

自治体におけるABC/ABM導入の阻害要因と対応

宮本幸平*

(星城大学経営学部教授)

1. 考察の論点

わが国ではバブル崩壊後、景気対策の一環として地方自治体（以下、自治体）における財政支出が増加の一途をたどった。また他方で、不況により税収は減少したことから、多くの自治体で財政赤字が年々累積していった。当該状況下において各自治体では、行政活動の業績を年度単位で測定・評価して内部管理および次期予算編成に資する情報とし、さらに評価結果を住民に対して開示する動きがみられるようになった¹⁾。

そしてこうした動きは、一般に「行政評価システム」と称される、自治体業績評価のシステム構築によって具体化された。平成8年に三重県で、「事務事業評価システム」がわが国で最初に導入されたが²⁾、当該システムでは上位から「政策」・「施策」・「事務事業」という体系で業績が評価され、評価の分析結果が、次期の予算編成へフィードバックされるしくみになっている。このシステムは、その後わが国自治体における行政評価の雛形となり、多くの自治体において、①予算の編成、②予算に対する業績評価、③次期予算へのフィードバックというマネジメントサイクルを実現するために、業績評価の機能を持つ「行政評価システム」が構築されるに至っている³⁾。

また近年では、アメリカで開発された「活動基準原価計算」(Activity Based Costing: ABC) および「活動基準管理」(Activity Based Management: ABM) の諸概念を、自治体に採り入れる動きがみられる。ABCは、組織における「活動」(Activity) ごとに間接費を把握する会計の手法であり、他方ABMは、ABCデータを使用して経営改善を図るための概念でありかつ具体的プロセスである。とりわけ、アメリカ・インディアナポリス市におけるABCおよびABM（以下、ABC/ABMと記す）の導入事例が報告されて以

*1963年生まれ。京都大学大学院経済学研究科博士課程修了。京都大学博士（経済学）。日本会計研究学会、日本会計史学会、租税法学会等に所属。著書、『自治体の財務報告と行政評価』（中央経済社、2004年）、『GASB/FASAB公会計の概念フレームワーク』（共訳、中央経済社、2003年）、『企業不正支出とコーポレートガバナンス』（中央経済社、2002年）、『社会生活と会計』（名英図書出版協会、2002年）、『会計学』（名英図書出版協会、2002年）。

1) 業績評価の問題は、公会計の最も重要なポイントの1つである（藤井[2001]、12頁）。アメリカ政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board: GASB）は、「政府財務報告の利用者はさまざまな尺度による業績評価をつうじて、説明責任を査定」すべきとしている（GASB[1987]、par.18.）。

2) 三重県の「事務事業評価システム」に関する先行研究は非常に多く、たとえば、中村[1999]、高寄[2000]、斎藤[2000]、石原[2001]などが挙げられる。

3) 宮本[2003]において、具体的な内容が述べられている。

来⁴⁾、わが国でも、自治体の活動業績をABC/ABMによって測定・管理する試みが徐々に始まった。平成14年6月の閣議決定である「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2002」では、政府および自治体においてABCの導入研究を開始すべきとの旨が示され、また、小泉総理大臣が主宰する「経済財政諮問会議」(平成15年)でも、行政活動にともなうコストの正確な把握のために、ABC導入の必要性が明記されている⁵⁾。

こうした経緯のなか、平成16年時点において、わが国の市・区レベルでABC/ABMの導入がすでに始まっており、例えば千葉県市川市や東京都杉並区でABCの結果が一般に公表されているのをはじめ、自治体を対象にしたABC/ABMのパッケージ・ソフトウェア開発も進んでいる。しかし他方で、都道府県のABC/ABM導入は現時点(平成16年10月)でも進んでおらず、特定機関のみでの実施か、もしくは検討・試行後の見送りに止まっている。したがってわが国におけるABC/ABMの導入状況は、市・区レベルの自治体で導入が進むなか、自治体の最大単位である都道府県レベルでは進展しない点が1つの特質である。そして、こうした傾向が顕在化するのには、都道府県規模のABC/ABMに対し、導入を阻害する何らかの要因が伏在するためと考えることができる。

そこで本稿では、以下の順序で考察を進めていく。

- ①まず、自治体がABC/ABMを導入することの会計的意義を明らかにする(第2節)。
- ②次に、ABC/ABMを導入もしくは試行した自治体の事例を概観する(第3節)。
- ③そして、第3節の事例分析を行い、伏在するABC/ABM導入の阻害要因を明らかにする(第4節)。
- ④最後に、第2節で示した自治体ABC/ABM導入の会計的意義を敷衍しながら、第4節で示した導入阻害要因を克服しつつABC/ABMを適用するための手法について考察する(第5節)。

すなわち、ケースリサーチ(case research)の前提に基づいて、都道府県でABC/ABM導入が進まない理由(導入阻害要因)を明らかにし、さらに、如何なる手法によれば都道府県でのABC/ABM導入が可能であるかについて、会計理論的に考察を進める。

2. 自治体におけるABC/ABM導入の会計的意義

本節では、自治体においてABC/ABMを新たに導入することの「意義」について述べる。とくにここでは、ABCが会計の計算・測定手法であることから、企業会計における先行研究と導入経緯を敷衍しながら、「会計的意義」を明らかにしていく。

2.1 自治体におけるABC導入の会計的意義

① 正確な間接費計算の追及

ABCはもともと、企業会計における、間接費の適切な配賦を目的に開発された原価計算の手法である。1980年代以降、製造業の「多品種少量化」が進んで企業内における支援活動の割合が増加したため、従来の「操業度」を基準とする製造間接費配賦の正確性欠如が指摘されはじめた⁶⁾。そこで当該問題に対応す

4) Anderson[1993] 参照。また、Kaplan and Cooper[1998]でも当該内容が詳しく紹介されている。

5) <http://www.keizai-shimon.go.jp/block/abc>

6) 櫻井[1997], 45頁。

るため、「操業度」ではなく「活動」(activity)を基準とした配賦により製造間接費を割当てる原価計算の手法として、ABCの理論が構築されていった⁷⁾。また、ABCで計算されたデータに基づいて業績評価を行ない、原価低減と継続的な経営改善を達成するための技法として、ABMの概念が発達していった⁸⁾。

そしてこうした企業会計の動きに対応し、政府・自治体でもABC/ABMを導入すべきとする志向が、アメリカを中心に起こっていった。連邦会計基準諮問審議会(Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB)が、1995年に連邦財務会計基準ステートメント第4号(Statement of Federal Financial Accounting Standards No.4: SFFAS No.4)において「経営原価計算基準」(Managerial Cost Accounting Standards)を公表したが、このなかで、連邦政府におけるコスト計算方法の1つにABCが挙げられている。SFFAS No.4では、ABCの手法を4つの段階に分けており、①「活動」を特定し、②「資源」を「活動」に割り当て、③「活動」の結果としての「アウトプット」を特定し、④「活動」コストを「アウトプット」に割り当てるものと規定している⁹⁾。

そもそも企業会計では、製造間接費配賦の正確性を図る目的でABCが導入された経緯があるが、自治体においても同様に、間接費の処理方法を検討することが必要と考えられる。なぜなら、自治体においてABCを含む原価情報が必要とされるのは、主に「行政評価システム」においてであるが、同システムの管理単位である「事業」は、多いところでその数が約3,000にのぼる¹⁰⁾。一般に、サービス業では原価に占める間接費の割合が高いといわれることから¹¹⁾、サービス業的性格を持ちかつ原価計算対象が多い自治体の場合にも、間接費計算の正確性が求められることになる¹²⁾。そこで、間接費の正確な配賦を目的としたABCは、自治体の原価計算および業績評価において有効な手法となり得る。

わが国では、政府・自治体におけるコスト意識の高まりから、平成14年6月の閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2002」において、効率的な事例を基準に生産性向上に努める手法であるベンチマーキングや、業務に要するコストを明確にするABCについて、政府・自治体で研究を開始すべきとの旨が示されている。また、小泉内閣の経済財政諮問会議(平成15年)でも、コストの正確な把握のためにABC導入の必要性が明記されている。

② 「回避可能原価」の追及

さらに、ABCにおける費用測定の特徴として、これまで企業の「固定費」とされてきた段取費、企画・設計費、発注費、日程計画の費用など主活動を支援する間接コストについて、これを、直ちに变化しないが長期的な「活動」によって变化する「長期変動費」とする見解がある¹³⁾。つまり当該所説では、「操業度」の増加に対して固定的とされていた上記の間接支援コストが、「活動」の増加に対しては、長期的に変化するものと解されている。

そこで、ABCにおいて「長期変動費」の概念が包摂されるとすれば、間接支援コストを、固定費ではなく変動費とみることができ、その場合、間接支援コストを、「帰属原価計算」における「帰属固定費」とみることができ、生産を中止すれば長期的にゼロになる原価として把握ができる。つまり、「帰属固定費」

7) 櫻井[1997], 45頁。

8) 小林[2002], 199-200頁。

9) FASAB[1995], pars.148-153.

10) 平成16年時点において、三重県や宮城県など行政評価システムが整備された自治体では、約3,000の事務事業を擁している。

11) 櫻井[1997], 192-193頁。

12) 例えば尼崎市産業労働局における間接人件費は、総事業予算額の30%を占める。また平成10年度三重県一般会計において、人件費の占める割合は42%に達する。(石原[2001], 236-239頁)

13) 櫻井[1997], 53頁。

は、企業が特定の活動をやめて生産をゼロにする時間が十分にあれば、いずれ排除される原価であるため、帰属原価計算の実施により、企業にとって長期的に回避可能な原価が明らかになる¹⁴⁾。具体的に、帰属原価計算に基づく損益計算書の概要は、図1のとおりである。

図1 帰属原価計算に基づく損益計算書

売上高	×××		
変動費	×××	(回避可能)
限界利益	×××		
個別固定費	×××	(回避可能)
貢献利益	×××		
帰属固定費	×××	(長期的に回避可能)
帰属利益	×××		
共通固定費	×××	(回避不可能)
営業利益	×××		

出所：櫻井[1997]，109-110頁をもとに作成。

図で示されたとおり、「帰属固定費」は長期的に特定の製品に帰属でき、生産を止めれば長期的に回避可能な原価である。これと、発生原因を後付けできず不可避な「共通固定費」とを識別することで、原価の精緻な構造を把握することができる。そして帰属原価計算によってABCを行うには、「帰属固定費」と「共通固定費」を、アクティビティを媒介にして原価計算対象（製品）に配賦することになる。

そこで、以上の考察を自治体について行くと、まず主活動を支援する間接費として、人件費（スタッフ部門）、管理費（光熱費・修繕費等）、減価償却費が挙げられる。これらは、従来の考え方であれば「共通固定費」に包摂されるが、くわしく見ると減価償却費以外は、操業度に影響されない固定費と異なり、事務事業におけるアクティビティの量に応じて、長期的にはコストが増減するという特質をもつ。たとえばスタッフ部門の各人員は、特定のアクティビティだけに長期的に対応するのではなく、有効性が高い事務事業のアクティビティへ、一部の労力をシフトするケースが多い。当該ケースのスタッフ部門の人件費は、原価計算対象である個々の事業にとって、変動費としての特質が色濃く、「帰属固定費」とすることが可能である。

したがって、自治体の支援活動原価には非固定的な性質が見られるなか、ABCでは間接的な支援活動を長期変動費とみることから、自治体の原価計算にはABCがより適合すると考えることができる。つまり、ABCを導入することによって帰属原価計算を可能にし、「帰属固定費」と「共通固定費」とが峻別できるため、結果的に自治体の回避可能原価を精緻に把握することが可能となる。

2.2 自治体におけるABM導入の会計的意義

上述のとおり、もともとABCが開発されたのは、製造業の多品種少量化に対応するための、製造間接費の正確な原価計算の要請に基づくものであった。また、FA化（Factory Automation：工場自動化）、社会全体のソフト化によって間接費の比重が高まったことも、ABCが発展した要因と考えられている¹⁵⁾。工

14) 櫻井[1997]，109頁。

15) 上總[1995]，103-104頁，堀[2002]，38頁。

場では直接的作業が減少し、機械メンテナンス、設計、情報処理などの支援活動が大きな割合を占めるようになった。こうした状況に対して従来の全部原価計算では、製造間接費の配賦により製品原価に「歪み」が生じるのに対し¹⁶⁾、ABCによればこの「歪み」を是正することが可能となる¹⁷⁾。

そしてABMは、ABCデータを使用して原価低減と経営改善を図るプロセスであり、具体的には①活動分析、②原価作用因分析、③業績分析の3プロセスより形成される¹⁸⁾。まず「活動分析」をつうじて付加価値活動と非付加価値活動を区別し、次に「原価作用因分析」によって非採算に陥った原因を明らかにして特定活動が付加価値活動であるか否かを判定する¹⁹⁾。そして「業績分析」によって問題点を確定し、これを全従業員に伝達するとともに、原価低減活動を実施していく²⁰⁾。ABMでは、こうしたプロセスをつうじて非付加価値活動を排除し、原価低減を目指している。

わが国自治体の多くは現在、「行政評価システム」において「政策」・「施策」・「事業」の目標達成度や事業費・人件費の把握を行なっている。そして費用対効果や有効性を分析し、予算編成、原価低減、および外部委託（アウトソーシング）に対する意思決定に活用している。こうした目的をもつ「行政評価システム」は、非付加価値活動の抽出および原価低減を目的とするABMと、その意義およびプロセスが合致する。

したがって、まず「行政評価システム」のなかで帰属原価計算によってABCデータを計算し、当該情報に基づいてABMを実施することにより、原価低減、非採算部門の特定、外部委託事業抽出を可能にできる。実際にABMを行うためには、最初にABCによって「政策」・「施策」・「事業」の原価データを把握する必要がある。そのうえで、①組織や業務プロセスを変更せずに原価低減を図るには「変動費」、②非採算部門や業務を特定するには「変動費」と「個別固定費」、③外部委託を含めた組織の見直しを図るには「変動費」・「個別固定費」・「帰属固定費」のそれぞれを分析していけばよい。

3. 自治体ABC/ABMの導入事例と行政評価システム

わが国自治体において、都道府県では、ABC/ABMについて少なくともホームページ等では公表されておらず、先行研究で、特定機関・支局の試行事例が匿名で示されているに過ぎない（平成16年10月時点）。他方、千葉県市川市や東京都杉並区など一部の市区では、本庁におけるABCの結果が一般に公表されており、また、自治体を対象としたABC/ABMのパッケージ・ソフトウェア開発も進んでいる。

そこで本節では、導入、試行、もしくは検討を行なったわが国5自治体の事例と、実際に稼動しているアメリカ・インディアナポリス市のケースを概観する。そのうえで、わが国の「行政評価システム」において、ABC/ABMがどのように適応され得るかについて検討する。

3.1 自治体ABC/ABMの導入事例

① 千葉県市川市の事例（導入）

千葉県市川市では、庁内25課の定型的業務に対し、アクティビティ（市川市では「活動」）ごとに、職員の活動量がどれだけあるかを調査した。活動量を表す尺度には「人工」を用い、1人の職員が1年間従事

16) 上總[1999], 106頁。

17) 上總[1989], 第10章参照。

18) Raffish, Norm, and Turney[1991], p.54.

19) Turney[1992], pp.21-24, 上總[1999], 110頁。

20) 櫻井[1997], 101-102頁。

した場合の業務量を「1人工」とし、これを100と設定した。そして、当該基準によって各業務の活動量を数値化し、課ごとに各業務の活動量を計算した。そして計算結果に基づいて非採算活動を抽出し、当該活動の外部委託を実施した。

② 東京都杉並区の事例（導入）

東京都杉並区では、3事業について平成14年度決算に基づいてABCを実施し、結果を冊子およびインターネットで一般に公表した（平成15年11月²¹⁾。事業は、「地区集会施設（地域区民センター）」、「体育施設（スポーツ振興財団）」、「放置自転車対策」であり、それぞれにつき、まず、人件費、減価償却費、運営委託費、需用費、役務費などの資源をプールし、これをアクティビティ（杉並区では「活動」）に配賦した。アクティビティには、受付、人事労務、庶務業務、広報、放置自転車撤去作業などが設定された。

そして当該配賦額を、「地区集会施設」は施設延べ床面積、「体育施設」は施設利用者数、「放置自転車対策」は処理自転車台数でそれぞれ除して、アクティビティコストの単価を計算した。

③ A県所属機関の事例（試行）

A県では、所属機関に対してABCを試行した。まず、人件費を資源としてプールし、これをアクティビティに配賦した。アクティビティにはB課事務、総務課事務、図書館事務の3事務が設定された。

そして当該配賦額を、経費、教務関連などの事務事業（合計9事務事業）に配賦した。配賦のためのコストドライバーには、職員の従業時間（従業割合）が一律に用いられた。

④ B県所属支局の事例（試行）

B県では、特定支局に対してABCを試行した。支局における各課の作業を大分類（予算経理・総務・企画・観光など10分類）から中分類および小分類に細分し、合計114の小分類をアクティビティとした。そして人件費・事業費・減価償却費を資源とし、各アクティビティに対して活動時間を基準に配賦した。さらに配賦額に対し、コストドライバーである作業量、発生件数、職員数などで除して、各アクティビティの活動単価を算出した。

またB県ではABMも試行され、外部委託対象を選定するために「活動分析」を実施し、付加価値活動と非付加価値活動の峻別を行なった。さらに、ABCの結果に基づいて帰属原価計算を実施し、アクティビティごとの帰属固定費を明らかにした。これにより、外部委託を含めた組織の見直しが必要なアクティビティを明らかにすることができた。

⑤ C市の事例（検討）

C市では、「事務事業評価システム」の導入を進める一環として、ABC/ABMの検討を同時に実施した²²⁾。まず、特定部署の業務内容整理を行なったが、1ヶ月の調査では年間業務量を推計できないこと、コストドライバーのデータ管理が困難であること等を理由に、ABC/ABMの導入を見送るべきとの結論に達した。代替策として、事務事業に対して担当者が特定できるため、担当者の人件費を資源とし、年間業務時間数を配賦基準として事務事業別に按分することにより、精度の高い原価計算が可能であると判断した。

21) 杉並区役所[2004]。

22) 経緯の詳細は、日本会計研究学会特別委員会[2002]、114-121頁参照。

⑥ アメリカ・インディアナポリス市の事例（導入）

アメリカ・インディアナポリス市では、市交通局において実際にABCが導入された²³⁾。まず、資源として労務費・材料費・間接費・施設費がプールされ、これらの配賦対象であるアクティビティには、C作業時間・D作業時間・塩散布・トラック運搬・サービス部門作業が設定された。また、各々のコストドライバーにはC作業時間・D作業時間・散布量・運転時間・サービス総作業時間が用いられ、原価計算対象である「除雪事業」と「道路補修事業」にそれぞれ配賦された。

以上の、ABC/ABM導入・試行事例をまとめると、表1のようになる（C市は、検討のみのため除く）。

表1 自治体のABC/ABM導入・試行事例

	千葉県市川市	東京都杉並区	A県（所属機関）	B県（支局）	インディアナポリス市（交通局）
経営資源	従業員年間従事量	人件費・減価償却費・運営委託費・需用費・役務費等	人件費	人件費・事業費・減価償却費	労務費・材料費・間接費・施設費
アクティビティ	庁内25課の定型的業務	受付・人事労務・庶務業務・広報・放置自転車撤去作業等	B課事務・総務課事務・図書館事務	一般支払・旅券発給など114活動	C作業時間・D作業時間・塩散布・トラック運搬・サービス部門作業
コストドライバー		施設延べ床面積・施設利用者数・処理自転車台数	職員従業時間	作業量・発生件数・職員数などアクティビティ毎に設定	C作業時間・D作業時間・散布量・運転時間・サービス総作業時間
原価計算対象	庁内25課	地区集会施設・体育施設・放置自転車対策	経費・教務関連・公開講座等	アクティビティ毎の単価	除雪事業・道路補修事業
特徴・その他	経営資源の尺度を金額にせず、1人の年間従業量を100として活動量を算出。ABMにより外部委託。	アクティビティをコストドライバーで除し、活動単価を算出。	人件費のみアクティビティに配賦。減価償却費・経費は直接、原価計算対象に配賦。	アクティビティをコストドライバーで除し、活動単価を算出。ABM（活動分析）及び帰属原価計算も実施。	2事業に対して実施。地区別に計算することで、非採算地区の抽出と改善を行なう。

3.2 自治体ABC/ABMの「行政評価システム」への適用

FASAB[1997]によれば、自治体の業績評価や予算編成に対しては、「原価」の情報が不可欠とされている。この理念は、わが国では「行政評価システム」において踏襲され、おもに「事業」の評価において、原価の情報が管理されている。わが国自治体は、業績評価・予実算差異分析が「行政評価システム」のもとで実施され、原価情報については、各事業に直接配分された事業費と人件費の予算達成度が管理されている。そのうえで、予算との差異や「事業」の有効性が分析され、次期予算編成、原価低減、外部委託などの意思決定に利用されている。

ただし現行の「行政評価システム」では、「ベンチマーク」と呼ばれる目標指標（件数・回数など）の達成度や、予算に対する実績の「ランク付け」（◎・○・△など）に重点が置かれ、原価情報はそれほど重要

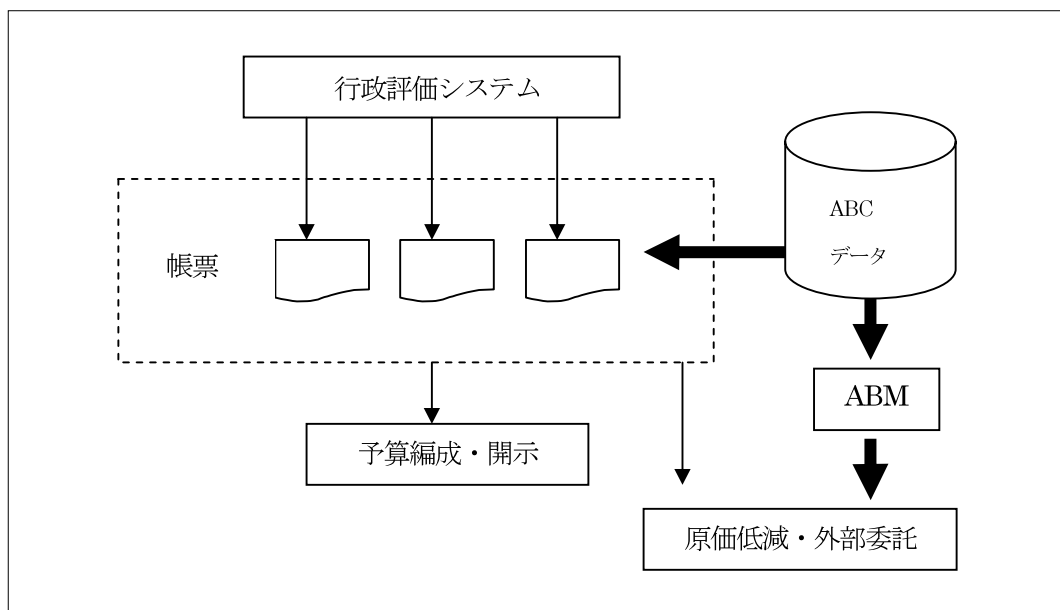
23) Anderson [1993] ,pp.8-9.

視されていない。原価情報については殆ど自治体が、事業費や直接人件費を管理するに止まっている。したがってわが国「行政評価システム」には、原価情報を充実させる余地が残され、とくに間接人件費の精緻なABCデータを当該システムで管理すれば、これを業績評価や次期予算編成に資する情報として活用することが可能となる。

他方ABMについても、その意義は「業績測定技法」であり²⁴⁾、原価低減や非付加価値活動抽出の意思決定を目途とすることから、わが国の「行政評価システム」と内容・プロセスが一致する。そこで、正確な間接費配賦によるABCデータに基づいたABMを「行政評価システム」に組込むことで、原価低減や外部委託事業抽出の有効な手段となり得る。例えば前掲ケース④・B県の試行事例のように、帰属原価計算に基づくABMを実施することで、コスト構造の分析が実施できる。すなわち、支局のアクティビティごとに帰属固定費を算出したため、長期的な回避可能原価の特定や、外部委託を行うための非採算業務の見直しが可能となった。また千葉県市川市では、原価計算ではないものの、アクティビティごとの量(人工)を計算し、外部委託の意思決定に資する情報としており、結果的にABMを実践したことになる。

図2で示されたように、行政評価システムの管理帳票においてABCデータを利用すれば、間接費の精緻な情報が把握でき、事業ごとの原価計算が可能となる。そして当該計算を含めた評価が次期予算編成に反映され、一般に開示されることになる。さらに、ABCデータをもとにABMを実施し、活動分析や帰属原価計算を行えば、非採算事業が明確になり、これに対する原価低減や外部委託が可能となる。

図2 行政評価システムにおけるABC/ABMの適用



4. 自治体ABC/ABM導入における阻害要因

以上のケースリサーチにより、わが国自治体におけるABC/ABMの、内容の一端が明らかになった。そこで本節では、自治体ABC/ABMに内在する諸問題を明らかにしていくが、わが国ではとくに都道府県で

24) Raffish=Turney[1991].

ABC/ABM導入が進展しないことから、当該視点を中心に、導入の阻害要因を検討する。

4.1 導入の費用対効果に対する疑問

これまでに述べたとおり、わが国自治体において業績評価を行なうためのシステムは、具体的には「行政評価システム」に特定することができる。他方ABC/ABMは、正確な間接費の配賦に基づく業績分析を目的とするから、これを、自治体業績評価のための計算ツール（サブシステム）として「行政評価システム」に組み込むことが可能である。すなわち、ABCで事務事業の原価計算を実施し、当該データを利用してABMで非付加価値活動を抽出することで、予算編成はもとより、原価低減および外部委託への意思決定に役立つ「行政評価システム」が実現できる。

しかしながら、わが国におけるABC/ABMの上掲3ケース（A県・B県・C市）では、結果的に導入が見送られた。A県では費用対効果の点から、ABC/ABMを導入しなくても「行政評価システム」において事業評価および非付加価値活動の抽出が可能と判断され、B県でも、活動基準原価を算出するために費用が相当程度かかることを理由に、ABC導入を見送る決定を下した²⁵⁾。またC市のケースでは、①季節変動などの理由によりすべてのアクティビティ抽出が困難であること、②多岐におよぶコストドライバーの管理が難しいこと等を理由に、ABCの導入を見送った。そしてC市では、事業における担当者が基本的に固定されていることに着目し、当該担当者の直接人件費について事業別に配賦する手法が、代替案として示されている（前節、C市ケース参照）。

したがって、これらの非導入事由を概括すると、ABC/ABM導入には相当の作業とそれにとまなう費用を要するため、導入による効果との対比のうえで、各自治体とも特段の必要性を認めなかったと推測される。自治体の原価計算対象に対し、間接費の精緻な配分を実施しなくても、目標や指標の達成度によって業績評価が可能と判断されたわけである。また、前掲のABC/ABM導入事例では、いずれも自治体の特定機関のみが対象とされており、本庁（都道府県庁や市庁）のABC/ABMを行っているわけではない。このことから、とりわけ組織が大きい都道府県では、費用対効果の判断が導入の阻害要因になるものと考えられる。

4.2 フィードバックの困難性と配賦額の信頼性の問題

また更なる阻害要因は、前掲ケース④・B県事例のように、ABCの原価計算対象が「事業」でない場合には、ABC/ABMを行政評価システムへ反映するのが困難になることである。現在わが国自治体の行政評価システムでは、「政策」・「施策」・「事業」という体系で業績が評価される。そして、当該評価の結果を受け、次期予算へフィードバックするサイクルが確立されている。したがって、ABCの原価計算対象が「政策」・「施策」・「事業」のいずれかと合致しなければ、当該計算結果が予算編成に反映できない。B県の場合、「事業」ではなく「アクティビティ」が原価計算対象とされたため、ABCの計算結果が「事業」を基本単位とする予算編成にフィードバックできない状態となっている。

さらには、ABCの原価計算対象が行政評価システムの「事業」と一致した場合でも、違った阻害要因が生じてくる。前述のとおり、都道府県レベルでは「事業」の数が最大で約3,000におよぶため、これらをすべてABCの原価計算対象にすると、コストドライバーの把握・管理が困難となり、かつ間接費が細分化され過ぎて、「事業」に対するABCの計算値が信頼性を欠く恐れがある。

25) A県・B県ともに、行政評価を実施する部門の担当者から、直接、当該コメントをいただいた。

多数の原価計算対象（自治体では「事業」）が存在する場合には、1つのアクティビティに関係するすべての事業のコストドライバーを把握しなければならない。かりに、3,000事業のすべてについて正確にコストドライバーの数値を把握するとすれば、その管理は相当な負担となるはずである。さらに、正確な間接費計算のためにABCデータを「行政評価システム」に反映すべきところ、「事業」の数が膨大なために間接費配賦額が小さくなりすぎて、数値の信頼性を欠くという問題も生じてくる。

5. 自治体ABC/ABM導入のための対応

以上のように、自治体とりわけ都道府県レベルでABC/ABM導入が進展しない要因について、2つの点を指摘した。1つは費用対効果の問題、もう1つは配賦金額の信頼性の問題である。そしてこれらの問題発生は、いずれも原価計算対象の「規模」の問題に起因するものと考えることができる。都道府県は市町村に比べて当然に組織が大きいので、ABC/ABM導入に多大な費用を要するし、原価計算対象が多いと配賦金額は不正確になる恐れがある。

そこで本節では、第2節で示した自治体ABC/ABM導入の会計的意義を敷衍しながら、第4節で示した導入阻害要因を克服しつつABC/ABMを適用するための手法について考察していく。

5.1 「施策」を原価計算対象としたABC/ABMの導入

前節で述べたように、自治体におけるABC/ABM導入の最も重大な阻害要因は、原価計算対象である「事業」が多数となることである。とくに都道府県では、事業数が多いところで約3,000に及ぶため、全てに対するコストドライバーの設定・管理には、煩雑で多くの工数を必要とする。さらには、原価計算対象に対して割り当てられる間接費が細分化されるため、本来の機能として数値が精緻化される反面、当該数値の信頼性および会計上の重要性の問題が同時に伏在する。

前掲ケース③・C市の事例において、担当者の作業量で人件費を配賦する方法がみられたが、人件費には直接費用も一部含まれるため、厳密に言えば当該計算方法は、間接費の計算を対象としたABCのカテゴリーに入らない。自治体ABCの対象となるのは間接事業費としての人件費であり、全庁スタッフ部門の人件費がおもなものである²⁶⁾。かりに、この間接人件費を担当者の作業量で按分できれば問題ないが、全庁スタッフ部門の担当者の場合、3,000の事業のそれぞれにどれだけ作業時間が充当されたかを把握するのは極めて困難である。簡便な代替方法として、間接人件費の総計を事務事業数で除して按分する方法もあるが²⁷⁾、この場合には会計における「配賦」の理論的含意が無視されることになり、正確な原価計算とはならない。

こうした、原価計算対象の「規模」に起因する導入阻害要因を克服する単純な方法は、原価計算対象を減らすことである。自治体では、「事業」の体系上位にある「施策」の数が50～70程度に止まることから²⁸⁾、これを原価計算対象とすれば、ABC/ABM導入の可能性が高まる。三重県や静岡県をはじめ多くの自治体では、「施策」単位で予算編成が実施されており、「施策」ごとに予算配分が行なわれている。したがってABCを「施策」単位で行えば、当該数が「事業」よりも相当数少ないため、アクティビティ設定やコスト

26) 石原 [2001], 233頁。わが国自治体でも「行政評価システム」の業績評価において人件費が管理されているが、多くは直接人件費のみである。

27) 兵庫県尼崎市では、事務事業別コスト計算を実施しており、各局主管部総務課の人件費と全庁的なスタッフ部門の人件費からなる間接人件費を計算し、事務事業数で除して各事務事業に配賦している。詳しくは石原俊彦 [2001], 232-240頁参照。

28) 都道府県における行政評価システムの「施策」は、静岡県約80施策、秋田県約70施策、三重県約70施策、岩手県約20施策であった（2003年3月時点）。

ドライバー管理に対応しやすく、間接費の細分化や恣意的な配賦を回避できる。さらには、多くの自治体が「施策」単位で予算編成を行うため、ABCデータを予算に反映させることが可能となる。

そもそも企業のABCにおいて、全原価計算対象の分析は時間とコストの関係から適切でなく、重要活動にしぼるべきと判断されている²⁹⁾。そして前掲ケース⑥・インディアナポリス市でも、導入時には「除雪事業」と「道路補修事業」に限定してABCを実施し、原価分析を行なっている。したがってわが国自治体においても、原価計算対象を「施策」または特定の「事業」にしぼることによって、ABC/ABM実施の可能性が高まり、導入の効果が期待できる。

5.2 「アクティビティ単価」の計算によるABC/ABMの導入

ABCにおける基本的な計算方法は、原価計算対象に対し、関連するすべてのアクティビティをコストドライバーで配分する。ところが自治体におけるABC/ABMの場合、原価計算対象が多数にのぼるため、これらすべてに対してコストドライバーを確定するのが困難となる。1つのアクティビティに配賦された資源は、さらにコストドライバーによって原価計算対象に配賦されるが、原価計算対象が多くなるほど、それぞれに対応するアクティビティやコストドライバーの設定・管理に多大な費用と工数が必要となる。

そこで、前掲ケース④・B県事例のように、アクティビティに配賦された金額を単純にコストドライバーで除して、すべてのアクティビティ単価が把握できれば、重要な「事業」を構成するアクティビティとコストドライバーの把握だけで済み、ABCの実施を容易にすることができる。つまりこの場合、コストドライバーを、原価計算対象に対する按分値ではなく総計で把握すればよいため、作業が簡略化される。

具体例として図3で示されるように、あらかじめ、自治体の間接人件費を資源とする全てのアクティビティと、それぞれのコストドライバーを設定しておき、アクティビティをコストドライバーで除した単価を求めておく。そして、重要事業として「事業A」を特定する。この場合、「事業A」を構成するアクティビティとコストドライバーが把握できれば、アクティビティ単価にコストドライバーの数値を乗じることで、ABCを計算することができる。たとえば、「事業A」を構成するアクティビティが「予算要求」と「旅費請求」の2つであるとする。間接部門のアクティビティ単価はすでに計算されているため（予算取り纏めが1,508円、旅費支払が3,234円）、「事業A」のコストドライバーが把握できれば（図では要求事業数が3事業、旅費請求数が5件）、これをアクティビティ単価に乗じることで、単純にABCが計算できる。

図3 「アクティビティ単価」に基づくABC

全庁スタッフ部門			事業 A	
アクティビティ(A)	コストドライバー(B)	単価(A) / (B)	アクティビティ	コストドライバー
予算取り纏め (22,625円)	要求予算数 (15事業)	1,508円	予算要求	要求予算数 (3事業)
旅費支払 (80,850円)	旅費請求件数 (25件)	3,234円	旅費請求	旅費請求件数 (5件)
物品管理 (60,937円)	備品件数 (320件)	190円		
⋮	⋮	⋮		
⋮	⋮	⋮		

$$\begin{aligned} \text{間接人件費} &= 1,508\text{円} \times 3 \\ &+ 3,234\text{円} \times 5 \\ &= 20,694\text{円} \end{aligned}$$

29) 櫻井[1997], 101頁。

ただしこの方法によれば、全ての「事業」との比較衡量のなかで非採算事業を抽出することはできず、かつ計算対象「事業」を特定するための意思決定作業を必要とする。しかし、すべての「事業」のアクティビティとコストドライバーを把握する必要が無く、ABC/ABMを実施したい「事業」のみの把握でよいという利点がある。

6. 考察のまとめ

わが国の自治体とりわけ都道府県がABC/ABM導入に躊躇するのは、第1には導入コストや作業量に対する効果・有効性を疑問視するためである。間接費を精緻に配賦するよりも、活動成果を指標化・ランク付けする方が、作業が簡便でありかつ住民にも理解されやすい。とくに都道府県では、ABCの原価計算対象が3,000近くにのぼることから、これらすべてに対しアクティビティとコストドライバーを設定するには、非常に煩雑な作業が必要となる。さらには、原価計算対象が膨大になることにより、間接費配賦額が小さくなりすぎて、数値の信頼性と会計上の重要性を欠く恐れも生じてくる。

こうした状況から、現在（平成16年10月時点）において、都道府県の本庁（支局・特定機関を除く）ではABC/ABMが導入されていない。しかしながら、ABC/ABMは原価低減と外部委託の意思決定を支援する機能を持つため、わが国自治体の財政改革にとって有効な手段となり得る。したがって、原価計算対象の絞込みを前提とした、有効性の高いABC/ABMの導入を、自治体は引き続き検討すべきである。

[参考文献]

Anderson, Bridget M. [1993], "Using Activity-Based Costing for Efficiency and Quality," *Government Financial Review*.

FASAB[1995], *Managerial Cost Accounting Standards*, Statement of Federal Financial Accounting Standards No.4.

GASB[1987], *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement No.1.

———— [1994], *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No.2.

Raffish, Norm, and Peter B.B. Turney [1991], "Glossary of Activity-Based Management," *Journal of Cost Management*.

Robert S. Kaplan and Robin Cooper [1998], *COST & EFFECT*, President and Fellows of Harvard College, 櫻井通晴監修[1998]『コスト管理と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社。

Turney, Peter B.B. [1992], "Activity-Based Management," *Management Accounting*.

石原俊彦 [2001]『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社。

上總康行 [1989]『アメリカ管理会計史 下巻』同文館。

———— [1995]「標準原価計算の差異分析と原因分析」『経済論叢（京都大学）』第156巻第6号。

———— [1999]「戦略的計画設定と予算管理の結合」『経済論叢（京都大学）』第164巻第6号。

小林麻里 [2002]『政府管理会計』敬文堂。

斎藤達三 [2000]『実践・自治体政策評価』ぎょうせい。

櫻井通晴 [1997]『新版 間接費の管理』中央経済社。

杉並区役所 [2004]『ざいせい2003』。

高寄昇三 [2000]『自治体の行政評価システム』学陽書房。

中村征之 [1999]『三重が、燃えている』公人の友社。

日本会計研究学会特別委員会 [2002]『管理会計システムの導入研究』。

堀義人他 [2002]『MBA アカウンティング』ダイヤモンド社。

藤井秀樹 [2001]「アメリカ公会計規制の枠組みと考え方」『公営企業』2001年5月号。

———— [2003]「公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討」『I M E S』日本銀行金融研究所, No.2003-J-18。

宮本幸平 [2003]「自治体業績評価におけるフィードバックの諸問題」『會計』第163巻第9号。

