

地方自治体におけるフルコスト算定のあり方と マネジメントへの活用

行正 彰夫

I はじめに

地方自治体の財政状態は非常に厳しく、海外の事例を参考とした様々な制度が導入され、改善に向けた取組みが進められている。本稿では、制度に共通して使用されるインプット情報であるコスト情報を整理し、今後の地方自治体におけるフルコスト情報の重要性について検討を行う。第Ⅱ章で地方自治体の現状を述べ、第Ⅲ章の先行研究整理、第Ⅳ章の先進自治体へのアンケート調査結果分析を受け、フルコストが算定されない理由、活用されない理由を整理する。第Ⅴ章で、活用に向けた課題と対応策を検討し、今後のマネジメントへの活用に向けた可能性を検討し、第Ⅵ章で、公会計改革におけるフルコストの役割を述べる。

Ⅱ 地方自治体における公会計改革の現状

1980年代後半から、OECD 諸国により広がりを見せた新公共経営（New Public Management、以下「NPM」という。）は、日本においても1990年代後半以降、公共の主要なテーマの一つとなっている。また、NPMの一環として、公会計改革が進められ、民間企業で採用されている発生主義の考え方を取り入れ、決算統計から貸借対照表を作成する動きが平成12年3月の総務省通知により始まり、地方自治体にもストック情報が蓄積されるようになった。また、平成13年3月の総務省通知により、行政コスト計算書の作成が始まった。その後、純資産変動計算書、資金収支計算書を加えた財務書類4表が完成し、現在では、連結ベースでも作成されるようになっている。同時に、作成した財務書類の活用についての検討が行われている。

このような公会計改革の取組みを振り返るとき、財務会計中心であることが指摘できる。それに対し、管理会計では、行政評価の導入が進んでいるが、その活用に関しては課題が多い。今後は、マネジメントサイクルのC（チェック）をA（アクション）へつなげ

ることが、大きな課題である。言い換えれば、C（チェック）で行った評価をどのように意思決定に生かしてA（アクション）につなげるかということである。

Ⅲ フルコストの定義及び現状について

フルコストについて、算定と事業選択の内部的な視点、アウトソーシングと市場化テストの外部的な視点から整理する。

1 フルコスト算定の視点

先行研究におけるフルコストの定義、算定方法を比較検討し、本稿におけるフルコストに対する考え方を確定する。

財団法人神戸都市問題研究所（2003）では、歳入歳出の決算によるコスト——歳出コスト——に、退職給与引当金、減価償却費、公債利子分、管理部門配賦等を加えたものを発生主義会計方式によるコスト——発生主義コスト——と定義し、それに公有財産無償使用の機会コスト、資本コストを加えたものをフルコストと定義している。その上で、学校給食事業（小学校給食一食あたりコスト）、環境事業（家庭ごみ系収集・運搬コスト）、環境事業（家庭ごみ系中間処理・最終処分コスト）、公営住宅事業の4事業についての分析を行っている。この中で特徴的なのは、地方自治体の実施している事務事業は多岐にわたっており、すべてをフルコストで算定することは、必要となる労力と得られる効果から現実的でないとし、基準として、①資本的支出が極めて大きい、②官民比較が必要である、の2点を挙げていることである。

次に、財団法人社会経済生産性本部（2002a）では、明確な定義は行っていないが、減価償却費、退職給与引当金、間接費について説明があり、保育所事業、学校給食事業、公営住宅事業、介護保険在宅訪問サービス事業について分析を行う中で、各事業のフルコスト計算方法について詳述している。たとえば、保育所事業では、経常コストの計算、資本チャージの計算を行い、保育所別に集計したものに、本庁所管課人件費を配賦し、その他の経常コストを按分で振り分けてフルコストを算定し、その後、園児年齢別配賦計算と単位コストの計算を行っている。

フルコストを詳細に算定しようという試みは、財団法人社会経済生産性本部（2002a、2002b）、財団法人神戸都市問題研究所（2003）以後は、見当たらない。両者にも資本コストの認識など、考え方の違いはあるが、基本的には、節別歳出決算額から非コスト情報を除外し、非現金支出などの発生主義コストを合わせて、フルコストを計算している。現

時点では、フルコストに対する統一的な定義がなく、普及も進んでいないため、本稿では、フルコストの定義を厳格に定めず、直接事業費に何らかの経費を配賦している場合を含めて、最も広義に定義する。第IV章で検討する先進的な取組みを行っている地方自治体へのアンケートについても、同様な考え方を示した上で調査を行っている。

2 事業選択の視点

高寄（2003）は、「地方財務会計への企業会計導入は、行政コスト計算書作成によって、各事務事業収支を明確にし、事務事業選別における、経費選別基準の設定に寄与することができる。」¹と述べ、その後の事務事業の選別は個別の政策課題であるとしている。具体的には、公共性、有効性、適格性の3つの選別基準で、当該事務事業の廃止・存在・拡大を決定することになる。これらの基礎的な情報として、フルコストは重要である。

3 アウトソーシングの視点

まず、水田（2005）は、自治体事業の相互比較評価パイロット・プロジェクトの前提として、①他の地方自治体とパフォーマンスを比較するという新しい評価軸を加える、②事務・事業評価システムの導入の有無と関係なく実施可能、③指標の優劣が数値ではっきり示されること、の3点を挙げている。対象事業は、保育所、学校給食、ごみ収集、放置自転車対策、図書館の5つが選出され、平成16年度は、支所・出張所と文化施設の2つの事業が加わっている。

田中（2003）は、アウトソーシングにおける問題点として、コスト削減、サービスの質、説明責任の3点を挙げ、官民コストの比較については、「まずは、対象事業を洗い出し、官のコストを明らかにすることである。各省庁が自らサービスを提供すべきというならば、官が効率的であること、VFMが高いことを数字で立証させるのである。」²と指摘し、フルコストで官と民を比較するだけでなく、サービス内容を加味したVFMで比較することの重要性を述べ、「マーケット・メカニズムが働かない政府部門は、こうした努力をしない限り効率化しない。」³と現状を批判している。

4 市場化テストの視点

横澤（2006）は、「米国連邦政府の市場化テストでは、日本のモデル事業で開示された

1 高寄（2003），p.190

2 田中（2003），p.42

3 *Ibid.*, p. 43

コスト（直接費の推定値等）と異なり、活動量データを基に、行政部門の「真実のコスト」である事業のフルコストが算定され、官民間のコスト比較が行われている。」⁴と述べている。日本においては、市場化テストという官民競争の制度は確立したものの、競争すべきコストを明確にしていないことが指摘できる。

ここから得られるコスト情報に関する留意点は、利用する制度により、コスト情報は変容するという点である。言い換えれば、制度はそれぞれに相応しいコスト情報を有している点である。それでは、フルコストは万能なのだろうか。

IV 先進自治体へのアンケート調査

1 調査の概要

現状を検証するため、先進的な取り組みを行っている地方自治体に対して、アンケート調査を行った。調査対象は、行政評価や市場化テストに取り組んでいる地方自治体ほどコストに対する意識が高いという仮説に基づき、北海道知事政策部（2006）による人件費等を配賦している地方自治体⁵、財団法人中部産業活性化センター（2008）による市場化テストに先進的に取り組んでいる地方自治体⁶、行政評価等に先進的に取り組んでいる地方自治体など、41自治体——15都道府県、26市区——を選定した。このうち、23自治体から回答があり（回答率56.1%）⁷、内訳は、都道府県が、9自治体（同60.0%）、市区が、14自治体（同53.8%）であった。

2 調査項目に関する分析

アンケート調査は、①フルコストの定義、②導入目的、③活用状況、④公表状況、⑤直接事業費に配賦する経費、⑥人件費の算定、⑦部門共通費の算定、⑧減価償却費の算定、⑨その他のコストの配賦と算定方法、⑩完全なフルコスト算定が困難な原因、⑪参考とした事例、⑫行政評価への活用の課題、⑬今後のマネジメントへの活用、⑭今後果たす役割の14問で構成されている。このうち、⑩については、本章第3節で詳細な分析を行う。また、⑥、⑦、⑧の算定の課題については、第V章第1節で、⑫については、第V章第2節で詳細な分析を行う。

4 横澤（2006），p.89

5 北海道知事政策部（2006），p.12

6 財団法人中部産業活性化センター（2008），調査研究結果 概要

7 1自治体は2つの部署から回答があり、2自治体は、導入していないため回答できないとの内容であったため、回答総数は22自治体とした。

①フルコストの定義

12自治体が定義しており、事業費と人件費の合計とする地方自治体、それに加えて、共通事務費等を配賦している地方自治体、発生主義の考えに基づき非現金支出を計上している地方自治体の3つに分類できる。人件費のほかに共通事務費を配賦しているのは1自治体のみであった。また、非現金支出の内容としては、減価償却費、市債の利子を認識している地方自治体がほとんどである。ここから、決算情報で容易に把握できる当該事務事業費に加えて、主に人件費を認識していることがわかる。

②導入目的

市民への説明責任、職員の意識改革、事業の効率性の評価の3項目が上位を占めたことから、フルコストを含むコスト情報を外部目的、内部目的ともに活用しようとしている姿勢が確認できる。また、このことは、フルコストが、外部目的、内部目的ともに活用でき、地方自治体にとって有意義な情報であることも示していると考えられる。

多くの地方自治体は複数の導入目的を選択しているが、ここで注目したいのは、1項目のみを選択した地方自治体における傾向である。「市民への説明責任を果たすため」のみを選択した地方自治体は、当該自治体の独自制度に利用している。また、「事業の効率性を評価するため」のみを選択した地方自治体は、活用状況として政策評価・施策評価を挙げており、行政評価に特化してフルコストを活用していることがうかがえる。最後に、「内部管理のため」のみを選択した地方自治体は、活用状況として組織定数の管理を挙げている。導入目的を限定している地方自治体は、先進的に独自制度を築き、展開していることがわかる。

③活用状況

事務事業評価が、政策評価・施策評価を大きく上回っている実態は、地方自治体における行政評価の取組状況と関係している。総務省（2011）では、行政評価の対象について、政策・施策に比して、事務事業を対象としている地方自治体が多い現状が示されており、この傾向がアンケート調査にも反映されている。その他の独自利用としては、「組織定数の管理」、「情報を検証・分析し年次財務報告書、主要施策の成果等で発表」、「独自制度で公表」、「分析資料」、「市民への情報提供、庁内の意識改革」となっている。「公共施設の統廃合、運営、あり方の見直し」も評価に基づく見直しと考えると、ほとんどの地方自治体でフルコスト情報は評価に利用されている。

④公表状況

行政評価シートの一部として公表している地方自治体が多く、フルコストの利用目的は、行政評価に重点が置かれていることがわかる。また、フルコスト情報を中心に公表し

ている地方自治体は、評価シートの作成などの単なる行政評価ではなく、独自の制度を構築している。

⑤直接事業費に配賦する経費

多くの地方自治体が、人件費を配賦している。管理部門の人件費、三役・部局長等幹部の人件費の選択肢を別に設けているため、ここでの人件費は課長以下の当該業務に直接携わる職員の人件費である。部門共通費を含んでいるのは、わずかに3自治体のみであった。原因としては、事務の繁雑さなどが想定される。減価償却費（公共施設）は、施設のあり方を検討する場合には、認識が不可欠と考えられるが、想定していたよりも認識している地方自治体が少ないことが注目される。それに比して、庁舎等の減価償却費を4自治体が配賦していることは注目される。また、市債の利子、退職引当金も同程度が配賦されている。

⑥人件費の算定

行政評価に先進的に取り組んでいる地方自治体の多くは、人工表による集計を行い、平均人件費を乗じて算出している。ただし、この方法には課題も存在する。個別の事務事業に割り振りにできない間接労務費や市長、副市長を含む管理職の人件費を各事務事業の合計業務量を配賦基準として配賦している自治体が1市あった。市長、副市長を含む幹部職員の人件費の配賦基準をどうするかは検討が必要だが、市長、副市長等は経常的な業務に参与することは少なく、新規・重点事業に主に携わることから、それらの決算額を配賦基準とすることも考えられる。

⑦部門共通費の算定

部門共通費を配賦しているのは4自治体にとどまった。職員数と事務事業の業務量の2つの配賦基準が確認できた。

⑧減価償却費の算定

配賦している多くの地方自治体が定額法で算定を行っている。庁舎等の減価償却費については、2自治体の人件費を配賦基準としている。庁舎等については、各課の専有面積を庁舎管理部門が把握しているので、それを利用した方が合理的だと考えるが、共用部分等の処理が複雑になるため、単純に人件費で按分した方が配賦しやすいと思われる。

⑨その他のコストの配賦と算定方法

行政コスト計算書に含まれるコスト（金利・退職給与引当金繰入額など）、リース資産、歳入歳出外現金、不能欠損額などを認識している。

⑩参考とした事例

1自治体が国内・国外ともに参考にしたとの回答であった。参考とした内容としては、

「必要積算コスト（トータルコスト）は、海外視察や学識経験者の助言をもとに開発した」というものである。

また、国内で参考とした事例は、6自治体から回答があった。内容としては、三重県、名古屋市、豊橋市、尼崎市、他の政令指定都市等の事業費の算定方法、他市の事務事業評価シート等、業務量の計算方法、総務省公表「新地方公会計制度実務研究会報告書」の「その他のコスト」算入項目等という内容であった。

⑬今後のマネジメントへの活用

内部管理としては、意思決定・経営戦略の策定と予算編成が多くを占めた。また、市民との関係では、市民協働よりも情報公開が多数を占めていることから、地方自治体は、情報を市民と共有する必要性を優先している。

⑭今後果たす役割

今後の地方自治体にとって、フルコストを認識することの重要性について、市民への情報公開の視点、事業の選択やあり方の見直しの視点、職員のコスト意識や経営感覚の視点が挙げられている。一方、地方自治体にはコストだけでは計れない業務も多々存在し、コスト情報のみが焦点化されることへの危惧を示す自治体もあった。その危惧を解消するためにも、一定のルールが整備されることが重要である。

3 普及と活用について

(1)調査から見える現状

ここでは、アンケート調査から見える現状を整理する。フルコストの算定、活用については、市場化テストや独自制度を構築した市民への情報公開など、明確な目的を持って取り組んでいる地方自治体がある一方で、多くの地方自治体では行政評価に活用しているのみであり、行政評価シートの一部としてフルコスト情報を公表しているケースがほとんどである。また、多くの地方自治体が、直接事業費に加えて、人件費を認識している。

(2)算定できない理由

アンケート調査の直接事業費に配賦する経費では、人件費に比較すると、減価償却費と部門共通費を配賦している地方自治体はわずかであった一方、算定が困難な原因としては、「人件費の配賦が完全でないため」、「減価償却費の把握が困難なため」、「部門共通費等の配賦が困難なため」の3項目を選択した地方自治体が多くを占めた。特に、最も多くの地方自治体が直接事業費に配賦する経費として選択した人件費が、フルコスト算定が困難な原因となっていることが注目される。このことは、多くの地方自治体でフルコストの必要性を認識している一方で、算定の難しさを認識している現状を表している。選択と集

中を迫られた地方自治体は、行政評価や指定管理者、市場化テストなどのアウトソーシングのために、フルコストの活用に取り組み始めたが、その第一段階である人件費の配賦をうまく処理できていないのである。

(3)活用されない理由

これまで、先行研究と先進自治体へのアンケート調査により、地方自治体のフルコストの現状を確認した。これらの情報から導き出される結論は、地方自治体ではフルコストが活用されていないということである。その理由について、アウトソーシングに関するコスト情報との関係を中心に整理する。地方分権——現在は、地域主権——による、官から民へとという流れと、NPMの市場原理は、パブリックセクターとプライベートセクターの関係に多くの変化をもたらした。地方自治体の施設管理運営業務における、委託から指定管理者、そして、市場化テストという制度の変遷も、その中の大きな潮流の一つである。

公共施設の管理運営委託には、指定管理者制度が導入されるまでは一定の制限があり、財団法人等へ委託するケースが多く、委託料の積算は、市職員と同じ給料表を使用した人件費、物件費、一定の率を乗じた諸経費により行われていた。この諸経費は、財団法人の運営に充てられる間接費的な性格を持つ経費だが、その積算は経験値によって行われていたため、多くの問題を含んでおり、コスト情報は不十分であった。

平成15年度に導入された指定管理者制度の導入コスト削減効果について、富永（2007）は、「指定管理者制度の導入による行政コスト削減効果は、①「導入」効果（制度の導入による業務の見直し等、▲9.3%）、②「公募」効果（競争原理の導入、▲12.6%）、③「競争性」効果（競合相手の出現、▲18.8%）、の三つの段階に分けられるといえる。」⁸とし、制度の導入だけでも1割程度のコスト削減効果があることを示している。岡部（2011）は、指定管理者の適正利益について、「雇用の問題では、やはり将来的に人件費にかかわる一定の積算基準などをつくる必要があるのではないだろうか。例えば過去には私たちの積算の6～7割で自治体が人件費を積算していたこともあった。」⁹とし、蓮川（2011）は、指定管理者制度には、指定管理料が安くなるインセンティブが働き、正規職員の仕事を非正規職員に任せるケースや賃金が安くなるケースがあることを指摘し、板橋区、野田市、川崎市、札幌市の取組みを紹介している。¹⁰

このうち、板橋区（2009）では、平成17年度に指定管理者制度を導入して以来、職員標準人件費の6割を上限と定めていた人件費の算定基準を、正規従業員、非正規従業員とも

8 富永（2007），p.20

9 岡部（2011），p.22

10 蓮川（2011），p.30

区職員の給与実態に準じて算定することを基本とするように変更した。そして、指定管理業務の遂行に必要な当該事業者の本社等からの支援に係る経費についても加算することができるようにしている。¹¹しかしながら、これらは一部の地方自治体の取組みにとどまっており、多くの地方自治体で実施されている指定管理者制度のコスト情報には課題が残されたままである。

平成18年度から導入された市場化テストは、指定管理者制度と同じく、行政サービスの質の向上と行政サービスに係るコストの削減を目的としている。

官民競争入札等監理委員会（2010）では、官民競争入札において、従来の実施に要した経費として開示する情報の範囲と認識方法を示している。このほか、入札に際しては、従来の実施に要した人員、施設及び設備、達成水準、実施方法等を開示すよう求めている。官民競争入札——市場化テスト——は、従来の実施状況に関する情報の開示において、発生主義の経費の認識や間接部門の経費の配賦など、よりフルコストに近いコスト情報が提供される制度となっている。しかし、実際の官民競争入札にあたっては、入札額の評価の際、国の行政機関等の入札額、民間事業者の入札額に所要の額を加算し、または所要の率を乗じるなどの方法で調整する必要があるなど、官民のコストを単純に比較することはできない。国の入札額に含める経費は、直接人件費、直接事業費であり、非現金支出や間接部門費は入札額の比較の際の調整項目として、国の行政機関等の入札額に加算されることになる。実際の入札においては可避コスト・アプローチの考え方を採用し、評価においては、フルコスト・アプローチの考え方を採用している。

このように、指定管理者、市場化テストにおいて公表されるコスト情報はフルコストとはほど遠く、民間企業において、その情報を基に積算することには無理があり、原価の回収が不可能となってしまう可能性がある。

V フルコスト算定と活用

1 フルコスト算定の課題と対応策

(1)人件費

人件費について、南（2005）は、厳密な原価計算を行っている製造業に比べ、地方自治体は工程数が少なく、労働集約的な業務が多いことを指摘し、年度を単位とした事務事業分析は、職員へのアンケートによる従事時間、人工ベースで行うことが合理的であるとしている。この指摘とアンケート調査結果の算定方法の現状は一致しているが、地方自治体

11 板橋区（2009），pp.35-36

が認識している課題とは大きな隔たりがある。このことから、現在の算定方法で求められたコストが、行政評価やアウトソーシングなどの意思決定に真に生かすことのできる情報なのか、フルコストの算定を行っている地方自治体——職員自身——が、自問自答しながら業務を遂行していることがうかがえる。

人件費は、直接労務費、間接労務費を合わせると、最も重要な経費である。また、部門共通費や減価償却費などの配賦基準としても利用されていることに留意すべきである。地方自治体によっては、ほとんどの経費を人件費で配賦している場合もある。このことから、フルコスト計算における人件費算定の正確性が求められる。

(2)部門共通費

アンケート調査から、部門共通費算定の重要な課題として、間接費に応じた配賦基準の設定が挙げられる。配賦基準を細かに設定すればするほど、フルコスト計算は複雑になる。大切なのは、重要な間接費をすべて配賦するという点であり、そのための基準が求められる。

(3)減価償却費

アンケート調査から、正確な減価償却費算定が困難な要因は、①固定資産台帳の未整備、②庁舎等の事務スペース等の未把握、③寄附等により取得した資産の耐用年数の設定、④大規模改修による影響の未把握、の4点に整理できる。地方自治体においては、施設修繕を資産形成につながる修繕（資本的支出）と現状維持のための修繕（経常的支出）に区分していないため、特に④への対応は困難である。本来、資産形成につながる修繕——特に、大規模修繕等——は資産に計上し、減価償却の対象とするべきである。

次に、減価償却費の課題として、算定額に大きな影響を与える有形固定資産の評価方法について検討する。財団法人社会経済生産性本部（2002b）では、「利用者がもし過去の安い取得額に対する償却負担しか利用料として支払わないならば、施設の建て替えに関する財源として、利用料の累積額は十分とはいえないものとなる。」¹²との理由から、時価評価を採用している。それに対し、筆者は、地方自治体が減価償却費を認識するのは、世代間の負担のバランスを確保するためであり、取得費用を利用期間に適切に配分することが重要であると考えられる。施設を更新する段階で、建替えに必要な財源が確保されている必要はない。その時点の市民が、将来負担を発生させても更新すべきだと判断した場合、地方債等を財源に更新することになる。このように、地方自治体における減価償却費の意味は、適切な世代間負担を確保することであり、建替財源を確保することではないという考え方に立てば、有形固定資産の評価方法は、取得原価とするべきである。

12 (財)社会経済生産性本部（2002b）、はじめにiii

2 フルコスト活用の課題と対応策

(1)行政評価への活用の課題と対応策

アンケート調査から、課題は、①フルコスト自体の算定や制度に関すること、②職員の作業負担に関すること、③行政評価の制度に関すること、の3点に整理できる。

まず、フルコスト自体の算定については、算定範囲や算定の難しさが指摘されている。本章第1節でも述べたが、人件費の精度はフルコスト算定にとっては大きな課題である。また、直接事業費よりも、減価償却費や公債費の割合が高くなり、直接事業費の多寡が評価にあまり影響しなくなることが指摘されている。過去の行政活動により発生する減価償却費や公債費などの管理不能コストが多くを占めると、評価自体が無駄となる可能性があり、このような事務事業については、現状把握にとどめるしかない。建設費と減価償却費の二重計上の課題も指摘されている。

職員の作業負担については、制度導入の必要性や有効性の職員への十分な説明、導入後の形骸化防止が課題である。筆者は、これらの課題解決には、行政評価が業務改善につながる事が不可欠であると考え。自らの業務の評価が、業務改善につながり、市民サービスの質の向上やコスト削減などの一定の成果が共有されることが大切である。

(2)アウトソーシングへの活用の課題と対応策

アウトソーシングへの活用の課題は、第IV章第3節において、フルコストが活用されない理由として整理した。アウトソーシングへの活用の第一歩は、官民コストの比較をどのように担保するかという点に集約されると考える。アウトソーシングを行うときに、必要となるのが官民のコスト比較である。官が自ら実施している事業のコストを把握できなければ、民とのコスト比較は不可能であり、民間企業が原価を回収し、適正な利益を確保することを阻害する。

これらの課題解決のためには、フルコストの考え方が重要である。地方自治体のアウトソーシングはコスト削減だけが目的ではない。民間やNPO等のノウハウを生かし、より良い行政サービスを実現するためのツールでなければならない。これらの制度がその機能を十分に発揮するためには、フルコストで算定したインプット情報が重要である。

3 マネジメントへの活用の可能性に向けて

(1)行政評価

取り組みに不可欠なのが、①システムの構築、②職員の「やらされ感」の払拭である。システムの構築については、地方自治体の業務の多くが電算システムを利用して行われてお

り、フルコスト算定においても電算システムは必要不可欠で、効率的な制度設計が課題となる。尼崎市や大野城市のように、フルコストを用いた取組みに一定の成果が見られる地方自治体は、制度設計をしっかりと行い、それをシステム構築に生かしている。そのようなシステムで、地方自治体にとって有意義な制度を実施すれば、職員の「やらされ感」は払拭されると考える。

南（2005）は、地方自治体の事務事業評価においては、コストに関する分析手法が開発されていなかったことにより、パフォーマンス評価に注目が集まり、主観的な自己評価になっていたことを指摘し、「自治体 ABC によって、客観的なコストをもとに、その効果を評価できる基盤ができつつある。これに、包括予算方式を組み合わせると、業務改革・改善が現場からの自発性によって効果的に展開される可能性が出てきたのではないだろうか。」¹³と述べている。ここでは、行政評価におけるコスト情報の重要性が認識され、NPM の原則の一つである権限委譲を重視した包括予算制度と組み合わせることで、現場において、予算確保、客観的なコストの把握、評価までをパッケージで行うことにより、コスト・パフォーマンス実現への創意工夫や職員の意識改革が図られ、業務改善という内部的な効果が得られるとしている。当然、この内部的な効果は、行政サービスの質の向上という市民に対する外部的な効果につながるものである。

このように、行政評価へのフルコストの活用を考えると、他の制度との組み合わせを視野に入れて検討することが重要である。これまで、地方自治体は、行財政改革の様々なツールを導入してきたが、今後は、それらのベストミックスが検討されるべきである。そして、自分たちの自治体にとって、ベストミックスな制度を創設し、その制度を効果的、効率的に稼働させるためのシステムを構築することが必要なのである。

(2)アウトソーシング

太田市では、アウトソーシングに活用できる情報として、セグメント別行政コスト計算書を作成し、個別の業務の真実のコストを計算している。特に、機会費用を認識しており、今後、官民のコスト比較を行う上では、重要なものと言える。また、単位あたりコストを計算しており、このことにより、他団体、民間企業、NPO 等との比較可能性を担保している。

官民を比較するとき、コストとともに必要な情報は行政サービスの質である。太田市では、マネジメントシステムの一環として、客観的に現状の行政サービスについて市民がどう感じているかを捉えることで、今後の行政サービス改善の基礎資料とするため、市民満足度アンケートを実施している。アウトソーシングの方針を決定するためには、フルコス

13 南（2005），p.122

トと行政サービスの質に関する情報を的確に把握しなければならない。また、アウトソーシング実施後も適切な行政サービスの質が維持されなければならない。このことを考えるとき、太田市マネジメントシステムの総合的な取組みは参考になる。

そして、地方自治体が、適切なアウトソーシングを実施するためには、行政評価との関係が重要である。先進自治体へのアンケート調査結果から、フルコストは、主に評価に活用されていることを指摘した。しかしながら、市場化テストに先進的に取り組んでいる地方自治体を除くと、行政評価をアウトソーシングに活用している地方自治体はほとんど見られない。今後は、フルコスト情報と行政サービスの質の情報に基づき、行政評価を的確に実施し、その評価を A（アクション）につなげて、積極的にアウトソーシングを進めることが必要である。

(3)ベンチマーキング

フルコスト算定の意義として、比較可能性の担保を挙げることができる。ここでは、コスト情報による比較可能性の阻害要因を整理し、その解決のためのベンチマーキングの有効性について述べる。

水田（2005）には、3つの阻害要因が紹介されている。1つは、社会経済状況や委託化の進展により、受託業者の応札価格が変動することである。地方自治体にとっては、安価な委託料でも、仕様を満たす質のサービスが実施されれば問題はないが、コストの比較可能性という点からは問題がある。次は、委託化の進展による加配状態である。学校給食の単独調理場と共同調理場でのコストがほぼ同じでスケールメリットがないケースの要因として、委託化が進展したことによる加配状態の人件費がコストを押し上げていることを分析している。このような分析は、業務内容にまで踏み込まなければ可能とはならない。まずは、比較可能なデータの分析による仮説を検証し、最終的には、比較可能性の阻害要因を排除して、比較分析を行うことが必要である。

最後に、用地取得費が挙げられている。公営住宅事業の地方自治体比較においては、フルコスト算定を行うことが、比較可能性を阻害する結果となっている。この場合は、同一圏内における、公営住宅と民間住宅の比較などの活用に限定されることに留意しなければならない。

これらの阻害要因を排除するためには、可能な限り多くの地方自治体でフルコストを算定し、サービスの質を表す指標とのベンチマーキングを活用することが必要となる。4象限マトリクスにコストと質をベンチマークすることにより、一定の傾向が把握できる。その傾向から外れている地方自治体については、上記のような阻害要因について検証を行い、阻害要因が存在しない場合は、他の地方自治体に比べて、コストまたはサービスの質

に問題が存在することが明確になる。

VI 公会計改革におけるフルコストの役割

すでに、2002年当時、「しかし、行政コスト分析には、発生主義によるフルコスト把握の必要性などの問題点も指摘されており、統一的な指標として利用可能なフルコスト算出基準の確立が、公会計制度の改革と併せ、今後取り組むべき課題となる」¹⁴との指摘がある。公会計改革において、自治体間、民間企業、NPO等との比較可能性を担保するためには、フルコストを算定する必要がある、そのための統一的な算定基準が必要になる。

今回のアンケート調査では、地方自治体におけるフルコストの算定方法が一律でないことが確認され、現状や課題が浮き彫りにされた。また、活用目的も、行政評価、市場化テスト、情報公開など様々である。確かに、フルコストは万能ではなく、それぞれの利用目的により、その姿かたちは異なることになるが、今後の地方自治体の様々なツールにとって、インプット情報として必要不可欠な根幹となる情報であることは本稿でも検証してきたところである。そうであれば、まずは基準的なフルコストの算定方法を確立することが重要ではないだろうか。

そして、行政評価やアウトソーシングへの活用にとどまらず、地方自治体の様々な行政計画の策定や予算編成——意思決定——に反映させていくことが求められる。これらの作業は、自治体職員に多くの気付きを与えるはずである。本稿では、紙数の関係で検証することはできなかったが、フルコストを算定、活用することは、職員の意識改革や業務改善へとつながり、その先には、地方自治体全体の組織風土の変革が待っているはずである。これらについては、地方自治体の人材開発ともつながってくるテーマであり、今後の研究課題としたい。

VII おわりに

本稿では、地方自治体におけるフルコストの重要性について、先行研究と先進自治体へのアンケート調査を基に検証を行った。民間企業と異なり、これまで発生主義や原価などへの認識に乏しかった地方自治体が、明日からフルコストを算定することは、職員の意識やシステム上、無理があると言わざるを得ない。また、民間企業とまったく同じフルコストを算定する必要があるのかも疑問が残る。しかしながら、今後、地方自治体を取り巻く

14 財団法人神戸都市問題研究所（2003），はしがき

状況が一層厳しさを増す中、様々な制度に共通して必要となるインプット情報であるフルコストを算定することは非常に重要なことであり、そのための一定の基準を設けることは、非常に有意義なことなのである。

〈謝辞〉

本稿の執筆にあたって平成23年11月に実施したアンケート調査では、23自治体の協力を得ることができた。アンケート調査結果の分析は本稿の大きな柱となっており、今後の地方自治体におけるフルコストを考える上でも、貴重な資料となるものである。この場をお借りして、アンケート調査にご協力いただいた地方自治体に深く感謝の意を表したい。

また、本稿の執筆にあたり、リサーチ・クエスチョンを中心に、終始適切なお指導をいただいた稲沢克祐教授に深く感謝申し上げる。

参考文献

- 板橋区（2009）「指定管理者制度の運用に関する指針」。
- 岡部禎之（2011）「公共サービスを高める官民連携とは－民間事業者からの提言」『ガバナンス』No. 119。
- 官民競争入札等監理委員会（2010）「実施要項における従来の実施状況に関する情報の開示に関する指針」。
- 財団法人神戸都市問題研究所（2003）「目標管理型コスト分析に基づく行政経営の戦略的ガイドライン創出」『都市政策』第112号。
- 財団法人社会経済生産性本部（2002a）「発生主義を用いた地方自治体サービスのフルコストの分析～保育所・学校給食・公営住宅・介護保険在宅訪問サービス～調査結果報告書」。
- 財団法人社会経済生産性本部（2002b）「発生主義を用いた地方自治体サービスのフルコストの分析～保育所・学校給食・公営住宅・介護保険在宅訪問サービス～調査結果報告書（マニュアル編）」。
- 財団法人中部産業活性化センター（2008）「公共サービスへの競争導入による民活実態」調査研究報告書～市場化テスト法の動向とその展望～」。
- 総務省（2011）「地方公共団体における行政評価の取組状況」（平成22年10月1日現在）。
- 高寄省三（2003）「行政コスト分析と事務事業選別基準」『会計検査研究』第28号。
- 田中秀明（2003）「アウトソーシングと政府の経営改革—行政サービスのフルコスト分析の活用」『都市政策』第112号。
- 富永玲子（2007）「特別企画みずほ総合研究所最新リポート指定管理者制度の導入によるコスト削減効果」『指定管理』No.9。
- 蓮川寛（2011）「指定管理者制度は今—第2ステージへの課題」『ガバナンス』No.119。
- 北海道知事政策部（2006）「平成17年度アカデミー政策研究 コスト情報を活かした行政経営をめざして」。
- 水田健輔（2005）「行政コストの診断にもとづく外部委託の検討」『地方財務』第614号。
- 南学（2005）「行政コスト分析を活用した業務改革」『判例地方自治』No.268。
- 横澤良子（2006）「市場化テストにおけるコスト情報についての考察」『公会計研究』第7巻第2号。