

地方自治体における管理会計の活用

— バランスト・スコアカードの「財務の視点」をめぐる問題 —

M075863 佐藤 幹

1. はじめに

財政難をきっかけに1980年代から英国をはじめとする欧米諸国で、成果志向・顧客志向・市場機構の活用・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) による行政改革がすすめられた。しかし、日本の地方自治体では1990年代後半から行政評価 (業績測定) (以下「行政評価」) 等が普及したものの、改革には至っていない。また、現在、自治体会計システムの見直しが行われ、変更されようとしている。しかし、会計的手法、特に本格的な管理会計の理論やツールの活用の検討や研究は少なく、とりわけ地方自治体におけるバランスト・スコアカード (Balanced Scorecard: BSC) の活用に関する研究は少ない状況にある。

2. 地方自治体会計の現状・課題と管理会計

2-1 地方自治体会計の現状と課題

現行の単式簿記・現金主義による制度会計システムに加え、「発生主義の活用及び複式簿記の考え方の導入」という総務省通知により、地方自治体会計に、費用収益の認識基準である発生主義を導入することとなった。しかし、筆者は複式簿記・発生主義の導入は直接的には業務効率の改善に結び付かないのではないかという疑問を呈した。

2-2 管理会計の定義及び体系の活用

管理会計 (Management Accounting) の史的変遷を辿り、その定義を「財務データ等を用いて企業経営者のために、戦略の策定と実行を支援し、意思決定や業績評価を目的とする会計であり、政府や非営利組織でも活用されるもの」とした。体系としては個別計画会計・期間計画会計と各々に対応する統制会計という伝統的な体系と現在の通説である意思決定会計と業績管理会計という体系を紹介したうえで、自治体のそれとを比較・参照することでマネジメントの改善が可能になることを示唆した。

3. バランスト・スコアカードとは

3-1 誕生の背景、意義・目的

1980年代の米国の経済危機と管理会計の目的適合性の喪失の議論をきっかけに、BSCが誕生したことを詳述した。BSCは業績評価ツールとして生まれたが、その後、組織のマネジメントツールとなり、さらに戦略策定ツールへと変貌を遂げている。

3-2 4つの視点の意義と位置づけ

財務、顧客、内部プロセス、学習と成長の各視点の

役割や位置づけ等を論じたのち、「顧客の視点」についてはパブリック・ガバナンス (Public Governance) の観点から問題点を指摘し、その後、日本の地方自治体におけるBSCの活用可能性はあると結んだ。

4. 「財務の視点」をめぐる問題

4-1 指標の整理と基礎自治体の事例分析

民間企業の「財務の視点」の指標を分類・整理した結果、その指標の多くは株主満足志向する企業の業績や成果を財務データで表わすものであることが明らかになった。次に横浜市と姫路市の2つの市役所の事例分析を行い、これら基礎自治体の「財務の視点」の指標が財政の健全化に特化していることを確認した。

4-2 「成果の視点」の創出

また、基礎自治体の「財務の視点」の指標には財務データによる成果を表す指標がほとんどないことも分かった。民間企業では「財務の視点」は、主に株主満足の視点であり、「顧客の視点」はいうまでもなく顧客満足の視点である。とすれば、パブリック・ガバナンスの観点から基礎自治体においては、この両者は一体と見ることができるので、「財務の視点」と「顧客の視点」を統合して「成果の視点」と命名し、視点を3つとすることが妥当ではないかという仮説を定立した。

5. 財務指標の補完と代替の可能性

統合して新たに創出した「成果の視点」をとるうえで、財務データによる成果指標が少数であるという自治体指標の特性を補完・代替する必要がある。その方法を模索し、それらを例示した。1つは米国を中心に発達を遂げている費用便益分析を活用して、自治体の事務事業等の業績や成果を便益額で表示すること、2つは非財務指標の活用である。また、その中でも行政評価指標の活用可能性については端緒を得た。そこで行政評価の意義等を整理した後、これら指標を選別・分類して、構造化することにより、帰納的にBSCの視点とその関係性を構築できるのではないかと示唆した。

6. おわりに

今後は定立した仮説に対し質問紙調査等による実証研究を行うと共に、責任センター、活動基準管理、原価企画などの管理会計ツールの地方自治体での活用についての研究も行いたい。