

# 山形県における公会計改革

山形県庄内総合支庁

地域支援課： 加藤 法弘

## 研究テーマ「公会計について」

(きっかけ)

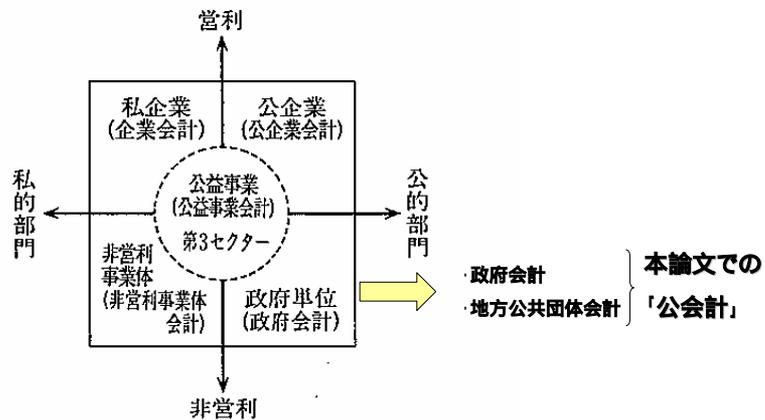
- ・地方財政に以前から興味があったこと
- ・企業会計について、勉強の必要性を感じていたこと



公会計・・・国や地方公共団体など公的部門の会計  
(研究の上では、財政、企業会計の知識が必要)  
両者の視点から研究を進められるテーマとして関心

# 1. 用語の定義、研究の目的

## 公会計の定義



# 公会計改革とは？

- 国や地方公共団体などの公的部門の会計手法である“公会計”に、民間部門の会計である企業会計手法の考え方・手法を導入しようとするもの。
- 具体的には、企業会計において取り入れられている発生主義・複式簿記等といった考え方を政府、地方公共団体の会計制度である“公会計”分野にも応用し、企業会計の財務諸表(バランスシート等)に相当するものを作成・公表していくこと。
- これにより、地域住民をはじめとする関係者に対する説明責任の充実、行政組織のマネジメント能力の強化を図ることなどをその目的としている。

5

## “公会計改革”の定義に関する留意事項

公的機関の会計においても、既に企業会計の考え方が用いられている分野がある。

公営企業会計

既に企業会計方式の考え方を導入

独立行政法人の会計基準

会計基準の策定にあたり、企業会計原則に近い財務諸表の作成を行なうこととなった

本論文の研究対象

一般会計などの会計領域(P4. の領域)に同様の考え方や手法を取り入れていく事が想定されている。

6

## “公会計改革”の定義に関する留意事項

### 「企業会計の考え方・手法」の具体的事例

財務諸表(バランスシート等)の作成・整備  
作成の前提となる会計処理としての  
発生主義  
複式簿記 の導入…

事業別会計、原価計算(ABC等)の導入 ……

本論文の研究対象

特に「財務諸表の作成・整備」に関する事項を中心に  
考察をしている。

7

## 公会計改革の具体的事例

### ■ 東京都の事例(先進事例)

石原慎太郎知事のもと、新財務会計システムを活用した財務諸表の作成システムを平成18年度から導入している。

他の地方自治体に先駆けた画期的事例として注目

### ■ 山形県では？

平成20年度から新財務会計システムを導入した新たな公会計改革を、東京・岐阜に続き3番目に導入

山形県における公会計の特徴・今後の課題について、  
研究事例として取りあげることに一定の意義

8

## 研究の目的

山形県における公会計改革について、その特徴や課題について考察(事例研究)

公会計改革の意義・具体的活用方法について考察



山形県における今後の公会計改革の方向性を提示するもの

9

企業会計の考え方を活かした  
行政経営の具体的手法  
- ABCについて -

10

## ABCとは？

- 「活動基準原価計算」のこと  
(Activity-Based Costing)
- 1980年代後半、ハーバードビジネススクールで開発された原価計算の手法

11

## 原価計算とは？

- 工企業における製造活動は企業内部で行われる活動(これを内部活動という。)であり、製品を製造するのにいくらお金がかかったのかを自ら計算しなければならない。製品を製造するためにかけた金額のことを**原価**といい、この原価を正確に計算するための計算手続きを**原価計算**という。

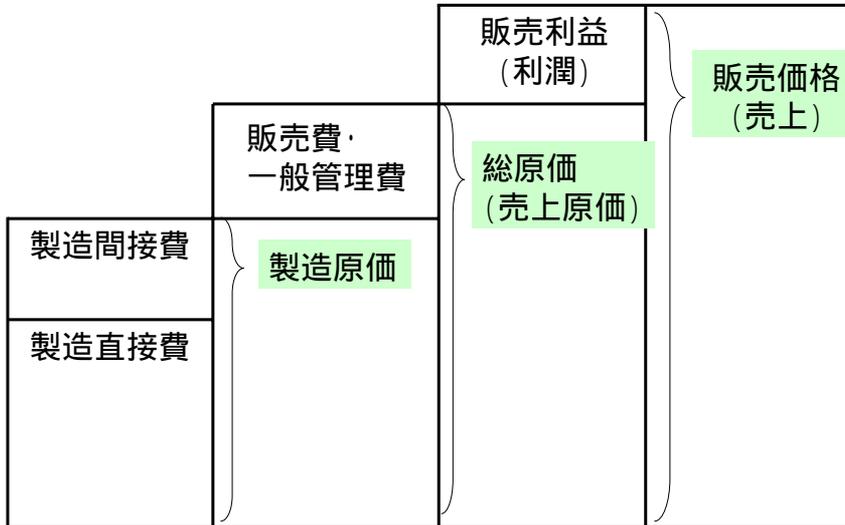
原価計算



利潤	販売
総原価	価格 (売上)

12

## 原価の分類(製造業の場合)



13

## 製造原価の分類(製造業の場合)

- 製造原価 = 製造直接費 + 製造間接費

### 製造直接費

ある製品を製造するためにどれくらいの金額がかかったかを個別に計算することが可能な費用。

例: 製品の製造のために消費した材料費等

### 製造間接費

各種の製品のために共通に消費されるか、または特定の製品ごとにどれくらい消費されたかが、個別に計算できない費用

例: 複数の製品を製造している場合の工場設備の維持管理経費等

14

# ABCの波及

- ABCは、製造間接費の配賦に関する妥当な割り当て手法として、特に固定費や間接費が多い企業等に普及した。
- ABCは、前述した製造業における製品価格決定、及び業務改善のツールとして使われてきた一方で、近年はサービス業においてもその導入が進んでいる。



サービス業である自治体は？

## 原価の分類(行政サービス提供の場合)

【例】(人事課の)人件費 職場の建設・維持経費		販売利益 (利潤)	販売価格 (売上) <span style="background-color: #e0ffff; padding: 2px;">通常は想定されない。</span>
	販売費・ 一般管理費	総原価 (売上原価)	
製造間接費 (事業課の)人件費	製造原価		行政サービス提供に係るフルコスト
製造直接費	事業を実施する人にかかる経費も計上		
事業費 (事業予算)	行政職員の誰もが想定できる経費		

## フルコストの分類(行政サービスの場合)

- フルコスト = 事業費 + 人件費 + 管理、運営経費  
(直接費) (間接費)  
便宜上、非現金コストを除く
- (直接経費である)事業費  
行政サービスを提供するためにどれくらいの金額がかかったかを個別に計算することが可能な費用。  
(例):事業に係る経費(事業予算)
- (間接経費である)人件費、管理運営経費  
行政サービスを提供するために共通に消費されるか、または特定の行政サービスごとにどれくらい消費されたかが、個別に計算できない費用  
(例):事業担当課職員の人件費、庁舎の管理に関する経費等

17

## 製造間接費と配賦(製造業の場合)

- 製造間接費は全体での消費額は知ることができるが、製品ごとの消費額が判明しないので、このままでは、製品ごとの原価を計算することができない。  
ある一定の基準によって、製造間接費を各製品に割り当てる手続きが必要となる。(これを**配賦**という。)



ABC (**活動基準原価計算**) は製造業における製造間接費の製品への正確な割当(配賦)を目指す製造原価計算において、その合理性を追求するための手法として開発

18

# 伝統的原価計算とABCの違い

伝統的分類	金額(千円・年間)	活動別分類	金額(千円・年間)
給与	80,000	交渉・契約業務	21,000
水光熱費	16,000	材料受け入れ業務	68,000
消耗品費	90,000	設備保守業務	57,000
減価償却費	60,000	生産管理業務	58,000
家賃・地代	10,000	在庫管理業務	52,000
<b>合計</b>	<b>256,000</b>	<b>合計</b>	<b>256,000</b>

(出所) PHP 政策研究レポート

性質別に分類し、製品に配賦

活動別に分類し、製品に配賦

19

# 伝統的原価計算とABCの違い

基準: 性質によって分類

伝統的分類	給与	光熱水費	消耗品費	減価償却費	家賃地代	合計
ABC						
交渉・契約業務						21,000
材料受け入れ業務						68,000
設備保守業務						57,000
生産管理業務						58,000
在庫管理業務						52,000
<b>合計</b>	<b>80,000</b>	<b>16,000</b>	<b>90,000</b>	<b>60,000</b>	<b>10,000</b>	<b>256,000</b>

(出所) PHP 政策研究レポートを修正

20

## 伝統的な原価計算の特徴と課題

- 伝統的な原価計算では、部門別の製造間接費を直接作業時間や生産量の割合に応じて各製品に配賦
- このような配布基準は画一的になりがちで、実際の現場活動との関連性が希薄になるため、原価管理に役立たせるには一定の限界  
そのため、現場活動に基づいた配賦基準として、ABCが開発された。

21

## 標準的なABCの計算過程(具体例)

製造部門ABC	製造間接費100
---------	----------



人の業務を基準として、業務内容と割合を算出

製造部門ABC	設計 20%(20)	調達 15%(15)	組立 30%(30)	塗装 15%(15)	検査 20%(20)
---------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------



全体のうち、製品Xに費やした時間、回数に応じて割り当てる

製品X / 全体の割合	設計 (20) 10/25H	調達 (15) 2/10H	組立 (30) 10/50回	塗装 (15) 8/40回	検査 (20) 16/40回	他製品(Y・Z)へ 他部門(B・C)へ
製品Xに配賦する製造間接費	8	3	6	3	8	残り72
	計28					

22

## ABCの特徴

- 活動の種類に応じて、妥当と思われる基礎数値に基づき、配賦を行うことが可能となる。  
(時間や回数等、画一的な基準とならない。)
- 活動ごとに割り当てられる間接経費が具体的に判明するという点

23

## ABCを自治体に応用した場合の特長

- 活動別の費用を算出することで、これまでの伝統的な経費分類とは異なり、活動(サービス)ごとのコストが明示されるため、サービス提供の内容、対象、方法等についての妥当性を判断することが可能となる。
- 内容を確認する住民にとって、わかりやすいコスト情報を提供することが可能である。  
業務ごとにどれだけの経費がかかっているかがわかる。(住民だけでなく、内部職員にもコストが明示されることによりコスト意識が図られる。)

24

## ABCの意義

- ABCによって、活動単位でコストを把握した後、その一連の活動が行われている仕事のプロセスのコストを低減させていくという「業務プロセスの改善」(BPR)の視点が注目されるようになった。

BPR: Business Process Re-engineering

改善(改革)に結びつかないコストの分析だけでは何の意味もないという視点



ABCからABM(Activity-Based Management)へ

25

## コストの課題をどこまで広げるか？

(1) 実際に現金支出を伴う費用

(2) 現金支出を伴わない費用

減価償却費(現金主義と異なり発生主義に基づき費用を計上すること)

適切な期間対応が可能になる。

機会コスト

等

26

# 現金主義会計と発生主義会計

## ■ 現金主義

- 現金・預金が増加・減少した時に会計上の取引として認識する

## ■ 発生主義

- 経済資源全般に亘り、発生(財貨または用役の費消ないし、稼得)という事実に基づいて会計取引を認識する

(出典:日本公認会計士協会作成資料)

27

# 期間対応と会計処理の具体例

- 机200を現金で購入して5年目で更新する場合  
現金主義の場合の会計処理

年度	現金の動き(歳入歳出決算書) =(キャッシュ・フロー計算書)	備考
1年目	現金の動きで単純に費用を比較する 200	購入時
2年目	と、期間同士で不公平が生じる。 0	
3年目	0	
4年目	0	
5年目	200	更新期

・購入時・更新期に歳入歳出決算書(キャッシュ・フロー計算書)に計上されるが、活用期間中のコスト配分状況がわからない。

■ 単年度で比較した場合、支出額の多寡が発生し比較が困難

28

## 期間対応と会計処理の具体例

- 机200を現金で購入して5年目で更新(4年間で使えなくなる場合)

### 発生主義の場合の会計処理

年度	現金の動き(歳入歳出決算書) =(キャッシュ・フロー計算書)	コストの動き =(行政コスト計算書)	備考
1年目	200	50	購入時
2年目	使える期間中、均等に費用計上することで比較が可能。(実際に現金が動いているわけではないことに注意)	50	
3年目		50	
4年目		50	
5年目	200	50	更新期

- ・活用期間中にわたるコストの配分が可能となる。
- ・歳入歳出決算書からはわからないコストの動きが把握できる。

29

## 減価償却費とは？

- 土地等を除く有形資産は、時の経過とともに価値が減少する。この価値の減少を減価といい、これを費用として認識し、耐用年数に振り分けて計上する会計処理を減価償却という。

償却方法の方法には定額法、定率法 生産高比例法などがある。

- 現金の支出時にすべて計上するのではなく、適切な尺度を設けることにより、配分する仕組みとしている。(発生主義の考え方)

30

## 機会コスト

【例】 早々に弁当を完売させた店長が得意げに「完売御礼」と掲げていたら、エリアマネージャーに怒られた事例

- 「もし～であったら、得られたであろう利益」  
失った利益を「コスト」と考える。

(行政の場合)

一等地に立っている 施設

施設や資金の無償貸与、無利子融資等を行わず、これらを有償で行ったならば得られたと考えられる収益

31

## 行政コスト計算の応用可能性

- 成果とコストの適切な把握  
行政評価(成果を図る尺度)と組み合わせることで、成果とコストの適切な把握が可能
- 事業に要するフルコストの把握  
山形県の県営住宅行政コスト計算書 平成13年度版(試作)  
・人件費、事業費、事務費などの歳出コスト(現金支出)に、原価償却費、退職給与引当金繰入額、県債利子などの発生コスト(非現金支出)を加えたコスト総額を算出し、そこに機会コスト(逸した公有財産使用料)を含めたフルコストを算出している。

32

## 課題として

どこまでをコストとして認識するのか。

・全てのコストを把握するには手間がかかる。  
(行政評価における費用の範囲をどの程度まで把握するのか。)

非現金コストを計上する場合、恣意的な要素が入ってくる。(発生主義の課題)

減価償却(費用配分)の方法には定額法、定率法  
生産高比例法などがある。

様々な費用計上の方法があり、住民に対する正確な情報伝達という点で課題がある。

33

## 自治体サービスとABCの関係

- 別添レポートをご参照ください。

「ABC (Activity-Based Costing 活動基準原価計算) による行政コストの分析」

[PHP政策研究レポート](Vol.4 No.50)2001年5月

URL

<http://research.php.co.jp/seisaku/report/01-50.pdf>

34

## 参考文献

- 南学編著(2003)『行政経営革命：「自治体ABC」によるコスト把握』ぎょうせい
- 櫻井通晴(1995)『間接費の管理：ABC/ABMによる効果性重視の経営』中央経済社
- 株式会社三菱総合研究所(2007-8)  
「ABC ( Activity-Based Costing)と行政経営」『自治体チャンネル+』 2007年12月～  
現在、自分が所有している主な書籍について列挙しています。興味のある書籍や資料等がありましたら、遠慮なくお伝えください。

35

## ご静聴ありがとうございました



山形県庄内総合支庁 加藤 法弘

36