

【巻頭言】

わが国の公的機関における効率性と有効性の必要性

—管理会計による効率性と有効性追求の方法論—

櫻井 通晴*

(専修大学名誉教授)

(城西国際大学経営情報学部客員教授)

はじめに

近年の厳しい財政状況や行政の多様化を背景に、日本の公的機関がどのような視点から公的活動を行なうべきかについて国民の関心が高まってきた。公的機関が正確性と合規性にすぐれ適正な会計処理を行ったからといって、公会計に求められている会計上の要請をすべて満たしたとはいえない。ムダを生み出しているシステムや組織風土の分析・是正を行い、ムダを生み出すシステムを長期的な観点から変革していくことが求められている。

公的機関が行政活動を行うための財源の大半は、税収である。それゆえ、公的機関がその財源を予算に基づいて適正に処理することは、国や地方自治体の財源を使う機関にとって必要不可欠である。しかし、公的機関は予算に基づいて予算を適正に執行すればそれだけですべて良しとすべきではない。公的機関においても、社会的ミッションの遂行に当たり効率性や有効性を高めるための努力が求められているからである。では、公的機関が効率性や有効性を高めるにはどのような知見や方法が求められるのであろうか。

本稿では、管理会計の立場から、公的機関がいかにしたら効率性と有効性を高めることができるか、その方法論を検討する。具体的には、効率性との関係でABC、有効性を高めるにはBSCとの関係でその方法論を考察するとともに、シャーロット市での事例を紹介することで、行政の効率性と有効性を高めようと日夜努力している関係者の便宜を図りたいと思う。

1 正確性・合規性と経済性・効率性・有効性

公的機関がどのような観点から会計処理を行うべきかは、会計検査院の検査方法から知見を得ることが

* 早稲田大学大学院商学研究科博士課程修了(1971)、商学博士。ハーバード大学ビジネススクール・フルブライト上級客員研究員(89-90)、放送大学客員教授(90-94)、公認会計士第二次試験委員(92-95)・第三次試験委員(98-00)、日本原価計算研究会会長(01-03)等を歴任。NTTドコモ監査役(03-07)、市場化テスト推進協議会会長(05-)、東京医科大学監事(06-)等。本論文に関しては、『バランスト・スコアカード—理論とケーススタディ』(同文館,2003)、『企業価値創造のためのABC、バランスト・スコアカード』(編著;同文館,2002)、『新版 間接費の管理』(中央経済社,1998)、その他。

できる。会計検査院法では、「会計検査院は、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査を行うものとする」(第20条第3項)と規定されている。つまり、会計検査院における検査は、正確性、合規性、経済性、効率性、有効性その他の観点が必要だということになる。では、それらの観点とはどんな意味か。

「会計検査の基本方針」を参考にすれば、正確性検査では決算の表示が予算執行の状況を正確に表現しているかを検査する。合規性に関しては、会計経理が予算や法律、政令などに従って適正に処理されているかを検査する。経済性・効率性検査では、業務の遂行や予算の執行がより少ない費用で実施されているか(経済性)、同じ費用でより大きな成果が得られているか(効率性)を検査する。有効性検査では、業務の遂行や予算の執行が初期の目的を達成しているか、また効果をあげているかを検査する、としている。

正確性・合規性検査は会計検査院にとって基本的で必要不可欠な検査(大塚(2006))である。他方、経済性・効率性検査はムダの排除や非効率の是正につながる。経済性は広義の効率性に含めることができる。効率性と有効性を高めることで、少ない費用で所与の社会的ミッションを最大限にまで果たすことが期待できる。本稿での直接の考察対象は、効率性と有効性である。

2 効率性の向上とABC

1980年代後半にABCが誕生した当初、ABCは製造間接費の正確な配賦を意図する原価計算の手法を意味していた。その後、1992年前後から原価低減のツールとしてABMが提唱された。さらに、1995年前後からは予算管理に活用されるABB(ABC予算)が普及(櫻井(1998))した。その結果、現在ABCといえは、固有の意味でのABCの他、ABM、ABBを総称している。

ABC(Activity-Based Costing; 活動基準原価計算)とは、活動、資源および原価計算対象の原価と業績を測定するための方法論である。ABCの主目的は、製品原価の合理的な算定を通じて製品戦略と原価分析に活用することにある。その理由は、ABCによれば伝統的な原価計算と違って、複雑な配賦をやめて資源のコストを活動に割り当て、活動から明快な形で製品などの原価計算対象に原価を割り当てるからである。図表1を参照されたい。

図表1 ABCによる資源のコストの割り当て



ABCでは、図表1で見ると、資源作用因を用いて資源のコストを活動に集計し、次に活動作用因を原価割り当ての基準として、製品・顧客などの原価計算対象にコストを割り当てる。伝統的な原価計算とは違って配賦という手続きを排除しようとしているので、コストが活動を通じて原価計算対象に貢献する姿が明確な形で可視化できる。

ABM(Activity-Based Management; 活動基準管理)は、顧客が受け取る価値を改善した活動の改善に

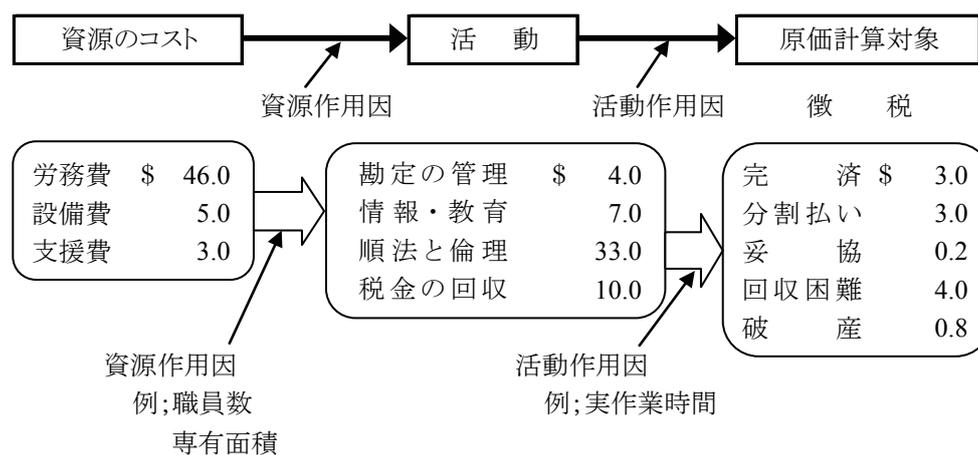
よって原価を低減し、経営効率を改善する。ABMの主目的は、活動やプロセスの改善による原価低減にある。

ABB (Activity-Based Budgeting ; 活動基準予算) は、作業の負荷と資源の必要量の見積もりを支援するためにABCを活用した予算編成のことをいう。ABBは作業間の結びつきと活動の背後にあるドライバー(作用因)を理解するための計画と予算管理に役立つ。

図表1のような計算プロセスが行政の管理になぜ必要なのか。シアトル税務署の事例を用いてこれを説明しよう。図表2を参照されたい。

総勘定元帳では、図表2の左の図のように、労務費、設備費、支援費などと記帳される¹⁾。ABCによれば、どんな活動(たとえば“税金の回収”)にそのコストが使われたかが可視化される。さらに、原価計算対象では、徴税を例にとると、完済したらいくら、分割払いに応じたらいくら、破産したらいくらといったように、活動や目的に合わせてコストが明示されるから、原価低減や予算管理にも役立つ(詳しくは、櫻井(2004))。

図表2 ABCはなぜ有効か？(シアトル税務署の事例)



ABCの適用領域の1つに、市場化テストがある。市場化テストとは、官と民が対等な立場で競争し、官よりも民の方が低コストですぐれたサービスが提供できるのであれば公共サービスを民へ移管させる仕組みである。単に民間委託や民営化とは違って、競争入札を通じて行政サービスの価格と品質を重視しているところに市場化テストの特徴がある。品質を一定とすれば、価格が競争の焦点になる。低価格を達成するには、低コストでの調達が必要になる。「公共施設事業評価検討委員会」(社会経済生産性本部(2002))での検討では、保育所事業の官民コスト比較で、民間に委託すれば人件費が50%以下になり、しかも保護者による満足度調査でも官による場合と有意な差は見られなかった。以上でみたように、ABCは市場化テストなどに活用することで公正な価格算定と原価低減に役立ち、継続的な経営効率化に役立つのである。

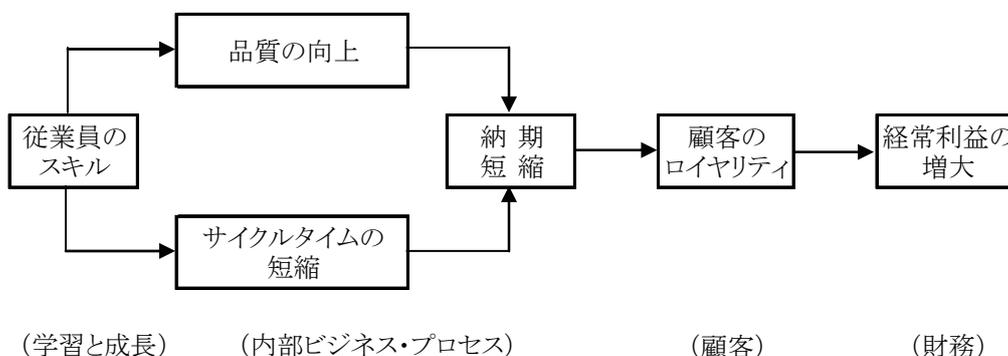
¹⁾ 伝統的な分類基準は、総勘定元帳に記載されているような費目である。これではどんな費目が使われたかは分かって、どんな活動に税金が費やされているかが分からない。

3 有効性の確保とBSC

従来、予算管理を除けば、日本の経営ツールで総合的かつ客観的な評価尺度をもつシステムは存在しなかった。バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard ; BSC) は、業績管理や経営品質向上にも役立つ戦略的なマネジメント・システムである。

BSCでは、戦略を策定し実行するために、4つの視点—財務、顧客、内部ビジネス・プロセスおよび学習と成長—が設けられる。これら4つの視点の背後には、株主、顧客、経営者、従業員という4つのステークホルダーの存在が想定されている²⁾。さらに、4つの視点の間には因果関係がみられる。図表3を参照されたい。

図表3 BSCにおける因果関係



図表3で、企業の目的が経常利益の増大にあると仮定しよう。顧客のロイヤリティが高まればリピート客が増加し売上が増大し経常利益が増加する。リピート客を増やすには顧客満足が必須である。納期を短縮すれば顧客満足が図られ、顧客のロイヤリティが高まる。それには品質の向上と、サイクルタイム (原材料が工場に入荷してから出荷されるまでの時間) の短縮が必要である。サイクルタイムの改善には、社内研修やセミナーへの参加など従業員の訓練とスキルの向上が必要である。このような因果関係をもとに業績評価尺度が決定され、後述する戦略マップが描かれる。

戦略を実行するための焦点の絞られたテーマは、戦略テーマと呼ばれる。図表4は、戦略テーマ (網掛けをしてある) との関係で、戦略目標、目標値、実施項目が図示 (Norton(2001)) されている。戦略目標がビジョンを実現するよう企業を誘導する目標であるのに対し、目標値は戦略目標を達成するための具体的な到達目標である。目標値を実現するために、実施項目がもたれる。実施項目は戦略を実行するための第1歩となる具体的な活動の役目を果している。

²⁾ 医療機関では、顧客は患者、従業員は医師・看護師ということになる。公的機関では、顧客は市民、株主は納税者としての国民あるいは国会など、従業員は職員、経営者は理事などに置き換えられることになるといった考え方もある。

図表4 戦略テーマ, 戦略目標, 目標値, 実施項目

視点	戦略テーマ	戦略目標	目標値	実施項目
財務の 視点	売上高増大 ↑	年々の売上伸び率	+25%	×
		新製品からの売上	30%	×
顧客の 視点	革新的製品 ↑	顧客の定着率	80%	関係管理の実施
		顧客のシェア	40%	成果給の導入
内部の 視点	新製品開発 ↑	市場への投入率	75%	見本市での出展
		市販の時期	9ヶ月	BPRの実施
学習の 視点	能力の高い 従業員	専門職の利用可能性	100%	教育・訓練
		優秀な職員の保持率	95%	給与制度の改革

以上から、組織体が意図しているビジョンや戦略をどのように達成できるかを可視化することができる。公的機関の具体的な事例として、次にシャーロット市の事例をみてみよう。

4 シャーロット市における ABC と BSC の活用

シャーロット市には、筆者はABCとBSCの調査で3度訪問した。ABCについては主として2003年2月に内閣府（当時）の大西淳也氏と訪問したときの報告（櫻井/大西(2003)）をもとに執筆した。BSCについては主に情報サービス産業協会（情報サービス産業協会(2002), 櫻井(2002), 櫻井(2004)）主催のBSC調査団としてシャーロット市³⁾を訪問したときに得られた知見をもとに執筆した。

1) シャーロット市における ABC

シャーロット市でABCを始めたのは、1995年である。民間企業と公的部門との原価比較と、低コストでの行政活動の実施が重要である。導入の目的は、競争プログラム（市場化テスト）のためであった。つまり、市の職員が民間企業と競争するとき、仕事にどれだけのコストがかかっているかを知る必要があった。同時に、5年から10年の収益予測を立てた。組織改革の必要性が認識されたため、組織を14のビジネス・ユニット（BU）に再構築した。その結果、競争、民営化、最適化⁴⁾という3つの実施項目が生まれた。

ABCの具体的な適用では、52の領域から、必要性に基づいて、1998年には9項目、1999年には15項目、2000年には5項目、2001年には8項目、2002年には8項目について、年間のコスト実績と、従事した職員の数を測定した。その結果から、契約の見直し、民間との競争、ベンチマーキング、民間への移管

³⁾ シャーロット市はアメリカのノースカロライナ州にある人口約55万人の都市である。銀行の総資産は44兆に及ぶ全米第2位の銀行センターでもある。コーンウェルの著書 Patricia D. Cornwell, *Hornet's Nest, International Creative Management*, 1997(相原真理子訳『スズメバチの巣』講談社文庫, 1998, 79頁)では、この町がいかに大きく発展したかが克明に描かれている。（この著書では、全米第3位一現在は2位に躍進一の金融センターであるとされている。）

⁴⁾ 競争プログラムで、市が民間に勝った場合、努力によって得られた低コストの手法を市の全体に広げようとする運動のことをいう。市場化テストのシャーロット市特有の表現である。

および最適化を行っている。現在は5ヶ年計画で、52のプロジェクトについて、ABCを用いて5年に1回ABCを行っている。

ABCの適用領域(カバレッジ)には、輸送手段(シャトルバス、設備の維持)、ビジネスの支援(バス等の保守契約、ラジオのインフラの支援)、本部のコミュニケーション(テレビのプログラミング)、財務(送金処理、負債管理、支払処理、リスク管理など15項目)、近隣関係の強化(金融サービス、職務訓練、法律相談など10項目)、警察(ドメスティック・バイオレンスの相談、ITの支援など4項目)、輸送手段(運行、道路の整備)、ユーティリティ(水道の最適化、各地の地域別処理プラントなど11項目)などがある。金額で見ると、現在は10%しかカバーしていないが、最も重要なテーマを追っている。たとえば、警察、消防などは重要性が大きいので、必ず測定している。

2) シャーロット市におけるBSC

アメリカではBSCが民間だけでなく行政機関でも盛んに活用されてきた。BSCは1990年代前半の誕生初期の時代にこそ業績評価の手法として提案されたが、最近では経営戦略支援のツールとして位置づけられてきた。日本でも札幌市⁵⁾がBSCの導入に向けた研究を始めるなど、わが国の公的機関でもBSCへの関心が高まりつつある。

図表5でシャーロット市の戦略マップを見てみよう。各視点のもとで数個の目標が、全部で18個もたれている。シャーロット市は政府・非営利組織の範疇に入るので、最も重要な視点は顧客(市民)である。市のスコアカードにおいて、顧客の視点は5つの重点項目(戦略テーマ)をとらえている。

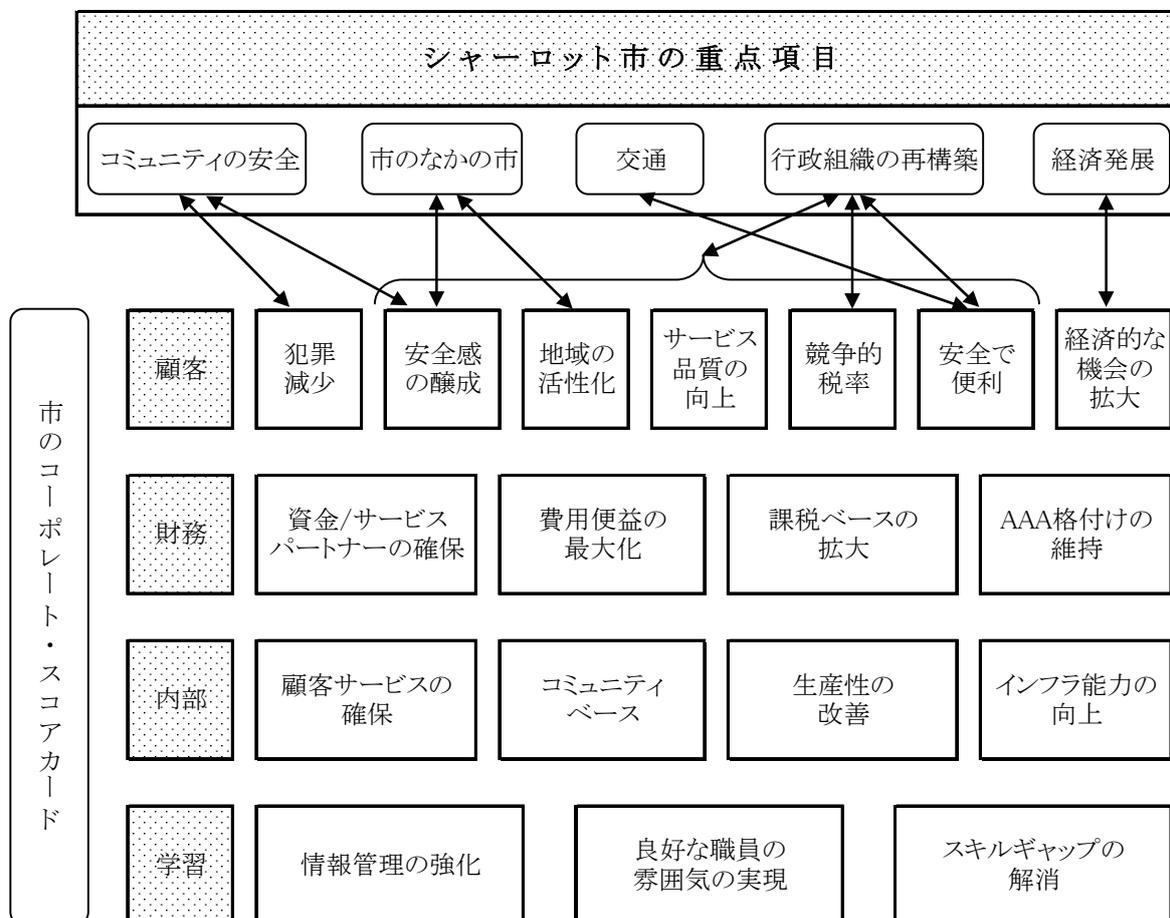
コミュニティの安全は、“犯罪の減少”と“安心感の醸成”という目的で表される。市のなかの市は、“地域の活性化”として特徴づけられる。ここで“市のなかの市”の意味についてであるが、最近の企業はダウンタウンから広くて安い郊外に事務所を移すようになってきている。このため、古い町がドーナツ現象で死滅ないしスラム街に化すことが少なくない。そこで、税金面での優遇措置を含めて、古い市街地を保護し再開発しようとしたのである。

交通は、“安全で便利な交通機関”という目的で最もよく表現できる。行政組織の再構築は、“サービスの質の向上”と“競争的な税率の維持”を通じて実施される。経済発展は“経済的な機会の拡大”を通じて実施される。

図表5に示された18個の目標(4つの視点の下での目標)には、それぞれに1つの重要なコーポレート・レベルの業績評価尺度がもたれている。それぞれの業績評価尺度には目標値がもたれている。図表6は、典型的な戦略目標、業績評価尺度、目標値の関係(Charlotte(2000))である。

⁵⁾ 札幌市では、平成13年3月に『戦略的総合マネジメント・システム構築に関する研究報告書』(札幌市バランスト・スコアカード研究会)だけでなく、「行政評価を考える」と題するWeb Siteで、“バランスト・スコアカードの導入に向けた”構想の報告書を発表している。それによれば、バランスト・スコアカードの目的は、政策目標の共有、政策形成、都市マネジメントの3つである。

図表5 シャーロット市のバランスト・スコアカード



図表6 目標, 業績評価尺度, 目標値

戦略目標	業績評価尺度	目標値
経済的機会の拡大	メックレンバーク・カウンティにおけるシャーロット市の仕事	都市の仕事を増大 (46%以上)
サービスの質の向上	市民によるサービスの質の評価 電話による調査を実施	市民による評価 (75%以上)
安全で便利な交通	市バスの平均乗車率の向上 都心交通アクセス時間の調査	乗車率のアップ (毎年6%アップ)

図表6で、経済的機会の拡大は、従来は郊外に比較して都市部（ダウンタウン）が寂れてしまっていたことと関係している。そこで、都市部で新しいビジネスの機会を増やし、市民にとって魅力ある市にするのが目的である。サービスの質の評価に関しては、年2回アンケートをとっている。市民だけではなく、市役所の職員相互間でも評価を行っている。評価の焦点は、どんなサービスが必要なのかわかるように実施している。安全で便利な交通の戦略目標では、市民が市内だけでなく州際間も安全で便利な交通機関を利用できるように、すぐれた交通システムを構築することを目的としている。その目的のために、都心交通アクセス調査を実施し、市バスの乗車率を毎年6%ずつアップしていくという野心的な計画をもっている。

シャーロット市では、BSCが導入される前（1996年）は、市議会は戦略的な議論には50%の時間しか費やしていなかったが、2000年には戦略に75%も費やすことになった。経営品質も向上した。以上から、BSCによる業務活動の可視化の必要性が多くの職員によって受け入れられ、有効性向上を目的とした行政改革は現在の豊かな市の財政をエンジョイするまでに至っているのである。

まとめ

本稿では、まず公的機関には正確性、合規性だけでなく、最近では、国民から効率性、有効性の要請が高まってきたことを指摘するとともに、それらがもつ意味を説明した。次いで、効率性を上げるにはABCが、有効性にはBSCが有効であることを述べ、最後に、シャーロット市の事例から、ABCとBSCがどのように利用されるかを明らかにした。

しかし、筆者はこれまで、わが国の公的機関では、①管理会計を理解できるトップや中堅職員がほとんどいない、②企業で見られるような経営企画部が存在しないためシステムが定着しない、③公的機関には、改革や変革には手強い抵抗勢力が存在することを見てきた。このような理由から、効率性・有効性を高めようとする努力が必ずしも報いられないケースを数多く見てきた。

とはいえ、昨今の行政の財政事情を見ると、待ったなしの財政改革や経営改革が喫緊の課題になってきた。多くの公的機関が上にあげた問題点を克服し、効率性と有効性のテーマにチャレンジし、成功を収めるよう、衷心より希求する。

<参考文献>

Charlotte City Manager's Office (2000)*Focus 2000 Strategic Plan*, p.VIII, IX. (詳細は、このパンフレットに詳しく記述されている。)

Norton, David P.(2001)*Building Strategy Maps: Testing the Hypothesis, Balanced Scorecard*, Harvard Business School Publishing, Vol. 3, No. 1, p.1.(Web site Paper).

大塚宗春(2006)「会計検査院における有効性検査」『会計』第169巻第2号, pp.71-84.

櫻井通晴(1998)『新版 間接費の管理—ABCとABMによる効果性重視の経営』中央経済社, pp.35-187.

櫻井通晴(2002)「行政評価へのバランスト・スコアカードの適用—シャーロット市へのバランスト・スコアカードの適用—」『企業会計』 Vol.54, No.5, pp.4-11.

櫻井通晴(2003)『バランスト・スコアカード—理論とケーススタディ』 同文館, pp.1-573.

櫻井通晴(2004)『改訂版 ABC の基礎とケーススタディ—ABC からバランスト・スコアカードへの展開』 東洋経済新報社, pp. 1-504.

櫻井通晴／大西淳也(2003)「外国の公的機関における管理会計手法の導入状況とわが国へのインプリケーション (2) アメリカ・カナダ」『地方財務』 2003 年 9 月号, pp. 104-105.

社会経済生産性本部(2002)『発生主義を用いた地方自治体サービスのフルコストの分析 調査結果報告書～保育所・学校給食・公営住宅・介護保険サービス～』 pp.31-46.

情報サービス産業協会業績評価委員会 (委員長：櫻井通晴) (2002)『バランスト・スコアカードによる戦略的経営の実践に関する調査研究—平成 13 年度 情報サービス企業における業績評価に関する研究—』 情報サービス産業協会, pp.109-128.