

地方自治体における管理会計の有用性

福知山公立大学 地域経営学部 教授
木村 昭興

編集者注：本稿は、広く地方公共団体の今後の施策に役立てていただけるようなコンテンツを提供すべく御執筆いただいたものです。

1 はじめに

1990年代以降、わが国地方自治体はNPMの考え方を取り入れ、行政改革を進めてきた。行政改革のマネジメントシステムとして位置づけられたのが行政評価である。行政評価は、財務情報と非財務情報により行政活動を可視化することで行政サービスの評価を可能とし、地方自治体に成果志向をもたらした。しかしながら、行政評価は肥大化した行政組織のスリム化や行政コストの削減が行政改革の中核であり、地方自治体の政策形成に大きな影響を与えることができなかった。

他方、わが国先進自治体では、BSC（バランス・スコアカード）を代表とする管理会計ツールの導入が検討されたが、導入に至らず、その有用性は明らかにされていない。予算管理に象徴されるように、地方自治体の政策を形成し実現に導くためには、経営管理者たる首長が適切に経営資源を行政活動に配分し、その資源を有効に活用するよう統制を図ることが重要である。民間企業と異なり利益概念を有しない地方自治体にとって、行政活動の成果を効果的に政策実現に結びつけているかを評価することは困難である。地方自治体は、行政活動に配分した経営資源がどのように政策形成に寄与しているかを評価できていない現状がある。

そもそも地方自治体は、公共サービス提供主体の一部に過ぎず、利用者や利害関係者との相

互作用が持続可能なサービス提供システムを形成する（Osborne *et al.* 2015）。しかし、NPMの考え方は、住民をサービスの受益者たる顧客と位置づけ、政策形成への直接的な住民参加を捉えていなかった（Pestoff 2006）。そのため、多様化する住民ニーズを満たすことに限界があったといえる。地方自治体主導によるサービス提供でなく、地域住民、企業、NPOといった多様な主体との協働によるサービス提供を促進し、多様な主体が対等な関係で共通目的を達成するアプローチが求められるようになってきている。多様な主体を地域が有する経営資源と捉えれば、地方自治体は多様な主体を統制し、主体間の相互作用から創造される価値を政策形成に結びつけられるかが重要になる。

本稿は、行政評価の現状と課題を整理し、管理会計アプローチから地方自治体におけるマネジメントシステムの有用性を検討する。具体的には、行政評価を発展的に継承させ、政策形成に活用できるよう、管理会計の視点から自治体経営の検討を行う。

2 行政評価の現状と課題

2024年3月に公表された総務省「地方公共団体における行政評価の取組状況（個票）」によると、88.5%の自治体で行政評価が導入されている。行政評価は、政策評価、施策評価、事務事業評価で構成され、それらは目的と手段の関係で体系化されている。つまり、政策目的を達成するために、施策が手段として位置づけられており、さらに、施策目的を達成するために、

事務事業が位置づけられている。図表1に示されるように、行政評価を導入している自治体のうち、9割の自治体が政策評価、施策評価、事務事業を体系的に取り組んでいる。2017年に実施された総務省の調査では631団体(57.4%)が政策体系に沿った行政評価の活用状況が示されていたが、2024年の調査では1,422団体(89.8%)に著しく拡大している。このことから、政策体系を前提とした行政評価を導入することで政策実現に向けたマネジメントシステムとしての枠組みが形成されているといえる。

図表1 地方自治体における行政評価の取組状況

	政策		施策		事務事業		計	
	数	割合	数	割合	数	割合	数	割合
都道府県	3	(6.4%)	6	(12.8%)	8	(17.0%)	30	(63.8%)
指定市	1	(5.0%)	1	(5.0%)	8	(40.0%)	11	(55.0%)
中核市	2	(3.6%)	6	(10.7%)	2	(3.6%)	17	(30.4%)
特別市	1	(4.3%)	1	(4.3%)	10	(43.5%)	11	(47.8%)
市区	1	(0.2%)	16	(2.4%)	65	(9.9%)	12	(1.8%)
町村	1	(0.1%)	13	(1.7%)	53	(6.8%)	13	(1.7%)
小計	2	(0.1%)	34	(2.1%)	125	(7.9%)	35	(2.2%)
合計	161	(10.2%)	1,222	(89.8%)				

(出所) 総務省(2024)をもとに筆者作成。

(注) 全自治体1,788団体のうち、「導入予定なし」「過去に実施していたが廃止した」の回答を除く1,583団体を抽出した。

一方、過去に行政評価を実施していたが廃止した自治体も存在する。図表2は、行政評価の廃止状況と導入状況を示している。図表2に示されるように、政策・施策・事務事業すべて、あるいは、いずれかの評価を廃止し、行政評価を導入していないと回答する自治体が65団体存在する。また、行政評価を導入しているものの、政策評価、施策評価、事務事業のいずれかを廃止した自治体が69団体存在する。行政評価を廃止した理由として、「自治体規模が小さく、体制が取れない(19.4%)」「評価手法、基準のノウハウがない(11.5%)」「その他(他の代替措置で対応を含む)(69.1%)」が示されている。

「その他(他の代替措置で対応を含む)」がもっとも大きい割合を占めることから、行政評価の課題として、人的な問題や技術的な問題ではなく、制度そのものの形骸化や評価疲れによる閉塞感が考えられる。

このことは、東京市町村自治調査会(2023)の自治体職員に対するアンケート調査から裏づ

けられる。この調査結果では、行政評価の成果を問う質問に対して「特に何も感じていない、分からない」の回答がほぼ半数を占めることが示されている。また、行政評価への率直な気持ちを問う質問に対して「そもそも何のために実施しているのか分からない」の回答が約3割を占めている。つまり、行政評価を導入しているが、マネジメントシステムとして有効に機能しているとは言い難い現状がある。

図表2 過去に行政評価を廃止した自治体数

廃止状況	政策		施策		事務事業		計	
	数	割合	数	割合	数	割合	数	割合
導入なし	1	(1.5%)	28	(19.7%)	10	(7.1%)	26	(18.3%)
政策	1	(1.5%)	17	(12.0%)	3	(2.1%)	21	(14.6%)
施策	9	(6.3%)	4	(2.8%)	2	(1.4%)	15	(10.4%)
事務事業	27	(18.8%)	2	(1.4%)	2	(1.4%)	31	(21.6%)
政策/施策	2	(1.5%)	2	(1.4%)	2	(1.4%)	6	(4.2%)
政策/事務事業	6	(4.2%)	2	(1.4%)	2	(1.4%)	10	(6.9%)
合計	6	(4.2%)	12	(8.4%)	7	(4.9%)	25	(17.3%)

(出所) 総務省(2024)をもとに筆者作成。

3 自治体経営における管理会計の役割

行政評価は、財務情報と非財務情報を通して、行政活動の成果を可視化することができる。ロジックモデルから得られる因果関係、つまり、インプットがどのようにアクティビティに変換され、それがどのようなアウトプットを生み出し、最終アウトカムに結びつくかを把握し、行政活動ごとに設定した業績指標によって評価の視点が与えられる。可視化された成果を評価し、マネジメントサイクルを展開させるところに行政評価の主眼がある。行政評価は、管理会計の一環として位置づけられ、財務情報と非財務情報を統合させた会計手法が用いられる。

自治体経営における管理会計の役割は、次のように整理できる。第一に、予算管理の役割である。地方自治体は、限られた財源を適切に配分し、その執行を管理する必要がある。予算管理のために活用されるツールの一つがBSCである。BSCは、財務に加え、顧客、内部プロセス、学習と成長の4つの視点から組織全体の業績を評価する。これにより、事務事業の予算がより上位の政策や施策の目標にどのように貢献しているかを把握することができ、効果的かつ

戦略的な予算配分を実現させる。

第二に、戦略立案の役割である。組織全体の戦略を視覚的に示し、その実行計画を明確にするツールとして戦略マップが用いられる。戦略マップは、BSCの視点に基づき策定される。戦略マップを活用することで、地方自治体は長期的な目標を達成するために一貫性のある実行計画を策定し、各部門が連携して戦略を実行することができる。

第三に、業績評価の役割である。管理会計は、財務情報と非財務情報を通じて事務事業のパフォーマンスを評価し、行政活動の成果を測定する。この評価には業績指標が活用され、その達成の程度を測定することができる。目標達成に向けた進捗状況をモニタリングすることで、改善に向けた情報を提供する。代表的な業績評価ツールが行政評価であり、行政活動の効率性と有効性を評価し、事務事業の改善や住民サービスの向上を目的とする。具体的には、事務事業のパフォーマンスを定量的および定性的に評価し、予算配分や見直しに役立てられる。また、この制度を通じて、地方自治体は透明性を高め、説明責任を果たすことができる。行政評価を通じて得られるフィードバックを活用することで、地方自治体は継続的な改善を図ることができる。

このように、管理会計は予算管理、戦略立案、業績評価といった多岐にわたる役割を果たす。そのためにBSC、戦略マップといったツールが活用される。これにより、地方自治体は効率的かつ効果的な自治体経営を実現させ、サービスの質を向上させることができる。

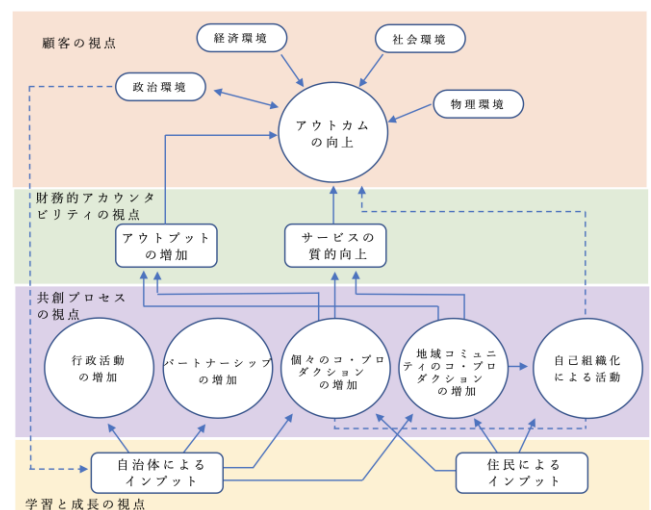
4 政策形成に資する管理会計の有用性

多様な主体との政策形成に向けて、地方自治体におけるBSCを検討する。第一に、財務資金提供者（納税者）への貢献は、貨幣ではなく、価値である。地方自治体は、民間企業と異なり、利益といった明確な評価基準がない。財務資金提供者が必ずしもサービス受給者でないため、

成果を享受することができない。価値をどのように評価し、財務的アカウンタビリティを果たすかの検討が重要になる。第二に、政策形成に多様な主体が関与することから、内部プロセスは組織内部に限定できず、外部の利害関係者との協働が不可欠になる。多様な主体の統制を踏まえると、共創プロセスの視点を組み込む必要がある。第三に、公共の価値は貨幣的価値ではなく、最終的には住民福祉の向上にある。地方自治体のBSCは、民間企業と異なり、必ずしも財務の視点が最上位に位置づけられず、顧客の視点が最上位になる（石原 2004）。顧客の視点は、住民だけでなく、多様な主体を含む必要がある。

これらを踏まえると、英国バーミンガム市の戦略マップが参考になる。この戦略マップは、公共サービスの効率化と住民満足度の向上を目的とし、市全体の財政危機に対応するために策定されたものである。バーミンガム市は、KPMGとバーミンガム大学の支援を受け、戦略マップを示すことで、長期的な視点から公共サービスの関与と地域社会へのアウトカムをどのように導くかの議論が行われ、公共サービス提供の質的向上を可能にした。

図表3 バーミンガム市の戦略マップ



(出所) Bovaird T. and E. Loeffler (2012)

図表3に示される戦略マップは、地方自治体や住民のインプットがどのような活動に配分さ

れ、アウトカムの向上につながるかを明示している。つまり、戦略マップによって、インプットとアウトカムにおける因果のつながりが示されている。地方自治体は、その地域においてどのような価値を創造し、どのような戦略のもとで実行するか、多様な主体間の統制をどのように行うかを戦略マップで明示していくことが有用になる。

バーミンガム市の戦略マップから明らかなように、管理会計から導かれる情報は、インプットとアウトカムにおける因果のつながりを明示することで、地域住民とのコミュニケーションを強化させ、住民参加型の自治体経営を実現させることができる。管理会計ツールを通して行政評価を発展させることで、政策形成を明示的に多様な主体と共有することができる。これにより、地域社会全体の協力を得ながら、持続可能な自治体経営を目指すことができるだろう。

(参考文献)

- 石原俊彦 (2004) 『自治体バランス・スコアカード』 東洋経済新報社。
- 総務省 (2024) 「地方公共団体における行政評価の取組状況 (個票)」。
- 東京市町村自治調査会 (2023) 「基礎自治体における行政評価の効果的、効率的な実施に関する調査研究報告書」 研究出版。
- Bovaird T. and E. Loeffler (2012) We're all this together: User and community co-production of public outcomes, *University of BIRMINGHAM, Institute of Local Government Studies Third Sector Research Centre*.
- Osborne P. S., Z. Radnor, T. Kinder and I. Vidal (2015) The Service Framework: A Public-service-dominant Approach to Sustainable Public services: *British Journal of Management*:1-15.
- Pestoff V. (2006) Citizens and Co-Production

of Welfare Services, *Public Management Review*, (8)4, pp.503-519.

著者略歴

福知山公立大学 地域経営学部
教授 木村 昭興 (きむら あきのり)

柏原市役所に20年にわたり勤務。この間に2008年9月、関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科専門職課程修了、会計修士(専門職)。2013年9月、関西学院大学大学院経営戦略研究科先端マネジメント専攻博士課程単位取得後退学。2016年2月、博士(先端マネジメント) 関西学院大学。

2018年4月、東洋学園大学現代経営学部へ転職、2023年4月より現職。
専門は管理会計、公共経営、行政学。