

地方自治体における管理会計情報の活用と行政評価

保 田 順 慶

I はじめに

(1) 研究の背景

地方自治体の財政の悪化や財政構造の改革に対する必要性の認識にともない、1990年代後期以降、行政評価や地方公会計制度への取組みが進められてきた。行政評価に関する研究も多く見られる（松尾，2009 など）。しかしながら、行政評価は地方自治体の法律等で規制されるものではなく、各自治体の裁量に委ねられる（松尾，2009，14 頁）ことから、行政評価への取組みやその活用実態については、各地方自治体で大きく差があるといわれる。行政評価システムを単なる行政組織外部の住民への説明責任を果たすための存在として捉えるのではなく、行政組織内部のマネジメント・コントロール・システムとして活用することについての研究もなされてきた（堀北，2010 など）。しかしながら、行政評価システムが公会計システムとリンクしていないケースも多く、単純に実務担当者を疲弊させているだけになっているという問題点なども指摘されている（目時・妹尾，2012，124-126 頁）。

また、地方公会計制度の整備の中で、財務会計目的だけではなく、管理会計目的からの会計情報の活用についても広く議論がなされてきている。管理会計研究の中で進展してきた新たな管理会計技法である ABC（活動基準原価計算；Activity Based Costing）や BSC（バランスド・スコアカード；Balanced Scorecard）を適用するという試みがなされてきた。札幌市，姫路市，千代田区では BSC の導入の検討がなされ，四日市市や市川市では ABC の導入の検討がなされたものの，導入の検討に留まるものや，導入してもその後廃止されるなど，今日まで継続して適用されている地方自治体はほとんど存在せず，普及されていないという現状がある（木村，2015，1 頁）。

(2) 研究の目的と方法

地方公会計制度の整備の進展の中で，今後 ABC や BSC といった管理会計技法の適用や地方公会計システムと行政評価システムをリンクさせて，行政評価システムを住民への説明責任履行のためのシステムではなく，マネジメント・コントロール・システムとしても機能させていくという議論が進んでいくのではないかと考えられる。そこで，本研究においては，地方公会計や行政評価に関する先行研究のうち，代表的な研究についてレビューを行ない，今までの議論の流れについて確認を行なう。その上で，今後の議論のために考慮すべき点について，マネジメント・コントロール・システムの特徴や管理会計情報の性質を確認することで明らかにすることを旨とする。

(3) 本稿の構成

本稿では、Ⅱにおいて個々の管理会計技法（ABC、LCC、BSC）を地方自治体に適用するという先行研究について概略のみをレビューする。すべての先行研究を網羅的にレビューして詳述することは紙幅の関係上からも困難であるが、いくつかの先行研究を概観することで、個々の管理会計技法の地方自治体への導入にあたっての課題について明らかにする。Ⅲにおいては、行政評価システムのマネジメント・コントロール・システムとしての利用についての代表的な先行研究についてレビューを行なう。診断型システムとインタラクティブ・システムの対比や業績管理システムの構築、組織業績との関連性など、さまざまな先行研究がなされていることを明らかにする。Ⅳにおいては、考察と限界、今後の課題について述べる。マネジメント・コントロール・システムの位置付けを明確にすることによって、行政評価システムをマネジメント・コントロール・システムとして捉える場合の検討事項等について述べる。また、行政評価システムの中に組み込まれる地方公会計システムの一環を担う管理会計システムの特質についても説明を行なう。

Ⅱ 個々の管理会計技法の適用に関する研究

(1) ABCに関する研究

藤森（2001）は、地方自治体会計において有用な管理会計的アプローチは、ABC 予算（活動基準予算：Activity Based Budgeting）であると主張する（藤森，2001，71 頁）。伝統的な自治体の予算編成・執行過程は、行政活動の計画とコントロールを目的としてタテ組織の機能的な行政組織を中心とした編成がなされるが、ABC 予算であれば、プロセス志向の観点からヨコ組織の活動を中心とした予算編成がなされるため、業務内容の可視化を可能とすることができ、無駄な活動を見つけて削減することで、財政の健全化を図ることができる（藤森，2001，72 頁）と主張する。

南（2004）は、行革担当部署が押し付ける形態による ABC の実施ではなく、自発的な担当部署による ABC への取り組みについて、横浜市の取り組みを紹介した（南，2004，373-384 頁）。横浜市の総務局法制課においては、文書集配業務や複写・印刷業務について、ABC による業務分析を行なうことで最も効果的な業務改善の方向性を打ち出し、業務委託のコストと直営のコストの比較を行なった。その結果、業務改善が図られるとともに、経費削減効果が認められた（南，2004，379-382 頁）と説明する。

重見（2015）は、従来の ABC に対する批判¹を前提に、地方自治体への TDABC（時間主導型活動基準原価計算；Time-Driven Activity Based Costing）の実証研究を行ない、有用性の検証を行なった（重見，2015，195-221 頁）。実証研究の結果、労働集約

¹ ABC に関するインタビューには多くの時間と費用がかかる、データが主観的で有効性に疑問がある、データを保存し、処理し、報告することに多額の経費がかかる、ABC モデルは独立的であり、全社的な収益性状況を統合的情報としては提供しない、変化する状況に適用する形に対応できない、未利用キャパシティが存在する可能性を無視するとき、理論的正確性を欠く（Kaplan and Anderson，2007：邦訳 9）という批判がなされている。

型産業であり人件費の割合の高い地方自治体の中で、窓口業務などの定型的・反復的な業務については TDABC の適用が可能であることが明らかにされた（重見，2015，217 頁）。また，TDABC の計算過程において未利用キャパシティの明確化が可能な点や TDABC の ABB（活動基準予算：Activity Based Budgeting）への適用において，プロセスの見直しや環境変化への迅速な対応が可能となる点が明らかになった（重見，2015，217-218 頁）。

（2）LCC（ライフサイクル・コストリング；Life-Cycle Costing）に関する研究

宮地（2003）は，環境管理会計における一手法である LCC を国・自治体等の公的部門が行なうグリーン購入との関係において提示し，議論のためのフレームワークを示した（宮地，2009，1-10 頁）。公的部門は税を用いてグリーン購入を行なうことから，納税者に対する新たな説明責任が発生する（宮地，2003，6 頁）ため，LCC を用いて取得コストのみならず，使用コスト，運用コストなどを含めたトータルコストを算定することが必要となる。そして，大量生産品の場合，個々の使用実態に適合した LCC を行なうことは困難であることから，まずは受注生産品から LCC 手法の精緻化を図るべきであると主張する（宮地，2003，8-9 頁）。

矢澤（2008）は，LCC を社会原価にまで拡張し，公会計と政策科学にまたがる複合領域における事例への適用を試みた（矢澤，2008，20-36 頁）。

宮地（2009）は，地方自治体における LCC の導入可能性について，九州の自治体の ESCO（Energy Service Company）事業への取り組みや導入検討事例を通じて検討を行なった（宮地，2009，33-42 頁）。自治体の ESCO 事業への取り組み又は導入の検討が，自治体内部に LCC の考え方を定着させる契機になるのではないかと主張している（宮地，2009，35 頁）。

中島（2017）は，地方自治体の LCC への取り組みを明らかにし，直面している課題を明らかにするために，1,000 自治体への郵送質問票調査を実施した（中島，2017，131-140 頁）。その結果，大規模な自治体ほど LCC に対する取り組みが進展し，小規模な自治体になればなるほど LCC に対する取り組みが遅れていることが明らかとなった（中島，2017，139 頁）。また，LCC をある程度活用している自治体では LCC を算定するレベルをより高めることが直面する課題であるのに対して，LCC を活用できていない自治体においては LCC に対する理解を深めて専門的知識を持つ人材の育成が直面する課題であるということが明らかとなった（中島，2017，139 頁）。

（3）BSC に関する研究

BSC については，行政監査への BSC の導入に関する検討（佐藤，2009，1-12 頁），地方自治体への BSC の導入に際しての財務の視点の検討（佐藤，2010，95-105 頁），地方自治体への BSC の導入に際しての顧客の視点の解釈の検討（佐藤，2010，58-72

頁)などが存在する。過去に札幌市、姫路市、千代田区では先進的に BSC の導入の検討がなされたが、多くの地方自治体に普及することはなかった(木村, 2015, 1 頁)。これは、BSC が戦略支援ツールとして認識されることがなく、事業部門の業績評価ツールとして機能してこなかったことが原因であると考えられている(木村, 2015, 5 頁)。また、組織に明確なビジョンや戦略自体が欠如しているため、戦略実行のためのプロセスを明確に示すことができなかった(木村, 2015, 5 頁)ことや、BSC の導入自体が目的化してしまい、現場職員にとっては単に余計な仕事の一つ増加したという受け止められ方しかしてこなかったこと(木村, 2015, 6 頁)が原因と考えられている。

III 行政評価に関する研究

(1) 藤野 (2007) の研究

藤野 (2007) は、公的組織における管理会計の位置付けをマネジメント・アプローチとガバナンス・アプローチの 2 つに分類して、従来の公的組織への管理会計の適用はマネジメント・アプローチを中心としてきたものの、新しいガバナンス改革においては、ガバナンス・アプローチを検討していくべきではないかということを主張した(藤野, 2007, 29-41 頁)。マネジメント・アプローチとは、何らかのマネジメント問題を解決するという目的を所与として、当該目的にもっとも適合性の高い管理会計手法を適用しようとするものであり(藤野, 2007, 39 頁)、ガバナンス・アプローチとは手段としての管理会計が適用される中で新しい目的が創りだされ、再度目的に対する手段が選択されるというダイナミックなプロセス(藤野, 2007, 39 頁)である。

公的組織における管理会計は、1980 年代以降 NPM (New Public Management)²を支援するためのツールとして位置付けられてきており、マネジメント・アプローチに基づいて議論が展開されてきたことを説明する(藤野, 2007, 30-32 頁)。BSC は、財務情報のみならず非財務情報を提供することによって、また ABC (Activity Based Costing) は、コストに関する詳細な財務情報を提供することによって NPM を支援するツールとして用いられてきたと述べる(藤野, 2007, 31-32 頁)。

公的組織におけるガバナンスは、コーポレート・ガバナンスと対比されることが多いが、両者の類似を強調しても、両者の相違を強調したとしても、公的組織の意思決定は利害関係者から影響を受けることになる(藤野, 2007, 34 頁)。そして、コーポレート・ガバナンスとの対比によるガバナンス・モデルでは、利害関係者と公的組織が一元的ではなく多様な存在を内包することや、利害関係者と公的組織は一方が他方を規律づけるような一方的な関係性ではないという点を捨象してしまうことを指摘する(藤野, 2007, 34 頁)。

² NPM とは、目標がどれだけ達成されたのかを表すこと(成果志向)、公共サービスの受け手である市民を顧客と捉えて満足度向上を図ること(顧客志向)、民間企業との競争によって業務効率化を図ること(市場機構の活用)、公共サービスの提供権限をサービスの受け手に近い所に移譲することで多様なニーズに迅速かつ柔軟に対応すること(分権化)という 4 つの原理から成り立つ(総合研究開発機構, 2002, 121-122 頁)。

藤野（2007）は、公会計における管理会計の位置付けをマネジメント・アプローチとガバナンス・アプローチという2つの区分から、過去の公的組織の管理会計におけるマネジメント・アプローチの意義や公的組織におけるガバナンス・アプローチによる管理会計の位置付けを試みたという点において示唆に富む研究であるといえる。

（2）松尾（2008）の研究

松尾（2008）は、先行研究で指摘されてきた議論に対して、実態や新たな視点を探索的に発見するために、15自治体を対象とした事例研究と全国853自治体への郵送質問票調査を実施した（松尾，2008，41頁）。因子分析の結果、経営環境の複雑性が高い自治体、また、導入サポート³がしっかりしている自治体は、行政評価情報を活用できていることが明らかとなった（松尾，2008，49頁）。また、行政評価の測定、評価の合理性確保の困難性が、行政評価情報の活用度に対して直接的にマイナスの影響を及ぼすわけではないことも明らかとなった（松尾，2008，49頁）。さらに、導入サポートやリーダーシップの強い自治体は、部門間の垣根が低く、互いに支援しようとする気持ちが強くなり、そのことが行政評価情報の活用にとってもプラスに働いている可能性があり、導入サポートやリーダーシップに影響を受ける予算に関する分権化も行政評価情報の活用プラスの影響を与えることが明らかとなった（松尾，2008，49頁）。

また、規模の大きい自治体において分析結果の傾向がより顕著に出ることが認められたが、結果自体には大きな差が生じなかった（松尾，2009，51頁）ことも指摘されている。

松尾（2009）の研究は、現実の自治体に郵送質問票調査を実施して、行政評価情報の活用度に対して影響を与える要因として、導入サポートやリーダーシップが重要であることを明らかにした点において示唆に富むものであるといえる。また、導入サポートやリーダーシップは、予算を中心とした分権化やインターラクティブネットワーク、責任共有とも関連性があることが明らかにされており、行政評価の導入、運用を通じて組織のコミュニケーションや組織風土の変革に影響を及ぼすことが示唆されている（松尾，2009，50頁）。

（3）堀北他（2010）の研究

堀北他（2010）は、組織コンテキスト、特に経営環境の予測可能性と組織文化に着目し、それらとマネジメント・コントロール・システムとしての公会計、行政評価、リスクマネジメント、その他のマネジメント・コントロール・システムとの関係性を明らかにするための質問項目を設定し、853の地方自治体に郵送質問票調査を実施した（堀北他，2010，36頁）。

³ 導入サポートとは、トップマネジメントのサポートや教育・訓練などの事業担当者へのサポートの充実度に関するものである（松尾，2009，45頁）。

その結果、組織コンテクストとして、経営環境の予測可能性はある程度高いことが確認できた（堀北他，2010，45 頁）。また、組織文化においては、政策浸透度と公式性の程度は高く、組織内分権化とフラット化の程度は低い傾向にあり、職場は友好的な雰囲気が高く、評価方法はある程度結果重視であるものの、チームや個人には偏らないことが明らかになった（堀北他，2010，45 頁）。さらに会計情報の活用効果は低く、活用課題の認識の程度は低かった（堀北他，2010，46 頁）。業績管理情報の活用については、診断型利用とインタラクティブな利用の両方が確認でき、業績管理情報の活用効果はある程度高いものの、活用課題の認識の程度はそれほど高くないことが明らかとなった（堀北他，2010，46 頁）。公会計や行政評価以外の自発的なマネジメント・コントロール・システムの採用状況については、一程度普及している方法（目標管理制度）とほとんど普及していない手法（成果主義制度，BSC）が存在する結果となり二極化していることが明らかとなった（堀北他，2010，46 頁）。

（4）目時（2012a；2012b）の研究

目時（2012a）は、行政組織におけるサービス・リエンジニアリング（以下，SRE）の実現に向けて、行政評価をどのように再設計するべきかを 857 自治体への郵送質問票調査に基づいて検討した（目時，2012a，65-72 頁）。「予算権限の分権化の程度」「責任共有化の程度」「行政評価の利用方法の違い」「業績目標水準の程度」という 4 つの要因が，SRE に影響を与え，コスト削減効果と行政サービスの質の改善というトレードオフ関係にある両者を同時に実現することができるのではないかという仮説のもと，質問票調査を実施した（目時，2012a，67 頁）。その結果，行政組織の SRE を実現するためには，組織横断的に価値観の共有を図り，さらには，行政評価情報を管理職間の議論や組織間における対話の促進といったインタラクティブ・コントロールのために利用することが必要であることが明らかとなった（目時，2012a，70 頁）。実態調査によると，責任共有は比較的進んでいる組織が多いものの，行政評価をインタラクティブ利用のために用いる組織は少ないことが明らかとなり，行政評価をインタラクティブに利用するように行政評価の再設計が必要であることを主張する（目時，2012a，70 頁）。特に，あらゆる階層のマネジャーが行政評価のデータに注意を払い，フェイストゥフェイスのミーティングで行政評価の新たな課題が発見され，さらに議論を深めることによって新たなアイデアの創出ができる（目時，2012a，70 頁）と主張する。

目時（2012b）は，Ferreira and Otley（2009）のフレームワークに基づいて，業績管理システムを構成する 12 の要素について，857 自治体に対する郵送質問票調査を実施した（目時，2012b，45-72 頁）。当該フレームワークは，①ビジョンとミッション，②重要成功要因，③組織構造，④戦略と計画，⑤主要業績指標，⑥目標設定，⑦業績評価，⑧報酬システム，⑨情報システム，⑩業績管理システムの利用，⑪業績管理システムチェンジ，⑫強度と一貫性，という 12 の要素から構成されており，業績管理システ

ムのデザインと利用の両面から包括的分析を可能とするものである（目時，2012b，50－51頁）。

目時（2012b）による郵送質問票調査の結果，12の要素について以下の点が明らかとなった。⁴「ビジョンとミッション」については，組織のビジョンやミッションの明確性や理解度が高くとも，そのことが必ずしも業務へのインパクトをもたらさず，ビジョンやミッションの実現に向けて日々の業務がどのように貢献するのかうまく伝達できていない可能性があること，またビジョンやミッションの意義を伝達するための教育訓練の場はそれほど設けられていないことが明らかになった（目時，2012b，53頁）。「需要成功要因」は，住民満足の上昇や公共サービスの質の上昇といった項目が重視されていることが明らかとなった（目時，2012b，53頁）。「組織構造」は，マネジャーの責任は明確に定義されている組織が多く，組織横断的な業務もある程度存在すること，予算や行政評価の提案に関する権限移譲が進んでおり，組織の分権化が進んでいることが明らかとなった（目時，2012b，54－55頁）。「主要業績指標」は，成果指標の設定にあたっては実務担当者が積極的に関与していること，指標の理解度と当該指標を自らの努力で改善できると考える程度にはギャップがあることが明らかとなった（目時，2012b，56頁）。「目標設定」は，標準的な努力で達成可能な水準が最も多かったこと，比較的挑戦的な水準である達成可能だが相当な努力を要する水準で目標設定を行なっている組織が約3割であること，極めて達成の厳しい挑戦的な水準を用いる組織は皆無であること，約1割の組織はそもそも目標値の設定をしていないことが明らかになった（目時，2012b，57頁）。「業績評価」は，事業単位の業績評価は比較的行われているが，組織全体や個人の業績評価を行なう組織はそれほど多くなく，個人レベルの業績評価を行なう組織は極めて少なかったことが明らかとなった（目時，2012b，58頁）。「報酬システム」は，行政評価の業績目標達成（失敗）と組織成員の報酬との間にはほとんど関連性がないことが明らかとなった（目時，2012b，59頁）。「情報システム」は，多くの組織では業績指標の目標値と実績値をリアルタイムでモニターすることはできていないこと，他の情報システムと行政評価に関する情報システムの連携もほとんどみられないことが明らかとなった（目時，2012b，60頁）。「業績管理システムの利用」は，住民への情報提供利用は比較的高い平均値が確認されるものの，診断型利用，インタラクティブ利用のいずれの利用も平均値は低く，積極的に利用されていないことが明らかとなった（目時，2012b，62頁）。「業績管理チェンジシステム」は，行政評価の仕組みや利用方法は組織変革や経済環境の変化にそれほど大きな影響は受けない可能性があることが明らかとなった（目時，2012b，64頁）。「強度と一貫性」は，その実態を確認することができなかつたと述べられている（目時，2012b，65頁）。

目時（2012b）は，従来明らかにされてこなかった業績管理システムとしての行政評

⁴ 「戦略と計画」については，行政組織における戦略概念が十分に確立されていないことから，質問項目の作成が困難であったため分析上除外されている（目時，2012b，55－56頁）。

価の実態を Ferreira and Otley (2009) のフレームワークに基づいて明らかにした点において示唆に富むものであるといえる。行政評価情報について、診断型利用なのか、インタラクティブ利用なのかという、情報の利用という側面からの先行研究が多い中で、行政評価情報を生み出す業績管理システム全体を捉えようとする試みであり、今後の研究に道筋を示すものであると考えられる。

(5) 目時・妹尾 (2012) の研究

目時・妹尾 (2012) は、量的研究と質的研究を併用した混合研究方法によって、公会計と行政評価情報の行政経営における効果とさらなる活用に向けた課題について検討を行なった (目時・妹尾, 2012, 115-129 頁)。量的研究により得られた結果がなぜ生じているのかを説明するために質的研究によってフォローするという方法によっており、量的研究としての郵送質問票調査に基づく重回帰分析と、質的研究としての半構造化インタビューを実施した (目時・妹尾, 2012, 117-118 頁)。

量的研究の結果、公会計・行政評価情報の活用が財務的成果、住民ニーズへの対応の改善という組織成果および個人成果としての行革担当者の心理的エンパワメントに与える効果が示された (目時・妹尾, 2012, 12 頁) が、当該効果を説明するためにインタビュー調査による質的研究を行なった。その結果、公会計・行政評価情報の活用の効果について示唆が得られるとともに、実務上の課題も明らかとなった。具体的には、多くの行政組織では公会計と行政評価が併用されているが、異なるシステムとして両者が独立しているため連携が図られていないこと点、情報システムの整備による作業負担から実務担当者が疲弊している点が明らかとなった (目時・妹尾, 2012, 124-126 頁)。

そして、公会計情報の行政経営への効率化目的活用の効果が大きいことが量的研究によって明らかにされるとともに、公会計のストック情報の整備が行革担当者の心理的エンパワメントに影響を与えていることが質的研究により示唆された (目時・妹尾, 2012, 126 頁)。また、行政評価情報の診断型活用とインタラクティブな活用は、診断型活用の財務的效果への影響を除き、組織成果と行革担当者の心理的エンパワメントの両者に正の効果が確認された (目時・妹尾, 2012, 126 頁)。さらに、量的研究において、行政評価情報をインタラクティブに活用している場合、公会計情報の活用が行革担当者の心理的エンパワメントに対して負の影響を与えていることが明らかとなり、質的研究からも行革担当者は公会計と行政評価という異なるシステムが併用されることへの疑問を有していることが明らかにされた (目時・妹尾, 2012, 126-127 頁)。

目時・妹尾 (2012) は、郵送質問票調査という量的研究だけではなく、質的研究も用いることによって、公会計・行政評価情報の活用の効果とさらなる活用に向けた課題を明らかにした点において優れていると考えられる。とくに、公会計と行政評価という異なるシステムが併用されることによって、システムごとに情報を作成する必要性が生じ、多大な作業によって実務担当者が疲弊している可能性を指摘したことは大変示唆に富

むと考えられる。

(6) 掛谷 (2014 ; 2015) の研究

掛谷 (2014) は、地方自治体における行政評価について、その目的をどのように捉えるのかによって、行政評価の仕組みも変化することから、行政評価の目的と取り組むべき内容について検討・整理を行なった (掛谷, 2014, 5-18 頁)。

掛谷 (2014) は、会計の対象を広く捉え、貨幣的価値で測定できるものに限定せず、どれだけ資源を投入し、どれだけ成果を生み出したのかを測定する行政評価も会計の範疇に入ると解釈する (掛谷, 2014, 10 頁)。地方自治体の行政評価も会計の範疇に入るとしたうえで、会計における財務会計と管理会計のいずれに行政評価が位置付けられるのかについて検討を行なった (掛谷, 2014, 10 頁)。総務省調査結果⁵によると、行政評価は、中小規模の団体においては主としてマネジメント・コントロールを目的にしているのに対して、規模の大きい団体においては、説明責任を果たすという目的と、マネジメント・コントロール目的の両方が想定されていることが明らかとなった (掛谷, 2014, 12 頁)。行政評価の目的は地方自治体によってもさまざまであるが、行政評価目的をどのように捉えるのかによって、評価の対象や目標とする指標に違いが生じるのではないかと掛谷 (2014) は考察する (掛谷, 2014, 15 頁)。行政評価を住民に対する説明責任を果たすツールとして捉えるのであれば、住民にとっての分かりやすさが重視され、福祉や防災など比較的大きな単位が評価対象となるはずであるが、行政評価をマネジメント・コントロールのためのツールとして捉えるのであれば、管理可能性が重視され、下位レベルの小さな評価対象となるのではないかと主張する (掛谷, 2014, 15 頁)。また、行政評価を住民に対する説明責任を果たすツールとして捉えるのであれば、目標とする指標はアウトカム指標になるであろうが、行政評価をマネジメント・コントロールのためのツールとして捉えるのであれば、管理可能性を考慮してアウトカム指標の設定が困難な場合には、アウトプット指標を用いるであろうと主張する (掛谷, 2014, 15 頁)。

掛谷 (2014) は、行政評価情報が財務会計目的 (住民への説明責任の履行) を有するか、管理会計目的 (自治体内部のマネジメント・コントロールの実行) を有するのかによって、評価対象や目標となる指標に違いが生じるであろうことを主張しており、それによって行政評価システムの構築にも変化が生じるであろうことを指摘する点において示唆に富むものであると考えられる。

さらに、掛谷 (2015) では、Simons (2005) における診断的コントロールシステム

⁵ 総務省 (2014) 『地方自治体における行政評価の取組状況に関する調査結果 (平成 25 年 10 月 1 日現在)』における総務省から地方自治体への調査結果を基礎としている。

への測定への抵抗⁶という重要課題⁷を克服することが、地方自治体の職員の意識改革に必要であるという問題意識のもと、京都市の行政評価事例をもとにして検討を行なった（掛谷，2015，39－56頁）。

（7）佐藤（2017）の研究

佐藤（2017）は、地方自治体のマネジメント・コントロールと組織業績の関係について郵送質問票調査で得られた分析結果をまとめた（佐藤，2017，14－28頁）。組織業績の測定として、市及び区内の GDP（総生産額）に代替する課税対象所得を用いた。自治体の投入した財貨，用益の効果によって，行政区域の総生産額がどの程度上がったのかを数値化した（佐藤，2017，17頁）。

郵送質問票調査の結果，「MC 技法を積極的に活用するほど，組織業績に正の影響を与える」「数値・貨幣を用いる操作性の高い MC 技法等のほうが，組織業績に正の影響をより大きく与える」という仮説については，統計的に有意な関係は得られなかった（佐藤，2017，22頁）と述べる。この原因は平成の大合併で役所組織に多くの変化があった市が多く存在し，比較可能性を阻害したことに加えて，首長の交代によって行政評価や総合計画の仕組みが大きく変更になった自治体の存在などによって，調査の信頼性が担保できなかったのではないかと推測される（佐藤，2017，23頁）。

佐藤（2017）は，郵送質問票調査によって仮説を明らかにすることができなかったものの，組織業績を課税対象所得が市及び区内の GDP（総生産額）に代替するものとして捉えた点において大変示唆に富むものと考えられる。自治体の行政評価システムをマネジメント・コントロール・システムと捉えて，地方公会計に住民への説明責任の履行といった財務会計的視点だけではなく，行政組織内部のマネジメントへの役立ちを目指すという管理会計的視点に基づく研究は多くなされてきたものの，組織業績へのリンクを考慮するものは存在しなかった。企業会計であれば，企業業績は利益という貨幣的な評価が容易に可能であるが，地方自治体を対象とする公会計では，どのように組織業績を測定するべきなのかが曖昧なまま議論がなされることが多く見受けられた。しかしながら，業績評価の測定方法が明確にならないまま，マネジメント・コントロールの議論は困難であり，佐藤（2017）の提示した視点が，今後の公会計研究において，管理会計的視点に基づき自治体の行政評価システムをマネジメント・コントロール・システムと捉えていく研究の進展に大きく寄与する可能性があると考えられるのである。

⁶ 診断的コントロールシステムに対する測定への抵抗の理由は，目標の不明確性，インセンティブの衝突，アカウントビリティとコントロールの調整ミス，価値創造につながらない，能力とスキルの不足であると説明される（Simons，2005：邦訳 101）。

⁷ 診断的システムの重要課題は，重要業績指標の識別，アカウントビリティの幅の決定，システムの強化，測定への抵抗の克服と説明される（Simons，2005：邦訳 84）。

IV まとめ

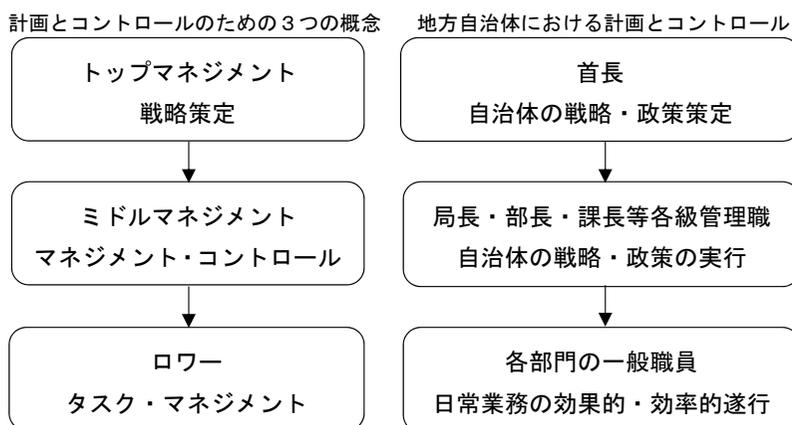
(1) 考察

① マネジメント・コントロール・システムの構築

これまでの、地方公会計研究における管理会計の議論に基づく、ABC, LCC, BSC といった個々の管理会計技法の適用に着目した研究と、自治体の行政評価をマネジメント・コントロールの仕組みと捉えた研究に大別されることが明らかとなった。このうち、後者の自治体の行政評価をマネジメント・コントロールの仕組みと捉える研究は、単なる行政改革の一環として、随時的に管理会計技法を適用するのではなく、自治体組織の中に組み込んで、常時継続的に運用がなされるシステム構築を目指すものであり、今後さらなる研究の進展が見込まれると考えられる。そこで、従来の管理会計研究におけるマネジメント・コントロールの位置付けを確認するとともに、自治体の行政評価をマネジメント・コントロールの仕組みと捉える場合の課題について、本節では述べていく。

マネジメント・コントロールとは、「組織戦略を実行するためにマネジャーが組織の他のメンバーに対して影響を与える一連のプロセス」(Anthony and Govindarajan, 2007, p.6) と定義づけられる。そして、Anthony and Govindarajan (2007) は、計画および統制の中において、マネジメント・コントロールを戦略策定、タスク・コントロールの中間に位置するものとして位置付けた。戦略策定とは、組織のゴールを設定し、それらのゴールを達成するための戦略を策定するプロセスのことであり(田中, 2002, 6 頁)、タスク・コントロールとは、特定のタスクが効果的かつ効率的⁸に実行されるように保証するプロセスである(田中, 2002, 6-7 頁)。地方自治体の行政組織運営にあっても、当該計画および統制の体系を当てはめることが可能となるはずである。

図表 1



出典：筆者作成

⁸ 効率的とは、インプットに対するアウトプットの関係であり、能率を図る尺度であるのに対して、効果的とは、ゴールや目標に対する達成度を示すものである(田中, 2002, 7 頁)。

このようなマネジメント・コントロールが効果的に機能するためには、組織の目標である戦略が明確である必要がある（田中，2002，10頁）。マネジメント・コントロールは戦略を実行するための仕組みであり，そのためには組織目標である戦略が明確となっている必要があるからである。地方自治体において，行政評価をマネジメント・コントロール・システムとして捉える場合には，組織目標である戦略が明確にされていなければならない。この戦略は，自治体の首長が策定するものであり，戦略が不明確なままであったとするならば，行政評価をマネジメント・コントロール・システムとして有効に機能させることはできないことに留意すべきである。

また，マネジャーにどの程度の権限と責任を付与するのかを決定することが，マネジメント・コントロール・システムの設計にあたっては重要となる（横田・金子，2014，12-13頁）。この権限と責任に基づいて，個々のマネジャーの目標や評価が構築される（横田・金子，2014，12-13頁）。地方自治体において，行政評価を行なう場合においても各級管理者の権限と責任を明確化して，業績評価まで結びつけることが非常に重要となってくると考えられる。行政評価や新たな管理会計手法の適用が，現場にとっては新たな仕事の一つ増えただけと捉えられ，全く期待していた効果が得られないとするならば，この権限と責任の明確化や業績評価までのリンクが図られていない可能性があるといえるのである。

②管理会計システムの構築

①では，地方自治体の行政評価といった仕組みをマネジメント・コントロール・システムとして運用することについて述べた。マネジメント・コントロール・システムを運用する基盤として，管理会計システムが構築されることになるが，その前提として，地方自治体の公会計システムが管理会計システムとしての機能を有することが必要となるはずである。会計システムは，認識，測定，記録，分類，要約，解説という一連のプロセスを経る（岡本他，2008，3頁）と説明される。

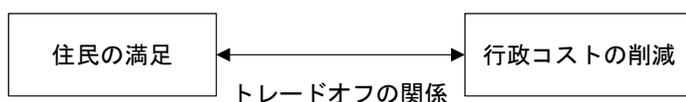
管理会計システムが提供する情報は，経営活動の現状を認識して業績を判断するための実績記録情報，計画と実績の比較から差異を明らかにすることで経営者の注意を喚起するための注意喚起情報，将来選択可能な代替的コースの選択において，最善案を決定するための意思決定用の情報である問題解決情報という3つから成り立つと考えられる（岡本他，2008，5頁）。実績記録情報は，財務会計目的にも管理会計目的にも利用される共通の情報であるが，注意喚起情報や問題解決情報は，管理会計目的固有の情報である（岡本他，2008，5頁）。地方公会計システムが，実績記録情報のみならず，注意喚起情報や問題解決情報を提供するものであるということを確認することが，地方公会計システムを管理会計システムとして捉える前提として必要となってくると考えられる。

また，財務会計システムも管理会計システムも情報システムとしての側面を有するが，

管理会計システムは財務会計システムと異なり、影響システムとしての側面も有するという情報の二面性にも留意が必要である（伊丹，1986，61－66頁）。上位の管理者が実体的なプロセスの管理に直接介入せざるをえない場合，介入の是非を判断する材料を提供するとともに，下位者が納得するようにするための根拠資料を提供する。その意味において，管理会計システムは，上位者のための情報システムであると同時に下位者への影響システムとしての機能を有することになるのである（伊丹，1986，61－66頁）。地方公会計システムの構築に際して，管理会計システムとしての機能を求めるのであれば，単に各級管理者に対して情報を提供するシステムとしてのみ捉えるのではなく，下位の職員に対する影響システムとしての側面を考慮する必要があると考えられるのである。

管理会計システムは，最終的に要約や解説というプロセスが必要となる。すなわち，システムの結果を測定することが必要となるはずである。そのため，地方自治体においても，行政評価の結果測定のために，組織業績をどのように捉えるのかという点も重要なポイントとなると考えられる。営利企業を対象とした企業会計と異なり，地方公会計における組織業績をどのように測定するのかは，大変難しい問題とされる。たとえコストカットを実現することができたとしても，それを上回る住民満足度の低下が発生したとするならば，それは望ましい組織業績とは言えない。しかしながら，当該住民満足度をどのように測定するのかは，極めて難しい問題と言えるのである。

図表 2



出典：筆者作成

（2）本稿の限界と課題

本稿においては，過去の地方公会計研究における管理会計に関するものをレビューして，地方公会計における管理会計システムの構築に向けての課題を示した。しかしながら，提示した課題についての具体的な解決策を示すことはできておらず，その点が不十分である。

また，地方自治体の実態調査等を行なっておらず，単なる文献調査に基づいていることにも限界があると考えられる。

これらの点については，今後の研究課題としていきたい。

V 参考文献

- ・伊丹敬之 (1986) 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- ・岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』中央経済社。
- ・掛谷純子 (2014) 「地方自治体における行政評価の目的とその内容—財務会計と管理会計の視点から—」京都女子大学現代社会研究第17巻, 5-18頁。
- ・掛谷純子 (2015) 「管理会計手法としての行政評価と職員の意識」京都女子大学現代社会研究第18巻, 39-56頁。
- ・木村昭興 (2015) 「わが国地方自治体における管理会計手法活用の再検討—経営管理に主眼を置いた管理会計手法の整理と適用可能性—」公会計研究第16巻第2号, 1-20頁。
- ・佐藤幹 (2009) 「行政監査へのバランスト・スコアカードの適用に関する研究—「財務の視点」に着目したフレームワークの検討—」公会計研究第11巻第2号, 1-12頁。
- ・佐藤幹 (2010) 「地方自治体へのバランスト・スコアカード適用に関する研究—「財務の視点」に着目したフレームワークの検討—」日本評価研究第10巻第1号, 95-105頁。
- ・佐藤幹 (2010) 「地方自治体の「顧客の視点」の解釈をめぐる問題—バランスト・スコアカードの適用にむけて—」公会計研究第12巻第2号, 58-72頁。
- ・佐藤幹 (2017) 「日本の地方自治体におけるマネジメント・コントロール技法等の有効性に関する実証分析」公会計研究第18巻第1号, 14-28頁。
- ・重見秀和 (2015) 「地方自治体におけるTDABCの活用—ABCにおける理論・実践の流れの中で—」東アジア研究 (山口大学) 第13巻, 195-221頁。
- ・総合研究開発機構 (2002) 『開かれたガバナンスとマネジメントに関する研究』総合研究開発機構。
- ・田中隆雄 (2002) 『管理会計の知見[第2版]』森山書店。
- ・中島洋行 (2017) 「わが国地方自治体におけるライフサイクル・コストの算定及び活用状況—541自治体のアンケート調査結果に基づいて—」産業経理第77巻第1号, 131-140頁。
- ・藤野雅史 (2007) 「ガバナンス改革における業績改善と管理会計」公会計研究第8巻第2号, 29-41頁。
- ・藤森茂 (2001) 「地方自治体における管理会計情報の利用」研究季報 (奈良県立大学) 第12巻第1号, 67-74頁。
- ・堀北秀一・妹尾剛好・横田絵里 (2010) 「地方政府のマネジメント・コントロールにおける情報活用: 日本での実態調査からの示唆」三田商学研究第53巻第4号, 35-53頁。
- ・松尾貴巳 (2008) 「地方自治体における行政評価の有効性に関する実証研究」公会計

研究第 10 巻第 1 号, 37-56 頁。

- ・ 松尾貴巳 (2009)『自治体の業績管理システム』中央経済社。
- ・ 南学 (2004)「実践!「自治体 ABC」～業務改革, 経営改革に向けての分析手法 第 2 回管理会計手法としての ABC の認識と導入事例」地方財務第 604 巻, 373-384 頁。
- ・ 宮地晃輔 (2003)「環境管理会計におけるライフサイクル・コストの論点—公的部門におけるグリーン購入との関係において—」公会計研究第 5 巻第 1 号, 1-10 頁。
- ・ 宮地晃輔 (2009)「自治体におけるライフサイクル・コストの導入可能性分析—ESCO 事業導入事例を対象として—」公会計研究第 11 巻第 2 号, 33-42 頁。
- ・ 目時壮浩・妹尾剛好 (2012)「公会計・行政評価情報の行政経営への活用に向けた課題—混合研究法に基づく考察—」原価計算研究第 36 巻第 2 号, 115-129 頁。
- ・ 目時壮浩 (2012a)「行政組織におけるサービス・リエンジニアリング」企業会計第 64 巻第 12 号, 65-72 頁。
- ・ 目時壮浩 (2012b)「業績管理システムとしての行政評価—Ferreira and Otley (2009) に基づく実態調査—」武蔵大学論集第 60 巻第 2 号, 45-72 頁。
- ・ 矢澤信雄 (2008)「管理会計から公会計へのライフサイクル・コストの拡張—日米独英発電技術の LC 全コストの分析を中心に—」公会計研究第 10 巻第 1 号, 20-36 頁。
- ・ 横田絵里・金子晋也 (2014)『マネジメント・コントロール—8 つのケースから考える 人と企業経営の方向性—』有斐閣。
- ・ Anthony, R. N., and V. Govindarajan (2007) *Management Control Systems*, 12th ed., New York, NY, McGraw-Hill/Irwin.
- ・ Ferreira, A., and D. T. Otley (2009), “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis,” *Management Accounting Research*, 20(4), pp.263-282.
- ・ Kaplan, R. S., and S. R. Anderson (2007) *Time-Driven Activity-Based Costing* Harvard Business School Press. (前田貞則, 久保田敬一, 海老原崇監訳 (2008)『戦略的収益費用マネジメント 新時間主導型 ABC の有効活用』マグローヒル・エデュケーション) .
- ・ Simons, R.(2000)*Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy* (伊藤邦雄監訳 (2003)『戦略評価の経営学—戦略の実行を支える業績評価と会計システム—』ダイヤモンド社) .
- ・ Simons, R.(2005)*Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment* Boston, MA: Harvard Business School Press. (谷武幸, 窪田祐一, 松尾貴巳, 近藤隆史監訳 (2008)『戦略実現の組織デザイン』中央経済社) .

大原大学院大学
社会科学研究所

ディスカッションペーパー集 第1号

発行日 平成30年3月31日
発行者 大原大学院大学 社会科学研究所
〒101-0065
東京都千代田区西神田 2-2-10
TEL 03-3237-8760
印刷所 株式会社 メディオ