

## 平成24年度マネジメント研究センタープロジェクト研究課題最終報告書

研究プロジェクト主題

地方自治体におけるマネジメント・コントロールに関する実証研究

代表者 : 佐藤 幹

修了生等 : 大田祐介, 平野誠治

指導教員 : 星野一郎教授

### 1. 問題意識, 目的

日本の地方自治体のマネジメントは久しく機能不全に陥っていると言われ、様々な改革が行われてきたが、未だ改善されているとは言い難い。そこで管理会計における基礎的な概念であるマネジメント・コントロール（以下、MC と略す。）に着目して、地方自治体のマネジメントの改善が可能であるか、可能であるとすれば如何にすればよいかを探索し、自治体組織のパフォーマンス（成果）向上に資することを目的としている。

1980年代から国家財政の危機を乗り越える努力が世界的に行われた。日本でも緊縮財政がとられ、その煽りを受けて、地方自治体へ財政的なしわ寄せが行われた。そのようなこともあり、少なからぬ地方自治体が未曾有の財政難に陥り、夕張市の破綻をきっかけに、2008年度から「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」、いわゆる財政健全化法が施行された。

加えて、多くの地方自治体では行政評価が導入されてきたが、大きな変化は見出せないままである。このままではさらに多くの地方自治体が破綻する可能性がある。財政難に喘ぐ地方自治体を再生へと向かわせ、地域の福祉を増進させるために何らかのシステム（仕組み）やツール（技法）（以下あわせて技法等と略す。）の導入が必要であろう。

そこで、地方自治体の運営の改善のために、管理会計の理論の蓄積を活用し、地方自治体組織のパフォーマンスを向上させるには如何にすればよいかを探索することとしたものである。管理会計の技法等としては、標準原価計算、予算統制、活動基準原価計算、原価企画、バランスト・スコアカードなどがある。しかし、これらの意義を理解するためには、出現した背景を的確に理解するとともに、管理会計論における重要な基礎概念である MC（末尾の用語解説参照）の意義を明確にする必要があると考えている。

### 2. 研究対象及び研究方法

研究対象は、直接、住民生活にかかわりの深い基礎自治体（市区町村）の役所組織である。今年度は広島市、川西市、三鷹市、鹿児島市、豊田市及び札幌市を対象とした。

研究方法としては、文献レビュー等により広島市役所における MC のアウトラインをとらえたのち、政令指定都市や革新的な経営を行っていると言われている市役所の幹部職員等を対象にインタビューを行った。方法は半構造化インタビューを採用した。

なお、当初の計画としては郵送法による質問票調査も行う予定であった。

### 3. 分析結果

まず、文献研究によって 2010 年当時の広島市役所のマネジメント・コントロールの類型

化を試み整理した。その経過の一部は添付の最終報告スライド（以下、添付スライドと略す。）を参照いただきたい（No.7～No.9）。

次に、この類型化試案をもとに半構造化インタビューを実施した。

### **(1) 広島市役所の幹部職員等へのインタビュー結果のまとめ**

予算の問題点としては、仮に各事業について目標数値等を設定してパフォーマンスを表し、その結果に基づいて統制ができたとしても、予算の単年度主義のために、1年という長い期間のサイクルとならざるをえないという問題点があげられた。

行政評価については事務が煩雑で事務量が膨大になるため、職員が嫌悪感を抱いていること、予算との連携が取れていないことなどの問題点があげられ、要となる MC 技法等であるとの発言はなかった。

広島市の総合計画中の基本計画には、統制可能な数値目標が設定されておらず MC として用いることはできないものである。加えて、財務 4 表及び健全化判断比率も MC として活用できるものではなかった。

全体をとおして、広島市役所の実務においては、営利企業の企業予算のような目標数値等による活動の統制（サイバネティックコントロール）がないこと、また、当然のことではあるが複式簿記及び発生主義による財務情報を用いる MC 技法等がほとんどないこと。加えて、部局のセクト主義のためか、各々の MC 技法等は他の技法等との関連性が乏しく、複数の視点に関連づけながらゴール・コングルーエンスされるような仕組みが見受けられなかった。

しかし、それ以前に「会計情報」という用語が通じなかったことは、大きな問題であると考えられた。そこで、添付スライドのように MC に用いる情報の意義の類型化を試みた（No.16～No.18）。

### **(2) 他都市の幹部職員等へのインタビュー結果のまとめ**

財務 4 表、健全化判断比率及び決算の情報は、広島市役所と同様にサイバネティックコントロールには用いられていない。

課単位で要求されて編成される予算事業へ数値目標を設定している地方自治体は札幌市のみであった。

川西市、鹿児島市及び豊田市は総合計画のうちの実施計画に目標数値を設定していた。このうち豊田市と川西市の技法等は有効であると考えられる。

三鷹市は人事評価と行政評価を連携させたいと取組んでいるが、すでに豊田市では技法等として確立させ用いられている。広島市では検討されたことはあるが、連携にはいたっていない。川西市、鹿児島市も試行・検討中とのことであった。

### **(3) 市長経験者へのインタビュー結果のまとめ**

2名の経験者が MC 以前の問題であったと述懐した。まず、圧力団体や特定地域の代表である市会議員の予算編成への介入を排除するためのことを考えねばならなかった。

その方法として、地域別の住民の意見を計画に取り入れる工夫をしたうえで、役所とし

て組織的に決定するようにした。さらに、具体的な計画を作成することで、介入を受けにくい予算編成となるようにした。

この他、議員からの横やりが入っても、柔軟に重点事業へ予算（資金）が使えるような、組織機構を工夫した。また、決算情報等を予算編成等に用いるということは本格的に考える余裕はなかったとのことであった。

#### **(4) 今年度の研究の結果得られたインプリケーション**

地方自治体の財務 4 表、健全化判断比率及び決算の情報は組織のパフォーマンスを表す定量情報ではないので、サイバネティックコントロールには用いることができない。

営利企業の利益額は、その金額がパフォーマンスを表す定量情報となっているが、例えば、地方自治体の貸借対照表に記載される純資産額は定性情報としての意義しかなく、サイバネティックコントロールには使えない。

#### **4. 今後の課題**

複数の地方自治体関係者にインタビューした結果、我々の当初の予想を超えて地方自治体の MC の熟度が低く、予定通りに質問票調査を行うことが躊躇され、さらに多くの地方自治体関係者にインタビューを重ねたうえで質問票調査を行うべきと判断し、平成 25 年度からは、MC の中でも特に予算に重点をおいて、質問票を設計し調査を実施する。その結果等を基にさらに多くの地方自治体の幹部職員等に対する半構造化インタビューを継続し、MC 改善の方向性を打ち出したい。

#### **5. 成果**

昨年、一橋大学で開催された日本会計研究学会第 71 回全国大会で、インタビュー結果の一部をまとめたものを報告した。その後、本研究の成果の大部分を盛り込んで執筆したものが、本年 5 月に発行予定の国際公会計学会の学会誌である『公会計研究』（査読誌）に掲載されることが決定した。この他、広島大学マネジメント学会の発行する『マネジメント研究』No. 13 にも関連論文が掲載された。

（以下、用語解説）

#### **MC (マネジメント・コントロール: Management Control)**

Anthony and Govindarajan は、MC とは組織の戦略を実施するために、組織の他のメンバーに影響を及ぼす手順と仕組みであるとし、また、戦略を実現するものとして MC のほかに組織構造、組織文化、人的資源管理があり、それらはお互いに影響を及ぼし合う関係にある (Anthony and Govindarajan, 2007, pp.6-8) としている。

また、Merchant and Van Der Stede は、MC は従業員の行動及び意思決定を、組織の目標及び戦略と一致させるためにマネジャーが用いるすべての手段ないし仕組みである (Merchant and Van Der Stede, 2007, p.5) とする。これに関連して伊藤は、「ここで重要なのは、アウトプットによるコントロールに活用される、測定された財務業績だけでなく、直接的な監視、従業員の採用基準、行動規範など様々なコントロール手段が含まれるようになった」(伊藤, 2010, p.80) と指摘している。

## **管理会計， マネジメント・コントロール， 運営， 経営， マネジメント**

本研究では、マネジメントを広義と狭義で使い分けている。広義のマネジメントとは、戦略、組織、人事および経営管理システムを含む経営全般のことを意味する。マネジメント・コントロールは経営管理システムに含まれるものである。また、現在のところ我々は、管理会計はマネジメント・コントロールの概念にほぼ包含されるものであるという立場をとっている。

日本の地方自治体においては、広義のマネジメントが不完全であるとの認識にたって、経営という用語をもちいず、運営という用語をもちい、「行政運営」、「自治体運営」などという用語をもちいている。すなわち、業績のよい営利企業の合理的経営に近づける意味合いを込めて、「自治体運営」と「自治体マネジメント」という用語の使い分けをしている。

狭義のマネジメントとは、マネジメントツール（技法）などという場合で、例えば、企業予算はマネジメントツール（予算額を用いて業績を管理する技法）であるという場合は、狭義のマネジメントの意味で用いている。また、トップマネジメントという場合のマネジメントは経営者のことを意味する。

### **行政評価**

本研究における行政評価とは、1996年に三重県ではじめられた事務事業評価を先駆とするもので、地方自治体が自主的に行う、課レベルの組織単位で実施する事務や事業を主な対象としたパフォーマンスの評価のことである。

### **サイバネティックコントロール（Cybernetic Control）**

MCの範疇に属するものの1つである。自動プロセス制御や工学的自動制御などと邦訳される。サーモスタットを例にとって説明されることがある。企業予算や標準原価管理などはその例である。

### **ゴール・コングルーエンス（Goal Congruence）**

個々のMC技法等が他の技法等と関係づけて用いられ、組織や事業の目的を実現できるように、最終目標に統合させるようにすること。今後、MC技法等が複合的に用いられるときに、特に配慮が必要である。

### **財務4表**

総務省通知によって作成されることとなった、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書のことである。

### **健全化判断比率**

法により算定が義務づけられている実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率及び将来負担比率のことである。

### **クラン（Clans）**

血縁集団のことを意味していたが、共通の特徴、目的、利害などで結ばれた集団に由来する行動規範のことである。