

地方公共団体におけるコスト情報の意義*

大塚 成 男**

(千葉大学大学院人文社会科学研究科教授)

I はじめに

本稿の目的は、地方公共団体の財務会計への発生主義の導入に関連して、地方公共団体の活動の評価にあたってコスト情報が果たし得る役割を明らかにすることである。

地方公共団体の財務会計が改革されるべきであることは指摘されている¹⁾が、現実に財務会計改革が進んでいるとは言い難い。その原因としては、地方公共団体の現場においては従来からの予算・決算の仕組みで団体の運営を十分に効率化できるという認識がある点がある。それだけに「これまで導入されていなかった」ということだけを根拠に発生主義や複式簿記といった企業会計的要素の導入を求めても、新たな財務会計の仕組みを地方公共団体の現場に浸透させることはできない。財務会計に組み入れられる新たな要素が現実に果たし得る役割が具体的に示されなければならない。また、企業会計的要素が従来からの予算・決算の仕組みと対立するものではなく、これまでの予算・決算の仕組みを前提として地方公共団体の行財政活動を効率化するうえで有用な情報を得るために必要とされていることの理解を促すことも必要である。

そこで本稿では、まず地方公共団体においてコスト情報が新たな要素として必要とされている理由を明らかにした後に、現時点で実際に作成されているコスト情報の内容を概観し、その意味を明らかにする。そのうえで、コスト情報を活用することにより、地方公共団体の行財政運営で何が可能になるのかについて考察する。

* 本稿は 2011 年 9 月に名城大学で開催された第 14 回国際公会計学会大会における統一論題報告を加筆・修正したものである。また、本稿は日本証券奨学財団第 35 回研究調査助成金による研究成果の一部である。

** 1961 年生まれ。一橋大学大学院商学研究科博士後期課程単位取得退学。千葉大学法経学部専任講師、助教授、教授を経て、2012 年から現職。公会計論および会計基準論を専攻。所属学会は日本会計研究学会（評議員）、日本インベスターズ・リレーション学会（理事）、国際公会計学会など。主な著作は、『政府と非営利組織の会計』、『日本の会計社会』、『無形資産の会計』など。

¹⁾ 2007 年に総務省は、すべての地方公共団体に対して、従来からの決算書に加えて企業会計的手法である財務諸表の作成・開示を行うことを求める通知を行っている。総務省 [2007], 「公会計の整備推進について」(自治財政局長通知), http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/pdf/120117_01.pdf.

II 地方公共団体の財務会計に対する新たなニーズとコスト情報

地方公共団体の予算・決算で採用されているのは現金主義会計である。予算は現金の収入額としての歳入予算と、現金の支出額としての歳出予算で構成される。そして期中の記録にあたっては、実際に現金の受払いが行われた時点で会計記録が作成され、期中の収入額・支出額を集計することによって決算が行われる。

地方公共団体の財務会計で現金主義が採用されてきたことには、次の3つの理由があると考えられる。

第一に、地方公共団体における予算・決算は、議会による事前統制を通じた財政の民主的な運営を目的として、期中における団体の活動に枠を嵌める手段である。地方公共団体に委託された税金を中心とする資金が地域住民の意思に反して使われることがないように、地方公共団体の行財政活動を制限することが重視されている。そのため、統制の手段である予算・決算に対しては客観性と検証可能性が高いことが第一に求められる。それゆえ、常に証拠となる書類が残され、予測や判断といった主観的な要素は入り得ない現金主義を採用することが望ましいことになる。

第二には、地方自治法で地方公共団体には「会計年度独立の原則」²⁾の遵守が義務付けられている点がある。地方公共団体の予算は「会計年度独立の原則」を満たしていなければならない、そのためには期中の現金支出が期中の現金収入を上回っていないことが示されなければならない。それゆえ、予算・決算においては現金の受払いが認識対象となる。

そして第三には、地方公共団体による活動では、資金の分配を適切に行うこと自体が重視される点がある。民間企業の場合、投下した資金は必ず回収されなければならない。ただし、投下した資金を回収するには長期間を要することが少なくない。それゆえ民間企業の財務会計では、将来に回収すべき投下資金の額としてのストック（資産）の記録が行われ、実際の回収状況を把握するために資産原価の期間配分が行われる。それに対して地方公共団体では、資金の回収を要請されない活動も多い³⁾。むしろ期間中に資金を適切に配分すること自体が重視される。それゆえ、資金の委託と分配という事実を示す現金の受払いが財務会計の認識対象となる。

以上のように、地方公共団体が現金主義会計を採用することには相応の理由がある。財政の民主的運営、「会計年度独立の原則」、および資金を分配することの重視は、地方公共団体の行財政運営における重要なポイントであり、それゆえ現金主義会計が地方公共団体の運営にあたって大きな役割を果たしてきた。そして、地方公共団体の活動の本質が変わらないのであれば、今後も現金主義会計が大きな役割を果たすと考えることもできる。しかしながら、現金主義会計のままであることに対して修正を求める動きも顕在化してきている。

たとえば、1999年に経済戦略会議が公表した答申では、以下のように財務会計制度の改革が求められた。

「公共部門の効率化・スリム化を進めていく上での大前提として、また、政策の事後評価を行う観点から決算はこれまで以上に重視されるべきであり、中央政府（特殊法人等を含む）及び地方公共団体（外郭団体を含む）のいずれにおいても、以下のような方針（筆者注：複式簿記や発生主義の導入等）を基本に

²⁾ 地方自治法第208条第2項。

³⁾ 投下した資金を回収することができない活動であるがゆえに、公的部門が担当しているものも多い。たとえば、福祉分野の活動では投下資金は回収されることがないが、所得の再分配という視点から、資金を配分すること自体を目的とした活動が行われる。

会計制度の抜本改革を進め、会計財務情報基盤を整備する必要がある。」⁴⁾

経済戦略会議の提言において重要なのは、企業会計の手法が導入されるべき理由として、中央政府や地方公共団体の活動実績をモニターし、事後的に評価するための情報システムとして公共部門の財務会計を強化すべきであることが指摘されている点である。そして、地方公共団体における活動実績を事後的に評価し、その結果を次の行財政活動に反映させていくことの重要性はその後も強調されている。たとえば、2005年に総務省が公表した「地方公共団体における行政改革のための新たな指針」で要請されたPDCAサイクルに基づく不断の点検⁵⁾も、単なる計画策定と実施だけでなく、実施後の検証とその後の見直しが求められている点で、地方公共団体に活動実績のモニターと評価を求めたものであると解釈できる。

地方公共団体における財務会計の目的が、「会計年度独立の原則」の下で、地方公共団体による資金の分配方法を定めている予算の適切な執行の確認に止まるのであれば、現在の現金主義会計を大きく変更する必要はない。しかしながら、財務会計を通じて地方公共団体による活動実績をモニターし、その結果を評価するための情報を得ようとするのであれば、地方公共団体による活動の実施と、その活動に伴う現金の受払いとに時間的なギャップがあることが問題となる。

現在の地方公共団体の財務会計において、現金の受払いがそれらが帰属すべき期間中に行われなかったことに対しては、出納整理期間が設けられている。すなわち4月・5月の出納整理期間中の現金の受払いについては、3月に終了した年度の歳入・歳出として決算に組み入れることが可能である。ただし、この措置は限定的な役割を果たすに過ぎない。出納整理期間で解消することができるのは最大で2カ月間の時間的なギャップのみであり、さらに長期的な活動における時間的なギャップには対応することができない。また、出納整理期間が設けられることで、決算作業の実質的な開始が決算日の2カ月後になる。それゆえ、決算の終了時点も遅くなることになり、決算情報の適時性が大きく損なわれることになってしまう。したがって、地方公共団体の財務会計を団体運営を効率化するための情報システムとして強化しようとするのであれば、認識対象を現金の受払いに限定せず、団体による活動実績を直接的に記録することができる情報システムが構築されなければならない。そのために、発生主義会計の導入が求められる。

発生主義会計には様々な定義を設け得るが⁶⁾、本稿では発生主義会計を、認識対象を現金の受払いに限定するのではなく、団体によって実施された活動を直接的に会計帳簿に記録しようとする財務会計と定義する。現金の受払いも活動である以上、発生主義会計においても、当然に期中の現金受払いはすべて漏れなく記録されなければならない。すなわち、発生主義会計は現金主義会計を包含する概念である。ただし、発生主義会計の下では現金主義会計では記録されなかった事実も会計帳簿に記録され、決算で作成される会計情報に含められる。そして本稿では、発生主義会計が導入された場合に新たに財務会計から得られる情報としてのコスト情報に着目する。2007年の総務省自治財政局長通知で財務4表⁷⁾の作成が促されたことにより、現在では数多くの団体で行政コスト計算書の作成・公表が行われている。それらの現実に作成されているコスト情報が、本稿における検討対象である。

⁴⁾ 経済戦略会議 [1999], 「日本経済再生への戦略 (経済戦略会議答申)」, 第2章 I (3), <http://www.geocities.co.jp/NatureLand/9205/a20-column/2010-keizai/2i.html>.

⁵⁾ 総務省 [2006], 「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」, http://www.soumu.go.jp/iken/pdf/060831_1_bt.pdf.

⁶⁾ 発生主義を最も広く定義すれば、現金主義ではない会計はすべて発生主義会計となる。ただし、「発生」を「権利・義務の発生」や「重要な事象の発生」として限定的に捉えることもできる。

⁷⁾ 貸借対照表, 行政コスト計算書, 純資産変動計算書, および資金収支計算書の総称が「財務4表」である。

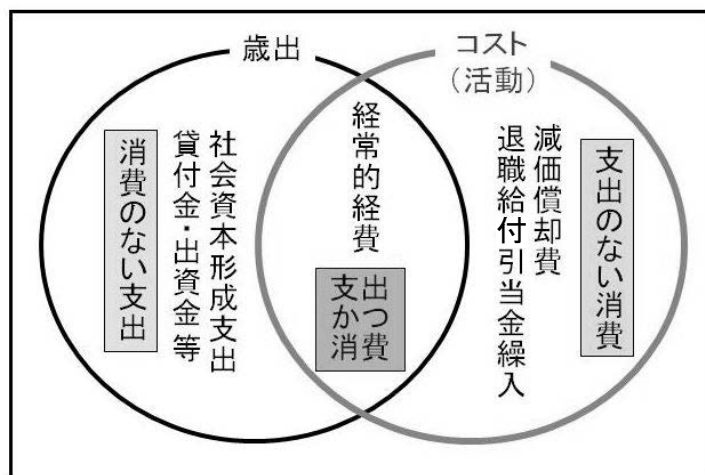
Ⅲ 地方公共団体におけるコスト情報とは何か

1. コスト情報の作成方法

地方公共団体におけるコスト情報とは、認識対象を現金の受払いから切り離して、団体による活動実績を把握するために作成される会計情報である。団体の活動を直接的に把握するうえで、団体の活動により資源が消費されることに着目し、消費した資源の量を金額で表現することで活動の実績を示すコスト情報が作成される。

団体の活動に関するコスト情報を厳密に集計するためには、団体による活動が実施されるのと同時に資源の消費が記録される会計システムが整備される必要があるが、現状においてそのような会計システムを導入している団体はほとんどない⁸⁾。それゆえ多くの団体において、現金主義会計による歳出決算額を補足的な情報を用いて修正することでコスト情報が作成されている。歳出決算額とコスト情報との関係を図式化したものが図表1である。

図表1 歳出決算額とコスト情報との関係



期中の歳出の中で大きな部分を占める経常的経費は、支出であるとともに期中における資源の消費を示しており、コストの構成要素となる。ただし、貸付金・出資金といった支出や社会資本形成のための支出は、支出の見返りとしての資産（債権、持分、固定資産等）が得られるため、支出ではあっても資源の消費ではなく、コストからは除外される。

一方、支出は生じていなくとも資源が消費されている場合もある。そこで発生主義会計に基づく新たな項目がコストに算入される。具体的には、減価償却費と退職給付引当金繰入が計算され、コストの構成要素に含められる。

減価償却費は、行政サービスの提供にあたって、施設・設備が利用されていることを表すコストである。団体による行政サービス提供のために利用されている施設・設備が最終的には老朽化等により使用できなくなるのであれば、たとえ当期中の支出はなくとも、期中の団体の活動により施設・設備という資源が消

⁸⁾ 東京都が2006年4月から稼働させた新たな財務会計システムは、複式簿記・発生主義に基づいているとされている。期中の歳入・歳出の記録にあたっては相手勘定に相当する事項が追加して記録され、歳入・歳出自体も、実際の現金の受払いではなく、現金の受払いを生じさせる権利・義務の発生に基づいて記録される。東京都 [2008], 「東京都の新たな公会計制度 解説書」, <http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/000sinkoukaikai.pdf>。東京都 [2010], 「東京都会計基準」, <http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaikeikijyun.pdf>。

費されていると考えなければならない。それゆえ施設・設備という経済的資源の消費を表す減価償却費がコストに算入される。また当年度中に勤務した職員に対して、当期中の勤務実績を根拠に将来において退職金が支払われるのであれば、たとえ支出が行われるのが将来であっても、当期中に労働力が消費したことを表すコストが計上されなければならない。そのために計上されるのが退職給付引当金繰入である。

なお、引当金繰入については、対象が退職金に限定されなければならない理由はない。行政サービスの提供にあたって将来の支出を伴う資源の消費が行われたことを示すコストが引当金繰入であり⁹⁾、将来の支出としては使用中の施設・設備に対する将来における修繕のための経費等も対象に含めることができる。

減価償却費と引当金繰入に関して重要なのは、当年度の団体による活動が過去から将来にわたる長期的な活動の一部とみなされている点である。減価償却費は、過去において整備された施設・設備が現在に至るまで長期的に使用されていることを示している。また引当金繰入も、地方公共団体の活動が将来に向けて複数年度にわたって継続することを前提としている。すなわち発生主義会計の要素を会計数値に組み入れることで、単年度主義の制約から脱却し、中長期的な視点から地方公共団体の運営を考えることが求められる。したがって、歳出とコストとのズレは、地方公共団体の行財政運営における短期的視点と中長期的視点とのズレであると言い換えることもできる。

ただし、コスト情報が従来からの予算・決算とまったく次元を異にするわけではない。単年度でみればコストと歳出は異なる金額になるが、発生主義項目も中長期的には現金支出と結びついている。すなわち、計上される減価償却費の総額は対象となる施設・設備の建設費支出と一致し、引当金繰入の金額も将来における現金支出の金額と直結している。したがって、コスト情報が発生主義であり予算・決算が現金主義であるとしても、中長期的には両者は連携しているものであり、コスト情報による分析を既存の予算・決算と結びつけることができる。

2. コスト情報分析にあたっての留意点

コスト情報は、「資源の消費」という観点から、期中に実施された行政活動を直接的に把握するための情報である。現金の受払いの有無に関わらず、現実に行行政活動が実施されればコストが計上される。したがって、コスト情報は地方公共団体による活動実績を示す情報であり、現実に行行政活動に対する事後評価を行ううえで、重視されるべき情報であるとみなすことができる。ただし、コスト情報を利用するうえで次の2つの点に留意する必要がある。

第一には、コストとロス（損失）とは区別されなければならない。たしかに、地方公共団体の行政活動を効率化するうえでは「最少の経費で最大の効果」¹⁰⁾をあげる必要があり、成果につながらない無駄な資源の費消であるロス（損失）は排除されるべきである。しかしながら、実際に成果をあげている活動でも、何らかの資源を利用しなければ活動を実施することはできない以上、コストは発生する。それゆえ、コストのすべてをロスとみなすことは適当ではなく、コストが発生すること自体を回避することは必ずしも望ましいことではない。さらに、コストを抑制することはむしろ、資源の消費が制限されるという意味で、関連する地方公共団体の活動自体を制限してしまう。そのため無暗にコストを削減した結果として、本来実施されるべき活動までもが抑制されてしまい、必要な行政サービスが提供されなくなることで、地域住民の福祉にとってはマイナスの効果が生じてしまう危険性もある。したがってコスト情報を利用するうえ

⁹⁾ 企業会計では、将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れることが求められている（「企業会計原則注解」注18）。

¹⁰⁾ 地方自治法第2条第14項。

では、「コストが大きい分野をみつけてそれを削減する」という視点ではなく、「コスト情報を通じて実績としての活動規模を把握する」という視点を採ることが求められる。

第二には、コスト情報を地方公共団体による活動実績を評価するための情報として利用しようとする場合、地方公共団体の活動を評価するための基準が多面的であることにも留意しなければならない。営利を目的とした民間企業については、実施されている活動の内容がどのようなものであっても、最終的には投下された資金が回収されているか否かという一元的な基準で評価することができる。それに対して地方公共団体の活動には、投下した資金を回収することが必要なものもあれば、資金の回収が求められないものもある。コストを発生させる活動の目的も様々であり、活動を通じて実現しようとする成果も多岐にわたる。そのため、すべての活動を一元的に評価することはできない。それゆえ、評価基準が異なる活動ごとに区分されたコスト情報が入手できることが望ましい。

現実に地方公共団体によって作成されている行政コスト計算書には複数の様式があるが、2006年に公表された総務省の研究会報告書に示された「総務省方式改訂モデル」¹¹⁾であれば、地方公共団体の活動で発生したコスト情報について、議会、総務、福祉、環境衛生、産業振興、生活インフラ・国土保全、消防（警察）、教育、およびその他の行政コストという行政目的別の区分表示が行われている。そこで以下では、「総務省方式改訂モデル」の行政コスト計算書で示されているコスト情報を主たる検討対象とする。

3. コスト情報を用いた分析手法

(1) 歳出決算額とコスト情報との対比

コストの大きさは実績としての地方公共団体の活動規模を示すのに対して、歳出決算額は現実に支払われた資金の規模を示している。そして両者を対比することで、活動規模からみた相対的な支出規模の大きさがわかり、歳出の質についての評価を行うための情報が得られる。

たとえば、歳出決算額の金額がコストの金額を下回っているのであれば、歳出の絶対的な金額は大きくとも、活動規模に比べれば歳出の絞り込みが行われていることが考えられる。あるいは、支出の先送りが行われている可能性もある。一方、コストの金額に比べて歳出の金額が大きい場合には、地方公共団体の活動とは直結していない支出が行われているのであり、コストとはならない支出の内訳について具体的な検討を行うことが望ましい。

図表2では、名古屋市、札幌市、およびさいたま市について、主要な行政分野の歳出決算額とコストの金額を対比している。そして、すべて政令市であるこれらの団体では行政活動の内容に共通点が多いと考えられるにもかかわらず、歳出とコストのパターンには差異があることがわかる。たとえば、すべての団体で歳出がコストを上回っていても、産業振興の分野についてのコストと歳出の倍率には違いがある。産業振興の分野で歳出とコストに差が生じる原因となるのが貸付金・出資金等の支出であると考えられるが、コストに対する歳出の超過額は札幌市が最も大きく、さいたま市が最も小さい。この点からは、札幌市が産業振興のための活動を外部に委ねている傾向があるのに対して、さいたま市は自らの直接的な活動の比重が高いことが推測される。また、名古屋市と札幌市の歳出額の規模は似通っているが、コストに対する倍率は大きく異なっていることから、単純に歳出額だけで両市を比較することは適当ではないことが指

¹¹⁾ 「総務省方式改訂モデル」は、2000年に自治省の研究会が公表した報告書で示された決算統計の数値を用いた財務書類の作成方式を継承し、その内容を整理・発展させた地方公会計のモデルである。2006年の研究会報告書には、「総務省方式改訂モデル」とは別に、地方公共団体に企業会計と同等の発生主義・複式簿記の導入を求める「基準モデル」も提示されている。自治省 [2000], 「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」, <http://www.soumu.go.jp/news/pdf/000329c.pdf>. 総務省 [2006], 「新地方公会計制度研究会報告書」, http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chikouken/pdf/100705_1.pdf.

摘できる。

図表 2 歳出額とコストとの対比（2009 年度）

	(百万円)	教育	福祉	産業振興	総務
名古屋	歳出	84,044	283,280	85,061	116,161
	コスト	100,685	282,796	17,287	89,028
	差額	-16,641	484	67,774	27,133
	倍率	0.83	1.00	4.92	1.30
札幌	歳出	66,800	276,175	98,805	87,162
	コスト	89,020	286,769	8,779	88,651
	差額	-22,220	-10,594	90,026	-1,489
	倍率	0.75	0.96	11.25	0.98
さいたま	歳出	45,615	112,425	38,269	41,549
	コスト	42,880	112,554	22,633	40,759
	差額	2,735	-129	15,636	790
	倍率	1.06	1.00	1.69	1.02

(注) 倍率＝歳出／コスト

一方、札幌市の教育、福祉、および総務については、いずれも歳出額がコストの金額を下回っている。特に教育分野については、歳出額とコストの金額の差が大きい。歳出額よりもコストの金額が大きくなるのは減価償却費が主たる原因であると考えられるが、札幌市ではこれらの行政分野において歳出に示された規模以上に、施設・設備を用いた行政サービスの提供が行われていると推測される。また、これらの分野では新たな社会資本形成のための支出が既存の施設・設備に関する減価償却費を下回っているのであり、社会資本の老朽化や不足が問題となる可能性もある。

また、名古屋市の総務分野の歳出額は、札幌市やさいたま市に比べて、コストに対する超過額が非常に大きい。これは、名古屋市の総務分野では実際の名古屋市の行政活動とは結びついていない支出が行われていることを示しており、歳出の内容を見直す余地があると考えられる。

(2) 行政目的別のコスト分析

行政目的別に区分されたコストの金額には、それぞれの地方公共団体が実施している行政活動の特徴が反映されている。

行政目的別のコスト分析では、個々の団体の特徴を明らかにすることが目的となるため、コスト情報の団体間比較を行うことが重要となる。ただし、規模が異なる団体のコストを単純比較することは適当ではない。そこで、規模が異なる団体間の比較を行うためには、コストを住民一人当たりの金額で比較する方法がある。また、行政コストの総額に占める目的別コストの割合からは、それぞれの団体がどのような行政目的の活動に重点を置いているかを読み取ることができる。さらに、行政コストの時系列での増減は、目的別の行政活動の規模の変化を示しており、団体における政策の変化を反映している。

図表 3 は、名古屋市、札幌市、およびさいたま市における行政目的別のコスト情報をまとめたものである。

図表 3 行政目的別行政コスト

2009年度	名古屋			札幌			さいたま		
	÷人口	構成比	増減	÷人口	構成比	増減	÷人口	構成比	増減
生活インフラ	73,259	20.4%	98	63,857	17.0%	118	45,922	16.7%	93
教育	46,222	12.9%	97	47,063	12.5%	126	35,460	12.9%	110
福祉	129,826	36.1%	108	149,509	39.7%	108	93,079	33.9%	134
環境衛生	32,812	9.1%	100	38,761	10.3%	100	29,938	10.9%	95
産業振興	7,936	2.2%	110	4,641	1.2%	143	18,717	6.8%	565
消防	12,045	3.4%	97	10,109	2.7%	104	10,820	3.9%	103
総務	40,871	11.4%	176	46,868	12.5%	154	33,706	12.3%	121
議会	1,098	0.3%	92	885	0.2%	99	1,235	0.4%	100
行政コスト合計	359,382	100.0%	107	376,202	100.0%	115	274,736	100.0%	110

(注) ÷人口：住民一人当たりのコスト金額（単位：円）
 構成比：行政コスト合計に対する各コストの構成比
 増減：2008年度の同一分野の行政コスト金額を100とする指数
 コストの内訳のうち、支払利息と回収不能見込計上額は省略している。

いずれの市においても、福祉分野のコストの比重が最も大きく、生活インフラ、教育、および総務の分野のコストも大きな金額になっている。これは、これらの分野の活動が共通して地方公共団体の活動の大きな部分を占めていることを示している。しかしながら、具体的な数値については団体ごとのパターンに差異がある。たとえば名古屋市に関しては、総務分野のコストのみが前年度に比して突出して増加している。このことから前年度に行われていなかった大規模な活動が総務分野で実施されたことが推測され、具体的にどのような活動が行われたのかを別途調査しなければならない。また、札幌市は福祉分野の行政コストの金額・構成比率が大きい。札幌市は人口が多いにもかかわらず、住民一人当たりの金額でも最も大きな金額になっている。これは札幌市では福祉分野の行政活動に他団体よりも多くの資源が投入されていることを示しており、福祉分野の行政活動を実施することが札幌市にとって大きな課題になっていると解釈できる。さらにさいたま市については、現在の金額こそ他市よりも小さいものの、福祉分野のコストの前年度からの増加幅は大きい。これはさいたま市においても、福祉分野の行政活動が拡大されていくことを示している。また、さいたま市に関しては、産業振興分野のコストが極めて大幅に増加しているという他市にはない特徴がある。この特徴からはさいたま市が産業振興に政策上の重点を置いていることが推測される。

地方公共団体に対する地域住民のニーズは、団体ごとに異なる。それゆえ、コスト情報で示されている行政活動の実績のパターンは、個々の団体における住民からのニーズとの合致度に基づいて評価しなければならない。

(3) コストの内訳の分析

行政目的別のコスト情報はさらに、人件費や退職給付引当金繰入等の人にかかるコスト、物件費・修繕維持費や減価償却費等の物にかかるコスト、扶助費や補助費等の移転収支的なコスト、およびその他の行

政コスト¹²⁾に区分表示される。そして人にかかるコストの大きさは人材の利用度を示し、物にかかるコストは施設・設備の利用度を表す。また移転収支的なコストとされる扶助費、補助金、および繰出金等は、地方公共団体の資金が外部の個人・団体や公営企業等に委ねられていることを示している。したがって、移転収支的なコストにより、地方公共団体による直接的な活動よりも、外郭団体や公営企業等を通じた活動が行われている度合いが示される。そして、このようなコストの内訳を分析することで、それぞれの団体が行政サービスの提供にあたって何を使い、どのような活動をしているのかを把握するための情報が得られる。

図表4では、分析対象とした3市の教育、福祉、環境衛生、および総務のコストについて、それらの内訳を比較している。

図表4 行政コストの内訳

2009年度		名古屋			札幌			さいたま		
		÷人口	構成比	増減	÷人口	構成比	増減	÷人口	構成比	増減
教育	合計	46,222	12.9%	97	47,063	12.5%	126	35,460	12.9%	110
	ヒト	15,361	33.2%	95	11,347	24.1%	102	12,347	34.8%	116
	モノ	23,167	50.1%	98	21,078	44.8%	101	19,720	55.6%	108
	移転収支	7,694	16.6%	96	4,367	9.3%	118	3,392	9.6%	102
	その他	0	0.0%	-	10,272	21.8%	648	0	0.0%	-
福祉	合計	129,826	36.1%	108	151,610	40.3%	108	93,079	33.9%	134
	ヒト	14,848	11.4%	97	7,467	4.9%	102	9,431	10.1%	104
	モノ	5,594	4.3%	104	5,214	3.4%	109	7,053	7.6%	97
	移転収支	109,384	84.3%	110	132,468	87.4%	104	76,596	82.3%	110
環境衛生	合計	32,812	9.1%	100	38,761	10.3%	100	29,938	10.9%	95
	ヒト	12,862	39.2%	94	6,215	16.0%	99	6,518	21.8%	103
	モノ	13,709	41.8%	106	14,769	38.1%	112	20,252	67.6%	103
	移転収支	6,242	19.0%	102	15,844	40.9%	99	3,167	10.6%	60
総務	合計	40,871	11.4%	176	46,868	12.5%	154	33,706	12.3%	121
	ヒト	14,794	36.2%	101	16,408	35.0%	101	16,252	48.2%	156
	モノ	6,535	16.0%	117	7,633	16.3%	101	14,776	43.8%	101
	移転収支	19,542	47.8%	642	22,226	47.4%	342	2,679	7.9%	95

(注) ÷人口：住民一人当たりのコスト金額（単位：円）

構成比：行政コスト合計に対する各コストの構成比

増減：2008年度の同一分野の行政コスト金額を100とする指数

なお、福祉、環境衛生、および総務分野の「その他の行政コスト」は0であるか、極めて少額であるため省略した。

まず教育分野については、合計でみる限り名古屋市と札幌市のコストは同水準であるが、内訳は異なっている。札幌市の場合、その他の行政コストが計上されていることで教育の行政コストの金額が大きくなっているのであり、それを除けば、むしろ札幌市とさいたま市が同規模であり、名古屋市の行政コストが大きい。特に、名古屋市では人のコストが大きいのであり、他市に比べて名古屋市では教育分野に多くの人的資源が投入されていることがわかる。ただし、名古屋市の行政コストは前年度に比べて減少しており、活動規模の縮小が図られていることも指摘できる。

¹²⁾ 「その他の行政コスト」とされるのは、債務の返済額に含まれる利子分、債権等の回収不能見込額、および失業対策事業費や長期未払金の支払額である。

また、福祉分野に関しては、いずれの団体においても移転収支的コストの比重が大きい。福祉コストの合計における差異は、基本的には移転収支的コストの差異であり、各団体が福祉分野の行政サービスの提供にあたって特別会計や外郭団体を利用している度合いの違いが示されていると考えられる。ただし、人のコストに関しては、名古屋市のコストの金額は他の2市に比べて明らかに大きい。この点は、福祉分野においても、名古屋市で行政活動に投入されている人的資源の規模が大きいことを示している。

環境衛生分野に関しては、コスト合計は3市の規模に大きな違いはないが、内訳はすべて異なっている。名古屋市は人のコスト、札幌市は移転収支的コスト、そしてさいたま市は物のコストが大きい。この点からは、環境衛生分野の行政サービスの提供にあたって、名古屋市は自らの職員によるサービスの提供が中心であるのに対して、札幌市は特別会計や外郭団体の利用度が高く、さいたま市では大規模な施設・設備を用いてサービスを提供することに重点が置かれていることが推測される。

なお、総務分野に関しては、他の分野と異なり、3市間での人のコストの差異が小さい。これは、いずれの市も政令市であり、地域住民に提供する総務分野の行政サービスの内容は似通っているため、住民一人当たりで利用される人的資源も同等の規模になっていることを示していると考えられる。ただし、さいたま市は物のコストが大きく、移転収支的コストが小さい。この点は、比較的新しい政令市であるさいたま市では、区役所等の新規に建設された施設・設備が多く、行政サービスの提供も団体自身が自らの資源を利用して行っていることが反映されていると考えられる。

IV コスト情報の活用事例

地方公共団体におけるコスト情報の利用は、いまだ端緒についたばかりの段階であるが、いくつかの先進的団体では注目すべき取り組みも行われている。

1. 大分県臼杵市における取り組み

大分県臼杵市は大分県の東海岸に位置し、人口は約40,000人。農業・漁業、造船業、および醸造業が産業の中心であるが、近年は観光開発にも力を入れている。ただ、1990年代には財政状況は非常に悪化しており、1994年度の経常収支比率は93.0%となり、大分県下では最悪、全国でもワースト7位の水準にまで落ち込んでいた。そのような状況を打開するため、1990年代の終わりに全国に先駆けて会計制度改革の専任職員を配置し、職員による財政の立て直しに向けた取り組みが積極的に行われてきた。

臼杵市における会計改革では、1999年2月に独自方式のバランスシート（貸借対照表）の作成・開示が行われただけでなく、1999年度からは行政コスト計算書に相当する「サービス形成勘定」の作成・利用も行われている¹³⁾。

「サービス形成勘定」は、臼杵市によって提供される行政サービスについての原価計算書であり、原価の発生が「サービスの形成（提供）」として捉えられている。そして、計算された原価は行政目的別に区分され、それぞれの分野の行政活動の効率性を評価するための資料となる。減価償却費等も含めたフルコストによる「サービス事業コスト分析」が行われた結果として、保育所などの民間委託が進められた。また、作成された「サービス形成勘定」は、バランスシートとともに、行政サービスに対する外部評価の資料と

¹³⁾ 臼杵市 [2000]、『バランスシート・サービス形成勘定作成便利帳』（2000年6月1日に臼杵市により発行された財務書類の作成・公表に関する詳細な報告書）。

して開示され、外部委員のみで構成された行財政活性化推進委員会での審議を経て、評価の結果が予算編成に反映される仕組みが整備されている¹⁴⁾。

このような取り組みが成果をあげたことで、臼杵市の財政状況は大きく改善された。経常収支比率も、2006年度には99.4%まで改善された。

臼杵市では2007年度から財務諸表の作成方式を「総務省方式改訂モデル」に変更したが、フルコストの精緻化とリアルタイムでのコスト情報の把握を実現するための新たな財務会計システムの導入が進められている。

2. 熊本県宇城市における取り組み

熊本県宇城市は、熊本県中央部に位置し、人口は約60,000人。2005年に三角町、不知火町、松橋町、小川町、および豊野町の5町合併によって成立した新設市であり、新市の財政状況を市民に伝える手段や、行財政運営のための基礎資料として、行政コスト計算書を含めた財務諸表の活用が図られている¹⁵⁾。

宇城市における具体的な取り組みの例としては、行政コストの団体間比較を行い、その分析結果に基づいて施設の統廃合が行われたことがある。2008年に宇城市は施設別の行政コスト計算書を含めた「施設白書」を作成したが、それによって他団体よりも物件費が大きいことが判明した。そこで公民館1施設の廃止・売却が行われている。また、物に関する行政コストを網羅的に計算するために資産台帳の整備が図られており、売却可能資産の抽出も行われている。

また、宇城市においては政策別行政コスト計算書の作成が行われている点にも注目する必要がある。宇城市は2005年に「第1次宇城市総合計画」を策定したが、その中で部門基本計画として、エコタウン、セルフケア、インフラ整備、ライフサポート、および教育文化という5つのミッションを設定した。そして、それぞれのミッションの達成度を評価する資料として、施策別の財務書類が作成されている。施策別財務書類では、1つ1つのミッションにおける行政コストがさらに細分化されており、たとえば教育文化については、学校教育、社会教育、生涯教育、および文化芸能に区分された行政コストの算定・表示が行われている。

宇城市による取り組みは、政策評価資料としてコスト情報の活用が図られている事例であり、単に財務諸表が資料として作成されるだけでなく、その分析に基づいた具体的な行財政活動が行われている点で意義のある取り組みである。

3. 千葉県習志野市における取り組み

千葉県習志野市は、千葉県の北西部に位置し、人口は約160,000人。東京湾沿岸に工業団地を有し、東京方面や千葉方面へのベッドタウンとしても発展している。

習志野市には広大な面積を有する埋立地が編入されてきたこともあり、保有する公有財産を適切に把握・管理することの必要性が認識されていた。そこで、2007年に網羅的な公有財産台帳の整備を前提とする「基準モデル」の採用を決定し、新たに設置された経営改革推進室を中心として、公募職員による自主的な研究会による開始バランスシートの作成が行われた¹⁶⁾。そして、その活動の中で、習志野市が保有するインフラ資産・公共施設の老朽化や、それらの施設・設備の更新に関する問題が洗い出された。そこで、

¹⁴⁾ 臼杵市、「臼杵市における、サービス検証システム構築について」、<http://www.city.usuki.oita.jp/modules/usuki09/article.php?storyid=6>。

¹⁵⁾ 宇城市 [2010]、「宇城市アニュアルレポート」、<http://www.city.uki.kumamoto.jp/q/aview/61/231.html>。

¹⁶⁾ 習志野市 [2011]、『習志野市の財務報告書 2009』、<http://www.city.narashino.chiba.jp/joho/keieikaikaku/keiei24/zaimuhoukokusho.files/annualreport2009.pdf>。

特に公共施設に関する重点的な調査が行われ、その結果が2009年に「公共施設マネジメント白書」としてまとめられている¹⁷⁾。

「公共施設マネジメント白書」では、習志野市が保有する施設全体の84%が1985年までに建設されたものであり、築30年以上の施設が約60%を占めるという状況が明らかにされた。ただ、そのようなストックの状況だけでなく、現在の投資的経費の水準では、建替や大規模修繕のための事業費を確保することができないというコストの側面の検討も行われている。さらに、人件費や事業費等の「事業運営に係るコスト」と、維持管理費および老朽箇所の修繕費に減価償却費を合算した「施設に係るコスト」とを合わせた行政サービスのトータルコストが算定され、保有する施設・設備についての費用対便益効果等についての分析・検討が行われ、公共施設の老朽化問題に対処するための計画策定が進められている。

習志野市による取り組みは、コスト情報が施設・設備の管理における将来に向けた情報としても有益であることを現実的に示している。施設・設備の老朽化とその更新に関する問題が多くの団体で顕在化することが指摘されている以上¹⁸⁾、施設・設備に対する単年度の支出額ではなく、コスト情報に基づいた分析・評価と計画策定を多くの団体が実施することが求められている。

4. 実例からみたコスト情報利用の方向性

様々な団体で進められている取り組みの事例からは、地方公共団体におけるコスト情報の利用に関して3つの方向性があることが指摘できる。

第一には、業務実績を評価するための情報として、減価償却費を含むコストの総額（フルコスト、トータルコスト）とその内訳に関する情報の活用が図られている点がある。そして、臼杵市の事例にもあるように、行政活動を評価するうえでのコスト情報が有用であることは、現場の職員による業務の中でも確認されている。

第二には、コスト情報の利用にあたっては、地方公共団体全体のコストよりも、施設別や政策別に細分化されたコスト情報の活用が図られている。コスト情報を利用することの目的が行政活動の評価と効率化であるならば、コスト情報と現実の行政活動との直接的な対応関係を高めることが求められる。作成されるコスト情報が広い範囲の活動を含めたものであればあるほど、コスト情報と具体的な活動をリンクさせることが難しくなる。したがって、現実に利用されるコスト情報は事業別や施設別のコスト情報が中心となる可能性が高い。そしてそのように細分化されたコスト情報であれば、地方公共団体の行政活動を評価する基準が多面的であることにも対応することができる。

そして第三には、コスト情報の重要性・有用性が認識されれば、財産台帳を中心とするストック情報もコスト情報を精緻化するために必要な情報であると位置づけられていく。網羅的な財産台帳を整備することが地方公共団体の行財政運営において重要であることは変わらないが、単にストックの有高を問題にするのではなく、保有する施設・設備を利用していることに伴う減価償却費や、必要な施設・設備を維持・更新していくうえでの負担としてのコストが重要な意味を持つ。そして、ストック情報が記載された貸借対照表よりも、行政コスト計算書に対する意識を高めるための取り組みが必要となる。

¹⁷⁾ 習志野市 [2009], 『公共施設マネジメント白書』, <http://www.city.narashino.chiba.jp/joho/keieikaikaku/keiei24/hakusho.files/koukyousisetuhakusyoyo210612.pdf>.

¹⁸⁾ (財)自治総合センター [2011], 『地方公共団体の財政分析等に関する調査研究会報告書—公共施設及びインフラ資産の更新に係る費用を簡便に推計する方法に関する調査研究—』。

V コスト情報を用いた効率化

地方公共団体のコスト情報は、団体が現実にどれほどの規模の活動を実施したのかを示す情報であり、その活動を実施するうえで「何が」「どれほど」使われたのかを示す情報である。地方公共団体における行政活動（事業）の管理者が、自らが管理する活動の中で「何が」「どれほど」使われたのかを適切に把握し、「最少の経費で最大の効果」を得ることができるように努めなければならないのであれば、コスト情報に基づく管理・運営が行われることの意義は大きい。少なくとも、支出が予算と一致すれば良いという安易な基準のみで評価を行うべきではない。

コスト情報に基づいて地方公共団体の活動を評価するためには、特定の活動において経済的資源を消費することの理由と、それらの資源の費消によって得られた成果が明らかにされなければならない。ただし、それらの事実をコストと結びつけることができるのは、企画・財政部門の予算・決算担当者ではなく、現実に業務を担当している現場の責任者である。また、地方公共団体の活動を効率化するうえでは unnecessary コストの発生を回避することも必要であるが、現実に発生しているコストの管理可能性についても現場担当者の判断が重要となる。それゆえ、コスト情報の活用は地方公共団体の現場担当者における説明責任の強化と並行して進めることが望ましい。それは現場の責任者に業務実施の責任を強く意識させることにもつながる。

コスト情報が用いられていない場合、地方公共団体における業務の効率化にあたっては、まず支出の削減が行われることが多い。しかし、単年度での支出の削減が行われても、それが将来における支出の拡大を生じさせるのであれば、効率化が実現されているとは言い難い。また、支出を削減するうえでは、その削減が実施可能であるかが判別の基準になる場合があるが、削減が容易な支出を削減するだけでは、本質的な効率化とは成り得ない。さらに、支出を削減することで、地域住民にとって必要な活動までもが削減されてしまえば、むしろ地域にとっては不利益が生じてしまう場合もある。効率化とは、地方公共団体の活動にあたって経済的資源が無駄なく有効に利用されることであり、そのための「資源の消費」を表すコスト情報に基づいた活動の評価が行われなければならない。

しかしながら、地方公共団体の財務会計システムが現状のままでは、コスト情報を迅速に利用することができない点が問題となる。現在のコスト情報は、現金主義による決算が完了した後に、歳出決算情報を修正計算することによって作成されている。そのため、コスト情報を入手することができるのは、決算完了時点よりもさらに遅くなる。コスト情報の対象となる業務が終了してからコスト情報による評価が行われるまでの時間的なギャップが大きいのであり、適時性が損なわれることで、コスト情報の有用性が低下してしまう。それゆえ、期中において活動の実施と並行してコスト情報を集計・作成することができる仕組みとしての複式簿記の導入が現実的に進められることが求められる。

現金の増減が生じなければ会計記録を作成することができない単式簿記とは異なり、複式簿記であれば、現金の受払いが時間的に一致していないことを示す様々な債権債務を相手勘定とすることで、コスト情報を団体による活動の実施と同時に記録することができる。また、記録と同時に多数の勘定科目ごとの金額の集計が行われるので、期中におけるコスト情報の把握も容易になる。したがって、複式簿記が導入されれば、財務会計システムから得られるコスト情報の適時性を大幅に改善することができるのであり、PDCA サイクルを短期化し、活動の効率性を高めることが可能となる。

以上のように、コスト情報が意義を有することは複式簿記を導入すべきことの直接的な理由にもなる。

そして、複式簿記による財務会計システムが導入されれば、財務会計を通じた全庁規模での日常的な業務管理の仕組みを確立して事業の効率化を図ることや、決算の早期化や中間決算の実施による会計情報の強化によって、決算情報の有用性を高めることもできる。

VI おわりに

地方公会計への発生主義の導入は発生主義予算の導入として論じられることが多いが、現実の予算が地方公共団体の行財政活動に枠を嵌める仕組みであり、客観性や検証可能性が重視されるのであれば、地方公共団体による裁量の余地が大きくなる発生主義予算が導入される可能性は小さい。そのため、発生主義予算の導入という観点だけでは地方公共団体の現場にコスト情報の利用を求めることは難しい。

しかしながら、本稿で検討してきたように、予算・決算の仕組みが現金主義のままであったとしても、地方公共団体の活動に対する事後評価が重要となるのであれば、コスト情報が重要な役割を果たすことができる。コスト情報は、地方公共団体による活動実績を直接的に反映した会計情報であり、現金の受払いと団体の活動とに時間的なギャップが存在する以上は、コスト情報による活動の評価こそが意味を持つ。コスト情報という形で地方公共団体の財務会計に発生主義を導入し、地方公共団体における業務と会計とのリンケージを強化することが求められている。