
公的部門における活動基準原価計算

会 田 富士朗

1. はじめに

平成14年6月に経済財政諮問会議より提出された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2002」において、活動基準原価計算の導入についての研究を開始することが明記された。「基本方針2002」第4部歳出の主要分野における構造改革の中に(3)公的部門の効率化の項目を設け、①民間委託（アウトソーシング）やPFI等の活用②調達改善③電子政府等の推進とならんで④新しい手法の中にベンチマーキングとともに活動基準原価計算を導入する研究の開始が謳われている。そこにおいて、活動基準原価計算を業務に要するコストを明確にする手法として紹介している。そこでは、「納税者の視点に立ち、公的部門の無駄を排除する」観点から、上に述べた新たな行政手法に取組むことが述べられている。

活動基準原価計算が行政サービスに具体的に適用され、その存在を広く世間に知らしめた例は、朝日新聞に掲載された公共図書館のコスト分析であろう。

「図書館で本を読むと税金が277円掛かる！」このような見出しにより、行政コストの調査報告が紹介されている。⁴⁾「報告によると、まず、図書館へ行って本を読むと、それだけで277円の税金が費やされる。お目当ての本をどこにあるかとたずねると、その分人件費などが掛かり、1件につき913円。もっと複雑な相談をすると、調べる時間が増えるため1件5,319円。うっかり返却日を過ぎて督促を受けたら、そのための作業や電話・はがき代などで1件当たり1,844円。講演会や映画会などの図書館の催しに参加すると、一人当たり1万4,912円の税金が掛かる計算になったという。」（朝日新聞、平成12年9月16日）

この記事により、多くの人が公共図書館の公共サービスにいかなるコストが掛かっているのか、身近に感じる事が出来たのではないであろうか。このようなコストの可視化だけが、活動基準原価計算が持つ利点ではない。本小論においては、公的部門における活動基準原価計算の導入について、若干の検討を加えていく事とする。まず、活動基準原価計算とはいかなる原価計算であるかを確認することから始めたい。

2. 活動基準原価計算の素描

活動基準原価計算（Activity-Based Costing; ABC）は、活動、資源および原価計算対象の原価

と業績を測定するためのツールと理解されている。²⁾ その主目的は、製品原価の合理的な算定を通じて製品戦略と原価分析に活用することである。活動基準原価計算は、当初、製造間接費の正確な配賦計算を行なおうとして考案されたものであると言われている。そこでは、伝統的な原価計算によって提供される原価情報が歪んだものであり、その歪んだ原価情報によって行なわれる意思決定が誤りを導くとの批判がなされていた。

伝統的な原価計算においては、製品やサービスの原価は特定の製品に直接的に跡づけることが出来る直接費と、直接的に跡づけることが出来ない間接費とにまず区分される。直接費は、特定の製品やサービスに正確に跡づけることが可能であるので各製品に集計（賦課）される。一方、間接費は特定の製品やサービスに直接的に跡づけが出来ない費用であるので、何らかの基準を設けて各製品に配賦されることとなる。その際使用される基準として、生産量、直接作業時間、機械作業時間などの操業度に関連した基準が使用されてきた。特に製造間接費の配賦計算では、部門別の計算が行なわれているので、この製造間接費の部門別配賦計算によって計算される製品原価が歪められ、その結果その信頼性、正確性が損なわれていると批判されているのである。

伝統的原価計算では、製品やサービスの原価は、通常次の計算段階を経て計算される。

- (1)原価の費目別計算
- (2)原価の部門別計算
- (3)原価の製品別計算

まず最初に、製品製造のために何がいくら消費されたのかを認識、測定する手続きが行われる。これが費目別計算である。製品製造に関して発生した原価は、その発生形態によって、材料費、労務費、経費に分類される。この発生形態による分類は、もっとも基本的な分類であり、通常原価の三要素と呼ばれる。そしてさらに、この分類に基づいて直接費と間接費とに分類される。すなわち、直接費は、直接材料費、直接労務費および直接経費に、また間接費は、間接材料費、間接労務費および間接経費に分類される。

直接費は、どの製品製造に関して発生をしたのかが直接的に認識できる原価であるから、当該製品に賦課（直課）される。また、間接費は製造間接費として、適切な配賦基準によって各製品に配賦される。通常この配賦計算は、部門別の計算が行われる。この製造間接費の部門別計算は、(ア)正確な製品原価を計算するため、(イ)原価管理に役立たせるため、に行われると説明される。

部門別の計算は、通常、以下の手続きによって行われる。

- (a)各部門費を集計する。
 - ①部門個別費は各部門に集計する。
 - ②部門共通費は適当な配賦基準によって各部門に配賦する。
- (b)補助部門費を製造部門に配賦する。
- (c)製造部門費を各製品に配賦する。

このような手続きを経て、各製品の原価が計算されることになる。

このような製造間接費の配賦計算によって、計算される製品原価がそれによって歪められ、情報精度の低い原価情報が提供されると批判されているのである。すなわち、この部門別計算はその意

図するところとは異なり、多段階的配賦計算が製品原価への信頼性を喪わせる原因となっているのである。

また、製造間接費の配賦基準として、操業度に関連した配賦基準が用いられるため、操業度の高い製品やサービスに対してより多くの製造間接費が配賦される。逆に、操業度の低い製品やサービスには少ない製造間接費が配賦されることとなる。現在の複雑な経営環境においては、多品種少量生産やFA化が進化した製品製造が行なわれている。そこでは、様々な生産支援活動が必要となるが、そのような活動によって発生する費用は、必ずしも操業度に比例して発生するわけではない。逆に数多くの段取替が発生するという事は、多くの少量生産が行われていると言うことであり、伝統的な原価計算によって行なわれる製造間接費の配賦計算が、その基準を操業度に求めるとすれば、生産量の大きな製品に過大な製造間接費が配賦され、生産量の小さい製品には過少に配賦される結果となる。このようにして伝統的な原価計算によって提供される原価情報は、歪んだ原価情報であり、その結果、経営管理者の意思決定に重大な誤りを惹き起こしていたと批判されているのである。

そのような伝統的な原価計算の欠点を克服する計算手法として、活動基準原価計算が登場してきた。周知のように活動基準原価計算は、1980年代後半、ハーバード・ビジネス・スクールのクーパーとキャプランのフィールドスタディの研究成果として発表された。^③ この活動基準原価計算は、その中心的要素として活動の計算を行なっていることに、その特徴を見出すことが出来るであろう。そこでは活動から製品に原価を割り当てる。すなわち、生産過程において製品は活動を必要とするからである。また、活動は経済的資源を消費する。それゆえ、経済的資源は活動によって消費され、製品は活動を消費する。活動基準原価計算においては、この連鎖を基本的な理念として原価を計算する原価計算方法である。「活動基準原価計算においては、製品が活動を消費し、活動が資源を消費するという基本理念で原価が計算される。そのため活動基準原価計算では、資源の原価を活動に割り当て、次に各製品の活動をもとに原価計算対象に原価が割り当てられることになる。」^④ そして、活動基準原価計算が伝統的な原価計算と異なる点として、以下の2点が挙げられている。この点が活動基準原価計算の本質であるとしている。

- (1)伝統的な原価計算では、原価が発生するとそれらはすべていったんコスト・プールとして部門に集計していたが、活動基準原価計算では部門ではなく活動に集計される。
- (2)活動から原価計算対象に原価を割り当てるのに、配賦とは構造的に異なる原価作用因（cost driver）が用いられる。原価作用因とは、原価を発生させる要因のことである。伝統的な原価計算では、製造間接費は操業度に関連した配賦基準によって製品に配賦されていた。この配賦計算がこれまで批判されてきた点である。活動基準原価計算によれば、原価と製品との結びつきを因果関係によって合理的に行なうことができる。

また、岡本清教授によれば、活動基準原価計算の主目的は、「戦略的プロダクト・ミックスを決定することにあり、その計算方法は、まず、原価（間接費）を、経済的資源を消費する活動へ跡付け、その原価を、活動から生み出された原価計算対象（製品・顧客・サービス・販売チャネル・プロジェクトなど）へ割り当てる計算を行なう」^⑤ のものであるとされている。ここに、活動基準原価計算

の最も基本的な目的は、「製造間接費の製品への集計手続きに着目し、その精度を高めることにより正確な製品原価を算定する」⁶⁾ ことにあると言うことができるであろう。

活動基準原価計算は、その後、1992年前後から ABM (Activity-Based Management) へと発展してきた。ABM は、活動基準管理と称される原価低減のツールである。これは、顧客が受け取る価値を改善し、また価値の改善によって原価を低減し、究極的には利益をも改善するためのツールとして登場してきた。ABM の主目的は、活動やプロセスの改善による原価低減にあると言える。

活動基準原価計算は活動分析と結びつくことによって、業務改善を支援することができる。ABM では、詳細な活動分析を行なうことによって、組織が遂行する活動を顧客にとって価値を生む活動とそうでない活動とに識別し、価値を生まない活動を排除することを試みる。また、原価そのものよりも、原価を発生させる原因であるコスト・ドライバーをコントロールすることを重視する。さらに現行プロセスの改善を行なうだけではなく、業務プロセスの抜本的な再構築を支援することがその眼目である。⁷⁾

活動基準原価計算と ABM との関係は、どの様に理解すればよいであろうか。この点について、櫻井通晴教授は、活動基準原価計算は製品原価算定中心で測定の視点の技法であるのに対して、ABM はプロセスの視点に立脚する点が異なるとしている。すなわち、活動基準原価計算は製品原価算定が目的であり、ABM はリエンジニアリングがその目的である。⁸⁾ つまり、活動基準原価計算と ABM は、その目的とするところが異なっており、目的に合わせて使い分けられるべきものであると言えよう。

それでは、公的部門における活動基準原価計算はどの様に導入されるべきであろうか。活動基準原価計算は、今見たようにその目的は製品原価算定である。であるとするならば、行政分野における活動基準原価計算導入の意義はどこに求めることができるのでであろうか。単に公的部門における活動を基準として、原価計算対象である行政サービスの原価算定を精緻に行なったとしても、その意味はあまりないと言うことができるであろう。それよりは、活動基準原価計算に基づく ABMこそが、活動基準原価計算導入の意義と言えるのではないか。公的部門における活動基準原価計算導入の意義は、行政サービスの原価算定の精緻化より、それに基づく業務プロセスの改善にこそ求められるべきだと思われる。そこで次に、公的部門における活動基準原価計算の導入の事例を見ることとしたい。

3. 活動基準原価計算の導入事例

活動基準原価計算は、現在多くの自治体でその導入が行なわれている。ここでは、まず冒頭に紹介した公共図書館の事例を取り上げることとする。⁹⁾

図書館における行政サービスに関して、一体いくらのコストが掛かっているのか。伝統的な原価計算による情報では、例えば図書館で本を読むのにいくら掛かっているのかを知ることは難しい。伝統的な原価計算による情報と活動基準原価計算による情報とを比較したものが以下の表である。以下の数値は、首都圏のある政令指定都市における地域図書館での計算である。もちろん、ある程

伝統的分類	金額(千円)
施設管理費	16,000
図書購入費	14,000
職員人件費	72,000
施設減価償却	9,000
情報システム運営	38,000
事務連絡費	3,000
合計	152,000

ABC活動分類	金額(千円)	件・人数	単価(円)
開館準備(閲覧)	31,200	112,000	279
カウンター(貸出)	74,600	425,000	176
カウンター(予約)	25,300	45,000	562
レファレンス	6,700	5,800	1,155
図書管理(返却督促)	2,200	1,200	1,833
文化事業業務	10,200	685	14,900
合計	152,000		

(出所：『地方行政』平成12年11月6日号)

度の誤差はあるであろうし、また、この数値が全国の公共図書館で同じである保証はない。

伝統的分類では、どのような図書館サービスにいくら掛かったのかは、読み取ることができない。もちろん、その計算は自治体の会計規定に則ったものである。ここに今までの地方自治体における会計計算の限界があったと言うべきであろう。それを活動基準原価計算により、活動ごとの計算にすると、上に示したようにそのコストが明らかとなる。そうなれば、「地域の図書館に立ち寄り、何冊かの本を閲覧し、興味のある分野に関する参考図書を教えてもらい、その本を含めて3冊予約した。次の機会に2冊借りたのだが、うっかり返却を忘れてはがきや電話で督促された」といった場合には、合計で約5,300円のコスト（閲覧+レファレンス+予約+貸出+督促）が掛かったことが分かるのである。

この金額の解釈は、色々であろう。しかし、ここで大切なことは、どのような行政サービスに、いくらのコストが掛かっているのかということ、明らかにすることである。行政改革、財政改革と声高に喧伝されて久しい。税金をどのような行政サービスに使うべきなのか、使うべきではないのかということ、議論するのに、行政サービスのコストを視野に入れた議論は、今までほとんどされてこなかったように思われる。また議論するにしても、その基礎資料となるデータが収集されていなかったといえるであろう。

従来は単に財政支出の削減、人員の削減、組織のスリム化などが行政の効率化であるといわれて

いた。しかし、活動基準原価計算の導入により、市民に対する行政サービスのあり方、資源配分の仕方、業務プロセスの改善、効率的なシステムへの転換という、本来行なわれるべき議論をする土壌が提供されるものと思われる。

公共図書館が果たすべき役割について考える時、一般的には、一人当たり貸出冊数とその評価の中心にあるようである。一人当たり貸出冊数が多ければ、それだけ図書館を利用した人が多くいるということになり、その数字が指標化され、その結果、いかに一人当たり貸出冊数を多くするかに注意がむいてしまう。その数字を上げようとするれば、いわゆるベストセラーといわれる本を複数冊購入し、貸出を行えばよい事になる。図書館の無料貸本屋である。もちろん、その事により市民が図書館に足を向けるようになれば、それはそれで必要なコストと考えることも可能であろう。必要なことは、限られた予算と人員の中で図書館が果たすべき役割をどのように考え、どのようなサービスに重点を置くべきか、あるいは、縮小することが可能なサービスは何かを考える時に、個々のサービスにどの程度のコストが掛かっているのかの資料を提供できる環境を作っておくことである。

図書館の機能が図書の貸出が主たるサービスと考えるならば、図書館という施設を整備するよりも、コンビニを活用した図書の貸出・返却システムを構築した方が効率的で、安価にサービスを提供できるかもしれない。また、市民の知る権利を保障することが図書館の役割であると考えれば、利用者が少なくとも必要な資料と施設や人員を整備しなければならない。また、市民が税金を投入しても、一般文芸書の貸出予約サービスが必要であると判断すれば、公平性の担保から返却の遅れに対して、厳しいペナルティーも考える必要が出てくる。

図書館の事例からも分かるように、活動基準原価計算によって個々の行政サービスの原価が分かれば、それに伴って業務の見直しが行なえるようになる。つまり、ABMである。

現在では、公的部門への活動基準原価計算の導入が多く見られる。⁽⁴⁰⁾最後に、導入に当たっての注意点などを考えてみたい。

4. 終わりに

これまで見てきたように、活動基準原価計算を導入することによって、色々なメリットを享受することができると思われる。ここでは、以下の点を指摘したい。⁽⁴¹⁾

活動基準原価計算によって、資源は活動に割り当てられる。そして、最終的にはコストを把握したい対象に集計され、そのコストが把握される。公的部門の場合には、その多くが労働集約的な業務であり、コストの70~80%は人件費という場合が多い。そうすると、過大なコストが掛かっているところでは、業務が非効率な場合が多く見うけられる。すなわち、業務における問題点箇所の発見に役立つことが期待される。従前のやり方では、定員の一律削減や予算の一律カットといった方法がとられることが多かったが、問題点箇所にピンポイントで業務の改善を行なうことができるようになる。

また、図書館の貸出コストに見られるように、このようなコスト情報は市民にとって理解しやす

い情報である。すなわち、分かりやすいコスト情報の提供が可能となる。ともすれば、分かりにくいデータの集まりであった資料が、特に会計的素養を持たなくとも理解可能となるのである。

さらに、民間委託やPFIなどが多くの自治体で進められているが、それらが本当に業務を効率化し、コストの引き下げに役立っているのかを検証する際の指標としての役割を果たすことができる。比較指標としてのコスト情報である。民間委託を行なったけれども実際には地方自治体本体で行った方が安いということも考えられる。民間委託のほうが安いのかどうか、現在行なっている業務のコスト計算は行なわれなければならない。

活動基準原価計算を導入するに当たっては、いろいろな点に注意しなければならないが、ここでは以下の二点を指摘しておきたい。

まず第一点目は、間接支援業務への活動基準原価計算の適用の問題である。地方自治体における個々の直接的な業務については、問題なく適用されている。しかし、間接支援業務に関してはまだ問題点が多いように思われる。間接支援業務に関して、活動が詳細に設定されることなく、部署によって発生した原価を一括して集計し、何らかの配賦基準によって業務などに配賦計算が行なわれている。その手続は、伝統的な原価計算となんら変わることなく行なわれていることとなる。相対的に金額が小さければ大きな誤差を生じないであろうが、これから間接支援業務はますます増大してゆくものと思われる。それゆえ、間接支援業務に対しても、きちんとした活動基準原価計算を適用していくことが望まれる。

また、活動基準原価計算は資源消費モデルである。活動基準原価計算においては、供給された資源を、利用された資源（利用資源）と利用されなかった資源（未利用資源）に区別した上で、利用された資源のみによって製品等の原価を計算すべきであると考えられているからである。未利用資源を認識するに当たっては、実際の供給能力を事前に推計することが必要である。実際の供給能力とは、予算編成時の前提となった業務量である。地方自治体の人員配置は、事前に予定された業務量を前提として配置される。その際、未利用資源が存在する状態であれば、その未利用資源を認識する必要が生じてくる。活動基準原価計算を導入すればすべて上手くいくというものではない。地方自治体の場合、未利用資源が認識された場合、他部局への職員の移動、常勤職員は閑散期を基準として配置し、必要に応じて他の職員の応援を求める、臨時職員を機動的に雇用するなどの方法が考えられる。しかしながら、これらは非常に多くの困難が予想される。活動基準原価計算やABMを通じて、果たすべき機能は何かが問われることとなる。

注

- (1) 櫻井通晴監修，南学・小島卓弥編著「地方自治体におけるABC・ABMとは」『地方自治体の2007年問題』官公庁通信社，2005年，30-31頁。
- (2) 櫻井通晴「ABCの意義とその経営管理上の役立ち」櫻井通晴編著『ABCの基礎とケーススタディ改訂版』東洋経済新報社，2004年，24頁。

活動基準原価計算に関する文献は、枚挙にいとまがないほど数多くのものが出版されている。ここでは、上記の文献に拠りながら論を進めることとする。

- (3)Cooper, Robin & Robert S. Kaplan, "How Cost Accounting Distorts Product Cost," *Management Accounting*, April 1988, p. 22.
- (4)櫻井通晴『管理会計〈第三版〉』同文館, 2004年, 329頁。
- (5)岡本清『原価計算〈六訂版〉』国元書房, 2000年, 892頁。
- (6)櫻井通晴編著『企業価値創造のための ABC とバランスト・スコアカード』同文館, 2002年, 30頁。
- (7)吉田博, 梶原武久「行政サービスの外部委託と自治体 ABC」『商学討究』第55巻第4号, 2005年, 176頁。
- (8)櫻井通晴『間接費の管理 ABC/ABM による効果性重視の経営』中央経済社, 1995年, 107頁。
- (9)南学「サービス原価を基礎にした「行革」議論を(上)」『地方行政』9314号, 2000年, 2-7頁。
- (10)経済財政諮問会議のHPでは, 活動基準原価計算の我が国行政における導入事例集を公開している。<http://www.keizai-shimon.go.jp/explain/term/abc/index.html>
- (11)小島卓弥「ABC による行政コスト把握①行政コストの考え方」『地方自治職員研修』第36巻第1号, 2003年, 62-63頁。

An Activity Based Costing in a public sector

Fujio Aida

In this article, we examined the Activity Based Costing in a public sector . We can discover a problem by introducing an Activity Based Costing. By a former method, a flat cut of a budget was performed. However, by introduction of an Activity Based Costing, We can improve duties in pinpoint. Such a cost information is the information that is plain for a citizen. Furthermore, an Activity Based Costing promotes efficiency of duties. It has to be careful to apply an Activity Based Costing to an indirect support task. In addition, We must examine a problem of unused resources.

Key words: Activity Based Costing, public sector, unused resources