

〔論 説〕

地方自治体における予算と行政計画の緩やかな連結による マネジメント・コントロール

森 浩 気

1. はじめに

わが国の地方公共団体（以下「自治体」）は、特に2000年代以降、会計情報の活用を模索する形での、自治体経営の改革を求められてきた。これらは、NPM（New Public Management）の概念に依拠した改革と位置付けられ、それまで官庁会計の基盤となっていた現金主義ではなく、企業会計と同様に発生主義の要素を盛り込み、予算管理や業績評価等を通じたマネジメントでの活用が期待されてきた（鈴木豊，2016；松尾，2020）。

また、自治体経営における施策のマネジメントという点においては、総合計画を中心とする様々な自治体計画が策定、運用されてきた。総合計画は、基本構想（10年）、基本計画（5年）、実施計画（3年）という三層構造が自治省（当時）の研究会から提示され、1969年の地方自治法改正により各自治体に基本構想の策定が義務付けられたことで、多くの自治体で用いられてきた。その主要な役割は、自治体が抱える課題を解決するため、中長期的に取り組む事業内容を定め、体系化を図ることであった（大住，2003；新川，2003；松井，2003）。総合計画の策定方法や役割に関しては、これまで様々な議論が行われており（大塚，2017；鈴木洋昌，2019）、総合計画と予算管理を一体化する必要性について論じるものもある（青山，2015）。そのほか、「まち・ひと・しごと創生総合戦略」（以下「総合戦略」）、個別具体の施策に関する個別計画や事業計画、公共施設や地域の開発、管理に関連する施設計画や地域計画（稲沢，2019）など、様々な計画の策定が、自治体には求められてきた。

一方で、近年の自治体ではその他にも、「厳しい財政状況の下、総職員数の増加を抑制しつつ、効率的で質の高い行政を実現するため」（地方公共団体定員管理研究会，2020）の定員管理（自治体職員数の管理）が行われてきた。国から自治体に対して、1990年代半ばから定員管理への取り組みが求められ、自治体における正規職員数の削減が進んだ。しかしながら、業務の効率化が正規職員の削減に追い付かず、業務負担増による長時間労働化、最悪のケースでは過労死に至るといった問題が顕在化し（小島，2019；水戸川，2020a）、この間に増加した非正規職員が公共サービスを支える構図など、いわば改革の逆機能が指摘されている（水戸川，2020b；山縣，2020）。

これらの状況を総合すると、自治体の行政改革が進んだ帰結として、以下のような歪が生じたことを指摘できる。計画行政においては多数の「計画」が並立、さらに公会計改革なども進み、職員はその対応に忙殺されるものの、定員管理や厳正な財政面での懸念から、投入するリソースを増やす形での解決を図ることができない。すなわち、行政経営で生じ

る管理コストが増大する一方、人的資源をはじめ投入できるリソースは減ってしまい、自治体職員の業務にしわ寄せがいつてしまう。行政経営ならびに自治体職員をめぐるこうした歪については、これまでに改善の必要性が指摘されてきた（中口・環境自治体会議環境政策研究所，2013）。

以上のように、現代の自治体は、精緻化が進むマネジメント・コントロール・システム（Management Controls Systems：以下「MCS」）の利用にともない生じる管理コストに、少ない人的資源で対応しなければならない、というコンフリクトに直面しており、この点が本稿の問題意識となっている。すなわち、投入できる人的資源に限られるという制約条件下において、どのようにマネジメント・コントロール（Management Control：以下「MC」）を行うか、という課題を念頭に議論を進めていく。自治体のMCでは、企業のような営利組織とは異なり利益獲得が最終目標とならないため、ミクロ、マクロの組織として目指すところが曖昧になるおそれがある（佐藤幹，2019）。そのため、自治体におけるMCSには、組織として目標を体系化する仕組みに加え、各事業の担当課が自らの目標を達成するため自律的に取り組める仕掛けが、より重要となる。

ここまでの議論から導かれる本稿の目的は、自治体全体の戦略目標達成に向け、各事業の担当課が自律的な取り組みを行うためのMCSを、どのように設計、運用するかという点の解明である。研究目的に対し、本稿では市川市と輪島市への調査を通じて、予算と行政計画の緩やかな連結（Loose Coupling）によって、事業の担当課が目標達成に向け自律的に取り組むMCを行える可能性を見出した。

なお、本稿では横田（2018）ならびに横田・金子（2014）での議論を参考に、MCを「数値情報を中心とした情報によりマネジャーの行動を組織目標（戦略）の達成あるいは修正に導く概念」として、MCSを「MCを実行するための組織の公式的な仕組み」として、それぞれ捉える。MCならびにMCS概念の定義や範囲については、文献間での相違もあり、それ自体が今なお議論の余地が残された研究トピックである（横田，2018）。しかし、これは本稿での主題ではないため、上記の文献を参照しつつ、組織の公式的なシステムであるMCSの利用によってMCが行われる、という管理会計研究の伝統的な視座に立脚し、議論を進めることとしたい。

また、本稿の問題意識は自治体に関するイシューから得られたものであり、企業など営利目的の組織や他の非営利組織とは、いくつかの前提条件が異なることに留意されたい。松尾（2009）は、自治体の管理会計上、企業と相違が生じる点として、利益指標を持たないことによる業績の定義ならびに測定の困難性、市場の競争原理が働かないなかで資源の制約が生じることによる成果獲得への動機づけの脆弱性、政治的な意思決定の影響、議会審議が必要となることで生じる予算編成プロセスの長期化、ならびに決算のフィードバック情報としての適時性の減退、を挙げている。自治体も対象となる公会計は、企業会計と異なり、利益ならびにその獲得を目標とする概念がない。したがって、自治体での予算管理は、決算における成果目標を設定したPDCAサイクルとしての機能を必ずしも有しているわけではなく、編成段階での財務資源の配分による支出の最高限度額の規定、その後の適正な執行管理が、主たる目的となる（貝塚，2003；樫谷他，2015；高橋，2002；土居，2003；沼尾他，2017）。さらに、自治体は定員管理をはじめ行政の効率化を推し進めてきたため、MCSの設計、運用上の課題に対し、投入する資源を増やす形で解決を図ることが、

事実上不可能となっている。そのほかにも、公会計改革が進むなかでの現金主義と発生主義の両立など、自治体の MCS は、企業や他の非営利組織のそれとは大きく異なっている。本稿の問題意識ならびに知見は、これら MCS の設計、運用に関する自治体特有の制約や特性を前提として得られたものであり、企業などにも適用することも可能ではあるが、その際には慎重に解釈していくことが求められよう。

本稿の構成は、以下のとおりである。第 2 節では、わが国でこれまで行われてきた行政改革の流れの整理、ならびに自治体経営に関する管理会計研究についての文献レビューを行い、リサーチ・クエスション (RQ) を導出する。第 3 節では、ケースを通じた研究方法を述べる。第 4 節では、ケースとなる自治体における MCS の利用について記述する。第 5 節では、ケースとなる自治体において MCS がどのように設計、利用されているか、分析する。第 6 節では、研究の総括を行い、インプリケーションと今後に向けた課題を提示する。

以上は、Ahrens (2022) にて提唱された、質的調査に基づく論文 (qualitative paper) の構成に準拠している。このうち、ケースに関する事実関係の記述に絞った第 4 節と理論的な考察を行った第 5 節の両者を区分したのは、Ahrens (2022) に沿う構成であることに加え、インタビュー調査の内容確認ならびに公開の許諾を滞りなく行う必要があったためである。後者については、後述するとおり、本稿でのインタビュー調査は自治体の会計課ならびに企画課に行っており、それぞれへの内容確認が必要であったうえ、その依頼時は新型コロナウイルス感染症のパンデミックにより、自治体職員の業務状況が懸念されるタイミングであった。そのため、インタビュー対象者が内容確認を行う際の負担を考慮し、上記の構成とした。

2. 研究の背景と枠組み

2.1 わが国における行政改革の流れと歪

わが国では、特に 1990 年代以降、国が旗振り役となる形で、自治体の様々な行政改革が推進されてきた。その中でも本項では、定員管理、会計情報の活用、計画行政の改革という 3 つの潮流に着目し、それら一連の取り組みと、結果として生じてきた歪について整理する。

2.1.1 定員管理

自治体における定員管理、すなわち人件費削減を目的とした職員数の適正化は、後述する公会計改革に先んじる形で行われてきたが、現在その成果と逆機能が表れている。1994 年の「地方公共団体における行政改革推進のための指針」をはじめとして、自治体には定員管理への取り組みが働きかけられ、全国における自治体の正規職員数は、1994 年の約 328 万 2 千人をピークに、2015 年ごろには約 280 万人となり、50 万人あまりが削減された。一方で、非正規職員の合計数は、2005 年の約 45 万 5000 人から、2016 年には約 64 万人へと増加した (総務省, 2017)。すなわち、わが国全体では自治体における非正規職員の割合が 20% に迫り、一部自治体では 50% を超えている⁽¹⁾⁽²⁾。このように増加する非正規職員の不安定な雇用形態、ならびに事業の民間委託推進を背景として、行政サービスの

質の低下が指摘されてきた (小尾, 2020; 戸室, 2020)。この問題を正規職員がフォローしようとしたところ, 今度は彼らの負担が増大し, 残業時間増加 (小島, 2019), 過労自殺 (水戸川, 2020a) など, 重大な労働問題を引き起こしてしまった。

以上より, わが国の自治体では総体的に, 定員管理の成果が表れる一方, 業務効率化で得られる効用を正規職員の負担が上回っており, 人的資源の余剰は少ないと考えられる。

2.1.2 会計情報の活用

さらなる自治体改革として, 複式簿記や発生主義など, 企業会計の原理を取り入れ活用しようというものがああり, 主に公会計改革と行政評価という 2 つの取り組みが挙げられる。

公会計改革は, 企業会計の原理を公会計に取り入れ, 発生主義に基づく財務書類の作成や公開を行い, 自治体経営に役立てようとするものである。2001 年に提示された「総務省方式」が端緒となり (山浦, 2016), 現在は 2015 年に提示された「統一的な基準」に則り, 自治体では財務諸表を作成している。一方で, 現実にはこれまで用いられてきた現金主義も残っており, 発生主義と併存している (松尾, 2020)。

行政評価は, 予算管理や中期の財政計画, 各種計画とのリンクが想定された評価活動であり, 事業の達成状況を評価し PDCA サイクルに役立てる事務事業評価が主流である (稲沢, 2019)。1990 年代後半から一部の自治体で行われるようになり (稲沢, 2019), 2000 年に閣議決定された「行政改革大綱」により, 一層の取り組みが促された (松尾, 2020)。行政評価推進の背景としては, 自治体の財政危機, 不祥事による行政への信頼欠如, 地方分権の推進などが挙げられ, 評価活動を通じて住民のニーズに答えていくこと, 限られた資源の中でより高い成果を得ることが期待された (田淵, 1999; 松尾, 2009)。

しかしながら, 当初期待された企業会計の原理に基づく会計情報の活用や行政評価は, 自治体でなかなか進んでいない (総務省, 2015; 山浦, 2016; 松尾, 2020)。その理由として, マネジメント上の管理コストや, 増加する業務量に対し投下すべき人的資源の不足といった, ボトルネックの存在が示唆されている (保木本・松尾, 2020; 堀北他, 2010; 松尾, 2020)。

2.1.3 計画行政

予算とならび自治体の MCS となり得るのが, 各種の「計画」であり, 定員管理や公会計改革等に加え, 計画行政の整備も行政改革の対象となってきた。

計画行政の中心に位置づけられるのが, 総合計画である。1966 年に旧自治省から委託を受けた「市町村計画策定方法研究会」が作成した報告書にて, 基本構想 (10 年) で長期的な視点から地域の将来目標とビジョンを示し, 基本計画 (5 年) で中期的な視点から事業を体系化し, 実施計画 (3 年) で短期的な視点から事業の詳細な検討や資源配分およびその調整を行う, 三層構造が提示された (斎藤, 1994)。1969 年の地方自治法改正で各自治体に義務付けられたのは基本構想の策定のみだったが, 旧自治省が指導する形で, 三層構造の総合計画が普及してきた (神原, 2015)。基本構想の策定義務は 2011 年になくなったものの, 総合計画は現在に至るまで, 多くの自治体で用いられている (大塚, 2017; 鈴木洋昌, 2019)。

また, 自治体はその他にも, 様々な計画を策定している。たとえば, 2014 年に策定さ

れた「まち・ひと・しごと創生法」に基づく総合戦略は、雇用創出や結婚・出産・子育て支援などを通じた地方創生を目的としている。自治体は、国や都道府県の作成する総合戦略を「勘案して」個別に計画を策定する努力義務が課せられ、数値目標を伴った「客観的な指標」を設定、すなわち KPI マネジメントを行うよう定められた（松井，2017）。他にも、道路整備や下水道整備といったインフラ関連の事業計画，施設計画，一定の圏域を対象とした地域計画（稲沢，2019），自然災害に対応する国土強靱化計画，環境基本計画など，自治体が策定する計画は，枚挙に遑がない。

以上のように，自治体では多くの計画が並立しており，それらのマネジメントが自治体職員の疲弊につながると指摘されてきた（中口・環境自治体会議環境政策研究所，2013）。そういった現実も踏まえ，予算管理や各種計画との関係性をあらためて整理し，総合計画を見直すための提言が示されている（一條，2020；鈴木洋昌，2019；玉村，2014；玉村編著，2021）。

なお，これらの行政計画のうち複数について，MCSとして位置づけられる可能性がある。MCは組織全体での目標達成につながる概念として捉えられるが，自治体経営においては，総合計画の実施計画と予算との連結に加え，重要な事業に関する個別具体的な計画，ないし事業の評価を行うシステムまでを，この枠組みに紐づけることが可能である（大住，2003；佐藤幹，2019；松井，2003）。ただし，同一名称の計画であっても，それらは自治体ごとに異なる機能を有している可能性がある。たとえば，松井（2003）は，行政評価システムの導入の有無や総合計画との連携について，自治体間で相違があることを明らかにしている。したがって，計画行政のなかでどの計画がMCSに該当するかという点については，自治体ごとに慎重に解釈しなければならない。本稿の考察では，この点を踏まえた議論を行う。

なお，行政計画は3年ないし5年のタイムスパンで設計，運用されるものもあるが，これらもMCSとして捉えられる可能性がある。管理会計研究で扱われることが多いのは，予算など1年単位で利用されるMCSである。一方で，企業を対象とした管理会計研究では，1年を超えるタイムスパンで設計，運用される中期的な経営計画も研究対象になっており（加登他，2007；堀井，2021；横田他，2018；横田・鬼塚，2020等），それらをMCSとして明確に位置付けた研究もある（福嶋他，2018；中川，2021）。本稿で示したMCSないしMCの概念定義に基づけば，特定の行政計画がMCSとして捉えられるか否かは，目標管理を行うタイムスパンではなく，数値目標に対する取り組みを考慮して設計され，それが実際に運用されているか，といった基準によって判断されよう。

ただし，事業目標の設定や成果の検証を1年単位で行っているか，それを超えるタイムスパンで行っているかという点は，該当する行政計画がMCSとしてどの程度機能しているか，という度数（degree）に関わってくる可能性がある。櫻井（2019）は，企業の中期的な計画に期待される役割のひとつとして，予算管理や，同様のスパンで運用される目標管理制度，事業アセスメントなどに関連した展開を挙げている。翻って，自治体の予算管理は，企業と同様に1年単位で行われる。したがって，行政計画でも同様に1年単位での目標設定や成果検証がなされるのであれば，モニタリングの頻度という点において，予算管理と同程度ということになる。その際，行政計画と予算管理の間に何らかの関連があるならば，そうでない場合と比べ，櫻井（2019）で挙げられた観点から，MCSとしてよ

り機能している、と解釈できよう。

2.2 自治体経営に関する管理会計研究からの知見

前項で述べた状況にある自治体経営について、本項では、管理会計研究からはどのような知見が明らかになっているか、整理する。なお、わが国の自治体経営に関する研究に加え、必要に応じて海外の研究も参照する。

まず、会計情報を用い、精緻なMCを行うことによる効果が、明らかになっている。具体的には、公会計情報や行政評価情報の利用(目時・妹尾, 2012)、状況に応じた業績評価情報の診断的ならびにインタラクティブ(Simons, 1995)な利用(大浦・松尾, 2017)、前年度からの変動が大きい際のタイトな予算管理(Johansson and Siverbo, 2014)、業績評価システムの契約可能性(contractibility)(Speklé and Verbeeten, 2014)、業績指標の質(目時, 2018)といった独立変数が、組織のパフォーマンスや協働といった従属変数に、正の影響を与えたとの分析結果が示されてきた。

つぎに、管理コストや人員削減といった制約条件が存在し、自治体の円滑なMCを阻害し得る可能性が、示されている。行政評価情報の活用では、導入サポートやインタラクティブ・ネットワーク(Simons, 2005)など、人的資源を必要とする取り組みが促進要因となるが(松尾, 2009)、これらに伴う職員の業務負担が懸念されている(堀北他, 2010; 松尾, 2009)。また、発生主義に基づく会計情報の利用においても、同様の指摘がなされている(松尾, 2020)。たとえば、わが国の公共施設は、全体に老朽化傾向が見られ、補修を重ね、耐用年数を超えた利用が常態化している(総務省, 2012)。このような場合、固定資産台帳の情報に基づき単純に算出した減価償却費の情報では、MCでの利用が困難となってしまう(保木本・松尾, 2020)。減価償却費の正確な情報を得るためには、ライフサイクルコストの視点を用いたマネジメントが必要となるが、そのためには管理コストの増大は免れない。このほか、そもそも職員数の減少は、コスト削減やパフォーマンス向上につながらないとの指摘もある(Hood and Dixon, 2016)。

最後に、自治体が会計情報を利用するなかで、上述した管理コストの課題に対応し、管理会計システムを簡素化する動きが観察されている。具体的には、活動基準原価計算の全庁的な展開から一部部署での重点的な実施への変更(松尾, 2015)、上部機関がモニタリングする公共施設のKPI数の削減(Abdullah et al., 2018)といった事例である。企業での事例(谷編著, 2004)と同様、自治体においても、管理会計システムが必ずしも導入時のまま運用されるのではなく、管理可能な形となって定着に至る可能性が高いといえよう。

2.3 残された課題に基づくリサーチ・クエスションの導出

ここまでの文献レビューを踏まえ、本項では実務(本節第1項)と研究(本節第2項)、双方の課題を対応させる形で、本稿で検討するRQを導出する。

まず、自治体が直面している実務面での課題は、国の要請のもとMCSの精緻化が進んでいるものの、それによって増加する管理コストに対し、少ない人的資源で対応しなければならない、というコンフリクトへの対応である。原則として、MCSを精緻化し最適な形を目指す、時間や人的資源を含む組織のリソースの投入が必要となる(Davila et al., 2009; Guenther and Heinicke, 2019; 福田, 2019)。しかし、定員管理を進めてきた

自治体の状況を踏まえると、MCSの設計、運用にさらなる人的資源を投入する、いわば量的な方法によって管理コストを吸収する形での課題解決は、現実的ではない。本節第1項で述べたとおり、一連の行政改革が法令や総務省の通達によって全国的に展開されてきたという背景に加え、第2項で挙げた先行研究での調査結果を踏まえると、わが国の多くの自治体は、このコンフリクトに直面していると考えられる。このコンフリクトを低減できないと、会計情報にもとづくマネジメント（鈴木豊，2016）、行政計画による施策の体系化ならびに進捗管理（西寺，2014）といったMCSの機能が損なわれ、円滑なMCが阻害されてしまう。

そして、上述したコンフリクトへ対応する形で、MCSをどのように設計、運用するかという点の解明が、まさに研究面での課題でもある。会計情報を活用し精緻なMCを行うことでの効果を示した研究成果が蓄積されており、この点は公会計改革や計画行政の整備といった行政改革での志向と一致する。一方で、その効果を得るためには人的資源の投入が通常求められるが、実際には定員管理による職員数の削減や職員の疲弊が進んでいる。つまり、自治体のMCにおいてこの二律背反的な問題をどう解決し、かつ成果を上げていくか、という課題が残されている。

この研究課題に対し、自治体経営での管理会計システムの簡素化に関する一連の研究群は、重要な示唆を与えるものの、まだ十分な解を示しているとはいえない。自治体のMCにおいては、事業単位での予算管理や目標設定を行うことが多く（佐藤幹，2014；2019；堀北他，2010）、それらの成果について担当課が責任を負うことになる。言い換えれば、ひとつの課が複数の事業に対して責任を負うことが多い。すなわち、組織構造の面でも事業単位の面でも、組織の多様なパフォーマンスがMCの対象となる。さらに、現実には第4節で述べたとおり、ひとつの事業に対し主たる担当課の他にも、複数の課が関与することもある。このような複雑な状況下で、MCSを単純に簡素化し一部の機能をそぎ落とすだけでは、上述した二律背反的な問題を十分に解決できない可能性があるうえ、自治体全体で得られるはずのMCS精緻化にともなう効果の低減にもつながってしまう。したがって、先行研究の成果に、新たな知見を加える必要がある。

ここまでの議論から、自治体経営においては、MCSをもとに事業の担当課が目標達成に向け自律的に取り組む重要性を指摘できよう。これまでの管理会計研究において、組織の自律性（autonomy）は、特にミドルマネジャー以下の組織成員が自ら意思決定を行い行動する概念として捉えられてきた（Ezzamel, 1990；Grabner et al., 2022；Van der Hauwert et al., 2021；諸藤，2013；横田，2005）。自治体における人的資源の制約を考慮すると、財政課や企画課といったいわゆる管理部門にあたる課が、事業に関するひとつひとつの目標設定から、日々の行動や結果まで細かくモニタリングし関与していくMCSの設計は、現実的ではない。したがって、自治体においては、目標の設定や計画の実行、修正に、事業の担当課が自律的に取り組む形でMCを行うのが重要だと考えられる。実際に、組織資源の投入については財政面でも制約があり、そのなかで自律的な自治体経営を実現するためのMCS設計が求められる、との指摘がある（大住，2007）。

総括すると、残された研究課題として、自治体全体の戦略目標達成に向け、各事業の担当課が自律的な取り組みを行うためのMCSを、どのように設計、運用するかという点の解明が挙げられる。自治体経営に企業会計の原理が導入されることで、発生主義に基づく

コストを把握し、合理化を図ることが期待されている(山浦, 2016)。言い換えれば、企業会計の原理に基づく情報から自治体が戦略目標を設定し、その達成に向けた経営活動、すなわちMCを行うことへの期待を意味しており、一例として、減価償却費の把握による公共施設のマネジメント(保木本・松尾, 2020)が挙げられよう。さらに踏み込めば、自治体は、広範な事業を行うそれぞれの担当課に対し、組織全体の戦略目標と個々の事業との結びつきを示し、個別の目標達成へ自律的に取り組めるよう、MCSを設計、運用していく。一方で、自治体経営の特徴として、人的資源の制約を背景とした管理コストが発生し円滑なMCを阻害する可能性の高さ、その影響の大きさを指摘できる。すなわち、多くの自治体は、担当課の自律を促すMCの実行と、管理コストの発生との間で生じるコンフリクトに直面し、これを緩和しなければならない。

したがって、「組織資源の制約がある条件下で、自治体がどのようにMCSを設計、運用することで、戦略目標達成につながる自律的なMCを実現できるか」を、RQとして設定する。

3. 研究方法

本稿のRQを解明するため、インタビュー調査を中心とした探索的なケース・スタディを行う。本稿では、自治体のMCSがどのように設計、利用されるかというメカニズムの解明を目指しており、定性調査に基づく研究が適している(Yin, 2014)。また、同一名称の計画について、自治体ごとに異なる機能を果たしている可能性も否定できない。したがって、これらの機能をよりの確に捉えるため、MCSを特定する形での質問票調査ではなく、実際に個々の自治体が予算や計画をどのように利用しているか、インタビュー調査を通じて観察していく。そして、それらの結果をもとに、RQの解明につながるMCSのメカニズムを探索的に明らかにする。

調査サイトは、千葉縣市川市と、石川県輪島市である。市川市が東京都に隣接する人口約480,000人の自治体であるのに対し、輪島市は北陸地方に位置する人口約25,000人の自治体である。人口の推移については、市川市が現在まで微増傾向にあるのに対し、輪島市は1950年の約60,000人(2006年に合併した旧輪島市と旧門前町の合計)をピークに減少を続けている。地理、規模、コンテクストの異なる2つの自治体をそれぞれ調査し、共通点や相違点を見出すことで、RQの解明や今後の研究に向けたインプリケーション導出を目指す。

市川市と輪島市という2つの自治体を調査することには、3つの環境要因について自治体ごとに多様性があり、それらがMCSの設計や運用に影響するという現実に鑑み、ケースの分析を通じて得られる本稿の知見が、どの程度他の自治体に適用可能であるかどうか、検討できるようになるという意義がある。

自治体ごとに多様性のある環境要因とは、第一に、地理的特性である。たとえば、海に面した自治体では港湾整備や津波対策、雪の多い自治体では除雪対策などといったように、自治体の予算配分や重視すべき事業は、地理的特性によって大きく変わってしまう。実際に、後述するとおり、市川市と輪島市では、地理的特性が予算編成は事業内容に影響を与えていた。

第二に、自治体の規模である。たとえば、総合計画の構成や、基本計画における施策への数値目標の設定状況、成果報酬型指定管理者制度の導入状況は、自治体の規模によって相違がある（三菱UFJリサーチ&コンサルタント，2017）。企業経営において、組織規模によるMCの相違が明らかになっていることから（Chenhall，2007；福島，2011等）、本稿における自治体の分析でも無視できない環境要因だといえよう。なお、自治体の規模という概念を操作化するならば、人口と職員数という2つの操作変数が想定されるが、両者は高い相関関係にあることが明らかになっている（地方公共団体定員管理研究会，2020）。

第三に、コンテキストである。佐藤徹（2013）は、実施計画における事業選択の際、首長の政策実現、将来のまちづくり、施策実現への寄与など、さまざまな要素が基準となっていることを明らかにした。また、災害復旧や教育機関の設置、施設の更新など、事業の予算額を大きく左右する要因も多様である⁽³⁾。したがって、自治体固有のコンテキストがMCに影響するという前提を踏まえ、これらが異なる2つの自治体を調査して、なお共通する知見を得られれば、それらは他の自治体にも適用できる可能性があるといえよう。

両市への調査は、予算の編成を担う財政課と、総合計画をはじめとする計画行政を担う企画課の担当者に依頼した。市川市のインタビュー調査は、2019年11月22日に、企画課の職員2名に対し1時間、財政課の職員4名に対し1時間、それぞれ実施した。輪島市のインタビュー調査は、2020年2月18日に、企画課長と財政課長、そして市議会議員1名の3名に対し、3時間実施した。調査には半構造化インタビューを採用し、事前に主要な質問項目を送付したところ、輪島市では回答の要点まとめたレジюмеを受け取った。また、両市から調査内容に関連する公表資料の提供を受け、それらを参照しながらインタビューを行った。インタビューは複数の研究者で実施し、許可を得て録音のうえ、すべて文字に書き起こした。本稿に記載する内容については、インタビュー対象者にEメールにて送付し、内容に誤りがないことを確認している。なお、本稿に記載する両市の情報は、すべて調査時点のものである。

また、上述したインタビュー対象者より、本稿における知見はMCSを設計する側への調査から得られた情報に基づくものであることに、留意されたい。本稿のようなMCの機能に係る研究では、MCSを設計する企画課や会計課からMCSの設計ならびに運用をどのように行っているかという情報を得て、つづいてMCSを利用する各事業の担当課から前者の情報を検証するのが、インタビュー調査ならびに分析の理想的なプロセスといえよう。しかし、2019年末から2020年初頭にかけて行った本稿でのインタビュー調査の直後、新型コロナウイルス感染症のパンデミックが発生した。その結果、パンデミックの発生直後には対面でのインタビューが不可能となったうえ、その後も長期にわたり全国的に自治体職員の業務量が増加する事態となってしまったことから⁽⁴⁾、筆者ならびに共同でインタビューを実施した研究者の判断で、追加調査の実施を控えた。一方で、企画課ならびに会計課を対象としたインタビュー調査でも、MCSの設計から運用までを考慮する形で質問、議論を行い、多くの情報を得ることができた。さらに、当初の調査から時間が経過しすぎると、MCSの設計、運用に関する大きな変更が生じる可能性や、インタビュー対象者の部署変更等により、調査から得られた貴重な情報に関する内容確認、公開の許諾についての依頼が困難となってしまうおそれがあった。したがって、本稿では、事業の担当課にイ

インタビューを実施できなかったことについて、研究上の限界として認識しつつ、企画課ならびに会計課などから得た調査時点での情報をもとに、分析、考察を行うこととした。

本稿の執筆に至る一連の研究活動は、Ahrens (2022) が提示した、質的調査に基づく論文における3つの構成要素を組み合わせる形で進めていった。3つの構成要素とは、インタビュー調査から得られた情報 (data: データ)、理論的命題 (theory: 理論)、何らかの問題意識や研究動機などに基づくデータと理論の結合に向けた視座 (issue: イシュー) である。Ahrens (2022, p. 3) は、これら構成要素のうちどこから研究活動を始めても良いが、それぞれを組み合わせ表現していくことで、価値ある研究アイデアから実際に論文を執筆することができるとしている。この議論の前提として、質的調査によって得られた情報を、理論や先行研究と突合し、対話を繰り返すことで研究から得られた知見の妥当性を高めていく必要性は、以前から指摘されていた (Ahrens and Chapman, 2006; Lukka and Modell, 2010)。Ahrens (2022) の提示した3つの構成要素によって、研究者が質的調査に基づく分析の妥当性を高めていくなかで、研究プロセスを体系化することが可能になるといえる。本稿の執筆に至る研究活動では、まず行政改革の歴史や管理会計の研究などからイシューを特定し、つぎにそのイシューに基づくインタビュー調査からデータを収集し、そのうえでデータを解釈するなかで理論的検討やイシューの整理を繰り返すことで、最終的な知見を見出した。

4. ケース

本節では、市川市と輪島市におけるMCについて、予算管理と計画行政の観点から、それぞれ記述する。なお、両者は以下に述べる人的資源の制約から、MCにかける管理コストを大幅に増やすことは困難だと考えられ、本稿で問題意識とするコンフリクトと向き合う自治体といえる。市川市は、1998年の「定員適正化計画」を皮切りに定員管理を推し進めた結果、1998年には4,000人を超えていた正規職員数が、2012年には3,200人台となった。この間、1999年度と2000年度に職員の新規採用を見送るなど (市川市行政改革推進課, 2005)、積極的な施策も展開した。その後は、職員数ならびに人件費を「増やさない」ことを目標として掲げており (市川市行政改革推進課, 2014)、2020年時点の正規職員数は3,135人である。輪島市は、上述したとおり人口減少に直面している自治体であり、正規職員数は300人程度で維持されている。

なお、本節の記述は、インタビュー調査で得られた情報に基づくものである。一方で、インタビュー時には、複数の公表資料を参照しながら、記載されている情報の確認に加え、さらなる説明を受けた。すなわち、資料に記載され公表されている情報と、インタビュー調査によってMCSの設計や運用に関するさらなる説明から得られた情報は、強く凝着している。そのため、本節の執筆にあたっては、両者を突合して情報を整理しており、情報のソースを厳格に区別することは行っていない。関連する公表資料や会議体の名称は、本文内に明記した。

用語に関する補足として、本節から第5節第2項までは、事業の「所管課」という語を用いるが、これは本稿のRQにおける「担当課」と同じ意である。本稿の調査では、インタビュー対象者が「所管課」という表現を用いており、部分的にこの表現を採用すること

で、内容確認依頼の際に誤解が生じる余地を排除すること、それぞれのケースについて考察する際にインタビュー内容との照会が可能となることを企図している。一方で、先行研究では「担当課」という表現が用いられており（佐藤徹，2013；松尾，2020），文献レビューや研究デザインに関わる第3節以前，ならびに研究の総括にあたる第5節以降では，こちらを踏襲する。

4.1 市川市のケース

市川市の予算編成においては，まず，財政課が「中期財政見通し」を推計する。これは，今後3年程度の歳入と歳出の合計金額を推計するものであり，両者の差である財源不足額をもとに，予算編成方針が示される。

つぎに，予算編成方針ならびにその詳細を記載した見積り要領が，財政部長から各部長への説明の後，10月上旬の予算編成説明会を通じて，正式に各課や担当者へ伝達される。担当部局は，施設の維持管理費，インフラ設備の維持管理費，公債費など，必ず発生する経常的経費について1週間程度で，その他の政策的経費について2週間程度で，予算の見積りを提出する。それを受けて，財政課と担当部局との間で調整を行い，12月中旬には取りまとめたものを市長・副市長に報告する。市長・副市長が査定を行い，12月下旬に財政部長通知として，各部局に予算が伝えられる。ただ，これで予算案が確定するわけではなく，翌年の1月に各部局が事業予算の増加ないし復活の要求を行い，それらについて市長・副市長による査定を経た後，1月下旬に最終的な当初予算案が確定する。

なお，予算編成説明会では，財政課からの資料に加え，企画課が作成した「重点施策」に関する資料が配布され，各部局はその方針をもとに予算の見積りを行う。重点施策は，後述するとおり総合計画の基本計画に紐づく形で提示されており，これも踏まえた各部局からの予算要求に対し，財政課との調整が行われる。これら予算編成のプロセスに際しては，後述する重点事業の数値目標に対する実績値が，参照可能となっている。

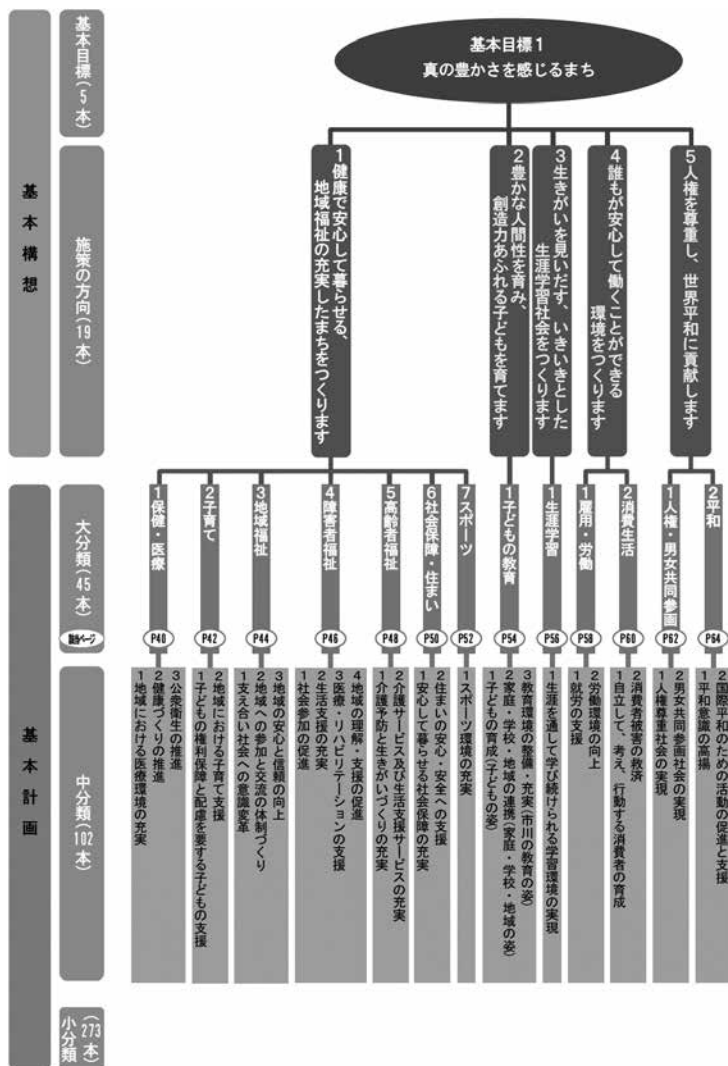
予算の執行状況については，公表する決算書に加え，「総合評価書」で検証が行われるが，後者は総合計画の一部であるため，下記にて詳述する。

続いて，市川市の計画行政について記述する。市川市の総合計画は，2000年12月に市議会の議決を経て定められたもので，2001年から2025年までの概ね25年間を対象としている。この中では，2025年の将来都市像を定めた基本構想のもと，計画期間10年の基本計画，同3年の実施計画が紐づく形となっている。このうち2011年から2020年までの第二次基本計画では，2014年度から2016年度までが第二次実施計画，2017年度から2019年度までが第三次実施計画となっており，これらの期間が本稿での調査対象となる。

基本構想，基本計画，実施計画は，総合計画のビジョンといえる大きな目標から，それを細分化する形で作成され，各事業が紐づけられている。基本構想では，5つの「基本目標」に紐づく形で，19の「施策の方向」が定められている。基本計画では，施策の方向に紐づく形で45の施策の「大分類」が，それらに紐づく形で102の「中分類」が設定されており，個々の事業は273の「小分類」として，さらにその下に紐づけられている（図表1）。

こうして長期構想といえる基本計画から体系化された個々の事業のなかから，実施計画における「重点事業」と「基礎的事業」が選定される。第三次実施計画の重点事業には，

図表1：市川市総合計画の第二次実施計画における施策の展開



出所：市川市 (2011, p. 26)

第二次実施計画の総合評価を取りまとめる際に行った市民意向調査（市民を対象としたアンケート調査）の結果に基づき、優先度の高い事業や、満足度を高めていく必要があるとされた50の事業が選定された。基礎的事业は、市民に施策の取り組みを伝える必要がある事業が選定された。

このなかで、事業費ならびにKPIの数値目標を設定し、マネジメントを行うのは、重点事業である。重点事業の成果を測るKPIは、所管課が各事業の実情に応じて指標を設定する。そして、事業費とKPIの双方について、実施計画の対象となる3年間の各年度の目標値を所管課が設定し、最終的には企画課との調整を経て決定される。第三次実施計画を策定する際には、適切な評価を行うために、数値が「上がる」目標を設定するよう、

企画課から各課に呼びかけた。KPI とする指標ならびに目標値の水準については、所管課からの提案が尊重される。ただし、3年間の中途で見直しを行わないことから、企画課にて集約した段階で、高すぎる、ないし低すぎると考えられる数値について、調整を行う。

なお、実施計画では、事業費やKPIの目標値のみならず、より具体的な「年度ごとの事業内容」が挙げられ、総合評価書ではその実施結果も記載される。年度ごとの事業内容として記載される各活動には、たとえば「健康教室の実施数」など具体的な数値目標を伴う項目もあり、これらは最終的な目標である事業費やKPIの目標値に対する、先行指標としての役割を果たしているともいえよう。したがって、実施計画は単なるアウトカムの設定や検証のみならず、各年度の期中におけるプロセス管理で利用することも可能である。ただし、事業内容欄に記載されている項目の数や具体性については、重点事業の間でもばらつきがある。実施計画のプロセス管理における利用には、予測可能性など各事業の特性も影響を与えているものと考えられる。

第二次実施計画の評価は、外部の有識者を交えた市の総合計画審議会を通じて、2016年10月ごろまで行い、そこから提示された重点事業の数値目標は、12月に所管課が設定、報告した。その後、年明けにかけて調整を行い、2017年2月に審議会から市長への答申が行われた。

重点事業の予算要求については、上述した予算編成のプロセスのなかで所管課から財政課へ他の事業と同様に行い、基本的に企画課が関与することはない。また、予算の要求は、事業費をさらに細分化した「経常的経費」や「政策的経費」という単位で行われる。事業費の見積りに際して人件費を考慮する場合は、職員個人の実際の賃金をすべて反映するのは困難なことや、間接費の算出が複雑になることから、「1人あたり〇〇円」といった概算を利用している。また、複数の課が携わる複合施設については、費用の按分が必要となる。したがって、実施計画において所管課が行う事業費の見積りと、財政的な予算要求とは、対象とする範囲が完全に一致するわけではない。

重点事業の実績、すなわち各年度の事業費計画額に対する決算額、ならびにKPI目標値に対する実績値については、6月ごろに企画課が集約し、目標値を実績値で除する形でA～Dの4段階評価を行う。具体的には、単年度の計画額ならびに目標値に対し、決算額ならびに実績値が90%以上となればA、80%以上90%未満がB、70%以上80%未満がB、70%未満がDとなる。なお、事業費の評価は、計画の金額に対する実績額、すなわち執行率で評価されることから、たとえば計画を超える金額が執行された場合は、最高評価のAがつくことになる。

これらの実績値は、事業の内容とともに決算書にも記載され、翌年度に向けた予算編成の際に財政課や担当者が参照し、予算額を調整、決定するうえでの判断材料にできるようになっている。また、総合計画審議会でも共有され、資料として一般にも公開される。ただし、実施計画の数値目標自体は、3年間のなかで見直しを行わないため、目標の設定時から状況変化が起これ、短期的な目標値として適切な水準ではなくなる事例があることが、認識されている。一方で、目標値を毎年見直すことについては、現在行っている予算、決算や各種計画の作成、報告に加え、さらなる負荷を所管課にかけることへの懸念があり、現時点では行っていない。

3年間の実施計画が終了した際には、上述した事業費と数値目標に、市民意向調査の結

図表2：市川市実施計画における重点事業の評価の事例

22 道路・交通				
▷▷▷重点事業				
中分類	環境負荷を低減し都市機能を向上させる道路交通			
小分類	都市計画道路の整備			
事業名 (所管部署)	32 都市計画道路 3・4・12号整備事業 (道路交通部 道路建設課)		重点	制度区分 法定事業 (任意)
事業概要	外環道路に接続する都市計画道路 3・4・12号北国分線の未整備区間と交差点改良区間を含めた約 400mの整備を進める。			
年度ごとの事業内容	計画	平成 29 年度 ○道路用地取得等 ・取得面積 1,695.89 m ² ・不動産鑑定 11 件 ・公共囑託登記 1 件 ○整備工事 ・管理権設置工事 ○設計・調査業務 ・道路詳細設計 ・地質・土質調査 ・家屋等補償調査 (10 件) ・補償説明業務	平成 30 年度 ○道路用地取得等 ・取得面積 1,014.17 m ² ○整備工事 ・仮設道路 (迂回道路) 工事 ○設計・調査業務 ・家屋等補償調査 ・補償説明業務	令和元年度 ○道路用地取得等 ・取得面積 1,335.71 m ² ○整備工事 ・ボックスカルバート築造工事 ○設計・調査業務 ・家屋等補償調査
	実績	○道路用地取得等 ・取得面積 744.29 m ² ・不動産鑑定 6 件 ・公共囑託登記 次年度繰越 ○整備工事 ・管理権等設置工事 1 件 ・事業用地管理工事 1 件 ○設計・調査業務 ・道路詳細設計 ・家屋等補償調査 (8 件) ・権利者追跡調査	○道路用地取得等 ・取得面積 2,170.23 m ² ○整備工事 ・階段設置工事 1 件 ・事業用地管理工事 1 件 ○設計・調査業務 ・家屋等事前調査 ・補償説明業務	○道路用地取得等 ・取得面積 2274.02 m ² ○整備工事 ・函渠築造工事 1 件 ・道路築造工事 2 件 ・既設管渠移設等工事 1 件 ○設計・調査業務 ・交差点改良等詳細設計
事業費	計画	259,176 千円	503,705 千円	469,415 千円
	実績	324,511 千円	526,652 千円	551,574 千円
数値目標等	各年度に計画した道路用地取得面積に対する進捗率 (年度末)			
	計画	100%	100%	100%
達成状況等	■数値目標等比較 (3年間の実績計) / (3年間の計画数値目標計) A (428%) / (300%) × 100 = 143 点			
	■事業費比較 (3年間の実績計) / (3年間の計画事業費計) A (1,402,737) 千円 / (1,232,296) 千円 = 113.8%			

出所：市川市 (2020, p.74)

果を加え、それぞれについて3年間すべての数値を分母および分子とし、総括的なA～Dの4段階評価（基準値は単年度の評価と同様）が行われ、報告書「総合評価書」としてまとめられたうえで、公表される（図表2）。

以上より、市川市での予算管理と総合計画は、システムとして一体化こそしていないが、間接的には関連しているといえよう。重点事業を担当する所管課では、実施計画で見積もった3年間の事業費について、各年度の予算編成プロセスを通じて、その必要性を示し確保することが求められる。そして、事業費を確保、執行できたか否か、それによってKPIの目標値を達成できたか否かという結果は、決算書や実施計画の総合評価書で集約、公開される。したがって、重点事業を担当する所管課は、実施計画で掲げた目標の達成、そのための事業の運営や改善について、予算管理を通じても動機づけられることとなる。

なお、市川市の企画課では総合戦略の策定も行っているが、人口推移の予測を踏まえた特定の施策に関する戦略計画として位置付けられており、総合計画のように組織全体に展開する制度にはなっていない。主要な施策については、KPIおよび5年後の数値目標が定められており、該当する担当課では中長期的な目標となっていることがうかがえる。一方で、施策に紐づけられる個別具体的な重点事業の数値目標については、現状維持としている項目も多い。したがって、総合計画における実施計画とは、行政組織全体における位置づけや重要性が異なるといえよう。

4.2 輪島市のケース

輪島市の予算編成においては、予算編成説明会が10月に開催され、各課での見積りが始まる。11月に各課が要求書を提出し、それを受けた財政課では、3段階での査定を行う。提出された要求書の確認作業を実施しつつ、第1次の査定として、各課に対するヒアリングを担当者ベースで行い、施策に関する状況を把握し調整する。第2次の査定として、12月に部課長に対するヒアリングを行い、予算計上が過大な部分や、政策的により深く検討すべき点を洗い出し、数値の修正を行う。第3次の査定として、部課長ヒアリングの結果や、市内の課題、市政懇談会、政党、各種団体等からの要望を踏まえた最終調整、確認を、財政課内で行う。こうして編成された予算案は、1月中旬の市長裁定を経て内示され、3月に議会での審議に諮られる。

輪島市の予算編成では、地理的な特徴を踏まえたインフラ整備について、実情を踏まえた対応が求められる。輪島市は、離島を含め約80kmの海岸線を有する一方、固定資産税の対象となる地目別面積のうち約6割を山林が、約3割を田畑が占める。海については漁港や海岸の管理、山林については森林の整備やイノシシの駆除、それらをつなぐ道路については除雪対策、さらに各所での災害を考慮した防災施設整備など、必要となるインフラ整備は多岐にわたる。予算編成にあたっては、各種施設の実情にあわせて見積りを行うほか、これらの事業に国の補助金を紐づける作業も行う。また、各施設の耐用年数を重視する一方、現実には耐用年数を迎えたすべての設備について即時更新を行うのは困難であり、補修を行い継続利用することが多い。

予算の執行については、財政健全化に関する指標を重視しつつ（財政の健全性を確保しながら）、予算が不足する場合には補正予算や予備費で対応し、最終的には決算書で実績を集計する。その際、翌年度以降の予算要求や住民への説明に向け、後述する「主要な施

策の成果についての説明書」とリンクする形で、各課は当該年度の予算をもとにした事業の実績について、説明を求められる。

予算管理の主な課題として、主に2つの点が認識されている。第一に、複数の課に関わる事業の実施内容が年度内に変更され、補正対応を行う際の調整である。期中に事業実施内容の変更が必要となった際には、認められる範囲での予算流用、ないし補正予算によって対応することになる。その際、住民ニーズが多様化する中、事業の主管課のみならず複数の課での協議が求められるケースもあり、調整を進めていくうえで困難に直面することがある。第二に、複数の施設について、包括して事業者と契約（発注）した際の、公会計に対応する情報整理である。たとえば、事業者とのひとつの契約の中に複数の道路路線が含まれるケースでは、それぞれについて固定資産台帳上の価額への充当や、補助金との紐づけ、さらに減価償却費の算出が必要となり、複合施設に対する整備費と同様、これらの情報整理に時間を要してしまう。

続いて、輪島市の計画行政について述べる。輪島市における総合計画は、2007年に策定された「第1次総合計画」に始まり、その後2017年度からの10年間を対象とした「第2次総合計画」を策定、その中でも「前期」と「後期」を5年で区切り、それぞれについて「前期基本計画」ならびに「後期基本計画」の対象としている。この総合計画は、市の最上位の計画として位置付けられており、10年間を対象とした基本構想の中で示された5つの「施策展開の視点」を起点とし、基本計画における施策が体系化されている。この施策展開の視点に紐づく形で、目標指標、ならびに総合計画終了時の目標値が示されており、おおむね「1つの項目について1つの担当課」という形で組織構造と対応しているが、具体的に年度単位でのKPIマネジメントといえるような活動にまでは落とし込んでいない。毎年の事業費の執行状況については、事業の実績となる数値情報を含めて財務課が参照し、決算を取りまとめる際にコメントする。また、基本計画は期間が終了する5年ごとに検証を行うことになっている。

一方で、総合計画と密接に関連する総合戦略が、2015年度からの5年間を対象としてスタートしており、こちらで主要な施策に関する具体的な指針が示されている。総合戦略の中では、総合計画の内容を踏襲する形で、その中でも重要な施策についてKPIを設定し、5年後の目標値を定めている。これらの策定にあたっては、市役所内でのワーキンググループや、外部の有識者を交えた「創生総合戦略推進審議会」を通じて、実務担当者からのボトムアップを行い、施策に反映させた。

輪島市の総合戦略は、5つの「政策パッケージ」から成り、それらにKPIを設定する個別の施策が、さらにその下にいくつか細分化を経る形で事業内容や、担当課が紐づく。たとえば、政策パッケージのひとつ「輪島の魅力を活かした雇用の創出」は、4つの施策から構成され、その中のひとつ「観光産業との連携、支援」では、「観光入込客数」など5つのKPIが設定されている。これらの目標を達成するため、3つの事業が設定されており、その中のひとつ「観光客受入体制の整備」内には、具体的な5つの事業内容が紐づいている。これら個別の事業内容について、さらにもう一段階の細分化がなされ、そのひとつひとつに担当課が明示される。たとえば「宿泊キャパシティの増大」のうち、既存施設の改修は観光課の、農家民宿開業支援は農林水産課の担当となっている（図表3）。このように、総合戦略で掲げる目標から、その達成につながる個別具体的な施策まで、詳細に体系化し

図表 3：輪島市の総合戦略の体系

総合戦略の政策パッケージ 1. 輪島の魅力を活かした雇用の創出 施策 1. 観光産業との連携、支援		
KPI	基準値（策定時）	目標値（終了時）
観光入込客数	109.4 万人	200 万人
宿泊客数	16.6 万人	25 万人
収容人数	2,300 人	3,000 人
外国人入込客数	9,333 人	50,000 人
外国人宿泊客数	1,428 人	8,000 人

事業内容	主担当
(1) 情報発信強化 ：	
(2) 観光客受入体制の整備 ：	
② 宿泊キャパシティの増大 改修再開新設支援補助の創設 (和室・和式トイレから洋室・洋式トイレへの改修等) 農家民宿開業の支援促進	観光課 農林水産課
：	
(3) 魅力ある観光地づくり ：	

出所：石川県輪島市（2015）より筆者作成

ている。

総合戦略における KPI について、目標値は計画終了時、すなわち策定時の 5 年後のもののみ設定されているが、そこに向けた毎年度の進捗状況については、一定の報告を行い、フィードバックを受ける。この報告ならびにフィードバックは、総合戦略に関する直接的なもの、予算管理を通じた間接的なものがある。第一に、創生総合戦略推進審議会に毎年、KPI 目標値に対する進捗状況が報告され、議論が行われる。第二に、決算書とともに作成される「主要な施策の成果についての説明書」に、個別の事業実績が反映される。この説明書は、総合戦略と制度上紐づけられたものではないが、個別の事業に関する予算額と決算額、数値情報を含む事業の実績とコメントでの評価が記載され、その中には総合戦略に関連するものも含まれる。上述したとおり、説明書の内容については、翌年度以降の予算編成においても参照される。このように、各課では総合戦略で掲げた目標の達成に向け、毎年の取り組みを求められ、実績を示しフィードバックを受けつつ、次年度の予算を確保、執行していく。

総合計画および総合戦略に関する課題として、主に 2 つの点が認識されている。第一に、施策に関する詳細な行政評価を行っていないことである。現在は、主要な施策の成果についての説明書にて、予算額、決算額とともに主要な施策の KPI に関する実績値を集約しており、各課はその段階で施策の成果に関する分析、説明を求められる。一方で、それ以上の詳細な分析や、実績値をもとに施策に関する意思決定については、制度化されていない

い。詳細な行政評価を実施すると、職員の大幅な業務負担増につながる事が予想され、組織体制の抜本的な見直しも含めて検討する必要があることから、現時点では総合戦略および主要な施策の成果についての説明書を通じた、各課の自主的な取り組みに重きが置かれている。第二に、総合計画の前期と総合戦略との間に、開始時点で2年間のズレが生じており、両者が異なる5年間で対象として並立していることである。この点については、総合計画の後期が始まる2022年度をめどに一本化を図るべく、調査時点では検討が進められていた。

5. 考察

本節では、市川市と輪島市のケースをもとに、考察を行う。その際に着目するのが、予算管理と行政計画の関係性である。

市川市の事例における特徴は、第一に、治体の長期的かつ総合的なビジョンから、短期的かつ個別の事業までの関係性を明らかにする総合計画の体系が整備されている点である。総合計画のうち、25年間を対象とする基本構想ならびに10年間を対象とする基本計画は、自治体経営におけるビジョンとみなすことができよう。それらビジョンに紐づく形で、大分類、中分類、小分類と事業が細分化されていき、その中での重点事業を適宜選定することで、自治体経営全体における位置づけや、長期的な目標との関連が明確化しており、複数の部局で事業を行う場合にも、目標が共有される。一方で、市民意向調査などの結果を踏まえ、実施計画ごとに重点事業を見直すなど、組織内でのコミュニケーション行いながら、中長期的な戦略に資する形で短期的な事業計画を策定することができる。したがって、組織全体のコンテキストと個々の活動とのつながりが可視化されている。

第二に、総合計画における実施計画が、事業のモニタリングならびに修正を可能としている点である。実施計画では、年度ごとの事業費ならびにKPIの目標値に加え、その中で実施すべき事業内容が明記されており、プロセス管理に利用できる先行指標の設定も含まれている。すなわち、所管課では重点事業について、短期(1年)ならびに中期(3年)の目標に対する進捗を把握し、必要な修正を加えることが可能になっている。そして、実行段階においては、年度ごとの実績値の評価や、それを踏まえた翌年度の予算編成プロセスを通じたフィードバック機能を有している。事業費の執行額ならびにKPIの実績値は、最終的に評価、報告、公開されることから、所管課は目標達成に向けた継続的な取り組みが求められる。一方で、目標達成のための業務改善は所管課が主体となって自主的に行うものであり、総合計画を取りまとめる企画課が強制するものではない。

第三に、実施計画において事前に設定した目標値を超える事業費執行が可能となっている仕組みが、柔軟性を備えている点である。実施計画は、事業費ならびにKPIについて3年間の目標値を事前設定するため、順調に成果が出た場合、2年目や3年目に所管課が事業の拡張を希望するケースが想定される。このとき、総合計画と一体化していない予算の編成段階において、必要性を明示し事業費を確保すれば、実施計画での目標値を越える事業費の執行が可能となる。したがって、実施計画と予算管理の受難な関係性により、必要に応じた事業内容の修正を可能にしているといえる。

輪島市の事例における特徴は、第一に、総合計画ではなく総合戦略が主要なMCSとなっ

ている点である。輪島市の行政経営では、人口減少を踏まえた地域住民ならびに経済への取り組みと、自然環境を踏まえたインフラ整備が、主要な施策となる。これらは、いずれも総合戦略の対象であり、事業に関する KPI ならびに目標値の設定や体系化が行われている。

第二に、実質的に中長期のビジョンとして掲げられている総合計画と、それを踏まえつつ設計された総合戦略における詳細な事業の体系が整備されている点である。総合計画については、策定時に 10 年後（総合計画終了時）の目標指標ならびに目標値を掲げており、前期と後期の区切りはあるものの、ビジョンとしての役割を果たしている。また、総合計画における施策は、概ね組織構造と対応する形で設計されており、組織全体と個別の課のビジョンの関係性が整理されている。そして、総合計画を踏まえた総合戦略では、個別具体の事業が体系化され、より詳細な KPI、それらに資する事業ならびに担当課が設定されている。すなわち、担当課では、中長期的に目指すビジョンと実際に実行する個々の事業、それぞれについて組織全体の中での位置づけが認識可能だといえよう。さらに、KPI の目標達成に複数の担当課の事業が関係する場合、それについても体系化されており、互いの役割や連携の可能性が示されている。すなわち、組織全体のコンテクストと個々の活動とのつながりが、可視化されている。

第三に、主要な施策に関する説明書ならびに創生総合戦略推進審議会への報告を通じ、総合戦略における主要な事業の中間成果や進捗を把握する仕組みが整備されている点である。輪島市の総合戦略には、それぞれの事業に投じる事業費は設定されていない。しかし、決算時に作成する主要な施策に関する説明書では、執行した事業費と、その成果としての非財務的な実績値を記載し、フィードバックを受けるとともに、それが次の予算編成において参照される。したがって、事業の所管課は投入した財務資源に対する成果を把握することができ、その情報が組織内で共有されフィードバックを受けることで、総合戦略の目標達成に向けた進捗や、取り組みの方法に関する示唆を得ることができる。総合戦略の目標値は、5 年のスパンで設定されたものであり、これのみでは MCS としての機能は非常に限られてしまう。しかし、所管課は主要な施策に関する説明書ならびに創生総合戦略推進審議会への報告を通じて、1 年ごとに事業の成果、すなわち総合戦略の最終的な目標に対する進捗を自ら省みることになり、これが事業の進め方や予算要求を見直す機会となる。所管課の立場としては、報告自体は課せられるものであり、一見すると強制的な要素を伴う。しかし、事業の結果に対する一定のフィードバックも受けるものの、目標達成に向けた取り組みの改善自体は所管課が自ら立案、実行することから、イニシアティブは所管課にあるといえよう。

第四に、総合戦略では事業費を規定せず、単年度の予算編成において毎年の資源配分を行っている点である。事業の所管課が自律的に総合戦略の目標達成を図り、改善を行うなかで、毎年の予算編成において必要な財源に関する調整を行う余地があるうえ、事業の具体的な推進方法は所管課に任せられている。すなわち、状況の変化に対して柔軟に対応できる MCS の設計、運用といえる。ただし、輪島市は人口減少に直面する小規模な自治体であり、インタビュー調査からも、財務的な資源配分について慎重に考慮したうえでの予算編成ならびに執行がなされていることがわかった。MCS の設計上は柔軟性を有しているものの、それを活かす形での運用がどの程度可能かという点については、慎重に解釈す

べきであろう。

以上の市川市と輪島市のケースを通じて、両者の共通点ならびに相違点から、本稿のリサーチ・クエスチョンに対し、3つの知見を得ることができる。

第一に、多くの自治体で用いられている行政計画の利用が、MCSと管理コストとのコンフリクト緩和した、自律的なMCを実現する可能性がある。市川市と輪島市では、総合計画や総合戦略といった、多くの自治体で長く用いられている行政計画が、長期と短期、全体と部分といった戦略と事業の関係性を体系化し、担当課の自律的な取り組みを促すよう、管理コストの大幅な増加を伴わない形で、設計、運用されていた。この点については、総合計画の三層構造が背景にあると考えられ、自治体は総合計画や総合戦略の利用を通じたMCによって、導入および管理コストの大幅増を避けつつ、担当課の自律的な活動支援を実現できる可能性がある。

第二に、主要なMCSとなる行政計画と予算管理との緩やかな連結（ルース・カップリングな関係）が、自律的なMCを実現する可能性がある。自治体の行政経営では、財務的な資源の投入に対し非財務的な成果を得ることになるものの、両者を関連づけることが課題とされてきた（山浦，2016）。言い換えれば、予算や計画行政など、単体のMCSでは、MCにおける何らかの機能が欠落し、不完全な状態となっている。この問題を解決するため、総合計画と予算管理を一体化させるべきであるという提言もなされたが（青山，2015）、既存のMCSをドラスティックに変更する必要がある、そのための資源投入や、その後の管理コストの問題に対応できない自治体が多いであろう。それに対し、市川市では総合計画、輪島市では総合戦略によってKPIの目標値を設定し、その達成に向け予算管理を通じて財源を確保し、決算時に成果を検証していた。そしてその情報が、次なる予算編成や、事業活動の見直しに活用される。一連の仕組みは、別々の管理部門が設計し直接は結合していない複数のMCSが、コントロール・プロセスにおいてそれぞれの機能を実質的に補い合うことで、財務的な資源の投入に対する成果検証や、状況に応じた改善を可能としている。

以上のような、予算と行政計画がそれぞれ独自のシステムとして機能しつつも、一部分で連結することで自律的なMCを実現するメカニズムを説明し得るのが、ルース・カップリング理論である。ルース・カップリングとは、組織の各要素が応答的（responsive）であり、かつ分離されていて独自性を有する状態を指す（Weick, 1976, p. 3）。また、Orton and Weick（1990）は、ルース・カップリングの再定義を行い、応答性（responsiveness）と分離性（distinctiveness）を有した状態と定義するとともに、自律性につながる概念として位置付けている。管理会計研究においては、業績評価システムや管理会計のルールならびにルーティンの緩やかな連結が、組織で有効に機能するメカニズムが示されてきた（Demartini and Otley, 2020；Lukka, 2007；梶谷，2017）。

市川市と輪島市の事例では、行政計画によって設定された目標に対し、各年度の予算が計画実行のための裏付けとなっている。ただし、その年に自治体が置かれた様々な状況によって財源の調整が必要になった際には、予算策定において行政計画で設定した事業費に囚われず修正を可能とし、担当課はその結果を受けた事業の実行方法を模索することになる。逆に、事業が順調な際に当初の計画よりも多くの予算を割く余地を残すことで、さらなる推進を可能としている。すなわち、予算と行政計画が分離性を有することで、財政、

図表 4：Orton and Weick（1990）におけるカップリングのタイプ

		分離性	
		有	無
応答性	有	ルース・カップリング	タイト・カップリング
	無	ディカップリング	ノンカップリング

出所：梶谷（2017, p. 67）

事業の双方の状況への応答性を確保することが可能となる。さらに担当課は、行政計画における目標設定、予算の確保に主体的に携わる一方、事業費に対する成果の検証が定期的に行われることで、責任をもって自律的に事業に取り組むことが求められる。ただし、両市の事例では、成果の検証や行政計画の目標について、一定の課題が認識されていることに留意されたい。本稿のケースと類似の事例は山浦（2016）でも報告されているものの、本稿では複数のMCSが緩やかな連結によって機能し、事業の担当課の自律的な取り組みが可能となるメカニズムを新たに示した。

なお、総合計画と予算管理を一体化させるのはタイト・カップリングな状態といえるが、このような状態では分離性が欠落してしまう（図表4）。すなわち、タイト・カップリングな状態であらゆる環境変化に対応しようとする、MCS全体についてその都度修正が必要となり、計画の安定性が損なわれ、当初の目標設定に対する動機づけを弱めてしまう懸念がある（梶谷，2017）。一方で、タイト・カップリングなMCSは、不確実性の低い環境下で効果的だとされる（Chenhall, 2003）。昨今の社会情勢に加え、自治体では選挙での首長の交代により政策が大きく転換する可能性があることから、ルース・カップリングなMCSを採用する合理性を指摘できよう。

また、Modell（2004）は、公的機関を対象とした研究で組織目標の設定と業務との間にタイト・カップリングな関係が観察されたとしており、自治体の計画行政の一面を捉えている。本稿のケースでも、総合計画で明確に関係性が規定された、自治体の中長期的な組織目標と足元で行われる個々の事業とは、Modell（2004）の指摘するようなタイト・カップリングな関係であるといえよう。一方で、本稿では1年単位で行われる目標達成に向けた取り組みのためのシステム、という枠組みの関係性において、予算と行政計画のルース・カップリングな関係を見出している。このように、自治体のMCSのなかでは、タイト・カップリングな部分とルース・カップリングな部分が共存することで、目標達成に向かう自律的なMCの実現につながる可能性を指摘できよう。

第三に、主要な役割を果たすMCSは、必ずしもすべての自治体で共通しているわけではない。首都圏の大規模自治体である市川市では、主要なMCSには行政経営全体を対象とする総合計画が適していた。一方で、人口減少に直面し自然現象の影響も大きい輪島市では、主要なMCSには重要な課題に対応する総合戦略が適していた。このように、主要なMCSとなる行政計画は、自治体の抱えるコンティンジェンシー要因により、異なってくる可能性がある。自治体のMCに関する研究では、このような差異を考慮し、調査を行うことが適切であろう。

6. おわりに

本稿では、市川市と輪島市のケース・スタディを通じて、3つの発見事項を得た。第一に、多くの自治体で長く用いられている行政計画の利用が、MCSと管理コストとのコンフリクト緩和した、自律的なMCを実現する可能性がある。第二に、主要なMCSとなる行政計画と予算管理との緩やかな連結が、自律的なMCを実現する可能性がある。第三に、主要な役割を果たすMCSは、必ずしもすべての自治体で共通しているわけではない。

以上を総括し、「組織資源の制約がある条件下で、自治体がどのようにMCSを設計、運用することで、戦略目標達成につながる自律的なMCを実現できるか」というリサーチ・クエスチョンに対し、「中長期の戦略と短期の目標の関係を明確に表す各自治体で使い慣れた行政計画の利用、ならびに予算と各自治体の主要なMCSを緩やかに連結させるメカニズム」が解になり得る、という結論を導出する。

なお、これらの知見を、市川市と輪島市という地理、規模、コンテキストの異なる2つの自治体から得られたことにも、意義がある。本稿はあくまで2つのケースに基づく研究ではあるが、総合計画や総合戦略は他の自治体でも用いられているMCSであり、予算管理についても、自治体の予算に関する伝統的な議論で挙げられる特徴を備えていた。つまり、MCSの大枠は、他の自治体と比べても特異なものではないと推察される。すなわち、本稿での考察は、自治体が制約条件のなかで創意工夫して設計、運用を行ってきたMCSについて、理論的な含意を持つ形で機能を果たし得ることを発見し、新たな角度から光を当てたものである。両市のMCが決して特異な条件によって成立したものではないことから、本稿で得られた知見やインプリケーションは、他の自治体にも広く適用可能であろう。

ただし、自治体経営における主要なMCSの精緻化をどこまで進めるべきかという議論は、研究上、実務上の重大な課題であり、両市の事例からもジレンマが見て取れる。両市では、KPIや事業費に関する毎年の目標見直しや行政評価は行われておらず、今後の課題として認識されていた。この課題に対し、規範的にはMCSの精緻化により効果を高めることが望ましい。しかし、両市では人的資源や管理コストの許す範囲でのMCSの設計、運用を模索しており、同様の状況にある自治体も多いと推察される。自治体経営におけるMCSの精緻化は現実に即した管理可能な仕組み、仕掛けとして整備していく方法を、今後も検討していかなければならない。ただし、MCSの精緻化を進め続けると、強制的な要素が表出してしまう懸念もある。したがって、そのなかで事業の担当課の自律性をどのように確保するかという点も、議論の対象となるであろう。

また、本稿の知見を民間企業にも適用可能であるかという点については、慎重に検討する必要がある。第1節で述べたとおり、自治体の予算は、企業と大きく異なる前提のもとに設計、運用されている。さらに、企業で策定される3~5年程度の中期経営計画は、一見すると本稿で取り上げた総合計画や総合戦略に相当する。しかし、市川市の総合計画や輪島市の総合戦略は、3~5年程度の計画でありながら、個別の事業に関するKPI目標値の設定まで展開されている。すなわち、両市の主要なMCSとなっている行政計画と企業の中期経営計画とは、タイムスパンやその期間での戦略目標達成を志向する点は同様であるが、計画のメッシュが大きく異なる。したがって、自治体から企業へと個別のMCSを直接的に置き換えて、本稿でRQの解として示したメカニズムをそのまま適用すること

は、企業経営の実態にそぐわない。ただし、複数の MCS が緩やかに連結し、互いに補い合う形で機能し得る点は、企業における MCS の設計、運用にも示唆を与えている。たとえば、企業における単体の MCS の不完全性をイシューとした研究などでは、本稿の知見を応用できる可能性があるといえよう。

一方で、本稿には4つの限界があり、今後の研究進展に向けた余地を残している。第一に、管理コストを抑えつつ MCS の精緻化を進める方法について、議論できていない。本節で述べたとおり、自治体が制約条件下で MCS の精緻化を進めることは、大きな困難を伴うものの、その方法論を検討する価値が十分にある。第二に、自治体経営における予算と行政計画の緩やかな連結について、多くのサンプルから検証を行えていない。自治体経営における複数の MCS の関係性について、大規模な実態調査を行い、利用度や効果に影響を与える要因を明らかにしていく余地がある。第三に、本稿の調査は企画課や財政課といった、MCS を設計、運用する課に対して行ったものであり、利用者の側である事業の担当課の視点に欠ける。MCS の利用者に対する調査を行うことで、その機能に関する考察を深めることができよう。第四に、本稿の分析は調査時点での自治体経営について分析したものであり、経時的な視点に欠ける。松尾(2015)や Abdullah et al.(2018)では、自治体経営における管理会計システムの変化から、重要な発見事項が見出されている。第3節で述べたとおり、自治体には管理不能な環境要因が多くあり、これらが増えることで、MCS に影響を及ぼすと考えられる。したがって、MCS の役割変化が生じるメカニズムや、そのなかでも重要な機能を保つ方法を明らかにする、経時的な調査に基づく研究が、今後重要となるであろう。

謝辞

調査にご協力いただいた、市川市、輪島市の皆さまに、御礼申し上げます。なお本稿は、千葉商科大学学長プロジェクト1による研究成果の一部である。

注

- (1) 「自治体職員、来春から新制度、非正規処遇、どこまで改善、業務巡りあつれきも。」『日本経済新聞』2019年9月2日朝刊, p. 21.
- (2) 「非正規職員が半数以上の自治体「ボーナス支給も月給減」懸念、実情とは」『京都新聞』2020年1月14日, <https://www.kyoto-np.co.jp/articles/-/122590> (2023年5月20日閲覧)
- (3) 「自治体予算の全容：防災やイベント準備で予算拡大」『日経コンストラクション』713: 30-33.
- (4) 「千葉県 コロナ対応で職員が残業「過労死ライン」超え 344 人に」『NHK ニュース』2021年6月2日, <https://www3.nhk.or.jp/news/html/20210602/k10013063681000.html> (2023年5月20日閲覧)

[参考文献]

- Abdullah, A., I. Khadaroo, and C.J. Napier. 2018. Managing the performance of arts organisations: Pursuing heterogeneous objectives in an era of austerity. *The British Accounting Review* 50: 174-184.
- Ahrens, T. 2022. Paper development in qualitative accounting research: bringing social contexts to life. *Qualitative Research in Accounting & Management* 19(1): 1-17.
- Ahrens, T., and C.S. Chapman. 2006. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society* 31(8): 819-841.
- Chenhall, R.H. 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2/3): 127-168.
- Chenhall, R.H. 2007. Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In: Chapman, C.S., G. Hopwood, and M.D. Shields. (Eds.) *Handbooks of Management Accounting Research*, Oxford, U.K.: Elsevier. 163-205.
- Davila, A., G. Foster, and M. Li. 2009. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society* 34(3): 322-347.
- Demartini, M.C., and D. Otley. 2020. Beyond the system vs. package dualism in performance management systems design: a loose coupling approach. *Accounting, Organizations and Society* 86: 101072.
- Ezzamel, M. 1990. The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research* 1(3): 181-197.
- Grabner, I., A. Klein, and G. Speckbacher. 2022. Managing the trade-off between autonomy and task interdependence in creative teams: The role of organizational-level cultural control. *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2022.101347>
- Guenther, T.W., and A. Heinicke. 2019. Relationships among types of use, levels of sophistication, and organizational outcomes of performance measurement systems: The crucial role of design choices. *Management Accounting Research* 42: 1-25.
- Hood, C., and R. Dixon. 2016. Not What It Said on the Tin? Reflections on Three Decades of UK Public Management Reform. *Financial Accountability & Management* 32(4): 409-428.
- Johansson, T., and S. Siverbo. 2014. The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. *Management Accounting Research* 25(4): 271-283.
- Lukka, K. 2007. Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research* 18(1): 76-101.
- Lukka, K., and S. Modell. 2010. Validation in interpretive management accounting

- research. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 462-477.
- Modell, S. 2004. Performance measurement myths in the public sector: A research note. *Financial Accountability and Management* 20(1): 39-55.
- Orton, J.D., and K.E. Weick. 1990. Loosely coupled systems: A reconceptualization. *Academy of Management Review* 15(2), 203-223.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部.)
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (谷武幸・窪田裕一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社.)
- Speklé, R.F. and F.H.M. Verbeeten. 2014. The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research* 25(2): 131-146.
- Weick, K.E. 1976. Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative Science Quarterly* 21(1): 1-19.
- Yin, R. 2014. *Case study research design and methods. 5th edition*. California: Sage Publications.
- 青山崇. 2015. 「多治見市における総合計画の理念と手法」(神原・大矢野編著, pp. 163-223.)
- 石川県輪島市. 2015. 『輪島市まち・ひと・しごと総合戦略』石川県輪島市.
- 市川市. 2011. 『I&I プラン 21 市川市総合計画：第二次実施計画』千葉県市川市.
- 市川市. 2020. 『I&I プラン 21 市川市総合計画：第三次実施計画 実績報告書』千葉県市川市.
- 市川市行政改革推進課. 2005. 『第2次定員適正化計画』千葉県市川市.
- 市川市行政改革推進課. 2014. 『市川市定員管理方針』<https://www.city.ichikawa.lg.jp/common/000209125.pdf> (2023年5月20日閲覧)
- 一條義治. 2020. 『これからの総合計画：人口減少時代での考え方・つくり方(増補・改訂版)』イマジン出版株式会社.
- 稲沢克裕. 2019. 『行政評価の導入と活用：予算・決算, 総合計画(第3版)』イマジン出版.
- 大浦啓輔・松尾貴巳. 2017. 「地方公共団体における業績管理情報の利用と有効性」『原価計算研究』41(1): 103-115.
- 大住莊四郎. 2003. 「総合計画から戦略計画へ：マネジメント・ツールとしての発展へ」『都市問題』94(10): 43-64.
- 大住莊四郎. 2007. 「事業改革に関する一考察」『関東学院大学経済経営研究所』29: 79-89.
- 小尾晴美. 2020. 「公共公務を担う非正規公務員：「雇用劣化」の自治体現場」(黒田・小越編著, pp. 57-62.)

- 貝塚啓明. 2003. 『財政学 (第3版)』東京大学出版会.
- 樫谷隆夫編著. 2015. 『公共部門のマネジメント: 合意形成をめざして』同文館出版.
- 樫谷隆夫・藤野雅史・松尾貴巳・大西淳也. 2015. 「問題意識と概観」(樫谷編著, pp. 2-17.)
- 加登豊・石川潔・大浦啓輔・新井康平. 2007. 「わが国の経営企画部の実態調査: 質問票調査に基づく分析」『原価計算研究』31(1): 52-62.
- 神原勝. 2015. 「自治体総合計画の歴史と到達点」(神原・大矢野編著, pp. 1-13.)
- 神原勝・大矢野修編著. 『総合計画の理論と実務: 行財政縮小時代の自治体戦略』公人の友社.
- 黒田健一・小越洋之助編著. 2020. 『働き方改革と自治体職員: 人事評価, ワーク・ライフ・バランス, 非正規職員, AI・ロボティクス』自治体研究社.
- 小島卓弥. 2019. 「行政における業務改善の必要性」(小島卓弥編著. 『働き方改革時代の行政の業務価格戦略』学陽書房, pp. 13-22.)
- 斎藤達三. 1994. 『総合計画の管理と評価: 新しい自治体計画の実効性』勁草書房.
- 櫻井通晴. 2019. 『管理会計 (第7版)』同文館出版.
- 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.
- 佐藤幹. 2019. 「地方自治体への管理会計適用の限界と可能性: マネジメント・コントロールの視座から」『産業経理』79(2): 36-48.
- 佐藤徹. 2013. 「行政経営システムにおける総合計画の構造と機能」『地域政策研究』16(1): 15-32.
- 鈴木洋昌. 2019. 『総合計画を活用した行財政運営と財政規律』公人の友社.
- 鈴木豊. 2016. 『新地方公会計統一基準の完全解説: 公会計・公監査の考え方とすすめ方』中央経済社.
- 総務省. 2012. 『公共施設及びインフラ資産の将来の更新費用の比較分析に関する調査結果』総務省.
- 総務省. 2015. 『地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定』総務省.
- 総務省. 2017. 『地方公務員の臨時・非常勤職員に関する実態調査』総務省.
- 高橋邦丸. 2002. 「地方自治体の予算編成プロセス」(杉山学・鈴木豊編著. 『非営利組織体の会計』中央経済社, pp. 228-238.)
- 谷武幸編著. 2004. 『成功する管理会計システム: その導入と進化』中央経済社.
- 田淵雪子. 1999. 「日本の行政評価事情」(島田晴雄・三菱総合研究所政策研究部. 『行政評価』東洋経済新報社, pp. 111-162.)
- 玉村雅敏. 2014. 「これからの総合計画: 総合計画 ver.2.0 に向けて」(玉村監修, pp. 259-273.)
- 玉村雅敏監修. 2014. 『総合計画の新潮流: 自治体経営を支えるトータル・システムの構築』公人の友社.
- 玉村雅敏編著. 2021. 『自治体経営の生産性改革: 総合計画によるトータルシステム構築と価値協創の仕組みづくり』公人の友社.
- 地方公共団体定員管理研究会. 2020. 『地方公共団体における適正な定員管理の推進につ

- いて：参考指標の活用に向けて』https://www.soumu.go.jp/main_content/000678541.pdf (2023年5月20日閲覧)
- 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.
- 戸室健作. 2020. 「公共公務を担う非正規公務員：広がる民間委託とその問題点」(黒田・小越編著, pp. 62-66.)
- 中川亮平. 2021. 「従業員による中期経営計画策定の両義性：マネジメントコントロールか否か」『経営研究』72(2)：135-152.
- 中口毅博・環境自治体会議環境政策研究所. 2013. 『環境自治体白書 2013-2014年版：環境自治体から持続可能な自治体へ』生活社.
- 新川達郎. 2003. 「自治体計画行政の現状と課題：今後の市町村総合計画について」『都市問題』94(10)：3-26.
- 西寺雅也. 2014. 「総合計画の課題と展望」(玉村監修, pp. 15-41.)
- 沼尾波子・池上岳彦・木村佳弘・高端正幸. 2017. 『地方財政を学ぶ』有斐閣.
- 福島一矩. 2011. 「組織成長のマネジメント・コントロールへの影響に関する実証研究：組織規模の視点からの考察」『メルコ管理会計研究』4(2)：17-27.
- 福嶋誠宣・米満洋己・新井康平・梶原武久. 2013. 「経営計画が企業業績に与える影響」『管理会計学』21(2)：3-21.
- 福田淳児. 2019. 「スタートアップ企業におけるMCSの採用とその精緻化」『メルコ管理会計研究』11(2)：3-23.
- 保木本薫・松尾貴巳. 2020. 「固定資産台帳に基づく自治体コスト情報の有用性について：吹田市における事例分析」『国民経済雑誌』222(1)：87-102.
- 堀井悟志. 2021. 「戦略化における願望としての中期会計目標の遂行性」『メルコ管理会計研究』13(1)：29-45.
- 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.
- 榎谷奎太. 2017. 「事業環境の変化に対する目標の期中適応：ルースカップリング理論に基づく事例研究」『原価計算研究』41(1)：64-75.
- 松井望. 2003. 「総合計画制度の原型・変容・課題」『都市問題』94(10)：91-112.
- 松井望. 2017. 「「基本方針による管理」と計画化：総合戦略と総合計画を事例に」『公共政策研究』17：40-51.
- 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. 2015. 「地方公共団体における導入事例研究：市川市の事例」(榎谷編著, pp. 87-103.)
- 松尾貴巳. 2020. 「地方公共団体における発生主義に基づく会計制度の導入と予算管理」『国民経済雑誌』222(1)：17-34.
- 三菱UFJリサーチ&コンサルタント. 2017. 『平成28年度自治体経営改革に関する実態調査報告』三菱UFJリサーチ&コンサルタント.
- 水戸川慶太. 2020a. 「公務の世界でいま何が起きているのか：いま自治体の現場で何が起きているのか」(黒田・小越編著, pp. 11-15.)

- 水戸川慶太. 2020b. 「務の世界でいま何が起きているのか：医療と福祉の現場で何が起きているのか」(黒田・小越編著, pp. 19-23.)
- 目時壮浩. 2018. 「業績指標の質が行政組織のパフォーマンスに与える影響：質問票調査に基づく定量的分析」『原価計算研究』42(1): 97-109.
- 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.
- 諸藤裕美. 2013. 『自律的組織の管理会計』中央経済社.
- 山浦久司. 2016. 「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」『新しい地方会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会特別委員会, 9-18.
- 山縣宏寿. 2020. 「公共公務を担う非正規公務員：「行政改革」と非正規職員の増加」(黒田・小越編著, pp. 51-54.)
- 横田絵理. 2005. 「自律的組織とその統合のためのマネジメント・コントロールについての一考察」『會計』168(6): 816-831.
- 横田絵理. 2018. 「マネジメント・コントロールのフレームワーク再考：プロセスへの注目」『三田商学研究』61(1): 163-181.
- 横田絵理・金子晋也. 2014. 『マネジメント・コントロール：8つのケースから考える人と企業経営の方向性』有斐閣.
- 横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好. 2018. 「わが国のマネジメント・コントロール研究の文献分析：わが国企業実務に焦点を当てて」『メルコ管理会計研究』10(1): 61-73.
- 横田絵理・鬼塚雄大. 2020. 「マネジメント・コントロールを担うわが国における経営企画部門の実態：質問票調査の結果報告」『三田商学研究』63(3): 83-108.

(2023.5.23 受稿, 2023.7.14 受理)

〔抄 録〕

わが国の地方公共団体（自治体）は、特に2000年代以降、自治体経営の改革を求められてきた。具体的には、公会計改革や、総合計画を中心とする様々な自治体計画の策定、定員管理などである。その結果、自治体は、要請に基づく精緻化されたMCS（マネジメント・コントロール・システム）利用とそれにもない生じる管理コストに、少ない人的資源で対応しなければならない、というコンフリクトに直面している。本稿の目的は、上記のような組織資源の制約がある条件下で、自治体がどのようにMCSを設計、運用することで、戦略目標達成につながる自律的なMC（マネジメント・コントロール）を実現できるか、という点の解明である。2つの自治体への調査の結果、中長期の戦略と短期の目標の関係を明確に表す各自治体で使い慣れた行政計画の利用、ならびに予算と各自治体の主要なMCSを緩やかに連結させるメカニズムが、自律的なMCを実現し得ることを明らかにした。