

わが国基礎自治体における行政評価の現状と課題 —管理会計的アプローチによる検討—

酒 井 大 策

Current Status and Issues of Performance Measurement in Japanese Local Governments -Examination Based on Management Accounting Approach-

SAKAI Daisaku

要 旨

本稿では、わが国の多くの自治体に導入されている行政評価について、管理会計の視点から検討を行っている。行政評価は、自治体の活動・成果を数値化し可視化するシステムであると考えられる。本稿では、まずわが国自治体における行政評価の現状について、総務省の調査を基に整理している。そして、これまで先行研究において示されてきた行政評価の理論的側面について、業績評価を管理会計的手法ととらえ整理していく。最後にこれらを踏まえて、行政評価を機能させるために克服すべき課題をあげ、その解決手法について考察していく。

キーワード：行政評価、業績評価、管理会計、行政経営

Abstract

This paper examines Performance Measurement in Japanese Local Governments from the viewpoint of management accounting. Performance Measurement is a system that digitizes and visualizes activities and results of local governments. In this paper, firstly, current status and issues of Performance Measurement are examined. And then, it examines the theoretical aspect of Performance Measurement that has been shown in previous studies. Finally, the solution method is considered to overcome the issues.

Keywords: Performance Measurement, Management Accounting, Public Management

1. はじめに

わが国の多くの自治体において、行財政改革を推進する手段として、これまで行政評価が導入されてきた。行政評価は、自治体の活動・成果を数値化し可視化するシステムであると考えられる。自治体の業績を管理し、それを向上させるためには、まず前提としてその業績を何らかの手法を用いて把握する必要がある。非営利組織である自治体の特性上、自治体の業績は財務的指標だけで表すことはできず、したがって非財務的指標を用いて把握することが必要となる。その手法としてこれまで行政評価に期待が寄せられてきたが、廃止する自治体数が増加していることからわかる¹⁾とおり、各自治体においてその効果が実感されているとは言い難い状況にある。

本稿では、まずわが国自治体における行政評価の現状について、総務省の調査を基に把握していく。そして、これまで先行研究において示されてきた行政評価の理論的側面について、業績評価を管理会計の手法ととらえ整理していく。最後にこれらを踏まえて、行政評価を機能させるために克服すべき課題をあげ、特に事務事業評価に焦点を当てて検討を行っていく。

2. わが国自治体における行政評価

2-1. 行政評価の導入背景

わが国自治体において、行政評価という言葉が普及し、実務に導入され始めたのは1990年代後半である。この頃、行政評価を紹介した文献が発表され始め²⁾、三重県、静岡県、北海道を嚆矢とした取り組みが全国に広がっていった³⁾。1990年代後半は、バブル経済の崩壊およびその後の景気悪化を受けて、わが国自治体は危機的な財政状況に陥り、行財政改革への取り組みが急務とされている時であった。この際、行財政改革理論としてわが国に取り入れられたのがNew Public Management理論(以下、NPM理論)である。NPM理論とは、1980年代の英国のサッチャー政権による行財政改革などに影響を受けた一連の改革を帰納的にまとめた基礎的理論であるとされている。NPM理論は取り込まれてきた実務を帰納的に集約した理論であるため、研究者によってその定義が多少異なる。NPM理論に関する代表的な研究者であるHood(1991)は、その構成要素として、①専門家によるマネジメントの確立、②明確な業績基準と業績測定、③アウトプットによる統制の強調、④企画部門と執行部門の分離、⑤競争(市場)原理の導入、⑥民間企業の経営手法の導入、⑦資源利用における規律と儉約、をあげている⁴⁾。Hood(1991)の構成要素からもわか

るとおり、NPM理論は「行政経営に民間企業的手法を導入し、業績に着目した、効率的かつ効果的な行政を目指す経営管理手法」と定義することができる。

ここで注目すべき点は、「業績」を基軸とした経営管理手法であるということである。そのためには、必然的に業績を把握するシステムが必要であり、自治体の業績管理システムとして非財務指標も加えた手法が広く取り入れられてきたと考えられる。わが国自治体においても、NPM理論に影響を受けた行財政改革が進められる中で、改革に必要な行政管理システムとして、いわゆる行政評価が導入されていったということができる。

2-2. 行政評価の現状

行政評価の課題について検討していく前に、1990年代後半から取り組まれてきたわが国の行政評価の現状について、まず検討していく。総務省は行政評価の取り組み状況について、全国の自治体を対象に調査を行っており、その結果を公表している。ここでは、2017年に総務省から公表された『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』⁵⁾を基に、わが国の行政評価の現状を把握していく。なお、自治体は広域的な行政を担う都道府県と市区町村に大きく区分される。両者を同等に扱うことは、その実施する事業の内容の違いからみて適切でないと考えられる。本稿では、市民への直接的なサービスの担い手である基礎自治体を考察の対象とし、都道府県は検討の対象から外し、市区町村に焦点をあてて研究を行っていく。

図表1は、行政評価の導入状況についての回答をまとめたものである。調査によると、2017年の時点で行政評価を導入している自治体は、1,052自治体、その構成比は60.4%となっている。これに試行中および検討中を含めると88.3%となり、ほとんどの自治体で行政評価をすでに導入しているか、導入に向けて何らかの動きをおこなっていることがわかる。一方で、85自治体(構成比4.9%)が過去に実施していたが廃止していることがわかる。

図表2は、町村を除く、指定都市・中核市・施行時特例市・市区の行政評価導入状況について、区分ごとの比率を整理したものである。町村を除くと、行政評価をすでに導入している自治体は84.9%に上り、一定規模以上の自治体ではほとんどの自治体が行政評価を導入していることがわかる。導入予定なしと答えた自治体は、わずか47自治体(5.8%)であり、行政評価はすでに一定規模以上の自治体では導入が一般的になっているということができる。

多くの自治体で行政評価に取り組まれていることがわかるが、行政評価はその対象によって大きく、政策評価・

図表 1. 行政評価の導入状況

	指定都市	中核市	施行時 特例市	市区	町村	合計	構成比率
すでに導入済	19	44	36	593	360	1052	60.4%
試行中	0	0	0	20	46	66	3.8%
検討中（導入予定時期決定）	0	0	0	3	10	13	0.7%
検討中（導入予定時期未定）	0	1	1	39	366	407	23.4%
導入予定なし	0	0	0	12	106	118	6.8%
過去に実施していたが廃止	1	2	0	44	38	85	4.9%
合計	20	47	37	711	926	1741	100.0%

総務省『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』、2017年より筆者作成。

図表 2. 行政評価の導入状況（町村を除く）

	指定都市		中核市		施行時特例市		市区		合計	
	数	比率	数	比率	数	比率	数	比率	数	比率
すでに導入済	19	95.0%	44	93.6%	36	97.3%	593	83.4%	692	84.9%
試行中	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	20	2.8%	20	2.5%
検討中（導入予定時期決定）	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	3	0.4%	3	0.4%
検討中（導入予定時期未定）	0	0.0%	1	2.1%	1	2.7%	39	5.5%	41	5.0%
導入予定なし	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	12	1.7%	12	1.5%
過去に実施していたが廃止	1	5.0%	2	4.3%	0	0.0%	44	6.2%	47	5.8%
合計	20	100%	47	100%	37	100%	711	100%	815	100%

総務省『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』、2017年より筆者作成。

施策評価・事務事業評価に分類することができる。わが国の多くの自治体の行政評価は、総合計画を中心とした計画体系に沿ったシステムとして構築されている。総合計画は10年を計画期間として設定されることがほとんどであり、その構成は、基本構想、政策、施策、事務事業から成る。ここで基本構想とは、民間企業におけるビジョンに近いものであり、具体性をほとんど持たない。したがって、具体性を持つ計画は、政策・施策・事務事業であり、計画単位としてもっとも大きいのが政策、次に施策、最も詳細なものが事務事業となる。これらは一般的に政策体系と呼ばれる体系を有しており、政策・施策・事務事業は、それぞれの上位（施策であれば政策、事務事業であれば施策）と紐づけられていることが一般的である。

総務省の「政策評価の実施に関するガイドライン」では、政策（狭義）を「特定の行政課題に対応するための基本的な方針の実現を目的とする行政活動の大きなまとまり」、施策を「上記の「基本的な方針」に基づく具体的な方針の実現を目的とする行政活動のまとまりであり、「政策（狭義）」を実現するための具体的な方策や対

策ととらえられるもの」、事務事業を「上記の「具体的な方策や対策」を具現化するための個々の行政手段としての事務及び事業であり、行政活動の基礎的な単位となるもの」としている⁶⁾。ここでは、この体系に基づく評価である政策評価・施策評価・事務事業評価のいずれを実施しているかについて、総務省の調査に基にまとめていく。

図表3が示す通り、行政評価を実施している全市町村の96.5%が事務事業評価を実施している。その一方で、政策評価は、政令指定都市で31.6%、その他の市区町村では25.4%しか実施していない。施策評価についても、政令指定都市では89.5%が実施していると回答しているものの、その他の市区町村では59.2%とやや半数を上回る程度である。図表3の回答結果から、わが国自治体における行政評価の中心となっているのは、事務事業評価であることがわかり、とくに政令指定都市を除く市町村では事務事業評価のみを行っている自治体も少なくないことがわかる。

以上の総務省の調査結果から、わが国自治体の行政評価の現状を見ていくと、わが国自治体では行政評価の導

入が進んでおり、特に一定規模以上の自治体では、ほとんどの自治体で何らかの行政評価が行われていることがわかる。また、取り組まれている行政評価の対象は事務事業が中心であり、特に政令指定都市を除く自治体においては、事務事業評価のみを行っている自治体が少なくないことがわかる。

3. 業績管理志向と説明責任志向

わが国自治体で広く導入されていることは総務省の調査から明らかであるが、ここで検討すべき課題として、行政評価がどのような目的で導入されているかということがあげられる。行政評価は一般的に、自治体の活動・成果を数値化し可視化することを目的として行われていると考えられる。この活動・成果を数値化し可視化することを、貨幣的価値を利用して行えば、まさしく「会計」ということができる。しかしながら、非営利組織である

自治体の活動・成果は貨幣的価値のみで表すことができないため、非財務的指標も用いて把握しようというのが行政評価であると考えられる。このような視点から見ると、行政評価は会計の手法を用いたシステムであるといえる⁷⁾。

ところで、会計の領域は一般的に、財務会計と管理会計に峻別される。財務会計とは、外部の情報利用者に対して情報を提供することを主眼とするものであるのに対して、管理会計は、内部の情報利用者に対して情報を提供することを主眼とするものとされている。では、会計の手法を用いたシステムである行政評価は、財務会計的目的を果たすもの（説明責任志向）であるのか、それとも管理会計的目的を果たすもの（業績管理志向）であるのか。どちらを志向するものであるかによって、システム自体の構成、提供すべき情報の内容・信頼性に影響を及ぼすと考えられる⁸⁾。

図表4は、総務省の調査における行政評価の公表状況

図表3. 行政評価の対象

	指定都市（19市）		市区町村（1033自治体）		合計（1052自治体）	
	件数	割合	件数	割合	件数	割合
政策（一部を含む）	6	31.6%	262	25.4%	268	25.5%
施策（一部を含む）	17	89.5%	612	59.2%	629	59.8%
事務事業（一部を含む）	18	94.7%	997	96.5%	1015	96.5%

総務省『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』、2017年より筆者作成。

図表4. 行政評価の公表

	指定都市		市区町村	
	件数	割合	件数	割合
政策	5		272	
すべて公表	5	100.0%	116	42.6%
一部公表	0	0.0%	31	11.4%
公表なし	0	0.0%	117	43.0%
公表していたが非公表にした	0	0.0%	8	2.9%
施策	17		612	
すべて公表	17	100.0%	359	58.7%
一部公表	0	0.0%	85	13.9%
公表なし	0	0.0%	158	25.8%
公表していたが非公表にした	0	0.0%	10	1.6%
事務事業	19		986	
すべて公表	16	100.0%	474	48.1%
一部公表	3	18.8%	234	23.7%
公表なし	0	0.0%	243	24.6%
公表していたが非公表にした	0	0.0%	35	3.5%

総務省『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』、2017年より筆者作成。

についてまとめたものである。調査結果を確認すると、政令指定都市のほとんどが行政評価の結果を公表しているのに対して、その他の市区町村では、政策評価で45.9%、施策評価で27.4%、事務事業評価で28.1%が公表していない（「公表なし」および「公表していたが非公表にした」の和）としている。これに一部公表を加えると、政策評価で58.2%、41.3%、51.8%となる。公表していない理由について、57.1%の市区町村が「内部的な評価であるため公表の必要はない」、29.3%の市区町村が「職員の意識改革が目的であるため公表の必要はない」とそれぞれ回答しており、回答に占める割合の上位2つとなっている⁹⁾。この調査結果から、行政評価の導入している市区町村の中には、説明責任志向ではなく、業績管理志向のみを理由として行政評価を導入している市区町村があることがわかる。またこの結果から、行政評価結果を公表していたとしても、業績管理に重点を置いている自治体があるのではないかという可能性も考えられる。この点を明らかにするために、行政評価を実施している自治体が行政評価の成果としてどのようなものを認識しているかについて確認を行う。

図表5は行政評価の成果として、各自治体が認識しているものについての回答である。行政評価の成果として各自治体が最も高く認識していることは、「成果の観点で施策や事業が検討された」（政令指定都市94.7%、その他の市区町村77.3%）、次に高いのが「職員の意識改革に寄与した」（政令指定都市68.4%、その他の市町村69.1%）、以下、「事業の廃止、予算削減につながった」（政令指定都市68.4%、その他の市区町村52.5%）、「個別の事務事業の有効性が向上した」（政令指定都市68.4%、その他の市町村52.5%）、「個別の事務事業の効率性が向上した」（政令指定都市57.9%、その他の市町村50.5%）

と続いている。一方で「住民の関心が深まった」は政令指定都市で52.6%であるものの、市区町村ではわずか20.3%となっており、「議会で行政評価が取り上げられるようになった」も政令指定都市で57.9%あるものの、市町村では22.8%となっている。

また、総務省が本調査の前に実施した2014年度の調査では、質問項目として「行政評価導入のねらい」（導入当初および現在）が設定されている。調査では、導入当初、現在の両方において、「行政活動の成果向上」、「行政運営の効率化」、「職員の意識改革」の回答が上位3つを占めている¹⁰⁾。

これらから、自治体で取り組まれている行政評価が業績管理志向のみを志向していると断定できるわけではない。政令指定都市をはじめとして多くの自治体で行政評価の結果が公表されていることからわかるとおり、説明責任を志向している側面があることは間違いない。その一方で、各自治体が認識している効果は内部管理の側面、すなわち行政評価を業績管理志向で管理会計的アプローチを用いた場合の効果を感じているということができる。行政評価を必ずしも説明責任目的、業績管理目的に峻別しなければならないわけではない。しかしながら、これらの結果を見る限り業績管理に行政評価が効果的であると考えることは可能であり、行政評価を管理会計的手法として検討する意義があることは明らかであると考えられる。

4. 行政評価と事務事業評価の課題

ここまで総務省の調査を中心に、わが国自治体における行政評価の現状についてまとめてきた。この現状を踏まえて、これまで先行研究で取り上げられてきた行政評

図表5. 行政評価の成果

	指定都市（19）		市区町村（1033）	
	件数	割合	件数	割合
住民の関心が高まった	10	52.6%	210	20.3%
成果の視点で施策や事業が検討された	18	94.7%	798	77.3%
事務事業の廃止、予算削減につながった	13	68.4%	551	53.3%
業務体系の再検討につながった	8	42.1%	454	43.9%
個別の事務事業の有効性が向上した	13	68.4%	542	52.5%
個別の事務事業効率性が向上した	11	57.9%	522	50.5%
予算配分を大きく変更できた	1	5.3%	67	6.5%
人員配置を大きく変更できた	1	5.3%	8	0.8%
職員の企画立案能力が向上した	3	15.8%	119	11.5%
職員の意識改革に寄与した	13	68.4%	714	69.1%
議会で行政評価が取り上げられるようになった	11	57.9%	236	22.8%

総務省『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』、2017年より筆者作成。

価の基本的理論、分類等を整理し、現状と比較をすることによって課題を抽出させていく。そのうえで、総務省の調査からわかるとおり、自治体の行政評価の中でもっとも多く取り組まれている事務事業評価に焦点を当て、その課題について考察していく。

4-1. 先行研究における行政評価の理論的整理

前述のとおり、わが国自治体では1990年代後半から行政評価が実務に取り込まれ始め、同時期および2000年代初めから、会計学、行政学、公共政策の分野などで行政評価に対する研究が行われてきた。ここでは行政評価を検討したいいくつかの先行研究から、わが国において行政評価がどのように理論的に整理されてきたかについて検討していく。

高寄(1999)では、行政評価とはどのようなシステムであり、どのような効果をもっているかについて、以下の4点をあげている¹¹⁾。

- ① 行政評価は、行政活動の効果を“数値化”していく評価システムである
- ② 行政評価には、「政策・施策・事務事業」の3つのレベルの評価がある
- ③ 行政評価は「選別・執行・成果」指標による3つの評価方式に分類できる
- ④ 行政評価は事前・現状・事後評価と、時系列的には3つの時点で行われる

高寄(1999)では、選別・執行・成果という表現を使用しているが、これを「Plan-Do-See」の循環システムであると位置づけている¹²⁾。一般的に経営学で用いられる表現に言い換えると、計画・執行・評価となるであろう。高寄(1999)の指摘から、行政評価は、政策・施策・事務事業のレベルにおいて、経営管理に役立つ情報を数値化し、事前・期中・事後において評価する経営管理システムととらえることができる。

松尾(2009)では、行政評価を「計画(政策-施策-事務事業)志向の業績管理システム」と位置づけ、次の要件を備えるものを行政評価としている¹³⁾。

- ① 行政評価は、自治体が行う活動の評価において、政策(policy)、施策(program)、事務事業(project)といった計画体系に焦点を当てようとするものである
- ② 行政評価においては、統一的な手法によって目標と実績が測定される
- ③ 行政評価における業績測定には、インプットとしてのコストだけでなく、成果志向の業績管理指標が含まれる
- ④ 行政評価においては、PDCAサイクルが重視され、その情報は予算、計画、業務活動などの組織内

の経営管理目的にフィードバックされることが志向されている

- ⑤ 評価情報は外部(とくに住民に対し)報告されるものである。また、事務事業や施策ごとに予算や決算に関連した会計数値が示される場合は、アカウントビリティ(会計責任)の明示化に関連したものになる

松尾(2009)では、政策・施策・事務事業といった計画体系に基づいた業績管理手法として行政評価がとらえられていることがわかる。松尾(2009)が指摘するように、わが国自治体の行政評価は、自治体が定める長期計画である総合計画¹⁴⁾を評価の基礎とし、その管理・推進ツールとして活用されてきた特徴がある。したがって、多くの自治体において、総合計画の計画体系に基づく、政策・施策・事務事業といった単位で業績測定が行われてきた。また、「組織内の経営管理目的にフィードバックされることが志向されている」とあるように、行政評価は業績マネジメントシステムとして、導入・活用されてきたと考えられる。この背景として、わが国自治体の行政評価の導入がNPM理論と深い関連性をもつことがあげられる。前述のとおり、わが国における行政評価は財政状況が悪化する中で、行政活動の効率性と有効性の向上が求められる中で、その解決理論として適用されてきたNPM理論の一つのツールとして導入されてきた経緯があり、必然的に説明責任志向よりも業績管理志向の強いシステムとして活用されてきたと考えられる。しかしながら、松尾(2009)は住民への報告手段としての行政評価についてもその要件に含めており、外部への情報提供方法としての行政評価の役割を否定していない点に注目する必要もある。

その他の行政評価に関する先行研究においては、例えば、石原(2004)は、行政評価を役所が関与している行政サービス全般についての優先順位や劣後順位を明確にすることができるものとし、選択と集中を行うための有用なツールとして、特に事務事業の見直しに活用できるものと指摘している¹⁵⁾。また、兼村(2004)では、「実務上で行政サービスについてその経済性、効率性ないし有効性を一定の基準に照らして客観的に評価づけるもの」としている¹⁶⁾。

これら先行研究からわが国自治体の行政評価の基本的理論についてまとめると、行政評価は、①計画体系に沿った行政運営を行うための業績管理システムであり、②政策、施策、事務事業の3段階において業績を数値化することにより把握し、③経営管理に役立つシステムという考えがやや強く、管理会計的システムとしての機能に比重がおかれたもの、と整理することができる。

4-2. 行政評価の分類

2-2で取り上げた総務省の調査の質問内容からもわかるとおり、わが国自治体では、政策を対象とした行政評価を「政策評価」、施策を対象とした行政評価を「施策評価」、事務事業を対象とした行政評価を「事務事業評価」と区分して実施されている。この中でほとんどの自治体で実施されているのが事務事業評価であり、施策評価は約半分、政策評価は4分の1程度の自治体でしか実施されていない。すなわち、わが国自治体の行政評価は、行政活動の基礎的な単位を対象として実施されているとすることができる。

では、この事務事業という言葉で表される行政活動の基礎的な単位とはどのような単位であるか。これに関しては、明確な基準があるわけではなく、現実的には自治体によって一定の差がある。とはいえ、概ね共通した認識はあり、事務事業は各自治体に共通した言葉として使われている。一般的には業務体系の最小単位として認識されており、何らかの目的をもつ業務の最も小さいものと考えられている。すなわち、目標や目的を示すことができる最小の単位であり、その単位において予算を設定することが可能であり、業務量やサービス提供量を把握することができるものということができる¹⁷⁾。

ここで重要なことは、このような最小単位である事務事業評価が行政評価の中心になっていることの意味についてである。事務事業は、自治体にとって業績を管理するための単位としては適切であっても、成果を公表するための単位としては適切であるとは考えにくい。成果を公表する単位としてはあまりにも小さすぎる面があり、詳細情報として活用することが可能であったとしても、組織全体の評価を行うにはあまりにも情報量が多く、利用者にとって有用で目的適的な一般情報であるとはいえないのである。つまり、外部利用者のための情報を志向するのであれば、政策評価および施策評価が情報提供手段として第一に提供され、その詳細な情報として必要な情報を事務事業評価から得るために提供されるはずであると考えられるのである。したがって、事務事業評価が中心となっているわが国自治体の行政評価は、内部管理目的で使用に比重が置かれており、業績管理システムとして経営管理に役立たせるためのシステムとして多くの自治体で活用されていると考えられる。

4-3. 事務事業評価と行政評価の課題

ここまで述べてきた通り、わが国自治体の行政評価は、総合計画に基づく業績管理システムとして、事務事業評価を中心に実施されている。本節では、この事務事業評価を中心とする行政評価の課題について検討していく。

宮本（2004）では、行政評価による統制の重要な前提

として、「予算編成へのフィードバック」を指摘し、事務事業評価の課題について、以下の2点が指摘している¹⁸⁾。

- ① 行政評価システムで評価される「事業」と予算編成単位の「事業」とが一致しないこと
- ② 「施策」（「事業」の体系上位）の評価を予算編成にフィードバックしにくいこと

まず①の課題について検討していきたい。わが国自治体の行政評価はこれまで指摘してきたとおり、総合計画に基づく政策体系の構成要素である事務事業を対象として行われてきた。一方で、自治体ではこの事務事業以外に、予算体系において事業という言葉を使用する（ここでは予算体系における事業を以下「予算事業」とする）。自治体の予算は、地方自治法第二百六条によって款・項に区分することが求められ、地方自治法施行令、地方自治法施行規則によって、目・節に区分される。この法令による予算区分とは別に、各自治体では予算の管理単位として「事業（予算事業）」を用いる「事業別予算」¹⁹⁾を導入することが多い。この事業別予算は、予算の管理・執行を円滑にすることを目的として用いられており、予算査定などでも活用されるほか、国等からの補助金事業を管理するためなどにも利用されてきた。すなわち、各自治体において、予算の策定と執行・管理というもっとも重要な機能の中心的役割を果たすシステムとなっている。ここで宮本（2004）が指摘する通り大きな課題となるのが、予算事業は総合計画に基づいて設定されたものではなく、予算管理のために設定されてきたものであるため、予算事業と事務事業が一致していない自治体がいまだ多くあるということである²⁰⁾。両者が一致している自治体もあるが²¹⁾、行政評価の導入にあたって、過去から利用されてきた予算事業を変えることができず、予算は予算事業、行政評価は総合計画に基づく事務事業としている自治体は未だ多く存在している状態にある。このような状態にある自治体では、業績管理単位である事務事業に予算をダイレクトに紐づけることができないという問題が発生する。したがって、宮本（2004）が指摘するように、予算編成へのフィードバックという重要な機能に支障をきたすと考えられる。

この点について、管理会計的視点からさらに考察を加えると、そもそも自治体における予算のあり方に関する課題を見いだせることができる。予算とは、計画体系に基づく目標を達成するための資源の具体的な割り当てと考えられる。予算とは、計画体系の中でもっとも具体的かつ短期的な行動指針と考えると、その予算が長期計画である総合計画と直接結びつかず、業績評価システムである行政評価と結びつかないことは、経営管理におけるサイクルを確立できていないといえる²²⁾。

次に②の課題についてであるが、宮本（2004）は、「かりに行政評価システムの「事業」の評価を予算編成の「事業」へとフィードバックできたとしても、当該システムにおいて「事業」の体系上位に位置する「政策」・「施策」の評価については、予算編成にフィードバックしにくいことを指摘し、「予算の管理が「事業」単位であるため、行政評価システムにおける「事業」の評価を反映することでフィードバックが完結し、「政策」および「施策」の評価結果が予算編成に反映されにくいことが問題になる」と示している²³⁾。宮本（2004）では、予算フィードバックに焦点をあてて課題を示しているが、事務事業評価と政策・施策の因果関係に関する課題は予算フィードバックに限らず業績測定面においても、これまで指摘がされている。例えば、石原（2004）では「事務事業評価は本来、さらに上位の目的である基本事業や施策の目的を実現する手段であり、基本事業や施策の視点から事務事業の有効性（貢献度）を評価して改善改革の糸口を見出すことが重要である。ところが、多くの自治体でこれまで導入されてきた事務事業評価は、上位の基本事業や施策の責任者からの評価ではなく、当該事務事業の実務責任者が必要性・有効性・達成度などの評価を行うにとどまっている」と指摘している²⁴⁾。また、INPM 行政評価研究会（2005）では「事務事業は本来、事務事業レベルの経済性、効率性、達成度、有効性に加えて、上位の目的である基本事業や施策のもつ目的を実現する寄与率を斟酌して、基本事業や施策の視点から改善改革の糸口を見出すためのツールである。この観点からすると、多くの自治体で導入されている事務事業評価は、こうした上位の基本事業や施策の視点からの評価ではなく、事務事業そのもの有効性の評価にとどまっている場合が多い」²⁵⁾と指摘しており、また上山（2002）は「現に多くの自治体の事務事業評価は、現場の効率改善やコストカットに片寄りがちで、経営戦略の視点が欠如している」²⁶⁾と指摘している。

政策・施策・事務事業の計画体系における関係は、「政策目的を達成する手段が施策であり、施策目的を達成するための手段が事務事業である」²⁷⁾と整理できる。石原（2004）らが指摘するように、事務事業評価を組織全体の業績管理システムとして機能させるためには、事務事業が上位計画である施策、政策に対してどのように貢献したかを明らかにしなければならない。しかしながら、以前から指摘されているように、この貢献度を把握することができていないため、事務事業の効率性の向上に寄与しても、組織全体のマネジメントに貢献できていないことができるのである。

この理由について、実務的な導入背景・経緯的側面から見ると、当初の導入目的が財政難における行政活動の

効率化を目指したものであったことが一因であることは指摘できる。当初から組織全体のマネジメントに貢献することよりも、個々の事務事業の廃止や効率化による行政活動のスリム化を優先してシステムが構築されたため、現在においてもこのような影響が出ていると考えられる。

理論的側面からの理由として、行政評価の理論的基礎として国内外で指示されているプロダクション・モデルを事務事業評価に当てはめていることが考えられる²⁸⁾。プロダクション・モデルとは、行政活動を、インプット（投入）→活動（プロセス）→アウトプット→アウトカムのフローでとらえるモデルである。インプットは資源（ヒト・モノ・カネ）を指し、プロセスを行政活動ととらえる。行政活動の結果がアウトプットであり、これは具体的に生産される行政サービスなどを指す。ここでアウトカムとは、行政活動の結果としてとらえられる社会的変化や市民の満足度などと定義される。この理論はわが国行政評価でも一般的に利用されており、多くの自治体の事務事業評価においても、アウトプット指標、アウトカム指標が設定されている。しかしながら、前述のとおり事務事業は自治体の行政活動の最小単位であり、この単位でアウトカム指標を設定することの理論的・現実的意義について、大きな検討が必要であると考えられる。すなわち、自治体の最小単位である事務事業が、社会的変化や市民の満足度といった効果を単独で発揮できることができるのかということである。前述のとおり、政策体系は、「政策の手段として施策があり、施策の手段として事務事業がある」と整理されている。この整理に基づけば、事務事業は、施策にどれだけ貢献したかが成果であると捉えられる。すなわち、事務事業単体で成果をあげることをただ求められているわけではなく、施策への貢献が業績把握において重要といえるのである。このような考えに基づくと、事務事業を施策の要素としてとらえ、事務事業単独でアウトカムを把握するのではなく、事務事業のアウトプットが総体として、施策のアウトカムを生み出すと考える方が、正しい自治体の業績把握につながるということも考えられる。つまり、事務事業においてアウトカムまで把握しようとするモデルが、結果的に施策への貢献という視点を弱めるものとなっているのではないかと考えられるのである。しかしながら、理論的にこれを表すモデルや実例まで明確にできているわけではなく、これを実証するにはさらなる検討が必要であると認識している。

5. おわりに

本稿では、わが国自治体の行政評価の現状を把握した

うえで、とくに行政評価の管理会計的役割に焦点を当て、その課題を明らかにしている。特に、わが国行政評価の中心である事務事業評価の課題について取り上げ、組織全体の業績マネジメントとして機能しない要因について検討を行った。

本稿では行政評価の課題について一定の指摘をすることができたが、しかしながらその解決策について明確に示すことはできていない。これらを解決するためには、行政評価を単体でとらえるのではなく、その他の管理会計アプローチも含めた包括的な業績マネジメントシステムを検討する必要があると考えている。本稿では、そのような包括的な業績マネジメントシステムを検討する前段階として、行政評価を管理会計的アプローチで分析するという点において、一定の貢献ができたと考えている。

なお、本研究は、文部科学省・日本学術振興会：科学研究費（若手研究）「自治体における新たな業績マネジメントシステム—統合報告と行政評価の融合—」、および、文部科学省・日本学術振興会：科学研究費（学術研究助成基金助成金・国際共同研究加速基金（国際共同研究強化（B））「英国政府の公監査政策と公検査政策の成果と課題—わが国自治体の財政民主主義への示唆」（研究代表者：石原俊彦）の助成を受けたものであることを申し添える。

- 1) 総務省の調査によると、過去に導入したが廃止した自治体（市区町村）は、2017年時点で85自治体あり、2015年時点の52自治体から大幅に増加していることがわかる。また、2013年以降に廃止した自治体の廃止理由（45件）としてもっとも多いのは、「評価制度の充実に向けた見直し」の18件であるが、その他の理由として「事務量に対して効果が少ない」が7件、「職員の負担が大きい」が5件、「評価の有効性・妥当性に疑問」が7件、あげられている。
総務省「地方公共団体における行政評価の取り組み状況等に関する調査結果」、2017年。
- 2) 松尾貴巳『自治体の業績管理システム』中央経済社、2009年、13頁
- 3) 稲沢克祐『行政評価の導入と活用—予算・決算、総合計画—』イマジン出版、2008年、10頁
- 4) Hood, C, "A Public Management For All Seasons?", *Public Administrations* vol.69, 1991, pp.4-5
- 5) 総務省「地方公共団体における行政評価の取り組み状況等に関する調査結果」、2017年
- 6) 総務省「政策評価の実施に関するガイドライン」制定平成17年、最終改正平成24年。
- 7) 会計において、非財務情報を用いた管理がまったく

否定されるわけではない。特に近年の管理会計では、非財務情報の重要性が指摘されてきた。ここでは、いわゆる原則的な会計原理に基づく財務情報のみを対象としたものが会計と定義づけられると述べているのみである点に留意いただきたい。

- 8) 例えば掛谷（2014）は、行政評価を財務会計と管理会計の側面から整理し、提供される情報に違いが発生する可能性を示唆している。
掛谷純子「地方自治体における行政評価の目的とその内容：財務会計と管理会計の視点から」『京都女子大学現代社会研究第17号』、2014年、5-18頁
- 9) 総務省「前掲書」、2017年。
- 10) 総務省「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」、2014年。
- 11) 高寄昇三『自治体の業績評価システム』学陽書房、1999年、3-9頁
- 12) 高寄昇三『前掲書』、5頁
- 13) 松尾貴巳『前掲書』21頁
- 14) 総合計画は、一般的に10年を期間として自治体が定める包括的な長期計画である。以前は地方自治法の規定により各自治体に長期計画を定めることが求められていたが、現在その規定は廃止されている。しかしながら、現在においてもほとんどの自治体において長期計画として総合計画が定められ、それに基づく3～5年単位の実行計画や実施計画が、自治体の行政運営の軸となる計画となっている。
- 15) 石原俊彦「自治体行政評価における個別評価と総合評価の形成：名古屋市行政評価を参考に」『会計検査研究』第30号、2004年、130頁
- 16) 兼村高文『ガバナンスと行財政システム改革』税務経理協会、2004年、114頁
- 17) 民間企業において使用される「事業」という言葉は、製品セグメントや地域セグメントにおいて権限と責任を有する一定規模の組織単位として使用されている。しかしながら、事務事業はこの単位とは全く異なり、はるかに小さな業務単位である。一般的な市町村では、各課において事務事業は10～20程度あり、係よりもより小さな単位であることを理解する必要がある。
- 18) 宮本幸平『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社、2004年、138頁
- 19) 事業別予算では、一般的に目の下に一定の目的をもつ単位として事業を設定し、事業の下に性質別の予算を設定して、事業単位で予算管理を行うシステムである。事業別予算については、以下の文献などにおいて詳細が解説されている。
事業別予算研究会編、斎藤達三著『地域経営のための事業別予算入門』ぎょうせい、1995年

- 20) 筆者が携わった自治体においても、予算事業と事務事業が一致しておらず、行政評価の再構築にあたって大きな課題となった。当該自治体では予算事業と事務事業の整理・紐づけを行い、両者の関係の整理を行うことができたが、大きな業務量と負担であったと担当者から聞いている。
- 21) 筆者が過去に勤務していた自治体では、予算事業と事務事業が一致しており、このような問題は発生していなかった。
- 22) この点について、予算は議決の対象であり、またその結果である決算は認定の対象である。つまり、政治的サイクルにおいては正当性を有しており、機能しているともいえる。ここでは、自治体の組織内における経営管理サイクル(マネジメントサイクル)において、現状の予算事業と事務事業の不一致は課題を有することを指摘している。
- 23) 宮本幸平『前掲書』、141頁
- 24) 石原俊彦『前掲書』、133頁
- 25) INPM 行政評価研究会『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社、2005年、17頁
- 26) 上山信一『日本の行政評価』第一法規、2002年、51頁
- 27) 稲沢克祐『前掲書』、13頁
- 28) プロダクション・モデルやロジックモデル、インプット・アウトプット・モデルと呼ばれるこの手法を取り上げている文献は非常に多いが、例えば以下があげられる。
- Van Dooren, w., et al. *Performance Management in the Public Sector Second Edition*, Routledge, 2015
- Tony Bovaird & Elke Löffler, *Public Management and Governance Second Edition*, Routledge, 2009