

# 地方公共団体における業績評価システムの導入研究 — 予算編成における行政評価システムの意義と その効果についての実証分析 —

松 尾 貴 巳\*

(神戸大学大学院経営学研究科助教授)

## 1. はじめに

1980年代以降、財政構造が悪化した OECD 諸国のパブリック・セクター（国もしくは地方の行政部門）では、市場原理や企業経営で採用されている経営管理システムを導入することによって、行財政運営の経済性や効率性、また有効性（3E；Economy, Efficiency, Effectiveness）を高めようとする取り組み（いわゆる NPM；New Public Management<sup>1)</sup>）が行なわれてきた。

わが国でも 1990 年代半ば頃になると、地方公共団体（以下「自治体」という）を中心に様々な取り組みが行なわれてきたが、代表的なものとして行政活動に関わる業績評価システム（行政評価システム）の導入をあげることができる。行政評価システムに求められた重要な役割は、PDCA（Plan・Do・Check・Action）のマネジメント・サイクルを重視した経営管理システムを機能させることであり、この点で、従来の法令適合に重点をおいた制度的な管理システムとは性格を異にするものと位置付けられている。

行政評価システムが経営管理システムとしての機能を持つ上で重要とされたのは、計画やアクション・プランに対する合目的性である。効率性評価や事業別評価などに対する有用性を高めるために、発生主義会計ベースのコスト情報や ABC（活動基準原価計算）の適用などが考慮されてきた。また、事業計画の進捗管理やその実現を図る上で、非財務数値指標による多元的評価や BSC（Balanced Scorecard）の導入も見られるようになった。予算編成は、上位のビジョンや中長期経営計画、また成果（実績）と関連付けられた経営管理システムの一環としてとらえられるようになり、民間企業と同じ様な予算管理の視点が重視されるようになってきた。

他方、パブリック・セクターの予算編成は、「予算」という管理会計で使われる用語が使用されているが、行政手続（行政法）や財政（財政法）に関わる制度的なものであり、これまで管理会計の研究対象としては重視されてこなかった。しかし、行政評価と関連付けられた経営管理システムとしての位置付けがなされる以上、それがうまく機能しているのか、うまく機能させるためにはどのような要因が存在、影

\* 1965 年生まれ。91 年大阪府立大学大学院経済学研究科博士前期課程修了、同年㈱三菱総合研究所入社。98 年同社研究員を退職（現在同社客員研究員）、同年大阪府立大学経済学部助教授に就任。2003 年末同大学を退職、04 年より現職。

<sup>1)</sup> NPM の具体的内容は多様である。公共サービスへの民間企業の参入といった規制緩和の問題から、PFI（Private Finance Initiative）の活用、独立行政法人化等の方策の活用問題、組織内の分権化・権限委譲（empowerment）の問題、行財政運営における管理問題（PDCA（Plan・Do・Check・Action）サイクルを重視する運営）、発生主義会計、複数年度予算、顧客満足度・マーケティング調査、TQM（Total Quality Management）、ABC/ABM（Activity-Based Costing / Activity-Based Management）、BSC（Balanced Scorecard）、MBO（Management By Objectives）など民間企業経営における経営管理手法・手続の導入問題などが含まれる。

響するかを分析・検証する意義は大きく、経営管理システムの機能やその有効性に関わる検討をしてきた管理会計の果たす役割も大きいと考えられる。

本稿ではまず、パブリック・セクターの予算編成を含む経営管理システムについて、管理会計の領域を中心にどのように検討されてきたかをレビューし、経営管理システムの有効性について管理会計の視点から考察する意義を考える。そして、パブリック・セクターにおいて導入された業績管理（行政評価）システムの有効性について、PDCA サイクルが機能しているかという管理会計の視点に基づいて、行政評価システムと予算編成の関係、および行政評価システムが果たす機能の有効性に焦点を当てて検討したい。行政評価システムの有効性に関わる検討においては、行政評価システムに基づく予算編成に取り組んできた自治体を取り上げ、行政評価システムを予算編成に関連付ける意義・課題と行政評価システムの果たす効果について考察したい。

## 2. パブリック・セクターの経営管理システムと管理会計アプローチの意義

会計学分野はその対象を主に企業会計においてきたこともあって、パブリック・セクターを対象とした考察は伝統的に少ないが、古くから予算との関連は見られる。西野嘉一郎 [1964]による事業別予算、複式簿記導入の主張や、西澤脩[1977]による、米国パブリック・セクターに導入された ZBB (Zero-Base Budgeting) に関わる米国文献の紹介などをあげることができる。ただし、財務会計、管理会計を問わず、会計学分野における検討は少ない。このような傾向は、民間の経営管理システムを積極的に参考としてきた米国も同様である。1960年代から70年代にかけてパブリック・セクターに導入された、「計画・プログラム策定予算編成システム」(PPBS; Planning Programming Budgeting System) や ZBB は、民間企業で考案された予算管理システムを基礎としているとされる。Hofstede[1981]などは、マネジメント・コントロール上の特徴を整理しているが、会計領域からの研究は少ない。

PPBS の導入時期と同じ時期、1960年代後半から70年代においては、公私のあらゆる組織体の行動の社会的結果に対するアカウンタビリティ (Accountability) の重要性が指摘されるようになり、社会報告会計の領域が生まれた。わが国においては、吉田寛[1980]や吉田寛・原田富士雄[1989]が、パブリック・セクターにおける予算行動をアカウンタビリティの明確化を目的とした会計に関連する行動としてとらえ、公会計の領域を発展させた。そして、会田一雄[1989]は、パブリック・セクターにおける予算の体系化を試み、予算制度を資源の効率的・効果的活用のための業績管理ツールと位置付けた。ただ、その後わが国の公会計領域では、官庁会計における企業会計方式の導入の意義など、財務会計に重点をおいた検討がなされていった。

1980年代以降、OECD 諸国のパブリック・セクターを中心に、民間企業の経営管理システムに対する関心が高まったが、同じ時期、管理会計の領域において Kaplan[1986]は、実務の中から新しい経営管理手法を見出す実証研究や、方法論として研究者自らが管理会計システムの導入に積極的に関与するアクション・リサーチの重要性を主張する。その後、Kaplan は ABC および BSC を体系化するが、その中でパブリック・セクターを含む非営利組織への導入ケースも取り上げていった。ABC については、Kaplan & Cooper[1996]においてインディアナポリス市の例が紹介され、様々な非営利組織に対する ABC の導入事例と可能性についても考察されている (Antos[1992])。また、BSC については、Kaplan & Norton[1996]においてシャーロット市の例が、また、Kaplan & Norton[2001]では、大学、医療機関、連邦政府機関への導入事例と適用可能性が考察されている。このように1980年代から90年代にかけて、パブリック・セクターは民間の経営管理手法に関心を持ち、管理会計研究者は、実務への導入研究を進める中で、その対

象領域をパブリック・セクターに拡張していった。ただし、Kaplan などの管理会計研究者は、BSC などの管理会計システムのパブリック・セクターにおける適用可能性や意義に関心をもつ一方、予算編成まで言及しているわけではなかった。

わが国においては、海外や国内自治体における NPM の取り組みが進むにつれ、主に 1990 年代以降、事例研究やそのインプリケーションについての研究が行なわれてきた。山本清[2001]や大住荘四郎[2002]は、公共政策、行政管理の観点から、パブリック・セクターにおける NPM 志向の計画策定や予算制度を紹介し、経営管理システムのサブシステムとして ABC などの管理会計システムについて言及している。また、国内自治体における行政評価システムの事例研究（島田晴雄[1999]）や BSC の導入事例研究（石原俊彦[2004]、稲生信男[2004]など）も行なわれてきた。

他方、会計学の領域においても、戦略計画や業績評価を重視した米国の行政管理制度などへの関心が高まり、木下照嶽他[2000]、小林麻理[2002]などにより、欧米諸国の予算編成を含む経営管理システムについての考察が進んだ。とくに管理会計においては、櫻井通晴・大西淳也[2003]による米国パブリック・セクターにおける ABC 導入事例とわが国における示唆の検討や、谷武幸[2004]による国内パブリック・セクターにおける ABC や業績管理システムの導入研究など、民間営利企業で導入されてきた管理会計システムのパブリック・セクターへの適用を中心とした考察が行なわれてきた。また予算については、予算管理システムとして体系的にとらえようとする見方や（藤野雅史[2005]）、行政評価システムの予算編成へのフィードバック問題などが検討されるようになり（宮本幸平[2003]）、再び管理会計の領域においても検討されるようになってきた。

管理会計の領域では、これまで民間企業に導入されてきた予算管理システムや ABC などの管理会計ツールをより有効に機能させるため、システムの有効性に関する分析や、システム導入の促進／阻害要因についての研究が進められてきた。海外では、例えば Cavalluzzo & Ittner[2004]は、パブリック・セクターにおける成果志向の業績管理システムについて、Shields & Young [1989]の行動的、組織的要因の枠組みなどを活用し、成果指標の開発などに諸変数がどのような影響を及ぼすかについて実証研究を行なっている。また、わが国においても、予算編成における関係者および部門の影響度に関するサーベイ、インタビュー調査（高橋邦丸[2002]）が行なわれている。行政評価システムをはじめ、経営管理志向の高い管理システム（制度）の導入は、様々なパブリック・セクターにおいて既に進んでおり、その有効性自体が問われる段階にあるといえる。パブリック・セクターに導入された行政評価システムが、政策の実現や財政課題の解決のための予算へのフィードバックなど、期待された機能を果たしているかについての検討や、その要因分析において職員の理解度やコミュニケーション、リーダーシップなど組織要因や行動要因の観点からの分析を試みることは重要である。また、今後わが国においても、目標管理制度や業績連動型報酬制度の導入を検討するパブリック・セクターが増えるとなれば、インセンティブ・システムが職員の意識や行動、成果に対してどのような影響を与えるかなどの検討が重要となる。このような、経営管理システムの導入に関わる諸問題の検討においては、管理会計は少なくとも民間営利企業を対象として知見を積み重ねてきており、パブリック・セクターにおいても、管理会計の視点から考察する意義はあるといえよう。

### 3. 予算編成における行政評価システムの活用実態と課題

#### 3-1. 行政評価システムと予算編成

以下では、行政評価システム（成果）と予算編成（資源配分）との関連性および行政評価システムが果

たす機能の有効性について検討したい。まず、研究課題をより明確にするため、文献およびインタビュー調査<sup>2)</sup>を通じて予算編成における行政評価の活用実態と課題を整理した。

わが国では、行政評価システムの導入は自治体を中心に行なわれてきた経緯がある。行政評価システム導入の先進自治体の一つとされる三重県では、1996年に事務事業評価システムが導入されている。その後他の自治体においても導入が進み、2004年における総務省の調査（総務省[2004]）では、政令指定都市以上の自治体のほぼすべて、特例市以上の都市で8割以上、市区においても試行中の都市を加えると7割以上で導入が進んでおり、規模の大きな自治体を中心に、何らかの行政評価システムが導入されるに至った。

行政評価の活用目的を見ると（総務省[2004]）、予算要求や査定への活用が最も重視されており、都道府県や政令指定都市ではほぼ全て、中核市（約9割）や特例市（約8割）においても目的として掲げられており、活用目的として最も重視されている。この点で各自治体は、行政評価システムを予算編成に関連付けることを重視する傾向があるといえる。

他方、行政評価システムを予算編成に関連付ける上での問題点や、行政評価システムの有効性についての問題が指摘されている。宮本幸平[2003]は、事務事業評価システムの単位と予算編成単位が一致し難いこと、予算編成は政治的介入が伏在し科学的に執行される行政評価とは性格が異なるなど、行政評価結果を予算編成にフィードバックする上での問題を指摘している。また、田中秀明[2005]は、行政評価システムは、多くの自治体において事務事業レベルにとどまっていること、コスト情報が正確に提供されていないことなど多くの問題点を抱えているため、行政評価システムに基づく業績・評価情報が資源配分の意思決定に与えている影響は限定的であるとしている。山本清[2001]は、政治的意思決定の影響の強さにより、経済的合理性が骨抜きにされる恐れがあることを指摘した上で、予算との連動といった経済的誘引の他に評価を尊重する文化を政治・行政過程に構築する必要があることを指摘している。さらに、長峯純一[2004]は、三重県における行政評価の資源配分への影響について、行政評価導入以降、事業の休廃止により事業数は継続的な減少が見られたものの、廃止や休止の多かった年度には新規事業も多くなる傾向が見られ、また事業見直しによる歳出削減率に対して新規事業による歳出増加率が上回る年度もあったことから、事務事業の見直しがそのまま歳出抑制や財政再建につながらない恐れがあることを指摘している。

### 3-2. 行政評価システムの予算編成における活用実態

行政評価の情報は、予算編成においてどのように関連付けられているのであろうか。インタビューの結果、予算編成の分権化の度合いに応じて、行政評価情報が利用される組織や利用形態が異なっていることがわかった。

予算編成を分権化の度合いに応じて大きく2つに分けるとすれば、「事業個別査定方式」と「政策・施策／部門別枠配分方式」に分けることができる。「事業個別査定方式」とは、総合計画などの計画体系（政策・施策・事務事業）のうち、事務事業もしくはそれに近い予算編成単位に基づいて、個々に所管部門（部課）が予算要求を行ない、財政・主計部門（予算査定部門）が査定を行なう中央集権的な予算編成方式である。インタビューを実施した自治体においては、池田市、伊丹市、三重県（1996年度～97年度）が該当する。この場合、予算査定部門が行政評価の結果を査定に結び付けようとするれば、行政評価単位も事務事業かそれに近い単位である必要があり、両者が一致しない場合は対応関係が明確になるようなテーブルを作成する必要がある。

<sup>2)</sup> 問題点を明確にするため、三重県、大阪府池田市、豊中市、兵庫県伊丹市の、それぞれ行政評価、予算査定担当部門等に対してインタビュー調査を実施している。

そもそも予算は、国、地方いずれにおいても議会における議決が求められているが、歳入歳出予算の区分については、国（財政法第 23 条）および地方自治体（地方自治法第 216 条）いずれの条文およびその関連施行令においても、事務事業単位での予算区分は求められていない。予算の説明資料として議会に提出される明細書における予算区分が実質的に求められる予算区分とされるが、区分の細かさは自治体によって異なる。大阪府池田市のように、予算編成単位を事務事業別とし、ほぼ行政評価（事務事業評価）システムの区分と一致させているような自治体であれば、事務事業と予算編成単位がほぼ同じであり、双方の関連付けも容易である。しかし、法律は事務事業よりはかなり粗い事業区分を予算編成単位とすることを容認しているため、予算編成単位は事務事業より粗い単位（または組織別など異なった視点での単位）で設定することが可能である。予算編成単位は予算要求組織単位としての部門との整合性が図られているのに対し、行政評価の単位は上位の政策、施策から展開されてきており、必ずしも組織単位と一致しない可能性がある<sup>3)</sup>。このため、兵庫県伊丹市のように、款・項・目の目より細かい予算編成単位（事項別）を設定しているながら、それが事務事業評価システムの管理単位とは整合していない場合がある。伊丹市では、事業評価を予算編成に反映しようとしたときに、予算編成単位と事務事業評価単位との対応テーブルを作成する必要が生じている。

他方、「政策・施策／部門別枠配分方式」は、首長および全庁的な計画策定部門、財政部門において、予め政策・施策別あるいは部門別に予算枠を設定し、個別の事務事業の構成に関する意思決定については所管部門（部課）に権限委譲しようとするものである。インタビューを実施した自治体においては、豊中市、三重県（2001 年度以降）が該当する。この場合、予算枠の設定においては、事務事業レベルの評価結果は必ずしも必要ではなく、行政評価と関連付けようとするれば、むしろ政策・施策レベルの評価が求められる。三重県では、首長のマニフェストに関連する重点分野について予め予算枠を設定し、該当分野については施策評価に基づいて進捗管理を実施している。それ以外の分野においては予算枠として各部門に配分され、事務事業の構成は所管部門に権限委譲されている。このような分権型の枠配分方式を採用する場合、事業単位での行政評価結果は、所管部門が事業構成を考慮する上で必要であると考えられるが、予算査定部門では必ずしも必要ではない。三重県のように予算査定部門が休廃止すべき事務事業を別途抽出しようとする場合は、個別査定方式と同じように事務事業評価情報が必要となるが、この場合も、予算編成単位との整合性の問題は必ずしも重要ではない。

以上から、行政評価システムと予算編成との関連性を考慮するうえでは、当該自治体における予算編成にかかわる分権化の度合いを考慮する必要があるといえる。個別査定方式を採用し、査定部門が行政評価情報を活用しようとするれば、個別事業ごとに予算編成単位が設定されていることが前提となり、予算編成単位と行政評価単位を一致もしくは対応可能にしておく必要がある（図表 1）。この点で、個別査定方式を採用する場合は枠配分方式をとる場合に比べ、事務事業評価情報が予算編成において果たす役割がより大きいといえ、池田市や伊丹市など個別査定方式をとる自治体においては、事務事業評価結果を予算編成に関連付けることが重視されている。他方、枠配分方式を採用する場合、予算査定においては事務事業レベルの行政評価情報は不要である。所管部門における意思決定を支援する上では行政評価結果がフィードバックされている必要があるが、所管部門内での資源配分の意思決定合理性を高める上では、全庁統一的な評価テーブルは必ずしも必要ではない。休廃止すべき事務事業を別途抽出しようとする場合のみ、行政評価結果が予算査定部門にとって必要となる。

<sup>3)</sup> 三重県は政策・施策体系と組織とがほぼ整合しているが、施策体系を策定する時期（3 年毎）に併せて組織再編を行っていないわけではない。したがって、厳密にはズレが生じることになる。

図表1 予算編成の分権化の度合別に見た、査定部門、所管部門別に求められる行政評価情報

		予算編成の分権化の度合い	
		個別査定方式	枠配分方式
予算編成関連部門	予算査定部門（財政課等）	事務事業評価情報（※事業別予算編成単位と事務事業評価単位を一致させておく必要がある）	施策枠配分の場合：政策・施策評価情報 組織別枠配分の場合：不要 （※①重点施策・事業を別途管理する場合は該当レベルの評価情報，※②休廃止事業を抽出する場合は，事務事業評価情報）
	所管部門	事務事業評価情報	所管部門において，予算枠を事業に展開する意思決定を支援する上では，事務事業評価結果がフィードバックされる必要がある。

### 3-3. 行政評価システムを予算編成に活用する上での課題

行政評価システムを予算編成に活用する上での課題について、文献やヒアリング調査の結果、次のような点が問題とされていることがわかった。

- ① 行政評価システムを予算編成に関連付けることは可能であるが、その機能は限定的である。
  - ・ 自治体における裁量は限定的であり（現在の国と地方の役割分担の問題）、行政評価を行なっても予算編成への反映は限定的である（休廃止、縮減できない事業が数多く存在する）。
  - ・ 多様な事業を統一的な尺度で評価することは難しく、評価結果の情報を合理的に予算編成の意思決定に活用できない（評価における技術的問題）。
- ② 行政評価システムを導入しても、事業の経済性(歳出抑制)、効率性、有効性につなげることは難しい。
  - ・ 単年度現金主義の会計・予算制度により、期中において、また次期予算編成においても、当期予算額を下回るような資源の節約行動は起こりにくい（高橋邦丸[2002]）においても指摘）。
  - ・ 行政評価シートの作成とレビュー・査定等を通じて、効率性の向上や成果目標の達成に向けて所管部門担当者が意識を高め、主体的なアクションに結びつけているかどうか疑問である。

以下では、上記の課題について実証的な検討を行なう。

## 4. 研究アプローチおよび研究仮説

### 4-1. 研究課題に対する研究アプローチ

3-3-①については、以下で詳述する伊丹市において、平成16年度に実際に実施された事業について、どの程度の事業（数・金額）について自治体が主体的に存廃や資源の投入を変えることができるのか定量的に整理した。また、評価における技術的な問題について、伊丹市における事業評価プロセスの観察を通じて課題を抽出した。

3-3-②については、行政評価システム自体の有効性について定量的な検証を試みた。インタビュー調査などから、行政評価システムには、その結果を予算編成に関連付け、評価・レビューを通じて事業の3Eが高まることや、予算査定部門が休廃止事業を抽出することで歳出が抑制されることが期待されている。したがって、行政評価システムの有効性を評価する上では、各事業が評価・査定対象となることによって3Eを高めることができたか、また、予算査定部門が行政評価システムを活用して、重要性の低い事業の休廃止をどの程度できたかという点で考察する意義はあるといえる。本研究では、以下4-3で述べるように、リサーチ対象とした伊丹市においては、行政評価システムの導入対象となった事業とそうでない事業の比較が可能であることから、伊丹市における事務事業評価情報に基づいて定量的な分析を試みた。

### 4-2. 研究対象（リサーチ・サイト）

リサーチ・サイトは兵庫県伊丹市とした。同市をリサーチ・サイトとした意義・理由は次の点にある。第一は、伊丹市では予算編成において行政評価システムの位置付けが重視されていたためである。同市の規模は中規模であるが、大都市の近郊に位置し、多くの自治体の共通課題である財政上の課題、すなわち、歳入の増加が見込めない中で歳出の抑制が重要な経営課題となっている。このため同市では、PDCAサイクルを重視した行政評価システムを予算編成に積極的に活かすことで事業の効率化を図るとともに、事業の見直し・縮小を図り歳出を抑制しようとしている。第二は、継続的な観察が可能であり、以下で述べるように行政評価システムの導入効果を分析する上で適当と思われるデータが入手できたためである。

### 4-3. 研究仮説（3-3-②に関連）

伊丹市では行政評価（事務事業評価）システムの導入に際し、平成14年度から平成17年度にかけて評価対象事業を段階的に拡張してきた。このため、平成17年春の時点で、平成16年度以前において、少なくとも一度は、評価シート（事業概要、予算金額、投入人員、成果指標および目標・実績値、改善計画・実施結果等の諸項目の記述）を作成し、対外的な公表と財政、企画、人事部門にレビュー・査定されている事業、すなわちPDCAサイクルの管理対象となっていると考えられる事業（以下Gaとする）と、16年度以降にリストアップされ、16年度に行なわれた17年度予算編成においてレビュー・査定を受けなかった事業（以下Gbとする）が存在する<sup>4)</sup>。このため、過去に、レビューや査定を受けた事業（Ga）と受けなかった事業（Gb）を区別し、経済性、効率性、有効性の各視点（3E）で比較することで、行政評価システム導入の効果を評価することができると考え、次のような仮説を設定した。

行政評価の対象となった事業は、予算編成プロセスにおいて、評価シートに基づいて財政、企画、人事

<sup>4)</sup> 平成16年度に新規にリストアップされた事業とは、17年度予算において予算化された事業でありながら、それまで事務事業評価の対象となっていなかった事業である（予算査定においては、より大括りの予算管理単位である事項で査定が行なわれている）。リストアップされた結果、所管部門において評価シートへの記入は行なわれており予算金額等のデータは存在するが、事務事業評価の単位で上位部門、予算査定部門によるレビュー・予算査定、外部への公表等は未実施のものである。

部門のレビュー・査定を受ける。緊縮財政下にある伊丹市では、歳出を抑制しようとしたため、とくにレビュー・査定対象となる事業の予算には縮減の力が強くはたらく（予算編成単位は事項別であるが、事務事業単位よりは括りのため、評価対象外の事業について財政部門は事業の詳細を必ずしも認識できていない）。また、行政評価システムにおいては、評価シートの作成を通じて、投入人員、成果指標および目標・実績値、改善計画・実施結果等の諸項目が明示され、対外的な公表だけでなく、所管部門長、レビュー・査定部門のチェックも受ける。このため、効率性の向上や成果目標の達成に向けて所管部門担当者が意識を高め、効果的なアクションにつながり易いと考えられる。したがって、レビュー・査定対象となった事業（Ga）は、そうでない事業（Gb）に比べ、

（H1）事業費（事業の直接費用）の伸びが抑えられる（経済性が高まる）。

（H2）より少ない人員で事業を遂行するなど、オペレーションが効率的に行なわれる、あるいはアウトプットが増え生産性が高まる（効率性が高まる）。

（H3）目標とした成果に対する達成度が高い（有効性が高まる）、と考えられる。

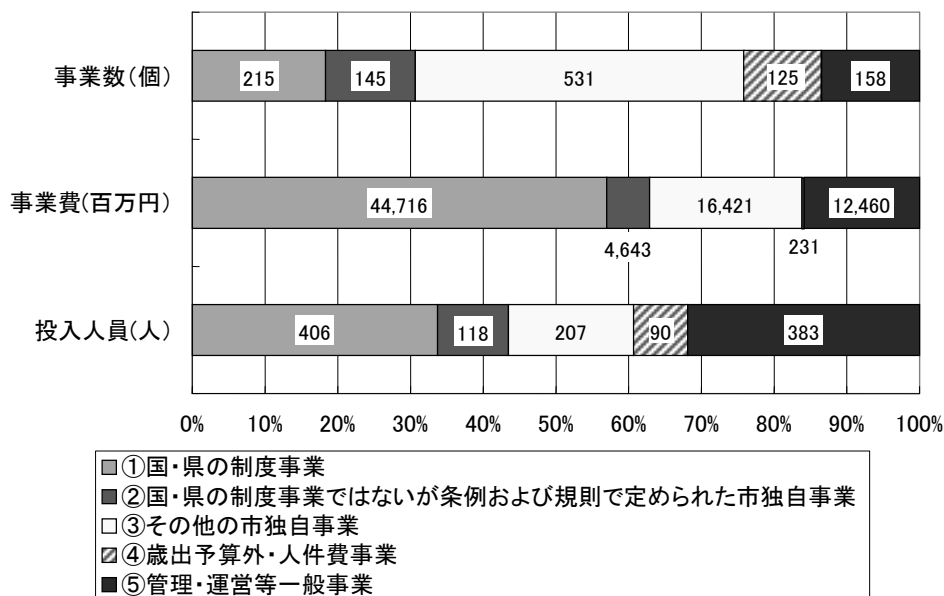
## 5. 研究結果

### 5-1. 予算編成における行政評価システムの意義に関する分析結果（3-3-①に関連）

市の実施している事業すべての棚卸しを行ない、①国・県の制度事業（国民年金事業、救急業務など）、②国・県の制度事業ではないが条例および規則で定められた市独自事業（市民講座補助事業など）、③その他市独自事業（花火大会事業、森林まちづくり協議会事業など）、④歳出予算外・人件費事業（市場祭り事業、財産管理事務など）、⑤管理・運営等一般事業（図書館運営、野外活動センター運営事業など）に分類した。事業数、事業費、投入人員数で比較した（図表2）結果、次の点が明らかになった。すなわち、事業費で見れば確かに「3割自治」であり、①国・県の制度事業の構成比が高い。しかし、事業数で見ると、③その他市独自事業の構成比が高く、④歳出予算外・人件費事業も1割程度存在する。また、事業費の構成比と投入人員の構成比を比較すると、③その他市独自事業、④歳出予算外・人件費事業、⑤管理・運営等一般事業は、①国・県の制度事業に比べ事業費の大きさに対する投入人員が多いことがわかる。このことから、事業費ベースでみた自治体の裁量は大きいとはいえないが、事業規模の変更やスクラップ&ビルド、管理運営事業の効率化などを主体的に行なう余地は比較的大きいことがわかった。



図表 2 伊丹市における事業の棚卸結果



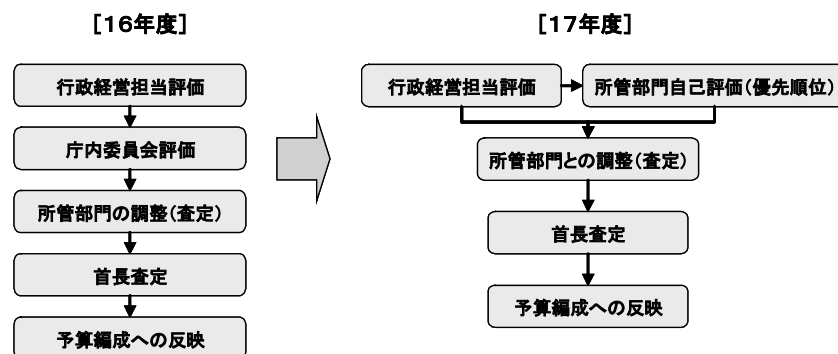
## 5-2. 行政評価結果に基づく、事業の縮小、廃止の意思決定について（3-3-①および3-3-②に関連）

### （1）伊丹市における平成16年度の取り組み

伊丹市では、平成16年度（平成17年度予算編成）以降、事務事業評価結果を予算査定にフィードバックさせるとともに、休廃止事業の抽出に活用している。16年度においては、財政部門（行政経営担当）が、事務事業評価シートに基づいて評価テーブルを設定し、休廃止候補事業抽出のための評価を行なった（図表3、4）。当評価に基づき庁内評価委員会で審議・調整の上、17年度予算に反映している。

評価テーブルの元データは所管部門によって記入された事務事業評価シートに基づいているが、評価項目に記入者の主観が入る余地が大きく、財政課が予想していた評価との間にギャップがあったこと、事業の性質や所管部門の価値観を評価に十分反映できなかったことなどから、休廃止事業を抽出するために行なった統一的评价について、必ずしも所管部門の納得が十分得られたとはいえず、歳出抑制効果としては、結果的に一般財源歳出規模（約450億円）に対して0.1%程度の額しか削減することができなかった。

図表 3 伊丹市における休廃止事業抽出に関する意思決定プロセス（平成 16 年度および 17 年度）



図表 4 伊丹市における休廃止事業抽出に関する統一的評価項目（平成 16 年度および 17 年度）

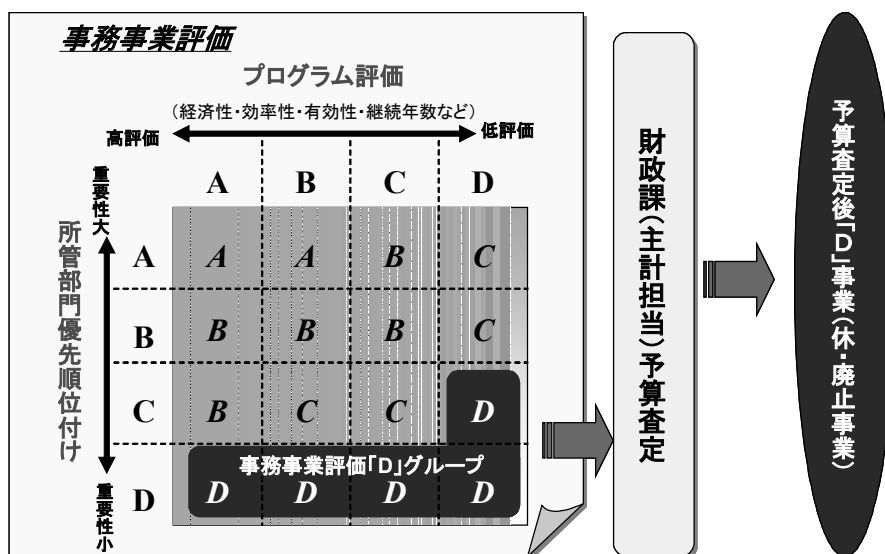
16年度評価		17年度評価	
評価項目	評価内容	評価項目	評価内容
法的根拠	法的拘束力(3段階評価)	当年度成果目標進捗度	進捗率A(対当年度計画)
実施しない場合の影響度	影響度(10段階評価)	最終年度目標進捗度	進捗率B(対最終年度計画)
実施の緊急度	緊急度(5段階評価)	改善計画達成度	改善計画達成度(5段階評価)
施策目標に対する有効性	有効性(5段階評価)	成果単位当りの事業費低減度	対前年比増減率
市民ニーズの程度	程度(5段階評価)	施策への貢献度	施策への貢献度(5段階評価)
受益者範囲	範囲(4段階評価)	事業の賞味期限	事業開始後経過年数
受益者規模	規模(5段階評価)		

(2) 伊丹市における 17 年度の取り組み

17 年度（18 年度予算編成）においては、評価テーブルおよび評価プロセスの見直しを行なった（図表 3， 4）。財政課が設定・評価した、成果や施策貢献度、事業年数評価に基づくプログラム評価に所管部門の自己評価を加味した総合評価を行なった結果（図表 5），所管部門の納得性は高まった（評価内容の見直しを行なったことで、実際には財政課評価と所管部門評価との間に大きな乖離は見られなかった）。結果的に、一般財源歳出規模（約 430 億円）に対して 3%程度分の削減対象事業が抽出された。

ただし、行政評価結果を休廃止事業の抽出に活用するプロセスの観察を通じて、統一的な評価テーブルの評価結果（上述のプログラム評価）だけで直接的に縮小・廃止対象事業を抽出することは依然として難しいことがわかった。伊丹市の場合、国・県の制度事業を除いても数百の事業が評価対象となるため、数多くの事業を統一的な尺度で定量的に評価することが求められる。しかし、行政活動の性質上、民間営利企業のように、売上高、利益、キャッシュフローなどの財務指標で統一的に成果を評価することはできない。また、非財務指標やその尺度の設定において、事業の目的や性格が多様であるため、多様な事業を網羅する評価テーブルの開発は難しい。伊丹市では、外部報告目的だけでなく、予算編成目的（個別査定と休廃止事業の抽出）に活用しようとしたため、所管部門の納得性が得られるような評価テーブル・評価プロセスの設定は容易ではなかった。また、少数であっても納得性の低い評価を受けた事業があれば、評価システム全体に対する庁内の信頼性が低くなることが観察できた。

図表5 伊丹市における休廃止事業抽出のための ABCD 評価



### 5-3. 行政評価システムの経営管理システムとしての有効性に関する検証

#### 5-3-1. グループ間比較；行政評価システム導入の効果に関する分析結果（3-3-②に関連）

まず、(H1)の経済性については、事業費予算の変化を中心に検証を行なった(図表6)。その結果次のような結果が得られた。Ga, Gbそれぞれの予算総額の伸び率を比較した結果、GaはGbに比べ伸び率が低かった(I①)。しかし、個々の事業費の増減別構成比において両者に大きな差異は見られず、むしろ前年比100%超となった事業数の比率はGaの方が高かった(I②)。個々の事業費の平均伸長率はGaの方がGbに比べ高く(I③)、定性的な目標として事業費削減が明示されていた事業においてもGaの方が高かった(I④)。また、事業費の変化についてGa, Gb両者の違いは認められなかった(I③・④)。Ga全体としての伸び率はGbに対して相対的に低く抑えられたが、個々の事業の事業費を抑える効果は認められなかったといえる(H1は支持されなかった)。

次に(H2)の効率性については、投入人員が縮減されていれば効率性が高まっていると仮定し、換算人員ベースの総人件費<sup>5)</sup>の伸長率について比較した。その結果、減少率はGbの方がGaに比べ高かった(II①)。また、個々の事業の人件費の増減を見ると、GaはGbに比べ、16年比100%未満となった事業数構成比は高いが、100%超となった事業数構成比も高い(II②)。個々の事業の人件費の変化を見ると、Gbの方がGaに比べ有意に低く抑えられている傾向が見られた(II③)。他方、アウトプット単位当りの経費(事業費+人件費)を見ると、増減別の構成比に明確な差異は認められないが(II④)、単位あたり経費の変化はGaの方がGbに比べ有意に縮減している傾向が見られた(II⑤)。Gaの場合、個々の事業において人件費を抑える傾向は見られなかったが、アウトプットが高まっており、生産性が高いという点では、GaはGbに比べ効率性が高まった可能性がある(H2は部分的に支持された)。

そして(H3)の有効性については、成果に関する定量的な成果目標と、各事業において明示されている経営課題に対する達成度について、GaとGbの差異を見た。その結果、両者に明確な違いは見られず(III①・②)、GaはGbに対して相対的に達成度が高いとはいえなかった(H3は支持されなかった)。

<sup>5)</sup> 事業別の投入人員数×1人当たり平均人件費

図表6 行政評価システムのシステムとしての有効性に関する検証

I 経済性		Ga	Gb
①	Ga, Gbそれぞれの予算総額の伸長率(H16年度予算に対するH17年度予算総額伸び率)	6% ※平均伸び率:7%	10%
②	個々の事業に関する事業費予算増減別構成比(事業数の構成比:%)	H16比100%未満事業	30%
		H16比100%事業	18%
		H16比100%超事業	52%
		計	100%
③	個々の事業に関する予算変化の大きさ(H16年度予算を1とした場合)	事業数	249
		平均値	1.278
		平均値の標準誤差	0.075
		Ga, Gb間の差の検定(等分散を仮定)	有意確率=0.712(P>0.1), t=0.369
④	事業費削減の重要性が担当部課において認識されていた事業の予算変化の大きさ(H16年度予算を1とした場合)	事業数	17
		平均値	1.835
		平均値の標準誤差	0.514
		Ga, Gb間の差の検定(等分散を仮定しない)	有意確率=0.259(P>0.1), t=1.167
II 効率性		Ga	Gb
①	Ga, Gbそれぞれの人件費予算総額伸長率(H16年度予算に対するH17年度予算総額伸び率)	-1% ※平均伸び率:-3%	-6%
②	個々の事業に関する人件費予算増減別構成比(事業数の構成比:%)	H16比100%未満事業	19%
		H16比100%事業	67%
		H16比100%超事業	14%
		計	100%
③	個々の事業に関する人件費予算の変化(H16年度予算を1とした場合)	事業数	246
		平均値	1.07
		平均値の標準誤差	0.042
		Ga, Gb間の差の検定(等分散を仮定しない)	有意確率=0.045(0.05≥P>0.01), t=2.010
④	アウトプット単位当たり経費(事業費+人件費)の増減(Ga, Gbそれぞれの事業数の構成比:%)	H15実績比100%未満事業	60%
		H15実績比100%事業	5%
		H15実績比100%超事業	35%
		計	100%
⑤	個々の事業に関するアウトプット単位当たり経費の変化の大きさ(H15年度実績を1とした場合)	事業数	239
		平均値	0.993
		平均値の標準誤差	0.049
		Ga, Gb間の差の検定(等分散を仮定しない)	有意確率=0.025(0.05≥P>0.01), t=-2.262
III 有効性		Ga	Gb
①	計画目標(成果指標)に対する達成度(達成度別事業数構成比)	達成	37%
		未達	63%
		計	100%
②	個々の事業の課題に対する達成度(達成度別事業数構成比)	計画以上の達成	8%
		ほぼ計画通り	36%
		計画を下回った	56%
		計	100%

※1:差の検定においては、等分散性の検定(Leveneの検定)を行なっている。  
 ※2:Ga, Gb間の差の検定においては、上記分析の他に増減をダミー変数に置換する方法によっても分析を試みたが、上記分析と異なる結果は得られなかった。

### 5-3-2. 補足的分析結果

伊丹市においては、16年度の事務事業評価シートにおいて、組織要因・行動要因に関連する評価項目を試行的に2種類設定している。一つは、年度中に評価シートにおける成果目標をどの程度意識して事業に取り組んでいたか(事業成果に対する意識の強さ)であり、二つは、評価シート内容について課内においてどの程度情報共有化(コミュニケーション)が図られていたか(課内におけるコミュニケーションの強さ)である。

これら2つの要素と、①事業費の増減、②人件費の増減、③アウトプット単位当たり経費の増減、④計画目標(成果指標)に対する達成度、⑤個々の事業の課題に対する達成度との関係を検証した結果、2つの要素は、それぞれ⑤個々の事業の課題に対する達成度と有意(p<1%)な関係を示したが、相関係数は小さかった(成果に対する意識の強さ:相関係数=0.210, コミュニケーション:相関係数=0.176)。また、多変量解析を行なったが、標準回帰係数の値はそれぞれ小さく(成果に対する意識の強さ:β=0.170, コミュニケーション:β=0.119), 決定係数(R<sup>2</sup>)も小さく(R<sup>2</sup><0.1), 説明力は弱かった。

## 6. 伊丹市における分析とインプリケーション

### 6-1. 行政評価システムを予算編成に関連付ける意義

以上のような伊丹市における分析を通じて、①行政評価システムを予算編成に関連付ける意義と、②行政評価システム自体の有効性について検討を行なった。

まず、行政評価システムの導入について、導入を行なったとしても自治体としてどの程度予算に反映することができるのかという問題意識に基づき、伊丹市における事業構成を分析した。分析の結果、事業費の観点では裁量の余地が大きいとは言えないが、少なくとも事業数の観点では事業の改廃や人件費を中心とした資源配分について、主体的に増減させる余地は比較的大きく、この点で行政評価システムは有意義であると考えられる。これは伊丹市一つの自治体に関する分析であるが、自治体は民間企業と異なりその事業構成において他の組織との差異が小さい。伊丹市の事業構成がその他の大都市近郊の中規模自治体と似通っていると考えられるとすれば、伊丹市だけでなくより多くの自治体に当てはめて考えることができる。

また、自治体における予算、決算制度を考慮すると、議会において決算は予算に対して相対的に重視されないこと、単年度主義であることなどから、3Eを高めるためには毎年度の予算編成における事前評価と目標設定が重要となる。そして、予算制度においては、自治体が実施している事業単位よりは大きい括りで管理することが許容されていること、事業費を必要としない事業は予算審議の対象とはならないことを考慮すると、人件費だけの事業も含め事業の棚卸しを行ない、業績（行政）評価システムを通じて評価結果を予算編成に反映させる意義があるといえる。予算編成の所管部門への分権化が進んでいる自治体においては、予算査定主体において必ずしも事務事業レベルの評価情報を必要としないが、所管部門において事務事業レベルのPDCAサイクルを有効に回せる仕組みを構築するべきであろう。

他方、行政評価システムにおける、評価指標や尺度の設定については、成果や活動の測定が難しいという問題がある。とくに、行政評価結果を予算編成に関連付けようとする場合、行政評価システムは予算査定における前裁きとしての機能を有することになる。この場合、個々の事業の背景にある予算措置の根拠となっている要素を全て考慮し、それを統一的な評価テーブルに反映させるには限界があると言わざるを得ない。したがって、伊丹市の17年度における取り組みのように、統一的な評価基準に基づく評価と所管部門の総合的な判断を組み合わせるなど、多様な関心、価値基準を反映させる仕組みを構築することが重要である。

### 6-2. 行政評価システム自体の有効性について

つぎに、行政評価システムを通じて、事業の3Eが高まるかという点について、伊丹市における行政（事務事業）評価のデータを基に分析した。伊丹市の場合、予算縮減のプレッシャーがはたらいていたにもかかわらず、事務事業評価の対象事業について、個々の事業の事業費が縮減される傾向は見られなかった。また、人員の投入についても縮減される傾向は見られず、事務事業評価結果を活用した休廃止事業の抽出を除けば、個々の事業レベルでの歳出抑制効果は認められなかったことになる。他方、アウトプットを伸ばそうとする傾向は見られ、アウトプットの向上に対する職員の意識や行動に変化が生じた可能性はある。しかし、成果目標の達成には必ずしもつながっておらず、行政評価システムが未だ期待された機能を発揮していない可能性があることがわかった。伊丹市においては、所管部門への啓蒙活動、目的意識を明確にするための施策レベルの評価の重視や目標管理制度の導入など、行政評価システムの有効性向上に向けた

取り組みの必要性が認識された。同市では行政評価システムの導入によって所管部門、レビュー・査定部門の業務負荷は高まっており、評価システムによって行政活動の3Eを高めることができるかどうかは、行政評価システムの存在価値に関わる大きな経営課題である。そして、このような課題は、導入した行政評価システムをより効果的なものにしようとするパブリック・セクターにおいて共通の課題であると考えられる。パブリック・セクターの場合、民間営利企業に比べ活動の成果を測定することが難しいため、経営管理システム自体の有効性評価も曖昧なものにならざるを得ない。また管理コストに対する意識も相対的に低いと考えられる。このため、パブリック・セクターにおいては、環境に適応しなくなった、あるいは導入初期段階から形骸化している評価システムなどが温存される危険性があることを認識するべきである。したがって、行政評価システムなど新たな経営管理システムを導入した場合、導入以降においてもシステム自体の有効性について問題意識をもち、有効性向上に向けて継続的に改善策を考えることが重要であろう。

## 7. さいごに

本稿では、パブリック・セクターにおける経営管理システムを管理会計の視点で考察する意義について整理した上で、行政評価システムに基づく予算編成に取り組んできた自治体を取り上げ、行政評価システムを予算編成に関連付ける意義・課題と行政評価システムの果たす効果について考察した。伊丹市の事務事業評価データに基づく調査・分析においては、行政評価システムを導入しただけでは、必ずしも期待した機能を発揮できていない可能性があるとの結論に至ったが、部や課あるいは事業の種類別等、より詳細な単位で達成度の違いなどについて分析する必要がある。また補足的に、成果達成に向けた意識や部門内のコミュニケーションの強さと成果との関係について分析を行なったが、このような組織要因・行動要因に関連する要素と成果との関係などについては、今後の研究課題としたい。

## 参考文献

- Cavalluzzo, K. S. and Ittner, C. D. [2004]. 'Implementing performance measurement innovations: evidence from government', *Accounting, Organizations & Society*, vol.29, No.3/4, pp.243-267.
- Kaplan, R.S. [1986]. 'The Role for Empirical Research in Management Accounting', *Accounting, Organizations & Society*, vol.11, No.4/5, pp.429-452.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P. [1996]. *The Balanced Scorecard*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (吉川武男訳[1997]. 『バランス・スコアカード』, 生産性出版.)
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P. [2001]. *The Strategy-Focused Organization*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳[2001]. 『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』, 東洋経済新報社.)
- Hofstede, G. [1981]. 'Management Control of Public and Not-for-profit Activities', *Accounting, Organizations & Society*, vol.6, No.3, pp.193-211.
- Shields, M. and Young, S.M. [1989]. 'A behavioral model for implementing cost management systems.', *Journal of Cost Management*, Winter, pp.17-27.
- 会田一雄 [1989]. 「非営利組織体における予算編成の役割」『会計』, 森山書店, 第136巻9号, pp.15-29.
- 稲生信男 [2004]. 「行政経営とガバナンス型 Balanced Scorecard(BSC) に関する一考察」『会計検査研究』, 会計検査院, No.30, pp.11-30.
- 石原俊彦編著 [2004]. 『自治体バランス・スコアカード』, 東洋経済新報社.
- 大住荘四郎 [2002]. 『パブリック・マネジメント』, 日本評論社.
- 河野正男[1988]. 「公会計と業績評価」『会計』, 森山書店, 第134巻11号, pp.65-80.
- 木下照嶽他編著[2000]. 『政府／非営利組織の経営・管理会計』, 創成社.
- 小林麻理 [2002]. 『政府管理会計』, 敬文堂.
- 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概況とわが国へのインプリケーション」, 『地方財務』, ぎょうせい, 7・8月号, pp.154-166
- 島田晴雄[1999]. 『行政評価』, 東洋経済新報社.
- 総務省[2004], 「平成16年度 地方公共団体における行政評価の取組状況」『総務省ホームページ行政評価ライブラリー』, URL:<http://www.soumu.go.jp/click/003.html>.
- 高橋邦丸[2002]. 「地方公共団体の予算編成プロセス」『非営利組織体の会計』, 中央経済社, II部第4章.
- 田中秀明[2005]. 「ニュー・パブリック・マネジメントと予算改革」『地方財務』, ぎょうせい, 2005年1月号, pp.121 - 133.
- 谷武幸編著 [2004]. 『成功する管理会計システム』, 中央経済社.
- 長峯純一[2004]. 「地方分権・政策評価による資源配分のガバナンス」, 『フィナンシャル・レビュー』, 財務省財務総合政策研究所, 2004年5月号, pp.59 - 78.
- 西澤脩[1977]. 「ゼロベース予算 (ZBB) の登場」『会計』, 森山書店, 第111巻6号, pp.71-86.
- 西野嘉一郎[1964]. 「国の予算及び会計制度に対する改革私案」『会計』, 森山書店, 第85巻1号, pp.133-145.
- 藤野雅史[2005]. 「公的部門における業績測定システムの設計と利用」『公会計研究』, 国際公会計学会, 第6巻第2号, pp.1-15.
- 宮本幸平[2003]. 「自治体業績評価におけるフィードバックの諸問題」『会計』, 森山書店, 第164巻9号. pp.91-102.
- 山本清[2001]. 『政府会計の改革』, 中央経済社.
- 吉田寛 [1980]. 『地方自治と会計責任』, 税務経理協会.
- 吉田寛, 原田富士雄 [1989]『公会計の基本問題』, 森山書店.