

博士論文

地方自治体への管理会計システム
の適用可能性

令和2年1月

長崎大学大学院経済学研究科

経営意思決定専攻

川口宗徳

地方自治体への管理会計システム
の適用可能性

川 口 宗 徳

目次

第 1 章	問題意識と研究の目的	1
1.1	問題の背景	1
1.2	本研究の目的と意義	7
1.2.1	管理会計システム	7
1.2.2	マネジメント・コントロール・システム	9
1.2.3	コントロール・パッケージとしての MCS	11
1.2.4	コントロール・パッケージとしての MCS の構成要素	14
1.2.5	本研究の意義	17
1.3	本研究における自治体の意味	17
1.4	本研究の構成	18
第 2 章	自治体における管理会計の導入研究レビュー	24
2.1	新しい行改革手法への取り組み	24
2.2	管理会計システム導入に関する導入事例と先行研究	25
2.2.1	NPM	25
2.2.2	行政評価	27
2.2.3	BSC	30
2.2.4	ABC	31
2.2.5	コストマネジメント	33
2.3	問題点の整理・考察と課題の抽出	35
2.3.1	行政評価に関する問題点の整理	35
(1)	評価指標の設定	35
(2)	情報のフィードバック	36
(3)	業務負荷の増大	40
2.3.2	BSC に関する問題点の整理	41
2.3.3	ABC に関する問題点の整理	41
2.3.4	コストマネジメントに関する問題点の整理	42
2.3.5	共通する問題点の抽出	42

2.4	本章のまとめ	45
補遺1	三重県の事例	47
補遺2	自治体の費用構造とそこに占める人件費の現状	50
第3章	自治体におけるマネジメント・コントロール	52
3.1	自治体における4つのMCS	52
3.1.1	組織	53
(1)	組織構造	53
(2)	規則と手続	56
(3)	マネジャーとリーダーの役割	56
3.1.2	人事管理システム	57
3.1.3	組織文化	59
3.1.4	管理会計システム	60
3.1.5	小括	62
3.2	自治体におけるマネジメント・コントロール・システムの検討	63
3.2.1	Simons(1995)の分析フレームワークによる検討	63
3.2.2	マネジメント・コントロール・システム間の相互関係	67
3.3	本章のまとめ	69
第4章	JALの事例に基づく自治体に必要なコントロールの仕組み	72
4.1	JALの事例と自治体との類似性	73
4.1.1	JAL再生事例を取り上げる理由	73
4.1.2	JAL再生の経緯	76
4.1.3	JAL経営破綻の兆候	78
4.1.4	JALの事例と自治体との類似性	83
4.2	アメーバ経営	87
4.3	アメーバ経営の自治体への適用可能性	90
4.4	本章のまとめ	94
第5章	自治体における管理会計システムの適合性の検証	97
5.1	AHPによる適合性評価	97
5.1.1	AHPの概要	97
5.1.2	問題の階層化	101

5.1.3	要素の対比較	103
5.1.4	優先度の計算	111
5.2	聞き取り調査とその考察	112
5.2.1	聞き取り調査の概要	112
(1)	聞き取り調査とその考察－B氏－	112
(2)	聞き取り調査とその考察－C氏－	113
5.2.2	聞き取り調査からのインプリケーション	114
5.3	本章のまとめ	115
補遺3	AHPの数学的背景	117
資料1	質問調査票用紙	119
第6章	結語	124
6.1	結論	124
6.2	残された課題	127
謝辞		129
参考文献		130

第1章 問題意識と研究の目的

1.1 問題の背景

近年、地方自治体（以下、「自治体」という。）では、人口減少社会の到来による地方税収（交付税を含む）の減少や財政構造の悪化が進んでいる。この結果、自治体では、ヒト・モノ・カネに代表されるインプット可能な資源の減少が顕在化している。

バブル経済崩壊以後、地方税収の低迷、経済対策としての公共事業の拡大による公債費増大などにより、自治体財政の硬直化が進んだ。その後も、景気の低迷が続き、地方の自治体ほど、財政の改善は進んでいない。自治体の財政破たんが、住民生活に直接的な負の影響を与えることは、2006（平成14）年の夕張市の破たんの例を見れば明らかである。

2014（平成26）年5月に公表された、いわゆる「増田レポート」¹は、全国の自治体に大きな衝撃を与えた（増田他（2014））。増田他（2014）は、2010年から2040年の間に20歳～39歳女性人口の減少率が5割を超える896自治体を「消滅可能性都市」として公表し、国全体のグランドデザインの必要性を訴えた。人口減少は、地域経済の収縮や地域活力の減退を一層促進すると懸念されている。

さらに、高度経済成長期に整備された自治体所管の道路橋梁、上下水道などの社会インフラは、更新時期を迎えており、財源確保を迫られている。自治体は、厳しい財政状況の中にある。この状況の中、地域の活性化、多様な住民ニーズに応えることやインフラ整備などを含む住民生活に必要な基礎的行政サービスの維持・向上をいかに図るかという課題に直面しているのである。この課題解決のためには、限られた資源を有効に配分・活用し、地域社会により高い成果をもたらすことが求められている。

もちろん、自治体もこれらの顕在化する行政課題に対して、手をこまねいていたわけではない。多くの自治体では、失われた信用の回復、健全な行財政運営の実現、効率的な行政サービスの提供、情報公開と説明責任を拡充するために、新公共経営（New Public Management；以下「NPM」という。）を導入し、効率性を重視する民間企業における経営手法を導入する取組みが行われてきた²。成果が重視されるNPMの中心的な概念の一つ

¹ 中央公論（中央公論新社刊）に掲載された増田寛也氏と日本創成会議人口問題検討分科会による「緊急特集 消滅する市町村523～壊死する地方都市～」『中央公論』Vol.6, pp.18-43、中央公論新社（2014（平成26）年6月号）のこと。

² NPMについて、2.2.1で詳述する。

に「業績」がある（古川・北大路（2004）p.37）。この「業績」を測定するためには、会計情報の有用性は高い。金額表示された会計情報は、一般的に他の会計情報との比較可能性を持っている。このため、管理会計システムに注目が集まるようになった。

総務省が2014年に公表した『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』において、地方公会計整備の意義を「住民や議会等に対し、財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ること」（総務省（2014）p.4）としている。地方公会計改革では、単に財務情報の住民に対する開示という意味での財務会計にとどまらず、予算編成や行政評価を通じたマネジメントの強化という意味で管理会計としての役割も、公会計に求められているといえる。

具体的には、行政評価と呼ばれる業績測定システムが多くの自治体で導入された（表1-1参照）。

表1-1 行政評価の導入状況

（単位：団体数）

	都道府県	指定都市	市区町村	市区町村				合計
				中核市	特例市	市区	町村	
導入済	47	19	1,033	44	36	593	360	1,099
試行中	0	0	66	0	0	20	46	66
導入予定あり	0	0	420	1	1	42	376	420
導入予定なし	0	0	118	0	0	12	106	118
過去に実施していたが廃止した	0	1	84	2	0	44	38	85
合計	47	20	1,721	47	37	711	926	1,788
導入割合	100%	95.0%	60.0%	93.6%	97.3%	83.5%	38.9%	61.4%
(平成25年度導入割合)	(100%)	(95.0%)	(57.7%)	(97.6%)	(100%)	(82.8%)	(34.9%)	(59.0%)

※全地方公共団体を対象。

（出所）総務省（2017a）p.1

さらに、先進自治体と呼ばれる先駆的な取組みを行った自治体では、バランス・スコアカード(Balanced Scorecard;以下「BSC」という。)、活動原価計算(Activity Based Costing;以下「ABC」という。)などの革新的な管理会計システムの導入が試みられた(表1-2参照)。

表1-2 行政評価以外の技法を導入した主な自治体

導入自治体	BSC	ABC	コストマネジメント
都道府県	東京都	東京都水道局	東京都
	山形県病院事業局		
	千葉県※		
	三重県病院事業庁		
指定都市	札幌市※※		
	川崎市		
	横浜市	横浜市	
	福岡市※	浜松市	
中核市	横須賀市※※	柏市	尼崎市
	八尾市		
	姫路市		
市区町村	千代田区	四日市市	北上市
	練馬区	杉並区	習志野市
	市川市	市川市	川西市
	三鷹市		
	池田市		
	伊丹市		

※BSCに基づく経営体系を構築したものの実施に至らなかった自治体

※※検討のみが行われた自治体

(出所) 筆者作成

(なお、本章末の表1-6に本表作成の基になったデータの一覧を示している)

自治体が、民間企業における経営手法を導入する背景には、住民への説明責任を果たす
 アカウンタビリティ（accountability）の強化以外に、硬直した組織を動かすことで、自治
 体を取り巻く課題の解決に対処しようとしていることがある。

総務省（2016）によれば、多くの自治体が行政評価導入のねらいとして、「行政運営の効
 率化」、「行政活動の成果向上」、「PDCA サイクルの確立」に並んで、「職員の意識改革」を
 あげている。行政運営の効率化や改善とともに、自治体職員の意識改革が自治体の課題と
 して認識されていて、組織マネジメントの強化が求められているといえる（表1-3参照）。

しかし、導入後数年で、業績測定システムを廃止したり、他の手法に変更したりした自
 治体が少なからず存在することも明らかになっている（例えば、目時（2009）p.148、松尾
 （2009）など）。この背景には、自治体にある強い横並び意識が、無批判的かつ拙速な先進
 自治体を模倣する行動を促してきた面も否めない。これに伴い、行政評価導入に関するさ
 まざまな課題が現れてきた。

表1-3 行政評価を導入したねらい

（単位：％）

	都道府県	指定都市	市町村	合計
行政運営の効率化	87.2%	84.2%	93.4%	92.9%
行政活動の成果向上	97.9%	84.2%	81.3%	82.7%
予算圧縮・財政再建	38.3%	47.4%	55.0%	54.2%
企画立案過程の改善	59.6%	47.4%	37.9%	39.1%
P D C A サイクルの確立	89.4%	89.5%	75.7%	76.5%
顧客志向への転換	31.9%	26.3%	23.9%	24.3%
住民サービスの向上	48.9%	73.7%	67.0%	66.3%
アカウンタビリティ	85.1%	100.0%	66.4%	67.8%
職員の意識改革	66.0%	78.9%	82.0%	81.2%

※行政評価を導入している団体を対象、複数回答あり。

（出所）総務省（2014）p.4

総務省（2017a）によると、行政評価の課題として、「評価指標設定」といった技術的な課題や「評価情報の住民への説明責任」といったアカウンタビリティに関する課題以外に、多くの自治体が、「行政評価事務の効率化」、「職員の意識改革」、「予算編成等への活用」などの組織に関わる課題をあげている（表1-4参照）。

表1-4 行政評価の課題

	都道府県		指定都市		市区町村		合計	
	団体数	構成比 (%)	団体数	構成比 (%)	団体数	構成比 (%)	団体数	構成比 (%)
評価指標の設定	37	78.7	19	100.0	807	78.1	863	78.5
評価情報の住民への説明責任	16	34.0	6	31.6	311	30.1	333	30.3
予算編成等への活用	30	63.8	16	84.2	738	71.4	784	71.3
定数査定・管理への活用	10	21.3	7	36.8	373	36.1	390	35.3
議会審議における活用	1	2.1	2	10.5	146	14.1	149	13.6
外部意見の活用	9	19.1	5	26.3	377	36.5	391	35.6
長期的な方針・計画との連携	14	29.8	7	36.8	543	52.6	564	51.3
職員の意識改革	25	53.2	12	63.2	543	56.3	619	56.3
行政評価事務の効率化	37	78.7	16	84.2	821	79.5	874	79.5

※行政評価を導入している団体を対象。※該当するものすべてを選択するため、団体数に相違あり。

（出所）総務省（2017a）p.10

こうした状況の背景には、組織コンテキストを無視したシステム導入が、組織運営に負の側面を発現させた可能性がある。組織内に、意見の対立や利害の衝突などが発生し、組織目標達成のために協調すべき組織内に緊張関係、すなわち、コンフリクトが生じるのである。横田（2004）は、新たに経営システムを導入する場合、そのシステムと組織のコンテキストとの間にコンフリクトを引き起こす可能性と経営システム自体が意図通りに動かない可能性があることを指摘している（p.63）。

寺本（2005）によれば、本来、コンテキストとは、「ある情報や知識（コンテンツ）の意味に影響を与える（意味づける）もの」（p.71）であり、表1-5に掲げる3つの機能から構成されると論じている。つまり、コンテキストとは、コミュニケーションという行為に

において、「効率的、効果的なコミュニケーションを成立させる土台となる『解釈の枠組み』（先行的理解・遅行的理解）として機能している」（寺本（2005）p.81）というのである。

表1-5 コンテキストの3つの機能

●コンテキスト表示性 ある情報・知識（コンテンツ）に特定の意味を確定する
●コンテキスト再帰性 そのコンテキスト自体が情報・知識によって生み出される
●コンテキスト型式性 コミュニケーションの意味がある特定の時代や特定の社会集団の「型」として作りだされる （コミュニケーションの背後に存在する「型」としてのコンテキスト）

（出所）寺本（2005）p.74

本稿では、寺本（2005）の論説を踏まえ、組織コンテキストとは、組織メンバーが、組織運営上のコミュニケーションの理解に欠かせない無意識もしくは暗黙的に共有する前提情報であり、組織のあり方を形づくるものであるとする。

Barnard（1938）は、公式組織を2人以上の人々の意識的に調整された活動や諸力の体系と定義し（p.76）、伝達、貢献意欲、共通目的の3つの要素を示した（p.85）。組織運営では、多様な関係者および参加者とのコミュニケーションが必要となる。つまり、組織におけるコンテキストの共有が、組織内のコミュニケーションの効率に極めて重要な役割を果たしているといえる。組織コンテキストは、組織メンバー間の共通理解を促進することに寄与し、Schein（2010）による「基本的前提認識」（p.27）に相当する。特に、長期雇用が前提となっている自治体では、同様の環境の中で、類似の経験が蓄積され、学習されることで形成される組織コンテキストによる影響は大きいといえる。

また、吉田他（2012）は、日米管理会計の違いを論考する中で、組織コンテキストとしての日本的経営との密接な関係における管理会計の実践に言及し、組織的活動の側面に注目する必要性を指摘している（pp.2-3）。

しかし、組織コンテキストを形成する構成要素については、識者によってさまざまな指摘がなされている。

例えば、廣本（2009）は、組織コンテキストを形づくるものとして、組織が存在する国

や地域の政治、経済、社会、文化・風土などの一般環境、事業活動に直接に影響を及ぼす市場や技術のタスク環境などをあげている (p.3)。

また、伊藤 (2010) は、個々のコントロール手段と個々の組織変数との適合関係だけに着目しても、現実には、個々の手段が複雑に絡み合って全体として機能しているため、誤った結論が導き出される可能性があることを指摘している (p.82)。つまり、採用された手法の導入効果は、導入される組織の全体的なコンテキストに依存するというのである (伊藤 (2010) p.82)。

これらの指摘から、組織コンテキストと採用されるシステムの間には、密接な関係があることがわかる。このことは、自治体における行政評価導入などの新たなシステム導入についても当てはまることであり、新たなシステム導入に当たり、検討すべき課題である。例えば、行政評価の組織の課題として捉えられている事項については、組織コンテキストとのコンフリクトに基づく可能性があるといえる (表1-4 参照)。

1.2 本研究の目的と意義

本研究の目的は、自治体における組織コンテキストを考慮したマネジメント・コントロール・システム (Management Control Systems; 以下「MCS」という。) と採用される管理会計システムとの適合性を明らかにすることである。このことは、自治体の行政運営が有効に機能する方策を探索することにつながると考えている。本節では、本稿で用いる管理会計システム、MCS、コントロール・パッケージとしての MCS の用語について、説明をする。

1.2.1 管理会計システム

岡本他 (2008) によれば、管理会計とは、「企業内部の経営管理者に経済的情報を提供する会計」(p.3)、すなわち、「企業の経営管理者にたいして、その経営管理に不可欠な経済的情報を提供するため、適切な数量データを認識し、測定し、記録し、分類し、要約し、解説するという理論と技術である」(p.6) と定義づけられる。一般に、管理会計は、意思決定会計と業績管理会計の2つに分けられる。

意思決定会計とは、経営管理者に対し、将来事象に関する確率信念 (事後確率) を修正する会計情報を予測情報として提供することにより、経営意思決定を支援する仕組みにおける管理会計現象を研究する学問領域である (佐藤(1993) p.8)。すなわち、意思決定者が

直面する行動代替案の選択にいかなる管理会計情報が有用であるかを分析するものである（佐藤（1993） p.10）。

他方、業績管理会計とは、計画の実現を確保するために実行プロセスに働きかける仕組み、すなわち業績管理システムにおける管理会計現象を研究する学問領域である（佐藤（1993） p.8）。つまり、業績管理会計は、戦略実施のための業績管理システムに対して会計情報を提供するものである。戦略実施には、計画の執行体制の整備が求められ、計画の進捗をチェックし、計画の実現に向けてアクションをとることが必要となる（谷（2010） p.4）。このため、PDCAによる業績管理が行われることになる。

業績管理システムでは、業績評価が必要となる。業績評価とは、「実行すべき事業計画ごとに担当組織を定め、当該組織の長である管理者に、業績目標を割当て、それを達成する責任を負わせて、計画を実行させる。その上で、定期的に業績を測定し、計画の進捗度を明らかにして、責任が果たされているかどうかを判定する」（佐藤（1993） p.8）ものである。

横田（2010）は、業績評価を広義に捉え、業績管理会計には、「戦略形成に関係している側面」と、「組織と個人、組織という単位間の目標整合性にも強く影響するコントロールの側面」の2つがあると述べている（p.66）。

戦略形成に関係している側面とは、組織単位の業績を把握することで、全社あるいはグループ全体の戦略や将来の方向性を考えるための会計情報、すなわち、組織の将来を決める意思決定のための役割を持つ業績管理会計としての側面である（横田（2010） pp.65-66）。経営管理者および組織メンバーの未来の行動に影響するための情報という意味である。原田（2006）によれば、広義の業績評価は、戦略の形成や戦略の創発にも強い影響力を及ぼし、また組織メンバーの能力を一定の方向に向けて発揮する組織結束力の醸成に寄与するとされている（p.40）。

組織と個人、組織と組織という単位間の目標整合性にも強く影響するコントロールの側面とは、経営管理者の目標管理および事後的業績評価情報が、組織や組織メンバーの行動に影響を与える役割を担う業績管理会計としての側面である（横田（2010） p.66）。また、組織や個人の目標管理や事後的な成果測定は、組織や個人の行動をコントロールするためのものとなる（横田（2010） p.66）。

ここで、業績管理会計の要件として、次の4点を示す。

- ① 組織目的を組織全体として統合的に達成するために、経営戦略、長期経営計画、利益

計画・予算編成の体系に焦点が当てられる

② 戦略実施結果が観察・測定され、業績評価が行われる

③ PDCA による業績管理が行われる

④ 組織内部の業績管理に対して会計情報を提供するものであり、内部報告会計である

本稿では、行政評価などの業績評価システムの導入に焦点をあてるので、管理会計システムを、PDCA サイクルを使用する戦略実施のための会計情報を提供する業績管理会計に限定する。

1.2.2 マネジメント・コントロール・システム

前項でみた業績管理会計について、櫻井（2015）は、「期間計画と統制を合わせて、マネジメント・コントロール（management planning and control；経営計画とコントロール）といわれている。マネジメント・コントロールは業績管理のために実施されることから、その会計を業績管理会計と称し、プロジェクト計画からなる意思決定会計と対峙させることもある」（p.8）と述べている。マネジメント・コントロール（Management Control；以下「MC」という。）とは、「マネジャーが組織目標を達成するために資源を効率的かつ効果的に取得し利用することを確実にするプロセス」（Anthony（1965） p.17）と定義づけている。伊藤（2010）は、業績管理会計が、MC を円滑に遂行するために有効なツールの1つであり、それゆえに、業績管理会計の研究では、MC の概念が重視されてきたと指摘する（p.75）。組織目標の達成には、組織を動かし、戦略を実施することが求められる。MC は、このために組織メンバーを動機づけ、組織メンバーの選択する行動が究極的に組織目標に合致するようまとめていくことである（伊丹（1986） p.8）。Anthony（1965）による伝統的な MC のフレームワークは、(1)戦略策定、(2)マネジメント・コントロール、(3)オペレーショナル（タスク）・コントロールの3層による意思決定プロセスにより構成されている（図1-1参照）。

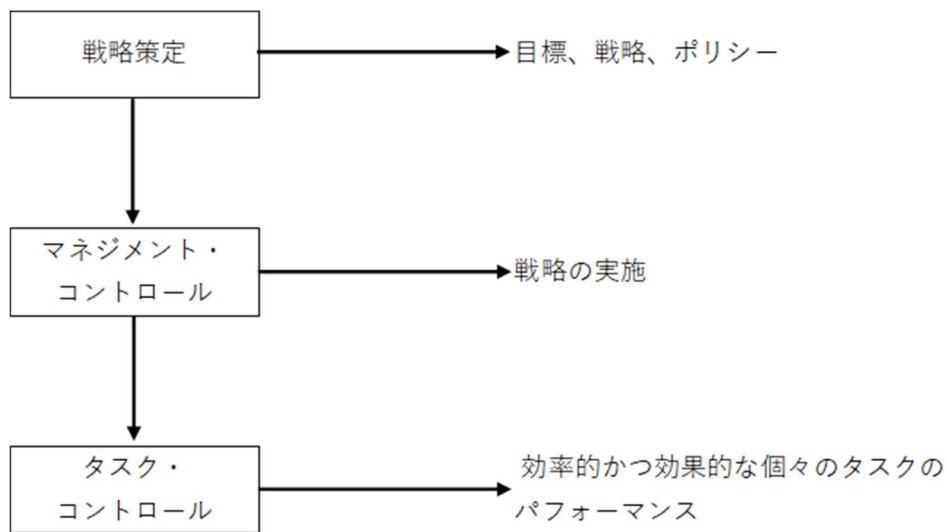


図1-1 Anthony の示す MC のフレームワーク

(出所) Anthony and Govindarajan (2007) p.7

Anthony による主張は、経営者からマネジャーに向けた下方伝達を念頭においた仕組みであり、管理会計システムを MCS として使用したのである。MCS は、MC を具体化する仕組みであり、経営を行うためのシステムの一つである (横田・金子 (2014) p.7)。伊藤 (2010) は、Anthony (1965) では、MC プロセスにおいては貨幣評価に基づく財務的情報(会計情報)が重視され、会計中心の MC が想定されていると指摘している (pp.77-78)。管理会計と MC が同義語として取り扱われることも多い³。伊藤 (2010) は、Otley (1999) に依拠し、インフォーマルな手段をはじめとした他のコントロール手段は MCS の考察対象として重視されなかった結果、MC は管理会計とほぼ同義語として扱われるようになっていったと論じている (p.78)。

横田・金子 (2014) によれば、このような MC という考え方が生まれた背景に、20 世紀前半のアメリカ企業の大規模化と多角化があるとしている。大規模化と多角化という状況は、トップ・マネジメント自らが経営全般を掌握することを不可能にし、組織の中の人々が組織全体の目標を共有し、それを達成するように組織を動かす必要性があったためであ

³ 伊藤 (2010) は、Otley (1999) に依拠し、インフォーマルな手段をはじめとした他のコントロール手段は MCS の考察対象として重視されなかった結果、MC は管理会計とほぼ同義語として扱われるようになっていったと論じている (p.78)。

ったとしている (p.3)。

その後、50 年余りが経過し、MC の概念およびそのコントロール対象は拡張されてきた。現在の環境の変化は、Anthony (1965) によって提示された会計情報を中心とする MCS (新江・伊藤 (2010) p.151) 以外の側面を内包した MCS のフレームワークの提示をもたらした (横田他 (2016) pp.126-127)。

Simons (1995) は、Anthony などが主張する伝統的な MCS、すなわち、下方伝達に基づく命令とコントロールの技法だけでは、今日のような変化の激しい市場環境に対処するには不十分であると指摘する (p.34)。その上で、Simons (1995) は、組織における MC が、社会的・文化的コントロールに至るまで、広範囲にわたる多くの方法によって達成することができる (p.36)、戦略実施のための新たな MC の枠組みを示した。

1.2.3 コントロール・パッケージとしての MCS

MCS は、多様かつ複数のコントロール手段から構成されるコントロール・パッケージという特徴をもつという考え方が広がっている (伊藤 (2010)、庵谷 (2017)、新江 (2017))。伊藤 (2010) は、Abernethy and Chua (1996) のコントロール・パッケージに依拠し、多種多様なコントロール手段 (コントロール・メカニズム)、つまり MCS の中から、同じ目的を達成するために選択され、統合されたものをコントロール・パッケージとしての MCS としている (p.81)。そして、コントロール・パッケージに含まれる MCS の例として、標準的な業務手続、職務規定、上司による監督・指導、予算管理システム、業績測定、報酬システム、内部統制、責任権限の配分、人事・人選、教育訓練などを示している (伊藤 (2010) p.81)。

ここでは、伊丹 (1986) と廣本 (2009) の 2 つの研究に加え、Malmi and Brown (2008) の研究に依拠し、自治体のコントロール・パッケージを構成する MCS について検討する。

まず、伊丹 (1986) は、MCS の一例として、業績評価システムをあげている (p.8)。伊丹 (1986) は、経営とは、階層的意志決定システムをまとめ、率いて行くことに他ならないとし、MC の本質は、階層的意志決定システムにおける委譲された意志決定のコントロールであると説明する (p.18)。また、経営行動の他の要素 (戦略、組織構造、人事、経営理念、リーダーシップ) のそれぞれも、部下に委譲した意志決定をコントロールするという機能をもっていると指摘している (伊丹 (1986) p.18)。

その上で、伊丹 (1986) では、経営行動に注目し、経営の設計要素の決定と経営基盤の

提供というフレームワークを示している。ここで、経営の設計要素の決定とは、戦略、経営システム、人事の決定の意味である（伊丹（1986） pp.7-9）。経営基盤とは、経営理念とリーダーシップである（伊丹（1986） pp.9-12）。伊丹（1986）は、戦略、組織構造、人事、経営理念、リーダーシップの5つの構成要素が規定する枠の中で、MCSが具体的な意思決定を担当すると説明している（p.20）。

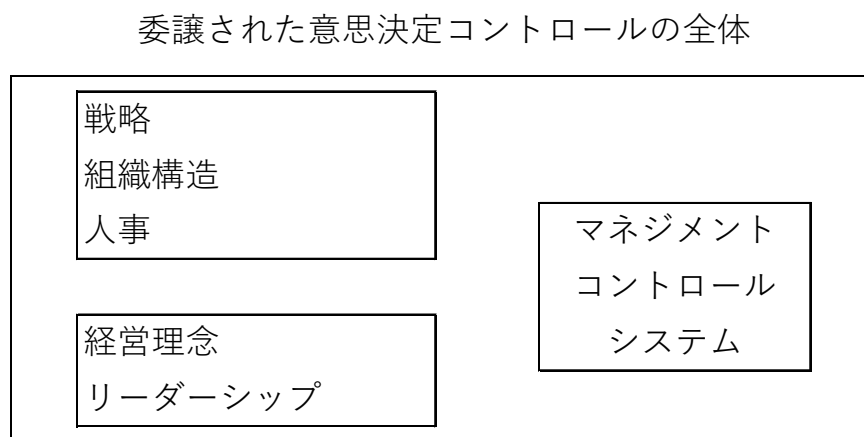


図1-2 伊丹(1986)による委譲された意思決定コントロールの全体を示すフレームワーク

(出所) 伊丹（1986） p.20

これに対して、廣本（2009）は、日本の管理会計研究の中で、組織コンテキストに依拠したフレームワークを提示する。そのフレームワークの構成要素は、経営哲学（理念・信条・価値観）、経営戦略、経営システム（企業組織⁴・MCS）である（廣本（2009） pp.3-6）。また、廣本（2009）は、組織コンテキストの決定要因として、経営環境（国や地域の政治、経済、社会、文化・風土などの一般環境、市場や技術のタスク環境）を重視している（p.3）。その上で、経営システムは、経営哲学と経営戦略と密接な関係を有しているとして、図1-3に示すフレームワークを構築している（p.3）。

⁴ 廣本（2009）は、企業組織の中に、企業間組織、組織文化・風土を含めている（p.5）。

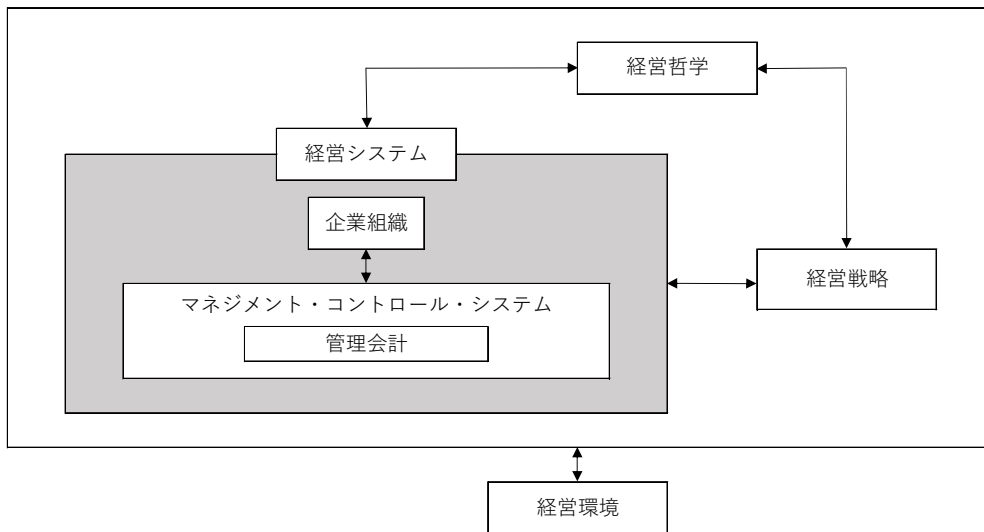


図1-3 廣本(2009)による組織コンテキストに依拠したフレームワーク

(出所) 廣本 (2009) p.3

最後に、コントロール・パッケージとしての MCS の概念を提唱する Malmi and Brown (2008) は、コントロール・システムを、統制的コントロール、計画、サイバネティック・コントロール、報酬と報奨、文化的コントロールの 5 つのタイプに大別する。さらにそれぞれのタイプは、以下の MCS で構成される。

統制的コントロール・システムは、個々の組織メンバーやグループの組織化、行動の監視、および組織メンバーをコントロールするシステムであり、組織の設計と構造、組織内のガバナンス構造、手続と方針があげられている (Malmi and Brown (2008) p.293)。計画は、事前の MCS である (Malmi and Brown (2008) p.291)。サイバネティクス・システムは、業績標準を用いて、システムの成果を測定し、その成果を標準と比較し、システムの望ましくない変化に関する情報をフィードバックし、行動を修正するプロセスである (Malmi and Brown (2008) p.292)。つまり、Malmi and Brown (2008) のいうサイバネティクス・システムは、本稿で考察の対象とする管理会計システムに相当する。報酬と報奨のシステムは、組織と組織メンバーの目標と活動の一致を達成することにより、組織内の個人およびグループの業績を動機づけ、業績を向上させることに重点を置く MCS である (Malmi and Brown (2008) p.293)。文化的コントロール・システムは、組織のコンテキストとして存在し、組織メンバーの行動を規制するために使用される MCS であり、価

値観、シンボル、クランに基づく3つの文化的コントロールがあげられている (Malmi and Brown (2008) p.294)。

文化的コントロール						
クラン		価値観			象徴	
計画		サイバネティックコントロール				報酬と報奨
長期計画	行動計画	予算	財務業績測定システム	非財務業績測定システム	ハイブリッド測定システム	
統制的コントロール						
ガバナンス構造		組織構造			方針と手続	

図1-4 Malmi and Brown(2008)によるコントロール・パッケージのフレームワーク

(出所) Malmi and Brown (2008) p.291

1.2.4 コントロール・パッケージとしてのMCSの構成要素

1.2.3では、MCSが、それ自体が一つのシステムとしての機能をもちながら、組織全体のコントロール・システムの構成要素として、他のMCSとの相互作用を通じて、全体として機能する仕組みを形成していることを説明した。

1.2.1で述べたように、管理会計システムが提供する会計情報が、組織や組織メンバーの行動に影響を与える役割を担っている。人は、見られることで、自身の行動を変える可能性がある。つまり、ある対象について測定し、評価することで、行動変容を起こす可能性がある。組織や個人の目標管理や事後的な成果測定が、組織や個人の行動に影響を与えることとなる。伊丹(1986)は、MCSを「影響活動・直接介入・選別というマネジメント・コントロール活動を上位者が遂行するのを助け、これらの目的のために情報収集を行い、かつまた下位者どうしの間情報の流れをよくするシステム」と定義する⁵。

MCでは、組織目標達成のために組織メンバーを動機づけ、組織メンバーの選択する行

⁵ Horngren et al. (2002) は、MCSを「計画とコントロールに関する意思決定を行い、従業員を動機づけ、業績を評価するために、情報を収集・活用する論理的に統合された一連の技法」(p.234)であると定義している。

動を組織目標に導くことが要請されるため、管理会計システムによる会計情報が重要な役割を果たす。このため、管理会計システムが、MCにおける中心的なMCSとしての役割を担うことになり、他のMCSと一体となってコントロール・パッケージを構成する。以下、本稿では、管理会計システムをコントロール・パッケージとしてのMCSの中心的MCSと位置づけて論を進める。

また、1.2.3で概観したように、組織目標の達成のためには、管理会計システム以外にも、さまざまな仕組みによって支えられる、つまりコントロール・パッケージとしてのMCSが構成される必要がある。例えば、組織構造、情報システム、人事管理システム、インセンティブ・システムなどなどの公式な仕組みに加え、組織文化、組織の理念、行動規範などの非公式な仕組みなどである。組織目標は、組織が一つになって実施される必要がある。このためには、役割や権限の体系を規定し、情報システムとしても機能する「組織のあり方」が重要である。だが、組織が構築されただけでは、組織メンバーは組織目標に向かって動き出すわけではない。そのためには、個々の組織メンバーのモチベーションを向上させるために、昇進や報酬などを含めたインセンティブ・システムも必要となる。また、組織メンバーを組織目標達成に向かって鼓舞するようリーダーシップや組織の向かうべき道標となる理念、行動規範も必要となるのである。

以下、本稿においては、「理念」および「行動規範」を次のように定義する。

「理念」とは、組織が活動していく上で、組織メンバーが共有すべき組織として公式な基本的価値観を示すものとする。そして、「理念」は、組織の価値判断の基準として用いられる。

「行動規範」とは、理念に基づいて、どのような行動を選択するか、選択しないか、という、より具体的な判断基準を示すものとする。

このように様々な仕組みがあるが、本稿では、コントロール・パッケージとしてのMCSの構成要素として、伊丹(1986)、廣本(2009)、Malmi and Brown(2008)の論説を参考に、次の3つに着目する。具体的には、役割と権限の体系を規定し、かつ、情報システムとしての機能も併せ持つ「組織」、人事とインセンティブに関係する「人事管理システム」、組織の理念、行動規範とも関連する「組織文化」である。

これら3つのMCSに、管理会計システムを加えたコントロール・パッケージとしての

MCS を、本稿では自治体における MCS とし、第 3 章において整理・検討を進める⁶。なお、第 3 章 3.2.2 では、人事管理システムにインセンティブ・システムを含めることについても述べる。

本稿におけるコントロール・パッケージとしての MCS の概念図は図 1-5 に示すとおりである。

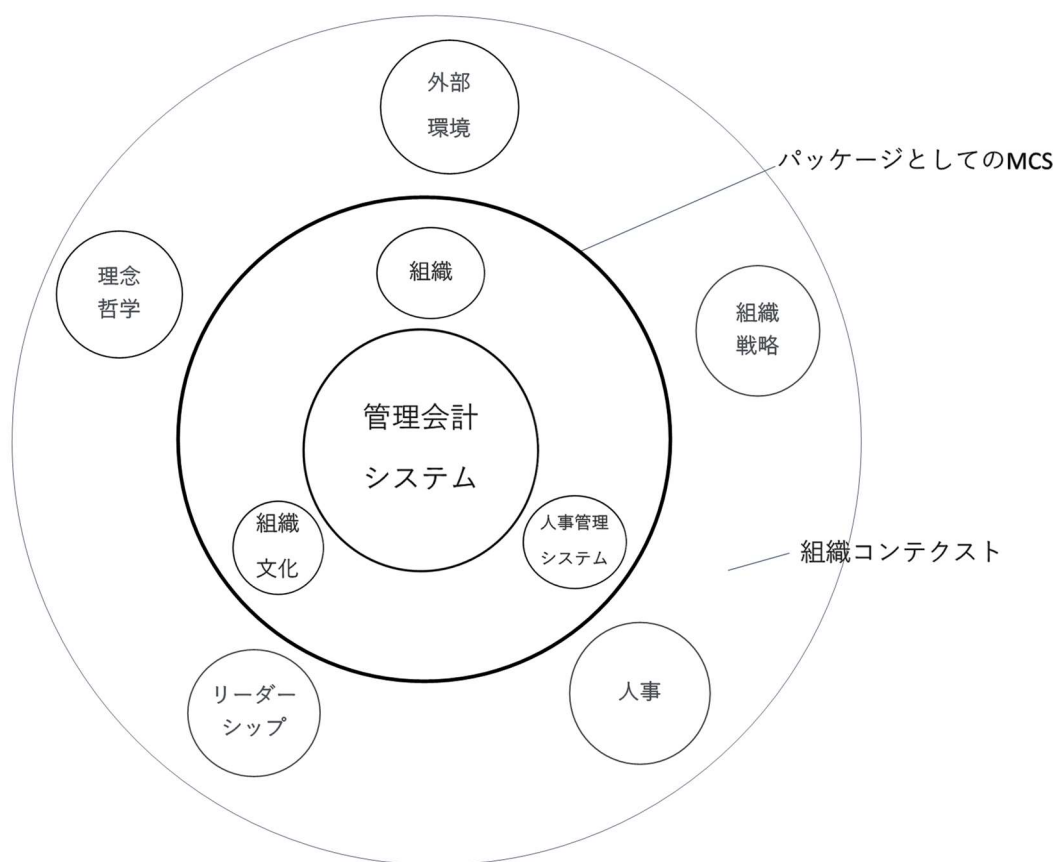


図1-5 コントロール・パッケージとしての MCS の概念図

(出所) 筆者作成

⁶ 本稿では、組織コンテキストと MCS との関係を中心に検討するため、戦略については検討の対象外とする。また、理念は組織として公式に定められたもので、哲学は経営者の考え方や経験により構築されたものとする。

1.2.5 本研究の意義

自治体が継続的な活動を続けるためには、ヒト・モノ・カネに代表されるインプット可能な資源を適正かつ有効に配分することと配分された資源の効率的な執行を実現することが強く要請される。管理会計システムは組織の業績測定システムとして機能するが、業績測定システム導入だけで、組織が機能する訳ではない。管理会計システムが機能するためには、管理会計システムを動かすことのできる組織運営が必要となる。組織は、組織構造、人事管理システム、組織文化など多様な要素が相互に作用し、運営される。つまり、採用される管理会計システムと組織コンテキストとの関係を十分に考慮する必要がある。

本研究の意義は、自治体における組織コンテキストを考慮し、それに適恰的なコントロール・パッケージとしての MCS を明らかにすることで、適正かつ有効な資源配分と組織目標の達成を可能とするような管理会計システムを明らかにすることにある。

先行研究では、管理会計システムの導入プロセスの検証を通して、管理会計システムの促進要因・阻害要因を明らかにする研究（例えば、松尾（2009）、檜谷（2017）など）は存在するが、組織コンテキスト考慮した上で、管理会計システムと他の MCS との関係性を明らかにする研究は見当たらない。自治体における組織コンテキストの実態を理解した上で、採用すべきシステムを検討し、プロトタイプを示すことは、自治体の組織運営に一定のフレームワークを示すことになる。一定のフレームワークに創意工夫を加えることで、管理会計システムの採用検討に要する時間とコストを減少させることができる。また、採用するシステムの適用範囲や採用に際して修正すべき点も、他の事例を踏まえ、検討することが可能となる。

1.3 本研究における自治体の意味

本稿において、自治体とは、地方公共団体を指している。地方公共団体とは、日本国憲法第 8 章第 92 条で「地方公共団体の組織および運営に関する事項は地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める」と規定されている。地方自治法第 1 条の 3 では、「地方公共団体は、普通地方公共団体及び特別地方公共団体とする」と規定され、「普通地方公共団体は、都道府県及び市町村とする」および「特別地方公共団体は、特別区、地方公共団体の組合、及び財産区とする」とその種類が示されている。本稿において「自治体」というとき「普通地方公共団体」を指すものとする。

1.4 本研究の構成

本稿の構成は次のとおりである（図 1-6 参照）。

第 2 章では、自治体におけるコントロール・パッケージとしての MCS を構成する管理会計システム導入の事例として、行政評価、BSC、ABC/ABM (Activity Based Management；以下「ABM」という。) 、コストマネジメントの導入事例の研究を概観した上で、その問題点の整理・考察を通して、自治体における管理会計システムの導入に共通する問題を抽出する。

第 3 章において、自治体におけるコントロール・パッケージを構成する MCS として、組織、人事管理システム（人事とインセンティブ）、管理会計システム、組織文化を取り上げ、Simons (1995) の分析フレームワークを用いて、自治体におけるコントロール・パッケージを構成する MCS 間の相互作用について検討する。MCS の検討に当たっては、自治体における組織コンテキストとコントロール・パッケージとしての MCS 間の相互作用に留意しつつ、自治体に求められる管理会計システムについて検討を行う。

第 4 章では、日本的コントロール・パッケージとして、アメーバ経営に注目する。アメーバ経営は、フィロソフィに加えて、管理会計システムに相当する時間当たり採算制度を両輪とするコントロール・パッケージとしての MCS である。官僚的組織とされ、経営破綻した JAL がアメーバ経営によって再生した事例を参考に、自治体における適用可能性について検討を行う。

第 5 章において、自治体に適用する管理会計システムの適用可能性について、前章で検討したアメーバ経営と第 2 章で検討した行政評価、BSC、ABC/ABM の自治体への適合性を、A 町で実施した質問票調査および聞き取り調査に基づいて、検証する。質問票調査の分析には階層的意味決定法 (Analytic Hierarchy Process；以下「AHP」という。) を用い、聞き取り調査は半構造化インタビューにより実施した。

最終章において、検討内容を総括し、残された課題について提起する。

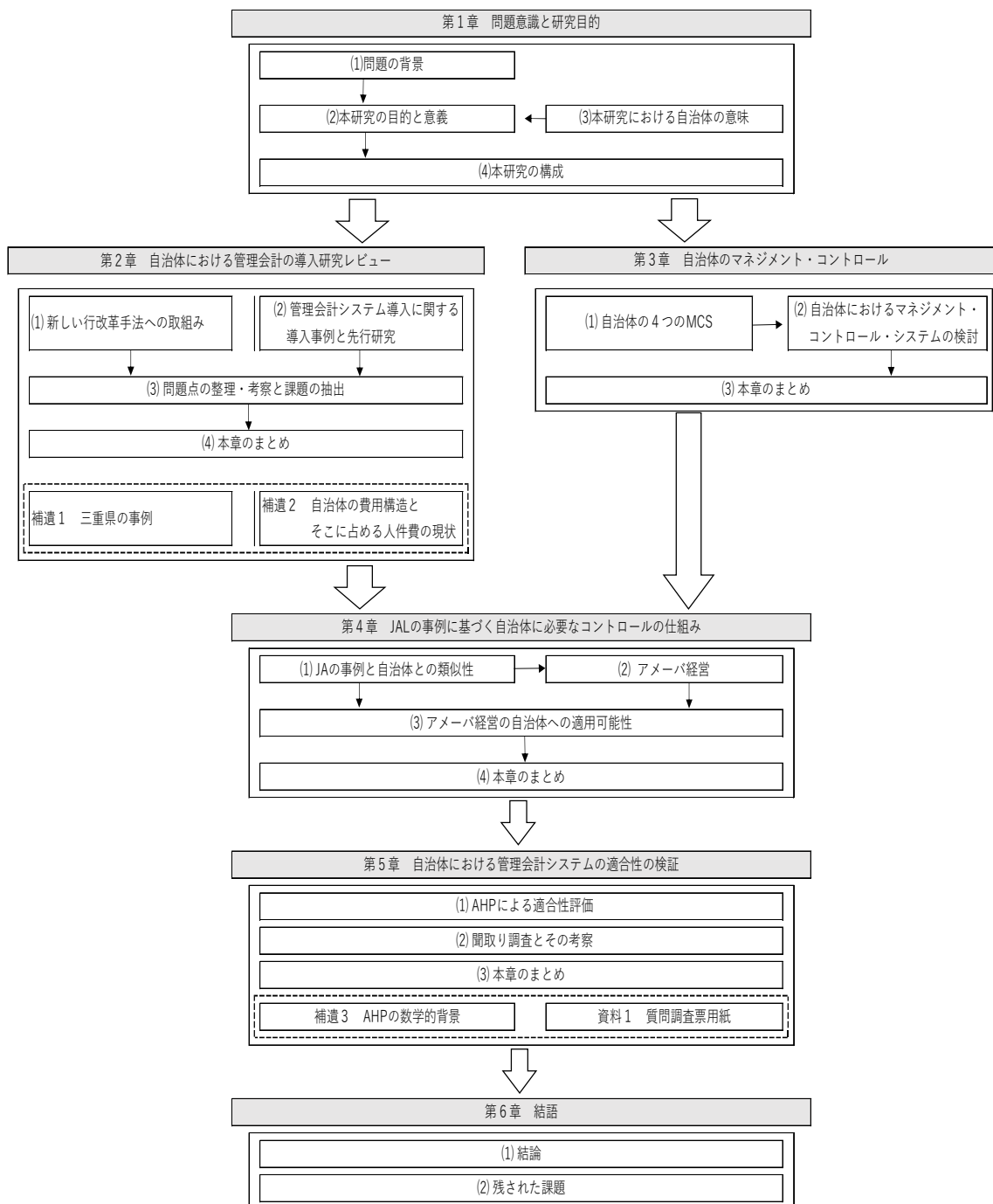


図1-6 本稿の構成

第2章 自治体における管理会計の導入研究レビュー

本章では、自治体による行政経営が有効に機能する方策を探索するために、コントロール・パッケージを構成する管理会計システムとして、自治体における行政評価、BSC、ABC、コストマネジメントを取り上げ、それらの導入事例やその研究に関して、主なものを取り上げてレビューする。そして、このレビューに基づいて、自治体における管理会計システムの導入上の問題点を整理・考察し、共通する問題を抽出する。

2.1 新しい行政改革手法への取組み

1990年代のバブル経済崩壊後の景気低迷やそれに伴う景気対策としての公共事業の乱発は、自治体の行財政運営に大きな足かせとなり、財政逼迫の要因となった。国と自治体の財政悪化が顕在化するにつれ、行政改革が声高に叫ばれるようになった。その中で、上山（1998）によりオレゴン州やサニーベール市などの行政評価の海外事例が紹介された。また、国内においても、三重県⁷や滋賀県長浜市における事務事業評価の導入にみられる行政評価への取組みや白杵市のバランスシートの公表（1998）にみられる発生主義会計の導入・活用など⁸が契機となり、民間企業の経営手法を導入する取組みが盛んに行われるようになった。このような新しい行政改革手法の潮流を支える行政理論として紹介・導入されたのがNPMであった。その後も、当時の企業経営において革新的なABCやBSCといった管理会計システムを積極的に導入する自治体も現れた。ABCについては、海外ではKaplan and Cooper（1998）によるインディアナポリス市の導入事例、国内では四日市市の導入事例がある。BSCについても同様に、海外ではKaplan and Norton（1996）によるシャーロット市の導入事例、国内では石原・村尾（2004）による名古屋市の導入事例などが紹介されている。

しかし、これらの行政改革手法が、自治体に定着しているとはいえない。自治体は、横並び意識が強い。過去の行政評価やNPMの取組み、最近ではふるさと納税にも見られるように、ある自治体の取組みに効果があると喧伝されれば、すぐにブームとなる。また、

⁷ 三重県では1997年に発生主義会計方式による決算書を公表している。それ以前にも、熊本県（1987）、藤沢市（1997）などが作成している。

⁸ 個別事例研究については、石原（1999）が詳しい。

積極的に行政改革を試みる自治体ほど、さまざまなシステムや手法の導入を行っている。しかし、どの手法が、多くの自治体で採用され、定着しているとは言い難い状況にある。

2.2 管理会計システム導入に関する導入事例と先行研究

本節では、まず、自治体への管理会計導入の端緒となった NPM について整理し、その後、NPM の考え方に沿って導入された行政評価、BSC、ABC、コストマネジメントに関する導入事例や先行研究について、個別にレビューする。

2.2.1 NPM

1990 年代後半頃から、一部の自治体で取り込まれ始めたのが NPM であった。NPM とは、民間企業における経営理念や手法、さらには成功事例などを可能なかぎり行政現場に導入することを通じて行政部門の効率化・活性化を図るものである（大住（1999） p.1）。大住（1999）によれば、NPM とは、「1980 年代の半ば以降、英国・ニュージーランドなどのアングロサクソン系諸国を中心に行政実務の現場を通じて形成された革新的な行政理論」（p.1）であり、その基本原理は、①業績評価による統制、②市場メカニズムの活用、③顧客主義への転換、④ヒエラルキーの簡素化である（大住（2002） p.12）。

表2-1 NPM の基本原理

要素	内容
業績評価による統制	経営資源の使用に関する裁量を広げるかわりに、業績（成果）による統制を行う
市場メカニズムの活用	民間委託・バウチャー制度、PFI（Private Financial Initiative）など エージェンシー、内部市場などの契約型システムの導入
顧客主義への転換	住民をサービスの顧客とみる
ヒエラルキーの簡素化	統制しやすい組織に変革する

（出所）大住（2002） pp.12-13 を基に筆者作成

NPM では、Plan-Do-Check-Action (PDCA) によるマネジメント・サイクルの導入が極めて重要であるとされる (大住 (1999) p.4)。持続的な生産性の向上には、PDCA サイクルの「C」に相当する評価から得られる評価情報が必要になる (古川・北大路 (2004) p.197)。NPM においては、組織の業績を事後的に把握するために業績測定の実施が重視されている (田中 (2016) p.244)。このため、NPM では、Economy (経済性)、Efficiency (効率性)、Effectiveness (有効性) の 3 つの E の観点から評価情報が示される (大住 (1999) p.82)。

また、1.1 節で述べたように、NPM の中心的な概念の一つに「業績」があり、行政評価などの業績管理システムとの親和性が高い。NPM では、アウトカム (成果) に基づく組織の業績評価が重視されている (田中 (2016) p.244)。従来、自治体では、予算配分に対する関心が高く、インプット (投入) が重視されていたが、NPM では、アウトカムの重要性が強調される。Hatry (1999) は、アウトカムとは、「プログラムが担っている使命・任務や目標の対象である、(a)事象、(b)起こったこと、または(c)条件・行動・態度の変化を指す。そして目標がどれだけ達成されたかを示す」(p.17) のものであると説明している。アウトカム指標は、発生した事柄の数量やその頻度の具体的な測定用数値であり、サービスの質もこのカテゴリーに含まれる (Hatry (1999) p.15)。

NPM は、多くの自治体に急速に普及し、さまざまな取組みが行われている。しかし、古川・北大路 (2004) は、「NPM 自体の考えは正しいと思われるが、万能ではなく、ある一定の条件のもとにその効用を発揮する経営戦略の類型である」⁹ (p.20) と述べている。

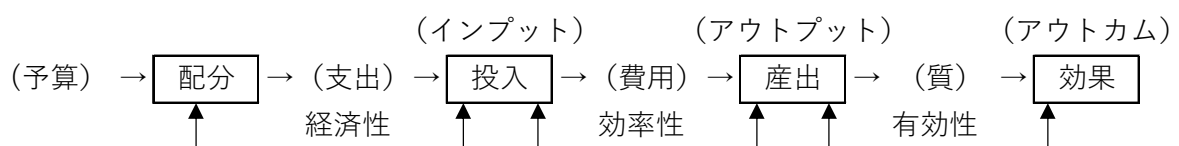


図2-1 政策過程と評価基準

(出所) 山本(2001) p.224 を一部修正

⁹ 古川・北大路 (2004) は、「ある一定の条件」として、担当する職員の仕事の能力を評価する制度の必要性を指摘している (p.20)。

2.2.2 行政評価

1996（平成8）年に三重県で開始された「事務事業評価システム」を契機に、2000年前後から、多くの自治体において、行政評価と呼ばれる取組みが急速に広がりを見せることとなった。総務省（2017a）によれば、行政評価とは、「政策、施策及び事務事業について、事前、事中、事後を問わず、一定の基準、指標をもって、妥当性、達成度や成果を判定するもの」と定義されている。行政評価の概念図を示すと、図2-2のとおりである。

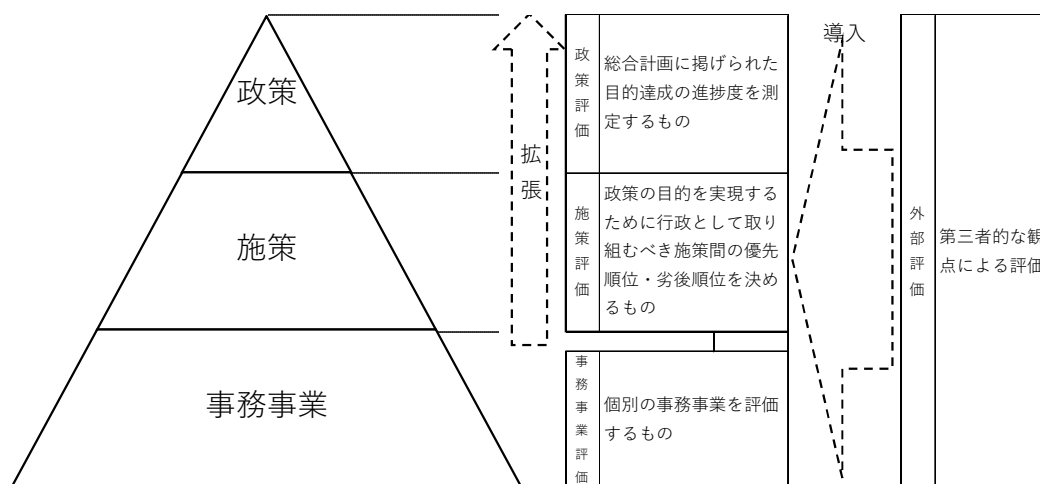


図2-2 行政評価の概念図

（出所）石原（2004）pp.15-20 を参考に、筆者作成

行政評価には、大別すると次に述べるようなフィードバック機能と外部報告機能の2つがある。

フィードバック機能とは、PDCA サイクルが重視され、その評価情報は、組織内部をコントロールするために利用される機能である。行政評価は、自治体が導入した業績管理システムの一つである。堀北他（2010）は、自治体の MCS における傾向を論じる中で、「行政評価制度は自治体の代表的な業績管理システムである」（p.42）と述べている。松尾（2009）は、「自治体で取り組まれている行政評価は、計画体系を中心とした行政活動の測定・記録・評価が中心的な仕組み」（p.49）であると理解し、自治体の行政評価を MCS における業績

管理システムとして位置づけている（松尾（2009）p.49）¹⁰。以上のことから、自治体の行政評価は、業績測定の結果である評価情報を管理し、その評価情報を適切にフィードバックさせることで、意思決定に活用し、経営管理を実施するという点で、業績管理システム、すなわち、管理会計システムとしての性格を有しているといえる。

外部報告機能とは、住民などに対するアカウンタビリティに関連するものである。多くの自治体に行政評価が導入された背景には、当時バブル経済崩壊後の景気低迷が、自治体における財政事情の悪化を招いていたこと、三位一体の改革や平成の大合併などによる地方分権改革の進展などがある。

また、この行政評価への取組みの広がり、NPMの普及の時期と重なり合う。NPMでは、業績・評価による統制が行われるために、測定との親和性が高く、簡便に実施できることから、個別の事務・事業を対象とした事務事業評価としての行政評価が広く多くの自治体で行われることにつながったと考えられる（古川・北大路（2004）、田中（2008）など）。

しかし、古川・北大路（2004）は、事務事業評価に関して、事務事業を単位とする評価の重要性を認めつつ、事務事業は予算獲得のために作られてきた単位であり、自治体組織が追求する上位目的、アウトカムに関する評価を行うには適していないと主張している（p.302）。そして、その理由として次の3つの問題の存在をあげている（古川・北大路（2004）pp.306-307）。第一に、アウトカム評価をする際に末端の手段を個別に取り上げて評価することの問題、第二に、事務事業という単位が手段を表す単位として適当でない場合が多いという問題、第三に、予算獲得を目的として作られてきた単位を使って成果志向の評価を行うことの問題、の3点である。

他方で、宮本（2004）は、行政評価システム体系の「事業」と予算体系の「事業」とが一致すれば、双方の管理体系が一致するためフィードバックが容易になるとし（p.148）、行政評価の事務事業と予算事業とが整合化のメリットを示している。

また、石原（2005）も、事務事業評価を施策など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とした上で、多くの自治体で導入されている事務事業評価が、上位の視

¹⁰ 松尾（2009）は、行政評価の機能をつきつめれば、アカウンタビリティを中心とした「行政評価会計」と、内部マネジメントの有効性を高めるための「行政管理会計」としての役割が求められるべきであると主張している（p.321）。

点からではなく、事務事業そのものの有効性の評価にとどまっている場合が多いとしている (p.17)。

しかし、三重県をはじめ岩手県、宮城県、新潟県、川崎市など事務事業評価制度を先進的に取り入れたことで定評のあった自治体で、評価制度の変更が見られる。この変更について、田中 (2104) は、従来の事務事業評価制度が単独では有効ではないか、効果が得られなかったことの傍証であると指摘している (p.69)。

これらの指摘を裏づけるかのように、事務事業評価は、自らの評価制度の改訂・変更のみならず、政策評価、施策評価、外部評価というように評価範囲や評価対象を拡張するとともに、その他の手法との連携・拡張も行われた (図2-2参照)。これらの動向は、業績評価システムとしての事務事業評価システム単独での運用の限界を示したものと見える。

政策評価とは、組織目標である政策やプログラムの効果を直接に評価するものである (山谷 (1997) p.30)。施策評価とは、政策の目的を実現するために、行政として取り組むべき施策間の優先順位・劣後順位を決めるものでなければならない (石原 (2005) p.19)。なお、政策評価の事例研究としては、東京都 (松尾 (2009))、横須賀市 (松尾 (2009)) など、施策評価の事例研究としては、大阪府 (松尾 (2009))、町田市 (松尾 (2009)) などがある。

外部評価の意義として、田中 (2014) は、評価の質を確保することと、評価に多様な観点を確保することの2点をあげている (p.116)。また、松尾 (2009) は、外部評価の導入により、評価の合理性だけでなく客観性を高めることができると考えており、制度的な統一基準や自治体間比較がない中で、外部評価は評価の妥当性を高める手法として活用されていることがうかがえたとしている (p.307)。この点について、田中 (2014) は、自治体の実施している内部評価の多くは、評価の観点到偏りがあつたり、多様性が欠けたりすることがあり、外部評価はこの弱点を是正するものであるが、客観的とは限らないと指摘している (pp.118-119)。外部評価の事例研究としては、名古屋市 (石原 (2005))、中野区 (松尾 (2009)) などがある。

このほか、行政評価と並行して他の経営管理ツールを導入する自治体も現れた。この背景として、行政評価を導入した自治体に行政評価に対する運営改善への過度の期待があったことが考えられる。第一に、表1-3にみられるように、多くの自治体では、行政運営の効率化や成果向上など、行政運営全般での総合的な成果が期待されていたが、行政評価システム自体は業績評価システムであるため、導入する自治体が期待した効果を十分に発揮

できないことがある。第二に、即効的な導入効果を期待していたことがある。新しいシステムの導入は、新たな思考様式や行動様式の変更が伴う。新たな思考様式や行動様式への対応を迫られる職員の負担は非常に大きく、導入したシステムの定着にも時間を要する。組織に噴出する負担への不平や不満に組織として耐え難くなることにある。第三に、政治的側面がある。選挙を通じて選ばれる首長は、独自色を求めるため、前首長の政策の継続を公約に掲げたとしても、前首長の政策をそのまま踏襲することは少ない。このため、前首長の任期中に採用されていたシステムは改廃を余儀なくされる場合も少なくない。

全国の自治体にとって、プロトタイプとなった三重県における一連の取組みについては、本章末に補遺1として、まとめている。このほか、事務事業評価を導入した事例研究としては、長浜市（石原（1999）、石原（2005）、伊丹市（松尾（2006）、（2009））など多数の事例研究が行われている。

2.2.3 BSC

BSCを導入している自治体の多くは、戦略的経営のために戦略の策定と実行への役立ちを期待している。当初、BSCは、企業における業績評価のツールとして提案された。業績評価ツールとし、さまざまな戦略目標を首尾一貫した評価指標に落とし込む包括的な枠組みとして、従来の業績評価ツールと一線を画すものとして高く評価された（升岡他（2004）p.19）。

BSCの自治体への適用可能性について、松尾（2010）は、BSCは、非財務指標を用いた多面的評価、戦略マネジメント・システムとして、公的サービスを含む行政組織への適用可能であることを指摘している（p.358）¹¹。また、馬場（2004）は、BSCの自治体への適用可能性に期待しつつ、その前提として、業績を数字で測定し、目標と照らし合わせて改善していくという新しい業務文化の導入が必要であると強調している（p.58）。

BSCの検討・導入事例研究として、千代田区（松尾敏充（2006）、松尾（2009）、佐藤（2014））、行政評価と関連させた名古屋市（武藤・檜崎（2004））、経営品質向上活動と関連させた神戸市（豊島（2004））などを取り上げたものがある。また、BSC自体は導入しなかったが、「財務」、「顧客」、「業務プロセス」、「学習と成長」というBSCの基本となる

¹¹ 本稿の参考文献には松尾貴巳氏と松尾敏光氏の著作がある。本文や脚注では、松尾貴巳氏の著作については「松尾」、松尾敏光氏の著作については「松尾敏光」と表記する。

4つの視点を組織マネジメントと関連させ利用した事例として、札幌市（長谷部・増田・森口（2004））、福岡市（下川（2004）、松尾（2009））、伊丹市（松尾（2006）、（2009））がある。ここでは、評価情報の観点から、業績評価のツールとしてBSCを導入した千代田区の事例を取り上げる。

事業部制を導入していた千代田区は、予算や組織・人事面で独自性の高い権限を付与することの代替措置として業績責任を評価できるシステムの必要性をトップが認識していたため、経営ユニットとしての事業部に対する組織業績管理の手法として導入している（松尾敏充（2006）p.154、松尾（2009）p.192）。自治体の場合、利潤追求を目的としていないため、BSC導入に際して、財務の視点のみが各視点の最上位にならない工夫が行われており、千代田区でも、「顧客の視点」が「財務の視点」と並んで最上位におかれている（松尾敏充（2006）p.160）。しかし、結果として、BSCを2004年度で中止し、組織目標管理制度（Management By Objectives；以下、「MBO」という）¹²が導入されることになった（松尾（2009）p.198）。この時点では、BSCの4つの視点をMBOに活用したが、2007年度からは、この視点ごとの整理もなくなっている（松尾（2009）p.200）。

2.2.4 ABC

ABCは、活動と資源の消費との関係性に着目し間接費もしくは共通費を原価計算対象に精緻に配賦する手続きである（伊藤（2011）p.140）。伝統的な間接費の配賦計算においては、作業時間や機械運転時間などに基づいて、コストセンター別に集計された原価が製品別に配賦される。これに対して、ABCでは、活動を識別・分類し、同質のコストプール別に原価が集計されたのち、製品別に配賦される。谷（2010）は、ABCにより原価計算対象（cost objective）の長期的収益性が的確に測定でき、原価計算対象の存廃に関して正確な判断が可能になるという（谷（2010）p.26）。しかし、ABCから得られた情報だけでは、業務活動の改善には不十分であった。この点を克服するための技法として注目されたのがABMであった。

ABMは、原価作用因を用いて活動を分析することで活動分析、原価作用因分析、業績分析によって企業価値を計ろうとする手法である（櫻井（2002）p.22）。谷（2010）によれ

¹² MBOとは、組織、または個人で目標を設定し、その達成度合いによって評価するものである。横浜市、逗子市、福岡市などもMBOを導入している。

ば、ABM は、戦略的コストマネジメントのシステムのひとつであり、ビジネスプロセスの革新に役立ち、抜本的な原価低減に加えて、顧客満足を増大や開発期間の短縮を目的としている点で、競争優位をもたらすシステムである (p.26)。ABM の活動分析の中心的内容は、ABC により原価状態を把握し、ムダな活動の排除、原価の削減、顧客価値の向上による利益獲得である (浜田 (2011) p.155)。その前提となるのが、ABC によるコスト情報である。

この活動を識別・分類する作業は、その識別・分類すべき活動が複雑多岐にわたるため膨大な数となり、手間とコストがかかることとなる。Horngren et al. (2002) は、企業が ABC を採用する理由の一つとして、意思決定における有用性をあげる一方、複雑でコストがかかるため全ての企業が利用できるものではないことを指摘している (p.114)。ABC を導入しようと試みたにもかかわらず、そのほとんどが頓挫する理由としてあげられるのが、計算の複雑さおよび手間とコストの膨大さである。伊藤 (2011) は、日本で普及しない阻害要因について、組織成員にあたえる負荷と継続のためにコストが膨大あり、組織成員がシステムそのものに対し不信感を抱き、組織的な抵抗へ発展していったことを指摘している (pp.138-139)。

この ABC の課題に対応してできたのが、時間主導活動原価計算 (Time Driven ABC ; 以下「TDABC」という。) である。TDABC は、Kaplan and Anderson (2004) により新たに提唱された方法で、簡易性、迅速性を向上させたものである。

ABC の導入事例として、四日市市地区市民センター (宮崎 (2000))、柏市税務第 3 課 (宮崎・中村・柏木 (2004))、東京都水道局 (前島 (2005))、横浜市 (南 (2006))、市川市 (市川市企画部行政改革推進担当 (2007))、松尾 (2016)) などがある。また、TDABC については、重見 (2015) による A 市市民課の事例研究がある。このように、自治体で ABC 導入事例がみられることについて、伊藤 (2011) は、「潜在的なニーズは少なからずあると考えるのが妥当であろう」 (p.140) と指摘している。

ここでは、ABC を導入したが現在は使用していない横浜市と東京都水道局、現在も運用している市川市の事例を取り上げる。

横浜市では、広告推進事業の取り組みから、ABC が損益分岐点を明確にする役割を負うことが認識され、改善、改革をすすめる「意識改革」のツールとして、さらに大きな役割をもっていることが示唆されている (南 (2006) pp.76-90)。

東京都水道局では、大手企業などを中心に自前で地下水を調達する動きが広がるなど、

水道事業を取り巻く環境が厳しくなり、安全で良質な水を安定供給していくには、業務の効率化が欠かせないため、業務別にコストを計算して、経営状態を利用者に分かりやすく説明することを目的に ABC を導入したが、その後は、原価低減のための判断材料として活用されている（前島（2005） pp.39-40）。

他方、市川市で導入された市川市版 ABC は、一般的な ABC とは異なるものであった。市川市版 ABC の分析の視点は、職員活動の結果を、直接市民サービスに結び付く活動、直接には影響を与えない内部管理事務、間接経費に大きく 3 つに区分し、事務の合理化、効率化によって創出した経営資源（人材）をサービスに直結する活動に重点配分することにある（市川市企画部行政改革推進担当（2007） pp.42-43）。職員の労働時間の各事業、業務への投入時間管理に焦点を当てた事務量管理であり、人的資源がどのように消費されているかを可視化するツールなのである（松尾（2016） p.89）。ABC により業務のコスト構造を可視化することで、総事業コストを圧迫する活動をあぶり出し、その活動を改善するものである（市川市企画部行政改革推進担当（2007） pp.41-47）。すなわち、ABM を志向した取組みであるといえる。

2.2.5 コストマネジメント

松尾（2009）は、自治体におけるコストマネジメントの導入目的を、行政サービスの給付に対して消費される経済的資源を合理的に認識・測定することとしている（p.序 1）。経済性や効率性を測定する上で、発生主義会計に基づくコスト情報は必要不可欠である。事務事業別の精度の高いインプット情報とコスト情報があれば、経常的な効率性を評価することも可能となり、効率性を高めるための業務改善に結び付く可能性がある（松尾（2009） p.317）。石原（2005）は、「コスト（負担）＝サービス原価」と「サービス原価＝受益」の関係に基づけば、コスト（負担）と受益の関係を重視する自治体のマネジメントにおいて、コスト計算の重要性がとりわけ大きく強調されると指摘している（pp.17-18）。また、精度の高いコスト情報は、合理的な説明を可能とするため、アカウントビリティの向上にもつながる。通常、市場という競争環境にある営利企業の場合、コスト情報は外部に公表されることはないが、自治体では、コスト情報が外部報告機能の強化につながることを指摘されている（松尾（2009）、大西（2010）など）。

しかし、現金主義会計に基づく自治体会計においては、正確なコスト情報の把握は難しい。このため、独自の工夫により、コスト情報の精度を上げる工夫が行われている。自治

体の会計で、各事業の経費として計上されていないものとしては、人件費と間接経費がある。これらの経費を、対象となる事業に紐づけ、各事業の総費用を可視化しようとする取組みが行われている。例えば、川西市、尼崎市、北上市の取組みがこれにあたる。

川西市では、1999年度の事業別予算編成に際して、予算事業費に職員人件費と公債費を加え、事業コストを算出している（川西市（2017））。山谷（2006）は、事業別予算導入の意義は、事業コストを把握し事業成果との対比を可能にする点にあるとし、発生主義によるコスト情報により正確な事業コストの測定が可能になると述べている（p.229）。

尼崎市では、事業の執行に要した一会計年度のすべての費用に、発生主義会計の手法による費用を加算したフルコストを集計し、単位当たりのコストを算出し、効率性の視点からの事務事業評価が行われている（今村・岡西（2005）p.122）。尼崎市のフルコストの考え方は、決算額（事業費＋部門調整経費（間接費）¹³＋人件費）に調整額（減価償却費＋金利＋退職給与引当金－コスト対象外費用－雑収入）を加えたものである。同時に、算出したフルコスト情報に基づき、コストの可視化とセグメント別のコスト分析が行われている（今村・岡西（2005）pp.137-144）。

北上市における事業別コストの計算では、直接事業費、人件費¹⁴、庁舎等の減価償却費、公債費を加算してフルコストを算出されている（松尾（2016）p.109）。

自治体にとって、現金主義から発生主義への転換は、システム投資や人材教育の点からも容易ではなく、発生主義会計を採用したとしても、コスト情報の管理および利活用には長い時間を要すると推測される。総務省主導で財務書類作成が進められてはいるが、時間の経過と同時進行で把握できる自治体は少ない。総務省（2017b）の調査によれば、日々仕訳を実施予定の自治体数は、4都府県、87市区町村にとどまっている¹⁵。

¹³ 部門調整費は、①部門外経費、②部門共通費、③部門間接費からなる（今村・岡西（2005）pp.124-126）。

¹⁴ 業務ごとの直接経費に人件費（人工（作業に要する人員数のことで、「にんく」という。）×レート）を加算し、共通事務費を按分配賦（人工で按分）し、さらに非常勤・臨時職員人件費を加えることで、直接、間接、非常勤の人件費総額を把握している（松尾（2016）p.109）。

¹⁵ 47都道府県、1,741市区町村が総数である。

2.3 問題点の整理・考察と課題の抽出

本節では、前節でとりあげた導入事例や先行研究を踏まえ、管理会計技法の導入に共通してみられる問題点を抽出し考察する。2.3.1 では、現在の動向として、総務省（2017a）の調査結果において「6 行政評価の課題」（表1-4参照）としてあげられる主要の項目を踏まえ、問題点を整理する。さらに、2.3.2 では、BSC に関する問題点を整理し、2.3.3 では、ABC に関する問題点を整理し、2.3.4 では、コストマネジメントに関する問題点を整理する。これらの検討を踏まえて、最後に、共通の問題点を抽出する。

2.3.1 行政評価に関する問題点の整理

ここでは、行政評価に関する問題点として、①評価指標の設定、②情報のフィードバック、③業務負荷の増大の3点を取り上げて説明する。

(1) 評価指標の設定

総務省（2017a）によれば、行政評価の課題として、都道府県の78.7%、全ての政令指定都市、市区町村の78.1%が「評価指標の設定」をあげている（表1-4参照）。

松尾（2009）の事例研究では、対象としたすべての自治体で、評価指標の選択・測定・評価の難しさが問題として認識されていることがわかる。これは、アウトカム指標が、自治体側でコントロールできない外部要因の影響を受けることと関係する。田中（2014）によれば、アウトカム指標は、行政機関の外部の対象（住民、受益者、経済・社会の状況等）に与える影響や変化として設定される場合が多く、例えば道路整備事業であれば、渋滞率の緩和、生涯学習講座事業であれば受講者数の習熟度がアウトカム指標の候補となる（p.183）。ただし、松尾（2009）は、アウトカム指標が、平均余命、交通事故件数、水質・大気などの環境指標のような社会的指標に近いものであるほど、インプットとアウトプットの因果関係を見出すことが難しく、アウトカムに結びつくまでに長期のタイムラグが生じるため、因果関係を必ずしも明示できないと説明している（pp.72-73）。さらに、施策レベルの評価において、成果を定義し、アウトカム指標を選択し、合理的な目標水準を設定することは難しいと認識されている（松尾（2009）p.246）。

西出（2016）は、事業の有効性を測る評価基準の設定が複雑化していることを公益サービス特有の問題とし、評価の物差しなど容易に特定できないこと、とくに、教育や福祉など公的サービスの多くは目標の単一化や数値化にうまく馴染まないと言及している（p.19）。

松尾（2009）も、教育、医療、治安といった行政サービスについては、アクションを起こしてからその効果が生じるまでにタイムラグもあり、合意どおり達成できるとは限らず、評価結果における業績責任を考慮するに際しては、インプット、アウトプット、アウトカムの3つのレベルで考える必要があると指摘している（pp. 310-311）

(2) 情報のフィードバック

行政評価情報は、政策循環のプロセスにフィードバックすることで、過去の実績や経験を現在から未来の過程に活用することができる。だが、表1-4で示したように、行政評価を導入している自治体のうち、行政評価の課題として「予算編成等への活用」と回答した自治体は71.3%となっている。また、51.3%が「長期的な方針・計画との連携」をあげている。田中（2014）も、自ら実施した実態調査の結果を踏まえて、評価結果が利用されないという機能面の問題点があると指摘している（p.70）。

「予算編成等への活用」については、松尾（2009）の事例研究においても、予算編成への活用は重要視されているものの、実際には容易ではないことが示されている（p.246）。田中（2014）は、評価制度を導入する際の目的が絞り込まれていないのが重大な問題点であり、このために、評価結果の利用面に配慮せずに評価制度が設計され、結果として限定的にしか利用できない評価制度になっていると指摘している（p.69）。また、評価結果をどのように反映させるのかといった使い方の基本ルールが存在しないとの指摘もある（西出（2016） p.19）。

また、松尾（2006）は、文献やヒアリング調査の結果から、次の2点が行政評価を予算編成に活用する上での問題であると指摘している（p.126）。

第一は、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ことである。現在の国と地方の役割から、休廃止や縮減できない事業が数多く存在し、行政評価による予算編成過程への反映は限定的であり、また評価における技術的な問題から、多様な事業を統一的な尺度で評価することが難しく、その評価情報を予算編成の意思決定に合理的に活用できないと説明する。

第二は、行政評価事業システムを導入しても、事業の経済性、効率性、有効性につなげることが難しいことである。現行予算制度では、期中においても、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が起こりにくく、評価の過程を通じて効率性の向上や成果目標の達成に向けて担当者の主体的なアクションに結びついているか疑問

であると述べている。

行政評価は、自治体における予算編成との関係においても、いくつかの問題点の存在をみることができる。

第一に、事後評価された事務・事業の評価情報を予算編成にフィードバックする場合、タイムラグが発生してしまうことである。図2-3に示すとおり、X年度に予算編成され、X+1年度に予算執行される事務・事業の評価情報はX+2年度の予算編成以降にしか活用できないことになる。

第二に、行政評価の事務・事業と予算事業とが整合しない場合である。宮本(2004)は、行政評価システム体系の「事業」と予算体系の「事業」とが一致すれば、双方の管理体系が一致するためフィードバックが容易になるとする(p.148)。その一方で、古川・北大路(2004)は、評価の対象となる事務・事業が上位目的の手段そのものに過ぎない場合には、成果指標の設定が難しく、本来の成果を見失う危険が大きいと指摘している(pp.304-305)。ある上位目的を達成するためには、手段としての事務・事業が複数で実施されることもある。本来の目的が、その束としての事務・事業により達成されることが意図されており、断片的な評価情報を与えてしまうことの危険性を指摘している(古川・北大路(2004) p.305)。

「長期的な方針・計画との連携」について、多くの自治体は、「総合計画」と呼ばれる「基本構想-基本計画-実施計画」の3層から構成される中長期計画を策定している。この「総合計画」の実態については、その内容が総花的であり、実効性に乏しいと指摘されてきた(東京市町村自治調査会(2013)、本荘(2013)など)。これに対して、三鷹市における計画策定過程への市民参加、厚木市や岩手県滝沢村¹⁶のような評価指標を活用した進行管理なども行われている(東京市町村自治調査会(2013) pp.54-85)。

松尾(2009)は、自律的なマネジメントを実現する計画の立案とその進行管理の重要性が増し、成果を評価し修正や見直しを行う必要性も高まるため、経営管理の仕組みとして、行政評価の視点は重要になったとしている(p.28)。また、計画の中でも中長期な計画策定と単年度の予算編成については、評価のレベルや情報提供方法が異なると考えられ、予算編成や組織評価、計画体系など、それぞれの情報利用目的に関してどのような問題があるのかについて整理する必要があるとも述べている(松尾(2009) p.65)。これらの指摘は、

¹⁶ 2014年市制施行により、滝沢市となっている。

計画の立案と計画の進行管理が連動していないことを示している。計画の進行管理の情報がフィードバックされなければ、計画実施の過程でみられるさまざまな問題点などが、次回の計画立案や計画の修正に反映されない事態に及ぶ。

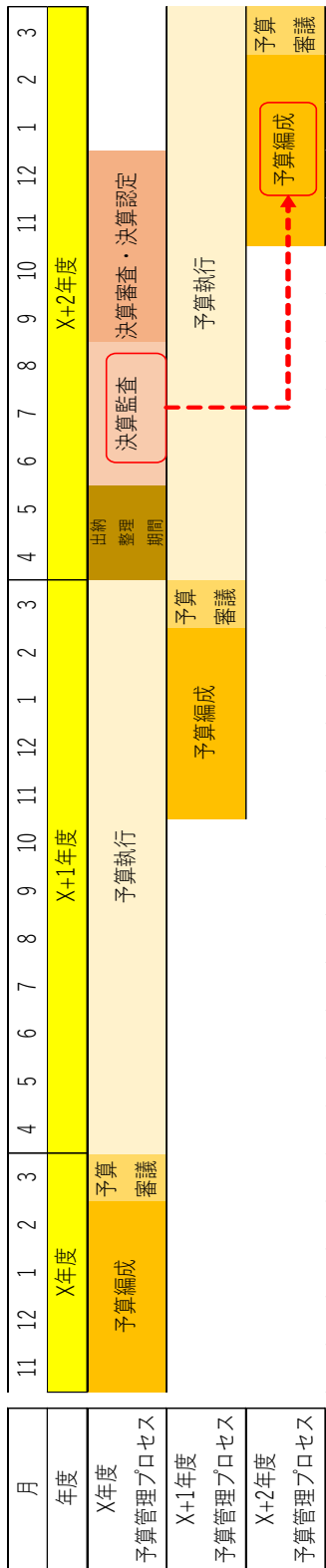


図2-3 予算循環と評価情報の活用

(出所) 川口 (2017) p.27

松尾（2009）は、自律的なマネジメントを実現する計画の立案とその進行管理の重要性
他方、田中（2014）は、評価対象とする政策・施策・事務事業を総合計画の政策体系に
依存している場合、政策体系が整合的に構築されていないと、評価対象としては適切でない
ものを評価する可能性がある」と指摘している（p.68）。

これらの指摘は、「長期的な方針・計画との連携」が図られておらず、機能面での連携が
整備されていないことを示している。すなわち、評価情報が計画や予算にフィードバック
されにくい状態にあるといえる。

(3) 業務負荷の増大

表1-4で示したように、行政評価の課題として、79.5%の自治体が「行政評価事務の
効率化」をあげている。

田中（2014）は、自らの調査の結果に基づき、評価導入の当初から、多数の職員が多忙
な勤務の合間に評価活動に従事していたため、評価結果が利用されない割に職員の作業負
担が大きいことが、問題として強く意識されるようになったと主張している（pp.70-71）。
この点について、松尾（2009）の事例研究でも、評価シート作成のためのデータ入力が事
業担当部門で実施されることが多いため、対象範囲拡大や情報量増大に伴い作業量は増加
し、また、2次評価や中間評価、事前・事後評価、外部評価委員会との面談などの取組み
により、負担が増加していくため、評価表作成の作業負担の問題は、多くの自治体で問題
視されていると述べている（p.248）。

田中（2014）は、職員の作業負担を減らすことを主眼として、評価を簡略化すること、
つまり、評価対象とする事務事業の本数を減らしたり、評価シート上に記載を求める内容
を減らしたりすることで、評価の実施コストを下げることで、費用対効果を向上させ
ることが行われているとしている（p.71）。同様に、松尾（2009）の事例研究においても、
いくつかの自治体で、対象範囲の拡大に応じて、評価シートの簡素化を試みられている（p.
248）。

これらの指摘は、職員の作業負荷の限界を示唆している。職員の作業負荷が、情報の質
と量を高めるための制約条件となっている。例えば、予算編成に活用する情報の網羅性を
高めるために情報量を増大させたとしても、職員の作業負荷に限界があるため、情報の単
位当たりの質が低下してしまう。他方、情報の精度を高めようとする、逆に網羅性を犠
牲にすることになりかねない。すなわち、情報の質と量の関係においてトレードオフの問

題を引き起こすことになる。

2.3.2 BSCに関する問題点の整理

升岡他（2004）は、BSC 導入に際しての自治体経営固有の問題として、縦割りの組織形態によるミッションとビジョンの定義の難しさ、視点間の関係性、顧客の定義をあげている（p.29）。

松尾（2009）は、BSC 導入したにも関わらず結局はそれを取りやめた千代田区に関して、次の5つの問題点を指摘している（pp.198-200）。

第一は、戦略マップやスコアカード作成は、現場における負担が大きかったこと

第二は、政治的判断が必要になる要素が大きく、BSC を通じた事業の大胆な選択と集中が難しかったこと

第三は、重要業績指標（Key Performance Indicator：以下「KPI」という）の選択と目標が立てがたく、事業部ごとのレベルを一致させることが難しかったこと

第四は、点数に基づき一律に評価を行い、予算配分や事業部長の業績評価に関連付けることが難しかったこと

第五は、BSC の4つの視点を行政組織に浸透させるのが難しかったこと

松尾敏充（2006）は、千代田区の BSC が、組織全体を対象とせず、事業部門を対象とした部分的 BSC であったため、組織全体との関係性が不明確となり、事業部のミッションの策定や指標の抽出が極めて困難な作業であったとしている（pp.163-164）。また、事業部間の比較可能性について、各事業部間で提供される行政サービスの内容も異なるため、一元的な評価の難しさも指摘している（松尾敏充（2006） p.164）。

2.3.3 ABCに関する問題点の整理

自治体における業務の多くは労働集約的であり、自治体が提供する行政サービスには多くは人件費がかかる。ABC から導出されるコスト情報は、首長による人的資源の配分に関する意思決定の支援への有用性が期待される。ABC に対する批判の一つに、その導入および維持に膨大な時間と事務量が必要となることが指摘されている（宮本（2004） p.169）。コスト情報の精緻さを追求すると作業負荷が増し、逆に簡略化すると、精度が低下することとなり、トレードオフの問題点が発生することとなる。

2.3.4 コストマネジメントに関する問題点の整理

自治体の会計では現金主義が採用されている。このため、経常的な効率性の評価を可能とするには、発生主義会計に基づくコスト情報が必要となる。現在進められている地方公会計の整備は、行政活動をストックとフローの両面から捉えるものであり、現行の自治体の会計では、見えにくい経費を、各事業に配賦し計算することで、事業に関するコストの全体像を可視化することに役立つ。同時に、地方公会計の整備による会計情報の活用は、他の自治体とのベンチマーキング¹⁷により比較可能性が向上することが期待される。一定の方式で算出された会計情報を他の自治体の会計情報と比較すること、例えば、介護事業などのサービスと同様のサービスを提供する他の自治体の事業コストを比較することで、そのサービスにかかる事業コストが適切であるのか否かの判断が可能となる。この結果、アウトカムなどの目標の改訂も可能となることで、適正な資源配分への寄与が期待できる。このとき、コスト情報の精度が高ければ、効率性を高めるための改善に結び付く可能性も高くなる（松尾（2009）p.317）。このことは、どんなに組織内でコスト計算の精度を高めても、比較ができなければ、情報としての有用性に限界が存在することを意味している。

2.3.5 共通する問題点の抽出

ここまでの議論を整理すると、管理会計システム上の問題と組織上の問題との2つに大別できる。

管理会計システム上の問題は、評価指標設定の問題とコスト情報の精度の問題に関連している。評価指標設定の問題は情報の精緻さと網羅性の問題であり、コスト情報の精度の問題は時間とコストの問題である。

評価指標設定の問題とは、求める成果を明確に定義できなければ、アウトカム指標の選択が困難になるということである。これは、政策体系に位置づけられた上位の目的と手段との整合性が関係している。古川・北大路（2004）は、事務事業のような個別の行政活動にのみ目を向けていると、政策の全体像が見えず、アウトカムではなく手段レベルの目先の成果だけを追究しがちになると指摘している（pp.272-273）。このため、上位目的と手段の連鎖を意識して、適切に設定することが必要となる。このことは、2.2.2 で触れたように、

¹⁷ 町田市など11自治体では、2015年度から自治体間ベンチマーキングが実施されている（町田市（2018））。

事務事業評価制度の先進自治体が、評価制度を変更したことで裏付けられている。

コスト情報の精度の問題は、事務量の把握が人件費の精度に影響を及ぼす(補遺2参照)。自治体における業務の多くは労働集約的である(田尾(2012) p.3)。つまり、自治体におけるコスト情報は、人件費等の労務費に関連する部分が多い。本来、精緻な時間の計測による事務量把握が望ましいが、現実的であるとはいえない。自治体では、季節的な事務量の変動や職員一人で複数の業務を担当している場合も多く、計測作業の負荷は大きい。このため、どの程度の精度を要求するかを判断し、毎日計測するのか、一定期間内の計測にするのか、定点での計測にするのか、また計測する時間単位や業務単位の程度についての十分な検討が必要となる。市川市の事例は、この点についてのABMによる業務改善の有用性を確認できるものといえる。

また、評価情報の網羅性とコスト情報の精度についても、バランスを踏まえて設定する必要がある。

他方、ABCに関して、地方公営企業である東京都水道局がABC情報を原価低減のための判断材料とした取組み、横浜市の広告推進事業における損益分岐点を明確化する取組みは、自治体におけるコスト情報の有用性を広げるものといえる。

組織上の問題としては、情報活用に関する問題とシステム導入に伴う職員の作業負荷の問題の2点である。

情報活用に関する問題は、評価情報やコスト情報を計画や予算編成へフィードバックすることに関連している。

この点については、情報利用者の視点からの検討が重要となる。計画策定では重点的な政策や施策に関する公共性や必要性を判断するために、精度の高い情報が必要であるのに対し、予算編成では網羅性が必要となる。意思決定を支援するための情報の有用性を確保するためには、情報作成の目的を明確にし、適時かつ適切に情報を必要な階層に対して的確にフィードバックさせるための仕組みを構築しなければならない。

また、2.2.2では予算編成へのフィードバックに行政評価単位と予算編成単位を統合化させることの重要性を指摘したが、責任会計¹⁸の考え方と同様に、組織単位と予算編成

¹⁸ 責任会計とは、事業部制における業績管理会計のことである。これは、会計システムを管理上の責任に結びつけ、職制上の責任者の業績を明確に規定し、もって管理上の効果をあげるように工夫された会計制度である(櫻井(2015) p.51)。

単位を整合させることも必要性も指摘されている（松尾（2009） p.80）。この組織単位との整合性は、戦略の策定および実行の側面をもつ BSC においても同様であり、組織単位と整合していなければ、その効果は限定的となる（松尾敏充（2006） p.168）。

職員にかかる作業負荷の問題としては、行政評価情報に求められる精度向上と網羅性のいずれを追究しようとも、現場には大きな作業負荷がかかることがあげられる。田中（2014）は、この問題への自治体の対応として、評価制度の改定、評価の簡略化、評価制度とは別の取組みに注力することの3点をあげた上で、自治体によるこれらの対応が、有効でないばかりか、弊害すら懸念されると批判している（pp.71-72）¹⁹。千代田区における BSC の事例でも、BSC が既存の計画や評価システムと切り離され遂行していたため、事務作業の超過を招き、職員の作業負荷の問題となっており（松尾敏充（2006） pp.164-165）、同様に、ABC の事務量把握においても、前述したとおり作業負荷増大の問題が指摘されている。

評価情報やコスト情報の収集意義を職員に浸透させるためには、評価対象と上位目的との関係性を明示し、評価の視点を明確化させることが重要である。このことは、情報利用者の視点からの制度設計が求められる問題でもある。評価者側も、利用者側も、目的が曖昧なままの評価情報やコスト情報を作成・利用しなければならないとすれば、結果として、労多くして功少なしになってしまう。また、評価業務の位置づけの明確化も重要である。評価業務の多くは、年中行事的な色彩が強いうえ、「評価疲れ」（田中（2014） p.70）という言葉からもうかがえるように、評価者となる職員は、評価業務を評価推進部門からの割込み業務として捉えかねないため、組織としての重要業務に組み込み、必要な経費も確保すべきである。

自治体が、自律した行政経営を行うには、評価情報やコスト情報の適時適切な活用が欠かせない。さまざまな取組みにより収集された合理的な情報であったとしても、その活用する仕組みがなければ、情報の有効性は低下してしまうこととなる。ここに、情報利用者の視点も加えながら、情報を有効に活用できる仕組みとコミュニケーションのあり方を検討する必要がある。

¹⁹ 松尾（2009）の事例研究では、全ての自治体で導入サポートが行われていた（p.247）。

表2-6 管理会計システム導入における共通する問題点

管理会計システム上の問題点	組織上の問題点
1 測定指標設定の難しさ ・内部管理と外部報告の二兎を追ったアウトカムへの傾倒	1 組織目標と測定意義の明示が不明確 2 組織として共有すべき価値観の不在
2 コスト情報の精度と有用性とのバランス	

(出所) 筆者作成

2.4 本章のまとめ

本章では、自治体における行政評価、BSC、ABC、コストマネジメントに関する取り組みの導入事例や研究をレビューし、導入と運用に関する問題点を整理した。その上で、各技法における問題点を考察し、これらに共通する問題点を、管理会計システム上の問題と組織上の問題の2つに大別し明らかにした。これらの問題点は、いずれも MCS に関連している。

本来、管理会計システムの役割は、業績を測定することで、組織メンバーの行動変容を促し、組織目標達成に向けて、組織を動かすことである。しかし、組織目標として設定されるアウトカム指標が、自治体以外の外部要因の影響も受けるため、組織や職員個人の行動（活動）と直接的に連動せず、結果として、個々の職員には理解されにくく、受け入れられにくい。このため、測定情報が、職員の行動変容を促すには至らないのである。たとえば、測定情報がフィードバックされたとしても、図 2-3 に示すような活用されない状況を生み出してしまうのである。また、測定対象単位とその測定情報を自らのプロセス管理などに利用する組織単位との整合性が求められる。組織単位と組織単位が必要とする測定情報が整合的であり、可視化されてなければ、測定情報の活用は難しいといえる。

他方、組織上の問題点は、組織のあり方に関するものである。作業負荷に関する問題については、2つの面がある。

一つは、新たなシステムの導入に伴い、これまで使っていなかった行動が求められることである。例えば、行政評価の場合、様式と記入要領が必要になる。その際、職員に求められる新たな行動（作業）とシステム導入の必要性が直接的に結びつかなければ、システム導入の意義が理解されにくく、不平や不満につながる可能性がある。また、新たに導入されるシステムが、既存の計画や予算などと分断されている場合、単純に作業量の物理的

増大となり、職員の精神的負担感を増大させる結果に結びついてしまうといえる。このため、現場の職員は、その意義も見いだせず、例えば、行政評価の場合には評価シートの作成に終始してしまうなど、行動変容には結びつかないことになる。

もう一つは、測定情報やコスト情報の収集意義を職員に浸透させるためには、測定対象と組織目標との関係性を明示し、測定の意義を明確化させることが重要である。このことは、個々の職員が測定情報の利用者として測定情報を活用するための制度設計が求められる問題でもある。測定情報やコスト情報のフィードバックの問題は、組織の情報システムのあり方の問題でもあるが、組織として共有すべき価値観やコミュニケーションの問題ともいえる。職員と組織目標との関係性やその意義の明確化などの問題点は、組織として共有すべき価値観が組織メンバーに共有されていないことの表れであり、コミュニケーションを阻害し、情報システムの機能不全をもたらしている。

以上、自治体に導入された管理会計システム導入の事例からは、組織上の問題が密接に関連していて、管理会計システム運用上の阻害要因が生じていた。このことは、組織との関係性に配慮せず、単に管理会計システムを導入しただけでは、期待した効果が得られないことを示しているといえる。これに基づき、次章では、組織、人事管理システム、管理会計システム、組織文化の多様な要素が相互に作用する自治体運営を MCS の面から検討する。

補遺1 三重県の事例

山谷（2006）は、北川知事就任と同時に始まった三重県の事務事業評価が、その後の自治体にとってプロトタイプになったと指摘している（p.29）。三重県の事務事業評価システムは、「成果重視」、「結果重視」、「生活者起点」を標榜する行政改革運動である「さわやか運動」の根幹に位置づけられたものであった（石原（1999） p.31）。事務事業評価は、数値による結果評価と進捗度管理を目指す考え方であった（石原（1999） p.32）。この三重県の取組みを契機に、急速に、事務事業評価が全国に普及した²⁰。

2006年3月に実施された田中の調査²¹によれば、調査時点で評価制度を導入（または試行）していた自治体の4分の1以上が三重県を評価制度導入の際に参考にしたと回答している（田中（2014） pp.25-26）。このことは、システム導入に際しては、導入コストや評価に関する専門性の不足など、さまざまな要因が考えられるが、従来からの横並び意識の中で、無批判に評価システムの形式的な導入が行われたとすれば、適当でなかったといえる。

2002年、三重県は、従来の事務事業評価システムを見直すため、課題を整理した。課題としてあげられたのは、総合計画である「三重のくにづくり宣言」との不整合、評価対象が事業レベルに限定、県職員による自己評価、評価内容がわかりにくい、職員の作業負担が大きいなどである（渡邊（2003） p.33）。この結果を踏まえ、施策にも評価を導入し、政策評価を含めた評価システムに進化させた「みえ政策評価システム」をスタートしている。

「みえ政策評価システム」では、事務事業評価システムの機能強化を図り、「三重のくにづくり宣言」の体系に基づき設定した目標に対する業績やその成果を三つのレベル（施策・基本事業・事務事業）で評価するシステムとなった（三重（2002））。さらに、「みえ行政経営体系」のスタートに合わせ、2004年度に「みえ政策評価システム」の見直しが行われている。山路・野呂（2005）によれば、一部で評価表作成自体が目的化し、政策議論のツールとして十分機能していないという実態があったためとされる（p.234）。「みえ行政経営体系」は、経営品質向上活動、危機管理、環境マネジメントシステム(ISO14001)を「県政のマネジメントのベース」に位置づけ、「広聴広報・情報マネジメント」により県民ニーズ等

²⁰ 2006年1月1日時点における総務省（2006）の調査によれば、事務事業評価を導入している自治体は、都道府県の97.9%、全政令指定都市、中核市の81.1%、特例市の79.5%、市区の57.6%、町村の18.1%が事務事業評価を既に導入している（pp.288-289）。

²¹ 2006年3月に「行政評価の実態に関する調査」を実施している。調査対象は国内の都道府県、市、特別であり町村は含まれていない（田中（2014） p.43）。

を把握、反映する中で、「戦略策定(PLAN)」、「戦略展開(DO)」、「評価(SEE)」のサイクルが相互に連携して的確にマネジメントされるという5つの基本的枠組みで構成されたものである(三重(2011))。

その後、2011年に鈴木県政がスタートした際には、政策の実現力の低下が問題となっており、政策を確実に実現できる組織力の向上を図るため、人材育成への取組みが強化されるに至った(元吉(2015) p.166)。

このように、三重県では、従来の事務事業評価システムが、政策評価システムとして見直された。その上で、経営品質向上活動などのマネジメントの視点が一層重視されるようになった。2.2.2 でみたとおり、この政策評価や施策評価の導入は、業績評価システムとして、事務事業評価システム単独での運用の限界を示したものと見える。

また、三重県は外部評価を採用していない。その理由は、三重県が、行政評価導入の目的として職員の意識改革や政策能力向上を掲げていたことと(梅田(2002) p.55)、多くの事務事業評価を網羅的に評価する必要があったため、事務事業の担当者それぞれが評価を行うことが不可欠であったためである(例えば、田中(2014) p.109など)。

補遺1表 三重県の経過

年	月	取組事項
1995 (H7)	4	北川正恭知事就任（「職員の意識改革」「行政の改革」「三重県の改革」）
	7	さわやか運動（サービス、わかりやすさ、やる気、改革）/マトリックス予算の編成
1996 (H8)	4	「事務事業評価システム」本庁導入/使いきり予算の改善
1997 (H9)	11	三重のくづくり宣言（総合計画）→880の数値目標、事務的経費の総額配分→トップダウン（やらされ感）/発生主義会計の導入
1998 (H10)	4	「事務事業評価システム」新規事務事業・基本事務事業導入
	3	行政システム改革→組織のフラット化、人材育成、地域予算制度導入←トップダウン（やらされ感）
1999 (H11)	4	予算編成過程の情報公開→財政会議、各部署局長の責任で予算配分/予算スプリングレビュー
		ISO14001、9000シリーズ認証取得
2000 (H12)		行政経営品質診断結果の公表/管理職勤務評価システムスタート
2002 (H14)		政策推進システム・みえ政策評価システムの本格運用/三重のくづくり白書公表/組織によるチーム制施行
2003 (H15)		ベンチマーキング・ネットワークの構築
	4	野呂昭彦知事就任
		政策推進システム・みえ政策評価システムの見直し（全体最適を志向）←「経営品質向上活動」を中心に基本←改革の複雑化
		「率先実行取組」の全庁的展開
		「ベスト・プラクティス報告会」→失敗
2004 (H16)		「県民しあわせプラン」スタート
		「みえ行政経営体系」による県政運営
2011 (H23)	4	鈴木英敬知事就任
		「みえ県民ビジョン」（長期の戦略計画）策定
		「三重県行政改革取組」（行政改革の推進プラン）策定→「人づくりの改革」「財政運営の改革」「仕組みの改革」←政策の実現力の低下
2012 (H24)	12	「人づくりの改革」→「三重県職員人づくり基本方針」策定/「政策創造員会議」（政策実現を高める取り組み）/「ジュニアボード制度」開始
		「MIE職員力アワード」←「率先実行大賞」を變更←（①マンネリ感や参加・応募者の固定化、②優秀事例の未活用）

（出所）筆者作成

補遺2 自治体の費用構造とそこに占める人件費の現状

総務省（2017c）によれば、平成28年度における市町村（政令指定都市を除く。）の歳出決算額の性質別内訳では、義務的経費が45.9%を占め、投資的経費が14.7%、その他の経費が39.5%となっている。義務的経費の中でも、人件費が16.2%、扶助費が20.7%、公債費が9.0%となっている。

このうち人件費は、主に職員給、地方公務員共済組合等負担金、退職金から構成され、性質別分類では扶助費に続く歳出費目である。平成18年度には28.3%であったが、団塊の世代の大量退職時期を経て、大きく低下した。しかし、人口減少などによる歳入増が見込めない環境下では、全体に占める割合は、高止まりする傾向がみられる。ただし、人件費の全体像は、この数値からのみでは見えにくい構造となっている。総務省（2018b）によれば、市町村の総職員数（政令指定都市を除く。以下、同じ。）は、1,005,423人で、前年より3,451人増加（対前年増減率0.3%）となっているが、総務省（2008）の調査と比較すると、117,924人の減少（対平成19年増減率10.5%）となっている。減少要因としては、平成9年以降、事務事業の見直し・統廃合、組織の合理化、民間委託等の行財政改革の取組が行われたことなどがある。また、人件費抑制の流れの中で、本来人件費関連の費用として捕捉されなければならない費用が、物件費に隠れてしまっている。物件費とは、賃金、旅費、役務費、委託料等の経費であり、平成28年度の決算額は、対前年度比で2.6%増となっている。物件費における人件費関連の費用としては、賃金のほかに、アウトソーシングされた事務事業に関する人件費が、委託料や役務費にも隠れている。また、普通建設事業費にも同様の人件費が含まれており、事実上の人件費および人件費関連費用の合計は、歳入の大きな部分を占めている。他方、行政需要の増大に伴い、増加している部門もある。一般行政部門では、防災体制の充実のほか、地方創生等への対応のため、総務・企画部門などにおける増員が図られている。また、子育て支援、生活保護関連業務に係る体制充実のため、民生部門においても増員が図られている状況にある。

これに対して、企業の人件費率については、財務省（2018）の『法人企業統計調査 / 四半期別調査（2017年度10～12月期）』における非製造業について試算すると、売上高人件費率（福利厚生費を除く。）は、11.1%である。正確な比較はできないものの、地方自治体の人件費が16.2%であることをみれば、地方自治体の人件費率が比較的高いということがうかがえる。

補遺2表 企業における人件費(非製造業)

資本金別		(単位 百万円)				
		10～19	20～49	50～99	100～999	1,000以上
売	上	254,068,566	31,287,888	35,856,175	55,332,454	89,542,463
人	件	31,900,117	5,265,191	4,854,087	6,645,521	7,441,980
役	員	2,880,870	745,251	293,530	196,457	117,800
役	員	161,339	36,194	26,168	17,888	11,171
従	業	20,592,902	3,371,703	3,330,887	4,428,149	4,809,456
従	業	4,677,423	699,430	725,958	1,129,742	1,260,540
福	利	3,587,583	412,613	477,544	873,285	1,243,013
売上高	人件費率	12.6%	16.83%	13.54%	12.01%	8.31%
売上高	人件費率 (福利厚生費を除く)	11.1%	15.51%	12.21%	10.43%	6.92%

(出所) 財務省 (2018)

第3章 自治体におけるマネジメント・コントロール

本研究の目的は、自治体による行政運営が有効に機能する方策を探索するために、自治体における組織コンテキストと採用される管理会計システムとの適合性を明らかにすることである。

MC は、組織メンバーを動機づけ、組織メンバーの選択する行動が究極的に組織目標の達成に合致するようにまとめていくことであり、MCS は、MC を具現化する仕組みである。組織内に複数存在する目的のうち、同じ目的を達成するために選択されて、統合された、いくつかの MCS がまとめられて、「コントロール・パッケージとしての MCS」が構成される。インプット可能な資源を適正かつ有効に配分し、効率的に執行するために必要な MCS を導入するためには、組織をどのように動かし、組織目標の達成に導くかが問われる。MC は、図1-5で説明したように、組織、人事管理システム、組織文化という3つの要素が、管理会計システムを中心に相互に作用しながら、運営される。これらの要素それぞれが、MCS として、全体最適化を目指し、それぞれの機能を果たすことが求められる。つまり、これら MCS が、適正かつ有効な資源配分と効率的な執行を実現することに連動しているといえる。

松尾(2009)は、非営利組織におけるMCについて、「その達成すべき組織の目的が存在しているという点では、その実現のためのマネジメント・コントロールは必要であり、また、戦略が資源配分の最適化であることを考えると、資源の配分を最適化し、価値を創造するという本質的な点は同じである」(p.48)と述べている。このことは、MCが、営利組織のみならず、あらゆる組織に適用できると指摘した。このことは、自治体へのMCの適用が可能であることを示している。

3.1 自治体における4つのMCS

本章では、1.2.4で提示した4つのMCSについて、整理・検討する。自治体の4つのMCSとは、役割と権限の体系を規定し、かつ、情報システムとしての機能も併せ持つ「組織」、人事とインセンティブに関係する「人事管理システム」、組織の理念や行動規範とも関連する「組織文化」、業績管理システムの中核的機能を担ってきた「管理会計システム」である。

3.1.1 組織

組織は、分業と調整の機能的な特徴を有する（沼上（2004） p16）。Barnard（1938）は、公式組織を2人以上の人々の意識的に調整された活動や諸力の体系と定義し（p.76）、伝達、貢献意欲、共通目的の3つの要素を示した（p.85）。組織が、複数の組織メンバーが協働し、組織目標達成に向け行動する集団とすれば、組織と組織メンバーに加え、これらを動かすためのシステムが必要となる。組織構造とは、組織における分業と調整の体系であり（伊丹・加賀野（2003） p.261）、分業と組織内のコミュニケーションの仕組みを決める（伊丹・加賀野（2003） p.249）。しかし、組織構造だけでは、分業と調整は十分に機能しない。組織構造を補完する仕組みと役割が必要となる。規則や手続は、繰り返して出現する問題に対して、組織メンバー各人に割り振られた役割をそれぞれがこなせば、大量の複雑な仕事を、効率的かつ信頼性高く遂行できるようにする仕組みである。そして、リーダーたる人は、組織構造や規則と手続を使い、組織を率いて動かしていく。

以上を踏まえ、ここでは、組織構造、規則と手続、マネジャーとリーダーの役割について検討する。

(1) 組織構造

自治体の組織構造上の特徴として、一般に、官僚制があげられる（田尾（1990）（2010）（2015）、入江（2002）、数家（2009）など）。通常、組織が大きくなるほど、官僚制が整備される。官僚制は、政府機関や自治体のみならず、大規模企業などあらゆる組織で見られる管理システムである。

Weber（1956）により示された近代的官僚制とは、組織成員の行動を目的に統合するための合法的支配の構造である。Weberは、正当性の支配として、合法的支配、伝統的支配、カリスマ的支配の3つの純粋型を示し、「合法的支配の最も純粋な型は、官僚制支配である」（p.32）とした。官僚制は他のいかなる形態よりも技術的優秀性を有しており、①規則による規律、②明確な権限、③明確な階級制、④公私の分離、⑤文書主義、⑥任命制、⑦契約制、⑧資格任用制、⑨定額俸給制、⑩専門制のといった10の特徴をもつ。また、規則に従うことで属人的な要素、個人的で非合理的な感情的要素を排除し、「非人間的」に処理する合理性が官僚制の特性とされている。

これに対し、Merton（1957）は、官僚制の程度が行き過ぎた結果、形式主義・画一主義、繁文縟礼、先例踏襲、セクショナリズムなどのさまざまな逆機能が生成され、合理的な

ずの官僚制を非効率な組織に変容させることを指摘した (pp.181-184)。この官僚制の逆機能が、行政組織の特徴として指摘されることが多く、この指摘がニュースなどで報道される行政組織のイメージと一致することは否めない。しかし、官僚制組織の特徴が、現状の自治体における行政組織の特徴との整合性を改めて検討する必要がある。この点について、田尾 (1990) は、「自治体は官の一部ではあるが、厳格な官僚制モデルが適用できる組織ではない」(p.19) と指摘する。田尾 (1990) によれば、自治体は、官僚制としての特性を多く具備した組織²²と比較すると、著しく管理技術の稚拙な組織であり、合理的な構造や機能にすぐれた組織とはいえず、その運用についても、他の組織と比較して際立って合理的であるとはいえないと指摘し (pp.24-25)、自治体を「官僚制の狙う本来の合理性を追求できないディレンマに陥った組織」(p.25) 揶揄している。

官僚制における組織構造は、階統制 (hierarchy) により特徴づけられ、自治体においても、組織構造の根幹をなしている。この組織構造には、権限と権限委譲、裁量、権威、エンパワメント、正当性の付与が組み込まれており、重層的な階層により構成されている。その仕組み次第では、情報伝達やコミュニケーションに密接に関わってくる (田尾 (2012) p.22)。つまり、組織内の意思決定に多大な影響を及ぼすことになる。Weber による官僚制では、上位者の意向や決定を正確かつ円滑に伝達し、効率的に実行するために、上意下達の伝達方式が採られる。しかし、自治体では、組織の中で典型的な上方への伝達方式をとる稟議制が採用されている。稟議制は、情報伝達、承認権限の確認儀礼としての性格を持っており (加護野他 (1984) p.74)、日本独自のヒエラルキー構造の組織における下意上達の情報伝達のための制度的な仕掛けである。稟議制では、関係者全員の了承を得るため、トップ・マネジメントやマネジャーたちの了解を前提に、下位層の若手メンバーが稟議書を書くことが多い。このため、事業に関係する組織メンバー全員が参加し、合意を形成する手法でもある (田尾 (2015) p.79)。また、稟議制は、下層管理者の上層者に対するスタッフ的役割の効果を有する (山城 (1958) p.192)。他方で、稟議制に対する批判もある。稟議制は「無責任の体系」(辻 (1969) p.158) と言われ、能率低下、責任の分散、指導力不足などの問題を引き起こすとの指摘もある。

村松 (2008) によれば、公務組織の末端は比較的相互協力的である (p.72)。また、山本

²² 田尾 (1990) は、「産業官僚制という言葉があるが、企業の方が一層官僚制的である」(p.24) と指摘している。

(1997) は、組織の最小単位である係単位の業務の相互依存性が高い一方で、係内部の業務分担については、メンバーそれぞれに職務が割り当てられ、独立性が高く、係長によって係全体が管理され (p.27)、他部門との調整活動も係長が行っているとしている (p.28)。前述したように、自治体の稟議制では、企業に比べると、企画そのものが、ある程度若手に委ねられる機会が少なくない。意思決定過程は、企業と比較して、より下位に委譲される傾向が顕著といえる (田尾 (1990) p.76)。

他方、分権化は、同時に統合化を必要とする。このことは、自治体では、権限が分散化するように構造化されているために、マネジャーは一層の交渉力や調整力が求められることを意味する (田尾 (1990) p.77)。これは、Likert (1961) の連結ピン機能に符合する。

Likert (1961) は、重複的組織構造を示し、単位組織と円滑に連結する機能を「連結ピン」と呼び、効果的な組織維持のためにその機能の重要性を強調している (pp.152-155)。効果的に連結ピン機能が生じるためには、「連結ピン」となるマネジャーが、上位の組織メンバーの決定に対し、十分な影響力を持つ必要があり、下位の組織メンバーは、「連結ピン」となるマネジャーが、上部への影響力を発揮できることを期待している (Likert (1961) p.153)。つまり、この場合の連結ピンの機能は、自分自身よりも下位の組織メンバーに対するリーダーシップと上位の組織メンバーに対するフォロワーシップとを兼ね備えるものである。連結ピンは、③で述べるマネジャーとリーダーの役割とも関連する。

また、自治体では、法の適用に際して一定程度の判断の幅を持たせるような行政裁量が行われている (田尾 (2015) p.59)。とくに、専門的な判断を必要とする民生、保健、福祉などの最前線の行政サービス提供の現場では、上司の指示を待っていると介入などの機会を失うような場合、部下は自分の判断で仕切らざるを得ない (田尾 (2012) p.40)。現場では、状況に応じた適切な対応行動が求められ、一定の範囲で、自律的な裁量が認められているのである (田尾 (2015) p.41)。他方で、現場に対する過剰な依存と本庁組織の無関心が放漫な管理を招き、事態が悪化するようなことも多く見られるようになっている。

以上のことから、自治体は、比較的、互いに影響するところを減らしつつ、緩やかに連携し、組織を構成するルース・カップリングの組織といえる (数家 (2009)、田尾 (1990) (2010) (2015))。ルース・カップリングとは、下位ユニットが互いに依存しあっているが、個々の独自性あるいは自律性を保持している関係のことであり、下位単位の間は、相互に影響を及ぼすことが少ないか、あるいは弱い関係にある (田尾 (2010) p.122)。自治体は、組織の下位ユニットが相当程度自律的に行動し、分権的な意思決定を行いながら、

しかも、下位ユニット間の競合関係を直接介入により調整するために、トップ・マネジメント機能が強化されている組織なのである（田尾 1990） p.70）。

(2) 規則と手続

規則や手続は、繰り返される問題に対して、事前に予想される具体的行動の規定と文書化により業務を標準化すると同時に、関連業務の調整・統合により大量で複雑な業務を円滑かつ効率的で信頼性高く処理することを可能にする。規則や手続の本質的機能は、組織の中の下位ユニット間でのコミュニケーションの必要性を減じることである（金井（1999） p.148）。田尾（2015）は、自治体が法令に準拠する行動および判断を求められる要因として、公権力が付与されていることをあげる（p.18）。このことが、「避けがたい与件」（田尾（2015） p.18）となり、行動規範としての規則や手続が求められるのである。

他方、規則や手続きは、曖昧さを排除することで、プロセスを明確にする。このため、官僚制では繁文縟礼などの逆機能が生じ易い。すなわち、規則や手続重視の姿勢が、住民への適切な対応を損ない、結果として、住民ニーズや地域社会のニーズをくみ取りにくくなる可能性がある。

(3) マネジャーとリーダーの役割

リーダーシップとは、対人的な影響力のことである（田尾（2015） p.73）。フォロワーという部下としての影響の受け手がいて、リーダーという影響の送り手が存在する。リーダーは非公式に影響力を発揮できなければならない（田尾（2015） p.73）。

他方、マネジャーは、マネジメントの技量を、公式に評価され任命された組織メンバーである。指示または命令によって部下という受け手に影響を与えなければならない。受け手である部下は、権限委譲という仕組みの中で、これに応諾しなければならない（田尾（2015） pp.73-74）。マネジャーは、組織に蓄積されたヒト、モノ、カネ、情報という膨大な資源を有効に活用した上で、公式の正当性によって支えられているリーダーシップにより、戦略実行のための統合的な機能を果たすことができる（田尾（2015） p.75）。

前述したように、マネジャーは連結ピンの機能を担う。連結ピンの機能は、自身より下位の組織メンバーに対するリーダーシップと上位の組織メンバーに対するフォロワーシップとを兼ね備えるものである。つまり、トップを除くマネジャーは、リーダーシップとフォロワーシップを備えることが必要となる。

中根（1967）は、階層関係の「タテ」線の機能が、例えば親分と子分のように、強く密着しているため、高い能力を有する下位者が、上位者を動かして活躍できる可能性が高いと指摘している（p.151）。年功により昇進・昇格していく慣行では、例えば、リーダーシップあるいは業務知識がある基準と比較して不足もしくは欠落していたとしても、昇進・昇格していく可能性は高い（田尾（2015）pp.85-86）。この背景に、前述したように、稟議制による意思決定システムが組織を支えている事実がある。西尾（2001）は、自治体の組織構造が、組織単位間の横の分掌構造が明確であるのに対して、縦の系列の分業構造、すなわち専決権限の割付構造の方が細かく定められてはいないことに注目し、意思決定者が明らかではない場合に、どのレベルにまで上申すべきかを、事案ごとにそのつど適宜に判断し振り分け、上下間の組織構造を補完する稟議制の役割を指摘している（p.317）。

また、自治体の雇用システムは、従事すべき業務を職務ごとに切り出さずに、自治体全般の業務に従事する義務を課す職務無限定な雇用契約であるため、職務への意識が希薄化せざるを得ない環境にある²³。このような職務構造について、入江（2002）は、「職務の範囲が明確でないということは、おのずとそれに伴う権限の範囲と責任の度合いも曖昧にならざるを得ない。つまり、職務や責任は個人単位でなく所属組織単位で配分されているため、個人の持つ権限や責任の範囲は非常に不明確である」（p.263）と論じている。

これらのことは、能力の高い組織メンバー（フォロワー）が、マネジャーを支援し、集団的意思決定にコミットすることが可能であることを示す。つまり、タテの伸縮的分業の構造が、権限関係を柔構造化し、集団的意思決定を支える仕組みを作っているといえる。

3.1.2 人事管理システム

加護野他（1984）は、「人事の諸制度も、組織構造の不備を補う上で重要な役割を演じている」（p.82）と述べ、組織メンバー間の情報共有や人的ネットワークによる頻繁な接触が、補完していることを指摘している（p.82）。

濱口（2009）は、雇用契約の形態をジョブ型とメンバーシップ型に分類した上で、日本型雇用システムは、メンバーシップ型であると指摘する²⁴。長期雇用を前提とした日本の

²³ 大森（2006）によれば、自治体では、「辞令によりまず所属組織が指定され、その後に具体的な職務を与えられるが、職務記述書を示されるわけではなく通常、何をどのように行うかについては職場の先輩から伝達・指導される」（p.66）。

²⁴ 濱口（2013）は、メンバーシップ型は、職務、労働時間、勤務地が原則無限定であり、

労務管理の特徴として、①新規学卒者定期採用制、②退職における定年制、③定期人事異動の3つがある（濱口（2009）pp.8-11）。

自治体の人事管理システムは、概ね、日本企業に特有とされる特徴を備え、同様の労務管理が行われている。新規学卒者一括採用制、人事異動、職場内教育訓練は、ゼネラリストを内部育成するための一連の活動であり、自治体は、ゼネラリストの内部育成を志向する人事管理システムを有するのである。人事異動をモチベーション向上のために活用し、なるべく経験のない部署へ配属するという配慮がなされ、OJTなどの職場内教育訓練が行われている。田尾（2015）は、行政サービス全体を俯瞰し判断ができ、政治に深く関わることができるゼネラリストの育成は、自治体には欠かせないと述べている（p.82）。他方、行政需要の高度化・複雑化に伴う業務専門化などにより、スペシャリストの養成も課題となっている。中嶋・新川（2004）は、スペシャリストとしての長期配属へのニーズと、組織の活性化、柔軟に行政需要に対応できる幅広い視野をもったゼネラリスト育成という従来の短期配属へのニーズとの調整の必要性を指摘する（p.99）。自治体では、このような本質的な対立を避けるために、将来を期待される職員には、スタッフとラインを交互に経験させるというキャリア・パスを設けているところがある（田尾（2010）p.157）。

また、中嶋・新川（2004）は、大企業では、ひとつの専門領域の中で、できるだけ多くの小分野を経験する人事異動が行われているのに対し、自治体の人事異動は独特であると指摘している（p.99）。中嶋・新川（2004）の調査では、自治体の人事異動の目的として、人材育成や組織の効率化よりも組織の活性化をあげる割合が高い。また、異動対象者の選定基準に、職場における配属年数が最も重要な目安とされ、昇進を伴う場合には、所属課内または所属部門を越えて異動するケースが比較的多くなっている（p.88）²⁵。この調査結果は、経験のない部署への異動によって、①幅広い経験による知見を活かすこと、②さまざまな部署から組織を見る目を涵養すること、③異動を通じたモチベーションの向上、が求められることを示している。他方、脆弱な専門性を背景に、経験のない部署を管理者として差配することは、管理者としての意思決定よりも集団としての意思決定の比重を高め

新卒一括採用で「入社」する。他方、ジョブ型とは、職務、労働時間、勤務地が原則限定される。欠員補充で就「職」となる（p.1）。

²⁵ 全体の2～3割にのぼる一般行政職員が、おおむね4年程度ごとに配属先を異動している。また、課長級以上の職員になると、おおむね3年弱である（中嶋・新川（2004）p.91）。

る影響が大きいともいえる。

自治体における人的資源管理は、計画性に乏しい。人的資源管理が、中長期的には暗黙知の伝承の意味をもつにも関わらず、例えば、新規事業で大量人員を採用しながら、税収減や財政難を理由にゼロ採用が何年も続くこともある（田尾（2015）pp.137-138）。田尾（2015）は、地方公務員という人材を活かすためには、資源としてのヒトは有限であるという認識が共有された上で、採用、配置、昇進・昇格などの人事管理に加え、能力開発なども含めた育成システムが確立され、活用されるシステムが必要と述べる（pp.128-129）。この指摘は、生産年齢人口減少に伴う人手不足が顕在化する中、重要かつ有益な指摘である。

3.1.3 組織文化

組織文化²⁶は、組織の理念や行動規範を醸成するとともに、組織構造や人事制度に相互に影響を与えている。野中（1985）は、組織文化を、単一の要因から生成されるものではなく、さまざまな要因が複合的に相互作用し、時間をかけて形成されるシステムであり（p.104）、組織の理念と整合性をもつことにより強固な文化が作られるとする（pp.110-111）。組織文化の共有は、組織にとって望ましいとされる行動、とるべき思考パターンなど、とるべき行動の方向性を明確に示し、柔軟な内部調整が可能となる。同時に、不確実性の高い環境に対し、全階層の組織メンバーが自律的に素早く適切な組織目標に整合した意思決定を可能とすることを助ける。また、理念や価値観を具体的に組織の仕組みやシステムに組み込むために、人事管理システムにおける選考基準や管理会計システムにおける業績評価基準に影響を与えている。多くの民間企業では、経営理念が掲げられているが、抽象的で多義的なため、さまざまな解釈ができるものも多い。

他方、田尾（1990）は、自治体では、優勢な価値が出現して支配的な組織文化を形成することができず、組織文化が凝集的ではなく拡散的になると指摘している（p.46）。自治体では、権限や裁量が下位ユニットまで広範囲に委譲されている。田尾（1990）は、分権的である一方で、競合的でもあるため、あらゆる場面で価値や規範は妥協や折衷を繰り返し、

²⁶ 梅澤（2003）によれば、組織や企業の「内なる文化」を表現する用語として、組織文化、企業文化、経営文化などがあるとし、それぞれの概念は異なるものの、問題の所在や経営課題となった背景は同じである（p.5）。本稿では、組織文化という用語を用いる。

拡散的な組織文化を形成すると述べている (p.46)。

日本の組織文化の特徴として、集団主義があげられることも多い。間 (1989) によれば、日本の場合、経営組織を運営していく際の実質的な単位が、個々人の職務ではなく、「職場」にあり (p.277)、職場の構成員の互助関係によって与えられた業務を遂行していると主張する (p.289)。大森 (2006) は、複数職員が、大部屋で席を並べて、業務を行う職場風景を、欧米でみられる個室主義の職場組織に対して、大部屋主義の職場組織と呼んでいる (pp.52-54)²⁷。入江 (2002) は、大部屋主義について、「部・課・係の一員として他の職員と協調的な人間関係を保つことが重要視され、ここから「ウチ」の部署と「ソト」の部署とを区別する部門割拠主義的な意識がうまれやすい」(p.263) と指摘している。

また、自治体では、「公平・公正・社会的正義の実現」(田尾 (2015) p.37) という価値観が重視されてきた一方、経済合理性は軽視されてきた傾向があったといえる。しかし、NPM で試みられたように、自治体には、経済合理性を希求し、最小のコストで最大の便益の向上に努める必要がある。しかし、自治体には、経済合理性だけでは足りず、社会的な正当性をも求められる (田尾 (2015) p.3)。つまり、自治体には、社会的正当性と経済合理性といかに調和させられるかが求められているのである。

3.1.4 管理会計システム

本稿では、予算制度や業績評価制度などを管理会計システムと同義と捉え、業績管理システムを構成する MCS として位置づける。

業績管理システムは、計画から業績評価までの一連のプロセスからなる。

計画は、その計画が対象とする期間以前に編成され、計画期間中に実施される。ここでの計画は、中長期計画を指す。計画制度は、①下位者の目標設定、②下位者の計画の品質管理、③情報収集とコミュニケーションの3つ役割をもつ(伊丹(1986)p.121)。伊丹(1986)によれば、公式な計画制度は、2つの意義をもつ (p.122)。第一に、計画が組織メンバーに共通のフレームワークを与えることであり、第二に、分権的な計画システムを各階層の組織メンバーに実行者による実行計画の作成を強いることである。つまり、計画するプロセスと計画すること自体の意義を重視しているといえる。

²⁷ 大森 (2006) は、「大部屋主義という点では役所に限らず民間企業の組織も基本的には同じなのである」(p.54) としている

計画に対して、業績評価²⁸は、1 期間中に行われる経時的な一連の出来事である。事前目標水準の設定は、業績測定対象期間以前もしくは期首に行われ、事前の「計画策定」としての機能を有している。すなわち、年度予算に相当する。下位者は、事前の「計画策定」と事前に予期していなかった環境変化に応じて期中の「適応行動（修正行動）」が求められることになる。業績評価制度は、組織に働く人々の努力の程度、注意の方向、あるいはモチベーションに大きな影響を与える。例えば、短期的業績に焦点をあわせれば、組織メンバーの意思決定は短期志向となり、長期的視点が軽視される。逆に、長期的視点到に焦点をあわせれば、短期的業績が犠牲にされる可能性がある。

以上のことから、計画は主に事前決定のコントロール、業績評価制度は主に事後に適応的にコントロールに関連するものである（伊丹（1986）p.107）。業績評価制度の主要な情報は、管理会計システムからの会計情報が中心となる。

自治体は、これまでさまざまな行政運営を改善・改革する技法を導入してきた。すでに、2.2.2 で述べたとおり、行政評価はその一つであり、業績管理システムの一つである。堀北他（2010）は、自治体の MC における傾向を論じる中で、「行政評価制度は自治体の代表的な業績管理システムである」（p.42）と述べている²⁹。自治体の業績管理システムは、計画制度としては総合計画、業績評価制度としては予算と行政評価などの管理会計システムがある。これら自治体の業績管理システムと MCS との関係は、例えば、Malmi and Brown（2008）のコントロール・パッケージ（図 1 - 4）に対応させると図 3 - 1 に示すようになる。行政評価と総合計画や予算との連動については、総務省（2017a）の調査でも課題として捉える自治体が多い（p.10）。広義の業績管理システムを構成する MCS が連動せず、単独で機能しているといえる。また、第 4 章で改めて検討するが、自治体では短期的インセンティブに関連する MCS は採用されておらず、直接的・金銭的に業績評価結果が連動する仕組みをもたないのである。

²⁸ 業績評価とは、「実行すべき事業計画ごとに担当組織を定め、当該組織の長である管理者に、業績目標を割当て、それを達成する責任を負わせて、計画を実行させる。その上で、定期的に業績を測定し、計画の進捗度を明らかにして、責任が果たされているかどうかを判定する」（佐藤, 1993, p.8）ものである。

²⁹ 松尾（2009）は、「自治体で取り組まれている行政評価は、計画体系を中心とした行政活動の測定・記録・評価が中心的な仕組みである」（p.49）と捉えている。

文化的コントロール						
クラン		価値観			象徴	
計画		サイバネティックコントロール				報酬と報奨
長期計画	行動計画	予算	財務業績測定システム	非財務業績測定システム	ハイブリッド測定システム	
総合計画		予算	行政評価等			
統制的コントロール						
ガバナンス構造		組織構造			方針と手続	

図3-1 MCSと自治体の管理会計システムとの関係性の例示

(出所) Malmi and Brown (2008) p.291 に一部加筆

3.1.5 小括

MCでは、組織目標達成のために組織メンバーを動機づけ、組織メンバーの選択する行動を組織目標に導くことが求められる。MCにおける管理会計システムのMCSとしての役割は、測定することで行動変容を促し、組織メンバー動かすことである。つまり、管理会計システムによる会計情報が、MCにおいて重要な役割を果たしているのである。また、組織が一つになり、組織目標の達成のためには、管理会計システム以外のさまざまな仕組みを含めたコントロール・パッケージとしてのMCSが構成される必要がある。

自治体における4つのMCSについては、以下のような特徴がある。自治体は、外形的には官僚制であるが、ルース・カップリングの組織である。組織には公権力を付与されているために、規則や手続が組織メンバーの行動規範となる。上下の伸縮的分業の構造が、権限関係を柔構造化し、下意上達の稟議制が採用され、集団的意思決定を支える。下位ユニットは相互協力的・自律的・分権的であり、マネジャーが連結ピンとして調整機能を果たす。また、一部のサービス提供現場では、一定の裁量が認められる。人事管理システムでは、ゼネラリストの内部育成が志向されていた。組織文化では、集団主義がみられる一方で、支配的な組織文化を形成できない。また、公平・公正・社会的正義の実現という価値観が、経済合理性に優先する。そして、管理会計システムは、これらのシステム間に連動しておらず、単独で運用されていた。つまり、自治体における管理会計システムは、MCにおける管理会計システムのMCSとしての役割を果たしていないことが明らかになったといえる。

以上の自治体における4つのMCSに見られる特徴は、表3-1に示すとおりである。

表3-1 自治体における4つのMCSに見られる特徴

自治体における 4つのMCS	項目	自治体にみられる特徴	
組織	組織構造	ピラミッド型	ルースカップリング
	組織間の障壁（縦割り）	ルース	縦割りが緩やかに連結されている
	権限構造	比較的分権が進んでいる	下位ユニット（現場レベル）からの稟議制
	意思決定	ボトムアップ型	稟議制
	トップ・マネジメント	選挙	政治家（組織生え抜き（元職員）の政治家あり）
	マネジャーの特徴	連結ピン	リーダーシップの不足を補完
	現場	一部裁量権あり	最前線のサービス提供現場で一定の裁量権付与
	行動様式の特徴	規則・手続遵守	公権力付与による影響
人事管理システム		ゼネラリスト育成	人材の内部育成を志向
組織文化	組織の行動規範	公平・公正・正義重視	経済合理性軽視
	コスト意識	欠如もしくは軽視	経済合理性軽視・予算制度の弊害
管理会計システム		単独運用	他のシステムとの連動性欠如

（出所）筆者作成

3.2 自治体におけるマネジメント・コントロール・システムの検討

3.2.1 Simons(1995)の分析フレームワークによる検討

3.1節で整理した組織、人事管理システム、組織文化、管理会計システムという自治体の4つのMCSは、組織目標に向けて、管理会計システムを中心として、相互に調整され、統合される必要がある。本節では、Simons(1995)の分析フレームワーク（庵谷(2017) p.73)を用いて、自治体の4つのMCSとMCの関係について検討する。

Simons(1995)の分析フレームワークは、MCSを選択的に活用することで、正と負のような二つの対称的な、①無限の機会と有限な注意力、②意図した戦略と創発型の戦略、③利己心と組織への貢献願望、この両者間の内在的な緊張関係を調和させるものである(pp.75-77)。自治体の4つMCSの緊張関係の中において、①、②、③のそれぞれをどのように操作し、調整および統合を図るかが、本稿において重要なポイントである。Simons

(1995) の分析フレームワークを適用することは、より組織コンテキストと関連づけた視角を確保に役立つのである。

Simons (1995) は、MCS を「マネジャーが組織行動のパターンを維持または変更するために活用する、情報をベースとした公式的な手順と手続」(p.37) であると定義する。その上で、「信条システム (beliefs system)」、「境界システム (boundaries system)」、「診断型コントロール・システム (diagnostic control system)」、「双方向型コントロール・システム (interactive control system)」の4つのコントロール・レバー (Levers of control) で構成される MC のフレームワークを示している。

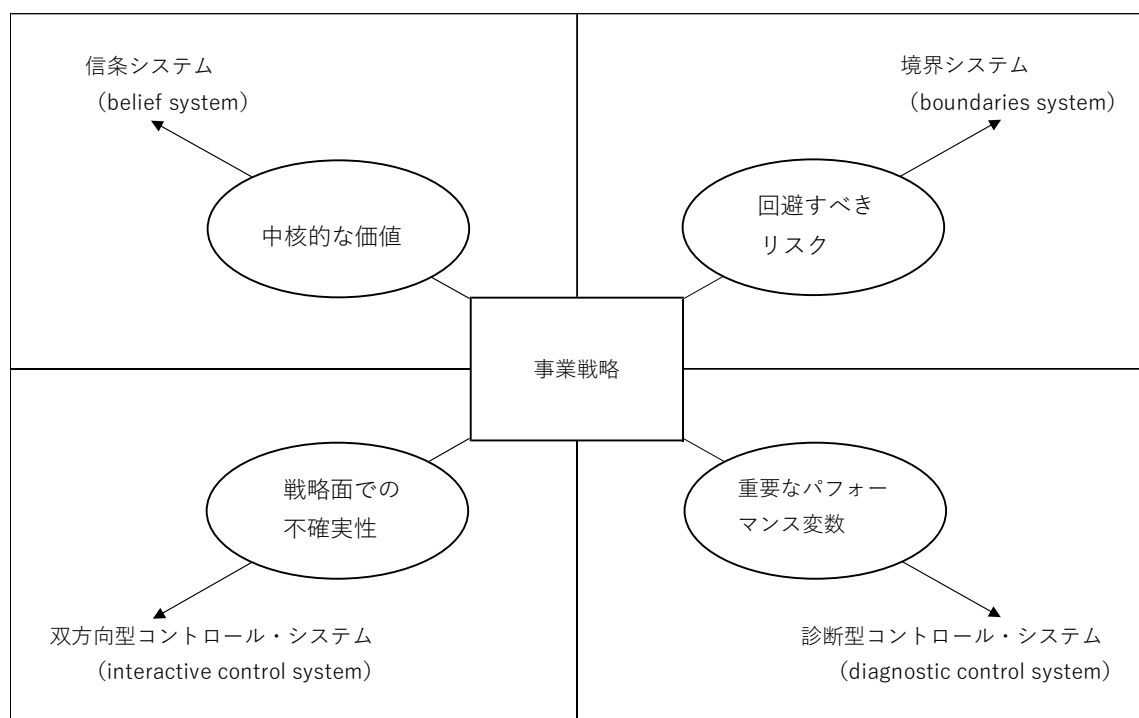


図3-2 Simons(1995)による4つのコントロール・レバーのフレームワーク

(出所) Simons, 1995, p.39 を一部加筆

4つのコントロール・レバーは、それぞれ以下のシステムから成る。

「信条システム」とは、上級マネジャーによって、その定義を公式的に伝達され、それをシステムとして強化することを通じて、組織の基盤となる価値、目的、方向性を与えるシステムである (Simons (1995) p.82)。

「境界システム」とは、組織メンバーに許容される行動の領域を描き出すシステムである (Simons (1995) p.89)。

「診断型コントロール・システム」とは、マネジャーが組織の成果を監視し、事前に設定された業績基準からの乖離を修正するために活用する公式的な情報システムである (Simons (1995) pp.125-126)。

「双方向型コントロール・システム」とは、マネジャーが部下の意思決定行動に定期的に個人的に介入するために活用する公式的な情報システムである (Simons (1995) p.183)。

庵谷 (2017) では、Simons (1995) は、非公式な手順と手続を MCS の対象とはしない一方で、Anthony (1965) による会計中心の MC に「信条システム」、「境界システム」の非会計情報を組み入れ、会計機能以外の側面を内包したコントロール・パッケージとしての MCS のフレームワークを提示したとしている (p.53)。

自治体は、法令等に準拠した枠組みの中で、拡散的な組織目標を持つルース・カップリングの組織であった。ルース・カップリングの組織において、拡散的な目標を達成すべき組織目標に向けて統合していくためには、全庁戦略と部門戦略の整合を図り、全庁的な方針を的確に各部門へ伝達する一方で、各部門の考え方や取組方法を理解する必要がある。つまり、「信条システム」、「境界システム」が各部門に示されることで、組織行動の方向と領域を理解することができる。また、縦横断的なコミュニケーションを積極的に行い、現場の課題を共有・認識することで信頼関係を構築することが求められる。ここでは、「双方向型コントロール・システム」によるコミュニケーションを促進する必要がある。縦断的なコミュニケーションとしての稟議制は、上申と承認を繰り返しながら上の階層に向かう情報伝達と意思決定の方式である。トップ・マネジメントの示す方向や領域のもとで上申される起案について、トップ・マネジメント、もしくは上位のマネジャーは、承認、または、直接介入により修正行動をとらせる。また、横断的なコミュニケーションの仕組みとして、定例の庁議などのほか、新規事業などに伴うプロジェクト・チームやタスクフォースを立ち上げなども備えられている (田尾 (2015) p.77)³⁰。「双方向型コントロール・システム」を促進するには、トップ・マネジメントが「信条システム」、「境界システム」を明確に示し、組織文化をいかに醸成するかが重要である。理念・信条・価値観などを共有

³⁰ ただし、双方向型コントロール・システムを拡充すると、新たな定期的な会議の設定やタスクフォースの設置など、業務負荷の増大させる可能性も大きい。

し、固有の組織文化を醸成することで、コミュニケーションに伴う調整コストは低減し、判断・解釈・行動は安定しやすくなる。つまり、価値観の共有が必要である。自治体の雇用慣行の一つである長期雇用を前提とすれば、「信条システム」と「境界システム」の機能は重要である。「信条システム」と「境界システム」は、組織文化を適切に形成するためのシステムなのである（廣本（2009）p.34）。Simons（1995）自身は、この2つのシステムは、組織ぐるみの機会探索に勢いを与え、その領域を示すことにより、伝統的でサイバネティックな経営コントロール・システムの基盤をなすものと位置づけている（p.81）。

また、情報は、常に正確に送り手の意図が受け手に伝わるとは限らない。受け手のコンテキストによって情報の受容が制約される。可能な限り正確に送り手の意図を伝達するためには、組織メンバーが共有する認識の枠組みが必要となる。このためにも、組織文化、つまり理念・信条・価値観などを共有することは、組織メンバーの判断・解釈に影響を与え、適切な行動を導くことにもつながり、組織のコンテキストが形成されるのである。

「信条システム」と「境界システム」は、組織コンテキストの生成に寄与することで、組織メンバーが自律的に判断、行動することを期待できるようにする。コンテキストの共有により、トップ・マネジメントの意図関心を組織メンバー全体に浸透させることが重要なのである。ただし、「境界システム」については、留意すべきことがある。「境界システム」では、部下が行ってはいけないことが明示され、部下を信頼し、価値創造につながる方法を開拓できるようにする（Simons（1995）p.91）。他方、自治体の行動規範は、公権力の付与に伴い、法令や規則などで詳細に行えることが限定列挙されている。このような行動制約の規定が、創発性を阻害する可能性があるといえる。

これらのことは、自治体において、「信条システム」と「境界システム」の機能が低いことが、管理会計システム運用に影響を与えていることを示すものといえる。

1.1節でも述べたように、新たに経営システムを導入する場合、組織のコンテキストとの間にコンフリクトを引き起こす可能性と経営システム自体が意図通りに動かない可能性を指摘している（横田（2004）p.63）。伊藤（2010）も、採用された手法の導入効果は、導入される組織の全体的なコンテキストに依存すると指摘する（p.82）。これらの指摘は、自治体への新たなシステム導入についても当てはまることであり、有用な指摘である。

以上のことを踏まえ、それぞれの Levers of control が、前節で示した MCS にどのように対応するかを示したものが表3-2である。なお、表3-2中、○印は自治体の MCS の機能として既対応部分、×印は未対応部分を示している。また、△印は一部対応をしてい

る部分を、一印は機能をもたない部分である。例えば、組織構造は、Simons (1995) の分析フレームワークでは、「信条システム」、「境界システム」、「双方向型コミュニケーションシステム」に対応するが、自治体では「信条システム」には対応していないことを示している。

表3-2 自治体における4つの MCS の特徴と Simons (1995) の分析フレームワークの対応関係

自治体における 4つのMCS	項目	自治体にみられる特徴		Levers of control			
				信 条	境 界	診 断	双 方 向
組織	組織構造	ピラミッド型	ルースカップリング	×	○	-	○
	組織間の障壁（縦割り）	ルース	縦割りが緩やかに連結されている	×	○	-	○
	権限構造	比較的分権が進んでいる	下位ユニット（現場レベル）からの稟議制	×	×	-	○
	意思決定	ボトムアップ型	稟議制	×	×	-	○
	トップ・マネジメント	選挙	政治家（組織生え抜き（元職員）の政治家あり）	△	△	-	○
	マネジャーの特徴	連結ピン	リーダーシップの不足を補完	×	×	-	○
	現場	一部裁量権あり	最前線のサービス提供現場で一定の裁量権付与	×	△	-	△
	行動様式の特徴	規則・手続遵守	公権力付与による影響	×	○	-	-
人事管理システム		ゼネラリスト育成	人材の内部育成を志向	×	-	-	○
組織文化	組織の行動規範	公平・公正・正義重視	経済合理性軽視	×	×	-	-
	コスト意識	欠如もしくは軽視	経済合理性軽視・予算制度の弊害	×	×	×	-
管理会計システム		単独運用	他のシステムとの連動性欠如	×	-	○	-

(出所) 筆者作成

3.2.2 マネジメント・コントロール・システム間の相互関係

MC を遂行するためには、管理会計システム単独による MC を検討するのではなく、管理会計システム以外の MCS と管理会計システムとの相互関係の観点からコントロール・パッケージとしての MCS を考察する必要がある。

横田 (1998) は、日本企業の MSC が、会計情報を中心とした管理会計システムと、評価と報酬との関係を規定する人事管理システムとの二分割構造を形成していると指摘した (p.68)。横田 (1998) によれば、成果主義と呼ばれる報酬制度を導入する以前の日本の大企業では、会計尺度による業績管理（目標設定と業績評価）は実施されてきたものの、その結果は責任者の金銭的報酬にすぐに反映されるのではなく、金銭的報酬は長期雇用を前

提として構築された人事制度の下で決定がなされていたとされる (p.67)³¹。これは、人事管理システムによる評価報酬制度と、管理会計情報による業績評価制度の2つのMCSが、別個に機能することを示している。つまり、目標達成度を示す指標が算出されても、直接・短期的に金銭的報酬と連動するインセンティブ・システムとしての機能と結びついていなかったというのである (横田 (1998) p.79)。自治体においても、同様の状態がみられる。自治体における評価報酬制度は、地方公務員法に基づく人事管理システムにより規定され、行政評価などの管理会計システムに基づく評価情報とは別に稼働している。管理会計システムは業績評価を担当する企画部門などで所管され、人事管理システムは人事部門で所管されて、部門間のコミュニケーションが希薄である。これは、ルース・カップリングの影響により、MCS間の連動が阻害されている例といえる。長期雇用を前提とした人事管理システムは、「診断型コントロール・システム」、「双方向型コントロール・システム」による評価情報が長期的に蓄積される。行政評価などの管理会計システムも「診断型コントロール・システム」、「双方向型コントロール・システム」による評価情報提供機能をもつが、組織の業績評価にとどまり、個人の評価には直結していない。また、自治体では、利益という観念がなく、期間利益という発想をもたないため、「診断型コントロール・システム」、「双方向型コントロール・システム」による管理会計の情報提供機能は発現しづらい。つまり、業績が評価されたとしても、金銭的報酬に直接的に結びつかず、短期的インセンティブが発生しない³²。自治体で導入される管理会計システムは、インセンティブ・システムに連動しないため、独立して運用される結果が生じているといえる。

自治体で導入されているさまざまな管理会計システムは、その他のMCSとの相互作用が十分機能していないため、導入時や導入後に機能不全となる。また、自治体においては、「信条システム」と「境界システム」の機能が低いといえる。これらのことが、管理会計システムの導入や運用に影響を与え、その結果として、廃止や変更に至っている可能性があるといえる。

³¹ 横田 (2004) は、成果主義的報酬制度の台頭によって、この枠組みが変わりつつあると指摘している (p.59)。

³² 目標管理制度を導入している自治体もあるが、短期的な金銭的報酬に連動している自治体はいまだ少数である。

3.3 本章のまとめ

本章では、自治体のコントロール・パッケージを構成する MCS として、組織、人事管理システム、組織文化、管理会計システムについて、その特性を整理し、Simons (1995) の 4 つのコントロール・レバーの分析フレームを活用して MCS との関係性を検討した。その結果として、以下のことを確認した。

自治体は、法令等に準拠した枠組みの中で、拡散的な組織目標を持つルース・カップリングの組織であった。ルース・カップリングの組織において、拡散的な目標を全体最適化するため、また、組織文化を適切に形成し、価値観を共有するために、Simons (1995) の 4 つのコントロール・レバーの活用の必要性を確認した。

- ① ルース・カップリングの組織である自治体において、拡散的な目標を全体最適化するためには、全庁戦略と部門戦略の整合を図り、全庁的な方針を的確に各部門へ伝達する一方で、各部門の考え方や取組方法を理解する必要がある。「信条システム」、「境界システム」が示されることで、組織行動の方向と領域を理解することができる。
- ② 縦横断的なコミュニケーションを積極的に行い、現場の課題を共有・認識することで信頼関係を構築するために、「双方向型コントロール・システム」によるコミュニケーションを促進する必要がある。稟議制は、上申と承認を繰り返しながら上の階層に向かう情報伝達と意思決定の方式である。トップ・マネジメントの示す方向や領域のもとで上申される起案について、トップ・マネジメント、もしくは上位のマネジャーは、承認、または、直接介入により修正行動をとらせる。横断的なコミュニケーションの仕組みとして、定例の庁議などのほか、新規事業などに伴うプロジェクト・チームやタスクフォースを立ち上げなどもある。
- ③ トップ・マネジメントが「信条システム」と「境界システム」を明確に示すことで、理念・信条・価値観などを共有し、固有の組織文化を醸成され、コミュニケーションに伴う調整コストは低減し、判断・解釈・行動は安定しやすくなる。自治体の雇用慣行の一つである長期雇用を前提とすれば、「信条システム」と「境界システム」の機能は重要である。
- ④ あらゆる情報が、正確に送り手の意図が受け手に伝わるとは限らない。受け手のコンテキストによって情報の受容が制約される。可能な限り正確に送り手の意図を伝達するためには、組織メンバーが共有する認識の枠組みが必要となる。理念・信条・価値観などを共有することは、組織メンバーの判断・解釈に影響を与え、適切な行動を導く組

織コンテキストを形成し、「意味づけ」がなされ、組織メンバーの行動を動機づける。同じ情報であっても、その解釈次第では、組織メンバーの行動は相違するのである。「信条システム」と「境界システム」は、組織コンテキストの生成に寄与することで、組織メンバーが自律的に判断、行動することを期待できるようにする。コンテキストの共有により、トップ・マネジメントの意図関心を組織メンバー全体に浸透させることが重要なのである。しかし、「境界システム」については、留意すべきことがある。「境界システム」では、部下が行ってはいけないことが明示され、部下を信頼し、価値創造につながる方法を開拓できるようにする。他方、自治体の行動規範は、公権力の付与に伴い、法令や規則などで詳細に行えることが限定列挙されている。このような行動制約の規定が、創発性を阻害する可能性があるといえる。すなわち、自治体における「信条システム」と「境界システム」の機能が低いことが、自治体の管理会計システム導入や運用に影響を与えているといえるのである。

他方、管理会計システムは、「診断型コントロール・システム」にあたるが、MCを遂行するためには、管理会計システム単独によるMCを検討するのではなく、会計以外のさまざまなMCSと管理会計システムとの相互関係を考慮する必要がある。

横田（1998）が指摘するように、日本企業によくみられる人事管理システムと管理会計システムとの二分割構造は、システム間の相互依存性を阻害している。このことは、自治体において、管理会計システム導入の阻害要因となる可能性がある。

自治体では、会計情報を中心とした管理会計システムと評価と報酬との関係を規定する人事管理システムとの二分割構造が形成されていた。自治体における評価報酬制度は、地方公務員法に基づく人事管理システムにより規定され、行政評価などの管理会計システムに基づく評価情報とは別個に稼働している。管理会計システムは業績評価を担当する企画部門などで所管され、人事管理システムは人事部門で所管されて、部門間のコミュニケーションが希薄である。会計尺度による業績管理（目標設定と業績評価）は実施されてきたものの、その結果は責任者の金銭的報酬にすぐに反映されるのではなく、金銭的報酬は長期雇用を前提として構築された人事制度の下で決定がなされていた。

長期雇用を前提とした人事管理システムは、「診断型コントロール・システム」、「双方向型コントロール・システム」による評価情報が長期的に蓄積される。

行政評価などの管理会計システムも「診断型コントロール・システム」、「双方向型コントロール・システム」による評価情報提供機能をもつが、組織の業績評価にとどまり、個

人の評価には直結していない。また、自治体では、利益という観念がなく、期間利益という発想をもたないため、「診断型コントロール・システム」、「双方向型コントロール・システム」による管理会計の情報提供機能は発現しづらい。自治体で導入される管理会計システムは、インセンティブ・システムとして実質的に機能しないため、独立して運用される結果が生じているといえる。

自治体で導入されているさまざまな管理会計システムは、その他の MCS との相互作用が十分機能していないため、導入に際して、または導入後に機能不全となり、その結果として、廃止や変更に至っている可能性があるといえる。

次章では、アメーバ経営がパッケージとして MCS であることを示し、その有用性について検討する。

第4章 JAL の事例に基づく自治体に必要なコントロールの仕組み

経営破綻した日本航空株式会社（以下「JAL」という。）は、再生のためにアメーバ経営を導入した。このため、JAL は、新たな組織体制と管理会計システムである時間当たり採算制度を採用した。他方で、意思決定の仕組みなど、基本的に従前の仕組みを踏襲している。その中で、リーダーシップが生まれ、さまざまな行動変容が生みだされた。リーダーたる上司の率先垂範は、現場との距離感を縮め、アメーバ経営の志向する全員参加型経営へ様変わりした。

アメーバ経営は、フィロソフィと時間当たり採算制度の両輪がけん引するコントロール・パッケージとしての MCS の一例といえる。三矢（2003）によれば、アメーバ経営では、「組織」、「管理会計」、「経営哲学」が有機的に結合し、企業家的リーダーシップをもった「人材育成」が効果的になされるという（p.225）。3.1.2で述べたとおり、地方公務員という人材を活かすためには、採用、配置、昇進・昇格などの人事管理に加え、能力開発なども含めた育成システムが確立され、活用される必要がある。アメーバ経営は、自治体の「人材育成」を補完することが期待されるのである。

窪田他（2017）は、アメーバ経営が、小集団の組織体制、時間当たり採算、マスタープラン、予定、経営理念・フィロソフィなどから構成されるパッケージになっていると捉えている（p.240）。庵谷（2018）は、組織構造、管理会計システム（時間当たり採算および採算表、予実（実）管理システム、社内売買システム）、そしてフィロソフィをアメーバ経営の基本体系として取り上げる（pp.44-49）。これらのことから、アメーバ経営は、コントロール・パッケージとしての MCS と捉えることができる。すなわち、アメーバ経営は、本稿で示している自治体における課題解決につながると考えられるパッケージとしての「組織」、「人事管理システム」、「組織文化」、「管理会計システム」を含んだ新たな MCS と考えられるからである。

しかし、筆者の調査では、2019年10月現在、アメーバ経営を自治体に導入した事例はみられない。本章では、本稿で掲げる自治体の4つの MCS とアメーバ経営との適合性の検討を通じて、自治体にアメーバ経営の導入の可能性を明らかにする。

まず、4.1節で JAL 再生の事例を通じて、自治体との類似性について検討する。次に、4.2節でアメーバ経営について概観する。4.3節で Simons の分析フレームワークとアメーバ経営との関係性を整理し、自治体への適用可能性について検討する。

4.1 JAL の事例と自治体との類似性

4.1.1 JAL 再生事例を取り上げる理由

2010年1月、JALは経営破綻し、会社更生法適用を申請した。その後、JALは、新しい経営管理システムとして、アメーバ経営を導入した。京セラ株式会社（以下「京セラ」という。）で副会長を務め、JAL再生に携わった森田（2014）は、アメーバ経営と他の経営管理システムの違いについて、「導入することにより意思決定の仕組みや組織、事業の構造だけでなく、目に見えない企業文化や働く人々の人生観、価値観までが変わっていくところ」（p.1）と「給与体系も成果主義ではなく、年功序列に近い。ここが欧米流の成果主義との決定的な違い」（森田（2014）p.5）にあると述べている。確かに、新たな組織体制と時間当たり採算制度を取り入れたが、意思決定の仕組みは従来と同じ仕組みを踏襲している。しかし、個々の社員の行動は大きく変容し、全員参加型経営へ脱皮した。

経営破綻後のJALでは、更生計画により、航空機材の圧縮、約40%の路線縮小、給与の2~3割カット、グループ従業員約16,000人の削減などが示された（表4-1参照）。他方、目標とする営業利益は2010年度が641億円、2011年度が757億円となっていた（大田（2017）p.75）。社員の約3分の1が早期退職し、残った社員も、給与、年金、福利厚生的大幅な削減を受け入れることとなったのである。経営破綻により多くの従業員が会社を去り、残った従業員の負担は激増し、これまで描いてきた希望も失われる状況の中で、2011年度の営業利益は更生計画で掲げた目標利益を大きく上回り、JALは奇跡的な再生を果たした（表4-2参照）。

JAL再生の前提として、会社更生法を採用したことにより債務整理が一気に進んだことがある（引頭（2013）p.5）。厳しい更生計画は、「その通りに実行すれば成功する」という案」（大田（2017）p.75）であった。しかし、JAL更生計画期間中の外部環境は非常に厳しいものであった。2008年9月のリーマンショックによる世界同時不況、2010年9月の日中関係悪化の影響などによる国際線の需要の減少、さらには2011年3月の東日本大震災が続いた。このような状況の中で、JALは、更生計画を大きく超える営業利益をあげ、短期間で再上場を果たした。

JAL再生の過程にみられる変化は、2.3.5で抽出した自治体における管理会計上の問題と組織上の問題の解決に大きな示唆を与える。

表4-1 JALの更生計画

	項目	事業計画の骨子	
短期的に収支改善が見込まれる施策	航空機機種数の削減	計103機の退役。機種数は現行の7機種から4機種まで削減。	
	路線ネットワークの最適化	国内線は、多頻度・小型化を図り、一定レベルのネットワークを維持。 国際線は、欧米主要拠点とアジア路線を中心に構成。	
	航空運送事業への経営資源の集中（子会社売却）	周辺事業領域の子会社を売却。 貨物専用機の運休。旅客期の貨物室を利用した事業に特化。	
	機動性を高める組織、経営管理体制の構築	組織の重層構造や重複機能の排除。路線・部門別の収益責任の明確化。 グループ各社に損益責任を。グループ全体の実態管理、経営方針の共有化を深める。	
	自営空港体制の大幅な縮小（空港コスト構造改革）	オフィススペースの見直し、空港ターミナルビルの部分返却等の不動産賃料削減。 関西国際空港、中部国際空港の自営業務の大幅縮小、または売却を進める。	
	施設改革（スペース見直し）	不動産賃料の大幅削減。オフィススペースの見直し。	
	人員削減	安全性を担保し、必要人員数を圧縮。早期退職・子会社売却等で、2009年度末の48,714人から2010年度末には32,600人に。	
	人事賃金・福利厚生制度の改定（年金給付水準の引き下げ）	業績や行動を中心に評価し、それを適切に処遇に反映する制度に。 福利厚生など各種待遇を、航空次号者として必要最小限の水準および範囲に。	
	各種コストの圧縮	各々が個別に行なってきた調達行為の一元化。 デリバティブ取引を利用した燃油ヘッジ取引のリスク管理の強化。	

(出所) 筆者作成

表4-2 JAL の連結営業損益の推移

費目	経営破綻以前														経営破綻以後		
	2002年度	2003年度	2004年度	2005年度	2006年度	2007年度	2008年度	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度	2017年度	2018年度
営業収益	2,083,480	1,931,742	2,129,876	2,199,385	2,301,915	2,230,416	1,951,158	1,204,813	1,344,711	1,336,661	1,288,967	1,309,343	1,344,711	1,336,661	1,288,967	1,333,257	1,487,261
営業費用	2,072,891	1,999,387	2,073,727	2,226,220	2,278,997	2,140,403	2,002,043	999,891	1,165,021	1,043,956	1,118,634	1,142,550	1,165,021	1,127,469	1,118,634	1,208,691	1,311,101
営業利益	10,589	△ 67,645	56,149	△ 26,834	22,917	90,013	△ 50,884	204,922	179,689	195,242	166,792	166,792	179,689	209,192	170,332	174,565	176,160
営業外収益	59,249	43,024	64,446	26,378	33,834	20,825	31,341	10,330	10,326	8,109	7,004	7,004	10,326	12,651	8,934	8,784	9,148
営業外費用	53,998	47,317	50,790	41,152	36,175	41,021	62,634	17,564	14,740	17,488	16,162	16,162	14,740	12,624	14,252	20,169	19,948
経常利益又は損失	15,840	△ 71,938	69,805	△ 41,608	20,576	69,817	△ 82,177	197,688	175,275	185,863	157,634	157,634	175,275	209,219	165,013	163,180	165,360
特別利益	11,999	6,923	6,571	30,471	52,413	36,232	44,604	10,119	1,175	10,640	9,502	9,502	1,175	11,179	7,574	7,144	2,812
特別損失	23,758	17,134	31,710	35,303	20,933	76,217	21,440	7,903	6,549	6,026	7,089	7,089	6,549	13,017	9,809	7,844	11,933
税金等調整前当期純利益	4,081	△ 82,148	44,666	△ 46,440	52,055	29,832	△ 59,014	199,904	169,901	190,477	160,047	160,047	169,901	207,381	162,778	162,480	156,240
当期純利益又は純損失	11,645	△ 88,619	30,096	△ 47,243	△ 16,267	16,921	△ 63,194	191,574	153,925	176,547	170,386	170,386	153,925	180,983	170,865	140,995	155,144

※2009年度および2010年度は、2010年1月に会社更生法申請により公表データなし。

(出所) JAL ホームページに基づいて筆者作成

4.1.2 JAL 再生の経緯

2010年1月19日に会社更生法適用を申請したJALは、2010年2月1日付で京セラ名誉会長の稲盛和夫氏が代表取締役会長に就任し、新しい経営陣の下での経営再建が図られることとなった。2010年2月20日に上場が廃止され、同年8月31日には、更生計画が東京地裁に提出された。大田（2017）によれば³³、「航空業界について何も知らない、しかも経営者としてのピークを越えた高齢の稲盛さんをトップに据えて再建できるはずがない。二次破綻は必至だ」という批判的な論調が続いたという（p.18）。その後、企業再生支援機構による3,500億円に上る公的資金の投入や金融機関による5,215億円の債権放棄が行われ、2011年3月28日に会社更生法手続きを終結した。2010年度連結決算における営業利益は1,884億円（単体1,447億円）に達し、更生計画の641億円を大きく上回る1,243億円の超過利益を生み出すV字回復を見せた。そして、2012年9月19日には、破綻後2年7カ月で再上場を果たしている（表4-3参照）。

³³ 大田は、2010年2月に日本航空管財人代理および会長補佐に就任し、2010年12月からは、専務執行役員として会長補佐、教育、経営理念、意識改革総括、意識改革推進部担当としてJAL再生に携わった。

表4-3 JAL 経営破綻から再生までの軌跡

年 月 日	出来事
2010 1 19	会社更生法適用申請（日本航空、日本航空インターナショナル、ジャルキャピタル） 関係企業再生支援機構の支援決定・つなぎ融資実行（機構800億円、政策投資銀行2,250億円のうち1,000億円は機構による債務保証）、計3,050億円） 政府による支援声明公表
2010 2 1	上場廃止/稲盛和夫氏代表取締役会長就任、大西賢氏代表取締役社長就任
2010 3	特別早期退職を募集（3,610名が退職）/年金制度改定の認可決定（モデルケース：OB約30%、現役約53%の年金給付額の減額）
2010 4	路線大幅見直し決定（国内30路線、海外15路線からの撤退発表）
2010 5	業績報告会開始（前月の実績数字間に合わせ）月1回開催 役員全員参加（7月～本格的な業績報告会開催）
2010 6	「リーダー教育（第1回目）」開始（週4日、午後6～8時、計18回、対象者52名）/8月～「リーダー教育（第2回目）」開始（対象者部長クラス55名）
2010 6	第二次特別早期退職募集開始（2010年度末には前年度末比約16,000人のグループ人員減少）
2010 8	JALグループ保有のホテル事業、ブランドハンドリング事業、一部の航空貨物取扱事業の売却決定
2010 8 31	「更生計画案」を東京地裁に提出
2010 11 30	「更生計画案」認可
2010 12	産業再生支援機構による出資（3,500億円※つなぎ融資の返済に充当）
2010 12 15	新経営体制に移行（収益責任を負う事業部門、航空運送サービスを提供する事業支援部門、本社部門の3つに大別）部門別採算制度をベース
2011 1 19	JALグループ企業理念、JALフィロソフィ（40項目）公表
2011 3 11	東日本大震災発生
2011 3 28	会社更生手続き完了
2011 4 1	部門別（路線別）採算制度導入 ITシステム稼働
2011 5 18	2010年度の経営の概況（定例記者会見 大西社長：営業利益 単体1,447億円、連結1,884億円<641億円 1,243億円の超過利益>）
2012 9 19	再上場/産業再生支援機構全株式売却（売却総額 6,483億円）全額回収

（出所）筆者作成

4.1.3 JAL 経営破綻の兆候

稲盛とともに JAL の経営改革に携わった森田は、「どうして優秀な社員がたくさんいるのにこんなことになってしまったんだろう」（森田（2014）p.78）と考えたと述べている。

上總（2017）によれば、JAL の新体制で代表取締役社長に就任した大西賢氏（現：特別理事）は、JAL 経営破綻の原因として、以下の 5 点をあげている（p.122）。

- ① 「公共交通機関としての使命を最優先する」という考え方
- ② 拡大主義が根強くはびこった経営
- ③ 限定的な競争環境からくる世間の常識から乖離した発想
- ④ 安定的な競争環境
- ⑤ 財務的な経営規律

これらを含めて、先行文献では、経営破綻以前の JAL に見られた破綻の兆候について述べている。これらをまとめると、次のようになる。

第一は、ナショナル・フラッグ・キャリアとしての誇りである。この誇りは、慢心やコスト意識の欠如に大きな影響を与え、“ Too Big to Fail ”だから、公共交通機関だから、という意識もあり、JAL はつぶれない、つぶせない、という社内の常識を醸成した（引頭（2013）p.3）。その結果、ナショナル・フラッグ・キャリアとしての「振る舞い」が重要視され、そのための行動が追及されることとなった（引頭（2013）p.42）。例えば、公共交通機関の役割として「赤字路線でも飛ばすべきで、『安全』は『利益』に優先するのだというのが、JAL の幹部の基本的な考え方」（森田（2014）p.86）であった。また、ナショナル・フラッグ・キャリアとしての「振る舞い」は、費用構造全体の視点の欠如を招き、さらに採算意識の欠如と深く結びついていた（引頭（2013）p.43）。

第二は、コスト意識の欠如である。JAL には、需要に見合わない航空機材が多かった。安全が利益に優先するという考え方が、高コスト体質を引き起こしていた。安全上のリスクを回避するため、機体整備では、トラブル予防の観点から、早めに部品を交換することが一般的であり、減収や大規模修理によるコスト増を回避する効果もある（金子（2017）p.24）。当時の JAL では、安全のための予算は、聖域化されており、そのためのコストは減らせないと考えられていた（大田（2017）p.85）³⁴。適切な頻度・対象を超えて予防整備を

³⁴ 1985 年 8 月 12 日に起きた御巣鷹山での大惨事がトラウマになっていたのかもしれないが、安全のための予算は、聖域化されており、そのためのコストは減らせないと暗黙

するため、必要以上に短期間のサイクルで交換し、高コストな整備が常態化していた（金子（2017） p.24）。全社共通費や一般管理費は、コストの必要性や優先順位は検討されることなく、内訳をチェックする部署も存在せず、一定のルールの下で配賦され、費用構造全体の視点が欠けていた（引頭（2013） p.43、森田（2014） p.85）。コストに関する経営数値も現場で共有されず（引頭（2013） p.100）、間接部門のコストが経営本部の裁量で配賦されていた（引頭（2013） p.105）。

他方で、大田（2017）によれば、当時の JAL の経営幹部（管理職）は、社員をコストとして扱い、さまざまな工夫により人件費を抑え、生残りを図るのが自分たちの役割だと考えていた。そのため JAL では、非正規雇用の派遣社員などの増員、多くの事業の機能子会社化を進めていた（p.82）。

予算制度の悪弊もあった。深刻な経営悪化にも関わらず、予算消化に対する強い意識は変わらなかった。予算獲得は熾烈を極めて、部門間の壁を作り、組織としての一体感を阻害していた（大田（2017） pp.83-84）。他方で、経営企画本部は経費予算にシーリングを設け、全社一律のコスト削減は、現場を疲弊させていた。現場は抵抗し、経営企画本部は目標を下げるというプロセスが繰り返され、コスト削減は限界とあきらめていた（大田（2017） p.188）。

第三は、採算意識の欠如である。JAL においても、予算制度に基づいて運営されており（森田（2014） p.85）、予算管理や進捗管理の仕組みは存在していた。しかし、以下に示すように、それらの仕組みは機能不全に陥っていた。

前述のように、ナショナル・フラッグ・キャリアとしての「振る舞い」は、安全が利益に優先するという考え方や、公共交通機関として赤字路線でも飛ばすべきという JAL の常識を醸成していた。

コストと同様に、売上や利益に関する経営情報の現場への開示は不十分なために共有されず、現場の経営情報に対する現場の関心も乏しかった。また、その実績値が明らかになるまでに時間を要し、月次決算数字は単体ベースでしか把握されておらず、連結ベースは四半期開示に合わせて3か月ごとに集計されていた（引頭（2013） p.103）。実績数値がタイムリーに出てこないため、経営判断に大きな影響を与えていたと考えられる。経営破綻以前は、月次実績の確報が経営幹部に知らされるのは、最速でも経営数値のすべてが出揃

の了解があった（大田（2017） p.85）。

う3カ月後だった(引頭(2013) p.119)。当時のJALは、予算制度の権限が経営企画本部に集中していた一方で、利益責任は明確ではなかった。収入予算は、販売部と貨物郵便本部が策定し、経費予算はそれぞれの部門で作成されていた。

他方で、JALには、利益に対する否定的ともいえる独特な考え方があった。大田(2017)によれば、利益が出ると、国土交通省は運賃の値下げを求め、組合は賃上げを要求し、政治家は採算を度外視した新路線の開設を要求するようになることが背景にあったという(pp.83-84)。

第四は、当事者意識の欠如である。事業計画の策定は経営企画本部で行われていたが、執行に関与することなく、責任もなかった。事業本部は、執行に関する権限を持つが、利益責任は曖昧であった。計画策定者と執行者の分離、責任の所在の曖昧さは、問題視されてはいなかった(引頭(2013) p.102)。このため、どの部門も計画数値達成への意識は乏しかった。JALでは、経営企画本部に権限が集中しており、事業計画も現場の実態を考慮せずに計画数値だけが、「経営本部から降りてくる構図」(引頭(2013) p.44)であった。経営企画本部と現場の間の不信感は強く、それぞれ軽視されているという意識を持っていた。他方で、当事者意識は希薄で、計画数値に対してコミットメントを持つ主体もなく(引頭(2013) p.44)、「誰かがやってくれるだろうと眺めているだけの傍観者や、批判のコメントばかりして自分からは動かない評論家が多かった」(近藤・三矢(2017) p.27)という。

第五は、組織間の壁である。JALには、前述の予算や利益責任などの状況にも見られるように部門間には壁があった。このことに加えて、JALグループ内の一体感も乏しかった。引頭(2013)によれば、当時JALの中核会社であった日本航空インターナショナルは、「親会社」としての意識をもち、他のグループ企業を対等に扱うといった意識に乏しかった(p.46)。つまり、親会社でありながら、機能子会社の役割を担わされていた。

第六は、マニュアルへの依存である。マニュアルは失敗を避けるためのものであるが、前者が約束事や教訓として社会的に定められたもの、後者は物理などの自然科学的な根拠に基づき定められたものである(引頭(2013) p.154)。

破綻前のJALでは、マニュアルに基づく行動が決められていた。航空会社にとって、マニュアルはさまざまな意図しない誤りを回避するために必要不可欠なツールである。マニュアルに2つの側面があると考えられる。

ひとつは、科学的な根拠に基づいた側面である。安全運航を確保のために、多岐にわたる国際・国内ルールの遵守が求められる。例えば、機材の整備に当たっては、航空機製造

会社が示すマニュアルの遵守が強く求められる。製造元の許可が必要とされ、整備者の自己判断での措置は禁じられている。

もうひとつの側面は、標準的な機能遂行のための行動規範としての側面である。顧客に対して効率的かつ平等にサービスを行うためには、業務・サービスの均質化が必要である。しかし、JALでは、マニュアルによる均質なサービスの提供に固執し、現場での判断は許さなかった（引頭（2013）p.47）。客室本部長を務めていた大川順子氏（現：特別理事）も「マニュアル以上のサービスをしようとはしていなかった」と語っている（近藤・三矢（2017）p.25）。この結果、JALでは、マニュアル至上主義ともいえる組織文化が根付いてしまったといえる。慣れ親しんだマニュアル至上主義が組織の硬直化をもたらし、マニュアルの背後にある視点が見失われていた。顧客の個々の異なるニーズに向き合うこともなく、「慇懃無礼だと批判」（大田（2017）p.196）を受けるほど、現場の対応力は乏しくなっていた。

第七は、コミュニケーション不足である。経営破綻以前のJALでは、事業計画策定過程でも見られるように、現場の行動を「統制」する強い意識がみられた（引頭（2013）p.48）。経営幹部と現場の間にある距離感が、組織の一体感を物理的にも、精神的にも阻害していた。その結果として、経営幹部は、現場の実態を把握せず、現場も経営幹部を信頼しない。

引頭（2013）は、JALの事例から日本企業に共通する課題を抽出している。まず、経営基盤の課題として、①価値観の共有ができていない、②現場の経営参加意識が乏しい、③経営と現場に距離感があるという3点、次に、現場の課題として、④顧客視点に立っていない、⑤現場のリーダーシップの不在、⑥横のリーダーシップの不在という3点、合計6点の課題に整理している（pp.50-56）。表4-4は、経営破綻後のJALにおいて、その課題解決に採られた施策と成果を対応させたものである。

表4-4 JALの抱える課題とその解決のために実施された施策

JALの抱える6つの課題	経営破綻の兆候	JALにおける解決策
経営基盤の課題	<p>①ナショナル・フラッグ・キャリアとしての役割への誇り、②コスト意識の欠如、③採算意識の欠如、④当事者意識の欠如</p> <p>②コスト意識の欠如、③採算意識の欠如、④当事者意識の欠如</p> <p>③採算意識の欠如、④当事者意識の欠如、⑤組織間の壁、⑦コミュニケーション不足</p>	<p>リーダー教育、業績報告会、企業理念、JALフィロソフィ、JALフィロソフィ勉強会、コンパ</p> <p>部門別採算制度、経営情報の開示、社員からの提案の登用</p> <p>垣根を越えたJALフィロソフィ勉強会、経営幹部による現場とのコミュニケーション、経営情報の開示</p>
現場の課題	<p>⑤組織間の壁、⑥マニュアルへの依存、⑦コミュニケーション不足</p> <p>⑥マニュアルへの依存、⑦コミュニケーション不足</p> <p>⑤組織間の壁、⑦コミュニケーション不足</p>	<p>マニュアルに頼らない行動、間接部門での最終顧客を意識した行動、生身のお客さまに対する意識、JALフィロソフィ</p> <p>JALフィロソフィ、ひと手間かける工夫</p> <p>JALフィロソフィおよびJALフィロソフィ勉強会を通じた成果、自部門ではなく全社的な視点など</p>

(出所) 引頭 (2013) pp.50-56、p.242 に基づいて筆者作成

4.1.4 JAL の事例と自治体との類似性

JAL は、新たな組織体制³⁵と管理会計システムである部門別採算制度を採用した。他方で、意思決定の仕組みなど、基本的に従前の仕組みを踏襲している。その中で、リーダーシップが生まれ、さまざまな行動変容が生みだされた。リーダーたる上司の率先垂範は、現場との距離感を縮め、アメーバ経営の志向する全員参加型経営へ様変わりした。すでに述べたように、筆者が調査した範囲では、2019年10月現在、アメーバ経営を自治体に導入した事例はみられないが、経営破綻以前のJALの事例からは、自治体との類似性がみられる（表4-5参照）。表4-5において網掛けした部分は、自治体と破綻以前のJALにおいて類似していると考えられるところを表している。

表4-5 自治体とJALの比較

項目	自治体	JAL（破綻以前）
組織構造	ピラミッド型	ピラミッド型
縦割り	ルース	タイト
権限構造	比較的分権が進んでいる	集権的である
意思決定	ボトムアップ型	トップダウン型
トップ・マネジメント	選挙	天下り
マネジャーの特徴	連結ピン	統制的（管理的）
現場	一部裁量権あり	指示待ち
行動様式の特徴	規則・手続遵守	マニュアル重視
組織の価値観	公平・公正・正義重視	プライド・安全重視
コスト意識	欠如もしくは軽視	欠如
採算意識	－	欠如
当事者意識	希薄	希薄

（出所）筆者作成

³⁵ 2010年12月15日に、部門別採算制度をベースに、収益責任を負う事業部門、航空運送サービスを提供する事業支援部門、本社部門の3つに大別した新しい経営体制に移行している（表4-3参照）。

表4-5から、次のようなことがわかる。

第一に、表4-5「組織の価値観」にみられるような価値観の偏りである。大田(2017)によれば、JALには、行政官庁の官僚組織以上に官僚的な体質があったという(p.18)。JALの前身は、1951年に政府主導による半官半民の体制で設立された「日本航空株式会社」である。1987年11月に完全民営化された後も、経営トップに官僚出身者が残り、半官半民時代から根付いた官僚的体質は変わることはなく、労使の対立も解消できず、またジャンボ機の大量購入や赤字路線への就航など政府からの干渉も続き、不安定な経営が続いた(大田(2017) p.71)。経営破綻以前のJALは、官僚的であり、赤字路線の運航などにみられるナショナル・フラッグ・キャリアとしての「振る舞い」、安全が利益に優先するという考え方、マニュアル至上主義などが、価値観の偏りをもたらししていると言える。これらのことは、コスト意識や採算意識の欠如などの誘発や日常の行動様式と密接に関連している。

自治体においても、公平・公正・社会的正義の実現を重視するという価値観の偏りは、規則・手続の遵守への偏重が引き起こす「お役所仕事」という行動様式や経済合理性の軽視などのコスト意識や採算意識に影響を与えている。

第二に、「コスト意識」の欠如である。JALでは、経営破綻するほど経営が悪化しているなかでも、獲得した予算を全部使い切るという文化が残っていた(大田(2017) pp.84-85)。JALは、予算制度で運営されており、収支の予算は販売部門と貨物部門が作成し、経費の予算はすべての部門で作成されていたが、利益責任を担う部門と経営幹部がいない体制だった(森田(2014) p.85)。さらに、「売り上げが目標通りに到達しなくても、誰からも責任を問われることもなく、一方で経費は垂れ流しで、内訳をチェックする部署も存在しなかった」(森田(2014) p.85)。経営破綻当時、JALの再生に携わった企業再生支援機構の瀬戸企業再生委員長は、破綻前のJALの部門長の仕事とえば、むしろ予算を使い切ることには主眼が置かれ、自部門のことしか念頭になかったと述べている(引頭(2013) p.125)。森田(2014)は、JALの社員は「予算制度に慣れ親しんでいるので、予算で認められている経費は自分たちの権利」(p.100)だと思っていたという。経営破綻以前のJALにも、売上目標があり、収支計画も存在し、予算管理や進捗管理の仕組みがあった。引頭(2013)は、収入や利益と実際の運航活動とが乖離していたと指摘している。(p.41)。また、安全のための予算は、聖域化されており、そのためのコストは減らせないと考えられていた。安全が最優先される文化により、コストは膨張し、歯止めがかからなくなっていた。大田(2017)によれば、稲盛和夫氏も整備の現場を視察した際、過剰設備、過剰在庫があると

厳しく指摘していたという (p.189)。

自治体の予算は、公共の福祉の増大という目的達成のための資源配分の方針を示したものであり、「策定された施策や事務・事業は、年度ごとに編成される予算を通じて具現化される」(高橋 (2002) p.228)。自治体の予算も収支の見積もりではあるものの、そこで示された数値は、それを上限とする財政上の支出の権限が付与されたことを意味し、予算の執行上の法的拘束力が発生する。他方、決算は「事後統制」として機能すべく、議会での認定を必要とすることとなっているものの (地方自治法第 233 条)、仮に議会で認定されなくても、その効力に影響を及ぼさないため、「決算審議への関心は、1 年前に執行済みのものが対象であることから、予算審議に比較すると通常、あまり高くない」(神野・小西 (2014) p.180) との指摘がなされている。このため、経営破綻以前の JAL と同様に、予算で決められた経費を使って着実に業務をこなすことが重視され、コスト意識が希薄である点に共通性がみられる。

第三に、「行動様式の特徴」にみられるマニュアル至上主義である。経営破綻以前の JAL では、均質的なサービス提供が是とされ、顧客の視点が欠けた「プロダクトアウト型」の発想だった (引頭 (2013) p.48)。自治体も同様に、規則や手続に縛られ、「お役所仕事」と揶揄されるような住民の視点を欠いた「プロダクトアウト型」のサービスを提供することが多い。

自治体においても、このことは、前述のように、公平・公正・社会正義の実現の重視という価値観の偏りが、つまり、サービスの均質化を強く意識してしまうがゆえに、自治体職員の画一的、かつ、マニュアル至上主義的な行動につながっていると考えられる。自治体では、福祉や介護における現場のように、迅速な意思決定が求められる部門もある。他方、定型的な窓口業務であっても、市民の抱える状況に応じて必要な対応が求められている。

第四に、「トップ・マネジメント」に関することである。経営破綻以前の JAL では、半官半民の時代から、天下りがトップを務めていた。組織コンテキストを理解していない組織のトップは、経営と現場との間に生まれた距離感を助長する可能性がある。経営と現場との間に距離感が生じると、組織内に 2 つの階層ができ、双方の信頼関係を損ない、組織としての一体感の醸成が困難になる。組織目標の達成には、大きな障害となる。稲盛氏は、経営破綻当時の JAL の経営体制を硬直した官僚的な組織で、経営企画本部に権力が集中し、すべてを決めていく組織運営がなされていたと指摘している (引頭 (2013)、金子 (2017))

など)。JALでは、現場の行動を「統制」するのが経営と考える意識が強く、経営幹部が現場に顔を出す機会は少なく、現場が経営幹部を意識することはなかった(引頭(2013)p.48)。経営と現場の距離感が実感されることで、コミュニケーション機能は阻害され、悪循環に陥る。その結果として、現場の経営参加意識が乏しいという状態が生みだされることとなる。

他方、自治体にも同様なことを指摘できる。自治体の首長は、選挙を経た政治家である。自治体の首長の中には、自治体組織と関係のないもしくは関係の薄い人物が就任する場合もある。自治体内部の元職員が選挙を経て就任する場合もある。後者の場合は、組織コンテクストを理解できるが、前者の場合は、理解に時間を要する。これが阻害要因となって、自治体においても、財政や企画などの部門と現場とのコミュニケーションが円滑にいかず、組織の停滞を招くことになるのである。

これまで指摘した4点に通底するのが、組織がもつべき正しい価値観共有の欠如である。「正しい価値観」とは、何かに偏重した価値観ではなく、組織がめざす方向性や姿に基づいたビジョンを意味する。引頭(2013)によれば、経営破綻以前のJALでは、会社の目指す方向や方向が組織全体として共有されていなかったという(引頭(2013)p.131)。組織運営やシステム運用がうまくいかない理由に、現場は、意図された指示の背景やその必要性が理解できず、またその指示に関する情報が乏しいことが考えられる。コミュニケーション不足もその要因として考えられる。組織の目指すべき正しい方向にベクトルを合わせることで、社員は安心して行動でき、全体最適が図られる。組織としての正しい価値観が共有されることで、組織内の信頼関係が醸成され、自律的に行動できるようになる。つまり、全体最適の組織目標を達成すべく、自律的に行動するには、正しい価値観の共有が求められるといえる。

JAL再生の過程では、価値観を共有するために、フィロソフィの明文化とそれを浸透させるための教育などの一連の活動が大きな役割を果たした。アメーバ経営では、管理会計システムである時間当たり採算制度と行動規範であるフィロソフィの二つが車の両輪を成している。組織における価値観の共有は、容易なことではない。JALの事例では、フィロソフィに関する一連の活動を通じて、組織としての価値観が共有され、難しいと考えられる価値観の共有が操作可能であることが示されたものといえる。同様に、自治体においても、組織として共有すべき「正しい価値観」が、管理会計システム運用に正の影響を与える可能性がある。

ここまで、JAL の事例を通じて、経営破綻以前の JAL と自治体との類似性を検討した。経営破綻後、JAL は、アメーバ経営を採用し、奇跡的な再生を果たすこととなった。経営破綻前後の JAL の変化の考察を通じて、経営破綻以前の JAL との類似性を有する自治体への適用可能性を探索することができる。次節では、JAL が採用したアメーバ経営について概観する。

4.2 アメーバ経営

アメーバ経営学術研究会 (2010) によれば、アメーバ経営とは、「機能ごとに小集団部門別採算制度を活用して、全ての組織構成員が経営に参画するプロセスである」(p.20) と定義される。アメーバ経営は、京セラの創業者である稲盛和夫氏によって構築された経営システムである。稲盛 (2006) によれば、アメーバ経営には、次の 3 つの目的がある (p.31)。

第一の目的は、市場に直結した部門別採算制度の確立である。

第二の目的は、経営者意識を持つ人材の育成である。

第三の目的は、全員参加経営の実現である。

4.1.1 でも述べたように、森田 (2014) は、アメーバ経営とその他の経営手法の違いを「導入することにより意思決定の仕組みや組織、事業の構造だけでなく、目に見えない企業文化や働く人々の人生観、価値観までが変わっていくところ」(森田 (2014) p.1) と、「給与体系も成果主義ではなく、年功序列に近い。ここが欧米流の成果主義との決定的な違い」(森田 (2014) p.5) であると述べる。

アメーバ経営では、アメーバ組織と呼ばれる小規模なプロフィットセンター (Micro Profit Center ; 以下「MPC」という。) が作られ、各々のアメーバ組織が、利益を生み出すため自律的に経営される。アメーバ経営における組織構造自体は、ピラミッド型のヒエラルキー構造である (窪田他 (2017) p.235)。アメーバ組織では、数名から数十名の小さな組織が、アメーバリーダーに任せられる。アメーバ組織は、公式的な組織でありながら、アメーバリーダーの能力や環境変化に応じて分裂や統合を行うことができ、機動性が確保されている (三矢 (2003) pp.216-217)。

コントロール・パッケージとしての MCS であるアメーバ経営の両輪となるのが、フィロソフィと管理会計システムに相当する時間当たり採算制度である。

フィロソフィは、組織および組織メンバーに、共通の価値観を与えることで、考え方や行動の拠りどころとなり、つまり、行動規範となる。フィロソフィが、「何を行なうべきか、

何を行なっていけないのかを理解させることで、リーダーたちが誤った経営判断を起こす確率は低く」(三矢(2003) p.146)なる。近藤・三矢(2017)によれば、時間当たり採算制度は、それ単体では適切に機能しない危険性がある(p.26)。また、採算意識が向上するあまりに、製品やサービスの品質を低下させる恐れもある(近藤・三矢(2017) p.33)。時間当たり採算制度は、課題を解決する際の正しい判断基準とセットになることではじめて適切に機能する、つまりフィロソフィの必要性を指摘しているのである。

また、アメーバ経営では、アメーバリーダーに大幅な権限委譲を行うエンパワメントが行われる。稲盛(1998)によれば、アメーバリーダーには、「上司の承認は必要だが、経営計画、実績管理、労務管理などの経営全般が任されている」(p.122)。三矢(2003)によれば、権限委譲が徹底しているアメーバ経営では、下位者の決定が尊重されるという考え方が共有されているという(p.220)。他方で、アメーバリーダーの主体性は尊重されるものの、リーダーだけに責任を押し付けず、上位者が協力して問題に対処する(窪田他(2017) p.239)。上位者の役割は、部下に対して、企業理念とフィロソフィの浸透を図り、コーチとして、アメーバリーダーの成長を支援することにある(p.220)。また、権限委譲の徹底が、個々のアメーバの壁を越えて、縦横断的なコミュニケーションを可能にする。アメーバ経営では、アメーバリーダーに、自分のアメーバに対するマネジメントや意思決定の権限を持たせるだけでなく、アメーバ間あるいは組織内でもリーダーとして振る舞うことが要求されている(北居・鈴木(2010) p.179)。このため、アメーバリーダーは、社内売買や人員貸借などを通じた情報交換を積極的に行い(窪田他(2017) p.239)、アメーバ間の水平的なコミュニケーションをとり、アメーバ間の調整機能を果たす。

他方、大幅な権限委譲は組織統制の面での懸念がある。権限委譲により、自律的な行動を引き出し、創発を生み出す可能性がある一方で、アメーバ組織への権限委譲が、各アメーバの部分最適を招きかねない利己的な行動を誘発する可能性が拭えない。理念やフィロソフィは、組織目標への統合に導き、全体最適化を促す。つまり、フィロソフィは、コンフリクトを緩衝する機能をもつといえる。

アメーバ経営における管理会計システムとしての時間当たり採算制度は、3カ年ローリングプランやマスタープラン、予定を通じた予実管理を活用し、PDCAサイクルを循環させるためのものである。その中で、アメーバリーダーは、3カ年ローリングプランを達成するべく予定を策定し、時間当たり採算制度から提供される情報を活用し、PDCAサイクルを日次ベースで回しながら、問題点を早期に感知し、対応することができる。時間当た

り採算制度は、実績を全従業員に開示するオープンブック・マネジメント（Open Book Management）の機能を持ち、組織をガラス張りにする（三矢（2003）p.146）。オープンブック・マネジメントは、帳簿（Book）公開によるマネジメントであり、月・週・日の最新情報を伝えられるように恒常的に財務データを公開しておくことである（木村（2003）pp.138-139）。

時間当たり採算制度では、従業員の誰もが採算を理解できるように、家計簿にも似た採算表が利用される（表4-6参照）。組織メンバーは、複雑な会計の仕組みを十分に理解せずとも、自分のアメーバの採算を認識できるようになる。各アメーバの実績は公開され、比較される。アメーバ間における時間当たり採算による付加価値の比較は、競争を促し、非金銭的インセンティブとしても機能している（横田・金子（2014）p.188）。

表4-6 採算表の例

主な項目	計算式	備考
総出荷 (千円)	$A=B+C$	当月の総出荷高
社外出荷 (千円)	B	社外への売り
社内売 (千円)	C	次工程への売り
社内買 (千円)	D	前工程からの買い
総生産 (千円)	$E=A-D$	
費用合計 (千円)	$F=a+b+\dots+q$	労務費以外の費用
原材料費	a	
金具・仕入商品費	b	
外注加工費	c	
修繕費	d	
電力費	e	
.....	...	
.....	...	
金利償却代	m	
部内共通費	n	
工場経費	o	
内部技術料	p	
営業・本社経費	q	
差引売上 (千円)	$G=E-F$	付加価値（労務費含む）
総時間 (h)	$H=x+y+z$	正規従業員の労働時間
定時間	x	
残業時間	y	
部内共通時間	z	
当月時間当たり (円/h)	$J=G \div H$	時間当たり付加価値
時間当たり生産高 (円/h)	$J=E \div H$	

（出所）三矢（2003）p.93 および庵谷（2017）p.20 に基づき筆者作成

アメーバ経営は、人材育成の面でも効用がある。アメーバ経営では、アメーバリーダーに数名から数十名の小さな組織を任せ、「売上最大費用最小」を志向する経営を行わせることで、自律的なリーダーを育成する。各アメーバ組織には、それぞれアメーバリーダーが存在するため、多くの組織メンバーに自律的なリーダーとなる機会が与えられ、早期の人材育成を促進する。また、各アメーバリーダーの取組姿勢や成果を確認しやすいので、将来の幹部人材を見極めやすくなるため、効果的な人材選抜を容易にする（窪田他（2017）p.235）。

時間当たり採算制度から情報のフィードバックが行われることが、リーダー育成に寄与する部分も大きい。アメーバ経営では、迅速なフィードバックと柔軟な組織特性に加え、徹底した権限委譲が、各アメーバリーダーの自律的な行動を促している。アメーバリーダーは、各自のアメーバ組織で必要な経営判断を行い、率先垂範することを任されている。自律性の高いリーダーシップと経営能力を身に付けたアメーバリーダーの存在は、将来の組織に大きな付加価値をもたらすと考えられる。

ここまで、アメーバ経営について概観した。4.3 節では、Simons(1995)の分析フレームワークとの関連でアメーバ経営について考察する。

4.3 アメーバ経営の自治体への適用可能性

アメーバ経営の両輪であるフィロソフィと時間当たり採算性が、それぞれ事前的控制である信条システムおよび境界システム、事後的コントロールである診断型コントロール・システムと双方向型コントロール・システムに対応する。

稲盛（1998）は、物事の判断にあたって、「原理原則に則って物事の本質を追及して、人間として何が正しいかで判断する」（p.21）と述べている。経営理念とフィロソフィは、アメーバリーダーが、難しい経営判断を行う際、判断の拠りどころとなる。フィロソフィには、アメーバ経営を実施するにあたって、行うべきことと行うべきでないことが示されている。Simons（1995）は、信条システムに基づき組織の向かうべきベクトルを示すことによって組織メンバーを動機づけ、境界システムによって組織として許容可能な領域を示している。フィロソフィは、事前的控制・システムとして、組織メンバーが適切に行動できるように直接影響を与える。つまり、フィロソフィは、Simons（1995）が示す信条システムおよび境界システムに相当する役割を果たすものといえる。

組織コンテキストは、「ものの見方」、「受け取り方」、「仕事の進め方」、「振る舞い方」な

ど、組織メンバーの思考と行動パターンに強い影響を及ぼす。Simons (1995) は、組織文化という目に見えない部分を、文書化を通じて公式化する。Simons (1995) は、ミッション・ステートメントやクレドなどを示し、①公式的に、②情報に基づいて、③社員の行動パターンの維持や軌道修正のために活用されるとき、信条システムの一部とみなすことができる (p.83)。信条システムは、文書で公式に示すことによって、組織の基盤となる価値、目的、方向性を与えるものである (Simons (1995) p.82)。JAL フィロソフィのように、アメーバ経営では、フィロソフィが明文化される。さらに、アメーバ経営では、フィロソフィが、何度も繰り返し語られ、内在化することで、組織の共通言語として機能する。また、境界システムは、組織メンバーに許容される行動の領域を示し、機会探索に制限を与える (Simons (1995) p.89)。境界システムは、本質的に禁止あるいは、拒絶のシステムとして機能する。繰り返しになるが、行うべきことと行うべきでないことが示されているフィロソフィは、事前的コントロール・システムとして、組織メンバーが適切に行動できるように、判断の拠りどころとなる。

他方で、境界システムは、マネジャーの意思決定に関する権限委譲を可能にし、組織が最大限の柔軟性と創造性を達成することを可能にするものであるとし、組織の自由と豊かな企業家行動を支える前提条件となる探索とエンパワメントの領域を明示すると述べる (Simons (1995) p.92)。すなわち、公式に明文化された経営理念とフィロソフィは、組織の共有すべき価値観や行動規範が可視化されたものである。また、長期雇用を前提とすれば、信条システムの機能は重要である。理念・信条・価値観を共有することで、判断・解釈・行動は安定しやすくなる。つまり、信条システムは、組織コンテキストの生成に寄与することで、組織メンバーが自律的に判断、行動することを期待できるようにする。

以上のように、信条システムおよび境界システムは、判断・解釈・行動に影響を与えることで事前的コントロール・システムといえる。他方、診断型コントロール・システムと双方向型コントロール・システムは、事後的コントロール・システムである。

診断型コントロール・システムは、マネジャーが組織の成果を監視し、事前に設定された業績基準からの乖離を修正するために活用する公式的な情報システムである (Simons (1995) pp.125-126)。アメーバ経営では、時間当たり採算制度のもとで、予実管理システムの PDCA が循環され、問題点がアメーバリーダーにフィードバックされる。リーダーとして育成中であるアメーバリーダーのマネジメントの能力が高いとは限らない。しかし、時間当たり採算制度は、アメーバリーダーが、早期に問題点を識別できるように支援する

仕組みなのである。つまり、時間当たり採算制度という感度の高い診断型のコントロール・システムが、アメンバーリーダーへのエンパワメントに対するリスクを抑える役割を果たしているのである（三矢（2003） p.222）。

双方向型コントロール・システムは、さまざまな会議の場が利用される。アメンバー経営で双方向型コントロール・システムが典型的に観察されるのは、年間や月次の目標策定の場面である（三矢（2003） p.222）。Simons（1995）によれば、双方向型コントロール・システムが、ボトムアップ方式の創発型戦略を導くために活用される（p.188）。会議の場での活発なコミュニケーションが、創発型戦略を生み出すのである。また、水平的なコミュニケーションは、社内売買や人員貸借などを通じても行われる。アメンバー間の相互依存性の高いアメンバー経営では、アメンバー同士で協力関係を築き、お互いのメリットとなるような創意工夫が必要となる。

Levers of control とアメンバー経営との対応関係は、表 4 - 7 に示すとおりである。

表4-7 Levers of control とアメーバ経営との対応関係

Levers of control	目的	公式手段	アメーバ経営の具体的手段
信念システム	組織の目的や方向性を明示し、理解を助けるシステム	クレド、ミッション・ステートメント、存在目的のステートメント、スピーチ、表彰式、グループミーティング	経営理念、フィロソフィ
境界システム	組織メンバーに許容される行動の領域を描き出すシステム	規則、ルール、方針書、就業規則等、職務記述書	
診断型 コントロール・システム	マネジャーが組織の成果を監視し、事前に設定された業績基準からの乖離を修正するために活用する公式的な情報システム	目標・目的システム、計画策定システム、事業経計画書、利益計画と予算、コストセンターの予算、プロジェクト監視システム、ブランド別売上高/市場占有率監視システム、人的資源計画書、基準原価会計システム、目標管理システム、資本買取システム	時間当り採算、採算表、社内金利、ローリングプラン、マスタープラン、予定、会議、朝礼等、営業口銭、市価基準、忌避宣言
双方向型 コントロール・システム	マネジャーが部下の意思決定行動に規則的に個人的に介入するために活用する公式的な情報システム	会議	会議、社内売買、人員貸借

(出所) Simons (1995) pp.83-183 および三矢 (2003) pp.222-223 に基づき筆者作成

4.4 本章のまとめ

JAL の事例からは、アメーバ経営の自治体への導入効果として、①官僚的組織から全員参加への自律的組織への変貌、②「見える化」による採算意識の向上、③リーダー育成の3点をあげることができる。

①官僚的組織から全員参加への自律的組織への変貌の効果をもたらすためには、次の2点が必要である。これらは、経営理念とフィロソフィに関連する。

第一は、経営理念とフィロソフィ、すなわち価値観を共有することである。JAL の事例では、明文化された経営理念とフィロソフィを繰り返し教育し、浸透させたことで、組織および個々の組織メンバーの意識を大きく変容させたことがわかる。アメーバ経営の両輪をなす管理会計システムとしての時間当たり採算制度が単体で導入されたとしても、価値観が共有されないと、機能不全を起こす可能性は否定できない。明文化された経営理念とフィロソフィの浸透が、組織に共通する価値観を醸成し、個々の組織メンバーの組織目標へ向かうためのベクトルを統合できたことが、時間当たり採算制度を活用するインセンティブとなったと考えられる。つまり、管理会計システムが機能する前提として、経営理念とフィロソフィの浸透が必要なのである。

第二に、意識改革優先によるシステム導入の手順である。JAL の事例では、まず、経営理念とフィロソフィによる組織コンテキストに関連する意識改革を先行し、組織、人事管理システム、管理会計システムなどの外形的なシステムは、その後に導入されていることに意義があったといえる。

JAL では、大規模な組織改正や人事異動を行う前に、経営理念やフィロソフィを浸透させるためのリーダー教育が実施されている。3,000 名を超える管理職が参加したリーダー教育では、第1回が役員を中心とした経営幹部52名を、第2回では部長クラス55名が対象とされている。トップ・マネジメント層から始まり経営に近い順に幹部に対する教育が実施され、その幹部たちの意識や行動の変容を、下位の管理職が感じることで、経営理念や行動規範が組織に浸透していることを実感することとなった。さらに、下位の職位にそれらの浸透具合が伝播し、フィロソフィが組織の価値観として共有され、組織としての判断の規準が定着したと考えられる。明文化された経営理念や行動規範としてのフィロソフィは、リーダー教育やフィロソフィ教育、フィロソフィ勉強会によって繰り返し教育し、浸透させることで、組織メンバー一人ひとりに内在化され、行動に具現化されて表出されると考えられる。このことにより、JAL は官僚的組織から全員参加の自律的組織へと変貌

を遂げたといえる。その上で、組織、人事管理システム、管理会計システムなどの外形的なシステムは、定着したフィロソフィが基盤となって、導入あるいは修正が施され、円滑に運用されるのである。

②「見える化」による採算意識の向上という効果は、管理会計システムとしての時間当たり採算制度の採用によりもたらされた。

時間当たり採算制度は、複雑な会計の仕組みを十分に理解せずとも、自分のアメーバの採算を認識できるようになる家計簿にも似た管理会計システムである。時間当たり採算制度という組織メンバーに共通の管理会計システムを採用したことで、JALの経営がガラス張りとなり、「見える化」されたことで、経営が組織メンバーの身近に感じられ、現場に変化が生じたといえる。現場が、自律的に行動するには、会社や自部門の収支状況について単に知っているだけでは足りず、現場が自律的に判断し行動を起こすための管理会計情報である必要がある。時間当たり採算制度による管理会計情報は、組織メンバー誰もが採算が理解できる採算表が利用され、PDCAサイクルが循環する。各アメーバの時間当たり採算による付加価値の実績値は公開され、比較される。時間当たり採算による情報を現場が共有すれば、すぐに採算意識が生まれるというわけではないが、競争を促し、目標達成に向けた非金銭的インセンティブとしても機能している。時間当たり採算制度によるガラス張りの経営が、組織メンバーの経営への参加意識を向上させることにつながったといえる。

③リーダー育成という効果については、アメーバリーダーへ一定範囲の権限を委譲し、各自のアメーバの経営を任せることによってもたらされた。アメーバリーダーは、アメーバ経営を構成する組織、管理会計システム、経営哲学というMCSの有機的な結合により育成が図られる(三矢(2003)p.146)。アメーバ組織は、アメーバリーダーの管理範囲(span of control)の能力に応じて、組織の規模や分け方を柔軟に対応させることができる。

管理会計システムの時間当たり採算制度は、組織メンバーの誰もが理解しやすく、日々のPDCAサイクルを循環させるための情報を提供する。そして経営哲学であるフィロソフィは、アメーバリーダーに判断の拠りどころを提供する。またアメーバリーダーの上司は、企業理念とフィロソフィの浸透を図り、コーチの役割を担い、アメーバリーダーの成長を支援する(三矢(2003)p.220)。

これらの3点の根底にあるのは、組織の価値観を醸成し、共有することの必要性である。理念・フィロソフィは、組織の目指すべき方向や姿を示す価値観が明文化されたものである。しかし、明文化されたからといって、組織の拠りどころとして機能するわけではない。

繰り返し教育され、浸透させることが必要である。自治体においても、目指すべき方向や姿を表明し、職員一人ひとりが内在化させていくプロセスが必要になる。職員一人ひとりに理念・フィロソフィが内在化され、同じベクトルをもち、行動として具現化され、表出できれば、理念・フィロソフィが判断の拠りどころとなり、自律的に行動できるようになる。このリーダーの自律的行動を支援するのが、管理会計システムにより提供される会計情報である。時間当たり採算制度と採算表が提供する会計情報は、リーダーのみならず、他のメンバーにも理解が容易であり、現場で次に採るべき行動が明らかになる。自治体では、利益責任がない上に、現金主義会計が採用されており、一般に、資産に関するコスト認識も希薄である。その中で、時間当たり採算制度と採算表が提供する会計情報は、職員一人ひとりに当事者意識、コスト意識、採算意識などが醸成され、規則・手続を遵守した上で、必要とされるサービスの提供を自律的に考えることができる。リーダーは、そのような職員を活用し、組織目標達成に向けて、現場を動かすことができるように、内部で育成される。これらのことは、アメーバ経営の自治体への適用可能性を示唆しているといえるのである。

ここまで、管理会計システムを機能させるためには、組織の価値観を醸成し、共有することの必要性を指摘した。その上で、フィロソフィと管理会計システムを両輪とするアメーバ経営の自治体への適用可能性について、JALの事例を参考に検討してきた。JALの事例から、アメーバ経営の導入効果として、①官僚的組織から全員参加への自律的組織への変貌、②「見える化」による採算意識の向上、③リーダー育成、の3点をあげることができる。次章では、第3章で検討した自治体の4つのMCSを踏まえ、自治体とアメーバ経営および第2章で検討した行政評価、BSC、ABC/ABMの適合性について検証する。

ただし、留意すべき点として、トップ・マネジメント層から順に下層部までフィロソフィ教育を通じた意識改革を行った上で、組織、人事管理システム、管理会計システムなどの外形的なシステムを導入・変更すべきである点があげられる。

第5章 自治体における管理会計システムの適合性の検証

本章では、自治体に対するアメーバ経営を含む管理会計システムの適用可能性について、A 町の協力を得て、一対比較による質問票調査と半構造化インタビューによる聞き取り調査を実施した。

A 町は 14,000 人程度の人口を擁する自治体である。本調査に先立ち、A 町長に対し調査目的の事前説明を行い、了承を受けた上で実施している。

5.1 AHP による適合性評価

5.1.1 AHP の概要

A 町における一対比較による質問票調査を基に、AHP (Analytic Hierarchy Process ; 階層的意味決定法) を利用し、自治体における管理会計システムの適合性を評価した。

AHP は、1971 年に Thomas L. Saaty により提唱された考え方で、人間の主観的判断とシステムアプローチをミックスした問題解決型意思決定手法の 1 つであり、不確定な状況や多様な評価基準を有するものである (木下・大屋 (2007a) p.12)。

AHP は欧米を中心に広く適用されており、その適用分野は、経済問題、経営問題、エネルギー問題、政策決定、都市計画など多岐にわたっている (木下 (2000) p.33)。日本では、1999 年の国会等移転審議会での移転候補地選定の検討、自治体では、川西市、瀬戸市、横須賀市、三重県、宮城県などで、例えば、公共事業の箇所づけの評価や廃棄物の最終処分場選定の検討などのために AHP の試行導入が行われている (佐藤 (2009) pp.108-120)。

AHP にはいくつかのモデルがあるが、本稿で利用するのは、問題解決型 AHP である。これは、定性的な要素を含む従来の手法では対処困難な意思決定に適用できるものである (木下・大屋 (2007) p.18)。

AHP の特徴として以下の 4 点があげられる (木下・大屋 (2007a) p.18)。

- (1) 人間のもっている主観や勘が反映できるようにモデルがつくられている。
- (2) 多くの目的を同時に考慮できる。
- (3) あいまいな状況を明確に説明する。
- (4) 意思決定者が容易 (簡易) に使える。

典型的な AHP には、いくつかの評価基準 (criteria) があり、各評価基準に基づいて対象となる複数の代替案 (alternative) を評価するとともに、評価基準そのものの重要度を評

価し、そのウェイトの下で代替案の総合評価をするものである（木下（2000b）p.12）。

AHP は、次の3つの段階で進められる（表5-1 参照）（木下・大屋（2007a）pp.18-20）。

- (1)「最終目標－評価基準－代替案」という問題の階層化
- (2)要素の一对比較と重みづけ
- (3)優先度の計算

表5-1 AHP における3つの段階

段階	内容
(1)「最終目標－評価基準－代替案」という問題の階層化	目的を複数の基準に分割し、個々の基準のウェイトで総合する。
(2)要素の一对比較と重みづけ	各レベルの要素間の重みづけを行うために、ある1つのレベルにおける要素間の各ペアについて、その上のレベルにある関係要素を評価基準にして、相対評価する。
(3)優先度の計算	(2)で求めた各要素の重みを、階層構造に従い掛け合わせ集計したものを各代替案の優先度とする。

（出所）木下・大屋（2007a）pp.18-20 に基づいて筆者作成

第1段階は、問題の階層化である。問題の要素を、最終目標→評価基準→代替案の関係でとらえて、意思決定者により評価基準の従属関係から階層化することである。

第2段階は、問題の要素の一对比較と重みづけである。 n を比較要素の数とすると、この段階では、意思決定者は $n(n-1)/2$ 組の一对比較により各レベルの要素間の重みづけを行う。一对比較には、表5-2 に例示するような値が用いられるが、それには以下のような特徴がある（木下・大屋（2007a）p.21）。

- (1) 言葉による主観的評価を通じて定量的評価が行うことができ、評価者の負担を軽くすることができる。
- (2) 具体的な対象同士の比較による評価を通して定量的な評価を可能にするので、評価の判断が容易である。
- (3) ひとつひとつの評価にずれがあっても、多数の一对比較結果を基に、そのずれを調整

できる。

- (4) 一対比較が首尾一貫しているかどうかを、整合度 (Consistency Index ; 以下「C. I.」という。) で判断でき、再評価が必要かどうかを判断できる。
- (5) 個々の評価の結果を一対比較という形で表現することができる。そして、その判断の根拠について説明したり、記述したりすることにより、評価に関する情報を開示することができ、判断に対する理解が得られやすくなる。

表5-2 一対比較において設定した評価水準

非常に重要	重要	やや重要	左右とも同じ程度重要	あまり重要ではない	重要ではない	全く重要ではない
7	5	3	1	1/3	1/5	1/7

※ 2, 4, 6, 8 はそれぞれの中間のときに用いる。

(出所) 筆者作成

高萩・中島 (2005) によれば、言葉による一対比較は、AHP 最大の特徴である (p.8)。上記(4)で示したように、多数 ($n(n-1)/2$ 組) の一対比較の首尾一貫性が、C.I.として計算される。Saaty は、C.I. 値が 0.1、場合によっては 0.15 以下であれば、合格することを経験則から提案している (木下・大屋 (2007a) p.25)。本稿では、質問票調査協力者の労力と煩雑さを考慮して、C.I.値については、Saaty に基づいて、 $C.I. \leq 1.5$ であれば許容範囲内とする。

第3段階は、優先度の計算である。第2段階で求めた各レベルの各要素の重みを階層に従い掛け合わせて集計したものを各代替案の優先度とする。

図 5-1 は、AHP の実行手順を示したものである。なお、AHP の数学的背景については、本章末に補遺 3 として取り上げる。

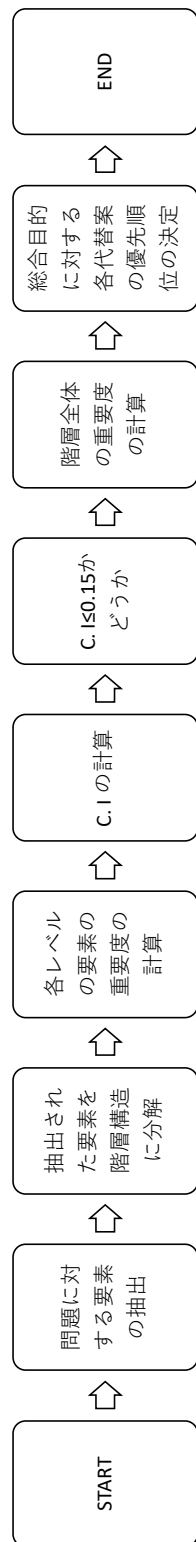


図5-1 AHPの実行手順

(出所) 木下・大屋 (2007a) p.21 を一部修正

5.1.2 問題の階層化

AHP を利用して管理会計システムの自治体への適合性を確認するにあたり、本節では、自治体への管理会計システムの適合可能性を最終目標とし、次のように考える。

まず、評価基準として、第 3 章で検討したコントロール・パッケージとしての MCS の構成要素である「組織」、「人事管理システム」、「組織文化」を使用する。さらに、評価基準のうち組織については、「組織構造」、「規則・手続」、「リーダーシップ」という下位の階層を設け、2段階の階層として扱うこととした。

次に、代替案として、前章で検討したアメーバ経営に加え、第 2 章で検討した「行政評価」、「BSC」、「ABC/ABM」の 4 つの管理会計システムを設定する。

これにより、レベル 1 である階層最上部を自治体への管理会計システムの適合可能性とし、レベル 2 からレベル 3 は評価基準を、レベル 4 を最下層として代替案を位置づける。以上を踏まえて、階層構造は図 5 - 2 のとおりとなる。

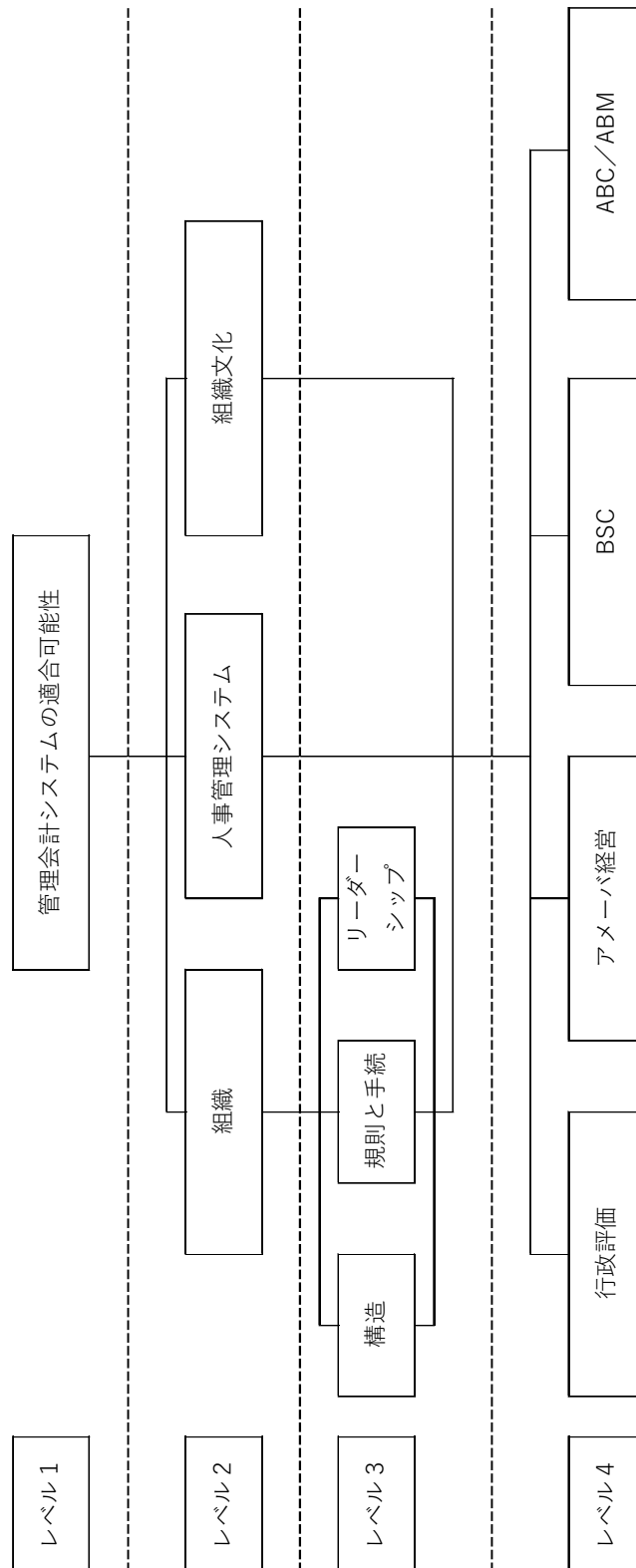


図5-2 階層構造

(出所) 筆者作成

5.1.3 要素の対比較

要素の対比較を行うにあたり、A 町において対比較による質問票調査を実施した。

対比較による質問票調査は、財政業務および企画関連業務、人事関連業務に携わったことのある職員 20 名を対象に実施した。調査対象とした職員 20 名すべてに対して、質問票配布時に、調査目的に加え、質問項目の内容および代替案として示している各管理会計システムについての説明を個別に実施した。これは、管理会計システムについて、あまり専門的な知識を有していない職員もいるため、用語の意味を明示し、質問内容に関する勘違いなどを排除するためである。また、質問票にも、用語説明を添付している。調査対象とした職員 20 名すべてから回答を得、そのうち有効回答数は 19 件で、有効回答率は 95%であった。調査に使用した質問票については、本稿末に資料として示している。

評価基準については、2 階層の評価基準のうち、「組織」、「人事管理システム」、「組織文化」の重要度を対比較で聞き、さらに「組織構造」、「規則・手続」、「リーダーシップ」という下位の階層の重要度を対比較で聞いた。また、代替案である「行政評価」、「BSC」、「ABC/ABM」についての適合性についての対比較を実施した。

以下、質問票調査で得られた対比較データから、表 5-2 に示す対比較において設定した評価水準に基づき、19 件の有効回答に示された個々の回答を、評価水準ごとに集計し、単純平均して、各評価水準を求め、階層別に各評価基準および代替案間の対比較行列を介して重みづけを行っている。

図 5-2 に示すレベル 2 の各評価基準（「組織」、「人事管理システム」、「組織文化」）の一対比較を行った結果は、表 5 - 3 のとおりである。この行列の固有ベクトル（表中「幾何平均/計。以下同じ。」）は、(0.584, 0.232, 0.184) となり、3つの評価基準のなかで、組織が最も重要で、以下、人事管理システム、組織文化の順位となった。この行列の C.I.値は、0.109 であり、整合的であることを示している。

表5-3 レベル2(評価基準)

評価基準	組織	人事管理システム	組織文化	ヨコ掛け算	幾何平均 (3乗根)	幾何平均/計
組織	1	4	2	8.000	2.000	0.584
人事管理システム	1/4	1	2	0.500	0.794	0.232
組織文化	1/2	1/2	1	0.250	0.630	0.184
				合計	3.424	

評価基準	組織	人事管理システム	組織文化	ヨコの計	ヨコの計/ ウエイト	整合度 (C.I.)
組織	0.006	0.009	0.004	0.019	3.217	0.109
人事管理システム	0.001	0.002	0.004	0.007	3.217	
組織文化	0.003	0.001	0.002	0.006	3.217	
				平均	3.217	

次に組織に関するレベル3の各評価基準（「構造」、「規則・手続」、「リーダーシップ」）の一対比較を行った。その結果、組織に関する行列の固有ベクトルは、(0.584, 0.184, 0.232)であり、組織においては、構造が重要であることが示された（表5-4）。この行列のC.I.値は、0.027であり、整合的であること示している。

表5-4 レベル3(組織)

組織	組織	人事管理システム	組織文化	ヨコ掛け算	幾何平均(3乗根)	幾何平均/計
構造	1	4	2	8.000	2.000	0.584
規則・手続	1/4	1	1	0.250	0.630	0.184
リーダーシップ	1/2	1	1	0.500	0.794	0.232
合計					3.424	

組織	組織	人事管理システム	組織文化	ヨコの計	ヨコの計/ウエイト	整合度 (C.I.)
構造	0.006	0.007	0.005	0.018	3.054	0.027
規則・手続	0.001	0.002	0.002	0.006	3.054	
リーダーシップ	0.003	0.002	0.002	0.007	3.054	
平均					3.054	

またレベル1からみた組織に関する重みづけは次のとおりである。

$$0.584 \times \begin{pmatrix} 0.584 \\ 0.184 \\ 0.232 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \text{構造 } 0.341 \\ \text{規則・手続 } 0.108 \\ \text{リーダーシップ } 0.135 \end{pmatrix}$$

以上の結果から、5つの評価基準（組織構造、規則・手続、リーダーシップ、人事管理システム、組織文化）のベクトルは、(0.341, 0.108, 0.135, 0.232, 0.183)となった。

これら5つの評価基準に関する各代替案（「行政評価」、「アメーバ経営」、「BSC」、「ABC/ABM」）の評価は次のとおりである。

組織構造に関しては、行列の固有ベクトルは、(0.334, 0.311, 0.214, 0.41) であり、アメーバ経営が有効であることが示された (表5-5)。この行列の C.I.値は、0.105 であり、整合的であること示している。

表5-5 レベル4(組織構造)

組織構造	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコ掛け算	幾何平均 (4乗根)	幾何平均/計
行政評価	1	2	1	2	4.000	1.414	0.334
アメーバ経営	1/2	1	3	2	3.000	1.316	0.311
BSC	1	1/3	1	2	0.667	0.904	0.214
ABC/ABM	1/2	1/2	0.5	1	0.125	0.595	0.141
					合計	4.228	

組織構造	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコの計	ヨコの計/ ウエイト	整合度 (C.I.)
行政評価	0.003	0.006	0.002	0.003	0.015	4.341	0.105
アメーバ経営	0.002	0.003	0.006	0.003	0.014	4.501	
BSC	0.003	0.001	0.002	0.003	0.009	4.367	
ABC/ABM	0.002	0.002	0.001	0.001	0.006	4.056	
					平均	4.316	

規則・手続に関する行列の固有ベクトルは、(0.386, 0.302, 0.175, 0.131) であり、行政評価が有効であることが示された (表5-6)。この行列の C.I.値は、0.068 であり、整合的である。

表5-6 レベル4(規則・手続)

規則・手続	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコ掛け算	幾何平均 (4乗根)	幾何平均/計
行政評価	1	2	2	2	8.000	1.682	0.386
アメーバ経営	1/2	1	3	2	3.000	1.316	0.302
BSC	1/2	1/3	1	2	0.333	0.760	0.175
ABC/ABM	1/2	1/2	1/2	1	0.125	0.595	0.137
					合計	4.352	

規則・手続	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコの計	ヨコの計/ ウエイト	整合度 (C.I.)
行政評価	0.004	0.006	0.004	0.003	0.016	4.142	0.068
アメーバ経営	0.002	0.003	0.005	0.003	0.013	4.256	
BSC	0.002	0.001	0.002	0.003	0.007	4.260	
ABC/ABM	0.002	0.001	0.001	0.001	0.006	4.158	
					平均	4.204	

リーダーシップに関する行列の固有ベクトルは、(0.118, 0.502, 0.270, 0.110) であり、アメーバ経営が有効であることが示された(表5-7)。この行列の C.I.値は、0.041 であり、整合的であること示している。

表5-7 レベル4(リーダーシップ)

リーダーシップ	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコ掛け算	幾何平均 (4乗根)	幾何平均/計
行政評価	1	1/3	1/3	1	0.111	0.577	0.118
アメーバ経営	3	1	3	4	36.000	2.449	0.502
BSC	3	1/3	1	3	3.000	1.316	0.270
ABC/ABM	1	1/4	1/3	1	0.083	0.537	0.110
					合計	4.880	

リーダーシップ	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコの計	ヨコの計/ ウエイト	整合度 (C.I.)
行政評価	0.001	0.002	0.001	0.001	0.005	4.105	0.041
アメーバ経営	0.004	0.005	0.008	0.004	0.021	4.196	
BSC	0.004	0.002	0.003	0.003	0.011	4.161	
ABC/ABM	0.001	0.001	0.001	0.001	0.004	4.031	
					平均	4.123	

人事管理システムに関する行列の固有ベクトルは、(0.518, 0.178, 0.191, 0.114) であり、行政評価が有効であることが示された (表5-8)。この行列の C.I.値は、0.035 であり、整合的であること示している。

表5-8 レベル4(人事管理システム)

人事管理システム	行政評価	アミーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコ掛け算	幾何平均 (4乗根)	幾何平均/計
行政評価	1	4	3	3	36.000	2.449	0.518
アミーバ経営	1/4	1	1	2	0.500	0.841	0.178
BSC	1/3	1	1	2	0.667	0.904	0.191
ABC/ABM	1/3	0.5	1/2	1	0.083	0.537	0.114
					合計	4.731	

人事管理システム	行政評価	アミーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコの計	ヨコの計/ ウエイト	整合度 (C.I.)
行政評価	0.005	0.007	0.006	0.004	0.021	4.126	0.035
アミーバ経営	0.001	0.002	0.002	0.002	0.007	4.095	
BSC	0.002	0.002	0.002	0.002	0.008	4.037	
ABC/ABM	0.002	0.001	0.001	0.001	0.005	4.157	
					平均	4.104	

組織文化に関する行列の固有ベクトルは、(0.280, 0.368, 0.212, 0.140) であり、アメーバ経営が適合的であることが示された (表5-9)。この行列の C.I.値は、0.051 であり、整合的であること示している。

表5-9 レベル4(組織文化)

組織文化	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコ掛け算	幾何平均 (4乗根)	幾何平均/計
行政評価	1	1	1	2	2.000	1.189	0.280
アメーバ経営	1	1	3	2	6.000	1.565	0.368
BSC	1	1/3	1	2	0.667	0.904	0.212
ABC/ABM	1/2	1/2	1/2	1	0.125	0.595	0.140
					合計	4.252	

組織文化	行政評価	アメーバ経営	BSC	ABC/ABM	ヨコの計	ヨコの計/ ウエイト	整合度 (C.I.)
行政評価	0.003	0.004	0.002	0.003	0.011	4.076	0.051
アメーバ経営	0.003	0.004	0.006	0.003	0.016	4.252	
BSC	0.003	0.001	0.002	0.003	0.009	4.209	
ABC/ABM	0.001	0.002	0.001	0.001	0.006	4.076	
					平均	4.153	

5.1.4 優先度の計算

5つの行列の固有ベクトルは、表5-10に示すとおりとなった。これらが、各評価基準に関する各代替案の評価ベクトルであり、表5-10に示す加重平均欄が、この結果から最終目標（管理会計システムの適合可能性）に対する各代替案の総合評価を示したものである。これにより、各代替案間の優先度は、(0.332, 0.366, 0.170, 0.082)となり、適合度は、アメーバ経営 (0.366) > 行政評価 (0.332) > BSC (0.170) > ABC/ABM (0.082) の順序となる結果が得られ、自治体へのアメーバ経営の適合可能性の高さが示されているといえる。

表5-10 レベル4(評価基準に対する各代替案の評価)

	組織構造	規則・手続	リーダーシップ	人事管理システム	組織文化
行政評価	0.334	0.386	0.118	0.518	0.280
アメーバ経営	0.311	0.302	0.502	0.178	0.368
BSC	0.214	0.175	0.270	0.191	0.212
ABC/ABM	0.141	0.137	0.110	0.114	0.140

	組織構造	規則・手続	リーダーシップ	人事管理システム	組織文化	加重平均
行政評価	0.065	0.087	0.008	0.120	0.051	0.332
アメーバ経営	0.057	0.053	0.147	0.041	0.068	0.366
BSC	0.027	0.018	0.042	0.044	0.039	0.170
ABC/ABM	0.012	0.011	0.007	0.026	0.026	0.082

5.2 聞き取り調査とその考察

5.2.1 聞き取り調査の概要

A 町では、組織行動を変容させ、組織の改革改善を実践している事例を検証するため、職員に対する半構造化インタビューによる聞き取り調査も実施した。

聞き取り調査の実施に際しては、①価値観の共有、②行動規範の必要性の2点について示し、これら項目を軸に関連する内容の聞き取り調査を行っている。なお、聞き取り調査は、A 町長のおよび対象者の了承を得た上で、録音を行っている。

半構造化インタビューの対象者として、組織改革の具体的に取り組んできた職員2名を選定した。B氏は、財政業務および企画関連業務に携わった経験のある管理職であり、これまでも組織改革改善に率先して取り組んできた職員である。C氏は、福祉関係の業務に携わり、複数の部下を率いる専門職で、A 町での取組みが、厚生労働省において事業化・制度化された職員である。各氏への聞き取り調査とその考察については、次のとおりである。

(1) 聞き取り調査とその考察—B 氏—

B氏は、共通の価値観を持つことについて、組織で共有できる目標がしっかりあって、個々の共感できる取組みがあることが最優先されるべきという。組織としての取組みを実践する際には、何らかのシステムを使う必要があるが、組織としての価値観を共有し、その果たすべき役割を個々の職員に浸透させれば、当事者意識が芽生え、システムは動かせるというのである。

住民が基本にあることを前提として、さまざまな事業が実施されるとすれば、職員が共有し、共感できる取組みを行う上で、職員相互が個々の役割を認識しながら、その役割を果たすことのできる組織を構築する必要性を指摘している。個々の職員が、組織として、進むべき方向性を確認できるようにするために、共有・共感できる理念を明文化すること、そして、その明文化された理念を職員に対して浸透するように伝えていくことが重要であるという。それを実践するためには、管理職自身が、組織として進むべきベクトルを共有するために、管理職相互に確認する必要がある、リーダーシップの必要性を指摘している。組織目標にベクトル合わせることで、管理職間の協力関係が構築でき、コミュニケーションを促進できるようになると、B氏は期待を寄せていた。さらに、B氏は、リーダーシップを持ち、組織において、自ら率先垂範する管理職の育成が必要であると述べている。B

氏は、これまで福岡市で行われていた DNA 活動³⁶など、多くの自治体で取り組まれていた業務改善運動（表 1－6 参照）について一定の評価をしながらも、職員に浸透した組織の改革改善につながっているとはいえないとし、ボトムアップ型の業務改善運動の限界を指摘していた。

また、B 氏は、自治体のもつ拡散的な目標が、職員の注意を分散させ、職員としての役割を認識できない要因となっているとも述べている。その結果として、目の前の仕事をこなすことだけに注力し、モチベーションも低下していると指摘していた。つまり、組織目標に対するコミットメントが失われ、組織内に傍観者や評論家が多く生まれる状況を誘発してしまうというのである。このような状況は、経営破綻以前の JAL で見られたのと同様に、当事者意識の欠如を助長する結果を招くといえる。

(2) 聞き取り調査とその考察－C 氏－

C 氏による取り組みは、厚生労働省に先進的な取り組みとして評価され、国の事業として事業として制度化されるに至っている。

かつて C 氏は、全国一律の制度による一定の枠の中で仕事を進めていたという。C 氏は、ある自治体担当者の講演会を聴講し、本来、取り組むべき事業は、住民の視点で考えなければならぬことに気づいたと述懐している。以前の C 氏の行動規範には、JAL の事例でも見られたように、価値観の偏りが認められる。具体的には、制度の枠内のサービスを提供すべきだという呪縛が、地域住民の視点を欠く行動を選択させていたといえる。つまり、サービスの範囲を制度の枠内にとどめるというマニュアル至上主義的な考え方・「プロダクトアウト型」発想が、福祉や介護における現場のように、迅速な意思決定が求められる部門においても、「お役所仕事」という行動様式をもたらしていたのである。

その後、C 氏は、住民視点の重視し、事業に取り組んだ。A 町における C 氏による取り組みは、当初は、組織内の協力を受けられるような状況ではなかったという。特に、人事異動による上司の交代次第では、事業が後退するまではいかずとも、停滞することは多かったという。現場の状況は、時間の流れとともに変動していく。過去の体験に囚われ、現場を理解しない上司、現場の行動を「統制」する意識が強く、自らが現場に赴かない上司、

³⁶ 福岡市におけるボトムアップ型の「D=できる、から始めよう」「N=納得できる仕事をしよう」「A=遊び心をわすれずに」を運動のスローガンとした業務改善運動である。

つまり、組織コンテキストを理解していない上司の人事配置が事業推進の大きな障害となったことを物語っている。さらに、上司と現場の距離感が実感されることで、コミュニケーション機能は阻害され、現場のモチベーションは低下するという状態が生みだされていたといえる。

インタビューの中で、C氏は、組織としてのビジョンを共有する必要性を強調している。そのために、C氏は、次の2つの点を実践しているという。

一つは、職員や他の関係者に対し、常にビジョンを語り続けていることである。スタッフなどとの会議や検討会において、ビジョンを語り続けることで、ビジョンに対する意識を持ち続けられるようになるという。これは、JALで見られたフィロソフィ教育と共通している。JAL再生の過程でも、価値観を共有するために、フィロソフィの明文化とともに、それを浸透させるためのフィロソフィ教育が大きな役割を果たしていた。共通の価値観を、組織メンバーに内在化するように、語り続けることで、組織として向かうべき方向性を確認し、さらに足元の状況と照らし合わせることで、修正行動をとることができる期待される。

もう一つは、組織内のコミュニケーションを活性化することである。現場の状況や課題を共有するためには、自らが現場を知ることが必要であるとともに、その背景や今後の方向性や将来像を共有するためには、コミュニケーションの促進が欠かせないというのである。経営破綻以前のJALでもみられたように、コミュニケーション不足は、管理職と現場の間に距離感をもたらし、信頼関係を損なう要因となる。B氏は、自ら行動することで、現場との距離を解消しているのである。

5.2.2 聞き取り調査からのインプリケーション

聞き取り調査からは、組織としての価値観を共有することの重要性が分かる。そして、組織としての価値観を共有するためには、個々の職員に内在化させるために、繰り返し、組織としての価値観を語り続けること、教育することの重要性が示唆されている。

また、管理職が、リーダーシップを持ち、率先垂範する必要性も示唆されている。管理職自身が、組織目標に積極的にコミットすることで、現場との距離感を縮め、信頼関係を醸成することが、組織内のコミュニケーションを活性化し、現場の状況や課題を共有することにつながる。その上で、足元の状況と照らし合わせ、適切な修正行動をとることを促す。これにより、個々の職員が、当事者意識を持ち、果たすべき役割を認識することで、

当事者意識が芽生えることで、すなわち、Simons の「双方型コントロール・システム」としての役割が期待できるといえる。

3.2.2 で述べたように、自治体で導入されているさまざまな管理会計システムが、導入時やその後の運用時に、Simons (1965) の「信条システム」と「境界システム」の機能の低さが影響している可能性を指摘した。Simons (1995) は、信条システムに基づき組織の向かうべきベクトルを示すことによって組織メンバーを動機づけ、境界システムによって組織として許容可能な領域を示していた。アメーバ経営においては、フィロソフィが、Simons (1995) が示す信条システムおよび境界システムに相当する役割を果たすものとなり、アメーバリーダーが、難しい経営判断を行う際の判断の拠りどころとなり、行うべきことと行うべきでないこと示すものとなっていた。

また、第4章の冒頭において述べたとおり、地方公務員という人材を活かすためには、多くの組織メンバーに自律的なリーダーとなる機会が与えられ、早期の人材育成が効果的になされるアメーバ経営の持つ機能が必要とされる。

以上のことから、B氏が指摘するように、組織としての価値観を共有し、その果たすべき役割を個々の職員に浸透させれば、当事者意識が芽生え、管理会計システムを動かせる可能性は高いといえる。アメーバ経営は、フィロソフィと時間当たり採算性が両輪として、それぞれ事前的控制である信条システムおよび境界システム、事後的控制である診断型コントロール・システムと双方向型コントロール・システムに対応するものである。つまり、アメーバ経営が自治体に適合的である可能性が高いといえるのである。

5.3 本章のまとめ

A町で実施した質問票調査および聞き取り調査からは、次のような結果が示された。

AHPによる検証結果では、最終目標（管理会計システムの適合可能性）に対する代替案として示した4つの管理会計システム（「行政評価」、「アメーバ経営」、「BSC」、「ABC/ABM」）間の優先度は、アメーバ経営が最も高い結果を示し、自治体へのアメーバ経営の適合可能性の高さを示す結果となった。

聞き取り調査の結果からは、個々の職員が組織としての価値観を共有することの重要性と、管理職がリーダーシップを持ち率先垂範する必要性が示唆された。この2つのことは、自治体としての「正しい価値観」がフィロソフィとして、組織に浸透し、かつ、組織の行動規範と根付くことの必要性を示唆しているといえる。また、自治体における脆弱な人材育

成の仕組みを補完する必要性を示唆していた。つまり、聞き取り調査結果は、4.4節で示したアメーバ経営の自治体への導入効果として期待される3点のうち、①官僚的組織から全員参加への自律的組織への変貌、③リーダー育成、に関連する示唆が得られるものとなった。

以上のことから、フィロソフィと管理会計システムとしての時間当たり採算制度を両輪とするアメーバ経営が、自治体に適合的である可能性を示したものであるといえる。

補遺3 AHPの数学的背景

階層のあるレベルの n 個の評価要素 E_1, \dots, E_n が存在すると仮定する。また n 個の評価要素の上位レベルの要素に対する重みを、(5.1) とする。

$$\mathbf{W} = \begin{bmatrix} w_1 \\ w_2 \\ \vdots \\ w_n \end{bmatrix} \quad (5.1)$$

このとき、評価要素 E_i, \dots, E_j に関する重要度の一対比較値、すなわち評価要素 E_j の重要度 a_{ij} は、(5.2) のようになる (ただし、 $a_{ii} = 1$, $a_{ji} = 1/a_{ij}$ とする)。

$$a_{ij} = w_i/w_j \quad (5.2)$$

したがって、一対比較行列 $A = [a_{ij}]$ は、(5.3) のようになる。

$$A = \begin{bmatrix} 1 & w_1/w_2 & w_1/w_3 & \cdots & w_1/w_n \\ w_2/w_1 & 1 & w_2/w_3 & \cdots & w_2/w_n \\ \vdots & \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ w_n/w_1 & w_n/w_2 & w_n/w_3 & \cdots & 1 \end{bmatrix} \quad (5.3)$$

なお n 個の評価要素がある場合は、 $n(n-1)/2$ 組の一対比較を行うことにより、行列 A を作成することができる。

(5.3) 式の右側から、重み列ベクトルである (5.1) を乗じると、(5.4) になる。

$$\begin{aligned} A \cdot \mathbf{W} &= \begin{bmatrix} 1 & w_1/w_2 & w_1/w_3 & \cdots & w_1/w_n \\ w_2/w_1 & 1 & w_2/w_3 & \cdots & w_2/w_n \\ \vdots & \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ w_n/w_1 & w_n/w_2 & w_n/w_3 & \cdots & 1 \end{bmatrix} \begin{bmatrix} w_1 \\ w_2 \\ \vdots \\ w_n \end{bmatrix} \\ &= n \cdot \mathbf{W} \end{aligned} \quad (5.4)$$

(5.4) 式を変形すると、次のようになる。

$$(A - n \cdot I)W = 0 \quad (I \text{ は単位行列}) \quad (5.5)$$

このとき、 $W \neq 0$ が成立するためには、 n は行列 A の固有値 λ にならなければならない。このとき、 W は行列 A の固有ベクトルとなる。なお、 I は対角要素が 1 でその他の要素が 0 の n 行 n 列の単位行列である。

このとき、 A の階数 (ランク) は 1 で、 A の固有値 ($i = 1, 2, \dots, n$) のうち 1 つだけが非零

で、他はすべて零である。

また一般に、

$$\sum \lambda_i = (\text{A の対角要素の和}) = n$$

であるから、唯一零でない λ_i を λ_{\max} とすると、(5.7) のようになる。

$$\lambda_i = 0, \lambda_{\max} = n \quad (\lambda \neq \lambda_{\max}) \quad (5.7)$$

以上から、評価要素 E_1, \dots, E_n に対する重みベクトル W は A の最大固有値 λ_{\max} に対する正規化した ($\sum w_i = 1$) 固有値ベクトルとなる。

実際に複雑な状況下の問題を解決するときは W が未知であり W を求めなければならぬので、 W は意思決定者の答えから得られた一対比較行列より計算する。このような問題は、(5.8) のように表すことができる。

$$A'W' = \lambda'_{\max} W' \quad (\lambda'_{\max} \text{ は } A' \text{ の最大固有値}) \quad (5.8)$$

したがって、 W' は A' の最大固有値 λ'_{\max} に対する正規化した固有ベクトルとなる。これにより未知の W' を求めることができる。

資料1 質問調査票用紙

	従事年数
企画関連業務	年
財政関連業務	年
人事関連業務	年

- (1) 自治体の職員を動機づけ、その職員を選択する行動が究極的に自治体としての目標の達成に合致するようにまとめていくには、どの項目が重要だと考えますか。

項目	左側が			じ 程度 左右 とも 同	右側が			項目
	非 常 に 重 要	重 要	や や 重 要		や や 重 要	重 要	非 常 に 重 要	
(記入例) ①組織のあり方 ※ ①が②に比べて、「左側が非常に重要」とした回答例	3	2	1	0	1	2	3	②人事配置 昇進や報奨
①組織のあり方	3	2	1	0	1	2	3	②人事配置 昇進や報奨
①組織のあり方	3	2	1	0	1	2	3	③組織の哲学や理念 職員としての行動規範
②人事配置 昇進や報奨	3	2	1	0	1	2	3	③組織の哲学や理念 職員としての行動規範

以下、(1)を行う上で、重要な事項は何ですか。

- (2) 「組織のあり方」の観点からみたときの重要性

項目	左側が			じ 程度 左右 とも 同	右側が			項目
	非 常 に 重 要	重 要	や や 重 要		や や 重 要	重 要	非 常 に 重 要	
組織構造	3	2	1	0	1	2	3	規則・手続
組織構造	3	2	1	0	1	2	3	リーダーシップ
規則・手続	3	2	1	0	1	2	3	リーダーシップ

(3) 「組織構造」との適合性の観点からみたときの重要性

項目	左側が			じ 程 度 重 要 同	右側が			項目
	非 常 に 重 要	重 要	や や 重 要		や や 重 要	重 要	非 常 に 重 要	
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
BSC (戦略重視の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)

(4) 「規則・手続」との適合性の観点からみたときの重要性

項目	左側が			じ 程 度 重 要 同	右側が			項目
	非 常 に 重 要	重 要	や や 重 要		や や 重 要	重 要	非 常 に 重 要	
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
BSC (戦略重視の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)

(5) 「リーダーシップ」との適合性の観点からみたときの重要性

項目	左側が			じ 程 度 重 要 同	右側が			項目
	非 常 に 重 要	重 要	や や 重 要		や や 重 要	重 要	非 常 に 重 要	
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
BSC (戦略重視の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)

(6) 「人事管理・昇進や報奨」との適合性の観点からみたときの重要性

項目	左側が			じ 程 度 重 要 同	右側が			項目
	非 常 に 重 要	重 要	や や 重 要		や や 重 要	重 要	非 常 に 重 要	
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
BSC (戦略重視の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)

(7) 「組織の哲学や理念・職員としての行動規範」との適合性の観点からみたときの重要性

項目	左側が			じ 程 度 重 要 左 右 と も 同	右側が			項目
	非 常 に 重 要	重 要	や や 重 要		や や 重 要	重 要	非 常 に 重 要	
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
行政評価 (成果を重視する手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	BSC (戦略重視の運営手法)
アメーバ経営 (全員参加型の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)
BSC (戦略重視の運営手法)	3	2	1	0	1	2	3	ABM (コスト重視の運営手法)

組織の哲学や理念・職員としての行動規範

組織の哲学や理念は、組織および組織メンバーに、共通の価値観を与えることで、考え方や行動の拠りどころとなり、行動規範となる。組織の哲学や理念は、何を行なうべきか、何を行なっていないのかを理解させることで、組織メンバーが誤った判断を起こす確率は低くすることに役立つ。

組織構造

組織における分業と調整の体系であり、分業と組織内のコミュニケーションの仕組みを決める。

規則・手続

繰り返して出現する問題に対して、職員各人に割り振られた役割を果たすことで、大量の複雑な仕事を、効率的かつ信頼性高く遂行できるようにする仕組みである。組織構造を補完する役割を果たす。

リーダーシップ

非公式な対人的な影響力のことである。フォロワーという部下としての影響の受け手がいて、リーダーという影響の送り手が存在する。リーダーたる人は、組織構造や規則と手続を使い、組織を率いて動かしていく。

アメーバ経営

アメーバ経営は、時間当たり採算制度と経営哲学（フィロソフィ）の両輪がけん引する全員参加型経営システムである。アメーバ経営では、「組織」、「管理会計」、「経営哲学」が有機的に結合し、企業家的リーダーシップをもった「人材育成」が効果的になされ、目に見えない企業文化や働く人々の人生観、価値観までに影響を与える。アメーバ経営の給与体系は、欧米流の成果主義とは違い、年功序列に近い。

BSC（バランスト・スコアカード<Blanced Scorecard>）

BSCは、戦略を重視したマネジメント・システムである。財務情報に加え、非財務指標を用いた多元的評価が行なわれる。戦略マップやスコアカードが利用される。

ABM（活動基準管理<Activity Based Management>）

戦略的コストマネジメントのシステムのひとつであり、ビジネスプロセスの革新に役立ち、抜本的な原価低減に加えて、顧客満足を増大や開発期間の短縮を目的としている点で、競争優位をもたらすシステムである。ABMの活動分析の中心的内容は、ABC[※]によるコスト情報により原価状態を把握し、ムダな活動を排除、原価の削減、顧客価値の向上による利益獲得である。

※ ABC（活動基準原価計算<Activity Based Costing>）は、活動と資源の消費との関係性に着目し間接費もしくは共通費を原価計算対象に精緻に配賦する手続きである。

第6章 結語

6.1 結論

本稿では、自治体における管理会計システムの適用可能性を明らかにするため、自治体における組織コンテキストを考慮し、MCS と採用される管理会計システムとの関係性を検討した。

人口減少や社会インフラの更新など、自治体を取り巻く環境は厳しさを増し、多くの行政課題が顕在化している。地域の活性化や多様な住民ニーズに応えること、社会インフラの適切な整備など、住民生活に必要な基礎的行政サービスの維持・向上をいかに図るかという課題に直面している。これらの課題解決のためには、自治体が、限られた資源を有効に配分・活用し、地域社会により高い成果をもたらすことを求められている。このため、自治体では、NPM の考え方を取り入れ、民間企業における経営手法を導入する取組みが行われてきた。NPM の中心的な概念の一つに「業績」があり、その測定のためには、比較可能性を持つ会計情報の有用性が高く、行政評価、BSC、ABC などの革新的な管理会計システムなどの導入が試みられた。しかし、導入後数年で、業績測定システムを廃止したり、他の手法に変更したりした自治体が少なからず存在する。こうした状況の背景には、組織コンテキストを無視した管理会計システムの導入が、組織運営に負の側面を発現させた可能性がある。すなわち、2.3.5 で示した組織上の問題を引き起こしたともいえる。組織コンテキストと導入されるシステムの間には、密接な関係があり、管理会計システムの導入に当たり、検討されるべき課題なのである。

近年、MCS については、管理会計システムにとどまらず、組織構造や組織文化など多様なシステムを含んだパッケージとしての働きが注目されている。すなわち、MCS は、多様かつ複数のコントロール手段から構成されるコントロール・パッケージという特徴をもつという考え方が広がっている。管理会計システムが機能するためには、管理会計システム以外の他のシステムとの関係を考慮することが必要となる。自治体において管理会計システムを活用するためには、自治体における組織コンテキストを考慮し、他のシステムとの関係性を明らかにすることが求められる。自治体におけるこの関係性を明らかにすることが、自治体の運営に適合的な管理会計システムを明らかにすることになり、この結果、適正かつ有効な資源配分と組織目標の達成を可能にすることが期待できる。自治体における組織コンテキストの実態を理解した上で、採用すべきシステムを検討し、プロトタイプを

示すことは、自治体の組織運営に一定のフレームワークを示すことになる。一定のフレームワークに創意工夫を加えることで、管理会計システムの採用検討に要する時間とコストを減少させることに貢献できる。

このために、本稿では、以下の検討を行った。

第1章では、問題の背景と本研究の目的と意義を述べた。管理会計システムと現代的なMCSの関係を整理した。

第2章では、自治体に採用された管理会計システム導入の事例として、行政評価、BSC、ABC、コストマネジメントに関する事例研究を概観した上で、その問題点を整理・考察し、共通する問題を抽出した。

自治体は、顕在化する課題を克服しようと、さまざまな管理会計システムの導入を試みてきた。その代表的なものとして、行政評価があるが、導入に伴う問題点も提示された。本稿では、行政評価に関する問題点として、①評価指標の設定、②情報のフィードバック、③業務負荷の増大の3点に整理した。また、行政評価と並行して、革新的な管理会計技法であるBSCやABC/ABMを導入する自治体も現れた。しかし、行政評価導入の問題点と同様の問題点が指摘されていた。

本稿では、これらに共通する問題として、管理会計システム上の問題と組織上の問題との2つに大別し、抽出した。管理会計システム上の問題は、アウトカム志向への傾倒による指標設定やフィードバックに関連していた。アウトカム志向が強いため、設定されたアウトカム指標と目標達成に向けた職員一人ひとりの行動に乖離が生じていた。他方、組織上の問題点は、管理会計システムの導入と運用についての目的や意義が組織に浸透していなかったことであった。これらのことは、単に管理会計システムを導入しただけでは、その導入効果が限定的であることを示している。

第3章において、自治体におけるコントロール・パッケージを構成するMCSとして、組織、人事管理システム、組織文化、管理会計システムを取り上げ、Simons (1995) によるLevers of controlの分析フレームワークを用いて、自治体におけるコントロール・パッケージを構成するMCS間の相互作用について検討した。

自治体の組織コンテクストを考慮し、業績管理システムの中核的機能を担ってきた管理会計システムのほかに、役割と権限の体系としての組織、人事とインセンティブに関する人事管理システム、組織コンテクストを醸成する組織文化について検討した。

Simons (1995) によるLevers of controlの分析フレームワークを用いた自治体のMCS

の検討に当たっては、自治体における組織コンテキストとコントロール・パッケージとしての MCS 間の相互作用に留意しつつ、自治体に求められる MCS について検討を行った。

第4章では、コントロール・パッケージの MCS として、アメーバ経営に注目した。アメーバ経営は、フィロソフィと管理会計システムとしての時間当たり採算制度を両輪とするコントロール・パッケージとしての MCS である。フィロソフィは、時間当たり採算制度を動かす原動力となっていた。官僚的組織とされ、経営破綻した JAL がアメーバ経営によって再生した事例を参考に、経営破綻当時の JAL と自治体との類似性を示した。その上で、自治体へのアメーバ経営の適用可能性を検討した。

第5章では、自治体に適用する管理会計システムについて、前章で検討したアメーバ経営と第2章で検討した行政評価、BSC、ABC/ABM の自治体への適合性についての検証を行った。検証に際して、A 町において、一対比較による質問票調査と半構造化インタビューによる聞き取り調査を実施した。一対比較による質問票調査を基に、AHP を用いて検証した結果、自治体におけるアメーバ経営の適合性が示された。他方、半構造化インタビューによる聞き取り調査では、組織としての価値観を共有することとリーダーシップを持ち率先垂範する管理職の存在の重要性が示された。

本稿では、自治体における管理会計システムの適用可能性について、自治体における組織コンテキストを考慮し検討した結果、自治体で導入される管理会計システムが機能不全に陥る要因として、管理会計システムそのものの問題のみならず、組織上の問題があることが分かった。さらに、Simons (1995) の分析フレームワークと関連させて検討した結果、自治体の MCS として、「信条システム」と「境界システム」の機能が低いこと、すなわち、組織としての価値観が共有されていないこと、組織としての行動規範を持たないことが、明らかとなった。アメーバ経営では、フィロソフィが大きな力を発揮する。フィロソフィは暗黙知としてではなく、組織の行動規範として明文化されている。つまり、組織としての価値観が明文化されたフィロソフィとして、「見える化」された行動規範が、管理会計システム運用には必要なのである。しかし、表面的には、行動規範が「見える化」されたからといって、組織および組織メンバーが自律的に動き出すわけではない。「見える化」された行動規範は、組織および組織メンバーに浸透され、内在化されることが重要である。内在化されることによって、「見える化」された行動規範は、組織や組織メンバーの判断や行動の拠りどころとなると考えられる。それは決して容易なことではないが、JAL における導入事例では、「見える化」された行動規範、すなわち、フィロソフィが組織や組織メンバ

一の行動の操作可能な MCS として機能していることを示している。この結果、経営破綻以前と以後の JAL を比較すると、巨大な官僚的組織が自律的な組織へと大きな変貌を遂げた要因として、「見える化」された行動規範、すなわち、フィロソフィの存在が大きい。これらのことは、経営破綻前の JAL と類似性をもつ自治体への管理会計システムの適用には、「見える化」された行動規範を自治体のコントロール・パッケージとしての MCS として活用する必要がある。これにより、組織として共有すべき価値観を明示し、内在化させることで、組織目標と業績測定の意義を組織メンバーに浸透させることができる。すなわち、第 2 章で明らかにした管理会計システムの導入と運用における組織上の問題を解決する可能性が示されているといえる。

6.2 残された課題

本研究では、自治体への管理会計の適用可能性について検討し、「正しい価値観」をもつ「見える化」された行動規範の必要性を明らかにした。JAL の事例を参考に、「見える化」された行動規範、すなわち、フィロソフィを掲げるアメーバ経営をコントロール・パッケージとしての MCS として検討した。しかし、本研究で残された課題としては、次のことがあげられる。

まず、トップ・マネジメントの存在を十分に考慮できていないことがあげられる。JAL 再生で見逃してはならないのが、経営トップのリーダーシップである。その際、JAL を再生に導いた稲盛和夫氏は、京セラや第二電電株式会社（現・KDDI 株式会社）を創業し、JAL 以外にも旧・三田工業株式会社（現・京セラドキュメントソリューションズ株式会社）などの再建を行った人物である。稲盛和夫氏のリーダーシップは、JAL 再生に大きな影響を与えた。他方、自治体のトップである首長は、政治家である。第 4 章でも触れたが、首長が、自治体の組織コンテキストを理解しなければ、組織が分断される可能性がある。組織コンテキストを理解せずに十分リーダーシップを発揮できるか否かは未知数である。しかし、自治体という組織のトップにたつ首長の存在は、自治体に大きな影響を与えることは間違いない。「正しい価値観」をもつ「見える化」された行動規範を首長と自治体職員で共有し、自治体のコントロール・パッケージとしての MCS として活用できるかは重要な課題である。

また、管理会計上の問題として取り上げた測定指標設定の難しさやコスト情報の精度と有用性のバランスについて、具体的な解決策を見いだすには至っていないことも課題であ

る。内部管理と外部報告の二つの機能を同時に追求することが、職員の実務からアウトカム指標を遠ざける結果となっている。内部管理機能を向上させるためには、職員自身がコントロール可能な指標を設定することが必要となる。

これらのことは、今後の研究課題として、取り組んでいきたい。

謝辞

本研究は、筆者が長崎大学大学院経済学研究科 経営意思決定専攻 博士後期課程における研究成果をまとめたものである。本研究を遂行し、博士論文を作成するにあたって、多くの方々にご指導ならびにご支援を賜った。

指導教員をお引き受けいただいた長崎大学大学院経済学研究科教授 岡田裕正先生には、博士後期課程の3年間を通じ、親身にかつ辛抱強くご指導をいただいた。至らない筆者が、本研究を博士論文としてまとめることができたのは、常日頃から、厳しいご指導のみならず、力強く鼓舞していただいたことによるものであり、ここに深謝の意を表したい。

副指導教員としてご指導いただいた長崎大学大学院経済学研究科教授 林徹先生、ならびに、長崎大学大学院経済学研究科教授 丸山幸宏先生には、博士論文を完成させるうえで、貴重なご助言を多数いただいた。そのあたたかいご助言に感謝申し上げたい。

さらに、博士前期課程で2年間ご指導いただいた東洋大学経営学部会計ファイナンス学科准教授 庵谷治男先生にも、心より感謝申し上げます。管理会計研究に対するとても有益なご示唆ばかりでなく、研究に対する真摯な態度を学ばせていただいた。改めて感謝の意を表したい。

また、本研究において、質問票調査と聞き取り調査にご協力いただいたA町の職員の方々には、格別のご配慮とご協力を賜り、謝意を表する次第である。業務多忙中にもかかわらず、快く質問票調査にご協力いただいた。心より御礼を申し上げます。特に聞き取り調査にご協力いただいたB氏およびC氏には、筆者の質問に対し、多大な時間を割いて、懇切丁寧にご回答いただいた。本来であれば、お名前をあげて感謝申し上げるべきであるが、調査時に守秘義務を貫徹する旨を約束したため、個別のお名前はあえて匿名とさせていただきます。大変貴重なご意見を拝聴させていただきました。感謝の意を表したい。

最後に、地方公務員としての職を辞し、大学院で研究したいという個人的なわがままを、どんな時も後押ししてくれ、いつも最大限に支えてくれる妻に深い感謝を捧げる。

参考文献

- Abernethy, M. A. and W. F. Chua (1996) "A Field Study of Control System "Redesign" : The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice," *Contemporary Accounting Research*, Vol.13, No.2, pp.569-606.
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control System: A Framework for Analysis*, Harvard University, Division of Research. (高橋吉之助訳 (1968) 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社。)
- Anthony, R. N and V. Govindarajan. (2007) *Management Control Systems, 12th ed.*, McGraw-Hill College.
- Barnard, C. I. (1938) *The Functions of the Executive*, Harvard University Press. (山本安次郎・田杉競・飯野春樹訳 (1968) 『新訳 経営者の役割』ダイヤモンド社。)
- Hatry, H.P. (1999) *Performance Measurement: Getting Results*, The Urban Institute. (上野宏・上野真紀子訳 『政策評価入門 結果重視の業績測定』東洋経済新報社。)
- Horngren, C. T., G. L. Sundem and W. O. Stratton (2002) *Introduction to Management Accounting, 12th ed.*, Prentice Hall. (渡邊俊輔監訳 『マネジメント・アカウンティング (第2版)』TAC 出版, 2004 年。)
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996) *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press. (吉川武夫訳 (1997) 『バランス・スコアカードー新しい経営指標による企業変革ー』生産性出版。)
- Kaplan, R. S. and R. Cooper (1998) *Cost & Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴訳 (1998) 『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社。)
- Kaplan, R. S. and S. R. Anderson (2004) "Time-Driven Activity-Based Costing, " *Harvard Business Review*, 82(1), pp.131-138. (スコフィールド素子訳 (2005) 「隠れた利益とコストを予測する時間主導型 ABC マネジメント」『Diamond ハーバード・ビジネス・レビュー』 Vol.30(6), pp.135-145。)
- Likert, R. (1961) *New Patterns of Management*, McGraw-Hill Books. (三隅二不二訳 (1964) 『経営の行動科学』ダイヤモンド社。)
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008) "Management control systems as a package-Opportunities, Challenges and research directions, " *Management Accounting Research*, 19, pp.287-

300.

- Merton, R. K. (1957) *Social Theory and Social Structure: Toward the Codification of Theory and Research*, Free Press. (森東吾・森好夫・金沢実・中島竜太郎訳 (1961) 『社会理論と社会構造』みすず書房。)
- Merchant, K. A. (1998) *Modern Management Control Systems: Text and Cases*, Prentice Hall.
- Otley, D. T. (1999) "Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research," *Management Accounting Research*, Vol.10, pp.363-382.
- Schein, E. H. (2010) *Organizational Culture and Leadership*, 4th ed., John Wiley & Sons, Inc. (梅津祐良・横山哲夫訳 (2012) 『組織文化とリーダーシップ』白桃書房。)
- Simons, R. (1995) *Levers of control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 (1998) 『ハーバード流「21世紀経営」の4つのコントロール・レバー』産能大学出版。)
- Weber, M. (1956) *Wirtschaft und Gesellschaft, Grundriss der verstehenden Soziologie*, vierte, neu, herausgegeben Auflage, besorgt von Johannes Winckelmann, Kapittel . Soziologie der Herrschaft(S.541-632) (世良晃志郎訳 (1960) 『支配の社会学 I』創文社。)
- 秋元正弘 (2001) 「自治体における行政評価制度の現状と課題」『LDI REPORT』2001(9), pp.5-25。
- 朝倉健太 (2010) 「事業別予算が地方議会の予算審議に与えた影響について一兵庫県川西市の事例を手がかりとして一」『法学研究』No.12, pp.69-101。
- アメーバ経営学術研究会 (2010) 『アメーバ経営学－理論と実証』KCCS マネジメントコンサルティング。
- 新江孝 (2017) 「経営戦略とマネジメント・コントロール」櫻井通晴・伊藤和憲編著『ケース管理会計』中央経済社, pp.13-27。
- 新江孝・伊藤克容 (2010) 「マネジメント・コントロール概念の再検討－コントロール手段の多様化をめぐる問題を中心に－」『原価計算研究』Vol.34(1), pp.150-160。
- 石原俊彦 (1999) 『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社。
- 石原俊彦編著 (2005) 『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社。
- 石原俊彦・村尾信尚 (2004) 「自治体の経営組織とバランス・スコアカード」石原俊彦編『自治体バランス・スコアカード』東洋経済新報社, pp.211-233。
- 伊関友伸・玉村雅敏 (2000) 「全国横断レポート－十八の先行事例分析」上山信一・玉村雅

- 敏・伊関友伸編著『実践・行政評価－事例、解説、そして Q&A』東京法令出版, pp.37-63。
- 伊丹敬之 (1986) 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- 市川市企画部 (2007) 「特集 公共サービス改革への道筋 市川市版 ABC による取り組み」『地域政策研究』No.41, pp.41-47。
- 伊藤克容 (2010) 「マネジメント・コントロール概念についての考察」『産業経理』Vol.69(4), pp.75-84。
- 伊藤嘉博 (2011) 「活動基準原価計算」浅田孝幸・伊藤嘉博編著『戦略管理会計』中央経済社。
- 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』No.30, pp.11-30。
- 稲盛和夫 (1998) 『稲盛和夫の実学－経営と会計』日本経済新聞社。
- 稲盛和夫 (2006) 『アメーバ経営 ひとりひとりの社員が主役』日本経済新聞社。
- 今村彰昭・岡西勝義 (2005) 「尼崎市の執行評価と事業別決算」石原俊彦編『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社, pp.119-149。
- 入江容子 (2002) 「地方自治体における組織構造のフラット化に関する一考察 :2つのジレンマとインセンティブ欠落の危険性」『同志社政策科学研究』Vol. 3(1), pp.257-276。
- 引頭麻実編著 (2013) 『JAL 再生 高収益企業への転換』日本経済新聞出版社。
- 上山信一 (1998) 『行政評価の時代－経営と顧客の視点から－』NTT出版。
- 上山信一・玉村雅敏・伊関友伸編著 (2000) 『実践・行政評価－事例、解説、そして Q&A』東京法令出版。
- 上山信一 (2002) 『行政の経営改革：管理から経営へ』第一法規出版。
- 潮清孝 (2013) 『アメーバ経営の管理会計システム』中央経済社。
- 梅澤正 (2003) 『組織文化 経営文化 企業文化』同文館出版。
- 梅田次郎 (2002) 「意識改革と政策形成：三重県庁における自治体組織運営の変革プロセス」『公共政策研究』Vol.2, pp. 55-69。
- 大住莊四郎 (1999) 『ニュー・パブリック・マネジメント：理念・ビジョン・戦略』日本評論社。
- 大住莊四郎 (2002) 『パブリック・マネジメント－戦略行政への理論と実践』日本評論社。
- 大田嘉仁 (2017) 『JAL の奇跡 稲盛和夫の善き思いがもたらしたもの』致知出版。

- 庵谷治男 (2017) 「マネジメント・コントロール・システムの分析フレームワークとして Levers of Control を採用することの意義と課題－Simons の所説を中心に－」『経営と経済』 Vol.96(4), pp.43-80。
- 庵谷治男 (2018) 『事例 アメーバ経営と管理会計』中央経済社。
- 大西淳也 (2010) 『公的組織の管理会計 効率性重視の公共経営をめざして』同文館出版。
- 大森彌 (2006) 『官庁システム』東京大学出版。
- 小野達也 (2008) 「都道府県の評価の 10 年－定量評価のこれまでとこれから－」『日本評価研究』 Vol.8(1), pp.19-38。
- 小野達也 (2016) 「自治体における業績測定型評価の現状と課題－20 年を経過した都道府県の取り組みの点検結果から－」『日本評価研究』 Vol.16(1), pp.3-16。
- 掛谷純子 (2015) 「管理会計手法としての行政評価と職員の意識」『京都女子大学現代社会研究』, pp.39-56。
- 加護野忠男・関西生産性本部編 (1984) 『ミドルが書いた日本の経営』日本経済新聞社。
- 檜谷隆夫著・財務省財務総合政策研究所編 (2016) 『公共部門のマネジメント－合意形成をめざして－』同文館出版。
- 数家鉄治 (2009) 「行政組織と組織理論」『大阪商業大学論集』 Vol.5(1), pp.17-32。
- 上總康行 (2010) 「アメーバ経営の仕組みと全体最適の研究」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営学－理論と実証』KCCS マネジメントコンサルティング, pp.58-88。
- 上總康行 (2017) 「アメーバ経営の利益連鎖管理とトヨタ生産システム－日本的経営にみられる機会損失管理の典型」アメーバ経営学学術研究会『アメーバ経営の進化 理論と実践』中央経済社, pp.121-140。
- 加藤年紀 (2019) 『なぜ、彼らは「お役所仕事」を変えられたのか?』学陽書房。
- 金井壽宏 (1999) 『経営組織』日本経済新聞社。
- 金子寛人 (2017) 『JAL の現場力』日経 BP 社。
- 神藤義裕・大野忠司・内藤政宏 (2005) 「豊橋市の行政評価と政策調整－政策推進のホップ・ステップ・ジャンプ－」石原俊彦編著『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社, pp.189-216。
- 川口宗徳 (2001) 「地方自治体における業績評価会計の構築」『エコノミスト・ナガサキ』 Vol.7, pp.167-188。
- 川口宗徳 (2017) 「小規模自治体における中期(実施)計画と予算管理の利用実態とその関

- 係性」長崎大学大学院経済学研究科修士論文（未公開）。
- 川口宗徳（2018）「自治体における管理会計的手法導入のレビュー」『長崎大学大学院経済学研究科研究論集』Vol.13, pp.105-127。
- 川口宗徳（2019）「地方自治体のマネジメント・コントロール・システム」『長崎大学大学院経済学研究科研究論集』Vol.14, pp.29-53。
- 木下栄蔵（2000a）『入門 AHP 決断と合意形成のテクニック』日科技連出版社。
- 木下栄蔵編著（2000b）『AHP の理論と実際』日科技連出版社。
- 木下栄蔵・田地宏一編著（2005）『行政経営のための意思決定法 AHP を使った難問打開の新技术』ぎょうせい。
- 木下栄蔵・大屋隆生（2007a）『戦略的意思決定手法 AHP』朝倉書店。
- 木下栄蔵・大屋隆生編著（2007b）『企業・行政のための AHP 事例集 意思決定支援ツールの上手な活用法』日科技連出版社。
- 北居明・鈴木竜太（2010）「マネジメントシステムとしてのアメーバ経営-R. リカートによるシステム4 との比較を通じて」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営学—理論と実証』KCCS マネジメントコンサルティング, pp.159-183。
- 北大路信郷（2008）「自治体における品質経営実現のためのマネジメント・システム～静岡県の新公共経営（NPM）システムの設計思想～」静岡県編著『県庁を変えた「新公共経営」～行政の生産性の向上を目指して～』時事通信社。
- 北川賀寿男（2005）「長浜市の事務事業評価と目的体系図」石原俊彦編著『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社, pp.69-97。
- 木村彰吾（2003）『関係性のパターンと管理会計』税務経理協会。
- 工藤裕子（2000）「中小市町村にとってのモデルはあるのか」上山信一・玉村雅敏・伊関友伸編著『実践・行政評価—事例、解説、そして Q&A』東京法令出版, pp.183-199。
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸（2017）「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか—導入企業97社へのアンケートに基づく実態調査」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営の進化 理論と実践』中央経済社, pp.233-261。
- 小林哲夫（1999）「戦略的管理会計に関する一考察—アカウンタビリティのスタイルとプロセス—」『會計』Vol.155(1), pp.1-12。
- 児山正史（2006）「青森県政策マーケティング委員会の7年（1）—自治体行政における社会指標型ベンチマーキングの活用—」『人文社会論叢』Vol.16, pp.57-77。

- 児山正史 (2007)「青森県の政策マーケティングと総合計画策定 ―自治体行政における社会指標型ベンチマーキングの活用―」『人文社会論叢』 Vol.19,pp.107-118。
- 児山正史 (2013)「愛知県4市のまちづくり指標と行政評価・予算編成(1) ―自治体行政における社会指標型ベンチマーキングの活用―」『人文社会論叢』 Vol.29,pp.31-49。
- 近藤大輔・三矢裕 (2017)「サービスの品質を高めるアメーバ経営―日本航空株式会社の客室サービスを変えた JAL フィロソフィ」アメーバ経営学学術研究会『アメーバ経営の進化 理論と実践』中央経済社, pp.19-40。
- 櫻井通晴 (2015)『管理会計 (第6版)』中央経済社。
- 櫻井通晴編著 (2002)『企業価値創造のための ABC とバランスト・スコアカード』同文館出版。
- 佐藤幹 (2013)『自治体・非営利組織のマネジメント・コントロール―バランスト・スコアカードの効用と限界―』創成社。
- 佐藤徹 (2009)『自治体行政と政策の優先順位づけ “あれもこれも”から“あれかこれか”への転換』大阪大学出版会。
- 佐藤紘光 (1993)『業績管理会計』新世社。
- 重見秀和 (2015)「地方自治体における TDABC の活用―ABC における理論・実践の流れの中で―」『東アジア研究』 Vol.13, pp.195-221。
- 柴健次・松尾貴巳 (2012)「行財政改革のための「予算企画」」『会計検査研究』 No.46, pp.45-63。
- 下川祥二 (2004)「福岡市の戦略経営とバランス・スコアカード」石原俊彦編『自治体バランス・スコアカード』東洋経済新報社, pp.63-85。
- 城山佳胤 (2009)「権限委譲による自治体組織改革に関する提案 ―枠配分予算方式による分権制行政組織の創造―」『Policy Studies Review』, pp.33-58。
- 神野直彦・小西砂千夫 (2014)『日本の財政』有斐閣。
- 杉田水脈 (2005)「自治体行政評価の変遷―わが国先進事例の比較分析―」石原俊彦編著『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社, pp.43-67。
- 鈴木寛之 (2017)「京セラ・アメーバ経営と経営環境の変化」アメーバ経営学学術研究会『アメーバ経営の進化 理論と実践』中央経済社, pp.211-232。
- 田尾雅夫 (1990)『行政サービスの組織と管理』木鐸社。
- 田尾雅夫 (2010)『公共経営論』木鐸社。

- 田尾雅夫 (2012) 「現代組織論」 勁草書房。
- 田尾雅夫 (2015) 『公共マネジメント 組織論で読み解く地方公務員』 有斐閣ブックス。
- 高萩栄一郎・中島信之 『Excel で学ぶ AHP 入門』 オーム社。
- 高橋邦丸 (2002) 「地方自治体の予算編成プロセス」 杉山学・鈴木豊編著 『非営利組織体の会計』 中央経済社, pp.228-257。
- 高橋謙輔 (2008) 「北上市における経営改革の取組み－戦略的な行政経営への転換の試み－」 『NIRA モノグラフシリーズ』 No.4。
- 田口春彦 (2005) 「福井市の施策進行管理と自治体ベンチマークジョーズ三兄弟の新展開－」 石原俊彦編著 『自治体行政評価ケーススタディ』 東洋経済新報社, pp.251-274。
- 田中啓 (2008) 「都市自治体の評価:本格普及から 10 年後の実態」 『日本評価研究』 Vol.8(1), pp.39-57。
- 田中啓 (2014) 『自治体評価の戦略』 東洋経済新報社。
- 田中啓 (2016) 「公共部門の評価と計数的マネジメント」 榎谷隆夫編著・財務省財務総合政策研究所編 『公共部門のマネジメント 合意形成をめざして』 同文館出版, pp.233-256。
- 田中正司・高芝正幸 (2005) 「三木市の業務棚卸と機構改革－政策と組織の一致－」 石原俊彦編著 『自治体行政評価ケーススタディ』 東洋経済新報社, pp.99-118。
- 谷武幸 (2010) 「業績管理会計の意義」 谷武幸・小林啓孝・小倉昇 『業績管理会計』 中央経済社, pp.3-30。
- 辻清明 (1969) 『新版 日本官僚制の研究』 東京大学出版会。
- 鶴岡将司・福元渉・大西淳也 (2016) 「公共事業における費用便益分析等の役割」 『PRI Discussion Paper Series』 No.16A-03。
- 寺本義也 (2005) 『コンテキスト転換のマネジメント－組織ネットワークによる「止揚的融合」と「共進化」に関する研究』 白桃書房。
- 豊島英明 (2004) 「神戸市の経営品質向上活動とバランス・スコアカード」 石原俊彦編 『自治体バランス・スコアカード』 東洋経済新報社, pp.163-193。
- 中里透 (2005) 「行財政改革と公会計情報:事務事業効率化に対する寄与と限界」 山本清編 『「政府会計」改革のビジョンと戦略,会計なき予算、予算なき会計は虚妄』 中央経済社, pp.177-209。
- 中嶋学・新川達郎 (2004) 「地方自治体における人事異動に関するアンケート調査報告」 『同志社政策科学研究』 Vol.5(1), pp.85-99。

- 中根千枝 (1967) 『タテ社会の人間関係：単一社会の理論』 講談社。
- 西尾勝 (2001) 『行政学 新版』 有斐閣。
- 西出順郎 (2016) 「自治体評価を振り返る－「活かさず殺さず」の 20 年－」『日本評価研究』 Vol.16(1), pp.17-30。
- 西野勝明 (2014) 「自治体職員による組織評価と自らの行動評価－3 自治体の調査から－」『経営と情報』 Vol.27(1), pp.27-39。
- 沼上幹 (2004) 『組織デザイン』 日本経済出版社。
- 野中郁次郎 (1985) 『企業進化論』 日本経済新聞社。
- 間宏 (1989) 『日本的経営の系譜』 文眞堂。
- 長谷部英司・増田昭男・森口清滋「札幌市のトップ・マネジメントとバランス・スコアカード」石原俊彦編『自治体バランス・スコアカード』 東洋経済新報社, pp.87-124。
- 馬場伸一 (2004) 「イギリス自治体経営におけるバランス・スコアカード－サリー県のパフォーマンス・ホイール」石原俊彦編『自治体バランス・スコアカード』 東洋経済新報社, pp.33-61。
- 濱口桂一郎 (2009) 『新しい労働社会－雇用システムの再構築へ』 岩波新書。
- 浜田和樹 (2011) 「活動基準管理」浅田孝幸・伊藤嘉博編著『戦略管理会計』 中央経済社。
- 廣本敏郎 (2009) 『自律的組織の経営システム』 森山書店。
- 福嶋隆宏 (2008) 「自治体行政内部における政策評価情報の活用実態に関する考察－埼玉県深谷市を事例として－」『地域政策研究』 Vol.10(4), pp.75-84。
- 藤野雅史 (2007) 「マネジメントプロセスにおける業績測定システムの利用－わが国の地方自治体のケーススタディー－」『会計検査研究』 No.36, pp.19-39。
- 古市峰子・宮田慶一 (2001) 「公的年金と地方自治体における会計および政策評価のあり方」『金融研究』 2001(1), pp.127-161。
- 古川俊一・北大路信郷 (2004) 『(新版) 公共部門評価の理論と実践－政府から非営利組織まで－』 日本加除出版。
- 堀北秀一・妹尾剛好・横田絵里 (2010) 「地方政府のマネジメント・コントロールにおける情報活用：日本での実態調査から示唆」『三田商学研究』 Vol.53(4), pp.35-53。
- 本莊重弘 (2008) 「自治体のガバナンスと行政評価－川西市における取組みを通じて－」『NIRA モノグラフシリーズ』 No.5。
- 本莊重弘 (2011) 「川西市における行政評価の取り組みとベンチマーキングの可能性」『日

- 本評価研究』Vol.11(2),pp.45-54。
- 前島雅彦（2005）「特集 自治体に広がる民間経営手法-BSC 姫路市、千代田区が本格導入 ABC 東京都、福岡市は給水原価を管理」『日経グローバル』Vol.31, pp.36-42。
- 升岡勝友・寺崎理恵・松村竜太・石原俊彦（2004）「バランススコアカードの基礎知識」石原俊彦編『自治体バランス・スコアカード』東洋経済新報社, pp.11-32。
- 増田寛也・日本創成会議人口問題検討分科会（2014）「緊急特集 消滅する市町村 523～壊死する地方都市～」『中央公論』Vol.6, pp.18-43。
- 松尾貴巳（2003）「地方公共団体における戦略的業績管理システムの構築に向けて―池田市のケース―」『大阪府立大学研究』Vol.48(2), pp.31-51。
- 松尾貴巳（2006）「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―」『会計検査研究』No.33, pp.121-135。
- 松尾貴巳（2009）『自治体の業績管理システム』中央経済社。
- 松尾貴巳（2010）「自治体における業績評価システムの多様性と有効性」『国民経済雑誌』Vol.202(2), pp.29-45。
- 松尾貴巳（2010）「非営利組織の業績管理」谷武幸・小林啓孝・小倉昇編著『業績管理会計』中央経済社, pp.351-377。
- 松尾貴巳（2012）「地方公共団体の予算編成における相対的業績評価に関するケース研究―伊丹市の事例―」『国民経済雑誌』Vol.205(5), pp.53-67。
- 松尾貴巳（2014）「自治体における事業企画の分権化と業績管理―北上市における震災復興支援の事例」『国民経済雑誌』Vol.209(5), pp.31-44。
- 松尾貴巳（2016）「地方公共団体における導入事例研究」檜谷隆夫・財務省財務総合政策研究所編『公共部門のマネジメント―合意形成をめざして―』同文館出版, pp. 85-125。
- 松尾敏充（2006）「千代田区の BSC の意義と他の地方公共団体への適用可能性」『地域デザインフォーラム・ブックレット』No.13, pp.148-169。
- 真山達志（2001）「自治体における事業評価導入の多面的意義」『会計検査研究』No.24, pp.45-53。
- 鞠子博則（2005）「市川市における電子自治体への取組み 第 2 回 業務の内部構造を可視化する」『法律文化』2005(July), pp.32-33。
- 南昌則（2004）「八尾市の地域経営とバランス・スコアカード―BSC の発想を活かす行政

- 経営―」石原俊彦編著『自治体バランス・スコアカード』東洋経済新報社, pp.195-210。
- 南学 (2003)『行政経営革命―「自治体 ABC」によるコスト把握』ぎょうせい。
- 南学 (2006)『実践!「自治体 ABC」によるコスト削減―成果を出す行政経営』ぎょうせい。
- 三矢裕 (2003)『アメーバ経営論 ミニプロフィットセンターのメカニズムと導入』東洋経済新報社。
- 宮寄浩 (2000)「活動基準原価計算 (ABC)を活用した行財政運営の効率化―四日市市における事例を参考に」『行政&ADP』Vol.36(1), pp.10-18。
- 宮寄浩・中村雅展・柏木恵 (2004)「ABC/ABM の地方自治体への適用」櫻井通晴編『ABCの基礎とケーススタディ 改訂版』東洋経済新報社。
- 宮澤正泰 (2016)「習志野市の事例研究」榎谷隆夫・財務省財務総合政策研究所編 (2016)『公共部門のマネジメント―合意形成をめざして―』同文館出版, pp. 2004-232。
- 宮田昌一・鈴木潔 (2012)「都市自治体の予算編成手法に関する調査研究―最先端予算編成―」『都市とガバナンス』Vol.17, pp.125-131。
- 宮本幸平 (2004)『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社。
- 武藤賀典・檜崎早百合 (2004)「名古屋市の行政評価とバランス・スコアカード」石原俊彦編『自治体バランス・スコアカード』東洋経済新報社, pp.125-161。
- 武藤賀典・檜崎早百合 (2005)「名古屋市の行政評価と経営改革―事務事業評価を中心としたシステム改革―」石原俊彦編著『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社, pp.151-187。
- 村松岐夫 (2008)『公務改革の突破口 政策評価と人事行政』東洋経済新報社。
- 目時壮浩 (2009)「非営利組織における管理会計の貢献可能性」『産業経理』Vol.69(3), pp.148-158。
- 元吉由紀子 (2015)『地方が元気になる 自治体経営を変える改善運動』東洋経済新報社。
- 森田直行 (2014)『全員で稼ぐ組織 JAL を再生させた「アメーバ経営」の教科書』日経 BP 社。
- 山城章 (1958)『経営』日本経済新聞社。
- 山路栄一・野呂親宏 (2005)「三重県の政策評価とマネジメント・システム―みえ政策評価システムとみえ行政経営体系―」石原俊彦編『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社, pp.217-250。
- 山本清 (1997)「地方公務員の行動様式と人事制度に対する意識―係長へのアンケート調

査から－』『商学討究』 Vol.44(3), pp.15-47。

山本清 (2001) 『政府会計の改革-国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』 中央経済社。

山谷清志 (1997) 『政策評価の理論とその展開－政府のアカウンタビリティ－』 晃洋書房。

山谷清志 (2006) 『政策評価の実践とその課題－アカウンタビリティのジレンマ－』 萌書房。

吉川富夫 (2000) 「東京 23 区の多彩なアプローチ」 上山信一・玉村雅敏・伊関友伸編著『実践・行政評価－事例、解説、そして Q&A』 東京法令出版, pp.155-182。

横田絵里 (1998) 『フラット化組織の管理と心理－変化の時代のマネジメント・コントロール』 慶応義塾大学出版会。

横田絵里 (2004) 「日本企業の業績評価システムに影響を与えるコンテキストについての一考察」『日本管理会計学』 Vol.13(1・2)。

横田絵里 (2010) 「業績管理会計と組織行動」 谷武幸・小林啓孝・小倉昇『業績管理会計』 中央経済社, pp.63-85。

横田絵里・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好 (2016) 「マネジメント・コントロールの分析枠組みから見た管理会計研究－文献分析による検討－」『原価計算研究』 Vol. 40(2), pp.125-138。

横田絵里・金子晋也 (2014) 『マネジメント・コントロール－8つのケースから考える 人と企業経営の方向性』 有斐閣。

吉田英介・福島一矩・妹尾剛好 (2012) 『日本の管理会計の探求』 中央経済社。

渡邊耕三 (2003) 「みえ政策評価システムについて」『ESP』 No.452, pp.32-36。

(Web)

川西市 (2017) 「平成 28 年度決算成果報告書」 http://www.city.kawanishi.hyogo.jp/_res/projects/default_project/_page_/001/003/647/saabisu1-1.pdf(2018 年 6 月 7 日アクセス)

財務省 (2018) 『法人企業統計/四半期別調査 (2017 年度 10～12 月期/4.非製造業』 http://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00350600&tstat=000001047744&cycle=2&year=20171&month=24101200&tclass1=000001047745&result_back=1 (2018 年 10 月 18 日アクセス)

佐藤徹 (2013) 「行政経営に関する全国自治体調査 (概要版)－第 1 報－」 http://www.city-yamagata.gifu.jp/lsc/lsc-upfile/article/66/78/6678_1035_file.pdf (2018 年 6 月 7 日ア

セス)

総務省 (2006)「地方公共団体における行政評価の取組状況」<http://www.clair.or.jp/j/forum/honyaku/hikaku/pdf/H18toukei-zaiseihyouka.pdf> (2018年6月23日アクセス)

総務省 (2014)「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chikousuiken/houkokusyo.html (2018年5月15日アクセス)

総務省 (2016)「統一的な基準による地方公会計マニュアル」<http://www.soumu.go.jp/main/content/000426687.pdf> (2018年6月5日アクセス)

総務省 (2017a)「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の公表」http://www.soumu.go.jp/main_content/000501924.pdf (2019年6月27日アクセス)

総務省 (2017b)「統一的な基準による財務書類の整備予定等調査(報道資料)」http://www.soumu.go.jp/main_content/000530616.pdf (2018年5月29日アクセス)

総務省 (2017c)『平成28年度 市町村別決算状況調』http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/h28_shichouson.html (2018年10月28日アクセス)

総務省 (2018a)「地方公会計の活用の促進に関する研究会報告書」http://www.soumu.go.jp/main_content/000543250.pdf (2018年5月29日アクセス)

総務省 (2018b)『平成29年地方公共団体定員管理調査結果(平成29年4月1日現在)』http://www.soumu.go.jp/main_content/000524356.pdf (2018年10月18日アクセス)

東京市町村自治調査会 (2013)『市町村の総合計画のマネジメントに関する調査研究報告書』https://www.tama-100.or.jp/cmsfiles/content/.../275/h25sougoukeikakuzenpe_zi.pdf (2018年6月25日アクセス)

内閣府経済社会総合研究所 (2009)「自治体の経営革新－新たな公共経営に向けた挑戦－」http://www.esri.go.jp/jp/archive/e_rnote/e_rnote-010/e_rnote006_01.pdf (2018年6月1日アクセス)

日本航空株式会社 (2019)「IR情報 過年度データ」<https://www.jal.com/ja/investor/library/data.html> (2019年10月28日アクセス)

濱口桂一郎 (2013)「今後の労働法制のあり方」産業競争力会議分科会, https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/bunka/koyou_hearing/dai1/siryoushi.pdf (2019年6月19日アクセス)

町田市 (2018)「自治体間ベンチマーキングの概要」<https://www.city.machida.tokyo.jp/shisei/gyousei/keiei/benchmarking/citybenchmarking.html> (2018年6月25日アクセス)

三重県(2002)「平成14年度当初予算施策別要求概要」<http://www.pref.mie.lg.jp/ZAISEI-HP/78993028783.htm> (2018年6月14日アクセス)

三重県(2011)『「みえ行政経営体系による県政運営」のあらまし』 www.pre.mie.lg./GY-OUKAKU/HP/70853044390.html/000057674.pdf (2018年4月25日アクセス)