

# 本日の報告の流れ

- 1 背景, 研究対象
- 2 問題意識, 目的
- 3 MCの意義
- 4 広島市役所のMC技法等の類型化の試み
- 5 広島市職員等へのインタビュー結果
- 6 他都市職員へのインタビュー結果
- 7 市長経験者へのインタビュー結果
- 8 インプリケーション
- 9 今後の研究

1

## 1-1 背景

近年の政府・地方自治体の運営について振り返ってみると、欧米諸国では、1980年代から成果志向、顧客志向、市場機構の活用および分権化を運営原理とするニュー・パブリック・マネジメント(New Public Management)による行財政改革がすすめられ、日本においても1990年代半ばから同様の動きがはじまり、現在ではほとんどの地方自治体で行政評価が導入されたほか、少なからぬ改革の取組が行われている。しかし、残念ながらMCの改善はほとんどみられていないといつてよい。

2

## 1-2 研究対象

日本の地方自治体(地方公共団体)組織を研究対象とする。

地方自治体の中でも、特に住民生活に直接関わりの深い基礎自治体(市区町村)を主な対象とし、その中でも規模の大きな基礎自治体を中心に研究を行う。

## 2-1 問題意識

機能不全に陥っている日本の地方自治体の組織の運営の現状を、管理会計論の視角からとらえなおせば、地方自治体のマネジメントの逆機能を解消する端緒を開くことができるのではないか。

## 2-2 研究の目的

地方自治体組織のMCの要が何なのか、要があるとすれば、その仕組みや技法(以下、技法等)に改善の余地があるか、あるとすればどのように改善せればよいかを探索し、もって日本の地方自治体組織のマネジメントを改善し、そのパフォーマンスを向上させることを目的とする。

## 3-1 政府・非営利組織のMC意義

Anthony and Herzlinger(1975, pp.16-17)によれば、マネジャーが組織の目標の達成のために、その資源を有効かつ効率的に利用することを保証するプロセスであると定義している。

Anthony and Young(2003, p.3)では、マネジャーの仕事は、導き、教え、組織化し、影響を与え、計画し、そして統制することであるとし、このうち計画と統制とをMCとしてとらえるとしている。

(報告書の用語解説もご参照ください。)

## 3-2 営利企業における種々のMC技法等

組織文化によるもの						
ク ラ ン		価 値 観			象 徴	
経営計画		サイバネティックコントロール				報酬と給与
中・長期 計画	利益計画	企業予算	財務的業績 評価	非財務的業績 評価	ハイブリッド な業績評価	
明示的統制によるもの						
統治構造		組織構造			方針と手続	

(出典) Malmi and Brown, 2008, p.291をもとに作成。

### 7

## 4-1 広島市役所のMC技法等の類型化の試み

前スライド(No.7)の図をベースとしてAnthony and Govindarajan(2007)とMerchant and Van Der Stede(2007)の定義を参考に、「戦略」の概念も加味したうえで、統制が確実にできるか否かの観点から、曖昧さと厳密さに着眼して、広島市役所(2010年度時点)で行われているMC技法等の類型化を試みたものが、次のスライド(No.9)の図表である。

区 分	マネジメント・コントロール技法等
戦略・文化	総合計画（基本計画・実施計画）の一部，行政改革大綱，行政改革計画，今後の財政運営方針（財政健全化計画）市民満足度アップのための接遇向上運動
人事・組織	総合計画のうち組織に関する部分，人材育成基本方針，人事評価（能力評価，目標管理による業績評価），人事異動，職員研修，庁内取締規則，職員の服務宣誓に関する条例・規則，職員倫理条例・規則
貨幣・数値	予算編成，決算報告，財務4表，決算審査，財政健全化等判断比率審査，行政評価，仕事宣言（独自の業績協定），事務事業の見直し（いわゆる事業仕分け）

## 4-2 広島市役所の場合の類型化試案

区 分	マネジメント・コントロール技法等
戦略・文化	総合計画（基本計画・実施計画）の一部，行政改革大綱，行政改革計画，今後の財政運営方針（財政健全化計画）市民満足度アップのための接遇向上運動
人事・組織	総合計画のうち組織に関する部分，人材育成基本方針，人事評価（能力評価，目標管理による業績評価），人事異動，職員研修，庁内取締規則，職員の服務宣誓に関する条例・規則，職員倫理条例・規則
貨幣・数値	予算編成，決算報告，財務4表，決算審査，財政健全化等判断比率審査，行政評価，仕事宣言（独自の業績協定），事務事業の見直し（いわゆる事業仕分け）

## 5-1 広島市職員等へのインタビュー結果

インタビュー項目は、①財政及び企画部局で行っている具体的取り組み(予算, 総合計画及び行政評価)について、②要となるMC技法等は何か、③要となるMC技法等の改善点、④財務4表の活用状況、⑤健全化判断比率の活用状況などである。

我々の意図はMCのために必要とされる会計情報として、具体的にどのようなものがあげられるか、その中でも特に公会計改革による複式簿記及び発生主義の考え方により作成された財務4表は役に立っているか、また、要となるMC技法等と予想された予算と行政評価について

11

## 5-2 インタビュイーのプロファイルと主な発言

	プロファイルのアウトライン	インタビュー実施日
A氏	財政, 行政改革等を経験した局長級の職員	2012年5月1日
B氏	財政局長等経験者	同上
C氏	財政, 行政改革等を経験した課長級職員	2012年5月2日
D氏	企画, 監査等を経験した課長級職員	同上
E氏	企画総務局長等経験者	2012年5月12日

(注)匿名を条件にインタビューを実施したため、各氏のプロファイルについては、個人が特定できないように配慮している。

### (1)項目①(予算, 総合計画及び行政評価)について

インタビューの導入として、予算, 総合計画及び行政評価についての考えをきいたもので、特にまとめるべき発言はなかったが、A氏とのやりとりのなかで、市職員等には「会計情報」という用語が通じず、「財政部局等が提供する財務情報」のことであると説明しないと理解できないことが分かった。以降、各氏へのインタビューでもこの点を配慮した。

### 5-3 インタビューーの主な発言（続）

(2)項目②(要となるMC技法等は何か)について

(要約)共通見解はみいだせなかった。

予算であると答えたのはA氏とD氏であった。計画であると答えたのはB氏とE氏であった。

(発言内容)

A氏:自分は財政課が長かった。行政評価の導入を頑張ったが、結局効果が出なかった。行政評価は職員の意識改革のためのものであると思う。

D氏:総合計画は総花的な美文で、絵に描いた餅にすぎず機能していない。行政評価は業務量が膨大で職員が疲弊している。予算がMC技法等の要である。

B氏:単年度の予算では10年先の状況を考えられない。計画が重要である。E氏:予算は単年度主義で議会の議決を要する。行政評価は市民への説明の方に重点が置かれMCに使えるものではなかった。やはり計画が大切である。

(3)項目③(要となるMC技法等の改善点)について

(要約)予算については改善点に関する発言はあったが、計画についてはなかった。

(発言内容)

D氏:各課で予算要求する事業毎に、行政評価で行っているような数値目標を設けるべきである。

この他、B氏とE氏から予算の単年度主義の弊害が問題点としてあげられた。

13

### 5-4 インタビューーの主な発言（続）

(4)項目④(財務4表の活用状況)について

(要約)財務4表は使われていない。

(発言内容)

B氏:財政でも監査でも使われていない。D氏:使いようがない。総務省の通知に基づき財政課の職員が苦勞して作っているが、ほとんど役に立っていない。E氏:予算要求や予算査定には使えない。

(5)項目⑤(健全化判断比率の活用状況)について

(要約)健全化判断比率は、行政運営の目安にはなるが、MCとしては活用できない。

(発言内容)

C氏:数字が悪いとペナルティーがあるので行政運営上の目安としては使える。D氏:極めて財政状況の悪い地方自治体をピックアップするためのものでMCには使えない。

14

## 5-5 インタビュー結果まとめ

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

## 5-6 インタビュー結果からの考察

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、大きな問題であり、次からの3枚のスライドで解



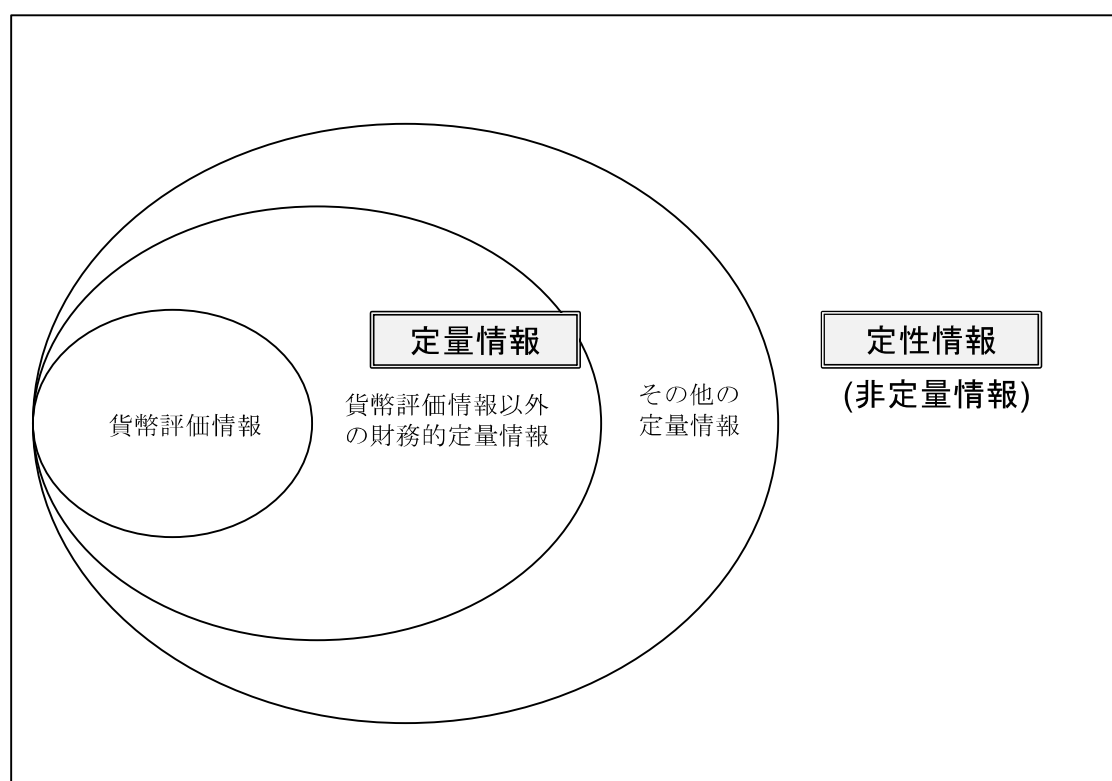
## 5-7 MCに用いる情報の類型

広島市役所の職員等には「会計情報」という用語が通じなかった。しかし、「財務部局が提供する財務情報」というと理解してもらえたことに加え、管理会計で用いる情報の概念の整理も十分であるとは言い難い状況であることが分かった。

そこで、まず、財務情報と非財務情報の区分に着眼して、情報の属性について検討した。しかし、自治体の財務情報には単式簿記及び現金主義による貨幣評価情報がほとんどであるという特徴があるため、サイバネティックコントロールのために目標数値として用いることができる定量情報を細分化しないと適切な情報の取捨選択ができないことがわかり、以下のスライド(No.17と18)で示すような情報の類型化によりその属性を検討した。

17

## 5-8 貨幣評価情報に着眼したうえで定量情報と定性情報に区分する場合の類型



18

## 5-9 指標としてとらえたMCに用いる情報の類型

種類	意義
①インプット指標 (Resource Indicators)	アウトプットやアウトカムを生み出す投入資源の量や額を表す。
②労働負荷指標 (Workload Indicators)	業務を完遂するのに要した仕事量を表す。
③アウトプット指標 (Output Indicators)	産出・提供する財やサービスの量を表す。
④生産性指標 (Productivity Indicators)	職員1人あたりや時間あたりの生産量を表す。
⑤効率性指標 (Efficiency Indicators)	効率的に業務を行っているかどうかを、アウトプット単位あたりのコストで表す。
⑥サービス品質指標 (Service Quality Indicators)	提供するサービスの客観的な品質レベルを表す。
⑦アウトカム指標 (Outcome Indicators)	目的にそった効果が現れているかを表す。
⑧有効性指標 (Effectiveness Indicators)	活動目的に対するアウトカムのレベルを表す。
⑨費用対効果指標 (Cost-Effectiveness Indicators)	アウトカム単位あたりのコストを表す。
⑩顧客サービス指標 (Customer Service Indicators)	受益者や住民の満足度を表す。

(出典) 佐藤, 2012a, p.133を一部修正。

MCに用いる情報の類型として、情報を具体的な指標ととらえ、インプット、アウトプット及びアウトカム情報の指標として類型化したもの。

この図表では上から、インプット(①と②)、アウトプット(③～⑤)及びアウトカム(⑥～⑩)の順に配列している。

19

## 6 他都市職員へのインタビュー結果

財務4表、健全化判断比率及び決算の情報は、広島市同様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・検討中とのであった。

20

## 7 市長経験者へのインタビュー結果

MC以前の問題があった。

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した。さらに、具体的な計画を作成して、予算編成をするようにした。

○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。

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は考える余裕はなかった。

21

## 8 インプリケーション

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、厳密なMC(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、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、厳密なMCには使えない。

<参考>

広島市の決算審査意見書には、収支額の数値はあげられているが、定性情報のレベルとして行政運営の状況を表現するにとどまっている。

22

## 9 今後の研究

今後の研究では地方自治体のMCの中でも，特に予算に重点をおき，以下の2点を柱として，研究を継続する。

- ① 郵送法による質問票調査の実施
- ② 地方自治体職員等への半構造化インタビューの継続

### 参考文献

- 伊藤克容（2010）「マネジメント・コントロール概念についての考察」『産業経理』Vol.69, No.4, pp.75-84.
- 伊丹敬之（1997）『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- 佐藤 幹（2012a）『地方自治体における管理会計の貢献可能性ーバランス・スコアカードの適用をめぐるー』広島大学博士論文。
- 佐藤 幹（2012b）「日本における管理会計論の生成過程の背景からみた会計情報の意義ー地方自治体への適用のためにー」『広島大学マネジメント研究』Vol.13, pp.19-31.
- Anthony, R. N. and R. E. Herzlinger（1975）, *Management Control in Nonprofit Organization*, Richard D. Irwin.
- Anthony R. N. and D. W. Young（2003）, *Management Control in Non-profit Organizations, 7th ed.*, McGraw Hill Higher Education.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan（2007）, *Management Control Systems*, 12th ed., McGraw Hill.
- Malmi, T. and D. A. Brown（2008）, Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions, *Management Accounting Research*, Vol.19, No.4, pp.287-300.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede（2007）, *Management Control Systems: Performance Measurement Evaluation and Incentives*, Prentice Hall.