

第5章 事業経営と業績評価のあり方

【本章のねらい】

経営とは、提供したサービスからコストを差し引き、その間の余剰（付加価値）を創造する行為である。この余剰（付加価値）が社会の富となる。この原理は経営が私で行われようと公で行われようと変わることはない。

しかし、公経営では私経営と異なり、サービスは通常、無償で提供され収入を生む事はない。そのかわり、税金を徴収することができる。税金は提供する行政サービスの総対価としてもたらされるものと考えられる。コストは提供されるサービス毎に配分されるが、サービス毎の収益が把握されないため、通常、サービス毎の余剰（付加価値）が算定される事はない。

私経営では、長年にわたり管理会計を発達させてきた。しかし、サービス毎の余剰（付加価値）を算定しない公経営では、近年まで、管理会計の概念が育つ余地がなかった。

社会が低成長期に差しかかりバブル崩壊等を経験すると、公経営は税収不足から従来通りのサービスを提供できなくなる。その結果、公経営は税収不足に見合ったサービス水準の引き下げか、コストの削減を求められる。また、小さな政府を求める声が高まり、より効率的な行政サービスの提供が強く求められるようになってくる。近年、私経営で発達してきた管理会計を公経営でも活用し、行政サービスの効率化を目指す動きが見られるようになってきた。

本章では、5－1で、以上の流れを踏まえたのち、公経営の領域でも有効性が高いと思われる4つの管理会計の手法に焦点を当てた。5－2では、サービス毎に収益とコストを対比する方法として、事業別バランスシートを取り上げ、5－3では、正しいコストを算定し、コストの削減を図る方法として、原価計算の方法を説明した。

5－4では、投資事業の費用と効果を予め算定する方法として、投資の意思決定に関する方法を説明し、5－5では、行政サービスの成果を測定し、事業をよりよく評価する方法として、成果会計を取り上げた。5－6では業績の評価方法に焦点を当て、最後に5－7で、業績報告のあり方について、考察した。

5－1 自治体経営と管理会計の役割

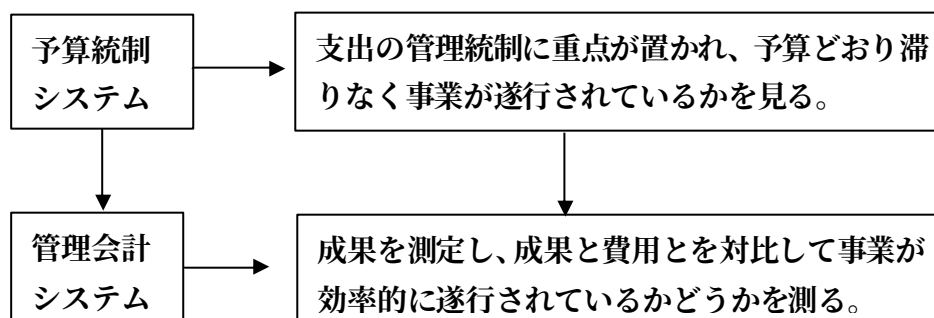
（1）管理会計がなぜ必要か ― 予算統制から管理会計へ

事業を経営し目標を達成させるためには、事業の指揮監督が必要である。事業の指揮

監督のため経営者が入手する情報を管理資料といい、この管理資料を組織的・定期的に提供する会計システムを管理会計という。管理会計は、事業が存在するかぎり、その経営が私で行われようと公で行われようと必要とされるものである。

従来、公経営の会計は単式簿記を基調とした予算システムにより行なわれ、この予算が支出を管理統制してきたため、私経営で云う管理会計の概念を生む事がなかった。近年、公会計の改革が叫ばれ、発生主義会計の必要性が求められている背景には、成果主義の導入やより効率的な行政が求められ、公経営でも NPM に基づく顧客本位の行政サービスが指向されるようになってきたことによる。このような中で、従来の支出を統制する予算統制だけでは不十分となり、成果を測定したり、成果と費用を対応して管理する管理会計が求められるようになってきた。すなわち、公経営でもサービス余剰である付加価値（富）の測定が必要とされるようになってきた。

管理会計の必要性



今日、自治体では様々な事業が行われている。その中には多くの収益事業や大型投資事業、料金徴収事業等が含まれており、その事業内容は民間事業と類似しているだけでなく、民間企業と競合しているものも少なくない。これらの事業には多額の税金や公的資金が投入されており、事業の効率性のいかに財政や国民経済へ大きな影響を与える。これらの事業遂行に当たっては、民間企業に十分伍しうる経営や管理の志向が求められている。

管理会計の有無は、これら収益事業を自治体が効率的に経営できるかどうかを計る試金石となる。管理会計は成果とコストの双方を対比して管理するため、経営の有効性を高め事業の効率性をあげることができる。管理会計を導入せずに支出サイドだけを統制する予算統制システムにより収益事業を経営する事はできない。その場合には、自治体は企画、設計、監督に徹し、事業執行は管理会計を持つ民に任せるのがよい。こうした官民の役割分担こそが、行政の効率性・有効性の向上に欠かせないものである。

また、純粋な税金投入型の行政サービスについても、一部の民間による代行や民間への事業移管が行われたり、市場化テストと呼ばれる民間コストとの対比が行われる等、

従来の予算統制による管理だけでは十分でない状況が現れている。小さな政府や効率的な行政を求める声は今後ますます高まるものと考えられ、今や公共サービスについても管理会計の指向が求められているといえよう。

(2) ニュー・パブリック・マネジメント (NPM)

経済財政諮問会議による「骨太の方針」を受けて、平成 13 年 6 月 26 日に閣議決定された「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針について」は、我が国でもニュー・パブリック・マネジメント (NPM) の原理による行政改革の必要性を公に宣言したものである。

それによると「国民は、納税者として公共サービスの費用を負担しており、公共サービスを提供する行政にとってのいわば顧客である。国民は、納税の対価として最も価値のある公共サービスを受ける権利を有し、行政は顧客である国民の満足度の最大化を追求する必要がある。

そのための新たな行政手法として、ニュー・パブリック・マネジメントが世界的に大きな流れとなっている。これは、公共部門においても企業経営的な手法を導入し、より効率的で質の高い行政サービスの提供を目指すという革新的な行政運営の考え方である。その理論は、①徹底した競争原理の導入、②業績／成果による評価、③政策の企画立案と実施執行の分離という概念に基づいている。」としている。

海外ではすでにこのような考え方にに基づき、①民営化の推進、②業績や成果に関する目標、それに③対応する事業別複数年度予算、④経営責任の明確化、⑤発生主義による公会計の導入、などの形でニュー・パブリック・マネジメントが具体化されている。例えば、英米では、行政の分野において「市場化テスト」を行い、「民間でできることは民間に」の原則のもとに、公共性の高い行政サービスの民間委託が行われている。

NPM の原理を整理すると以下の 5 つに要約できる。

- ① 成果志向
手続や過程よりは産出された成果を重視する。
- ② 顧客重視
住民を公共サービスの顧客と位置付け、顧客の満足度を高めることに重点が置かれる。
- ③ 市場競争
民営化や株式会社化による独立採算制の採用、民間委託や PFI の導入が指向される。
- ④ 組織改革
政策の企画立案と実施執行の分離、中間組織を排除したフラットな組織、事業のサイクルにあわせた柔軟な組織の改変等がおこなわれる。

⑤ 情報公開と住民参加

政策の目的、達成目標、コスト、成果等を明示した分かりやすい「説明責任」の遂行、また、「公共を担う市民」としての参加が求められる。

最近では、自治体のあり方についてマネジメントからガバナンスへと議論が発展していく傾向にある。そこでは、住民の生命や財産の保護を基本としながら、それらに対して公がどのような責任を持つのか、民との分担や協働はどのように行われるのか、どのような質と量の公共サービスが求められどこまでのコストが許されるのか、税負担はどのようにあるべきか、国と地方の役割は何か等、公共性と政府の役割を基本に返って再検討することが求められている。

（３）都の経営サイクル（PDCA）－ 行政評価を成功させるためには、そのベースに管理会計が必要である。

平成 12 年 12 月に策定された「都庁アクションプラン－都政改革ビジョンⅠ－」は、都政の改革の目的を以下のように示している。

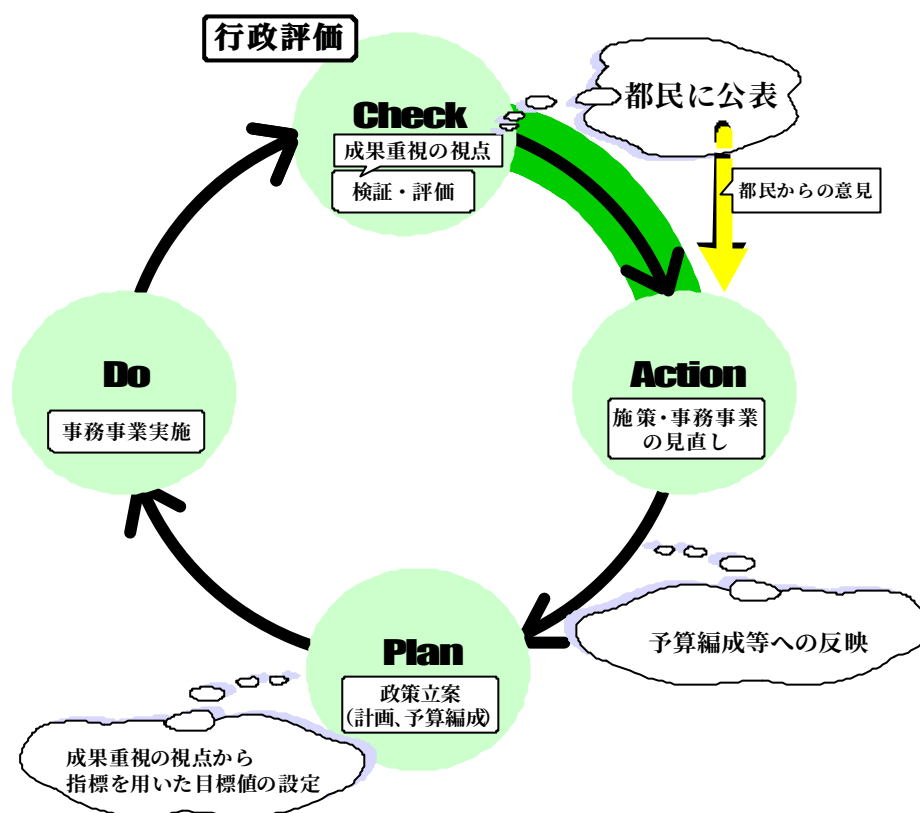
「成果重視の都政への転換、施策・事業の不断の見直しのため、都にふさわしい行政評価制度等を確立し、政策立案（Plan）－事業執行（Do）－検証・評価（Check）－見直し（Action）＝PDCA サイクルを再構築します。

成果重視の視点から事務事業を検証・評価し、その結果もわかりやすく公表する仕組みを構築し、説明責任を一層徹底していかなければなりません。」

さて、この都庁アクションプランに示されている都政改革ビジョンを実際に機能させるためには何が必要であろうか。それは「公開と参加」を基本とする考え方が重要であるのはもちろんだが、それだけでは十分でなく、これらの活動を「継続的な努力」として普段から日常の行動の中に組み込むことが必要である。すなわち、年一度事後的に行われる行政評価だけでは不十分であり、PDCA サイクルが日常の事業の遂行のプロセスとして組み込まれていることが必要である。これこそ経営管理の基本であり、管理会計の目的であると言えよう。言い換えれば、都政改革ビジョンに示された行政評価を機能させるためには、そのベースとして管理会計が確立されており、PDCA サイクルが「継続的な努力」とされており、「組織の文化」となっていることが必要である。

行政評価が成功するためには、そのベースに管理会計が有効に機能していなければならない。

図表 32 都の PDCA サイクル



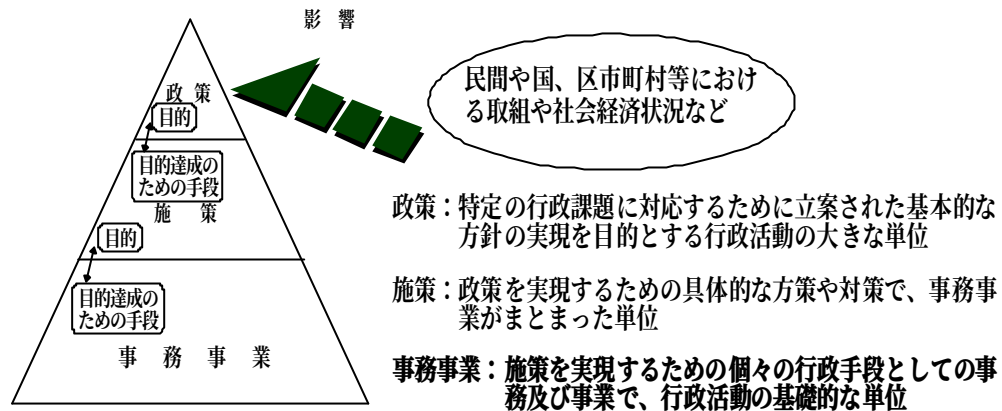
＜出所＞行政評価制度及び自己検証システムに関するマニュアル
(東京都知事本局 平成 16 年 7 月)

(4) 政策・施策・事務事業 — 用語の定義

さて、本報告書で使用される政策・施策・事務事業（または略して事業）という用語は、一定の意味を付して使用されるため定義しておくことが必要である。都の「行政評価制度及び自己検証システムに関するマニュアル」によると以下のとおり定義されている。

政策、施策、事務事業は、下図のように、それぞれ目的と目的達成のための手段という関係で重層的な階層構造をなしている。所期の政策目標が達成されるためには、その下位にある施策、事務事業のそれぞれが有効に機能し、達成されていなければならない。

図表 33 用語の定義

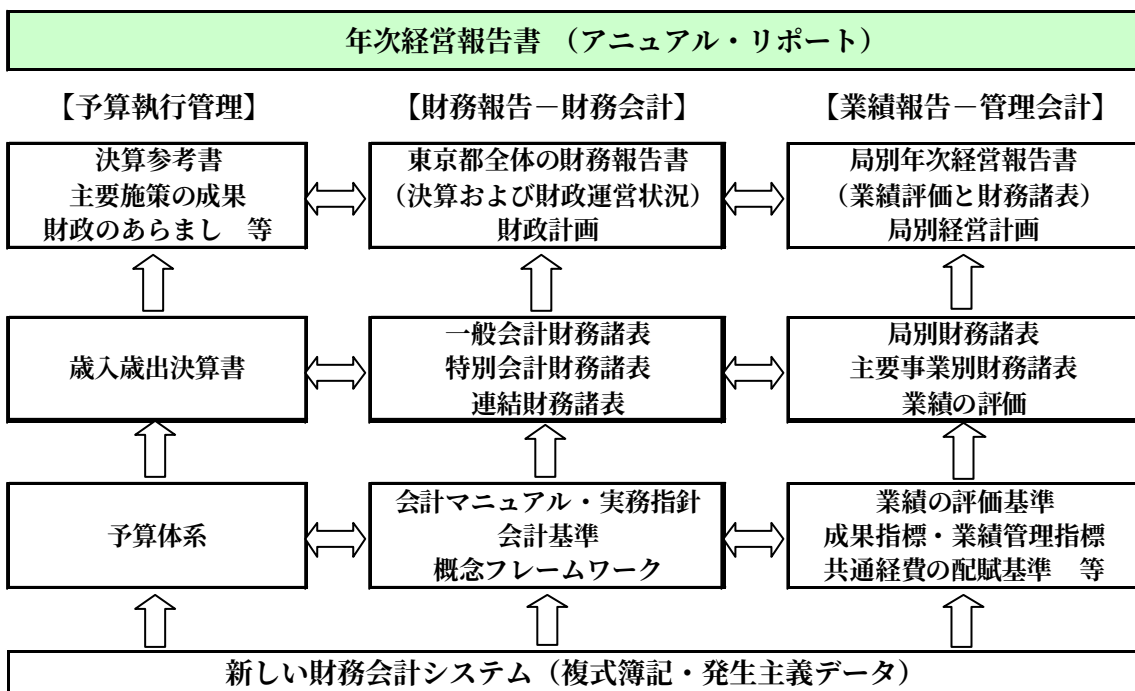


<出所>行政評価制度及び自己検証システムに関するマニュアル
(東京都知事本局 平成 16 年 7 月)

(5) 都の新しい会計制度

都では、現在、公会計改革が行われており、会計の複式簿記化や発生主義会計の導入が行われている。ここでは、予算・財務会計・管理会計の位置付けを概念的に理解するため、都が指向すべき新しい公会計制度の概念図を示している。

図表 34 新しい会計制度と経営報告書のイメージ図



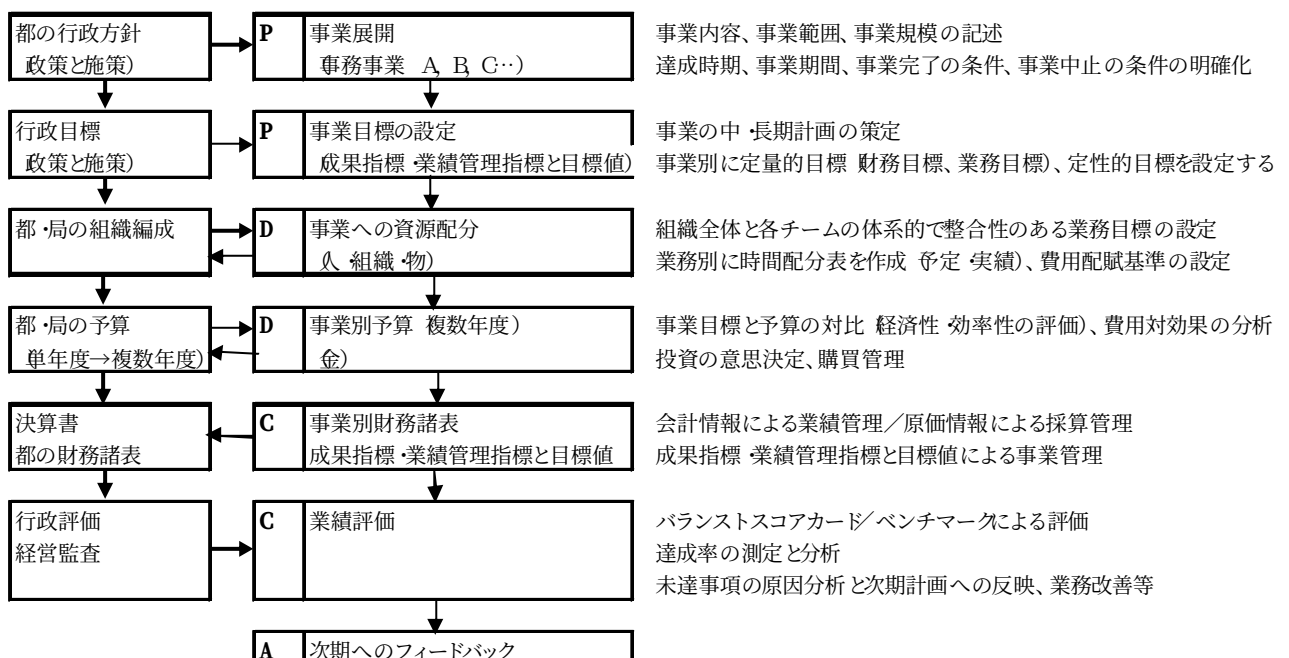
(6) 都の管理会計の役割

PDCA サイクルをより具体的な行動の流れとして示したものが下図である。さて、管理会計は、これらのサイクルにおいてどのような役割をはたすものであろうか。それは以下の4点に要約できる。

- ① 事業計画や目標設定に必要な基礎資料を提供する。
- ② 事業の遂行状況を示す資料を提供する。
- ③ 業績評価に必要な資料を提供する。
- ④ 業績報告に必要な資料を提供する。

管理会計が提供する資料は、会計データであり財務数値がほとんどであるが、数量データを含むこともある。またそれらの様式は、財務会計と違って極めて多様であり、事業経営者や管理者のニーズに応じてそれぞれ設計される。また、会計データと共に関連する業績管理指標や外部データが併用して使用される。

図表 35 都の管理会計（責任会計）



(7) 自治体経営における管理会計の特徴

民間企業で採用されている経営手法や管理会計の方法は、多くの場合に自治体の経営や事業の管理にも適用可能であり、かつ、有効であるが、ただし採用に当たっては、自治体固有の特質や制約があり、これらを承知して状況に合った適用が必要である。自治体経営における管理会計の特徴は以下の4点に要約できる。

① 事業の目的—公共の利益が収益性に優先される。

民間の事業では、利潤の最大化が目的であり、会計データで示される利潤は大きいほど、好業績を示すものと判断される。しかしながら、自治体の事業では、収益性よりは公共の利益が優先されるため、高い収益は必ずしも好業績を意味しない。それは公共料金が高すぎたことを示しているかもしれないし、必要なサービスが十分に行われていないことを示しているかも知れない。そのため業績評価に当たっては、顧客満足度を示す他の成果指標等と合わせて行う必要がある。

② 公共の利益の把握や測定の困難性

公共の利益を把握し測定することは容易な作業ではない。特に価値観の多様化した現在の社会において、公共の利益を測定する共通の尺度を見出すことは極めて困難である。単独の成果指標だけでこれらの測定を正確に行うことは多くの場合に不可能である。通常は基本となる成果指標に加えて、会計情報やその他の補助となるいくつかの業績管理指標が組み合わされて使用される。

③ 予算制度による制約—現金ベース、単年度予算、予算単位

予算制度は法律による規制を伴うため、これから乖離することが許されない。ただし、事業経営はさまざまな社会・経済情勢に影響されるため、前年度に作成された計画が事業遂行時のベストな方法とはいえないことが多い。特に単年度予算はその年度に現金支出を要求するため有効で効率的な事業遂行の妨げになることが多い。また予算編成の単位が事業単位と相違していることも、経営管理を難しくする要因となっている。

④ 組織・人事政策による制約

自治体の組織や人事政策は、組織の秩序や調和の維持に重点があり事業経営の視点から見ると必ずしも理想的であるとはいえないであろう。人事考課制度は事業経営における現場の成果や実績を十分に加味したものとは言えず、また早すぎるローテーションは事業サイクルと整合していないこともあり、経営者・管理者としての責任意識を低下させる原因となることもある。事業の経営者や管理者を育成するた

めの教育訓練も十分とは云えないであろう。

(8) 管理会計の要件

管理会計の有効性は事業経営者の経営意識と責任感に依存する。これらが希薄な場合には、どんな有効なデータが提供されても単なる紙屑同然となる恐れがある。しかし経営者やチームの意識が高い場合には、大きな効果をもたらすものである。従って、経営者・チームへの意識付けや担当者の教育訓練が極めて重要である。先に見た人事・組織・予算制度等の制約条件の緩和・解消が不可欠であるばかりでなく、経営者への大幅な権限の付与と創意を反映できる柔軟な体制作りが必要である。

管理会計データは会計システムの中から作成されることが望ましい。それは事業管理に使用される会計データの信頼性・一貫性を確保するためである。また管理会計データは期間計算を前提としており、発生主義に基づいて作成されなければならない。減価償却費や未払利息、退職給与引当金等の概念を持たない現金主義会計は事業経営には、ほとんどの場合、役立たない。

管理会計のうち自治体経営にも有効性が高いと思われるものに、以下の4つの管理会計の手法がある。すなわち、

- ① サービス毎に収益とコストを対比する方法 — 事業別バランスシート
- ② 正しいコストを算定し、コストの削減を図る方法 — 原価計算
- ③ 投資事業の費用と効果を予め算定する方法 — 投資の意思決定
- ④ 行政サービスの成果を測定し、事業を評価する方法 — 成果会計

以下自治体経営のあり方と、これらの管理会計の活用法について詳細に見ていこう。

5-2 会計情報による業績の管理—事業別バランスシート

(1) 事業別バランスシートとは何か

事業別バランスシートとは、事務事業を単位として事務事業別に作成されたバランスシートのことである。バランスシートとは通常は貸借対照表のことをいうが、東京都では、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の3表を総括した呼称として使用している。

事業別バランスシートの作成が求められる理由は、当該事業の経営管理資料として有

用性が高いからである。特に、事業別バランスシートは当該事業の業績の管理に不可欠な会計情報を提供する。この点、連結バランスシートや普通会計のバランスシートが都の財政状態や経営成績を開示することを目的としているのに比べ、特徴を有している。

(2) 事業別バランスシートの効用

従来、公会計には4つの欠如があるとされてきた。すなわち、①マネジメントの欠如、②ストック情報の欠如、③コスト情報の欠如、④説明責任の欠如である。事業別バランスシートの作成は、これらの4つの欠如とどのような補完関係にあるのであろうか。事業別バランスシートの効用を、これらの4つの欠如との関係で見ていこう。

まず、①マネジメントの欠如の観点から見ていくと、事業別バランスシートは、経営者の経営の成果を示すものであり、これによって、経営の巧拙が読み取れる。従来、これらの事業経営に当たる職員は、組織の管理者としての役割が重視され、事業の経営者としての役割を評価されることがなかった。しかしながら、自治体で行われる事業に対してもより効率的な経営が強く求められるようになってきている昨今、事業別バランスシートは、事業の経営者に必要な業績情報を提供することにより、責任の明確化とマネジメント意識の向上に極めて有効である。また、事業別バランスシートは、事業計画設定に必要な会計情報を提供し、計画と実績の対比を可能とすることにより、経営成績の管理に不可欠な情報を提供するものである。

②ストック情報の欠如の観点から見ていくと、事業別バランスシートは当該事業に配分された資源と、これらの資源を運用した結果である当該事業の経営成績を対比して示すことにより、投下資本の効率性を測定できる。これまで、自治体の事業は貸借対照表が作成されないため、収支だけが表示され、投下資本との関係で成績を評価されることがなかった。貸借対照表の作成により、資源のより効率的な運用が期待できるのである。

③コスト情報の欠如の観点から見ていくと、行政コスト計算書により経営の成果を事業収益という数値で示すことができるだけでなく、インプットとアウトプットの関係を対比して表示できるため事業の採算性・効率性が測定できる。また、行政コスト計算書が原価計算制度と有機的に結びつくことにより、成果（あるいは製品）のコスト（単価）を正確に算定できることとなり、経営管理のレベルを民間企業並みに向上できる。

④説明責任の欠如の観点から見ていくと、事業別バランスシートは、事業の内部者は勿論のこと、外部者に対しても事業の財政状態や経営成績等をより客観的で明瞭に示すことができ、より透明性の高い情報開示が可能となる。

(3) 事業別バランスシートの特徴

事業別バランスシートは、特定の事業の財政状態や経営成績を把握・分析するために作成される。したがって、事業別バランスシートは主として事業経営者のための経営管理データを提供するものであり、業績管理のツールである。これは連結財務諸表や普通会計のバランスシートが都民への開示を目的として作成されるのに比べ、著しい特徴を有している。

以下に、事業別バランスシートの特徴を連結財務諸表と対比して示しておこう。

図表 36 事業別バランスシートの特徴

	事業別バランスシート	連結財務諸表
作成目的	事業の経営・管理	都民への情報開示
会計目的	管理会計	財務会計
作成範囲	事業別、施策別又は部門別	都と管理団体の会計の連結
作成頻度	月次、四半期、半期	年次
要点	事業の実態を把握し分析できる 情報を含む	会計情報を簡潔・明瞭に都民に 開示する
期待される効果	不採算・不効率な事業の実態を 把握できる	都債や資産の残高、自己持分と の関係、成果との関係が分かる
重要な補足情報	原価情報、時価情報、事業評価、 予測情報等	マネジメント・コメンタリー、 会計方針、注記情報、セグメン ト情報等
情報の時間的性質	実績情報、予測情報	実績情報

(注) マネジメント・コメンタリーについては「2-7 年次経営報告書のあり方」を参照のこと。

(4) 事業サイクルと事業別バランスシートの利用法

事業別バランスシートは、具体的に事業管理のどの時点でどのように活用されるのだろうか。これを事業サイクルとの関係で見ると以下の通りである。

① 中長期事業計画段階

中長期計画は、主として投資的事業等において採算状況を時系列的に把握するために

作成される。これらの事業では、固定資産に多額の投資が行われ、起債により資金調達が行われる。そのため減価償却費や利息を反映し、各年度の期間損益の推移が示される。予測バランスシートは貸借対照表と行政コスト計算書を含んでいるため、貴重な予測情報となる。

② 事業遂行の段階

事業別バランスシートは業績の管理資料として月次に作成するのが普通である。ただし、税金投入型の公共サービス事業等においては、半期や四半期ベースでの作成も行われる。事業別バランスシートは諸種の分析データや業績管理指標と共に利用することにより、より効果的である。

③ 事業評価の段階

事業別バランスシートは、事業期間終了後に行われる事業評価に当たって、不可欠の情報となる。事業評価においても、事業別バランスシートは諸種の分析データや成果指標・業績管理指標と共に利用することにより、より効果を発揮する。

④ 行政評価や経営監査の段階

事業別バランスシートは、行政評価や監査において必要とされる会計情報を提供する。会計情報は政策や施策の達成度と合わせて利用することにより、事業の3E、すなわち、経済性、効率性、有効性をよりの確に評価できる。

5-3 原価情報による採算の管理

(1) なぜ原価計算が必要か

自治体が原価計算を必要とする理由は何であろうか。自治体における原価計算の目的は以下のとおり要約できる。

- ① 発生主義に基づき資産と期間費用とを正しく算定し、正確な貸借対照表および行政コスト計算書を作成する。
- ② 料金計算に必要な原価資料を提供することにより、事業の採算管理に資する。
- ③ 経営者および管理者が正確なコスト情報を得ることにより、事業の経済性および効率性が向上し、事業の採算管理に資する。
- ④ 予算編成や中長期計画の策定に必要な原価情報を提供する。
- ⑤ 事業業績や経営効率の評価を行うため必要な原価資料を提供する。

自治体の事業には、収益事業が含まれている。これらの事業の中には棚卸資産を保有

するものがある。例えば、造成された土地、ビルや住宅、上水道、有料で頒布する印刷物等である。また、資器材や消耗品はほとんど全ての部署で使用されている。このように棚卸資産を保有する部署では、原価計算を行うことにより、正しい資産と期間費用とが計算され、発生主義に基づく正確な貸借対照表および行政コスト計算書を作成することができる。

自治体では、多くの料金徴収型事業が行われている。例えば、交通、美術館や博物館、学校、講習会、各種の手数料収入等である。これらの料金徴収型事業では、適正な料金の算定のため原価資料が必要である。正しい原価計算を行うことにより、適正な料金算定が可能となり、事業の採算管理が可能となる。このように料金徴収型事業においては、的確な原価計算が採算管理のベースとなっている。

料金徴収型事業のなかには、料金算定が市場や政策によって決定され、コストを十分カバーできない事業もある。これらの事業においても、正しい原価計算が採算管理のベースとなる。なぜならば、これらの事業では、コストを受益者と一般納税者で分担することになり、原価資料は、この分配率の公平性の判断に資するからである。

原価情報は、予算編成や中長期計画の策定にも必要である。特に、大型投資事業においては、コストが料金や税金等でどのように回収されていくかを長期間にわたって算定する必要があり、正しい原価情報の把握が採算管理の基礎となる。

原価情報は、当該事業の業績や経営効率の評価のためにも不可欠な情報である。原価の期間比較を行ったり、ベンチマークや市場テストにかけたりすることにより、当該事業の効率性や競争力が判断できる。原価情報は、一部業務の民間委託や民営化、事業の存廃等を検討するときにも有効な情報となる。

原価計算の効用ーベスト・バリューを求めて

正しい原価を算定し、
その原価を、①便益、収益、料金等と比較したり、②他の組織とベンチマークを行ったり、③市場化テストを行うことにより、
行政の効率性・経済性を向上させ、競争力を著しく強化させることができる。

(2) 制度としての原価計算

原価計算は会計システムの中に組み込み会計制度として行うことが必要である。自治体は、現在、さまざまな局面で原価計算を行っているが、それらは、その時々ニーズに基づいて制度外で行われる原価計算である。このような制度外で行われる原価計算においては、原価に含まれるコストの範囲や原価の算定方法に一貫性がないため、算定さ

れた原価の信頼性は保証されない。すなわち、信頼性の低い原価情報により料金が算定され、税金投入額が決定され、巨額な投資が行われていることになる。

制度としての原価計算は、会計制度として統一された方法で計算されるため、計算担当者の恣意性にはいる余地がなく、自治体として、首尾一貫した統一された原価の算定が可能となる。

制度としての原価計算の要件は以下のとおりである。

- ① 原価計算基準や費用配賦基準が整備されていること。
- ② 計算に使用される会計データは会計システムから作成されたものであり、費目の細分化が可能であり、事後的に遡及・検証可能であること。
- ③ 計算要素のコード化が行われ、計算が機械により自動化されていること。
- ④ コストセンターが会計単位と整合性のある形で階層化され、事業別バランスシートの作成と連携がとれていること。
- ⑤ 発生主義会計に基づき減価償却費、修繕引当金、未払利息、各種費用の期間配分 の概念を包含していること。

（３）原価計算基準の必要性

原価計算の基準とは、原価計算を制度として行うため、原価算定の統一した方法を定めたものである。原価計算基準は通常以下のような内容で構成される。

- ① 原価計算の目的
- ② 原価の概念と範囲 — 原価項目と非原価項目
- ③ 原価の費目別計算
- ④ 原価の部門別・事業別計算 — 費用配賦基準等
- ⑤ 原価の成果別・製品別計算 — 成果別・産出別原価（一回当たりコスト、一件当たりコスト、一人当たりコスト等）、製品別原価
- ⑥ 原価の評価

（４）原価項目と非原価項目

原価項目とは原価の算定に含まれ成果や製品のコストとなる費用であり、非原価項目とは原価の算定には含まれず、期間費用として取り扱われる費用である。原価の算定に含まれる費用とは、事業活動に伴って発生するコストであり、具体的には、収益事業では収益獲得のために費消されるコスト、すなわち、売上原価または事業収入原価に算入されるコストである。料金徴収型事業においても、同様に料金収入のために費消されるコストをいう。

全額税金投入型の公共サービス事業においては、収益に相当するものはなく、費消さ

れたコストは全額期間費用に計上される。そのため原価項目はないことになるが、原価計算上は、あたかも料金が徴収され、たまたまその料金が納税者一般によって負担されているものと考えて、当該サービス事業のため費消されたコストを原価項目とする。

非原価項目は事業目的に関連しない費用や成果や製品のコストを構成しない費用であり、期間費用として取り扱われる費用であるが、大別して以下のものがある。

- ① 一般管理費および販売費
- ② 事業目的に関連しないコスト
- ③ 異常な状態を原因とするコスト

一般管理費および販売費に含まれる費用の範囲について、通常、知事本部費、総務局費、財政局費、主税局費、出納長室費等が該当するが、本庁の計算機部門等で事業局にサービスを提供している場合には、成果や製品のコストとなる。それぞれの事業局における費用のうち一般管理費および販売費に含まれる費用があるかどうかについては、原価計算基準等で予め定めておくことが必要であろう。

事業目的に関連しない費用とは、事業局で生じる減価償却費、管理費等の費用の内、未稼働の資産や遊休の設備等にかかわる費用、管理団体への出資金・貸付金等に関連して生じる費用である。支払利息については、企業会計上は非原価項目とされているが、自治体において同様の処理を行うべきかどうかについては、今後の議論を待ちたい。なぜならば、自治体の事業においては、支払利息は特定の事業を対象として生じ事業遂行と直接関連しており、民間企業のように事業間における資金の自由な融通等は許されていない。また、通常、大型投資事業においては、投資額の大半が起債によりまかなわれ、利息が重要なコストをなしており、これを含まないコスト計算は、ほとんど意味をなさないからである。

異常な状態を原因とするコストを非原価項目とする理由は、そもそも原価とは、経営の正常な状態を前提とするものであり、異常な状態を原因とする異常なコストは含まれないからである。異常なコストには、災害損失、損害賠償金、訴訟費用、臨時多額の退職金、異常な固定資産の売却損等がある。

(5) 原価の費目別計算

原価は形態別に原価要素に分けて計算される。原価要素は、分類基準によってこれを材料費、労務費および経費に属する各費目に分類する。

- ① 材料費 物品の消費によって生じる原価をいい、原料費、部品費、消耗品費、燃料費等がふくまれる。
- ② 労務費 労働用役の消費によって生ずる原価をいい、給料・賃金、雑給、賞与手当、退職給与引当金繰入額、福利厚生費等が含まれる。

- ③ 経費 上記以外の原価要素をいい、減価償却費、賃借料、修繕費、電力料、旅費、交通費、通信費等の諸支払経費を含む。

材料費の購入原価は、購入代価に買入手数料、引取運賃、荷役費、保険料、関税等材料購入に要した引取費用を加算した金額か、または購入代価に引取費用ならびに購入事務、検収、整理、選別、手入れ、保管等に要した費用を加算した金額かのいずれかで計上する。

材料の実際の消費量は、原則として、継続記録法によって計算する。材料の消費価格は、原則として購入原価をもって計算する。同種材料の購入原価が異なる場合、その消費価格の計算は、次のような方法による。

- ① 先入先出法
- ② 移動平均法
- ③ 総平均法
- ④ 後入先出法
- ⑤ 個別法

給与賃金等の労務費は、支払額ではなく、当該原価計算期間の負担に属する要支払額を、発生主義に基づき、計上する。

経費は、原則として当該原価計算期間の実際の発生額をもって計算する。減価償却費は、会計方針に従って、定率法や定額法により算定された金額を計上する。

（６）原価の部門別・事業別計算 ー費用配賦とサービスチャージ

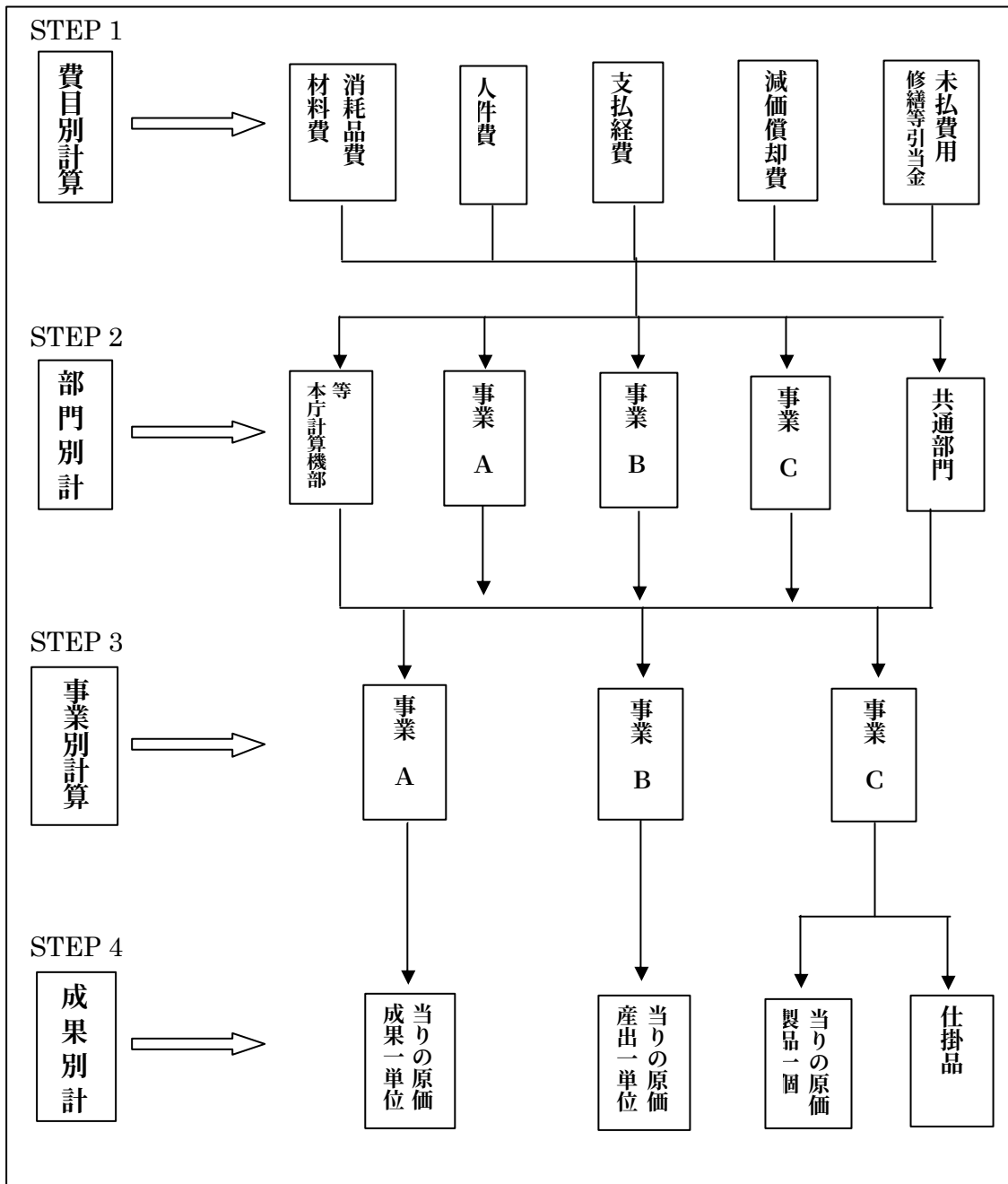
原価計算のプロセスで最も煩雑で、かつ重要なものが部門別・事業別に設定されたコストセンター毎に費用を集計する手続であろう。これは会計伝票から直接集計できるものと、一旦他の部門費として集計され、後から配賦されてくるものがある。この費用配賦を実際のコストに基づき、漏れなく統一的行うことが原価計算制度の核心となる。

費用配賦に当たっては、費用配賦基準が予め定められており、計算が機械により自動化されていることが必要である。

費用の内、大きな部分を占める人件費については、原価の正確な算定とそれに要するコストとを考えながら、費用の集計や配賦の方法が決められなければならない。例えば、計算機部門に所属するシステムエンジニア等で、多くの事業に対しサービスを提供している場合には、タイムシート等により、実際のサービスに要した時間を把握し、費用をチャージすることが望まれよう。それに対して、事業の経営者・管理者等で複数の事業に関与しており、その時間が年間を通してほぼ等しい割合である場合には、予め、配賦比率を入力しておくことができるであろう。

残業等の追加的時間は、原価の正確性を高めるため、できるだけ個別に把握し、当該事業に費用を計上することが必要である。また、他部局へ応援のため派遣されたり他部局より受入れたり、長期の休暇等で勤務を外れた場合等もその情報を的確に原価計算に反映させなければならない。

図表 37 原価計算のフロー



(7) 原価の成果別・製品別計算

事業別に集計されたコストを、当該事業の成果単位数や産出単位数（一回当たりコスト、一件当たりコスト、一人当たりコスト等）、製品出来高数で除すことにより、成果別・算出別・製品別原価が計算される。複数の製品が製作された場合（例えば、製品である複数の印刷物が制作された場合等）には、事業別に集計されたコストを製品別に再集計することが必要である。その場合には、原稿料や装丁費等、個別に把握できるものは個別に把握して、当該製品に課し、共通費は頁数や作業時間、売価の比等により、製品ごとに費用を配賦する。製品ごとに集計されたコストを数量で除したものが当該製品の原価である。

期末に仕掛品があり、金額的にも重要性がある場合には、仕掛品の評価が必要となる。通常、仕掛品は作業の進捗度等により製品数に換算され、これにより原価を計算する。

(8) 原価を比べる一ベスト・バリューを求めて

収益事業や料金徴収型事業では、算定された原価が収益や料金のベースとなり、市場の影響やチェックを受けることになる。ただし、税金投入型の公共サービス事業においては、料金等の徴収がないため、市場のチェックを受ける機会がなく、算定されたコスト、すなわち、サービス提供のため費消されるコストの妥当性をチェックできない。そのため、ともするとコストの見積もりが甘くなり、事業の効率性が損なわれることになる。

このような弊害を避けるため、事業経営者は、算定された原価を自ら積極的に評価する仕組みを構築することが必要である。原価の評価には、①納税者への情報の開示、②自治体同士でのベンチマークの実施、③市場化テスト等がある。

従来、自治体により独占的に行われていた多くの公共サービスについて、民間への委託や移管が行われてきている。市場化テストは自治体の事業が民間に伍して効率的に実施されていることを示す、最も説得力の高い手法である。事業経営者は、常日頃から事業の状況を把握し、効率性を促進するための対策を採用しなければならない。

5-4 財務情報による投資の決定と管理—投資事業の費用と効果を予め算定する方法

(1) 都の投資的事業の実態—巨額な投資的事業

公が行う投資的事業は、近年、減少化してきてはいるがそれでも依然として巨額な水準を保っている。都では、平成5年度に投資的事業がピークに達し、その額は約2兆円

(特定財源を含む)にも達している。平成16年度には、その額は約6千8百億円(特定財源を含む)と約3分の1まで減少しているが、今後も未だ不十分な東京の社会資本整備に、なお一定規模の投資的経費が投入されることが予測される。この額は、民間企業と較べると、例えばトヨタ自動車㈱の投資額に並ぶ水準である。

自治体が行う投資的事業は、以下の通り大別される。

- ① 収支均衡型事業 都市開発、都市交通、展示場、公営企業等で採算性が有り収支の均衡を図ることが投資の条件とされている事業
 - ② 税金投入型事業 道路整備、鉄道高架化、公園の整備等全額税金で賄われる事業
- 従来、投資的事業が大きく膨らんだ理由は、上記①の収支均衡型事業が増大したことによるものである。しかもこれらの事業の多くが、当初の目論見に反して採算性に問題が生じており、後年度に多額のつけを残している。これはトヨタ自動車㈱の投資が、金利や法人税等を負担した後になお15%以上(平成15年度 ROE 15.2%)のリターンを上げているのとは比べ極めて対照的である。

(注) ROE とは

ROE とは Return On Equity の略で、自己資本収益率と呼ばれている。税引後当期利益を自己資本で除したもので、民間企業の経営の効率性を測るため最も広く利用されている指標である。ROE は、これを当該企業の資本コスト(又は長期借入金の利率)と比べることにより、当該企業の収益力の大きさや効率性の高さを判断できる。

(2) 自治体は投資をいかにして決定すべきか — 民間企業との対比

自治体が行う投資的事業の範囲が収益事業にも拡大し、一方、民間企業も公共的投資に参加するなど、行政が行う事業と民間事業との線引きができなくなりつつあるなかで、自治体が収益事業への投資をどこまで行うべきか、またどのような基準で投資の可否を判断すればよいのかといったことが重要な問題となる。

以下に自治体と民間企業の投資決定のプロセスの特徴を対比してみよう。

図表 38 自治体と民間企業の比較

項目	自治体	民間企業
事業の目的	公共の利益の極大化	利潤の最大化
事業計画	まず事業化が先に決められ、採算計算は後付けとなることが多い。	投資の前に、利潤追求の方法と事業戦略が決定されている。

事前審査	許認可の複雑なプロセスを経て、監督官庁の審査、都の事前評価を受ける。	投資委員会等により、収益性にに基づき客観的に行われる。
経済性測定の方法	費用効果分析等があるが、客観性に問題がある。	企業財務理論等確立した方法がある。
投資の基準	業績評価指標等があるが、確立された指標はない。	ROE、ROA、IRR 等、抛るべき基準を持っている。
責任の明確化	投資の決定までに多くの人や部局が関与し、執行部門は事業執行の義務を課されるのみで、投資決定の責任は問われない。また、国の法制化により参加が事実上義務化されているものも少なくない。	要求部門が投資の責任を持つ。
事後評価	必ずしも統一した方法で全件実施されるわけではない。経済性に問題があっても、事業閉鎖が検討されることはない。	事業化後数年内に投資の有効性が評価され、経済性に問題がある場合には、事業の閉鎖・縮小が検討される。
外部のチェック	事業別のバランスシートは公表されないため、外部のチェックを受けることはない。	投資の成否は、業績に反映され、日々、株式市場の評価を受ける。 株主代表訴訟もありうる。
成果の影響	倒産のリスクはなく、住民は投資の成否を知らされないが、次世代を含め長年にわたり影響を受ける。	企業業績に反映され、株価に影響を与える。重大な失敗は、事業閉鎖の原因となり、倒産のリスクを伴う。

(3) 投資の決定に必要な要件

都は投資的事業、なかでも収益事業にどこまで関与すべきであろうか。「民間でできるものは民間で」のスローガンのもとに、小さな政府を求める世論が世界的な流れとなっているなかで、自治体が行う投資型の収益事業に対しては、ますます厳しい世論の視線が投げかけられている。

事業の性質が民間企業と類似する程度が高いほど、民間企業で採用されている投資決

定の方法が自治体でも有効である。自治体の収益事業においても採算性が求められており、採算性を第一の基準として、民間の投資管理の手法の導入が必要であろう。

(4) 投資の決定に用いられる方法 — 費用便益分析と費用効果分析

公が行う投資の決定を行うため広く用いられる方法には、費用便益分析と費用効果分析がある。ここでは、前者の費用便益分析について見ていくこととし、費用効果分析については次項でとりあげる。

費用便益分析 (Cost-Benefit Analysis) とは、事業等の実施に伴い発生する社会的費用や便益を測定し、これを貨幣価値で表示し、その比較を行うことにより、当該事業を実施することの妥当性を判断する方法である。

費用便益分析の利点は、事業がもたらす社会的便益と社会的費用を貨幣価値という一つの数値で表すことができるため、結果についての判定が明確なことである。また、複数の事業の優先順位付けにおいても、同じ費用便益分析手法が適用されれば、その結果を比較することが可能である。ちなみに、優先順位は各事業の費用便益比 (便益/費用) や内部収益率 (IRR) などが利用される。さらに、この方法では前提条件 (予想乗降客数の推移など) の変化が分析結果にもたらす影響をシミュレーションすることが容易である。

事例：交通事業に用いられる費用便益分析

便益：

地域の便益 = 地域活性化による経済効果 — 環境へのマイナス効果
利用者の便益 = 通勤時間の短縮 — 移動コストの増加
事業者利益 = 営業収益 — 営業費用

費用：

(投資額－残存価値) + 資本コスト

一方、費用便益分析の限界としては、以下のような点が指摘されている。

- ① 便益や費用の中には金額に換算できないものがある。例えば、快適性や環境への影響などは、対象から外れることになる。
- ② 例えば地域間や世代間の格差などの便益や費用を誰が受けるかと言った公平性の配慮は行われない。
- ③ データの選択や予測モデルの組み方、費用・便益項目の選択により異なる結果が生じる。

- ④ 直接的な市場取引に係る部分については高い信頼性で金額が算定できるが、間接的に発生する波及効果については算定結果の信頼性が低くなる。

これらのことから、費用便益分析を用いる場合には、結果のみを絶対視するのではなく、分析の前提条件、使用するデータ、分析に加えられない要因（定性要因など）も十分に吟味し、判断することが必要である。

（注） IRR とは

IRR とは、Internal Rate of Return の略で、便益と費用のそれぞれを現在価値に割引し、それぞれの現在価値の絶対値を等しくするような割引率のことをいう。IRR はこの値がハードルレート（基準投資レート）より大きいほど事業の効率がよく優先されるべき事業であることを示している。民間企業でも広く採用されている指標である。

（５）財務情報と非財務情報の併用 — 費用効果分析

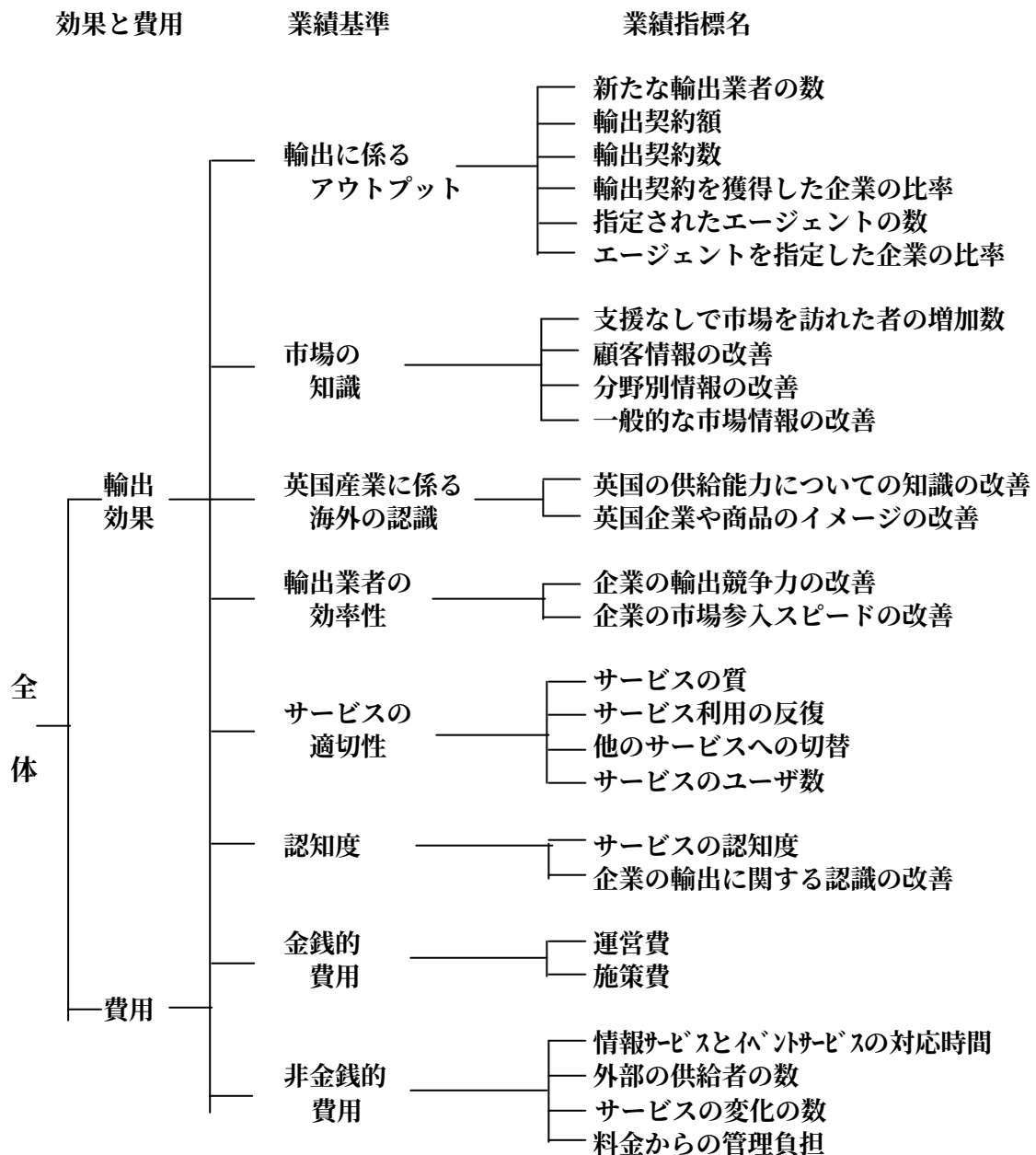
費用効果分析（Cost-Effectiveness Analysis）とは、事業等の実施に伴い発生する社会的費用や便益について、貨幣価値や指数で比較する方法である。費用のみを貨幣価値で捉え、便益と一単位当たりの費用を比較する方法や、便益と費用の双方について数値指標で示して比較する方法などがある。費用効果分析では、社会的便益と社会的費用を費用便益比（便益／費用）として示すことができ、これにより事業間の効率性を比較する事ができる。

費用効果分析の利点は、測定された業績数値を基本的にそのまま使用するため、これを金額換算する費用便益分析より容易に適用でき、また適用範囲も広い。この方法は、同種の複数の事業について、費用効果分析の結果を比較することが容易である。また、前提条件（予想乗降客数の推移など）の変化が分析結果にもたらす影響をシミュレーションすることも比較的容易にできる。

費用効果分析の限界点は、測定された業績数値が異なる単位（収益、乗降客数、通勤時間等）で示されたり、数値化できない定性情報として提示されたりするため、総合評価に当たって、評価者の主観や価値観に影響されるということである。そのため、事業等への投資の基準として使用する場合に、会計データほどの説得性に乏しい。また、事業間の比較を行う場合でも、同種の事業については有効であるが、例えば、モノレールを作るか、博物館を建てるかといった投資事業の選択においては、適用が困難である。

以下に英国貿易産業省と会計検査院が共同で行った費用効果分析を例示しておこう。業績指標には重み付けがおこなわれ総合点が算定される。ここで得られるものは、施策間の比較により、資源配分の変更の判断を行うものであり、個々の施策について実施すべきか否かの判定には使えない。業績指標の重み付けには恣意性が入る余地がある。

図表 39 費用効果分析



<出所>英国会計検査院 (NAO) 「Overseas Trade Services: Assistance to Exporters」(1996 年)

(6) 投資の採算性の測定 — 事業収益と付加価値

投資的事業の適否を判定する最も有効な基準は、採算性・効率性である。採算性・効率性は予測事業別バランスシートを作成することにより測定できる。採算性・効率性は、

費用効果分析が持つ主観性や数値間の比較の困難性といった問題がない。また納税者は、税金が有効に使用されているかどうかを見る場合に、投資的事業の成果が採算性・収益性として金額で示されることを求める。

投資的事業の採算性を算定する方法には二つの方法がある。ひとつは、企業会計の事業収益であり、もう一つが資本コストを考慮した付加価値である。具体的な例を新交通システムのバランスシート分析で見ていこう。新交通システムでは、2種のバランスシートが作成された。

① ベースケース（企業会計モデル）

事業者である都が、一般財源より出資した都支出金をあたかも資本金と見なし、外部者から出資された無利息の資金も資本金として扱い、それ以外の有利子負債からもたらされる資金については、利息を計上する。利息支払後の収益により事業収益を算定する。

② フルコストベース（企業財務モデル）

事業に投入された全ての資金について利息を計上し、事業収入がこれらの全コストを超過する額を付加価値とし、この付加価値により事業の採算性を測る。

民間企業においても、投資の採算性を考慮する場合には、有利子の借入金であろうと無利息の資本金であろうと、資本コストは等しく生じるものとして考え、この資本コストを超過した収益を経済付加価値（EVA：Economic Value Added）と呼び、この経済付加価値により投資の採算性を測定する方法が広く採用されている。この考え方は、自治体においても有効であり、特に近年自治体が多額の債務を負っている状況下では、この方法により投資の採算性を判断することが適当である。

投資的事業の採算性を測定する2つの方法：

事業収益	=	事業収入	-	（事業費用＋支払利息）	企業会計モデル
付加価値	=	事業収入	-	（事業費用＋資本コスト）	企業財務モデル

5-5 非財務情報による事業の管理－成果指標と業績管理指標

（1）施策・事業の評価指標 — 活動指標から成果指標へ

自治体の事業が適切に行われ、住民のニーズに見合った行政サービスが提供され、そ

の結果公共の利益の最大化に寄与しているかどうかを判断するには、評価指標の使用が有効である。主な指標としては、インプット、アウトプット（活動）、アウトカム(成果)を指標化したもの、経済性、効率性、有効性等を指標化したものがある。

インプットを指標化したものにコスト指標がある。これは事業遂行のために費消された行政資源を示すもので、効率性の測定に不可欠なものである。費消された行政資源には、現金で支出されたものは勿論、「人・物・金」の全てが含まれる。コストを正確に把握するためには、民間企業で用いられている発生主義によりその費消額を測定することが必要である。

行政活動の有効性の測定は、今日では一般に、活動指標ではなく成果指標で行われなければならないとされており、これが NPM の指向に沿った考え方である。

（２）成果とは — 成果を測る 3つの要素

成果とは事業目的の達成度のことである。事業目的の達成度は金額や数値で現される。それでは、成果を現す金額や数値は、どのような指標を使ってどのように測定されればよいのであろうか。この疑問に答えるためには、まず成果の本質について少し考えてみなければならない。その場合に、これを身近な例からみていくと理解しやすい。例えば、ある人が長年使いつづけたテレビを、そろそろ大型のものに買い換えたいと思っているとしよう。このような顧客の欲求を満たして、企業がその目的である利潤の最大化を達成するには、どうすれば良いのであろうか。

それには、①まず、顧客の欲求を満たしうる製品を開発することが必要である。顧客は大型テレビを欲しているが、ただ大型と言うだけでは、たぶん満足しないであろう。それは、大型で、薄型、上質の画像と音響を備え、デザインが好みに合っていないなければならない。でも、実はそれだけではなく、②当該製品が顧客の購買可能な金額以下で提供されなければならない。いかに良い製品でも価格が高すぎると、その価格は顧客のテレビの効用を超えてしまう。さて、企業が顧客の欲求を満たすテレビを開発でき、購買可能な価格で提供できるとして、それだけで事業目的を果たしうるわけではない。企業が利潤を最大化するためには、その他に、③製品のコストや販売費用を売値以下に抑えるという課題がある。これらの3つの要件を満たすことにより、初めて企業は利益をあげることができ、目的が達成できるのである。

さて、この関係を民間企業から行政サービスに置き換えてみよう。行政サービスの目的は公共の利益の最大化とされているが、この公共の利益の大きさをどのように測定すればよいのであろうか。いいかえれば、施策・事業の成果とは何を指標とし、どのように測定すれば良いのであろうか。

図表 40 成果の基本要件

主体	目的	手段		
		効果 (有効性)	便益 (効率性)	費用 (経済性)
民間の企業活動	利潤の最大化	顧客の欲求に適合する製品の開発	顧客の購買力以下の価格による製品の提供（顧客の購買力）	製品の売価（効用）以下のコストでの製品の製造・販売
政府の行政活動	公共の利益の最大化	住民のニーズに合った施策・事業の企画・執行	住民の必要にマッチした質・量のサービスの提供（住民の負担力）	サービスの効用以下のコストによる行政サービスの提供

すなわち、行政サービスが成果をあげるためには、基本的に、3つの要件を満たすことが必要である。それは、①効果：行政サービスの内容が住民の欲求やニーズに十分適合していること。②便益：サービスの質・量が納税者の負担できる範囲であり、かつ住民の効用を最大化できるものであること、③費用：行政サービスのコストがサービスの効用以下で提供されていること（バリュー・フォー・マネー）である。このことは、行政サービスの成果指標は基本的に3つの要素（効果、便益、費用）で構成されることを意味している。そして成果指標は、この3つの要素の複合効果として、3つの要素の総合評価を表わし得ることが必要である。このように、行政サービスの成果を測定するための3つの要素を指標化したものを業績管理指標といい、それらの達成水準をあらわしう総合指標を成果指標という。（注：実際にはこのような成果指標は見つけることが困難であるため、社会指標や統計データ・アンケート集計値等で代替されるケースも多い。）

収益事業の場合には、これらの3つの要素は原則として財務情報すなわち会計データから入手できる。例えば、製品・サービスの顧客満足度は販売数量や売価に反映され、便益と費用は事業収入と事業費に反映される。しかしながら、税金投入型の行政サービスの場合には、売上や収入がないため事業の有効性（住民の行政サービスに対する満足度）をはかるために、非財務情報が必要となる。非財務情報は数値化できるものとできないものがあり、後者の場合は定性効果として取り扱われる。

（3）成果指標の選定とその後のチェック — 5W1H

成果指標や業績管理指標の選定は、その目的と手段の関係をよく整理して行う必要がある。このプロセスを欠くと成果指標の選定がそのための作業となり、せっかく選定さ

れた指標が有効性を発揮しなくなるおそれがある。成果指標の選定に際し必要とされる 5W1H といわれるものを見ていこう。

- ① 誰のために (To whom, For whom)
誰のためにサービスを提供し、誰のためにサービスの向上をはかるのか。
- ② 誰が (Who)
誰が事業を執行し、誰が事業を管理するのか。
- ③ 何を (What)
どんなサービスを提供し、何を管理するのか。
- ④ いつ (When)
いつサービスを行い、どんな頻度で事業の成果を測定するのか。
- ⑤ なぜ (Why)
なぜサービスを提供するのか、なぜ管理が必要なのか。
- ⑥ いかん (How)
どのように成果を測定し、いかに改善を行うか。

成果指標が選定された場合には、それらの指標が有効なものであるかどについてチェックしてみるとよい。有効な指標は、一般に以下の要件を満たしているといわれている。

- ① 目的適合性が高い
測定したい値を的確に反映している。
- ② 信頼性が高い
誰が測定しても同じ値となり、測定値のバラツキが少ない。
- ③ 理解可能である
指標の測定値が誤解を生まないこと。
- ④ 適時性がある
必要なときに測定値が得られること。
- ⑤ 明瞭性・透明性が高い
データが操作されたり、隠されたりしないこと。
- ⑥ 包括的である
要点を十分カバーする。
- ⑦ 重複がない
データが相互に重複していないこと。
- ⑧ 経済性が高い
データ収集や成果の測定に費用がかかりすぎないこと。
- ⑨ 管理可能である

施策や事業の範囲内にあり、管理可能であること。

(4) 政策・施策・事務事業 — 目的と手段および指標の体系化

成果指標や業績管理指標の選定を行う場合には、まず、政策・施策・事務事業について、それぞれの目的と手段の関係を整理し、体系化することから始めなければならない。この関係が明らかでないと、選定する指標を誤ったり、目的と事業のレベルが合致していなかったりといった様々なマイナスの影響がでる。また適切な指標選定ができないこともある。

ここでは、ある想定された政策について、体系化の具体例を考えてみよう。ここではあくまでも例示のため単純化されており、実際の適用に当たっては更なる検討を要することを予めお断りしておく。

政策として「21世紀の日本を活力のある希望の世紀とする。」が掲げられているとする。この政策を具体化するため「デフレ経済からの脱却をはかり、景気を本格的な回復軌道に乗せること。」としたとする。そのために各種の施策が計画されるが、そのひとつに「新しい発展基盤であるITの利便性を向上させる。」があるとする。そして、この施策の目的を果たすため事務事業として「高齢者のIT利用を促進するため、講習会を開催する。」が決定されたとしよう。これらの目的と手段の関係を整理すると以下のとおりである。

	目的	手段	寄与度
政策	景気の回復	① IT利便性の向上 ② . . .	3 % X%
施策	IT利便性の向上	① IT利用者の拡大 ②	10 % X%
事務事業	IT利用者の拡大	① 高齢者向け講習会の開催 ②	5 % X%

注：寄与度は例示のための想定値である。

次に、これらの目的と成果指標との関係を整理していこう。

政策・施策・事業	成果指標	成果測定のベースとなる三要素		
		効果：有効性	費用	便益
IT利便性向上	経済成長率	寄与率の増減	政策費の合計	GDP*増加した成長率*寄与率

IT 利用者拡大	ブロードバンド加入者数	普及率・普及速度	施策費の合計、設備投資額等	処理スピードの向上、画像処理等質の高度化、料金の低廉化
講習会	講習会の成否	受講者の満足度＊参加者数	開催費用	民間講習会の平均料金＊参加者数

（５）業績管理指標の展開 — 基本業績管理指標（KPI）とは

成果指標は３つの要素へ分解できることを見てきたが、事業経営を行うにはこれらの３つの業績管理指標だけで十分と言うわけではない。事業には通常多くの人々が関与し、一連の複雑な業務プロセスを経ながら執行される。これらの人々と業務プロセスを管理するためには、そのための管理指標を必要とする。このような事業経営に不可欠な基本管理指標の体系を基本業績管理指標（KPI：Key Performance Index）という。

基本業績管理指標は以下のとおりに分類できる。

- ① 成果指標と有効性指標 事業の目的、顧客ニーズに対応した業績測定指標
- ② 財務指標 便益・費用および採算性・効率性を測る指標
- ③ エンパワメント指標 経営者の意識改革、能力向上、創造性の啓発等の測定
- ④ 業務プロセス指標 企画、設計、執行、監督といった業務プロセスの管理指標

基本業績管理指標（KPI）は事業の性質や複雑さに応じて通常 10～20 程度の指標が選択される。指標は少なすぎると管理の盲点をつくることになり、多すぎると焦点がぼやけるため管理の効果が薄れてくる。どのような指標をどのくらい組み合わせて使用するかについては、事前の十分な検討を要するばかりでなく、常時見直しを行う必要がある。指標はできるだけ数値化できるものが選定されるが数値化できない定性指標もある。

基本業績管理指標にはそれぞれ達成目標が与えられる。この達成目標は、民間企業では原則として月次で実績と対比し事業の進捗状況を見るのが原則であるが、行政サービス事業のなかには四半期や半期で十分なものもあろう。この管理サイクルをどの程度の頻度で行うかは、事業の性質や状況により決定されるべきである。ただし、重要な点は年一度の行政評価や自主点検を待つのではなく、PDCA サイクルが日常の業務のなかに組み込まれており、当該部局の文化になっていることである。そのためには、経営者は常に業績指標の実現を求め、部局の全員が常に業績指標の達成を目指し、そのための創意工夫を行い、達成について喜び合う文化を形成していくことが必要である。

(6) 成果指標の選定 — 新しいワインは新しい皮袋に

政策・施策・事業の目的や手段、成果指標等を整理することは、現行の組織や事業のあり方を見直す良い機会である。特に目的や成果指標を明確にできない事務事業等については、存在そのものを考え直す必要がある。組織や事業のやり方をそのままにして、管理方式だけを変えても効果は期待できない。PDCA や業績評価制度が実用的でないという批判の大半は、古い組織や事業のやり方をそのままにして新しい評価指標だけを導入しようとする事から生じる場合が多い。

施策や事業は必ずしも同一部課で担当されるとは限らない。特に施策レベルになると複数の部局で横断的に行われることがある。しかしながら、施策が有効に実施され所期の目的を達成するためには、施策の責任者と管理のための PDCA が必要となる。そのため複数の部局にまたがる施策の責任体制と PDCA をどのように行うかが、重要な問題となる。

政策・施策を横糸とすれば、従来の部局を単位とした組織が縦糸の関係となる。最近、民間企業特にグローバル化した大企業では、機能別に組織を編成する例が多く見られるようになってきた。これは意思決定の迅速化と組織のフラット化を狙ったものである。このように、施策を中心とした機能別組織に組替えることも一案だし、それが困難な場合には、なんらかの横断的な組織を組み込むことを考えなければならない。施策はそれぞれ責任者と必要な指揮命令の権限、それに予算を持たなければならない。会計情報も必要となる。事業別バランスシートを組織横断的かつ施策別に作成できるよう会計単位が設定されなければならない。

成果指標や業績管理指標が明らかにされた場合に、単にそれらの数値を眺めるのではなく、指標が示す結果に応じて業務のやり方を俊敏に見直さなければならない。例えば、先の例でいえば、高齢者向けの IT 講習会は、成果指標が継続して下降傾向を示したならば、直ちに中止し、他の効果的な事業を見つけるべきであろう。このように成果指標は事業内容や業務改革に結びつくことによってのみ効果を発揮するものである。この点、民間企業では、顧客のニーズに対応するため絶えず新製品の開発・研究とコストダウンの努力が行なわれている。それを一瞬でも怠るとたちまち市場競争から脱落することになる。この不断の業務改善は官民にかかわらず、事業経営に常に必要な成功のための基本要件である。

(7) 成果指標の限界 — 有効な指標を組み合わせて使う

どのような成果指標でも、それだけで事業の状況を正確に表わしうるものはない。また、成果指標は事業の内容や社会経済情勢等の外部環境により有効性が影響されること

もある。成果指標は他自治体との比較性や過年度との比較性を考慮すれば、できるだけ継続使用が望まれるが、特定の成果指標に固執することにより、事業の有効性や効率性がかえって妨げる原因ともなるため、柔軟な思考が求められる。従って、常により良い指標の選定に向けた努力が必要である。

成果指標はひとつの業績指標（例えば「救急車の現場到着時間」等）によるのではなく、効率性・採算性等の指標と組み合わせて使用することが必要であり、まして日常の業務管理の指標としては更に有効ないくつかの基本業績管理指標（KPI）と組み合わせて使用することが必要である。そして、成果指標は、その事業内容の変化に応じて適宜見直しを行い、より有効な成果指標を選定・使用しなければならない。

5-6 業績の評価

（1）業績評価の基準 — 基本は3E

経営者は、事業が計画に従って有効かつ効率的に行なわれているかどうかを確かめるため、PDCA サイクルに則り、定期的に業績評価を行なわなければならない。業績評価には事業別バランスシートや原価情報のほか、インプット、アウトプット、アウトカム（成果）を示す非財務情報が使われる。非財務情報のなかには、数値化できない定性情報も含まれる。

業績評価は、通常、有効性（Effectiveness）、効率性（Efficiency）、経済性（Economy）の3Eを基準として行なわれるが、評価の目的、事業内容等により必要な評価基準が任意に追加される。

有効性 事業の合目的性を測る指標で、事業が目的に適合しているか、業務内容が本来の目的どおりに行なわれているかを測定する。

効率性 最小の費用で最大の効果をあげているか、インプットとアウトプットの関係を測定する指標である。

経済性 資源の調達が最小のコストで行なわれているかどうかを測定する指標である。

上記の指標は、組み合わせて使用することに意味がある。事業の成果は、通常、ひとつまたは2つの成果指標によって提示・説明されることが多いが、成果指標は更にこれらの3Eと組み合わせることにより、事業の全体像をより明瞭に表示する。

各種の指標を総合して業績評価を行うために業績評価表が作成される。業績評価表の様式はまちまちで、各自治体で開発・使用されている。中には、各指標の測定値をレーダーチャート等に表示することにより、事業経営が経営要素毎にバランスよく行なわれている

るかどうかを視覚的に捉えたものもある。

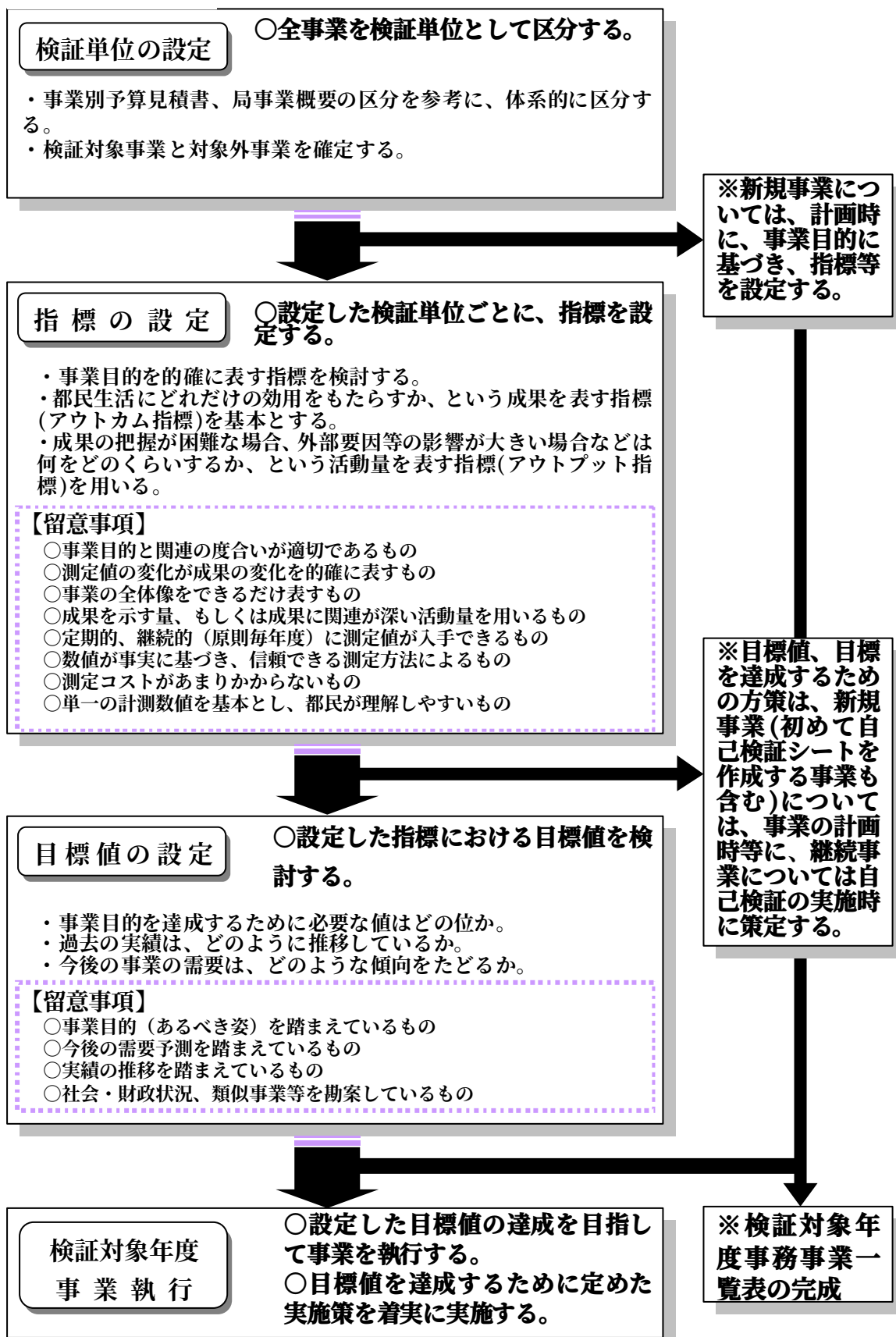
（２）東京都の４項目評価　－　画期的な事業点検フロー

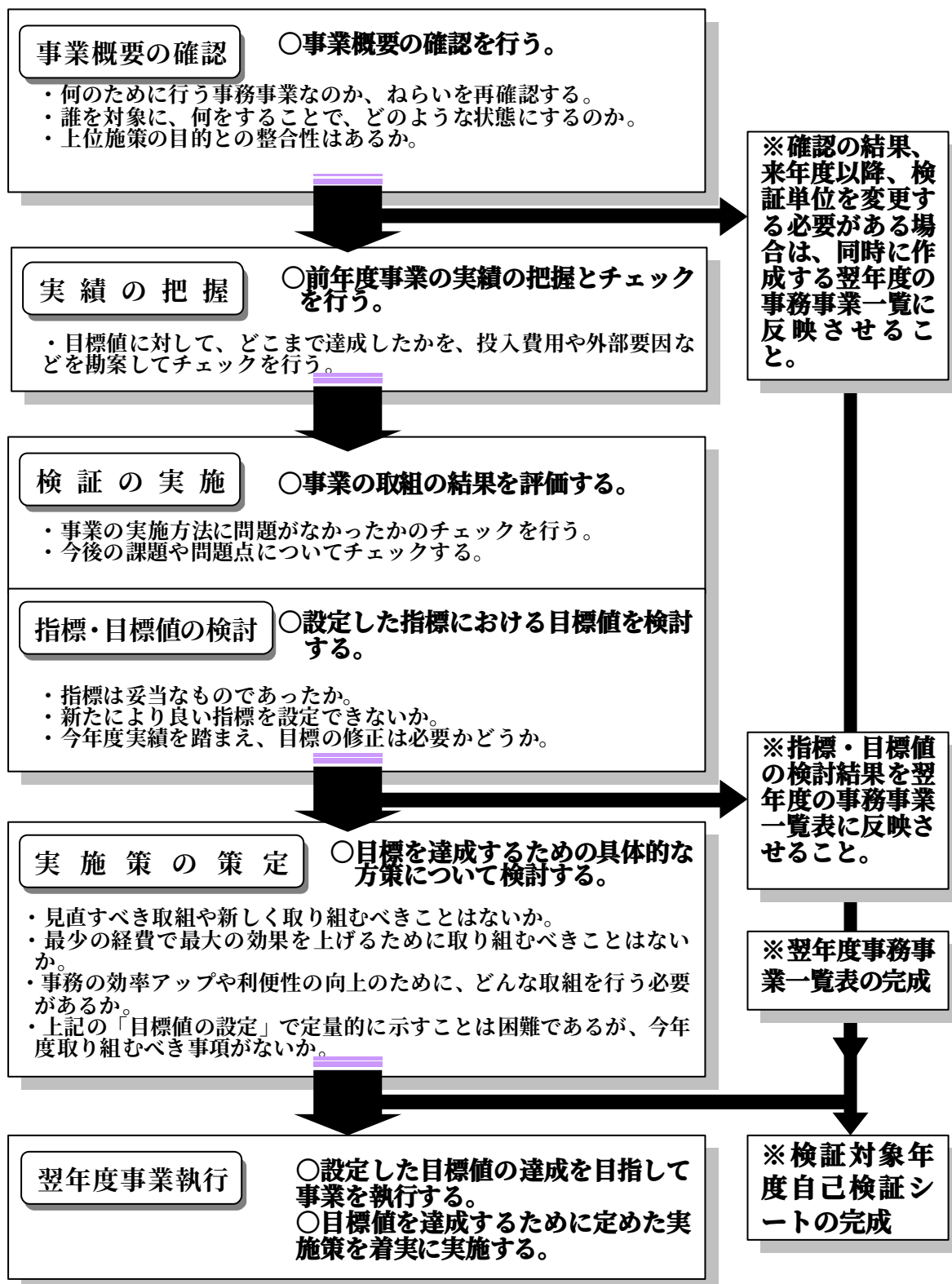
都では、行政評価の一環として、年度終了後事業の自己検証を求めている。業績評価は自己検証シートにより行なわれる。具体的には、実績数値が出た時点で指標の達成状況や投入費用の推移等をつかみ、事業の達成度と投入費用の妥当性を点検する。評価は、達成度、必要性、効率性、公平性の４項目で行う。

- | | |
|-----|---|
| 達成度 | 目標値の達成状況は順調か、指標の設定は施策・事業目的に照らし適当か。 |
| 必要性 | 行政が実施すべき事業か、都が実施すべき事業か、社会経済状況の変化により、現在も都民ニーズはあるか。 |
| 効率性 | 事業内容、実施方法は、他と比較して最も効率的な方法か。 |
| 公平性 | 手数料等は受益者負担の原則から適当か、情報の公開が十分なされているか。 |

都は、上記の点検プロセスを「自己検証システム・フローチャート」として示している。これは、まさに画期的なものであり、この点検表が意図したとおり機能すれば、この業績評価から都民が受ける便益は非常に大きいものと考えられる。

図表 41 都の自己検証システム・フローチャート





<出所>行政評価制度及び自己検証システムに関するマニュアル
(東京都知事本局 平成16年7月)

(3) 目標値の設定とスチュワードシップ(受託責任)

成果指標や業績管理指標には、それぞれ達成の目安を示すための目標値が設定される。目標値は、当該年度の事業の実施計画に基づいて設定される。そのため目標値は、施策・事業間および予算とで整合性がとれていなければならない。

$$\text{施策の目標値} = \Sigma (\text{事務事業の目標値} * \text{寄与率})$$

事務事業は、通常チームで行なわれるため、業績管理目標値は階層化され下位のチームに分割して与えられる。そして、チームの目標は更に各担当者に割り振られる。そのため、これら階層間の整合性も必要である。

$$\begin{aligned}\text{事務事業の目標値} &= \Sigma (\text{チームの目標値} * \text{寄与率}) \\ \text{チームの目標値} &= \Sigma (\text{各担当者の目標値} * \text{寄与率})\end{aligned}$$

目標値は、経営者および管理者にとっての業績評価指標となる。そのため、目標値の設定に当たっては、これら関係者が与えられた目標値に同意し、積極的に取り組めるよう意識付けがおこなわれなければならない。目標値は、経営者および管理者にとってのコミットメントとなりスチュワードシップ(受託責任)となる。そのため、文書により内容が明確化されるだけでなく、できれば同意のサインを求めることも考えられる。

業績評価の主たる目的は、事業の監視と改善にあるが、併せて経営者や担当者の教育や能力向上等を目指すものでもある。このように、目標管理が事業の業績だけでなく能力向上にも資するよう考慮され、人事考課の役割を合わせ持ち業績給と結びつくことにより、より有効なものとなる。

目標値は、チームが十分に努力した場合にのみ達成できる値に設定されるのが通常であるが、スクラッチ目標とよばれる背伸びした目標値が設定されることもある。これはチームの意識付けの手段であり、事業内容によっては効果的な場合がある。スクラッチ目標が設定された場合には、成果達成の場合のインセンティブ等と組み合わせて用いると効果的である。

(4) 業績評価の頻度

業績評価はその実施時点により、事前評価、期中評価、事後評価に分類できる。これらの評価を、各事業でどのように行うかは、事業の性質や内容による。例えば、投資的事業では事前評価が重要であり、収益事業では期中評価が重要である。事後評価はあら

ゆる事業でおこなわれる最も一般的な評価であり、行政評価等がその代表的なものである。

事前評価 ある政策について、最適な施策等を選択する上で有用な情報を得るための評価である。施策等を企画立案する段階において、①当該施策等を実施する必要性・妥当性についての検討、②目標の設定、③便益と費用を考慮して、最適な施策の組み合わせを選択する。

期中評価 収益事業等で市場を相手にする事業等では、事業が外部環境に応じて大きく影響されるため管理資料を月次でモニターし、PDCA サイクルを月次で行うことが求められる。期中評価には、複数の業績管理指標が用いられる。民間企業では業績管理は月次で行うのが一般であり、これら民間事業と同種の事業では、迅速な意思決定が求められるため、期中評価の有効性が事業の成否を左右することになる。

事後評価 事業年度後におこなわれる評価で、成果指標等により目標値と実績値を対比して、事業の達成度等を測定する。通常、あらゆる事業でおこなわれる。行政評価等がその代表である。

（５）業績評価表 — バランススコアカードの応用

業績評価指標ごとに目標値と実績値を対比し、事業の業績を評価するには業績評価表の活用が望ましい。業績評価表の様式や内容は多様であり、それぞれの自治体において開発・利用されているが、良い評価表は以下のようないくつかの要件を備えている。

- ① 作成が容易である。
- ② 財務数値、非財務数値、定性指標、定量指標等を総合的に評価できる。
- ③ 評価内容が網羅的である。
- ④ 評価結果が客観的であり、誰が行なっても同様の評価となる。
- ⑤ 一覧性がある。

バランススコアカードは上記の要件を満たしており、民間企業でも広く採用されているが、様式や内容はそれぞれの必要性に応じて、適宜改良して利用される。以下に、その様式の簡略化された例をして示しておく。

図表 42 業績評価表 期中評価用

業績評価表 期中評価用)
平成××年4月 1日～平成××年X月 X日

事業名					
使命責任者					
項目	指標	職責名 目標値	実績値	進捗率	シグナル
成果指標	成果指標)				
	有効性指標)				
	必要性指標)				
	顧客満足度)				
財務指標	売上高・業務収益)				
	採算性・業務純利益)				
	効率性指標)				
	経済性指標)				
	〔単位当たりコスト〕				
エンパ ワ ー メ ン ト 指 標	研修受講者数)				
	資格取得者数)				
	業績給の割合)				
	創意工夫の件数)				
業務 プ ロ セ ス 指 標	(競争購買)				
	外部委託率)				
	業務の II化率)				
	現地検査実施率)				

注)シグナル :青、黄、赤

図表 43 業績評価表 事後評価表

業績評価表 事後評価用)
平成××年4月 1日～平成××年3月31日

事業名							
使命責任者							
項目	指標	職責名 目標値	実績値	達成率	職員数 評点	重み付け	加重評点
成果指標	成果指標)						
	有効性指標)						
	必要性指標)						
	顧客満足度)						
	小計						
財務指標	売上高・業務収益)						
	採算性・業務純利益)						
	効率性指標)						
	経済性指標)						
	〔単位当たりコスト〕						
	小計						
エンパ ワ ー メ ン ト 指 標	研修受講者数)						
	資格取得者数)						
	業績給の割合)						
	創意工夫の件数)						
	小計						
業務 プ ロ セ ス 指 標	(競争購買)						
	外部委託率)						
	業務の II化率)						
	現地検査実施率)						
	小計						
	合計						

業績評価表を作成するには、評点基準、重み付け基準、成否の判定基準等の諸基準と評価を行う単位、作成責任者、作成頻度等が明らかにされていることが必要である。評点や重み付けは、成果への寄与度を基準に行なわれるのが通常である。これらを自治体間で出来るかぎり共通化することにより、評価の客観性の向上と事後の利便性が向上する。

業績評価表は単独で利用される場合もあるが、通常は他のデータと共に利用される。例えば、①業績の要約を簡潔に記述した説明文、②未達事項の対策や乖離の原因分析、③指標の基礎データ等である。

業績評価表は階層的に作成されることにより、業績分析が容易となる。

（６）ベンチマークの必要性 — ベスト・バリューの追求

英国では、1999年の地方財政法の改正により、ベスト・バリュー（Best Value）という理念が導入されることとなった。ベスト・バリューとは、自治体等が最も経済的、効率的かつ有効的な方法で、コスト及び質において最高のサービスを住民に提供する義務である。ベスト・バリューの理念を満たすためには４C、すなわち「比較」（Comparison）、「挑戦」（Challenge）、「コンサルテーション」（Consultation）、「競争力」（Competition）が必要であるとされている（６－２ 「ベスト・バリュー」と自治体経営を参照）。

- ① 比較 他自治体の業績との比較を行う。
- ② 挑戦 これまでの慣例に固執することなく、常に創意工夫を行い、サービスの目的に応じた効果的な方法を考える。
- ③ コンサルテーション 業績指標の設定や評価に、住民や外部専門家の参加を求める。
- ④ 競争 効率的で有効なサービスを提供するために、適切な競争を確保する。

これらの理念を果たすためには、ベンチマークの実施が不可欠である。

ベンチマークを行う理由は以下のとおりである。

- ① 最も高い水準の業務を行なっている自治体の当該業務（ベストプラクティス）を特定し、その優れた業績を生み出す要因を識別し、その方法を取り込む。
- ② 自己の自治体の業務レベルを知り、低いもの（特に３Ｑや４Ｑ）については業務改善を行う。３Ｑとは業績を上位より４区分し、その３区分目に属するもの。
- ③ 自治体の政策や施策を体系化し、その達成度を測定するための社会指標を選定し、これを時系列で比較する。オレゴン州では、ビジョン、３つのゴール（政策目標）、92のアウトカム指標を時系列的な推移で示している。

（注）オレゴン州のベンチマークについては、山上信一『「行政評価」の時代』NTT出

版に紹介されている。

ベンチマークを有効に行うには、指標の内容や測定方法に比較性があることが必要である。特に比較対象の中に異常値等のデータが含まれている場合には、それらを除外しなければならない。指標が自治体の規模等の業務量に大きく影響するものについては、数値を単純に比較するのではなく、グラフ等の利用により業務量を反映した比較を行うことが必要である。

ベストプラクティスについては、当該業務遂行の優越性の要因を分析し、他自治体で共有化できる部分とそうでない部分とに識別する。

これらの作業を有効に行うためには、データの内容の分析や整理が必要となり、これらを行うためには、ベンチマーククラブの設立や、外部のコンサルタント等の利用が考えられる。ベンチマーククラブは参加自治体で委員会等を組織して、データの分析や整理を行うものである。ベンチマーククラブやコンサルタント等は、ベンチマークを業務改善につなげるため比較結果を報告書にまとめ、ベストプラクティスの要素分析や統計データと共に提供する。また、特定の自治体に対しては、ベストプラクティスへ向けた改善・改革を促したり、業績が3Qや4Qに属するため緊急に改善を要する業務について、当該首長宛てに改善勧告を行ったりするなどの活用が考えられる。

(7) 行政評価

平成13年1月の中央省庁等の改革に伴い、我が国に政策評価制度が導入された。政策評価の目的は、①国民に対する行政の説明責任を徹底し、②国民本位の効率的で質の高い行政を実現することによって、③国民的視点に立った成果重視の行政への転換を図ることである。この制度の構築にあたっては、NPMの理論を用い欧米先進諸国の行財政改革が参考とされた。

一方、地方自治体の行政評価の取り組みは、三重県が平成8年に「事務事業評価システム」を、静岡県が平成9年に「業務棚卸表」などの取り組みにより始まり、成果重視の行政サービスの実施、コスト削減、職員の意識改革等を図る手段として、その重要性が認識されるようになってきた。

東京都では、平成11年と12年の試行の後、13年から「東京都行政評価規則」に基づいて行政評価が本格的に導入された。東京都の行政評価制度の目的は次の2つとされている。

① PDCA サイクルの再構築

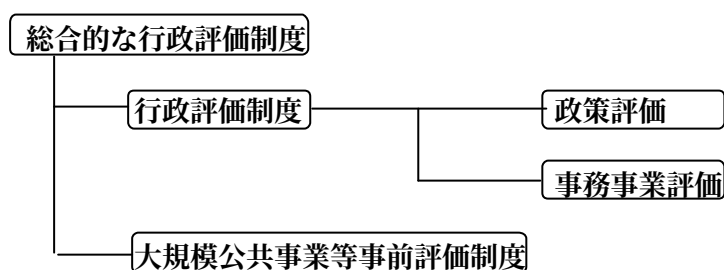
都政における政策立案 (Plan) — 事業執行 (Do) — 検証・評価 (Check) — 見直し (Action) という PDCA サイクルを再構築し、成果重視の都政への転換、施策・事業の不断の見直しに資すること。

② 都民への説明責任

評価結果を公表することによって、都の施策や事務事業に対する都民の関心を高め、行政内部で効率化のインセンティブが働くこと。

東京都の行政評価制度は、一般的な行政評価と大規模公共事業等を対象とした評価からなる。下図の政策評価とは、都の政策のうち重要なものを取り上げ、東京都政策指標や外部要因等を踏まえ、政策の達成状況と政策を達成するための施策を総合的に評価するものである。事務事業評価とは、個別の事務事業について、これまでの運営が妥当であったか、十分な効果があったか、そして今後どのように運営されるべきかを、事業の実績、必要性及び効率性等を踏まえて総合的に評価するものである。

図表 44 行政評価の体系



大規模公共事業等事前評価とは、公共事業はいったん事業を開始すると中止することが困難なものであることから、一定規模以上の公共事業等については、新たに事業に着手する前に、必要性や事業効果、事業手法などの評価を行い、その結果を事業開始の判断材料とするものである。

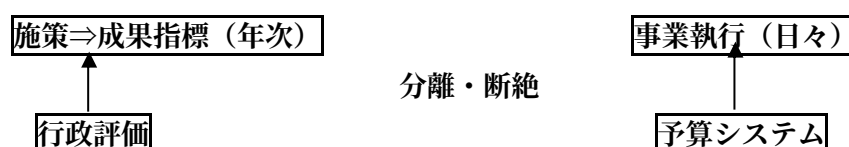
東京都では、試行期間を含めると行政評価を開始してすでに5年が経過している。行政評価は所期の目的を十分果たしているのだろうか。もし課題があるとすれば、それはどのようなものだろうか。詳細は別稿に譲るとして、ここでは2点だけを指摘しておきたい。まず、①評価において、より効率性・経済性が重視されなければならない。行政の成果は効率性・経済性との相関指数であり、3Eのバランスが崩れた成果指標の達成だけでは真の顧客満足は得られない。どんな名車でも価格が1千万円を越えたら、多くの人々の効用を充たしてはくれないと同様である。行政評価に当たり、事業別バランスシートの利用は不可欠であり、原価計算のチェックは必須であろう。そして、②多分より重要な点は、行政評価のガバナンスの確保であろう。評価のプロセスに住民や専門家の参加を求め、行政評価をより透明性の高いシステムにしなければならない。今や民間の株式会社ですら社外取締役の設置が法定化される時代である。まさに行政評価の成否は、ガバナンスの確保や情報開示と結果の取扱い如何に係っている。行政評価により指摘された事項は、これを確実に実施するルールが必要であり、それをフォローするルールが必要である。そして、これらの行政評価のプロセスと成果は、より住民に

アピールするような方法で広く公開されなければならない。

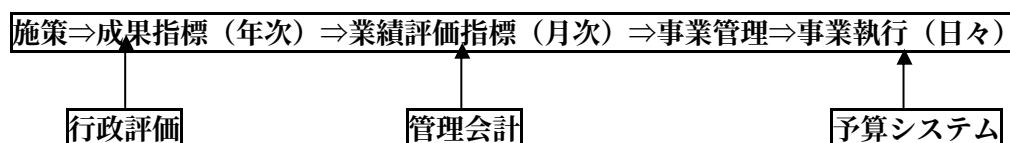
(8) 行政評価と管理会計の関係

最後に、管理会計と行政評価の関係をみていこう。管理会計が主として事業経営のため会計データを経営者や管理者（内部者）に提供することを目指しているのに対し、行政評価は主として政策や施策の評価結果を住民（外部者）に公表する事を目的としており、対象とするレベルや目的が異なっている。しかしながら、実は、両者は密接に関係しており不可分の関係にある。その関係をこれまでの予算システムと対比してみると、その関係が良く理解できる。

図表 45 従来の行政評価と予算システムとの関係



図表 46 行政評価と新しい管理会計との関係



管理会計は、自治体経営の背骨をなす会計システムであり、事務事業の執行から政策目標達成までの行政活動のチェーンを繋ぐ経営情報体系である。事業経営の有効性や効率性を評価するためには、行政評価は個々の事業、日々の事業活動に目を向けなければならない。事業は普段から適切に経営・管理されていて、初めて成果をあげるものである。管理会計は、こうした日々の事業活動を支え、継続した業務改善を促し、担当者の創意工夫を引き出し、より良い行政サービスを可能とするものである。自治体が行う事業の範囲が拡大し多様化している今日、自治体の経営はそれを支えるツールである管理会計なしにはその目的を有効に達成することは困難であろう。

5-7 業績報告のあり方

(1) 業績報告の必要性

近年、多くの自治体が年次報告書や行政評価報告書等を通して業績報告を行なってい

る。業績報告は、自治体が説明責任を果たすため不可欠なものであるが、多岐多様な自治体の行政活動を報告するには財務報告ではカバーできない多くの情報を必要としている。自治体は今日の高度に発達した経済社会の中で住民の要望を充たすため、強制徴収された税金や公的資金を無償で投入する。この複雑多様な行政活動を利害関係の錯綜する主権者（住民）に報告することは並大抵な作業ではない。

民間企業では、業績を報告するため長年にわたり企業会計を発達させ、財務諸表を改良してきた。そして、それを補足するために注記や附属明細表・解説文（マネジメント・コメンタリー）が加えられるようになった。また、アナリストと称される専門家達が財務分析の手法を開発し、財務諸表の利用法を発展させてきた。今日では数々の財務指標が発見され活用されており、その有用性が認められている。これに対して、自治体は過去において住民に対し業績や財務の報告を行なってこなかった。財務諸表や業績指標の開発も行なわれてこなかった。業績報告のあり方についてもほとんど研究されることがなかった。近年、NPMが唱えられ説明責任が問われるようになってから、初めて業績や財務の報告が注目されるようになった。

今日では、行政サービスの成果を年次報告書等として住民に報告することの必要性が、世界的にほぼ常識化しつつある。このような状況下で、複雑で多様なサービスを提供する行政の活動を端的に表現し、自治体が行なった行政サービスの成果や効率性・経済性を簡明に報告するにはどのようにすれば良いのか。どのような情報を、どのような様式で、誰に向けて、どんなタイミングで提供すればよいのか。政府や自治体における業績報告のあり方を巡って、今日、多くの模索や試行が行なわれている。

（２）なぜ説明責任が求められるのか

行政とは、社会に対して必要なサービスを提供し規制を行うために、立法、行政、司法の機能を利用することである。米国政府会計基準審議会（GASB）によれば、行政は以下のような機能を有しているとされている。

- ① 社会の必要性、社会問題、機会を察知すること、
- ② 問題を明確にし、解決策を考案すること、
- ③ 解決策を実行するための活動を計画すること、
- ④ 活動計画を選択し、資金的裏付けを与えること、
- ⑤ 活動計画を実行すること、
- ⑥ 実行された活動のアウトカムを測定し、評価すること、
- ⑦ 意思決定者に対し、アウトカムおよび評価の結果を伝達することである。

行政システムの一環として業績報告を行う責任（説明責任）は、民主主義社会の基本原則にもとづいている。政府および自治体は公的資源を委託され、それを利用する権限

を付与されている。従って、政府や自治体は公的資源の使途や、その利用方法および効果を明らかにして、住民に十分な説明を行なわなければならない。

説明責任の領域は、アメリカ会計学会（AAA：American Accounting Association）によれば以下のとおりである。

- ① 財務的資源
- ② 法的要件や行政方針への忠実な準拠性または遵守性
- ③ 活動の効率性と経済性
- ④ 成果、便益、有効性に示されるような政府活動の結果

また、機能の側面からは、説明責任は以下の 5 つの段階からなる階層構造で示される。

- ① 政策の説明責任—遂行される政策と却下される政策の選択（価値）
- ② プログラムの説明責任—目標の確定とその達成（アウトカムと有効性）
- ③ 業績の説明責任—効率的な活動（効率性および経済性）
- ④ 過程の説明責任—要求される活動を実施するさいの適切な過程、手順または方法の利用（計画、配分、管理）
- ⑤ 誠実性および遵法性の説明責任—承認された予算に従った資金支出あるいは法律や規制への準拠性（準拠性）

（３）業績報告の目的

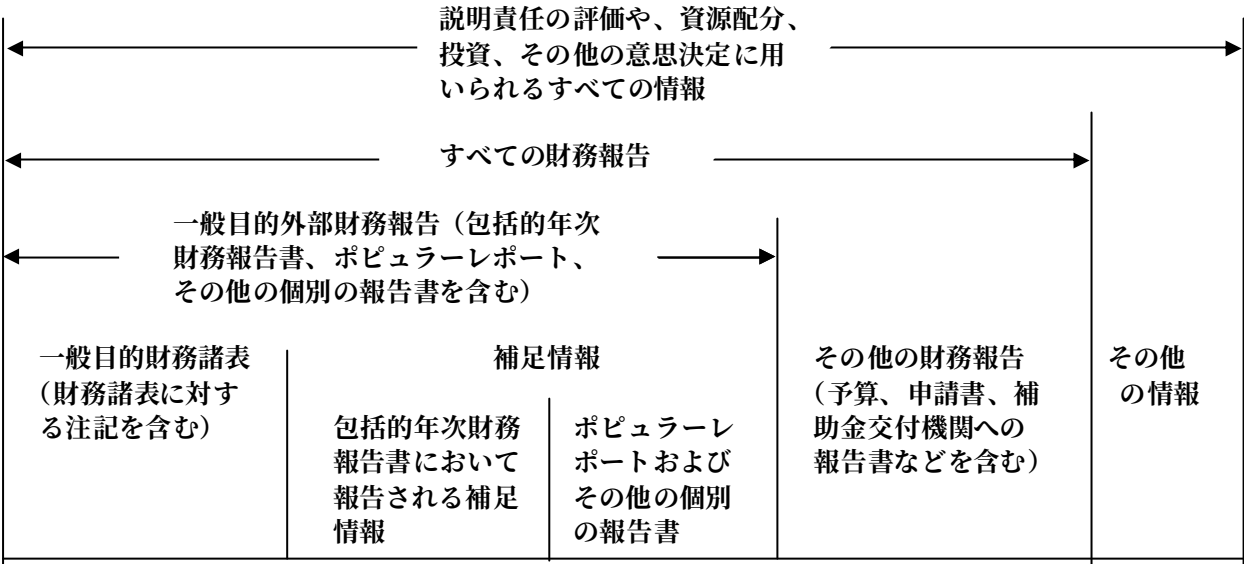
米国政府会計基準審議会（GASB）は、1994 年 4 月に概念書第 2 号「サービス提供と成果に関する報告」を公表している。この報告は、政府のサービス提供の努力と成果（Service Efforts and Accomplishments：SEA）に関する情報開示の目的、特徴、要素等を示している。以下に GASB が示す、SEA 報告の目的と要素を見ていこう。

SEA 報告の目的は、政府が①提供したサービスの経済性、効率性、有効性を、②利用者が判断（意思決定）できるように、③業績に関する情報を提示することである。

上記の目的を達成するために必要な SEA 報告の要素としては、①サービス提供の測定値（インプット指標）、②サービス提供の成果の測定値（アウトプットおよびアウトカム指標）、③そして努力と成果とを関連づける測定値（効率性、採算性等）と④説明情報とされている。

SEA 報告に含められる情報は、財務諸表や附属明細表等の会計データよりも一層充実したものが求められる。それは公共の利益を最大化するため政府や自治体が、いかに効率的かつ効果的に資源を利用しているかを、利用者が査定（意思決定）するのに役立つ情報である業績報告を含まなければならない。

図表 47 財務報告書の利用者によって用いられる情報



GASB/FASB 公会計の概念フレームワーク 藤井秀樹訳

（注）GASB：Government Accounting Standard Board 政府会計基準審議会

FASB：Financial Accounting Standard Board 財務会計基準審議会

（４）有効な業績報告—6つの基本要件

政府や自治体の業績報告が、利用者の意思決定に役立ちかつ有効に用いられるためには、業績報告は以下の6つの基本要件を充たしていなければならない。

- ① 目的適合性 — 施策・事業の目的や達成度を理解できる基礎情報が含まれていること。情報は財務情報だけでなく非財務情報も含まれ、定性効果や定量効果が示されなければならない。
- ② 信頼性 — 情報が信頼でき、検証可能で偏向のないものであること。そのためには、会計データや原価情報は会計システムから供給されたものであり、信頼性を確保するため内部統制制度が確立されていなければならない。
- ③ 比較可能性 — 業績情報は比較情報を含まなければならない。比較情報には、過年度、予算、目標値、他の自治体、民間企業等がふくまれる。
- ④ 首尾一貫性 — 業績情報は時系列で比較できるように、また利用者が測定値とその意味を理解できるように、每期首尾一貫した形で報告されなければならない。

ればならない。

- ⑤ 理解可能性 — 業績情報は利用者が容易に理解できるような方法で伝達されなければならない。そのためには業績情報は簡潔で包括的でなければならない。成果指標等の測定値は業績に影響を及ぼし得る潜在的要因と顕在的事象について説明されなければならない。
- ⑥ 適時性 — 利用者が意思決定する前に情報が価値を失わないように、適時に報告されなければならない。

上記の他にも有効な業績報告の要件として、明瞭性、監査性、指標の意義や有効性の説明性、情報の要約や細分化の理由、住民や専門家の参加の有無等が考えられる。

（５）業績報告に盛り込まれる事項

1993 年に成立した米国の GPRA 法（Government Performance and Results Act of 1993）は、政府の政策が何を行おうとし、また目的を達成しているかを測定することによって効率性・有効性を向上させると共に、アカウンタビリティの改善を行うことを目的としている。従来のインプットやプロセスから成果志向へ行政及び議会統制を変革し、予算・資源配分と業績評価のリンクを確保することを目指している。GPRA は、連邦政府機関に対し、5 年間以上をカバーする「戦略プラン」を策定し、少なくとも 3 年ごとにそれらを更新することを求めている。GPRA は更に、年次の業績報告書の作成を要求している。

GPRA によれば、年次業績報告書に盛り込まれる事項は次の通りである。

- ① **業績達成状況**
当該年度の業績の達成度を目標と対比し評価する。
- ② **業務計画への反映**
当該年度の業績の達成度を考慮して、業務計画へ反映させる。
- ③ **業績未達成の説明**
業績未達成の理由および達成までの計画と時期、もし達成不可能と考えられる場合には、その理由と今後とるべき行動の説明
- ④ **適用除外に関する説明**
GPRA の適用を除外する場合には、その説明と対策。
- ⑤ **完了プログラムの評価**
評価結果の概要の提示

この報告で特色として挙げられるのは、単なる業績指標の監視・評価でなく未達成の

場合に理由を開示する等アカウンタビリティを確保する方策が講じられている点だとされている。そのためには、計画段階から外部要因の分析や目標と資源の投入との関係が明らかにされていなければならない。

<出所>山本清「政府会計の改革」

(6) 業績報告の限界

業績報告に用いられる成果指標は、説明責任を果たし利用者の意思決定に資するものでなければならない。どのような報告も万全ではなく、それぞれ限界をかかえている。利用者は業績報告の限界を知り利用することが求められる。以下に業績報告の限界をみていこう。

① 指標の限界

どのような指標の測定値も提供された行政サービスの結果をそれだけで十分適切に伝達することはできない。そのため利用者は、いくつかの異なる指標を合わせて用いなければならない。

② 業績の達成水準に影響する要因の多様性

業績の達成水準に影響する要因はいくつも存在するため、業績報告はそれらの全てを網羅した説明を行うことは不可能である。

③ 業績を達成するための戦略と過程

業績報告には成果の報告がなされるが、業績を達成するための戦略や過程については、あまり触れられない。しかしながら、業績を達成するために採用された戦略や過程は、業績の水準を理解するためにしばしば重要なことがある。例えば、防犯は警察のパトロール戦略に大きく影響されるかもしれない。

④ 指標の目的適合性

施策や事業目的の達成度を表わすのに最も目的適合的な測定値であるかどうかを決めるのは、しばしば困難を伴う。例えば現在多く用いられている犯罪解決率は防犯という目標の達成度を最も良く反映しているかどうか不明である。

⑤ 有効な測定値の不在

最も重要な成果を測定することが不可能なサービスもある。例えば消防は火災の防止を目標としているが、防止そのものを測定することは不可能である。

⑥ 価値評価の主観性

業績情報は施策や事業の成果を表わすが、施策や事業そのものが住民の欲求を充たし、公共の利益を最大化するものであるかどうかを説明するものではない。

<出所>GASB/FASB 公会計の概念フレームワーク 藤井秀樹訳

(7) 経営報告書をどのように活用するか ― むすび

経営とは社会の富を創造するため経営資源を投入し成果を求める活動である。これらの活動を計画し指揮監督する権限を社会から委託されたものを経営者といい、行政では選挙で選ばれた首長が、民間企業では株主総会等で選任された取締役等がその任にあたる。

経営者に与えられた使命は、経営資源をよりよく活用してより大きな富を創造することである。そのために、経営者には経営資源を自由に使用する権限が与えられる。その代わりに、経営者は一定の期間毎にその成果を委託者に報告し説明を行う義務が課される。

民間企業では、成果は全て市場を経由して経済価値に還元され、収益や利益と云った金額で表示される。従って、市場を経由しない価値は測定されず、原則として、成果に含められる事はない。

一方、多くの公経営は市場を経由しないため、私経営のように自動的に成果が収益や利益に還元される事がない。そのため公経営は支出された資源のみを報告する事を行ってきた。そこでは成果が示されないため、公経営がどれほど社会の富を創造したかが分からない。この公経営のあいまいさが経営の不効率を生む原因となってきた。

近年、公経営にも有効で効率的な経営を求める社会の要請がますます強くなってきている。公経営の経営者はこれらの社会の要請に真剣に耳を傾けることを余儀なくされている。そのためには、公経営の経営者は自らの経営の成果を積極的に公表し説明しなければならない。

経営報告書とは、このような社会の要請に応えるため、公経営の経営者が積極的に経営の成果を報告するものである。そこでは達成された成果が金額や指標等の数値で表示され、そのために費消された資源が金額で表示される。委託者はそれぞれの価値観に基づき、成果とコストを対比させ創造された富の大きさを判断する。このように経営報告書とは、委託者が価値判断を行なえるような情報を十分に含んだものでなければならない。

これからの公経営の経営者に求められる資質は、社会や時代の要請や価値観の変化をよりの確に感知し、それらの求める価値の創造をより効率的・迅速に行い、その成果を委託者にアピールできることである。そのためには、より良い経営報告書の作成がその鍵を握っていると云えよう。