

行政コスト計算書における 測定・表示値の限界

——ミクロ経済理論に基づく便益測定の考察——

宮 本 幸 平

自 序

此度は、稲村毅先生におかれまして神戸学院での御勤めが完遂されましたこと、心より御よろこび申し上げます。1年間という短い期間でございましたが、先生には多岐に渡りまして御指導を賜ることができました。とりわけ先生は、同じ大学院・学舎で学問に勤しんだ大先達であり、かかる機縁からも何かと私事お気遣いを頂戴しました。ここに厚く御礼申し上げる次第でございます。1年間とはいえ、入れ違いとならず御同席が叶いましたことは、天恵に因る事他ならないと考えます。後進からは誠に僭越でございますが、今後とも、御指導・御鞭撻をお願い致しますとともに、先生の益々の御健勝を祈念申し上げ、拙稿を奉上致します。

I はじめに—問題の所存—

政府および地方自治体（以下、政府）の行政活動を貨幣額で測定し表示する会計（以下、公会計）において、旧来の予算および決算収支の計算に加え、企業会計の制度・理論を援用した財務諸表の表示への展開が進んでいる。平成12年に総務省（旧自治省）から貸借対照表の規範的な作成手法（マニュアル）が公表され、翌13年には同様に行政サービスに要するコスト情報を測定・表示する行政コスト計算書の作成マニュアルが公開された。さらに総務省はこれらを発展させるため、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を開始し、総務省とは別の規準による貸借対照表や行政コスト計算書などの財務諸表を公表している。

ただし、このように発展してきたわが国公会計財務諸表には顕在化した論点があり、そのひとつは、行政コスト計算書に表示される収入各項目および総額が、表示される行政コ

スト各項目および総額に対する成果となり得ないことである。企業の場合、活動上の「努力」として何らかの支出が為され、これに対応する「成果」として収益が獲得される。そこで会計情報利用者は、コスト(原価および費用)に見合う収益がどの程度獲得できたかを損益計算書の純利益で判断することができる。これに対し、公会計の主たる情報利用者である住民が査定するのは、行政コストとなる現金支出という「努力」によりどれだけ政府が収入を獲得したかではなく、支出からどれだけ「便益」が生じたかである。

かかる問題意識に基づき宮本[2010]で、政府活動の「成果」を税収等の財源でなく便益とすることの意義、便益の貨幣価額の測定を目途とする「費用便益分析」の概要、および便益測定値の会計理論的含意につき考察した。主にそこでは、現金支出とそれにより生じる便益との間に会計理論的「対応」関係を含意することが示された。

本稿では当該考察をさらに進め、まず行政コスト計算書の内容および機能につき概観し、支出による成果を計算書で表示できないこと(即ち機能の理論的境界)を明らかにする(第Ⅱ節)。次に、かかる問題点に対し、ミクロ経済理論に基づく「費用便益分析」理論における便益測定値の算出プロセスと、当該理論に内包される、便益と行政コストとりわけ政府投資額との関係について明らかにする(第Ⅲ節)。そのうえで、財務諸表で表示される会計的測定値における便益の含意、すなわち財務諸表で便益を表示することの理論的な可能性と境界について述べる(第Ⅳ節)。

Ⅱ 行政コスト計算書の概要と機能的境界

本節では、わが国公会計財務諸表における行政コスト計算書の概要、とくに作成意義と表示内容につき概観するとともに、企業会計財務諸表における損益計算書との対比における機能的境界について明らかにする。

(1) 行政コスト計算書の概要

わが国では、平成13年3月に総務省が作成マニュアルを公表し、以降ほとんどの自治体がこれに準拠して当該計算書を作成・公表している。総務省[2001]によれば、行政コスト計算書は、資産形成につながらない当該年度の行政サービスの提供状況を説明し、行政の効率性を分析する目的を持つ¹⁾。すなわち、「把握したコストでどのような行政活動が展開され、この結果どのような効果上げられたかを評価することができれば、コストを対比させることにより、行政活動の効率性を検討することができる²⁾」と説明する。さらに、「利益を目的として活動している企業においては、損益計算書で売上原価を費用として算出し、それを損益計算の基礎とするが、営利活動を目的としない地方公共団体においては、

そうした損益計算ではなく、あるサービスにどれだけのコストがかかっているかなど行政コストの内容自体の分析を行なう³⁾」のが有効としている。

つまり総務省は、現金支出の測定値を表示する計算書からは、正確な行政活動のコストを判断できないと考える。元来自治体の行政活動は、収支余剰の最大化を目的とせず、かりに収支にマイナスが生じた場合でも、制度上、交付金および国庫補助金が政府に支払われて赤字が補填される場合もある。したがって、政府支出は「成果」に対応する「努力」となり得ないため、企業会計における損益計算の諸概念をそのまま行政コスト計算書に適用して積極数値と消極数値の会計理論的対応を図るのは適切といえない。

こうした観点から、総務省が規定する行政コスト計算書は差額計算を第一義とした表示形式を採らず、特定サービスにどれだけのコストがかかったかを明らかにすることに主眼が置かれる。即ち図2-1に示されたように、「目的別経費」と「性質別経費」とを合わせたマトリックス表の形式が採られている。「目的別経費」は、総務費・教育費・民生費・農林水産業費・土木費・議会費・衛生費・労働費・商工費など行政分野ごとに分類され、「性質別経費」は、「人にかかるコスト」・「物にかかるコスト」・「移転支出的なコスト」・「その他のコスト」に分類されている。そして「人にかかるコスト」は人件費・退職給与引当金など、「物にかかるコスト」は物件費・維持補修費・減価償却費など、「移転支出的なコスト」は扶助費・補助費等・繰出金・普通建設事業費など、「その他のコスト」は災害復旧費・失業対策費・公債費（利子分のみ）・債務負担行為繰入・不納欠損額などで構成される。これらの各経費は、総務省がとりまとめる「決算状況調」（決算統計）に対応する費目の「款」に該当している。

その後、平成17年には閣議決定で「行政改革の重要方針」が打ち出され、平成18年6月には行政改革推進法が成立することで、自治体に対する「資産・債務改革」が要請される。これを受けて総務省は平成18年4月に「新地方公会計制度研究会」を発足させ、新地方公会計制度研究会報告書を公表した。このなかで行政コスト計算書については、基本的にマニュアル（平成13年）を踏襲しつつ、コストと対比する収益の概念を転換している。すなわち、マニュアルでは収益について「使用料・手数料等」、「国庫（県）支出金」に地方税や地方交付税などの「一般財源」を加えていたのに対し、報告書（平成17年）では一般財源を捨象して「使用料・手数料」、「分担金・負担金・寄附金」を経常収益と規定し行政コストと対応させている。そして差額を「一般財源等増減額」から「純経常行政コスト」に変えている。

つまり従前は、行政コストに対し収入で賄うことができたかどうかを差額によって明示するものであったが、新たに据えた観点は、行政コストという「努力」に対する純粋な対

図2-1 総務省マニュアルに基づく「行政コスト計算書」の概要

(行政コスト)	総額	議会費	総務費	民生費	・・・
人にかかるコスト					
人件費	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
退職給与引当金繰入	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
物にかかるコスト					
物件費	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
維持補修費	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
・					
・					
・					
(収入項目)					
使用料・手数料等	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
国庫(県)支出金	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
一般財源	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
・					
・					
・					
一般財源等増減額	X,XXX				

価としての収益のみを「成果」と捉え、税収等一般財源をこれらから除外することである。これにより、計算書に表示される積極数値と消極数値の差額は、地方税・地方交付税や資産売却など、行政サービスの対価以外で賄うべき金額となり、これを顕在化することになる。また行政コスト計算書で表示される当該差額は、純資産変動計算書の「財源変動の部」における財源使途と関連し、現金支出の名目(原因)として「純経常行政コストへの財源措置」価額を明らかにできる。つまり、資産の減少である現金支出の原因として行政コストへ税金等がどれだけ充当されたかを把握できるわけである。

また、以上の様な総務省の規定とは別に、東京都では独自の規定で行政コスト計算書を作成し公表している。このなかで総務省の規定と大きく異なるのは、行政コストのなかに社会資本整備のための投資的経費(おもに普通建設事業費)が含まれることと、収入のなかに地方税、地方譲与税・交付金、国庫支出金が含まれることである⁴⁾。そして差額については、正味財産変動計算書の「その他剰余金」に反映され、当該金額が都市施設の整備や都債償還等に充てられることを表す⁵⁾。したがって東京都の行政コスト計算書に対する位置付けは、税金等一般財源充当額の把握を主目的とする総務省の考え方と異なり、余剰財源等の資金の把握に主眼を置く、キャッシュフロー計算書に近いものといえる。社会資本形成のための投資的経費が含まれることからこれが明らかである。しかしながら、行政コ

ストのなかに減価償却費や引当金繰入額が含まれており純粋な余剰資金とはならない。このことから東京都の基準では、行政コスト計算書の差額概念が、理論面からは不明瞭なものとなっている。

(2) 行政コスト測定・表示値の機能限界

以上により、わが国行政コスト計算書の概要について述べられ、作成目的とこれをみたく計算書の表示内容を示した。ここでの第一義の作成目的は、行政コストに対し収入（収益と一般財源）で賄うことができたかどうかを差額によって査定することにある。

そして当該志向は、アメリカ政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board：GASB）が規定する公会計概念のひとつである「期間衡平性」（interperiod equity）を敷衍したものと判断できる。GASB [1987] では、「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」を会計で査定するものと規定する（par. 61）。

わが国の行政コスト計算書において、当該年度のコストは当該期間のサービス提供で生じたものであり、当該年度の収入は当該期間のサービスを賄うため徴収されたものであり、その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（すなわち税収）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収、支出超過の場合には将来住民への転嫁可能分⁶⁾を含意する。したがって、収入超過であれば将来の住民が有利になり、コスト超過であれば将来の住民が不利になる。かかる判断行為はすなわち期間衡平性の査定を意味するものである。

しかしながら、行政コストは政府によって意思決定された支出であり、住民は資源提供場面における意思決定の機会を持たない。つまり住民が納税というかたちで政府に資源提供を行うのは非自発的行為であるため、「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⁷⁾」という矛盾が生じるのである。これに対し理想的には、資源提供の意思決定権を持たない住民が「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⁸⁾」権利を持つ必要がある。そして、投票行動や政治活動に関する意思決定を行うためには、コストが収入の範囲で賄われているかを示す現行の行政コスト計算書の機能には限界がある。行政コストが政府によって意図された支出である以上、たとえ収入で賄えたとしても、

それは住民の利益多寡を査定することにはならない。かのような会計情報においては「意思決定有用性」⁹⁾の機能を具備するものとはいえない。

こうした問題を考慮するなかで、政府支出が住民にもたらした利益を貨幣的に測定する要請が顕在化する。そして当該要請に対し、会計学ではなく経済学理論の枠組みのなかで、政府支出がもたらす便益 (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。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ものである。¹⁰⁾

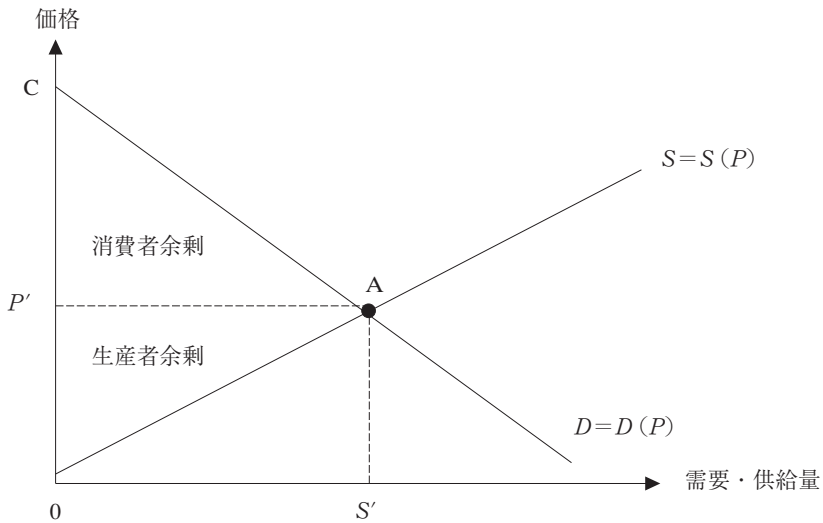
III 費用便益分析に基づく便益測定値と行政コストとの関係

以上により、行政コスト計算書において表示される行政コストに対し、意思決定有用性に関する問題点を示した。即ち行政コストの表示により、住民に対する行政サービスの貨幣的価額を明らかにできるものの、当該支出に対する成果としてどれだけ収入が生じたかは判断できないことが明らかとなった。これは、企業会計で特定期間にコスト (売上原価および経費) に対し収益が上回れば業績として是認されるのと対照的である。会計理論領域のかかる問題点に対して、ミクロ経済理論に基づく「費用便益分析」では、行政コストに対する成果の貨幣的測定値を提供している。以下では当該理論における便益測定値の算出プロセスを示したうえで、当該理論で立論される便益の貨幣的測定値と、行政コストとりわけ政府投資額との関係について明らかにする。

(1) 費用便益分析における便益測定の理論

宮本 [2010] で述べたとおり、政府の公共投資から生じる便益に対し、費用便益分析の概念・理論を援用した貨幣的測定が国土交通省において既に実践されている。ここで便益とは、インフラなど政府投資資産の利用に伴い利用者が負担する金銭的、時間的、その他すべての費用が軽減される効果をいう。¹¹⁾ 便益の概念は図3-1で示すとおりであり、利用者の需要関数 $D(P)$ と供給関数 $S(P)$ の交点Aで需要量および供給量と一般化価格 P' が決まり、¹²⁾ 便益である消費者余剰と生産者余剰の合計 (社会的余剰) が最大となる。

図における需要関数は、かりに財 X_1 と財 X_2 の2財を前提とし、 X_2 の価格 P_2 を一定とし (\bar{P}_2)、さらに予算制約条件を一定とした場合 (\bar{I}) に、財 X_1 の価格 P_1 の変化に応じて需要量がどう変化するかを示したマーシャルの需要関数 $X_1 = D_1(P_1, \bar{P}_2, \bar{I})$ に基づくものである。ここで逆関数として $P_1 = P_1(X_1, \bar{P}_2, \bar{I})$ を設定すると、需要量 X_1 に対応し



た支払意思額として価格 P_1 が導出される¹³⁾。したがって、 X_1 と P_1 の関数は $D=D(P)$ と表すことができる。

これに対し供給関数は、利用者が時間費用、燃料費、疲労等苦痛、通行料金などを供給するのに要する社会的費用（一般化費用）¹⁴⁾によって形成される。そしてこれらの費用は可変的費用であることから、インフラの投資に要する固定費用が除外される。その結果、可変費用を限界費用として捉えると、限界費用＝価格であるから、限界費用関数を $P=MC(S)$ としてその逆関数を $S=S(P)$ と設定できる。

そこで図のとおり、需要曲線と供給曲線の交点で消費者余剰と生産者余剰の合計が最大となる。費用便益分析では、当該合計である社会的余剰を「便益」とする¹⁵⁾。そして、支払意思額の合計（グロスの消費者余剰）から、社会的費用（可変費用）と固定費用（ここに建設費など固定的支出が含まれる）を差引いた額を純便益とする。

（2）費用便益分析における便益とコストの関係

こうして、費用便益分析に基づく便益測定の理論が示された。そこで次に、当該理論に内包される、便益と行政コストとりわけ政府投資額との関係について考える。すなわち費用便益分析において、純便益の計算過程で行政コストはどのような式中の構成要素になるかを明らかにする。

前述のとおり企業会計では、コストという「努力」と収益という「成果」とが対応して

測定され、差額である利益の多寡が活動の評価対象となる。同様に、政府活動の評価において、投資額に対応させるべき表示項目は、税収等の収入ではなく、住民が得る便益の貨幣的測定値であると考えられる。税収が、政府の「努力」に対する「成果」でないことは明らかである。

ここで、図3-1で示した余剰概念を敷衍すれば、便益の貨幣的価値は、グロスの消費者余剰(□CAS'0)から外部不経済となる社会的費用(ΔOAS')を差引いた社会的余剰(消費者余剰+生産者余剰、すなわちΔCA0)である。他方、費用の貨幣的測定値は、政府投資の建設費であり、固定費用である¹⁶⁾。そして、かかる便益と費用の差額を純便益とすると、これは以下の様に計算できる。

便益(B) = グロスの消費者余剰 - 社会的費用

費用(C) = 固定費用

$B - C = \text{グロスの消費者余剰} - \text{社会的費用} - \text{固定費用}$

ここで、社会的費用は可変費用に等しいとすると純便益は以下の様になる。

純便益 = $B - C = \text{グロスの消費者余剰} - (\text{可変費用} + \text{固定費用})$

= $\text{グロスの消費者余剰} - \text{総費用}$

上式より、グロスの消費者余剰から外部不経済となる社会的費用(すなわち可変費)を差引いた社会的余剰である便益(B)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(C)の差額である純便益は、すなわちグロスの消費者余剰と総費用(固定費用+可変費用)の差額であることがわかる。そしてこれは、便益である社会的余剰の中に固定費用が包含されることを示すのであり、すなわち、固定費用である政府投資の貨幣価値が便益の構成要素であることを意味するものである。かつ、当該支出は供給者である政府によるものであるから、生産者余剰(ΔP'AO)の一部を構成するものとなる。

IV 公会計財務諸表における便益表示の理論的境界

以上により、費用便益分析理論に基づく便益の貨幣的測定プロセスと、当該測定値における政府投資額すなわち会計的測定値の含意について示した。ここでは当該含意を踏まえ、反対に財務諸表で表示される会計的測定値における便益の含意、すなわち情報利用者が便益を把握・評価することの理論的可能性と限界について述べる。

(1) 会計測定値における便益の含意

前節で述べたとおり、会計的測定値として表示される政府投資額は、費用便益分析概念において生産者余剰の価額の一部を構成する。すなわち図4-1では、社会的余剰 (ΔCA_1P_1) から政府投資を引いたものが純便益となる。グロスの消費者余剰 $\square CA_1S_1O$ から社会的費用 $\square TOS_1A_1$ を差引いた価値が社会的余剰 ΔCTA_1 であるが、この構成要素である生産者余剰 ΔPA_1T のなかに、固定費用である政府投資額が含まれている。従って純利益は、社会的余剰から政府投資額を差引いた価額となる。

ここで、何も存在しない状況から政府投資が行なわれ、さらに追加的投資を行ったとすると、例えば道路では時間費用、疲労・苦痛、燃料費などの社会的費用が減少し、供給関数は下方にシフト (図4-1では S_1 から S_2) する。

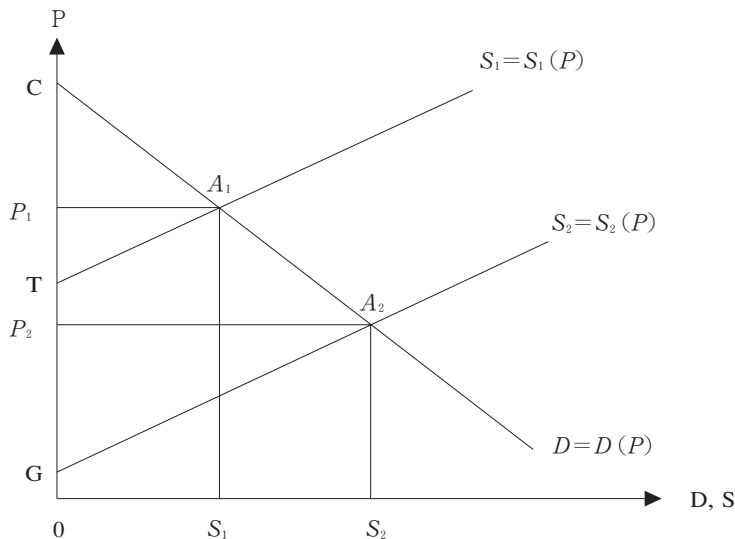


図4-1 便益増加額が政府投資額を上回るケース

かりに保守的な価額測定の観点に立ち、生産者余剰のうち供給者利潤がゼロに近いものとする。すると生産者余剰 (ΔP_1A_1T) は殆どすべて固定支出である政府投資額となるケースを想定することになる。かかる状態でインフラへの投資が追加的に行われると、供給関数は S_1 から S_2 へシフトするため、社会的余剰 (消費者余剰+生産者余剰) は $\square TGA_2A_1$ だけ増加する。これに対して政府投資額は、供給者余剰をゼロに近似とするので最大で ΔP_2GA_2 である。この場合、少なくとも便益の増加額が政府投資額を上回ることになる (図では $\square TP_2A_2A_1$ だけ便益が上回る)。したがって図4-1のケースでは、政府投資

として財務諸表で測定・表示される会計測定値よりも便益増加の貨幣測定値が大きくなり、換言すれば、財務諸表で表示される政府投資支出額は便益増加の最低値を示すことが明らかとなる。

(2) 便益を会計測定値で表示することの限界

これに対し、政府投資支出による社会的費用減少の効果が十分でなかった場合には、便益増加額よりも当該投資支出額が大きいケースが生じる。図4-2において、政府が追加的にインフラに投資を行ったとすると、道路などでは時間費用、疲労・苦痛、燃料費などの社会的費用が減少し、供給関数は下方にシフト ($S_1 \rightarrow S_2$) する。

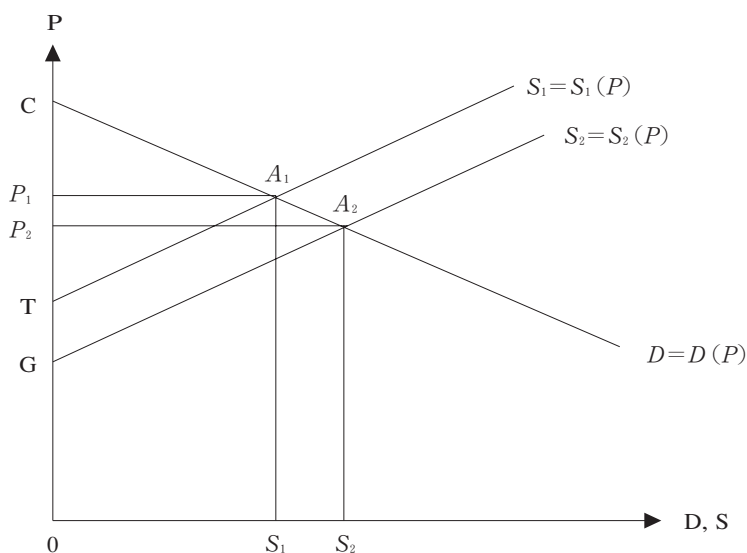


図4-2 便益増加額が政府投資額を下回るケース

ここで、前項と同様に保守的な価額測定の観点に立ち、生産者余剰のうち供給者利潤がゼロに近いものとする。このとき、生産者余剰 ($\Delta P_1 A_1 T$) は殆どすべて固定支出である政府投資額となるケースを想定することになる。かかる状態でインフラへの投資が新たに行われると、供給関数は S_1 から S_2 へシフトし、社会的余剰 (消費者余剰+生産者余剰) は $\square TGA_2 A_1$ だけ増加する。これに対して政府投資額は、供給者余剰をゼロに近似とするので最大で $\Delta P_2 GA_2$ である。すると図4-2の場合、固定支出である新たな政府投資額 ($\Delta P_2 GA_2$) が便益の増加額 ($\square TGA_2 A_1$) を上回っており、投資価額を上回る効果を上げることができなかつたと判断される。したがってこのケースでは、政府投資とし

て公会計財務諸表で測定・表示される会計測定値よりも便益増加の貨幣測定値が小さくなり、換言すれば、財務諸表で表示される政府投資支出額は便益増加に見合う貨幣価値を表示していないことが明らかとなる。にもかかわらず当該支出が可能であったのは、努力によらず財源を確保できたからであり、このとき行政コスト計算書では消極的数値（収支差額のマイナス）とはならないのである。

V おわりに—考察のまとめ—

以上により、わが国政府の行政活動を評価するうえで、現行の行政コスト計算書ではコストと収益（もしくは収入）の差額算出により期間衡平性の査定を達成できるものの、どれだけ住民に便益を与えたかの査定はできないことが述べられた。そして、費用便益分析の概念・理論を援用しつつ当該理論における行政コスト（政府支出額）の含意を明らかにした結果、コストが便益の貨幣的測定値を上回るとは必ずしも言えないことが立論・提起された。便益がコストを常に上回るとは言えない以上、収益（収入）とコストのあいだにプラスの差額が存在しても、住民が受けた便益と支払った税金（コストの財源）の差額がプラスになるとは限らない。すなわち、政府が別の支出を行えば、住民の便益がより増加する可能性を持つことになる。

わが国国土交通省の「費用便益分析マニュアル」では、道路投資の便益を貨幣的に測定する。これにより、政府投資すなわちコストに対して生じる便益が開示され、住民の行政評価が可能となる。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、収入の測定額が（努力に対する成果とは言えないとしても）客観性を具備するものとなる。すなわち会計では、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¹⁷⁾ 関連しており、測定値の客観性を担保できるしくみとなっている。ここに、会計的測定値の意義を見出すことができる。

したがって、費用便益分析による便益の貨幣額測定は「プログラム」¹⁸⁾の単位もしくは投資資産（インフラ）の種別ごとに開示させ、他方総額について会計的測定値によって開示させるべきである。こうして政府は、行政コスト計算書による期間衡平性の査定と、費用便益分析による事業ごとの便益の査定を峻別して実施できるように情報開示していく必要がある。

注

- 1) 総務省 [2001], 1頁。
- 2) 総務省 [2001], 2頁。
- 3) 総務省 [2001], 2頁。
- 4) 東京都 [2007] 参照。
- 5) 東京都 [2008] 参照。
- 6) 陳 [2003], 204頁。
- 7) 藤井 [2001], 10頁。
- 8) 藤井 [2001], 10頁。
- 9) 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」が挙げられている (AICPA [1973], p. 13)。かかる機能を一般に「意思決定有用性」と呼ぶ。
- 10) Stiglitz [2000], 藪下訳 [2003], 377頁。
- 11) 日本総合研究所 [1998], 45頁。
- 12) 一般化価格とは、時間費用、燃料費、疲労等苦痛、通行料金などの社会的費用であり、利用者が供給するものとみなす (交通工学研究会 [2008], 51頁)。
- 13) 交通工学研究会 [2008], 31頁。
- 14) サービス利用者は、需要者でありかつ供給者 (生産者) でもある。政府サービス供給者は時間費用、燃料費、疲労等苦痛、通行料金などを供給に要する可変的費用として意識する。これらの点は、同上書, 51頁参照。
- 15) 具体的な測定方法については、宮本 [2010] 参照。
- 16) 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として扱い、費用 (C) としている (同上書, 50頁)。
- 17) 会計の有償性については、宮本 [2007], 32-35頁を参照頂きたい。
- 18) 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)。

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.
- 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。
- 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。
- 国土交通省 [2008] 『費用便益分析マニュアル』国土交通省。
- 総務省 [2001] 『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書ー「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」ー』。

- 陳琦 [2003] 「発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめぐる」『会計検査研究』27号。
- 東京都 [2007] 『東京都の新たな公会計制度解説書』。
- 東京都 [2008] 「東京都の財務諸表（平成19年度）」。
- 日本総合研究所 [1998] 「道路投資の評価に関する指針（案）」。
- 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』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。
- [2010] 「費用便益分析による政府会計情報の測定・表示」『神戸学院大学経営学論集』第7巻第1号。