

官民協働と責任会計

Public-Private Partnership and Responsibility Accounting

望月 信幸

1. はじめに
2. 官民協働の種類
3. 官民協働と責任会計の概念
4. 官民協働と責任センターの関係
5. 原価センターと損益計算書
6. 利益センターと損益計算書
7. おわりに

1. はじめに

PFI や指定管理者制度など、従来は地方自治体などが管理運営していた組織について、民間企業の力を借りて管理運営するような仕組みが注目されるようになって久しい。現在では当たり前のように活用されているこれらの管理運営方法であるが、活用当初に比べると制度として格段に向上しているとはいえ、現在においてもいまだに解決されていない問題もある。その中でも、管理運営を任された民間企業に対する評価の問題は現時点においても十分に解決されているとは言えず、積年の課題としてさまざまな研究者によって検討が行われているところである。しかし、業績評価について扱われている研究は、そのほとんどが BSC や市場化テストなど、非財務的評価指標を中心に展開されているのもまた事実である。また、行政の民間企業に対するモニタリングについても研究が進められているが、それらの研究は行政の視点から考察されたものが大半であり、事業を運営する民間企業側から捉えている研究は乏しい。さらには、官民協働によって行われている事業に対し、管理会計の視点から会計数値を活用した業績評価については、ほとんど取り扱われていない。

本論文では、官民協働によって行われている事業の業績評価について、管理会計の視点から考察を行うものである。特に責任会計の観点に立ち、責任の所在が曖昧となることが多い官民協働事業について、どのように責任を明確化した上で評価することができるのかについて、計算構造を用いて検討することを試みる。

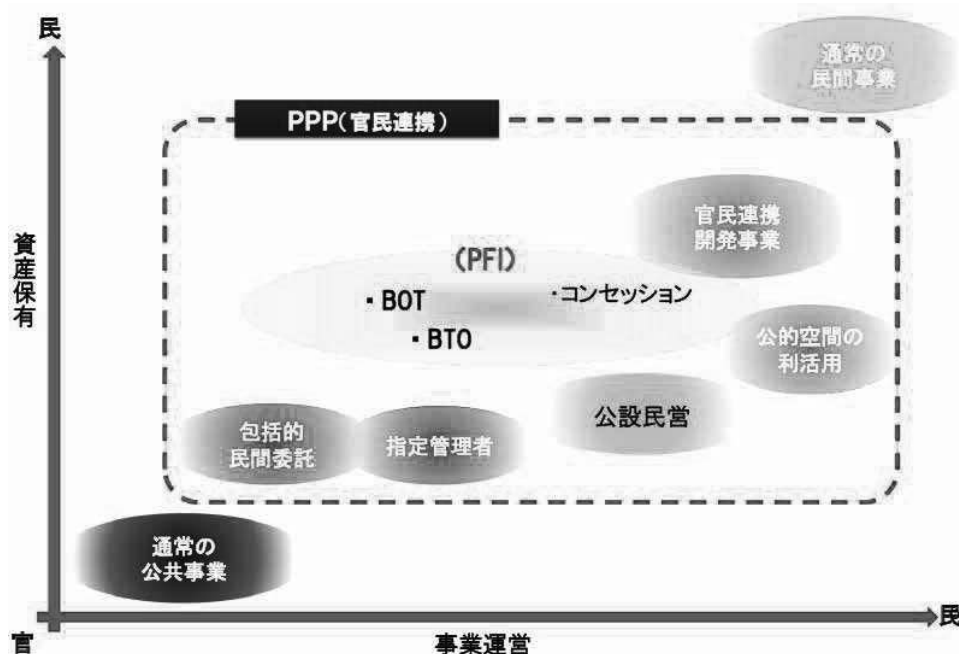
2. 官民協働の種類

官民協働と言っても、その種類はさまざま存在している。図表 2-1 は、内閣府によって示された官民協働事業の分類である。縦軸に資産の保有権限が示されており、上に行くほど民間企業に資産の保有権限が委譲されていることを意味している。また横軸には事業運営主体が示されており、右に行くほど民間企業に事業運営の主体(権限)が委譲されていることを意味している。

この図を見るとわかるように、たとえば官民連携開発事業は資産の保有権限および事業の運営権限ともに民間企業に大きく委譲されているのに対し、包括的民間委託は資産の保有権限も事業の運営権限もその大部分を地方自治体が有しており、民間企業にはほとんど権限が委譲されていないことを意味している。

このように、同じ官民協働事業であっても、どのような仕組みを活用するのかによって、民間企業に対する権限委譲の程度が大きく異なっている。そのため、それぞれの仕組みに応じた業績評価の方法が必要とされることになる。そのさい、これらの仕組みを事業の運営権限と資産の保有権限の大きさから分類して考えると、官民協働事業において地方自治体から民間企業に対して委譲された権限と責任に応じた評価システムを構築することが、官民協働事業におけるそれぞれの仕組みにおいて、地方自治体が民間企業の業績を測定するための1つのアプローチになるのではないかと考えられる。

図表 2-1 権限の違いによる官民協働事業の分類



出典：内閣府「PPP/PFIの概要」p. 8

3. 官民協働と責任会計の概念

責任会計とは、組織における人、特に管理者の業績を測定することを主目的として考案された

概念であり、管理者の業績評価を行うさいに有用なアプローチとして用いられている。概念としての責任会計の起源は1950年代初頭であり、AilmanやHigginsによって示されたものである。もちろん、それ以前においても組織には管理者が存在しており、管理者の業績を測定することは行われていたが、そこでは予算などによる業績評価アプローチが用いられていた。しかし、1950年代は特に事業部制組織の導入と普及が進み、組織形態の多様化、複雑化によって、管理者の業績を適切に評価するための仕組み作りが必要とされたこともあり、この時代に責任会計の概念が提起されたと考えることができる。

事業部制組織は、組織が多様化、複雑化したことにより、トップマネジメントが組織全体をコントロールすることが難しくなったために、組織をある一定の視点から複数のセグメントに分割した組織形態である。そのため、それぞれのセグメントに管理者を配置し、管理者には必要な権限を委譲してセグメントをコントロールさせることになる。このとき、管理者に対して委譲された権限の大きさに応じて、管理者の責任範囲も変化する。そして、管理者の業績を測定するさいには、管理者が自らの権限と責任によって影響を与えることができる範囲を明確にし、その範囲内で発生した金額をもって評価することが重要となる。

このように、事業部制組織では管理者に委譲された権限と責任の範囲にもとづいて、管理者の適切な業績を測定する必要がある。1960年に示された通商産業省産業合理化審議会の答申では、責任会計について次のように定義されている。

「責任会計とは、予算統制や原価管理を遂行する場合に要請される会計制度であって、その要点は会計数値と管理組織上の責任者との結びつきにある。いい換えれば、それは職制上の責任者の業績を明瞭に測定しうる会計制度である。」¹

この定義にもとづくると、責任会計は職制上の責任者に対する業績について、会計数値を用いて測定することを目的としていることがわかる。そしてこのことは、官民協働事業においても当てはめて考えることが可能であろう。たとえば指定管理者制度は、公の施設の適正かつ効率的な管理運営を図るために、その業務を民間企業に委ねる制度である。そのため、公の施設の管理運営を委ねられた民間企業は、既存の公の施設において、委譲された権限と責任の範囲内で業務を遂行し、それによる成果を管理監督責任のある地方自治体に報告するとともに、地方自治体からその業績を評価されることになる。すなわち、ここでの指定管理者は事業部制組織における事業部管理者と同様であり、1つのセグメントの中で委譲された権限と責任の範囲内において最大のパフォーマンスを発揮することができるように努力することが求められている。そして、その成果が何らかの形で地方自治体によって評価されることになる。

4. 官民協働と責任センターの関係

責任会計においては、管理可能性の概念が重要視されている。管理可能性の概念とは、管理者の業績を評価するにさいし、管理者が管理可能な金額をもって業績を評価するべきであり、管理不能な金額を業績に反映させるべきではないとする考え方である。言い換えると、管理者に委譲

¹ 通商産業省産業合理化審議会(1960)「事業部制による利益管理」『会計』第78巻第4号、132頁。

された権限の大きさによって責任の範囲も変化することから、管理者の業績はその責任の範囲内において測定されるべきであるとする考え方である。

ここで再び図表 2-1 を見てみると、横軸は事業運営における権限委譲の程度を表しており、右に進むほど事業運営に対して民間企業に与えられた権限が大きいことを意味している。また縦軸は保有資産の管理権限の程度を表していることから、上に進むほど保有する資産を管理する権限が大きいことを意味している。すなわち、左下に進めば進むほど事業運営においても資産保有においても制約が大きく、民間企業に権限がほとんど委譲されていないことがわかる。また、右上に進めば進むほど事業運営と資産保有に対し委譲される権限が大きくなることから、民間企業は管理運営だけではなく設備投資に対しても影響を与えられることを意味している。

図表 4-1 は、官民協働により提供されているサービスの代表例を示したものである。そこに示されているサービスを見るとわかるように、公共施設の管理運営だけではなくインフラ事業、ソフト施策事業など、その種類は幅広く、また収益性のある事業もあれば採算性の優先順位が低い事業も存在している。これらの事業について、業務委託制度であったり指定管理者制度であったり PFI であったりと、さまざまな運営形態によって官民協働が活用され、受益者にサービスが提供されている。

図表 4-1 官民協働により提供されているサービスの代表例

	事業分野		
	公共施設等	インフラ	ソフト施策
代表的な施設又はサービス	文教施設, 医療施設, 斎場, 社会福祉施設, 観光施設, 警察施設, 庁舎, 公民館, 市民ホール, 公営住宅, 廃棄物処理施設, 水道浄水場, 汚泥処理施設, 発電施設 等	空港, 上下水道, 港湾, 公園, 道路, 河川 等	窓口サービス, エリアマネジメント, 地域イベント, 観光, 福祉, 教育, 環境 等

出典：内閣府・総務省・国土交通省(2016), p. 3

さまざまな運営形態のうち、業務委託制度では、地方自治体などから事務や業務の執行を委託されているだけであり、独自に収入を得ることもできなければ意思決定を行う権限も委譲されていない。このような状況から、管理委託制度では公の施設において、現在の設備や状況をそのまま活用して、いかに適正かつ効率的に業務を遂行するのかに焦点が当てられており、業務を委託された側はコストを削減することに注力することしかできないであろう。つまり、責任会計の観点からすると、管理委託制度では民間企業について原価センターとして位置づけることができる。

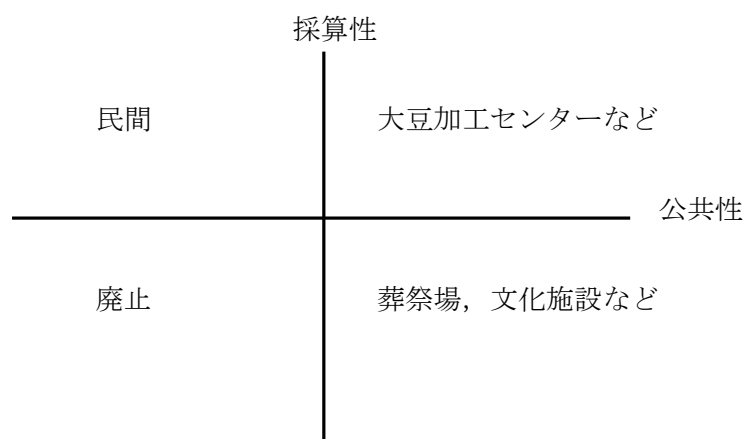
また指定管理者制度であれば、利用料金を収入として計上することが可能であったり、業務的意思決定についても条例で定める範囲内であれば権限を有したりと、業務委託制度と比較して格段に委譲された権限が大きくなっている。事業によっては収益性が見込めるものもあったり、採算性が見込めないものもあったりとさまざまであるが、収益性が見込める事業においては少なからずとも収益センターとしての役割が機能していると考えられることができる。もちろん、施設の管理運営を民間企業が行うことになるため、民間企業は原価センターとしての役割も有しているこ

とになる。したがって指定管理者制度においては、事業の性質にもよるが、利益センターとしての機能を有していると考えることができる。

また PFI では、公共主体が事業の企画や計画のみを行い、資金調達から設計、建設、維持管理、運営まで、一連のこと含めて民間企業に発注することになる。そのため、設計や建設段階においても民間企業のノウハウや創意工夫が盛り込まれることになる。すなわち、広い意味で投資に関する意思決定権限も民間企業が有していると考えることができる。このことは、投資センターとしての位置づけを有していると言える。

このように考えると、図表 2-1 において上部、とりわけ右上部に位置する官民協働事業の仕組みにおいては、民間企業を投資センターとして位置づけることができる。特に投資センターとしての機能を有しているかどうかについては、図表 2-1 における縦軸で捉えることが可能である。また利益センターとしての機能を有しているかどうかについては、事業の性質にもよるが、収益性が考慮される事業であれば、民間企業の積極的な事業運営により収益を増加させることができることから、完全ではないにしても、図表 2-1 における横軸で利益センターとしての裁量の大きさを捉えることができるであろう。

図表 4-2 指定管理者制度における施設の特性



(注) 上記にあげた宇佐市の指定管理者制度に基づく施設の他に、たとえば道の駅などが採算性が期待される施設としてあげられる。また、福祉施設(温泉)によっても採算が期待される施設もある。

出典：加藤(2012), p. 66

図表 4-2 は、大分県宇佐市において指定管理者制度を導入している施設の特性を公共性と採算性の観点から分類したものである。この図を見るとわかるように、同じ指定管理者制度を導入している公の施設であっても、採算性が求められている施設がある一方で、採算性を追求しない施設も存在していることがわかる。このことは、指定管理者制度に限られるものではなく、他の官民協働事業においても、採算性を追求することができる施設がある一方で、採算性を追求することが求められていない施設も存在する。すなわち、採算性が追求できる施設であれば、責任会計

の概念に当てはめるとき利益センターとして認識することができる。また採算性を追求することができない施設であれば、原価センターとして位置づけることができるであろう。

図表 4-2 は、指定管理者制度における施設の特性として示しているが、このような採算性と公共性による分類は、指定管理者制度に関わらず他の官民協働事業においても言えることである。すなわち、図表 4-1 でも示しているように、指定管理者制度を含む官民協働事業において、これまでにさまざまな事業が展開されているが、その中には図表 4-2 で示しているように公共性は高いが採算性を重視していない葬祭場や文化施設なども存在しており、すべてが同じ責任センターとは限らない。よって、公設民営や PFI などといった官民協働による他の仕組みにおいても、同様の分類にしたがって事業を整理することが必要であろう。

5. 原価センターと損益計算書

では、業務委託のように原価センターとしての機能を果たしているケースではどのような業績評価の仕組みが考えられるであろうか。責任会計においては、原価センターの業績を測定するに当たっては予算額と実績額の比較によってこれを把握する。

図表 5-1 は、Neikirk によって示された直接原価計算による損益計算書である。Neikirk による損益計算書では、実際発生額と予算額が対比された形で示されている。予算額と実際発生額を対比し、差額を明示した形式を用いることによって、目標とされている原価にどこまで近づけることができたのか(すなわち削減することができたのか)、あるいはどの項目についてさらなる改善が必要とされるのかについて把握することができるため、業務の改善に効果的な情報を得ることができる。

また、直接原価計算の計算構造をもとに作成されていることから、設備投資の権限を有しない官民協働事業において、民間企業が管理できない減価償却費などの固定費と、通常の業務の中で発生する管理可能な変動費とが区別して示されることになり、民間企業が自らの責任によって監理すべき原価を明確に把握することができる。そのため、原価管理の側面から必要な情報を峻別して獲得することができるだけでなく、委託された民間企業の業績についても管理可能な範囲の原価のみで評価することが可能となり、業績評価が適切に行われることになる。

さらには、固定費も含めた施設全体の業績を把握することもできることから、事業の運営管理を遂行する上で必要となる施設全体の情報を得ることも可能となる。すなわち、対象となる施設の全体を示す損益計算書を作成することで、民間企業としては自らの責任の範囲における業績を把握することができるとともに、当該施設全体の業績も対比された形で示されることになり、自分たちの業績だけを見て全体を捉えないという部分最適の問題が生じにくくなる。そのため、全体最適を意識した事業運営が行われることになる。

Neikirk の損益計算書は製造業を意識して作成されていることから、官民協働事業の中に導入するさいには、提供するサービスの特性や公共性と採算性のバランスなどを考慮し計算様式をアレンジする必要があるものの、標準原価計算にもとづいて予算と実績を比較しつつ、その差異を明示するという計算構造は、原価センターとしての役割を果たす官民協働事業において有効に機能すると考えられる。

図表 5-1 Neikirk による直接原価計算の損益計算書

	予算との比較		
	実際額	予算額	有利(不利)
総売上高	\$2,810,000	\$2,670,000	\$190,000
標準直接売上原価	<u>1,610,000</u>	<u>1,510,000</u>	<u>(100,000)</u>
直接原価を超える粗マージン	1,200,000	1,110,000	90,000
返品、手数料などの差引額	<u>79,000</u>	<u>75,000</u>	<u>(4,000)</u>
純粗マージン	1,121,000	1,035,000	86,000
販売費	<u>255,000</u>	<u>240,000</u>	<u>(15,000)</u>
販売マージン	<u>866,000</u>	<u>795,000</u>	<u>71,000</u>
間接費：			
製造間接費	279,000	275,000	(4,000)
研究開発費	118,000	120,000	2,000
一般管理費	109,000	110,000	1,000
工場差異・調整額	<u>26,000</u>	<u>25,000</u>	<u>(1,000)</u>
間接費合計	<u>532,000</u>	<u>530,000</u>	<u>(2,000)</u>
営業マージン	334,000	265,000	69,000
その他の収益・費用純額	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	<u>—</u>
税引前利益	314,000	245,000	69,000
税金による差引額	<u>141,000</u>	<u>110,000</u>	<u>(31,000)</u>
純利益	<u>\$ 173,000</u>	<u>\$ 135,000</u>	<u>\$ 38,000</u>

出典：Neikirk(1951), p. 526

6. 利益センターと損益計算書

指定管理者制度のように、利益センターとして認識できる官民協働事業については、損益計算書に示される利益額をもって民間企業の業績を評価することが可能である。ただし、一般的な全部原価計算の損益計算書を用いて業績を評価することは、民間企業に管理可能な原価だけではなくすべての原価が控除された後に示された利益の金額によって業績を評価することになる。そのため、適切な業績を評価できるとは言えない。

そのため、原価センターの損益計算書と同様に直接原価計算による損益計算書を用いることが適切であろう。ただし、指定管理者制度をはじめ、官民協働により事業を行うさいには、地方自

治体と委託先である民間企業の間で契約年数が決められることも多い。たとえば指定管理者制度においては、一般的に5年程度の指定管理期間が設定されており、期間満了後は再選定が行われることになる。再選定のさいは、現行の指定管理者に対する評価の反映方法が地方自治体によってまちまちである。つまり、それまでの実績などが考慮される地方自治体もあれば、それまでの実績などはリセットされ新たに提出された応募書類のみで選定される地方自治体も存在しており、その場合は特に長期的な視点からの事業展開が難しくなっている。

とはいえ、利益センターとして位置づけられる官民協働事業においては、委託された民間企業は短期的な視点のみで事業を運営することは困難であるため、ある程度は長期的な視点から事業運営を行う必要がある。そこで、固定費について管理可能性の観点から区分した Read の示す損益計算書の形式が有用ではないだろうか。

図表 6-1 は、Read によって示された直接原価計算による損益計算書である。この損益計算書の特徴は、損益計算書の構造を4つの利益概念に区分している点である。この4つの利益概念について、Read は次のように述べている。

「販売マージン…販売収益から変動費を差し引いたもの
管理可能利益…販売マージンから事業部 (division) の『管理可能』な固定費を差し引いたもの
の
貢献利益………管理可能利益から事業部 (division) に直接的に跡付可能なすべての原価を
差し引いたもの
純利益………貢献利益から一般管理費の配分額を差し引いたもの」²

その上で、Read は管理可能性にもとづいて算出された4つの利益概念について、次のように説明している。

「この管理可能利益の数値を求めることには2つの利点がある。はじめに、事業部管理者の意思決定や行動によって管理できる原価という意味では、事業部管理者がすぐに、かつ直接的に管理することができる利益が示される。次に、その利益額を算定するためには管理可能な原価と管理不能な原価の分離を明確に行うので、事業部で発生する原価をよく理解しておくことが求められる。より厳密に言えば、それは固定費を『コミットメント』によって固定されている原価と政策によって固定されている原価に分析することを強制する。…私たちは前者を『コミットド・コスト』、後者を『マネジド・コスト』としている。」³

この Read の記述にもあるように、Read は固定費をコミットド・コストとマネジド・コストに区分して示している。すなわち、固定費の中には民間企業が管理可能となる固定費の存在と、はじめから所与のものとして与えられ資産の保有権限が地方自治体にある固定費の両方が存在していることから、管理可能性の観点から考えると、それらを明確に区分して示すことが、適切な業績を測定する上で重要である。実際に、官民協働事業では建物や設備などの大きな固定資産については地方自治体に帰属することが多く、その場合は改修や取替などであっても民間企業が勝

² Read, Russell B. (1957), "Various Profit Figures and Their Significance," *N. A. A. Bulletin*, Vol. 39, No. 1, p. 33

³ *Ibid.*, p. 35

手に行うことはできない。ということは、そのような固定資産から生じる固定費については、施設の管理運営上は必要な原価であっても、その金額を民間企業が直接的に変更することは難しく、場合によっては業績向上の大きな足かせとなっているケースもある。

そこで、民間企業が直接的に影響を与えることができる業績のみで評価するべく、固定費についても管理可能固定費と管理不能固定費に区分して示すことによって、民間企業の業績を適切に評価するとともに、原価改善や業務見直しに必要な原価情報を提供すべく、施設全体の業績も把握できるような計算構造を示すことが、より有用な情報を提供することにつながるのではないだろうか。

図表 6-1 Read による直接原価計算の損益計算書

4つの利益概念の関係

売上高	\$ _____
控除：変動費	_____
<u>販売マージン</u>	_____
控除：管理可能固定費(『マネジド・コスト』)	_____
<u>管理可能利益</u>	_____
控除：その他の事業部固定費(『コミットド・コスト』)	_____
<u>貢献利益</u>	_____
控除：一般管理費配賦額(Non-Divisional Expense)	_____
<u>純利益</u>	_____

出典：Read(1957), p.33

7. おわりに

本論文では、官民協働による業績評価の在り方について、責任会計の観点から検討を行った。BSC や市場化テストなど、非財務指標を用いた業績評価方法についてはこれまでも多くの研究者によって研究が行われているが、それらはすべて行政側から見た視点であり、委託された民間企業の視点を考慮した研究はほとんど見られなかった。さらには、官民協働事業に対する会計数値を用いた業績評価方法についてはこれまでに研究が進められていなかったことから、本論文では会計数値を用いた計算構造の観点から考察を行った。

官民協働事業においては、地方公共団体と民間企業の間でどのような権限と責任が委譲されているのかによって、評価の尺度が大きく変化することになる。その上で、民間企業の業績を適切に評価するためには、本論文で示したように予算と実績を比較して示すことだけでなく、管理可能性の観点に立ち、管理可能な原価と管理不能な原価を明確に区分して示すことが重要となる。とはいえ、部分最適を追求してしまうと混乱をきたすことになる点も考慮し、全体の業績も見な

がら適切な管理運営ができるような計算構造を示すことが求められるであろう。

もちろん、本論文で示したように会計数値を用いた計算構造だけで官民協働事業のすべてを適切に評価できるわけではないが、本論文により一つのアプローチとして会計数値による評価の必要性を示すきっかけとなったのではないかと考えている。

[参考文献]

1. 加藤典生 (2012) 「地域活性化に向けた管理会計研究の課題：指定管理者制度に着目して」『経済論集』(大分大学) 第 64 巻第 2 号, p. 53-79
2. 高橋賢(2008)『直接原価計算論発達史』中央経済社。
3. 通商産業省産業合理化審議会(1960)「事業部制による利益管理」『会計』第 78 巻第 4 号, p. 132
4. 望月信幸, 佐藤浩人, 加藤典生(2017)「指定管理者制度における業績評価の一考察-大分県宇佐市のケースと BSC の導入可能性-」『メルコ管理会計研究』第 7 号-II, pp. 25-35
5. Neikirk, W. W., “How Direct Costing Can Work for Management,” *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 32, No. 5, 1951, pp. 523-535
6. Read, Russell B., “Various Profit Figures and Their Significance,” *N. A. A. Bulletin*, Vol. 39, No. 1, 1957, pp. 32-37
7. 内閣府「PPP/PFI の概要」
https://www8.cao.go.jp/pfi/pfi_jouhou/pfi_gaiyou/pdf/ppppfi_gaiyou_set.pdf 2020 年 1 月 7 日。
8. 内閣府・総務省・国土交通省(2016), 「PPP事業における官民対話・事業者選定プロセスに関する運用ガイド」 www.mlit.go.jp/common/001150188.pdf 2020年1月7日。