

自治体 PDCA サイクルの有効性に関する研究
—行政評価と会計情報に着目して—

2020年 3月

生 方 裕 一

自治体 PDCA サイクルの有効性に関する研究
—行政評価と会計情報に着目して—

生 方 裕 一

システム情報工学研究科
筑波大学

2020年 3月

目次

序章 問題設定	1
第1節 研究背景	1
第2節 研究目的と研究対象	3
第3節 リサーチ・サイトと論文構成	8
第1章 行政型 PDCA サイクル—予算編成へのフィードバック・コントロール とフィードフォワード・コントロールに注目して—	12
第1節 はじめに	12
第2節 PDCA サイクルの歴史	13
第3節 行政組織と PDCA サイクル	15
第4節 行政型 PDCA サイクルの Check 機能	21
第5節 行政型 PDCA サイクルの Action 機能	26
第6節 結論と今後の研究課題	31
第2章 予算編成時における行政評価情報の効果検証	33
第1節 はじめに	33
第2節 行政評価の普及と課題	34
第3節 先行研究と仮説	36
第4節 研究方法	40
第5節 実験結果	47
第6節 結論と課題	56
付録 2014 年度行政評価シート	58
第3章 予算編成時における行政評価情報の効果検証—予算要求時の急激な外 部環境変化への対応を踏まえて—	60
第1節 はじめに	60
第2節 先行研究と仮説	61
第3節 研究方法	64
第4節 実験結果	69
第5節 結論と課題	74
付録1 2015 年度行政評価シート	76
付録2 2015 年度実施計画再ローリングシート	78
第4章 予算要求時における資産老朽化情報の効果検証	79
第1節 はじめに	79
第2節 わが国地方自治体の会計	80
第3節 先行研究と仮説	83

第4節 実験デザイン.....	86
第4節 実験結果.....	90
第5節 結論と課題.....	92
付録. 本実験研究で用いた質問紙.....	94
第5章 わが国地方自治体における会計情報利活用の新たな発展可能性.....	99
第1節 はじめに.....	99
第2節 公会計改革が必要な理由.....	100
第3節 海外における研究と実践.....	104
第4節 わが国における研究の展開.....	107
第5節 「協働」による行政運営への参画.....	110
第6節 今後の研究課題.....	114
終章 結論と課題.....	117
第1節 各章の要約.....	117
第2節 研究の限界と今後の課題.....	122
謝辞.....	124
参考文献.....	125

序章 問題設定

第1節 研究背景

2018 年度現在、わが国には、地方自治体¹として 1,788 団体が存在する。その内訳は、47 都道府県、1,718 市町村、23 特別区である（総務省 2018）。従来であれば、これらの地方自治体は、地方自治法などの法律や各種制度に基づく法定業務を滞りなく遂行することが求められていた（山谷 2012）。しかし、昨今、わが国の多くの地方自治体が、少子高齢化に伴う社会変化、及びそれらを原因の一つとする財政状況の悪化に直面している（生方 2017）。その結果、各地方自治体は、悪化する財政状況の中、限られた歳入の中からいかに効率的に行政組織を運営し、各種事業を行っていくかを考えなければなくなっている（松尾 2009）。この状況に対応するために、従来通りに法定業務を遂行するだけではなく、少子高齢化・財政悪化・地方分権の推進等を踏まえて、公的サービスの提供という観点から行政運営のあり方を見直す、という新しい行政運営の在り方を模索する動きが生まれている（Pollitt and Bouckaert 2017）。

五艘（2004）は、地方自治体の行政運営能力の向上には、各職員が自身の能力向上や意識改革を行うことに加え、行政組織全体としての意思決定の適正化や業務の効率化が必要であると述べている。すなわち、従来の行政組織における意思決定は、主に中央政府の采配による補助金制度や法規・法令・制度等に基づくものである（五艘 2004）。そのため、地方自治体が自立して意思決定を行うためには、地方自治体に新たな行政経営システムの導入を行う必要があるとする（五艘 2004；刈谷 2010）。

この新たな行政経営システムの運営にあたり、地方自治体という行政組織に企業経営の経営理念・手法を導入することが行われている（松尾 2006）。これは、実施された事業の業績や成果に基づいて行政組織を運営する（Hood 1995a, 1995b；Pollitt and Bouckaert 2017）ことで、行政サービスの品質向上や行政組織の効率化、及び活性化を図ること（Hood 1995b；大住 1998）が目的である。これら企業経営の手法の導入により、行政組織の改善を行う取組みは、New Public Management（以下 NPM と称する）と呼ばれている（Hood 1991；大住 1998）。

NPM は、新制度派経済学や経営管理論を起源とする（Hood 1991；O'Reilly and Reed 2011；小田切 2018）。そのため NPM は「限定された合理性を持つと同時に利己的な経済行為者が生じさせる厚生損失を最小化させるため、適切な『制度』がデザインされていることを説明する分野」（鈴木ほか 2001, 5）である新制度派経済学、さらには「専門的管理や、結果の達成のための高度な裁量等、企業経営モデルの

¹ 地方自治法上の正式名称は「普通地方公共団体」（都道府県と市町村）もしくは「特別地方公共団体」（特別区、地方公共団体の組合、財産区、地方開発事業団）である。しかし、「地方公共団体」という名称は、国家機関の構成要素の一部、あるいは中央政府の出先機関という印象を与えてしまうため、「住民が作る政府」という意味を持たせるために「地方自治体」と呼ばれることが一般的になっている（杉永 2015）。本稿では、地方自治を担う組織として都道府県、市町村、特別区を想定し、これら 3 組織の総称として「地方自治体」という名称を用いる。

公共部門への導入という教義を生んだ」（小田切 2018, 102）経営管理論に基づき、「民間部門のマネジメント改革の考え方を公共部門に応用」（鈴木ほか 2001, 5）するために「目標を達成するための最適な手段を決める権限（予算，人員等）を manager に与える（letting managers manage）とともに，結果に対する責任を負わせる（making managers manage）」（鈴木ほか 2001, 5）のである。

新制度派経済学²や経営管理論から派生した NPM は「経営学や経済学に理論的根拠を置きながら，民間企業における経営手法等を積極的に導入することによって，効果的・効率的な行政運営を行い，質の高い行政サービスの提供を実現しようとするもの」（外山ほか 2014, 34）と定義される。ここで述べられている民間企業における経営手法とは，①戦略，②内部管理，③外部マネジメントを踏まえた組織経営を行う事である（Allison 1982；外山ほか 2014）。大住（2002）によると，この経営手法は具体的には以下のことを意味する。すなわち，①行政組織に対して，政策や担当業務に優先順位をつけ，日々戦略的に業務を行うこと，②①の優先順位に基づく戦略に従い，各々の事業に設定された業績目標の達成に向けて，どのように資源や人材を割り当てるのかを考えること，③行政組織の運営を職員だけでなく，住民も参画させ，職員と住民とが協働で運営する行政組織を目指すこと，である。

従来の行政組織は，公共サービスの提供を独占しており，公共サービスの提供に際して競争を意識することはなかった（山谷 2012）。これに対し，NPM に基づく行政改革が行われた場合，経済性・効率性・有効性を意識した公共サービスの提供が行われることになる（松尾 2010）。そして，これら 3 つの視点を向上させるために，行政組織に対して競争の導入と外部統制の強化（Lapsley 2009）が図られる。すなわち，民間企業，NPO，他の行政機関との間の競争を意識することになる（Hood 1995a）。そのため，行政組織といえども，民間企業と同様に遂行すべき業務を明確にした上で，サービス提供後，一定期間経過後に行われる事後評価に基づいて，提供した公共サービスや実施した事業の評価制度が求められる（曾我 2013；曾我 2019）ことになる。

NPM に基づく評価制度のうち，わが国初の事例は 1996 年に三重県にて導入された事務事業評価システムである（梅田 2001；松尾 2009；山谷 2012）。この制度は，1990 年代初頭にわが国の地方財政が悪化したことに伴い，当時の北川正恭知事による行政改革運動³の 1 つとして導入された。このとき導入された事務事業評価システムは，「成果志向，結果重視の行政運営を真に追い求める道具」（梅田 2001, 70）として業績測定型の事後評価を行うことを目的としていた（梅田 2001）。これに続き，静岡県で業務棚

² NPM は，新制度派経済学の中でも，特にプリンシパル・エージェント理論，取引費用理論，部局最大化理論の影響を受けている（鈴木ほか 2001）。

³ 北川知事の行政改革運動は，サービス，分かりやすさ，やる気，改革の頭文字を用いて「さわやか運動」と称された（梅田 2001）。これは，「生活者を起点に行政を見つめ直して運営することにより行政の価値を高める」（梅田 2001, 70）ことを目的とした行政改革であった。当時の三重県の行政改革の中心は，このさわやか運動の 1 つとして導入された事務事業評価システムとこのシステムと連動した総合計画の作成，及び行政システム改革にあった（梅田 2000）。

卸表の導入が行われ、以降、多くの地方自治体で行政活動に対する評価制度が導入されている（松尾 2010）。

NPM に基づいた行政改革は、市場原理に立った行財政改革の遂行（Hood 1991；大住 1998）を目指すものである。その遂行にあたり、世界中の公的部門において、事後評価のみならず、公的部門会計の見直し⁴も行われている（Hood 1995b）。これは、公的部門の運営の効率化のために、発生主義会計の有効性（Hood 1991；筆谷ほか 2004）に基づき、今までの現金主義会計から発生主義会計への移行を目指すものである（Pollitt and Bouckaert 2017）。現金主義会計と比較した場合の発生主義会計の利点について、筆谷ほか（2004）は、以下の3つの利点として整理している。すなわち①行政組織と民間企業等との比較を可能にする、②①により、行政組織に競争が導入されることで、行政組織が扱う事業のコストダウンが図られる、③行政組織の保有資産に関する情報を統合的に管理可能になる、という点である（筆谷ほか 2004）。

わが国では、先進諸国と同様に、行政組織における発生主義会計への移行が既に進められている。特に1990年代後半に地方自治体財政の悪化が顕著になったことから、組織内部における行政改革、及び住民に対する説明責任の向上を目的として、地方自治体における会計改革の必要性が認識されるようになっていく（筆谷 2003；筆谷 2004）。その結果、一部の地方自治体（熊本県、岐阜県高山市、滋賀県近江八幡市）による独自改革（隅田 2000）や、東京都会計基準（東京都会計管理局 2019）などの自治体独自の基準を経て、総務省による統一的基準の公開（総務省 2015b）が行われている。

第2節 研究目的と研究対象

2-1 研究目的

現在、わが国の地方自治体は民間企業と同様に、効率的なマネジメントを求められているという状況にある（松尾 2009）。このような状況下において、行政組織におけるマネジメント・コントロールシステムの構築の重要性が指摘されている（Anthony and Young 2003；松尾 2009）。そこで、行政評価の実施、評価結果等の行政評価情報や公会計情報の整備に多くの手間とコストが投入されてきた。また、上記の重要性の指摘に基づき、既に NPM に基づく行政評価の導入、及び公会計改革を踏まえたマネジメント・コントロールシステムの効果検証が行われてきた（目時・妹尾 2012）。しかし、情報の整備に多くの手間とコストが投入されているにも関わらず、これらの情報の有効活用については課題がある（堀北ほか 2010；大塚 2012；総務省 2017）。また、行政評価情報の有用性については、予算編成と連動した行政評価が予算配分や部局間の連携において重要である（Melkers and Willoughby 2005）ことが指摘されている一方で、行政評価の実施は、行政組織全体として適切な行動をするうえで阻害要因となりうる

⁴米国、英国、ニュージーランドをはじめとする先進諸国では、公会計改革と行政評価に基づく行財政改革が進められている。その結果、これらの国々では、公的部門の会計や監査の制度を変更しつつある（金子 2010）。

(Lapsley 1999 ; Bohte and Meier 2000) ことも指摘されている。このように、現状では、先行研究において、行政評価情報の有用性に関する一貫した答えが示されていない。

したがって、本研究では、行政評価を実施することで得られた行政評価情報と会計情報が予算編成に与える効果を検証する。なお、これらの情報のうち、会計情報については、その一部である資産老朽化情報を扱う（図 0-1）。会計情報として資産老朽化情報を用いた理由については本節の 2-4 について詳述する。わが国地方自治体において、これらの情報の実務における有用性、特に予算編成時に及ぼす効果を検証することが本研究の目的である。

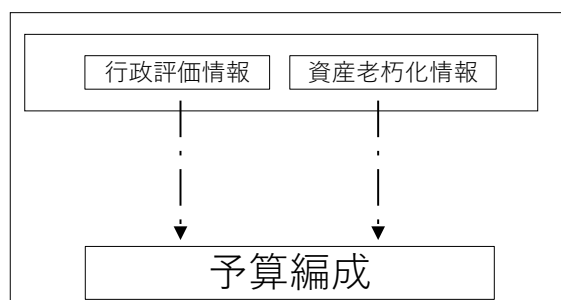


図 0-1 本研究の検証内容

検証にあたり、茨城県常総市における事務事業を対象としたランダム化比較実験（第 2 章・第 3 章）、及び同市職員を対象に、職員の予算要求行動を検証した質問紙実験（第 4 章）を実施した。これらの実験研究を踏まえることで、本研究は、①わが国中小規模の自治体における行政評価、会計情報が予算編成時与える効果に関する理論形成、②自治体会計情報の整備に対する実務的貢献、③実験的手法を用いた会計学研究の提示、の 3 点について研究の意義が認められることが期待される。

2-2 地方自治体の予算編成過程

まず、本研究の対象となる地方自治体の予算編成過程について整理する。一般的な地方自治体では、地方自治法、および地方財政法に基づき、以下の年間予定に基づいて次年度予算編成が行われる。すなわち、①予算編成方針の通知（10 月下旬）、②予算要求書の作成・提出（10 月下旬～12 月上旬）、③財政担当課によるヒアリング（12 月中旬～12 月下旬）、④財政課長査定（1 月中旬～1 月下旬）、⑤首長査定（2 月上旬～2 月中旬）、⑥予算案公表（2 月下旬）、⑦議会上程・議案審議・議決（3 月）、である。そして、わが国の地方自治体では、地方自治法が定める以下の「予算に関する原則」（表 2-3）に基づいて予算が作成される（利行 2017）。

表 0-1 地方自治法が定めるわが国地方自治体における「予算に関する原則」

原則	内容	地方自治法
統計予算主義の原則	一会計年度における一切の収入及び支出は全て歳入歳出予算に編入しなければならない	210 条
単一予算主義の原則	一会見年度における一切の収入及び支出は、単一の予算に計上して一般会計の下に処理しなければならない	209 条 218 条
予算統一の原則	予算は、予算科目、予算様式等を統一することによって系統的に統合調整しなければならない	216 条
会計年度独立の原則	各会計年度における歳出は、その会計年度の歳入をもって充て、毎会計年度の歳出予算の経費の金額は翌年度において使用することができない	208 条 2 項 220 条 3 項
予算の事前協議の原則	予算は、年度開始前に議会に提出され、議決を経なければならない	211 条 1 項
予算公開の原則	予算は、予算要領の公表、歳入歳出予算の執行状況の公表等によって住民に対して公開されなければならない。	219 条 2 項 243 条の 3

利行（2017）p.16 より一部改変

わが国地方自治体の現行の予算は、その目的に従って、議会費、総務費、商工費、民生費などの款に区分される。さらに、各款は、項、目、節に細分されている（藤森 2001）。このように費目分類を用いて予算管理を行う事で、会計システムを事業担当部部署に関連づけて会計処理を行うことができる（藤森 2001）。これは、各部署の長の責任において管理可能な数値が示されることになり、内部管理にも役立つというメリットがある（藤森 2001）。

2-3 予算編成時の行政評価情報の活用

本研究では、わが国の地方自治体で実施されている行政評価⁵に着目し、その実施により得られた行政評価情報（目時・妹尾 2012）が予算編成時、特に予算要求額に与える効果を検証する。松尾（2012）によると、わが国の地方自治体において、NPM の影響を最も受けたものが行政評価である。行政評価は NPM の具体的手法の 1 つということもあり、公的組織における業績管理システム（performance measurement, performance evaluation）として、欧米、及びアングロ・サクソン系諸国を中心に多くの研究がなされてきた（松尾 2009）。主な研究としては NPM の効果・理論を整理したもの（Brignall and Modell 2000）に始まり、オランダの地方自治体を対象にして、NPM の成果についてインタビューを行ったもの（Ter Bogt 2008）、米国の自治体を対象にアンケート調査を行ったもの（Poister and Streib 1999）などがある。特に、Poister and Streib（1999）は、多くの自治体にとって、実施している公共サービスの質を評価

⁵ 地方自治体によっては、事務事業を対象とする（松尾 2006；山谷 2012）ことから、行政評価を「事務事業評価」と呼称している場合もある。

することが困難であるという課題も提示している。このように海外における行政評価の研究は、業績評価に関するアンケートや地方自治体職員等に対するインタビューを基にした実証研究として行われている (Donhue et al. 2000; Cavalluzzo and Ittner 2004)。

松尾 (2006) は、行政評価を PDCA サイクルにおける Check 機能に相当するものと見なし、民間企業と同様に経営管理システムとしての PDCA サイクルを回すことを論じている。なぜならば、社会や財政の変化に合わせて、地方自治体の予算編成が「上位ビジョンや中長期経営計画、また成果（実績）と関連付けられた経営管理システムの一環」（松尾 2006, 121）と考えられるようになり、経営管理システムとしての予算編成を行うためには、民間企業と同様の予算管理が必要とされたからである（松尾 2006）。

わが国の地方自治体で行われる行政評価は、国からの法的な強制力や何らかの統一的な基準に基づいて実施されてきたわけではない（松尾 2010；山谷 2012）。あくまで、各地方自治体の自主性に基づくものであり（松尾 2010）、評価対象となる事務事業数や評価指標、及び成果の測定方法や評価方法については各地方自治体の裁量に基づく（松尾 2010）。そのため、行政評価は、地方自治体からすれば「目的に合った評価システムの選択や目標値の設定を許容するという点で自由度、自律性の高い業績管理システム」（松尾 2012, 75）であった。

各地方自治体の裁量に基づいていたとはいえ、全国の地方自治体で行われていた行政評価は、業績管理システムとして類似した構造を持っていた（松尾 2012；山谷 2012）。しかし、裁量に基づいているがゆえに、各地方自治体自ら「信頼性、妥当性を高め、行政評価情報の意思決定有用性を高めるための取組み」（松尾 2012, 75）を行わなければならなかった。その取組みには①「行政評価システムの測定・評価技術レベルの向上」（松尾 2012, 75）と②「組織業績管理や予算管理など他の管理システムとの関連性を高めることを通じたシステム全体の意思決定有用性向上のアプローチ」（松尾 2012, 75）がある。①について、松尾 (2012) は、評価基準の精緻化や他自治体との比較可能性を向上させる相対的業績評価⁶の取組みを例示している。また、②について、松尾 (2012) は、行政評価が業績管理システムであることを踏まえ、他の経営管理システムと連携させることで、実施計画や総合計画等の進捗管理、予算編成などの資源配分に影響を与えようとする取組みを例示している。

本論文では、②、特に行政評価情報の予算編成への影響に着目する。その理由として、行政組織の内部管理において、行政評価情報が実際には予算編成に対してあまり影響を及ぼしていない（湯下・坂野 2002；田中 2009）ことが指摘されている点、特に、総務省による全国調査から、わが国の地方自治体において、行政評価情報を次年度予算に十分に生かし切れていないという課題⁷がある（総務省 2014b；総務省 2017）ためであ

⁶ 複数の自治体間の比較を可能にする相対的業績評価の例として、英国における全国統一指標（National Indicators Set: NIS）がある（自治体国際化協会 2010）。他にも、総合研究開発機構が設立した「都市行政評価ネットワーク会議」への参加団体の取組みや福井市、龍ヶ崎市、逗子市、藤沢市、鎌倉市等にて相対的業績評価の整備が取り組まれている（松尾 2012）。

⁷ 評価結果の活用だけでなく、成果に対する適切な評価指標の設定が難しいという課題も存在する（Weiss 1997；Rossi et al. 2004；総務省 2014b）。

る。次年度予算への行政評価情報の活用が不十分な理由や活用にあたっての課題については、山本（2001）や宮本（2003）等により指摘されている。一方で、これらの課題の影響を受けない状況や対象であれば、行政評価を予算編成に活用することが可能となる可能性が考えられる。そこで、本研究では、先行研究等で指摘されている課題を整理し、それらの課題の影響を受けない条件を設定した上で、行政評価情報の有用性の効果検証という実験研究を行う。

2-4 予算編成時の資産老朽化情報の活用

行政評価の導入や公会計改革の進捗状況については、総務省（2017）のみならず、わが国地方自治体を対象として実態調査⁸が行われている。例えば、松尾（2009）は、有効回答 559 団体のうち 464 団体（83.0%）が行政評価を導入中または導入経験があることを示している。また、大塚（2012）は、有効回答 1,128 団体のうち 796 団体（70.6%）が公会計制度を採用していることを示している。

理想的には、行政評価情報と会計情報に基づいて予算編成が行われ、次の事業、あるいは施策、政策が計画され、実行されることが望ましい（Pollitt and Bouckaert 2017）。しかし、実際には予算編成に対する行政評価情報や会計情報の反映が想定通りに機能しておらず、期待された効果が挙げられていない（総務省 2017）。加えて、行政経営の効率化のための公会計情報の活用方法やその効果に関する研究は十分ではない（目時・妹尾 2012）ことが指摘されている。その理由の一つとして、金子（2010）は、これまでの公会計研究が主に①各国政府間の比較研究と②公会計基準に関する理論研究であったことを指摘している。①の政府間の比較研究は、NPM に合わせて発生主義会計に移行した国々を中心に、公会計制度とその実践を比較し、論点を発見し、それに対して研究を行ってきたものがある（金子 2010；山本 2016）。この研究の代表例としては、CIGAR（Comparative International Governmental Accounting Research）の研究や、国際会計士連盟・公会計委員会（IFAC/PSC）の研究報告などが上げられる（金子 2010）。②の公会計基準に関する理論研究とは、民間部門における会計基準との比較から行政組織の会計基準を設計する研究（金子 2010；山本 2016）である。この研究の主なものとしては、米国での政府会計基準審議会（GASB）や、連邦会計基準諮問審議会（FASAB）での研究がある（金子 2010）。そのため、行政組織の経営改革を進めるにあたり、会計情報が中心的な役割を演じる（Hood 1991）という期待に応えられる研究はほとんど蓄積されていない（Lapsley and Wright 2004）。

会計情報は、その内容からフロー情報とストック情報に分けることができる（金子 2010）。フロー情報としては、例えば、各地方自治体が事務事業を行うにあたって消費した金額、いわゆる行政コスト情報（松尾 2009）などがある。この行政コスト情報が

⁸ 会計学を扱う学会としてわが国最大規模の学会である日本会計研究学会も特別委員会を設け、わが国地方自治体に対する公会計改革の動向の調査を実施した（日本会計研究学会 2016）。

予算編成に及ぼす影響については、黒木ほか（2017）により、質問紙実験を行う事でその効果を検証している。本研究では、黒木ほか（2017）が扱わなかった情報であるという点、及びわが国における公会計改革の重要な点の1つとして、固定資産台帳の整備や資産情報の提示があること（総務省 2014a）、行政組織内部でのマネジメントへの活用、及び住民が意思決定を行う際の資料としての自治体のストック情報の有用性（岡田・佐藤 2011；大塚 2012）が指摘されていることからストック情報に注目する。その上で、自治体における具体的な将来リスクに関する指標の1つ（総務省 2015）として提示されていることから資産老朽化情報⁹に注目する。

第3節 リサーチ・サイトと論文構成

3-1 リサーチ・サイト

地方自治体の予算編成は、一般的に、事務事業を担当する部局からの予算要求に始まり、財務担当部局における予算査定を経て次年度予算が確定する形で行われる。そのため、予算編成への効果検証に際して、予算査定時の活用注目するのであれば、例えば全国の地方自治体の財務担当者に質問紙を配布して、その回答を分析する（日本会計研究学会 2016；黒木ほか 2017）ことも適切であるといえよう。しかし、全国の地方自治体を対象とするのではなく、特定の地方自治体に注目した効果検証もまた有効であるといえる。なぜならば、地方自治体は民間企業と比べて、担当する事業等の構成について、他の地方自治体との差異が小さい（松尾 2006）。そのため、事業構成の点で、各自治体が互いに似ていると考えることができる（松尾 2006）。特にわが国の地方自治体において、多数を占める中規模自治体であれば、特定の自治体において明らかになった知見が他の自治体においても当てはまる可能性が高いと考えられよう（松尾 2006）。

加えて、本論文では、地方自治体の予算要求担当者の予算要求行動を対象とする。予算要求の対象となる事務事業は、事業ごとに特性をもち、他事業と比べて相対的に要求額が多くならざるを得ない事務事業¹⁰もある。そこで、全国の自治体ではなく、特定の自治体¹¹に限定することとした。

本研究で選択されたリサーチ・サイトは、茨城県常総市である。常総市は、2006年に水海道市と石下町の合併に伴って誕生した市であり、茨城県の南西部に位置する市である。当該市は、他の地方自治体と同様に、事務事業を対象とした行政評価¹²を行っている。そして、常総市（2014）によれば、人口 65,185 人（2015 年 7 月 1 日現在）、面

⁹ スtock情報には資産老朽化情報以外にも様々な情報が含まれる。そのため、資産老朽化情報という会計情報の一部しか扱っていない点が本研究の限界の1つである。しかし、資産老朽化情報という一部の会計情報が予算編成に影響を与えることが示唆されたため、他の会計情報についても同様に影響を与える可能性がある。この可能性を実証的研究に基づいて示唆できたという点で本研究には価値があると考えられる。

¹⁰ 例えば、何らかのサービスを提供する事務事業と施設管理関連の事務事業を比較した場合、前者と比べて後者は、施設の更新等を考慮する必要があるため、予算額が相対的に大きくならざるをえないことが想定される。

¹¹ 特定の自治体に限定した研究であるため、本研究の検証結果は一般性という観点からは課題が残されている。この点については本研究の限界である。

¹² 常総市の予算書上の事業名としては「事務事業評価」が使われている。本稿では、行政評価と事務事業評価を同一のものと扱っているため、常総市で行われている事務事業評価も行政評価と称することとする。

積 123.52 平方 km (2014 年 1 月 1 日現在), 財政力指数¹³ 0.74 (2013 年度) の地方自治体である。2010 年国勢調査に基づく、同市の産業別就業人口割合は第 1 次産業が 5.86%, 第 2 次産業が 37.83%, 第 3 次産業が 52.97%となっている。そして 2015 年度の一般会計予算が 23,780,000 千円であった。また本市の年齢別人口割合は, 2015 年 7 月 1 日現在, 15 歳未満が 12.91%, 15~64 歳が 60.07%, 65 歳以上が 27.02%である。総務省統計局 (2015) によると, 常総市の人口に該当する階級 (5 万人以上 10 万人未満) に含まれる市数は, 全国市数に対して 33.8%である。なお, 10 万人以上の階級に含まれる市数の割合は 34.1%, 5 万人未満の割合は 32.1%である (総務省統計局 2015)。以上のことから, 常総市は人口規模, 及び財政面等から, わが国に存在する全 1,788 の地方自治体の中で代表的な中規模自治体といえよう。

加えて, 常総市は, 2012 年 2 月 14 日に筑波大学と「国立大学法人筑波大学と常総市との連携及び協力に関する協定」を締結しており, 学術研究に留まらず様々な面で筑波大学と連携を図っている。また, 本研究は, 常総市役所¹⁴と筑波大学システム情報系岡田研究室 (岡田幸彦准教授) との共同研究として行われたものである。本研究に関連するデータ情報の共有は, 個人情報保護と秘密保持に関する一般的な認識及び双方の合意の範囲内で行われている。

ここで, 常総市は, 2015 年 9 月 10 日に「平成 27 年 9 月関東・東北豪雨」の被害を受けたことを注記しておきたい。常総市の公式発表によると, この豪雨によって市内を流れている鬼怒川¹⁵が越水・決壊し, 鬼怒川東部地区全域, すなわち市の約 1/3 が冠水するという大規模なものとなった。その結果, 死者 2 名, 多くの住宅や商業施設の浸水, 道路・水道等のインフラ設備の一時的な使用不可に見舞われた。さらには, 市内の田畑も水没してしまった。この時期, これらの田畑では, これから本格的な収穫時期を迎えるということもあり, 全体の 3 割程度しか収穫されていなかった。そのため多くの農作物が収穫不能となった。田畑や農作物の被害に加え, 家屋や農作業機器への浸水など, 水害に伴う同市の農業へのダメージは大きく, 茨城県の発表によると, 常総市の被害総額は約 13 億 8 千万円, 被害面積は約 1,400ha に上った。これらの被害に対して, 常総市は, 市として, 災害対策を含めた緊急時対応をせざるを得なくなった。そのため, 同市の事務事業評価, 及び事務事業の予算額を研究対象とする本研究の継続が危ぶまれたが, 市役所職員の皆さまの多大なるご尽力のもと研究を継続することができた。

3-2 論文構成

¹³ 財政力指数とは, 地方公共団体の財政力を示す指数である。この値は, 基準財政収入額を基準財政需要額で除して得た数値の過去 3 年間の平均値である。財政力指数が高いほど, 普通交付税算定上の留保財源が大きいことになり, 財源に余裕があることを示している。

¹⁴ 常総市の市長は 2016 年まで高杉徹氏が務め, 2016 年以降は神達岳志氏 (2020 年 1 月 6 日現在) が務めている。

¹⁵ 常総市は, 市北から市南にかけて中央に鬼怒川, 東側に小貝川が流れ, その間に八間堀川が流れている。鬼怒川において越水・決壊が生じただけでなく, 八間堀川でも越水・決壊が生じた。

本論文は、序章と終章を含み、7章で構成されている。序章では、本研究の背景について、NPMに基づく行政改革を踏まえて、行政評価と公会計改革の視点から整理した。そしてそれらが予算編成に与える効果についての先行研究の整理を行い、本研究の位置付けを示した。

本研究は、行政組織にPDCAサイクルを適用し、予算編成をPlan機能と捉え、Check機能がPlan機能に与えるAction機能としてのフィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロールの可能性と課題を論じる。すなわち、第1章では、行政組織におけるPDCAサイクルについて整理し、政策立案、及び予算編成時におけるPDCAサイクルに注目する。そして、予算要求額に対するフィードバック・コントロールとしての行政評価及び行政評価情報、フィードフォワード・コントロールとして会計情報の一部としての資産老朽化を取り上げ、行政評価の評価者の視点から、それら2つのコントロールが予算編成に及ぼす効果について議論する。

続く第2章は、Check機能としての行政評価の実施と予算要求額の関係に注目する。これは、非財務情報としての行政評価の実施が予算要求時と予算査定時という予算編成に与える影響を検証したものである。これは、常総市の一部の事務事業に対してランダム化比較実験を行う事で検証する。

第3章も、第2章と同様に行政評価の実施と予算要求額の関係に注目したランダム化比較実験を扱う。ただし第2章と異なり、第3章では、行政評価及び実施計画の見直し後に、水害の発生という外部環境の急激な変化があったという特殊な条件の下で行われた予算編成を扱ったものである。このような特殊な条件下での、行政評価の実施が予算編成に与える効果検証が第3章の内容である。

第4章では、Check機能として機能することが期待される会計情報のうち、資産老朽化情報に着目し、この資産老朽化情報が予算編成に与える影響を検証する。そしてこの資産老朽化情報が予算要求額に与える影響を、自治体職員に対する質問紙実験によって明らかにする。

第4章の実験から、資産老朽化情報という会計情報の一部を用いた結果ではあるもの、会計情報が予算抑制に効果があるという点で行財政改革の推進に有用であることが示唆された。そこで、第5章では、昨今の公会計改革を背景に、地方自治体会計情報の利用に関する先行研究を整理し、この会計情報の利用に関する新たな研究の課題と今後の発展可能性を論じる。特に、この章では、今後の地方自治体に求められる行政モデルとして「協働（Collaborative Governance）」（Ansell and Gash 2008, 543）に着目する。そして、財政悪化や社会変化に対応するため、今後は自治体だけでなく、自治体の住民をも含めた内外の利害関係者と共に行政活動を行っていく点に注目し、この協働を踏まえた行政運営に関する実証研究が今後の研究課題であることを提示する（図0-2）。

そして、最後の終章にて、序章から第5章で明らかになった事項を整理する。その上

で本研究の結論と限界を整理する。

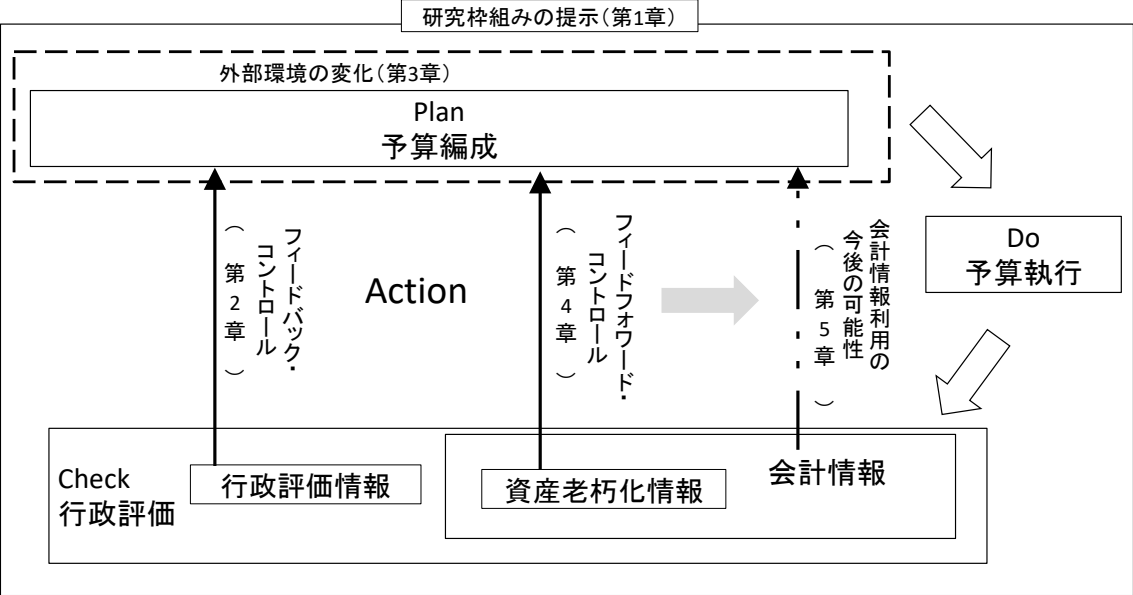


図 0-2 本論文の構成

第1章 行政型 PDCA サイクル—予算編成へのフィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロールに注目して—

第1節 はじめに

わが国の地方自治体において導入が進められてきた業績評価システム、すなわち行政評価は、PDCA (Plan-Do-Check-Action) のマネジメント・サイクル (以下 PDCA サイクルと称する) を重視した経営管理システムであり (松尾 2006 ; 松尾 2009), 従来のように、法令の遵守を重視する制度的な管理システムとは異なる組織管理の実施を意図するものである (松尾 2006)。

この PDCA サイクルは、W. A. Shewhart によって製造業における品質管理のために考え出されたサイクル (以下シューハート・サイクルと称する) に始まる (Shewhart and Deming 1986 ; Moen and Norman 2006 ; 大西・福元 2016)。その後、W. A. Deming がこのシューハート・サイクルを改良して、デミング・サイクルを考案した。そして、W. A. Deming は、1950 年に来日した際に行った講演で、このデミング・サイクルを紹介した (Moen and Norman 2006)。後に、このデミング・サイクルは、2つの分野、すなわち品質管理の分野と一般的な業務管理で用いられるようになった (大西・福元 2016)。特に一般的な業務管理の分野での利用の際に、サイクルを構成する4要素として Plan (計画), do (実行), Check (測定・評価), Action (修正) が当てはめられるようになり、後に PDCA サイクルと呼ばれるようになった (水野 1952 ; Moen and Norman 2006 ; 大西・福元 2016)。このことから、1950 年の W. A. Deming の講演を契機として、わが国に PDCA サイクルが普及したと考えられている (Moen and Norman 2006)。現在の PDCA サイクルは、製造業における品質管理に留まらず、サービス業を含めたわが国の多くの組織において組織管理業務を行う際に依拠されるサイクルとなっている (大西・福元 2016)。

NPM に基づく行財政改革を行い、成果志向の行政組織を志向するのであれば、行政組織として行った各種事業の成果を測定・評価し、その成果に基づいて次年度以降の予算や事業計画を再考する組織を志向することになる (Pollitt and Bouckaert 2017)。これは、成果の測定・評価を Check, 予算編成を Plan とみなす PDCA サイクルを回すことで可能となる (松尾 2009)。このとき効果的な予算編成が行われるように、PDCA サイクルを回すためには、Check を行う事で得られた成果情報が Action として Plan に反映される必要がある (松尾 2009)。

本章は、始めに PDCA サイクルに関する先行研究を整理し、その発展過程を振り返る。PDCA サイクルの起源と発展過程については、経営管理論に基づく考察 (志賀 2014) や、公的組織への管理会計への適用という視点に基づく考察 (大西 2018) が行われている。それらの考察を踏まえて、行政組織における PDCA サイクルの歴史を概観し、今後の行政組織における PDCA サイクルの有用性や課題について考察する。この考察において 特に Plan 機能に対する Check 機能、すなわち予算編成に対する行政評価情

報、及び会計情報の影響に注目する。特に本章では、Action としてのコントロールには、フィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロールの2つがあることを踏まえて、Check としての行政評価情報と会計情報に注目し、フィードバック・コントロールを担う行政評価情報、フィードバック・コントロールを担う一部の会計情報という視点から、Plan としての予算編成に与える効果について議論する。

第2節 PDCA サイクルの歴史

現在用いられている PDCA サイクルは「品質管理分野で生成した過程的・循環的概念における4つの要素」(志賀 2014, 104) から構成される。この4要素は、Plan (計画)、Do (実行)、Check (測定・評価)、Action (修正) の4つからなる。そして、事前に設定した計画の達成、及び製品の品質管理を保証するために、このサイクルが繰り返される(志賀 2014)。

経営管理論に基づいて PDCA サイクルの史的考察を行った志賀(2014)¹⁶によると、PDCA サイクルは 1950 年代から 1960 年代前半にかけて生まれたとされる。また、PDCA サイクルの起源について整理した Moen and Norman (2006) や狩野(2007)¹⁷によると、現在用いられている PDCA サイクルの端緒は、W. A. Shewhart と W. E. Deming が考案したサイクル (Shewhart and Deming 1986 ; 由井 2012) にある。このサイクルが、その後に行われた J. M. Juran の講義に基づき、水野(1952)等により PDCA サイクルへと発展した(水野 1952 ; 由井 2012 ; 大西・福元 2016)。

Moen and Norman (2006) は、PDCA サイクルの起源として、1600 年代に行われた Galileo Galilei の科学実験や Francis Bacon による帰納的・演繹的推論、及び Charles Peirce と William James、及び Clarence Irving Lewis が提唱した実用主義を挙げている。これらの概念、中でも特に実用主義の影響を受けた W. A. Shewhart (Moen and Norman 2006) は、工場で製造された製品の品質管理を目的とするサイクルを 1936 年に考案した (Shewhart and Deming 1986)。2年後、W. A. Shewhart は、このサイクルを発展させたサイクル図を、米国農務省職員を対象に行った「統計的管理の重要性」という講義にて提示した (Shewhart and Deming 1986 ; 由井 2012)。この講義にて提示されたサイクル図には、継続的に行うという意味が込められており(由井 2012)、このサイクル図が現在で用いられている PDCA サイクルの起源であるとされる (Moen and Norman 2006 ; 由井 2012)。

W. A. Shewhart が、米国農務省職員向けの講義で示したサイクルは、現在ではシェーハート・サイクルと呼ばれているサイクルである (Shewhart and Deming 1986)。このサイクルは、仕様 (Specification)、生産 (Production)、検査 (inspection) の3つの要素からなるサイクルであった (Shewhart and Deming 1986)。その後、W. A.

¹⁶ 志賀(2014)は管理過程論を踏まえた PDCA サイクルの史的展開を論じるにあたり、3つの視点(①管理過程論自体の史的展開、②管理過程論における過程的かつ順元的概念、③PDCAの生成)に基づく論考を行っている。

¹⁷ 狩野(2007)は、日本科学技術連盟(日科技連)の月報などに基づき、わが国の PDCA サイクルの起源と普及について調査を行っている。

Shewhart に師事していた W. E. Deming が、このシューハート・サイクルを改良し、設計、製造、販売、調査サービスの 4 要素からなるデミング・サイクルを考案した（水野 1952；大西・福元 2016）。

W. E. Deming は、このデミング・サイクルを 1950 年の来日時の講演でわが国に初めて紹介した（水野 1952；大西・福元 2016）。このデミング・サイクルは品質管理を目的に紹介されたサイクル（大西・福元 2016）であったが、当時のわが国において、品質管理の考え方そのものは、W. E. Deming の講演で初めて紹介されたわけではない（由井 2012；大西・福元 2016）。前年の 1949 年に開講された CCS¹⁸（Civil Communication Section）経営講座の「Industrial Management（工業経営）」において、「品質管理」の講座が開講されていたからである（由井 2012）。当時の講座内容について、由井（2012）は日本電気通信工業連合会（1949）と日通連経営管理研究会訳編（1958）からの引用を用いて以下のように述べている。すなわち、この講義では、『設計（仕様）に基づく製造の実行』する際には、その製造工程を管理図により『チェック』し、問題を発見すれば『処置（アクション）』をとること、および処置に際しては処置の方策を『計画—実行—チェック—処置』（日本電気通信工業連合会, 1949, p.164：日通連経営管理研究会訳編, 1958, p.275）』（由井 2012, 38）の繰り返しで対応することが講義されていたという。

CCS 経営講座や W. E. Deming の講演の意図は、統計的方法に基づく工業製品の品質管理と改善にあった（水野 1952；由井 2012）。その後、1954 年に開講された CCS 経営講座の第 1 講 The Nature of Control（管理の性質）にて、当時の講師であった J. M. Juran が講義の中で、Management の機能を、Planning, Doing, Seeing の 3 要素からなるものとして説明した（由井 2012）。この J. M. Juran の講義内容をもとに、水野（1952）らによりデミング・サイクルの各要素が、「企画（Plan）」「作業（Do）」「チェック（Check）」「処置（Action）」と見なされるようになった（由井 2012）。そして個々の工程の管理に用いた方法を全社・全工場的な品質管理の推進と、個別製品の品質管理の双方に適用しうる枠組みとして Plan-Do-Check-Action サイクル¹⁹が考案された（由井 2012）。その後、水野・富沢（1959）等を経て、品質管理を目的としていたデミング・サイクルは、本来の目的である品質管理を目的としたサイクル²⁰と、製造物の品質管理に留まらず、組織経営全体にも拡張しマネジメント・サイクルとして発展した（大西・福元 2016）。これが後に PDCA サイクルと呼ばれるようになった（Moen and Norman 2006；大西・福元 2016）。

なお、「PDCA サイクル」という言葉は、1970 年代末以降はわが国の品質管理の分野において普及し、1980 年代以降は海外における品質管理の分野において普及していっ

¹⁸ CCS 経営講座は、GHQ によってわが国に戦後に導入された当時の最高経営者層を対象とした提携型教育制度のことである（由井 2012）。

¹⁹ この名称は 1963 年から 64 年にかけて用いられた。そしてこれら 4 つの略称である"PDCA"は 1965 年 12 月の第 28 回 QC ペーシックコースで初めて用いられた（由井 2012）。

²⁰ 品質管理における PDCA サイクルは、ISO14001, 2000 年版 ISO9001 に発展した（Moen and Norman 2006）。

た (Moen and Norman 2006 ; 由井 2012)。その後、1990 年代以降になると、わが国のみならず、海外でも Plan-Do-Check-Action から構成される PDCA サイクル (PDCA cycle) という名称が用いられるようになった (由井 2012 ; 大西・福元 2016)。

第 3 節 行政組織と PDCA サイクル

3-1 わが国行政組織の PDCA サイクル

わが国の行政組織を対象とした際に、PDCA サイクルが議題として扱われるのは、主に政策論議の際である。由井 (2012) によれば、わが国の政策論議において PDCA サイクルがはじめて扱われたのは、行政機関が行う政策評価²¹に関する法律 (政策評価法) の制定時とされる。制定当時、PDCA サイクルは PDS (Plan・Do・See) サイクルとして、マネジメント・サイクルに基づく政策立案という文脈で注目されていた (大西・福元 2016)。それは、政策評価法制定という背景を踏まえ、PDS を構成する 3 要素である Plan, Do, See のうち、特に測定・評価を意味する See に重点が置かれていたからである (総務省 2001 ; 大西・福元 2016)。

やがて 2000 年代以降になり、経済財政諮問会議における経済政策の企画立案の論議において、PDS が再び取り上げられるようになった (宇賀 2002)。当初は、政策評価法制定時と同様に、PDS の構成要素のうち、特に See が着目されていた。それは、PDS に関わる主な議題が予算や評価との連携であったからである (宇賀 2002)。その後、2003 年第 3 回 (2 月 17 日) と 2004 年第 25 回 (10 月 5 日) の議論における民間議員の発言を経て、PDS が PDCA と呼ばれるようになった (由井 2012 ; 財団法人行政管理研究センター 2001)。

政策過程における PDCA の議論については、大西・福元 (2016) において詳しく述べられている。大西・福元 (2016) は、Parsons (1995) や Edwards (2001) 等の議論を紹介し、政策立案のプロセスを PDCA サイクルに基づいて分割し、このプロセスをサイクルとして運用するために、政策のマネジメント・サイクルを論じている。また、吉澤 (2011) によれば、欧米の政策実務では、政策のサイクル論は、政策評価の文脈で実務的な発展を遂げているという。特に米国では、Planning Programming Budgeting System (PPBS), Management By Objectives (MBO), Zero Base Budgeting (ZBB), the Government Performance and Results Act (GPRA) として制度化されてきた (Roessner 2002)。

3-2 定量的評価に基づく政策決定

3-2-1 PPBS

ここで米国における政策評価の歴史を概観する。Schick (1966) によれば、1921 年に施行された予算及び会計法 (Budget and Accounting Act) を契機に、米国連邦政府

²¹ 地方レベルにおいて「政策評価」と呼ぶとき、それが意味するものは狭義の政策評価であり、一般的に政策評価制度の総体を表現するものとして「行政評価」の用語が用いられることが多い (外山ほか 2014)。

予算の支出統制が重視されてきたという。その後、1930年代後半におけるニューディール政策以降、予算のマネジメント機能が志向されるようになった（秋吉ほか 2015）。そして1949年、フーバー委員会にてパフォーマンス予算（performance budget）が検討され、同委員会にて行政活動とその評価を結びつけた予算編成を重視することによる予算マネジメントが志向されるようになった（宮川 1994）という経緯がある。

米国では、第二次世界大戦後に、主に予算編成改革（Budgetary reform）を目的として政策評価が行われてきた（Schick 1966）。当時の米国では、3段階で予算編成改革が行われてきた（Schick 1966）。第1段階は、行政組織における資源の乱用を防ぐための中央組織の管理強化である。続く第2段階は、定型業務とその成果を効果的に生み出すための経営志向の行政組織運営、そして第3段階として Planning Programming Budgeting System（以下 PPBS と称する）が導入された（宮川 1994）。

PPBS は、元々は米国国防総省が、軍事目的で研究開発されたもの（福島 1980）である。その目的は「政策科学の考え方にに基づき、予算編成の合理化、効率化を図るために、予算における資源配分に科学的手法を導入しようという狙い」（鈴木ほか 2001, 4）を達成することにあった。この PPBS は、マクナマラ国防長官の就任に伴い、1961年に国防総省に導入された。そして1965年のジョンソン大統領政権下にて、米国の全省庁に導入された（Schick 1973）。

PPBS は、以下の3つのプロセスに基づき、各省庁の施策を包括的・体系的に分析する。さらに、分析自体も予算編成過程の一部として組み込まれており、定型業務として行われることが意図されていた（Schick 1966；鈴木 2001）。

Planning（計画策定）：政策目標の明確化と目標を達成する上で最も効率的な施策を選択・決定する。

Programming（プログラム作成）：決定された施策について、5年間のアプトプットとインプットに関する計画を策定する。

Budgeting（予算編成）：単年度の事業計画と予算の立案を行う。

PPBS 導入以前の予算編成過程には、①長期的計画との連動性が低い、②ある成果・目標を達成するための代替手段への関心が低い、③行政機関が行う活動によって得られる目的を測定可能な単位で測れない、④行政機関が達成しようとする目的と現実のニーズが不一致、⑤行政機関の活動実績を評価するための予算の利用が不十分、⑥予算配分が効率的に配分されない、という課題があった（宮川 1994）。そのため、この課題の解決が PPBS 導入の目的であった（Schick 1966；Schick 1973）。PPBS は、①行政組織の目標の明確化、②その目標を最小の経費で最も効率的に提供できる手段の選択、③単年度だけでなく、複数年度にまたがる事業計画を踏まえて必要な費用の明示、④各種事業の実績を測定し、その実績に応じた公的サービスの提供、を目指していた（Schick 1973）。加えて、PPBS では、上記目的を達成するために、当該目的を達成するための

事業を「プログラム」という形で階層化し、体系化することで各事業を予算項目とした (Schick 1966)。さらに、事業を行うにあたっての代替案の検討には、費用便益分析、あるいはシステム分析手段を用いた (Schick 1966)。そして、複数年度にわたる事業計画と各年度の予算編成の関連性を結びつけるために、ローリング方式により予算編成が考えられていた (Schick 1966)。

Lasswell (2009)²²は、政策科学を「社会における政策形成過程を解明し、あるいは政策問題に関する合理的判断を行うのに必要なデータを提供する科学」(鈴木ほか 2001)と定義していた。PPBS が導入された当時、政策科学は、Lasswell (2009) の定義を踏まえて、自動化の選好 (preference for automation) と称され、OR やシステム分析を通じた定量的手法に基づく高度な分析手法を行い、これらの分析に基づいた合理的な意思決定及び自動化により、政策決定からの政治的要素を排除することが目指された (Bagdigen, 2001 ; 秋吉ほか 2015)。すなわち PPBS では、政策決定に対する政治の介入の排除と科学的合理性に基づく政策決定 (鈴木ほか 2001) が目指されていた。

一方で、予算編成過程には、議会という政治的要素が含まれること、制度間の比較分析や分析に関わる作業量が膨大であること、および分析者の不足という技術的課題が明らかになってきた (宮川 1994)。それに伴い、PPBS と予算制度との整合性が指摘されるようになった (秋吉ほか 2015)。特に、各省庁が各々異なる活動を行っていたことから、PPBS が目指していたプログラムの作成、および階層化・体系化による政府全体の管理システム構築は困難であった (秋吉ほか 2015)。また、複数の省庁が関与するプログラムも存在し、省庁ごとにシステム分析を行うことは困難であった (宮川 1994)。そして、定量的な数値の分析に基づいた比較を重視するあまり、実際の現場の状況の把握が疎かになってしまった (Bagdigen 2001)。すなわち、科学的管理法に基づいた合理的意思決定を強調するあまり、予算編成制度及びそれに伴う政治的意思決定への配慮が欠けてしまった (宮川 2001)。その結果、意思決定機関としての行政組織が強大化するとして、PPBS が批判されるようになった (Bagdigen 2001)。最終的に、分析それ自体が困難であることや議会からの強い反対を受け、ニクソン政権下のシュルツ予算管理庁長官の通達により 1971 年に PPBS は廃止されることとなった。

3-2-2 MBO

PPBS は、ある目標や成果を効果的に達成できるかどうかを踏まえて予算配分を行う、すなわち結果志向の予算編成である業績予算 (performance budgeting) を志向していた (Schick 1966)。PPBS は廃止されたものの、PPBS が志向していた業績予算は、その後の政権下でも用いられた。例えば、ニクソン政権下では Management by Objectives (以下 MBO と称する) が導入され、業績予算の活用が目指された (Bagdigen 2001)。これは現場職員の判断を優先し、上司との判断で目標等を定めて管理を行うという手法

²² 初版は 1949 年である。その後 2009 年になって再出版された。

である（宮川 1994 ; Bagdigen 2001）。この目標は、PPBS ほど厳密ではない形で定められた（宮川 1994）。これは、PPBS では現場職員の感情等への配慮が少なかったことを踏まえている（宮川 1994）。これにより中央の意思決定機関が上から支持するのではなく、現場を基準としたボトムアップによる予算編成が可能となった（Kautz et al. 1997）。また PPBS で行われたような、目的達成のための代替的プログラムの評価は MBO では求められなかった（宮川 1994）。

しかし MBO にも運用面で課題があった（Kautz et al. 1997）。MBO の課題として、曖昧な目標や、測定困難な目標、そもそも達成が不可能な目標が設定されるなど、目標と実際に達成された業績との連動が不十分であった点を挙げることができる（Kautz et al. 1997 ; 鈴木ほか 2001）。これらの課題と、目標設定に伴う事務量の増大、そして権力の集中を恐れた諸省庁から反対を受け、1974 年のニクソン大統領辞任に伴い MBO は廃止された（Kautz et al. 1997）。

3-2-3 ZBB

PPBS が業績予算の考えを作り出したように、MBO は「行政の目標を決定し、その達成に責任を持たせる」（鈴木ほか 2001, 4）慣行を米国連邦政府に残したとされる。MBO の廃止後は、カーター政権において、1977 年に zero-based budgeting（以下 ZBB と称する）が導入された（Bagdigen, 2001）。ZBB は、ある事業に配分される予算配分について、過去の予算支出額に関係なく、支出項目間に優先順位をつけた上で当該事業の成果・目標を達成する上で必要な費用を算出するという、ゼロの状態から予算配分を行う制度である（宮川 1994 ; Bagdigen 2001）。この制度が導入されたことで、前年度の予算を基準とした増分主義的な予算決定が廃止され、各プログラムの成果・目標の達成度合いに応じて予算が配分されることになった（Bagdigen, 2001）。

しかし、ZBB を導入しても当時の財政赤字の膨張を抑制することはできなかった（Bagdigen, 2001）。その原因として、ZBB が当該事業を行った場合と行わなかった場合とで社会的な効果・影響の面から予算を編成する予算編成方式であったことが挙げられる（鈴木ほか 2001）。このような予算編成方式であるために、支出項目間の優先順位付けが恣意的なものとなり、歳出の合理化に至らなかった（宮川 1994 ; 鈴木ほか 2001）。また、事務量の増大や分析の複雑化等に伴い、十分な成果を上げることはできなかった（Kautz et al. 1993）。やがて、レーガン政権にて ZBB は廃止された（Kautz et al. 1993）。

3-2-4 GPRA

評価に基づく予算編成に加え、政策自体に対する評価も行われてきた（宮川 1994）。1960 年代以降、ジョンソン政権下で行われた「貧困との闘い」政策では、貧困撲滅のための連邦予算が投入されるだけでなく、この政策の効果の測定も行われた。この政策効果の測定が、米国連邦政府における政策の評価、いわゆるプログラム評価の契機にな

ったとされる(栢永 2017)。この「貧困との闘い」政策に対する評価が行われた後、1967年に米国会計検査院 (General Accounting Office, GAO) に対して、連邦政府が行う政策に対して評価を下す権限が付与された(宮川 1994)。この権限は、政府が行った政策が、果たして財政支出額に見合った効果をもたらしているのか否かという税金に見合った価値 (Value for Money) を重視した評価を意図していた(栢永 2017)。やがて 1970年代になると、連邦政府全機関でプログラム評価が実施²³されるようになった。しかし、1980年代のレーガン政権において、新規の政策に対する予算が一律で削減された(栢永 2017)。そのため、当時、プログラム評価の取組はあまり活発ではなかった(栢永 2017)。その後、1993年に「組織の使命・政策目標を明確にした上でプログラムを執行し、その結果を測定して企画立案にフィードバック」(鈴木ほか 2001, 5) することを規定した政府業績評価法 (Government Performance and Result Act, GPRA) がクリントン政権にて制定された。その結果、全ての米国連邦政府機関は GPRA に基づき戦略計画(中期的な目標設定)と年次業績計画を策定しなければならず、年度ごとに業績目標の達成度の報告が義務付けられた (Pollitt and Bouckaert 2004)。この業績評価は、政策評価結果を次期の政策形成に反映させる制度となっている (Pollitt and Bouckaert 2011)。これは、PPBS や政策のシステム分析の失敗を踏まえ、行政組織のマネジメントや住民に対する説明責任を果たすために、より簡便で分かりやすい指標を用いて、戦略計画の策定と業績評価を実施するものである(栢永 2017)。

その後、各省庁が掲げる優先目標の設定と四半期レビューの実施、および複数の省庁が担当するプログラムの業績管理を行うことを目的として、2011年に、政府業績成果現代化法 (Government Performance and Results Modernization Act: GPRAMA) が制定された(新日本有限責任監査法人 2015)。

3-3 PDCA サイクルに基づく政策過程

GPRA は、政策目標の達成度の測定とその報告を義務づけた法律である。この法律は、わが国において、2001年に施行された政策評価法(行政機関が行う政策の評価に関する法律)のモデルとなった法律である(大西・福元 2016)。わが国の政策評価法では、政策評価を PDCA サイクルの Check 機能を担うものとみなし、評価結果を Plan である政策立案、あるいは予算編成に反映させることを意図していた。しかし、Check 機能に評価を含めるのは、本来の政策評価の研究に基づくものではなく、会計学や経営学に基づくものである(山谷 2012)。そのため、政策過程における PDCA サイクルの考察には会計学の知見が求められる。この考察にあたり、会計学の知見、特に管理会計学に基づく組織マネジメントの手法の活用が期待される(大西 2018)。

大西(2018)は管理会計における手法の行政組織への適用可能性を論じている。その論点は、行政組織において有効な管理会計手法が異なる事、及び管理会計手法を適用し

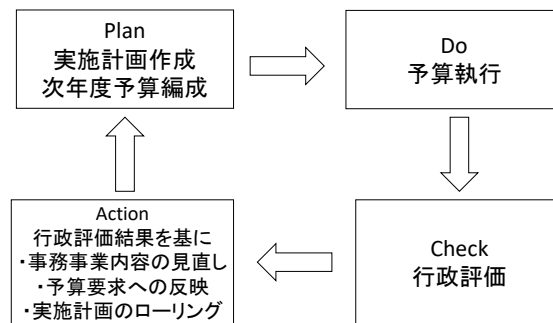
²³ 実施にあたり、一部の政策については、客観性の確保のために外部機関にプログラム評価を求めるようになった。その結果、1970年代、多くの政策シンクタンクが設立された(宮川 1994; 栢永 2017)。

た際に想定される課題である（大西 2018）。行政組織においても管理会計の手法が応用可能であるのは、管理会計が「経営戦略を策定し、経営上の意思決定とマネジメント・コントロールを通じて経営者を支援する会計」（櫻井 2015, 10）であるため、管理会計の手法が行政組織においても同様に有効に機能すると想定されるからである。加えて大西（2018）は、この管理会計の手法として「伝統的な管理会計手法」と「広義の管理会計手法」を紹介している。この「広義の管理会計手法」として紹介されている手法がロジック分析、B/C 分析、費用対効果評価、事務量マネジメント、公会計（財務会計）とアセットマネジメントである。特に行政組織は、収益の認識が難しいという課題があるものの、ロジック分析を行うことで政策の疑似的な効果を認識することが可能である（大西 2018）。また、このロジック分析を踏まえることで、方針管理や BSC、あるいは Key Performance Indicator の設定も可能である（大西 2018）。そしてロジック分析を基礎として Plan を考えることが PDCA サイクルを回す上で重要である（大西・福元 2016）ことを指摘している（大西・福元 2016）。

3-4 行政型 PDCA サイクル

松尾（2006）の論点の 1 つは、PDCA（Plan, Do, Check, Action）のマネジメント・サイクルを重視した経営管理システムの 1 つとして行政評価を活用することにある。その後の研究では、この考えを発展させ、自治体予算のマネジメント・コントロールシステム化のために行政評価の経験と蓄積を生かすべきだという先行研究（佐藤 2014）もある。ここで、わが国の地方自治体において、行政評価を組み込んだ PDCA サイクルやマネジメント・コントロールシステムが用いられる場合には、各地方自治体の総合計画に基づいて実行されることになろう（外山ほか 2014; 佐藤 2014; 岡田ほか 2015）。この総合計画は、佐藤（2014）によれば、一般的な民間営利企業の中長期経営計画に相当するものであり、法令上は旧地方自治法第 2 条第 4 項に基づいて、3 層構造（基本構想、基本計画、実施計画）からなる計画である。

松尾（2006）では、行政評価が組み込まれた PDCA サイクル、佐藤（2014）では、実施計画→予算編成→業務執行→定性的評価というサイクルとして地方自治体の運営プロセスを表している。これらを踏まえて、岡田ほか（2015）では、両者が想定する PDCA サイクルを整理して、Plan（P）に実施計画と予算編成、Do（D）に事務事業の実施と予算執行、Check（C）に部局内評価と部局を超えてオープンに実施される行政評価、Action（A）に業務改善と実施計画改定を位置付けている（図 1-1）。



Plan：実施計画に従った次年度計画と予算編成，Do：事務事業の実施と予算執行
Check：部局内評価と行政評価，Action：事務事業の改善と実施計画のローリング

図 1-1 行政運営における PDCA サイクル

図 1-1 を踏まえ、本稿では、論考にあたり、Check の結果を Plan に活かす機能として Action 機能を捉え直し、以下の行政型 PDCA サイクル（図 1-2）を提示したい。

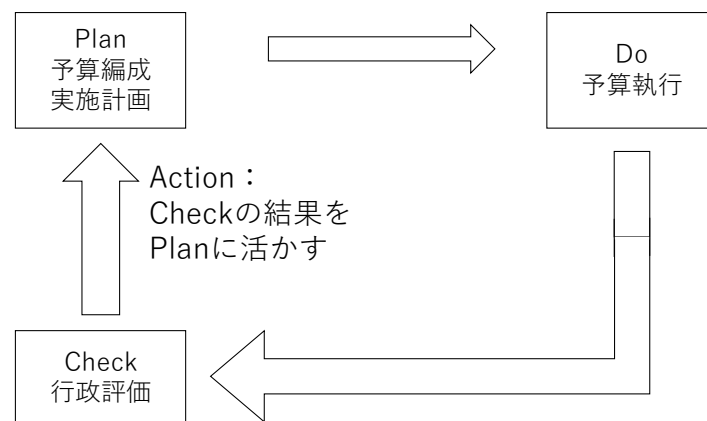


図 1-2 行政型 PDCA サイクル

第 4 節 行政型 PDCA サイクルの Check 機能

4-1 政策評価

米国では、1960 年代の PPBS に始まり、1980 年代のプログラム評価を経て、1990 年代に業績測定による説明責任の向上が主張されてきた（山谷 2012）。そして、1993 年に GPRA が制定され、これに基づき政策評価が行われている（山谷 2012）。英国では、広範な業績指標の導入と業績測定の発展という形で進展してきた（石原 2006；松尾 2009）。1980 年から 90 年代におけるサッチャー・メージャー政権において、中央政府が統一的に設定した業績指標に基づいて地方自治体が業績測定を行い、相互に比較することで経済性や効率性を向上させる取組みが行われた。続くブレア政権では、ベストバリュー原則に基づいた運営がなされた。これは、経済性・効率性だけでなく、有効性やサービスの質を重視したもので、サービスの対象となる地域や住民の特性を踏まえ、官民パートナーシップや住民との協働、職員参加をも配慮したものとなっている（山谷

2012 ; Pollitt and Bouckaert 2017)。

わが国における政策評価は、2001年6月に制定された政策評価法にもとづいて、省庁については政策評価が行われてきた(松尾 2009)。その後2005年に政策評価の見直しが実施された。この見直しを経て、わが国の政策評価は、①内閣の重要政策に関する評価の重点的实施、②評価結果の予算要求等への反映、③達成目標の数値化や専門化の活用などにより評価の客観性を確保することが決まった(大西・福元 2016)。さらに、2012年、上記の政策評価の実施のために、事前分析表の導入、評価書の標準様式の導入が行われた(大西・福元 2016)。国の施策を対象とする政策評価は全府省の政策に網羅的に適用されており、毎年約1万件の評価が行われている(山谷 2012)。その後、2006年から対象の重点化が図られ、評価対象政策は4000件弱となった。2008年に約7000件に増加したが、2013年には約2500件に減少となった(山谷 2012)。

4-2 政策評価と行政評価の違い

政策評価と行政評価は異なるものである(山谷 2012)。両評価の違いを比較した山谷(2012)によると、政策評価は、政策学、評価学、政策関連の専門分野(例えば教育学や福祉学など)に基づいている。そして政策評価では、政策のデザイン、プログラムや政策運用マニュアル、プロジェクトであり、これらの有効性を問題とする(山谷 2012)。David and Ted (1992)は、政策評価の対象は、「舵取り (steering)」(David and Ted 1992, 34)にあるとする。これは、政策評価の対象が政策の立案を行う政策立案機能を担うものであることを意味する(山谷 2012)。一方で、行政評価は、行政学や行政実務、評価学に基づき、「組織とスタッフの業務活動、彼らの活動を支える予算」(山谷 2012, 161)を評価対象とする。これらは、「漕ぐ (rowing)」(David and Ted 1992, 35)機能を持つものである。すなわち行政評価の対象となるのは、行政組織の実際の活動である政策実施機能(山谷 2012)であることを意味する。そのため行政評価は、実施機能の評価すなわち業績評価である(山谷 2012)。

また、評価対象となる行政活動²⁴に応じて、政策評価と行政評価を分類²⁵することができる(坂元 2012)。政策評価は「住民と事前合意した自治体の目標や使命に対してどの程度貢献できたかを評価するもの」(坂元 2012, 79)である。これに対して、行政評価は「政策や施策を実現するために、どれだけ効率的に事務事業が実施されたのか、を評価」(坂元 2012, 79)するものである。

さらに、評価の手法に基づいて分類することもできる(坂元 2012)。わが国の地方自治体で主流となっている行政評価は、プログラム型(Program Evaluation)及び業績測定型(Performance Measurement)(坂元 2012)と呼ばれる評価である。General Accounting Office (1998)によれば、「業績測定」とは、あるプログラムにおいて、事

²⁴ 政策・施策・事務事業からなる行政活動は、総合計画によって体系化される(総務省 2011)。政策とは「大局的な見地から地方公共団体が目指すべき方向や目的を示すもの」であり、施策とは「政策目的を達成するための方策」である。そして、事務事業とは「施策目的を達成するための具体的な手段である」(総務省 2011)。

²⁵ 政策評価と行政評価の区分は相対的なものであり、実際には、これらの評価が組み合わせて実施される(坂元 2012)。

前に定めた目標に対する達成度を測るものである。そして「プログラム評価」とは、プログラムの機能を分析するものである。そのため、わが国の多くの地方自治体で行われているのは、業績測定型の事務事業評価である（坂元 2012）。

さらに、評価が実施される時点に基づく分類（坂元 2012）もできる。その場合、「事前評価、事中評価、事後評価」（坂元 2012, 79）に区分される。事前評価は、主に代替案の費用便益分析を用いて、ある事業を実施する前段階において、実施するか否か、実施する場合はいかなる手法によるべきかについて、決定するために評価を行う。さらに事前評価の場合、新規事業の検討のみではなく、既存事業について、廃止や縮小もしくは拡充の検討のために翌年度以降の業績目標その他を評価することも含まれている。事中評価は、事業実施中に進捗状況を把握する事親、業績を評価して見直しを行うことが目的である。事後評価は、事業の終了後、その結果、成果をもとに評価を行う。そのため、事前に設定した目標に対する実際の業績を比較し、住民への説明や、その後の事業の改善を目指すものである（坂本 2012）。

わが国において、国の省庁を主な対象とする政策評価は、政策評価法 2 条第 2 項において「この法律において『政策』とは、行政機関が、その任務又は所掌事務の範囲内において、一定の行政目的を実現するために企画及び立案をする行政上の一連の行為についての方針、方策その他これらに類するものをいう」と定義されている。その一方で自治体の行政評価としての政策評価には共通した定義はない²⁶。多くの自治体では行政評価を日本で最初に条例化した自治体である宮城県のように、行政評価を「業績測定を使った目標管理」として認識している（山谷 2012）。しかし政策を何にするか悩んだ自治体、特に行政評価を導入した先行自治体は「計画＝政策」として、基本計画や総合計画に評価制度を組み込んだ（斎藤 1998）。特に地方自治法の規定により、総合計画やそれに類するものを策定しなければならなかった 1998 年頃は、計画の策定と評価導入の両方が達成されるということで多くの自治体において「計画＝政策」の考え方が普及した（斎藤 1998）。

4-3 行政評価の必要性

従来のわが国の政府・地方自治体は、計画や予算を重視するあまり、一度実行された事務事業等の結果や歳出について、見直したり省みたりする機会がほとんどなかった（石原 2006）。それは、右肩上がりの経済成長が期待でき、政府・地方自治体は十分な財源を確保することができたからである（石原 2006）。しかし、昨今の社会状況や少子高齢化を踏まえると、十分な財源の確保は期待できないため、公共部門の改革である行政改革が急務となっている（生方 2017）。

この行政改革の理論的基礎となっている NPM では、民間企業の経営管理手法の導入にあたり、計画を実行し、その結果を評価して次に活かすというマネジメント・サイクル

²⁶ 北海道、秋田県、岩手県は、自治体として「政策評価」を行っていたので、対象となる「政策」を条例で定義している。

ルの導入が不可欠である（石原 2006）。その中でも NPM は成果志向であることから、結果の評価である Check 機能、すなわち行政評価²⁷を重視する。

さらに、経営管理システムとしての行政評価には、計画やアクション・プランに対する合目的性がある（松尾 2006）。この計画に対する合目的性を高めるために、発生主義会計ベースのコスト情報や活動基準原価計算（ABC）を適用した行政評価の有用性が論じられてきた（松尾 2006）。さらに、事業計画の進捗管理や計画の実現のために、非財務数値指標による多元的評価や Balanced Scorecard（BSC）を導入した行政評価の有用性も示唆されている（稲生 2004）。

行政評価を行うことで得られる業績情報を予算編成に活用する具体的な手法として、業績予算（Performance Budgeting）（坂元 2012）がある。この業績予算とは、「業績や評価に関する情報を算出し（情報の産出）、業績・評価情報によって予算編成・資源配分における意思決定の質を改善する（意思決定の質の改善）」（田中 2005, 32）ものである。OECD は、地方自治体を含め、行政組織の予算編成にあたり、業績情報に基づく予算編成である業績予算²⁸が望ましいとする（OECD 2007）。その際、特に、業績情報提供型（Performance-informed budgeting）が実務上適しているという（OECD 2007）。これは、資源配分の意思決定時に、目標や成果等の業績情報のある程度の根拠とするものである（坂元 2012）。OECD の意図には、業績情報を資源配分時の意思決定に用いるものの、財政上の制約や政治的意思決定を踏まえて、意思決定を一意に決めるものではないという意図が含まれている（坂元 2012）。そのため、業績予算は、伝統的な予算様式を維持しつつ、予算担当部局と事務事業等担当部局が十分な協議を行い、実施するサービスについて、その目的や達成度合いを評価するための業績指標を事前に設定・公表し、それに対する評価を事中、事後に行う一連のプロセス（Kelly et al., 2011）と表現される。

行政組織の予算編成は、行政法や財政法などの法規則に従って運用される制度的なものであるため、管理会計の研究対象としてはあまり重視されてこなかった（松尾 2006）。しかし「行政評価と関連付けられた経営管理システムとしての位置付けがなされる以上、それがうまく機能しているのか、うまく機能させるためにはどのような要因が存在、影響するかを分析・検証する意義は大きく、経営管理システムの機能やその有効性に関わる検討をしてきた管理会計の果たす役割も大きい」（松尾 2006, 121）ため、Check 機能としての行政評価²⁹を伴う行政型 PDCA サイクルの効果・検証を行う事は意義がある。

²⁷ 現在、多くの地方自治体において実施されている行政評価は活動評価とパフォーマンス評価である。一方で効率性評価と有効性評価は実施が難しい。それは、評価のためのデータや情報が少ないことや全庁的に評価を行うにはあまりに業務が多すぎる点、そもそも評価になじまない業務があるからである（山谷 2012）。

²⁸ OECD（2007）では、業績予算のあり方について、予算編成上、単なる惨状情報としてしか業績情報を扱わないとする Presentational（提示型）、業績情報を用いて意思決定を一意に決める Direct/formula performance budgeting（直接的・計算式型）を提示している（坂元 2012）。

²⁹ わが国では、地方自治法第 216 条により、目的に従い予算を款項に区分しなければならない。しかし、款（総務費、民生費など）や項（社会福祉費、事業福祉費など）の区分については、事業別に詳細に規定されておらず計画体系に沿った事務事業別の予算は法律上認められていない。そのため、「事務事業別に概算要求額、決算情報、コスト情報などを開示し、また、非財務的な成果についての目標値、実績値を開示すること」（松尾 2012, 83）で、住民に対する説明責任の履行に繋がることも期待されている（松尾 2012）

4-4 会計情報の必要性

亀井（2011）は、公会計³⁰を「国や地方自治体の議会によって決定された予算の執行過程において、その計算、記録及び計算書作成を行う行為」（亀井 2011, 4）と定義し、財政状況に応じてその運営に政治的判断が反映し、そのことが会計行為に大きな影響を及ぼすことから、この公会計がどのような財政状況のなかで行われるのかを知ることは重要な関心事であると述べている。

亀井（2011）は加藤ほか（1985）を踏まえ、会計が予算執行過程における帳簿記録を行う手段として位置付けられていなかったとし、会計行為自体の意味付けや会計情報に関する考察が行われてこなかったと述べている。すなわち、行政組織における会計、いわゆる公会計は、旧来の行政学や財政学においては、そもそもその概念自体が存在しなかった、あるいはそれに類するものが存在したとしても単なる「帳簿付け」程度のものでしかなかったため、「行政がその活動の正当性を国民または住民に主張する手段として会計情報を用いるという考え方や、あるいは、国民または住民の請求権の論拠として会計を応用するという発想」（亀井 2011, 35）そのものがなかったのである。しかし、現在では、①国や地方自治体が関与する財家規模は民間を含めた経済全体の中でかなりの大きさを占めるにもかかわらず、その会計情報には改善の余地が大きい、②国債、地方債を中心とする長期債務が後世代に大きな影響を及ぼす可能性を持っているにもかかわらず、これに関する会計情報の開示が不十分である、③国や地方自治体における事業実施には経済性、効率性または効果性が問題となっているにもかかわらず、それを明確に測定する手段が不十分である。④国や地方自治体の財政的な健全度がこれまでの会計情報では十分に測定できない、ことから、公会計の有用性について考察することの必要性を述べている（亀井 2011）。

行政組織では、サービスの対価としてではなく、公権力に基づいて住民から徴収した税収が主な財源である（笹倉ほか 2019）。そのため、行政組織では、公共サービスの提供に費やした財源や資金用途を明らかにする必要がある、従来用いられてきた会計は、収支計算を主とする官庁会計であった（笹倉ほか 2019）。しかし、収支を明らかにするだけでは不十分である。なぜならば、政府が提供してきた公共サービスのコストやその変動、サービスの提供の結果としての便益や社会にもたらされるアウトカムやインパクトを可視化する必要がある、そのためには地方自治体といえども会計情報を用いたコスト・マネジメントが求められているからである（小林 2016）。小林（2016）は、地方自治体など行政組織におけるコスト・マネジメントを「公共経営におけるマネジメント」と称し、これを「社会経済環境の変化と公共ニーズに焦点を当て、政策・施策・事業の実施がそれらに与える影響についての戦略的な考察に基づいて、政策立案を行い、政策

³⁰ 笹倉ほか（2004）は、国と地方公共団体を公的部門としたうえで、公的部門が所有または支配している非営利団体の会計を「公会計」と定義している。したがって、公会計の対象領域として、国や地方自治体のみならず、両者が実質的に管理している団体も含めるべきだとする。隅田（1999）は、地方自治体の会計を「地方自治体の利害関係者に対して、彼らが各種の意思決定及び説明責任（accountability）の評価を適切に行いうるよう、自治体の経済活動及びこれに関連する経済事象を測定し、その経済的事実と結果に関する情報を伝達する行為又は手続き」（隅田 1999, 235）と定義する。

目的を達成する施策と事業を設計、実施し、それらが目的を達成する程度を測定・評価することによって、政策・施策・事業の計画策定とコントロールのプロセスを管理するために、政策・施策・事業の実施計画としてのアウトプットの原価管理を政策目的の達成にむけて統合的に遂行すること」(小林 2016, 91)と定義する。特に適切な財政運営と住民による監視機能の強化のためには、ある年度の歳入・歳出フロー、及び一定時点における国や地方自治体の資産、負債の保有状況を明らかにする情報が必要である(亀井 2011)。この情報があることで、後世代が負担することになるマイナスのストックをプラスのストックと関係づけて把握することが可能となる(亀井 2011)。このように行政組織の会計情報は、行政に対しては財政運営の向上、住民・納税者に対しては行政による財政運営を評価するための重要な情報となり得る(亀井 2011)。

既に、総務省(2007)において2つの財務書類の作成指針、基準モデルと総務省方式改訂モデルが公表されている。ここで、総務省方式改訂モデル³¹に注目すると、決算統計から組み替えにより財務書類を作成するため、地方自治体の予算区分でいうところの大分類である「款」に相当する分類ベースでしか作成されていない。そのため、事務事業はもとより、総合計画の体系における施策レベルにおいても、計画に活用することは難しい状況である。また、結果として作成される会計情報は、現金主義から疑似的に作成された形だけの発生主義会計に過ぎず、評価に必要な情報は、既存の決算統計や事業ごとの決算情報に頼らざるを得ない(佐藤 2013)。そのため、施策や事業など特定した分野の評価を行う場合に限界が生ずるため、評価に資する会計情報として、新地方公会計に基づく会計情報の整備が必要となる(佐藤 2013)。さらに「今後、それぞれの施策や事務事業ごとにあった評価を実施するのであれば、内部効率性、外部効率性の評価において、ストックやフルコストの会計情報は有用性が高く、新地方公会計はその要求に答える必要がある。そのためには、決算統計から組み替える総務省方式改訂モデルではなく、複式簿記を導入し、随時、施策や事務事業ごとにストックやフルコスト情報を把握する仕組みが必要となる。これが可能になれば、企業会計でいうところのセグメント会計などのような管理会計的なアプローチが可能になり、新地方公会計情報の有用性が高まる」(佐藤 2013, 58)ことが期待される。

第5節 行政型 PDCA サイクルの Action 機能

5-1 Plan へのフィードバック・コントロールとしての行政評価

わが国の行政組織に対して PDCA サイクルの導入を図る議論は、行政評価への活用と予算編成への反映が特に強調されている。その議論では、Check の実施と結果の活用が PDCA サイクルに基づく行政組織運営において重要とされる(大西・福元 2016)。しかし PDCA サイクルの導入にあたり、Check だけでなく Plan もまた重要な要素である(大西 2018)。それは、現状の政策過程における PDCA サイクルが、①Plan のロ

³¹ 基準モデルについては、第4章にて詳述する

ジックが明確でない場合には機能しにくい、②計画（Plan）と実行（Do）が同一主体で行われるため、日常的な業務に影響されるあまり、戦略的な計画づくりが困難になりがちであり、結果として Plan が手薄になる、③組織を取り巻く環境との関係が考慮されていないので、環境の変化のような想定外の状況に対応しにくい（大西 2018）からである。

ところで、PDCA サイクルを導入する目的は、このサイクルを繰り返し回すことによって得られる組織管理業務の改善である。すなわち、成果が想定通りに得られないのであれば、Check 機能による評価を踏まえて、Action として、Plan を修正し、再度、想定される成果が得られるように取り組むことが必要である。このとき、Plan に対して、いかに評価結果を反映させるのかが課題となる。松尾（2006）は、PDCA（Plan, Do, Check, Action）のマネジメント・サイクルを重視した経営管理システムの 1 つとして行政評価を活用すべきであると論じている。これは自治体の予算編成を PDCA サイクルにおける Plan 機能と捉え、業績管理システムとしての行政評価が組み込まれた PDCA サイクル（松尾 2009）である。この業績管理システムは、Anthony and Young（2003）の非営利組織におけるマネジメント・コントロールに関する 4 つのプロセスを踏まえ、業績評価を実施し、その評価情報を戦略計画・予算編成（Plan）、予算執行（Do）、評価（Check）のそれぞれにフィードバックを行う（Action）ものである。

自治体の予算編成を PDCA サイクルにおける Plan 機能と捉える業績管理システム（松尾 2009）の導入を進める背景には、各自治体が、財政や社会変化に対応しつつ、住民に対して有効性が高い公共サービスを限られた財源の中で効率的に提供する必要があるという点が挙げられる（Pollitt and Bouckaert 2017）。効果的かつ効率的に公共サービスを提供するには、適切な組織マネジメントを行う必要がある。その際に「単に業績を診断的にモニターし、計画や目標との差異を認識するだけでなく、短期的な業務の改善や次期の計画の策定、さらには、より中長期的な戦略立案のそのためのコミュニケーションを通じた組織学習などのより広い目的への利用」（松尾 2016, 55）をするための行政評価、いわゆる業績評価制度の利用が期待されている。このとき、会計情報との連動、すなわち事業別コスト情報と業績情報とが結びつく事で、費用対効果を考慮したより客観的な指標に基づく行政評価が行われるとされる（松尾 2009）。これはフィードバック・コントロールとしての行政評価を予算編成に反映することである。

松尾（2009）の PDCA サイクルは、フィードバックの考え方に依拠したフレームワークに相当し、経営管理においてフィードバック概念を応用した典型的な一例（和田・田中 2013）と捉えることができる。そして、広義のマネジメント・コントロールシステムの目的は、個人の行動、あるいはものの状態を望ましい方向に順応させることにある（Anthony 1988）。このとき、望ましい方法に順応させることを目的として、制御機構に働きかける方法にフィードバック・コントロール（feedback control）とフィードフォワード・コントロール（feedforward control）がある（伊藤 2014）。ここでは、フィードバック・コントロールを取り上げる。フィードバック・コントロールとは、「と

りあえず実績値を観測し、それと目標値を比較して、両者の差がなくなるように、制御機構を繰り返し操作することで、目標値を達成しようとするコントロール」(伊藤 2014, 91) である。

Anthony が展開したマネジメント・コントロール論 (Anthony 1988) に続き、多くの研究者が会計的な観点から予算管理、原価管理や業績評価などの仕組みを構想してきた (松尾 2009)。特に業績評価の予算編成時への反映は、行政評価導入初期から評価情報の重要な活用方法として指摘されてきた (島田・三菱総合研究所政策研究部 1999)。自治体に業績管理システムを導入するにあたり、評価情報が予算編成という資源配分の意味決定プロセスに反映され、予算編成過程での意思決定に影響を与えることが望ましい (松尾 2006)。その一方で、わが国では、前述に示したように、業績評価を反映した予算要求が行われているとはいえ、事業の重点化や見直しへの活用には参考程度にしか扱われておらず (松尾 2009)、全国の自治体において予算編成時の活用が課題であることが指摘されている (総務省 2014b ; 総務省 2017)。

予算編成過程では、各事業担当部局から提示された予算要求額に対して、業績評価結果や各事業の実施計画等を踏まえた予算査定を経て予算が確定される。この過程において、行政評価によって減額査定が行われることを考慮し、あらかじめ予算要求額が多めに要求されることが示唆されている (松尾 2006)。また、官僚による合理的選択に基づき、研究増分主義仮説による財政膨張が指摘されている (Dunleavy 1991)。特にわが国の自治体の予算編成は、健全な財政運営に向けて苦しい局面を迎えており、予算の増分を抑制することが自治体財政の健全性の担保に必要であり、重要な行政課題となっている (生方ほか 2019)。したがって、フィードバック・コントロールとしての行政評価による予算査定に対して、各事業担当者がどのような予算要求行動をとるのかを明らかにする必要がある。

5-2 Plan へのフィードフォワード・コントロールとしての会計情報

自治体の予算編成を PDCA サイクルにおける Plan 機能と捉えた業績管理システム (松尾 2009) は、行政評価結果を予算編成に反映させるというフィードバック・コントロールを意図したものである。フィードバック・コントロールは、実績値を用いるので、実際に生じた問題の発見や、その後の問題解決や行動の修正、および組織学習の促進に効果的である (Ferreira and Otley 2009; Grafton et al. 2010 ; 和田・田中 2013)。さらに既存の組織能力の活用にも有効である (Ferreira and Otley 2009; Grafton et al. 2010 ; 和田・田中 2013)。但し、あらゆるものに有効であるとはいえない (和田・田中 2013)。なぜなら、フィードバック・コントロールは過去指向的であり、事前に設定された目標と実際値の差に関して遅延したシグナルを発するという特長を併せ持っているからである (和田・田中 2013)。このことは、フィードバック・コントロールから得られる情報には、時間的な遅れが発生する事 (Ferreira and Otley 2009; Grafton et al. 2010) を意味し、そのために、適時的な問題解決が難しくなる (和田・田中 2013) こ

とが指摘されている。

加えて、何らかの事態が発生後に、対応策を取ったとしても、その成果が表面化するまでに時間がかかり、経営上何か対策を施すにも手遅れになる事もありうる（和田・田中 2013）。また、問題発生後に、実際にそれらを認識するまでに時間がかかるという問題点（丸田 2005）も指摘されている。Pitkänen and Lukka（2011）は、フィードバック・コントロールから得られる情報は、実際の結果と事前に設定された目標との差を示す情報に過ぎず、適切な動作に結びつかないことを指摘している。さらに、Norreklit（2000）は、フィードバック・コントロールにより、過去の意思決定を踏まえた事後的な対応をより良いものにできるが、将来生じる可能性のある新しい事業への対応にはほとんど役に立たないことを指摘している。

このように業績管理システムのフィードバック・コントロールだけでは、将来を正確に予想したうえでの戦略を立てられないという欠点がある。前述のフィードバック・コントロールの短所を補うためには、将来起こりうる結果を予測して戦略を立てた上でのコントロール・アクションを行う必要がある（内田 2014）。そのために、用いられるのが、フィードフォワード・コントロールである（内田 2014）。内田（2014）によれば、フィードフォワード・コントロールは、アクションの結果であるアウトプット（成果）に基づいて修正を行うフィードバック・コントロールとは異なり、組織内で必要と想定される人的・物的・財務的資源の規制に焦点を置き、一連のアクションの終了前に修正を行うことを意図するものである。すなわち、フィードフォワード・コントロールとは「実績値の測定を前提とせず、事前に最適な操作を実施する」（伊藤 2014, 91）ものである。

フィードフォワード・コントロールは予測あるいは事前の計画のことではなく、経営管理及びパフォーマンスを向上させるための予防的な処置のことを指す（Nishimura 2003, 144）。また、制御を乱す外的要因が発生した場合に、前もってその影響を極力排除できるように必要な修正動作を行う制御操作ともいえる（和田・田中 2013）。和田・田中（2013）によると、このようなフィードバックの問題を解決するために、近い将来に向けて計画を重視し、コントロール・システムの1要素としてのフィードフォワード概念に高い関心が払われてきた（Koontz and Bradspies 1972 ; Ishikawa and Smith 1972 ; Merriam and Wilkinson 1977 ; Michael 1980）。このフィードフォワード・コントロールの目的は、事前に設定した計画の目標を実現するために管理会計情報を効果的に利用することにある（Koontz and Bradspies 1972）。また、Demski（1969）によると、フィードフォワード・コントロールとは、環境要因などから推測することのできる将来の予測情報を用いたコントロールのことである。すなわち、計画策定段階において、将来の結果に影響を与えると想定される環境要因などのフィードフォワード情報の利用を促進し、実際に問題が生じる前に対応策を打つことを意味する（Grafton, Lillis and Widener 2010）。

しかし、有効な予測のためには、事前に予測モデル自体を詳細に作成する必要がある

(和田・田中 2013)。さらに、予測モデルの入力値の変化を認識するための包括的な観測能力 (Fowler 1999) も必要である。そのため、環境変化の激しい状況では、予測に大きなコストがかかる可能性がある (Fowler 1999)。さらにフィードフォワード・コントロールのみを行っていると呼測値が大きく外れた際に修正が効かない可能性があるという欠点も持っている (和田・田中 2013)。

このようにフィードフォワード・コントロールは、「試行錯誤を前提とせず、制御機構とコントロール対象に関する知識が完全に把握できている状態で初めて可能となるコントロール」(伊藤 2014, 92) である。そのため、フィードフォワード・コントロール³²では、実際に動き始める前に、起こり得るあらゆる事態に備えて、あらかじめ手を打っておかなければならないので、事前知識が多くなる (伊藤 2014)。一方で、フィードバック・コントロールでは、結果を踏まえて修正すればよいので、起こり得る事態をあらかじめ細かく予測しておく必要はない (伊藤 2014)。

Demski (1969) は、フィードフォワード・コントロールとフィードバック・コントロールのそれぞれをプロセスと捉え、フィードフォワード・プロセスとフィードバック・プロセスから成る「意思決定・業績管理コントロール」(本橋 2016, 55) を提案している。ここで述べられているフィードフォワード・プロセスとは、ある意思決定を行う際に、当該意思決定を行うべき期間の期首において、内部情報と環境情報に基づいて一定の予測を行い、この予測と意思決定者自身の最善の意思決定モデルを結合させることで最適な意思決定を行うもの (Demski 1969) である。このことを本橋 (2016) では、「最近の情報 (フィードバック情報) と意思決定モデルを用いて、当該意思決定者が目の未来に採るべき最適な行動を予測する」(本橋 2016, 55) ものとし、同プロセスは「次の意思決定期間に対する最適なコントロール変数を予測するために、意思決定モデルのすべての曲面を最適化し、かつ特定化すること」(本橋 2016, 55) で成立する。一方で、フィードバック・プロセスは、「予測行動の実行に続いて、物理的処理からの出力とその後の環境情報が測定され、それらが実行された意思決定のコントロールのための基礎資料を提供する」(本橋 2016, 55) ものである。すなわち「現在の測定値が事前の標準値ないし意思決定上の諸仮定と比較されて、それらの両者間の将来の差異を最小化するための基礎資料が提供される」(本橋 2016, 55) プロセスである。

ここで予算編成に関する研究に着目すると、将来予測に基づいて目標を立て、その目標を達成するための組織の行動指針として、「組織管理における計画の重要性 (planning as future control)」(Wildavsky 1973, 130) が指摘されてきた。さらに、将来予測と目標に関連して、会計学の文脈では、Otley and Berry (1980) により、フィードバック・コントロールとして実際の結果を用いるだけでなく、フィードフォー

³² フィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロールについて、木村 (2002) は、「フィードバックは、平たく言えば、結果を見ながら操作をかえる手法で、私達が日常でも良くやっていることである。たとえば、車を運転していてカーブするとき、車のまがり具合を見ながらステアリングを切ったり戻したりするのは、フィードバック制御である。一方、前方の信号が赤に変わるのを見て停止線で止まるのは、フィードフォワード制御である、聴衆の反応を見ながら話の内容や話し方を変えていくのはフィードバック、原稿を棒読みするのはフィードフォワードともいえる」(木村 2002, 92) と述べている。

ド・コントロールとして目標値等の将来に対する予測値が用いられることが、計画を将来の行動指針とし機能させるために必要であることが主張されている。これは、行政組織において、事業に費やしたコスト、あるいは当該組織が保有する資産に関するストック情報を踏まえて、将来の成果、あるいは負担するコスト等を予測することが予算編成などの計画を立案する際に有用となりうることを意味する。

また、地方自治体は最適な資源配分を行うために存在する組織とも言える。そして地方自治体が行った資源配分を財務諸表という会計情報として示すために公会計が必要になる（青山ほか 2010）。このとき、住民は、会計情報を通じて、首長の予算編成方針や執行内容について知ることができ、また首長であれば、過去の会計情報を、今後自らが行う政策立案の指針とし、最小のコストで最大のサービスを提供するためのツールとして活用することが可能となる（青山ほか 2010）。このことは会計情報が Plan（予算編成・計画策定：過年度の会計情報を参考に業務計画を作成する）から Do（実施：計画に沿って業務を行う）に至り、Check（点検・評価：会計情報の実績をもとに、業務が計画に沿っているかどうかを確認する）を踏まえて、Action（処置・改善：点検・評価結果をもとに何らかの対処方針を検討する）が行われて、再び Plan に至るというマネジメント・サイクルにおいて重要となりうることを示唆している。

ところで、全ての会計情報が、フィードフォワード・コントロールとして機能すると考えることは難しい。なぜならば、会計情報には、行政コスト情報のように行政活動を行うにあたって消費した金額等過去の行政活動に基づく情報が含まれるからである。これらの情報と目標値を比較するという、費用対効果に基づく予算編成も会計情報の機能（総務省 2015a）として期待されている。これは過去の情報に基づくコントロールであるため、フィードバック・コントロールであると言えよう。一方で、ある会計情報から、望ましくないギャップの発生が予想され、それに対応する必要性が生じた（丸田 2003）場合には、その会計情報がフィードフォワード・コントロールとして機能したと考えられる。総務省（2015b）では、自治体における具体的な将来リスクに関する会計情報の一部として資産老朽化情報などのいくつかの指標が示されている。それらの情報は、将来予測を行うための情報として、フィードフォワード・コントロールを機能させることが期待される。

第6節 結論と今後の研究課題

品質管理を行うために考案された PDCA サイクルは、その後、品質管理を行うためのサイクルと組織業務管理を行うためのマネジメント・サイクルに発展した。この組織業務管理のためのマネジメント・サイクルを行政組織にも適用し、予算編成などの政策立案に活用することが論じられている。そして、実務上の活用に際して、Check によって得られた成果情報をいかに Plan に反映させるのかが効果的なマネジメント・サイクルとなりうる上で重要となる。このとき、Plan に対してフィードバック・コントロールあるいはフィードフォワード・コントロールが機能することで、事業等の成果や評価

結果を反映させることが論じられている。特に、原価管理と利益管理の中心を担ってきた予算管理について、フィードバックからフィードフォワードに重点が置かれている（丸田 2001）点を踏まえ、丸田（2003）は、フィードフォワードとフィードバックという 2 つの概念を、管理会計論の基礎概念として位置付けていく意義が認められるとする。特に、フィードフォワード・コントロールを予防的なコントロールと定義した Nishimura（2003）は、フィードバックとフィードフォワードを併存させたシステムの適用が、予防的管理に有効な手立てを提供するとし、フィードフォワード・コントロールの核心は、目標と概算原価の比較にあるとする。このように、フィードバック・コントロールの欠点を補う形でフィードフォワード・コントロールの必要性が論じられているが、フィードフォワード・コントロールも欠点が存在する。また、実際にフィードフォワード・コントロールを行うことが組織の業績やタスクの成果の向上につながるかを検討している論文は少ない（丸田 2003）。

わが国の行政組織については、予算管理に関して、特に予算の統制機能があまり活用されていない（佐藤 2014）ことが指摘されている。すなわち、自治体の予算編成については、経営管理目的のための自治体予算の活用の有用性が論じられていた（青木 1962：会田 1989）一方で、実際には「自治体関係者は、予算を編成すること自体に精力を注ぎ、予算の有する計画、調整及び統制機能のうち、特に統制機能を活かす工夫をほとんどしてこなかった」（佐藤 2014, 39）とされている。OECD に加盟している欧米諸国に注目し、それらの国々の行政組織の特徴の整理を行った Pollitt and Bouckaert（2017）によると、現在、自治体組織内部では、予算編成を含めた管理会計システムと行政改革の影響が複雑化しているという。行政改革の影響の複雑化はわが国でも同様であり、今後、予算管理や予算統制に限らず、管理会計システムが行政改革を促進する役割を果たす上で、自治体組織外部の環境要因の理解と自治体組織内部で生じる課題の明確化が求められる（藤野 2005）。したがって、PDCA サイクル³³における Plan を予算編成機能と捉え、この Plan に対するフィードバック、及びフィードフォワードの効果を検証することが、効果的・効率的な予算編成を行う上で今後求められる研究と言えるだろう。したがって、次章以降では、行政評価がフィードバック・コントロールとして機能し、会計情報、その中でも資産老朽化情報がフィードフォワード・コントロールとして機能すると捉え、両者の予算編成時における影響を検証する。

³³ 行政型 PDCA サイクルには、さらに、Do 機能として予算執行がある。本稿は、Plan 機能に対する Check 機能の Action としての機能に着目しており、Do 機能としての予算執行については扱わない。この領域については、政策実施論という研究課題となっており、その詳細な内容については、大橋（2010）に詳述されている。

第2章 予算編成時における行政評価情報の効果検証

第1節 はじめに

わが国の多くの地方自治体では、行政評価が計画行政の一環として自発的に行われている。総務省は、行政評価を「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」（総務省 2004）と定義する。これは、「行政機関が主体となって、ある統一された目的や視点のもとに行政活動を評価し、その成果を行政運営の改善につなげていく」（島田・三菱総合研究所政策研究部 1999, 40）ために行われる。また、政策、施策、事務事業といった階層的な総合計画の体系にそって、その目的や投入資源（インプット）と、アウトプットやアウトカムといった取組み成果をワークシートに記入し、部局レベルまた、全庁的に評価し外部にも公表するという評価手続きを持つ PDCA（Plan-Do-Check-Action）サイクルを回すための経営管理システム」（松尾 2012, 74）、すなわち、地方自治体における業績管理システムと見なすこともできる。したがって、行政評価には、「PDCA（Plan-Do-Check-Action）のマネジメント・サイクルを重視した経営管理システムを機能させる」（松尾 2006, 121）という役割が期待される。

わが国の地方自治体が行政評価を導入する理由は、行政評価を導入することで財政効果が働くと期待されているからである（湯下・坂野 2002）。古川（1999）は「評価を予算過程に結びつけることは、本来の目的につながらないという批判もあるが、実際には、予算編成を通じて強力な統制を行う誘因は、行政内部に根強い」（古川 1999, 10）と、行政評価を予算査定と関連づけて実施する自治体の増加を指摘している。しかし、実際には、行政評価が予算編成過程の内容的変化をもたらすまでには至っていない可能性（湯下・坂野 2002）がある。田中（2009）は、行政評価の課題として、評価結果が事務事業の改善や予算要求に用いられず、結果が自明である事務事業の廃止・削減のみに利用されていることを指摘している。総務省も、行政評価を既に導入していると回答した 1,099 団体のうち 71.3%が、行政評価の課題として「予算編成等への活用」を挙げていることを示している（総務省 2017）。

行政評価を予算編成に活用することの重要性と課題は、多くの論者によって指摘されてきた。一方で、行政評価の予算編成に対する効果検証はあまり行われてこなかった。長峯（2004）は、三重県における政策評価の効果検証を行っているが、実務的に予算編成行動の中心となる事務事業レベルの行政評価を考慮していない。また、松尾（2006）は、事務事業に注目して、行政評価の効果を検証している。しかし、その焦点は当該事務事業の経済性・効率性・有効性にあり、行政評価が予算要求行動に対してもたらす効果を検証したわけではない。総務省（2014）も、行政評価の成果を問うているものの、「個別の事務事業の効率性が向上した」や「予算配分を大きく変更できた」等、全体的な主観評価に留まっている。そこで本章では、地方自治体が担当する事務事業に注目し、事務事業を対象とした事後評価である行政評価が、それら事務事業の次年度予算要求・

編成行動に対してもたらずフィードバック効果を科学的に検証する。検証にあたり、自治体の規模及び行政評価の実情において典型例と考えられる茨城県常総市において、行政評価に着目したアクション・リサーチ³⁴を行う。

ここで、上記効果検証を行うにあたり、効果の客観性を担保する上で実験的手法が推奨される（中川 2006）。そこで本研究では、当該アクション・リサーチを、中川（2006）が推奨するランダム化比較実験として実施した。併せて、行政評価の実施のみならず、その評価結果の活用の仕方が予算要求額、及び予算査定額に与える影響に注目した、前向きコホート研究³⁵による分析を行っている。

第2節 行政評価の普及と課題

わが国に NPM が普及し始めたのは 1990 年度後半である。三重県が 1996 年に「事務事業評価システム」を導入して以降、国内の様々な自治体が行政評価を導入するようになった。そして、三重県で導入された事務事業評価システムを契機として、各地の都道府県、市区町村で実施した事務事業に対する事後的な評価活動、特に業績評価の実施が行われるようになった（田中 2009）。

2000 年代以降、各地方自治体に導入が普及した行政評価は「目的や受益者の異なる数百の実施事業（プロジェクト）を財務、非財務指標を使ってその業績を評価しマネジメントしようとしたもの」（松尾 2012, 72）である。その後は、国による法的な制度整備は実施されなかった。しかし当時の自治省による、先進自治体の取組みに関する情報提供が実施されたことに加えて、行政評価を実施することで、予算編成への反映による効果的な計画の実現、事業の削減、業務改善、住民に対する説明責任の履行、職員の意識改革につながることを期待されていた。そして 2000 年に閣議決定された行政改革大綱において行政評価導入の促進が明示されたことに伴い、2000 年以降、全国の地方自治体に行政評価の導入が進んだ（松尾 2008）。特に 2000 年から 2010 年に至る 10 年間は、「各地方自治体において、行政評価情報の意思決定有用性向上に向けた取組みを模索してきた時期」であった（松尾 2012, 72）。なぜならば、行政評価システムは、住民に対する説明責任を果たす上では有効であったが、評価結果を計画策定や予算編成などに反映させるという経営管理面では課題が見られたからである（松尾 2012）。

現在の導入状況については、総務省が全国調査（総務省 2014b；総務省 2017）を行っている。総務省（2017）によると、2016 年度現在、日本にある全都道府県、及び市区町村のうち全ての都道府県、政令指定都市の 95.0%、中核市の 93.6%、特例市の 97.3%、市区の 83.5%において、行政評価が導入されている（表 2-1）。

³⁴ アクション・リサーチは、専門的な研究者と研究対象である組織のメンバーが一つの共同的なチームもしくはネットワークを形成し、研究対象メンバーの置かれた状況を改善するための研究アプローチ（Greenwood and Levin, 2007）と定義される。

³⁵ 「前向きコホート研究」は、前向き、すなわち「将来起こる事象から得られる十分な資料等をエビデンス」（岡田 2014, 31）として用いて、コホート研究、すなわち「複数サンプルによる群間比較を行う観察研究」（岡田 2014, 32）である。

表 2-1 全国行政評価導入割合

	都道府県	指定都市	市区町村	中核市	特例市	市区	町村	合計
導入済	47	19	1,033	44	36	593	360	1,099
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
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%

総務省（2017）より一部改変

総務省（2017）の調査から、既にわが国の多くの地方自治体³⁶において、行政評価が導入されていることがわかる。多くの地方自治体に導入されている理由として、外山ほか（2014）では、①国・地方がともに直面している深刻な財政危機、②相次ぐ行政の不祥事に伴う行政への信頼性の欠如、③行政サービスの質的向上の要請を挙げている。これは①に関しては、莫大な負債を解消するための、財政運営の効率化、無駄な事業の削減、事業の重点化が必要とされているためである。②に関しては、低下傾向にある国民の信頼を回復するために、行政運営の透明性の確保、及びアカウンタビリティの遂行が要請されていることを意味する。そして③については、「国民、あるいは住民の要望に応じた行政サービスの提供、行政運営が求められるようになった」（外山ほか 2014, 186）ことを意味する。このことは今まで以上に「国民・住民に密着した行政運営の実現」（外山ほか 2014, 186）が必要になったことを意味し、加えて、地方では、地方分権化の進展に伴い、「地方公共団体の自立的な政策形成、政策立案能力の育成」（外山ほか 2014, 186）も求められていることを意味する。これらを踏まえて、行政は「国民的視点に立脚し、国内外の社会経済要請の変化を踏まえて、客観的な政策機能を強化する必要」（外山ほか 2014, 186）があり、行政評価の導入が行われた。

行政評価が全国の地方自治体に普及した現在では、行政評価が「どのように活用されているか」（坂元 2012, 73）が課題となっている。行政評価³⁷は、評価を実施すること

³⁶ 国、及び省庁については、「政策評価法」（2001 年 4 月施行）に基づいて政策評価が実施されている。従来、わが国には、省庁を対象とした行政監察制度があった。この行政監察制度を踏まえて、行政改革会議（1996）に始まる行政改革の流れから、中央省庁改革の柱の一つとして「政策評価制度」の導入が提案されたという経緯がある。その後「中央省庁等改革基本法」（1998）及び、関連大綱、方針等の制定後、政策評価法の成立により正式な制度となった。政策評価は、①各府省が自己評価のために行う「政策評価」、②総務省行政評価局が中心になって行う「政策評価」、③「行政評価・監視」の 2 種類がある。なお、日本の中央省庁では、2001 年の省庁再編以降、政策評価が義務付けられている。

³⁷ 松尾（2008）は、行政評価を以下の視点から構成されるものとする。すなわち①政策、施策、事務事業からなる計画体系を対象とする、②評価シートの活用やその中における財務、非財務数値を使った定量的な測定、評価の手続きを含む統一的な手法によって目標と実績が測定される、③業績測定には、インプットとしてのコストだけでなく、成果志向の業績管理、指標（アウトプット、アウトカム指標）が含まれる、④PDCA（Plan-Do-Check-Action）サイクルが重視され、その情報は予算、計画、業務活動などの意思決定目的にフィードバックすることが志向される、⑤評価情報は住民に対して報告される、である。

自体を目的とせず、評価結果をいかに行政活動の改善につなげるかが重要である（坂元 2012）。そのため、地方自治体の予算に対してどのような影響を与えるかを考察することが求められる（坂元 2012）。

総務省（2017）では行政評価制度導入自治体数の調査を実施している。加えて、導入自治体が行政評価に対して抱えている課題についても調査を行っている（総務省 2017）。この調査によると、多くの自治体で行政評価が導入されている一方で、①評価指標の設定、②予算編成等への活用、③行政評価事務の効率化という点で課題が残されている（表 2-2）。このことは導入自治体の 1 つである茨城県常総市において、次年度予算要求に対して、行政評価の活用が十分ではないという課題にも表れている。

表 2-2 行政評価の課題

行政評価の課題	都道府県(47)		指定都市 (19)		市区町村 (1,033)		合計(1,041)	
	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	35.5
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	582	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

総務省（2017）より一部改変

第 3 節 先行研究と仮説

3-1 先行研究の整理

元々、会計学は主に企業会計を対象としてきたため、地方自治体のような行政組織を対象とした考察は少ない（松尾 2006）。しかし、特に 1980 年代から 90 年代にかけて、様々な行政組織が、行財政改革として民間の経営管理手法の導入に取り組むようになるにつれて、管理会計の視点から行政組織が扱われるようになった（松尾 2006）。わが国

では、海外や国内自治体における NPM の取組みの進展に伴い、主に 1990 年代以降、事例研究や取組みの意義についての研究が行われてきた（松尾 2006）。NPM に基づく行政改革では、行政評価結果を活用した内部管理として、評価結果が予算に活用される組織が想定されている。行政評価情報の活用可能性については、Cavelluzzo and Ittner（2004）が結果志向（result-oriented）の業績管理を行政組織へ導入するにあたっての促進・阻害要因を実証している。その結果、トップマネジメントのコミットメント、意思決定権限、業績管理手法のトレーニングの程度が上記業績管理の導入に影響を与えていることを示している（Cavelluzzo and Ittner 2004）。

現在、わが国では、NPM に基づく行財政改革の代表例である行政評価が、全国の自治体で導入され、実施されているという状況にある。そして、このような行政評価システム、及びこのシステムに基づく経営管理志向の高い管理システムの有効性を問う段階にある（松尾 2006）。それには、導入された行政評価システムが、どの程度「政策の実現や財政課題の解決のための予算へのフィードバックなど、期待された機能を果たしているかどうか」（松尾 2006, 123）検討したり、「職員の理解度やコミュニケーション、リーダーシップなど組織要因や行動要因の観点から」（松尾 2006, 123）行政評価の機能を考察したりする必要がある。

行政評価情報の利用目的の一つに「計画や予算、業務活動などの意思決定への行政評価情報のフィードバック」（松尾 2008, 39）がある。特に、予算編成に対して行政評価情報を活用する場合、資源配分に直接反映させる点で利用への意義が大きい（松尾 2008）。その一方で、あくまで予算編成に活用するための情報であるため、住民に対して提供する情報とは異なる点を認識し、意思決定目的にあった情報を加工し提供することが求められる（西尾 1990；Tassie et al.1998；上山 2002；大住 2002）。これは、行政評価から得られる業績情報と予算・決算との連携³⁸である。すなわち、「財務会計の予算・決算システムのサブシステム」（松尾 2012, 83）として行政評価を位置付けるものである。この連携が、わが国の地方自治体で導入されている行政評価の課題となっている（総務省 2014b；総務省 2017）。

わが国における行政評価の研究では、田中（2009）や湯下・坂野（2002）のように、行政評価の結果が予算編成に対してあまり影響を及ぼしていないことを指摘するものが多い³⁹。そして、それらの研究の多くが定性的な分析に留まっており、実際にどの程度の効果があるのかという定量的な効果検証については十分に行われてない（岡田ほか 2015）。もちろん、長峯（2004）や松尾（2006）のように、行政評価について定量的な分析を行った研究も存在する。長峯（2004）では三重県の財務データ及び事務事業デー

³⁸ 伊丹市では、「事後評価を決算の補足資料とし、事前評価を予算の補足資料として開示することで、総合計画・実施計画の観点から予算と決算を評価できる仕組み」（松尾 2012, 83）が出来ており、「伊丹市では、行政評価における計画体系にそって整理される施策・事務事業は、予算や決算の体系と整合している」（松尾 2012, 83）

³⁹ 行政評価について、予算編成に与える影響に限らず、別の視点に基づいて行われた研究もある。例えば、真山（2001）は、アカウンタビリティの視点から行政評価の研究を行っている。真山（2001）によると、自治体のガバナンスイメージの導入に対する役割と政策形成の概念やその必要性についての認識を高めるうえでの役割があるという。また、柴・松尾（2012）は、大阪府八尾市と兵庫県伊丹市を対象とした予算企画の事例研究を行い、行政評価を予算企画に活かすための水平的、垂直的なツールの必要性（柴・松尾 2012）を論じている。

タを用いることで、行政評価の資源配分の変更への寄与を検証している。松尾（2006）では、兵庫県伊丹市を対象として、行政評価シートを作成したうえで、予算についてのレビュー・査定を受けた事業群と受けていない事業群に分けて、経済性（事業費の抑止効果があるか）・効率性（事業への投入人員数の削減効果があるか）・有効性（事業の定量的な成果目標を達成しているかどうか）の3つの視点から、行政評価の結果が次年度予算に与える影響について分析を行っている。また、松尾（2009）は、行政評価システムの導入に影響を与える要因を実証するために質問票調査を行い、行政評価情報を活用する行政組織の特徴には、経営環境の複雑性や行政評価導入のサポートの程度が高いこと、コミュニケーションが活発で組織の責任が共有化されていることを示している。さらに、松尾（2010）は、行政評価の多様性に関するインタビュー調査から、経営環境や業績管理を行う目的に応じて行政評価の所管となる部署は様々であり、自治体によって行政評価の実施体制や重視される業績指標も異なることを示している。

ここで、事務事業に対して行われる行政評価をPDCAサイクルの観点から整理すると、実施計画と予算編成は、Planとして位置づけられる。次いでDoとして、事務事業の実施と予算執行がなされる。その後、Check機能を果たすものとして、部局内評価と部局を超えて実施される行政評価が位置づけられる。そして、Actionとして、業務改善や実施計画のローリング改定が行われる。すなわち、行政評価は「行政活動の成果を、自律的に計画（Plan）から実行（Do）、評価（Check）から改善（Action）へと連鎖させる一連のサイクルの構築のための手段」（坂元 2012, 80）である。このPDCAサイクルが回ることで各自治体の基本構想の実現が確実になる姿が、公共経営の1つの理想形であると想定される。

総務省の調査結果では、行政評価の活用目的として予算要求や予算査定への活用が最も重視されている（総務省 2004）。それにもかかわらず、多くの地方自治体が行政評価の課題として「予算編成等への活用」を挙げている（総務省 2017）。すなわち、わが国の多くの地方自治体では、前述のPDCAサイクルに期待される効果が発揮されていないのである。この問題の原因として、宮本（2003）は、事務事業評価の単位と予算編成単位の一致が難しい⁴⁰ため、行政評価の結果が予算編成へと結びつきづらいことを指摘している。また、コスト情報が正確に提供されていないこと（田中 2005）や予算編成における政治的要因（Tassie et al 1998；山本 2001；宮本 2003）などが指摘されてきた。さらには、前年度分の事後的な評価情報が予算編成の議論がスタートする夏時点に間に合わず、結果に基づく計画、予算編成が難しいこと（山本 2001）や、行政評価結果と予算配分を連動させると、組織は予算を確保しようとするために目標値を低く設定する可能性があること（上山・井関 2003）、コスト意識を高めるためには、現金主義ベースではなく発生主義ベースのコスト情報が必要であること（島田・三菱総合研究所

⁴⁰ 単位の一致が難しい理由として、地方財政法等の法律において、事務事業よりかなり粗い事業区分を予算編成単位とすることが容認されているため、予算編成単位として、事務事業より粗い単位や組織別など単位で設定することが可能になっていることが挙げられる（松尾 2006）

1999；自治省 2000；田中 2005）が指摘されている。

このように行政評価の結果の予算編成への活用には課題があるが、逆に、これら先行研究で指摘されてきた問題が解決されるのであれば、予算編成への活用、及び期待される効果が発揮される可能性が高いともいえる。すなわち、行政評価と予算編成の事業単位が一致しており、当該事業に関する必要なコスト情報が提供されていること、さらには政治的な要因の影響を直接的に受け難い自治体内の財政部門による予算査定の範囲内であれば、PDCA サイクルならではの効果が表れる可能性が高いと考えられる。そこで本研究では、行政評価と予算編成の事業単位が一致していること、当該事業に関する必要なコスト情報が提供されていること、という 2 点を前提として、行政評価が PDCA サイクルにおいてもたらす効果を検証する。

3-2 仮説

行政評価は PDCA サイクルにおける Check 機能として位置づけられる。ここで、当該 PDCA サイクルが効果を発揮する前提として、事務事業担当者に対して Check 機能が適切に機能することが求められる。また、総務省（2017）が、行政評価の課題として挙げている予算編成とは「予算査定時」のことであり、予算査定時における行政評価の結果の活用が不十分であるという点が課題とされているといえよう。

一方で、予算要求を行う非財務担当課の職員に着目した、予算要求時における行政評価情報の影響が明らかにされていない。ここで、Check 機能が事務事業担当者の予算要求行動に対して何らかのよい影響を与えていなければ、行政評価を業績管理システムとして考えた場合の、影響システム（廣本 1986）としての存在意義はないと言える。そもそも当該 PDCA サイクルが効果を発揮するためには、事務事業担当者に対して Check 機能が適切に働いていなければならないからである。

地方自治体などの行政組織における予算要求では、官僚の合理的選択（Dunlevy 1991）という視点から、官僚は、前年度予算を基準として次年度予算を考えるという増分主義仮説（Wildavsky 1986）が論じられてきた。この増分主義仮説に基づいた場合、地方自治体の職員は、予算均衡と自担当部署が獲得可能な予算の最大化の両方を達成することが最適な行動となる（Dunlevy 1991）。予算編成過程では、各事業担当部局から提示された予算要求額に対して、業績評価結果や各事業の実施計画等を踏まえた予算査定を経て予算が確定される。この過程において、業績評価によって減額査定が行われることを考慮し、あらかじめ予算要求額が多めに要求されること、いわゆる「予算スラック」の問題（Merchant 1985；Datar and Rajan 2017）が指摘されている。これは、前年度予算だけでなく、行政評価の結果を踏まえて予算要求が行われる可能性を示唆するものである。そこで本研究では、行政評価の実施が事務事業担当者に与える心理的・行動的影響に注目する。そして、以下の仮説 1 を設定し、行政評価実施後に行政評価対象事業の各担当者に対して、予算要求に関する個別ヒアリング調査を行った。

仮説 1：行政評価の実施は、予算要求時の事業担当職員の心理面、及び行動面に変化をもたらす。

ここで、事務事業の効率性や効果性について注意しなければならない。事務事業の効率性や効果性は、当該事務事業を行うに要した費用等に対してどの程度の成果が得られたのかで測定される（大住 1999）。そして、得られた成果や費用等の測定、及び評価を行い、次に活かすために行政評価は行われる（大住 1999）。これにより継続事業であれば、次年度以降の事業の内容を再考することが期待される（松尾 2009）。効率性・効果性を高めるのであれば、費用等を抑えて、同一あるいはそれ以上の成果を得ることが望ましい。昨今の財政状況においては、多くの自治体が、いかに予算要求を抑えて、高い成果を得るかという点に苦心している。そこで、予算要求額を抑制するために、行政評価が導入されたという地方自治体の事例もある（山谷 2012）。しかし、松尾（2006）により、行政評価を行った事業群の方が、行っていない事業群よりも事業費予算の伸びが大きくなったことが示されている。行政評価の主目的は、次年度以降の事務事業を再考することにある（山谷 2012）。そのため、行政評価を踏まえて、事業内容等を再考した結果、予算要求額が増えたという場合も考えられる。

行政評価には、その実施により、工夫された予算要求（岡田ほか 2015）が行われることが期待されている。これは、前年度と同様の予算要求（岡田ほか 2015）ではなく、社会変化や財政悪化等の外部環境の変化に対応した各種事務事業を考え、予算要求が行われることを意味する。そこで、以下の仮説を設けた。

仮説 2：行政評価の実施は、事業担当者の次年度予算要求を前年度とは異なるという点で多様なものとする。

第 4 節 研究方法

4-1 実験的手法について

実験研究とは、他の条件を一定にして、ある 1 つの独立変数だけを実験操作によって変化させ、従属変数の変化が仮説どおりに起こるかどうかを調査することで行う研究である（渡部・舟木 2008）。昨今では、社会科学全体において実験研究が大きく注目されている（田口 2015）。特に、経済学、政治学、心理学、社会学、果ては神経科学、生物学といった領域を巻き込み、人間心理と経済社会の関係と解明しようといった大きな潮流がある（田口 2015）。

会計学における実験研究では、実験室実験とフィールド実験の 2 つが行われている（黒木ほか 2017）。実験室実験とは文字通り実験室内で実施される実験であり、学生が実験参加者となる場合が多い。この実験室実験の利点として、実験結果について、因果関係に関する内的妥当性が高い解釈が可能となる点を挙げることができる。一方で実験室実験には、得られた結果の外的妥当性あるいは一般化可能性の向上について課題を有

する（黒木ほか 2017）。

一方で、フィールド実験とは現実世界のコンテキストのなかで実施される実験であり、コンテキストとルールの有無によって人工的フィールド実験、枠組み型フィールド実験、自然型フィールド実験に区分される。フィールド実験は実験参加者が現実世界に存在する一般人ないし実務家であることから、外的妥当性が高い。しかし、因果関係に関連する外的要因すべてを統制できるというわけではないため、内的妥当性が相対的に低くなるという課題がある。

黒木ほか（2017）は、経済実験を、LE（Lab Experiment）、AFE（Artefactual Field Experiment）、FFE（Framed Field Experiment）、NFE（Natural Field Experiment）の4つに分類している。分類の基準として、①実験参加者が学生か一般人（会計学の場合は実務家）が、②実験に文脈（コンテキスト）があるかないか、③ルール（タスク）を課すか課さないか（実験参加者が実験に参加していることに気づかないかどうか）の3つを用いている（表 2-3）。

表 2-3 実験室実験とフィールドの比較

	実験参加者の属性	コンテキスト	ルール（タスク）
実験室実験（LE）	学生	なし	課す
人工的フィールド実験（AFE）	一般人（実務家）	なし	課す
枠組み型フィールド実験（FFE）	一般人（実務家）	あり	課す
自然型フィールド実験（NFE）	一般人（実務家）	あり	課さない

（黒木ほか 2017, 7）

政治学においても実験研究は行われており、前述の 2 つの実験法が持つ内的妥当性と外的妥当性の強みと弱みを補完できる可能性を模索し、質問紙実験（survey experiment）が行われてきた（Druckman et al. 2011）。質問紙実験とは、世論調査実験とも呼ばれ、電話やインターネット上で行われる調査票などに実験的な手法を組み込んで、実験参加者に何らかの刺激を与え、それによる変化を調査するタイプの実験である（野村 2016, 85）。具体的には「調査方法や質問内容を変え、それらを実験条件としてサンプルを（ランダムに）分け、各条件における回答傾向を比較する」（谷口 2016, 12）というものであり、「フィールド実験に比べて方法が確立されており、また実験室実験に比べてサンプルの代表性が高く、一度に大量のサンプルが扱えて効率が良い等の利点がある」（谷口 2016, 12）。この質問紙実験について、黒木ほか（2017）は、経営者や投資家などの実務家を対象として容易に実験室実験を行うことができない状況である場合、実験としての質問紙実験（Hirst and Hopkins 1998）が質問紙実験の手法を用いることが学問的に有用であることを示している。

本実験研究では、ランダム化比較実験を用いる。ランダム化比較実験（Randomized Control Tests, 以下 RCT と称する）とは、「ランダム割り付けによって、2 つまたはそ

れ以上の数の群を作る。1 またはそれ以上の数の群に対してはある介入を行い（実験群）、他の群（比較群またはコントロール群）に対しては別の措置を行うか、何もしない。介入の効果は、両群に生じた結果を比較することによって観察する。もし、ランダム化によってできた群のサイズが十分に大きなものであれば、両群の間に観察された差は、介入以外の、既知あるいは未知の変数の影響によるものではなく、介入の結果であることに確信が持てる」実験手法である（Torgerson and Torgerson 2010, 2）。

RCT は、ランダム配置に伴う倫理的な制約、得られた結論が、厳密な組み入れ・除外基準に基づいて選択された対象者による限定的な知見にすぎないという一般化可能性の問題や新たに開発された新しい手技・手法の後手に回りかねないという適時性の問題等という課題がある（中山 2010）。しかし、一般的に科学的妥当性の高いエビデンス、すなわち介入の有効性⁴¹を評価する際に、その評価をゆがめるようなバイアスを含みことが少ないエビデンスを提示する研究デザインとされている（中山 2010）。

4-2 実験対象

前述の 2 つの仮説を検証するために、本研究では茨城県常総市におけるアクション・リサーチを行った。このアクション・リサーチは、混合研究法⁴²（目時・妹尾 2012；市原・篠原 2014）に基づき、定性的分析（インタビュー調査）と定量的分析（ランダム化比較実験）を組み合わせる検証を行う。

常総市は、わが国の 1,788 の地方自治体の中で、人口や財政規模等から典型的な市であり、行政評価の効果検証を行う上で適切な実験対象だと考えられる。また、田中（2009）が指摘する、①全庁的で画一的な手法、②事務事業評価、③業績測定、④業績測定以外の手法、⑤行政職員自身による実施、⑥評価シートの利用、というわが国自治体における行政評価の特徴に典型的にあてはまる行政評価を行ってきた。その意味でも、常総市におけるアクション・リサーチから学ぶことは多いものと考えられる。

常総市の行政評価は、企画総務部企画課⁴³によって 2008 年度から本格導入され、導入後は企画課が管轄してきた。常総市の行政評価には、評価の実施に関して、その根拠としての条例や要綱は存在しない。常総市の行政評価の特徴は、行政評価結果を実施計画の向こう三カ年の計画修正に反映させること（実施計画のローリング⁴⁴）と、事業の所管部門以外の課長補佐等が行うクロス評価と呼ばれる評価にある。常総市の行政評価は、n 年度に n-1 年度に実施された事務事業の善し悪しを評価し、これを n+1 から n+3

⁴¹ 中山（2004）は、Evidence Based Medicine（EBM）との関連で、介入の有効性を問う臨床研究では、RCT に基づくシステマティック・レビューが最上位のエビデンスとなると述べている。

⁴² 混合研究法とは、量的研究と質的研究を組み合わせる研究方法（Creswell and Clark 2007）である。その特徴として、1 つの研究プロジェクトに対して量的研究及び質的研究の両方を統合して解釈を行うものであり、近年では本研究方法を採用する管理会計研究も増えている（Modell 2010）。

⁴³ 常総市に行政評価導入を進めたのは、企画総務部企画課である。その後組織改編があり、本行政評価実験時には、企画部企画課となった。その後さらに組織再編が行われ、2019 年現在、行政評価担当部局は「市長公室市民とともに考える課」となっている。

⁴⁴ 各事業担当者に実施計画のローリングを依頼するに当たり、常総市では、実施計画のローリングの目的に関する資料を提出依頼書と一緒に送付している。これにより、行政評価や実施計画のローリング作業に関わる職員の知識水準の散らばりを低く抑えることを意図している。すなわち、行政評価やローリング作業についてよく理解しておらず、訳も分からぬまま作業したという担当職員が出るということがないように、作業に対する理解を職員間で一致させるために行った。

年度（将来 3 ヶ年）についての実施計画のローリング⁴⁵に活かすとともに、n+1 年度の予算編成に活用する姿を想定している。2013 年 10 月 1 日時点の現状を調査した総務省（2014）の基礎データによると、常総市と同様に、n-1 年度の事務事業の評価結果を n+1 年度予算の編成過程で用いる市区町村は全体の 84.4%にのぼる。また、総務省（2014）の調査項目に従って本実験以前（2013 年度まで）の常総市の行政評価（以下、旧行政評価）の特徴を位置づけると以下のとおりである。

旧行政評価は、導入当初のねらいの焦点は行政運営の効率化と職員の意識改革にあり、併せて行政活動の成果向上やアカウンタビリティなど多様なねらいを果たすべく導入された。担当課を超えてクロス評価を行うために課長補佐等が集う行政改革推進委員会、他部局の部長による評価（1 次評価）と最終評価を決定するために市長・部長等が集う行政改革推進本部会議、という 2 つの会における議論と合意形成をもとに、旧行政評価は実行されてきた。旧行政評価では外部有識者による評価は行政改革懇談会を設置して実施してきたが、事務事業の要否等の公開評価は実施してこなかった。旧行政評価の対象は事務事業のみの 1 段階評価であり、企画課が選定した一部の事務事業（公営企業会計を除く）を対象としてきた。旧行政評価の体制は「内部＋外部」であり、内部評価の体制は事業担当課のみであった。外部評価は内部評価をもとにしており、内部評価の対象全てについて住民代表としての行政改革懇談会が意見を論じ、併せてパブリック・コメントも求めている。なお、旧行政評価のスケジュールは、図 2-1 のとおりである。

月	5 月	6 月	7 月	8 月	9 月	10 月			
行政評価フロー	行政評価の 方法・方針を決定		1 次評価： ①所属長（課長）評価， ②クロス評価，③部長評価			最終評価：部長評価 （2 回目）			
	行政改革推進委員会	推進本部会議	評価シートの記入	行政評価ヒアリング	評価シートの修正	クロス評価	推進本部会議	行政改革懇談会	パブリック・コメント収集

図 2-1 旧行政評価（2013 年度以前）のスケジュール

こうした旧行政評価に対し、2013 年 10 月時点で、常総市では既に多様な課題が知覚されていた。2010～2012 年度の行政評価において行政評価事業の行政評価結果は「改

⁴⁵事務事業担当者へ送付される資料には、実施計画のローリングを「長期的な計画はさまざまな情勢の変化に対応して推進するため、毎年度事業の進捗状況や成果を把握しながら点検・見直し作業を行う」こととしている。そして、「現在実施している予算書上の事業」について「来年度以降 3 年後までの計画が、今のままの計画で良いのかどうかを再検討」するものであり、「再検討する際には、市民ニーズ、法改正等の制度の変化、財政状況、近隣・類似団体の取組み状況、関連する他事業の進捗状況等を確認・把握・予測し、来年度以降も現在の計画のままで良いかどうかを」検討するものとなっている。結果的に「来年度以降の事業計画が大きく変更になる事業」や、「計画の変更を必要としない」事業がありうるとしている。

善」と評価され続け、担当責任者の企画課長自身も「次年度の予算編成へ連動させるツールとなっていないため、活用できるよう改善する。」(2012年度所属長評価)、「PDCAサイクルによる事務事業の改善を進めるとともに、パソコンシステムの導入により、よりシステムチックな制度として再構築を図り、事業の選択による予算の重点配分に繋げたい。」(2013年度所属長評価)と、PDCAサイクルの視点から行政評価事業の改善・見直しの必要性があることが強く認識されていた。さらに、2013年度の行政評価では、市民及び行政改革懇談会からの意見として「行政評価の成果が見えてこない。これからは、有効活用するために常総市の現状に合致した独自のシートを作成し、より密接に予算と連動させる仕組みを構築するべきである。また、将来的には職員配置や組織機構の見直しも反映されるべきである。」と評され、市役所内だけでなく、市民からもPDCAサイクルの再構築に対する要望があった。

さらに、市役所内の事務事業担当者からは、旧行政評価継続の必要性を問う批判さえあがっていた。また、ある事務事業を行政評価の対象事業とすべきか否かについて現場の意向を聞きすぎてしまっていたため、企画課が調整の末に選定した一部の事務事業担当者に負担が偏るとともに、旧行政評価の対象を回避できた事務事業担当者との間の温度差が存在していた。さらに、旧行政評価では、企画課が現場の声をふまえて対応せねばならず、主に実施計画の単位と事務分掌の単位を参考に事務事業を認識していた。そのため、宮本(2003)が指摘した事務事業評価の単位と予算編成単位の不一致が存在し、行政評価の結果が予算編成へと結びつきづらい状況であった。他方、予算の査定を行う企画部財政課としては、企画課が成果指向の計画行政の視点でよりリーダーシップを発揮し、柴・松尾(2012)が述べる予算企画のように、財政課と企画課が協働して予算案を策定する姿を熱望していた。

4-3 実験方法

本実験研究は2013年10月～2015年3月にかけて、2014年度の行政評価を対象としたものである。その際、上記の効果検証に影響を与えうるその他の要因を排除するため、厳格なブラインド実験(以下、行政評価実験)として行った。すなわち、本行政評価実験の結果としての心理的・行動的影響の検証については実験デザインの構想を開始した2013年10月から各課が予算要求を終える2014年12月まで、完全に秘密とされた。そのため、本行政評価実験の目的と方法を完全に知っていたのは、筆者ら大学研究者と本行政評価実験の担当であった企画課、財政課の一部の職員のみであった。

加えて、行政評価は、ただ実施するだけでなく、十分に活用されてはじめてPDCAサイクルが適切に回ることによって貢献するであろうと考えられる。それは、行政評価結果に期待されるフィードバック機能がより発揮され、予算要求額や予算査定額に変化がもたらされることが予想されるからである。そこで本実験研究では、仮説1の検証として、個別ヒアリング調査を筆者らが行い、そこでのみ得られる行政評価対象事業の各担当者が、どの程度行政評価を活用したのかという利活用情報を秘密としたうえで、どのような予

算要求を行ったのかについて検証を行った。

本行政評価実験は、特に PDCA サイクルとしての行政評価の効果検証に焦点をあてている。そこで、この効果を最も確からしく検証できる方法として、本研究ではランダム化比較実験を採用したのである。具体的には、行政評価対象事業群と非対象事業群を作り、行政評価実験を行う。

さて、わが国の地方自治体では、総合計画に示された戦略や目標を達成するために、個々の事務事業を実施することが想定されている。そしてこれら事務事業の実施については、事務事業ごとに実施計画⁴⁶が作成されている。行政評価を踏まえて実施計画を見直すことが、次年度以降の事務事業の内容の再考につながり、その結果、予算要求額の抑制に繋がることが想定された。そこで、行政評価対象事業群については、行政評価（Check）を行いつつローリングした実施計画の提出（Action）を義務づける群（以下、PDCA 群）と、行政評価（Check）のみを行う群（以下、PDC 群）の 2 群を用意することとした。一方で、非対象事業群については、ローリングした実施計画の提出（Action）を義務づける群（以下、PDA 群）と、行政評価非対象でありかつ実施計画の提出が義務づけられていない群（以下、PD 群）の 2 群を用意する。

行政評価実験の実施に際して、旧行政評価と比較して行政評価のやり方を変更した点がある。これは、先行研究と常総市の現状をふまえ、PDCA サイクルとしての費用対効果を高めることを目指した以下の 6 点である。なお、それ以外の諸作業等については、旧行政評価と基本的に同様である。

まず 1 点目として、宮本（2003）が指摘し常総市でも生じていた事業単位の不一致問題を回避し、PDCA サイクルが効果を発揮しそうな前提を満たすために、Check 機能としての行政評価と Action 機能としての実施計画のローリングを予算編成上の事業単位に統一して行った。2 点目として、行政評価の候補事業は、旧行政評価では現場との調整を重んじた手間のかかる事業選定であったが、本行政評価実験では全での予算事業単位から市の裁量や努力によって改善や変化の余地がある事業を企画課と財政課が抽出するかたちにした。3 点目として、行政評価シートを、より予算とのつながりを意識させる方向で改良した。具体的には、旧行政評価におけるシートでは「今後の方向性」とぼやけていた評価ポイントを、本行政評価実験のシートでは「事務事業の内容（当初予算ベース）」と「予算への反映（当初予算ベース）」という 2 点から評価するかたちにした。4 点目として、事務事業担当者がより真剣に Check 機能にコミットするように、本行政評価実験のシートでは事務事業を担当し、シートを作成する係長等の名前を記載してもらうこととした。5 点目として、旧行政評価ではローリングした実施計画の提出を義務づけてはいなかった。本実験研究では、PDCA サイクルの中での Check 機能としての行政評価の効果を検証するため、Action としての実施計画のローリングの状況に依存しない実験デザインが必要である。そこで、本行政評価実験では、実験中は秘密

⁴⁶ 実施計画には、法律等に基づく統一形式は存在せず、自治体によって様々であり、その運用についても自治体によって異なる。

とされた前述の PDCA 群と PDA 群について、ローリングした実施計画の提出を義務づけることにした。最後に 6 点目として、旧行政評価では企画課が行政評価と実施計画を担当し、財政課が予算編成を担当していた。一方で本行政評価実験では、財政課が熱望し、柴・松尾（2012）が提案する財政課と企画課の協働を志向して、各課の予算要求に対する予算ヒアリングを財政課と企画課が協働して行うことにした。

本研究は、以上の実験デザインに従って、行政評価実験の候補事業の抽出を行った。常総市には、2014 年度当時、予算編成上の事業単位として約 300 事業が存在していた。そのうち、2014 年度当初予算において事業規模が 100 万円以上の継続事業であり、かつ 1 つの係が管轄している事業として 160 事業を抽出した。次に、市に予算の裁量がない法定事業、法定事業ではないが査定できる範囲が極小であるとみなされた事業、来年度から予算額が大幅に増減する事業、今年度の予算額が大幅に増減した事業を除外し、92 事業を本行政評価実験の対象事業として選択した。なお、この一連の候補事業選定は、企画課と財政課が行い、筆者を含む大学研究者は関与していない。

次に、筆者を含む大学研究者は、ランダム化比較実験のランダム・アサインメントを行った。その際、行政評価実験の結果に影響を与えそうな事業の性質について、企画課と財政課と議論を行った。事業の予算規模、ソフト事業（主に役務提供を行うサービス事業）かハード事業（施設建設等の基盤整備に関わる事業）か、財源の多様性など様々な事業の性質が提示されたが、その中で最も実験結果に影響を与えうる要因として、事業の予算規模があげられた。そこで本研究では、事業の予算規模の相違を事前に統制する層別ランダム・アサインメントによって群分けを行うことにした。具体的には、92 事業の中で 2014 年度当初予算の予算規模上位 46 事業と下位 46 事業を分け、それら 2 つをそれぞれ無作為に群分け⁴⁷した。なお、この作業を行った 2014 年 6 月時点では 92 事業が実験候補であったが、実験中に 2 事業が指定管理者制度の導入、2 事業が統廃合をすることに決まった。これらは本行政評価実験とは無関係な要因で決まったため、本論文における効果検証からは除いた。そのため、本論文の実証分析に用いる事業数は合計 88 事業であり、各サブグループは 22 事業ずつとなった（表 2-5）。88 事業の群分けの状況は以下のとおり（表 2-5）であり、この 88 事業のうち旧行政評価でも行政評価の対象となっていた事業は 9 事業（8%）であった。

⁴⁷ 4 群について、2014 年度当初予算を目的変数とする一元配置分散分析を行ったところ、統計的な有意差は見られなかった（F 値 = 1.080, $p = 0.362$ ）。また、Kruskal-Wallis 検定においても、同様に有意差は見られなかった（ $p = 0.763$ ）。このことから、4 群に違いは見られず、88 事業は 4 群に無作為に群分けされたと判断した。

表 2-4 実験群と事業数

実験群・事業数		行政評価		総数
		対象	非対象	
実施計画の提出	義務	PDCA 群 (22 事業)	PDA 群 (22 事業)	44 事業
	義務ではない	PDC 群 (22 事業)	PD 群 (22 事業)	44 事業
総数		44 事業	44 事業	88 事業

表 2-5 実験サンプル（2014 年度当初予算）の基本統計量（千円）

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
全体	42,792	79,090	1,230	3,944	11,530	43,334	461,518	88
PDCA 群	61,462	112,783	1,308	3,667	15,384	59,609	461,518	22
PDC 群	21,065	21,710	1,230	3,961	13,213	34,744	71,838	22
PDA 群	37,502	61,825	1,571	2,969	9,318	32,755	202,180	22
PD 群	51,138	89,101	2,194	4,954	11,815	73,178	376,546	22
行政評価 対象群	41,263	82,823	1,230	3,977	13,213	36,997	461,518	44
行政評価 非対象群	44,320	76,102	1,571	3,496	10,646	62,817	376,546	44

加えて、行政評価、実施計画のローリング後に事業担当者に対する個別ヒアリングを行った。このヒアリングは、2014 年 12 月 11 日と 12 日⁴⁸の 2 日間にわたり、行政評価、あるいは実施計画の見直しの対象となった 66 事業の担当者 43 名⁴⁹（実施計画担当者 31 名、行政改革担当者 31 名）に対して行ったものである。

このヒアリングは 1 事業あたり 5 分を目安に行った。白紙の行政評価シート（本章付録参照）と実施計画シートを提示し、それらの予算要求時における利用の有無を問うた。そして、利用していた場合のみ、具体的にどこをどう活用したのかを問い、該当箇所への付箋の貼り付けや、具体的な活用内容を書き込んだ。加えて、行政評価結果についての率直な感想を求めた。

第 5 節 実験結果

5-1 仮説 1 の検証結果

検証にあたり、行政評価対象 44 事業（PDCA 群・PDC 群）の評価結果を整理した（表 2-6、表 2-7）。

⁴⁸ この個別ヒアリング調査の前に、各課の予算要求に対する予算ヒアリングが、財政課と企画課の協働により 2014 年 12 月 8 日と 9 日の両日で行われた。この予算ヒアリング調査は、前年度までは、企画課と財政課とで別々に行われていた。しかし、常総市の企画課と財政課は同一の部に所属していた。そこで、財政課としては、「企画課が成果志向の計画行政の視点でよりリーダーシップを発揮し」た上で、「財政課と企画が協働して予算案を査定する姿」（岡田他、2015）を望んでいた。そこで合同ヒアリングという形で各事業担当者向けの予算ヒアリングを実施している。これによって各事業によって予算要求額を確定させた直後に、岡田ほか（2015）では、実験対象事業全担当者に対して個別ヒアリングを実施している。

⁴⁹ 行政評価シートの作成、及び実施計画シートの作成の両方を行っている事業や 1 人で複数の事業を担当する職員がいたため、内訳の合計と事業担当者数は一致しない。

表 2-6 行政評価結果 1

事業数		事業の方向性			
		拡充	休止・廃止	現行どおり	総計
予算の方向性	増額	1	0	1	2
	削減	0	0	0	0
	現行どおり	9	0	33	42
	総計	10	0	34	44

表 2-7 行政評価結果 2

事業数	事業方向性		予算方向性	
	現行通り	拡充	現行通り	増額
PDCA 群	22	0	22	0
PDC 群	12	10	20	2
総数	34	10	42	2

個別ヒアリングの結果から、行政評価対象事業群 44 事業のうち、そもそも行政評価の結果を確認した事業は 37 事業 (84%)、まったく確認していない旨の回答を得た事業が 7 事業 (16%) であったことがわかった。まずはこの 37 事業の担当者に対する心理的影響を取り上げたい。行政評価シートの「今後の方向性」に関する評価欄において予算の「増額」という好意的な評価結果を得た担当者は、事業の実施への意欲を高め、自信を持って予算要求を行ったようである。一方で、「現行どおり」という評価結果を得た担当者からは「安心した」という声だけでなく、「現行どおり」の評価結果だったにも関わらず同シートの市民及び行政改革懇談会からの意見に書かれたニーズや後押しをふまえて「力強く予算要求した」という担当者もいた。また、担当課としては予算の「増額」を想定していたが評価結果が「現行どおり」であったために落胆したという担当者、担当課としては縮小すべきだと想定していたが評価結果が「現行どおり」であるために、やらざるを得ないことに悩んだという担当者も存在した。他方、仮に「縮小」、「削減」の評価がなされた場合についての対応を聞いたところ、評価結果に反して予算要求の増額を行うことへの抵抗感は全体として大きかった。

次に、予算要求と関連して、具体的な行政評価情報の活用について考察する。以下の表は、予算要求時に実施計画、行政評価を利用した事業数を表したものである(表 2-8)。

表 2-8 行政評価・実施計画利用事業数

	行政評価の利用事業	実施計画の利用事業
利用した	26 事業	14 事業
利用していない	18 事業	30 事業
計	44 事業	44 事業

予算要求時に行政評価情報を全く利用しなかった、もしくはざっと全体を眺めただけ

の事業を除く、行政評価情報を予算要求のために利用した事業は 44 事業中 26 事業 (59.1%) であり、その内訳は PDCA 群 13 事業、PDC 群 13 事業であった。これらの事業のより詳細な利用箇所については、以下の表の通りである (表 2-9、表 2-10)。

表 2-9 行政評価シートの確認箇所 (全 26 事業)

シート全体	評価指標	所属長 評価	クロス 評価	行政改革 推進本部評価 (1 次評価)	市民及び行政 改革懇談会 からの意見	行政改革 推進本部評価 (最終評価)	補助表
0 事業	10 事業	3 事業	4 事業	16 事業	6 事業	4 事業	1 事業

表 2-10 実施計画シートの確認箇所 (全 14 事業)

シート全体	事業の内容	事務事業の実施 による成果目標	事業費及び 財源内訳	事務事業評価
3 事業	8 事業	1 事業	4 事業	3 事業

この行動的影響の中で最も興味深い発見は、上述の 26 事業のうち 16 事業 (PDCA 群 8 事業、PDC 群 8 事業) が、部長等によって構成される行政改革推進本部会議の 1 次評価を予算要求時に確認して次年度予算要求額を考えていたことである。つまり、行政評価の Check 機能として最も影響力を発揮したのは他部局の権力者からの評価であった。このことから、PDCA サイクルとしての行政評価ならではのフィードバック効果として、庁内の部局を超えた複眼的 Check 機能 (岡田ほか 2015) が存在すると考えられる。

加えて、これら 26 事業のうち、上述の 16 事業のように予算要求時に再度確認することはしなかったものの、最終評価としての行政改革推進本部会議による評価結果を特に参考にした事業が 3 事業⁵⁰あった。このことから、直接的・間接的に予算要求に行政評価の結果が影響を与えたと考えられる事業は、行政評価情報を利用した事業 26 事業中 19 事業 (73.1%) であったと考えられる。以上のことから、仮説 1 に示したとおり、実施に得られる情報を通じて、行政評価の実施は、予算要求時の事務事業担当職員に対して、Check 機能ならではの心理的・行動的变化を与えているといえよう。

5-2 仮説 2 の検証結果

次に仮説 2 の検証を行う。この検証は、行政評価、および実施計画の利用が、各事務事業の予算要求額変化率に対して、どのような影響を与えるのかを検証する。この検証では、目的変数として予算要求額変化率を用いている。この予算要求額変化率は、2014 年度における次年度予算要求額と 2014 年度当初予算額の差分を 2014 年度当初予算額

⁵⁰ 最終評価を参考にした 4 事業のうち、1 事業は 1 次評価も参考としていた。そのため、この事業は 1 次評価を参考にした 16 事業に含まれる。それ以外の 3 事業は 16 事業とは別の事業である。

でデフレートした値⁵¹である（表 2-11）。これは、前年度予算要求額と会計情報から質問実験を行い、次年度予算要求額への影響を検証した黒木ほか（2017）や生方ほか（2019）に基づいている。

表 2-11 予算要求額変化率の基本統計量

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
全体	0.762	2.061	-0.675	0.017	0.197	0.566	11.593	88
PDCA 群	0.727	2.476	-0.675	0.054	0.161	0.363	11.593	22
PDC 群	1.521	2.955	-0.169	0.002	0.441	1.467	10.970	22
PDA 群	0.374	0.661	-0.663	0.019	0.186	0.503	2.120	22
PD 群	0.425	1.193	-0.425	-0.004	0.089	0.383	5.462	22
行政評価 対象群	1.124	2.724	-0.675	0.019	0.243	0.916	11.593	44
行政評価 非対象群	0.400	0.954	-0.663	0.011	0.145	0.385	5.462	44

行政評価と実施計画のローリングによる見直しの有無について、二元配置分散分析を行ったところ、行政評価、実施計画のローリングも共に統計的有意差は認められなかった。（表 2-12）

表 2-12 予算要求額変化率を目的変数とする二元配置分散分析の結果

変数名	平方和	自由度	平均平方和	F 値	有意確率
行政評価	11.531	1	11.531	2.758	0.101
実施計画	3.922	1	3.922	0.938	0.336
行政評価*実施計画	3.042	1	3.042	0.727	0.396
残差	351.233	84	4.181		
全体	369.727	87			

次に、予算要求額変化率について、行政評価対象事業群（44 事業）と非対象事業群（44 事業）の 2 群を比較したところ、分散は F 検定の結果から等分散とは考えられなかった（F 値=7.322, p=.008）。また、予算要求額変化率については、統計的有意差は認められなかった（t = 1.664, p=.102）。このことから、予算要求額という金額への影響については、有意と判断される効果は見られなかったものの、行政評価対象事業群の予算要求額の分散が大きくなった。このことは、予算要求額について、平均的には行政評価実施群も非実施群も同様の変化率を示しているが、行政評価実施群に割り当てられた事務事業の方が多様なバリエーションで予算要求をしていると考えられる。すなわち、行政評価非実施群の方が、「これまでと同様に」工夫なく予算要求されている傾向（岡田ほか 2015）が見られる。

続いて、予算要求額変化率を目的変数とする重回帰分析を行った。これは、以下のモデル式（1）を OLS で推定することで行った。

⁵¹ 予算要求額変化率 = （2014 年度次年度予算要求額－2014 年度当初予算額）／2014 年度当初予算額

$$\begin{aligned}
& \text{予算要求額変化率}_i \\
& = \gamma_0 + \gamma_1 \text{PDCA ダミー}_i + \gamma_2 \text{PDC ダミー}_i + \gamma_3 \text{PDA ダミー}_i \\
& + \gamma_4 \text{2014 年度当初予算}_i + \gamma_5 \text{ハード事業ダミー}_i \\
& + \gamma_6 \text{事業方向性ダミー}_i + \varepsilon_{it}
\end{aligned} \tag{1}$$

(1) 式は、説明変数として、PDCA ダミー（PDCA 群の事業であれば 1，それ以外の群の事業であれば 0），PDC ダミー（PDC 群の事業であれば 1，それ以外の群の事業であれば 0），PDA ダミー（PDA 群の事業であれば 1，それ以外の群の事業であれば 0）の 3 つのダミー変数を用いている。また、コントロール変数として、2014 年度当初予算、ハード事業ダミー、事業方向性ダミーを用いた。2014 年度当初予算は、実験対象となった 88 事業の割当の基準として用いたものである。また、施設管理等を主とする事業、いわゆるハード事業である場合、公的サービスの提供が主な事業であるサービス事業と比べて予算要求が大きくなることが想定される。そこで、事務事業の特性を統制するために、施設管理等が主な事業であるハード事業を 1，それ以外を 0 とするダミー変数として、ハード事業ダミーを設定した。事業方向性ダミーは行政評価の結果に基づくダミー変数である。行政評価の結果から、事業方向性⁵²については、行政評価対象事業 44 事業のうち、拡充が 10 事業（PDC 群 10 事業）、現行通りが 34 事業（PDCA22 事業、PDC12 事業）となった（表 2-7）。これを踏まえて、事業方向性について、拡充の評価を受けた場合に 1，現行通りの評価を受け場合は 0 とするダミー変数として、事務事業方向性ダミーを設定した。

表 2-13 式(1)で用いる変数の基本統計量

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
予算要求額 変化率	0.762	2.061	-0.675	0.017	0.197	0.566	11.593	88
PDCA ダミー	0.250	0.435	0.000	0.000	0.000	0.750	1.000	88
PDC ダミー	0.250	0.435	0.000	0.000	0.000	0.750	1.000	88
PDA ダミー	0.250	0.435	0.000	0.000	0.000	0.750	1.000	88
2014 年度 当初予算	42791.590	79090.187	1230.000	3944.000	11530.00 0	43334.000	461518.00 0	88
ハード 事業ダミー	0.300	0.459	0.000	0.000	0.000	1.000	1.000	88
事業方向性 ダミー	0.110	0.319	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	88

⁵² もう一つの評価項目である予算方向性については、行政評価対象 44 事業のうち、2 事業が増額で 42 事業が現行通りであった（表 2-7）。この分析では、行政評価非対称群（PDC 群、PD 群）の 44 事業については全て 0 に設定した。そのため、予算方向性は、88 事業中 2 事業のみが増額という事になり、標本数に課題があるという点からコントロール変数として用いなかった。

表 2-14 (1) 式で用いる変数の相関係数 (n=88)

変数名	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
(1) 予算要求額変化率		-0.046	0.188	-0.033	0.016	0.077	0.001
(2) PDCA ダミー	-0.01		-0.333	-0.333	0.036	0.086	-0.207
(3) PDC ダミー	.214	-0.333		-0.333	-0.046	-0.086	0.620
(4) PDA ダミー	-0.109	-0.333	-0.333		-0.079	-0.086	-0.207
(5) 2014 年度当初予算額	-0.031	0.137	-0.160	-0.039		0.201	-0.082
(6) ハード事業ダミー	0.204	0.086	-0.086	-0.086	0.171		-0.075
(7) 事業方向性ダミー	-0.055	-0.207	0.620	-0.207	-0.121	-0.075	

(注) 左斜下は Pearson 相関係数, 右斜上は Spearman 順位相関係数を示している。

PDC 群の場合, 全 44 事業のうち, 10 事業が「事業方向性の拡充」評価を受けたこともあり, 他群と比べて予算要求額変化率に有意な増加が見られる ($<.01$)。また, 施設管理等が主な事業であるハード事業も, 有意に正の値 ($<.05$) となった (表 2-15)。

表 2-15 重回帰分析の結果

変数名	モデル 1	モデル 2
定数	0.425 *** (0.974)	0.119 ** (0.255)
PDCA ダミー	0.302 (0.489)	0.314 (0.529)
PDC ダミー	1.096 * (1.777)	2.075 *** (2.924)
PDA ダミー	-0.050 (-0.082)	0.071 (0.0118)
2014 年度当初予算額		0.000 (-0.416)
ハード事業ダミー		1.002 ** (2.133)
事業方向性ダミー		-1.929 (-2.292)
N	88	88
adj R ²	0.016	0.092

(注) (1) 式について OLS で推定した結果を示している。上の値が偏回帰係数, 下の値が各説明変数の t 値を示している。*, **, ***はそれぞれ, 10%, 5%, 1%水準以下で有意であることを示している

ここで注目すべきは, PDCA 群よりも PDC 群の方が予算を多めに要求する傾向が見られる点である。この原因は, Action 機能の有無ではなく, 本行政評価実験の評価結果が PDCA 群と PDC 群とで偏った結果になったことに依存していると考えられる。PDCA 群の行政評価結果は, 「事務事業の内容 (当初予算ベース)」も「予算への反映 (当初予算ベース)」も, いずれも全ての事業で「現行どおり」の結果であった。一方で, PDC 群は「事務事業の内容 (当初予算ベース)」については「拡充」が 10 事業 (45%), 「予算への反映 (当初予算ベース)」については「増額」が 2 事業 (9%), それ以外は全て「現行どおり」という, PDCA 群と比較して事業担当者の背中を後押しする行政評価結果となった。本行政評価実験はブラインド実験が徹底され, 全ての行政評価の評価

担当者はランダム化比較実験の群分けのことを全く知らない。つまり、サブグループ間での実験上の偶然の偏りが、PDCA 群と PDC 群との間の予算要求額の相違を生んだ可能性が高く、このことは行政評価の結果が予算要求行動にかなりの影響を与えているものと考えることができる。

以上の結果から、行政評価による予算要求額の抑制効果については、統計的有意差は認められなかったものの、行政評価が行われることで多様な予算要求が行われる傾向が見られた。しかし、今回の実験研究で研究対象となった事務事業は、予算編成との連携を阻害する要因の影響を直接受け難いと考えられた事務事業であるため、常総市の全事務事業を対象としているわけではない。またランダム化にあたり、各事務事業の当初予算額のみに基づいている。そのため、各事務事業の内容、および総合計画や首長の方針などの上位の計画等を考慮に入れていない。そのため、本実験研究からは、一部の事業について、仮説 1 と仮説 2 は支持される可能性が高いという結論に留まっている。

5-3 追加検証

ここで追加検証として、予算査定額への影響について検証したい。わが国の地方自治体予算査定では、減額査定が行われることを想定し、全体として多めに予算要求額が申請されることが一般的である。それは、常総市においても同様である。

常総市では、増額傾向にある予算要求額に対して、財政課による予算査定が行われてきた。この予算査定では、当該事務事業の必要性や経済性・効率性・有効性などが審査され、減額を基本とする査定額の決定がなされてきた。この査定は、財政課のみによる予算ヒアリング、及び必要に応じて行われる財政課の査定担当者が事務事業担当者に対して個別に行う個別ヒアリングの 2 段階の審査過程を踏まえて行われてきた。この診査過程において、査定担当者は旧行政評価の行政評価シートを活用してきたという（岡田ほか 2015）。

常総市の予算編成方針では、漫然とした予算要求を止めることが毎年通告されてきた。これは、予算査定によって減額されることを想定しながら「これまでと同様に」という発想で工夫なく予算要求される現実に対する警告の意が込められているという（岡田ほか 2015）。ここで、減額査定が行われることを前提として、ある事務事業について、工夫された予算要求が行われたと仮定する。その場合、その事務事業の予算要求はあまり減額されず、予算査定額が要求額に近い値となろう。すなわち、行政評価が行われることで、事業内容や予算額の再考に繋がり、予算査定時において予算査定者を納得させる予算要求が行われるものと考えられよう。

追加検証にあたり、予算査定額と予算要求額との差、及び比を 4 群ごとに整理した（表 2-16、表 2-17）。

表 2-16 予算査定額と予算要求額との差⁵³ (千円)

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
PDCA 群	-13590.86	31170.74	-107651.00	-5016.25	-1602.00	-454.00	16348.00	22
PDC 群	-42701.68	153417.91	-724408.00	-17649.00	-1705.50	-88.25	3774.00	22
PDA 群	-10546.86	23983.70	-105301.00	-6695.50	-832.50	-113.25	1913.00	22
PD 群	-36356.55	108992.08	-478313.00	-10301.00	-1640.50	-457.75	-18.00	22

表 2-17 予算査定額と予算要求額との比⁵⁴

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
PDCA 群	0.848	0.211	0.477	0.695	0.881	0.956	1.424	22
PDC 群	0.700	0.326	0.043	0.485	0.731	0.995	1.093	22
PDA 群	0.815	0.251	0.009	0.773	0.879	0.987	1.117	22
PD 群	0.823	0.203	0.028	0.775	0.863	0.949	0.993	22

また、以下のモデル式 (2) の OLS による推定も行った。

予算査定額変化率_i⁵⁵

$$\begin{aligned}
&= \gamma_0 + \gamma_1 \text{PDCA ダミー}_i + \gamma_2 \text{PDC ダミー}_i + \gamma_3 \text{PDA ダミー}_i \\
&+ \gamma_4 \text{2014 年度当初予算}_i + \gamma_5 \text{ハード事業ダミー}_i \\
&+ \gamma_6 \text{事業方向性ダミー}_i + \gamma_7 \text{予算要求額変化率}_i + \varepsilon_{it}
\end{aligned} \quad (2)$$

モデル式 (2) は、目的変数は予算査定額変化率に変更しているものの、仮説 2 の検証で用いたモデル式 (1) と同じ説明変数を用いている。ただし、予算査定額変化率を見ることからコントロール変数として、新たに予算要求額変化率を追加している。その結果は以下の通り (表 2-18) である。

⁵³ 2014 年度次年度予算査定額－2014 年度予算要求額

⁵⁴ 2014 年度次年度予算査定額／2014 年度予算要求額

⁵⁵ 予算査定額変化率＝(2014 年度次年度予算査定額－2014 年度予算要求額)／2014 年度予算要求額

表 2-18 重回帰分析の結果

変数名	モデル 1	モデル 2
定数	-0.177 *** (-3.280)	-0.141 ** (-2.569)
PDCA ダミー	0.024 (0.751)	0.041 (0.589)
PDC ダミー	-0.124 (0.108)	-0.118 (-1.348)
PDA ダミー	-0.009 (0.909)	-0.016 (-0.221)
2014 年度当初予算額		0.000 (-0.570)
ハード事業ダミー		-0.013 (-0.234)
事業方向性ダミー		0.093 (0.910)
予算要求額変化率		
N	88	88
adj R ²	0.017	0.174

(注) (1) 式について OLS で推定した結果を示している。上の値が偏回帰係数、下の値が各説明変数の t 値を示している。**, ***はそれぞれ、5%, 1%水準以下で有意であることを示している

予算査定額は、予算要求額に対して減額されたものとなることが想定されるが、想定通り予算要求額変化率の係数が負となっている。また、統計的に有意ではないものの、各説明変数の係数が、PDCA ダミーが正、PDC ダミーが負、PDA ダミーが負となっている。PDCA 群に割り当てられた事業群の、次年度予算査定額変化率が増加する。このことは、PDC 群（PDA 群）に割り当てられた事業群であれば、次年度予算査定額変化率が減少することを意味する。PDC 群（PDA 群）であれば、次年度予算要求額に対して、次年度予算査定額が減額となる。元々多めに予算要求されていた「ハード事業」、「PDC 事業」は予算査定において減額査定となっている。予算要求の段階では、当初予算と比べて、増額要求がなされていた。特に PDC 群は、事業内容の拡充という行政評価の後押しを受けて、多群よりも多めに増額要求されていた。その分、PDC 群の減額時の査定幅は大きい。加えて、PDA 群も減額となっている。

予算査定の結果としての予算査定額を見ると、予算要求額との比較からすれば、4 群の中で最も予算要求額に近い値、すなわち、減額が最小であった事業群は PDCA 群⁵⁶である。PDC 群は、行政評価の結果を踏まえて多めの予算要求がなされたものの、予算査定において大幅な減額となった。PDA 群は、「2014 年度次年度予算査定-2014 年度当初要求額」の差額としては、4 群の中で最小の平均値である。しかし、比の場合には、PDCA 群の方が大きい値となっている。PD 群については、比で見た場合は PDA

⁵⁶ 4 群について、予算要求額と予算査定額の差を目的変数として、一元配置分散分析を行ったところ、統計的な有意差は見られなかった (F 値 = 0.629, p = 0.598)。また、Kruskal-Wallis 検定においても、有意ではなかった (p = 0.748)。同様に、予算要求額と予算査定額の比についても、一元配置分散分析の結果 (F 値 = 1.474, p = 0.227), Kruskal-Wallis 検定 (p = 0.782) となり、統計的な有意差は見られなかった。

群を上回っているが、差額の最大値が負であり、PD 群に属する全ての事業において減額査定されていることがわかる。一方で、他の 3 群は、予算査定額が予算要求額を上回った事業が存在することがわかる。したがって、減額査定が行われることを前提としつつも、減額幅が小さいというという意味で質の高い予算要求が行われる上で、行政評価と実施計画の見直しが有用であることの可能性が示唆される。

第 6 節 結論と課題

本研究は、経営管理システムの有効性に賛否両論ある自治体の行政評価に注目し、その予算要求への効果を実験的に検証した。この検証は常総市役所におけるアクション・リサーチ、及びランダム化比較実験として実施された。本行政評価実験の結果、次年度予算要求との関連で行政評価は現場の担当者に対する影響力を有し、次年度予算要求に前年度とは異なる形で、予算額を変化させる傾向にあることが観察された。

特に所属長の評価を踏まえて設定された予算要求額に対して、他部署からの Check 機能が働くことで、行政評価は効果的な業績測定となると考えられる。加えて、本行政評価実験の結果は、すべての事務事業に対して行政評価の効果が一様に得られるわけではないことも示している。効果の出にくい一部分を取り上げ、評価システム全体が無駄であると結論付けるのは早計である可能性がある一方、評価システム自体の効果検証を行いながらシステム全体として有効性を高めていく工夫や努力が必要であることを実践的に示した点で、本研究は実務的貢献も果たしている。

金額に対する他部署の管理職からの評価については、金額に対する直接的な影響は見られなかったものの、ヒアリング調査から、他部署の管理職からの評価を踏まえた予算要求が行われたことがわかっている。このことから、事業担当者は、他部署の管理職からの評価と自分が所属する課の管理職の評価の両方に注目して予算要求を行っているという傾向が見られた。以上の事から、PDCA サイクルの構成要素として行政評価を位置付けた場合に得られる効果は、各予算要求担当職員が所属する部局に留まらず、部局の枠を超えた Check 機能にあるものと考えられる。

本研究は、地方自治体が担当する事務事業を対象にランダム化比較実験を行った用いた研究である。本研究のように、事務事業を対象に実験を行った科学的な実験研究はその例が少ない（岡田ほか 2015）。そこで、本研究を行うにあたり、実験対象となる事務事業を抽出するための基準を設ける必要があった。実験対象となる事務事業は、常総市の予算書上の事業から、一定の条件にあう 88 事業を抽出した。その後、これら 88 事業を 2014 年度当初予算の規模のみに基づいて 4 群に割り当ててランダム化比較実験を行った。そのため、実験対象となる事務事業の抽出にあたり、各事務事業の内容や特性を考慮していない。そのため、本章の結果は、常総市の予算書上に存在する一部の事業における、2014 年度の当初予算のみに基づいた割当の結果である。事業の選択や割当については、個々の事業内容や特性を踏まえて、予算額の硬直性の高低で割り当てるなど、本実験研究で用いた基準以外にも実験群への割り当てに用いることが可能な基準が存

在する可能性がある。そのような基準を用いることで、事業内容と予算要求額、ないしは予算査定額の関係を検証するなど、個々の事業の内容についてより詳細に考察を深めることができると考えられる。このように、実験対象事業の抽出や割当の基準に関して、本章の実験結果には課題が存在する。しかし、事務事業を対象としたランダム化比較実験が可能である点を示したこと、及び予算編成時における行政評価の効果を検証できたという点で、本実験研究は有用であったと言えよう。

さて、行政評価情報の活用の効果は、先行研究から十分に明らかになっているわけではない（目時・妹尾 2012）。この点について、行政評価を業績管理システムの一つと見なし、この業績管理システムについて、Simons（1994）の4つのコントロールのレバー⁵⁷のうち、診断的コントロールとインタラクティブコントロールに着目した研究が増えている（Bisbe et al. 2007; Widener 2007）。そのため、行政評価情報の活用効果を検討するにあたっては、したがって、制度としての行政評価を行うだけでなく、評価を受けてどのように活用したのか、すなわち行政評価情報の活用方法ごとの効果を分析する必要がある（目時・妹尾 2012）。そして、公共経営におけるPDCAサイクルはどうあるべきで、本行政評価実験で観察された効果よりも大きなメリットや費用対効果が確認されるよう、今後も研究を蓄積していく必要がある。また、本行政評価実験では、事務事業レベルにしか焦点をあてていない。より上位の施策レベルや政策レベルの評価がどうあるべきで、よりよい公共経営のためにどのような効果が確認されるのかも、今後研究を蓄積していく必要がある。加えて、本実験では行政評価の効果の検証については、行政評価の対象事業とするか否かで各事業を分けたが、実施計画の効果の検証は、ローリングした実施計画を担当課に提出して頂くという形で実施した。今回の実験では、実施計画の活用に関して、明示的な効果が見られなかったとともに、実施計画の効果検証にあたっての群分けについて改善の必要性があろう。

ところで、本章の分析は、わが国地方自治体において、通常通りの業務が行われた場合を想定したものとなっている。そのため、例えば、自然災害等の発生により、緊急時対応が求められる等、通常とは異なる業務が求められる状況下での運用は想定していない。しかし、緊急時対応もまた、自治体が行わなければならない業務の1つである（総務省 2016）。そこで、次章では、この行政型PDCAサイクルの効果について、水害という自然災害の発生に伴い、緊急時対応を行う必要に迫られた状況下での効果検証を行う事とする。

⁵⁷ Simons（1994）は信条システム（Beliefs systems）、境界システム（Boundary systems）、診断的コントロール（Diagnostic control systems）、インタラクティブコントロール（Interactive control systems）という4つのコントロール・レバーの考え方を提示している。本稿に関連するのは、診断的コントロールとインタラクティブコントロールの2つである。前者は伝統的な会計的マネジメント・コントロールであり、計画と実績を測定することで、意図した戦略の実現を目指すものである（伊藤 2011）。後者は、マネジャーが部下の意思決定行動に介入し、新たな戦略への探索活動の活発化と方法付けを行うものである（伊藤 2011）。Simons（1994）は、両者を併用することで、将来の状態の推定の継続的見直しや将来への対応策の検討が可能になるとする。

付録 2014 年度行政評価シート

平成 26 年度事務事業評価(25年度実施事業事後評価)シート										整理番号		の1		
1 事務・事業基本情報					2 予算科目									
事務事業名					款		項		目		事業			
担当部		担当課		担当係		シート作成者								
総合計画 施策体系		章		分野名		節		政策名						
		項		基本施策名		施策		施策名						
		細施策		細施策名										
関連個別計画					関係法令・条例等									
3 事務・事業の目的・内容														
事務・事業の目的 (何のために)										事務・事業の 終期		平成 年度まで		
事務・事業の対象 (誰を・何を・どこを対象にして)														
事務・事業の手段 (何をどのような方法・手順で 実施したか)														
成果指標名 (事務・事業の成果を表す指標)					目標値 (具体的数値にて)					単位				
成果指標の考え方及び目標値 を設定した場合は、目標値設定 の考え方														
4 評価指標														
(1) 予算の状況		区 分		平成23年度		平成24年度		平成25年度		増減額(%)				
		当初予算額(単位:円)												
		補正予算額(単位:円)												
		計		0		0		0		0.00 #DIV/0!				
(2) 活動指標 (活動量・事業量)		指 標 名		平成23年度		平成24年度		平成25年度		増減率(%)				
(3) 経済指標		指 標 名		平成23年度		平成24年度		平成25年度		増減額(%)				
		職員の当該事業に対する年間稼働割合(ア)(単位:人)(小数点第2位まで)												
		投入職員の年間人件費総額(イ)(単位:円)=市職員平均給与×(ア)												
		年間事業費(ウ)(単位:円) (工事費・委託料・需用費等直接費)												
		総事業費(エ)(単位:円) =人件費(イ)+事業費(ウ)												
		(エ)の財源		国県支出金										
				地方債										
				その他										
				一般財源										
				サービス件数・利用者人数(単位:)										
(4) 成果指標 (目標値が設定されていない場合は、「目標値達成率」は記入不要)		指 標 名		平成23年度		平成24年度		平成25年度		増減率(%)				
		0		0		0		0						
		0		0		0		0						
		0		0		0		0						
目標値達成率		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %						
		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %						
		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %						
		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %		#DIV/0! %						
(5) 指標に表れない成果(特記事項や事業内容) ※当初予算ベースで担当者記入														

事務事業名		0										整理番号		0の2	
5 1次評価															
所 属 長	今後の方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 改善		<input type="checkbox"/> 4 縮小		<input type="checkbox"/> 5 統合					
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 削減									
	理由及び具体策														
クロス評価チーム (行政改革推進委員会)	今後の方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 縮小		<input type="checkbox"/> 4 休止・廃止		<input type="checkbox"/> 5 終了					
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 削減									
	理由及び具体策														
行政改革推進本部	今後の方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 縮小		<input type="checkbox"/> 4 休止・廃止		<input type="checkbox"/> 5 終了					
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 削減									
	理由及び具体策														
6 市民及び行政改革懇談会からの意見															
7 最終評価															
行政改革推進本部	今後の方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 縮小		<input type="checkbox"/> 4 休止・廃止		<input type="checkbox"/> 5 終了					
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額		<input type="checkbox"/> 2 現行どおり		<input type="checkbox"/> 3 削減									
	理由及び具体策														

第 3 章 予算編成時における行政評価情報の効果検証—予算要求時の急激な外部環境変化への対応を踏まえて—

第 1 節 はじめに

本稿の考察の対象である行政型 PDCA サイクルは、管理会計の知見を踏まえた会計システムの 1 つである。行政型 PDCA サイクルに代表される管理会計システムが行政改革を推進する役割を果たすためには、行政改革を取り巻く環境要因と行政システム内部⁵⁸で生じる課題を明らかにする必要がある（藤野 2005）。藤野（2005）では、環境要因として政治的システムと社会経済的要因を挙げている。特に公的部門の場合、管理会計システムの導入に際して法的な要請を伴う。それゆえに政治的システムに考慮せざるを得ない（藤野 2005）。社会経済的要因としては、財政状況の変化や社会、及び経済の変化を挙げることができる。そのような変化は不確実性を伴うものであり、不確実性の存在が、予算管理プロセスの障壁となることが指摘されている（Burns and Waterhouse 1975 ; Malmi and Brown 2008）。そして、この不確実性に対応するための仕組みを準備しておくことの必要性が議論されてきた（足立・篠原 2016）。

行政型 PDCA サイクルの特徴の 1 つは、Check 機能としての行政評価を行い、Plan としての予算編成に活かすことにある（第 1 章）。そこで、第 2 章では、常総市で行われている事務事業を対象に、行政評価と予算編成の連携を阻害すると考えられる要因を除外しうる一部の事務事業についてランダム化比較実験を行い、行政評価が予算編成に与える効果を検証した。この実験から、行政評価が予算編成、特に予算要求時に影響を与える可能性を示唆することができた。

しかし、上記阻害要因を除外できたとしても、十分な検証が行われたとは言えない。なぜなら、第 2 章の実験で除外した阻害要因は、あくまで行政評価結果の利活用に際しての課題（宮本 2003）である。つまり、行政評価実施時における阻害要因であり、予算編成時において阻害要因となり得る要素は考慮されていない。例えば、各担当職員は、行政評価の結果を十分に踏まえて予算要求を行うものと仮定しよう。このとき、行政評価の結果を踏まえていたとしても、予算要求時において、内部環境や外部環境の予想外、あるいは急激な変化が、予算編成時における連携阻害要因の一つとなりうる（Collier and Berry 2002）。例として、政治的理由、社会経済の急激な変化、あるいは自然災害の発生が考えられる。いずれも、何らかの理由で財政事情が急変し、事務事業の優先順位を変えるなどの緊急時対応をせざるを得ないような状況が発生する場合である。このような急激な外部環境の変化に対応するために、諸外国の行政組織では、危機管理などのリスクマネジメントを行っている（Mikes 2009）。わが国の地方自治体では、管理すべき危機を、自然災害のみならず、贈収賄事件、税収不足などの人工災害⁵⁹を含めて幅

⁵⁸ 行政システム内部の課題としては、システム導入にあたっての技術的な問題、利用の問題、成果の問題を挙げることができる（藤野 2005）。

⁵⁹ 多くの研究者にとって、災害とは出来事の一つであり、物理的な破壊をもたらすものであった。しかし、近年では、物理的破壊だけでなく、社会システムや社会関係をも破壊するもの捉える研究者が増えている（Perry 2018）

広く捉えてリスクマネジメントに取り組んでいる（谷藤 2000）。

本章では、予算編成時に対する行政評価効果の阻害要因として、予算編成時の急激な外部環境の変化を取り上げる。ここでは、地方自治体として緊急時対応を取らざるを得なくなった自然災害の発生時を想定する。そして、地方自治体における自然災害発生時の事務事業の予算編成過程に注目する。具体的には、2015年9月10日に「平成27年9月関東・東北豪雨」の被災に見舞われた常総市の予算編成過程に注目し、行政型PDCAサイクルの効果検証を行う。

第2章で行われた行政評価の効果検証は、急激な外部環境の変化のない平常時を想定していた。そこで、本章では、第2章と同様の形で行政評価が行われたとして、その後の予算編成段階において、急激な社会変化が生じた場合における、行政評価の効果、及び行政型PDCAサイクルの機能について第2章と同様の形式で検証を行う。本章の検証結果は、予算編成、とくに予算要求時における行政評価の影響、及び行政型PDCAサイクルの頑健性を示すだけでなく、緊急事態における地方自治体の組織マネジメント、及び地方自治体の業務継続計画の策定（総務省 2016）に寄与することが期待される。

本章の構成は、以下の通りである。次節において先行研究とリサーチ・クエスチョンを提示し、第3節にて本章で行う実験研究の研究方法を述べる。そして第4節で提示したリサーチ・クエスチョンの検証結果を述べた後、最後の第5節にて本研究の結論と課題を述べる。

第2節 先行研究と仮説

2-1 先行研究の整理

本章では、自然災害の発生など急激な社会変化が生じた場合を緊急時と定義する。民間企業では、緊急時における危機対応として、予め事業継続計画（Business Continuity Plan, BCP）⁶⁰を策定していることが多い（Cerullo and Cerullo 2004）。これは地方自治体についても同様であり、各地方自治体に対して業務継続計画の策定の指針が出されている。この指針に基づいて策定されたBCPのうち、代表的な自治体の業務継続計画についてはインターネット上に公開されている（総務省 2016）。

わが国の地方自治体は「住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割」（地方自治法第1条の2）を担っている。さらに、各地方自治体は、災害対策基本法に基づき住民の生命や暮らしを守るための対策を行うことが既定されている。そのため、地方自治体として、災害対策事業や復旧・復興事業などの実施方法を決めていく事が求められている。このことは、緊急時において、「平常時を想定して行われている事業の中から実施に際して、優先順位をつけて、喫緊に実施しなければならない事業なのか、あるいは緊急性が低い事務事業なのか」という判断を行うこと、あるいは新規に実施しなければならない事業なのかの判断を行うことを

⁶⁰ 行政組織におけるBCPは、震災時の不測事態発生時にも、住民の生命・財産を守り、生活の早期復旧を図ると同時に、行政サービスの提供を維持することを目的とし対応策を取りまとめた計画文章を意味する（日本防火・危機管理協会 2016）。

意味する。その判断は、どの事務事業にどの程度の予算配分をするのかを決定することを意味する。すなわち、緊急時対応として平常時とは異なる予算管理が求められる（Tobin 1999）ことを意味する。

これまでに、緊急時における組織マネジメントは、民間企業を対象とした事例研究（岡崎ほか 2015; 佐々木ほか 2015）が行われてきた。岡崎ほか（2015）や佐々木ほか（2015）は、東日本大震災の被害を受けた民間企業を研究対象とした。そして、震災時から復旧・復興期にかけての期間において、平常時とは目的が違えども、管理会計に基づくマネジメントが行われていたことを明らかにしている。しかしながら、緊急時から平常時への復帰に関して、予算管理の視点による研究はあまりなされていない（岡崎 2012）。先行研究では、緊急時における自治体の危機管理システムのあり方（Tobin 1999; 佐々木 2004）を議論するものは数多く存在する。その一方で緊急時における自治体といえども、緊急時下の自治体 PDCA サイクルなどのマネジメント・コントロールシステムを扱った研究はほとんどなされてこなかった。

加えて、多くの自治体では、自然災害等の緊急時において人的・物的被害が生じた際の対応の不備を指摘されてきた。この対策として組織改革等が行われ、危機管理体制の整備は進んでいる（日本防火・危機管理協会 2016）。しかし、未だ十分であるとは言えない（佐々木 2004）。その理由の 1 つとして、緊急時における各事務事業への予算配分の問題（Tobin 1999）がある。そこで本章では、地方自治体の緊急時における予算管理という課題を解決する一助として、平常時を想定して設計された行政型 PDCA サイクルの緊急時における効果を検証する。

2-2 仮説

行政型 PDCA サイクルの効果検証にあたり、第 2 章と同様に行政評価が予算編成（予算要求額と予算査定額）に与える影響に着目する。行政評価は、地方自治体における業績測定（performance measurement）、あるいは業績評価（performance evaluation）を意味する（小野 2002 ; 山谷 2012）。Melkers and Willoughby（2005）は、米国の 300 の地方自治体を対象にして、業績測定を含んだ予算編成過程が多くの自治体で普及していることを明らかにしている。その理由として、自治体に代表される地方政府では、予算編成と連動した業績評価が予算配分や部局間の連携において重要であるためであると指摘している。一方で、業績評価を導入した場合、最終的な成果よりも業績測定に関心が集まってしまうため、行政組織全体として適切な行動をするうえで阻害要因となりうることを指摘する研究（Lapsley 1999 ; Bohte and Meier 2000）もある。本章では第 2 章の実験結果を踏まえて、自治体の PDCA サイクルにおける Check 機能として行政評価は機能し、予算編成時に一定の効果を与えるものと仮定する。

予算編成時に急激な社会変化が起きた場合には、地方自治体は、行政組織としてそれらの社会変化に対応することが求められている。そして、それらの社会変化に対応するがゆえに、行政評価や実施計画を踏まえた予算要求が行われたとしても、緊急時対応と

してそれらを考慮しない予算編成⁶¹が行われる可能性はある。そのため、平常における継続事業用の行政型 PDCA サイクルと別に緊急時用の組織マネジメントシステムを準備しておく必要があるかもしれない。

わが国の地方自治体では、緊急時における対策として BCP が策定され、それを踏まえた事業継続マネジメント⁶² (Business Continuity Management, 以下 BCM と称する) が行われている (総務省 2016)。この BCP や BCM は、災害発生時の職員の初動体制や対策用の組織の準備、及び優先事業の選定などを規定するものであり、災害発生時からいかに早急に復旧・復興を行うかを示している。しかし、これらは主に災害発生時⁶³にいかに対応していくかを規定するものである。そのため、特に継続事業については、緊急時における組織内マネジメント、特に事業実施にあたっての予算編成時のあり方を議論する必要がある (Tobin 1999)。

議論にあたり、緊急時における組織内マネジメントシステムを新規に設ける必要があるかどうかは不明である。なぜならば、そもそも平常時を想定したマネジメントシステムが緊急時においてどのように機能するかが定かではないからである。そこで平常時を想定して設計された行政型 PDCA サイクルの緊急時における効果を検証するため、第 2 章での実験を踏まえて以下の仮説 1 を設けた。

仮説 1：予算編成時に急激な社会変化が発生した場合においても、行政評価の実施は、予算要求時の事務担当職員の心理面、及び行動面に変化をもたらす。

さて、平常時における予算要求時に、前年度と同様の予算という工夫の無い予算要求がしばしば起こり得ることが指摘されている (岡田ほか 2015)。しかし、前年の予算額を踏まえた予算要求が職員にとって合理的な選択 (Wildavsky 1986) であるといえども、昨今の財政状態を踏まえて、持続可能な財政を維持する (生方ほか 2019) ためには、過去の実績に対する評価を踏まえた上での予算額の選択が求められることになる。行政型 PDCA サイクルには、過去の実績を踏まえて次年度以降の事業を考えるという機能が期待されている。そして、行政評価は、ただ行えばよいというものではなく、評価結果が十分に活用されることが望ましい (第 2 章)。ただし、第 2 章での検証結果は、平常時における予算編成を想定したものである。そこで、緊急時においても平常時と同様に行政評価は予算要求額を変化させるのかについて検証する。

本章では、水害という急激な外部環境の変化が起きた状況下であるものの、実験方法第 2 章に基づいており、第 2 章の追試を行うことを意図している。追試を行うにあたり、第 2 章とは異なる点として、水害に伴い実施計画の提出を変更した。具体的な変更

⁶¹ 例えば、復旧・復興関連の事業が優先され、緊急性の低い事業についてはその実施を控えるなどの予算措置が取られることが考えられる。

⁶² 事業継続マネジメントとは、「事業継続を実現するための予算・資源の確保、対策の実施、取組を浸透させるための教育・訓練の実施、継続的な改善などを行う平常時」の活動のことである (内閣府防災担当 2015, 38)

⁶³ BCM には、防災も含まれるため、災害が発生していない日常においても機能する。

点については、第3節3-2にて詳述する。これに伴い、実施計画の参照が予算要求額に与える効果について検証することとした。以上の点から以下の仮説2-1と仮説2-2を設けた。

仮説2-1：予算編成時に急激な社会変化が発生した場合においても、行政評価の結果を参照することで、次年度予算要求額が多様なものとなる。

仮説2-2：予算編成時に急激な社会変化が発生した場合においても、実施計画を参照することで、次年度予算要求額が多様なものとなる。

第3節 研究方法

3-1 実験対象の抽出

本章の実験研究は、前年度である2014年度の行政評価実験⁶⁴（第2章）を踏まえたブラインド実験である。2015年度の常総市のPDCAサイクルは、選択された事務事業を対象とし、Plan：実施計画と予算編成、Do：事務事業の実施と予算執行、Check：部局内評価と行政評価、Action：事務事業の改善や実施計画のローリング、という年次のマネジメント・サイクルを想定して実施された。2015年度の予算書上に事業単位として存在する全310事業から、平成27年度当初予算において事業規模が100万円以上の継続事業であり、かつ1つの課かつ1つの係が管轄していて、予算書上の「事業」に相当する202事業が抽出された。この中から、法定事業等なので市に裁量権がない事業、法定事業ではないが査定可能範囲が少ない事業が除かれ、123事業が抽出された。さらに昨年度と比べて予算額が大幅⁶⁵に増減した事業、または来年度から予算額が大幅に増減する事業が除かれた。さらに、本実験がブラインド実験であることから、PDCAサイクルを主導し、本研究及び実験の詳細を把握している企画課、財政課、情報政策課、秘書広聴課が実施する事業が除かれた。そして2015年度に国から策定を要請された「まち・ひと・しごと創生戦略」⁶⁶に関連する可能性がある事業等を除くことで実験対象となる事業（70事業）が抽出された。

加えて、昨年度、常総市では同様のブラインド実験が実施されたこと（岡田ほか2015；第2章）、及び本年度の実験対象となった事業の中には昨年度も行政評価の対象になった事業（22事業）も存在することを勘案して、本実験では、「昨年度、行政評価の対象事業であったかどうか」という観点で層別化を行った。これにより昨年度も対象であった事業（22事業）を3群、対象ではなかった事業（48事業）も3群に、それぞれ無作為に割り当てた。ここで3群とは①行政評価と実施計画のローリングの両方を行う事業群（PDCA群）、②行政評価だけを行う事業群（PDC群）、③実施計画のローリ

⁶⁴ 2014年度の実験研究結果については、同年度の3月（2015年3月）に開催した研究報告会や、学会報告論文（岡田ほか2015）を通して常総市全職員に報告している。常総市は、2015年度に岡田ほか（2015）と同様にPDCAサイクルの効果検証を行い、2016年度以降は、このPDCAサイクルを事務事業全体へ拡張することを目指していた。

⁶⁵ どの程度が「大幅」であるかは、実務上の観点から、行政評価の実施担当部局である常総市企画課の判断に委ねた。

⁶⁶ 災害復興・復旧に伴い、国から2015年度中の策定を要請されていた「まち・ひと・しごと創生総合戦略」の策定は延期され、2016年度8月の完成を目指すことになった。

ングだけを行う事業群（PDA 群）である。常総市は、この群分けに基づく PDCA サイクルの効果検証を岡田他（2015）と同様に行い、2016 年度に PDCA サイクルを事務事業全体へ拡張することを考えていた。

一般的に RCT などの介入研究では、観察研究以上に留意すべき倫理的要件が厳しくなる（中山 2010）。そして、RCT により、何らかの負荷を介入群と対照群に実験的に与えることが正当化されるほどの十分な成果が得られるよう、科学的・倫理的に最も適切な方法の検討と選択が求められる（中山 2010）。これを踏まえると、前年度に行った実験（第 2 章）において PD 群に効果が見られなかったのみならず、実験結果の報告が行われたことで、行政評価や実施計画ローリングを行ったほうが希望する予算を獲得しやすくなる（岡田ほか 2015）ことを各事業担当者が理解していると想定できること、さらには、常総市職員に対するメリットが無いことを知っていた上で、再び PD 群を設けて実験をすることは研究倫理上適切ではないと考えられた。そこで本実験研究では、行政評価の対象とせず、かつ実施計画のローリングも要求しない事業群である PD 群を設けずに実験を行った。

上記の割り当てにより、PDCA 群 24 事業、PDC 群 23 事業、PDA 群 23 事業が割り当てられたことになる。しかし、割当後に、行政評価対象事業のうち、PDC 群に、研究にふさわしくないと考えられる事業が 2 事業見つかった。その理由は、この 2 事業がそれぞれ複数の係が担当している事業あるいは常総市後期総合計画と結びつかない事業であったからである。そこでこの 2 事業を実験対象事業から除いた。その結果、PDC 群が 21 事業となり、全体として研究対象事業は 68 事業となった。

その後、PDCA 群と PDC 群を合算した 45 事業をランダムで 2 群に分け、ローリング実施計画の提出を求める事業群である PDCA 群を新たに抽出した。その結果、研究対象事業 68 事業が、PDCA 群に 23 事業、PDC 群に 22 事業、PDA 群に 23 事業がそれぞれ振り分けられることになった。しかし、事業の方向性が定まっていないことや、政治的な理由のために、研究対象事業から 2 事業が外された。結果として、研究対象事業は全体で 66 事業となり、それらが PDCA 群に 22 事業、PDC 群に 21 事業、PDA 群に 23 事業ずつ割り当てられたことになった⁶⁷（表 3-1）。

⁶⁷ 3 群について、2015 年度当初予算を目的変数とする一元配置分散分析を行ったところ、統計的な有意差は見られなかった（F 値 = 0.795, $p = 0.456$ ）。また、Kruskal-Wallis 検定においても、有意ではなかった（ $p = 0.414$ ）。このことから、66 事業群は無作為に 3 群に群分けされたと判断した。

表 3-1 実験群と事業数

実験群・事業数		行政評価		総数
		対象	非対象	
実施計画の提出	義務	PDCA 群 (22 事業)	PDA 群 (23 事業)	45 事業
	義務ではない	PDC 群 (21 事業)		21 事業
総数		43 事業	23 事業	66 事業

表 3-2 実験サンプル（2015 年度当初予算）の基本統計量（千円）

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
全体	20370.71	35444.17	1090	2753.75	6574	24143	199055	66
PDCA 群	27290.91	54905.28	1090	2633.5	6470	22166.75	199055	22
PDC 群	20177.81	19850.41	1180	3423.5	16033	32236.5	71628	21
PDA 群	13927.52	19612.65	1173	2421	4768	15400	85360	23
行政評価 対象群	23817.07	41326.45	1090	2834	9685	27860	199055	43

3-2 ヒアリング調査

事業担当部局は、提出した行政評価シートに記載された評価結果⁶⁸を見て、当該事業の来年度 3 年間の実施計画を作成し、それに基づいて来年度予算を要求することが期待されている。事業担当部局から提出された行政評価シート、実施計画シートは企画部企画課に集められ、その後、事業の来年度予算の配分を担当する企画部財政課によって、要求された来年度予算要求の査定がなされる。このとき、実施計画に記載された内容、及び来年度予算要求に関して、それぞれ企画課、財政課によって事業担当者とのヒアリングが行われる。これは計画や要求予算の妥当性や根拠を確認するために行われるものである。

2013 年度までのヒアリングは、同じ部に所属しているにもかかわらず、企画課と財政課とで別々に行われていた。しかし、財政課としては、企画課による成果志向の計画行政の視点に基づくリーダーシップのもとで、財政課と企画課の協働によって予算案が査定されること（岡田ほか 2015）を望んでいた。そこで 2014 年度より合同ヒアリングという形で各事業担当者向けの予算ヒアリングを実施している。これによって各事業によって予算要求額を確定させた直後に、岡田ほか（2015）では、実験対象事業全担当者に対して個別ヒアリングを実施している。このヒアリング調査により行政評価結果の活用の度合いが見出されている。

2015 年度も 2014 年度に実施したヒアリング調査と同様のヒアリング調査を実施する。合同ヒアリング 2 年目となる 2015 年度は、各担当部署の評価結果の活用度合いが変化するかを明らかにし、また昨年度同様に、評価結果の何が予算要求額を決定する際の重要な要素となるのかを明らかにすることを目的とする。その際、岡田ほか（2015）

⁶⁸ 所属長、クロス評価チーム、行政改革推進本部の 3 者による「今後の方向性（事業面と予算面）」に関する評価のことである。

で行われたのと同様に、白紙の行政評価シートを提示し、行政評価結果を予算要求時に活用したのかという点や行政評価のどの点を最も注視したのか、その結果に納得しているのかという点を問うた。それだけでなく、水害による予算要求額の変更を問う質問を各事業担当者に対して行った。このヒアリング調査は、1事業あたり約5分程度で行った。

3-3 水害を踏まえた変更点

2015年度における常総市のPDCAサイクルの日程は、5月から行政評価（Check）を行い、8月から実施計画のローリング（Action）を行い、11～1月にかけて来年度の予算編成（Plan）が行われることとした。それに合わせて、7月下旬において行政評価のクロス評価を確定させ、8月初旬から実施計画のローリング作業を依頼し、同月下旬より評価結果の市民等への公開、そして9月中旬より行政改革懇談会、及び行政改革推進本部会議を経て、来年度の予算要求を提出させるという予定だった。なお、今回の実験では、5～7月にかけて行政評価（Check）を行い、8～10月にかけて実施計画のローリング（Action）を実施する。そして11～1月にかけて来年度の予算編成（Plan）を行うというスケジュールを組んでいる。これは岡田ほか（2015）が2014年度に行った実証実験の実験デザインを踏まえ、PDCAサイクルがうまく回るような新しい行政評価サービスを構築するべく、各作業についてその作業時期をずらす配慮を行ったためである（図3-2）。

月	5月		6月	7月			8月			9月		
行政評価フロー	行政改革推進委員会	推進本部会議	評価シートの作成	行政評価ヒアリング	評価シートの修正	クロス評価	実施計画の作成依頼	推進本部会議	パブリック・コメント収集	行政改革懇談会	推進本部会議	財政課への状況共有

図3-1 2015年度行政評価のスケジュール

さて、序章でも述べたとおり、常総市は9月10日に鬼怒川決壊に伴う、平成27年9月関東・東北豪雨（2015年9月10日）による大規模水害に見舞われた。この大規模水害の結果、常総市の農地は激甚災害（本激）、中小企業は激甚災害（局激）の指定を受ける深刻な被害を受けた。水害発生当時、行政評価については、実験対象事業について全て完了していた。そして、ローリングされた実施計画の提出については、その提出

が集まりつつあり、不備があった実施計画については当該担当部局に送り返し、再度提出させるという段階にあった。そのため、全ての実験対象事業群に対して行政評価は完了していたが、実施計画の提出がまだ終了していないという状況で水害が発生した。

この水害に伴い、常総市は、各種インフラや公共施設の復旧を伴う市民の生活再建や農業等の市内産業等への復興支援に市として取り組むことが喫緊の課題となった。これは、一部の事務事業において、新たに予算をつけて復旧・復興のための追加的な業務を行わなければならないことを意味する。それらの事業では事業内容を見直さざるを得なくなった⁶⁹。

災害からの復旧・復興、市民の生活再建、市内産業基盤の再整備等は当然、市としては取り組むべき業務であり、それらの事業に重点的に予算が割り当てられるのは当然であるといえる。同時に、限られた予算、しかも水害に伴い、歳入が平常時よりも限られている状況下にある以上、取り組むべき業務の選択と集中を考えなければならないともいえよう。その後、水害に伴い迅速な対応が求められたために、各課がその内容を考える余地がなかった事業が平成 27 年度補正予算事業として行われた。具体的には、4 回（9 月 15 日・10 月 15 日・11 月 18 日・12 月 11 日）にわたる約 200 億円の緊急補正予算を組み、即座に救助・支援・復旧対策にあたった。そして、2015 年 11 月からは常総市復興ビジョン懇話会を設置し、将来 5 年を見据えた「復興ビジョン」を 12 月末に策定した。次いで、2016 年 1 月以降は常総市復興計画策定委員会を設置し、同委員会からの答申を踏まえ、4 つの柱（市民の“きもち”，市民の“くらし”，市民の“まもり”，市民の“ほこり”）と 88 の施策からなる「復興計画」を 3 月末に公表した。

一方で、補正予算をつけないといけないほど緊急性の高いものではないにしても、復旧・復興のために内容を見直さなければならない事業も存在する。それらの事業については、次年度（2016 年度）予算要求段階において事業内容を再考することになるが、その際、担当する各課では当該事業を今まで通り継続していくのか、予算、及び事業規模を縮小していくのか、あるいは事業そのものを廃止せざるを得ないのかの判断を迫られることになる。大規模水害という状況に対応するための復旧・復興に必要なとはいえ、ある程度の出費を伴うのだから、どのような事業を行っていくのかの今後の計画、すなわち、当該事業の内容、及び今後の展開を含む実施計画は根拠や妥当性が強く求められることになる。

そこで、水害に伴い、事業の見直しを行う必要がある部局に対して、実施計画の再ローリングを要請することになった。本実験研究において、実施計画のローリングが要請された事業は、PDCA 群（22 事業）と PDA 群（23 事業）に割り当てられた計 45 事業である。その中から、各事業課に対して、水害に伴う新規業務を行う必要が生じた事業については、再度ローリング用のシート（本章付録参照）を送付し、再度実施計画を提出することが要請された。また、行政評価についてもそのスケジュールを変更した。す

⁶⁹ 常総市の予算書では、「節」という単位で具体的な業務が示され、これが複数集まって 1 つの「事業」を構成する。したがって、予算書上の 1 つの「事業」が特定の 1 つの業務を示すわけではなく、1 つの「事業」が複数の業務を含むという構造になっている。

なわち、水害からの復旧・復興に力を注ぐために、最終評価を決定するための行政改革推進本部会議は開催せず、所属長評価、行政改革推進委員会におけるクロス評価チームによる評価を経た後に、1次評価として行われた行政改革推進本部による評価を最終評価とした。

このように、緊急時対応を行わざるを得なくなった常総市であったが、平常時を想定した継続事業に関しては、当初予定したPDCAサイクルの日程に基本的に従い、2016年度の予算編成を行う決断がなされた。

第4節 実験結果

4-1 仮説1の検証結果

検証に先立ち、2015年度の行政評価の結果を整理する（表3-3、表3-4）。

表3-3 行政評価結果1

事業数		事業の方向性					
		拡充	現行通り	改善	縮小	統合	総計
予算への反映	増額	11	1	0	0	0	12
	現行通り	6	25	0	0	0	31
	削減	0	0	0	0	0	0
	総計	17	26	0	0	0	43

表3-4 行政評価結果2

事業数	事業方向性		予算方向性	
	現行通り	拡充	現行通り	増額
PDCA 群	14	8	17	5
PDC 群	12	9	14	7
総数	26	17	31	12

また、行政評価対象事業について、行政評価シートの確認箇所、及びその他のヒアリング調査を行った結果は、以下通りである（表3-8、表3-9、表3-10）。

表3-5 行政評価シートの確認箇所（全23事業）

クロス 評価	行政改革 推進本部評価	市民及び行政 改革懇談会 からの意見
18事業	19事業	2事業

表 3-6 行政評価結果への納得性

	行政評価の利用事業
納得した	22 事業
納得していない	5 事業
どちらでもない	16 事業
計	43 事業

表 3-7 水害による予算要求額や実施計画の位置付けの変化

	予算要求額	実施計画の位置付け
変化あり	10 事業	2 事業
変化なし	56 事業	64 事業
計	66 事業	66 事業

本章の実験研究は、第 2 章と同様に、目的変数として、予算要求額変化率を用いた。本実験研究では、予算要求額変化率が、2015 年度次年度予算要求額（2016 年度予算要求額）と 2015 年度当初予算額の差分を 2015 年度当初予算額でデフレートした値となる（表 3-2）。そして、第 2 章と同様に混合研究法を用いて、予算要求担当者へのヒアリング調査と予算要求額、及び予算査定額の分析の両方を組み合わせた検証を行う。

まず、仮説 1 の検証を行う。検証にあたり、基本統計量は以下の通りである（表 3-8）。

表 3-8 予算要求額変化率の基本統計量

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
全体	0.556	1.022	-0.471	0.013	0.158	0.780	4.652	66
PDCA 群	0.700	1.090	-0.139	0.016	0.268	1.062	4.567	22
PDC 群	0.422	1.017	-0.471	0.012	0.172	0.409	4.652	21
PDA 群	0.539	0.988	-0.197	0.000	0.090	0.796	4.027	23
行政評価 対象群	0.564	1.052	-0.471	0.014	0.185	0.775	4.652	43

緊急時においても平常時と同様の効果が確認されるのであれば、PDCA 群について予算要求額変化率が最も大きく見られることが予想される。表 3-3 のとおり、PDCA 群の予算要求額変化率（平均：0.700，標準偏差：1.090）は、PDC 群（平均：0.422，標準偏差：1.017）や PDA 群（平均：0.538，標準偏差：0.988）よりも高い値となっている。平常時における予算要求（Plan）の際に「今年と同様の予算を」という工夫のない予算要求がしばしば起こりうる（岡田ほか 2015）ことが、緊急時においても同様に起こりうると仮定すると、PDCA サイクルは緊急時においても予算要求（Plan）の際に一定の工夫を促す効果をもたらす可能性が示唆される。

ここで、行政評価の実施と実施計画のローリングに関して、第 2 章と同様に二元配置分散分析を行ったところ、その結果は、以下の通り（表 3-9）となった。

表 3-9 予算要求額変化率

変数名	平方和	自由度	平均平方和	F 値	有意確率
行政評価	0.293	1	0.420	0.275	0.602
実施計画	0.830	1	16.780	0.779	0.381
行政評価*実施計画	0.000	0	-		
残差	67.111	63	1.065		
全体	67.951	65			

予算要求額変化率に対する行政評価や実施計画の見直しを与える効果について、二元配置分散分析の結果からは、統計的有意差は見られなかった。そのため、これらの検証結果からは、事務担当職員への心理面、および行動面に変化を与える可能性の示唆に留まり、仮説 1 について部分的に支持されない点が存在する。一方で、行政評価や実施計画の見直しを行うことそれ自体には、予算要求時に対して有意な影響を及ぼさないことを示していると考えられる。なぜならば、第 2 章より、行政評価対象事業であったとしても、行政評価を踏まえて予算要求が行われている訳ではないことがヒアリング調査から明らかとなっている。そのため、行政評価、あるいは実施計画を参照したかどうかで群間比較をすることが望ましいと言えよう。そこで、仮説 2 の検証として、ヒアリング調査の結果から、行政評価・実施計画の参照群・非参照群をそれぞれ設け、それらの群間比較を行うことで、予算要求における影響について検証を行う。

4-2 仮説 2 の検証結果

続いて、仮説 2-1 と仮説 2-2 の検証を行う。この検証は、PDCA サイクルならではの情報の利活用状況の効果検証である。

また、ヒアリング調査によって、実験対象群としての 3 群に関係なく、予算要求に際して行政評価の参照群と非参照群、及び実施計画の参照群と非参照群にそれぞれ分けることができた（表 3-10）。

表 3-10 行政評価・実施結果利用事業数

	行政評価の利用事業	実施計画の利用事業
利用した	23 事業	33 事業
利用していない	20 事業	33 事業
計	43 事業	66 事業

予算要求時に行政評価を利用していた事業は、行政評価対象事業 43 事業中 23 事業（PDCA 群 11 事業、PDC 群 12 事業）、実施計画を利用していた事業は 33 事業（PDCA 群 8 事業、PDC 群 10 事業⁷⁰、PDA 群 15 事業）であった。

⁷⁰ 本実験で行った実施計画に関する統制は、PDCA 群と PDA 群に割り当てられた事業に対して、ローリングによる見直しがなされた実施計画の提出である。そのため実施計画の参照自体は統制していなかった。そのため、PDC 群において、予算編成時に実施計画を利用した事業担当者が見られた。

さて、予算要求時における行政評価、及び実施計画の利用に基づく群分けはランダム化ではなく、前向きに観察された事象にもとづく区分である。そのため、ここでの分析は単純な前向きコホート分析となる。そこで、群間の相違の有意性を統計的に示す必要があることから、本研究では分散の相違についてはF検定を、平均の相違についてはt検定を用いた群間比較を行った（表3-11）。なお、目的変数は、仮説1と同様に予算要求額変化率を用いている。

表3-11 行政評価結果の参照群・非参照群の比較

	F 検定					等分散を仮定しない t 検定			
	度数	平均	標準偏差	F 値	有意確率	t 値	自由度	有意確率	効果量
参照群	23	0.747	1.373	7.121	0.011	1.301	26.619	0.204	0.240
非参照群	20	0.355	0.419						

表3-12 実施計画の参照群・非参照群の比較

	F 検定					等分散を仮定しない t 検定			
	度数	平均	標準偏差	F 値	有意確率	t 値	自由度	有意確率	効果量
参照群	33	0.705	1.293	4.581	0.036	1.191	46.708	0.240	0.160
非参照群	33	0.406	0.638						

表3-11、表3-12から、行政評価の参照群と非参照群、及び実施計画の参照群と非参照群との間で、分散については5%水準で有意となったが、平均の差についてはいずれも有意とはならなかった。このことから、第2章と同様に、行政評価や実施計画を参照することが、多様な予算要求をもたらす可能性があることが示唆されている。しかし予算額に対しては、有意ではなかったことに加え、参照群の方が、非参照群と比べて相対的に予算要求額が増加している。

これらのことから、緊急時においても、平常時と同様に、行政評価が予算編成時に与える影響が存在する可能性があることが示唆された。ただし、その影響は、行政評価を実施すればよいというものではなく、評価結果を踏まえた上で予算要求がなされる必要があることが示唆された。

4-3 追加検証

ここで、追加検証として、予算査定額への影響について検証する。検証は、第2章と同様に、予算査定額と予算要求額の差、及び比を用いる（表3-13、表3-14）。

表 3-13 予算査定額と予算要求額との差⁷¹ (千円)

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
PDCA 群	-7532.77	13626.19	-58417	-10045	-1990	-488.5	5250	22
PDC 群	-4967.81	9957.007	-46104	-5134.5	-1376	-488	0	21
PDA 群	-2550.39	3216.899	-11994	-3044	-1459	-390	64	23

表 3-14 予算査定額と予算要求額との比⁷²

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値	標本数
PDCA 群	0.784	0.317	0.257	0.581	0.837	0.920	1.807	22
PDC 群	0.762	0.233	0.254	0.520	0.873	0.968	1.000	21
PDA 群	0.766	0.234	0.198	0.551	0.884	0.943	1.003	23

前述の分析結果から、行政評価、及び実施計画を参照することで、当初予算と比べて次年度予算要求が多様なものとなる傾向が示唆された。そのため、行政評価の対象であり、かつ実施計画の見直しを通じて実施計画を参照したと考えられる PDCA 群が多様な予算要求を行うものと想定される。その結果として、予算査定額も多様なものとなることが想定され、確かに、3 群のなかで PDCA 群の標準偏差が最も大きいものとなっている。また、PDCA 群における査定減額額が最大⁷³ (表 3-13) となっているが、これは、行政評価を踏まえて、多群より増額要求が行われたため、その分減額幅も大きくなったと考えられる。

PDC 群、PDA 群も共に減額となっており、多めの予算要求に対して予算査定で減額されるという一般的な傾向を示している。特に PDC 群の場合、減額査定の最大値が 0 となっている。PDC 群の事業において、予算査定額が予算要求額以上となった事業がなかったことを意味する。PDCA 群と PDA 群では最大値が正であり、両群には予算査定額が予算要求額以上になった事務事業が存在することを示している。そして比についても PDC 群の値が最小となっている。また、PDC 群の差の標準偏差を見ると、PDCA 群よりは小さいものの、PDA 群より大きいため、行政評価対象事業に注目すると、当初予算額と比べて予算要求額が多様になっている傾向が示されている。

PDA 群については、査定による減額幅が小さく、3 群の中で予算査定時に、あまり減額されなかったことが示されている。その理由として、水害発生に伴う、実施計画の再ローリングの影響が考えられる。PDCA 群と PDA 群に含まれる一部の事業については、水害発生後に水害に伴う新規業務を行う必要が生じたことから、ローリング用シートの再提出を求めた。このとき、事業内容の再考と外部環境の変化を踏まえ、緊急時対応としての事業内容の見直しが行われ、結果として予算要求額の抑制につながった可能性がある。

⁷¹ 2014 年度次年度予算査定額－2014 年度予算要求額

⁷² 2014 年度次年度予算査定額／2014 年度予算要求額

⁷³ 3 群について、予算要求額と予算査定額の差を目的変数として、一元配置分散分析を行ったところ、統計的な有意差は見られなかった (F 値 = 1.439, p = 0.245)。また、Kruskal-Wallis 検定においても、有意ではなかった (p = 0.245)。同様に、予算要求額と予算査定額の比についても、一元配置分散分析の結果 (F 値 = 0.042, p = 0.959)、Kruskal-Wallis 検定 (p = 0.869) となり、統計的な有意差は見られなかった。

第 5 節 結論と課題

本章は、平常時を想定して設計された自治体の PDCA サイクルが、緊急時にどのような挙動を示すのかを実証分析したものである。分析結果から、平常時と同様に、緊急時においても行政評価の結果を踏まえて予算要求に活用されることが、行政評価に期待される効果を発揮させる上で必要となる可能性も示すことができた。すなわち、平常時を想定した第 2 章での結論が、予算編成時と緊急時対応の時期と一致していたという特殊な条件下であっても当てはまることを示すことができた。

PDCA 群と PDA 群の予算要求額、及び予算査定額は、本実験が想定していた PDCA サイクルの効果のみならず、外部環境の変化の影響を踏まえたものとなっている。外部環境の変化の影響を受けているとはいえ、本章の実験結果からは、緊急時においても、行政評価の実施が予算要求額に与える効果として、予算要求時における事務査定額の相対的増加として表れる可能性を示している。以上のことから、PDCA サイクルならではの情報の利活用、すなわち、平常時と同様に緊急時においても一定の効果が存在する可能性がある。その一方で、第 2 章と同様に、行政評価を実施するだけでは、予算要求額、及び予算査定額に対する効果は見られないことが示唆された。

本稿の第 2 章と第 3 章では、行政評価が予算編成、特に予算要求に及ぼす効果検証を行った。この効果検証は、第 2 章では平常時、第 3 章は緊急時という異なる状況下での検証であった。特に第 3 章は、平常時を想定したマネジメントシステムの緊急時における効果を検証するものであるため、第 2 章の追試も兼ねている。いずれの状況下でも、評価結果を踏まえるという条件のもとで、行政評価が予算要求額に対して一定の効果をもたらす可能性があることが示された。

2014 年度と 2015 年度に行われた行政評価では、事業方向性、及び予算方向性の 2 点から評価が行われたものの、その結果は、拡充（増額）か現行通りのいずれかであった。縮小（減額）評価を受けた事業は少なく、結果として行政評価の結果に基づいた場合に、予算要求額を減らすインセンティブは機能しなかったものと考えられる。そのため、2014 年度の行政評価における PDC 群のように、行政評価の結果に基づいて予算要求額を増額したものの、予算査定では大きく減額されてしまったという事例が見られた。しかし、行政評価を踏まえることで予算要求行動が変化し、さらには、予算査定時の減額幅を抑えられる可能性が示唆される。このことは、予算要求を行う事務事業担当者からすれば、行政評価の結果の参照と実施計画の見直しを行うことで、減額査定はあるものの、可能な限り減額幅を抑えられる予算要求が可能となり、予算査定者からすれば、減額査定を行いつつ、前年度を踏襲したものではない、多様な予算要求が行われることを期待できることを意味する。

行政評価は、各事務事業の過去の成果を踏まえて、今後の活動指針を決めるために行われる（山谷 2012）。その際、各事務事業の成果（活動指標や成果指標等）やその成果を得るのに用いられた費用（過去に消費した予算やその内訳等）が評価対象となる。これらの情報を元に各事務事業が評価される。従って、事務事業が行政評価の対象となり

つつも、その事務事業のうち、事業の成果と費用の2つの視点から評価されていると考えられる。これは本実験研究で対象とした常総市での行政評価でも同様である（本章付録参照）。そのため、行政評価の評価対象のどの部分が影響を与えるのかに着目した研究が今後必要であろう。

ここで、第2章と同様に、本章での研究も常総市という1自治体におけるPDCAサイクルの観察研究に過ぎないことに注意する必要がある。そのため、本研究の対象となった常総市で確認された緊急事態における諸現象が、他の自治体が今後経験しうる緊急事態においてどの程度再現性があるものなのかを判断することはできない。また、第2章と同様に、事務事業の実験群への割り当てについて、当年度の当初予算（2015年度当初予算）を用いている。第3章での実験は、第2章での実験を踏まえて、実験群の抽出にあたり、施設管理等を主とするハード事業を除外し、公的サービスの提供を主とする事業に限定して実験群を設定したものの、ランダム化時点における事業特性への考慮という点で課題が残されている。これらの点で、本章の結論の一般化には課題が残されている。今後は、緊急事態⁷⁴を経験した他自治体における対応事例、及びそれらの自治体におけるPDCAサイクルの挙動を調査するなど、実証的研究の蓄積が結論の精緻化に向けて必要となる。さらには、緊急時におけるPDCAサイクルの結果が、長期にわたる復旧・復興活動に対してどのような効果をもたらすのかについての、長期的観察研究も必要であろう。

ところで、行政評価は、実施する事で得た事務事業の成果や実施するために消費した金額等の過去の情報を元にして、次年度以降の事務事業の実施を考えるために行われる。これは、平常時と緊急時のいずれについても同様である。今後の財政状況の悪化等を見据えて、既存事業の見直しの用意や、不確実な外部状況に対応するための事前準備、及びその為に必要な情報を整備する必要がある。そのためには不確実な将来を予測するための情報が必要であり、そのような情報の1つとして期待されているのが、現在、公会計改革として整備が進んでいる公会計情報である。次章の第4章では、この公会計情報の予算要求にあたる効果検証を行う。

⁷⁴ 本章で扱った緊急事態は、水害という「自然災害」である。自然災害以外にも緊急事態と見なさせる事態は考えられるため、それらの状況下におけるPDCAサイクルの挙動についても実証的研究を蓄積していく必要がある。

付録1 2015年度行政評価シート

平成 27 年度事務事業評価(26年度実施事業事後評価)シート										整理番号		の1			
1 事務・事業基本情報					2 予算科目										
事務事業名					款		項		目		事業				
担当部		担当課		担当係		シート作成者									
総合計画 施策体系		章	分野名	節		政策名									
		項	基本施策名	施策		施策名									
		細施策	細施策名												
関連個別計画					関係法令・条例等										
3 事務・事業の目的・内容															
事務・事業の目的 (何のために)										事務・事業の 終期		平成		年度まで	
事務・事業の対象 (誰を・何を・どこを対象にして)															
事務・事業の手段 (何をどのような方法・手順で 実施したか)															
成果指標名 (事務・事業の成果を表す指標)										目標値 (具体的数値に て)		単位			
成果指標の考え方及び目標値 を設定した場合は、目標値設 定の考え方															
4 評価指標															
(1) 予算の状況		区 分		平成24年度	平成25年度	平成26年度	増減額(%)								
		当初予算額【単位:円】					0.00								
		補正予算額【単位:円】					0.00								
		次年度への繰越予算額【単位:円】					0.00								
		前年度からの繰越予算額【単位:円】			0	0	0.00								
		計		0	0	0	0.00								
(2) 活動指標 量 { 活動量・事業 =サービス件数		指 標 名		単位	平成24年度	平成25年度	平成26年度	増減率(%)							
(3) 経済指標		指 標 名			平成24年度	平成25年度	平成26年度	増減額(%)							
		職員の当該事業に対する年 間稼働割合(小数点第2位まで) 投入職員の年間人件費総額 【単位:円】(市職員平均給与× (人))		(ア)	0.00	0.00	0.00	0.00							
		年間事業費【単位:円】 (工事費・委託料・需用費等直接費)		(ウ)	0	0	0	0.00							
		総事業費【単位:円】 (人件費(ア)+事業時(ウ))		(エ)	0	0	0	0.00							
		(エ)の財源		国県支出金				0.00							
				地方債				0.00							
				その他				0.00							
		サービス件数(単位:)			0	0	0	0.00							
					0	0	0	0.00							
		サービス1件・利用者1人 当たり事業費【単位:円】			0	0	0	0.00							
(4) 成果指標 (目標値が設定されてい ない場合は、「目標値達 成率は記入不要」)		指 標 名	単位	平成24年度	平成25年度	平成26年度	増減率(%)								
		目標値達成率		%											
				%											
				%											
(5) 指標に表れない成果(特記事項や事業内容) ※当初予算ベースで担当者記入															

事務事業名												整理番号		の2	
5 1次評価															
所 属 長	今後の 方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 改善	<input type="checkbox"/> 4 縮小	<input type="checkbox"/> 5 統合									
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 削減											
	理由及び具体策														
クロス評価チーム (行政改革推進委員会)	今後の 方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 縮小	<input type="checkbox"/> 4 休止・廃止	<input type="checkbox"/> 5 終了									
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 削減											
	理由及び具体策														
行政改革推進本部	今後の 方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 縮小	<input type="checkbox"/> 4 休止・廃止	<input type="checkbox"/> 5 終了									
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 削減											
	理由及び具体策														
6 市民及び行政改革懇談会からの意見															
7 最終評価															
行政改革推進本部	今後の 方向性	事務事業の内容(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 拡充	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 縮小	<input type="checkbox"/> 4 休止・廃止	<input type="checkbox"/> 5 終了									
		予算への反映(当初予算ベース)													
		<input type="checkbox"/> 1 増額	<input type="checkbox"/> 2 現行どおり	<input type="checkbox"/> 3 削減											
	理由及び具体策														

[illegible]

78

第4章 予算要求時における資産老朽化情報の効果検証

第1節 はじめに

先進諸国の地方公共団体では、NPMに基づく行政改革を行い、昨今の社会・経済状況の変化及び財政の悪化に対応してきた（Pollitt and Bouckaert 2017）。特にOECD諸国の公共部門では、市場原理や企業経営で採用されている経営管理システムを導入することで行政改革を行い、行財政運営の経済性・効率性・有効性の向上を目指してきた（松尾 2006）。この行政改革の1つに、公会計制度改革がある（Hood 1995）。この公会計制度改革は、主に公的部門における財務会計制度の発生主義化として行われている（Guthrie et al. 1999）。

わが国の地方自治体においても、公会計制度改革に対する社会的関心が高まっている。総務省は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」で自治体における「統一的な基準」の重要性を示した。そして、2015年には「統一的な基準による地方公会計マニュアル」を公表するとともに、原則として全ての地方公共団体が2015年度から2017年度までの3年間で統一的な基準による財務書類を作成することを義務化した。この公会計制度改革は行政サービスコストの算定と固定資産台帳の整備に焦点が置かれている。総務省（2014a）は統一的な基準の成果として、各自治体に会計システムが導入・運用され、その結果として自治体の外部関係者に対する説明責任が果たされることをあげている。

わが国で進められている公会計改革を広い意味で捉えると、政府・自治体における予算編成時の意思決定改革も含まれる（土居 2003）。また、決算で得られる財務情報及び業績情報を予算編成や配分と連携させることが予算制度改革に必要であるとされる（東 2000）。自治体の予算編成については、青木（1962）や会田（1989）が経営管理目的のための自治体予算の活用の有用性を論じているが、実際には「自治体関係者は、予算を編成すること自体に精力を注ぎ、予算の有する計画、調整及び統制機能のうち、特に統制機能を活かす工夫をほとんどしてこなかった」（佐藤 2014, 39）として、予算の統制機能があまり活用されていないことを指摘している。

わが国における自治体の予算編成は、人口減少による税収の減少と高齢化による扶助費の増加という、健全な財政運営に向けて苦しい局面を迎えている。予算編成過程、特に予算要求時の行動については、官僚制に基づく政府の予算設定を対象に公共経済学分野で議論されている。主に官僚による合理的選択に基づく研究（Dunleavy 1991）が行われ、増分主義仮説による財政膨張が指摘されている。わが国自治体においても、予算が増分されることは自治体財政の健全性の低下をもたらすため、予算の増分を抑制することが自治体財政の健全性の担保に必要であり、重要な行政課題となっている⁷⁵。

⁷⁵ 実際に、本稿の実験対象である常総市においても、行政評価として事務事業の業績評価を行っているにも関わらず、多くの部局からの予算要求額が増しており、財政担当者が苦心していることをインタビュー調査から確認している。そのため各自治体職員は予算要求を増加させる動機を持っていると想定される。

本章ではこの予算編成過程，特に予算要求時の行動に着目した質問紙実験を行う。この実験は，予算要求時に予算要求額を抑制すると期待される会計情報について，この情報が予算要求額に与える影響に着目している。具体的には，ストック情報の1つである資産老朽化情報に着目する。そして，行政コスト情報と業績情報に基づく非効率と考えられる自治体事務事業に対して，業績測定に基づく予算査定，及び資産老朽化情報が次年度予算要求に与える影響を，茨城県常総市の全職員を対象とする質問紙実験から検証する。

本章における検証結果は，予算要求を行う自治体職員を対象として，会計情報が予算編成時の意思決定に与える影響に関する証拠を提示しており，既存の管理会計及び公会計研究の拡張に貢献している。さらに，資産老朽化情報の自治体職員に対する意思決定有用性を示したことで，公共施設やインフラストラクチャー等，公共投資の集積として形成される社会資本を政策と関連付けて維持管理するための情報基盤（藤野 2013）の構築に貢献することも期待される。

本章の構成は以下の通りである。第2節では，わが国地方自治体の会計制度の現状を述べる。その後第3節にて，先行研究レビューと仮説を述べる。続く第4節では実験デザインを述べる。そして第5節では，実験結果を述べる。最後に第6節において，本稿の結論及び課題について述べる。

第2節 わが国地方自治体の会計

わが国における地方自治体の会計制度は，主に一般会計と特別会計から成り立っている（大久保・尾藤 2015）。

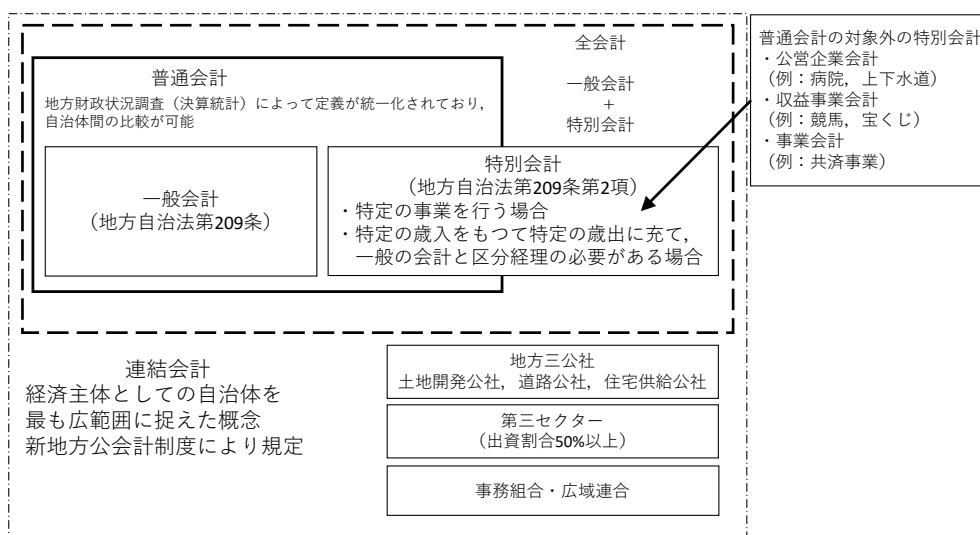


図 4-1 地方公会計の区分 大久保・尾藤（2015）p.24 より一部改変

このような会計制度には，「①地方公共団体の会計制度は，現金主義会計による単式簿記会計方式によっている。しかるに，地方公営企業法で定める地方公営企業（法適用

企業)は発生主義会計に基づく企業会計方式によっている、②財務制度は旧来の明治時代以来の制度が尊重され今日に至っている、③地方公共団体の長に財務処理権限が一元化されている。法令上では、実際に処理する職員が自ら権限を有しているのではなく、長に権限が集中し、行政組織そのものもトップに権限が集中するように編成されており、長い変遷の過程でもこの職務権限構造は変わってはいない、④会計処理機能のすべては、出納長または収入役に集中一元化されている、⑤財務法規が、地方自治制の単独法のなかに統一的または包括的に規定されている、⑥会計手続きについては国と同じく、合法性、妥当性、正確性の検証を主眼とした仕組みで構成されている」(筆谷ほか 2004, 14)という特徴⁷⁶がある。また、貸借対照表を作成しないので負債や固定資産の管理が疎かになる、減価償却や退職給付といった現金支出を伴わないので正確なコスト情報が把握できない(笹倉ほか 2019)ことや、現金の入出金の正確性や合法性が主に考慮されるが故に、財務管理という視点がほとんど考慮されない(筆谷ほか 2004)ことが指摘されている。

昨今では、公的債務が1,000兆円超となっており、多くの地方自治体が財政削減に取り組んでいる。そして、各地方自治体において、財政削減ための正確な会計情報の把握が必須となっている。そこで現在、発生主義にもとづく複式簿記を導入する公会計改革が進められている(笹倉ほか 2019)。公会計改革は1962年から1964年にかけて行われた第1次臨時行政調査会第1専門部会第2班での議論に始まる(金子 2010)。当時の論点は「①予算及び会計制度の近代化、②公金、公財産の効率的使用、③予算及び会計関係事務の簡素化、能率化、④予算及び会計に関する情報の提供」(金子 2010, 48)にあった。この議論を踏まえて、事後計算である会計情報をフィードバックすることで、事前の資源配分的意思決定である予算の合理性を高める循環型の運営管理を目指す公会計改革が行われることとなった(金子 2010)

その後の各種調査会、研究会の提言を踏まえて、財務書類作成に関する幾つかのモデルが提示された(大塚 2015)。まずは「旧総務省方式」である。これは、自治省(2000)、総務省(2001)の研究会報告書に示された財務書類の作成指針である。特徴として、小規模な地方公共団体でも実施可能な財務諸表の作成指針としてまとめられたものである点を挙げることができる。2000年以降、企業会計的手法を用いた財務書類を作成する団体は急激に増し、2006年度決算については全体の72.1%の団体が財務書類の作成に取り組む結果となった。しかし、「旧総務省方式」は地方公共団体の財務会計自体の改革を求めるものではなかった。また過去からの決算数値から誘導的に作成された財務書類では正確でないという批判もあった。そこで総務省は、「新地方公会計制度研究会」

⁷⁶隅田(1998)は、「①記帳方式として単式簿記を採用しているため複式簿記とは異なり、記録の網羅性や完全性に欠ける、②歳入歳出の会計年度所属区分について、原則として予算主義を採用し、出納閉鎖後の収入支出は、実施的に前年度に属するものでも実際に収支した年度に所属させることにしている、③普通会計における「決算」は歳入歳出予算額とその執行結果の実績額とを計数的に表示する予算対比の決算であって、いわゆる会計決算ではない」(隅田 1998, 229)点を普通会計制度の特徴として挙げている。そして、このような特徴を持つため、記録の正確性を独自に検証し得ず、ストック(財産)とフロー(現金収支)に関して有機的な関連を持った一組の財務諸表(貸借対照表や経常収支計算書など)を会計帳簿から誘導的に作成し得ないという、計算構造上の欠陥を有しているとする(隅田 1998)。

を設置した（総務省 2006）。この研究会にて、財務会計制度の改革にまで踏み込んだ新たな指針の公表が行われた。その後、2007 年に「新地方公会計制度実務研究会」が設置され、より具体的な内容を盛り込んだ財務書類の作成指針が公表された（総務省 2007）。

財務書類の作成指針の公表は、各地方自治体が複式簿記の導入や網羅的な財産台帳を作成することで、従来からの財務会計の仕組みに対する抜本的な改革が実施されることを意図していた。しかし、公表されたのは、「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」と呼ばれる 2 つの異なるモデルであった。

基準モデルは、複式簿記の導入と網羅的な財産台帳の作成が新地方公会計の前提とされ、フレッシュスタートの考え方に基づいて資産を公正価値で評価した貸借対照表を作成することを要請するものである。総務省方式改定モデルとは「旧総務省方式」と同様に従来からの決算数値から財務書類を作成することが認められ、財務会計の改革は段階的に行うとされたモデルである。財務書類の作成については、貸借対照表や行政コスト計算書を主とし、資産やコストの目的区分が行われる様式での財務書類が作成されるとした。

前述の 2 つのモデルは 1 つの報告書（総務省 2007）で公表されていた。それにも関わらず、両者のモデルに基づく財務書類を比較して評価することができなかった（大塚 2015）。さらに、総務省が公表したモデル以外にも、独自のモデルを提示する自治体も登場した。その代表例が東京都による「東京都方式」である。東京都は、1999 年から独自方式の貸借対照表の試作を行っており、2001 年には「機能するバランスシート」として、東京都独自の財務書類の作成及び公表を行った。その後 2006 年には、複式簿記の導入や「東京都会計基準」の整備・改定も行われた。

これらの取組みの結果として、2012 年度決算では、わが国の全自治体の 96.8%の団体が財務書類⁷⁷の作成に取り組むことになった（大塚 2015）。財務書類の作成にあたり、「基準モデル」、「総務省方式改訂モデル」、「東京都方式」と複数の基準が存在していたため、財務書類の相互比較が難しいことが批判されてきた（大塚 2015）。そこで、総務省は、総務省（2010）、総務省（2014）、総務省（2015a）において、「統一基準⁷⁸」（大塚 2015）と呼ばれる会計基準を公表⁷⁹した。その後、2015 年 3 月 31 日時点において、2016 年度までに全体の 98.2%の団体が「統一基準」による財務書類の作成を行う方針を打ち出している（総務省 2015b）。

⁷⁷ 作成される財務書類は、貸借対照表、行政コスト計算書（企業会計における損益計算書に相当する）、純資産変動計算書、資金収支計算書である（利行、2017）。

⁷⁸ 統一基準は、わが国の全地方公共団体の財務書類が同一の書式で作成される状況を確認することで、各団体の財務書類の比較可能にするために設定された。この基準は、地方公会計の改革による複式簿記や発生主義の導入の目的が、あくまで予算・決算制度を補完することにあり、予算・決算制度自体を発生主義に移行させることは意図していない。そして、現在の現金主義に基づく予算・決算制度は維持されるとして、現実の行財政運営で有用でありながら現在の決算では把握されていない情報を得る手段として新たな地方公会計の仕組みを活用し、現金主義による予算の効率性を高めることを目標としている（大塚 2015）。

⁷⁹ 統一基準の公表にあたり、住民に対する説明責任の履行と資産・債務管理や予算編成、及び行政評価等での有効活用を通じてマネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図るという財政規律を確立するために財務書類を作成し、さらに作成した財務書類を地方公共団体の内部で活用する仕組みを確立することが示された（総務省 2015a）。

第3節 先行研究と仮説

3-1 先行研究の整理

わが国において、地方自治体とは「住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担う」(地方自治法第1条の2)組織である。この役割を果たす上で欠かせないのが予算編成である。予算編成は、各種事務の担当職員が予算要求として予算を作成し、それを財務担当職員が査定するという形で行われる。予算編成時には、「当該年度のみならず、翌年度以降における財政の状況をも考慮し」(地方財政法第4条の2)で、「地方財政の健全性を確保」(地方財政法第1条)することが求められる。加えて、持続可能な地方財政基盤の構築も期待されている(地方財政審議会 2017)。

予算編成は、主に公共経済学において、公的組織の官僚制に基づく個々の官僚の合理的選択という面から研究されてきた(Dunlevy 1991)。そして、官僚は次年度予算を考える際に、前年度予算を基準として、官僚と議会の予算編成過程から予算を考えるという増分主義仮説(Wildavsky 1986)が示されてきた。増分主義仮説に基づく、自治体職員としては予算均衡を図りつつ自担当部署が獲得できる予算を最大化することが最適な行動となる。一方で、地方財政法や地方財政審議会(2017)の提言に基づき地方財政の健全性を担保するには予算増分の抑制が必要という課題がある(黒木ほか 2017)。

予算増分の抑制にあたり、業績管理システムに基づく予算編成の実施が想定される(松尾 2009)。松尾(2009)は、予算編成をPDCAサイクルにおけるPlan機能と捉え、自治体に業績管理システムを導入することを提案している。この業績管理システムは、Anthony and Young(2003)を踏まえ、業績評価を実施し、その評価情報を戦略計画・予算編成(Plan)、予算執行(Do)、評価(Check)のそれぞれにフィードバックする(Action)というものである。

しかし、この業績管理システムのフィードバック・コントロールだけでは、将来を正確に予想したうえでの戦略を立てられないという欠点がある。そのため、自治体担当者が前年度予算を踏まえて今年度予算を最大化しようとするときに(黒川 2013)⁸⁰、将来起こりうる状況を何らかの形で予測・あるいは情報として提供できるならば、その状況を踏まえて合理的に予算を考えることになり、結果として予算が抑制されることが予想される。

本稿では、自治体予算編成時におけるフィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロールに着目する。丸田(2003)は、フィードフォワード・コントロールを「コントロールの対象について予測(アウトプットの予測値)と基準(アウトプットの目標値)を比較して、望ましくないギャップの発生が予想される場合に予防のための措置を講ずる(投入前のインプットやプロセスの調整)という事前的なコントロール」(丸田 2003, 29)と定義する。予算編成に関する研究では、将来予測に基づいて目標を

⁸⁰ これは官僚にとって予算最大化行動が合理的であると仮定されるからである。将来情報を考慮することができれば、財政担当者の望ましい予算要求のあり方に近づくかもしれない。

立て、その目標を達成するための組織の行動指針として、「組織管理における計画の重要性（planning as future control）」（Wildavsky 1973, 130）が指摘されてきた。さらに、将来予測と目標に関連して、会計学の文脈では、Otley and Berry（1980）が、フィードバック・コントロールとして実際の結果を用いるだけでなく、フィードフォワード・コントロールとして目標値等の将来に対する予測値が用いられることが、計画を将来の行動指針とし機能させるために必要であることを主張している。

そこで、本稿は、この計画立案の中でも予算編成過程に着目し、特に予算要求者の予算額的意思決定に注目する。そして、フィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロールの2つが自治体予算編成において有用に機能する可能性に基づき、各コントロールに関する2つの仮説を検討する。

3-2 フィードバック・コントロールとしての行政評価

公会計改革を進め、自治体に業績管理システムの導入を図るのは、各自治体が限られた財源の中で住民に対して有効性が高い公共サービスを効率的に提供するためである。そのためには適切な組織マネジメントを行う必要があり、その際に「単に業績を診断的にモニターし、計画や目標との差異を認識するだけでなく、短期的な業務の改善や次期の計画の策定、さらには、より中長期的な戦略立案のそのためのコミュニケーションを通じた組織学習などのより広い目的への利用」（松尾 2016, 55）をするための行政評価の利用が期待されている。このとき、会計情報との連動、すなわち事業別コスト情報と業績情報とが結びつく事で、費用対効果を考慮したより客観的な指標に基づく業績評価が行われるとされる（松尾 2009）。これはフィードバック・コントロールとしての行政評価を予算編成に反映することである。

行政評価を予算編成時に反映させることは、行政評価導入初期から評価情報の重要な活用方法として指摘されてきた（島田・三菱総合研究所政策研究部 1999）。一方、わが国では、業績評価を反映した予算要求が行われているとはいえ、事業の重点化や見直しへの活用には参考程度にしか扱われておらず（松尾 2009）⁸¹、全国の自治体において予算編成時の活用が課題であることが指摘されている（総務省 2014b）。しかし、自治体に業績管理システムを導入するにあたり、評価情報が予算編成という資源配分的意思決定プロセスに反映され、予算編成過程での意思決定に影響を与えることが望ましいとされる（松尾 2006）。

予算編成時の課題として、「予算スラック」の問題（Merchant 1985 ; Datar and Rajan 2017）が指摘されている。加えて、高橋（2002）は自治体会計制度が単年度現金主義の会計・予算制度であるために、当期予算額を下回る次年度予算要求が行われ

⁸¹ Kober et al. (2010) がオーストラリア政府の職員に対して行ったアンケート調査によると、一般に認められた会計原則に基づく発生主義（GAAP accrual）に基づく会計情報が、政策に対する意思決定に最も有用であったという。一方で、オーストラリアの中小規模の地方自治体の場合、議員と職員が、会計情報や業績情報を内部目的のマネジメントよりも外部向けの説明責任を果たすために用いているとする研究もある（Saliterer and Korac 2013）。さらに、組織内部や政策に対する意思決定において、むしろ現金主義に基づく会計情報や非財務情報の方が発生主義会計情報よりも有用であるとする研究もある（Liguori et al. 2014）。

にくいことを指摘している。松尾（2006）では、伊丹市を対象とした実証分析を行い、業績評価を行う事で、前年度と比較した時の予算要求額の総額の伸び率を抑制する効果は見られたものの、個々の事業の予算要求額の抑制効果は見られなかったことを指摘している。これらのことから業績評価の実施を通知することが職員に対して、個々の事業の予算要求額を高める形で作用することが予想される⁸²。したがって、フィードバック・コントロールとしての業績評価による予算査定に対して、各事業担当者がどのような予算要求行動をとるのかについて、以下の仮説1を設定する。

仮説1：業績評価に基づく予算査定が前提となる場合、事業担当者は非効率な事業の次年度予算要求を多めに要求する

3-3 フィードフォワード情報としての資産老朽化情報

大塚（2012）において、コスト情報の利用に関する方向性の1つとして、コスト情報を精緻化するために財産台帳等のストック情報を利用することが提案されている。したがって、ストック情報もまた、コスト情報と同様に内部組織の運営に有益となる可能性がある。岡田・佐藤（2011）は、ストック情報は「各団体の環境適応度及び個性に焦点をあてた注意喚起情報」（岡田・佐藤 2011, 98）として有用であることを論じている。これは、行政組織内部でのマネジメントへの活用、及び住民が意思決定を行う際の資料として自治体のストック情報が有用であることを示唆している。

実際に、総務省（2014a）は固定資産台帳の整備や資産情報の提示を公会計改革の重要な点の1つとしている。特に総務省（2015b）において、自治体における具体的な将来リスクに関する指標の1つとして、資産老朽化比率が提示されている。ここで、先述の丸田の定義に従うと、フィードフォワード・コントロールは「望ましくないギャップの発生が予想される場合に」何らかの対策を取るものである。また、本橋（2016）は、Ishikawa（1975）⁸³に基づいて、フィードフォワード・コントロールを「期中において何らかの原因で当初の計画値を達成することができない⁸⁴と予測される場合に、予防的に行われるコントロール」（本橋 2016, 58）の事であると捉えている。そのため、将来リスクを考慮した意思決定が行われるとき、フィードフォワード・コントロールが機能すると考えられる。したがって、総務省（2015b）は、資産老朽化情報がフィードフォワード情報として活用されることを期待しているといえよう。

また、自治体等が管理する資産、いわゆる公的資産⁸⁵には公共施設や道路等のインフラ資産等が含まれる（江尻ほか 2004）。予算要求者は、それらの公的資産を利用した事

⁸² 次年度予算要求時において、職員の所属階級等の人的要因も予算要求額に影響を与える可能性がある。そこで本稿では、それらの人的要因を統制した上で仮説検証を行っている。

⁸³ Ishikawa（1975）は、フィードフォワード・コントロールを「計画上の業績と実際上の業績との差異が生じる前に予防策が採られる予測的コントロール」（本橋 2016, 58）と定義している。

⁸⁴ 理論上は、計画値が未達成の場合だけでなく、実績が計画値を上回ることによる差異も発生する。そのためフィードフォワード・コントロールはプラスとマイナスの両方の差異を修正するものと捉えるのが望ましい（本橋 2016）。

⁸⁵ 公的資産には、(1) 通常の有形固定資産、(2) インフラ資産、(3) 投資不動産、(4) 遺産資産または文化資産、(5) 認識可能無形固定資産、(6) 認識・評価不能な資産、の6種類がある（江尻ほか 2004）。

業から得られる成果を予測した上で予算要求を行うことになる。その際、資産老朽化情報があるならば、その情報を踏まえて、公的資産の維持管理等をも考慮した予測をすることになろう。このとき資産老朽化情報が予算編成時におけるフィードフォワード情報として機能するのであれば、予算要求者である自治体職員が持つ将来リスクの認識が資産老朽化情報により変化することになる。

予算要求時における自治体職員の将来リスクとは、将来獲得できる成果見積もりが減少することである。特に成果が既に目標値を下回っている非効率事業の場合、公的資産の維持管理に関わる将来リスクが考慮されることによって、将来に期待される成果の見通しがさらに小さくなることが考えられる。そして、次年度予算の要求時において、成果の見通しが将来的な予算獲得額、特に更新等に関わる資本予算の設計に見合う十分なものであるかどうかを、成果情報を踏まえて検討することになろう。この検討の結果、予算要求者は、期待される成果に見合う控えめな予算要求を行うことが期待される。このように、本稿は、仮に前年度基準で予算要求を行ったとしても、公的資産の維持管理・更新が考慮されるために、行政コストが高く、成果見込みが減少するという予測に基づくフィードフォワード・コントロールによって、予算要求額は低めに要求されることを予想する。この予想に基づき以下の仮説2を設定する。

仮説2：資産老朽化に関する情報が存在する場合、事業担当者は非効率な事業の次年度予算要求を控えめに要求する

第4節 実験デザイン

4-1 質問紙実験のデザイン

第2節で述べたように、本稿は業績評価に基づく予算査定によるフィードバック・コントロール、及び資産老朽化情報によるフィードフォワード・コントロールによる自治体職員の予算要求行動の変化⁸⁶を予想する。2017年度から自治体による財務書類の作成・開示が義務化されたことから、資産老朽化比率はすでに公表されている。しかし、自治体の予算要求への直接的な効果については実在のデータでは検証することはできない。そこで、本稿では、実際の予算要求担当者に特定の状況下での意思決定を問うという質問紙実験（黒木ほか 2017）を採用した。質問紙実験⁸⁷は、広義のフィールド実験といえ、研究室内実験における外的妥当性の課題を克服し、またフィールド実験上の多様な要因も調整することを志向した、政治学の領域で盛んに行われる研究方法である（Druckman et al. 2011）⁸⁸。

⁸⁶ 例えば、周囲からの評判を気にしない人であれば、予算最大化行動を取らずに機会主義的な行動を取る可能性はある。しかし、そのような職員は少数派であると本稿では仮定する。

⁸⁷ 質問紙実験は、電話やインターネットを使わず、実際に質問紙を用いる点に特徴がある。また、実務家や現実の社会を対象とした会計研究において、アンケート調査が頻繁に行われていることを踏まえると、実現可能性の点で最も容易に実施できる実験である（黒木ほか 2017）。

⁸⁸ 質問紙実験はラボ実験に比べて外的妥当性の面で優れているが、外的妥当性のすべて考慮されるわけではない。そのため、本章では予算要求者の属性や経験に関する情報を取得している。

実験を行うにあたり、常総市職員を対象として、常総市と同等の予算規模を持つ架空の市の市民課の職員を想定し、同課で担当する事業の平成 31 年度の予算要求額を問う質問紙を作成した。その際、「平成 29 年度及び平成 30 年度の実施状況」として、平成 30 年度予算額（千円）、平成 29 年度事業別行政コスト（千円）、平成 30 年度成果見込み（対応件数）、平成 30 年度成果目標値（対応件数）を参考資料とした（表 4-1 参照）。質問紙実験では 5 つの事業に対してそれぞれ予算要求額の回答を得た。そのうち、本章の仮説検証で用いるのは、非効率な事業、すなわち今年度成果見込みが目標値よりも低く、事業別行政コストが高い C 事業である⁸⁹。

表 4-1 質問紙の内容

担当事業	平成 30 年度 予算額 (千円)	平成 29 年度 事業別行政コスト (千円)	平成 30 年度 成果見込み (対応件数)	平成 30 年度 成果目標値 (対応件数)
A 事業	10,000	8,000	1,000 件	2,000 件
B 事業	10,000	8,000	2,500 件	2,000 件
C 事業	10,000	12,000	1,000 件	2,000 件
D 事業	10,000	12,000	2,500 件	2,000 件
E 事業	10,000	12,000	-	-

本稿の 2 つの仮説を検証するために、事業に対する予算要求額が問われる条件を設定した。具体的には、「資産老朽化情報」と「業績評価実施情報」の有無による 2×2 の 4 群である。この実験を行うにあたり、資産老朽化情報と業績評価実施情報は、予算要求を担当する当該市職員にはあまり馴染みがなく、情報の理解が不十分になるおそれがあった。そのため前述の 2 情報を以下の形で与えることとした。すなわち、資産老朽化情報は、「①この市民課ではある公共施設を所管しています。この施設の取得原価 50 億円、資産老朽化比率 80%であり、耐用年数を 5 年後に終わります。この施設の更新については、予算要求額等を総合的に考慮して⁹⁰決定されます」である。また、業績評価実施情報については「②設問 5.1 であなたが要求する平成 31 年度予算要求額は、平成 29 年度事業別行政コストと平成 30 年度成果見込み、及び平成 30 年度成果目標値の比較によって予算額が決定します」である。この情報を与えるか否かによって、条件付けを行い、2×2 の 4 つのタイプの質問紙を作成した。

質問紙は、2018 年 5 月 10 日に常総市役所職員 423 名に配布し、5 月 18 日に回収した。配布にあたり、予算要求を行う職員（主事補・主事・主幹・主任・係長・主査・課長補佐、及び課長・室長・保健師・副参事兼補佐・センター長・センター長補佐・事務

⁸⁹ 事業別行政コストや成果見込みについては、質問紙に別途説明文を追加し、職員の理解を得たうえで回答を得ている。非効率事業としての C 事業以外については追加的検証において実証結果を説明する。

⁹⁰ 本実験は、毎年度予算要求を取りまとめている常総市財政課から予算要求を行う部署に対して通知を行うという形で行った。また実験の実施にあたり、常総市財政課及び本実験の担当課である行政経営課との議論を踏まえて実際の実務に即した形での予算要求になるように質問紙の設計を行った。

局長・事務局長補佐・所長・所長補佐・館長・副館長・事務局長補佐) に対して、上述の4種類の質問紙の中から無作為に選んだ1枚を配布し、これに回答を得た。その割当は、質問紙の種類(資産老朽化情報×業績評価実施情報)ごとに、質問紙A(有×有)が配布された職員(A群)106人、質問紙B(有×無)が配布された職員(B群)106人、質問紙C(無×有)が配布された職員(C群)106人、質問紙D(無×無)が配布された職員(D群)105人の計423人である。この質問紙では、フィードバック・コントロールとして業績評価実施情報が、フィードフォワード・コントロールとして資産老朽化情報が機能すると想定している。そのため、質問紙Aがフィードフォワード・コントロールとフィードバック・コントロールの両方を加えた質問紙、質問紙Bがフィードフォワード・コントロールのみを加えた質問紙、質問紙Cがフィードバック・コントロールのみを加えた質問紙、質問紙Dがいずれも加えない質問紙ということになる⁹¹。

4-2 推定モデル

本稿では、黒木ほか(2017)に従い、目的変数として、回答を得た予算要求額と今年度予算額(10,000千円)の差分を今年度予算額でデフレートした値(予算要求額変化率)を用いる。そして、業績評価情報と資産老朽化情報の有無に応じて2群に分ける。すなわち業績評価実施情報が与えられた群(A群・C群)と与えられなかった群(B群・D群)、資産老朽化情報が与えられた群(A群・B群)と与えられなかった群(C群・D群)である。これらの群に対してt検定とWilcoxon順位和検定により群間比較を行う。加えて、回答者iの経験を統制変数として加えた次の回帰式(1)をOLSによって推定することで、第2節で提示した2つの仮説を検証する。

$$\begin{aligned} \text{予算要求額変化率}_i &= \gamma_0 + \gamma_1 \text{業績評価実施ダミー}_i \\ &+ \gamma_2 \text{資産老朽化情報ダミー}_i + \sum_{d=1}^4 \gamma_{2+d} \text{経験}_i \\ &+ \gamma_7 \text{資格ダミー}_i + \sum_{p=1}^3 \gamma_{7+p} \text{個人属性}_i + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

業績評価実施ダミーは業績評価実施情報を含む場合は1、それ以外は0のダミー変数である。資産老朽化情報ダミーは資産老朽化情報を含むトリートメントの場合は1、それ以外は0のダミー変数である。仮説1及び仮説2が支持されるならば、これらの係数 γ_1 及び γ_2 はマイナス有意に推定されることが予想される。それ以外は回答者の経験を

⁹¹ 業績評価と資産老朽化情報は交互作用が生じる可能性も考慮するため、本稿では2×2の実験デザインを採用している。交互作用の検証結果は、追加的検証において記載している。

統制するための統制変数である。回答者の属性による影響を考慮するために、経験と資格が人的資本を構成するという労働経済学の知見を援用する(川口 2017)。これにより、モデル式(1)において、経験を表す変数として4つの変数を用いている。具体的には、回答者の前職が一般企業である場合は1、それ以外は0のダミー変数(一般企業経験ダミー)、財務課勤務経験があれば1、それ以外は0のダミー変数(財政課経験ダミー)、勤務年数、教育年数を予算要求額に影響を与える変数として統制した⁹²。また、予算要求額に影響を与える回答者の資格を問う設問として、日商簿記検定やファイナンシャルプランナーに関する資格を保有する場合は1、それ以外は0のダミー変数(資格ダミー)を設定した。これらの回答者の経験や資格は、当該自治体の財政状況や均衡予算に対する理解を進めることから、予算要求額に対してマイナスの影響を及ぼすことが予想される。そこで、これらの変数の係数はマイナスになることを予想する⁹³。また、一般的な回答者の属性と階級を問う設問として、男性であれば1、それ以外は0のダミー変数(性別ダミー)、課長であれば1、それ以外は0のダミー変数(課長ダミー)、課長補佐であれば1、それ以外は0のダミー変数(課長補佐ダミー)を設定した。

4-3 質問紙実験の回答結果

調査の結果、273人(回収率64.54%)の回答を得た。回収した調査紙の内訳は、A群71人、B群67人、C群67人、D群68人となった。ただし、有効回答数は263人であり、その内訳は、A群70人、B群63人、C群65人、D群65人となった。なお各群のアンケート回収率について χ^2 検定を行ったところ、 χ^2 値=1.333 (p値=0.513)となり回収率に偏りはないと判断した。

表4-2は回答者による基本統計量を示している。予算要求額は今年度から平均値で1.7%増加傾向にあるが、中央値では0である。回答者の経験としては、31.2%が企業経験を有している。しかし、財政課の勤務経験は7.6%と少なく、多くが財政課以外の部署で勤務した経験のみであることがわかる。また、勤務年数は14.32年である。

⁹² これらの変数以外にも、たとえば性別、年齢、役職、保有資格、さらにキャリアについて細かな学歴について回答者の属性を把握しているが、勤務年数や財政課配属年数との重複や、多重共線性の懸念から、追加的に検証することとどめている。これらの変数を追加した結果は、本稿の主要な結果と同じである。ステップワイズ法などでも検証しているが、排除された独立変数とそうでない独立変数について整合する説明が困難であることから、ここでは予算要求に影響を与えると考えられる代表的な回答者の属性に絞っている。

⁹³ 今後の地方財政は悪化することが予想されており、地方財政法第4条の2では「地方公共団体は、予算を編成し、若しくは執行し、又は支出の増加若しくは収入の減少の原因となる行為をしようとする場合においては、当該年度のみならず、翌年度以降における財政の状況をも考慮して、その健全な運営をそこなうことがないようにしなければならない。」と定められている。企業経験、転職経験、財務課経験、大学卒業経験、勤務年数などは、地方財政の現状と法律に対する理解を促進させると考えられる。

表 4-2 基本統計量 (n=263)

変数名	平均値	標準偏差	最小値	第 1 四分位値	中央値	第 3 四分位値	最大値
予算要求額変化率	0.017	0.453	-1.000	-0.200	0.000	0.200	1.400
業績評価実施ダミー	0.513	0.501	0.000	0.000	1.000	1.000	1.000
資産老朽化情報ダミー	0.506	0.501	0.000	0.000	1.000	1.000	1.000
一般企業経験ダミー	0.312	0.464	0.000	0.000	0.000	1.000	1.000
財政課経験ダミー	0.076	0.266	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000
勤務年数	14.327	11.126	0.000	4.000	12.000	25.000	41.000
教育年数	15.243	1.604	9.000	14.000	16.000	16.000	18.000
資格ダミー	0.153	0.360	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000
性別	0.673	0.470	0.000	0.000	1.000	1.000	1.000
課長ダミー	0.106	0.309	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000
課長補佐ダミー	0.095	0.294	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000

第 4 節 実験結果

表 4-3 は本稿の実験結果を表している。業績評価実施情報と資産老朽化情報の 2 つの情報を含めるのか否かによって 2 群を作成し、2 群の C 事業の予算要求額（予算要求額変化率）の差について t 検定と Wilcoxon 順位和検定を行った結果を示している。分析結果は、資産老朽化情報ダミーにおける 2 群の差が、平均値及び中央値ともにマイナスの差で有意になっており、資産老朽化情報を有する群が統計的に有意に予算要求額を控えめに要求していることが示唆される。一方、業績評価実施ダミーにおける 2 群の差は有意ではなく、業績評価実施情報による予算要求額への影響は不明である。これらの結果は、仮説 1 は支持されず、一方仮説 2 は支持されており、予算要求時における資産老朽化情報の有用性を示している。

表 4-3 2 群の差の検定結果 (n=263)

PanA: 平均値及び中央値					Panel B: 2 群の差と差の検定				
	業績評価実施ダミー		資産老朽化情報ダミー		業績評価実施ダミー		資産老朽化情報ダミー		
	1	0	1	0	2 群の差	t 値・z 値	2 群の差	t 値・z 値	
平均値	0.036	-0.004	-0.057	0.092	0.040	0.709	-0.149	-2.703	***
中央値	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.462	0.000	-2.428	**

(注) Panel A は、業績評価実施ダミー及び資産老朽化情報ダミーの群ごとの事業 C における予算要求額変化率の平均値及び中央値を、Panel B は群ごとの差と t 検定及び Wilcoxon 順位和検定の結果をそれぞれ示している。**, *** はそれぞれ、5%, 1% 水準以下で有意であることを示している。

これらの結果が他の統制要因を考慮してもなお支持されるか否かについて検証するために、本章では (1) 式を推定する。表 4 は、(1)式を推定する前段階として、各変数の相関係数を示している。多重共線性が懸念される変数は確認されなかった。また、従属変数である予算要求額変化率と資産老朽化情報ダミーの Person 相関係数はマイナス (-0.164) であり、仮説 2 と同様の傾向が見られる。

表 4-4 (1) 式で用いる相関係数 (n=263)

変数名	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
(1) 予算要求額変化率		0.026	-0.148	-0.077	-0.126	-0.098	0.079	-0.083	-0.008	0.034	-0.118
(3) 業績評価実施ダミー	0.043		0.030	-0.037	0.049	0.017	-0.022	-0.119	0.103	0.014	-0.049
(2) 資産老朽化情報ダミー	-0.164	0.030		-0.088	-0.031	0.017	-0.023	0.039	-0.190	-0.027	-0.042
(4) 一般企業経験ダミー	-0.057	-0.037	-0.088		-0.039	-0.023	0.174	0.034	0.209	0.113	0.033
(5) 財政課経験ダミー	-0.085	0.049	-0.031	-0.039		0.159	-0.044	0.078	0.170	0.040	0.053
(6) 勤務年数	0.021	0.016	0.013	-0.042	0.149		-0.442	0.004	0.104	0.492	0.338
(7) 教育年数	0.054	-0.022	-0.008	0.150	-0.046	-0.465		-0.192	0.210	-0.019	-0.249
(8) 資格ダミー	-0.090	-0.119	0.039	0.034	0.078	0.016	-0.162		0.003	-0.044	-0.030
(9) 性別	0.055	0.103	-0.190	0.209	0.170	0.090	0.163	0.003		0.216	-0.050
(10) 課長ダミー	0.119	0.014	-0.027	0.113	0.040	0.532	-0.025	-0.044	0.216		-0.112
(11) 課長補佐ダミー	-0.109	-0.049	-0.042	0.033	0.053	0.358	-0.264	-0.030	-0.050	-0.112	

(注) 左斜下は Pearson 相関係数, 右斜上は Spearman 順位相関係数を示している。

表 5 は (1) 式に対して OLS で推定した結果を示している。統制要因では、財政課経験ダミー及び課長補佐ダミーの係数がマイナス有意に推定されている。この結果は、財政課の経験があり、課長補佐として各部局の調整が担当の回答者は、予算要求額を控えめに要求する傾向があることを示唆している。次に、これらの統制要因を考慮してもなお、本稿がこれまで提示した結果は支持されるのかについて、主要な独立変数の結果を確認した。その結果、これまでの結果と同様に、資産老朽化情報ダミーの係数がマイナス有意に推定されていることがわかる。すなわち、統制要因を考慮してもなお、資産老朽化情報を有する場合、非効率な事業の担当者は予算要求額を控えめに要求するといえ、仮説 2 が支持される。一方、業績評価実施ダミーの係数は非有意であり、上述の結果と同様に、仮説 1 は支持されない。

表 4-5 重回帰分析の結果

変数名	期待符号	モデル 1	モデル 2
定数		0.070 (1.513)	-0.092 (-0.262)
業績評価実施ダミー	(-)	0.044 (0.791)	0.031 (0.580)
資産老朽化情報ダミー	(-)	-0.150 *** (-2.707)	-0.156 *** (-2.826)
一般企業経験ダミー	(-)		-0.086 (-1.274)
財政課経験ダミー	(-)		-0.165 ** (-2.045)
勤務年数	(-)		0.002 (0.476)
教育年数	(-)		0.012 (0.585)
資格ダミー	(-)		-0.078 (-1.192)
性別			0.019 (0.328)
課長ダミー			0.130 (1.114)
課長補佐ダミー			-0.155 * (-1.664)
N		263	263
adj R ²		0.022	0.037

(注) (1) 式について OLS で推定した結果を示している。上の値が偏回帰係数、下の値が各説明変数の t 値を示している。*, **, ***はそれぞれ、10%, 5%, 1%水準以下で有意であることを示している。

本稿は、以上の分析のほかに、次の追加的検証を行っている。第 1 に、C 事業よりも効率的な A, B, D, E 事業の場合、資産老朽化情報を有していても予算要求額に変化はみられなかった。すなわち、本稿の分析結果は、行政コスト及び成果情報について、非効率な事業である場合に限定した結果であるといえる⁹⁴。第 2 に、係長、主査、主事などの行政上の役職に加え、詳細に統制要因を追加したが、いずれの結果においても本稿の仮説は支持された⁹⁵。最後に、予算要求額の上下 1%を除外した結果も本稿の結果と同じであった。

第 5 節 結論と課題

本稿は、フィードバック・コントロールとしての業績評価を踏まえた予算査定とフィードフォワード情報としての資産老朽化情報が次年度予算要求額に及ぼす影響を検証する質問紙実験を行った。分析の結果から、資産老朽化情報が、非効率な事業の次年度予算要求額に対して抑制効果を持つことが示された。さらに、財政課の経験があり、課長補佐として各部局の調整が担当の回答者は、予算要求額を控えめに要求する傾向があ

⁹⁴ A 事業のみ、資産老朽化情報ダミーの係数は 10%水準でマイナス有意である。A 事業は成果の面で目標値を達成できておらず、この結果が予算要求額の減少につながったといえるのかもしれない。

⁹⁵ 他の統制変数の係数はすべて非有意であり、かつ調整済決定係数が本稿の分析結果から減少したため、除外している。

ることが示唆された

本研究は、会計情報の一つであるストック情報、中でも資産老朽化情報に着目した実験研究である。そのため、会計情報全般ではなく、会計情報の一部について、その有用性を示したに過ぎない。しかし、本研究が示した結果からは、資産老朽化情報自体の有用性だけでなく、他の資産情報についても予算編成時の効果がある可能性があることが期待される。加えて、資産老朽化情報に限らず、他の会計情報についても予算編成時に効果を与える可能性があるとも考えられる。したがって、本稿の結果は、公会計改革、特に改革の1つとして進められている固定資産台帳等、いわゆるストック情報の整備と活用の際に有益な知見となろう。

自治体の公会計改革の進展状況や整備済みの会計情報の活用状況については、既に各自治体の財務担当者に対する調査として行われている（日本会計研究学会 2016）。しかし、非財務担当者を対象とする会計情報の利用に関する研究は少ない⁹⁶。そのため、非財務担当職員を対象とした本稿の結果は、内部管理への有用性を目的の1つとする自治体予算編成のMCS化⁹⁷（佐藤 2014）を進めるうえで有益な示唆を提示している。

一方、業績評価に基づく予算査定情報の有無が次年度予算要求額の抑制に与える効果に有意差は見られなかった。これは、第2章、第3章の実験結果も示すように、行政評価の実施が予算要求額を抑制するわけではない（松尾 2008）ことを示している。その理由として、回答者である職員の予算査定情報の受け取り方を考慮する必要がある。第2章、第3章の行政評価実験では、予算要求後に通常通りの予算査定が行われた。本章の実験では、架空の状況ではあったものの、市役所職員からすれば、経験上予算要求後の予算査定を予測できた可能性がある。そのため、両実験とも、減額査定を見越した多めの予算要求行動が見られたと考えられる。加えて、本稿で注目したのは、あくまで次年度予算要求額の抑制効果である。行政評価の目的が、事業⁹⁸の見直しを通じて継続的な改善を行う事にあり、単に予算要求額を削減することではない（山谷 2012）ことを踏まえると、行政評価の影響が予算額という金額以外の点、例えば、事業計画の内容に影響を与えている可能性もあろう。すなわち、予算要求額ではなく、各事業の事業計画への職員の修正意向に影響を与えている可能性もある。さらに本稿では資産老朽化情報そのものが次年度予算要求額に与える影響に着目したため、施設の更新や廃止等の施設運営・管理方針に応じた予算要求行動の変化は明らかにされていない。したがって、今後の研究課題として、施設運営・管理方針等を考慮した予算要求行動に関する研究が期待される。

⁹⁶ 藤野（2005）は、管理会計システムが行政改革を促進する役割を果たす上で、自治体組織外部の環境要因の理解と自治体組織内部で生じる課題の明確化が必要であるとする。特に自治体組織内部の課題については、予算編成を含めた管理会計システムと行政改革の影響が複雑化している（Pollitt and Bouckaert 2017）ため、その影響の分析には、財務担当職員と非財務担当職員の関係への注目が極めて有用であるとする。

⁹⁷ 佐藤（2014）は、自治体におけるMCSを「業績管理の仕組みであり、組織活動の一定単位を対象にそのパフォーマンスを測定・評価するために、目標数値を設定した計画等を策定し、活動の結果を実績値として把握し、目標数値と実績値の差異を分析して、次期の活動のパフォーマンスを向上させる仕組み」（佐藤 2014, 39）と定義している。

⁹⁸ 本実験研究は、事務事業のみを対象としていた。さらなる行政評価の効果を検証する際には、より上位の施策レベルや政策レベルの評価をも対象とする必要がある。

付録. 本実験研究で用いた質問紙

趣旨とお願い

私たち、筑波大学会計工学研究室では、常総市との包括連携協定に基づき、各種事業を進めてまいりました。今回のアンケートは、自治体が実施する事務事業の会計情報（決算額や成果など）が次年度の予算要求と事業計画の見直しにどのような影響があるかを明らかにし、常総市が会計情報を用いてより効果的な事業実施に貢献することをめざしています。

以上の趣旨をご理解のうえ、アンケート調査にご協力くださいますようお願いいたします。

なお、ご質問等がございましたら、生方裕一（筑波大学会計工学研究室）
s1630140@s.tsukuba.ac.jpまでご連絡ください。

回収方法、回答期限

アンケートへの回答が終わりましたら、同封の茶封筒に入れ、**必ず封をして無記名のまま次のいずれかの方法により平成30年5月18日（金）正午まで**にご提出願います。

- 行政経営課へ直接持参
- 行政経営課の区分箱へ入れる

守秘義務

担当者（行政経営課）が回収した調査用紙は、密封したまま調査担当者（筑波大学会計工学研究室・生方裕一）に届きます。開封は、本研究グループ*のみが行います。回答は、本研究における研究グループの者以外が閲覧することはありません。

以上の守秘義務をご確認頂き、調査にご協力いただける場合は、同意の□にチェックをお願いします。ご協力頂けない場合でも不利な取り扱いを受けることはありません。また、一旦同意しても、都合により辞退することも可能です。その場合でも不利な取り扱いを受けることはありません。

*研究グループは筑波大学会計工学研究室の岡田幸彦、博士課程の生方裕一、横浜市立大学の黒木淳で構成されます。

☐ 同意する

☐ 同意しない

1. 回答者について（該当するもの1つに○を付してください）

1.1：性別を教えてください 男性 ・ 女性

1.2：学歴を教えてください 高卒 ・ 短大（専門学校）・ 大学卒 ・ 大学院卒

- 1.3：いつから常総市役所で勤務していますか。 昭和・平成（ ）年度
1.4：転職経験はありますか。 はい ・ いいえ
1.5：(はい) の場合 前職はどこでしたか。 一般企業 ・ それ以外

2. ご所属の部署について

2.1：所属部署での階級を教えてください（複数該当する場合には該当するものの全てに○を付けてください）

：課長 ・ 課長補佐 ・ 主査 ・ 係長 ・ 主任 ・ 主幹 ・ 主事 ・ 主事補

2.2：当該部署に配属されて何年目ですか。 _____年目

3. 財政関係業務の経験について

3.1：財政課に配属されたことがありますか。 はい ・ いいえ

3.2：「はい」の場合

財政課に配属されていた期間はどのくらいですか。異動等により財政課への出戻りを

経験なさっている場合は、通算年数をご記入ください。 _____年間

4. 会計に関する知識について

4.1：以下に挙げる資格のうち、保有しているものを全てに○を付けてください。

簿記3級 ・ 簿記2級 ・ 簿記1級 ・ 税理士 ・ 公認会計士
ファイナンシャルプランナー ・ その他（ ） ・ 無し

5. 予算要求について

これからあなたには、実際に予算要求を行う職員の立場になって、回答していただきます。（職務上、役職等により実際には予算要求しない職員におかれましても、できる限り要求する立場になってお考え下さい。）なお、本設問の状況はあくまで仮想の設定であり、回答に正解はございません。

また、用語に関して不明な点がございましたら、末尾の用語解説を必ずご参照ください。

【仮想の設定】

あなたは、ある自治体の市民課の担当職員です。この自治体の予算規模は、常総市と同規模の中規模自治体です。あなたはこの自治体で平成30年度、5つの事業（A～E事業）を担当しています。あなたは、これら5つの事業について、それぞれ平成31年度の予算要求を行わなければなりません。

さて、今あなたの手元には、次のとおり、5つの事業の【平成29年度及び平成30年度の実施状況】と【前提条件】があります。

【平成 29 年度及び平成 30 年度の実施状況】

担当事業	平成 30 年度 予算額（千円）	平成 29 年度 事業別行政 コスト（千円）	平成 30 年度 成果見込み （対応件数）	平成 30 年度 成果目標値 （対応件数）
A 事業	10,000	8,000	1,000 件	2,000 件
B 事業	10,000	8,000	2,500 件	2,000 件
C 事業	10,000	12,000	1,000 件	2,000 件
D 事業	10,000	12,000	2,500 件	2,000 件
E 事業	10,000	12,000	不明	設定できない

- 注 1. E 事業については、成果見込みと成果目標値が設定できない事業です。
 2. 事業別行政コスト^{*1}は、発生主義^{*2}に基づいて計上された、その事業を行うに際して実際にかかった費用の合計です。

【前提条件】

- ①この市民課ではある公共施設を所管しています。この施設の取得原価 50 億円^{*3}、資産老朽化比率 80%^{*4}であり、耐用年数を 5 年後に終わります。この施設の更新については、予算要求額等を総合的に考慮して決定されます。
 ②設問 5.1 であなたが要求する平成 31 年度予算要求額は、平成 29 年度事業別行政コストと平成 30 年度成果見込み、及び平成 30 年度成果目標値の比較によって予算額が決定します。

5.1 予算要求額と上記 5 つの事業計画の見直しについて

あなたは、5 つの事業について、それぞれいくらの予算を要求しますか。

事業	平成 31 年度予算要求額
A 事業	千円
B 事業	千円
C 事業	千円
D 事業	千円
E 事業	千円

5.2 また平成 31 年度以降これら 5 つの事業を行っていくために、各事業の事業計画をどの程度見直しますか。また、各事業計画の見直しについて、選択肢 1 から 3 のいずれか 1 つを選択し、数字に○を付けてください。

事業	事業計画の見直し		
	現状維持	一部見直す	大幅に見直す
A 事業	1	2	3
B 事業	1	2	3
C 事業	1	2	3
D 事業	1	2	3
E 事業	1	2	3

5.3 5.2 にて“2”，あるいは“3”を選択した場合，事業計画のどの部分を見直しますか。各事業について，選択肢 1 から 5 の中から該当する選択肢の全てに○を付けてください。

事業	事業計画の見直し箇所
A 事業	1. 予算の使い方, 2. 予算要求額, 3. 成果目標, 4. 事業内容, 5. その他
B 事業	1. 予算の使い方, 2. 予算要求額, 3. 成果目標, 4. 事業内容, 5. その他
C 事業	1. 予算の使い方, 2. 予算要求額, 3. 成果目標, 4. 事業内容, 5. その他
D 事業	1. 予算の使い方, 2. 予算要求額, 3. 成果目標, 4. 事業内容, 5. その他
E 事業	1. 予算の使い方, 2. 予算要求額, 3. 成果目標, 4. 事業内容, 5. その他

【用語解説】

- ^{*1} 事業別行政コスト： 発生主義に基づき、現金支出だけでなく、担当職員の退職引当金や保有資産の減価償却費など、次年度以降の支払いのために今年度分として計上された費用項目も含まれている。
- ^{*2} 発生主義： 従来の現金主義では、手持ちの現金の増減によって収入や支出を把握する。そのため現金の減少が伴わない減価償却費や退職引当金など、次年度以降に支払が予定されている費用を認識することができない。逆に発生主義は、取引という事実に基づいて収益や費用が認識される。そのため、事業別行政コストなど現金主義では見えにくいコストを把握することができる。
- ^{*3} 取得原価： ある資産を取得した時に費やした原価のこと。取得時の手数料など、資産そのものの購入代金以外にかかった費用が加算されている。
- ^{*4} 資産老朽化比率： 建物や工作物の耐用年数に対して、資産の取得からどの程度経過しているかを把握する指標のこと。この数値が高ければ高いほど、近い将来建替や修繕が必要となる。

第5章 わが国地方自治体における会計情報利活用の新たな発展可能性

第1節 はじめに

わが国の地方自治体では、昨今の社会・経済状況の変化及び財政の悪化に対応するために、効率的な行政組織の運営を目標とする行財政改革を行ってきた（本稿序章）。この行財政改革は、欧米諸国を中心に1980年代から提唱されてきたNPMに基づいて行われてきた（大住 2002）。NPMでは、ある行政活動を実施したことで得られたアウトプット（結果）とインプット（投入資源）の比較を重視し、期待されたアウトプットがどの程度効果的・効率的に得られたかに着目する（大住 2002）。そのため、各地方自治体において、実施された各種事業の事務事業評価あるいは行政評価が重視されるようになった。しかし、この評価結果の利活用に関して、予算要求に評価結果が反映されている一方で、事業の重点化や見直しへの活用については参考程度に留まっている（松尾 2009）。

この現状を踏まえ、東（2000）は決算で得られる財務情報と業績情報を予算編成・配分に連携させることで、予算と決算・行政評価の連携を強化する必要があるとしている。その際に、松尾（2009）は行政が行う事業のコスト情報を明確にすることを求めている。そこで、わが国では、予算と決算・行政評価の連携強化や行政活動によって発生したコスト情報の把握等を目的として、総務省を中心に自治体会計制度の改革である公会計改革が行われている（大塚 2012）。これは各自治体に対して発生主義に基づく会計情報の整備⁹⁹を求めるものである。そして、2014年に同省より「新公会計基準」が示され、日本全国の全ての地方自治体¹⁰⁰に対して2017年度までに発生主義に基づいた財務書類を作成することが要請された。各自治体は、この財務書類を活用することで行政活動や住民等に対して提供するサービス等のコスト比較、あるいはそれらの費用対効果の分析や保有資産の管理が可能になることが期待されている（総務省 2015b）。さらにこれらの財務書類の活用方法として、政策等の意思決定、及び効率的な財政運営を行う際の有用な資料となることや、議会・市民などの行政組織外部の関係者に対するアカウンタビリティを果たすことが想定されている（総務省 2015b）。

先行研究では、IPSAS（国際公会計基準）導入国の増加を背景に公的部門への複式簿記に基づく発生主義会計の導入の有用性を論じるもの（Guthrie 1998）や、既に導入・運用が行われている先進諸外国の自治体の事例を紹介するもの（Anessi-Pessina et al. 2016）、IPSASと日本の新公会計基準との関係性（東 2016）など、発生主義会計の導入や会計制度の標準化に着目した研究が行われてきた。しかし、導入された発生主義会計情報が行政活動で十分に活用されていないことが明らかにされている（Ezzamel et al.

⁹⁹ 宮本（2001）は現金主義に基づいた会計情報の課題として、減価償却費などの期間損益が認識されないことやストック情報が会計情報と有機的に結びついていないことを挙げている。その結果、公的サービスの提供に要した財務的成本が認識されないことで、公的サービスの安定的な提供の是非を判断するための情報を住民等に提供することができないと指摘している

¹⁰⁰ 国を対象とした会計情報の整備については、「公会計に関する基本的考え方」（財政制度等審議会 2003）で発生主義に基づいた財務書類の作成が提言されており、同年度決算以降、「省庁別財務書類」や「国の財務書類」として毎年度公表されている（薄井 2011）。

2008)。加えて発生主義会計の導入が自治体経営に及ぼす効果・影響を分析した実証的研究の少なさが、有用性の高い公会計基準の設定における課題であると指摘されてきた（石原 2012；山本 2016）。その一方で、実務面では、YouChoose（英国）や砥部町（愛媛県）での取組みに代表されるように、会計情報を公開するだけに留まらず、公開された会計情報を行政と住民が協働で利活用するという潮流が生まれている。

第4章での結果から、資産老朽化情報という会計情報の一部を用いた結果ではあるものの、会計情報が予算抑制に効果があるという点で行財政改革の推進に有用であることが示唆された。そこで、本章では、昨今の公会計改革を背景に、地方自治体会計情報の利用に関する先行研究を整理し、この会計情報の利用に関する新たな研究の課題と今後の発展可能性を論じる。特に、この章では、今後の地方自治体に求められる行政モデルとして「協働」に着目する。そして、財政悪化や社会変化に対応するため、今後は自治体だけでなく、自治体の住民をも含めた内外の利害関係者（ステークホルダー）と共に行政活動を行っていくという「協働（Collaborative Governance）」（Ansell and Gash 2008, 543）に注目し、この協働を踏まえた行政運営に関する実証研究が今後の研究課題であることを提示する。

議論にあたり、まずは、会計情報の利活用に関する研究が進められてきた海外の研究事例の整理とわが国の研究事例の整理を行う。その後、わが国で現在進められている公会計改革の背景を整理する。そのうえで会計情報の利活用に関する理論モデルを扱う。続く第3節において、地方自治体会計情報の利活用に関して、総務省が想定する区分（総務省 2015b）に基づき、行政組織内部での利活用と組織外部の関係者による利活用という視点から研究の整理を行う。具体的には、行政内部の視点については、会計情報の利活用に関する研究が進められてきたヨーロッパの研究に着目する。続く、行政外部の視点については、会計情報の利活用の研究が進められてきた米国の研究を整理する。その後第4節において、わが国における研究の展開を内部利用と外部利用の2つの視点に基づいて整理する。そして第5節において、これからの新たな地方自治体会計情報の使い方としての「協働」に着目し、住民と行政の「協働」という視点から新たな行政のあり方を議論する。最後に第6節にて、結論と今後の研究課題を述べる。

第2節 公会計改革が必要な理由

2-1 実務的背景

一般的に、営利企業における取締役と株主の関係になぞらえ、地方自治体の行政管理者は、住民に対して税金等の運用とその結果について説明を行う義務、いわゆるアカウンタビリティ（説明責任）を果たす必要がある（藤森 2011）。その際には「限られた予算の枠内で執行される地方自治体行政が、「住民の福祉の増進」という地方自治の理念に沿うように、予算会計システムと業績評価システムとが一体化した会計システム」（藤森 2011, 71）を構築することが求められる。そしてこの会計システムを行財政改革の一環として導入し、「管理会計情報」を活用することで「財政の健全化、行政運営の能

率化、アカウンタビリティ（説明責任）の改善等を図る」（藤森 2001, 69）ことができる。そのため、公会計は、「行政活動を映し出す鏡」（亀井 2011, 20）となりうる。

亀井（2011）によると、公会計の目的には大きく分けて2つの見解がある。それは①行政のアカウンタビリティの解除を主眼とするもの、②意思決定有用性の重視、である。①の行政のアカウンタビリティの解除とは、行政による「説明責任」の履行を指す。特に近年、国民または住民の「世代間の衡平性」を実現する手段のひとつとして公会計が位置付けられている。国や地方自治体は、異なる世代間においても、負担と給付の両面についての衡平性を図ることが求められ、そのための行政活動及び結果についての報告が求められている。すなわち、行政のアカウンタビリティの解除とは、国や地方自治体が保有する資産及び負債の増減、あるいは国民または住民から徴収した税金等の使途についての報告の実施を意味する。

②の意思決定有用性についてであるが、これは、「国や地方自治体が発行する国債または地方債の売買についての判断の他、投票、地方自治体に対する監査請求等のための意思形成をする際の基礎となる情報として利用できる」（亀井 2011, 147）ことである。これは、国債や地方債等の公債の信用度や格付けに公会計情報が用いられることを意味する。この場合、行政組織の外部にいる主体が公会計情報を用いて意思決定を行うことが想定されている。そして、行政組織自体が公会計情報を活用することも考えらえる。すなわち行政組織自身が、政策立案の意思決定に公会計の結果を活用する（亀井 2011）ことが期待される。

現在、わが国では公会計改革と称して、新地方公会計に基づく会計情報の整備が進んでいる。これらの情報に基づくことで、公共投資の評価¹⁰¹、財政政策の評価、社会保障政策の評価が期待される（佐藤 2013）。この新地方公会計を用いることで、「ストックやフルコストの情報を包括的でコンパクトに示すことができるため、資産形成を伴う事業とそれ以外の事業を比較すること」（佐藤 2013, 58）が可能となり、相対的・中長期的な政策の評価が可能となることが期待されている。

このように、「現金主義では把握できないコストを把握することができる新地方公会計は、見えないコストを可視化し、財政活動を包括的に示すことができるため、現金主義に基づいた決算が持つ重大な欠陥を補うものであり、この点において大いに意義がある」（佐藤 2013, 58）。また、財政担当課よりはむしろ、総合計画のような総花的な政策を立案する企画部門の方が、新地方公会計情報の有用性が高いと考えられている。具体的には、総合計画の評価のほか、小林（2008）が提案するアニュアルリポートを作成し、財政活動を多面的に評価することで、新地方公会計情報の可能性に広がりを持たせることができる（佐藤 2013）。

公会計改革が進められてきた理由は、従来の地方自治体会計が会計情報として利活用

¹⁰¹ 公共投資の評価は、資産老朽化比率を起点として可能となった。これにより、「公共投資の結果として形成された資産から減価償却費を差し引いた一定時点におけるストック状況を把握することで、現在の施設など資産の老朽化の程度を把握するだけでなく、将来予測も考察可能であり、迫り来る社会資本の高齢化の問題を浮き彫りにすること」が可能となっている（佐藤 2013, 57）。

するのに不十分であったからである。これは、従来の地方自治体会計情報が単式簿記・現金主義に基づいていることが主な原因であると指摘されている。具体的には、①ストック情報、②コスト情報、③アカウンタビリティ、④マネジメント志向、の4つの点について課題が挙げられる（筆谷 2003）。

①のストック情報については、単式簿記による会計記録のため、現金というフロー情報が重視されるあまり、ストック情報とフロー情報の連携が不十分になりがちであるという事が挙げられる。結果として、会計的視点に基づく自治体の全体像が分かりにくくなっている（筆谷 2003）。

②のコスト情報については、現金主義であるために、正確なコスト情報が欠如して、将来の財政負担を計算することが困難であることや、各事務事業を実施するにあたって消費した行政コストの全体が捉えられないことが指摘されている（筆谷 2003）。これは、民間企業との比較で捉えられている。民間企業であれば、発生主義・複式簿記に基づく記録により、設備投資とそれに合わせた将来のコストやリターン、及び負担することになる建替え費用等の計算が可能になる。しかし、地方自治体会計の収支計算システムにはその仕組みがないため、将来の負担額を正確に計算することが難しい。このことは当該地方自治体のみならず、地方自治体の利害関係者相互の将来に対する共通認識を欠くものであり、今後の少子高齢社会に向けて、将来予測を踏まえた計画的な財政運営における大きな課題となりうる（筆谷 2003）。

③については、元々、行政の決算制度の目的が、公金の使途や収支を明確にすることであり、減価償却や引当金などを含めた赤字・黒字や資産・負債・純資産の把握を目的としていないことに関係している（筆谷 2003）。したがって、現在、及び将来の状況を把握することが難しいため、フロー、ストックの全体状況を分かりやすく示す新たな財務情報が必要とされている（筆谷 2003）。加えて、地方自治体は、「多くの住民の利害を調整しつつ、住民の行政ニーズを概念体系に変換する」（宮入 2013, 116）役目を担っている。そのため、地方分権の推進にあたり、「住民の自治意識を高揚して、住民自治の充実・活性化を図り、住民の選択と責任のもとに、地域の実情に即した個性的で多様性に富んだ地域行政を展開する」（藤森 2001, 68）ためには、当該地方自治体の財政等に関する詳細な情報の作成と公表が求められている（藤森 2001）。

最後に④である。従来の地方自治体会計の収支計算システムにはコスト意識を持つ仕組みがない（筆谷 2003）。そもそも費用測定 of の仕組みが不完全であるために、各事務事業のフルコストや将来にわたって考慮すべきライフサイクルコストの把握が不完全なままで政策選択をすることになる。したがって、行政の効率化の観点からは、コスト意識を持つ仕組みを行政に埋め込む必要がある（筆谷 2003）

2-2 理論的背景

公会計改革は、会計情報の利活用の推進という点に基づいて進められている。この会計情報の利活用に関しては、山本（2016）が理論的研究を整理している。山本（2016）

の整理は、情報の生産から影響に至る過程を区分して検討するという視点に基づく。山本（2016）によると、公会計改革の主な取り組みは、行政組織の会計制度を発生主義に基づいたものに変更することであった。そのため先行研究では、発生主義会計への移行によって生じた効果・影響、発生主義会計に移行するための条件、及び現金主義会計との関係が主要な論点とされてきた。山本（2016）は、先行研究におけるこれらの論点の理論モデルを条件適合理論（Luder 1992）、合理的選択理論（Falkman and Tagesson 2008）、社会学的制度論（Ellwood and Newberry 2007）の3つに整理している。条件適合理論は「どのような条件・環境が整えば公会計制度改革が生まれ、推進されるかを要因とアクターを中心にモデル化するもの」（山本 2016, 22）である。合理的選択理論は「会計情報の作成、利用者はそれぞれの効用を最大化するものとして、発生主義は現金主義よりも有利な場合に適用する」（山本 2016, 22）ことを想定するものである。そして社会学的制度論は「組織は現実のあるいは想定される外界の変化に対応して構造と実務を適用する」（山本 2016, 22）とするものである。多くの先行研究は、これらの理論を踏まえて発生主義への移行、及びその効果・影響を検証してきた。このことは、今までの研究が着目してきた点が発生主義への移行前後の変化であったことを意味する。そのため今後の研究では発生主義適用後の会計情報の利活用のあり方、すなわち、会計情報の認知、それに基づいた意思決定、行動に至るまでの過程あるいは会計情報が行政活動に及ぼす結果・成果に着目する必要がある（山本 2016）。

山本（2016）によると、会計情報の利用は経済的要素、制度的要素、政治的要素によって規定される。そして会計情報の利用の仕方は①目的に沿った利用、②消極的・受動的利用、③不適切な利用、④政治的利用、⑤その他、の5つ（Moynihan and Lavertu 2012）が考えられる。これら5つの利用の仕方が想定される会計情報であるが、先行研究が明らかにしてきた会計情報の利活用状況について、山本（2016）は①抱負モデル、②制度アプローチ、③ポストモダンの3点に整理している。

①の抱負モデルについては企業の行動理論（Jensen and Meckling 1976）に従い、歴史的・社会的目標の達成を目指す行動モデルである。これは「組織の業績や比較参照される組織業績が当該組織の計画目標を規定するという行動理論が成立するかどうかを、自治体や学校の目標管理や業績管理に適用する」（山本 2016, 24）ものである。このモデルは予算・決算を対象とする場合には成立しない。しかし事務事業レベルであれば、成果目標の設定において部分的に支持されることが示されている。②の制度アプローチはMeyer and Rowan（1977）に基づき「会計情報の利用がルーチン化されて初めて効果に至る」（山本 2016, 24）ことを想定する。このアプローチに基づいた場合、会計情報の利活用に関する研究は「予算、財務報告、業績指標、バランスド・スコアカードやABC（活動基準原価計算）の導入から適用・効果について事例研究を通じて検証する」（山本 2016, 24）ものとなる。この検証の結果、期待されていた効果が見られなかった場合、「ルーチンとして制度が定着していな」（山本 2016, 24）かったからであるとする。しかし、このアプローチの課題として、ルーチン化された制度であったとしても、

形式的な導入なので期待された効果が見られない場合もありうることが指摘されている (Poister et al. 2013)。

最後にポストモダンである。これは「従来の合理主義的や制度論的な理論では会計情報の選択・利用実態を十分に説明できないことを踏まえ」(山本 2016, 27) のものである。そして「NPM で強調される成果にかかる業績情報や成果に対応する資源消費に相当するコスト情報が、実際の政治的意思決定にはあまり利用されていない実態を説明するのに人間の意思決定バイアスに焦点をおいた心理学の知見を適用しようとする」(山本 2016, 27) ものである。ポストモダンを踏まえると、政治的な直観で判断できる時には情報は不要であり、政治的直観では決定できなかったり、判断に悩んだりしたときに限り情報は必要とされる (Demaj and Schedler 2014)。したがって財務情報の効果が見られないのはそもそも政治的意思決定に使用されていないからであり、会計情報に基づく意思決定が不要とされているからと考えられる。

これらの3つの理論モデルを用いる事で、会計情報が使われないという現実を理論的に説明することができる。しかし、公会計改革の本来の目的が会計情報を意思決定に活用することで自治体経営の効率化と行財政改革を行う事であることを踏まえると、現実の理論化だけでなく利活用される会計情報に関する研究も必要である (山本 2016)。

そこで山本 (2016) は、ポストモダンに基づいた考察に基づき、発生主義会計情報が意思決定に適切に活用される制度枠組みの構築の必要性を論じている。この制度枠組みにおける有用なモデルとして提唱されているのが統合理論モデルである。これは政治家や国民を「意思決定者」、行政を「情報生産者」と見なし、2つの意思決定プロセス (①直観からの直接的判断、②情報を利用した推論・理由付けからの判断) があることを想定する。そのうえで相互の情報の流れ (行政・政治側からのアカウンタビリティ、世論の形成等) から、政治的意思決定を行うための情報としての会計情報の使われ方を明らかにする。このモデルは会計情報に基づいた行政活動上の意思決定における、行政職員等の組織内部の関係者と住民等の組織外部の関係者による会計情報の使われ方を明らかにするモデルである。そしてこれは、行政と住民等とが共に会計情報を利活用する、すなわち協働による利活用が想定されていると考えることができる。そのため協働による利活用に関する研究を行う際に、理論面で依拠できるモデルであると考えられる。

第3節 海外における研究と実践

3-1 ヨーロッパにおける研究と実践

ヨーロッパにおける公会計制度は18世紀において整備された。当初の会計情報の利活用の目的は徴税政策への利活用であったため、行政活動の管理目的としての利活用はあまり想定されていなかった。やがて社会変化に対応するために、会計情報を用いた行政管理や次期の収支計画の立案が行われるようになった (臼井 2005)。現在では様々な社会変化やそれに伴う財政悪化に対応しなければならず、特に1980年代以降、様々な行財政改革が行われている。この行財政改革に関連して、主に英国を中心とするアング

ロ・サクソン系諸国では NPM に基づいた改革が行われてきた (Pollitt and Bouckaert 2011 ; 大住 1998)。NPM は成果志向であり、成果を得るために投入した資源をコストとして認識する。そして認識された成果とコストの比較を重視するのでそれらを明確にする必要があった。そのため企業と同様の発生主義会計の導入が求められたのである (Hood 1995)。このことから Merino (1998) は NPM に基づく行政改革のことを公会計制度の改革であると指摘している。昨今では、EPSAS (欧州公会計基準) に基づき統一的な財政指標に基づいて国や自治体の発生主義会計情報に活用する取組みが行われている (山浦ほか 2016)。統一された指標を用いることで、自治体間の財政上の比較が容易になるとされている。一方で、発生主義会計制度を導入しても作成された会計情報が予算や行政活動にあまり活用されていないことが明らかになっている。Arnaboldi and Lapsley (2009) は英国の中央政府や地方自治体において、発生主義会計に基づいた情報が政治や行政活動にあまり利用されていない実態を報告している。この状況は英国だけでなく多くのアングロ・サクソン系諸国でも同様である (Christiaens et al., 2010)。また、アングロ・サクソン系諸国と同様に NPM 型行政改革が進んでいる大陸系諸国においても同じ状況¹⁰²が見られる (Pollitt and Bouckaert 2011)。

1990 年代後半になると、会計情報が行政活動においてあまり利活用されていない点と自治体等の公的組織への市場メカニズム導入を強く推奨してきたことを理由に NPM が批判されるようになった (Lapsley 2009)。Lapsley (2009) は成果や事前に定めた成果指標をいかに低コストで達成するかを重視するあまり、住民の意思がほとんど省みられなかったことが NPM 批判の理由の 1 つであると指摘している。その後 2000 年代初頭からポスト NPM と称される取組みが行われるようになった (Pollitt and Bouckaert 2011)。その中でも官民共治のガバナンスに基づき、行政職員と住民が協働で自治体を運営していくことが注目されている。これはポスト NPM の 1 つで NPG (New Public Governance) と呼ばれている (Pollitt and Bouckaert 2011)。

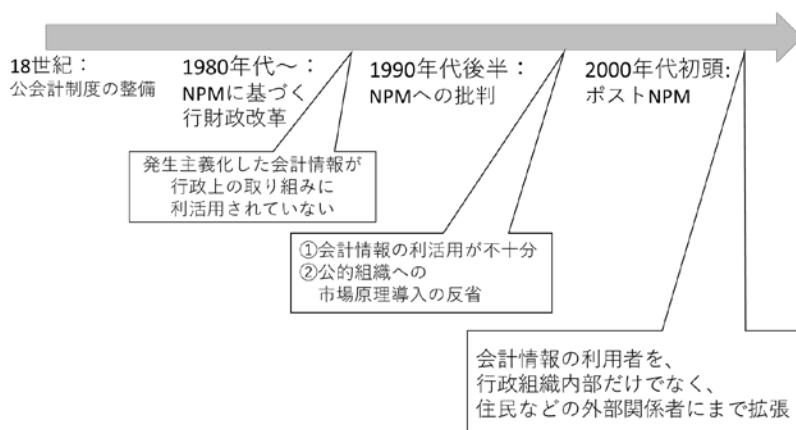
市場を重視し、経済性合理性を強調していた NPM に対して、協働による公共サービスの提供を重視し、「市民社会の中で最適な公共サービスの担い手を創出する民主的なプロセス」(小林 2016, 100) を重視するものとして NPS (New Public Service) が提唱されている (小林 2016)。この民主的プロセスにおいて、とくにガバナンス (統治) という視点に立って協働のあり方を広く捉えようとするのが NPG である (小林 2016)。Pollitt and Bouckaert (2011) によれば、NPG は行政職員と住民とが協働することにより、効果的に自治体運営を行っていく姿を志向するものである。そのため競争や市場原理等の導入により組織マネジメントの効率化を目指すものではない。NPG では行政組織と市民の共同責任という形で行政活動を行うことが重視される。その際、住民と行政が対等な立場に立ち、協働で行政活動が行われることで住民に効果的なサービスが提供されると想定されている。この行政活動を行うにあたり住民には発生主義に基づく会

¹⁰² 一例として、Ter Bog (2004) はオランダの市議会議員に対する調査研究を行い、政治家等の認知や利用が非財務情報の業績情報と同様に低いことを明らかにしている。

計情報が提供される。これは持続的、かつ世代間の負担が公平になる財政運営を行ううえで発生主義が現金主義よりも優れている¹⁰³と考えられているからである(東 2012)。

現在のところ、ポスト NPM に基づいた会計制度の運用のあり方は明確にはされていない(山本 2016)。しかし、実務面での運用については幾つかの手法が例示されている。例えば PPP (Public Private Partnership) や PFI (Public Finance Initiative) 等により、行政外部の組織が持つ資金や知見を行政活動に利活用することが考えられている(Pollitt and Bouckaert 2011)。以上の事からヨーロッパでは、行財政改革を進めるためのツールとして想定されていた発生主義会計情報を住民などの外部関係者と行政職員の双方が利活用するツールとして利活用する姿が模索されていると言えよう(図 5-1)。

図 5-1 ヨーロッパにおける研究の展開



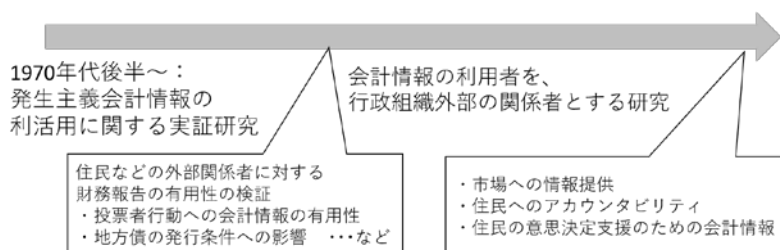
3-2 米国における研究と実践

米国における発生主義会計情報の利活用に関する研究は、会計情報の有用性に関する実証的研究として 1970 年代後半より行われてきた。それらの研究は、投票者行動への会計情報の有用性(Ingram and Coprland 1981)、地方債の発行条件への影響(Wallance 1981) など主に住民等の外部関係者に対する財務報告の有効性を検証することを目的としていた(山本 2016)。これらの研究の背景には、住民へのアカウンタビリティを果たし、行政活動に対する住民の意思決定に役立てるだけでなく、地方債市場に会計情報を提供する必要があったことと関係している。当時の地方債市場は自治体の財政状況によって金利等の条件が異なっていたので、資金調達費用の効率化のために財政状況の透明性・健全性を示す必要があった。そのため発生主義に基づいた会計情報が求められたのである(Wallance 1981)。

¹⁰³ 現金主義に基づいた場合、経常的収支と資本的収支を区別できないため、財政の持続可能性に関する情報は提供されるが、世代間の公平性に関する情報を得ることができない(東 2012)。

米国における実証研究では、株価等の市場評価に基づいた自治体財政状況を市場に提示することが市場からの資金調達を容易になることを明らかにする（Deis and Girous 1992）ことや市場に提示された財務書類と実際の財政状況との整合性を明らかにする（Plummer et al 2007）など、市場からの資金調達が有利にするための会計情報という観点から研究が進められてきた。現在では、市場だけでなく自治体住民への会計情報の提供にも着目し、住民の意思決定に有用な会計情報のあり方に着目した研究（Styles and Tennyson 2007）も行われてきている。このように米国では、市場や住民等の組織外部の関係者が会計情報を利用することを前提として、外部関係者の意思決定への会計情報の効果・影響を検証する研究が主流となっている。

図 5-2 米国における研究の展開



第 4 節 わが国における研究の展開

4-1 内部利用

わが国の場合、昔から自治体会計の発生主義化という論点自体は存在し、多くの論者によって発生主義会計導入の是非が論じられてきた（Kobayashi et al 2016）。それにもかかわらず、昨今、自治体への発生主義会計の導入に関心が集まっている背景には、昨今の我が国における社会・経済状況の変化、及びそれに伴う財政等の悪化がある。この変化に対応するためには行財政の健全化が必要であり、そのためには発生主義会計・複式簿記を自治体に導入する必要があるという潮流が生じている（田尾 2015）。導入・移行に際して会計基準を IPSAS にするのか、それとも独自の基準を設定するのかという議論は数多くなされている（東 2016）。

実務においては既に導入が取り組まれており、先行自治体での自主的な取組みを経て、総務省を中心に発生主義会計に基づいた財務書類の作成が推進されている（総務省 2015a）。会計情報の利活用という点に着目すると、公会計改革に基づいた自治体会計情報の発生主義化には内部利用と外部利用の 2 つの視点を考える事が出来る。内部利用については主に自治体組織内部のマネジメント目的として、外部利用については主に外部に対するアカウンタビリティを果たすために利活用されるものであることが想定されている（総務省 2015a）。特に内部での利用については、公共施設等の老朽化対策や固定資産台帳と関連付けて、自治体が保有する資産の適切な管理、適正規模の把握に役立てることが出来る（総務省 2015a）。これらが管理、把握されることで予算編成への活

用や施設の統廃合，受益者負担の適正化，行政評価との連携，人件費等の按分基準の設定が容易になることが期待されている。

このように会計情報・財務書類の整備が進められている一方で、それらの情報があまり利活用されていないというのが現状である。しかし、会計情報・財務書類は無価値ではない。岡田・佐藤（2011）によって会計情報・財務書類の自治体運営への有用性が示されている。岡田・佐藤（2011）は2003年度から2007年度における日本全国の地方自治体のバランスシートの分析を行った。その結果、総務省方式に基づくストック情報を用いることで全国の自治体の財産構造や社会資本の整備状況、各種基準値からの外れ度合いを把握可能になることが明らかとなった。すなわちストック情報は「ナショナル・ミニマムや各団体の戦略目標などを基準とした注意喚起情報」（岡田・佐藤 2011, 95）として役に立つのである。さらに各自治体が将来を見据えた社会資本を形成する上で「類似の将来性を有する団体における典型的な社会資本の形成投資パターン」（岡田・佐藤 2011, 97）を把握できることも明らかにしている。つまり「各団体の環境適応度及び個性に焦点をあてた注意喚起情報」（岡田・佐藤 2011, 98）としてストック情報が役に立つのである。これは行政組織内部でのマネジメントへの活用、及び住民が意思決定を行う際の資料として自治体のストック情報が有用であることを示唆している。

発生主義への移行に際して注目されている会計情報には、ストック情報だけでなく公共施設等の運営や行政活動により発生するコスト情報もある。大塚（2012）は先進自治体に対するケース・スタディから、コスト情報が行政評価において有効であることを明らかにしている。大塚（2012）によればコスト情報は、「認識対象を現金の受払いから切り離して、団体による活動実績を把握するために作成される会計情報」（大塚 2012, 68）と定義される。そして大塚（2012）によると、コスト情報の利用には3つの方向性があるとする。すなわち、①業務実績を評価するための情報としてコストの総額（減価償却も含む）とその内訳を利用する、②施設別、施策別に細分化して利用する、③コスト情報を精緻化するためにストック情報（財産台帳等）を利用する、である。コスト情報が明確になることで保有資産に関するストック情報だけでなく、減価償却費や維持管理していくための負担を政策の論点にすることが可能となる。このコスト情報の有用性については総務省も認識しており、作成される財務書類にはコスト情報が明記された行政コスト計算書の作成も含まれている。そのため各自治体は行政コスト計算書を作成することで、行政活動における正確なコスト情報を示すことになる。そのうえでこの情報に基づいて、自分たちの行政活動についての他自治体との分析・比較を行うことになる。これはコスト情報がPDCAサイクルによる事務事業管理（松尾 2009）と結びつき、事業評価が予算編成に活用しやすくなることを意味する。そのため自治体が行う事業の選択と集中を行う上でコスト情報は有用とされる（大塚 2012）。

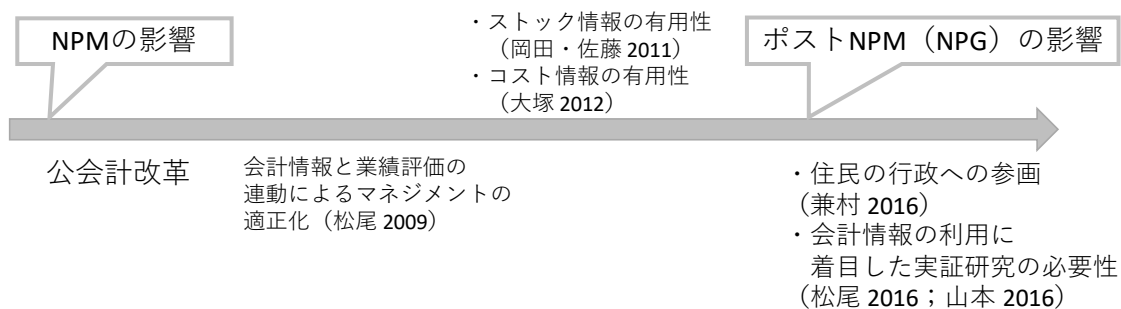
住民に対して有効性が高い公共サービスを効率的に提供するためには、適切な組織マネジメントを行う必要がある。そこで「単に業績を診断的にモニターし、計画や目標との差異を認識するだけでなく、短期的な業務の改善や次期の計画の策定、さらには、よ

り中長期的な戦略立案のそのためのコミュニケーションを通じた組織学習などより広い目的への利用」(松尾 2016, 55)を行うためのツールとしての行政評価制度の活用が期待されている。その際、より客観的な指標に基づいた行政評価を行うためにも会計情報との連動が必要であることが指摘されている(松尾 2009)。したがって、会計情報と行政評価制度が結びつくことで自治体内部のマネジメントが適切なものとなりうると考えられる。

4-2 外部利用

ところで総務省は組織内部だけでなく、外部の関係者においても財務書類・会計情報を利活用することを想定している(総務省 2015a)。その背景には、会計情報の利用は自治体内部で職員等が組織マネジメントに活用するだけでは不十分であるという指摘がある。これはヨーロッパにおいて NPM への批判から生まれたポスト NPM, 特に NPG の考え方に影響を受けたものである。現在, NPM に基づいて経済的合理性を重視しすぎたことを反省するとともに、民主的決定の重要性への関心が高まりとともに住民も行政運営に参画してもらうのが望ましいという考え方が提唱されている(兼村 2016)。そこで NPG が注目されているのである。NPG で想定されている住民の行政への参画には、住民が行政活動を把握できていることが欠かせない。そのため行政活動の内容を理解するツールとして会計情報を利活用することが考えられている。しかし会計情報がツールとして高い有用性を持つためには、会計情報は自治体職員が活用するものであるという視点だけでなく、住民がその情報を理解可能であるかどうかという視点も同時に求められる(兼村 2016)。これは財務書類の作成において正確性だけでなく、情報の活用面と理解のしやすさを意識することが求められていることを意味する。そのような財務書類が作成されることで、①住民や議会に対する説明責任(アカウンタビリティ)が達成されるとともに、②住民協働の行政運営がなされ、③PPP や PFI を通じた外部資金の獲得による民間活力の利用が行いやすくなることが期待されている(総務省 2015a)。

図 5-3 日本における研究の展開



第5節 「協働」による行政運営への参画

5-1 ポスト NPM における公会計

欧米先進諸国、及びわが国において、行政改革を進めるにあたって展開されてきた NPM であったが、NPM による課題が明らかになるにつれて、1990 年代後半より、NPM に対する反省や批判が見られるようになった (Christensen and Laegreid 2007 ; Lapsley 2009 ; Christensen 2012)。その理由として Lapsley (2009) は、会計情報が行政活動においてあまり利活用されていない点と公的組織への市場原理導入を強く推進してきた点を挙げている。そして、この批判は、NPM が成果志向であるが故に、低コストでの成果達成を目指す一方で住民の意思があまり省みられなかったことが原因であると指摘している。また、エージェンシー化等による執行部門への権限委譲がなされたことにより、公的部門の政治的・行政的リーダーシップが弱まったこと (柴 2016) も考えられる。さらに、行政組織が高度に機能分化され、本来行政組織が持っていた水平的調整機能が損なわれてきたことも指摘される (柴 2016)。そして、効率性の追求に伴う公共財・サービスの質の低下の問題 (Stephens 2002) や、NPM を採用していない諸国と比べて NPM 諸国において公的マネジメントがうまくいっている証拠が少なく、さらに、競争入札がより効率性を高めたという点も懐疑的であること (Christensen 2012) が指摘されている。そして、NPM が社会的公正を助長する (Stephens 2002) ことも指摘されている。

そこで NPM に代わるものとして、ポスト NPM (Pollitt and Bouckaert 2011) の提案や実践が行われている。ポスト NPM は、他の経済主体またはアクターと協働して政策等の立案・実行や地域問題の解決にあたることをその目的とする (柴 2016)。そのため、ポスト NPM の実践には、ある目的に従う主体間の協力関係、連携及びネットワークの構築 (Haveri 2006) が必要になる。

英国政府は、ポスト NPM に基づき、1997 年に統合政府 (Joined-up Government) を提唱した (Pollitt 2003)。統合政府とは「省庁間の縦割りの弊害を取り除き、公的部門の水平的調整を機能させるために提唱された」(柴 2016, 72) 政府の姿である。統合政府に基づくことで、希少資源を効率的に利用した政策の実施、および、様々な利害関係者が協働することになるので、協働することから生まれる相互作用効果の創出が期待されている (Pollitt 2003)。

その後、統合政府という考え方は、政府全体志向 (whole of government thinking) へと展開した (柴 2016)。その影響を受けて、会計では、各エージェンシーの会計情報を精緻化するのではなく、政府全体の俯瞰を目的として、政府全体決算 (Whole of Government Accounts: WGA) の作成が行われた (柴 2016)。このように、ポスト NPM では、官官連携 (public-public partnership) を重視する。さらに、ポスト NPM の特徴として、官のみならず民を巻き込むネットワーク構築をも志向している点を挙げることができる (柴 2016)。柴 (2016) は、Fimreite and Laegreid (2009) を踏まえて、このようなネットワークでは、行政組織と主権者という関係のみならず、個々の政策の

利害関係者と行政組織と住民が互いに説明責任を果たすことになるという複雑な関係が形成されると述べている。

わが国においても、説明責任の強化や財政活動の効率化を意図して、公会計改革が進められてきた。しかし、このような複雑なアカウンタビリティの関係に対応するためには、統合政府や政府全体決算書では不十分である（柴 2016）。なぜなら、それらは政府全体を俯瞰するとはいえ、政府という単独の経済主体に着目しており、他の経済主体との関わりが見えないからである。そこで、会計の対象を拡張するために、「複数主体を横断するように会計の対象領域を拡大させ、会計情報を収集・開示する仕組み」（柴 2016, 73）が必要となる。

5-2 協働（Collaborative Governance）

ポスト NPM の一つとして注目されている NPG では、行政職員と住民の協働による自治体運営を目指す。これは、NPM が志向した競争や市場原理等の導入により組織マネジメントの効率化を目指すものではない。行政組織と住民が対等な立場に立って、協働で行政活動が行われることを目指すものである。その際、住民の意思決定に資するツールとして会計情報¹⁰⁴の利活用が期待される。

協働¹⁰⁵という概念は、組織論の分野を中心に 1990 年前後から研究されてきた（東郷 2017）。組織論における協働は、公民両主体が、リスクと責任を分担し経営資源を共有しながら相互作用効果を生み出すことによって、付加価値の高いサービスの創出や領域横断的な社会問題の解決を効果的に行うこと（東郷 2017）を意味する。東郷（2017）によれば、協働が成立するか否かは「協働優位性（collaborative advantage）（Huxham and Macdonald 1992 ; Huxham 1996 ; Huxham and Vangren 2005）の程度」（東郷 2017, 194）で決まる。この協働優位性とは、「個々の組織では達成できない目標の達成や協働を通して複数組織がそれぞれの目標を単独で行う場合よりも効率的に達成できる状況」（東郷 2017, 194）のことを指す。

加えて、行政と住民の提携という視点に立つと、協働以外にも、協調（corporation）や調整（coordination）もある。これら 2 つと協働が大きく異なる点として、東郷（2017）は、協働は「資源の相互依存の程度、組織間の戦略共有度、組織間統合度とタスク公式化の程度が高く、参加主体の自律性は低い」（東郷 2017, 194）ことを挙げている。さらに、協働によって得られることが期待される効果について、その効果が発揮されるためには、「多様な主体間での複雑な利害の調整、信頼関係の醸成、そして長期的な取引関係の構築が必要となり、高度な経営管理能力」（東郷 2017, 194）を必要とすることを述べている。

¹⁰⁴ 東（2012）は、住民の意思決定に資する会計情報として発生主義に基づく会計情報を推奨している。現金主義に基づいた場合、経常的収支と資本的収支を区別できないため、財政の持続可能性に関する情報は提供されるが、世代間の公平性に関する情報が提供されないからである。

¹⁰⁵ 協働は、セクターを越えた組織間提携の一つである公民パートナーシップ（Public Private Partnership, PPP）の 1 つである（東郷 2017）。PPP については、Bryson et al（2006）や Thomson and Perry（2006）、Ansell and Gash（2008）、Bryson et al.（2015）によって、事業の計画、実行、評価という一連の流れを構造化した研究が行われている（東郷 2017）。

以上の事から、協働は組織論において研究されてきた「戦略的提携と類似の組織間構造」(東郷 2017, 194)を持っている。これを踏まえて、東郷(2017)は、先行研究の類似概念を整理し、組織論における協働¹⁰⁶は「協働」(Himmeleman 1996; Bailey and Koney 2000; Sanford and Milward 2000)、「パートナーシップ」と「連邦」(Sullivan and Skelcher 2002)、「ジョイントベンチャー」と「パートナーシップ」(Loveridge and Schaeffer 2002)に相当するものと述べている。

さらに、協働という概念は組織論のみならず、わが国の地方自治研究においても用いられている。特に荒木(1989; 1990)は、公共選択学において用いられる「コプロダクション(co-production)」(Ostrom 1977)の概念について、その拡張と市民参加などの地方自治研究への適用を試みている。荒木(1990)は、コプロダクションを「地域住民と自治体職員とが、心を合わせ、力を合わせ、助け合って、地域住民の福祉の向上に有用であると自治体・政府が住民の意識に基づいて判断した公共的性質をもつ財やサービス(公共サービス)を生産し、供給してゆく活動体系」(荒木 1990, 9)と定義する。そのうえで、公共サービスの生産性を高めるためには、サービス生産過程における市民の参加が確保され、さらに政府と市民間の応答関係に基づき相互作用が増進する、すなわち市民と行政の「協働」が求められるという(荒木 1990)。この文脈における協働は、当該地方自治体が抱える課題を行政だけで解決するのではなく、住民も自らの能力や資源を用いて行政と協力して課題解決を行うこと(荒木 1989)を意味する。行政と住民の間で協働の体制が整備され、協働が機能する¹⁰⁷ことで、「住民のニーズを反映した公共サービスの供給、市民参加の促進、行政だけでは対応できない複雑な社会問題の解決、公共的課題への取組みを通じた行政の硬直性の払拭など」(東郷 2017, 196)が果たされることが期待される。

5-3 市民参加予算

ここで、協働を機能させる道具としての会計情報について議論したい。行政と住民との協働で行政運営やまちづくりを行う際には、行政と住民の「双方が共通の土台にたって議論を展開するための情報基盤整備」(石原 2000, 127)が必要になる。それは、「自治体の財政状況をより適切に住民に伝え、官民協働によるまちづくりのための意思決定システムを構築する」(石原 2000, 112)ことである。これは、他の地方自治体と比較するための会計情報を使うのではなく、行政と住民とが相互のコミュニケーションツールとして会計情報を用いることを意味する(石原 2000)。

このような、行政と住民の協働によるまちづくりの促進、及びそのためのコミュニケーションツールとしての会計情報の使い方の事例の一つとして、参加予算

¹⁰⁶ 協働による PPP として、わが国では既に、第三セクター、Private Finance Initiative、ネットワーク型パートナーシップが行われている(東郷 2017)

¹⁰⁷ 協働の機能にあたり、荒木(1990)は、協働が機能する仕組みとして、市民と行政が対等の立場で共通の課題に取り組むための「場」を提案している。この場とは、「媒介構造(mediating structure)」とも呼ばれるものであり、住区協議会や自治会のような組織を想定している。この「場」があることで、消費者としての市民と、生産者としての市民(いわゆる企業のこと)、及び行政組織の3者の間での利害調整が行われ、協働が行われると述べている。

(Participatory Budgeting¹⁰⁸)を紹介したい。国連人間居住計画 (UNHABITAT) は、参加予算を「参加意識を高め行財政の責任と透明性を改善する革新的な財政上の実践である。またそれは公共の意思決定とより公平な資源配分に市民が参加し決定権を持つことができる仕組み」(兼村 2016b, 52) と定義する。また、世界銀行 (World Bank) は、「予算の意思決定プロセスに市民を参加させる革新的な仕組み」(兼村 2016b, 52) としている。同様に、英国政府政策白書¹⁰⁹ (Participatory Budgeting 2008) には、「参加予算は、地域の人々が予算に関わる支出の優先順位の決定に参加することである。すなわち、その地域の住民やグループが自治体の支出について優先順位を話し合い提案して投票してもらうことで、支出を検証し助言する役割をもたせるもの」と記されている(兼村 2016b, 52)。

上記の定義を踏まえると、参加予算とは、地方自治体の予算編成に住民が参加する仕組みである。この予算編成への住民の参加には、予算執行前の関与と予算執行後の関与の2つがある (Michels and De Graaf 2010)。予算執行前の関与には、「市民組織による財政の優先順位の議論への参加、資源配分に関する議員へのロビー活動、予算の代替案の提出など」(松田 2005, 156) 及び、「宣言された政策方針やその他の優先順位に照らして予算の配分がなされているか」(松田 2005, 156) の精査を行う予算分析がある。予算執行後の関与には、「議会で承認されたとおりに支払がなされているかどうか」(松田 2005, 156) を精査する予算追跡、及び「支出による公共サービスの利用可能状況を精査する」(松田 2005, 156) パフォーマンス・モニタリングがある。

この参加予算は、ブラジルのポルトアレグレ市において、世界初の導入がなされた後、ブラジル国内の 240 以上の自治体で導入された (World Bank 2008)。その背景には、ブラジルでは、元々軍事政権を民衆の力で倒したという経緯があるため、行政組織が扱う予算についても住民が決めた上で行政にもっていくという社会風土があったことが挙げられる (Goldfrank 2007)。

ヨーロッパでは南欧諸国を中心に 1990 年中頃より参加予算が広まったが、2000 年頃までは実験的試行期 (Sintomer et al, 2013) として区分されている (兼村 2016b, p.66)。実験的試行期では、いは、まずイタリア (グロタマーレ) で最初の試行が開始され、その後フランス (リヨン, パリ) やスペイン (セビリア, コルドバ), ポルトガル (リスボン) で始められた。

続く 2005 年頃までが拡張期である。ヨーロッパ全体でおよそ 55 の事例が確認されている。それ以降は拡充多様期で事例は 3 倍となり、仕組みもそれぞれ国の政情や地方分権度に応じて多様になっている。今後もヨーロッパでは市民参加予算は制度化されて増え続けることが予想されている (World Bank 2008 ; 兼村 2016b)。

わが国の場合、参加予算の導入は議論されたものの、実際に導入されることはなか

¹⁰⁸ 会計学の文脈において、「Participatory Budgeting」は「参加型予算」のことを指す。これは予算管理の方法として、上司と部下の間の垂直的情報共有を扱う予算管理 (岸 2010) の手法の 1 つである。

¹⁰⁹ 当時のブラウン政権は、参加予算を 2012 年に導入する意向を示していたが、2010 年の政権交代に伴い、導入は見送られた。代わりにコミュニティ予算 (Community Budget) が試験的に導入されている

った（横田 2017）。しかし、昨今の行財政改革、公会計改革、及び地方創生、地方分権化の流れの中で、住民が地方行政に参画するという意味での参加予算が再び議論されている（兼村 2016b）。そして一部の地方自治体では、ポルトアレグレ市ほどではないにせよ、「市民参加予算」の一部、あるいは行政と住民が会計情報を相互に利用するための取組みが行われている（松田 2005）。

その1つが、予算編成過程の公開である。これは、鳥取県や京丹後市（京都府）で行われている（松田 2005；兼村 2016b）。特に鳥取県では、予算編成の対象となる全事業の予算要求書、及び財政課長、総務部長、知事による査定状況が公開されている。そして、部局内別予算額、各事業の要求額、査定額に留まらず、各事業の背景、目的、事業概要、全体経費、財源内訳、事業不採択や大幅減額の場合の理由も公開されている（松田 2005）。これにより、予算編成過程の透明性を高め、市民等に対する説明責任を果たすことが期待されている。次に、市役所の予算査定とは別に住民が自治体予算全体の見直しと予算案作成を行うというものがある。これは志木市（埼玉県）において2005年と2006年¹¹⁰の予算にて実施された。さらには、市予算のうち一部を自治体内の地区に交付し市民が地区予算を編成するというものもある。これは名張市（三重県）や藤沢市（神奈川県）で行われている。これと類似した制度として、1%支援制度（松田 2005）がある。これは、市民が納税した税の一部を市民自身が選択したボランティアやNPO団体などの非営利団体への支援に使用するというものである。この制度は、市川市（千葉県）、一宮市（愛知県）、八千代市（千葉県）、奥州市（岩手県）、和泉市（大阪府）、生駒市（兵庫県）、佐賀市（佐賀県）、大分市（大分県）、札幌市（北海道）、横浜市（神奈川県）、菊川市（静岡県）、大阪市（大阪府）、福岡市（福岡県）で実施されている。そして最後に、会計情報に関する住民や職員のリテラシーを高めることで、行政と住民の協働による行政運営を目指す取組み（松田 2005）である。これは、奈良市¹¹¹（奈良県）や砥部町（愛媛県）、習志野市（千葉県）の取組みを代表例として挙げることができる。

このように、既にいくつかの地方自治体で、行政と住民の協働による取組みが行われている。取組みを行うにあたっては、行政と住民間の情報の非対称性（Ansell and Gash 2008）など、行政と住民の協働に際しての課題がある。このような課題に対応するためには、会計情報などの行政側からの情報の提示のみならず、その提示情報が行政関係者であれ、住民であれ、予算編成参加者に理解可能なものであること¹¹²が求められている。

第6節 今後の研究課題

ヨーロッパでは行財政改革を目的として発生主義に基づく会計制度の導入が進めら

¹¹⁰ 2019年度現在、市長交代に伴い、この制度は廃止されている。

¹¹¹ 奈良教育大学の大学生に奈良市の財政白書を作成させる取組みとして行われた（浅野・川上 2011）

¹¹² 兼村（2016b）では、参加予算に求められる会計情報の特徴として、①発生主義を準拠した正確な会計情報であること、②勘定科目名、財務諸表の構成や公表の仕方を工夫し、それらの解説を交えた理解しやすい会計情報であること、と述べており、そのうえで③住民と職員の会計リテラシーを向上させることを述べている。

れてきたことから、これまでの研究の主なテーマは会計情報の内部利用であった。現在では、組織内部での利活用では不十分であるとして、住民等の行政組織外部の関係者も利用者と捉えたうえで会計情報の利活用のあり方を明らかにすることに研究の関心が集まりつつある。米国では資金調達を行うにあたり、市場に対して自治体会計情報を提供する必要があったことから、外部利用に注目した実証研究が行われてきた。やがて市場への会計情報の提供だけでなく、住民の意思決定に資するものとしての会計情報に着目した研究も行われている。そのため海外では、行政と住民の双方が利活用できる会計情報のあり方が模索されているといえる。

行政と住民が会計情報を利活用する取組みは実務面においては既に行われており、特に英国における「YouChoose¹¹³」や「FixMyStreet¹¹⁴」という取組み（川島 2013）が注目される。YouChoose は元々レッドブリッジ・ロンドン特別区において、予算削減に関する議会の意思決定に住民を参画させることを意図して作成されたオンライン予算シミュレーターである。このシミュレーターでは予算配分とその結果として得られるアウトプットを可視化することで、住民が適切な予算配分を考えやすくなる工夫がなされている。そして住民が考えた各事業への予算配分案は、YouChoose を導入した自治体にデータとして送付される。そのため導入自治体では住民の意見を直接参照して、各種行政活動への予算配分を考える事が出来る。YouChoose は、各自治体が公開している会計情報・財務書類¹¹⁵や予算制約に合う形に仕様を変更して導入される。そのため住民は各自治体の状況・制約を踏まえて、事業への予算配分を考えることが可能になっている。

我が国の公会計改革は NPM に基づく行財政改革の 1 つとして行われてきたことから、自治体のマネジメント能力の向上と外部関係者に対する説明責任を果たすことが主な目的とされてきた（石原 2012）。しかし実際には、会計情報とマネジメントが十分に結びついておらず、会計情報が政策等に関する意思決定にあまり活用されていない。特にマネジメント能力の向上が期待される行政活動の PDCA サイクルにおいてその傾向が見られる。松尾（2009）は、Check 段階における評価の基準に主に主観的判断が用いられ、財務的指標に基づいた客観的な判断があまり行われてこなかったことを指摘している。すなわち、会計情報を客観的な評価基準として行政評価や予算編成¹¹⁶に利活用することの可能性を示している。

発生主義に基づいた会計情報の利活用に関する定量的な検証は岡田・佐藤（2011）等によって行われ、会計情報の利活用による効果・影響が明らかにされている。しかし、政策等の意思決定の場面における会計情報の機能や情報利用の過程に関して十分な実

¹¹³ 2016 年 12 月 12 日段階では、英国国内の 63 の自治体で導入されていた。これらの 63 自治体では YouChoose を利活用して、会計情報の公開や住民の意見を直接参考にした予算編成が可能であった。なお、2019 年 7 月 10 現在、当該サイトは閉鎖されている。

¹¹⁴ FixMyStreet は、ロンドン市内の壊れている道の補修をロンドン市政府に依頼できるサイトである。わが国では、「FixMyStreet Japan」（2019 年 12 月 26 日閲覧）が Web 版、Android 版、iOS 版として開発されており、誰でも無料で利用することができる。

¹¹⁵ 英国の議会では、国民経済計算に基づいて財政規律が設定され、国際財務報告基準に従って財政統制が行われている。また 2000 年に制定された 2000 年政府資源・会計法により、完全発生主義による資源会計・予算が導入されている。そのため発生主義に基づく資源要求額が議会で議論されるため、予算と発生主義情報が強く結びついている（東 2012）。

¹¹⁶ 我が国の地方財政では、3 月に当該会計年度の出納が完了した後、次年度の 11 月から 12 月にかけて決算が確定する。そのため企業会計と比較すると、会計情報が利用可能になるまでに大きな時間差が生じることになる。この時間差が会計情報の利活用にどのような影響を及ぼすのかについても今後明らかにしていく必要がある。

証研究がなされているとはいえない（山本 2016 ; Kobayashi et al. 2016）。さらにポスト NPM, 及び NPG の潮流を踏まえると、組織内部でのマネジメント目的やアカウンタビリティを果たすためのツールとしての利活用に注目するだけでは会計情報の利活用としては不十分である。この視点に、会計情報は行政職員と住民等が協働で利活用するものという視点を加えることが会計情報の有用性を高める上で重要になろう。ただし、協働による利用のためには行政職員と住民等が会計情報を理解していることが前提となる。そのためには砥部町（愛媛県）のように行政職員だけでなく、住民等の会計リテラシーを高める取り組みも必要であろう。同町では会計情報を公開するだけでなく、市民がその情報を理解できるよう、職員や市民向け勉強会等が行われている（愛媛県砥部町 2016）。

このように実務面においては行政と住民の協働による会計情報の利活用が目指されている一方で、協働による利活用に着目した研究は少ない。松尾（2016）は、情報活用の仕組みを伴わない状態での会計基準の統一化は管理コストが上昇するだけとなり、導入が形式的なものに留まることを指摘している。しかし統合理論モデルや NPG を踏まえると、協働による会計情報の利活用は自治体行財政への有効性が高いものなろう。そこで今後の研究課題として、先進自治体の事例の蓄積や導入前後の利活用状況の比較から、自治体公会計情報が協働で利用されるための条件や協働利用された会計情報の自治体運営に及ぼす効果・影響を実証的に明らかにすることが考えられる。これは、会計情報の有用性を情報の利活用という面から定量的な考察を行うことである。その結果、客観的なエビデンスに基づいた会計基準の設定に貢献できる（岡田・佐藤 2011）だけでなく、有用性の高い行財政改革ツールとして自治体会計情報を利活用することが期待されよう。

終章 結論と課題

第1節 各章の要約

1-1 序章の要約

本章では、各章の内容を要約し、本研究の結論と限界、及び今後の課題を述べる。まずは序章の要約である。

わが国をはじめ、欧米諸国を中心に NPM に基づく行政組織の改革が進められてきた。その背景には、行政組織も効率的なマネジメントを求められていたからである。この改革の推進にあたり、行政組織においてもマネジメント・コントロールシステムを構築することの重要性が指摘されている（松尾 2009；Anthony and Young 2003）。NPM に基づく行政改革や、行政評価の導入、及び公会計改革を踏まえたマネジメント・コントロールシステムの効果検証が行われている（目時・妹尾 2012）。その一方で、公会計・行政評価情報の整備に多くの手間とコストが投じられているにも関わらず、行政経営において、これらの情報が有効に活用されるまでには至っていないというのが現状である（堀北ほか 2010；大塚 2012）。

そこで、本研究では、行政評価を実施することで得られた行政評価情報と会計情報が予算編成に与える効果を検証した。そのうち、会計情報については、その一部である資産老朽化情報を扱った。この検証は、茨城県常総市における事務事業を対象としたランダム化比較実験（第2章、第3章）、及び同市職員を対象に、職員の予算要求行動を検証した質問紙実験（第4章）を実施することで行った。

1-2 第1章の要約

品質管理を行うために考案された PDCA サイクルは、その後、品質管理を行うためのサイクルと組織業務管理を行うためのマネジメント・サイクルに発展した。この組織業務管理のためのマネジメント・サイクルを行政組織にも適用し、予算編成などの政策立案に活用することが論じられている。しかし、実際には、この PDCA サイクルの活用にあたり、特に Plan 機能である予算編成と Check 機能としての行政評価、および評価情報や会計情報との連携が課題とされている。このとき、Plan としての予算編成に対してフィードバック・コントロールあるいはフィードフォワード・コントロールが機能し、事業等の成果や評価結果が反映されることで、Check によって得られた成果情報を Plan に反映させる効果的なマネジメント・サイクルとなりうることが指摘される。そのため予算編成への活用において、Check から Plan に至る Action としてのフィードバック・コントロールとしての行政評価情報、フィードフォワード・コントロールとしての資産老朽化情報に注目する。続く各章では、この2つのコントロールに注目して、それらが予算編成に与える影響について検証を行った。

1-3 第2章の要約

本章では、経営管理システムの有効性に賛否両論ある自治体の行政評価に注目し、その予算要求への効果を実験的に検証した。この検証は常総市役所におけるアクション・リサーチ、及びランダム化比較実験として実施された。本行政評価実験の結果、次年度予算要求との関連で行政評価は現場の担当者に対する心理的・行動的影響力を有し、次年度予算要求に前年度と同様という形ではなく、予算額を変化させる傾向にあることが観察された。

特に他部署からの **Check** 機能が働くことで、行政評価は効果的な業績測定となると考えられる。加えて、本行政評価実験の結果は、すべての事務事業に対して行政評価の効果が一律に得られるわけではないことも示している。効果の出にくい一部分を取り上げ、評価システム全体が無駄であると結論付けるのは早計である可能性がある一方、評価システム自体の効果検証を行いながらシステム全体として有効性を高めていく工夫や努力が必要であることを実践的に示した点で、本研究は実務的貢献も果たしている。

予算要求額という金額に対しては、直接的な影響は見られなかったものの、ヒアリング調査から、他部署の管理職からの評価を踏まえた予算要求が行われたことがわかった。このことから、事業担当者は、他部署の管理職からの評価と自分が所属する課の管理職の評価の両方に注目して予算要求を行っているという傾向が見られた。以上のことから、PDCA サイクルの構成要素として行政評価を位置付けた場合に得られる効果は、各予算要求担当職員が所属する部局に留まらず、部局の枠を超えた **Check** 機能にあるものと考えられる。

1-4 第3章の要約

本章は、平常時を想定して設計された自治体の PDCA サイクルが、緊急時にどのような挙動を示すのかを実証分析したものである。分析結果から、平常時と同様に、緊急時においても行政評価の結果を踏まえて予算要求に活用されることが、行政評価に期待される効果を発揮させる上で必要となる可能性を示すことができた。すなわち、平常時を想定した第2章での結論が、予算編成時と緊急時対応の時期と一致していたという特殊な条件下であっても当てはまることを示すことができた。

PDCA 群と PDA 群の予算要求額、及び予算査定額は、本実験が想定していた PDCA サイクルの効果のみならず、外部環境の変化の影響を踏まえたものとなっている。外部環境の変化の影響を受けているとはいえ、本章の実験結果からは、緊急時においても、行政評価の実施が予算要求額に与える効果として、予算要求時における事務査定額の相対的増加として表れる可能性を示している。その一方で、第2章と同様に、行政評価を実施するだけでは、予算要求額、及び予算査定額に対する効果は見られないことが示唆された。

本稿の第2章と第3章では、行政評価が予算編成、特に予算要求に及ぼす効果検証を行った。この効果検証は、第2章では平常時、第3章は緊急時という異なる状況下での検証であった。特に第3章は、平常時を想定したマネジメントシステムの緊急時におけ

る効果を検証するものであるため、第2章の追試も兼ねている。いずれの状況下でも、評価結果を踏まえるという条件のもとで、行政評価が予算要求額に対して一定の効果をもたらす可能性があることが示された。

本章は、平常時を想定して設計された自治体のPDCAサイクルが、緊急時にどのような挙動を示すのかを実証分析したものである。分析結果から、平常時と同様に、緊急時においても行政評価の結果を踏まえて予算要求に活用されることが、行政評価に期待される効果を発揮させる上で必要となる可能性も示すことができた。すなわち、平常時を想定した第2章での結論が、予算編成時と緊急時対応の時期と一致していたという特殊な条件下であっても当てはまることを示すことができた。

PDCA群とPDA群の予算要求額、及び予算査定額は、本実験が想定していたPDCAサイクルの効果のみならず、外部環境の変化の影響を踏まえたものとなっている。外部環境の変化の影響を受けているとはいえ、本章の実験結果からは、緊急時においても、行政評価の実施が予算要求額に与える効果として、予算要求時における事務査定額の相対的増加として表れる可能性を示している。以上のことから、PDCAサイクルならではの情報の利活用、すなわち、平常時と同様に緊急時においても一定の効果が存在する可能性がある。その一方で、第2章と同様に、行政評価を実施するだけでは、予算要求額、及び予算査定額に対する効果は見られないことが示唆された。

1-5 第4章の要約

第4章では、フィードバック・コントロールとしての行政評価（業績評価を踏まえた予算査定）とフィードフォワード情報としての資産老朽化情報が次年度予算要求額に及ぼす影響を検証する質問紙実験を行った。分析の結果から、資産老朽化情報が、非効率な事業の次年度予算要求額に対して抑制効果を持つことが示された。さらに、財政課の経験があり、課長補佐として各部局の調整が担当の回答者は、予算要求額を控えめに要求する傾向があることが示唆された。

この結果は、資産老朽化情報自体の有用性だけでなく、他の資産情報についても予算編成時の効果が期待されることを示唆している。そのため、本稿の結果は公会計改革の一つとして進められている固定資産台帳等、いわゆるストック情報の整備と活用に際して有益な知見となることが期待される。

本稿で行った行政評価実験、及び質問紙実験では、予算要求額という金額に注目した。そのため、各事業の内容については検証を行っていない。すなわち、業績に基づいて予算額をどのように変更したかを扱ったにすぎず、業績に基づいて事務事業の中身をどのように変更したかについては考慮していない。したがって、今後の研究としては、予算変更意図とこの実施計画の修正意図を組み合わせた分析により、業績評価が自治体職員に及ぼす心理的影響や予算要求行動の変化を明らかにする必要がある。

1-6 第5章の要約

本章では、協働で会計情報を利活用するという論点の理論的・実証的な位置づけを行い、今後我が国において求められる会計情報のあり方について議論した。そのためには会計情報の利活用に着目して、地方自治体会計制度の発生主義化に関する研究を整理する必要があると考えられた。そこで本章では、会計情報の利活用に関する研究が進められてきた海外の研究事例の整理とわが国の研究事例の整理を行った。

我が国の公会計改革は NPM に基づく行財政改革の 1 つとして行われてきたことから、自治体のマネジメント能力の向上と外部関係者に対する説明責任を果たすことが主な目的とされてきた（石原 2012）。しかし実際には、会計情報とマネジメントが十分に結びついておらず、会計情報が政策等に関する意思決定にあまり活用されていない。特にマネジメント能力の向上が期待される行政活動の PDCA サイクルにおいてその傾向が見られる。

実務面においては行政と住民の協働による会計情報の利活用が目指されている一方で、協働による利活用に着目した研究は少ない。松尾（2016）は情報活用の仕組みを伴わない状態での会計基準の統一化は管理コストが上昇するだけとなり、導入が形式的なものに留まることを指摘している。しかし統合理論モデルや NPG を踏まえると、協働による会計情報の利活用は自治体行財政への有効性が高いものと考えられる。そこで今後の研究課題として、先進自治体の事例の蓄積や導入前後の利活用状況の比較等により、自治体公会計情報が協働で利用されるための条件や協働利用された会計情報の自治体運営に及ぼす効果・影響を実証的に明らかにすることが考えられる。これらが明らかになることで、会計情報の有用性を情報の利活用という面から定量的に考察可能になる。これにより客観的なエビデンスに基づいた会計基準の設定に貢献できる（岡田・佐藤, 2011）だけでなく、有用性の高い行財政改革ツールとして自治体会計情報が利活用されるようになることが期待される。

1-7 全体の結論

以上、序章から第 5 章に至る過程で、本研究が明らかにした点を整理する。2014 年度と 2015 年度に行われた行政評価では、事業方向性、及び予算方向性の 2 点から評価が行われたものの、その結果は、拡充（増額）か現行通りのいずれかであった。縮小（減額）評価を受けた事業は少なく、結果として行政評価の結果に基づいた場合に、予算要求額を減らすインセンティブは機能しなかったものと考えられる。そのため、2014 年度の行政評価における PDC 群のように、行政評価の結果に基づいて予算要求額を増額したものの、予算査定では大きく減額されてしまったという事例が見られた。しかし、行政評価を踏まえることで予算要求行動が変化し、さらには、予算査定時の減額幅を抑えられる可能性が示唆される。このことは、予算要求を行う事務事業担当者からすれば、行政評価の結果の参照と実施計画の見直しを行うことで、減額査定はあるものの、可能な限り減額幅を抑えられる予算要求が可能となり、予算査定者からすれば、減額査定を行いつつ、前年度を踏襲したものではない、多様な予算要求が行われることを期待でき

ることを意味する。また、各事務事業に共通する要素の1つとして、予算要求額を取り上げ、その変化に対する影響を見た。また、ソフト事業(サービスの提供が中心の事業)、ハード事業(施設の運営、保守管理が中心の事業)では、ソフト事業の方が予算要求額の変化率が大きい(岡田ほか 2015)ことが指摘されるなど、各事務事業の内容や特性に考慮した分析が今後必要といえよう。

行政評価の実施は、予算要求額を抑制する効果ではなく、前年度を踏襲した予算要求という行動を変容させ、変化を伴う多様な予算要求に繋がる可能性がある。この多様な予算要求が行われるということは、事業内容を再考することに繋がり、魅力ある公的サービスの実現に繋がる。魅力ある公的サービスの提供とは、住民のニーズや各地方自治体が担当する地域、住民が必要とするサービスを提供することにある。これは、NPMが志向する顧客主義に基づき、サービス受給者の視点を踏まえたサービスの提供がなされるものと言えよう。しかし、本研究の成果からは、行政評価に、予算要求額という金額自体の抑制効果を期待することは難しい。そのため、予算要求額を抑制するのであれば別の方法を用いる必要である。

行政評価は、各事務事業の過去の成果を踏まえて、今後の活動指針を決めるために行われる(山谷 2012)。その際、各事務事業の成果(活動指標や成果指標等)やその成果を得るのに用いられた費用(過去に消費した予算やその内訳等)が評価対象となる。これらの情報を元に各事務事業が評価される。従って、事務事業が行政評価の対象となりつつも、その事務事業のうち、事業の成果と費用の2つの視点から評価されていると考えられる。これは本実験研究で対象とした常総市での行政評価でも同様である(本章付録参照)。そのため、行政評価の評価対象のどの部分が影響を与えるのかに着目した研究が今後必要であろう。

本研究の実験は、ランダム化比較実験という一般的な実験方法を用いたものの、事務事業対象とする上で、その選択基準は探索的に行った。そのため、本実験を行うにあたり設定された条件は特殊なものであった。しかし、本実験を基礎として、事務事業の選択等に様々な条件を付与することで、新たな実験及び結論が導かれる可能性がある。そして、本研究の対象となった常総市で確認された事象、あるいは緊急事態における諸現象が、他の自治体が今後経験しうる緊急事態においてどの程度再現性があるものなのかについては慎重な判断を必要とする。そのため、過去に緊急事態に直面した他の自治体の事例におけるPDCAサイクルの挙動を調査するなど、実証的研究を蓄積する必要がある。また、緊急時におけるPDCAサイクルの結果が、長期にわたる復旧・復興活動に対してどのような効果をもたらすのかについての長期的観察研究も今後の研究課題となろう。

また、資産老朽化情報に予算要求額を抑制する効果が見られた。本研究で扱った資産老朽化情報は、会計情報の一部に過ぎないものの、このことは資産老朽化情報自体の有用性だけでなく、他の資産情報についても予算編成時の効果がある可能性があることが期待される。加えて、資産老朽化情報に限らず、他の会計情報についても予算編成時に

効果を与える可能性があるとも考えられる。したがって、本稿の結果は、公会計改革、特に改革の1つとして進められている固定資産台帳等、いわゆるストック情報の整備と活用の際に有益な知見となろう。

公会計改革等を背景に、わが国の地方自治体では会計情報の整備が進んでいる。情報の整備によって得られる会計情報が予算編成にどのような影響を与えるのかについて今後の検証が必要であろう。また、会計情報を踏まえて予算編成という、地方自治体内部での活用のみならず、住民等外部関係者との会計情報を通じた連携という形で協働による行政運営が今後重要になることが示唆されている。本論文（第5章）は、会計情報の利活用に関する過去の研究の史的展開を踏まえて、今後の会計情報の活用の在り方についての研究の方向性を示唆するに留まっている。したがって、統一的基準に基づいて整備される会計情報、あるいは行政評価情報の、予算編成や実施計画の策定などの予算編成以外の用途に対する情報としての有用性について今後検証する必要があるであろう。最後に、本稿ではPDCAサイクルの内、CheckからPlanに至るActionに着目したものである。そのため、次の研究課題としてPlanからDoを経て、Checkに至る過程、すなわち事業計画の立案（予算要求・予算査定）とそれらの事業の実施（予算の執行）、及び業績評価の関係という政策過程論を踏まえた研究が求められよう。それは非営利組織の管理会計学の一部として知見が積み重ねられてきた公会計のみならず、政策科学等の他分野の学問領域の知見をも踏まえた研究を行う必要があることを意味する。そのような研究が行われることで、今後の行政運営に求められる「根拠に基づく政策立案」（Evidence Based Policy Making, EBPM）を行う上で有用となることが期待される。

第2節 研究の限界と今後の課題

本研究の限界の一つとして、常総市という1つの自治体のみの事例を扱い、他自治体との比較については扱っていないという点を挙げることができる。本研究では、人口規模、及び財政面等から常総市をリサーチ・サイトとして選択した。常総市の人口規模や財政力、負債状況は、全1,788の地方自治体の中で代表的な中規模自治体であると考えられる。また、各自治体が担当する事務事業には、類似のものが多いため、常総市で得られた結果は、常総市と同一規模の自治体であれば同様に当てはまると考えられる。しかし、人口について、常総市と同様の市は全体の約1/3であるが、常総市よりも人口が少ない市（5万人未満）、及び人口が多い市（10万人以上）も全体の約1/3存在する。これらの市について、常総市と同様の結果が当てはまるのかを考えるのかを氾濫することは難しい。また、人口規模だけでなく、財政力あるいは負債状況等によっては、予算編成等を与える効果¹¹⁷が変わる可能性がある。行政評価は、各地方自治体の裁量に基づくものであるため、各自治体の特性に合わせた行政評価の効果の検証が求められる。

¹¹⁷ 行政評価は業績評価として行われるので、事後評価として行われるのが一般的であるが、規模の大きな一部の自治体では事後評価だけでなく事前評価も行われる（松尾 2009）。そのため、行政評価の運営によっても効果が変化する可能性がある。

さらに、市町村を対象として事務事業を実験対象としている。そのため、都道府県というさらに上位の地方自治体を対象とした場合には、事務事業の上位にある施策（施策評価）や政策（政策評価）を対象とした実験研究を行う必要がある。そして、施策、政策のならず、各種総合計画や法的業務など、事務事業のより上位に位置する計画や法規則については考慮していない。それらと事務事業の関係性、特に予算執行上の優先度等を踏まえた分析・考察が今後必要となる。

以上のことから、中規模自治体の代表例としての常総市の結果であることを踏まえて、常総市とは人口規模や財政力や負債状況、あるいは都市環境等が異なる自治体における事例を比較検証することが、本研究成果の一般化に向けて必要となる。

今回の実験は予算編成と行政評価情報の連携阻害要因が除外されると考えられる条件下で、一部の事業について、予算編成への効果を検証したものである。そのため、常総市で扱う全事業に対して網羅的にその効果を検証したわけではない。他の自治体でも起こり得る一般的なものとして、先行研究等で指摘されている阻害要因を除外した上で行った実験である。そのため、特定の条件下かつ、一部の事業に対して行政評価に効果があることを示したに過ぎない。例えば、政治的理由が、各地方自治体の予算編成に影響を与えることは容易に考えられる。わが国の各地方自治体に見られる、いわゆる「バラマキ政策」が首長の考えによるものなのか、前年度踏襲なのかを判断することは、本研究の結果からは難しい。本研究は、行政評価と予算編成に阻害される要因の一つとして、政治的理由が指摘されていたことから、敢えて政治的な要因に左右されない事務事業を選んでいる。そして結論として、行政評価を行った場合には、前年度踏襲型ではない予算要求が行われる可能性があることを示唆するものである。予算要求が首長の考えによるものなのか、また前年度踏襲型で行われているかは、各地方自治体の予算編成方針、あるいは首長のマニフェスト等の政策方針を比較する必要がある。今回の実験では行政評価の事務事業と予算編成のみに注目した。他方で、行政組織という職務環境において、職員に対して行政評価が与える影響（朴・坂野 2015）や、行政評価に期待される効果について首長のリーダーシップが必要であること（Kroll and Vogel 2014 ; Hassan and Hatmaker 2014）が述べられている。今回の実験研究では、行政評価対象事務事業を担当した職員にのみヒアリング調査を行ったため、行政評価が職場環境にどのような効果をもたらしたのかについて検証していない。行政評価には業績評価という意味も含まれる（松尾 2006 ; 山谷 2012）。そのため、行政評価の実施が人事や日常の業務に対してどのような影響を与えるのかについても今後、考察が必要である。また、首長を含め、行政組織の管理職のリーダーシップについても、今回の常総市の実験を踏まえて、常総市における事例、及び他自治体における事例を検証比較する必要がある。

謝辞

本研究は、多くの方々の協力があったからこそ実現できたものです。したがってここに感謝の意を表します。

常総市の皆様、特に常総市市民と共に考える課（旧々企画課、旧行政経営課）、および財政課の皆様には、博士前期課程に在籍した頃より大変お世話になりました。他の課の皆様につきましても、研究のみらず、地方自治体の業務の現場や官学連携事業の実施に携わらせていただくなど、皆様から多くの事柄を学ばせていただきました。特に2015年9月の水害で、研究の継続が危ぶまれた時期もありました。しかし、職員の皆様のご尽力のもと、無事研究を続けることができました。さらには、予算書上の事務事業の予算要求を担当されていて、常総市役所に勤務されている全職員様を対象とする質問紙実験を実施できたのも、当時の行政経営課の職員の皆様のご協力があったからこそです。ヒアリング調査や質問紙実験に等研究にあたり大変お世話になりました。

松尾貴巳先生（神戸大学）には、本研究に共同研究者として参加していただき、ご自身の経験・研究に基づく大変示唆に富んだ知見をご指導いただきました。またヒアリング調査においてもご協力していただきました。心より御礼申し上げます。

黒木淳先生（横浜国立大学）には、本論文の副査として論文審査にご協力いただきました。また論文審査のみならず、質問紙実験の設計やご自身の経験・研究に基づく大変示唆に富んだ知見の提示等をいただき、論文執筆にあたって、多大なご指導をいただきました。心より御礼申し上げます。

加えて、大澤義明先生（筑波大学）、川島宏一先生（筑波大学）、中村亮介先生（筑波大学）の各先生方からは、本論文の副査として、博士論文として未熟な点について詳細かつ貴重な御指導を数多く頂きました。大変ありがとうございました。

そして、私が所属していた岡田研究室のメンバーの皆様からは、先輩、後輩を含め、日々多くの刺激を頂きました。メンバーから受ける刺激や各メンバーの能力は私にとって研究等を進める上で非常に心強い支えでした。特に中井彬恵さん（M1）には本論文を注意深く読み、論文として不十分な点を多数見つけていただきました。そのため彼女の指摘は、本論文の執筆を進める上で欠かせないものでした。

最後に、博士前期課程在籍時より6年間ご指導いただきました岡田幸彦先生には、博士後期課程に在籍する学生としての成長の場としての機会、数多くの指導・叱咤激励を頂きました。その結果、輝かしき未来を創り出すための稀有な人材として成長する機会を頂くことができました。

最後になりますが、皆様、本当にお世話になりました。そしてありがとうございました。

参考文献

- 会田一雄. 1989. 「非営利組織体における予算編成の役割」『會計』136 (3) : 325-339.
- 青木茂男. 1962. 「責任會計」『會計』82 (1) : 17-26.
- 青山伸一・鶴川正樹・小俣雅弘・白山真一・宮本和之. 2010. 『すぐに役立つ 公會計情報の使い方』ぎょうせい.
- 秋吉貴雄・伊藤修一郎・北山俊哉. 2015. 『公共政策学の基礎』有斐閣.
- 浅野詠子・川上文雄. 2011. 「教室でつくる自治体の財政白書—市民教育の実践と可能性—」『教育実践総合センター研究紀要』(20) : 313-319.
- 東信男. 2000. 「国の公會計制度改革の課題と展望」『會計検査研究』(22) : 63-79.
- 東信男. 2012. 「英国における発生主義財務情報の活用状況—財政統制に焦点を当てて—」『會計検査研究』(45) : 161-173.
- 東信男. 2016. 「新地方公會計統一基準の現状と課題—IPSASB の概念フレームワーク・IPSAS と比較して—」『會計検査研究』(53) : 71-91.
- 足立洋・篠原巨司馬. 2016. 「事業環境の変化と予算修正」『メルコ管理会計研究』9 (1) : 29-41.
- 荒木昭次郎. 1989. 「自治体の行政と市民」『年報行政研究』1989 (23) : 77-113.
- 荒木昭次郎. 1990. 『参加と協働—新しい市民—行政関係の創造』ぎょうせい.
- 石原俊彦. 2000. 「札幌市と杵臼市における企業会計方式の導入—官民協働を目指す地方自治体—」『會計検査研究』(21) : 111-127.
- 石原俊彦. 2006. 「地方自治体改革とニュー・パブリック・マネジメント: 公會計と監査の視点から求められる行政評価」『ビジネス&アカウンティングレビュー』1 (1) : 1-13.
- 石原俊彦. 2012. 「地方自治体における公會計情報の活用とニュー・パブリック・マネジメント」大塚宗春, 黒川行治編『政府と非営利組織の会計』中央経済社: 137-169.
- 市原勇一・篠原巨司馬. 2014. 「混合研究法を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7 (1) : 71-79.
- 伊藤克容. 2011. 「戦略創発を促進するマネジメント・コントロール」『成蹊大学経済学部論集』42 (2) : 79-98.
- 伊藤克容. 2014. 「将来志向の予算管理実務に関する検討: 「見込管理」 におけるフィードバックとフィードフォワード機構の結合」『成蹊大学経済学部論集』45 (1) : 89-101.
- 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」『會計検査研究』(30) : 11-30.
- 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.

- 上山信一・井関友伸. 2003. 『自治体再生戦略—行政評価と経営改革—』日本評論社.
- 宇賀克也. 2002. 『政策評価の法制度』有斐閣.
- 臼井邦彦. 2005. 「我が国公会計改革の動向について」『亜細亜大学経済学紀要』30 (1) : 25-46.
- 薄井繭実. 2011. 「公会計改革の動向と今後の課題—財務書類の早期提出と活用への取組」『立法と調査』(319) : 110-121.
- 内田昌利. 2016. 「組織コントロール・メカニズムとしての管理会計」『北海学園大学経営論集』13 (4) : 15-28.
- 生方裕一. 2017. 「ポスト NPM における自治体発生主義会計情報利用の新たな研究の展開」『産業経理』77 (1) : 163-174.
- 生方裕一・黒木淳・岡田幸彦. 2019. 「資産老朽化情報が予算要求額に与える影響—自治体職員への質問紙実験から—」『会計プロGRESS』(20) : 47-61.
- 梅田次郎. 2000. 「三重県における行政改革と政策評価への取り組み」『地域政策研究』2 (3) : 103-128.
- 梅田次郎. 2001. 「業績測定型・三重県事務事業評価システムの発展過程と展望」『日本評価研究』1 (2) : 69-77.
- 江尻良・西口志浩・小林潔司. 2004. 「インフラストラクチャ会計の課題と展望」『土木学会論文集』(770) : 15-32.
- 愛媛県砥部町. 2016. 「新たなフェーズ 使う公会計へ！」.
- 大住荘四朗. 1998. 「New Public Management の展望と課題」『神戸大学経済学研究年報』(44) : 33-82.
- 大住荘四朗. 1999. 「ニュー・パブリック・マネジメント」日本評論社.
- 大住荘四朗. 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.
- 大塚成男. 2012. 「地方公共団体におけるコスト情報の意義」『会計検査研究』(46) : 65-78.
- 大塚成男. 2015. 「財政力指数の限界と地方公会計による財務書類の機能」『千葉大学経済研究』30 (2) : 111-150.
- 大西淳也・福元渉. 2016. 「PDCA についての論点の整理」『PRI Discussion Series』16A-09.
- 大西淳也. 2018. 「管理会計を行政に拡張する場合の課題」『日本管理会計学会誌：管理会計学』26 (1) : 119-133.
- 大橋洋一編著. 2010. 『政策実施』ミネルヴァ書房.
- 岡崎路易. 2012. 「危機管理と管理会計：震災時における会計担当者の役割について」『企業会計』64 (7) : 1029-1035.
- 岡崎路易・藤本茂樹・三矢裕. 2015. 「震災復興に向けてのマネジメント・コン

- トロール: 東日本大震災におけるオムロンの事例研究」『原価計算研究』39 (1): 11-21.
- 岡田幸彦・佐藤亨. 2011. 「地方自治体におけるストック情報の役割に関する考察—ナショナル・ミニマムの保障と少子高齢化への対応に注目して—」『会計』180 (1): 88-100.
- 岡田幸彦. 2014. 管理会計と「前向き」の実証研究に関する一考察」『管理会計学』22 (2): 29-37.
- 岡田幸彦・下條雅弘・松尾貴巳. 2015. 「行政評価の効果検証: 常総市におけるランダム化比較実験」第74回日本会計研究学会発表論文.
- 小田切康彦. 2018. 「協働論の研究動向と課題: 行政学を中心とした学際的視点から」『社会科学研究』(32): 97-124.
- 小野達也. 2002. 「地方自治体の行政評価システムの課題と展望」『日本評価研究』2 (1): 29-37.
- 加藤一明・加藤芳太郎・佐藤竺・渡辺保男. 1985. 『行政学入門 (第2版)』有斐閣.
- 金子邦博. 2010. 『公会計情報活用論—徴税費を事例とした実証分析—』税務経理協会.
- 兼村高文. 2016a. 「第3章 公会計と関連分野の理論的変遷と地方公会計改革の視座」日本会計研究学会最終報告.
- 兼村高文. 2016b. 『市民参加の新展開: 世界で広がる市民参加予算の取組み』イマジン出版株式会社.
- 狩野紀昭. 2007. 「PDCA サイクル, 問題解決 QC ストーリーおよび課題達成 QC ストーリーの誕生の歴史的経過について—Six Sigma 手順の DMAIC のルーツ探しも含めて—」『品質』37 (1): 7-10.
- 亀井孝文. 2011. 『公会計制度の改革 (第2版)』中央経済社.
- 刈谷剛. 2010. 「政策・施策の立案システムの構築に関する論理的研究—地方自治体における行政経営システムの理論的構築及び行政評価に関する方法論—」高知工科大学博士論文.
- 川口大司. 2017. 「労働経済学-理論と実証をつなぐ」有斐閣.
- 川島宏一. 2013. 「電子自治体と公共イノベーション」『赤門マネジメント・レビュー』12 (5): 415-428.
- 木村英紀. 2002. 『制御工学の考え方: 産業革命は「制御」からはじまった』講談社.
- 黒川和美. 2013. 「官僚行動の公共選択分析」株式会社勁草書房.
- 黒木淳・廣瀬喜貴・本川勝啓. 2017. 「行政コスト及び成果情報の予算設定への影響—地方公会計を対象とした質問紙実験—」『横浜市立大学学術研究会ディスカッションペーパーシリーズ』No.17-M-1.

- 五艘隆志. 2004. 「地方自治体の新しいマネジメントシステムの構築と導入に関する研究」高知工科大学博士論文.
- 小林麻里. 2008. 「求められる地方自治体のアニュアルリポート—統一開示フォームによる自治体財政改革の推進—」公会計改革研究会『公会計改革—ディスクロージャーが「みえる行政」をつくる—』日本経済新聞出版社：265-291.
- 小林麻里. 2016. 「第 6 章公共経営におけるコスト・マネジメントの理論課題」柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版株式会社：87-101.
- 財政制度等審議会. 2003. 『公会計に関する基本的考え方』.
- 財団法人行政管理研究センター. 2001. 『政策評価ガイドブック—政策評価制度の導入と政策評価手法等研究会』ぎょうせい.
- 斎藤達三. 1998. 「自治体における政策評価体系の構築」『地域政策研究』1 (1) : 35-54.
- 坂元英毅. 2012. 「業績情報の予算編成への活用に関する考察—わが国地方自治体における行政評価の実態に基づく検討—」『経営戦略研究』(6) : 73-90.
- 櫻井通晴. 2015. 『管理会計 (第六版)』同文館出版株式会社.
- 佐々木郁子・岡崎路易・大浦啓輔. 2015. 「東日本大震災における管理会計の実態調査」. 『原価計算研究』39 (1) : 1-10.
- 佐々木一如. 2004. 「危機管理における基礎自治体の役割—危機管理に関する、市民と行政の認識の相違に関する考察—」『政治学研究論集』(21) : 117-133.
- 笹倉淳史・水野一郎・中島治久. 2019. 『アカウンティング—現代会計入門—第 6 版』同文館出版株式会社.
- 佐藤幹. 2014. 「自治体予算のマネジメント・コントロールシステム化をめぐる問題」『会計プロGRESS』(15) : 38-48.
- 佐藤俊治. 2013. 「地方自治体における会計情報と評価に関する研究」『日本評価研究』12 (3) : 47-62.
- 志賀秀樹. 2014. 「PDCA と管理過程論に関する研究」『立教ビジネスデザイン研究』11 : 103-117.
- 自治省. 2000. 「地方公共団体の総合的な財政分析に対する調査研究会報告書」.
- 自治体国際化協会. 2010. 『英国の地方自治』財団法人自治体国際化協会.
- 柴健次. 2007. 「政策会計の論点」『現代社会と会計』1 : 25-37.
- 柴健次. 2012. 「非営利組織に関する会計研究のフレームワーク」『経済論叢』186 (1) : 23-34.
- 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』(46) : 45-63.
- 柴健次. 2016. 「第 5 章 公共経営における会計の対象領域の拡大とその展開」柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版：67-86.
- 島田晴雄・三菱総合研究所政策研究部. 1999. 『行政評価』東洋経済新報社.

- 常総市. 2014. 「常総市の人口・世帯数(常住人口)」, 常総市ホームページ (<http://www.city.joso.lg.jp/gyosei/shokai/profile/1419420969682.html>) (2015 年 7 月 27 日閲覧) .
- 新日本有限責任監査法人. 2015. 「「アメリカの政府業績成果現代化法 (GPRAMA) 等の運用から見た我が国の政策評価の実施及び会計検査」に関する調査研究」平成 26 年度会計検査院委託業務報告書.
- 鈴木敦・岡本裕豪・安岡義敏. 2001. 「NPM の展開及びアングロ・サクソン諸国における政策評価制度の最新状況に関する研究—最新 NPM 事情—」『国土交通政策研究』(7) .
- 隅田一豊. 1999. 「入門 地方公会計 第 1 回」『地方財務』(542) : 227-238.
- 隅田一豊. 2000. 「入門 地方公会計 第 9 回」『地方財務』(551) : 327-337.
- 総務省. 2001. 『政策評価に関する標準的ガイドライン』.
- 総務省. 2004. 『平成 16 年度 地方公共団体における行政評価の取組状況』.
- 総務省. 2007. 『新地方公会計制度実務研究会報告書』.
- 総務省. 2011. 『地方公共団体における行政評価の取り組み状況』.
- 総務省. 2014a. 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告』.
- 総務省. 2014b. 『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』.
- 総務省. 2015a. 『財務書類等活用の手引き』.
- 総務省. 2015b. 『統一的な基準による地方公会計マニュアル』.
- 総務省統計局. 2015. 『第六十四回日本統計年鑑 平成 27 年』.
- 総務省. 2016. 『大規模災害発生時における地方公共団体の業務継続の手引き』.
- 総務省. 2017. 『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』.
- 総務省. 2018. 『平成 30 年度版 地方財政白書』.
- 曾我謙悟. 2013. 『行政学』有斐閣.
- 曾根謙悟. 2019. 『日本の地方政府』中央公論新社.
- 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.
- 高橋邦丸. 2002. 「地方公共団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 : 228-238.
- 田口聡志. 2015. 「実験制度会計論—未来の会計をデザインする—」中央経済社.
- 田中秀明. 2005. 「業績予算と予算のミクロ改革 (上)」『季刊行政管理研究』(110) : 25-55.
- 田中啓. 2009. 「日本の自治体の行政評価」『分野別自治制度及びその運用に関する説明資料』No.14.
- 谷口尚子. 2016. 「政治学の実験研究の概要」肥前洋一編著『実験政治学』勁草書房 : 5-22.

- 谷藤悦史. 2000. 「現代行政の危機認知と組織対応」 中邨章編『行政の危機管理システム』中央法規.
- 地方財政審議会. 2017. 『今後目指すべき地方財政の姿と平成 30 年度の地方財政への対応についての意見』.
- 網辰幸. 2008. 「長崎県内の市町における行財政の効率化の現状とその課題について—行政評価制度, 業務の効率化, 発生主義会計の導入について—」『長崎県立大学論集』41 (4) : 111-128.
- 土居丈朗. 2003. 「公会計・予算制度の改革過程: 対立点と改革の方向性」『会計検査研究』(28) : 69-83.
- 東京都会計管理局. 2019. 「東京都会計基準」.
- 東郷寛. 2017. 「セクターを超えた組織間提携に関する考察: その成立背景と形態を中心に」『商経学叢』64 (1) : 179-200.
- 利行淳. 2017. 「非営利組織の会計・監査シリーズ (8) 地方公共団体」『会計情報』(493) : 13-20
- 外山公美・平石正美・中村祐司・西村弥・五味太始・古坂正人・石見豊. 2014. 「日本の公共経営—新しい行政」北樹出版.
- 内閣府防災担当. 2015. 「市町村のための業務継続計画作成ガイド～業務継続に必須な 6 要素を核とした計画～」.
- 中川雅之. 2006. 「政策の実験的手法」『計画行政』29 (3) : 3-10.
- 長峯純一. 2004. 「地方分権・政策評価による資源配分のガバナンス」『ファイナンシャルレビュー』5 月号 : 59-78.
- 中山健夫. 2004. 『EBM を用いた診療ガイドライン: 作成・活用ガイド』金原出版.
- 中山健夫. 2010. 「エビデンス: つくる・伝える・使う」『体力科学』59 (3) : 259-268.
- 西尾勝. 1990. 『行政学の基本概念』東京大学出版会.
- 日通連経営管理研究会訳編. 1958. 『新篇 C.C.S. 経営者講座』ダイヤモンド社.
- 日本会計研究学会. 2016. 「第 16 章 実態調査報告—新公会計制度に向けての現状—」『日本会計研究学会第 75 回大会特別委員会最終報告』.
- 日本電気通信工業連合会. 1949. 『経営講座』.
- 日本防火・危機管理協会. 2016. 「地方自治体における震災時 BCP の作成手法に関する調査研究報告書」.
- 朴堯星・坂野達郎. 2015. 「自治体職員の対人的促進に関するマルチレベル分析」『計画行政』38 (3) : 55-64.
- 廣本敏郎. 1986. 「わが国製造企業の管理会計—1 つの覚書—」『ビジネス・レビュー』33 (4) : 64-77.
- 福島康人. 1980. 「PPBS の教訓と政策科学への道」『オペレーションズ・リサーチ

- チ：経営の科学』25（5）：285-296.
- 藤野雅史. 2005. 「公的部門における業績測定システムの設計と利用」『公会計研究』6（2）：1-15.
- 藤野雅史. 2013. 「社会資本の維持管理・更新に関する業務管理と財務管理」『運輸と経済』73（7）：45-55.
- 藤森茂. 2001. 「地方自治体における管理会計情報の利用」『奈良県立大学研究季報』12（1）：67-74.
- 筆谷勇. 2003. 「時価・発生主義の複式簿記がなぜ必要か」『法律文化』15（4）：18-21.
- 筆谷勇・大貫一・金子邦博. 2004. 『公会計原論』株式会社東京リーガルマインド.
- 古川俊一. 1999. 「公共部門評価システムの制度化と限界—計画行政への含意—」『計画行政』22（4）：8-13.
- 堀北秀一・妹尾剛好・横田絵理. 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の示唆」『三田商学研究』53（4）：35-53.
- 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』（33）：121-135.
- 松尾貴巳. 2008. 「地方自治体における行政評価の有効性に関する実証研究」『公会計研究』10（1）：37-56.
- 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』202（2）：29-45.
- 松尾貴巳. 2012. 「地方公共団体における行政評価システムの課題と方向性について」『産業経理』71（4）：72-89.
- 松尾貴巳. 2016. 「自治体における新公会計制度の導入と業績管理情報の活用」『国民経済雑誌』213（5）：47-61.
- 松田真由美. 2005. 「自治体予算編成過程への市民参加」『TORC レポート』（26）：155-165.
- 裕永佳甫. 2015. 『公共経営学入門』大阪大学出版会.
- 丸田起大. 2001. 「予算管理のフィードフォワード構造」『佐賀大学経済論集』33（3・4）：39-82.
- 丸田起大. 2003. 「原価企画と原価改善のフィードフォワード構造」『原価計算研究』27（1）：28-38.
- 丸田起大. 2005. 『フィードフォワードコントロールと管理会計』同文館出版.
- 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』

- (21) : 46-53.
- 水野滋. 1952. 「第 1 講 品質管理を学ぶために」『品質管理』3 (1) : 46-50.
- 水野滋・富沢裕. 1959. 「管理図講座 第 1 講 管理の考え方」『品質管理』10 (1) : 52-64.
- 宮入小夜子. 2013. 「地方自治体の行政組織の特性と組織風土改革」『日本大学大学院総合社会情報研究科紀要』(14) : 115-126.
- 宮川公男. 1994. 『政策科学の基礎』東洋経済新報社.
- 宮本慶一. 2001. 「政策評価と公会計改革のあり方」『金融研究』20 : 101-126.
- 宮本幸平. 2003. 「自治体業績評価におけるフィードバックの諸問題」『会計』164 (9) : 91-102.
- 目時壮浩・妹尾剛好. 2012. 「公会計・行政評価情報の行政経営への活用に向けた課題: 混合研究法に基づく考察」『原価計算研究』36 (2) : 115-129.
- 本橋正美. 2016. 「目標管理のための管理会計」『会計論叢』(11) : 51-65.
- 山浦久司・兼村高文・東信男. 2016. 「第 6 章 欧州実態調査報告書」『日本会計研究学会最終報告』.
- 山本清. 2001. 『政府会計の改革』中央経済社.
- 山本清. 2016. 「第 2 章 公会計制度改革に関する研究レビュー—発生主義情報の効果を中心に—」『日本会計研究学会最終報告』.
- 山谷清志. 2012. 『政策評価』ミネルヴァ書房.
- 湯下健一・坂野達郎. 2002. 「行政評価システム導入県における目的志向型行政運営の実態と評価: 三重県を事例として」『計画行政』25 (1) : 109-117.
- 横田茂. 2017. 「1970 年代の参加型予算論」『關西大學商學論集』62 (1) : 53-78
- 由井浩. 2012. 「PDCA サイクル: 真意不在の波及と誤用: 大学評価とも関わって」『龍谷大学経営学論集』52 (2) : 37-54.
- 吉澤剛. 2011. 「反 PDCA 論」『研究・技術計画学会第 26 回年次学術大会講演要旨集』: 347-350.
- 和田伸介・田中航二. 2013. 「管理会計システムにおけるフィードバック・フィードフォワード結合概念の応用」『大阪商業大学論集』9 (1) : 17-34.
- 渡部幹・舟木由喜彦. 2008. 「第 3 章 実験: それは比較すること」清水和巳・河野勝編『入門 政治経済学方法論』東洋経済新報社 : 93-117.
- Allison, G. T. (1986). Public and private administrative leadership: Are they fundamentally alike in all unimportant respects? . Sergiovanni, T. J., and Corbally, J. E. (Eds.). Leadership and organizational culture: New perspectives on administrative theory and practice. *University of Illinois Press* : 214-222.
- Ansell, C., and Gash, A. 2008. Collaborative governance in theory and practice. *Journal of public administration research and theory*, 18 (4) : 543-571.

- Anthony, R. N. 1988. *The Management Control Function*. Harvard Business School Press.
- Anthony, R. N., and D.W. Young. 2003. *Management Control in Nonprofit Organizations 7th ed*. NY: McGraw-Hill.
- Arnaboldi, M., and Lapsley, I. 2009. "On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity," *European Accounting Review*, 18 (4) : 809-836.
- Bagdigen, M. 2001. Budgeting systems and their applicability in public sector. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (17) : 17-36.
- Bailey, D., and Koney, K. M. 2000. *Strategic alliances among health and human services organizations: From affiliations to consolidations (Vol. 41)* . Sage.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., and Chenhall, R. 2007. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, organizations and society*, 32 (7-8) : 789-820.
- Bohte, J., and Meier, K. J. 2000. Goal displacement: Assessing the motivation for organizational cheating. *Public Administration Review*, 60 (2) : 173-182.
- Brignall, S., and Modell, S. 2000. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management accounting research*, 11 (3) : 281-306.
- Bryson, J. M., Crosby, B. C., and Stone, M. M. 2006. The design and implementation of Cross - Sector collaborations: Propositions from the literature. *Public administration review*, 66 (s1) : 44-55.
- Bryson, J. M., Crosby, B. C., and Stone, M. M. 2015. Designing and implementing cross - sector collaborations: Needed and challenging. *Public Administration Review*, 75 (5) : 647-663.
- Cavalluzzo, K. S., and Ittner, C. D. 2004. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (3) : 243-267.
- Cerullo, V., and Cerullo, M. J. 2004. Business continuity planning: a comprehensive approach. *Information Systems Management*, 21 (3) : 70-78.
- Collier, P. M., and Berry, A. J. 2002. Risk in the process of budgeting. *Management accounting research*, 13 (3) : 273-297.
- Christensen, T., and Lægreid, P. 2007. The whole - of - government approach to public sector reform. *Public administration review*, 67 (6) : 1059-1066.
- Christensen, T. 2012. Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1 (1) : 1-11.
- Christiaens, J., Reyniers, B., and Rollé, C. 2010. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study, *International*

- Review of Administrative Sciences*, 76 (3) : 537-554.
- Creswell, J. W., and Clark, V. L. P. 2017. *Designing and conducting mixed methods research*. Sage publications.
- David, O., and Ted, G. 1992. *Reinventing Government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. New York, Penguin Books (高地高司. 1995. 『行政革命』 日本能率協会マネジメントセンター)
- Datar, S. M. and Rajan, M. V. 2017. *Horngren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Global Edition (English Edition) 16th Edition*. Pearson
- Deis Jr, D. R., and Giroux, G. A. 1992. Determinants of audit quality in the public sector, *The Accounting Review*, 67 (3) : 462-479.
- Demaj, L., and Schedler, K. 2014. What Drives Legislators' Information Behavior? An Eye-Tracking Experiment with Legislators (September 9, 2014). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2494760> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2494760>
- Demski, J. S. 1969. Decision-performance control. *The Accounting Review*, 44 (4) : 669-679.
- Druckman, J.N., Green, D.P., Kuklinski, J.H. and Lupia, A. 2011. *Cambridge Handbook of Experimental Political Science*. Cambridge: Cambridge University Press
- Dunleavy, P. 1991. *Democracy, Bureaucracy and Public Choice: Economic Explanations in Political Science*. Harvester Wheatsheaf.
- Edwards, M. 2001. *Social Policy, Public Policy: From Problem to Practice*. Allen & Unwin, Sydney.
- Ellwood, S., and Newberry, S. 2007. Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20 (4) : 549-573.
- Falkman, P., and Tagesson, T. 2008. Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting," *Scandinavian Journal of Management*, 24 (3) : 271-283.
- Ferreira, A., and Otley, D. 2009. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20 (4) : 263-282.
- Fimreite, A. L., and Laegreid, P. 2009. Reorganizing the welfare state administration: Partnership, networks and accountability. *Public Management Review*, 11 (3) : 281-297.
- FixMyStreet Japan <https://www.fixmystreet.jp/> (2019年12月26日閲覧)
- Fowler, A. 1999. Feedback and feedforward as systemic frameworks for operations

- control. *International Journal of Operations & Production Management*, 19 (2) : 182-204.
- Goldfrank, B. 2007. Lessons from Latin American experience in participatory budgeting. *Participatory budgeting*, 143 : 91-126.
- Grafton, J., Lillis, A. M., and Widener, S. K. 2010. The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (7) : 689-706.
- Guthrie, J., Olson, O., and Humphrey, C. 1999. Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*, 15 (3-4) : 209-228.
- Haveri, A. 2006. Complexity in local government change: Limits to rational reforming. *Public Management Review*, 8 (1) : 31-46.
- Hassan, S., and Hatmaker, D. M. 2014. Leadership and performance of public employees: Effects of the quality and characteristics of manager-employee relationships. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25 (4) : 1127-1155.
- Hirst, D. E., and Hopkins, P. E. 1998. Comprehensive income reporting and analysts' valuation judgments. *Journal of Accounting Research*, 36 : 47-75.
- Hood, C. 1991. A public management for all seasons?. *Public administration*, 69 (1) : 3-19.
- Hood, C. 1995a. The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20 (2-3) : 93-109.
- Hood, C. 1995b. Emerging issues in public administration. *Public administration*, 73 (1) : 165-183.
- Huxham, C., and MacDonald, D. (1992). Introducing collaborative advantage: Achieving inter-organizational effectiveness through meta-strategy. *Management decision*, 30 (3) : 50-56.
- Huxham, C. 1996. Creating collaborative advantage. *London: Sage*
- Huxham, C., and S.Vangen. 2005. Managing to Collaborate: the story and practice of collaborative advantage. *New York: Routledge*.
- Ingram, R. W., and Copeland, R. M. 1981. Municipal accounting information and voting behavior, *The Accounting Review*, 56 (4) : 830-843.
- Ishikawa, A., and Smith, C. H. 1972. A feedforward control system for organizational planning and control. *Abacus*, 8 (2) : 163-181.
- Ishikawa, A. 1975. Corporate planning and control model systems. *New York University Press*.
- Jensen, M. C., and Meckling, W. H. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior,

- agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3 (4) : 305-360.
- Kautz, J. R., Netting, F. E., Huber, R., Borders, K., & Davis, T. S. 1997. The Government Performance and Results Act of 1993: Implications for social work practice. *Social Work*, 42 (4) : 364-373.
- Kelly, J. M., and Rivenbark, W. C. 2011. *Performance Budgeting for State and Local Government 2nd edition.*, M. E. Sharpe.
- Kobayashi, M., Yamamoto, K., and Ishikawa, K. 2016. The Usefulness of Accrual Information in Non - mandatory Environments: The Case of Japanese Local Government. *Australian Accounting Review*, 26 (2) : 153-161.
- Kober, R., Lee, J., and Ng, J. 2010. Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. *Financial Accountability & Management*, 26 (3) : 267-298.
- Kroll, A., and Vogel, D. 2014. The PSM–leadership fit: A model of performance information use. *Public Administration*, 92 (4) : 974-991.
- Koontz, H., and Bradspies, R. W. 1972. Managing through feedforward control. *Business Horizons*, 15 (3) : 25-36.
- Lapsley, I. 1999. Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?. *Financial Accountability & Management*, 15 (3-4) : 201-207.
- Lapsley, I. and Wright, E. 2004. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management accounting research*, 15 (3) : 355-374.
- Lapsley, I. 2009. New public management: The cruellest invention of the human spirit? 1. *Abacus*, 45 (1) : 1-21.
- Liguori, M., M. Sicilia and I. Steccolini. 2014. ‘Public Value as Performance: Politicians’ and Managers’ Perspectives on the Importance of Budgetary, Accruals and Non-Financial Information’. J. Guthrie, G. Marcon, S. Russo and F. Farneti (eds.), *Public Value Management, Measurement and Reporting*: 85-10., Bingley: Emerald.
- Local Government Association . YouChoose budget tool.
<http://www.local.gov.uk/research-youchoose-tool> (2016 年 12 月 12 日閲覧)
- Loveridge, S., and Schaeffer, P. 2002. Toward an Understanding of Types of Public–Private Cooperation. *Public Performance and Management Review*, 26 (2) : 162-189.
- Luder, K. 1992. A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment, *Research in Governmental and*

- Nonprofit Accounting*, 7 : 99-127.
- Malmi, T., and Brown, D. A. 2008. Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19 (4) : 287-300.
- Melkers, J., and Willoughby, K. 2005. Models of performance - measurement use in local governments: Understanding budgeting, communication, and lasting effects. *Public Administration Review*, 65 (2) : 180-190.
- Merchant, K. A. 1985. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (2) : 201-210.
- Merino, B. D. 1998. Critical theory and accounting history: challenges and opportunities, *Critical Perspectives on Accounting*, 9 (6) : 603-616.
- Merriam, D. W., and Wilkinson, J. W. 1977. Model for Planning and FeedForward Control. *Managerial Planning*, 25 (5) : 31-36
- Meyer, J. W., and Rowan, B. 1977. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony, *American journal of sociology*, 83 (2) : 340-363.
- Michael, S. R. 1980. Feedforward versus feedback controls in planning. *Managerial Planning*, 29 (4) : 34-38.
- Michels, A., and De Graaf, L. 2010. Examining citizen participation: Local participatory policy making and democracy. *Local Government Studies*, 36 (4) : 477-491.
- Mikes, A. 2009. Risk management and calculative cultures. *Management Accounting Research*, 20 (1) : 18-40.
- Modell, S. 2010. Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21 (2) : 124-129.
- Moen, R., and Norman, C. 2006. Evolution of the PDCA cycle.
- Moynihan, D. P., and Lavertu, S. 2012. Does involvement in performance management routines encourage performance information use? Evaluating GPRA and PART. *Public Administration Review*, 72 (4) : 592-602.
- Nishimura, A. 2003. *Management Accounting: Feed forward and asian perspectives*. Springer.
- Norreklit, H. 2000. The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management accounting research*, 11 (1) : 65-88.
- OECD. 2007. *Performance Budgeting in OECD Countries*., OECD Publishing.
- O'Reilly, D., and Reed, M. 2011. The grit in the oyster: Professionalism, managerialism and leaderism as discourses of UK public services modernization. *Organization studies*, 32 (8) : 1079-1101.

- Otley, D. T., and Berry, A. J. 1980. Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (2) : 231-244.
- Otley, D. 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10 (4) : 363-382.
- Parsons, W. 1995. *Public Policy: An Introduction to the Theory and Practice of Policy Analysis*. Edward Elgar.
- Perry, R. W. 2018. *Defining disaster: an evolving concept*. Handbook of Disaster Research : 3-22. Springer, Cham.
- Pitkänen, H., and Lukka, K. 2011. Three dimensions of formal and informal feedback in management accounting. *Management Accounting Research*, 22 (2) : 125-137.
- Plummer, E., Hutchison, P. D., and Patton, T. K. 2007. GASB No. 34's governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance. *The Accounting Review*, 82 (1) : 205-240.
- Poister, T. H., Pasha, O. Q., and Edwards, L. H. 2013. "Does performance management lead to better outcomes? Evidence from the US public transit industry," *Public Administration Review*, 73 (4) : 625-636.
- Pollitt, C. 2003. Joined - up government: a survey. *Political studies review*, 1 (1) : 34-49.
- Pollitt, C., and Bouckaert, G. 2004. *Public management reform: A comparative analysis*. Oxford University Press, USA.
- Pollitt, C., and Bouckaert, G. 2011. *Public Management Reform: A comparative analysis-new public management, governance, and the Neo-Weberian state*, Oxford University Press.
- Pollitt, C., and Bouckaert, G. 2017. *Public management reform: a comparative analysis-into the age of austerity*. Oxford University Press.
- Roessner, J. D. 2002. Outcome measurement in the USA: state of the art. *Research Evaluation*, 11 (2) : 85-93.
- Rossi, P. H., Lipsey, M. W., and Henry, G. T. 2004. *Evaluation: A systematic approach*, 7th Edition, Sage publications. (大島巖・平岡公一・森俊夫・元永拓郎監訳. 2005. 「プログラム評価の理論と方法」 日本評論社) .
- Saliterer, I., and Korac, S. 2013. Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes. *Critical Perspectives on Accounting*, 24 (7-8) : 502-517.
- Schick, A. 1966. The road to PPB: The stages of budget reform. *Public Administration Review*, 26 (4) : 243-258.
- Schick, A. 1973. A death in the bureaucracy: the demise of federal PPB. *Public Administration Review*, 33 (2) : 146-156.

- Shewhart, W. A., and Deming, W. E. 1986. *Statistical method from the viewpoint of quality control*. Courier Corporation.
- Simons, R. 1994. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business 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」4つのコントロール・レバー」産能大学出版部) .
- Sintomer, Y., Herzberg, C., and Röcke, A. 2008. Participatory budgeting in Europe: potentials and challenges. *International Journal of Urban and Regional Research*, 32 (1) : 164-178.
- Stephens, R. 2000. The Social Impact of Reform: Poverty in Aotearoa/New Zealand. *Social Policy & Administration*, 34 (1) : 64-86.
- Styles, A. K., and Tennyson, M. 2007. The accessibility of financial reporting of US municipalities on the Internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19 (1) : 56-92.
- Sullivan, H., and Skelcher, C. 2017. *Working across boundaries: collaboration in public services*. Macmillan International Higher Education.
- Tassie, B., Murray, V., and Cutt, J. 1998. Evaluating social service agencies: Fuzzy pictures of organizational effectiveness. *Voluntas: International journal of voluntary and nonprofit organizations*, 9 (1) : 59-79.
- Ter Bogt, H. J. 2004. Politicians in Search of Performance Information? - Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information, *Financial Accountability & Management*, 20 (3) : 221-252.
- Ter Bogt, H. J. 2008. Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results—an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 24 (3) : 209-241.
- Thomson, A. M., and Perry, J. L. 2006. Collaboration processes: Inside the black box. *Public administration review*, 66 (s1) : 20-32.
- Tobin, G. A. 1999. Sustainability and community resilience: the holy grail of hazards planning?. *Global Environmental Change Part B: Environmental Hazards*, 1 (1) : 13-25.
- Torgerson, D. J., and Torgerson, C. J. 2008. Designing randomised trials in health, education and the social sciences: an introduction. Springer. (原田隆之・大島巖・津富宏・上別府圭子訳. 2010. 『ランダム化比較実験 (RCT) の設計 ヒューマンサービス, 社会科学領域における活用のために』日本評論社)
- Weiss, C. H. 1997. *Evaluation: Methods for Studying Programs and Policies*, 2nd Edition, Prentice Hall (佐々木亮監修, 前川美湖・池田満監訳. 2014. 「入門評価学

「政策プログラム研究の方法」 日本評論社) .

Wildavsky, A. 1973. If planning is everything, maybe it's nothing. *Policy sciences*, 4 (2) : 127-153.

Wildavsky, A. 1986. *Budgeting: A Comparative Theory of Budgetary Process*, 2ed revised ed. Transaction Publishers.

Widener, S. K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32 (7-8) : 757-788.

Willoughby, Katherine G. 2014. *Public Budgeting in Context: Structure, Law, Reform and Results*. Jossey-Bass.

World Bank. 2008. *Brazil Toward a More Inclusive and Effective Participatory Budget in Porto Alegre*. World Bank, Washington, D.C.