

# 「費用便益分析」による 政府会計情報の測定・表示

——マイクロ経済理論に基づく会計情報測定の可能性——

宮 本 幸 平

## I はじめに——問題の所在——

近年、わが国地方自治体の会計（以下、政府会計）において、旧来の予算および決算収支の計算を改め、企業会計の制度・理論を援用した財務諸表の表示・開示への新たな展開が見られている。平成12年に総務省（旧自治省）から貸借対照表の統一的な作成手法が公表され、翌13年には行政コスト計算書の作成手法が公開された。さらに総務省はこれらを発展させ、平成18年に新地方公会計制度研究会報告書において財務諸表の体系と表示の規準を公表している。また東京都では、平成19年にわが国で初めて複式簿記に基づく財務会計システムの実運用と表示・開示を開始している。

こうした政府会計理論および制度の新展開は、住民に対する説明責任の要求が高まったことに起因すると考えられる<sup>1)</sup>。また、総務省が債務増大を圧縮する観点から自治体の資産・債務の管理に必要な会計の整備を課題としたことも要因となっている<sup>2)</sup>。とくに理論面では、自治体のコスト意識醸成を目途とした発生主義に基づく測定が重視され、減価償却や引当金などこれまでの政府会計にはなかった測定・表示がストックおよびフローの計算書に採り入れられている。さらに、総務省はキャッシュフロー表示にも触れ、経常的収支・資本的収支・財務的収支に峻別された資金収支の作成を提唱している。

このようにして改良・発展してきた政府会計の財務諸表であるが、疑問点として顕在化する事項がある。それは、現行制度・理論は発生主義に基づく費用の認識・測定を眼目とする<sup>3)</sup>が、これに対応する収入は、支出という努力に対する成果となり得ないことである。企業の場合は、収入を得るための「努力」として何らかの支出が為され、「成果」として当該収入が獲得されるのであり、意思決定者は、支出に見合う収入がもたらされたかを会計情報で判断することができる。これに対し政府会計情報の利用者である住民は、当該支出によりどれだけ便益（benefit）が生じたかの査定を要求するのが妥当でありながら、法

で強制される税金にどれだけの便益が存在するかを判断することができない。<sup>3)</sup>

そこで本稿では、政府支出便益の貨幣的測定プロセスをミクロ経済理論に基づき立論した「費用便益分析」(Cost/Benefit Analysis)を援用し、政府会計の測定・表示に当該測定値を採り入れること(すなわち行政コストに対応する価額を「税金」ではなく「便益」と考えること)の適否について考察する。まず税金を測定・表示することの問題点について述べ(第Ⅱ節)、次に「費用便益分析」理論について概観する(第Ⅲ節)。そして、国土交通省の「費用便益分析マニュアル」を概観しながら実務における便益の貨幣額測定方法を確認したうえで(第Ⅳ節)、費用便益分析に基づく測定値を会計情報の測定値としていかに表示・開示すべきかにつき検証を行う(第Ⅴ節)。

## Ⅱ 政府会計における測定値の問題点

以下では、政府会計の主要財務諸表である貸借対照表および行政コスト計算書で表示された測定値の会計的含意を示し、情報が持つ機能を明らかにする。その上で、当該財務諸表の表示事項に包摂される問題点について述べる。

### (1) 政府会計における会計情報の機能

会計情報の利用において期待される機能について、企業会計では「経済的意思決定に有用な情報を提供すること」(AICPA [1973])が挙げられる。<sup>4)</sup>これは「意思決定アプローチ」(decision-usefulness approach)と呼ばれ、アメリカ財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board, FASB)がその基準設定活動を方向づける基礎的会計理論としている。FASBは「概念フレームワーク」(conceptual framework)のなかで、主たる情報利用者として投資者と与信者を挙げ、企業は当該対象者の資源提供に関する意思決定に役立つ情報を提供すべきとしている。<sup>5)</sup><sup>6)</sup>

他方政府会計が企業会計と異なる点は、主たる情報利用者である「住民」が、資源提供場面における意思決定の機会を持たないことにある。「住民」は納税というかたちで政府に資源提供を行うが、これは非自発的な行為であるため「最も重要な行動であるはずの資源提供において、意思決定の機会を持たない<sup>7)</sup>」という矛盾が生じている。

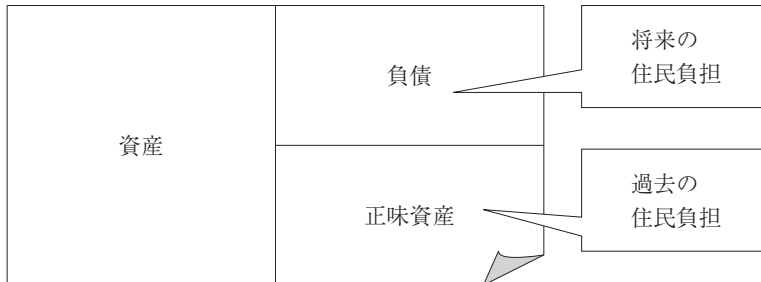
当該矛盾に対し、アメリカ政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board: GASB)では、資源提供の意思決定に替わる情報利用目的として説明責任(accountability)の査定を第一義に規定する。GASB [1987]では、説明責任が「政府におけるすべての財務情報の基礎」(par.56)であり「最高の基本目的」(par.76)とされている。そして、地方政府が「市民に対して、公的資源の調達とその利用目的について弁明しなく

てはならない」(par.56)と規定する。説明責任の享受により、資源提供の意思決定権を持たない市民が「民主主義の担い手としての政治的選好に影響を及ぼし、投票行動や政治活動に関する意思決定を通じて政府の中長期的なあり方を左右する<sup>8)</sup>」権利を持ち、情報利用者となることが可能である。ここに、GASBが説明責任を最高目的とする論拠が確認できる<sup>9)</sup>。

そしてGASB [1987]は、「説明責任」の重要な構成要素に「期間衡平性」(interperiod equity)を規定する。これは、「現世代の市民が当該年度のサービスに関わる支出負担を、将来年度の納税者に負担させてはならない」とし(par.60)、「当該年度の歳入が当該年度のサービスを賄うのに十分であるか、また過年度に提供されたサービスの対価を将来の納税者に負担させる必要があるか」を問う概念である(par.61)。

例えば、主要な財務諸表である貸借対照表について、資産と負債の差額(正味資産または正味財産と呼ぶ)が過去の住民負担分を表わし、負債の額が将来の住民負担分を表すため、これらの表示を査定対象とすることができる<sup>10)</sup>。したがって、期間衡平性を査定するには、貸借対照表における、負債総額と正味資産総額の当該年度比較および負債価額の時系列比較が有効な手段となる(図1参照)。

図1 貸借対照表における期間衡平性の査定



また、当該年度の支出総額は当該期間のサービス提供で生じたものであり、当該年度の収入総額は当該期間のサービスを賄うために住民から徴収されたものであるため、収支差額が会計年度間の期間衡平性査定の情報となる。つまり、支出と収入に会計的期間対応関係が存在することを前提に、収入は当期の住民負担分(すなわち税金)であり、支出も当期の負担分であり(税金の移転)、収入超過の場合には取り過ぎた税金、支出超過の場合には将来住民への転嫁可能分を表わす<sup>11)</sup>。したがって、収入超過であれば将来の住民が有利になり、支出超過であれば将来の住民が不利になるという判断が、期間衡平性の査定を留意する(図2参照)。

図2 収支差額の計算書における期間衡平性の査定



注：陳 [2003]，204頁を参照して作成。

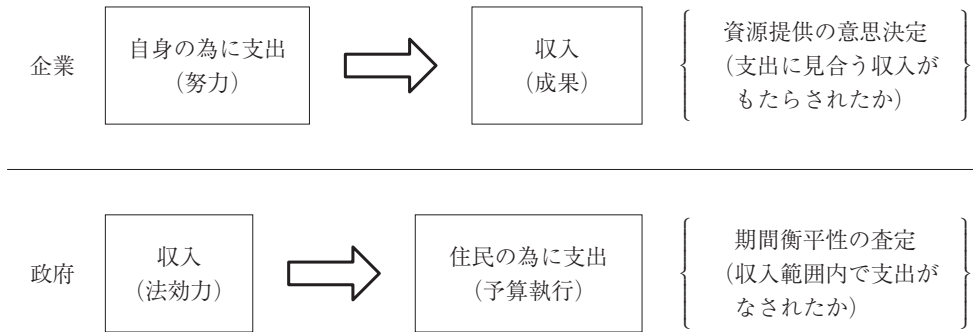
(2) 政府会計財務諸表の問題点

以上のように政府に対する期間衡平性の査定は、財務諸表による現在と将来の負担の峻別表示により可能となる。予算制度に基づいて決められた予算が遵守できていれば収入超過が確実のため期間衡平性が達成できたと判断され、情報利用者は行政コスト計算書によりこれを査定できる。また、貸借対照表の負債残高と正味資産残高の比率推移によっても、将来の住民が負担する程度を把握することができる。

しかし、測定・表示された収入と支出の差額において、支出によりどれだけ住民に便益 (benefit) が生じたかについて情報利用者が査定することができない。政府支出は納税金を財源とするが、納税は法で強制される非自発的行為であり、政府は何らかの「努力」に対する「成果」として収入を得るのではない。企業の場合は、収入を得るための「努力」として自身のために何らかの支出が為され、「成果」として当該収入が獲得される。そして意思決定者は、支出に見合う収入がもたらされたかを差額の情報により判断することが可能である。これに対し政府は、法効力により徴収され初めから存在する収入に基づいて予算を編成し支出を執行する。そして意思決定者は、当該年度収入に見合う支出が行われたかを会計情報によって判断するに止まる (図3参照)。

とはいえ、政府は住民のために行政サービスの「努力」を実施していることは事実であり、当該「努力」の「成果」を何らかの方法で測定・表示して説明責任を全うする必要がある。また住民にとっても、サービスの評価を客観的に行うことは言うに及ばず、場合によっては自分の好みに合う地域の公共財を提供する地方政府を選択し、投票によって首長を選ぶための意思決定に資する情報が必要である。したがって当該判断を行うためには、収入に見合う支出がなされたかどうかという期間衡平性の査定よりもさらに踏み込んで、支出の「成果」がどれほどであるかについて何らかの方法で測定すべきといえる。

図3 企業会計と政府会計の役割比較



この点について、経済学の理論のなかで、政府支出の便益 (benefit) を貨幣的に測定する方法を考察対象とする領域がある。これは「費用便益分析」(Cost/Benefit Analysis) と呼ばれ、おもにミクロ経済学や公共経済学の領域でこれまで研究が進められている。すなわちこれは、政府がある政策を実行すべきかどうか、また互いに相容れない別個の政策間で選択を行うときにどれを行うか、を評価するための体系的手法を提供する。そこで以下では、当該理論および実務事例を概観していく。

### III 費用便益分析による社会的便益の測定

これまでの論述で、現行の政府会計情報が、住民による便益の査定に資するものでないことを示した。これを受けて本節では、政府支出便益の貨幣額測定を目的とするミクロ経済理論の「費用便益分析」について、道路投資のそれを事例としてその理論を概観する。

#### (1) 「消費者余剰アプローチ」による便益の測定

消費者余剰アプローチは、特定の制約条件下における需要者および供給者の満足度最大化により導出された需要関数および供給関数より求められる消費者余剰および生産者余剰の和と、費用との比較から行われる。<sup>13)</sup> 消費者余剰アプローチに基づけば、社会的便益の測定は、ある公共事業への投資 (たとえば道路投資や維持補修など) による便益の増加に対して行われる。記号の定義を以下のように与える。<sup>14)</sup>

- $B$  : 社会的余剰 (便益)
- $CS$  : 消費者余剰
- $PS$  : 生産者余剰
- $PQ$  : 収入

GCS : グロスの消費者余剰

SC : 社会的費用

図4において、あるインフラ資産、例えば道路につき、前年度(O)の状態から拡幅した本年度(W)の状態につき、社会的費用が低下したものとする。すなわち、道路拡幅への支出により時間費用・燃料費・疲労等苦痛などの費用(一般化価格)が低下し、関数が右下にシフトした状況を想定する。そこで需要関数 $D=D(P)^{15)}$ 、供給関数(社会費用) $S_o=S_o(P)$  および $S_w=S_w(P)$ の交点 $A_o$ と $A_w$ で均衡価格と均衡需要量(供給量)が決まるものとする。当該状況における図の領域の定義は以下のようになる。<sup>16)</sup>

(前年度=状態O)

CS : 消費者余剰 = ①

PS : 生産者余剰 = ②

PQ : 収入 = ②+③+⑤+⑦

GCS : グロスの消費者余剰 = ①+②+③+⑤+⑦

SC : 社会的費用 = ③+⑤+⑦

B : 社会的余剰 = ①+②

(当年度=状態W)

CS : 消費者余剰 = ①+②+③+④

PS : 生産者余剰 = ⑤+⑥

PQ : 収入 = ⑤+⑥+⑦+⑧

GCS : グロスの消費者余剰 = ①+②+③+④+⑤+⑥+⑦+⑧

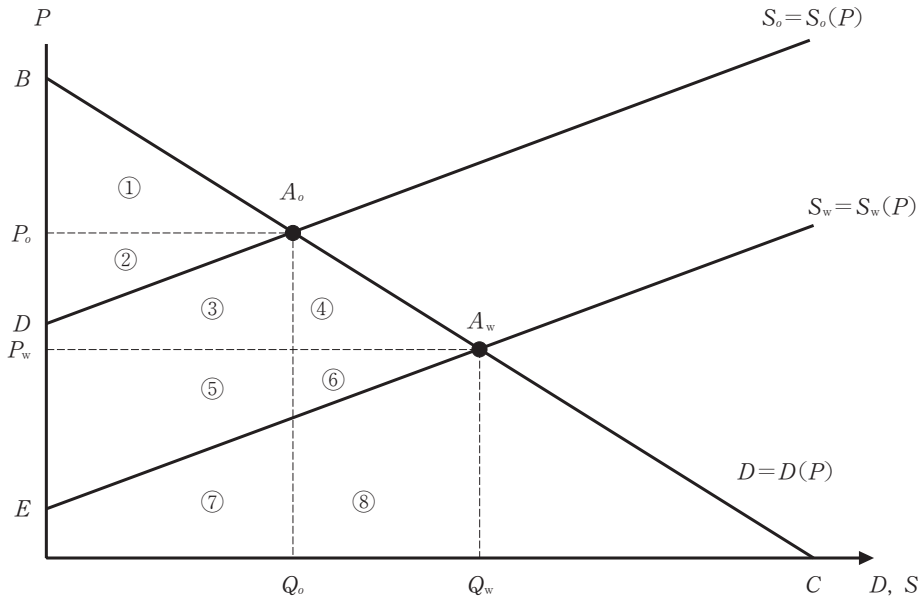
SC : 社会的費用 = ⑦+⑧

B : 社会的余剰(便益) = ①+②+③+④+⑤+⑥

したがって、道路の拡幅による社会的余剰、すなわち便益の増加( $\Delta B=B_w-B_o$ )は、以下の式で示され、<sup>17)</sup>当該概念に基づいた測定値となるように実運用をすればよいことになる。

$$\begin{aligned}\Delta B &= B_w - B_o \\ &= \Delta GCS - \Delta SC \\ &= \textcircled{3} + \textcircled{4} + \textcircled{5} + \textcircled{6}\end{aligned}$$

図4 社会的余剰差の概念図（消費者余剰マイナス社会的費用の増加）



出所：交通工学研究会 [2008]，57頁。

(2) 「総交通費用アプローチ」による便益の測定

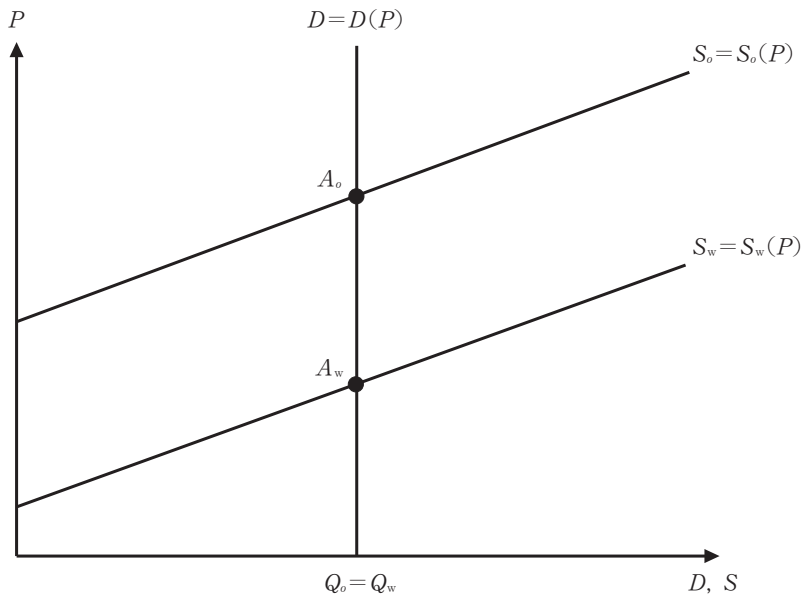
他方、費用便益分析の別の基本的枠組みとして「総交通費用アプローチ」があり、グロスの消費者余剰の差（対前年増減）をゼロと算定する<sup>18)</sup>。消費者余剰概念を考慮しないとすれば、需要関数  $D=D(P)$  は垂直になり、これは例えば、道路を拡張してもその道路の需要は増えない（需要は固定）で、時間費用・燃料費・疲労等苦痛などの費用（一般化価格）のみ低下することを想定する。

図5において、求める便益の差 ( $\Delta B$ ) は、社会的費用である  $S_o=S_o(P)$  に対し  $S_w=S_w(P)$  への減少価額で算出することになる。したがって、道路の拡幅による社会的余剰、すなわち便益の増加 ( $\Delta B=B_w-B_o$ ) は、以下のように<sup>19)</sup>なり、当該概念に基づいた測定値となるように実運用をすればよいことになる。

$$\begin{aligned} \Delta B &= B_w - B_o \\ &= SC_o - SC_w \\ &\text{社会的費用減少額の差額が便益の増加となるため,} \\ &= -SC_w - (-SC_o) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &= -\Delta SC \\
 &= -((7)+(8)) - \{-((3)+(5)+(7))\} \\
 &= (3)+(5)-(8)
 \end{aligned}$$

図5 社会的余剰差の概念図 (総交通費用アプローチ)



出所：交通工学研究会 [2008]，57頁。

#### IV 「費用便益分析マニュアル」における費用・便益の測定

以上により，政府支出便益の貨幣額測定を目途とするミクロ経済学の「費用便益分析」につき，その理論を概観した。そこで本節では，実務制度として国土交通省が推奨する「費用便益分析マニュアル」を概観し，理論がどのようにして貨幣額測定に具現化され実務として運用されているかを確認する。

##### (1) 国土交通省「費用便益分析マニュアル」の導入経緯と趣旨

国土交通省は平成13年7月に，「国土交通省所管公共事業の新規事業採択時評価実施要領 (国土交通事務次官)」に位置づけられた「事業種別ごとの評価手法の策定・改善」にあたり，意見を聴く委員会として「道路事業評価手法検討委員会」を設置し，公共事業の客観的評価指標および総合評価手法に関する指針の検討を行った。そして当該委員会を中



心に進められた検討・考察の成果として、平成15年に「費用便益分析マニュアル」が公表された。マニュアルの冒頭では「費用便益分析は、道路事業の効率的かつ効果的な遂行のため、新規事業採択時評価、再評価、事後評価の各段階において、社会・経済的な側面から事業の妥当性を評価し、併せて、評価を通じて担当部局においてより効果的な事業執行を促すことを企図するもの」と述べられている。

その後平成20年に、平成15年マニュアルに対する国会や地方等から様々な意見を集約して、①現行の便益の計算方法が課題ではないか、②事業評価手法の考え方が現行のままではよいか、等の視点から新たに「道路事業の評価手法に関する検討委員会」を設置した。ここでは、平成15年マニュアル公表以降の新たな知見及び最新データ等に基づく見直しと、これまでの事業評価の運用実績、国会における指摘、地方の事業評価監視委員会等における意見等を踏まえた見直しが行われた。そして平成20年に、国土交通省から新たに「費用便益分析マニュアル」が公表されるに至った。

## (2) 「費用便益分析マニュアル」における便益測定プロセス

国土交通省の「費用便益分析マニュアル」では、便益として「走行時間短縮便益」・「走行経費減少便益」・「交通事故減少便益」を貨幣価額で測定し、実際に支払われた特定の「費用」を差し引いて「純便益」の貨幣価額を測定するものである。

### ① 「走行時間短縮便益」の測定

走行時間短縮便益は、道路の整備・改良が行われない場合の総走行時間費用から、道路の整備・改良が行われる場合の総走行時間費用を減じた差であり、総走行時間費用は、各トリップのリンク別車種別の走行時間に時間価値原単位を乗じた値をトリップ全体で集計したものである<sup>20)</sup>。算出プロセスは次のとおりである。

走行時間短縮便益： $BT = BT_0 - BT_w$

総走行時間費用： $BT_i = \sum_j \sum_l (Q_{ijl} \times T_{ijl} \times \alpha_j) \times 365$

$BT$  : 走行時間短縮便益 (円/年)

$BT_i$  : 整備  $i$  の場合の総走行時間費用 (円/年)

$Q_{ijl}$  : 整備  $i$  の場合のリンク  $l$  における車種  $j$  の交通量 (台/日)

$T_{ijl}$  : 整備  $i$  の場合のリンク  $l$  における車種  $j$  の走行時間 (分)

$\alpha_j$  : 車種  $j$  の時間価値原単位 (円/分・台)

$i$  : 整備有の場合  $W$ , 無の場合  $O$

$j$  : 車種  
 $l$  : リンク

②「走行経費減少便益」の測定

走行経費減少便益は、道路の整備・改良が行われない場合の走行経費から、道路の整備・改良が行われる場合の走行経費を減じた差として算定し、走行時間に含まれない項目を対象として燃料費、油脂（オイル）費、タイヤ・チューブ費、車両整備（維持・修繕）費、車両償却費等の項目につき走行距離単位当たりで計測した原単位（円／台・km）を用いて算定する。<sup>21)</sup> 算出プロセスは次のとおりである。

走行経費減少便益： $BR = BR_o - BR_w$

総走行費用： $BR_i = \sum_j \sum_l (Q_{ijl} \times L_l \times \beta_j) \times 365$

$BR$  : 走行経費減少便益（円／年）

$BR_i$  : 整備  $i$  の場合の総走行経費（円／年）

$Q_{ijl}$  : 整備  $i$  の場合のリンク  $l$  における車種  $j$  の交通量（台／日）

$L_l$  : リンク  $l$  の延長（km）

$\beta_j$  : 車種  $j$  の走行経費原単位（円／台・km）

$i$  : 整備有の場合  $W$ , 無の場合  $O$

$j$  : 車種

$l$  : リンク

③「交通事故減少便益」の測定

交通事故減少便益は、道路の整備・改良が行われない場合の交通事故による社会的損失から行われる場合の交通事故による社会的損失を減じた差であり、事故率を基準とした算定式を用いてリンク別の交通事故の社会的損失を算定し、これを全対象リンクで集計する。<sup>22)</sup> 算出プロセスは次のとおりである。

年間総事故減少便益： $BA = BA_o - BA_w$

交通事故の社会的損失： $BA_i = \sum_l (AA_{il})$

$BA$  : 年間総事故減少便益（千円／年）

$BA_i$  : 整備  $i$  の場合の交通事故の社会的損失（千円／年）

$AA_{il}$ ：整備  $i$  の場合のリンク  $l$  における交通事故の社会的損失（千円／年）

#### ④「費用」の測定と「純便益」の算出

費用便益分析における「費用」は、支出価額によって評価され、①道路整備に要する事業費（工事費・用地費・補償費）と、②道路維持管理に要する費用（道路維持費・道路清掃費・照明費・舗装のオーバーレイ費）より構成される。そして、各期の便益（ $B = BT + BR + BA$ ）から当該費用（ $C$ ）を差引くことによって、純便益（ $B - C$ ）を算出する<sup>23)</sup>。式は次のとおりである。

$$B - C = \sum_{t=0}^T B_{it} / (1+r)^t - \sum_{t=0}^T C_{it} / (1+r)^t$$

### V 費用便益分析による便益測定の会計的意義と開示

以上により、政府の投資支出に対する費用便益分析の理論および運用の方法について概観した。本節ではこれまでに論述したことを踏まえながら、費用便益分析に基づく測定値をいかにして会計上の測定値として開示させるかについて考察する。

#### (1) 費用便益分析に基づく測定値の含意

本稿第Ⅲ節で示した社会的余剰の概念を敷衍すれば、便益（ $B$ ）および費用（ $C$ ）は次のように定式化できる<sup>24)</sup>。

$$\text{便益 } (B) = \text{グロスの消費者余剰 } (GCS) - \text{社会的費用 } (SC)$$

$$\text{費用 } (C) = \text{固定費用 } (FC)^{25)}$$

$$B - C = GCS - SC - FC = GCS - (FC + SC)$$

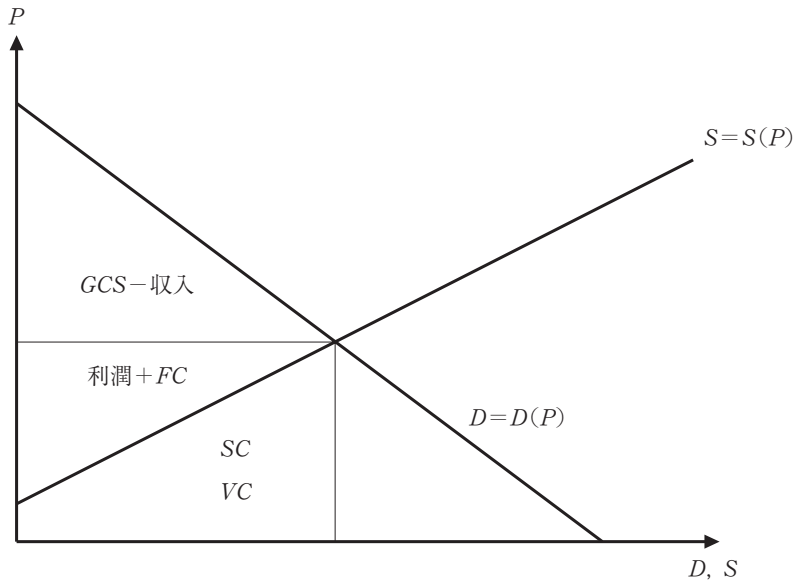
ここで、社会的費用（ $SC$ ）は可変費用（ $VC$ ）に等しいとすると、

$$B - C = GCS - (FC + VC)$$

$$B - C = GCS - TC \text{ (総費用)}$$

したがって、グロスの消費者余剰から社会的費用（すなわち可変費用）を差引いた社会的余剰である便益（ $B$ ）<sup>26)</sup>と、インフラ投資を主なものとする建設費（維持補修費を含む）に代表される固定費用（ $FC$ ）の差額は、グロスの消費者余剰と総費用（固定費用＋可変費用）の差額と同じであることがわかる（図6参照）。

図6 グロス消費者余剰 (GCS)・社会的費用 (SC)・固定費用 (FC) の関係



出所：交通工学研究会 [2008]，48頁。

## (2) 費用便益分析の会計的意義

現行（平成22年時点）において開示されている行政コスト計算書は、税金などの収入から経費・投資支出額など現金支出と減価償却費・引当金など発生主義項目を差引いた差額を表示している。しかし、収入と支出（費用を含む）のあいだに果たして会計理論的対応関係（すなわち「努力」と「成果」の対応関係）が存在するか疑問である。なぜなら、政府における税金などの収入は「努力」しなくても法効力によって得られるものであり、行政活動において行われる政府支出は「成果」としての収入を期待して行われるものではない。したがって政府における税金と支出の関係は、企業における収入と支出（収益と費用）のような会計理論的対応関係を含意しないと考えられ、行政コスト計算書の差額に期間衡平性査定以外の会計的含意を見出すことには検討を要することになる。

これに対し費用便益分析は、社会的余剰を表す便益と支出価額とを比較するもので、便益の増加額を貨幣価額で測定し、当該便益創出のために支出された費用価額と比較するものである。ここで便益はグロスの消費者余剰をベースに測定されるが、これはマーシャルの需要関数、すなわち  $X_1 = D_1(P_1, \bar{P}_2, \bar{I})$  の逆関数としての  $P_1 = P_1(X_1, \bar{P}_2, \bar{I})$  における、需要量  $X_1$  に対応した支払意思額のグロスとして導出される。そして、支払意思価額から社会的費用 (SC) と支出価額 (FC：建設費と維持補修費) を差引いた額が純便益となる。

つまり資産利用者の支払意思額である便益は、投資支出から生じる効用といえる。したがってここでは、企業会計における費用と収益の対応関係と同等の関係が内在すると解される。

また、実運用として貨幣的数値の測定を目途とする国土交通省の「費用便益分析マニュアル」では、グロスの消費者余剰の差（対前年増減）をゼロと算定し（道路拡張でも需要固定）、時間費用・燃料費・疲労等苦痛などの社会的費用（一般化価格）のみ低下されることを前提として純便益（ $B-C$ ）を算出する。道路の拡幅（固定費用の投下）による社会的余剰すなわち便益の増加（ $\Delta B$ ）は、図4で示された領域において次のように表すことができる。

$$\begin{aligned}\Delta B &= B_w - B_o \\ &= SC_o - SC_w \\ &= (-SC_w) - (-SC_o) \\ &= \textcircled{3} + \textcircled{5} - \textcircled{8}\end{aligned}$$

ここで、式における（ $\textcircled{3} + \textcircled{5}$ ）には生産者余剰とともに固定費用（ $FC$ ）として道路投資（建設費・維持補修費）が含まれる（図6参照）。つまり、便益の貨幣価額の中に支出である投資価額が入り込んでいる（図4の $\textcircled{5}$ には $FC$ が含まれる）。このことから「費用便益分析マニュアル」における純便益の算出プロセスにおいて、計算値である便益と投資支出のあいだに会計理論上の対応関係を確認することができる。このことから、政府における投資支出という努力に対する成果の測定に対し、費用便益分析で算出された便益を用いるのは可能であり、これにより費用対効果を明らかにできると考えられる。

### （3）政府会計情報としての費用便益分析測定値

但し、費用便益分析マニュアルは道路投資の便益と費用を測定対象とするものであり、それ以外の投資（港湾・鉄道・集客施設など）やサービス提供（福祉・教育・健康支援など）に適用できないことは自明である。これに対し会計上の支出の測定値は、取引を前提とする財・サービス提供の対価の貨幣測定額であり、また収入の測定額も、努力に対する成果ではないにしても客観性を具備するものとなる。すなわち、特定期間（通常は年度）の記録の累計額が勘定科目ごとに算出され、財務諸表に誘導・表示される。ここでは、会計計算構造においてストックの計算書とフローの計算書が有機的に<sup>28)</sup>連関しており、測定値の客観性を担保できるしくみとなっている。

これらのことから、費用便益分析による便益の貨幣額測定は「プログラム」<sup>29)</sup>の単位もし

くは投資資産(インフラ)の種別ごとにのみ可能であり、企業会計のように年度総計を測定し表示することはできない。従前よりわが国自治体では、「プログラム」の評価が「行政評価システム」において実施され、次期予算編成に資する情報として利用され、さらにウェブ・サイトを通じて一般に対し開示されている。情報の構成要素は「プログラム」ごとの予実算価額と文章による自己評価が主なものである。<sup>30)</sup>

これについてアメリカでは、GASBによって公表された概念書第2号「サービス提供の努力と成果に関する報告」(以下、GASB [1994])で、当該機関がサービスを提供するためになされた努力および得られた成果の報告をいかにすべきかについて検討されている。サービス提供の成果の測定値は、「利用された資源によって何が提供され達成されたかを報告するもの」(par.50b)である。当該測定値は、アウトプットとアウトカムとに峻別され、アウトプットは提供されたサービスの量を測定するもの、アウトカムはアウトプットを提供した結果を測定するものをいう。

GASB [1994] (par.56b)によれば、アウトプットとして「サービスの提供量」として進級または卒業した学生数、補修された道路の車線マイル数、捜査犯罪件数があり、「特定の質的要件を満たしたサービスの提供量」として指定された最低限の成績基準を達成して卒業・進級した学生の割合、予め指定された定時運行の達成基準を満たしたバスの割合、ある最低限の満足な状態まで補修された道路の車線マイル数の割合などがある。<sup>31)</sup>これに対しアウトカムには、まず「提供されたサービスから生じた成果または結果を測定するもの」として、読解について一定の習熟度の向上を達成した学生の割合、公共交通を利用した人の割合、優良または良好または普通の状態にある道路の車線マイル数の割合などが挙げられる。次に「過去何年かの結果や、設定目標・究極目標・基本目的や、一般に認められた基準・標準や、政府機関の他の部門などと比較して示される測定値」として、読解について一定の習熟度の向上を達成した学生割合の当該地方の目標と、他の管轄区の達成度と、当該地方の達成度を比較して示される測定値が挙げられる。さらに、「需用者、州、地域社会に対するサービスの副次的影響の測定値」として、退学者低下による在学者増加による求職者低下による失業者低下、公共交通利用者増加による交通事故の減少、良好状態にある道路車線マイル数の割合増加による自動車修理費用の減少などが挙げられる。

ただし、以上に列挙したGASB [1994]が提唱するアウトプットやアウトカムは、現金収支に基づく会計の数値でもなければ、費用便益分析に基づいて測定された貨幣の数値でもないため、支出と対応させて差額を計算することはできない。これに対し、プログラム単位で費用便益分析に基づく便益の貨幣的測定を行い、当該測定値と支出価額とを対応させてプログラムごとの収支の差額を表示することが、利用者である住民にとって有用な情

報になると結論付ける。

## VI おわりに——今後の研究課題——

本稿では政府会計の収支差額表示において、政府活動の成果を税収価額で評価することの問題点を指摘し、ミクロ経済理論の「費用便益分析」に基づく便益の測定値を税収価額に代替することの意義および会計的適否を考察した。とくに「費用便益分析マニュアル」が提唱する便益の測定値につき考察した結果では、便益の貨幣表示価額の中に投資価額が理論上入り込むことから、純便益算出プロセスの計算要素である便益と支出とに対応関係が存在すると考えた。したがって、損益計算書（企業会計）の純利益に相当する収支差額の表示において、費用便益分析で算出される便益と実際の支出価額とを対応させて差額計算することが会計理論的に妥当であると結論付けた。

但し、貨幣価額による便益の測定は「プログラム」の単位でのみ可能であり、かつ各々の便益をすべて同じ方法で測定することは困難であるから、企業会計のように総計を現金収支価額で測定し表示することはできない。次稿では当該事項を踏まえ、政府会計情報としていかに努力と成果の差額を測定・表示すべきかについて考察する。

### 注

- 1) 詳しくは宮本 [2004] を参照頂ければ幸いである。
- 2) 森田他 [2008], 3-4 頁。
- 3) GASB [1987] において、政府が第一義的な説明責任を追うグループを「市民」と規定している (par.30)。また GASB は、融資を行うか融資プロセスに関与するグループである「投資者・与信者」も同様に主要な情報利用者としているが、「市民」こそ主たる利用者であることがパラグラフ30の文脈から把握できる。
- 4) AICPA [1973], p. 13.
- 5) 藤井 [2005], 6 頁。
- 6) 藤井 [2001], 9 頁。
- 7) 藤井 [2001], 10頁。
- 8) 藤井 [2001], 10頁。
- 9) このような考え方は、財政学における「足による投票」の概念と類似する。すなわち、市民は自分の好みに合う地域的公共財を提供する地方政府をその税負担との比較を考慮に入れつつ選択し、現実に特定の地域に居住することで投票者の好みが示される。これらの点は、貝塚 [2005], 83-84頁参照。
- 10) 陳 [2003], 207頁。
- 11) 陳 [2003], 204頁。
- 12) Stiglitz [2000], 藪下訳 [2003], 377頁。

- 13) 交通工学研究会 [2008], 12頁。
- 14) 同上書, 57頁。
- 15) 需要関数は、財  $X_2$  の価格  $P_2$  と予算制約条件を一定とした場合に財  $X_1$  の価格  $P_1$  の変化に応じて需要量はどう変化するかを示した「マーシャルの需要関数」に基づく。これを  $X_1 = D_1(P_1, \bar{P}_2, \bar{I})$  とすれば、逆関数は  $P_1 = P_1(X_1, \bar{P}_2, \bar{I})$  となり、 $CS = \int_{P_1}^{P_1'} D_1(P_1, \bar{P}_2, \bar{I}) dp_1$  が導出される。
- 16) 交通工学研究会 [2008], 58頁。
- 17) 同上書, 59頁。
- 18) 交通工学研究会 [2008], 60頁。
- 19) 同上書, 59頁。
- 20) 国土交通省 [2008], 7頁。
- 21) 同上稿, 9頁。
- 22) なお、交通事故の社会的損失は、運転者・同乗車・歩行者に関する人的損害額、交通事故により損壊を受ける車両や構築物に関する物的損害額、事故渋滞による損失額などがある(国土交通省 [2008], 12-13頁)。
- 23) 国土交通省 [2008], 16頁。
- 24) 交通工学研究会 [2008], 55頁。
- 25) ここで維持補修費は、交通量の影響を受けずほぼ一定であることから、建設費とともに固定費 ( $FC$ ) として扱い、費用 ( $C$ ) としている(同上書, 50頁)。
- 26) 可変費 ( $VC$ ) に該当するのは、社会的費用として外部不経済となる時間費用・疲労などが該当する。
- 27) 企業会計において、費用は努力を代表し、収益は成果をあらわすものであり、理想的にはすべて発生した原価は、いつか特定の売出品目または供与された用役の項目に関係をもつものとみなすべきと考える(中島省吾訳 [1971], 24頁)。
- 28) 会計の有機性については、宮本 [2007], 32-35頁を参照頂きたい。
- 29) プログラムとは、政府・地方自治体の業績評価単位であり、わが国では、「政策」・「施策」・「事業」の階層構造になっている(藤野 [2007], 20-21頁)。
- 30) わが国の行政評価システムについては、藤野 [2007] に詳しい。また、宮本 [2004], 第7章でもこの点が考察されている。
- 31) GASB [1994] は、「場合によっては、質的要件を満たすことによって、『アウトプット』指標が『アウトカム』指標に変わることもある」(par.56b) としており、質的要件を満たしたアウトプットとアウトカムとを明確に区分することは必ずしも容易ではない。

#### 参 考 文 献

- AICPA [1973], Study Group on the *Objectives of Financial Statements*, Objectives of Financial Statements, AICPA, 川口順一訳 [1976] 『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』同文館。
- GASB [1987], *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement No.1 of the Governmental



- Accounting Standards Board.  
—— [1994], *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No.2 of the Governmental Accounting Standards Board.
- Joseph E. Stiglitz [2000], *Economic of the Public Sector*, 藪下史郎訳 [2003]『スティグリッツ公共経済学・上』東洋経済社。
- W. A. Paton and A. C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 中島省吾訳 [1971]『会社会計基準序説』森山書店。
- 貝塚啓明 [2005]『財政学』東京大学出版会。
- 国土交通省 [2008]「費用便益分析マニュアル」国土交通省。
- 交通工学研究会 [2008]『道路投資の費用便益分析』交通工学研究会。
- 陳琦 [2003]「発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめぐって」『会計検査研究』27号。
- 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年第5号。  
—— [2005]「アメリカ公会計の基礎概念」『産業経理』Vol. 64 No. 4.
- 藤野雅史 [2007]「マネジメントプロセスにおける業績測定システムの利用」『会計検査研究』第36号。
- 宮本幸平 [2004]『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社。  
—— [2007]『公会計複式簿記の計算構造』中央経済社。
- 森田祐司他 [2008]『地方公会計制度の徹底解説』, ぎょうせい。