

公的組織における管理会計 活用の阻害要因

—地方自治体を対象とした文献レビュー—

掛 谷 純 子*
井 上 秀 一**
庄 司 豊***

要 旨

本稿の目的は、公的組織において管理会計がどのように導入・活用されているのかについて明らかにすることである。地方自治体においては民間企業のマネジメント手法を公的組織に導入するニュー・パブリック・マネジメントが展開されてきた。ニュー・パブリック・マネジメントにおいては、発生主義会計の考え方を取り入れる公会計改革や、行政評価をはじめとするマネジメント手法の導入が行われてきた。

しかし、公的組織においてはマネジメントシステムを十分に活用できていないことが学術的にも実務的にも指摘されている（cf. 堀北ほか2010, 総務省2016）。さらに、地方自治体への質問票調査により、地方自治体が公会計情報等に対してどのような意識を持っているかが明らかとなっている（岩田2016）。

本研究では、地方自治体に導入されているマネジメント手法について、管理会計に焦点を当て、先行研究のレビューを行い、地方自治体において管理会計が活用できていない要因を検討した。レビューの結果、公的組織においては、予算や総合計画との関連付けができていないこと、予算を所管する部門と計画を所管する部門の連携ができていないことなど、共通の阻害要因が存在することが明らかになった。

キーワード：公的組織、地方自治体、ニュー・パブリック・マネジメント（NPM）、管理会計

1 はじめに

地方自治体の置かれているビジネス環境は

* 京都女子大学 准教授
** 追手門学院大学 准教授
*** 琉球大学 講師

変化しており、英国やニュージーランドを中心に1980年代から、民間企業のマネジメント手法を公的組織に導入するニュー・パブリック・マネジメント（以下NPMとする）が展開されてきた。NPMは「1980年代の半ば以降、英国・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」（大住1999: 1）である。2001年の閣議決定「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」では、納税者を顧客と位置付け、公共部門においても企業経営的な手法を導入し、より効率的で質の高い行政サービスの提供を目指すとされている。

NPMの取り組みの中心には、会計化（Accountingization）の動きがあるといわれている（Hood1995: 93）。これは、客観的な財務数値を基礎として地方自治体がマネジメントされるべきであるというNPMの基本的考え方を反映したものである（Hood1995: 97）。Hood（1995）によれば、会計化を進めることで、地方自治体は財務的な成果という結果に対する責任を意識して行われるようになり、公務員の活動はコストや成果の面から測定され、評価されることになる（Hood1995: 94）。

NPMに基づき、地方自治体における会計実践も変化しており、現金主義による予算決算のしくみだけでなく、いわゆる公会計改革が行われてきている。神野（2008）によれば、公会計改革とは公会計に発生主義を導入することである。公会計改革は、もともと1980年代後半頃から熊本県や三重県など先進自治体の取り組みとして始まったものである。1990年代から総務省の主導により公会計改革が進められた結果、2021年3月現在、一般会計に

限定すれば86.1%の地方自治体が発生主義の考え方による財務書類を作成している（総務省2021: 1）。

地方自治体に複式簿記・発生主義会計の考え方を導入することが、どのようにマネジメントに役立つのかについては、例えば以下のような規範的な主張がなされている。

- (1) 事務・事業ごとの正確なコスト情報を日々の管理に利用できる（石田2006: 234）。
- (2) 資産管理の改善につながる（山本2001: 114）。
- (3) 資源配分の効率化の観点から、事後の会計情報を資源配分の意思決定にリンクさせることが必要である（山本2001: 61）。
- (4) 地方公会計制度改革の目的として、地方財政の改善ならびに行政の合理化、効率化に役立てる（山浦2016: 6）。
- (5) マネジメントのための会計の観点を取り入れるべき（小西2014: 29）

(1)～(5)で指摘されているように、公会計情報をマネジメント目的で使用する事が求められている。

一方で、堀北ほか（2010）、岩田（2016）は、地方自治体における公会計情報の活用について、管理会計目的の意識が薄いことを指摘している。さらに、松尾（2006）は、経営管理システムを管理会計の視点で考察し、システムを導入しただけでは必ずしも期待した機能を発揮できていないという可能性を指摘している。

本稿においては、わが国の地方自治体における公会計がNPMの考え方によってどのように変化してきたか、そのなかで管理会計手法の導入によるマネジメントの取り組みがどのように進められているのかについて文献レ

ビューを行う。

本稿の構成は以下のとおりである。2では、NPMおよびわが国における公会計改革に関する文献レビューを行い、本稿のサーチ・クエスチョンを設定する。3では本稿のサーチ・デザインを提示する。4では、わが国の地方自治体における管理会計手法の導入状況について文献レビューを行う。5では4で整理した内容につき分析・考察を行う。6ではまとめとして、本稿の貢献と課題を述べる。

2 先行研究のレビュー

2-1 地方自治体における従来の管理手法

まず、地方自治体では従来どのような管理手法が実施されているかについて述べる。

(1) 計画

1969年の地方自治法改正により、地方自治法第2条第4項で「市町村は、その事務を処理するに当たっては、議会の議決を経てその地域における総合的かつ計画的な行政の運営を図るための基本構想を定め、これに即して行うようにしなければならない」と定められ、総合計画の基本部分である「基本構想」の策定が地方自治体に義務付けられたⁱ。それ以降、総合計画を策定する自治体が増え、三菱UFJリサーチ&コンサルティングと自治体経営改革室による2018年度の調査結果では、回答した地方自治体のうち93.8%が総合計画を策定している。さらに、総合計画にもとづく具体的な施策を定める基本計画については

89.2%、基本計画に基づく具体的な事業を示す実施計画については78.9%の自治体が策定している（三菱UFJリサーチ&コンサルティング、自治体経営改革室 2019）。

(2) 予算

小西（2017）によれば、1947年に成立した地方自治法は地方自治の基本的な枠組みを定めた法律であるが、地方自治法の地方財政運営に関する規定が十分でなかったことから、1948年に地方財政法が成立したという。具体的には、予算・決算制度や財務会計等の財務に関する諸規定は地方自治法に定められ、それ以外の運用面での規定が地方財政法に盛り込まれている（小西2017: 18-19）。

1962年3月、自治省（現総務省）の地方財務会計制度調査会は「地方財務会計制度の改革に関する答申」を公表したが、翌年の地方自治法改正では当該提言は実現しなかった。以後、現在まで、地方自治法は改正されておらず、予算・決算制度は変更されていない。

地方自治体の予算は、民間企業の予算とはその性格が異なる。民間企業における予算とは、「企業の経営活動の計画を計量的に表現したマネジメント・コントロールの手段」（櫻井2015: 189）である。一方、地方自治体の予算とは、「単なる見積りでも計画でもない。決定と執行が分離されている政府という経済主体では、予算は執行機関から決定機関への財政権限の許可要請書であり、ひとたび議決されれば、決定機関から執行機関への財政権限の付与書となる。つまり、予算は拘束力をもつ

i 基本構想については、地方分権改革の取り組みの中で、国から地方への「義務付け・枠付けの見直し」の一環として、地方自治法の一部を改正する法律（平成23年法律第35号）が平成23年8月1日に施行され、基本構想の策定を義務付けていた規定が廃止された（三菱UFJリサーチ&コンサルティング、自治体経営改革室 2019）。

文書となる」(神野・小西2014: 175)。また、櫻井(2015)も述べているように、地方自治体の予算は支出限度額を示すものである(櫻井2015: 189)。すなわち、民間企業の予算はあくまでも計画、統制、調整等の手段であるが、地方自治体における予算は拘束力をもつものである。さらに、予算制度については、予算の内容や形式、予算の過程に関しての原則が定められている(神野・小西2014: 172)。

予算の内容や形式の原則として、例えば、(1) 総計予算主義の原則、(2) 単一予算主義の原則がある(神野・小西2014: 172)。(1) 総計予算主義の原則とは、歳入と歳出はすべて予算に計上しなければならないという原則である。これを規定した地方自治法では「一会計年度における一切の収入及び支出は、すべてこれを歳入歳出予算に編入しなければならない」(地方自治法第210条)とされており、この規定は、現金主義会計の原則を謳っているともいわれている(神野・小西2014: 173)。政府において現金主義会計が採用されるのは、政府の目的が民主主義的統治にあり、予算の目的は政府を民主主義に基づいてコントロールすることにあるからだといわれている(cf. 神野・小西2014: 174など)。(2) 単一予算主義の原則とは、歳入と歳出を計上する予算は1つでなければならないという原則である。複数の予算の存在を許せば、住民や議会の統制を逃れる財政操作の余地が生じてしまうからである(神野・小西2014: 172)。

次に、予算の過程に関する原則としては、(1) 予算事前議決の原則、(2) 会計年度独立の原則、(3) 予算公開の原則がある。(1) 予算事前議決の原則は、予算は会計年度が始まるまでに、議会によって議決されなければ、

執行できないとする原則である。(2) 会計年度独立の原則は、それぞれの年度の歳出は、その年度の歳入で賄わなければならないという原則である。(3) 予算公開の原則は、予算に関する情報は住民に公開されなければならないという原則である(神野・小西2014: 172-173)。

予算によって財政が運営されていく過程は、予算編成・成立までの過程、執行過程、決算過程の3つであるが、各過程に1年間が費やされることから、1つの予算循環は3年間にわたる(神野・小西2014: 179)。具体的には、地方自治体の予算編成は、一般的に秋に予算編成方針を庁内に示すところから始まる。そこから通常3月議会への当初予算案の上程までのプロセスが予算編成の流れであるが、その際に、並行して国の地方財政計画の策定等を反映させていく必要がある(小西・松木2013: 51)。

日本の地方自治体の予算編成は中央政府の予算編成と密接に関連しており、中央政府の予算が確定しないと、地方自治体は実質的に予算を編成できない(神野・小西2014: 174)。予算成立後、執行過程に移るが、年度当初に予算執行方針が示され、それに基づいて、配当、支出負担行為、支出という3つの手順で予算は執行される(神野・小西2014: 180)。

執行過程が終わると決算過程に移る。予算の執行状況は、決算という予算に準じた文書にまとめられ、首長に提出される。首長は、決算を監査委員の審査に付したうえで、議会に提出する(神野・小西2014: 180-181)。

このように、従来行われてきた管理手法は法律に基づき行われているものであり、必ずしもマネジメント目的で行われているとはい

えない。そのような状況下で地方自治体に NPM の考え方が導入され、様々なマネジメント手法が取り入れられるようになった。次節では NPM の考え方について説明する。

2-2 NPM

NPM は英国の実務と関連付けられることが多いものの、英国に特有のものではない。むしろニュージーランドの財務改革が NPM の考え方に近いとされている (Hood 1991: 3-6)。NPM は理論からの演繹ではなく実務からの帰納によるものであることから、実践的であり説得的である (鈴木・兼村 2010: 35-36)。しかし、理論的でないがゆえに、その構成要素は論者によって異なる。

Hood (1991) は、NPM の構成要素として、(1) 実地の専門的経営、(2) 業績についての明確な基準と指標、(3) アウトプットコントロールの強調、(4) 公共セクターの細分化、(5) 競争原理の導入、(6) 民間企業の経営管理実践のスタイルの強調、(7) 資源利用の統制と節減の強調を挙げている (Hood 1991: 4-5)。Guthrie et al. (1999) は、(1) 財務報告システムの変化、(2) 市場志向型のマネジメントシステムと構造の進展、(3) 業績測定アプローチの進展、(4) 予算の委任、(5) 内部や外部の公共セクターの監査に関する変化の 5 つを挙げている (Guthrie et al. 1999: 210-211)。

大住 (1999) は、(1) 業績／成果による統制、(2) 市場メカニズムの活用、(3) 顧客主義、(4) ヒエラルキーの簡素化を挙げている (大住 1999: 176)。山本 (2001) は、(1) 成果志向、(2) 分権化、(3) アカウタビリティと統制の強化、(4) 顧客志向及び市場機能の

適用 (山本 2001: 31) を挙げている。

このように、NPM は、様々な行政改革の共通点を研究者が帰納的にまとめたものであるが、Hood (1995) は以下のように説明している。

NPM の基礎は、公的部門と民間部門の差異を緩和もしくは除去し、プロセスから、結果の観点を強調することにシフトすることであり、そのなかで会計は重要な要素である。それにより、地方自治体は財務的な成果という「結果」に対する「責任」を意識して行うようになり、公務員の活動はコストや成果の面から測定され、評価されることになる (Hood 1995: 94)。

以上のように、NPM の考え方において会計は重要な要素であり、わが国においても NPM の考え方の導入にあわせて公会計改革が実施されてきた。そこで、次節においては公会計改革がどのように行われてきたかをみていくこととする。

2-3 公会計改革

次に、地方自治体における発生主義による財務書類の作成の動きについて述べる。2.1.2 で述べたとおり、財務規程の改正は行われておらず、現金主義による予算制度と決算制度は維持されている。一方で、発生主義による財務書類の作成への取り組みも行われてきた。わが国における取り組みを、山浦 (2016: 7) の整理に従い、(1) 総務省方式前から総務省方式の提示、(2) 基準モデルと総務省方式改訂モデルの提示、(3) 新公会計基準の提示、の 3 つに分類して整理していく。

(1) 総務省方式前から総務省方式の提示

(1987年～2005年)

1987年に、「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」が財団法人地方自治協会（現一般財団法人地方自治研究機構）によって公表された。当該報告書では、決算統計を組み替えることにより、収支計算書と貸借対照表を作成する方法が示されている（東京都・大阪府2010: 8）。このような取り組みを受け、1980年代には、自主的に公会計改革を進める自治体（熊本県、三重県など）が現れた（日本公認会計士協会2013: 7-8）。

さらに、上記報告書をベースとして、1997年に財団法人社会経済生産性本部（現公益財団法人日本生産性本部）が、「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」を公表した。さらに、1998年には「地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書」を公表した。この報告書では「財務的結びつきのあるグループは、1つの会計主体としてその財務状況が報告されるべきである」という考え方にに基づき、普通会計に加えて地方公営企業、公社、外郭団体を「連結」し、貸借対照表及び収支計算書を作成する方法が示された（東京都・大阪府2010: 9-10）。

1999年2月の経済戦略会議答申「日本経済再生への戦略」の中で、「小さな政府」へのイニシアティブの1項目として「公会計制度の改善」が示された。そこでは、「公的部門の効率化・スリム化を進めていく上での大前提として、また、政策の事後評価を行う観点から決算はこれま

で以上に重視されるべきであり、中央政府（特殊法人等を含む）及び地方公共団体（外郭団体を含む）のいずれにおいても以下のような方向を基本に会計制度等の抜本的改革を進め、会計財務情報基盤を整備する必要がある」（経済戦略会議1999）とされており、財務諸表の作成、複式簿記による貸借対照表の作成、連結財務諸表の作成、現金主義から発生主義への移行が示されている。

普通会計の貸借対照表の作成基準は統一されておらず、地方公共団体間で作成した貸借対照表間の比較が困難であるとの指摘を受け、1999年「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」が発足した。

自治体の発生主義的な財務報告書のあり方をとりまとめ、いわゆる総務省方式を示した『地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書』が公表されたのは2000年3月である。この報告書では、貸借対照表をどのように作るかに主眼が置かれている。当時は総務省方式に基づく貸借対照表の作成を、それぞれの自治体が自主的に取り組むこととされていた（小西2012: 93）。地方自治協会方式と同様に、決算統計の数字を組み替えて貸借対照表を作成するものであり、社会経済生産性本部方式に比べ作成方法は簡素化されている。

2001年には、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書－『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』－」（総務省）が公表され、行政コスト計算書や、普通会

計に公営企業会計等も含めた自治体全体の貸借対照表の作成方法が示された。

2003年6月の経済財政諮問会議の「基本方針2003」では、新しい予算編成プロセスの確立とともに、発生主義への公会計改革が基本的考えとして示された（鈴木・兼村2001: 34）。

さらに、連結情報を充実すべく、2005年に「地方公共団体の連結バランスシート（試案）について」が公表された。これは、地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社、第三セクターにまで連結対象を拡大するものである。

(2) 基準モデルと総務省方式改訂モデルの提示（2006年～2013年）

行革方針は、国と同様に、地方公共団体に対しても、資産・債務改革を求めている。これに対応するため、総務省は新地方公会計制度研究会を設置し、同研究会の審議を踏まえ、2006年に「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し、2つの会計モデルを提示している。

2つの会計モデルとは、基準モデルあるいは総務省方式改訂モデルを指す。貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書を作成するとともに、連結ベースの書類も作成するものである。さらに、実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について、有識者等により実務的な観点から検討を行うため、2006年に「新地方公会計制度実務研究会」が発足し、2007年には「新地方公会計制度実務研究会報告書」が公表された。

2007年の「公会計の整備推進について」（総務省、自治財政局長通知）は、2009年度または2011年度中に財務書類を作成することを要請している。

(3) 新会計基準の提示（2014年以降）

すべての地方自治体を対象とした新たな財務書類の作成基準として2014年に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（総務省）が公表された。この報告書において、地方公会計整備の意義は、住民や議会等に対する説明責任の履行と、資産・債務管理、予算編成、行政評価等に有効に活用することでマネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることにあるとされている。

加えて、2015年の「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」（総務大臣通知）により、2017年度までに統一的な基準による財務書類の作成が求められている。さらに、2016年に「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」（総務省）が公表されるなど、公会計の活用についての議論が活発になっている。

以上のように、公会計改革においては財務会計の視点だけでなく管理会計の視点が入り入れられていることがわかる。そこで、地方自治体への管理会計の導入について次項でみていくこととする。

2-4 地方自治体への管理会計の導入

わが国の地方自治体においてはNPMの考え方が導入され、それに伴い公会計改革が行われてきた。さらに、一部の地方自治体では、

行政評価、TQM、日本経営品質賞、BSC、ABCなど、さまざまな管理会計手法が導入されてきた（松尾，2009）。

特に多くの地方自治体で導入されてきたのは行政評価である。行政評価とは「事務事業や施策、政策ごとに目的や目標、取組み結果をワークシートに記入し、部局内で、あるいは全庁的に評価するという形式的な（組織内において制度的な）評価手続をもつとともに、評価を通じて予算編成などの経営管理に役立つ情報を実質的に（機能的に）提供する仕組み」（松尾2009: 22）である。

島田・三菱総合研究所（1999）は、行政評価を政策評価、事務事業評価、施策評価の3つに分類し、それぞれについて下記のとおり説明している。

- (1) 政策評価は、行政活動の上位レベルを対象として実施されるものである。政策は、「大局的な見地から、市町村がめざすべき方向や目的を示すものであり、概ね基本構想の大きな柱に相当するもの」である。
- (2) 事務事業評価は、行政活動の基本的単位である事務事業を対象として実施されるものである。事務事業は「施策目的を達成するための具体的な手段、いわゆる予算事業に止まらず、行政が関与しているもの（カネ、人などの行政コストを投入しているもの）、仕事のための仕事（内部管理的な庶務等）も含まれる」とされる。
- (3) 施策評価は、政策と事務事業の中間に位置する施策を対象とする。施策は「『政策』という上位目的を達成するた

めの個々の方策」である。「ある政策は複数の施策によって構成・組織され、その各施策が達成されることにより政策が達成されるという必然的な関係が認められるもの」である。

総務省（2017）の調査結果によれば、平成28年10月1日現在、行政評価を導入済とする地方自治体は61.4%である。都道府県100%、政令指定都市95.0%、中核市93.6%であり、規模の大きい団体には、ほぼ採用されている状況である。

行政評価の導入については、地方自治法などの法律として規定・強制されておらず、基本的に自治体の裁量に委ねられている（松尾，2009: 14）。

行政評価が地方自治体に普及している背景として、松尾（2009: 24-39）は、地方財政の悪化と財政構造計画の必要性、地方分権化と自律的マネジメントの必要性、国からの要請、住民志向と説明責任の重要性、NPMの影響、先進自治体やコンサルタントの影響、の6つを挙げている。

総務省（当時は自治省）は、1999年9月に各都道府県の市町村課長・地方課長あてに「市町村における行政評価に関する研究に係る協力依頼について」を発表し、行政評価の考え方や様式を示した。

また、総務省は2001年度以降「地方公共団体における行政評価の取組状況」を発表するなど、総務省が地方自治体における行政評価の導入を牽引してきた（松尾，2009: 14-15）。一方で、TQM、日本経営品質賞、BSC、ABCなど、他の管理手法が存在し、注目されるにもかかわらず、導入には比較的慎重であ

る（松尾, 2009: 286）。

わが国においては「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」（2001年6月26日閣議決定）において、NPMによる行政改革を実施する旨が明記された。企業と公共のマネジメントに存在した境界を取り払うNPMの考え方を通じて、その領域を公会計に拡張してきた（小林2016: 88）。地方自治法や財務規程の改正による改革とはなっていないが、開示レベルでの改革が行われている。財務会計目的では、前述のとおり発生主義による財務書類が作成・公表されている。

行政の効率化、適切な資源配分、効果的かつ効率的な政策の遂行と適時の見直しのため、行政機関や議員が行う意思決定に必要な情報として公会計情報が活用されるべき（日本公認会計士協会2013: 2）といわれており、総務省においてもどのように活用するかが議論されている（総務省2016）。

2-5 小括

わが国ではNPMの考え方を導入する以前から、様々な管理手法が実践されてきた。従来の管理手法はあくまでも法律にもとづいた拘束力のあるものであり、必ずしもマネジメント目的とはいえない。しかし、NPMの考え方が導入されてからは、特にマネジメント目的での管理を目指したしくみが求められてきた。

しかし、堀北ほか（2010）や岩田（2016）が指摘するように、マネジメント目的での活用は必ずしも行われていない。堀北ほか（2010）は、その理由として、情報に対する職員の理解不足、情報・業務成果間の関連が不

明確であると考えられていることを指摘している（堀北ほか2010: 41）。岩田（2016）は、地方自治体への質問票調査によって、以下の点を明らかにしている。

- (1) 地方自治体では政策・計画立案段階においてある程度の権限委譲がなされているにもかかわらず、政策・計画を実現するために必要な予算、組織編制、人事といった具体的な権限については十分に委譲されていない。
- (2) 組織文化の現状として、官僚文化、家族文化の傾向が高い一方、より創造的・競争的な組織文化への変革を理想としている。
- (3) 公会計情報の主たる活用目的はアカウントビリティの解除であり、経営管理を目的とした活用についてはほとんど意図されていない。
- (4) 行政評価情報は、アカウントビリティの解除目的に加え、経営管理や行政改革においても主に事務事業を対象とした運営の効率化目的に活用されている
- (5) 財務情報主体の公会計情報よりも、非財務情報を含む行政評価情報のほうが経営管理に活用しやすい可能性がある。
- (6) 公会計情報も行政評価情報も、現場での内発的動機付けには結びついていない。

このように、NPMの考え方を地方自治体に導入し、様々な取り組みが行われているにもかかわらず、それがマネジメントに十分には活用されていない。そこで、本稿では会計のマネジメントへの活用という観点から、管理

会計に焦点を当てる。そのうえで、「地方自治体ではどのように管理会計が導入・実行されているのか」というリサーチ・クエスチョンを設定し、文献レビューを行う。

3 研究方法

第2章で設定したリサーチ・クエスチョンについて検討するため、研究手法として、わが国の地方自治体における管理会計利用について検討を行っている事例研究を対象とした文献レビューを採用する。レビュー対象文献の選定手続きについて、まず日本の学術誌や雑誌記事を取り扱っているデータベースである Cinii Articles を用いて「地方自治体」と「管理会計」及び「地方自治体」と「マネジメント・コントロール」の2種類のキーワードの組み合わせにより論文を検索し、その結果、重複を除き26件の文献が抽出された。次に抽出された文献の内容を要約及び本文から確認し、学術論文ではない文献、事例研究ではない文献、研究対象が病院や環境会計といった地方自治体の管理会計とは関係のない文献を除いた。以上の手続きの結果、本稿のレビュー対象となる文献は7件となった。本研究では、上記の手続きで抽出された7件の事例研究の検討を行う。また、文化的背景、制度的背景、政策的背景の違いを排除する観点から、日本の地方自治体における取り組みに限定して検討を行う。

4 わが国の地方自治体における管理会計の活用

わが国の地方自治体における管理会計については、行政評価で活用される場合が中心で

あるが、行政評価以外で活用される場合もある。

行政評価における管理会計について、佐藤(2019)は、行政評価を中心とした取り組みについて、広島県庁の職員にインタビュー調査を実施している。佐藤(2019)は、行政評価における管理会計について以下の3点を指摘している。

- (1) 予算事業を束ねた単位(「ワーク」)を設定し、KPIや目標数値の設定を可能にした。特に、当該「ワーク」は総合計画から演繹的に設定されたものであり、三重県の「基本事務事業」のように下位概念である事務事業から帰納的に設定されたものではないため、総合計画との整合性がとられている。
- (2) 重点事業の予算編成の主導権を財政部門から企画部門へ委譲したことによって、計画重視で予算編成が行われることとなった。
- (3) 広報課が予算編成に関与することを制度化し、マーケティングの視点から実施内容について調整するしくみが導入された。

佐藤(2013, 2014, 2015)は、広島市、川西市、豊田市等の職員へのインタビュー調査により地方自治体の要となるマネジメント・コントロール技法を探索している。佐藤(2013, 2014, 2015)の知見を要約すると以下のとおりである。

- (1) 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(広島

- 市)
- (2) 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から、要となるMCとはなっていない(広島市)
- (3) 業績予算(コストを把握したうえで目標数値により議員や市民と議論した結果を予算編成に生かす方式)を採用している(川西市)
- (4) 総合計画と行政評価とは測定・評価の単位が合致しておらず連携していない(川西市)
- (5) 予算編成にあたり枠配分方式を採用(川西市)
- (6) 総合計画担当が、実践計画に目標値を設定して施策評価を実施している。予算との連携はないが、行政評価と総合計画は連携している(豊田市)

掛谷(2015)は、京都市の行政評価(事務事業評価)について、京都市へのインタビュー調査を実施し、(1)事務事業の単位は基本的に局をまたぐことはなく、予算の単位とも整合していること、(2)局配分枠を設け、事務事業評価結果に基づき各局が主体的に予算編成できるしくみになっていることを指摘している。

行政評価以外における管理会計について、重見(2015)は、A市の窓口業務(住民票等の発行および戸籍関係)についてTDABC(時間主導型活動基準原価計算)の実証研究を行っている。重見(2015)によれば、TDABCは、ABCに比べ簡便性・迅速性の点で有用であり、窓口業務のように定型的・反復的な業務についての適用可能性が確認できたという。

また、佐藤(2010)は、横浜市、姫路市におけるバランス・スコアカード(BSC)の適用について検討している。佐藤(2010)によれば、「財務の視点」と「顧客の視点」が区別できておらず、さらに組織のマネジメントに活用されているというよりは、地域のマネジメントとなっている点を指摘している。

5 分析・考察

第4章で実施した文献レビューに基づき、リサーチ・クエスチョンに対する検討を行う。行政評価における管理会計については、(1)総合計画と(2)予算の側面から分析することができる。

(1) 総合計画

佐藤(2013, 2014, 2015)が指摘しているように、川西市では総合計画と行政評価とは測定・評価の単位が合致しておらず連携できていない。一方、広島市では、総合計画から演繹的に設定された「ワーク」をベースに評価が行われている。豊田市では、総合計画担当が、実践計画に目標値を設定して施策評価を実施している。このように、施策や事業を総合計画からブレイクダウンしたものにすることで連携が機能する可能性がある。

(2) 予算

佐藤(2013, 2014, 2015)が広島市や豊田市の例で指摘するように、行政評価と予算との連携が取れていない。さらに、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示し、その結果に基づいて統制ができたとしても、制度上の制約から、1年という長

い期間のサイクルとならざるをえないとの指摘もある。

しかし、岩田（2016）の調査結果では、予算は財政部門、計画は企画部門が管轄しており、権限委譲がなされておらず連携できていないことが示されている。また、佐藤（2019）の広島市のように、重点事業の予算編成の主導権を財政部門から企画部門へ委譲したことによって、計画重視で予算編成が行われるなど、権限委譲が機能する例もある。

さらに、佐藤（2013, 2014, 2015）の川西市のように、業績予算（コストを把握したうえで目標数値により議員や市民と議論した結果を予算編成に生かす方式）を採用しており、行政評価の結果を予算編成に生かそうと試みる場合もある。

掛谷（2015）の京都市の事務事業評価のように、事務事業の単位を予算の単位と整合させるとともに、局配分枠を設け、事務事業評価結果に基づき各局が主体的に予算編成できるしくみも存在する。

行政評価以外における管理会計については、重見（2015）が指摘するように、窓口業務のような定型的・反復的業務においては、TDABCなどの管理会計手法が適用できる可能性がある。また、佐藤（2010）の横浜市や姫路市におけるBSCのように、組織のマネジメントを第一の目的として活用しない例も存在する。

以上のレビューから、地方自治体に対し、民間企業のマネジメント手法の1つとして管理会計を導入したとしても、地方自治体の特性によって必ずしも管理会計が機能しないわけではない。地方自治体の特性が存在しても、管理会計が機能する例は存在する。その

要因の1つは、重見（2010）のように、管理会計の適用可能な範囲を検討し、特定の範囲で適用することである。他の要因としては、豊田市の総合計画担当のように、管理会計の導入推進役が存在することである。

6 まとめ：貢献と課題

本研究では、公的組織における管理会計として、地方自治体を対象とした文献レビューを行った。レビューの結果、次の2点が明らかとなった。

- (1) 地方自治体において管理会計が機能する要因として、管理会計の適応可能範囲を検討し、特定の範囲で適用することである。
- (2) 地方自治体における管理会計では、総合計画との連携や予算との連携が課題となるが、導入推進役の存在によってその課題が解決される可能性がある。

しかし、導入推進役がどのように職員に働きかけているのか、あるいはどのように管理会計システムを整備しているのかについては本稿で明らかにできていない。このような限界については、参与観察などプロセスベースのアプローチによって解決できる可能性があるが、それは別稿に譲ることとする。

【参考文献】

- Guthrie, J., O. Olson and C. Humphrey (1999) "Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward," in *Financial Accountability & Management*, 15(3)&(4), August / November, pp.209-228.
- Hood, C. (1991) "A public management for all seasons?," in *Public Administration*, Vol.69 Spring, pp.3-19.
- Hood, C. (1995) "The "new public management" in the 1980s: variations on a theme," in *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, No. 2/3, pp.93-109.
- 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: pp.35-53。
- 石田晴美 (2006) 『地方自治体会計改革論』森山書店。
- 岩田弘尚 (2016) 「地方自治体における会計情報の活用とその効果：質問票調査の結果報告」専修大学経営研究所『専修マネジメント・ジャーナル』6(2): pp.27-41。
- 神野直彦 (2008) 「公会計改革の視点」公会計改革研究会編『公会計改革』日本経済新聞社, 第1章: pp.1-26。
- 神野直彦・小西砂千夫 (2014) 『日本の地方財政』有斐閣。
- 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学部『現代社会研究』18: pp.39-56。
- 小林麻理 (2016) 「公共経営の変容におけるコスト・マネジメントの理論課題」柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版, 第6章: pp.87-101。
- 小西砂千夫 (2012) 『公会計改革の財政学』日本評論社。
- 小西砂千夫、松木茂弘 (2013) 『実務から読み解く地方財政入門』学陽書房。
- 小西砂千夫 (2014) 『公会計改革と自治体財政健全化法を読み解く』日本加除出版。
- 小西砂千夫 (2017) 『日本地方財政史－制度の背景と文脈をとらえる』有斐閣。
- 松尾貴巳 (2006) 「地方公共団体における業績評価システムの導入研究－予算編成における行政評価システムの意義とその効果についての実証分析－」会計検査研究No.33: pp.121-135。
- 松尾貴巳 (2009) 『自治体の業績管理システム』中央経済社。
- 三菱UFJリサーチ&コンサルティング, 自治体経営改革室 (2019) 「平成30年度 自治体経営改革に関する実態調査報告書」
- 日本公認会計士協会編 (2013) 『公会計基準設定』日本公認会計士協会出版局。
- 大住荘四郎 (1999) 『ニュー・パブリックマネジメント－理念・ビジョン・戦略』日本評論社。
- 櫻井通晴 (2015) 『管理会計 第6版』同文館出版。
- 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」日本評価学会『日本評価研究』10(1), pp.95-105。
- 佐藤幹 (2013) 「地方自治体のマネジメント・コントロールにおける情報の属性」国際公会計学会編集委員会『公会計研究』14(2): pp.62-78。
- 佐藤幹 (2014) 「自治体予算のマネジメント・コントロール・システム化をめぐる問題」日本会計研究学会『会計プロGRESS』2014(15): pp.38-48。
- 佐藤幹 (2015) 「日本の地方自治体のマネジメントの状況: 半構造化インタビューの結果から」保健医療経営大学『保健医療経営大学紀要』7: p.43-50。
- 佐藤幹 (2019) 「地方自治体への管理会計適用の限界と可能性: マネジメント・コントロールの視座から」産業経理協会『産業経理』79(2): pp.36-48。
- 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」山口大学大学院東アジア研究科『東アジア研究』13: pp.195-221。
- 島田晴雄、三菱総合研究所 (1999) 『行政評価』東洋経済新報社。
- 総務省 (2016) 「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」
- 総務省 (2017) 「地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果」
- 総務省 (2021) 「統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査 (令和3年3月31日現在)」
- 鈴木豊・兼村高文編著 (2010) 『公会計講義』税務経理協会。
- 東京都・大阪府 (2010) 『公会計改革白書』
- 山本清 (2001) 『政府会計の改革－国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』中央経済社。
- 山浦久司 (2016) 「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告『新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践』pp.6-17。