

行政サービスの外部委託と自治体 ABC

吉 田 博 (札幌市職員)

梶 原 武 久 (小樽商科大学)

1 はじめに

小泉構造改革が推進される中、自治体においても、民間企業並の効率的経営が求められている。従来型の事業の見直しや事業評価を行うだけでは、行政の改革を進める上で大きな限界がある。そこで、NPM や PPP などの経営手法をベースに、抜本的に行政を見直していく取組みの中で、行政サービスの外部委託（アウトソーシング）が脚光を浴びている。また行政サービスの外部委託は、新たな市場の創造、経済活性化の方策としても、金融機関や地域企業からも大きな期待が寄せられている。

外部委託の推進を図る上では、個々の行政サービスに対してどれだけ資源が消費されているのかについて知ることが不可欠である。この点、行政サービスの原価を算定するための手段として、ABC（Activity-Based Costing、活動基準原価計算）が「自治体 ABC」として注目されている。これまでいくつかの実践例が紹介されており、行政サービスの外部委託を推進していく上で、ABC が一定の役割を果たしうると考えられる。しかしながら、自治体 ABC の取り組みが広まりつつある一方で、その概念や手続きに様々な混乱がみられ、実際に取り組もうとする自治体担当者にも困惑が見受けられる。こうした混乱は、行政サービスの外部委託や自治体 ABC の普及を阻害すると考えられる。

本論文では、行政サービスの外部委託における自治体 ABC の適用事例をふまえて、その概念や手続きの整理を行うことを試みる。本論文での試みは、「自

治体 ABC」の特色や課題を掘り下げることによって、行政サービスの外部委託を推進する上での一助になると考えられる。

2 NPM と PPP の概念

(1) NPM の概念

近年、行政機関において、NPM (New Public Management) の動きが高まりつつあり、外部委託もその一環として注目されている。NPM とは、1980年代の半ば以降、イギリス、オーストラリア、ニュージーランドなどのアングロサクソン系諸国を中心に行政実務の現場を通じて形成された革新的な行政運営理論であり、その核心は、民間部門における経営理念や手法、さらには成功事例などを可能なかぎり行政現場に導入し、行政部門の効率化、活性化やサービスの質の向上を図ることにある。具体的には、市場主義、顧客主義、業績主義、組織の簡素化・権限委譲などの概念が重視される。特に、市場主義からは、民営化、民間委託、発生主義会計の導入という公会計制度改革などが導かれる。

NPM では、市場メカニズムや民間部門の活用を図る観点から、経済性と効率性を重視し、原価(税負担)に対し、最も価値のあるサービス提供を目指す「Value for Money (バリューフォーマネー)」を進めてきた。その反動として、有効性の向上、すなわち顧客である住民のニーズに対して最も価値のあるサービスを提供し、住民の効用や満足度の向上を目指す「Best Value (ベストバリュー)」の重要性が改めて認識されるようになる。そこで「原価パフォーマンス」と「顧客満足度」の双方が実現してはじめて最適な公共サービス提供が図られるために、従来の行政と民間企業による連携に留まらず、NPO や住民等を含めた連携を強調する動きとして「PPP (Public Private Partnership)」という概念が生まれてきた¹⁾。

1) 「PPPではじめる実践”地域再生”」(平成16年4月)日本政策投資銀行地域企画チーム編P7~8

(2) PPP の概念

PPPとは、官民のパートナーシップによって行政サービスを提供することを意味している。イギリスでは、サッチャー、メージャー政権のもと、国営企業の民営化など市場原理の導入が進められたが、歪みも少なくなかった。その負の面の是正を掲げた労働党が約20年ぶりに政権についた。ブレア政権は、それまでのNPMの基本的の流れを維持しつつ、公正を重視し、公共セクターと民間、NPOの共通の利益とリスクの共有をはかろうとする経営論を展開し、官民のパートナーシップによる行政の構築を目指している。外交、警察、国防など純公共財以外の分野では、市場原理で供給可能なサービスは民間企業に、公的関与が必要な分野は、NPOに提供主体を移す方策を進めた。

PPPは、公共事業に民間のノウハウを活用する点で、PFI（プライベートファイナンスイニシアティブ）を包含した概念である。イギリスでは、4Ps²⁾という自治体のPPPをサポートする推進団体が組織化され、様々な専門家のネットワークの構築や事例の公開が行われている。この結果、多くのサポートサービス企業が成長し、2000年時点で11兆円の収入、約91万人の雇用を創出したと言われる。

日本でも小泉内閣のもと、「民間にできることはできるだけ民間に委ねる」という基本方針に基づき、公共サービスの属性に応じて、民間委託、PFI、独立行政法人化、民営化等の方策が進められつつある。

3 行政サービスの外部委託の進展とその課題

(1) 自治体における外部委託の意義

自治体にとって外部委託を行うことはどのようなメリットをもっているのか。まず、外部委託を行うことは、市場のメカニズムを活用することによって、

2) 「PPPを志向した公共を実現するための資金調達やスキームについての調査」(平成15年3月)札幌市・(株)北海道二十一世紀総合研究所P1～2

官僚制組織に伴う不効率性を排除することを可能にする。また外部における高度な技術、ノウハウが利用できる場合には、組織内部で遂行する場合と比較して、より質の高いサービスを住民に提供することができる。外部委託には内部人材の有効活用というメリットもある。すなわち、限られた人材を、本来自治体が遂行すべきであると考えられる業務に集中させることが可能になる。さらには、地域経済に対してもビジネスチャンスを提供するとともに、市民に対しても責任のある自立的な活動を推進することができる。

ただ、すべての業務を外部委託することはできない。たとえば行政運営の企画立案などは各自治体の根幹であるとともに、独自性が不可欠の業務であることから、外部委託することは適当ではない。また、公権力を伴うような業務、個人情報の保護が必要とされる業務、制度によって自治体が行うことになっている業務、市場によっては提供されない業務などについては、自治体がイニシアチブをもって業務を遂行する必要がある。したがって、業務の外部委託を行うに当たっては、まず外部委託すべきでない領域について特定した上で、それ以外の業務について、サービスの質、コスト、リスク等の要因を考慮しながら意思決定がなされなければならない³⁾。

(2) 外部委託を巡る状況

ア) 地方財政の状況

地方全体で債務残高204億円（平成16年度末）、三位一体改革などによる地方交付税の減少などによって、地方財政の厳しさが増している。事業の優先順位を見極め、財源の最適な配分を考えていかなければならない。そこで、全国の自治体で、市民との協働のほか、民間のノウハウを活用して、少ない財源で良質なサービスの提供を目指す取組みが広がっている。

3) 紙面の制限から割愛せざるを得ないが、行政サービスの外部委託に関してはセキュリティの確保、入札・契約、公権力の行使などについて様々な課題や困難性がある。

イ) 国の動き

経済産業省では、平成14年度に「パブリック・ビジネスの影響に関する研究」を実施し、内閣府は、平成15年11月に「行政サービスの民間開放等に係る論点について」を公表した。最近では、サービスについて、官民が原価や質を争い、最終的に残ったものについて、外部委託を行う仕組みである「市場化テスト」が注目されている。市場化テストは「行政が提供するサービスの原価や質を民間事業者との競争入札で比較し、官より民が優れていれば民間へ業務を移管」として理解され、基本方針「骨太2004」にも明記されている。17年度にはモデル事業を試行し、18年度には全面導入するとともに、既存の行政サービスのうち何%を民間開放するかという長期的な数値目標を設定することになっている。この市場化テストには、①原価の情報開示の徹底、②免税措置や政府保証も含めた官民の対等な競争条件の確保、③サービスの質を担保するための事後評価・監視機能の整備という3つの条件がある。

ウ) 指定管理者制度の創設

平成15年9月に、公の施設の管理については、地方公共団体の管理権限の下で管理受託者が執行していたのを、自治体の指定を受けた「指定管理者」が、管理を代行する制度が新しく創設された。

これまで、公の施設の管理を受託できるのは、自治体が資本金の1/2以上を出資している法人、公共団体（土地改良区等）、公共的団体（農協、生協、自治会等）に限定されていたが、今度は、NPO、株式会社を含めた民間団体に議会の議決によって管理主体を指定する制度になった。

この制度は、平成18年9月までに、導入しなければならないので、平成17年度から本格化していくと思われる。

(3) 自治体の動向

ア) 外部委託の状況

外部委託の範囲について、たとえば岐阜県では、行政事務のうち、外部委託できない事業は、行政が有する権力行為と秘密保持を必要とする業務と定義し、

それ以外は外部委託可能な業務であるという広い解釈を行っている。

その普及の実態について、日本経済新聞社が行った自治体の民間委託調査(平成16年4月実施)でみると、本庁舎清掃(98%)、可燃ごみ収集(78%)、公園(62%)、コミュニティーセンター(43%)、市民会館・公会堂(38%)、市営病院・診療所(35%)、保育所(32%)、学校給食(31%)、バス事業(19%)などの結果が示されている。また委託費の総額は、1,015億円であり、5年後には6,062億円となり大衆薬8,000億円やDVD・音楽ソフト7,600億元に匹敵する規模の市場に成長すると予測されている。

現状は、清掃、ごみ、公園など施設の維持管理事業が多く、施策の執行、行政窓口など、行政事務事業の本丸のところについては、なお、これからの課題になっている。

イ) 三鷹市の取組み

三鷹市は、全国で最も早くNPMの考え方を導入した自治体の一つだ。平成13年9月に議決された三鷹市基本構想には、「安定した市民生活を保障するための仕組みをつくるとともに、市は主体性と責任をもちながら、行政の主な役割を、これまでの直接的なサービス提供中心のあり方から総合的なコーディネート機能を重視したあり方へと転換していく」と行政の役割転換が明記されている。この基本構想をもとに、矢継ぎ早に施策が展開される。保育所の委託については、社会福祉法人以外の法人についても認可保育所が設置可能となっていたが、当時の厚生省、自治省と協議を行い、自治法の「公の施設の管理」は三鷹市が行い、運営を委託することとし、選定はプロポーザル方式とし、(株)ベネッセコーポレーションに委託した。直営180百万円に対して委託料は90百万円で、より積極的な延長保育が実現した。更新時に保育士による保育内容の評価を行うとともに、保護者の満足度調査を実施するなど、大きな効果を上げている。

ウ) 札幌市の取組み

札幌市は、自治体の中でも外部委託が進んでいる都市だろう。委託料の決算(一般会計)の推移をみると、平成8年度の658億円から平成14年度には、757

億円と最近6年間で約100億円の増となっている⁴⁾。決算に占める委託料の割合も、8.0%から9.3%と1.3ポイント上昇している。その背景は、財政基盤が脆弱なために、特に、効率的な行政運営に努めてきたことがある。特別の基準やガイドラインを設けて外部委託を進めてきたのではなく、毎年の予算編成や事業評価、サマーレビューなどを通して、外部委託を増やしてきたのである。主な事例をあげると、保育園用務の委託化、除雪業務等の委託拡大、市営住宅管理業務等の委託化、大通公園等維持管理業務の委託化のほか最近では公営企業会計になるが市営バスの民営化がある。

図表1 札幌市における委託料の推移

(単位：千円)

年度	8	9	10	11	12	13	14
委託料	65,805,110	73,025,125	80,293,239	76,055,589	71,105,584	77,064,546	75,658,895
全体決算	821,101,394	832,581,251	848,506,510	877,796,020	832,485,750	846,343,354	813,635,486
シェア	8.0%	8.8%	9.5%	8.7%	8.5%	9.1%	9.3%

4 ABCの基礎理論

近年、自治体においては、財政難に伴う、外部委託を含む業務改善の必要性やアカウントビリティに対する市民の意識の高まりなどを背景として、事務事業や業務の原価を算定する手段としてABCに対する関心が高まっている。ABCは民間企業で広く利用されている原価計算手法であり、自治体においては特に「自治体ABC」として実践が広まりつつある。本節で自治体におけるABCに対する役割期待を明らかにした上で、ABCの概念についてみていく。

4) 平成12年度の減少は介護保険制度開始に伴い、一般会計で経理していた事業費が、特別会計に移行したためである。

(1) 自治体における ABC に対する役割期待

外部委託を推進する上では、個々の行政サービスにどの程度資源が消費されているかについて知ることが肝要である。同等のサービスを低価格で提供する外部の業者があるのであれば、より高い原価をかけて、自治体内部でサービスを提供する理由などないが、原価が分からなければ、外部委託の是非を判断できない。そこで、ABCを通じて事業や業務毎の原価を明らかにすることによって、外部委託対象事業の選定が可能になる。どのような事務事業を外部委託にしていけばいいか、そのガイドライン作成などを行う上でABCによって提供される原価情報が一定の役割を果たすことが期待されている。

またABCを通じて様々な事業や業務の原価を可視化することによって、自治体職員の原価意識を向上させるという役割期待がある。公務員の行動はどうしても、利潤ではなく「公共の福祉の向上」を目指すことから、成果や効果を数値だけで判断できない場合が多い。しかし、それだからこそ、民間企業以上に原価意識が求められるとあってよいだろう。例えば、行政サービスに値段をつけてみると、原価がより明確になり、理解しやすくなるのではないだろうか。また、原価企画的な発想を準用して、いくらなら市民がこの行政サービスを購入するかを想定した上で、質やプロセスを決めていくアプローチも考えられる。以上のような点について、ABCによる業務の原価の可視化が、自治体における原価意識の醸成に資するものと考えられる。

(2) ABC の基礎理論

伝統的原価計算は、次のような手続きで製品やサービスの原価を算定する。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できる直接費とそうでない間接費に大別される。直接費に関しては、製品やサービスに対して正確に跡づけることが可能である。一方、間接費に関しては、特定の製品やサービスに対して、直接的に跡づけることができないということで、何らかの基準を使うことによって配賦を行うことになる。この点、伝統的原価計算では、間接費を一旦部門に集計した上で、生産量、直接労務費、直接作業時間など操業

度に関連した配賦基準を用いて配賦計算が行われる。

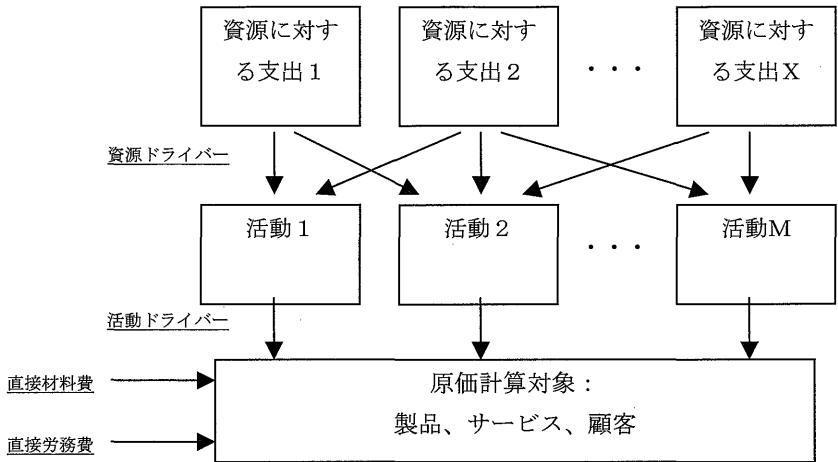
近年、こうした伝統的原価計算システムに対しては、歪んだ原価情報を提供することによって誤った意思決定に導くという批判がなされている。原因は間接費の計算方法にある。伝統的原価計算では、間接費の配賦基準として操業度に関連した配賦基準が用いられる。そのため操業度の高い製品やサービスに対してより多く、操業度の低い製品やサービスに対して少ない間接費が配賦される。こうした配賦計算は、間接費が操業度に比例して発生することを前提としている。

しかしながらこうした前提は、近年、様々な環境変化によって崩れつつある。たとえば製造業などにおいては、近年、多品種少量生産やFA化の流れがますます強まりつつある。多品種少量生産やFA化が進展した環境においては、生産計画の立案、段取、設備の保全、マテハンなどといった様々な支援活動が必要とされるが、これらの活動に伴う原価は、必ずしも操業度に比例して発生するわけではない。これらの活動は、バッチ毎に必要なとされるか、またカスタム製品などの特定の製品や顧客のためだけに必要とされるものである。言いかえると、これらの原価は、製品や製造過程が複雑化したことによって引き起こされた「複雑性の原価 (cost of complexity)」であるといえる。複雑性の原価を、伝統的原価計算のように操業度関連の基準で配賦を行えば、本来、これらの原価を発生させる原因になっているが生産量の小さいカスタム製品に対しては過少に、生産量の大きな標準製品に対しては、過大な間接費が配賦されることになり歪んだ原価が算定されることになる。それでも間接費の割合が相対的に小さいのであれば、問題は小さいが、間接費の割合が肥大化している今日的な環境のもとでは、伝統的原価計算による間接費の配賦計算は、製品やサービスの原価を大きく歪めることで、経営管理者の重要な意思決定を誤らせるという致命的な欠陥を抱えている。

これらの点を克服するための手法として注目されているのがABCである。図表2に示されている通り、ABCでは組織内部の様々な活動に原価を集計した上で、活動毎に異なるコスト・ドライバーを用いて、製品やサービスへの配

賦計算が行われる。これは製品やサービスが、活動を消費し、活動が資源を消費するという因果関係の認識に基づくものである。

図表2 ABCの仕組み



(出所) Kaplan & Cooper, 1997, p.84

ABCは、製品やサービスの正確な原価情報を提供することによって、セー
ルスミックス、価格決定、アウトソーシング等の経営上の重要な意思決定を改
善する。また、ABCは活動分析を結びつくことによって、業務改善を支援す
る。これは、ABM (Activity based Management) と呼ばれている。ABM
においては、詳細な活動分析を行うことによって、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に識別し、後者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とされる。

5 外部委託における自治体ABCの適用事例

(1) 外部委託研究

平成15年10月に経済産業省は、「行政サービスの外部委託に関するビジネスプラン研究会」を発足させた⁵⁾。筆者（吉田）も、委員の一人として参画した。この研究会は、政府の方針としての委託化の推進と実際の委託の課題とのミスマッチを解消することを目的としている。具体的には、ABCを用いて、行政の原価を明らかにするとともに、そのデータを民間事業者に開示し、「擬似公募入札」という形の実証実験的調査を実施した。

擬似公募入札とは、行政サービスのABC積算結果及び付帯条件を民間企業に対して公開し、それに対して民間企業が実際の入札同様「いくらで受託できるか」及び「どの様に受託することができるか」の2点から提案を行うものである。具体的な事例をみてみよう。

ABC分析の結果として、ある自治体の公立保育所の原価が示されている。0歳児6,476千円、1歳児3,227千円、2歳児2,936千円というように年齢別の園児一人当たりの単価が明らかにされ、園児数101人で285,843千円と算定されている。

これに対して、民間企業からの提案価格は262,500千円であり、8.2%の原価ダウンに止まったものになっている。受託条件としては、保育内容については、現行の体制を維持したまま、ISO9001規格にのっとりた品質管理、文書管理をベースに「バイリンガル保育」、「ITを使った保護者との間の連絡体制」、「インターネットカメラを活用したライブ映像配信」などの事業者として独自に開発したサービスを提供するといった提案がなされた。

保育所の国庫負担金は、平成16年度から一般財源化された。これは、自治体が、より自主的に保育行政を展開することが企図されたものであり、この観点

5) 座長である櫻井道晴専修大学経営学部教授のもとに官民の専門家が集まり、行政サービスの外部委託へのABCの適用について縦横に検討を行った。株式会社ABMが委託を受け、平成16年3月に報告書が出されている。

からも、外部委託を検討することは極めて有効である。保育所運営は、人件費が8割前後を占めるので、この部分をどう効率化できるかが、全体の原価を大きく左右する。この事例では、公立保育所の職員体制も明確ではなく、応札企業もそこにはあまり踏み込めていない。

民間企業は、事業全体又はその一部に対して、参入の検討をするための材料を必要としており、ABCを通じて原価を明確化することが、民間企業の新たな提案を促進するものと期待される。

(2) 受付業務へのABCの適用事例

ここで、ある政令指定都市A市の窓口業務を取り上げ、自治体ABCにおいてどのような計算手続きで原価が算定されているのかについてみていく⁶⁾。

住民票や戸籍謄抄本は、市民にとっても、行政の窓口業務として最も身近な行政サービスと言える。取扱い件数も多く、各自治体は、多くの資源をこの業務に充てている。しかし、それにかかる原価は明確とは言えない。その理由としては、人件費を原価に含める考え方が乏しいことや複雑なローテーションが組まれているため個別に原価を把握することが困難なことがあげられる。この結果、業務量に応じた適正な職員配置がなされず、職員数の過不足が生じている現場が多いのではないだろうか。この点、ABCを通じて、個々の受付業務にどの程度コストがかかっているかを明らかにすることによって、より効果的かつ効率的な窓口業務が可能になると期待される。

窓口業務は、通常、複数の担当者がローテーションを組み合わせながら対応している。住民票など一つの業務及び受付などの活動の人工を積算するにあたって、担当者一人ひとりのタイムシートを積み上げることによって測定することは、非常に複雑な作業となり、また膨大な原価がかかる。そこで、図表3のような事務フローを作成し、活動ごとの人工を割り出した。また、全区役所について

6) 個々の適用事例ごとに計算手続きが異なっているため、ここで示される事例は、自治体ABCの実践の一例にすぎない。

活動量を把握することは事務的にも原価的にも困難なことから、一つの区を選択した上で調査を行い、それを全市にあてはめるやり方をとっている。

原価算定の手続きは次の通りである。ABCの手続きに従い、第一のステップで、資源を活動に集計し、第二のステップで、活動に集計された活動原価を、アウトプットである住民票、戸籍謄抄本、その他（印鑑証明等）に集計することにした。まず活動を設定するために、窓口業務の構成する主要な業務を抽出するために事務フローの分析を行った。図表3に示されている通り、事務フローの分析を行うことによって、個々の事務事業がどのような業務から構成されるか、また個々の業務にどの程度時間を要するかなど、かなりの情報が分かる。窓口請求では、住民票は受付に0.75分、検索に0.5分、作成に0.25分、認証（審査）に0.5分、受付に0.5分、ベルトコンベアーによる移動に1.25分、合わせて3.75分かかることが分かった。同様に戸籍謄抄本は6.25分、その他（印鑑証明等）も3.75分となっている。また、郵送請求では、住民票は4.75分、戸籍謄抄本は7.5分である。戸籍謄抄本に時間がかかる理由は、戸籍はまだ電算化されておらず、戸籍保管庫から原本の出し入れをするためである。また郵送については、手間が余計にかかるためである。以上により、電算化が業務の効率化を促進していることが分かる（しかし、実際は、電算化にかかる原価を含めた形での総原価による比較が必要となる）。事務フローの分析結果として、受付、検索、作成、認証、交付、ベルトコンベア、郵送のそれぞれの業務が活動として設定されることになった。

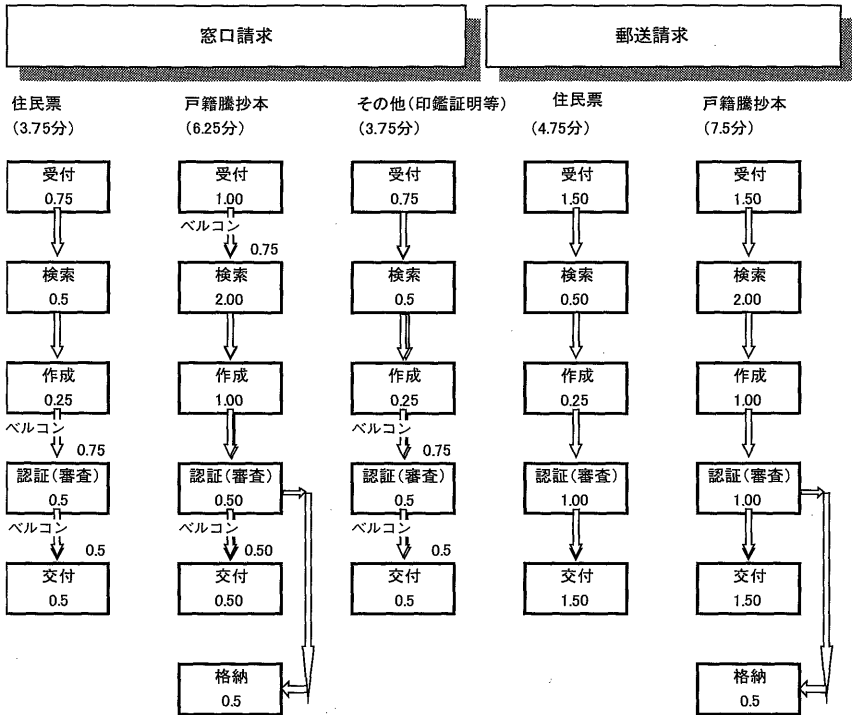
次に費目別に捉えられている資源を個々の活動に集計しなければならない。通常、ABCにおいては、資源毎に固有の資源ドライバーを設定し、活動への配賦を行う。この点、人件費については、事務フロー分析で得られた各業務の所要時間と業務遂行件数の積を資源ドライバーとして、各業務に原価を集計している。しかしながら、電算システムのランニングコストが大部分を占めるその他の物件費、維持管理費、減価償却費等については、個別に適切な資源ドライバーが得られないということで、人件費と共通の資源ドライバーを用いて活動に集計している。電算システムのランニングコストについては、受付、検索、

作成、認証、交付の各業務に均等配分するとともに、それ以外のベルトコンベアのメンテナンスなどのコストは、ベルトコンベアに配分している。

各業務に資源が集計され活動原価が認識されたら、次は最終的なアウトプットである住民票、戸籍謄抄本、その他を原価計算対象として原価の集計を行うことになる。ここで用いられる配賦基準が、活動ドライバーである。このケースにおいては、活動ドライバーとして、単に業務遂行件数ではなく、業務遂行時間を採用する。なぜなら、同じ一件であっても、業務毎の所要時間が異なっており、消費される資源も異なるためである。活動ドライバーとして業務遂行時間を採用した際の各業務のコスト・ドライバー率（1分当たりの業務遂行原価）は、図表4に示されている通りである。このコスト・ドライバー率こそが、各業務を1分遂行するための価格といえる。

最終的には各業務のコスト・ドライバー率に、各アウトプットが要した業務遂行時間を掛け合わせることによって、アウトプット毎の原価が算定されることになる。以上のような計算手続きを経た結果得られた住民票、戸籍謄抄本、その他の一件当たりの原価は、812.6円、1257.7円、651.2円である。現在、いずれについても1通あたり350円の発行手数料であることから、それを原価で割った収支率は、住民票は43.1%、戸籍謄抄本は、27.8%、その他は53.7%となった。本来、発行手数料によって、原価が100%賄なわれることが、サービスを受ける受益者とそうでない人とのバランスを保つことになる。しかし、このように満度の料金設定になっていないのが、むしろ大勢を占めていると推測される。そこでABCによる原価の可視化が受益者負担の適正化の第1歩になる。

図表3 窓口業務の事務フロー



図表4 活動原価の集計⁷⁾

項 目	事業費	受付	検索	作成	認証	交付	ベルト コンベア	郵送	
人件費	報 酬	26,795	-	-	-	-	-	-	
	職 員 給	1,258,785	-	-	-	-	-	-	
	時間外手当	44,725	-	-	-	-	-	-	
	賃 金	23,708	-	-	-	-	-	-	
	小 計	1,354,013	221,515	197,859	98,930	141,404	141,404	353,509	199,392
物件費 その他	需 要 費	81,502	13,334	11,910	5,955	8,512	8,512	21,279	12,002
	役 務 費	909	149	133	66	95	95	237	134
	委 託 料	11,757	1,923	1,718	859	1,228	1,228	3,070	1,731
	使 用 料	35,549	5,816	5,195	2,597	3,712	3,712	9,281	5,235
	備品購入費	3,982	651	582	291	416	416	1,040	586
	そ の 他	116,457	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	16,457	0
	小 計	250,156	41,873	39,537	29,769	33,963	33,963	51,363	19,689
維 持 管 理 費	130,000	21,268	18,997	9,498	13,576	13,576	33,941	19,144	
減 価 償 却 費	30,000	4,908	4,384	2,192	3,133	3,133	7,832	4,418	
合 計	1,764,169	28,956	260,777	140,389	192,076	192,076	446,646	242,643	
コスト・ドライバー率 ⁸⁾ (1分当たり)		0.1728	0.1742	0.1875	0.1795	0.1795	0.1670	0.1608	

(単位：千円)

図表5 アウトプットへの原価の集計

	受付	検索	作成	認証	交付	ベルト コンベア	郵送	合計	1件当た り原価
住 民 票	158,585	106,596	57,386	109,860	109,860	255,465	196,842	994,593	0.8126
戸 籍 謄 抄 本	49,199	99,211	53,410	25,562	25,562	59,441	45,801	358,187	1.2577
そ の 他	81,780	54,970	29,593	56,653	56,653	131,740	0	411,389	0.6518

(単位：千円)

図表6 各サービス一件当たりの原価，手数料，収支率

	手数料 (円)	原価 (円)	収支率 (%)
住 民 票	350円	812.6円	43.1%
戸 籍 謄 抄 本	350円	1,257.7円	27.8%
その他 (印鑑証明等)	350円	651.8円	53.7%

7) その他の物件費以外は、各業務の一件当たりの所要時間と業務遂行件数の積の比率によって配分している。

8) 業務遂行1分当たりのコストである。

6 自治体ABCの現状と課題

「自治体ABC」の概念は実践の中から生み出されてきたものである。そのため極めて実践的である一方で、その概念や手続きについては混乱や曖昧な部分が少なからず存在するようである。こうした自治体ABCに関する混乱や曖昧性は、自治体におけるABCの取り組みを阻害するおそれがある。本節では、これまで自治体ABCの適用事例として報告されてきたいくつかの事例をふまえながら、自治体ABCの現状をみていく。

(1) 原価の範囲

自治体ABCに関するこれまでの議論においては、どのような範囲の原価を集計すればよいのかについて明確な議論がなく、個別の状況に合わせて、場当たり的な対処がなされている。

行政組織によって提供される行政サービスは多種多様であり、小さな企業の集合体と思えるほど、互いに業務が異なり、部・課は縦割りで独立の業務を行っている。またその部・課毎に庶務・経理担当者が配属され、二重三重の間接部門が存在している。自治体の場合であれば、市長一助役一局一部一課一係のピラミッド構造となっている。したがって、一つの事業の原価といっても、厳密に言えば、市長の人件費から、個々の事業に対して個別的に発生する原価まで多様な原価が存在する。このような場合に、どのような範囲の原価を、行政サービスの原価とすればよいのであろうか。

これまで報告されている実践例をみる限り、自治体ABCにおいては、個々の事務事業を担当する部・課レベルの原価を範囲として、原価の算定がなされているようである。したがって、首長の給与、庁舎の減価償却費、本庁の間接部門などの原価については、事業の原価に算入されるケースは少ないようである。

このような手続きには、一定の合理性があるように思われる。まず、一般の民間企業においても、複数の事業部が存在している場合、本社費や共通費につ

いて、各事業部の製品やサービスの原価に含めることは少ない。また、事業部に属する原価であっても、販売費や一般管理費に関する原価は、通常、製品やサービス原価に含まれることはない。さらに、外部委託に関する意思決定という観点からも、上記のような処理は一定の合理性をもっているように思われる。意思決定を行うに当たっては、当該意思決定に関連する原価であって、代替案間で差額を生み出す収益及び費用のみを考慮すればよい（櫻井，2004）。そうした意思決定で考慮すべき収益や原価は、関連収益・原価あるいは差額収益・原価と呼ばれる。言いかえると、外部委託を行おうが、自治体内部でサービスの提供を行おうが、発生額に変化がない原価については考慮する必要がないのである。行政サービスの外部委託に関する意思決定を考慮した場合、先にあげた首長の給与、庁舎の減価償却費、本庁の間接部門などの原価は、無関連の原価である場合が多いと考えられる。逆に、それらの原価であっても、意思決定に関連するものであれば、当然考慮しなければならないということになる。

(2) 原価計算対象

次に自治体 ABC では何が原価計算対象とされているのかについてみていく。この点についても、適用事例毎に多様であるが、いくつかの共通の特徴を認識することができる。まず自治体 ABC における原価計算対象としては、住民票、戸籍謄本、給食サービス、保育サービス、学習講座など、自治体が市民に提供する最終的なアウトプットとしての行政サービスがあげられる。前述の窓口業務の事例であれば、住民票や戸籍謄抄本などが原価計算対象とされている。こうした行政サービスを原価計算対象とする原価計算は、特定の行政サービス全体の外部委託を検討する上で有益な情報提供してくれる。

しかし近年では、最終的なアウトプットである行政サービスの原価だけでなく、それを提供するために行われる個々の業務の原価を明らかにする需要が高まっている。たとえば、窓口業務においては、市民からの要求に応じて、住民票や戸籍謄抄本を発行するために、受付、端末入力、審査、認証、検索、交付、郵送、調整などといった業務が実施される。これらの業務にどの程度資源

が投入されているかを知ることは、業務改善やアカウントビリティのいずれの観点からも重要であると考えられる。また特定の行政サービス全体を外部委託すれば大きな効果が得られるかもしれないが、公権力の行使を伴う場合やセキュリティが確保されない場合など、必ずしもそれが可能とは限らない。そのような場合であっても、行政サービスを提供するために行われる業務の一部の外部委託を検討することは有用である。そこで、行政サービスを提供するために行われる個々の業務が、自治体ABCを実施する上でのもう一つの原価計算対象とされている。ABCという観点からみれば、これらの業務が、いわゆる「活動」と位置づけられる。個別の業務を原価計算対象とすることによって、業務毎の単位当たりの原価が明らかになり、外部委託を検討する上で極めて有益な情報が提供されることになる。

(3) 活動の設定

行政サービスを提供するために行われる個々の業務が、ABCでいういわゆる「活動」とされると述べた。この点についてもう少し詳細にみていくことにする。自治体ABCにおいてどのように活動が設定されているのかについて、次の点を指摘することができる。行政サービスを提供するために行われる業務は、2つのものに大別される。一つは、個々の事務事業に直接的に関わる業務である。ここでは直接業務と呼ぶことにする。もう一つは、個別の事務事業に対して直接跡づけることができないが、様々な事務事業の遂行を支援するために不可欠な事業である。ここでは間接支援業務と呼ぶことにする。

自治体ABCの取り組みをみる限り、直接業務を中心として活動の設定がなされているようである。直接業務に関しては、詳細なワークフローの分析が行われ、原価を集計する単位としての活動が設定されている。前述の窓口業務の事例においても、受付、検索、作成、認証、交付、バルトコンベア、郵送といった直接業務が「活動」とされている。

一方で、間接支援業務に関しては、詳細な活動分析が行われることなく、管理業務、管理運営業務、調整業務等の名称で一括して活動が設定される場合が

少なくない。こうした手続は、伝統的原価計算にみられる間接支援業務を行っている部門に間接費を集計した上で、製品等に配賦するという手続きと類似している。

自治体 ABC において、直接業務を中心として活動が設定されていることには、次のような事情があると考えられる。まず、自治体においては、外部委託を含む業務改善の焦点が、行政サービスを提供するために行われる直接業務に向けられているためであるといえる。また、直接業務は、より明示的であり活動の分析が容易である。したがって、適用が容易な領域から、ABC が適用されていると考えることもできる。ただ、ABC が最も効果を発揮する領域が間接部門の原価であることを考慮すれば、今後、間接支援業務についても詳細な活動分析が行われるとともに、活動原価の集計がなされなければならない。この点については、次節において議論する。

(4) 原価集計の手続き

一般的な ABC では、資源を活動に配分し、活動から個々のアウトプットに原価を集計するという手続きを経る。自治体 ABC では、どのような手続きで原価が算定されているのであろうか。この点について、①資源を活動である業務に集計する手続き、②業務から事務事業に集計する手続きに分けてみていくことにする。

まず資源を活動に集計する手続きについて、直接事業費、人件費、その他の経費に区別してみていく。直接事業費とは、需用費や外部委託費など特定の行政サービスに個別的に発生する原価である。たとえば、ある情報誌を発行しているとすれば、この情報誌の印刷費については、直接事業費とみなすことができる。直接事業費に関しては、特定の業務に対して直課できるものが少なくない。直課できないものに関しては、費目の性格にあわせて資源ドライバーが選択される。

次に人件費についてみていく。通常、人件費は個々の事業費には含まれることはなく、総務的経費の項目に全職員の給与が一括計上される。したがって、

人件費をどのように業務や事務事業に集計するかが問題となる。人件費は、次の2つのものに大別される。自治体においては、特定の業務や事務事業に対して、特定の担当者が任命される。したがってまず特定の事務事業やそれを構成する業務を担当する職員の人件費がある。他方、これらの直接業務を支援する業務を担当している部門の職員の人件費がある。自治体ABCにおいては、両者で扱いが異なっている。

まず前者の直接業務を担当している職員の人件費は、職員がそれぞれの業務をどの程度遂行しているのかについて調査を行った上で、その割合に基づき平均給与を配分するという手続きで業務や事務事業に集計される。業務量の調査方法としては、実際に業務遂行時間を測定する方法やアンケートによって担当者自身に業務遂行割合を答えさせるという方法などが用いられている。平均給与が使われるのは、同様の業務に関して担当者が異なれば原価が異なるという事態を避けるためである。この手続きをABCという観点からみれば、人件費という資源を、業務遂行時間を資源ドライバーとして、各業務に集計しているとみることができる。ここで直接業務に携わる職員は、時折、間接支援業務にも携わる。製造企業における直接工が、間接作業に携わるのと同様である。このような場合、間接支援業務の割合が多い場合には間接作業を業務として原価が集計されるが、間接支援業務の割合が小さい場合には、特定の間接支援業務を「活動」とすることはなく、直接業務に対して、すべての人件費が配分されているようである。

次に間接支援業務を遂行する部門の職員の人件費についてはどのように算定されるのであろうか。間接費管理に有効なABCという観点からは、この領域におけるABCの貢献は大きいと推測されるが、自治体ABCの取り組みをみる限り、詳細に活動を設定した上で配賦計算を行う事例は多いとはいえない。多くの場合が、間接支援部門の人件費は、当該部門で行われる活動に集計するのではなく、部門を単位として一括して把握された上で、直接業務に配分されている。

その他の経費には、減価償却費や間接支援部門で使用される物件費などが含

まれる。自治体 ABC においては、その他の経費についても、間接業務を担当している職員の人件費同様に、部門で一括して集計される場合が多い。前述の窓口業務の事例であれば、維持管理費や減価償却費は、各業務一件当たりの所要時間と業務遂行件数の積の割合で、直接業務に配分されている。

ついで、活動に集計された原価を、最終的なアウトプットである事務事業に対して集計する手続きをみる。活動は、直接業務と間接支援業務に大別される。直接業務に集計された原価を、事務事業に集計する手続きは相対的に容易である。直接業務とは、原価計算対象となっている事務事業に対して直接的に跡づけられる業務であることから、特定の事務事業に対して個別に発生する原価であれば直課を行い、一方複数の事務事業のために行われている業務であれば、サービス提供量や提供時間等の活動ドライバーを用いて配賦計算が行われる。

間接支援業務に集計される原価は、間接支援部門で発生する原価を部門を単位として一括集計したものであるから、必ずしも活動原価とは呼ぶことはできず、いわば部門費としての性格を有している。これらの原価については、直接業務に配分された上で、最終的なアウトプットに対して配賦がなされている場合が多いようである。

7 自治体 ABC の改善領域

前節では、自治体 ABC として行われている取り組みの現状について概観した。自治体 ABC の取り組みは始められたばかりであり、一般的な ABC の観点からみるといくつかの問題点や課題が認識される。

(1) 間接支援業務への ABC の適用

上述したとおり、自治体 ABC では、個々の事務事業を構成する直接的な業務について詳細な活動分析を行い原価集計がなされている。一方で、間接支援業務に関しては、活動が詳細に設定されることなく、課や係毎で発生した原価を一括して集計した上で、件数等の操業度関連の配賦基準によって業務やアウ

トアウトに対して配賦計算が行われている。こうした手続きは、間接支援業務のために発生する原価を部門に集計した上で、操業度関連の尺度によって製品等に配賦を行う伝統的原価計算の手続きに類似している。したがって、現状では、自治体ABCといいつつも、間接支援業務に対しては、伝統的原価計算に近い方法が適用されているのである。

このような手続きは、自治体において、総原価に占める直接業務の割合が極めて大きく、それを支援する間接支援業務の割合が小さく、かつその中身が同質的であるということであれば妥当性をもっているといえる。しかしながら、民間企業同様、多様なサービスを提供する自治体においては、間接支援業務の割合が大きくなり、またその中身も多様になっている。こうした状況下で、間接支援業務に伴う原価に関して、伝統的原価計算の手法を適用することは、業務や事務事業の原価を歪めることによって意思決定を誤らせる。また、間接支援業務に伴う原価の発生メカニズムを不明確なものにすることによって、間接コストの肥大化を招く危険性がある。したがって、今後は、間接支援業務についても、ABCの適用が求められる。

(2) 未利用資源の認識

自治体ABCの取り組みのほとんどでは、事務事業や業務の実際原価の算定が行われている。別の言い方をすれば、実際に発生した資源を活動に集計することによって活動原価を認識した上で、コスト・ドライバーの実績値を使用することによって求められる実際のコスト・ドライバー率が用いられている。自治体ABCの取り組みを開始するに当たって、実際原価を把握することは極めて重要なステップであると考えられるが、以下のような理由から、外部委託の意思決定に実際原価を使用することについては問題がある。

ABCは、資源消費モデルであるといわれる。これは、ABC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ためである。未利用資源を認識するに当たって

は、個々の業務や活動に関する当該期間における実際の供給能力を事前に推計することが必要である。ここで実際の供給能力とは、当該年度の予算編成の際に前提となった業務量であると考えればよい。

図表7は、自治体の窓口の受付業務を簡易なモデルとして示したものである。説明を簡略化するために、投入された資源は人件費のみであり、コスト・ドライバーは業務遂行回数となっている。

今期、受付業務に対して、100万円の人件費が投入された。この人件費は、受付業務1,000回こなすことができることを前提として投入されたものである。しかし実際には受付業務を800回しか行うことはなかった。このような場合、実際原価を計算するためには、投入された100万円をコスト・ドライバーである業務遂行回数の実績値である800回で割って求められる実際コスト・ドライバー率は、1,250円/回となる。

しかし、100万円という人件費が、1,000回の業務を遂行するために投入されたことを考慮すれば、1,250円という金額には、200回分の利用されていない未利用資源が含まれていることになる。通常、1,000回業務を行おうが、800回業務を行おうが、一回当たりの業務遂行に必要とされる資源には違いがないはずである。とすれば、800回の業務遂行の原価は、実際のコスト・ドライバー率を用いるのではなく、100万円の人件費を、それで可能な業務遂行量であると考えられる1,000回で割ることによって求められる予定のコスト・ドライバー率1,000円/回を用いて、80万円と算定すべきである。ここで利用されなかった200回分の原価20万円は未使用資源と解釈することができる。

Kaplan and Cooper (1997) は、実際原価について、実際コスト・ドライバー

図表7 受付業務分析

投入資源	=	利用資源	+	未利用資源
<ul style="list-style-type: none"> ・人件費：100万円 ・予定受付業務回数：1,000回 ・予定コスト・ドライバー率：1,000円/回 		<ul style="list-style-type: none"> ・受付業務回数：800回 ・利用資源：80万円 		<ul style="list-style-type: none"> ・受付業務回数：200回 ・未利用資源：20万円

率に基づく歴史的原価であるとした上で、それが利用された資源の原価に加えて、その期に投入したが利用されなかった資源を含む「膨らんだ原価」であると指摘している。したがって、未利用資源というスラックを含んだ原価が外部委託意思決定に用いられると、自治体内部で遂行される業務や行政サービスの原価が、実際よりも高く算定されることになってしまう。

このことは一見民間への外部委託が促進されるという点で望ましいことのように思われるが、次のような問題点がある。まず自治体内部で未利用資源が存在するとすれば、それは外部委託を考える前に、自治体内部において解消すべき問題である。未利用資源を認識することは、外部委託や業務改善に役立つだけでなく、次期以降における資源投入の意思決定、すなわち予算編成を行う上での貴重な情報を提供してくれる。

またスラックを含んだ歴史的原価に基づき外部委託に関する意思決定を行うことは、民間の効率化の努力を限定する危険性がある。なぜなら自治体が、外部委託を行った業務について効率性を評価する上では、自治体内部で当該業務を遂行した際の原価が評価基準の一つとなるためである。したがって、未利用資源というスラックを排除した利用資源のみによって算定された原価を使用することが望ましい。

未利用資源が認識された場合、自治体としてはどのような対応ができるのか。この点、自治体は、民間企業と異なり、顧客数を販促などによって増やすことができないので、投下資源を減ずるか、未利用資源を活用する方法を考えていかなければならない。前者は、他部局への職員異動、常勤職員が一番の閑散期、閑散時間にあわせて配置し、職員の応援を求めるほか、臨時職員を機動的に雇用する方法が考えられる。後者は、職員の複数部局の兼務発令や業務分担の再編の工夫である。

結局、ABC導入によってBPR（Business Process Reengineering）の活用が可能な分野を特定しても、職員の採用、異動などの人事制度が従来そのままでは、十分な成果を得ることは難しいことがわかる。ABCの導入は、既存のシステムの見直しを必然的に促すことになるが、行政当局においても、その認識

なしに、ABCを導入しても、入口の原価可視化の効果（これでも大きな成果であるが）しか得られないだろう。公務員の雇用、官民の人材流動化など制度の抜本改革の必要性が指摘されているが、まさに、ABCの導入の面からもその緊急性が理解できる。以上から、ABCは、まさに行政の構造改革のトリガーになる可能性を秘めている。

(3) ABM への展開

現状の自治体ABCにおいては、事務事業や業務の原価を算定することが重視されているが、そうした原価情報が業務改善等に役立てられているとはいえない。確かに事務事業や業務の原価を知ることは重要であるが、それ自体が目的ではない。自治体の効率化をいう観点からは、自治体ABCから得られた原価情報が業務改善に利用されなければ意味がない。

先に述べたとおり、ABCは業務改善を支援することができる。ABCに基づく業務改善は、一般的にはABM (Activity-Based Management) と呼ばれていることから、自治体ABCにおいても、ABMに展開していくことが求められている。

ABMでは、業務プロセスを構成する活動の詳細な分析が行われる。活動分析においては、組織が遂行する活動を、顧客にとって価値を生み出す活動とそうでないものに識別する。価値を生み出さない活動については排除できるかどうかについて検討がなされる。またABMでは、原価を有効にコントロールする上で、原価を発生させる要因であるコスト・ドライバーを認識し、コントロールすることが重視される。これは結果としての原価をコントロールするよりも、それに影響を及ぼす要因に働きかけを行うことの重要性が認識されているためである。さらに、ABMでは現行の業務プロセスを前提として改善を行うだけでなく、業務プロセスを抜本的に見直すBPRが可能かどうかの検討がなされる。ABCは、代替的な業務プロセスに関して、原価情報を提供することによって、業務プロセスの再設計を支援することができる。業務プロセスの再構築は、事務処理速度の向上や苦情の減少といった「住民満足度」の向上をもた

らすことになり、効率性と有効性を同時に実現する上で不可欠である。

8 む す び

本論文では、行政サービスの外部委託という観点から、自治体ABCの取り組みについて検討してきた。これまで事務事業や業務の原価がほとんど明示されることのなかった自治体において、外部委託の進展などを背景として、ABCに対する高い役割期待がある。また実際に自治体ABCとして取り組みが広まりつつあり一定の成果を上げつつある。

しかし一方で、自治体ABCとして実践されている取り組みには、その概念や手続きについて様々な混乱がみられることも事実である。今後自治体ABCの取り組みをより実りのあるものにするためにも、その概念や手続きについて現状をふまえた上で、検証することが求められている。

本論文で指摘したとおり、現在行われている「自治体ABC」は、直接業務を中心として活動が設定されていること、間接支援業務に関わる原価について、伝統的原価計算が適用されていること、原価情報が業務改善に十分に利用されていないことなどいくつかの問題点を抱えており、ABCの潜在的なメリットを十分享受しているとはいえない。今後は、本論文で指摘した通り、①間接支援業務へのABCの適用、②未利用資源の認識、③ABMへの展開という3つの方面で、「自治体ABC」の実践が改善されることが望まれる。

参考文献

- R. S. Kaplan, and R. Cooper, Cost and Effects : Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, 1997.
(櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社, 1998年)
- 監査法人トーマツ『新行政経営マニュアル：イギリスのNPM（ニュー・パブリック・マネジメント）に学ぶ』清文社, 2004年。
- 大住莊四郎『パブリック・マネジメント：戦略行政への理論と実践』日本評論社, 2004年。
- 経済産業省『行政サービスの外部委託に関するビジネスプラン研究会報告書』, 2004年。
- 櫻井通晴編『ABCの基礎とケーススタディ：ABCからバランスト・スコアカードへの展開』中央経済新報社, 2000年。
- 櫻井通晴『管理会計』（第三版）同文館出版, 2004年。
- 札幌市・㈱北海道二十一世紀総合研究所『PPPを志向した公共を実現するための資金調達やスキームについての調査』。
- 日本政策投資銀行地域企画チーム編『PPPではじめる実践“地域再生”』, ぎょうせい, 2004年。
- 松川孝一「企業改革を支援するABC / ABM」『STRATEGY21 えすぷり』, Vol.84, 19頁, 2000年。
- 南学編『行政経営革命＝「自治体ABC」によりコスト把握』, ぎょうせい, 2000年。