

地方自治体における管理会計の貢献可能性

— バランス・スコアカードの適用をめぐる —

佐藤 幹

本論文は序章と終章を除いて3部構成としている。第Ⅰ部（第1章から第3章）は「自治体運営の現状と問題点」、第Ⅱ部（第4章から第6章）は「バランス・スコアカード適用における諸問題」および第Ⅲ部（第7章と第8章）は「自治体運営の改革」というタイトルを付した。以下、各章の要旨を述べる。

第1章 自治体会計改革の状況と課題

今日のような危機的財政状況のもとで、公会計改革として、まずやるべきことは、自治体運営の改善のために会計情報をいかに活用するかの検討である。すなわち、複式簿記および発生主義に基づく財務諸表の作成などよりも、財務諸表の連繋にこだわらない管理会計情報の活用こそが求められている。

複式簿記および発生主義の導入の検討という公会計改革の検討の産物として、会計情報の質的向上が確保されつつある現在こそ、従来のように意思決定のみへの活用の検討に留まらず、えられる会計情報を業績管理にも活用し、自治体の運営の改善に役立たせていくべきであることを述べた。

第2章 管理会計とマネジメント・コントロールの関係

管理会計の意義を、経営管理機能に着目した体系の変遷を通して確認した。そして、経営は大きく、戦略を実現するものとしてのマネジメント・コントロール（以下、MC）のほかに、組織構造、組織文化、人的資源管理等からなり、それらはお互いに影響を及ぼしあう関係にあることなどを踏まえて、仕組みとしてのMC論が展開されたことを述べた。そのうえで、管理会計と仕組みとしてのMCの関係を、管理会計システムはMCシステムのサブシステムとして位置づけられるとした。

加えて、手段としてのMC（以下、MC手段）には多くのものが例示されていることにふれた。それらの中で、Anthonyのいうオペレーショナル・コントロールに対応するサイバネティックコントロールに区分されるMC手段が、さらに「企業予算」、「財務的業績測定システム」、「非財務的業績測定システム」および「ハイブリッドな業績測定システム」に細分化され、初期のバランス・スコアカード（以下、BSC）は「ハイブリッドな業績測定システム」に位置づけられていることを述べた。

第3章 自治体における予算制度等の問題点

日本の地方自治体は予算制度、行政評価および地方自治法に規定される総合計画により運営されている。しかし、これら行政運営の柱である予算制度、行政評価、総合計画は相互に連携がとられているとはいいがたく、行政活動を組織の最終目標に整合、つまり、ゴール・コングルーエンス（Goal Congruence）させるような仕組みがないという問題点を指摘した。

そのうえで、ある政令市を選び、そこで行われているMC手段を整理した。その結果、法律や総務省等からの通知を除いても、条例・規則など文書により規定されたルールによるものが多いことや、計画や予算は営利企業とは異なり、組織内のMCではなく、管轄する行政区域内の住民や企業等のMCを意図しているものが多く見受けられるのも特徴であった。さらに、注目すべき特徴としては、各々のMC手段の関係が希薄で連携性が見受けられないことであった。

このようなことから、自治体組織のマネジメントを改善し、パフォーマンス（以下、PM）を向上させるためには、複数のMC手段を統合的に活用することが重要であり、日本の自治体においても、本格的にBSCのような統合的なマネジメント・システムの導入・適用を検討すべきであることを述べた。

第4章 バランス・スコアカードの概要と適用方法の検討

BSCの意義や営利企業における阻害要因を明確にしたうえで、日本の自治体へのBSC導入事例が少ないことを踏まえて、自治体へのBSC導入・適用の阻害要因を析出した。

その阻害要因とは、組織でなく地域を対象にBSCを導入・適用しようとしてきたことである。地域を対象にすることは、自治体組織外部のステークホルダーを管理することを意味し、「管理可能性の原則」に反するものであり、管理会計の領域を超える問題である。

また、全体BSCのフレームワーク（以下、FW）構築の困難性については、自治体は大規模な営利企業と比較して、さらに多くの多角的な事業を抱えており、多種多様なミッションを有するため、小規模な営利企業のように単一の全体BSCを構築することは困難であることを指摘した。したがって、これらの阻害要因が解消できれば、導入・適用は可能となることを示唆した。

さらに、米国シャーロット市における適用例を分析した結果、日本の自治体がこれまで行ってきた行政評

価の取組みの経験を、BSCの導入・適用にいかせる可能性が高いことを述べた。

第5章 視点の解釈

まず、財務の視点に着目した。自治体では顧客志向の立場をとったとしても、利益の概念を活用できる分野が少ないので、行政の活動の結果である事務や事業のPMを、営利企業のように財務情報による指標をもちいて表すのは困難である。また、先事例等では財務の視点のなかに、財政健全化に関する指標を入れるものが多い。しかし、財政の健全性は住民の満足を向上するという意味での本来のPMを表すものではなく、PMをあげるための基礎前提である。したがって、組織のPMの向上を目指しておこなう、マネジメントのための業績評価指標（以下、PI）として、財政健全化に関する指標をもちいることは適切ではないことを指摘した。

次に、顧客の視点の関係では、住民がさまざまな側面や立場（顧客、所有者・主権者、違法者、協働者など）を有することにふれた。これに関連して、住民を「協働者」としてとらえて、FWの構築に反映しようとする、管理不能な要素を入れることになり、マネジメントのシステムとして成り立たなくなってしまうことを述べた。

加えて、自治体は多種多様な事業を抱えており、それらを統合するようなミッションを考えだし、全体BSCとしてFWを構築することは困難であるとし、ミッションは視点というよりもその上位にある理念を示すものと考えべきであることを指摘した。

第6章 業績評価指標選定の考え方

PIは大きく3つの種類の情報を評価するためのものである。その3つとはインプット情報、アウトプット情報およびアウトカム情報である。これら3つの評価情報に対応したPIのうち、インプットに関するPIでは予想情報しかえられない。できれば、アウトカム情報に関するPIを見出したい。しかし、マネジメントの改善のためにアウトカムの評価に役立つ指標を見出すことは困難であると考えられた。一方、アウトプットについてのPIは比較的に見出しやすい。このため本論文では、PIとして、アウトプット情報に関するものを選ぶこととした。

そのうえで、重要PIの選定のためには、MC目的と戦略策定目的は異なることを識別することが必要であり、マネジメントの改善とはMC目的であることを念頭において、注意深くアウトプット指標を選定しなければならないことを述べた。

また、全体BSCに近い上位のBSCはアウトカム情報を志向する社会指標（Social Indicators）に近いものが選好され、事業別BSCに近い下位のBSCでは、プロセスメジャー（Process Measures）よりもリザ

ルトメジャー（Results Measures）に近いPIが選好されることなどを論じた。

第7章 営利企業の経営管理システムとの比較検討

米国の営利企業や非営利組織で活用されているとされるAnthonyのマネジメント・コントロール・プロセスが、組織の長期目標を達成するという意図から、戦略的計画（Strategic Planning）、予算編成（Budget Preparation）、業務遂行と業績測定（Operating and Measurement）、報告と評価（Reporting and Evaluation）を有機的に関係づける一連のプロセスとして、4つの基本的なステップからなることを確認したうえで、BSCの位置づけを検討した。

次に、企業予算が営利企業のマネジメントの要の1つであることをみたとうえで、日本の中央政府やほとんどの自治体では、マネジメントのための予算が存在していないことを明らかにし、早急に日本の政府・自治体においても何らかの形で本格的な経営予算を導入すべきであることを指摘した。

さらに、日本の自治体においては、責任センターの概念が明確ではなく、自治体の一般的な組織機構とその所管する事業群との関係にねじれがあることなどが、示唆されることを述べた。

また、日本の自治体の予算編成においても、日本の営利企業におけるような「原価の作りこみ」が必要であることや、BSCの導入・適用にあたっては、活動基準原価計算によるコスト把握との併用も効果的であることにふれた。

第8章 バランスト・スコアカードの具体的適用

自治体の組織機構は縦割りのセクト主義によっていることなどから、3つの司令塔（人事部局、財政部局、企画部局）を持っているといわれる。このためBSCの各視点は各部局の役割分担に合わせるように、それぞれの部局が所管することが合理的である。つまり、財政健全化の視点は他の視点とは切り離して財政部局が全庁的に担当し、学習と成長の視点は人事部局が全庁を指揮して統一的に行う。そして、象徴としての全体BSCは企画部局が担当する。そのうえでPMを志向した業務プロセスの視点は各事業部局が部門別BSCとして担当し、事業別BSCについては事業を所管する課レベルの組織が担当すべきであることを提言した。

自治体では、全体BSCは象徴でしかなく、事業別BSCでは個々の事業をゴール・コングルーエンスさせるためのツールにはならない。したがって、組織階層の中間に位置する部門別BSCにその機能を期待することになる。日本の地方自治体において、管轄する地域に対してではなく、自治体組織を対象に、BSCが普及すれば、自治体マネジメントが改善し、組織のPMが向上することになるであろうと結んだ。