

博士学位申請論文

行政組織における業績管理システムのデザインと利用に関する研究

目時 壮浩

最終提出版

目次

序章 本研究の目的と意義

- 1. 問題意識と研究の背景・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ p.1
- 2. 本論文の研究課題・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ p.3
- 3. 本論文の構成・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ p.5

第1章 行政組織における業績管理システムの進展

- 1-1. 行政組織における業績管理実践の歴史の変遷・・・・・・・・ p.7
 - (1) 第2次世界大戦以前(1900年～1940年代)・・・・・・・・ p.7
 - (2) 1950年代～1970年代・・・・・・・・ p.9
 - (3) 1980年以降・・・・・・・・ p.10
- 1-2. 行政組織における業績管理システムに関する海外の動向・・・・・・・・ p.13
 - (1) アメリカにおける業績管理システム・・・・・・・・ p.13
 - (2) オーストラリアにおける業績管理システム・・・・・・・・ p.14
 - (3) ニュージーランドにおける業績管理システム・・・・・・・・ p.15
- 1-3. わが国における業績管理システムとしての行政評価・・・・・・・・ p.16
 - (1) 行政評価普及の経緯・・・・・・・・ p.16
 - (2) 行政評価情報の利用と課題・・・・・・・・ p.17
 - (3) 行政評価における評価項目・・・・・・・・ p.18
- 1-4. 業績管理に関する基礎概念の整理・・・・・・・・ p.26
 - (1) パブリック・セクターにおける業績(パフォーマンス)・・・・・・・・ p.26
 - (2) 業績管理システムの定義・・・・・・・・ p.31
 - (3) 業績管理システムの利用の効果・・・・・・・・ p.32
 - ① 非財務的業績への影響・・・・・・・・ p.33
 - ② 組織成員の行動への影響・・・・・・・・ p.33
 - ③ 組織成員のモチベーションへの影響・・・・・・・・ p.33
 - ④ 組織成員の認知への影響・・・・・・・・ p.34
 - ⑤ リーダーシップ, 文化, 認知バイアスへの影響・・・・・・・・ p.35

- ⑥ 組織能力に与える影響・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ p.35
- ⑦ モデレーティング変数・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ p.35

第2章 先行研究のレビュー

- 2-1. 会計研究におけるパブリック・セクター会計研究の位置づけ・・・・・・・・ p.37
 - (1) Broadbent and Guthrie (2008) の研究・・・・・・・・ p.37
 - (2) van Helden (2005) の研究・・・・・・・・ p.40
 - (3) Goddard (2010) の研究・・・・・・・・ p.43
- 2-2. 追加的レビューの対象と文献検索の方法・・・・・・・・ p.47
- 2-3. 文献レビューのフレームワーク・・・・・・・・ p.49
- 2-4. 行政組織における業績管理システムのデザインと利用・・・・・・・・ p.50
 - (1) 行政組織における業績管理システムのデザインの重要性と困難性・・・・・・・・ p.50
 - (2) 導入促進・阻害要因・・・・・・・・ p.51
 - (3) マネジメント・コントロールと業績管理システム・・・・・・・・ p.55
 - (4) 指標特性の影響・・・・・・・・ p.56
 - (5) 業績管理情報活用のための組織能力・・・・・・・・ p.58
 - (6) 業績情報の利用者の多様性・・・・・・・・ p.59
 - (7) 公会計情報と業績管理システム・・・・・・・・ p.60
 - (8) 業績管理システムとしての BSC・・・・・・・・ p.61
- 2-5. 行政組織における業績管理システムがもたらす効果・・・・・・・・ p.65
 - (1) 業績管理システムは行政組織のパフォーマンスを高めるのか・・・・・・・・ p.65
 - (2) 業績管理システムの利用とモチベーション・・・・・・・・ p.66
 - (3) 業績管理システムが社会資本の形成に与える影響・・・・・・・・ p.68
 - (4) 業績情報が予算編成・実行に与える影響・・・・・・・・ p.69
- 2-6. 行政組織における業績管理システムのコンティンジェンシー要因・・・・・・・・ p.70
- 2-7. 追加的文献レビューによる発見事項の整理・・・・・・・・ p.75

第3章 わが国行政組織における業績管理システムのデザインと利用に関する質問票調査

- 3-1. 業績管理システムとしての行政評価に関する実態調査・・・・・・・・ p.93

(1) 業績管理システムとしての行政評価	p.93
(2) 先行研究の整理	p.94
(3) 分析フレームワーク	p.95
(4) 研究方法	p.97
(5) 分析結果	p.98
① ビジョンとミッション	p.98
② 重要成功要因	p.99
③ 組織構造	p.100
④ 戦略と計画	p.101
⑤ 主要業績指標	p.101
⑥ 目標設定	p.102
⑦ 業績評価	p.103
⑧ 報酬システム	p.104
⑨ 情報フロー, システム, ネットワーク	p.105
⑩ 業績管理システムの利用	p.106
⑪ 業績管理システムチェンジ	p.108
⑫ 強度と一貫性	p.109
(6) 考察	p.111
3-2. 業績指標のデザイン・利用と行政組織のパフォーマンスに関する質問票調査	
(1) 調査概要	p.111
(2) 調査結果	p.113
① 業績指標のデザインへの現場職員の関与	p.113
② 業績指標の質	p.115
③ 業績指標の検証・見直し	p.116
④ 設定された目標の変更	p.117
第4章 業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響に関する分析	
4-1. 公会計情報と行政評価情報の利用が行政組織のパフォーマンスに与える影響	p.119

(1)	公会計情報と行政評価情報	p.119
(2)	先行研究の整理	p.120
(3)	分析フレームワーク	p.121
(4)	研究方法	p.122
(5)	量的研究	p.123
①	データの収集	p.123
②	変数の測定：説明変数	p.124
③	変数の測定：被説明変数	p.126
(6)	量的研究の分析結果	p.127
①	公会計情報の活用効果	p.127
②	行政評価情報の活用効果	p.128
(7)	質的研究	p.129
(8)	質的研究の分析結果	p.131
①	公会計情報の効率化目的活用	p.131
②	行政評価情報の診断型活用	p.131
③	行政評価情報のインタラクティブな活用	p.131
(9)	実務上の課題	p.133
①	両情報システム間の非連携	p.133
②	情報システムの整備にかかる作業負担	p.133
(10)	考察	p.134
4-2.	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	p.135
(1)	業績指標の質の重要性	p.135
(2)	先行研究の整理と分析フレームワーク構築	p.136
①	業績管理システムの利用がもたらす正と負の影響	p.136
②	分析フレームワークの構築	p.137
(3)	分析データと変数の操作化	p.138
①	分析データ	p.138
②	変数の操作化	p.139
②-1.	業績指標の信頼性	p.139

②-2. 業績指標の正当性	p.140
②-3. 業績指標の機能性	p.141
②-4. 行政組織のパフォーマンス	p.142
②-5. コントロール変数	p.143
(4) 分析結果	p.146
4-3. 業績管理システムに関する経験学習能力と行政組織のパフォーマンス	p.149
(1) 業績管理システムと管理会計能力	p.149
(2) 先行研究の整理と仮説構築	p.150
① 先行研究の整理	p.150
② 仮説構築	p.151
(3) データと変数設定	p.152
① 分析に用いるデータ	p.152
② 変数の測定と操作化	p.153
②-1. 経験学習能力	p.154
②-2. 業績管理システムの利用による効果	p.156
②-3. 業績管理システムの利用方法	p.158
②-4. コントロール変数	p.158
②-5. 経験学習能力と業績管理システムの利用方法の交互作用	p.161
(4) 分析結果	p.161
① 行政組織と民間企業の業績管理に関する経験学習能力の差の検定	p.161
② 経験学習能力が業績管理システムの利用の効果に与える影響	p.161
(5) 考察	p.166

第5章 業績管理システムがもたらす負の影響としての業績管理システムリスク

5-1. 部門間相互評価による業績管理システムリスクの軽減効果に関する量的研究	p.168
(1) 行政組織における業績管理システムの利用によるネガティブな効果	p.168
(2) 先行研究の整理と分析フレームワーク	p.168
① 行政組織における業績管理システムがもたらす効果	p.170

② Cuganesan et al. (2014) における PMS リスクのカテゴリライズ	p.170
③ PMS リスクを軽減する部門間相互評価	p.172
(3) 分析フレームワークと分析データ	p.173
① 分析フレームワーク	p.173
② 分析データ	p.174
③ 変数の操作化	p.174
③-1. PMS リスク	p.174
③-2. 部門間相互評価	p.175
③-3. コントロール変数	p.176
(4) 分析結果	p.177
① 部門間相互評価と PMS リスクの関係性	p.177
② 部門間相互評価の評価項目が PMS リスクに与える影響	p.178
(5) 考察	p.179
5-2. 部門間相互評価による業績指標の歪みの修正メカニズム	p.181
(1) 不適切な業績指標がもたらす影響	p.181
(2) 業績指標が組織に与える影響	p.183
① 業績指標がパフォーマンスに与える影響	p.183
② 業績指標の歪みがもたらす影響	p.184
③ 業績指標の修正と改善	p.185
(3) 研究方法, ケース組織の概要, 分析フレームワーク	p.185
① 研究方法	p.185
② ケース組織の概要	p.186
③ 中野区の行政評価プロセス	p.187
④ 行政評価と区政運営	p.188
⑤ 評価項目	p.188
⑥ 分析フレームワーク	p.191
(4) 分析	p.191
① 部門間相互評価導入以前	p.191
② 評価プロセスの追加	p.191

③ 部門間相互評価がもたらす緊張感	p.192
④ 業績指標の歪みの認識と受容	p.192
⑤ 業績指標の不完全性の共有認知による対話の促進	p.193
(5) 考察	p.193

第6章 行政組織における業績管理システムの効果的活用に向けた課題

6-1. 業績指標のデザインと利用における現場職員の関与パターン：組織のパフォーマンスに与える影響	p.197
(1) 業績管理システムへの現場職員の関与	p.197
(2) 先行研究の整理と分析フレームワーク	p.198
① 業績管理システムにおける業績指標のデザインと利用への現場従業員の関与	p.198
② 業績指標のデザインと利用プロセス	p.199
③ 管理会計システムの類型化（コンフィギュレーション研究）	p.200
(3) 分析フレームワーク	p.200
① 研究方法	p.200
② 分析データ	p.200
(4) 変数の操作化	p.202
① 業績のデザインと利用への現場職員の関与	p.202
② 環境要因	p.202
③ 組織のパフォーマンス	p.203
(5) 分析結果	p.206
(6) 考察	p.207
6-2. 公共サービスにおける目標原価管理の可能性	
(1) 公共サービスにおけるコスト・マネジメント	p.208
(2) 先行研究	p.209
① 既存研究における諸問題	p.209
② 目標原価管理としての原価企画	p.211
(3) 大分県庁におけるフィールドリサーチ	p.212

① 研究対象組織について	p.212
② VE-WSS に先立つ情報共有	p.213
③ 機能定義と機能整理	p.213
④ 機能別コスト分析と機能評価	p.214
⑤ アイデア発想, 具体化, 詳細評価	p.218
(4) 他の公共サービスへの応用可能性	p.219

第7章 本研究の発見事項の整理と残された課題

(1) 各章の概要と本研究の発見事項の整理	p.221
(2) 本研究に残された課題	p.225
謝辞	p.226
参考文献	p.227
Appendix①2011 年度質問調査票	p.255
Appendix②2016 年度質問調査票	p.267

序章 本研究の目的と意義

1. 問題意識と研究の背景

組織の業績を高め、効率的・効果的なマネジメントの必要性に迫られているのは、もはや営利組織たる企業のみではない。2018年3月現在、1,301兆円（対GDP比237.12%）を超える政府総債務残高をかかえ¹、世界屈指の累積債務国とされるわが国においては、政府組織、地方自治体においても、資源の適切な利用とそれに見合ったパフォーマンスをあげることが喫緊の課題となっている。また、世界的なニュー・パブリック・マネジメント（new public management:NPM²）普及の流れを受けて、公共サービスの形も急速に変化している。効率的・効果的な行政運営を行うべく、公共サービスの民間委託や、民間企業との協働や提携によって公共サービスの提供を行う public-private-partnership（PPP）など、より高いパフォーマンスをあげるための新たな行政経営の在り方が求められている。このような状況下において、パフォーマンスを維持・向上させ続けるためのマネジメント・システムである業績管理システムは、いまや行政組織にとって不可欠の仕組みとなっているのである。

行政組織のパフォーマンスを向上させるべく業績管理システムを導入することは、もはや世界のトレンドである（Pollitt, 2006）。アメリカ、イギリス、オーストラリアなどのアングロ・サクソン諸国を中心に、中国、マレーシア、インドネシア、さらには、南アフリカなどにおいても、政府、地方自治体、大学、学校などのパブリック・セクターへ業績管理システムの導入がなされており、数多くの事例が報告されている（van Helden, 2005; Mimba et al., 2007）。わが国においても、行政評価と呼ばれる行政組織の業績を測定・管理するための仕組みが導入されているが、残念ながらこれが行政組織のパフォーマンスを高めてい

¹ International Monetary Fund（IMF）World Economic Outlook Databases の2019年のデータ（<https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2019/01/weodata/index.aspx>）に基づいている。

² NPMは国や地域ごと様々な考え方やアプローチが採用されてきたが、（山本, 2003）によれば、次のような特徴が見られるという。①規制緩和による公共サービスへの民間企業の参入、国や地方自治体現業の株式会社化、社会資本設備における民間資本の活用など、公共分野への市場経済システムの導入。②政策の企画立案機能と実施・執行機能の分離、実施・執行に関わる自律的組織単位の設定と分権化・権限委譲（empowerment）の推進。③法令適合重視、手続重視の事前統制型の行財政運営から、経済性・効率性・有効性を重視した計画策定、実行管理、成果・結果評価に基づく、PDCA（Plan-Do-Check-Action）サイクル管理型の行財政運営。④民間企業経営における経営管理手法・手続、すなわち、発生主義会計ベースのコスト・マネジメント、複数年度予算、顧客満足度・マーケティング調査、TQM（Total Quality Management）、ABC/ABM、BSC、MBOなどの導入などである。

るといふ事例は多くはない。第3章でも詳述するように、わが国の業績管理システムである行政評価は約8割の行政組織で導入がなされているものの、その多くは形骸化しており、行政職員の負担感を高めるだけの仕組みとなっていることさえあるという。近年の調査では、十分な効果が得られないがゆえに行政評価の対象を縮小したり、その中止や廃止を検討している組織も数多くあることが明らかになっており、わが国行政組織における業績管理システムは、行政組織のパフォーマンスを測定・管理するという役割期待に対して十分に答えることができていないのが現状である（目時, 2012）。

くわえて、行政評価の導入・実施に伴って多くの資源（税金）が投じられていることも忘れてはならない。行政評価の導入・実施に際してはシステム導入や維持管理のためのコストのみならず、行政評価に関わる職員の人件費など、多くの資源が投じられることになる。それにもかかわらず、これが有効に活用されていないとなれば、まさしく税金の無駄遣いであると言わざるを得ない。それゆえ、わが国行政組織のパフォーマンスを高めるためには、どのような業績管理の仕組みをデザインし、それをどのように利用することが望ましいのかについて明らかにする必要がある。

また、わが国の行政組織における業績管理の仕組みである行政評価は、総務省行政評価局によってその実施が推奨されているものの、後述するように法律や条例でその実施が義務付けられているものではない。神戸大学大学院の松尾貴巳准教授（当時）が2007年に実施した調査によれば、行政評価の実施根拠が条例で規定されているのは回答組織464のうち、20（4.3%）に過ぎず、規定がないと明確に回答した組織は135（29.1%）と約3割にもものぼる（松尾, 2009, p.259）。このように、業績管理システムをどのようにデザインするか、また、それをどのように利用するかについては、制度的な縛りが強くあるわけではなく、それぞれの組織において広く裁量が認められている。したがって、我々研究者には、行政組織がおかれた様々なコンテキストに応じて適切な業績管理システムを構築し利用するための知見の蓄積が求められるのである。

この点、諸外国においては、行政組織における業績管理システムに関する研究成果は数多く報告されており、すでに多くの知識が蓄積されるとともに、当該領域のさらなる発展に向けた取り組みがなされている。パブリック・セクターの会計研究を牽引してきたとされる英国会計学会（the British Accounting Association）は、1996年にパブリック・セクターに関する特別研究グループ（a Special Interest Group in Public Sector Accounting Research）を

立ち上げ、研究者のネットワークを構築するための取り組みを行っている (Goddard, 2010)。また、営利組織たる企業を対象とした研究が主であった会計領域の学術誌においても、パブリック・セクターを対象とした研究に関する特集が組まれるほどに重要な研究領域として認識されるようになってきている。その証左として、図表 1 に示すように、近年では主要な会計ジャーナルにおいて頻繁にパブリック・セクターにフォーカスした特集が組まれるようになっており、当該領域への関心の高さが伺える。一方、わが国はどうかといえば、世界と比較したときには、当該領域における研究・実務の双方において十分な研究の整理・蓄積がなされていない状況にある。それゆえ、諸外国において蓄積された研究成果を体系的に整理するとともに、わが国行政組織がおかれたコンテキストにおいて、これらの知見をいかに活用しうるかについて検討する必要がある。

図表 1 会計ジャーナルにおけるパブリック・セクターに関する特集号

巻・号	ジャーナル	特集タイトル
2018, Vol.50, Issue.2	BAR	Public Services and Charities: Accounting, Accountability and Governance at a Time of Change
2017, Vol.14, Issue.4	QRAM	Innovations in Public Services
2016, Vol.40 2016, Vol.41	CPA	Public Sector Accounting in Emerging Economies – Part 1. Public Sector Accounting in Emerging Economies – Part 2.
2015, Vol.28. Issue.6	AAAJ	Public Sector Accounting and Accountability
2004, Vol.15, Issue.3	MAR	Management Accounting in the New Public Sector

出典: 筆者作成

2. 本論文の研究課題

以上のような問題意識のもと、本研究は次の5つの課題を明らかにすることを目的として研究を行う。まず、第1の課題は、国内外における関連研究の体系的な整理である。行政組織における業績管理システムのデザインや利用に関する研究はこれまで一定の蓄積がなされてはいるものの、わが国においては、松尾 (2009) を除き既存研究の整理が行われていない。少なくとも、当該分野に関する網羅的なレビューを実施した文献は見受けられない。そこで、行政組織における業績管理システムはどのようにデザインされ、それをどのように利用するのが望ましいのか、さらには、業績管理システムによって、どのような

効果が期待できるのかについて、既存研究の網羅的なレビューを行うとともに、論点ならびに研究成果として得られた知見の整理を行う。

第2の課題は、わが国行政組織における業績管理の実態を明らかにするとともに、いかなる課題が存在しているのかを明らかにすることである。わが国では行政評価と呼ばれる業績管理システムが多くの行政組織に導入されているものの、必ずしも有効に機能しておらず、近年では廃止や縮小を検討する自治体も多くみられている。そこで、質問票調査による実態調査を通じて、わが国行政組織における業績管理システムの実態を明らかにするとともに、業績管理システムの効果的活用に向けて、いかなる課題が存在するのかを明らかにする。

第3の課題は、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響を経験的証拠に基づいて明らかにすることである。前述のように、業績管理システムの導入・実施のためには税金を原資とする資源を投じる必要がある。そうであれば、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに対してポジティブな影響をもたらす証拠の提示が求められる。にもかかわらず、既往の研究においては事例などの定性的なデータに基づく事例研究が多く採用される傾向があり、わが国における業績管理システム研究においても、業績管理システムが、その利用の効果や、行政組織のパフォーマンスに与える影響についての量的データに基づく研究は十分になされていない。そこで、量的データを用いて、業績管理システムの効果的な活用に資する要素を経験的証拠とともに明らかにする必要がある。

第4の課題は、業績管理システムがもたらすネガティブな効果に焦点を当て、それを減ずるための仕組みを明らかにすることである。いかなるシステムであっても、ポジティブな効果ばかりに目を向けるのではなく、同時にその裏側にあるネガティブな側面にも注意を払う必要がある。近年の行政組織における業績管理システム研究においては、業績管理システムはポジティブな影響をもたらすだけでなく、様々なネガティブな影響をもたらすことが指摘されている (Cuganesan et al., 2014)。本研究では、業績管理システムがもたらすネガティブな影響についても整理するとともに、当該影響を抑制するための手段について、定性的・定量的研究アプローチを用いて接近する。

第5の課題は、わが国行政組織において業績管理システムをさらに活用するための新たな研究の方向性を示すことである。業績管理システムを効果的に活用するためには、現場職員の関与が重要となることが指摘されている (Petersen et al., 2019)。しかしながら、業績

管理システムのデザイン・利用への現場職員の適切な関与の在り方については、ほとんど議論がなされていない。もう一点は、数ある業績管理システム研究のなかでも、既往の研究ではほとんど議論されてこなかったコスト・マネジメントに焦点を当て、公共サービスにおけるアウトカムを犠牲にしないための方法論を組み込んだコスト・マネジメントの在り方を検討することである。したがって、業績管理システムのデザイン・利用への現場職員の適切な関与の在り方、ならびに公共サービスの目標原価管理による適切なコスト・マネジメントの可能性についての探索的な分析を実施する。

3. 本論文の構成

以上の研究課題を明らかにすべく、本論文は次のように展開される。続く第1章においては、行政組織における業績管理の歴史の変遷を辿りつつ、諸外国における行政組織における業績管理の動向について整理する。行政組織において業績管理がどのような時代背景のもとでどのような役割期待を担うことになったのかを整理しつつ、行政組織における業績管理システムの展開と国内外における取り組み状況を明らかにする。さらには、行政組織における業績管理システムについて論ずるうえでの基本概念についてもここで整理を行うこととする。第2章では、これまで蓄積されてきた文献の網羅的レビューを行い、行政組織における業績管理システムに関する知見を体系的に整理するとともに、先行研究では十分に明らかにされてこなかった未解決の課題を明らかにする。とりわけ、松尾（2009）が出版されて以降に発刊された文献を網羅的にレビューし、提示された論点について、いかなる研究アプローチによって、いかなる知見がもたらされたのかを整理しつつ、どのような論点に対する関心が高まっているのかを明らかにする。第3章においては、わが国行政組織における業績管理システムの実態を明らかにすべく、2011年度と2016年度の2度にわたって実施した質問票調査の結果に基づき、記述統計データを示しつつ、わが国行政組織における業績管理システムの実態に迫る。2011年度調査は、わが国行政組織において広く普及している行政評価が、業績管理システムとしてどのようにデザイン、利用されているのかを明らかにすることを目的として実施したものであり、業績管理システムとしての行政評価の実態を明らかにしつつ問題点の整理を行う。また、2016年度調査は、業績管理システムのデザインと利用が行政組織のパフォーマンスに与える影響を明らかにすることを目的としているため、両者の関係に影響をおよぼすと考えられる行政組織内外のコン

テキスト要因についても明らかにする。第4章においては、筆者が実施した質問票調査のデータ、慶應義塾大学横田絵理研究室が実施した質問票調査のデータ、さらには、行政組織に対して実施したフィールドリサーチにより入手した定性的・定量的データを用いて、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響について、経験的証拠に基づいた分析を行う。第5章においては、行政組織における業績管理システムがもたらすネガティブな影響にフォーカスする。とりわけ近年の研究において業績管理システムリスクとして論じられている業績管理システムがもたらす負の側面に焦点を当て、先行研究においてどのようなリスク分類がなされているのか、わが国行政組織においてはいかなるリスクが顕在化しているのかを明らかにし、さらには、当該リスクを軽減する手段としての部門間相互評価の可能性について、定量的研究と定性的研究の双方から検討する。第6章においては、わが国行政組織において業績管理システムをさらに活用するためのアプローチとして2つの探索的な分析を行う。パブリック・セクターの業績管理システムを効果的に活用するためには、現場職員の関与が重要となることが指摘されているが (Petersen et al., 2019)、本研究では、業績管理システムのデザインに現場職員がどのように関与するのが望ましいのかを明らかにすべく、業績管理システムのデザインに対する現場職員の関与パターンの類型化を行うとともに、各関与パターンと組織のパフォーマンスの関係性について探索的な分析を行う。つづいて、数ある業績管理システム研究のなかでも、既往の研究ではほとんど議論されてこなかったコスト・マネジメントについて、行政組織における効果的な原価管理の手段として期待される目標原価管理の可能性について検討する。最後に、第7章においては、本論文の各章における議論を整理しつつ、本研究の発見事項と残された課題について述べ、本論文を締めくくる。

第1章 行政組織における業績管理システムの進展

1-1. 行政組織における業績管理実践の歴史の変遷

行政組織における業績管理は100年以上にもわたる長い歴史を持つとされる(van Dooren et al., 2015)³。にもかかわらず、これまでのところ、行政組織における業績管理の歴史の変遷については、必ずしも体系的な整理がなされてきたわけではない。それゆえに、各国行政組織における業績管理はいかなる役割期待のもとで、いかなる実践とともに進展を遂げてきたのか、また、それらの業績管理実践はいかなる効果をもたらしてきたのかといった点が明らかにされていない。この点、van Dooren et al. (2015)は、行政組織における業績管理の変遷を第2次世界大戦前、1950年代～1970年代、1980年以降の3つの時代に区分し、業績管理に対してどのような関心が寄せられてきたのか、さらには、行政組織における業績管理システムはどのような制度的発展を遂げてきたのかについての整理が試みられている。以下では、van Dooren et al. (2015)の分類に依拠しつつ、行政組織における業績管理の歴史の変遷を辿る。

(1) 第2次世界大戦以前(1900年～1940年代)

行政組織の業績管理は19世紀の終わりから20世紀初頭にかけて生まれたとされる。この時期は行政組織における業績管理の萌芽期ともいえる時代であろう。van Dooren et al. (2015)は、行政組織において業績管理が必要とされるようになった背景として、①社会調査の実施(the social survey)、②科学的管理思考の普及(scientific management and the science of administration)、③原価計算の発達(cost accounting)という3つの大きなムーヴメントに注目している。

業績管理が求められるようになった第1のムーヴメントとして、貧困、社会不安、政府の腐敗といった社会問題解決のために、社会状況の定量的把握や政策や行政運営の合理化のための社会調査が実施されるようになったことが挙げられる。貧困問題が深刻化してい

³ 業績管理の萌芽をどの時代に求めるかについては様々な見解がある。アメリカにおける会計システムの源流は1789年の『議会法』(Art of Congress)と『国庫法』(Treasury Act)の2つの制定法によって規定されたとされ、この時代を萌芽期とみる見解もある。この点、米国における政府管理会計の発展の経緯について体系的に整理を行った小林麻理教授(も、現在の政府管理会計システムの基礎は第一次大戦後にその基礎が築かれたとしており(小林, 2002, p.71)、本研究の認識と概ね一致している。

るにも関わらず、「貧困に陥っている人はどの程度いるのか」、「なぜ人々は貧困に陥ったのか」について十分な現状把握がなされておらず、「どうすれば貧困状態を緩和することができるのか」という問題を検討するために必要となるデータ収集がなされてこなかった。このような状況を打破すべく、データ収集のために社会調査が実施されるようになり、政策決定のための測定行為が行われるようになったのである。このように、社会調査を通じた測定行為が、業績管理に目を向けるようになった第1のムーブメントである。

つづく第2のムーブメントは科学的管理の普及である。工業化の進展にともなって、国鉄などのパブリック・セクターを資本主体とする巨大なインフラが登場することとなったが、合理的な管理が行われておらず、結果として汚職による腐敗が組織に蔓延することとなった。これに対して、合理的で専門性の高い組織を作りあげるべく官僚型の組織構造が導入されるとともに、工場の業務効率化の基本的アプローチであった科学的管理による業務効率の定量的測定が導入されるようになった。科学的管理の導入を通じて、パブリック・セクターにおいても業績の定量的測定が標準的に行われることとなり、業績管理に目が向けられるようになった。これが第2のムーブメントである。

第3のムーブメントは、原価計算の発展である。20世紀初頭、パブリック・セクターとプライベート・セクターの合弁会社であるジョイントベンチャーが登場し、巨大化かつ複雑化する組織を管理するためのより強力な情報としての財務情報に対する関心が高まった。なかでも、20世紀初頭に大きく発展を遂げた原価計算は、組織の活動をコストと関連付けて追跡、記録、分析することを可能にする手法として注目を集め、巨大企業に広く普及していった。原価計算を行う過程で、物量的、金額的な測定が行われることとなり、業績管理に目が向けられるようになっていった⁴。これが第3のムーブメントである。

このように、社会調査の実施、科学的管理の普及、原価計算の発展という3つのムーブメントが背景となり、パブリック・セクターにおける業績管理が求められることとなったのである⁵。

⁴ その後、民間企業では原価計算の実施は制度化されることとなったが、OECD 諸国の多くにおいても、パブリック・セクターにおける原価計算は今日においても十分に組み込まれてはいないことが指摘されており、重要な課題の一つと位置付けられている (Pollitt and Bouckaert, 2011)。

⁵ 提供するサービスが十分かつ効果的であるか、効率的に提供されているかを明らかにするために業績管理が重要であるとの指摘は、Simon and Ridley (1938) においてもなされている。

(2) 1950年代～1970年代

業績管理の第2世代的動きは、戦後の国家予算制度と業績管理の結びつきによって進展していくこととなる⁶。戦後まもなく、アメリカ合衆国連邦政府の行政改革のために当時のトルーマン大統領によって立ち上げられた第一次フーバー委員会(1947年-1949年)は、業績管理を通じて政府の予算プロセスを改善しようとするパフォーマンス予算(performance budgeting)を提言した(Shafritz and Hyde, 2004, p.162)⁷。パフォーマンス予算は、予算を機能別に分類し、活動の効率的遂行のためにコストを測定し、管理者が事業活動単位の作業能率を評価できるようにするものであり、業績管理と国家の予算制度を結び付けた初めての試みである。また、パフォーマンス予算は1950年の予算・会計手続法(Budget and Accounting Procedures Act)に盛り込まれ、法令によってその実施が根拠づけられることとなった。

パフォーマンス予算は1960年代に Planning Performance Budgeting Systems (PPBS)⁸の導入によって、より洗練されたものとなっていく。PPBSは1965年にジョンソン大統領のもとで実施され、ベストな予算決定を行うために様々なレベルやタイプのパフォーマンスを数量化し、分析を行おうとするものである。すなわち、PPBSは予算計画プロセスに、長期の政策目標とそれを達成するための代替案に関する分析を行うための意思決定のフレームワークを取り入れたものである。わが国においても、財政体質の改善のためにPPBSの導入が議論されたが(金子, 1971, pp.145-147)、1970年12月の大蔵大臣諮問機関である財政制度審議会の中間答申により、事実上PPBSは断念されることとなった。

PPBSは、その後PPBSに代わるアメリカの予算制度となった Management by Objectives (MBO) や Zero Based Budgeting (ZBB) の基礎となっている⁹。MBOは1973年にニクソ

⁶ アメリカにおける予算制度の発展についての詳細は、小林(2002)を参照のこと。

⁷ アメリカ合衆国政府における予算の発展史は川崎(2017)において詳述されている。

⁸ PPBSは、米国国防省長官(元フォード社社長)であったロバート・S・マクナマラ氏が米国国防省におけるマネジメントツールとして開発し、その後全省庁に展開された予算管理システムである。その特徴は、システムズ・アナリシスや費用便益分析等の数理的な手法を用いて、政策を科学的手法によって合理化しようとする点にある。PPBSは1971年のOMB(Office of Management and Budget)の覚書によってPPBS関連の文書提出を要しない扱いとなり終焉を迎えることとなった。

⁹ わが国においては、ZBBの導入の議論はなされたものの実施には至らず、現在は各省庁に前年度比で財源枠を提示するシーリング方式がとられている。各省庁は、この財源枠のなかで翌年度の事業計画に基づいて事業間に優先順位をつけ概算要求を作成し、財務省に

ン大統領によって導入された予算制度であり、予算と関連付けながら結果を重視した測定可能な目標の設定と評価を行い、各部門の責任者が目的の達成状況について成功点と失敗点を期末に各機関の長官に提出するものである。しかし実際には、目標設定や業績測定の困難性ゆえに予算と業績管理のプロセスを統合することは難しく、結果として MBO は衰退していくことになる。また、ZBB は 1977 年にカーター大統領によって導入された予算制度であり、前年の実績を基準とする予算額の設定ではなく、その名の通りゼロベースで予算編成を行おうとするものである。政府機関は代替的な支出レベルで達成することができるプログラムの成果を検討して優先順位を決定し、過去の実績とは関係なく最下位の組織レベルから省庁レベルまで相互にランク付けすることで予算編成を行うことになるが、膨大な数となったデシジョン・パッケージの順位付けが困難であるなどの批判を受け、頓挫することとなった。

パフォーマンス予算は、米国のみならず、欧州各国の政府予算においてもみられる。英国では、1960 年の後半における防衛省において導入され、そこから、教育や科学などの分野にも広がりを見せた。また、フランスにおいても、RCB (rationalization des choix budgétaires : 予算選択の合理化) として 1968 年に英国同様に防衛省において導入され、エネルギー、都市計画、郵便サービス、電話などの分野へと広がっていった。その後 1970 年代に入ると、PPBS は国家の経済計画の統合的ツールとなり、アイルランド、オーストラリア、オーストリア、カナダ、ベルギーなどへと導入されていった (Novick, 1973)。

(3) 1980 年以降

1980 年代は、行政組織において業績管理の定着がはかられた時代であるといえよう。各国が直面していた深刻な財政難を背景として、この状況を打開すべく各国政府は業績管理の制度化を進展させた。イギリス、オーストラリア、ニュージーランドは、これらの財政難に対して経営管理的アプローチを用いて対処を試みた。1982 年のイギリスにおいては、目標にフォーカスし、アウトプットとパフォーマンスを測定するためにデザインされた財務マネジメントイニシアティブ (financial management initiative) がスタートした。当該プロ

よる検討結果を受けて削減が必要となる場合には、財務省と各省庁間での折衝を経て最終的な予算額が決定される。各機関が概算要求において事業計画に基づいた予算編成を行ったとしても、財務省による査定の段階で予算の減額がなされることによって、各機関における事業の計画性が失われる問題が生ずることが指摘されている (小林, 2002)。

グラムの特徴としては、サッチャー首相が改革の宣言（manifesto of the revolution）において主張したように、数多くのパフォーマンス指標を設定する点にあり、結果として、1987年には1800ものパフォーマンス指標が設定されている（Pollitt, 1993）。イギリスに端を発した行政組織における経営管理主義的アプローチは結果として世界各国に広がりを見せ、1990年代にはNew Public Management（NPM：新公共経営）として知られるようになった。パフォーマンス情報は、予算や計画すべてのマネジメント機能に用いられることとなっていく、これが今日行われている行政組織の業績管理へとつながっている。

またアメリカでは、1992年にGovernmental Accounting Office（GAO）が作成したGovernment Management Issues（政府のマネジメントにおける諸問題）の指摘を受けて、より有効性の高い業績管理制度を構築するために、the Government Performance and Results Act（GPRA）が1993年に成立した。GPRAは、行政組織の内部管理の改善を主たる目的として据え、プログラムごとの業績目標の設定と測定を行い、かつ業績情報の利用を促すための制度であり、議会などの意思決定の改善を通じて、国民に対するアカウンタビリティを果たすことに重きが置かれている。このように、アメリカにおいては業績管理の制度が法令によって規定されており、業績管理は行政組織における必須の取り組み事項とされているのである。

また、アメリカと同様、諸外国においても、法令によって行政組織における業績管理の仕組みが制度化されている。ニュージーランドやオーストラリアのアウトプット-アウトカム予算システム、イギリスのthe British Financial Management Initiative Public Service Agreements、フランスのFrench Loi organique relative aux lois de finances（LOLF）（Schick, 1990）は、法令に基づいて業績管理が制度化された例であるといえよう。

多くの専門家が、1980年代から1990年代が理論と実務双方にとってパブリック・セクターにおける業績管理の進展の契機であったとしている（Talbot, 1999）。この時代においては、行政組織のあらゆるレベルにおいてパフォーマンスについてのドキュメンテーションや政府のアクションに対する明確な成果が求められるようになった（Radin, 2000）。これらのトレンドはそれ以降も続き、イギリス、オーストラリアなどにおいてさらに制度化が加速することとなっていった。

さらに近年では、Evidence Based Policy Making（EBPM）と呼ばれる業績管理に基づく政策判断を強調する動きもみられる。EBPMはイギリスで生まれ、イデオロギーなどよりも

むしろアウトカムに関する事実や数値を用いて政策を決定しようとするものである (Solesbury, 2001)。EBPM は主に医療や公的福祉に関する部門において進展を遂げ (Davis et al., 2000), 1990 年代の終わりから垂直的に医療分野以外の部門にも広がっていった。EBPM はアメリカ, イギリス, オーストラリア, カナダ, ドイツなどへと広がりを見せ¹⁰, 近年わが国においても EBPM に基づいた政治判断が強調されるようになってきている (内閣府, 2018) ¹¹。しかし, このような動きを Burnham (2001) は“脱政治の政治 (the politics of depoliticisation)”と表現しており, 行き過ぎた EBPM は, 民主主義の崩壊を招くとの批判の声もある (Mouffe, 2000)。たとえば, イギリスの下院は, 既定路線の政策を支持したり, 正当化するような証拠を選択的に利用することを”policy-based evidence making (政策ありきの証拠づくり)”であるとの批判を展開し, このようなことを政府が行うべきではないと警告を発している (House of Commons Science and Technology Committee, 2006)。行政組織における業績管理システムは, 当然のことながら, 最終的には市民, 国民の利益に資するものとならなければならない。それゆえ, 業績管理システムが政策ありきの証拠づくりのために用いられることのないような制度設計も重要となろう¹²。近年では, 業績管理システムのデザインへの住民参加 (civic engagement) の重要性も強調されているが, 業績管理システムのデザインを行政に全て委ねるのではなく, 住民による監督や専門家によるチェックなど, ガバナンス体制の強化を図ることについても十分に検討する必要がある。

2010 年代に入ると, 多くの国が業績管理の仕組みの見直しを図るようになっていった。たとえば, オーストラリアの Commonwealth Financial Accountability Review は, 財務とパフォーマンスに関するフレームワークの改善の必要性を強調し, IMF の報告書では OECD のほぼ全ての加盟国はパフォーマンス情報を構築し, それをアカウンタビリティ, 予算, 経営管理プロセスに統合するための手続きを導入していることを明らかにしている (Cangiano et al., 2013)。いままさに, 行政組織の業績管理システムは, 次なるステージへ

¹⁰ 米国では 2016 年 3 月 30 日に当時のオバマ大統領が, Evidence-Based Policymaking Commission Act 2016 に署名し, 政策のエビデンスを高めるためのデータの活用・評価が検討されることとなった。

¹¹ わが国では 2016 年 12 月に官民データ活用基本法が議員立法によって成立し, 国および地方公共団体における施策の企画・立案ならびに効率的・効果的な行政運営のための官民データ活用推進が宣言された。

¹² わが国行政評価においても, これを実施する目的の一つとして, EBPM が据えられている (総務省, 2018)。行政評価がわが国の合理的な意思決定に貢献しているかについて, 経験的証拠に基づいた検証が行われる必要がある。

と昇華を遂げるための変革が求められているのである。

以上のように、行政組織における業績管理システムは、より効果的な活用に向けて、その適切なデザイン、利用のための専門的知見の蓄積が求められている。

1-2. 行政組織における業績管理システムに関する海外の動向

前述のように行政経営の在り方は時代の変化とともに大きく変化している。伝統的行政経営のスタイルであった官僚主義的管理は終焉を迎え、民間企業の経営手法や市場志向を積極的に取り入れた NPM へと変化し、現在は行政の新たなガバナンス構造の構築に向けてより開かれた政府を実現すべく、行政経営・政策決定へ住民の関与や政府保有データのオープン化なども進んでいる (Manning and Lau, 2016)。

このような行政経営の変化に伴って、行政経営を支える業績管理の在り方も変化している。この点、諸外国の行政組織における業績管理システムは現在どのように取り組まれているのだろうか。本節では、行政組織の業績管理に長い歴史を持つ OECD 諸国に焦点を絞り、なかでも先進的であると評されるアメリカ、オーストラリア、ニュージーランドにおける特徴的な取組みを整理する。

(1) アメリカにおける業績管理システム

アメリカは、行政組織の業績管理システムの制度化が最も進んでいる国といっても過言ではない。前述の Government Performance and Results Act (GPRA) の進化版である GPRA Modernization Act of 2010 (GPRAMA) に基づき、政府の公式管理サイトである performance gov. (<https://www.performance.gov/>) において、大統領のマネジメントアジェンダ、連邦の業績管理の枠組み、主要なマネジメント分野や優先事項を推進するための目標設定プロセスが公表されている。そこでは、内閣府と他の9つの主要機関の使命(ミッション)、達成すべき優先目標、戦略計画、業績報告が掲載されており、一般市民も各政府組織の業績管理に関する情報を把握することが可能となっている。また、アメリカにおいては、各政府機関の業績管理を強化するため、連邦機関内に Chief Operating Officer (COO) と Performance Improvement Officers (PIO) が置かれ、省庁間の業績改善のための評議会である Performance Improvement Council (PIC) が設置されている。

アメリカ政府の目標設定の特徴として、各政府機関が個別に達成すべき目標のみならず、

省庁をまたいだ目標設定もなされている点が挙げられる。大統領が掲げる優先度の高い目標の実現のために省庁間の調整が必要となる事項についての目標設定と、その進捗状況が公表されている。

またアメリカでは、業績管理と予算を結びつけるためのツールである、プログラム評価ランク付けツール (Programme Assessment Rating Tool: PART) が開発されている。PART は、行政機関がその戦略及びプログラム業績目標の達成に貢献することに焦点を当てて、プログラム活動の業績を評価する体系的な方法である (小林, 2013)。アウトカムを指向する基準に基づく業績測定を開発することで GPRA による業績測定を精緻化するものであり、業務上の意思決定を戦略計画と業績計画に統合する機能を果たすものと位置づけることができる。

PARTは、行政機関のプログラムの性格について情報を求める質問票によって機能するものであり、以下の4項目について、25から30の質問によって重みづけを行い、各プログラムに対する回答を点数化することによってプログラムの順位付けが行われる。

- 1)プログラムの目的及び設計：明確で、議論によって正当化できるものであるか (20%)
- 2)戦略計画：効果的な年次及び長期の目標を設定しているか (10%)
- 3)プログラム・マネジメント：健全な財務管理を実施し、プログラムを改善する努力を行っているか (20%)
- 4)プログラムの結果：プログラムはその目的に基づく成果を生み出しているか (50%)

行政機関は質問票に回答し、その回答をOMB が承認した場合 (承認しない場合は却下)、有効 (85-100)、概ね有効 (70-84)、適切 (50-69)、無効 (0-49) で採点が行われる。OMBはPARTに基づく評価を検討し、各行政機関にはそれに対して申し立てを行う機会が与えられている。

(2) オーストラリアにおける業績管理システム

オーストラリア政府では、Public Governance, Performance and Accountability Act 2013 (PGPA Act) が制定され、政府組織の予算、業績管理、財務報告、監査のなどが詳細に規定されている。その Part 2 – Division 3 において各政府機関の業績管理について記載されており、そこでは、会計年次終了後遅滞なくパフォーマンスに関するアニュアルレポートを議会に提出すること、ならびに主要な KPI について監査機関 (Auditor General) の監

査を受けることが義務付けられている。業績管理システムは組織のパフォーマンスを改善するために、個人、チーム、および組織の目的と結果を整合させるためにインプット、アウトプット、アウトカム、ならびにその関係性としての効率性や有効性についても測定、報告を行うことが求められている（Australian Public Service Committee, 2018）。また、オーストラリア政府では、複式簿記による発生主義会計が採用されているため、各事業のコストには可能な限り減価償却費を含めることが要求されており、さらには、意思決定の妥当性を評価すべく、サービス提供のために投じた資本が代替案に投じられていたら得られていたであろうリターンである機会原価の測定についても求められている点に特徴がある。

（3）ニュージーランドにおける業績管理システム

ニュージーランドにおける行政部門の改革は「リストラクチャリング」や「民営化」の事例として取り上げられることが多いが、「国民主権の徹底」を貫いた行政改革の成功例としてニュージーランド・モデルとも呼ばれている（和田, 2007）。ニュージーランドでは、アウトプットとアウトカムが財政法（Public Finance Act 1989）第2条で定められており、政府活動の目的はアウトカムを達成することにあるとされている。一般的な行政経営の議論においては、行政組織はアウトカムの達成に関する責任を有するとされてきたが、ニュージーランドでは、アウトカムではなくアウトプットの達成に各省庁が責任を負っている点に特徴がある¹³。これは、アウトプットはコントロール可能であるが、アウトカムは各省庁によって生み出されるアウトプットの相互作用によって達成されるものであり、一省庁の力でコントロールできるものではないという管理可能原則の思考に基づくものである。管理可能原則に基づいて責任の所在を明確にすることにより、目標を達成できなかったときの言い逃れの余地を与えず、着実に業績を達成させることに重きを置いている。また、ニュージーランドでは、各大臣と省庁のチーフ・エグゼクティブの間で達成すべき業績を明示した業績協定書を交わすことが慣習となっており、そこには、Key Government Goalsと呼ばれる政府全体の共通目標と、チーフ・エグゼクティブの主要目標であるKey Prioritiesが明示されている¹⁴。Key Government GoalsおよびKey Prioritiesはアウトプット中心のニュージーランド・モデルにおけるアウトカム思考の欠如を補うものとして機能している。

¹³ アウトカムに責任を有する例外的な組織として、中央銀行が挙げられている。

¹⁴ Key Priorities は、達成目標期日もあわせて記載される。

1-3. わが国における業績管理システムとしての行政評価

(1) 行政評価普及の経緯

わが国行政組織における業績管理システムは、行政評価の名のもとで 1990 年代後半から広く普及している。松尾（2009）は、自治省（現・総務省）行政局行政体制整備室が、1999 年 9 月 30 日付で各都道府県の市町村課長・地方課長宛に整備室長名で依頼した「市町村における行政評価に関する研究に係る協力依頼」のなかで、すでに行政評価という用語が用いられており、行政評価に用いる評価シートの雛形と用語解説、記入要領が示されていることを明らかにしている。

行政評価は各自治体で様々な形で展開されており、必ずしも統一的な定義が確立しているわけではない。この点、2001 年以降行政評価の取り組み状況について毎年調査を行っている自治行政局行政体制整備室は、当初から「政策、施策、事務事業について、事前、事中、事後を問わず、一定の基準、指標を持って、妥当性、達成度や成果を判定するもの」と行政評価を定義づけている。業績指標の設定とその評価を通じて組織のパフォーマンスを管理しようとしていることから、行政評価に業績管理システムとしての役割を期待していたことがわかる。2004 年の小泉内閣において閣議決定された「今後の行政改革の方針」において、行政評価の効果的・積極的な活用が謳われ、戦略策定－実施方針決定－実施－評価－見直しのサイクルを確立・活用することで、目的、手段、投入した資源の必要性、有効性、妥当性を検証し、地方公共団体の効率的・効果的な行政運営を図ることが求められるようになったが、他国のように法律・法令による制度化がなされたわけではない。前述のように、海外諸国の業績管理システムは、法律、法令等によって制度化が行われてきたものの、わが国においては、今日においても法的な制度化はなされておらず、各自治体に大幅な自由裁量が認められている点に大きな特徴があるといえよう。神戸大学大学院の松尾貴巳准教授（当時）が 2007 年に実施した調査によれば、行政評価の実施根拠として「条例で規定」されていると回答したのは、回答組織 464 件のうちわずか 2.1%（20 件）に過ぎず、「規定はない」と回答した組織は 29.1%（135 件）であった（松尾, 2009）。

各自治体に通達された先述の「行政評価協力依頼書」においては、評価シートの雛形として政策－施策評価表、施策－事務事業評価表、事務事業評価表の 3 つが示されるとともに、さらにこれら 3 つの評価表の関係性を示す体系図の提出を求めている。いずれの評価シートの構成も基本的には共通した構造となっており、①目的、②目的の達成度を測定す

るための指標，③目標達成に向けた方針や活動計画，が示されている。②の目標はコストなどの財務情報のみならず，物量等の非財務指標の双方を用いて定量的な測定が行われるものとなっており，多くの自治体における行政評価は当該雛形をベースとしている。また，評価の責任者として，政策－施策評価表は部長が，施策－事務事業評価表は課長が，事務事業評価は係長もしくは担当者が記入することを求めており，それぞれの記載内容を持ち寄って，評価についての議論またはフィードバックすることが要求されている。

（２）行政評価情報の利用と課題

前述のとおり，行政評価の運用に関する明確な法令が存在するわけではない。それゆえ，各自治体によって，そのデザインも利用方法も異なっている。松尾（2009, pp.239-251）では，さまざまな自治体における行政評価の事例が示されている。そこでは，行政評価情報を予算編成に活用した伊丹市や東京都の事例，業務改善のために活用した仙台市および横浜市の実例，計画へのフィードバックのために活用した逗子市，町田市の事例，ならびに，分権的な組織マネジメントのために活用した福岡市，千代田区，中野区の事例など，多岐に渡る活用事例が詳細に紹介されており，行政組織のおかれた状況や課題に応じて，異なる目的で利用されていることがわかる。

また，松尾（2009）は15の自治体の事例を通じて，いくつかの課題も明らかにしている。まず，予算編成と行政評価の活用にあたっては，予算編成と行政評価の評価単位が整合的であることの重要性が指摘されている。予算編成と行政評価の担当部署が必ずしも一致していないことが多いことから，予算編成と行政評価の担当部署間で予算編成単位と行政評価の整合化を図るために担当部署の連携を図ることが必要であるとしている。また，行政評価が事業の休・廃止を判断するにたる高度な測定・評価システムとなるため，評価プロセスの客観性の確保の重要性も指摘されている。くわえて，財務部門の果たす役割の重要性についても指摘されている。予算査定の権限を持つ財務部門の理解を得ることができなければ，行政評価の結果を予算編成に反映させることは難しい。以上のように，行政評価を予算編成に活用するためには，適切な情報システムの構築にくわえ，部門間の連携が重要となる。

次に，行政評価情報を業務改善に活用しようとする場合には，評価単位が細くなるため管理コストが高くなる傾向があることも指摘されている。自治体の規模が大きくなれば，

それに比例して事務事業の数も多くなることから、行政評価情報自体も膨大なものとなる。事実、横浜市では約 3,000 のデータ入力が必要となり、現場に大きな作業負担が生ずるようになったことが指摘されている。

さいごに、行政評価情報を積極的に活用するための組織構造や組織文化の重要性についても指摘されている。行政評価それ自体の仕組みが合理的であったとしても、コミュニケーションや他の部門に対する支援に消極的な組織であれば、行政評価を有効に活用することは難しい。したがって、行政評価情報を有効に活用するためのトップのリーダーシップや啓蒙活動も重要となる。

(3) 行政評価における評価項目

各団体で実施されている行政評価は、基本的なフォーマットは共通しているものの、作成される行政評価表の形式や評価方法は、各団体によって異なっている。そこで、先進的な取り組みを行っている自治体の一つである東京都の特別区である中野区を例に挙げてその具体例を示す。中野区では、2000 年度の試行段階を経て、2001 年度から行政評価を本格的に実施しており、今日まで約 18 年に渡り継続してこれを実施している。行政評価を実施する目的として、①仕事の目的を明確化する、②仕事の成果を管理する、③区の仕事を十分に説明する、④経営（マネジメント）サイクルの確立、⑤職員の意識改革を掲げており、外部へのアカウンタビリティのためだけでなく、組織内部のマネジメントへの役立ちを期待していることがわかる（中野区、2019）。なお、これらの実施目的は中野区の行政評価に特有というものではなく、多くの組織に共通したものである。

中野区の行政評価のプロセスは、主管部での自己評価、他部による部間相互評価を経て、最終的に各部の部長クラスによって構成される内部評価委員会において区の評価を決定し、これにくわえて、公募による区民と学識経験者で構成される外部評価委員会による評価も行っており、組織内外の視点で評価が行われている。平成 30 年度においては、11 部 48 分野 151 施策全ての部・分野を評価対象に内部評価が実施され、そのうち 4 部 17 分野 53 施策に対して外部評価が実施されている。

ここでは、区民サービス管理部における評価結果について具体例を示す。区民サービス管理部は中野区の区民サービスの質向上を目指して、区民サービスに関する情報システム、戸籍管理、税務、保健医療、介護のマネジメントの管理業務を担っている。行政評価シ-

トの冒頭においては、部の目指す将来像と重点的に取り組んだ事項の成果が記載され、部のありたい姿に対して、重点的に取り組んだ事業の成果が定量的、定性的な情報を用いて記述される（図表 1－1）。

図表 1－1 部が目指す将来像と重点的に取り組んだ事項の成果

部がめざすまちの将来像
<p>住民基本台帳や住民税に関する事務をはじめとして、基礎的自治体の基本業務が住民税や保険料収入の確保等により、安定的に行われるとともに、その住民情報を基盤とした医療保険、介護保険など区民の生活を支える制度が効率的に運営され、適切な給付や必要なサービスが提供されている。</p>
<p>区民は、場所や時間に制約されず、証明書の受領や料金の納付ができるとともに、本庁舎では、転出や転入などライフイベントにかかる必要な手続きが一か所で完結するワンストップ型窓口の推進が図られ、マイナンバーカードの普及促進により、区民の利便性が向上し、区民サービスの利用に対する満足度が高まっている。</p>
重点的に取り組んだ事項の成果
<p>(1)「主要 3 債権の収納率向上」について、住民税では、督促・催告等の早期着手や、特別徴収への移行の更なる推進、新たに設置した滞納整理専門員の活用等により、現年度分収入率は平成 28 年度と比較して 0.4 ポイント、滞納繰越分の収入率は 5.6 ポイント上昇した。国民健康保険料については、資格の適正化、滞納整理業務の効率化等を図ったものの、現年分収入率は平成 28 年度と比較して横ばいで、滞納繰越分の収入率は 0.3 ポイント減少した。介護保険料（普通徴収）については、口座振替加入者は増加したものの現年分収入率は平成 28 年度と比較して 0.2 ポイント減少し、滞納繰越分の収入率は 0.7 ポイント減少した。</p> <p>(2)「データヘルス計画の策定と糖尿病重症化予防の事業化」では、特定健康診査の結果や診療報酬明細書（レセプト）等の情報を活用して、平成 30 年 3 月にデータヘルス計画を策定した。また、新たに糖尿病性腎症重症化予防事業として、医師会と連携して保健指導を実施した。</p> <p>(3)「介護保険制度の改正を踏まえた第 7 期介護保険事業計画の策定と総合事業への対応」では、地域包括ケアシステムの充実に向けた介護保険制度の改正内容を踏まえた第 7 期介護保険事業計画を策定した。また、平成 29 年度から開始した介護予防・日常生活支援総合事業について、地域包括ケア推進分野と連携し、区民への周知を図った。</p> <p>(4)「マイナンバー対応、情報セキュリティの強化」では、国・他自治体との情報連携を着実に行う一方、第 1、第 2 日曜日や毎週火曜日(延長)に窓口を設けて、マイナンバーカードの交付の推進を図った。また、インターネット接続環境の分離等により情報セキュリティの抜本的な強化を行ったほか、住民情報システムにおける生体認証と操作ログの定期的確認により個人情報不正利用の防止を徹底した。</p> <p>(5)「次期住民情報システムの構築、内部事務管理システムの再構築」では、それぞれ RFP（企画提案公募型事業者選定）を実施して事業者と契約を締結し、要件定義等システム構築を進めた。</p>

出典：中野区（2019）

つづいて、重点事業における主要指標、3 年間の実績値、および達成度（達成率）にくわえて、当該指標が設定された理由や目標値の根拠、ベンチマークが記載される（図表 1－

2)。中野区における行政評価の特徴は、目標に対する達成度の評価のみならず、設定された目標の挑戦度についても高・中・低の3段階で評価が行われている点にあり、高い挑戦度が設定された項目は、後の評価において高い評価点が付与されることとなる。評価結果と関連して、目標の達成状況について定量的な情報のみならず、定性的な記述によって、その達成状況について記述がなされている。さらには、目標と実績の乖離がみられる項目については、次年度以降の改善に向けて、見直しの方向性や改善のための手段が具体的に記述されることになる。

図表1-2 部の指標、評価点、成果、改善の方向性

部の指標及び分野の評価点							
指標／実績(27~29)・目標(29,32)		27年度	28年度	29年度	29目標	達成度	32目標
①	主要3債権の収入率						
	(1)住民税収入率(現年度分)	97.9%	98.1%	98.5%	98.5%	100.0%	98.5%
	(2)国民健康保険料収入率(現年分)	86.0%	85.6%	85.6%	86.5%	99.0%	86.8%
	(3)介護保険料普通徴収収入率(現年分)	87.1%	87.5%	87.3%	89.2%	97.9%	89.8%
	ベンチマーク	23区平均の住民税(現年度分)調定額に対する収入率	98.5%	98.6%	—	—	—
②	社会保障・税番号制度のシステム対応の進捗率	80.0%	90.0%	100.0%	100%	100.0%	—
③	コンビニ交付や郵送申請などを利用することにより、区の窓口に行かないで手続きができた件数の割合(主な届出や証明書発行の年間件数に占める割合)	23.8%	21.3%	22.5%	24.0%	93.8%	30.0%
	ベンチマーク	中野区(上段)と全国平均のマイナンバーカード交付率(平成28年1月から交付開始)	—	9.9% 8.6%	13.9% 10.9%	—	—
指標の説明, 設定理由, 目標値の根拠(挑戦度合い)							挑戦度
①	主要3債権の歳入確保の取組みを指標とした。 (1)住民税(現年度分)の調定額に対する収入額の割合。 (2)国民健康保険料(現年分)の調定額に対する収入額の割合。 (3)介護保険料普通徴収(現年分)の調定額に対する収入額の割合。 いずれも、平成27年度改定の「収納率向上対策」において、高い目標値を設定した。						高
②	社会保障・税番号制度は平成27年度にマイナンバーの通知やマイナンバーカードの発行が始まり、平成29年7月に他自治体等との情報連携が開始された。国の定めるスケジュールに沿って遅延なく対応を進めていく必要があることから、最終年度となる平成29年度に進捗率を100%とする目標を設定した。						中

③	<p>窓口の混雑緩和と区民の利便性を高めるためには、区の窓口に行かずに手続きができる割合を高めることが重要な取組みとし数値指標としてきている。平成28年1月からはマイナンバーカードの交付が開始されたことに伴い、コンビニでの証明書交付が増加することを想定していたが、平成28年度のコンビニでの証明書交付数が前年度より下回っている。平成29年度は改めてコンビニ交付の利用を促進するための周知・啓発を積極的に行うこととし、平成28年度の指標プラス1ポイントの数値とした。</p>	中
部の経営戦略に基づく取組みの実施状況と成果		
<p>○経営（組織管理・業務管理）、業務改善活動、リスクマネジメント（事件事故予防・拡大防止）</p> <p>業務改善活動に関して、平成29年度は部内で151件の業務改善（おもてなし実践の取組み、セキュリティ強化の取組み、マニュアルの見直し等）の提案があり、そのうち132件を実現につなげることができた。</p> <p>リスクマネジメントについては、平成28年度の元臨時職員による個人情報不正利用の事件を踏まえ、執務室内の業務端末がある区域ではメモ用紙の使用を原則禁止とし、執務室内でのスマートフォンの携帯端末使用を禁止したほか、業務端末のアクセスログをチェックすることにより、事件・事故の発生を防いだ。また、監査指摘等を受けたものについては各分野で改善に努めた。</p> <p>○人材育成</p> <p>当部独自の「プロフェッショナル育成制度」に基づき、16人の育成職員を指定し、債権管理やワンストップ窓口の推進など部の主要課題の解決に向けスキルアップできるよう、外部機関が実施する研修への参加を促し、研修参加費用や書籍購入費の助成を行った。部内研修では、新規採用職員を対象とした接遇研修のほか、新たに部の事業概要や重点施策・課題に関する研修を実施し、いずれも高い満足度を得ることができた。</p> <p>○部間をまたがる課題や長期的な課題</p> <p>平成29年度に国保加入者を対象としたデータヘルス計画を策定した。今後、同計画に基づく保健事業の実施に当たり、他部の関係分野との連携強化が必要である。</p>		
見直し・改善の方向性		
<p>業務改善活動については、部内の業務改善提案の目標件数を100件と設定し、そのうち80件の実現を目指して取り組む。</p> <p>リスクマネジメントについては、引き続き、DV被害者等の個人情報保護を含めた個人情報の漏えいや不正利用等による事件事故の防止に努めていく。</p> <p>人材育成に関しては、部が直面する課題に重点的かつ戦略的に取り組み、当該課題を解決できるスキルを持つ職員を育成するプロフェッショナル育成制度について、従来の育成類型のほかに、部長が必要と判断した項目を新たに追加し、制度の柔軟な活用を図る。</p> <p>重点施策・事業については、「主要3債権の収入率向上」に取り組むほか、国保データヘルス計画に基づく保健事業を着実に推進する。マイナンバーカードについては、住民基本台帳カード所持者に対してマイナンバーカードへの切替え勧奨通知を送付し、マイナンバーカードの普及促進に努める。介護保険制度では、介護予防・日常生活支援総合事業の介護報酬見直し等を行うとともに、保険者としての機能強化を図り、交付金確保に努める。</p>		

出典：中野区（2019）

前述のとおり、中野区の行政評価は自部門における自己評価にとどまるものではない。評価結果の妥当性を担保するために、他部門との相互評価、ならびに部長級の管理者で構成される内部評価委員会によっても評価を受けることとなる。総合評価は目標の達成度、

部の取り組みの成果、各分野の平均評価点の合計として決定される。目標の達成度については、そもそも設定された指標が妥当であったかどうかにも影響することとなるため、目標の達成度は、指標の達成率（1点～5点）×指標の妥当性（0.7～1.0）という計算式で求められており、指標の達成率や妥当性について、客観的な視点でのコメントが付されている（図表1－3参照）。内部評価の項目は、大きく分けて①目標の達成度、②事業・取り組みの有効性・適正性・効率性、③先進性・困難性の3点である。以下、具体的な評価項目を確認する。

まず、①の目標の達成度においては、指標の達成率、指標の妥当性、目標の挑戦度、および指標の推移の4点について評価がなされる。指標の達成率に関する評価は8段階でなされ1点～8点で評価がなされ、これと指標の妥当性を示す係数（0.7～1）を乗じることによって評価点が計算される。これにくわえて、目標値の挑戦度が高いと評価された項目、および指標の実績値の推移が良好な項目にはそれぞれ1点ずつ加算される。したがって、①目標の達成度については、指標の達成率（8点）×指標の妥当性（1点）＋目標値の挑戦度（1点）＋指標の実績値の推移（1点）で計算され、最高点を10点として評価がなされる。

つづいて、②の事業・取り組みの有効性・適正性・効率性については、「事業や取組みの実施結果（件数、利用者数、参加者数、利用者・参加者満足度等）は、良好である（目標を達成している）。」や「（前年度以前の）行政評価結果等に基づき、見直し・改善した事業・取組みがある。」などの有効性に関わる項目、「事業や取組みは、予算や法令等に従い適切に行われている」などの適正性に関わる項目、さらに「コスト（行政コストと人員）は、前年度と比べて改善している（事業実績を下げずにコストが減少、あるいはコストは増加しているが、コスト増を超える実績が上がっている）。」などの効率性に関わる項目の計15の項目について該当する項目の数×1点で計算され、最高点を15点として評価がなされる。

さいごに、③の先進性・困難性については、他の自治体に先駆けた先進的な取り組みを促すべく、先進的な取り組みがなされている場合には、1点が加算されるような計算方式がとられており、保守的になりがちな行政においても、イノベーティブな発想を許容するように評価制度が工夫されている。最終的な評価にあたっては、とりわけ目標の達成度を重視した評価とするため、以下の計算式を用いて評価点が計算されることとなる。

$$\textcircled{1} \text{ 目標の達成度} \times \frac{1}{2} + \textcircled{2} \text{ 事業・取り組みの有効性・適正性・効率性} \times \frac{1}{3} + \textcircled{3} \text{ 先進性・困難性}$$

以上の評価結果は、事業の見直し・改善や予算編成等に活用されている。

図表 1 - 3 内部評価結果

目標達成度	5.0 点	部の指標の平均達成率 5 × 指標の妥当性 1														
部の取り組みの成果	3.0 点	【部の取り組みの成果の判断理由・根拠】														
各分野の平均評価点	8.8 点	重点的に取り組んだ住民税、国民健康保険料、介護保険料の収納率向上については、未納者等に対する多面的な対策や地道な外部への取り組みを講じており、一定の成果も上がっている。														
総合評価	8.4 点	また、データヘルス計画を策定し、医療費の抑制、健康維持の向上への取り組みを進めたことは評価できる。														
【見直し・改善すべき事項】																
専門相談の実績で利用率が低いものがある。PR の方法や定員の見直しも含めた実施内容について検討する必要がある。情報システム分野の指標④について、指標の説明において「人件費」は開発部署全体の経費であることを示すとともに、根拠も記載するなど工夫する必要がある。また、目標値については、平成 29 年度に 122%を達成していることから、今後、より高い目標値の設定が必要である。																
評価項目	評価基準										分野名略称					
											区民サービス	情報システム	戸籍住民	税務	保険医療	介護保険
① 目標達成度	ア 当該年度の分野指標平均達成率	基準	90%以上	85%以上	80%以上	75%以上	70%以上	65%以上	60%以上	65%未満	8	8	8	8	8	8
		採点	8	7	6	5	4	3	2	1						
	イ 指標の妥当性	基準	全てが適切である			半数以上が適切である			過半数が適切でない			1	1	1	1	1
		指数	1			0.8			0.7							
ア×イ											8.0	8.0	8.0	8.0	8.0	8.0
ウ 目標基準	半数以上が挑戦的で				過半数が挑戦的でない						0	0	0	1	0	0

	値の準	ある								
	挑戦度	採点	1	0						
エ	指標の実績の推移(過去3年間)	基準	半数以上が上昇傾向(減少目標では減少傾向, 維持目標では維持傾向)である	過半数が上昇傾向(減少目標では減少傾向, 維持目標では維持傾向)でない	1	1	1	1	0	0
		採点	1	0						
(1) 目標達成度の採点合計					9.0	9.0	9.0	10.0	8.0	8.0
(1) 目標達成度の評価点(換算後)					4.5	4.5	4.5	5.0	4.0	4.0
②	事業・取組みの有効性・適正性	1	部・分野の経営戦略に基づき、課題に対応した重点的な取組みを着実にやっている。		○	○	○	○	○	○
		2	事業や取組みについて、区の役割や関与は(官・民、自助・共助・公助等の視点からみて)適切であり、優先度や緊急性を適切に判断して行われている。		○	○	○	○	○	○
		3	事業や取組みの実施結果(件数、利用者数、参加者数、利用者・参加者満足度等)は、良好である(目標を達成している)。		○	○	○	○	○	○
		4	(前年度以前の)行政評価結果等に基づき、見直し・改善した事業・取組みがある。		○	○	○	○	○	○
		5	事業や取組みは、予算や法令等に従い適切に行われている(各分野において、近5年の各種監査指摘事項や「リスク管理・危機管理情報連絡票」提出事案と同様の不適切な事務処理等は、当該年度に発生しなかった)。		○			○	○	
		6	事業や取組みの実施において、区民の生命、身体及び財産に被害を生じさせることはなかった。また、区の行政運営、行政サービスに重大な支障を及ぼすことはなかった。		○	○	○	○	○	○
		7	事業や取組みの実施において、環境負荷を増大することや、環境保全を損うことはなかった(EMSで特定された著しい環境側面に係る事業・取組みについては、EMSの目標・実施計画を達成している)。		○	○	○	○	○	○
		8	事業や取組みは、その内容に応じて、適時効果的な方法(通知文、区報、ホームページ、Facebook、区政情報ディスプレイ等)で区民等に周知している。		○			○	○	○
		9	コスト(行政コストと人員)は、前年度と比べて改善している(事業実績を下げずにコストが減少、あるいはコストは増加しているが、コスト増を超える実績が上がっている)。		○	○	○	○	○	○

組 み の 効 率 性	10	経常的な事業・取組みについて、漫然と例年同様の内容で執行することなく、執行方法の見直しなど創意工夫を行い、効率的に成果を上げている（事業量を増やすことなく効果を高めている、あるいは事業量を減らしながら以前と同様の効果を得ている）。	○	○	○	○	○	○
	11	事業や取組みは、ステークホルダー（各種団体や他部署等）との連携・協力・調整が十分行われ、円滑に実施されている（遅延や不具合は生じていない）。	○	○	○	○	○	○
	12	事業や取組みの実施方法の見直し（委託や指定管理者導入を含む）により、コストを下げる余地がない。	○	○			○	○
	13	収入について、情報収集・調査を十分に行い（補助金の適用、債権管理、使用料の徴収等）、可能な限りその確保に努めている（ほかに収入確保する余地がない）。	○	○	○	○	○	○
	14	前年度と比べて、分野職員1人あたりの平均超過勤務時間が減少している。（著しく増加している場合は、その要因を明らかにし、同要因による超過勤務時間相当を除くと前年度より平均超過勤務時間が減少している。）分野における年次有給休暇を10日以上取得した職員の割合が90%以上である。						
	15	分野職員の評価対象年度の必修研修参加率が90%以上である。OJTや、部・分野の課題に関する実務研修の実施、外部の専門研修への派遣等により、職務に必要な知識・経験を習得させ、組織力の向上を実現している。		○	○	○		○
(2) 事業・取組みの有効性・適正性、効率性の該当項目数			13	12	12	13	13	12
(2) 事業・取組みの有効性・適正性、効率性の評価点（換算後）			4	4	4	4	4	4
③	先 進 難 性 度	中野区の特徴や強みあるいは弱み等を踏まえた、他自治体と比べて明らかに先進的といえる事業や取組みを行っている。または、挑戦的な目標を掲げ、困難な課題の解決に向け着実に取り組んでいる。（基準：採点 有：1，無：0）	0	1	0	1	0	0
総合評価点 (1) + (2) + (3)			8.5	9.5	8.5	10.0	8.0	8.0

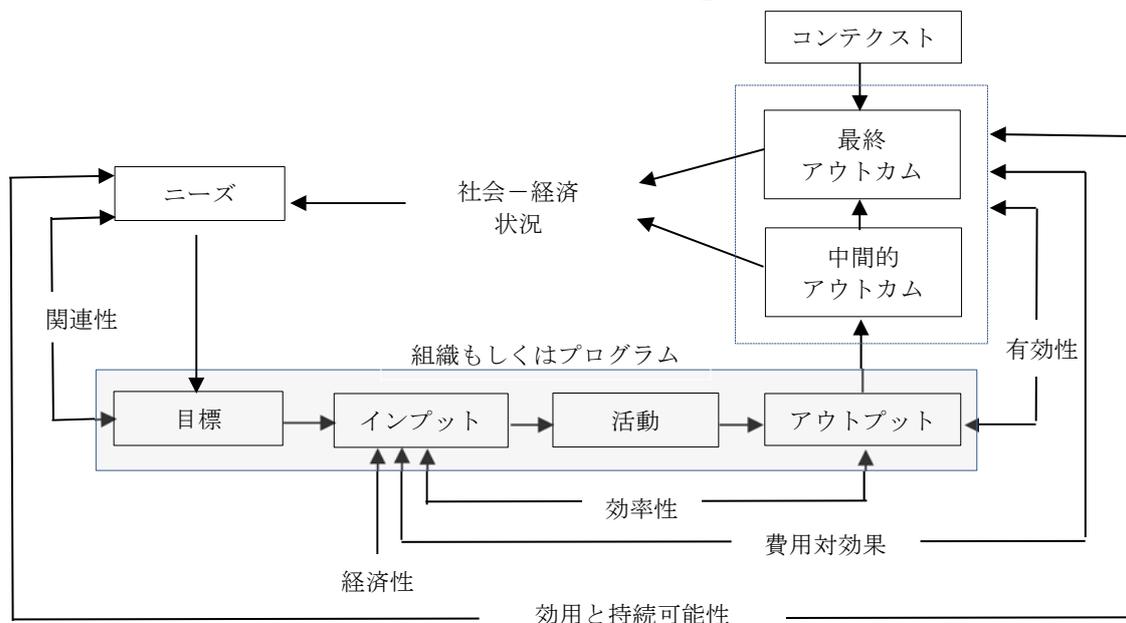
出典：中野区（2019）

1-4. 業績管理に関する基礎概念の整理

(1) パブリック・セクターにおける業績（パフォーマンス）

パブリック・セクターにおける業績（パフォーマンス）とは何をもって測定されるのか。営利組織においては、売上、コスト、利益などの財務的成果によってこれを測定することが可能であるが、パブリック・セクターのような非営利組織においては、必ずしも財務的成果によって測定できるわけではない。この点、パブリック・セクターにおいては、インプット（Input）、アウトプット（Output）、アウトカム（Outcome）などの概念を用いて業績をとらえようとしてきた。van Dooren et al. (2015) は、パブリック・セクターのパフォーマンス概念を図表1-4のように体系的に整理している。

図表1-4 パフォーマンス概念の体系図



出典：van Dooren et al. (2015, p.21) をもとに筆者作成

まず、社会・経済的な問題を背景としてパブリック・セクターに対するニーズが生み出され、当該ニーズに応えるための様々なプログラムが計画される。ニーズは組織内の目標に変換され、それが効率的、効果的に実現されているかをはかるべく、インプット、アウトプット、アウトカムが測定されるとともに、それらの関係性についての分析がなされることになる。ここで、インプットとは投入される資金や人的資源などであり、これが様々

な行政活動に投入され、その結果生み出される成果がアウトプットである。ここで注意が必要となるのは、アウトプットとアウトカムの違いである。アウトカムはアウトプットよりも上位の概念であり、行政活動を通じて達成したいゴールであると表現できよう。地域の快適な移動手段の提供を行政活動のゴールに据えるバスによる公共交通事業を例に挙げれば、バスの運行本数はアウトプットに該当する。しかし、行政活動のゴールは地域の快適な移動手段足りえたかどうかであるため、利用者たる住民の公共交通に対する満足度がアウトカムとなる。この点重要となるのは、アウトプットとアウトカムが正の相関を有していることである。アウトプットの増加を通じて、アウトカムが改善されるという関係性が維持されない場合、アウトプットの増加のために税金が原資である多額のインプットが投じられるにも関わらず、結果として行政活動のゴールは達成されないという悲劇を生むこととなる。

以上のように、インプット、アウトプット、アウトカムの関係性を検討する必要があるが、これらの関係性は、経済性、効率性、有効性という概念を用いて整理されてきた (van Dooren et al., 2015)。経済性とは、投じられた資源としてのインプット（人的資源、物的資源）と、当該インプットに投じられた金銭的コストの関係性（インプット／コスト）を表している。それゆえ、経済性はインプットに対して過大なコストが投じられていないかを検討する指標となる。経済性は、行政サービスにかかるコストを、他団体や民間企業が提供する同様のサービスとの比較のもとで、その適切性が判断されることになる。効率性は投じられた資源としてのインプットと、その結果生み出されたアウトプットの関係性（アウトプット／インプット）を表している。少ないインプットでより多くのアウトプットが生み出されれば、効率性は改善することとなるため、投入した資源によって適正な規模のアウトプットが生み出されているかを検討する指標となる。さいごに、有効性は生み出されたアウトプットによって、アウトカムがどの程度実現されたか（アウトカム／アウトプット）を表している。アウトプットとアウトカムは混同されがちである¹⁵が、両者は区別し

¹⁵ 石原 (2009) は、アウトプットとアウトカムが必ずしも比例関係にないことの例として少子化対策のための誕生祝金を例に挙げて端的に説明している。誕生祝金事業において、誕生祝金の交付件数はアウトプットとなるが、アウトプットたる交付件数が増加したからといって、アウトカムである少子化の改善がもたらされるわけではなく、誕生祝金と少子化の改善にはほとんど相関関係がない。それゆえ、アウトカムとアウトプットの混同は、過った行動をもたらすとして、「成果指標」という曖昧な表現を用いず、「アウトカム指標」、「アウトプット指標」という表現を用いるべきであると主張している。

て理解する必要がある。また、行政活動のゴールが短期的には実現できないような長期的目標である場合（例：環境汚染の改善など）、最終的な行政活動のゴールである最終アウトカムに至るまでの段階的な成果として中間アウトカムが設定される。

この点、営利組織においては、収益を最大化すること、およびそれを獲得するためのインプットを最小化することが営利組織に課された共通のゴールとなるため、組織の効率性を高めることが直接的に有効性を高めることに結びつくこととなる。営利組織においては、アウトプットとしてもたらされる収益から、インプットとして生じたコストを差し引いた差額として“利益”が求められるが、Anthony and Young（2003, pp.53-56）は、利益尺度は組織の効率性（efficiency）および有効性（effectiveness）を同時的に測定する尺度であり、代替案の評価において用いられる単一の指標を提供し、コストとベネフィットを対応させることで定量的評価を可能にするものであると述べている。それゆえ、組織の第一義的な目標を利益の獲得におく営利組織においては、より少ないインプットでより大きなアウトプットを達成すること、いいかえれば効率性をみることが、必然的にアウトカムである利益の獲得に対して直截に貢献することとなる。一方、非営利組織であるパブリック・セクターにおいては、営利組織の場合と異なり、効率性をみることが必ずしも有効性をみることと同義ではなくなる。というのも、非営利組織においては、組織ごとに多様な組織目標を内在しており、インプットを投入することで得られたアウトプットが必ずしも組織目標の達成へ向けて貢献するわけではないからである。ゆえに、利益尺度にかわって両者の関係性を同時的に評価しうるなんらかのフレームワークが必要となる。

営利組織を対象とした管理会計手法として生み出されてきた標準原価管理や activity based costing (ABC) などは、活動の効率性を改善させる手法としての貢献は認められるが、その場合においても効率性を過度に追求することで、非営利組織が本来提供しなければならないサービスが切り捨てられてしまう可能性も否定できない。また、balanced scorecard (BSC) においても、Kaplan and Norton（2001）にみられるように、多様なステークホルダーの視点を戦略マップに描き出すことで上述の問題を回避しようと試みてきたが、設定された尺度間の因果連鎖をうまく描き出すことに成功しているとはいえない。当該問題は、財務的尺度で測定することのできない性質の目標を持つ組織なのだから、非財務的尺度を導入すればよいだろうというような単純な問題ではない。継続的な活動を行うためには、非営利組織といえども財務的な健全性は必要となるため財務的視点は一定の重要性を持つ。

その一方で、財務的な視点の目標達成のために、非営利組織の本来の目的である公共福祉の視点が軽んじられるようなことがあってはならないのである。したがって、非営利組織であるパブリック・セクターにおいては、効率性と有効性のバランスを保ちながら、組織成員を組織目標の達成へ向けて動機づけることを可能にするオペレーショナルなフレームワークを提供することが必要となる。

ところで、アウトプットとアウトカムの概念については、松尾（2009）が整理を行った図表1-5からもわかるように各研究において多義的な解釈がなされてきたが、いずれにしてもアウトプット、アウトカムを定量的に測定することが強調されている。しかしながら、教育や福祉、医療のようにサービス提供などの分野においては、必ずしもサービス内容を標準化できないことが多く、定量的な測定は困難となる。この点、Lapsley（1999）は合理性の非合理とよび、定量的測定を強調するあまり、サービスの質の低下を招く恐れがあることを指摘している。また、行政組織における業績は行政活動の目的に依存することになるため、目的が抽象的であれば業績指標の設定も難しくなる（松尾, 2009）。それゆえ、事務事業レベルに比べ、施策、政策レベルのような上位レベルの目標の方が抽象度が高くなるため、定量的な業績測定は困難となることが指摘されている。

また、行政評価に際して定量的な「成果指標」の設定が求められることとなったが、それにともなって、アウトプットとアウトカムが混同された要因について、石原（2009）は以下のように考察している。行政評価における成果指標とはアウトカム指標のことを指すが、アウトカムを正確に測定することができない場合には、代理指標としてアウトプット指標の使用が許容されるという誤った解説がなされることが多く、そのことがアウトプットとアウトカムの混同を引き起こした可能性がある。アウトプットとアウトカムは必ずしも正の相関を有するわけではないにも関わらず、行政サイドの努力で操作可能な供給サイドの指標であるアウトプットと、顧客である住民の立場からどのようにイメージされたかを表象する需要サイドの指標であるアウトカムを混同して使用していたのである。

アウトプット、アウトカムを実際に測定する場合、これを直接的に測定することはできないため、その代理変数として具体的な業績指標が設定されることとなる。実務では、アウトプットの量・質、生産性、公正性、サービスのニーズに対する応答性、信頼、市民満足など多次元的概念として測定がなされてきた（Lee, 2008; Walker et al., 2010）。また、定量的な分析にあたっては、資源の利用（budget depletion, or economy）、業務のクオリティ

(たとえば, 正確性: Carter et al., 1992), 戦略的キャパシティ (たとえば, イノベーション)

図表1-5 行政活動に関する成果概念の多様性

論者	より資源投入指向 ←-----→ より成果, 結果指向				
Anthony and Young (2003)	Input	Measurement of Output			
	Expense 費用	Process measures (Productive measures) プロセス指標, 生産性指標 (週当たり調査数, 時間当たりタイプ行数など; 成果指標が目的・結果指向であるのに対して手段指向)	Result measures 成果指標 (サービス水準やターゲットとした集団の飲酒率など, 目標とするところ; 何をもって成功かを常に測定可能な指標にできるわけではない。)	Social indicators 社会的指標 (犯罪率や平均寿命など; 行政の活動結果が反映されるが, 他の要因による影響を受ける。)	
瓦田・陳 (2002)			アウトプット 低次 (病院建設) ←-----→ 高次 (治療)		
Simon and Ridley (1938)	Cost 費用	Efforts 作業	Performance 実績	Result 成果 (業務の目的; 測定でき得る用語で定義することは容易でない)	
山谷 (2006)	Input コスト (下水道建設事業費など)		Output 活動 (下水道施設)	Outcome 成果 (川や海の水の浄化)	Impact 影響 (財政破綻など)
Brown (1996)	Inputs コスト (下水道建設事業費など)	Processing System (設計, 生産, 物流)	Outputs (製品, サービス, 財政)	Outcomes (顧客満足, 顧客ニーズとの合致)	
	Input Measures (従業員満足度, サプライヤー能力, コスト)	Processing Measures (プロセス指標, 安全性, 環境指標)	Output Measures (製品品質, サービス品質, 財務指標)	Outcome Measures (顧客満足度)	
龍・佐々木 (2000)	Input 投入 (資金, 時間など)	Activity 活動 (学校建設と運営)		Output 結果 (教育を受けた人の数)	Outcome 成果 (識字率の改善)
斎藤 (2001)	行政過程指標		有効度指標		
	入力 予算, 職員, 施設	業務量 事業実施結果	サービス供給量 (サービス成果)	社会成果・インパクト	住民満足度
松尾 (2009)	インプット	アウトプット		アウトカム	
	努力	成果			

出典: 松尾 (2009, p.70) を一部修正

ンや長期の有効性: Newberry and Pallot, 2004; Kaplan, 2001; Kloot and Martin, 2000) など、多様な変数を用いて測定が行われている。

(2) 業績管理システムの定義

業績管理システムの利用は、戦略の実行と組織のパフォーマンスの向上をもたらす (Davis and Albright, 2004)。また、現代の業績管理システム¹⁶は、予算管理のように財務指標のみによって組織をコントロールしようとするのではなく、財務指標と非財務指標を併用することによって、さらに効果的に組織をコントロールしようとするものであるといわれる。これまでも、業績管理システムとして、S.M.A.R.T ピラミッド (Lynch and Cross, 1991)、Result/Determinants Matrix (Fitzgerald et al., 1991)、BSC (Kaplan and Norton, 1992; 1996; 2001)、Performance Prism (Neely et al, 2002) など、複数の KPI を考慮する業績管理のフレームワークが提案され、その導入は過去 20 年で確実に増加していると言われる (Rigby and Bilodeau, 2009)。

しかしながら、業績管理システムといっても、そこに内包される要素は必ずしも一様ではない。それゆえに業績管理システムの全体像やシステムの設計図を把握することは容易ではないし、業績管理システムの定義も明確に定まっているわけではない。

Cheng et al. (2007, p.221) は、現代における業績管理システムを contemporary performance management と表現し、その特徴を BSC のように財務・非財務の業績指標を積極的に利用する点にあるとする。その他の研究者は、その役割やプロセスにも言及しつつ、業績管理システムの定義を試みている。Hall (2008, p. 43) は事業戦略を到達可能な結果 (deliverable results) へ変換し、どの程度企業の目的を達成しているかを測るために財務的、戦略的、業務的な尺度へと結びつけるシステムであるとしている。Ittner et al. (2003) は、目標を達成する高い可能性を提供する戦略を組織に認識させ、目標設定、意思決定、業績評価などのマネジメントプロセスと戦略的目標を整合させるシステムであるとしている。また、

¹⁶ 財務指標のみによる業績管理は、短期志向の助長 (Banks and Wheelwright, 1979; Hayes nad Garvin, 1982)、戦略への集中の欠落 (Skinner, 1974)、局所最適 (Hall, 1983; Fry and Cox, 1989)、継続的な改善よりも変動の最小化を助長 (Lynch and Cross, 1991)、意思決定のための情報の不十分性 (Kaplan, 1984, 1986)、内向き志向 (Kaplan and Norton, 1992)、計画とコントロールへの関連性の喪失 (Johnson and Kaplan, 1987; Johnson, 1992) などの問題を生ずることが指摘されてきた。

Franco-Santos et al. (2007, p.80)¹⁷は、財務・非財務指標が組織の戦略目標の操作化のために用いられていることが現代的業績管理システムの必要十分条件であるとし、財務・非財務尺度間の明確な因果関係の有無、パフォーマンスの評価と金銭的報酬が結びつきの有無によって異なるタイプの業績管理システムが存在するとして、タイプ分けを行っている。

この点、Malmi and Brown (2008) が指摘するように、業績管理システムは様々な仕組みが総体となって機能するものであり、特定の側面のみに着目するだけではなく包括的な視点でその全体像をとらえることが求められる。この点を踏まえ、本研究では、業績管理システムを、「業績指標を操作的手段として、行政組織のパフォーマンスを高めるために組織目標と組織行動を整合させる包括的なマネジメント・システム」として定義する。

(3) 業績管理システムの利用の効果

業績管理システムの利用は組織に様々な効果をもたらすことが知られている。Franco-Santos et al. (2012) は、営利組織を対象とした業績管理システム研究のレビューを実施し、業績管理システムの利用の効果について整理している。営利組織を対象とした業績管理システムの利用の効果として、財務業績をもってその効果をとらえる研究¹⁸が数多くなされてきたが、行政組織における業績管理システムの効果をとらえようとするとき、財務業績によってこれを測るのは困難であると言わざるを得ない。しかし、業績管理システムの利用は、財務業績のみならず、非財務的な要素や、組織成員への行動に様々な影響を及ぼすことが明らかにされている。本研究では、当該レビューに基づき、行政組織の業績管理の

¹⁷ Franco-santos et al. (2012) では、Contemporary Performance Measurement (CPM) という用語を用いている。CPM と同義の用語として、Integrated Performance Measurement (Bititci et al., 1997), Comprehensive Performance Measurement (Hall, 2008), Strategic Performance Measurement (Burney and Widener, 2007; Ittner et al., 2003), Business Performance Measurement (McAdam and Ballie, 2002) などがある。

¹⁸ 業績管理システムの利用が会計業績に対してポジティブな関係を示した研究が数多くある一方で (Banker et al., 2000; Crabtree and DeBusk, 2008; Cruz et al., 2011; Davis and Albright, 2004; Ittner and Larcker, 1998), 必ずしもポジティブな影響がもたらされるわけではないことも指摘されている。たとえば、Ittner and Larcker (1998) は、複数基準の業績指標は、将来の会計業績に対してポジティブな影響を与えているが、そのうち、Ittner et al., (2003) は複数基準の業績指標の利用は、財務的会計業績と関係性がないと結論付けている。また、Crabtree and DeBusk (2008) は、因果関係のある業績指標 (戦略マップ or サクセスマップ) を用いている企業は、適用後の最初の3年間の株価と会計業績との間に良好な関係があることを示した。だが、Braam and Nijssen (2004) は、BSCが事業戦略と整合しない限り、財務業績の低下を招くとしている。

デザインと利用を考えるうえで重要となる点のみについて整理を行う。

① 非財務的業績への影響

Scott and Tiessen (1999) は、チームメンバーが業績指標の設定に参加し、かつ、チームの業績指標が彼ら個人のインセンティブ報酬の重要な要素であるとき、業績管理システムの利用がチームの業績を高めることを明らかにしている。また、業績管理システムは、マネジャーの役割認知の曖昧性の低減 (Burney and Widener, 2007)、心理的エンパワメントの強化、ゴールの明瞭性、マネジャーの学習 (Hall, 2008; 2011)、組織的市民行動 (Burney et al. 2009) を通じて間接的にマネジャーのパフォーマンスに影響を及ぼすことを明らかにしている。

② 組織成員の行動への影響

業績管理システムは、その利用を通じて人々の様々な行動面への影響をおよぼすこととなる。業績管理システムの利用を通じて、経営者層 (executives) を組織の戦略に関する議論への集中をもたらすこと (Ahn, 2001; Butler et al., 1997; Jazayeri and Scapens, 2008; Sandstrom and Toivanen, 2002)、バイヤー・サプライヤー間のコミュニケーション (Cousin et al., 2008; Mahama, 2006) や、世界に分散した部門間 (Cruz et al., 2011) または親子会社間 (Dossi and Patelli, 2010) の調整やコントロールを容易にするなど、物理的に離れた組織間の調整やコントロールに有効であることが明らかにされている。それゆえ、行政組織においても、組織において重要な事項への集中、組織間のコミュニケーション、物理的に距離のある組織のコントロールに対して、業績管理が有効となる可能性がある。

③ 組織成員のモチベーションへの影響

業績管理システムは、当該システムに関与する多くの人々のモチベーションにも影響をおよぼす。この点、業績管理システムの利用は、必ずしもポジティブな影響をもたらすわけではなく、その利用方法によっては、ネガティブな影響をもたらすこともあることが明らかにされている。まず、Papalexandris et al. (2004) や Sandstrom and Toivanen (2002) は、業績管理システムの利用が組織目標の達成に向けて人々のモチベーションを改善させると主張する。Godener and Soderquist (2004) は、測定プロセスへの参加の程度によって、従業

員のモチベーションは影響を受けるとしている。また、Malina and Selto (2001) は、管理可能で挑戦的だが達成可能な業績指標や目標を含む効果的なマネジメント・コントロールのデバイスとして機能するとき、また、業績管理システムがフィードバック、対話、参加を生み出す効果的なコミュニケーションメカニズムによってサポートされるときには、業績管理システムがモチベーションに対してポジティブに働くとして、業績管理システムがモチベーションにポジティブに機能する条件を示している。その一方で、Malina and Selto (2001) は業績管理システムにおける業績尺度が賞与の決定のために用いられるとき、業績管理システムの利用はモチベーションに負の効果をもたらす可能性を指摘している。同様に、Decoene and Bruggeman (2006) も、業績指標の戦略的整合性、管理可能性、即時性 (timeliness)、技術的妥当性が低い場合、金銭的報酬に結びつく業績管理システムの利用はモチベーションに負の影響を与えると主張する。

モチベーションのなかでも重要な概念である内発的動機付け (intrinsic task motivation) に焦点を当てた研究もある。Hall (2008) は認知 (有意味感、自己効力感、自己決定感) における心理的エンパワメントに対する業績管理システムの影響を分析している。そして、業績管理システムはマネジャーの心理的エンパワメントを通じて、マネジャーの認知やモチベーションに影響を与えると主張している。

④ 組織成員の認知への影響

また、業績管理システムは組織成員の認知にも影響を与える。尺度間の明確な因果連鎖のある業績管理システムは役割認知の曖昧性を低減させ、マネジャーの役割の明確性 (role clarity) を強化することにつながる (Hall, 2008)。そのため、Banker et al. (2004)、Cardinaels and van Veen-Dirks (2010)、Dilla and Steinbart (2005) などは、評価者に組織の戦略目標に関するすべての情報と、それに関する知識 (尺度間の因果関係や、スコアカードが展開される方法) を提供することが必要だと主張している。さらには、Libby et al. (2004) は独立の第三者機関による保証レポートを添付することや、業績評価を正当化することをマネジャーに求めることによってバイアスを減らせる可能性も指摘している。また、Malina and Selto (2001) は一方向のレポートが、不信 (distrust) と疎外感 (alienation) を生み出すことを示しており、業績管理システムに関連してレポートの重要性も指摘している。

⑤ リーダーシップ、文化、認知バイアスへの影響

業績管理システムが組織成員の行動に与える影響として、組織文化、リーダーシップ、マネジャーや従業員の認知バイアスなど、様々な要素が研究対象として議論されている。Bititci et al. (2006) や Jazayeri and Scapens (2008) は、業績管理システムの有効な利用が、組織文化やリーダーシップスタイルの変化を生み出すとしている。Ittner et al. (2003) は、業績評価や報酬の決定のために業績管理システムを利用することで、マネジャーの主観性や不確実性の認知を増加させることを示した最初の研究である。主観性や不確実性の認知は、マネジャーの不満やシステム全体に対する妥当性や有用性への疑問をもたらすことになる。Lau and Sholihin (2005) は業績指標が明確に定義され特定化されている企業は、上司の高い手続的公正と信頼を生み出し、それが従業員の高い職務満足を生み出すことを明らかにしている。

⑥ 組織能力に与える影響

業績管理システムは組織能力に関連する要素にも影響を与える。多くの研究が組織の戦略プロセスに与える影響に焦点を当て、業績管理システムを利用することによって、マネジャーを戦略形成や戦略レビューに参加 (engage) させ、戦略の業務への落とし込みを可能にし、マネジャーを組織の戦略を継続的なプロセスとして利用することを促し、戦略と組織の行動を整合 (アラインメント) させることを明らかにしている。業績管理システムを利用することによって、マネジャーを組織のゴールにコミットさせ、さらには、それを業務レベルの目標や指標に落とし込むことによって、組織のゴールと業務活動を整合させることが可能となる。

また、業績管理システムの利用は、組織におけるコミュニケーションを活性化させることも明らかにされている。しかし、業績管理に関するレポーティングが現場職員からマネジャーに対して一方向で行われる場合、不信感や不満、モチベーションの低下を招くことになるため、業績管理システムのデザインにあたっては、知識の共有や信頼感の向上を可能にするような両方向でのコミュニケーションが可能な設計を行う必要がある。

⑦ モデレーティング変数

業績管理システムの利用とその効果の関係性をモデレートする要因についても、多くの

研究を通じて明らかにされている。戦略思考 (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Ittner et al., 2003; Van der Stede et al., 2006), 組織構造と競争 (Lee, 2010), 認知された環境変化 (perceived environmental change) (Kihn, 2007), 環境不確実性 (Hoque, 2004), 組織文化と経営者のスタイル (Bititci et al., 2006), 情報システムのクオリティ (Hyvonen, 2007) など, 多様な要因が明らかにされている。業績管理システムを効果的に用いるためには, 業績管理システムそのものの設計だけでなく, 業績管理システムに影響を与えることとなる組織内外の様々な要因にも目を向ける必要がある。

第2章 先行研究のレビュー

本章の目的は、行政組織における業績管理システムに関する既存研究における発見事実を体系的に整理するとともに、これらの知識が実務にもたらす貢献と、さらなる研究が求められるフィールドを明らかにすることにある。行政組織を対象とした業績管理に関する数多くの研究成果が公表されているが、前述のとおり、松尾（2009）を除き、わが国ではいまだこれらの知識が体系的に整理されていない。それゆえに、数多くの研究成果が蓄積されているにもかかわらず、これが実務に還元されていないのが現状である。営利組織を対象とした業績管理システム研究の詳細なレビューは前述の Franco-Santos et al. (2012) において行われているものの、そこではパブリック・セクターを対象としたレビューは対象外とされており、当該領域における研究成果は十分に整理されぬままの状態となっている。そこで、本章では行政組織における業績管理システムに関する先行研究の整理を行い、発見事実の体系的整理を行う。具体的には、先行研究の網羅的レビューによって、行政組織における業績管理システムに関する諸論点と、それぞれの論点において明らかにされた知見を整理する。

2-1. 会計研究におけるパブリック・セクター会計研究の位置づけ

会計研究の多くは、民間企業を対象にしたものがほとんどであったが、パブリック・セクターを対象とした会計研究の重要性も年々高まっている。この点、パブリック・セクターを対象とした会計研究のレビューは定期的になされており、近年の主要なレビュー論文として、Broadbent and Guthrie (2008), Goddard (2010), van Helden (2005) が挙げられる。これらの文献をもとに、パブリック・セクターに関する会計研究において、いかなる研究関心のもとで、いかなる研究アプローチがとられてきたのか、また、どのような地域で進展を遂げてきたのかについて整理を行う。そのなかで、パブリック・セクターの会計研究における業績管理システム研究がいかなる位置づけがなされていたのかを明らかにする。

(1) Broadbent and Guthrie (2008) の研究

会計分野のジャーナルにおいてパブリック・セクターを対象とした会計研究のレビュー論文のなかでも引用数の多い論文が、Accounting, Auditing and Accountability Journal に掲載

された Broadbent and Guthrie (2008) である。当該論文は、会計分野にレビューの対象を限定しているがゆえに行政経営系のジャーナルはレビューの対象外となっているが、海外諸国の会計学研究者がパブリック・セクターに対するいかなる関心を寄せているのか、また、どのようなアプローチで研究に取り組んできたのかを把握するうえでは、極めて重要な論文であるといえよう。

Broadbent and Guthrie (2008) における文献レビューの対象は、1992年から2006年までに Accounting, Auditing and Accountability Journal (AAAJ); Accounting Forum (AF); Accounting, Organizations and Society (AOS); British Accounting Review (BAR); Critical Perspectives on Accounting (CPA); European Accounting Review (EAR); Financial Accountability and Management (FAM); Management Accounting Research (MAR)の8誌の会計系ジャーナルに掲載された論文である。これら8誌に掲載されている452本のパブリック・セクターを対象とした論文について、研究対象地域、研究対象組織、研究関心、研究方法論について整理を行っている。

まず、研究対象とする地域であるが、図表2-1に示すように、対象とされている地域はイギリスが最も多く、ついでオーストラレイジア(オーストラリア、ニュージーランド、マレーシア)、その他ヨーロッパとなっており、ヨーロッパ地域とオーストラレイジア地域において研究が盛んに行われてきたことがわかる。これらの地域においては、会計研究のなかでもパブリック・セクターを対象とした研究がサブディシプリンとして位置付けられており、NPM研究が世界に普及するなかで、会計研究における当該領域の重要性が認識されていたことを示している。

図表2-1 研究対象地域

国	掲載論文数	割合 (%)
北米	35	7.4
オーストラレイジア	117	25.9
イギリス	182	40.3
その他ヨーロッパ	106	23.5
その他	12	2.7
計	452	100%

出典：Broadbent and Guthrie (2008, p.142)

つづいて、研究対象組織についての分類であるが、図表 2-2 に示すように、パブリック・セクターのうち医療組織や大学などの特定機関を対象とする研究が最も多く、次いで、国、地方自治体を対象とする研究が多くなっている。国レベルと州・県・地方・市町村レベルを比較したとき、国レベルを対象とした研究が29.6%と大きな割合を占めており、財務会計、管理会計、監査論などを含む会計研究全般としては、国レベルを対象とした会計研究が主であったことがわかる。また、特定機関を対象とする研究のなかには、わが国においてはほとんど研究がなされていない、警察組織 (Hoque et al., 2004) , 美術館 (Carnegie and Wolnizer, 1996) , 国立劇場 (Skaerback, 1992) などの機関を対象とする研究も見受けられる。

図表 2-2 研究対象組織

国	掲載論文数	割合 (%)
国際比較	46	10.2
国レベル	134	29.6
州・県・地方レベル	14	3.1
市町村レベル	50	11.1
特定組織 (警察・教育・大学・医療・水道など)	208	46.0
計	452	100

出典：Broadbent and Guthrie (2008, p.144)

財務会計、管理会計、監査のいずれもパブリック・セクターにおける会計研究の研究領域として研究がなされてきたが、パブリック・セクター会計のトレンドは、外部報告からガバナンスや業績管理に関する管理会計領域における研究へとシフトしてきていることを明らかにしている。なかでも、予算やコストにかかる会計技術に関する研究や、新たな管理会計技法の導入プロセスに関する研究が多くみられるようになっており、本研究が対象としている業績管理システムや業績指標の利用に関する研究も重要な研究領域として位置づけられている。図表 2-3 に示すとおり管理会計関連領域の研究の割合は全452本中188本と全体の41.6%となっており、会計研究の約半数を占めている。また、民営化の議論に関連して、PFI (Private Finance Initiatives) やPPP (Public Private Partnership) などのパブリック・セクターのマネジメントに関する論点も会計ジャーナルのなかで扱われている。

図表 2 - 3 研究領域

研究領域	掲載論文数	割合 (%)
管理会計／予算／財務管理	188	41.6
外部報告 (財務報告, 社会・環境報告, 知的資産報告, など)	83	18.4
財務／資本予算	25	5.5
監査	37	8.2
アカウンタビリティとガバナンス	38	8.4
民営化, PFI, PPP	23	5.1
その他	58	12.8
計	452	100

出典 : Broadbent and Guthrie (2008, p.144)

さいごに、研究課題に対して採用されている研究方法については、図表 2 - 4 からわかるように、規範的研究が多く、質問票調査などを用いた経験的証拠に基づく定量的研究が不足していることを明らかにしている。Broadbent and Guthrie (2008) は、今後の会計研究においては、サーベイや質問票調査による実証的研究による理論化が必要であると主張している。

図表 2 - 4 研究方法

研究方法	掲載論文数	割合 (%)
ケース／フィールドスタディ	82	18.1
内容分析／歴史分析	82	18.1
サーベイ／質問票調査／その他実証研究	27	6.0
規範的研究	170	37.6
理論研究／文献レビュー	36	8.0
理論研究 (+実証研究)	55	12.2
計	452	100

出典 : Broadbent and Guthrie (2008, p.146)

(2) van Helden (2005) の研究

van Helden (2005) は、パブリック・セクターの変革に果たした管理会計研究の役割を明らかにすべく、1999年から2001年にAAAJ, AOS, EAR, FAM, MARに掲載された55本の論文に関するレビューを行っている¹⁹。彼のリサーチクエスションは2点である。まず、1

¹⁹ Accounting Review (AR) , the Journal of Accounting and Economics (JAE) , the Journal of

点目に、Broadbent and Guthrie (2008) や、後述するGoddard (2010) と同様、研究対象の国、対象組織、研究関心、理論を明らかにするとともに、管理会計一般の研究とパブリック・セクターにおける管理会計研究の違いを明らかにすること、敷衍すれば、パブリック・セクターにおける管理会計研究に固有の特徴を明らかにすることにある。2点目に、パブリック・セクターを対象とする管理会計研究とNPMの適用レベルにどの程度言及しているかを明らかにすることである。Broadbent and Guthrie (2008) は会計研究におけるパブリック・セクター会計研究全般を焦点としていたが、van Helden (2005) は管理会計にその焦点を限定していることに特徴がある。

まず、国別の出版論文数の比較である。図表2-5に示すとおり、イギリスにおける研究が突出しており、次いでオーストラリア地域、北欧地域の順となっている。会計研究全般を対象としていたBroadbent and Guthrie (2008) と同様の傾向となっている。

図表2-5 出版論文の国別割合

国名	掲載論文数	割合 (%)
イギリス	16.5	30
オーストラリア/ニュージーランド	11	20
スカンジナビア (フィンランド含む)	10	18.2
南ヨーロッパ (オランダ+ドイツ)	6	10.9
西ヨーロッパ (スペイン)	2	3.6
北アメリカ (アメリカ+カナダ)	3	5.5
アジア (日本)	1.5	2.7
国際比較	3	5.5
国名なし	2	3.6
計	55	100

出典：van Helden (2005, p.106)

続いて、研究対象組織については、図表2-6に示すとおり、医療組織に関する研究が39%ともっとも多く、次いで地方政府が24%となっていた。Broadbent and Guthrie (2008) では中央政府を対象とした研究が最も多いとの結果であったが、当該研究は会計全般に関するレビュー論文であることから、中央政府における会計・予算制度を対象とした財務会

Accounting Research (JAR), the Journal of Management Accounting Research (JMAR), および Contemporary Accounting Research (CAR) がレビューの対象から外されているが、パブリック・セクターを対象とした会計研究が掲載されていなかったためである。

計領域の研究が多数含まれており、結果として、中央政府を対象とした研究の割合が高くなったものと推察される。

図表 2 - 6 研究対象組織

対象組織	掲載論文数	割合 (%)
パブリック・セクター一般	7	13
地方政府行政組織	13	24
町村レベル行政組織	1	2
中央政府行政組織	2.5	5
エージェンシー		
学校	3	5
高等教育機関	2.5	5
警察	1	2
その他	3.5	6
医療組織	21.5	39
計	55	100

出典：van Helden (2005, p.106)

パブリック・セクターを対象とする管理会計研究における研究テーマについての分析の結果、図表 2 - 7 に示すように、業績管理が43%、予算が28%の順となっており、業績管理に関する研究関心がもっとも高いことがわかる。一方、原価計算、コスト・マネジメントに関する研究は14%と限定的であり、十分に研究がなされていない可能性が考えられる。

図表 2 - 7 研究テーマ

研究テーマ	掲載論文数	割合 (%)
管理会計一般	3.1	7
予算	12.9	28
業績管理	19.4	43
原価計算, コスト・マネジメント	6.4	14
複数テーマ	3.8	8
計	45.6	100

出典：van Helden (2005, p.107)

分析の結果、図表 2 - 8 に示すように、ケーススタディによる研究アプローチを採用する研究が多いことが明らかにしている。これは、Broadbent and Guthrie (2008) の分析結果

と同様である。レビュー対象論文の約 53%がケーススタディ／フィールドスタディを採用している一方で、量的なデータを用いた分析的研究やサーベイ研究などは極めて少なく、ケース研究に偏りが大きい。このことは、会計研究のいずれの領域の研究においても、質的アプローチによる研究への偏りが生じており、量的研究アプローチによる経験的証拠の提示が十分に行われていないことを表している。

図表 2－8 研究方法

研究方法	掲載論文数	割合 (%)
分析的研究	3	5
サーベイ	4	7
アーカイバル	3	5
文献レビュー	4.5	8
ケース／フィールドスタディ	29	53
記述的	4	7
内省的	7.5	14
その他	-	-
計	45.6	100

出典：Van Helden (2005, p.108)

(3) Goddard (2010) の研究

Goddard (2010) は、Broadbent and Guthrie (2008) と同様にパブリック・セクターを対象とする会計研究全般に関する国際ジャーナル比較を行ったレビュー論文である。これまでのレビュー論文は2006年までが分析の対象であったが、2006年以降のアメリカにおいて急速に進展している実証主義や新古典派経済学などをベースとするパブリック・セクター会計の新たな潮流をとらえきれていないとして、Goddard (2010) は、2005年から2007年においてイギリス、オーストラリア、およびアメリカのジャーナル9誌に掲載された論文188本を対象としてレビューを行っている。レビューの対象となっているジャーナルは、これまでのレビュー論文でも対象とされてきた、FAM, AAAJ, AOS, MAR, EAR, CPAの6誌にくわえて、パブリック・セクターに関心を持つアメリカ会計学会に所属する会計研究者に対して実施した調査において、質の高いパブリック・セクター領域のジャーナルであると位置づけられたthe Journal of Accounting and Public Policy (JAPP), Research in Governmental and Non Profit Accounting (RGNPA), the Journal of Public Budgeting, Accounting

and Financial Management (JPBAFM) の3誌も対象となっている²⁰。その結果、Broadbent and Guthrie (2008) やvan Helden et al. (2005) とは、異なる事実がいくつか発見されている。まず、Broadbent and Guthrie (2008) やvan Helden et al. (2005) では、パブリック・セクターを対象とする会計文献数は、イギリスやヨーロッパ諸国が北米に比べて多いとされていたが、執筆者の居住地ごとの論文数を分析したところ、図表2-9に示すように、北米の研究者による文献が37.8%と最も多く、次いでイギリスやスカンジナビア地域における研究が多いという結果が得られた。

図表2-9 執筆者居住地別論文数

国	掲載論文数	割合 (%)
ヨーロッパ		
イギリス	42	22.3
スカンジナビア	24	12.8
その他	14	7.4
アメリカ	71	37.8
オーストラリア/ニュージーランド	22	11.7
アジア	7	3.7
発展途上国	2	1.1
カナダ	6	3.2
計	188	100

出典：Goddard (2010, p. 78)

Broadbent and Guthrie (2008) やvan Helden et al. (2005) は会計系ジャーナルのみをレビューの対象としていたが、北米におけるパブリック・セクターを対象とする会計研究は、会計系ジャーナルだけではなく、行政経営系のジャーナルにも多数掲載されていたために、両研究の差異が生じたものと推察される。その要因として、会計学への理論的貢献を目的とした研究よりも、行政経営に対する理論的・実務的貢献を重視する研究が多かったがために、行政経営系ジャーナルへの論文が数多くなされたのではないかと考えられる。既往の会計学研究の主たる対象は企業であり、パブリック・セクターのデータを用いて会計理論の精緻化に資するような研究成果が生み出されたとしても、会計学への理論的貢献のた

²⁰ Journal of Governmental Financial Management (JGFM) も質の高いジャーナルであると位置づけられているが、アカデミックジャーナルというよりは、実務紙的な性質を持つジャーナルであることから、レビューの対象からは除外されている。

めには、企業のデータを用いて改めて結果の検証を行うことを要求されることから、結果的にパブリック・セクター会計研究を行ってきた研究者達は、行政経営系のジャーナルへの研究成果の投稿を行ったものと考えられる。したがって、パブリック・セクターの会計研究の知見を網羅的に把握し、そこでの知見を整理するためには、行政経営系のジャーナルについてもレビューの対象に含める必要がある。

つづいて、掲載論文が採用している研究方法論についての分類である。Broadbent and Guthrie (2008) によれば、パブリック・セクターを対象とする会計研究の多くは規範的研究が多く、サーベイデータを用いた量的研究が不足していることが指摘されていた。しかし、Goddard (2010, p. 78) による分析の結果は、図表 2-10 に示すように、それとは大きく異なり、サーベイを用いた研究論文数の比率のそれとは異なり高いものとなっていた。経験的な証拠を伴うサーベイ研究へのシフトは van Helden (2005) においても指摘されていたところではあるが、Goddard (2010) はその傾向はさらに加速していると指摘している。しかし、必ずしも機能主義的なアプローチのみが望ましい研究アプローチであるということではない。Merchant (2008) は、学際的な研究や、複数の研究アプローチを採用するマルチメソッドアプローチが新たな知見をもたらすとして、様々な研究アプローチが用いられるべきであると主張している。なお、近年の研究方法論の傾向については、本研究のレビューを通じて明らかにしたい。

図表 2-10 研究方法論

研究方法	掲載論文数	割合 (%)
インタビュー	48	25.5
仮説検証型サーベイ	45	23.9
記述的サーベイ	25	13.3
記述的ケーススタディ	19	10.1
理論的	15	8.0
文書レビュー型	11	5.9
アーカイバル	8	4.3
文献レビュー	6	3.2
その他	6	3.2
数理的分析	3	1.6
実験	2	1.1
計	188	100

出典：Goddard (2010, p. 80)

さいごに、Broadbent and Guthrie (2008) と同様に Goddard (2010, p. 78) においても、研究テーマの分類が行われている。Goddard (2010, p. 78) においては、図表 2-11 に示すようにアメリカとその他の国々での研究関心の差異を明らかにしている。アメリカ以外の国々では、業績管理やアカウントビリティ・ガバナンスに関する研究が多かったのに対して、アメリカにおけるメインストリームは、資本調達や予算など、財務（財政）管理に関する論文であり両者では研究関心が大きく異なっていることが明らかにされた。

図表 2-11 研究関心に関する分類

研究関心	執筆者居住地域	
	US	US 以外
会計一般	2	2
財務会計一般	0	2
財務報告	0	3
発生主義	2	5
管理会計一般	0	5
予算	7	5
業績管理	2	17
コストイング	2	5
監査	4	5
アカウントビリティ／ガバナンス	1	17
資本調達	9	2
リスク	1	1
収益予測	5	0
地方税	1	0
会計不正	0	1
NPM	0	7
その他	3	5
計	39	82

出典：Goddard (2010, p. 83)

以上の3本のレビュー論文の比較を通じて、2007年までのパブリック・セクター会計研究に関するいくつかの傾向が読み取れる。まず、パブリック・セクター会計研究においては、管理会計領域、なかでも業績管理に関する研究の割合が高く、その傾向はますます高まっていることが指摘されている。また、その傾向はアメリカよりも欧州、オーストラリア地域において顕著にみられるため、本研究のテーマである行政組織の業績管理システム研究のレビューを行うにあたっては、欧州、オーストラリア地域のジャーナルに注目する

必要がある。

また、パブリック・セクター会計研究のレビューを行うにあたっては、レビュー対象論文の選定が重要となる。行政組織における業績管理システムに関する研究は、Goddard(2010)において指摘されるように会計ジャーナルのみならず、行政経営系のジャーナルにも数多く掲載されていることから、当該領域の知見を整理するためには、行政経営系のジャーナルについてもレビューを行う必要がある。

さいごに、上記3本のレビューはパブリック・セクターの会計研究全般の傾向を明らかにすることを目的としていたため、行政組織の業績管理システム研究の知見を整理するためには、業績管理システム研究に焦点を当てて研究関心を明らかにするとともに、研究関心に沿った知見の整理を行うことが求められる。

2-2. 追加的レビューの対象と文献検索の方法

本研究における追加的レビューの対象となる文献はパブリック・セクターにおける業績管理システムに関する論文が数多く掲載されており、かつ掲載論文の信頼性が高い国際的ランキングの上位に位置するジャーナルに論文に限定している。これは、全世界の様々なジャーナルにおいて公表されている膨大な研究成果のうち、厳しい査読プロセスを経ており、信頼性の高い発見事実についての研究成果を整理することが、理論、実務双方にとってより有益であると考えたためである。また、前節で紹介したレビュー文献の出版は2005年～2010年頃に集中している。それゆえ、既存のレビューとの重複を避けるために、2010年以降に刊行された文献を対象として追加的レビューを行うこととする。なお、2009年以前に刊行された文献についても、本研究の目的の一つである既存研究の体系的整理という目的の達成のためには重要となる。それゆえ、追加的レビュー対象の文献による研究成果を説明するために重要である文献については、2009年以前に刊行された文献についてもレビューを行うこととする。また、前述のとおり、行政組織における会計研究は、会計領域のジャーナルのみならず、行政経営領域のジャーナルにおいて多数掲載される傾向があるため、行政経営に関する会計研究が多数掲載されている国際ジャーナルもレビューの対象に含めている。選択したジャーナルおよび使用した文献検索データベースは図2-12の通りである。

図表 2-12 行政組織における業績管理システムに関する論文の掲載状況

会計系ジャーナル (13本)

雑誌名	検索データベース	掲載数
Abacus	Wiley Online Library	0
Accounting and Business Research	Taylor and Francis Social Science and Humanities Library	2
Accounting Auditing and Accountability Journal	Emerald Management 150	2
Accounting, Organization and Society	Science Direct	0
Accounting Review	EBSCO	0
Australian Accounting Review	Wiley Online Library Database Model 2019	2
British Accounting Review	Science Direct	1
Critical Perspectives on Accounting	Science Direct	5
European Accounting Review	Taylor and Francis Social Science and Humanities Library	0
Financial Accountability and Management	Wiley Online Library	5
Journal of Management Accounting Research	EBSCO	0
Management Accounting Research	Science Direct	2
Qualitative Research in Accounting and Management	Emerald Management 150	1

行政経営系ジャーナル (6本)

American Review of Public Administration	SAGE	4
International Public Management Journal	Taylor and Francis Social Science and Humanities Library	2
Journal of Public Administration Research and Theory	Oxford Journals A-Z Collection	3
Public Administration	Wiley Online Library	3
Public Administration Review	Wiley Online Library	6
Public Management Review	Taylor and Francis Social Science and Humanities Library	4

出典：筆者作成

追加的レビューの文献検索の方法として、まず上記 19 本の国際ジャーナルについて、“performance management or performance measurement” “public sector or government”のキーワードが abstract に含まれている研究をピックアップした。なお、行政経営系のジャーナルについては、掲載されている論文はほぼ全てパブリック・セクターに関連するものであるため、“public sector or government”を検索ワードから除き、“performance management or performance measurement”のみを検索ワードとして用いている。

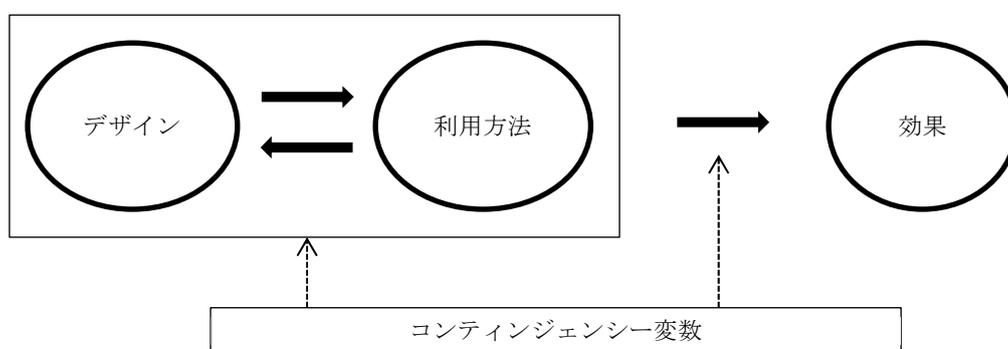
つづいて、抽出された論文の内容を確認し、本レビューに関連する議論が含まれているか否かの確認を行った。本研究の主眼は行政組織にあるため、NGO、NPO、病院、学校（大学）などの組織を対象とした研究については、レビューの対象から除外した。また、行政組織も含めたパブリック・セクター全体を検討対象としているものについてはレビューの対象に含めるものの、行政組織以外のデータを用いて分析を行っている研究（パフォーマンスの代理変数として、学力テストのデータを用いているものなど）はレビューの対象から除外している。くわえて、前述のキーワードが含まれた文献であっても、環境パフォーマンスに関する論文、行政組織以外を対象とした論文、監査に関する論文についても、本研究の主眼とは異なるため除外している。最終的に計42本の論文をレビュー対象とした。

2-3. 文献レビューのフレームワーク

行政組織における業績管理システム研究の文献レビューを行うにあたって、本研究では、業績管理システムのデザイン、利用方法、効果、ならびにそれらの関係性に着目する。業績管理システムはさまざまな目的をもち、さまざまな方法で利用されるということが明らかにされている (Franco-Santos et al., 2007; Hansen and Van der Stede, 2004; Henri, 2006; Simons, 1995)。業績管理システムを採用する組織は、はじめに、その目的に適合した業績管理システムをデザインする。戦略や長期的計画をどのように短期的計画へ落とし込むか、どのような指標によってパフォーマンスを測定するか、目標値をどのように設定するか、といった点について議論を重ね、組織にとって最適な業績管理システムをデザインするのである。もちろん、いかに業績管理システムが適切にデザインされようとも、それが適切に利用されなければ、当該システムは有効に機能しえない。それゆえに業績管理システムは適切にデザインされるだけでなく、適切な方法によって利用される必要がある。とりわけ、営利組織における業績管理システムに比べて、パブリック・セクターの業績管理システムの目的やそれに影響を与えるコンテキストは多様であり複雑であることが指摘されている (Arnaboldi and Azzone, 2010)。また、第1章において述べたように、業績管理システムは、組織にさまざまな効果をもたらすことも知られている。したがって、パブリック・セクターにおける業績管理システムのデザイン、その利用方法にくわえて、業績管理システムの利用の効果についても同様に整理を行う必要がある。また、業績管理システムのデザイン、利用方法、およびその効果は、社会的コンテキストや組織的コンテキストに影響をうける

ことが指摘されているため、本研究では業績管理システムに影響を与えるコンティンジェンシー要因についても整理を行う。たとえば、組織がおかれている環境の不確実性、業務内容の複雑性、組織の柔軟性の程度などが異なれば、組織にとって最適な業績管理システムのデザイン、利用方法、さらにはその効果も変化することは想像に難くない。したがって、本研究においては、業績管理システムのデザイン、利用方法、およびその効果に影響を与えるコンティンジェンシー変数についても整理を行う。本稿の分析フレームワークは図表2-13のようにまとめることができる。

図表2-13 文献レビューのフレームワーク



出典：筆者作成

2-4. 行政組織における業績管理システムのデザインと利用

(1) 行政組織における業績管理システムのデザインの重要性と困難性

行政組織における業績管理システムをいかにデザインするかは、その成否を占ううえで、極めて困難かつ重要な問題である。しかしながら、行政組織においては、その組織的特徴ゆえに、民間企業に比べて適切なデザインは困難となることが指摘されている (Arnaboldi and Azzone, 2010)。

まず第1に、行政組織が提供する公共サービスは多岐にわたるため、組織が目指すゴールや達成すべき目標も多様となり、これを業績管理システムによって総合的に管理することが困難となる点である。住民票や納税証明などの発行などの窓口業務を主たる業務とする部門と、道路などのインフラの維持・管理を業務とする部門とでは、それぞれが提供する業務内容は大きく異なるし、さらには、それぞれの部門の達成すべきゴールや目標の性

質も全く異なるものとなる。したがって、これを組織に共通の業績管理システムによって総合的に管理することは困難となる。

第2に、業績管理システムを利用するユーザーの多様性である。一般的に業績管理システムのユーザーとして想定されてきたのは、組織成員をコントロールする役割を担うトップマネジメント、ミドルマネジメントといったマネジャーレベルであった。しかし、行政組織においては、業績管理システムの利用者はマネジャーに限定されない。行政組織の意思決定者はマネジャーのみならず、政治的意思決定を行う議員もその利用者となる。さらには、後述するように業績管理システムのデザインへの住民参加も行政組織と住民の信頼関係の構築や業績指標の質の向上のために重要となることが指摘されており (Epstein et al., 2006; Holzer and Kloby, 2005; Modell, 2001; Yang and Holzer, 2006), 多様なユーザーを想定した業績管理システムのデザインが求められる。

第3に、業績目標や業績指標設定の困難性である。営利組織たる企業においては、利益尺度による目標設定が可能となるが、利益の追求を目的としない行政組織においては、組織目標を財務指標によって客観的にとらえることは困難である。それゆえ、営利組織に比べて、行政組織においては業績目標や業績指標の設定は困難となる。

第4に、コンピテンシーの欠如である。行政組織のマネジャーは予算に代表される財務指標には馴染みがあるものの、アウトプットやアウトカムのような非財務指標にはそれほど馴染みがない。それゆえ、業績管理システムの導入段階においては、システム導入に対する妨害が起こったり、意図せざる結果が生ずることがあると指摘されている。

このように、業績管理システムは、それ自体が真空状態において単独に存在するわけではなく、行政組織をとりまく状況や、組織のビジョン、ミッション、リーダーシップ、組織構造、会計システム、業績評価、報酬制度など、組織内外の様々な要素と密接なつながりを持ちながら、適切な緊張関係のなかで存在する。それゆえ、業績管理システムのデザインや利用、ならびにその効果に及ぼす影響について様々な分析視覚から整理を行う必要がある。

(2) 導入促進・阻害要因

行政組織における業績管理システムの実施にあたっては、まずもって業績管理システムが組織に導入されなければならない。しかしながら、行政組織における業績管理システム

の導入は必ずしも順調に進むものではないことが指摘されている (Arnaboldi et al., 2015)。それゆえ、効果的な業績管理システムのデザインを考えるにあたって、導入を促進させる要因や、それを阻害する要因を明らかにすることは重要であろう。しかしながら、行政組織における業績管理システムの導入は必ずしもスムーズに進むわけではないことが多くの研究において示されている。とりわけ、その導入が法令などにより義務化されているわけではなく、さらには、営利組織のような競争環境にさらされているわけでもない行政組織においては、その適切な導入に向けたハードルは想像以上に高い。また、行政組織においては、近隣自治体や比較対象とされる自治体においてシステムの導入がなされると、適切なデザインや利用方法について十分に議論がなされないままに形式的な導入がなされるという横並び導入の問題も指摘されている (Bevan and Hood, 2006; De Bruijn, 2002; Newberry and Pallot, 2004)。

民間企業を対象とした管理会計研究では、ABC や BSC などの導入促進・阻害要因研究がなされてきたが²¹、行政組織を対象とする業績管理システム研究においても、システムの導入の促進要因と阻害要因に関する研究が蓄積されている。まず、業績管理システムの導入を促進させる要因として、Cavalluzzo and Ittner (2004) は the US General Accounting Office (GAO) におけるサーベイデータを用いて、結果思考 (result-oriented) の業績評価の展開、利用、ならびに、それがもたらすベネフィットに関する研究を行い、シニアマネジャーの業績管理システムへのコミットメント、十分な教育、権限の委譲といった組織的要因が測定システムの展開や利用にポジティブな影響を与えることを明らかにした。すなわち、マネジャーのリーダーシップや、業績管理システムに関する行政職員の学習の機会を確保すること、さらには、分権化などの組織設計が業績管理システム導入のハードルを低くすることを指摘している。

また、業績指標の導入段階と実施の段階²²では、業績指標の利用の程度に与える要因が

²¹ たとえば、管理会計システムの導入促進・阻害要因として、競争環境 (Anderson, 1995)、報酬や教育・訓練 (Shields, 1995)、タスク環境や業務改善活動との関係 (谷, 2004)、組織構造や会計システムに対する特定の戦略のフィット (Jermias and Gani, 2004) などに着目した研究がなされてきた。

²² De Lancer and Holzer (2001) において、導入段階 (adoption stage) は、アウトプット、アウトカム、効率性の尺度の開発の段階であると理解されている。実施段階 (implementation stage) とは、業績指標を戦略計画、資源配分、プログラムの管理、モニタリング、評価、内部の管理者に対する報告のために、業績指標が用いられていることと理解されている。

異なることも明らかにされている。De Lancer and Holzer (2001) は業績指標の利用に与える影響について、1994年にアメリカの州政府ならびに地方政府に対して実施した質問票調査のデータを用いて分析を行い、業績指標の利用に影響を与える要因は、導入（業績指標の開発）段階と実施（業績指標のマネジメントへの利用）の段階で異なることを明らかにした。その結果、導入段階においては、業績指標の利用に対する法律などの外的な要求、業績指標の利用に対する組織内部からの要求、組織がゴールを効率的に達成しようとする程度（ゴール指向²³）、業績指標の開発のための十分な資源、業績指標に関する情報に対するマネジャーおよび現場職員のアクセシビリティ、ならびに組織内部のマネジャーおよび現場職員による業績指標に利用に対するサポートが重要となることを示している。また、実施（業績指標のマネジメントへの利用）の段階においては、導入段階と同様、十分な資源、業績指標に関する情報に対するマネジャーおよび現場職員のアクセシビリティにくわえて、選挙によって選ばれた議員や市民など組織外部による業績指標に対する関心、職員の労働組合への加入率、リスクテイクを促すようなインセンティブシステムの存在、組織のイノベーションや変化を受け入れる姿勢が重要となるとしている。

一方、阻害要因に関する研究として、Smith (1993) は、イギリスの National Health Services (NHS) におけるアウトカムベースの業績管理システムの導入に関するケーススタディを実施し、業績管理システムとインセンティブが結びつけられることによって業績管理システムが組織に受け入れられにくくなることを指摘している。また、行政組織においては、選挙などによって首長の交代が生ずることが間々あるが、リーダーシップの変更が業績管理システムの導入を阻害し、目標のミスアラインメントを引き起こすことも指摘されている (Kasurinen, 2002)。そのほかにも、業績指標に用いるデータの妥当性 (Cavalluzzo and Ittner, 2004) や、政策のような外的な環境要因 (Kloot and Martin, 2000; Jackson and Lapsley, 2003; Lapsley and Wright, 2004; Carnegie and West, 2005) によって、業績管理システムの導入が阻害されることが指摘されている。

また、業績管理システムの促進要因、阻害要因については主に組織内部の要因に焦点が

²³ ゴール指向は、①管理者が TQM, MBO, コンピュータによる意思決定などの適用に関する訓練を受けている程度、②プログラムや部門がゴールや目標によって導かれている程度、③プログラムや部門が目標達成のための戦略についてコミュニケーションを図っている程度、④組織のミッションは効率性を促しているかどうか、の4つの質問項目を用いて測定されている (De Lancer and Holzer, 2001, p.706)。

向けられていたが、Bracci et al. (2017) は、イタリアの2つのパブリック・セクターにおけるBSC導入のケース研究を通じて、業績管理システムの導入にあたっては、組織外部の利害関係者との社会的、政治的、文化的要因と業績管理システムの整合を図ることが重要であることを指摘している。とりわけ、業績管理システムのデザインにおける政治的要因の影響の過小評価が指摘されてきたが(Pollitt and Buckaert, 2011), Bracci et al. (2017) は、政治的要因が業績管理システムの導入を阻害する最も大きな要因であると指摘している²⁴。McGeough and Beck (2018) もアイルランド中央政府における業績管理システムの失敗要因として政治的影響を挙げており、政治的に高度化された文脈において、政治家は明瞭な成果よりも曖昧性を好むため、業績管理システム導入の政治的支援がなければ、その成功は難しいとしている。

また、業績管理システムを取り巻く行為者の役割に注目した研究では、業績管理システムが日々の業務に落とし込まれるためには、戦略的協力者 (strategic allies), 技術的戦士 (technical warriors), および探索者 (searchers) の存在が必要であることが指摘されている (Arnaboldi and Azzone, 2010)。戦略的協力者は、業績管理システム導入の段階において、イノベーションのためのスポークスマンとしてその効果やベネフィットを喧伝する役割を担う者である。戦略的協力者は目標の設定や他者を業績管理システムに巻き込む (enroll) 場面において重要な役割を担う。彼らは組織内外の状況変化にあわせて業績管理システムの焦点の変更を主張したり、新たな行為者を業績管理システムを取り巻くネットワークに参加させることになる。技術的戦士は、業績管理システムの技術的側面を担う者であり、当該システムの改善に対して強い発言力を持ち、改善のために当該システムの機能的適切性を維持する者である。探索者は、ネットワークのなかでは弱い発言力しか有さず、業績管理システムを十分に活用することができていないが、その反面、業績管理システムの有効性や役割に対して疑問を持ち、当該システムの活用の困難性についてシグナリングを発する存在である。戦略的協力者、技術的戦士、および探索者の三者によって対話が繰り返されることによって、業績管理システムは日々の業務に変換されていくのである。

行政組織が業績管理システムを効果的に活用するためには、そのデザインと利用に関わる管理者が、これらの要因を把握するとともに、段階に応じてその活用が可能な組織づくりを行うことが求められる。

²⁴ Meier et al. (2015) も NPM 改革における政治的な影響要因の重要性を主張している。

(3) マネジメント・コントロールと業績管理システム

組織の戦略や計画の実現に向けて、組織成員の行動を方向付けるためには適切なマネジメント・コントロールの仕組みを構築することが重要である。マネジメント・コントロールと業績管理システムの関わりはこれまでも多くの研究者によって論じられてきた。たとえば、非営利組織におけるマネジメント・コントロールの重要性を説いたAnthony and Young (2003)においても、業績情報のフィードバックは、戦略計画、予算編成、業務の実行過程、戦略へのフィードバックの4つの局面において有用となるとされ、マネジメント・コントロールにおける業績情報の重要性が指摘されている。

行政組織を対象としたマネジメント・コントロール研究においては、Merchant and van der Stede (2003) のフレームワークに基づいて、①成果コントロール (result control), ②文化コントロール (cultural control), ③人事コントロール (personnel control), ④行動コントロール (action control)²⁵という4つのコントロールモードに目が向けられてきた (van der Kolk et al., 2019)。NPMの文脈においては、明確で測定可能な目標の設定に重きが置かれてきたため (Hood, 2005), 組織構成員が達成すべき目標を設定し、達成できれば報酬を受け取ることができるというコントロールシステムである成果コントロールに重きが置かれてきたが (Pollitt, 2006; Johnsen, 2005; Merchant and van der Stede, 2003; Merchant, 1998; Mol, 1996; Hofstede, 1981; Ouchi, 1979; 1980), 近年では、行政組織が達成すべき目標はますます多義的になっていることから、文化コントロールや人事コントロールなどの重要性が指摘されている (van der Kolk et al., 2019)。文化コントロールは、組織構成員が行動指針を共有することによって互いのあるべき行動について相互牽制を行わせるシステムであり、人事コントロールとは、採用や教育システムを通じて組織構成員が自らを動機づけるためシステムであるが、これらは、行政職員のモチベーション、とりわけ内発的動機付けに影響を与えるコントロールシステムとなる。行政職員は、外的報酬よりも内発的動機によって突き動かされるとの研究成果 (Georgellis et al., 2011) や、行政組織における明確かつ測定可能な目標設定の困難性に鑑みれば、より一層、文化コントロールや人事コントロールの重要性が高まっていくであろう。また、上記の4つのコントロールモード以外にも、行政組

²⁵ アクションコントロールは、組織構成員の行動そのものをコントロールするものであり、組織構成員に組織の利益となるための行動を取らせ、不利益となる行動を回避するためのシステムである。

織に特有のコントロールモードとして、政治的コントロール (Political Control) の影響が指摘されている (Vakkuri and Meklin, 2006; Hofstede, 1981, p. 198)。政治的コントロールとは、組織が権力構造に、より依存的になることを指しており、政治体制と不可分の組織である行政組織においては、十分に考慮しなければならない点であろう。

また、業績管理システムがもたらす効果は、それがどのように利用されるかによっても異なることは想像に難くない。既往の研究においては、業績管理システムの利用方法として Simons (1995) のマネジメント・コントロール・システムのフレームワークにおける診断型コントロール (diagnostic control) とインタラクティブ・コントロール (interactive control) の2つの利用方法を想定し、それが組織のパフォーマンスに与える影響について分析が数多く行われてきた (Hall, 2008; Henri, 2006 など)。業績管理情報を診断型コントロール目的で利用する診断型利用とは、伝統的な業績管理方法である計画と実績の対比に基づく管理のために業績管理情報を利用する方法であり、例外管理の手法に依拠して注意喚起情報をマネジャーに提供しようとするものである。一方、業績管理情報をインタラクティブ・コントロール目的で利用するインタラクティブ利用とは、戦略実施に関わるリスクを低減するために、情報を組織 (階層) 間で、対話型で業績管理情報を利用しようとするものである。この2つのコントロールモードの使い分けによって、組織のパフォーマンスに与える影響やその利用による効果が異なることが明らかにされてきた (Bedford, 2015; Su et al., 2015; など)。業績管理情報の利用が行政組織のパフォーマンスに与える影響について分析を行った大浦・松尾 (2017) も、利用方法として診断型利用とインタラクティブ利用を想定した分析を行っている。本研究の第4章において実施する分析もこれにならい、診断型利用とインタラクティブ利用という2つのコントロールモードによって、業績管理システムの利用が行政組織のパフォーマンスに与える影響にどのような違いが生ずるのかを明らかにしたい。

(4) 指標特性の影響

既往の議論においては、業績指標について論ずる場合、財務指標および非財務指標という2分類のもとで、財務指標と非財務指標との違いやその補完性、代替性といった視点において議論がなされてきた (Ittner and Larcker, 1997; Moers, 2006)。また、部分的にはあるが、業績指標は様々な特性を持つことや、その特性に応じて異なる効果をもたらすこと

も明らかにされている。たとえば、Grafton et al. (2010) は、5つのタイプの業績指標として、集約財務情報 (aggregated financial: e.g. 純利益, 収益性), 細分化財務情報 (disaggregated financial: e.g. 従業員一人あたり売上高), 顧客志向情報 (customer-focused: e.g. 顧客満足度, 市場シェア), 内部プロセス情報 (internal process: e.g. 生産性, リードタイム), 人と学習と成長に関する情報 (people, learning and growth: e.g. 従業員満足度) を識別し、指標特性によって意思決定に影響を与える目的 (decision influencing role) と意思決定を促進する目的 (decision facilitating role) で影響の大きさが異なることを明らかにしている。また、河合 (2016) は、設定される業績指標の詳細について、既往の研究ではほとんど明らかにされていないことを指摘し、日本の製造業における指標特性について、業績指標の計測度, 重要度, 測定コスト, 感度, ノイズといった特性について検討している。

また、質の低い業績指標は誤った意思決定や行動を招き、業績管理システムに対する利用者の信頼を損なわせることにもなりかねないとして、業績指標の質が業績管理システムの有効性に大きな影響を与えることが指摘されている (van Dooren et al., 2015)。業績指標の質を構成する要素について、Bouckaert (1993) は、信頼性 (reliability), 正当性 (legitimacy), 機能性 (functionality) の3つの側面を認識しているが、目時 (2018) は、これら3つの要素が行政組織のパフォーマンスを高めるとともに、業績管理システムがもたらすネガティブな影響を抑制することを定量的研究を通じて明らかにしている。同様に、Lewandowski (2019) も、ポーランドの地方行政組織を対象に実施した質問票調査により入手したデータに基づいて、業績指標の質の高さが業績情報システムに関する有用性の認知をもたらし、結果として業績情報の有用性を高めることを明らかにし、業績情報に関わる全てのプロセスにおいて業績情報の質の確保に焦点を当てることの重要性を指摘している。同時に、Lewandowski (2019) は、途上国のように業績管理システムに十分な資源を割くことが難しい状況においては、情報の利用者が業績情報システムの構築に積極的に関与することで、その質を確保する必要があるということも強調している。

とはいえ、先にも指摘したように、営利組織における利益のような客観的測定が困難である行政組織においては、質の高い業績指標の設定が困難となる。その場合、パフォーマンスベンチマークのような相対的業績評価 (Relative Performance Evaluation : RPE) が重要となる可能性についても議論がなされているが (Bogan and English, 1994; Elnathan et al., 1996; Siverbo and Johansson, 2006), 異なる組織構造を持つ組織を適切に比較するためのべ

ベンチマークを設定することの難しさをどのように克服すべきかについても議論が求められている。この点、Angiola and Bianchi (2015) は、アメリカ、オランダ、ドイツなどで行われている類似のコンテキストにおけるベストプラクティスを共有するベンチマーキングプロジェクトの実施によって業績指標の設定に関与するマネジャーの能力が向上し、質の高い業績情報の設定が可能になることを指摘している。ベンチマーキングプロジェクトはわが国の行政経営においても有益であると考えられるため、さらなる研究が求められよう。

(5) 業績管理情報活用のための組織能力

業績管理システムの効果的な活用のためには、それを有効に活用するための組織能力が必要であることが、近年の管理会計研究において指摘されている。組織能力が管理会計手法の利用の効果に与える影響として、原価企画の利用を支援する組織能力が、原価企画の利用によって生ずるバーンアウト（燃え尽き症候群）などの逆機能を防止したり、その成果を向上させることが示されている（吉田,2003）。また、福島（2015,2016）は、既往の研究では管理会計システムの利用と組織能力、ならびに、組織能力と組織のパフォーマンスの間の明確な関係性が明らかにされていないことを指摘し、日本の製造業のデータを用いて、これらの関係性についての探索的な分析を行っている。そこでは、吸収能力（absorptive capacity）が業績管理システムの利用による効果を高めることや、吸収能力および経験学習（experimental learning）に関わる組織能力（経験学習能力）を総合した、“管理会計能力”が、管理会計システムと組織のパフォーマンスの関係にポジティブな影響を与えることを明らかにしている。

この点、行政組織における業績管理システムについても、その効果的な活用のためには、適切な組織能力の構築が重要であることが指摘されている。Røge and Lennon (2018) は、資源消費の効率性と戦略実現に対する有効性の関連性を適切にマネジャーへ提供することができなければ、業績管理システムは誤った安心感をマネジャーに与えることとなり、結果として組織の資源や活動を誤った方向へ誘導する危険性があるとして、業績管理システムのデザインに携わる人物は、効率性と有効性の関係性を保証することができる能力を持つ者である必要があると指摘している。Angiola and Bianchi (2015) は、業績管理システムの効果的利用のためにはマネジャーのスキルが求められるとして、スキル開発の方法について組織学習の観点から検討している。そこでは、省庁が主導する業績管理に関するスキ

ル改善のプロジェクトや、業績管理やベンチマークの問題について検討するワーキンググループの実施が、マネジャーの業績管理の能力を高めることを指摘している。さらに、Behn (2003) は、環境が不安定な状況下においては、業績管理がマネジャーに環境の変化を知覚させ、経験学習を可能にさせるとして、経験学習が業績管理の効果を高める可能性を指摘している。

以上のように、組織のパフォーマンスを高めるための業績管理システムのデザインおよび利用を可能にするためのいくつかの組織能力が明らかにされつつあるものの、限定的な議論にとどまっているのが現状である。またこれらの組織能力を構築することが、行政組織のパフォーマンスにいかなる影響を与えるのかについては、これまでのところ明らかにされておらず、経験的証拠に基づいた分析が求められる。

(6) 業績情報の利用者の多様性

業績管理システムに関する既往の議論において、業績情報の利用者として想定されてきたのはミドルクラスのマネジャーであった (Lee, 2008; Moynihan and Pandey, 2010)。しかし、行政組織においては、マネジャーのみならず、政治的意思決定を行う議員や民主政治において意思決定へ関与することが期待される住民も業績情報の利用者として位置づけられる必要がある。既往の研究において、政治家による業績指標の利用に関する研究は多くはないものの (Askim, 2007, 2009; Walker et al., 2013)、業績情報の重要な利用者と位置付けられるようになっている。また、住民を巻き込んだ業績管理システム (civic engagement performance management) の在り方についても議論がなされるようになっている。業績管理システムへの住民の関与は、行政経営への住民参加と、住民に対するアカウントビリティという2つのニーズに同時に応えるものと期待されており、ともすると住民ニーズを軽視し、経営管理的側面が強調される傾向のある当該システムにおいて、住民ニーズを業績指標に直接反映する手法として注目を集めている (Berman, 2008; Greenwood, 2008; Ho, 2004, 2007, p. 1166, 2008; Ho and Coates, 2006, p. 555; Woolum, 2011)。業績指標のデザインへの住民参加の効果について、Ammons and Madej (2018) は、アイオワ州、ノースカロライナ州における業績指標のデザインへの住民参加に関するパイロットプロジェクトのケースに基づいた分析を行っている。そこでは市民が業績管理システムに関与する場合、業績指標の設定よりもむしろ、目標設定や優先順位の決定に関与することが望ましいことを明らかに

しており、望ましい市民参加の在り方についても検討がなされている。

Saliterer and Korac (2013) は、オーストリアの地方自治体における市長と経営責任者を対象に実施した質問票調査のデータを用いて、業績指標の利用の程度に与える要因について分析を行い、利用者ならびに利用目的に応じて、業績指標の利用を促す要因は異なることを指摘しており、多様な利用者が想定される業績管理システムは適切なデザインが困難となる可能性を指摘している。業績管理システムの主たる利用者としてマネジャーが想定されてきたが、多様な利用者が存在する場合、どのように業績管理システムをデザインすべきかについても検討する必要がある。

(7) 公会計情報と業績管理システム

組織のパフォーマンスを測るうえで、会計情報は重要な情報の一つと位置付けられてきた。かつてのパブリック・セクターの会計は単式簿記・現金主義が主流であったが、NPMの流れを受けて、多くの国では現金主義会計から発生主義会計へと会計制度をシフトさせてきた (Jones, 1992; Ryan, 1998; Guthrie, 1998; Newberry, 2003; Barton, 2005; Ellwood and Newberry, 2007)。現金主義に比べ、発生主義をベースとする会計情報は、公共サービスの提供に関わる全部原価 (フルコスト情報) を提供することとなるため、予算編成、契約の意思決定、評価、組織の内部コントロールといった内部管理の改善に貢献することが期待されている (Kobayashi et al, 2016)²⁶。しかしながら、わが国の地方自治法においては、現金主義ベースの予算作成が求められ、発生主義会計は財務管理のための補完的な情報を提供するに過ぎないと認識されている (Kobayashi et al, 2016, p.154)。わが国地方自治体の予算・決算における歳出の勘定科目体系は目的別と称される款・項・目の分類と、性質別と称される節・細節から構成されており、地方自治体が行う事務や事業の政策目的別の体系

²⁶ アメリカをはじめ、多くの国では現金主義会計から発生主義会計への移行がなされているが、わが国においては、現金主義会計と発生主義会計が併存する形となっている。2001年に総務省より公表されたガイドラインが示す基準モデルでは、現金主義会計の決算情報を年度末において発生主義会計に組み換えることが求められていたものの、複式簿記による帳簿記入は行われていなかった。その後、平成27年度より新地方公会計制度として、資産・負債の状況を明らかにすることを目指し、複式簿記による発生主義会計が段階的に導入されることとなった。東京都では2005年から複式簿記に帳簿記入と発生主義会計を導入が行なわれている。Kobayashi et al. (2016) は、現金主義会計と発生主義会計が併存する状況下において、発生主義会計情報が意思決定に与える影響、ならびに発生主義会計の利用に影響を与える要因について、サーベイデータに基づく分析を行っている。

にはなっていない（石原, 2009）。

この点、他の自治体に先駆けて1990年代から発生主義会計を試験的に導入してきた三重県では、業績管理システムである行政評価と発生主義会計を導入し、2001年、北川正恭知事の在任中に政策推進マネジメント・システムと呼ばれる県政運営に着手し、大きな成果を上げたことが知られている。

公会計情報は行政組織における意思決定（固定資産のマネジメントなど）にはほとんど影響を与えないことや、意思決定のために公会計情報は十分に活用されていないことが指摘されてきた（Connolly and Hyndman, 2006; Comptroller and Auditor General, 2012）。一方、Kober et al. (2010) は、発生主義に基づく財務報告のための導入経験を通じて、限定的ではあるものの、コスト意識が醸成されるなどのポジティブな影響があることも明らかにしており、業績管理システムをデザインにあたり、公会計情報が行政組織の内部管理に与える影響を理解しておく必要がある。また、わが国行政組織を対象として実施した質問票調査に基づいて、発生主義に基づく会計情報の有用性と意思決定への影響について分析を行ったKobayashi et al. (2016) は、わが国のように発生主義・複式簿記が法的に義務付けられていない国では発生主義・複式導入の準備経験（経験効果）を有するとしても、予算、業績評価、資産・負債の管理などの意思決定には利用されていないことを明らかにしている。

公会計情報と行政評価情報は異なるシステムとして併存しており、両者は必ずしも整合的でないこと（松尾, 2009）や、第4章でも述べるように、両制度の併存が行政職員の負担となっている可能性も指摘されている。公会計情報の利用が行政組織のパフォーマンスにどのような影響を与えるのかについては、その評価が分かれていることにくわえ、十分な経験的証拠が蓄積されているわけではない。公会計情報が行政組織のパフォーマンスに与える影響に関する研究や、公会計情報と行政評価との相互関係に関する研究が求められる。

（8）業績管理システムとしての BSC

業績管理のための具体的ツールとして、ハーバード大学ビジネススクールの教授であった Robert S. Kaplan 氏と経営コンサルタントの David P. Norton 氏によって提案された BSC は、営利組織のみならず、多くのパブリック・セクターにおいても導入がなされ、数多くの経験的証拠に基づく研究成果が蓄積されてきた。BSC は、組織における戦略コミュニケーションツールやマネジメント・コントロールのための効果的なツールであり（Malina and

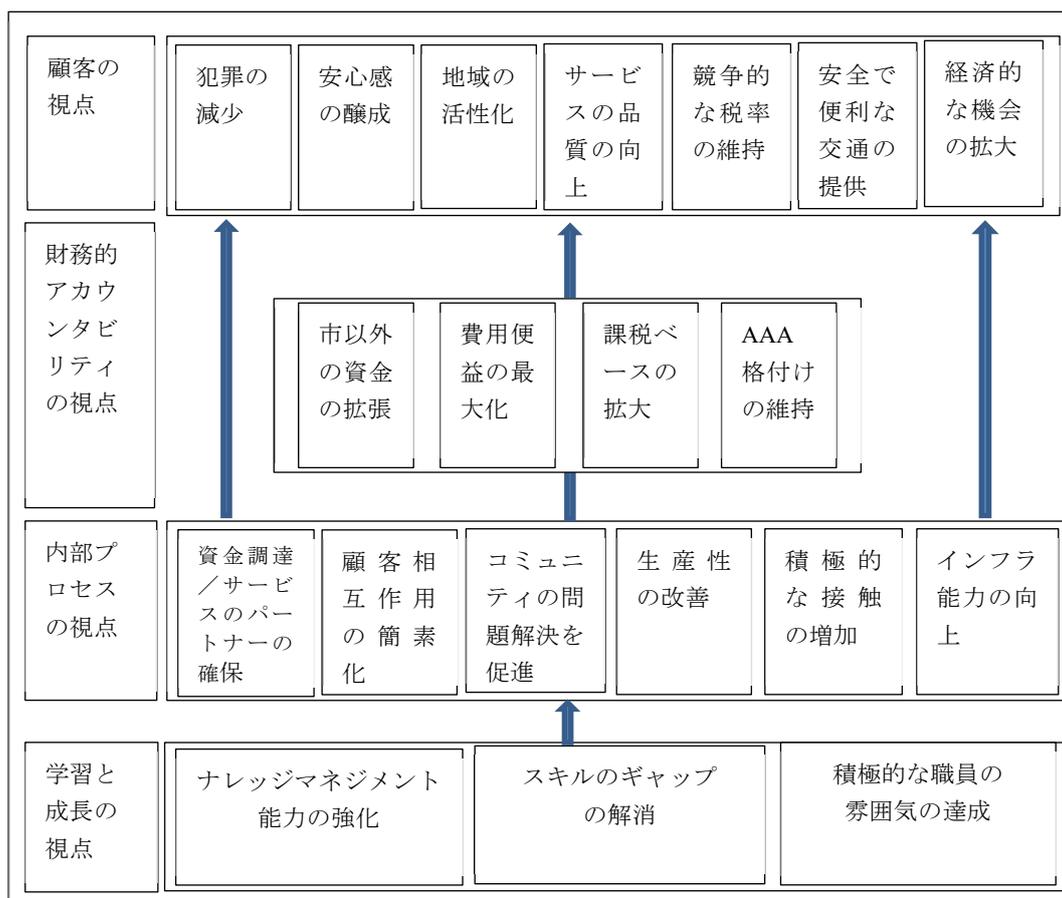
Selto, 2001), Tuomela (2005) は、先に述べた Simons (1995) のマネジメント・コントロールのフレームワークにおける診断型利用やインタラクティブ利用として BSC が利用されていることを明らかにしている。

1992年に Kaplan と Norton の両氏によって BSC の基本的アイデアが提案された際には、BSC は財務指標と非財務指標を単一のスコアカードに落とし込むものとして紹介されたが (Kaplan and Norton, 1992), 1996年の書籍ではより具体的なアイデアとして、BSC は財務 (financial perspective), 顧客 (customer perspective), 内部ビジネスプロセス (internal perspective), 学習と成長 (learning and growth perspective) という4つの視点から構成されるとともに、それぞれの視点を貫く因果連鎖が存在することが BSC を機能させるための必要条件であることが強調された (Kaplan and Norton, 1996)。2001年の書籍においては、戦略と4つの視点をカスケードさせるためのアイデアが披露され、そのための具体的なツールは戦略マップと名付けられた (Kaplan and Norton, 2001)。さらに、2001年の書籍から、BSC の適用対象は営利組織たる企業だけでなく、非営利組織や行政組織に拡張されることとなり、それを契機として、多くの組織へと導入が進んでいくこととなる。パブリック・セクターにおける BSC は、その非営利性という特徴を反映してアレンジ²⁷が加えられている。BSC の当初のコンセプトは財務の視点を頂点としながら、これを顧客の視点、内部ビジネスプロセスの視点、学習と成長の視点のそれぞれに設けられた戦略目標間の因果連鎖を描くことにより、財務の視点における組織目標の実現に向けて組織成員の行動をコントロールしようとするものである。しかしながら、行政組織などのパブリック・セクターにおける組織のゴールは利益などの財務指標で表現されるものではないため、ミッションの視点や住民満足の視点など、異なる視点を頂点に据えて利用されている。Kaplan and Norton (2001) では、アメリカ、ノースカロライナ州、シャーロット市における BSC の導入事例が示されているが、図表 2-14 のように、財務の視点ではなく、顧客の視点を頂点

²⁷ Epstein and Wisner (2001) は BSC の第5の視点をくわえることについて議論している。そこでは、第5の視点としてサステナビリティの視点を加えることは、サステナビリティ・アウトカムの戦略的重要性を強調することとなり、それは従業員を BSC の尺度を用いてコミュニケーションされるサステナビリティ目標に整合させることを可能にすると主張されている。これをうけて、Kaplan and Wisner (2009) は、ある状況下においては、追加的なカテゴリの使用は追加的戦略目標についての関連する情報を弱めることが示されている。だが、経営者のコミュニケーションが密に行われるとき、BSC のカテゴリの数はパフォーマンスに関連する判断に重大な影響をあたえないということも示している。

とする BSC が構成されている。多くの行政組織において BSC が導入される場合、シャーロット市におけるスコアカードと同様に、財務の視点と顧客の視点の位置づけを逆転させ、顧客の視点を頂点に位置づけるケースが多数見受けられる。

図表 2-14 シャーロット市交通局のスコアカード

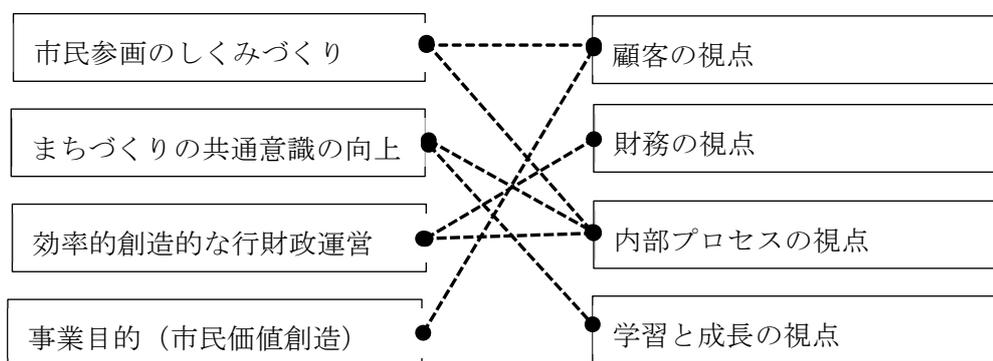


出典：Kaplan and Norton, 2001

わが国においても、福岡市、札幌市、名古屋市、神戸市、八尾市などの自治体における BSC の導入事例が示されており（INPM バランス・スコアカード研究会・石原，2004），BSC は、行政組織の業績管理のために有用なツールと目されている。いずれの導入例においても、BSC の基本構造である 4 つの視点は維持されつつも、行政組織の特徴を取り入れたネーミングにアレンジがなされている。たとえば、八尾市においては、図表 2-15 のように、BSC の 4 つの視点との相互関係を考慮しつつ独自の視点が設定されており、市民参

画のしくみづくり，まちづくりの共通意識の向上，効率的創造的な行財政運営，事業目的（市民価値創造）の4つが掲げられている。しかし，BSCの各視点にアレンジを加えることによって，BSCが機能するための必要条件である「視点間の因果連鎖」が十分に確保されていないことも多く，BSCにおける視点のアレンジが有効に機能している例は必ずしも多くないのが現状である。

図表2-15 八尾市の4つの視点とBSCの各視点の関係性



出典：石原（2004, p.202）

わが国の業績管理システムである行政評価は，その利用を中断したり中止したりする組織もあることが第3章にて後述する実態調査を通じて明らかにされているが，その一方で，海外では10年以上の長期にわたり業績管理システムとしてBSCを継続的に活用している事例も報告されている。たとえば，Zawawi and Hoque（2019）は1997年に行政組織へ導入されたBSCが，環境変化や時代のニーズにあわせながら，BSCを構成する各次元を変化させつつ継続的に利用されていることを明らかにしており，組織全体にBSCを浸透させる役割を担うBSC普及者の存在と，組織全体への普及の重要性が鍵となるとしている。また，パブリック・セクターにおけるBSCが持つ新たな機能にも注目が集まっている。Bobe et al.（2017）はエチオピアにおける公共福祉セクター全体でBSCが横断的に利用されている事例を示し，BSCをセクター横断的に利用することによって，セクター全体の戦略的方針とセクター内のそれぞれの組織の目的を整合させ，タイムリーにパフォーマンス情報を集約することでそれぞれの組織のパフォーマンスを統合的にモニタリングすることが可能になることを明らかにしている。

2-5. 行政組織における業績管理システムがもたらす効果

(1) 業績管理システムは行政組織のパフォーマンスを高めるのか

業績管理システムは、はたして行政組織のパフォーマンスを高めるのか。前述のとおり、規範研究やケース研究が主であったパブリック・セクターにおける業績管理システム研究において、これを定量的なデータに基づいて明らかにした研究はそれほど多くはない。

サーベイによって業績管理システムが組織のパフォーマンスに与える要因について分析を行った研究として、Verbeeten (2008) がある。本研究は、オランダの行政組織を対象として実施した質問票調査によって入手した 93 のデータを用いて、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響を分析したものである。それまでの研究では、Brignall and Modell (2000) の明瞭なゴール設定とパフォーマンスの関係性についての研究や、Newberry and Pallot (2004) のインセンティブ導入とパフォーマンスの関係性についての研究のように、一つのファクターとパフォーマンスの関係性について分析したものがほとんどであったが、Verbeeten (2008) の研究では、複数の変数が同時にパフォーマンスに与える影響を分析するために、Partial Least Squares (PLS: 部分最小自乗回帰) を用いている。その結果、明確で測定可能な目標の設定が、組織の定性的パフォーマンス (サービス品質、住民満足度など)・定量的なパフォーマンス (アウトプットの数や効率性など) の双方にポジティブな影響を与えることを示している。しかしながら、先行研究でも指摘されているように、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響に関する大規模な経験的証拠に基づいた研究は限定的であることが指摘されており (van Helden, 2005)、質問票調査やアーカイバルデータを用いた量的な研究が求められている。

また、業績管理システムと行政組織のパフォーマンスの関係性について分析を行う場合、営利組織における利益尺度のような明瞭な測定基準がないことから、どのように測定を行うかが問題となる。この点、多くの研究では、Van de Ven and Ferry (1980) が開発した測定モデルを活用して、行政組織のパフォーマンスの測定を試みている。具体的には、5点尺度のリッカートスケールを用いて、次の7つの項目の測定を行い、尺度化を行っている。

- 1) 生み出されたサービスの量
- 2) 生み出されたサービスの質・正確性
- 3) 生み出されたイノベーションの数

- 4) 業務に対する満足度・評判
- 5) 目標の達成度
- 6) 業務の効率性
- 7) 業務に対する職員の士気

当該測定モデルは、Dunk and Lysons (1997) , Verbeeten (2008) などの研究でも用いられており、その測定の信頼度も高い。なお、当該モデルにおいては、6) の業務の効率性を除き、回答者が業績を過大評価して回答するリスクがあることから、その点に注意が必要であることが指摘されている (Verbeeten, 2008) ²⁸。Van de Ven and Ferry (1980) のモデルは信頼性の高い業績の測定を可能にする一方で、当該測定モデルはアウトプットの測定に偏っており、アウトカムの測定が十分になされていないという問題が指摘できる。前述のように、行政組織においては、アウトプットとアウトカムが必ずしも比例関係にあるわけではないため、行政組織の業績を測定するにあたっては、住民の満足度などのアウトカムに関する測定項目を追加したモデル修正の必要があると考えられる。

(2) 業績管理システムの利用とモチベーション

営利組織に比べて、パブリック・セクターにおける業績は定量的測定が難しい (Cavalluzzo and Ittner, 2004, Newberry and Pallot, 2004)。NPM は外発的なモチベーション、すなわち金銭的報酬に基づく動機付けの重要性を強調してきたが、多く研究では、外発的なモチベーションよりも内発的なモチベーションがパブリック・セクターにおける業績の決定的な要素であることを明らかにしている (Wright, 2001; 2007; Gould-Williams, 2003; Rynes et al., 2005; Prendergast, 2007; Delfgaauw and Dur, 2008)。パブリック・セクターでは効率性の改善やコスト削減のプレッシャーがうまく機能しないことが多いため (Wright, 2001)、業績管理システムが職員のモチベーションに与える影響にも目を向ける必要がある。また、パブリック・セクターの職員は一般的に高い利他精神を有しており (Lyon et al., 2006)、営利組織におけるモチベーションとは異なる視点でモチベーションを議論する必要性も強調されている (Wright, 2001)。それゆえ、パブリック・セクターにおけるモチベーションは、パブリックサービスモチベーションとして概念化され、営利組織におけるそ

²⁸ この点、サンプルの回答の平均が 3.0 であれば問題ないとされるが、Dunk and Lysons (1997) の平均値は 3.6, Williams et al. (1990) の平均値は 3.58, Verbeeten (2008) の平均値は 3.36 となっており、いずれも回答者による業績の過大評価の可能性がある。

れとは異なる視点で議論されることもある。

一方、業績管理システムはパブリック・セクターの職員のモチベーションにネガティブな影響を及ぼすという指摘もなされている。Diefenbach (2009) は、パブリック・セクターにおける業績管理システムは、職業性ストレスの増加、病気、職務満足やモチベーションの低下、監査資料の作成のための情報の歪曲、懲罰的な精神、職員間の不信感、職場の雰囲気悪化などを引き起こすと痛烈に批判している。しかし、この点はパブリック・セクターに限ったことではなく、誤った使い方がなされれば、いかなる組織においても生じうる問題であろう。業績管理システムはこのようなネガティブな影響を生じうる可能性を孕んでいるがゆえに、適切に利用するための制度設計や職員への教育活動が重要となる。

ところで、業績管理システムが職員のモチベーションに与える影響を考えると、NPMは明確で測定可能な客観的な評価の必要性を強調してきた。しかし、どのような状況下においても客観的な評価が有効となるわけではない。異なるステークホルダー間の目的が衝突する場合や、タイムリーかつ十分に結果を測定できない場合などには、主観性が有効になるという研究成果も示されている (Tirole, 1994; Burgess and Ratto, 2003)。この点、主観性は上位者が下位のマネジャーに業務のパフォーマンスを改善する方法についてのより良いフィードバック情報を提供することを可能にし (Deci et al., 1989; Rynes et al., 2005)、自身の能力や自己効率性を向上させるための情報を提供することを可能にすると主張している (Amabile et al., 1994; Wright, 2007)。

しかしながら、主観的な業績評価がもたらすネガティブな側面にも注意が必要である。業績評価の主観性が職員のモチベーションに与える影響について、オランダの 35 のパブリック・セクターにおける 93 人のサーベイデータを用いて分析を行った van Rinsum and Verbeeten (2012) は、業績評価における主観性がマネジャーの内発的動機付けにネガティブな影響を与えることを明らかにした。さらに、タスクの不確実が高いとき、すなわち、ルーティンで行われるものではない業務に携わっているマネジャーの業績評価においては、主観性がマネジャーの内発的動機付けに対して与えるネガティブな影響がさらに大きくなるという。その一方で、分権化の程度が、そのネガティブな効果を抑制する傾向があることも明らかにされている。また、業績評価の主観性は、評価の甘さや評価の揺れを生ずることが指摘されているが、その要因について台湾のパブリック・セクターにおける人事データおよびインタビューデータを用いて研究した Chen (2014) は、評価の甘さは、上司・

部下が知り合ってから期間の長さ、校友であったか、同じオフィスであるか（物理的な距離の近さ）によって生じ、評価の揺れは、上司・部下が知り合ってから期間の長さや同じオフィスであるかによって生ずることを明らかにし、“guanxi”（縁故）の強い組織においては、主観的業績評価に甘さや揺れが生ずることを示した。

（3）業績管理システムが社会資本の形成に与える影響

行政組織における業績管理システムがもたらす影響は、組織内にとどまらない。近年では、業績管理システムが社会資本の形成に与える影響についても研究がなされている。一般的に社会資本は認知的次元、構造的次元、関係的次元の3つの次元から構成されるものと理解されている（Nahapiet and Ghoshal, 1998）。認知的次元とは、共有されている価値観、意味、コード、表現、解釈および規範を示し、目標とその達成のための手段についての共通理解を可能にするものであり（Nahapiet and Ghoshal, 1998; Tsai and Ghoshal, 1998; Newton, 1997）、組織内の個人やグループを組織の共通目標の達成に向けて方向づける役割を担っている。また、構造的次元および関係的次元はいずれもネットワークに関連している。構造的次元は社会的ネットワークがどのように見えるか、人々がどのように繋がっているかを表すものであり（強いつながり、弱いつながり：e. g. Granovetter, 1973）、一方の関係的次元とは、ネットワーク内の行為者間におけるインタラクションの質（信頼）を表すものである。

Nyamori and Gekara (2016) は、ケニアにおいて、公共サービス取引における当たり前のこととして受け入れられてきた汚職、非効率性などの価値観が、パフォーマンス契約²⁹に

²⁹ ケニアでは、専門の国家機関としてパフォーマンス契約事務局（PCS:the performance contracts Secretariat）が創設され、首相が行政職員の履行契約を策定し管理する責任を有している。各公共機関は、パフォーマンスの契約基準と目標を明記し、各機関や個々の行政職員は特定の契約に対して説明責任を負うこととなる。契約設定プロセスの第1段階は、専門家によって構成される特別委員会の審査であり、パフォーマンス契約が設定された基準に従って行われていることを確認する。第2段階では、国家機関の長との間の契約の調印を行う。第3段階は、各個人のレベルでの実施であり、各契約を組織階層の下位にカスケードすることを要求され、四半期ごとおよび年次の業績報告書を所定のフォーマットで作成する。最終段階として、公的機関の業績は、引退後の公務員や学者を含む外部コンサルタントによって構成される専門家チームによって契約上の目標に対して評価される。各事業体の業績は上記で指定された5つのパフォーマンスレベルのいずれかに割り当てられ、加重スコアが計算される。これらの得点を合計した総合得点によって、上位3位にランクされた機関は表彰がなされる。

関するディスコースを通じて、効率性、完全性、有効性などの新たな価値観へと変化する過程について、社会資本の構成の観点から明らかにしている。ケニア政府は認知的次元において、行政と行政職員のパフォーマンスに問題があるというディスコースを用いて効率性、誠実性および有効性という新たな文化の育成を試みた。そのためにパフォーマンス契約を通じて、戦略的計画と実績の達成に向けて行政職員を動機づけ、行政職員の新たな認知的資本の形成を行った。パフォーマンス契約における目標の交渉、設定、検証、モニタリング、目標に対する業績の達成度の評価というネットワーク構造がいくつかのレベルで繰り返される相互作用の機会を提供する構造的資本を構築し、階層を超えた繰り返しの相互作用によって、信頼という新たな関係的資本が形成される。以上のように、業績管理は、その一連のプロセスを通じて、公共サービスに対する新たな価値観という社会資本を生み出すことにも貢献する可能性を示している。

(4) 業績情報が予算編成・実行に与える影響

本論文の第1章でも述べたように、多くの国で業績情報に基づいた予算編成を行うパフォーマンス予算が採用されている。パフォーマンス予算とは、行政組織における予算編成において、業績情報を考慮して資源の配分を行うことによって、より合理的かつ効果的な予算編成を行おうとするものである (Guzmán, 2018)。パフォーマンス予算は世界中で採用されているにも関わらず、予算配分にあたっては政治的な要因が重視され、業績情報が無視される傾向があることが多くの研究において示されている (Dean, 1986; Berry et al., 2000; Cheung, 2006)。行政組織においては、予算編成にあたり前年度の予算をベースとして予算配分を行う増分主義が採用される傾向があり、パフォーマンス予算が採用されていたとしても、予算編成時には業績情報が十分に活用されていないことが指摘されている。くわえて、行政組織の予算編成は政治的な影響を強く受けることとなるため、業績情報以上に他の要素が重視されて予算編成が行われてしまう。このように、予算編成時に業績情報が与える影響は限定的であるものの、業績情報は予算の執行段階において重要となることも指摘されている。Guzmán (2018) は、チリにおける中央政府組織のケースに基づいて、予算執行時に業績情報を活用するためには、業績のモニタリングに積極的なリーダーの配置、業績のモニタリングを行うための業績管理のための情報システムの構築が重要であると主張している。しかしながら、予算執行段階においてのみ業績管理と予算編成を結び付

けるのみでは、効果的な資源配分ならびに資源の活用を実現することはできない。それゆえ、予算執行段階のみならず、予算編成段階においても、業績情報を有効に活用しうするための知見が求められる。アメリカにおけるPARTのように、業績管理と予算編成を結び付けるための具体的なツールの開発はなされているものの、両者の有機的な連携のためには、さらなる議論が求められよう。

2-6. 行政組織における業績管理システムのコンティンジェンシー要因

行政組織を対象とした業績管理システム研究において、業績管理システムの利用の効果に影響を与えるコンティンジェンシー要因を探求することは、主要な研究トピックの一つになっている。コンティンジェンシー理論は、組織のマネジメントにおいて、常に最善となる解は存在しないという認識のもと、組織論や組織行動論などの領域において1960年代～1970年代に登場してきた理論である(e.g. Lawrence and Lorsch, 1967)。組織のマネジメントにおける解は常に条件適合的であり、組織内外の状況要因に大きく依存する。初期の組織的コンティンジェンシー理論は様々な批判があるものの(e.g. Hinings et al., 1988)、このアプローチは組織的・行動的研究の異なる変数間の関係を説明するために魅力的な方法であるとされる。コンティンジェンシー理論は会計研究においても応用されており、管理会計におけるコンティンジェンシー研究については、Chenhall (2003)によってレビューが行われている。そこでは2つのタイプのコンティンジェンシーモデルが想定され、一つは、業績管理システムの利用の程度に影響を与えるコンティンジェンシー要因についてであり、もう一つは、業績管理システムの利用と組織のパフォーマンスとの関係性に影響を与えるコンティンジェンシー要因である。本研究においても、Chenhall (2003)にならい、同様の関係性を想定する。まず、行政組織における業績管理システムの利用の程度に影響を与えるコンティンジェンシー要因を明らかにし、つづいて業績管理システムの利用と行政組織のパフォーマンスとの関係性に影響を与えるコンティンジェンシー要因について整理する。

まず、パブリック・セクターにおける業績管理システムの利用に影響を与えるコンティンジェンシー要因についてであるが、Moynihan and Pandey (2010)では図表2-16に示すように、行政組織における業績情報の利用に関するコンティンジェンシー要因について整理が行われている。そこでは、業績情報、パブリックサービスモチベーション、金銭的報酬とパフォーマンスのリンクの程度、情報の入手可能性、意思決定の柔軟性、外部の専門

機関の指導などが業績情報の利用を高めるコンティンジェンシー要因であることが明らかにされている。また、Kroll (2012, pp. 21-24) は、業績情報のカスタマイズへのユーザーの関与が業績情報の利用にポジティブな影響を与えることを明らかにする一方で、ユーザーの分析技術や、教育や職務経験はそれほど影響を与えていないことを明らかにしている。このことは、行政組織において業績情報の利用を促すためには、行政職員の個人的な能力や経験よりも、業績情報を利用する必然性を生じさせるような制度や外的なプレッシャーが必要になることを示している。

図表 2-16 業績情報の利用に関するコンティンジェンシー要因

コンティンジェンシーのカテゴリ	コンティンジェンシー変数	業績管理システム (PM) 利用の期待されるインパクト
個人的信頼	パブリックサービスモチベーション	パブリックサービスモチベーションが高ければ高いほど、PMの利用は高まる
職務属性	報酬への期待	外的報酬とパフォーマンスのリンクの認知が高ければたかいほど、PMの利用は高まる
	全体のリーダー (Generalist leader)	マネジャーがGeneralist leaderであればあるほど (特定の職務のリーダーというよりはむしろ)、PMの利用は低くなる
	タスクに特有の経験 (Task-specific experience)	マネジャーが特定のタスクの経験をより多く持つほど、PMの利用は高まる
組織的要因	情報の入手可能性	マネジャーが情報を入手可能であればあるほど、PMの利用は高まる
	発展的な文化 (Development culture)	発展的な文化であればあるほど、PMの利用は高まる
	柔軟性	意思決定の柔軟性が高ければ高いほど、PMの利用は高まる
	敵対的な役割 (Budget staff take adversarial role)	予算スタッフや組織の他のメンバーの信頼の同質性が高いほど、PMの利用は高まる
外的要因	市民参加	市民参加の認知が高いほど、PMの利用は高まる
	専門機関の影響	マネジャーが、専門機関により示される基準に影響を受ける程度が高いほど、PMの利用は高まる
コントロール変数	組織規模、一人当たり所得、人口の同質性や地域	コンテキストに依存したインパクト

出典：van Helden and Reichard (2013) およびMoynihan and Pandey (2010, pp. 855-861).

さらに、van Helden and Reichard (2013) は、より厳密にコンティンジェンシー要因の影響を比較すべく、3本の実証研究を対象として、業績管理システムをデザインと利用の段階に分けたコンティンジェンシー要因のメタ分析を実施している。図表2-17に示すように、Cavalluzzo and Ittner (2004) は、アメリカの政府組織における業績管理システムのデザインと利用に関するサーベイデータを用いた分析を行い、業績管理システムのデザインに影響を与えるコンティンジェンシー変数として「業績情報を理解する能力」、「マネジャーのコミットメント」、「教育研修」、「意思決定の権限」の4変数のポジティブな影響と、業績管理システムの利用に与えるコンティンジェンシー変数として「情報システムのケイパビリティ」、「業績情報を理解する能力」の2変数のポジティブな影響を確認している。van Dooren (2005) はベルギーの政府組織における業績管理システムのデザインと利用に関するサーベイデータを用いた分析を行った。その結果、業績管理システムのデザインに影響を与えるコンティンジェンシー変数として「業績情報を理解する能力」と「組織規模」の2変数のポジティブな影響を確認するとともに、業績管理システムの利用に与えるコンティンジェンシー変数として、先の2変数にくわえて、「意思決定の権限」「ゴール・ミッション志向」の2変数のポジティブな影響を明らかにしている。さいごに、de Lancer Julnes and Holzer (2001) はアメリカにおけるさまざまなレベルの政府組織(中央政府、地方政府)に対するサーベイデータを用いた分析を行った。その結果、業績管理システムのデザインに影響を与えるコンティンジェンシー変数として、「外部からの要求」、「資源の獲得可能性」、「ゴール・ミッション志向」、「情報システムのケイパビリティ」および「内部の関心グループ」の5変数のポジティブな影響を確認するとともに、業績管理システムの利用に与えるコンティンジェンシー変数として、「資源の獲得可能性」、「情報システムのケイパビリティ」、「外部グループの関与」の2変数の影響を明らかにしている。また、いずれの論文においても、業績管理システムのデザインは利用に対してポジティブな影響を与えることが確認されている。

以上のように、既往の研究においては、コンティンジェンシー変数について必ずしも整合的な結果が得られていない。整合的な結果が得られている項目として、「業績情報を理解する能力」が業績管理システムのデザインと利用の双方にポジティブな影響を与えるという点、業績管理システムの利用には「情報システムのケイパビリティ」が影響を与えるという点のみである。「意思決定権限」や「ゴール・ミッション志向」は複数の研究で業績管

理システムへの影響が確認されているものの、デザインと利用のいずれに影響を与えているかという点で整合的ではない。これは、業績管理システムのデザインと利用を二項対立的にとらえることの困難性を示しているといえよう。

図表 2-17 業績管理システムのデザインと利用のコンティンジェンシー変数

変数	Cavaluzzo and Ittner		van Dooren		Julnes and Holzer	
	デザイン	利用	デザイン	利用	デザイン	利用
情報システムのケイパビリティ	+	+*			+*	+*
業績情報を理解する能力	+*	+*	+*	+*		
マネジャーのコミットメント	+*	+				
政治的関与			+	+		
教育研修	+*	+				
資源の獲得可能性			+	+	+*	+*
意思決定の権限	+*	+	+	+*		
ゴール・ミッション志向			+	+*	+*	
内部の関心グループ					+*	
外部の関心グループ						+*
政治主導					+*	
業績情報の強制的利用, 外部の要求	+	+			+*	
組織規模			+*	+*		
利用に対するデザインの影響		+*		+*		+*

注) セル内の+はポジティブな関係性が想定されているものを表しており, +*は 10%水準以下で有意な関係性が確認されたものである。セルに記載がないものは, 研究上測定されていない項目である。

出典 : van Helden and Reichard (2013, p.15)

つづいて、業績管理システムのデザインと利用が組織のパフォーマンスに与える影響に関するコンティンジェンシー要因についてである。Verbeeten (2008) は、マネジャーに対するインセンティブとゴールの明確性をコンティンジェンシー変数として、組織のパフォーマンスに対する影響について分析を行っている。目標設定理論においては、明確で測定可能なゴールは定性的なパフォーマンス（サービス品質や従業員満足）のみならず、定量的なパフォーマンス（アウトプットの数や効率性）にポジティブな影響があるとされるが、Verbeeten (2008) は、オランダ政府のマネジャーを対象に実施したサーベイに基づいて、明確で測定可能なゴールは、定量的・定性的パフォーマンスのいずれに対してもポジティブな影響を与えていないことを示している。また、マネジャーに対するインセンティブは、定量的なパフォーマンスにはポジティブな影響を与えるものの、定性的なパフォーマンスには影響を与えていないとしている。この点、Speklé and Verbeeten (2014) は、オランダの

図表 2-18

業績管理システムの利用とパフォーマンスの関係性についてのコンティンジェンシー変数

	Verbeeten		Specklé and Verbeeten		大浦・松尾	日時	
	定量的	定性的	定量的	定性的	成果	業務成果	行動成果
目標の明確性	+	+	+*	+*			
マネジャーに対する インセンティブ	+	+*					
目標の測定可能性			+*	+*			
努力と結果との関係に関 する知識			Contractibility の下位概念 であるが、個別の影響は分 析されていない				
Contractibility			+*	+*			
インセンティブ目的利用			(-)*	(-)*			
			注1				
探索的利用			+*	+*			
診断型利用					+	+*	+*
インタラクティブ利用					+	+*	+*
事業の可変性					-		
環境の不確実性					-	(-) 注3	(-) 注3
目標の曖昧性					-*		
業務の複雑性					-*	(-) 注4	(-) 注4
組織文化					(+)* 注2		
業績指標の信頼性						+*	+*
業績指標の正当性						+*	+*
業績指標の機能性						+*	+*
業務の予測可能性						+	+*
事業設計の困難性						-	-
業務プロセス明瞭性						+	+
成果の測定可能性						+*	+*
組織規模	(+)*	(+)*	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)

セル内の+, -は予測される影響の方向性を表しており, 上付きの*は10%水準以下で有意な関係性が確認されたものである。セルに記載がないものは, 研究上測定されていない項目である。

注1) 影響の方向性については予測されていないが, 結果として有意にネガティブな影響が生じている。

注2) 影響の方向性については予測されていないが, 結果として有意にポジティブな影響が生じている。

注3) 探索的因子分析により, 業務の予測可能性と事業設計の困難性に分解している。

注4) 探索的因子分析により, 業務プロセスの明瞭性と成果の測定可能性に分解している。

出典: 筆者作成

様々なレベルのパブリック・セクター (中央政府 44%, 地方行政組織 27%, その他 30%) を対象として実施したサーベイに基づいて, 明確なゴール, 測定可能なゴール, および努力と結果との関係に関する知識の3つの要素で構成される Contractibility が定量的, 定性的パフォーマンスに与える影響について分析を行い, いずれのパフォーマンスに対しても

ジティブな影響を与えることを確認している。

また、大浦・松尾（2017）では、わが国地方行政組織を対象としたサーベイに基づいて、業績情報の利用方法が行政組織のパフォーマンスに与える影響について分析を行い、両者の関係性に影響を与える要因として事業の可変性（Changability）という概念の影響について検討している。事業の可変性は、環境の不確実性、目標の曖昧性、業務の複雑性の3つの要素から構成される合成変数であるが、事業の可変性の高さが組織のパフォーマンスにネガティブな影響を与えることを明らかにするとともに、なかでも目標の曖昧性と業務の複雑性は行政組織のパフォーマンスに影響を及ぼしていることを示している。目時（2018）においても、業績指標の質を構成する業績指標の信頼性、正当性、機能性にくわえて、環境の不確実性や業務の複雑性をコンティンジェンシー変数として投入した分析を実施しているが、環境不確実性のうち成果の測定可能性は業務成果および行動成果の双方にポジティブな影響を及ぼす可能性が示されており、研究間で必ずしも整合的な結果が得られていない。以上を整理すれば、業績管理システムの利用とパフォーマンスの関係性についてのコンティンジェンシー変数は図表2-18のように整理できる。

Verbeeten（2008）は実証研究間の不整合や結果の解釈困難性を指摘しているが、その一方で Pasha and Poister（2018）は、業績管理システムの利用とパフォーマンスの関係性はコンティンジェンシー要因によって異なることを示しており、業績管理システムがどのような状況下で有効であるかを明らかにするためには、コンティンジェンシー要因に関する研究が重要であることを指摘している。したがって、より整合的なコンティンジェンシー要因の探求のためにも、整合的な分析が可能となるような測定尺度の開発が必要となろう。また、定量的研究が一定程度蓄積されたのちには、統計的手法を用いたメタ・アナリシスの実施などによって、解決していかなければならない。

2-7 追加的レビューによる発見事項の整理

本研究では、近年の行政組織における業績管理研究による発見事項の整理を行うべく2010年～2019年3月までに刊行された文献を対象として追加的レビューを実施した。追加的レビューの対象となった論文は、図表2-22に示した計42本の論文である。その結果、前述の Broadbent and Guthrie（2008）、Goddard（2010）、van Helden（2005）によって明らかにされた傾向とは異なる点がいくつか確認された。以下では、これらのレビューと同

様に、①研究対象地域、②研究方法、③研究テーマについて整理を行いつつ、当該領域における近年の研究の傾向を明らかにする。なお、本研究が実施した追加的レビューは行政組織における業績管理に焦点を当てたものであるため、前述のレビュー論文とは必ずしも検討対象とする範囲が一致していないことに注意されたい。

①研究対象地域

Broadbent and Guthrie (2008), Goddard (2010), van Helden (2005) においては、イギリス、アメリカ、オーストラリア地域における研究が多いことが報告されていたが、2010年～2019年に前述の今回実施したレビューにおいてはやや異なる結果が確認された。アメリカを対象とする研究は現在も多くみられるものの、ヨーロッパ地域を対象とする研究が最も多く、ヨーロッパ地域を対象とする研究のなかでも6本はイタリアを対象とする研究となっており、イギリスに関する研究を上回る研究成果が確認されている。さらには、中国、台湾、韓国、タイなどアジア地域を対象とした研究も増加傾向にあることが確認できるが、わが国を対象とした業績管理研究は2010年～2019年の10年間で確認することができなかった(図表2-19)。

図表2-19 研究対象地域

研究対象国	掲載論文数	割合 (%)
西ヨーロッパ (イタリア・オランダ・ドイツ・オーストリア)	10	24
北アメリカ	9	21
アジア (韓国・タイ・台湾・中国)	5	12
イギリス (イギリス・アイルランド)	3	7
東ヨーロッパ (ポーランド・ロシア)	2	5
スカンジナビア (スウェーデン・デンマーク)	2	5
オーストラレイジア (フィジー・インドネシア)	2	5
アフリカ (エチオピア・ケニア)	2	5
多国籍	2	5
南アメリカ	1	2
その他 (地域不明・レビュー・規範研究)	4	9
計	42	100

出典：筆者作成

②研究方法

Broadbent and Guthrie (2008), Goddard (2010), van Helden (2005) においては、パブリ

ック・セクターを対象とする会計研究においてはケース研究が採用される割合が高く、近年ではサーベイなどの量的データを用いた研究の割合が高まりつつあることが指摘されていた。本研究のレビューを通じて、今日においてもケース研究の割合は高いものの、仮説検証型の研究がケース研究を上回る結果となり、量的データを用いた研究が以前にも増して増加傾向にあることが確認された（図表2-20）。このことは、量的データを用いた研究アプローチの優位性を表しているのではなく、分析を行うにたる十分な研究データが蓄積されつつあることを意味している。とはいえ、量的研究による研究結果は、測定尺度が確立しておらず、必ずしも整合的なものとはなっていないのが現状である。発見事実の一般化のためには、測定尺度の開発や、さらなる量的研究の蓄積が求められよう。くわえて、混合研究法と呼ばれる定量的データと定性的データの双方を用いる研究アプローチも採用されており、多様な研究方法が選択されつつあることがわかる。

図表2-20 研究方法

研究方法	掲載論文数	割合 (%)
仮説検証型	20	48
ケース研究	17	40
混合研究法	2	5
文献レビュー	2	5
規範研究	1	2
計	42	100

出典：筆者作成

③研究テーマ

Broadbent and Guthrie (2008) および van Helden (2005) はパブリック・セクター会計研究全般の傾向を明らかにすること、Goddard (2010) はパブリック・セクターにおける管理会計研究全般の傾向を明らかにすることに主眼があったため、行政組織における業績管理システムに限定した場合、当該領域における論点が必ずしも明確に示されていたわけではない。そこで、行政組織における業績管理システムという文脈のなかで、いかなる論点が議論されているのかについて図表2-21に示すとおり整理を行った。なお、論点の整理にあたり、1本の論文において複数の論点を扱っている研究については、それぞれのテーマごとに1本とカウントしている。たとえば、業績管理システムの主観性がマネジャーのモチベーションに与える影響について研究した van Rinsum and Verbeeten (2012) は業績管理

システムの主観性に関わる論点と、業績管理システムがモチベーションに与える影響の2つの論点を扱っている。それゆえ、2つの研究テーマのカテゴリについて、それぞれ1本とカウントしている。以上のように、1本の論文を複数の研究テーマカテゴリにおいてカウントしているため、レビュー論文数と一致していない点に注意されたい。

図表 2-21 研究テーマ

研究方法	掲載論文数	割合 (%)
業績情報の効果的活用を促す要因（行政組織のパフォーマンスに与える影響に関する研究含む）	19	26
業績管理の活用のためのマネジャーの能力・スキル・学習	8	11
業績管理システム導入の促進・阻害要因	8	11
業績管理システムへの政治的影響	7	10
業績管理システムと予算（PART, GPRA, プログラム評価など）	7	10
業績管理システムとモチベーション	4	6
業績管理システムがもたらすネガティブな影響	4	6
業績管理システムへの市民参加	4	6
業績指標の主観性の影響	2	3
組織間業績管理システム	2	3
業績管理システムの安定的利用（安定性）	2	3
リーダーシップが業績管理システムに与える影響	2	3
その他	3	2
計	72	100

出典：筆者作成

以上のとおり、論点別に整理を行った結果、図表 2-21 に示すように、行政経営における業績情報の効果的な活用を促す要因に関する研究がもっとも多くなされていることがわかる。多くの先行研究に共通する問題意識として、業績情報は存在するものの、それが行政経営に有効に活用されていないという点がある。それゆえ、どのような要素が業績指標の有効な活用を促すのかに関する研究が数多く展開されており、数多くの研究成果が蓄積されている。また、当該テーマとも関連して、業績情報を有効に活用するためのマネジャーの能力やスキル、さらには、教育訓練や学習という観点からの研究も数多く展開されるようになっている。その他にも、業績管理システム導入の促進・阻害要因に関する研究、業績管理情報と予算編成の連携に関する研究も数多く蓄積されるようになっており、さらには、営利組織の業績管理システム研究には見られない特徴的な論点として、業績管理システムへの政治的影響、業績管理システムへの市民参加の影響などをテーマとする研究も

増加傾向にある。しかしながら、いずれの論点においても、当該研究テーマに関する経験的証拠は蓄積されつつあるものの、必ずしも整合的な研究成果が得られておらず、さらなる研究の蓄積が求められる。また、行政経営を支える主たる情報である予算と業績管理の関係性については研究がなされつつあるものの、もう一つの重要な情報システムである公会計と業績管理の関係性に関する研究は、今回のレビューでは確認することができなかった。

以上のような先行研究の状況を受けて、本研究では、研究関心の高いテーマでありながらも、先行研究では十分に議論されてこなかった論点に焦点を当て分析を行う。具体的には、第4章において①公会計システムと業績管理システムの関係性および両システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響、②経験学習能力が行政組織のパフォーマンスに与える影響、③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、に関する3つの経験的証拠に基づいた分析を行う。また、第5章においては、業績管理システムがもたらすネガティブな影響に焦点を当てるとともに、これまでほとんど議論されてこなかった、ネガティブな影響を抑制する手段に関する分析を行う。

図表 2-22 主要海外ジャーナルに掲載された行政組織を対象とした業績管理システム研究の整理 (2010年～2019年)

掲載雑誌	著者	出版年	研究関心	理論的背景	研究方法	データ収集の方法	データ分析の方法	変数	発見事項	対象組織	国名
Abacus											
関連論文掲載なし											
Accounting and Business Research (ABR)											
ABR	van Rinsum and Verbeeten	2012	PMSの主観性がマネジャーのモチベーションに与える影響	モチベーション理論	仮説検証型	質問票調査 回答者：111人のエグゼクティブ教育プログラムに参加するマネジャー 有効回答：35組織の94人のマネジャーの回答	SEM	被説明変数：内発的動機付け 説明変数：主観性、ミッションの明確性、信頼 コントロール変数：タスクの不確実性、組織のタイプ、分権化	主観性はモチベーションにネガティブに影響する タスクの不確実性が相対的に高いとき、主観性はさらにネガティブに影響する 主観性のネガティブな効果は、分権化が進んでいるほど、打ち消される	中央政府・地方政府 43%、国防・政策・司法 15%、教育 6%、医療 18%、その他 17%	オランダ
ABR	Chen	2014	偏った主観的業績評価の決定要因	モチベーション理論 + guanxi (人脈) 概念	混合研究法	2007年から2012年にかけての人事ファイルにおける、10組織、80人、計252のデータ 29時間の訪問調査と35分～70分程度の32回のインタビューの実施	固定効果分析	被説明変数：評価の甘さ = 主観的レーティング / 客観的レーティング、評価の揺れ = 客観的レーティングの標準偏差と対象グループの部下に対する上司のレーティングの標準偏差の比 説明変数：上司・部下が互いに知り合っただけからの期間、ALUMNI ダミー、同オフィス（物理的距離）ダミー コントロール変数：上司・部下間の年齢差、性差、ダミー、職位ランク (pay rates) ダミー、給与対数変化値	上司部下が知り合っただけからの期間、校友、同オフィスはいつでも評価の甘さを助長すること、評価の甘さに対して、上司・部下間の年齢差や性差は統計的に有意な影響はないこと、上司部下が知り合っただけからの期間、同オフィスは評価の揺れを助長することを明らかにした。また、評価の揺れに対して、上司・部下間の年齢差や性差は統計的に有意な影響はないことも明らかにしている。	FIRM：組織名非公開	台湾

Accounting Auditing and Accountability Journal (AAAJ)

AAAJ	Yang and Modell	2012	制度化された業績概念間のバランスをはかるマネジャーの能力と業績管理の関係性	制度理論	ケーススタディ	半構造化インタビュー, 参与観察	-	-	新たなパフォーマンス概念への移行は一時的うまくいくようにみえるが, その後急激に後退局面を迎える。これは, 新旧概念のマネジャーへの同時的定着による両概念のバランスをはかるようとする行動によってもたらされる。	地方政府	中国
AAAJ	Bobbe et al.	2017	BSCを用いたセクター超えた業績管理	アクターネットワーク理論	ケーススタディ	半構造化インタビュー, 文書	-	-	エチオピアの医療セクターでは, セクター共通の戦略的ゴールを通じて連結された組織の業績評価やセクターレベルの計画として BSC の組織を超えた利用がなされていることが明らかにされている。	医療セクター	エチオピア

Accounting, Organization and Society (AOS)

関連論文掲載なし

Accounting Review (AR)

関連論文掲載なし

Australian Accounting Review (AAR)

AAR	Nath and Sharma	2014	フィジーにおける住宅部門のパブリック・セクターへの業績管理システムがなぜ導入・実施されたのか	Rogers (2003) の Diffusion of Innovation 理論	ケーススタディ	様々な部門における管理者レベルに対する 15 回の半構造化インタビュー, 内部文書	-	-	途上国政府機関における PMS の導入ケース研究。フィジー住宅法のもとで設立された住宅供給機関である Vale に対して導入された業績管理システムの役割と効果と, 導入を指導した世界銀行やアジア開発銀行の役割について分析している。	中央政府組織	フィジー
AAR	Zawawi and Hoque	2019	長期継続的に利用され続けている BSC はいかにデザインされ利用されるのか	Abrahamson (1991) の Diffusion of Innovation 理論	ケーススタディ	様々な部門における管理者レベルに対する, 21 回の半構造化インタビュー, 文書	-	-	組織は時間をかけて BSC を組織にとって最適な形に変化させていく。マネジメントチームや CEO が変わったとしても, 組織内部への BSC の次元を変化させながら利用されていくために, BSC がいかに主要な内部の普及者 (diffuser)	行政組織 (匿名組織 Alpha)	不明

										いかに理解されていくのかを示した	
British Accounting Review (BAR)											
BAR	Maran et al.	2018	BSC の変化と安定性に与える影響	Granlund (2001) Giddens (1979) の構造理論	ケーススタディ	インタビュー	-	-	BSC の変化や安定性に与える要因として、経済的（機能的）要因、制度的要因、人間的要因について明らかにした。	地方行政組織	イタリア
Critical Perspectives on Accounting (CPA)											
CPA	Arnaboldi and Azzone	2010	業績管理システムが、業務レベルに落とし込まれるプロセス	アクターネットワーク理論、ラトゥール (1987, 1996, 2005)	ケーススタディ	観察, インタビュー	-	-	業績管理システムが業務に落とし込まれるプロセスにおいて、異なる役割を担う戦略的協力者、技的戦士、探索者の三者による対話が繰り返される。	大学	イタリア
CPA	Saliterer and Korac	2013	マネジャーや政治家による業績情報の利用を促す要因	-	仮説検証型	e-mail による質問票調査 回答者：中小規模の地方行政組織における市長と経営責任者 (Chief Officer) 有効回答： 市長：20% 経営責任者：26%	被説明変数：業績情報の利用 説明変数：財務的健全性、規模、CMDA（公営企業活動）の割合、公共サービスの外部化、パートナーシップの構築、合理的文化、合理的実行、イノベーションに対する積極的姿勢	内部管理目的においては、マネジャーと市長の両方で業績情報の利用を促す組織要因（合理的文化・合理的実行）が影響している。マネジャーと市長における内部管理目的と外部報告目的では異なる要因が影響しており、業績管理システムのデザインにはこれらの要素に配慮する必要があることが指摘されている。	地方行政組織	オーストリア	
CPA	Sutheewasinnon et al.	2016	新たな PMS の段階的導入のステージと、各ステージにおける制度的プレッシャー	新制度派組織理論	ケーススタディ	インタビューおよび政府公表の二次資料	-	-	新たな PMS の段階的導入に 4 つのステージがあることを明らかにするとともに、それぞれのステージにおいて異なる制度的プレッシャーが働くことを明らかにした。	中央政府組織	タイ

CPA	van Helden and Uddin	2016	新興経済 (Emerging Economy) における管理会計の影響の整理	-	文献レビュー	-	-	-	-	-	-	
CPA	Nyamori and Gekara	2016	パフォーマンス契約と社会資本の再形成	社会資本	ケーススタディ	インタビューおよび政府公表の二次資料	解釈主義	-	パフォーマンス契約に関するディスコースを通じて、社会資本形成の認知的次元、構造的次元、関係的次元に影響を与え、行政職員の新たな社会資本の変化を及ぼした。	地方行政組織	ケニア	
European Accounting Review (EAR)				関連論文掲載なし								
Financial Management and Accountability (FMA)												
FMA	Cuganesan et al.	2014	業績管理システムが行政組織にもたらすネガティブな影響 (PMS Riskiness)	-	文献レビュー	-	-	-	-	文献レビューを通じて PMS リスクの整理を行い、PMS リスクの軽減のための enabling control の可能性を示した。結果については第 4 章にて詳述。	-	-
FMA	Arnaboldi et al.	2015	業績管理システムが行政組織にもたらすネガティブな影響と複雑性理論の応用可能性	複雑性理論	規範研究	-	-	-	-	業績管理が行政組織にもたらすネガティブな影響を解明するために複雑性理論を用いることが有用であると主張した。	行政組織一般	-
FMA	Bracci et al.	2017	業績管理システムとしての BSC 導入の成功要因	Otley (1999)	ケーススタディ	インタビューおよび内部資料	-	-	-	BSC のデザインにおいては、組織外部の社会的、政治的側面の環境要因との統合を図ることが重要であることを示した。	社会福祉組織 地方行政組織	イタリア

FMA	McGeough and Beck	2018	戦略的業績管理システムの失敗要因	—	ケーススタディ	インタビュー	—	—	アイルランド中央政府における業績管理システムの失敗要因として、政治的影響を挙げられており、政治的に高度化された文脈において、政治家は明瞭な成果よりも曖昧性を好むため、業績管理システム導入の政治的支援がなければ、その成功は難しいことを示した。	中央政府組織	アイルランド	
FMA	Røge and Lennon	2018	戦略的業績管理システムのデザインにおける失敗要因	—	ケーススタディ	インタビュー	—	—	資源消費の効率性と戦略実現に対する有効性の関連性を適切にマネジャーへ提供することができなければ、業績管理システムは誤った安心感をマネジャーに与えてしまい、結果として組織の資源や活動を誤った方向へ誘導する危険性がある。それゆえ、業績管理システムのデザインに携わる人物は、効率性と有効性の関係性を保証することができる能力を持つ者にすること、および適切システムを構築するためのインセンティブが重要であると指摘している。	地方行政組織	デンマーク	
Journal of Management Accounting Research (JMAR)					関連論文掲載なし							
Management Accounting Research (MAR)												
MAR	Modell	2012	BSCによるマネジメント・コントロールプロセスに外部の政治的規制が与える影響	制度理論	ケーススタディ	インタビュー	—	—	支配的な選挙区によって及ぼされる制度的圧力が、組織に浸透する戦略の概念の意味をどのように狭めたかを示している。	中央政府組織	スウェーデン	
MAR	Speklé and Verbeeten	2014	業績管理システムの利用と		仮説検証型	101の行政組織へのサーベイ		被説明変数：行政組織のパフォーマンス	目標の明確性、成果の測定可能性、タスク達成のための知	地方行政組織	オランダ	

組織のパフォーマンスの関係性

説明変数：
インセンティブ利用（INC）
探索的利用（EXP）
Contractibility（CONT）
CONT×INC
CONT×EXP
業務改善利用（OP）
組織規模
中央政府ダミー
地方政府ダミー

識の三つの概念で測定される Contractibility が高いほど、業績管理システムがパフォーマンスにポジティブな影響を与えることを明らかにした。

Qualitative Research in Accounting and Management (QRAM)

QRAM	Akbar et al.	2015	インドネシアの地方政府における PMS の導入と失敗要因	制度理論	ケーススタディ	インタビュー	-	-	トップのコミットメントの欠如が行政職員の低いモチベーション、組織内部・外部双方に対するアカウントビリティの低下を招く。また、業績指標の利用のための教育やスキルの欠如も、業績管理の実施の失敗の原因となっている。	地方行政組織	インドネシア
------	--------------	------	------------------------------	------	---------	--------	---	---	--	--------	--------

ARPA (American Review of Public Administration)

ARPA	Moynihan	2013	PART に関するレビュー	-	文献レビュー	-	-	-	-	-	-
ARPA	Ammons and Madej	2018	業績管理システムへの市民参加の影響	-	ケース研究	-	-	-	市民が業績管理システムに関与する場合、業績指標の設定よりもむしろ、目標設定や優先順位の設定に関与することが望ましいことを明らかにした。アメリカにおけるパイロットプロジェクトの結果、ゴールや目的の設定に市民が関与した場合の方が満足度が高かった。	地方行政組織	アメリカ
ARPA	Pasha and Poister	2018	環境不安定下における業績管理システムが組織のパフォーマンスに与える影響	-	仮説検証型	地方公共交通機関の CEO536 人を対象とするサーベイ	最小二乗法	被説明変数： 2014 年のシステムの有効性 2014 年のサービス提供	FSP と LI は個別にはパフォーマンスにネガティブな影響を与えるが、両者が組み合わせられた時にはポジティブな効果を生む。安定した状況下にお	公共交通機関	アメリカ

パフォーマンスに
与える影響

論理的な増分主義 (LI)
公式の戦略的計画 (FSP)
FSP×LI
業績情報の利用
飢餓
人口密度
外部委託
サービスのモード
予算規模

ける業績管理のパフォーマンスのポジティブな効果は明らかにされてきたが、環境が不安定な状況下においては、業績管理がマネジャーに環境の変化を知覚させ、経験からの学習を可能にさせる (Behn, 2003)。同時に、どのような状況下で PMS が有効であるのかを明らかにするために、コンティンジェンシー要因の探求が必要であることを指摘している。

ARPA Rivenbark et al. 2019

パフォーマンス情報の利用に与える影響

-

仮説検証型

プーリア地方にある 172 の市町村のうち、5000 人以上の人口の市町村の市長へのサーベイ (回収率 31%)

最小二乗法

被説明変数：
パフォーマンス情報の利用

説明変数
イノベーション
冒された権威
目的
アウトカム
市民参加
専門家の影響
人口
一人当たり
自己収入の割合

重回帰分析の結果、アウトカムと市民参加の 2 変数がパフォーマンス情報の利用にポジティブな影響を及ぼしていることを明らかにした。

地方行政組織

イタリア

IPMJ	Verhoest and Wynen	2018	異なる業績管理ツールの利用に影響を与える組織特徴	仮説検証型	COBRA（公的組織のデータベース）およびアンケート調査	順序ロジック	被説明変数： 複数年計画の利用，業績ベースの目標設定とモニタリングの利用，業績ベースの資源配分の利用 説明変数： 構造的要因，業務に関連した要因，年齢	内部の業績目標設定とモニタリング，複数年度計画，業績ベースの資源配分という3つの管理技法の利用に与える組織特徴について分析を行った結果，大臣や親省（プリンシパル）による結果のコントロールがすべての技法の利用に影響を与える	—	多国籍	
IPMJ	Guzmán	2018	パフォーマンス予算における業績情報の効果的活用	—	ケーススタディ	インタビュー，文書，アーカイバルデータ	—	—	業績情報は予算編成時にはあまり活用されないが，予算執行の段階において活用されていることを明らかにしている。また，予算執行において業績情報が活用されるためには，業績のモニタリングを重視するリーダーを配置すること，業績情報を収集，使用，蓄積するために設計された業績管理のための情報システムを有していることを指摘している。	中央政府組織	チリ
Journal of Public Administration Research (JPART)											
JPART	Moynihan and Pandy	2010	業績管理の利用に与える要因	—	仮説検証型	NASP-IV	—	被説明変数： 業績指標の利用 説明変数： パブリックサービスモチベーション，報酬期待，ゼネラリストリーダー，タスク経験情報の入手可能性，発展的文化，柔軟性，市民参加，専門家の影響コントロール変数	詳細は第2章で詳細を掲載	—	多国籍

JPART	Lavertu and Moynihan	2013	業績情報の利用と政治的イデオロギーの関係	—	仮説検証型	政府組織のマネジャーに対する質問票調査	順序プロビットモデル	被説明変数： 業績指標の利用 説明変数： PART への関与、回答者の特徴、組織・環境の特徴（利用へのコミットメント、意思決定権限、業績情報による意思決定への注目）	業績情報利用の決定要因の一つとして、政治的イデオロギー（リベラル、中道、保守）の影響について分析した。中道および保守に属する行政機関における業績情報の利用は相対的に高い。その理由について追加的な分析を行い、リベラルな組織は、有用なデータの入手困難性、ステークホルダーとのコンフリクトの解決困難性、結果がもたらされた原因特定の困難性を強く認識しているためであることを示した。	中央政府組織	アメリカ	
JPART	Hong	2019	パフォーマンス情報のフィードバックに関するネガティブバイアス	—	仮説検証型	アーカイバルデータ	最小二乗法と残差モデル	被説明変数： 業績改善のレベル 説明変数： 社会的期待に対する組織業績 過去の達成水準 予算規模 職員数 組織タイプ 価格規制の程度	業績情報をフィードバックすることは、将来の業績向上へのモチベーションに大きな影響を与える。しかし、平均的な業績を下回っている組織は平均を目指そうとするが、平均を上回っている組織は、過去の自身のポジションと比較して業績を改善しようとする。	不明	韓国	
Public Administration (PA)												
PA	Kroll and Vogel	2014	業績管理システムとリーダーシップ	—	仮説検証型	ベルリン、ブレーメン、ハンブルグの各 8 部門のマネジャーに対するサーベイ	最小二乗法	被説明変数： 業績情報の利用 説明変数： 変革的リーダーシップ (TL) パブリックサービスモチベーション (PSM) 内部指向のタスク 管理職の経験 測定システムの成熟度 発達文化	マネジャーの経験はそれほど重要ではなく、測定システムの成熟度や PSM が業績指標の利用を促す。また、PSM が低い場合でも、変革的リーダーシップとの交互作用によって、業績指標の利用が高められる。	地方行政組織	ドイツ	

								大都市ダミー PSM×TL				
								被説明変数： 市民満足インデックス				
PA	Ma	2017	業績管理が市民満足へ与える影響	-	仮説検証型	中国における19の主要自治体を対象 対面およびインターネット電話を用いたインタビュー	マルチレベルモデル	説明変数 パブリックサービス満足度 政府の効率性 政府の有効性 政府職員の対応 市民参加 業績のフィードバック 業績のアカウントビリティ 業績のオープンネス	市民参加、業績のフィードバック、アカウントビリティ、オープンネスはいずれも市民満足に業績に正の影響を与えるが、パブリックサービスの業績だけは有意な関係性が確認できなかった。	地方行政組織	中国	
PA	Micheli and Pavlov	2017	業績情報の手段と目的の相互関係	-	ケース研究	2つの行政組織のケース	-	-	業績情報が異なる階層レベルで異なる方法で用いられていることを明らかにした。	地方行政組織	イングランド	
Public Administration Review (PAR)												
								被説明変数： 業績情報の利用				
PAR	Moynihan and Lavertu.	2012	GPRAとPARTへの関与と業績情報の利用	-	仮説検証型	GAO サurvey (2000年, 2007年)	プロビット 回帰モデル	説明変数： リーダーシップのコミットメント 学習ルーティン やりがいのあるタスク アクションと尺度のリンク 測定における課題 裁量 政治的コンフリクト	リーダーシップのコミットメント、学習ルーティン、やりがいのあるタスク、アクションと尺度のリンク、測定における課題のいずれも業績指標の利用にポジティブな影響を与える。	行政組織一般	アメリカ	
PAR	Walker et al.	2013	政治家とマネジャーの業績管理の ALIGNメントが組織のパフォーマンスに与える影響	-	仮説検証型	地方自治体の管理職と政治家に対するサーベイ	一般化最小二乗法	説明変数： 業績管理 ALIGNメント (PMA) 役割の柔軟性 (RF) 裁量的資源 (DR)	政治家とマネジャーが業績管理に対して共通の理解を有していることが、組織のパフォーマンスを高めることを指摘した。	行政組織一般	イギリス	

								信頼 組織的 PM			
								被説明変数： 業績情報の利用			
PAR	Kroll and Moynihan	2015	業績管理と学習の関係	-	仮説検証型	GAO サ ー ベ イ (2000 年, 2007 年, 2013 年)	最小二乗法	説明変数： 学習 測定における課題 裁量 学習ルーティン アカウントビリティ 行動とのリンクの弱さ リーダーのコミットメント 政治的コンフリクト	業績管理に関する学習は業績情報の利用を強化するとともに、業績管理の実施に関する課題によるネガティブな効果を弱める効果を持つ。	行政組織一般	アメリカ
								被説明変数： 業績情報の利用			
PAR	Moynihan and Kroll.	2016	GPRAMA が業績情報の利用に与えた影響	-	仮説検証型	GAO サ ー ベ イ (2007 年, 2013 年)	最小二乗法	説明変数： GPRAMA PART 測定上の問題 アクションへのつながりの弱さ 裁量 政治的コンフリクト リーダーのコミットメント 学習ルーティン 結果に対するアカウントビリティ 資源 上級管理者のステータス 2013 年ダミー	GPRAMA は業績情報の利用を促す新たなルーティンを生み出し、このルーティンを経験したマネジャーは意思決定に用いるための業績データをレポートニングするようになった。	行政組織一般	アメリカ
PAR	Kroll and Moynihan.	2018	プログラム評価と業績管理の関係	-	仮説検証型	GAO サ ー ベ イ (2000 年, 2013 年)	SEM	被説明変数： 業績情報の利用 説明変数： GPRAMA GPRA	プログラム評価と業績管理という2つのアプローチ間の緊張関係性と、両者が整合している場合の相補性指摘されてきた。2013年のデータを用いた分析では、評価がどのよう	行政組織一般	アメリカ

								プログラム評価 プログラム評価実施の問題 プログラム評価サポートの問題 結果に対するアカウンタビリティ アクションへのつながりの弱さ リーダーのコミットメント	に実施されるかが重要であり、管理者がパフォーマンスデータの意味を理解しようとするときに直面する因果関係の不確実性を減らすことによって、パフォーマンス情報の利用が促進されることを示した。		
PAR	Markoski and French	2019	業績情報の利用に与える影響	-	仮説検証型	地方行政組織のマネジャーに対するサーベイ	最小二乗法	被説明変数： 業績情報の利用 説明変数 業績管理システムのデザイン の十分正 業績管理システムの制度化 組織的サポート 個別の特徴	業績情報の利用には業績管理システムの制度化および設計の妥当性が強く影響しており、発展的文化や柔軟性は業績情報の利用に間接的な影響を与えている。	地方行政組織	アメリカ
Public Management Review (PMR)											
PMR	Angiola and Bianchi	2015	業績管理システムの効果的活用のためのマネジャーのスキル	-	仮説検証型	31の地方行政組織に対する質問票調査	最小二乗法	被説明変数： 業績情報の効果的な利用 説明変数： マネジャーの能力 データの質 意思決定の柔軟性 規模	業績情報の効果的利用のためには、マネジャーの業績情報の利用に関する能力を強化することが重要である。そのためには、ドイツやオランダ、アメリカなどで行われている、類似のコンテキストにおけるベストプラクティスを共有する、ベンチマーキングプロジェクトが有用であることを指摘している。	地方行政組織	イタリア
PMR	Kalgin	2016	業績管理システムにおける業績指標の操作	-	混合研究法	25組織に対する半構造化インタビュー アーカイバルデータ	-	-	業績指標の数値が極端に変動する場合、中央当局からの目に留まることを避けるために、業績の平準化行動（業績指標の操作）が行われる可能性を指摘した。	地方行政組織	ロシア

PMR	Choi and Moynihan	2019	組織間業績管理の促進要因	—	仮説検証型	GAO の中央政府のマネージャーに対する質問票調査	順序プロビットモデル	<p>被説明変数： 省庁をまたいだゴールの達成</p> <p>説明変数： 業績管理システムへの投資 ゴールのアカウンタビリティ ゴール設定への参加 ゴールの重要度 シニアマネージャーダミー GPRA 現代化法 2017 の認識</p>	<p>省庁をまたいだ業績目標の達成のためには、上位のマネージャーの関与、ゴール設定への参加、設定されたゴールの重要性に対する認知がポジティブに影響することを示した。</p>	中央政府組織	アメリカ
PMR	Lewandowski	2019	業績情報の利用の促進要因	情報システム理論	仮説検証型	全地方行政組織 (2,478) に対するサーベイ (最終サンプルは 505)	SEM	<p>投入変数： 多様な業績情報システムの有用性 業績情報の有用性 業績情報の質</p>	<p>業績指標の質の高さは、多様な業績情報システムの有用性の認知をもたらし、業績情報の有用性を高める。また、業績情報の質は業績情報の有用性にも影響を及ぼす。それゆえ、業績情報に関わる全てのプロセスにおいて業績情報の質に焦点を当てなければならない。</p>	地方行政組織	ポーランド

第3章 わが国行政組織における業績管理システムのデザインと利用に関する質問票調査

3-1. 業績管理システムとしての行政評価に関する実態調査

(1) 業績管理システムとしての行政評価

わが国地方公共団体の執行機関たる行政組織は、逼迫する財政状況のなかにあっても、質の高い公共サービスを地域住民に対して提供することをその使命としている。当該使命を全うすべく、行政組織においては様々なマネジメント手法の導入が試みられているが、なかでも、行政組織における業績管理システムの一つであるとされる行政評価は、比較的規模の大きな行政組織を中心に広く導入が進んでいると言われる（松尾, 2009）。しかしながら、行政評価が普及する一方で、大きな効果をあげている組織は実はそれほど多くないというのが現状である（目時・妹尾, 2012）。事実、行政評価を導入後、期待した効果が得られなかったがために、その運用を廃止してしまった、ないしは廃止を検討しているという組織が数多くみられるようになってきている³⁰。それゆえに、行政評価がより効果の高い仕組みへと昇華を遂げ、わが国行政組織における業績管理システムとして有効に機能を果たすためにも、行政評価の変革が求められているのである。この点、行政評価が本格的にわが国行政組織へ導入されてからかなりの月日が経過しているが、行政評価が業績管理システムとしてどのようにデザインされ、どのように利用されているのかという実態については必ずしも十分に明らかにされてこなかった。

そこで、本章では、わが国行政評価が業績管理システムとしてどのようにデザインされ、どのように利用されているのかについて、2012年2月に実施した質問票調査により得られたデータに基づいて、その実態を記述する。具体的には、Ferreira and Otley (2009) が提示する業績管理システムの分析フレームワーク（The performance management systems framework）を用いて、行政評価のデザインならびに利用の現状と今後の新たな研究課題を

³⁰ 2012年2月～3月に実施した質問票調査「業績管理システムとしての行政評価の利用とその効果に関する質問票調査」によれば、有効回答534団体のうち75団体（14.0%）は行政評価を実施していないと回答している。また、行政評価を導入していない、または廃止に至った理由を質問したところ、その理由としては「行政評価の効果が十分に確認できなかった」（49.4%）、「行政評価の情報整備のために多大な事務作業を要することになるため」（41.8%）、「行政評価の実施にかかるコストがその効果を上回ると判断したため」（15.2%）などがあげられた。

明らかにする。

(2) 先行研究の整理

行政評価は、事務事業の見直し、業務改善、行政活動の成果の向上、ならびに職員の意識改革といった行政組織における業績管理を目的として導入されていることが田中（2006）や松尾（2009）などによって示されている。このような目的のもとで導入された行政評価であるが、当該目的の実現へ向けてどの程度有効に機能しているのか、さらには、どのような形で機能しているのかという点については、必ずしも十分な検証がなされているとは言えない。

業績管理システムとして行政評価をとらえた先行研究としては、行政評価の導入に影響を与える組織要因や、行政評価の利用による効果に着目した研究が蓄積されている。まず、行政評価の導入に影響を与える組織要因に関する研究として、松尾（2009）は、政府組織への業績管理システム導入の影響に関する実証研究を行った Cavalluzzo and Ittner（2004）の研究フレームワークをもとに、行政評価システムの導入ならびに利用に影響を与える要因を質問票調査によるデータを用いて実証的に分析している。そこでは、行政評価情報を利用する組織の特徴として、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、ならびに、予算権限が分権化されていることなどが明らかにされている。また、松尾（2010）では、行政評価実務の多様性について、Poister and Streib（1999）のフレームワークに基づいた複数事例研究が実施されている。そこでは、わが国行政組織における業績評価の主管部門、利用者、設計設定、設計方法、指標のタイプなどの実態調査が行われ、それぞれの組織の経営環境や業績評価目的にあった多様なシステム設計がなされており、業績評価の方法、所管、実施体制、重視される業績指標は、組織ごとに異なる可能性があることが示されている。

一方、行政評価の利用とその効果に関する先行研究として、堀北ほか（2010）は、Simons（1995）のフレームワークのうち診断型コントロールとインタラクティブ・コントロールという概念を用いて、行政評価情報の利用とその効果に着目した実態調査を実施している。そこでは、行政評価情報が、業績のモニタリングを行う診断型利用のみならず、首長やマネージャーが現場へ頻繁に関与を行うインタラクティブな利用のためにも用いられていることが明らかにされている。これにくわえて、行政評価情報の利用による効果として、住民ニーズへの対応の改善や財務的效果のみならず、行財政改革担当部門責任者に対する心理的エン

パワメント³¹のうち有意味感が高まるという効果がある可能性も示されている。また、目時・妹尾（2012）では、行政評価情報の利用方法とその効果、ならびに当該情報の利用にあたっての課題について、量的・質的研究を併用した混合研究法を用いた分析を行っている。ここでは、堀北ほか（2010）と同様に、Simons（1995）の4つのコントロールのレバー（以下：LOC）のうち、診断型利用とインタラクティブな利用という利用方法の違いに着目し、行政評価情報の利用方法ごとの効果を確認している。その結果、診断型利用、ならびにインタラクティブな利用は、診断型利用の財務的効果への影響を除き、いずれの利用方法においても、組織成果（財務的効果および住民ニーズへの対応の改善）ならびに行財政改革担当者の心理的エンパワメントの両者に正の効果があることが確認されている。

以上のように、行政評価の導入に影響を与える組織要因や、行政評価の利用とその効果に関する研究は一定の蓄積が見られるものの、これらの研究は業績管理システムとしての行政評価の一側面にのみ着目したものである。業績管理システムは様々な仕組みが総体となって機能するものであり、特定の側面のみに着目するだけではなく、包括的な視点でその全体像をとらえることが求められる（Malmi and Brown, 2008）。したがって、行政評価においても、行政評価そのものみに着目するのではなく、行政評価に影響を及ぼす諸要因も含めたコントロールシステムとしての全体像を明らかにする必要がある。そこで、本節では、業績管理システムとしての行政評価を総体として明らかにするために、Ferreira and Otley（2009）が提案する業績管理システムの包括的な分析フレームワークに依拠してわが国行政評価の実態について記述を行う。

（3）分析フレームワーク

業績管理システムの分析にあたっては、いくつかの分析フレームワークが提案されている。近年では、Simons（1995; 2000）によって提示されたLOCのフレームワークに依拠した研究成果が数多く蓄積されている。LOCのフレームワークはSimonsが10年以上のケーススタディの蓄積と多くの経営者との議論を経て、経験的に4つの概念（信条システム、境界システム、診断型コントロールシステム、インタラクティブ・コントロールシステム）としてコントロールシステムを整理したものとなっており、当該フレームワークに依拠した研究は数多くみられる（Bisbe et al., 2007; Bisbe and Otley, 2004; Widener, 2007 など）。わが国行

³¹ 心理的エンパワメントとは、有意味感、自己効力感、自己決定感、影響感という一連の認知で示される内発的動機づけの向上を指す（Hall, 2008, p.145）。

政評価について業績管理システムの視点から研究した松尾 (2009), 堀北ほか (2010), 目時・妹尾 (2012) も当該フレームワークに依拠した分析を行っている。このように, 業績管理システムに関する多くの研究が LOC のフレームワークに依拠して実施されているが, 当該フレームワークは, コントロールシステム全体の作用 (operation) を十分に説明できない, インタラクティブな利用の定義が不明確であるなど, そのフレームワークの弱点が指摘されている。

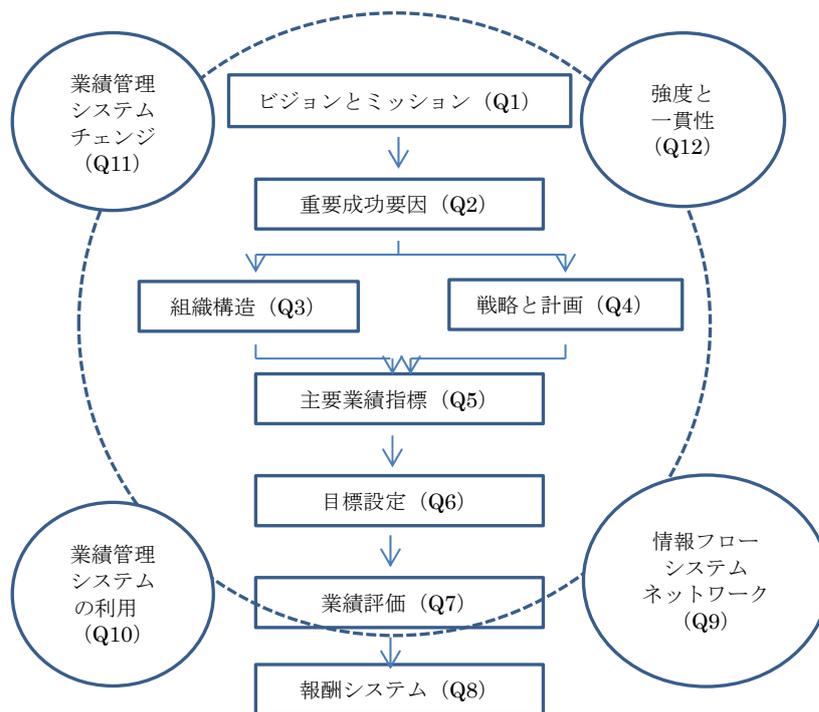
一方, 業績管理システムの全体像を記述するための包括的な分析フレームワークとして, Otley (1999) によって提示された分析フレームワーク (Otley's 5 questions) がある。これは, Otley の研究や実態調査などから帰納的に導き出された 5 つの重要な領域を示したものである。具体的には, ①主要な組織目標の認識とそれらの目標の達成度の評価に関するプロセスと方法, ②戦略と計画の策定と実行のプロセスと, その実行に関する業績評価プロセス, ③業績目標と目標設定のレベル, ④報酬システムと業績目標の達成と失敗へ注意をむけること, ⑤業績のモニタリングと学習をサポートする情報のフローのタイプの 5 つである。当該フレームワークを用いた研究もみられるが (Tuomela, 2005; Stringer, 2007 など), Simons のそれと同様に, いくつかの問題点が指摘されている。当該フレームワークはある一時点におけるコントロールシステムの状態を切り取ったものに過ぎず, コントロールシステムの動的な要素を無視している, Simons のいう診断的コントロールのみに焦点を当てているにすぎないなどの批判である。

以上のように, 業績管理システムに関するいくつかの分析フレームワークが提案されてきたが, 上記の問題点を克服した包括的フレームワークとして提案されたのが, Ferreira and Otley (2009) によって示されたそれである。Ferreira and Otley (2009) は, 上記批判をうけて, Otley (1999) の所論に改良をくわえた 12 の要素 (図表 3-1) を分析することによって, 業績管理システムをより包括的な視点で記述することを可能にするためのフレームワークを提示した。当該分析フレームワークは, ①ビジョンとミッション, ②重要成功要因, ③組織構造, ④戦略と計画, ⑤主要業績指標, ⑥目標設定, ⑦業績評価, ⑧報酬システム, ⑨情報フロー, システム, ネットワーク, ⑩業績管理システムの利用, ⑪業績管理システムチェンジ, ⑫強度と一貫性, という 12 の要素から構成されており, これらの要素を記述することにより, 業績管理システムのデザインと利用の両面から包括的な分析することを可

能にするのである³²。

本研究では、Ferreira and Otley (2009) によって提案された業績管理システムの分析フレームワークにしたがい、業績管理システムとしてわが国行政評価がどのように機能しているのか、包括的な視点からその実態を明らかにする。

図表 3-1 業績管理システムの分析フレームワーク



出典：Ferreira and Otley (2009, p. 268)

(4) 研究方法

本研究では、2012年2月～3月に「業績管理システムとしての行政評価の利用と効果に関する質問票調査」と題して、全都道府県、政令指定都市、中核市、特例市、その他の市、特別区（東京23区）の計857団体の行政評価担当部署に対して実施した郵送質問票調査のデータを利用する。本調査の有効回答は534団体（回収率62.3%）であり、このうち、行政評価を実施していると回答した団体は455団体（84.9%）であった。なお、自治体区分別の

³² 当該分析フレームワークにおいては、コンテキスト要因（contextual factor）と組織文化については、明確に説明できないとされている。詳細については、Ferreira and Otley (2009, p.267) を参照されたい。

回答率について χ^2 検定を実施し、回答団体の団体区分の分布について、全国の団体区分の分布と適合していることを確認している。また、質問項目は、Ferreira and Otley (2009) の分析フレームワークにおける 12 の要素に準拠して作成したが、当該分析フレームワークにおいては確立された質問項目が示されているわけではないため、要素ごとに関連する文献や、当該分析フレームワークの適用事例などを参照し質問項目を作成した。以上の要領で作成された質問票調査の回答結果をもとに、わが国行政評価が業績管理システムとしてどのように機能しているのか要素ごとの一般的傾向を明らかにする。

(5) 分析結果

本節では、質問票調査の結果をもとに、わが国行政評価が業績管理システムとしてどのように機能を果たしているのか、要素ごとの記述統計量を確認し、その現状を明らかにするとともに、先行研究との対比によって新たな研究課題を示す。

① ビジョンとミッション

当該要素は、組織のビジョンとミッションは何か、また、これらをマネジャーや従業員へどのように伝達しているのか、そのメカニズムやプロセスを明らかにしようとするものである (Ferreira and Otley, 2009, p.267)。行政評価において、組織のビジョンとミッションがどの程度明確に示され、どの程度組織に浸透しているのか、その実態を明らかにするために、Johnson et al. (2005) などを参考に作成した下記の質問項目を設定した (図表 3-2)。その結果、組織のビジョンやミッションの明確性は高い値を示しており、行政評価の実施にあたり、多くの組織ではビジョンやミッションが明確に示されていることが確認された。これに伴い、組織のビジョンやミッションの理解度も比較的高い値を示しており、わが国行政組織の職員は組織のビジョンやミッションをある程度理解していることがわかる。しかしながら、理解度の平均値と比べた場合、組織のビジョンやミッションの業務への刺激についての平均値はそれほど高くはなく、組織のビジョンやミッションの明確性や理解度が高くとも、そのことが必ずしも業務へのインパクトをもたらしておらず、ビジョンやミッションの実現に向けて日々の業務がどのように貢献するのかうまく伝達できていない可能性があることが示された。くわえて、組織のビジョンやミッションに関する教育研修の機会に関する平均値は相対的に低く、ビジョンやミッションの意義を伝達するための教育研修の場がそれほど設けられていないということも明らかになった。先行研究においては、組織のビジョン

やミッションと行政評価の関係に関する研究の蓄積はほとんど見られなかったが、本研究を通じて両者の関係性について、その実態を部分的に明らかにすることができた。しかし、ビジョンやミッションが組織成員に浸透している程度と行政評価の効果の関係性については本稿では明らかにされていない。したがって、この点に関する追加的な分析が求められよう。

図表 3-2 ビジョンとミッション

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	N
組織全体のビジョンやミッションの明確性	4.10	0.91	1.3	4.2	15.9	40.5	38.1	461
組織のビジョンやミッションの理解度	3.50	0.85	1.6	8.2	39.0	40.8	10.4	461
組織のビジョンやミッションの業務への刺激	3.20	0.85	2.7	13.7	50.6	26.8	6.2	461
組織のビジョンやミッションに関する教育研修の機会	2.89	0.93	7.1	23.5	47.2	18.0	4.2	461

注1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の5点尺度で測定している。

注2) 各質問項目において20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

② 重要成功要因

当該要素は、組織全体が将来成功するための中核をなす重要な要因は何か。また、これをいかにしてマネジャーや従業員へ伝達するのかを明らかにしようとするものである (Ferreira and Otley, 2009, p.268)。先行研究では、行政評価の実施にあたって、重要成功要因がどのように考えられているのか明らかにされていない。また、近年では、住民ニーズの多様化への対応とコスト削減という、相反する経営課題へ同時に取り組むことが行政組織の重要な経営課題であると認識されているが (目時, 2009)、行政評価の実施にあたっては、これらの課題に対してどのようなバランスで取り組んでいるのかについても、十分な実態調査が進んでいない。そこで、行政評価の実施にあたり、どのような項目を重要成功要因ととらえているのかを明らかにすべく松尾 (2009) を参考に作成した下記の質問項目によって測定した (図表 3-3)。その結果、いずれの項目についても比較的高い平均値が測定されたが、なかでも、住民満足の上昇や公共サービスの質の上昇といった項目が極めて重視されて

いることがわかった。一方、事業等に要するコストも比較的高い値を示したが、住民満足
の向上や公共サービスの質の向上と比べるとその程度は低く、コストの大小以上に、住民満足
や公共サービスの質の向上を重要成功要因ととらえていることがわかった。

図表 3 - 3 重要成功要因

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
住民満足の上	4.40	0.71	0.0	1.1	9.6	37.9	51.3	448
公共サービスの質の上	4.33	0.73	0.2	0.2	13.4	38.8	47.3	448
事業等の費用対効果や効率性	4.10	0.82	1.1	1.3	18.1	45.5	33.9	448
事業等に要するコスト	3.89	0.86	0.9	3.6	27.0	43.1	25.4	448

注 1) 「1 全く重視しない」「2 どちらかといえば重視しない」「3 どちらともいえない」「4 どちらか
といえば重視する」「5 非常に重視する」の 5 点尺度で測定している。

注 2) 各質問項目において 20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを
施している。

出典：筆者作成

③ 組織構造

当該要素は、業績管理システムのデザインと利用に影響を与える組織構造について明らか
にしようとするものである (Ferreira and Otley, 2009, p.269)。ここにいう組織構造とは、組
織成員の責任やアカウントビリティを中心とする権限関係について規定したものであり、
質問項目の作成にあたってその点を考慮している。先行研究においては、松尾 (2009) に
おいて、組織の分権化の程度について調査がなされているが、行政組織における権限関係は
必ずしも十分に明らかにされているとはいえない。そこで、行政評価の実施に関わる組織構
造の実態について、Jonson et al. (2005) などを参考にして作成した下記の質問項目によっ
て測定した (図表 3 - 4)。その結果、マネジャーの責任は明確に定義されている組織が比較
的多く、組織横断的な業務もある程度行われていることがわかった。また、予算ならびに行
政評価の提案に関する権限移譲が進んでおり、組織の分権化が進んでいることもわかった。
以上の点が明らかとなったが、組織構造と行政評価の効果の関係については、追加的な分析
がもとめられよう。

④ 戦略と計画

当該要素は、どのような戦略や計画が適用され、その成功のために、どのようなプロセスや活動が求められているのか。また、いかにして戦略や計画が適用され、生み出され、そして、マネジャーや従業員へ伝達されるのかを明らかにしようとするものである（Ferreira and Otley, 2009, p.270）。当該要素についても、③組織構造で既に述べたのと同様の理由により、適切な質問項目の作成が困難であったため、分析上除外することとした。

図表 3-4 組織構造

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
マネジャーの責任が明確に定義されている	3.50	1.04	3.3	11.8	36.1	29.3	19.5	451
部局を超えた多様な協力関係が存在している	3.41	0.83	0.7	12.4	40.6	38.1	8.2	451
権限関係がマニュアルにより整備されている	3.39	1.10	4.9	14.6	36.3	24.8	19.5	452
各部局に予算に関する提案の権限移譲がなされている	3.36	1.27	11.3	15.3	19.5	33.7	20.2	451
各部局に行政評価に関する提案の権限移譲がなされている	3.36	1.27	11.5	12.9	25.1	29.5	21.1	451
上司の意思決定が優先される傾向がある	3.20	0.63	1.1	5.1	70.5	19.7	3.5	451

注 1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の 5 点尺度で測定している。

注 2) 各質問項目において 20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑤ 主要業績指標

当該要素は、組織の主要業績指標は何か、また、当該指標がどのように設定されるのかを明らかにしようとするものである（Ferreira and Otley, 2009, p.271）。先行研究においては、行政評価において重視される指標の設定のプロセスについては、松尾（2010）において検討がなされている。そこでは、それぞれの組織の経営環境や業績評価目的にあった多様なシステム設計がなされており、重視される業績指標も組織や部署ごとに異なる可能性が指摘されている。たしかに、行政組織では性質の異なる極めて多くの業務を行っており、業務ごとに設定される業績指標は異なるものとなる可能性が高い。しかしながら、業務の性質は違えど

も、指標設定のプロセスについては組織内で共通している可能性がある。したがって、ここでは、成果指標の設定のプロセスに限定して下記質問項目を設定し測定することとした。

(図表3-5)。その結果、成果指標の設定にあたっては実務担当者が積極的に関与しており、指標設定への参加度は高いということが明らかとなった。これにともなって、自らが関与する事業の成果指標を知っているという程度も比較的高くなっていった。しかしながら、指標の理解度に関する平均値に比して、当該指標を自らの努力で改善できると考えている程度に関する平均値は低くなっており、指標の理解度と改善可能性との間にギャップがあることが明らかとなった。この点については、より詳細に検討をくわえる必要がある。なお、当該要素における業績指標がどのように利用されるのかという点に関しては、内容が重複するため、⑩業績管理システムの利用にて記述する。

図表3-5 主要業績指標

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	N
成果指標への実務担当者の意見の反映の程度	4.00	0.81	0.4	2.2	23.1	45.6	28.5	445
成果指標設定への実務担当者の参加度	3.88	0.90	1.3	4.3	26.1	42.0	26.3	445
自らが関与する事業の成果指標の知っている程度	3.62	0.91	1.1	9.2	33.4	39.2	17.0	446
実務担当者の成果指標の納得度	3.49	0.84	0.9	7.9	44.9	34.4	11.9	445
成果指標を自らの努力で改善できる程度	3.22	0.73	1.6	9.9	57.0	28.0	3.6	446

注1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の5点尺度で測定している。

注2) 各質問項目において20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑥ 目標設定

当該要素は、組織が各主要業績指標を達成するために必要とする目標水準をどの程度のものとして設定しているかを明らかにしようとするものである (Ferreira and Otley, 2009, p.271)。業績管理システムにおける目標設定は極めて重要であるとされるが (Ittner and Larker, 2001; Stringer, 2007)、行政評価における指標の設定にあたり、どの程度の目標水準が想定されているのかについては先行研究では明らかにされていない。そこで、目標設定の水準につ

いて下記項目を設定し質問した（図表3-6）。もっとも多かったのは、標準的な努力で達成可能な水準であったが、比較的挑戦的な水準である達成可能だが相当な努力を要する水準のもとで目標設定を行っている組織も3割ほど存在した。なお、極めて達成の難しい挑戦的な水準と回答している組織は0%であった。また、約1割の組織では、そもそも目標値の設定を行っていなかった。この点、組織成果を向上させるための望ましい業績目標水準の関係を示す十分な研究は蓄積されてはいないが、行政評価による成果を高めるためには、適切な目標水準の設定が重要となると考えられる。したがって、業績目標水準と行政評価の成果の関係を明らかにするためにも、テンション・マネジメント研究³³を通じて、両者の関係性を明らかにすることが求められるであろう。

図表3-6 業績指標の目標設定の水準

	回答数	回答率 (%)
極めて達成の難しい挑戦的な水準	0	0.0
達成可能だが相当な努力を要する水準	141	32.3
標準的な努力で達成可能な水準	246	56.3
努力を要せずとも達成可能な水準	1	0.2
目標値の設定は行っていない	49	11.2
全体	437	100.0

注) 各質問項目において20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑦ 業績評価

当該要素は、個人、グループ、組織の業績を評価するために、どのようなプロセスをとっているのかを明らかにするものである（Ferreira and Otley, 2009, p.271）。先行研究では、松尾（2010）において、行政組織における業績評価の多様な実務が明らかにされており、業績評価の設計関与者、設計方法、指標のタイプなどが示されている。しかしながら、どのような対象に対して業績評価を行っているのかについては、十分に明らかにされていない。この点

³³ テンション・マネジメントの詳細については、吉田（2012）を参照されたい。

を明らかにすべく、行政評価を通じて、個人、事業、組織全体の業績評価がどの程度行われているのかについて下記の質問項目を設定した（図表3-7）。その結果、行政評価を通じて、事業単位での業績評価は比較的行われているものの、組織全体や個人の業績評価を行っている組織はそれほど多くはなく、個人レベルの業績評価を行っている組織に至っては極めて少なかった。

図表3-7 業績評価の対象

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	N
事業等の業績	3.55	1.24	11.4	7.0	19.7	38.8	23.1	446
組織全体の業績	2.91	1.21	19.1	13.3	32.8	27.4	7.4	445
個人の業績	1.51	0.84	68.8	14.8	13.5	2.7	0.2	446

注1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の5点尺度で測定している。

注2) 各質問項目において20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑧ 報酬システム

当該要素は、業績目標の達成（もしくは失敗）によってマネジャーやその他の従業員が得る報酬（もしくはペナルティ）は何かを明らかにしようとするものである（Ferreira and Otley, 2009, p.271）。行政評価と報酬との関係については、松尾（2009）においても調査項目に一部加えられているものの、行政評価と報酬の関連性の程度については明らかにされていない。そこで、行政評価と報酬の関連性の程度、ならびに目標に未達であった場合のペナルティの程度についての下記の質問項目を設定した（図表3-8）。その結果、行政評価における業績目標の達成（失敗）と組織成員の報酬との間にはほとんど関連がないということが明らかになった。さらには、業績目標が未達の場合にあっても、叱責を受けるなどのペナルティは発生せず、組織成員の責任ともほとんど結びついていなかった。現状の公務員制度に鑑みれば、行政評価の結果と報酬を連動させることは難しいかもしれない。しかしながら、業績目標が未達の場合に、特段の責任を問われることがないということであれば、いかにして当該目標の達成に向けて組織成員を動機付けるかについて、十分な検討がなされる必要が

あろう。

図表 3-8 報酬システム

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
管理職の報酬と連動	1.26	0.69	84.3	7.9	5.6	1.8	0.4	445
管理職以外の報酬と連動	1.20	0.57	87.0	7.2	4.9	0.7	0.2	445
未達の場合には叱責をうける	1.87	1.00	50.6	17.2	28.0	2.9	1.4	443

注 1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の 5 点尺度で測定している。

注 2) 各質問項目において 20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑨ 情報フロー，システム，ネットワーク

当該要素は、システムをサポートするための情報フロー，システム，ならびにネットワークと行政評価との間にどのような結びつきがあるかを明らかにしようとするものである (Ferreira and Otley, 2009, p.273)。当該要素は業績管理システムを機能させるための基本的要素であると考えられているが (Otley, 1999)，行政評価における情報システムの構築の程度，また当該システムへのアクセシビリティの程度などの実態について，先行研究ではほとんど明らかにされてこなかった。そこで，下記質問項目を設定し回答を得た (図表 3-9)。その結果，行政評価における業績指標のモニターを行うための情報システムを構築している組織はほとんどみられなかった。そのため，多くの組織では，業績指標の目標値と実績値をリアルタイムでモニターすることもほぼできていないようである。また，他の情報システムと行政評価に関する情報システムの連携もほとんどみられていない。この点については，目時・妹尾 (2012) においても，公会計などの他のシステムとの連携がはかられていないことで行政評価担当者が負担感や疲弊感を感じていることが示されている。このような負担感や疲弊感が行政評価のパフォーマンスを低めている可能性も考えられるため，行政評価と情報システムとの関連については，さらなる研究が求められよう。

図表 3-9 情報システムの構築と連携

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
成果指標の進捗状況をモニターするための情報システムが構築されている	1.89	1.39	53.8	7.9	6.4	6.9	8.2	445
成果指標の目標値と実績値をリアルタイムで比較することができる	1.68	1.22	58.1	8.0	8.0	2.6	6.2	444
関係者は必要なときに行政評価の情報システムにアクセスできる	2.41	1.70	45.4	4.1	6.5	8.8	18.5	446
行政評価の情報システムは他の情報システムに組み込まれている	1.84	1.43	57.9	5.4	6.0	3.7	10.3	446

注 1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の 5 点尺度で測定している。

注 2) 各質問項目において 20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑩ 業績管理システムの利用

当該要素は、業績管理システムをどのように利用しているのかを明らかにしようとするものである (Ferreira and Otley, 2009, p.273)。業績管理システムの利用方法については、近年、Simons (1995) によって提示された LOC のフレームワークに依拠して分析が数多くなされている。わが国行政評価の利用については、堀北ほか (2010)、目時・妹尾 (2012) も Simons (1995) に依拠した分析を行っている。これらの研究では、Widener (2007) を参考に質問項目を設定し、行政評価の診断的利用ならびにインタラクティブな利用の程度が確認されている。具体的には、診断的利用として、目標に対する進捗管理、主要業績指標の検討、予測と成果の比較といったモニタリング目的での利用が、一方のインタラクティブな利用として、首長の日常的関心、現場マネジャーの頻繁な関与といった利用が確認されている。本論においても、Widener (2007) の質問項目を行政組織用に若干のアレンジをくわえ、診断型利用に関する質問項目として 6 つ、インタラクティブな利用について 5 つの質問項目を設定した³⁴。さらに、行政評価は業績管理システムであると同時に、住民に対する成果報

³⁴ Widener (2007) の質問項目をそのまま使用するのではなく、わが国行政組織の実状に合わせるために、質問項目の修正や削除を行った。また、Ferreira and Otley (2009) では、Simons

告や情報提供などのアカウンタビリティを果たすための仕組みとしても機能しているといわれる。したがって、この点に関する質問項目も加えている（図表3-10, 3-11, 3-12）。その結果、住民への情報提供利用については比較的高い平均値が確認されているものの、診断型利用、インタラクティブ利用のいずれの利用方法についても平均値はそれほど高くはなく、積極的に利用されているわけではないことがわかる。この点、診断型利用についてはいずれの項目も比較的に利用されているものの、インタラクティブな利用については、ほとんど利用されていないことが明らかとなった。しかし、回答にバラツキがあるため、利用方法と組織の特徴については、追加的な分析が求められよう。

図表 3-10 行政評価の診断的利用

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
重要な問題への集中のための行政評価の利用	3.01	0.97	7.1	18.5	46.5	21.6	6.2	449
目標の進捗管理のための行政評価の利用	3.43	1.05	5.1	11.6	33.5	34.6	15.2	448
トップによる成果指標のモニター	2.99	0.96	6.9	19.9	45.9	21.9	5.4	447
成果指標の目標と実績の比較	3.39	1.03	5.8	11.6	32.0	38.5	12.1	447
主要指標の審査・点検	3.38	1.05	6.7	10.7	32.7	37.6	12.3	447
組織に共通の視点の提供	3.16	0.99	5.4	18.1	40.0	28.8	7.8	448

注1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の5点尺度で測定している。

注2) 各質問項目において20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

(1995; 2000)におけるインタラクティブ・コントロールの概念の曖昧性を指摘するとともに、当該概念をコントロールシステムのインタラクティブな利用 (interactive use of controls) と戦略的妥当性コントロール (strategic validity controls) に区分している。戦略的妥当性コントロールとは、マネジャー間、もしくはマネジャーと他の従業員間の開かれた議論を通じて、戦略の妥当性についてレビューを行うものであり、他のコントロールシステムのインタラクティブな利用と混同してはならないと指摘されている (Ferreira and Otley, 2009, p.274-275)。しかし、先述のとおり、本稿は戦略概念に関する考察を除外しているため、本稿の議論には特段の影響はないものと理解している。なお、Simons (1995) の概念に関する曖昧性については、Tessier and Otley (2012) において詳細な議論がなされている。

図表 3-11 行政評価のインタラクティブな利用

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	N
首長と管理職の対面による議論の活性化	3.01	1.02	8.7	18.3	43.2	22.9	6.9	449
現場への権限移譲のための行政評価の利用	2.51	0.85	16.0	24.1	53.7	5.8	0.4	449
現場への介入のための行政評価の利用	2.83	0.89	8.3	21.0	52.2	16.1	2.5	448
会議における議論の促進	2.87	0.88	8.2	19.6	50.8	19.6	1.8	449
データに基づく議論の促進	2.84	0.90	7.6	23.4	49.0	17.1	2.9	449

注 1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の 5 点尺度で測定している。

注 2) 各質問項目において 20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

図表 3-12 住民に対する情報提供目的利用

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	N
住民に対する情報提供	3.53	1.06	4.5	12.9	25.2	40.1	17.4	449

注 1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の 5 点尺度で測定している。

注 2) 各質問項目において 20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑪ 業績管理システムチェンジ

当該要素は、組織や環境のダイナミックな変化に関連して業績管理システムがどのように変化したか、また、業績管理システムのデザインと利用がどのように変化するかを明らかにしようとするものである (Ferreira and Otley, 2009, p.273)。実務においては、トップの交代によって行政評価の仕組みや利用方法が変化し現場が混乱している話が聞かれるが、これを裏付けるデータは確認されておらず、行政評価の仕組みや利用方法が、首長の交代などによる組織変革や、経済環境の変化によってどのように変化するかについて、十分に明らかにされていない。そこで、下記質問項目を設定し、組織や経済環境に変化が生じた

場合、行政評価の仕組みや利用方法がどの程度変化するかについて確認した（図表3-13）。その結果、いずれの平均値も低く、行政評価の仕組みや利用方法は組織変革や経済環境の変化にそれほど大きな影響は受けない可能性が示された。しかしながら、組織変革に関する2つの質問項目については、「4 どちらかといえばその通り（変化する）」と回答している組織が20%を超えているため、組織変革により変化がおきる組織の特徴についてはさらなる分析が求められよう。さらには、組織や環境の変化と組織業績の関係性について着目した管理会計チェンジ研究の重要性が指摘されるようになっている（吉田, 2012）。したがって、業績管理システムチェンジが組織業績にどのような影響を与えるのかについても分析を行う必要がある³⁵。

図表3-13 業績管理チェンジ

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
組織変革が起こると行政評価の利用方法も変化する	2.95	1.01	14.7	15.6	43.6	20.4	5.8	449
組織変革が起こると行政評価の仕組みも変化する	2.87	1.08	12.0	13.4	47.2	22.7	4.7	450
経済環境が変化すると行政評価の利用方法も変化する	2.76	1.06	24.2	18.0	43.1	12.0	2.7	450
経済環境が変化すると行政評価の仕組みも変化する	2.51	1.07	18.0	13.8	45.3	19.8	3.1	450

注1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばその通り」「5 全くその通り」の5点尺度で測定している。

注2) 各質問項目において20%以上を占めた項目に薄い網掛けを、30%以上を占めた項目に濃い網掛けを施している。

出典：筆者作成

⑫ 強度と一貫性

当該要素は、業績管理システムにおける上記要素がどの程度の一貫性を有しているかを明らかにしようとするものである（Ferreira and Otley, 2009, p.275）。業績管理システムを構成する個々の要素が適切にデザインされていても、システム全体が一貫性をもっていなければ

³⁵ 吉田（2012）においても、パブリック・セクターを対象とした管理会計チェンジ研究の可能性が指摘されている。

ば、コントロールの失敗が生じてしまう。したがって、システムを構成する各要素が有機的に結びついているのかどうかを確認する必要がある。しかしながら、これを確認するための決定的なルールは現在のところ存在しないと Ferreira and Otley (2009, p.276) がいうように、行政評価が業績管理システムとしての強度と一貫性をどの程度有しているのかについて、その実態を確認することができなかった。したがって、当該分析フレームワークが有する限界ゆえに、当該要素についての分析を除外することとした。

図表 3-14 分析のまとめ

要素	先行研究を越えて明らかにされた点
① ビジョンとミッション	ビジョンやミッションの明示性ならびに職員の理解度は高いものの、業務へのインパクトはそれほど高くない。また、教育研修の機会はそれほど多くない。
② 重要成功要因	コストの大小以上に、住民満足や公共サービスの質の向上を重要成功要因ととらえている。
③ 組織構造	マネジャーの責任は明確に定義されている組織が比較的多く、組織横断的な業務もある程度行われている。予算ならびに行政評価の提案に関する権限移譲が進んでおり、組織の分権化が進んでいる。
④ 戦略と計画	分析対象外
⑤ 主要業績指標	指標設定への参加度、業務に関連する指標の理解度や納得性は比較的高いが、指標を自らの努力で改善できると考えている程度はそれほど高くない。
⑥ 目標設定	3割の組織がやや挑戦的な目標水準を設定しているが、その他は多くの組織は標準的努力水準で設定。極めて挑戦的な水準で目標を設定している組織は皆無であった。
⑦ 業績評価	事業単位での業績評価は比較的行われているが、組織全体の業績評価のために行政評価を用いている組織はそれほど多くはない。さらに、個人レベルの業績評価のために行政評価を用いている組織は極めて少ない。
⑧ 報酬システム	行政評価における業績目標の達成（失敗）と組織成員の報酬との間にはほとんど関連がない。業績目標が未達の場合でも、組織成員のペナルティはほとんどない。
⑨ 情報フロー、システム、ネットワーク	業績指標のモニターを行うための情報システムを構築している組織はほとんどない。多くの組織では、業績指標の目標値と実績値をリアルタイムでモニターすることはほぼできていない。他の情報システムと行政評価に関する情報システムの連携もほとんどない。
⑩ 業績管理システムの利用	診断型利用については比較的利用されているが、インタラクティブな利用については、堀北ほか（2010）と異なり、積極的な利用は確認されなかった。
⑪ 業績管理システムチェンジ	平均値はいずれも3を下回っているが、回答にバラツキがみられるため、組織環境や経済環境によって変化が生ずる組織の特徴については追加的な検証が必要。
⑫ 強度と一貫性	分析対象外

出典：筆者作成

(6) 考察

以上のように、Ferreira and Otley (2009) の分析フレームワークにしたがって、業績管理システムとしての行政評価の実態について記述してきた。当該分析フレームワークは、要素ごとの具体的な質問項目や分析すべき内容が十分に精査されていないという問題点はあるものの、業績管理システムを包括的な視点でとらえることが可能となる。当該分析フレームワークを利用することによって、これまで明らかにされてこなかった業績管理システムとしての行政評価の実態をより網羅的に把握することができた。上記分析の結果をまとめると図表3-14のようになる。

Ferreira and Otley (2009) の分析フレームワークを用いて、業績管理システムとしての行政評価の実態を見てみると、これまで注目されてこなかった数多くのことが明らかになってきた。先行研究においては、行政評価の導入に影響を与える組織要因や、行政評価の利用による効果に着目した研究が蓄積されてきたが、これらの研究は業績管理システムとしてのある特定の側面のみを分析対象としたものであった。もちろん、特定の側面に着目した分析を行うことは重要であるが、Malmi and Brown (2008) が指摘するように、業績管理システムを構成する個々の要素が適切にデザインされたとしても、システム全体が総体として機能しなければ、業績管理システムとしての効果を十分に発揮することはできない。したがって、特定の側面に関する研究の蓄積に先立って、業績管理システムとしての行政評価の全体像を把握しておく必要があるのである。この点、Ferreira and Otley (2009) の分析フレームワークは、行政評価のように、その全体像が十分に把握されていないシステムを包括的な視点で記述するための非常に有益な分析ツールであると考えられる。しかしながら、当該分析フレームワークは、マネジメント・システムの全体像を網羅的に把握するためには有用であるものの、各要素についての具体的な質問項目や確認すべき内容等が十分に明らかにされていないため、各要素に関する記述が薄いものになってしまう可能性がある点に注意が必要となろう。

3-2. 業績指標のデザイン・利用と行政組織のパフォーマンスに関する質問票調査

(1) 調査概要

前節では、わが国行政組織において実施されている行政評価が、業績管理システムとしてどのようにデザインされ、また、どのように利用されてきたのかという点について、Ferreira and Otley (2009) の業績管理システムのフレームワークに依拠しつつ議論してきた。その結

果、わが国行政評価は業績管理システムとしてどのようにデザイン、利用されているのかを記述することができたが、行政評価が組織のパフォーマンスにいかなる影響をもたらすのかについては十分に記述することができていない。さらには、業績管理システムは総体として機能することが指摘されているが、業績管理システムの構成要素間の関係性についても、十分に明らかにすることができなかつた。

そこで本節では、業績管理システムのなかで設定される業績指標に焦点を当てつつ、行政経営において業績指標がどのように活用され、それが行政組織のパフォーマンスにどのような影響を与えるのかを明らかにすべく、追加的な質問票調査を実施した(Appendix②参照)。質問票調査は、わが国の全政令市および市(791市)を対象として2017年の3月に実施したものである。質問票の送付に先立って、ワーディングならびに質問項目の妥当性をチェックするため、行政組織において関連する業務を担当する実務家2名と、業績管理に関する専門的知見を有する管理会計研究者2名に内容確認を依頼し、質問票の修正を行っている。質問票の送付先は、行政組織の経営管理に携わる部署(行政経営課、行政管理課など)の管理責任者を特定し、質問票に依頼状、返信用封筒(切手不要)を添えて送付した。

質問票の回答に対するインセンティブを考慮し、希望者には分析結果の報告書を送付することを明記した。また、回収率の向上のため、回収期限前に督促状を送付している。最終回答組織数は、339団体(回収率42.9%)であった。回答組織の詳細は図表3-15のとおりである。また、回答者は概ね送付先部署の課長級以上の職員となっている。

図表3-15 回答組織の団体区分

団体区分	送付数	有効回答数	(率)
政令指定都市	20	14	70.0%
中核市	48	20	41.7%
特例市	36	8	22.2%
その他の市	687	285	41.5%
合計	791	327	41.3%

出典：筆者作成

本質問票調査は、業績指標のデザインやその活用方法が行政組織のパフォーマンスにいかなる影響を与えるかを明らかにすることに主眼があるが、両者の関係性を調整または媒介すると考えられる複数の要因の影響についても分析を行うことができるように設計されている。具体的な質問調査票のデザインは以下のようにになっている。

① 業績指標のデザイン

業績指標のデザインへの現場職員の関与の程度，業績指標の質，業績指標の検証・見直し，目標設定の変更，設定される目標の水準

② 業績指標の利用方法とその成果

業績指標の利用方法，業績指標の活用による成果

③ 業績指標の活用環境

事業規定や行動規範の整備状況，ミッションの明確性，環境不確実性，業務の複雑性，組織文化

④ 業績指標活用のリスクと組織学習

リスクの認識，部門間相互評価，業績指標の活用に関する情報収集

⑤ 回答組織の基礎データ

予算額，職員数，団体区分など

※実際の質問調査票は Appendix②を参照のこと。

(2) 調査結果

ここでは，質問票調査による発見事項について，記述統計をもとに詳述する。なお，前述した 2011 年度調査と調査項目が類似している事項や，他の章にて改めて取り扱う事項については，ここでは省略することとする。具体的には，設定される目標水準，業績指標の利用方法，ミッションの明確性については，2011 年度調査と調査項目が類似しており，かつ結果についても特筆すべき差異が確認されなかったため，あらためて結果を示すことはしない。また，業績指標の活用による成果，組織文化，リスクの認識，部門間相互評価については，第 4 章および第 5 章にて関連する項目の分析を行う際に詳述することとしたい。

① 業績指標のデザインへの現場職員の関与

業績指標のデザインへの現場従業員の参加は業績指標の質を高め，測定エラーを抑制し，組織に対してポジティブな効果をもたらすことが明らかにされてきた (Abernethy and Bouwens, 2005)。現場従業員は，マネジャーに比べ，彼らのタスクに関する専門的知識や情報を有することから，業績指標に反映させることで業績指標の質を高め (Wouters and Roijmans 2011)，直接ないしは間接的に個人や組織のパフォーマンスにポジティブな影響をもたらすことが明らかにされている (Groen et al. 2012; 2016; Hunton and Gibson 1999; Kleingeld

et al. 2004)。2012年に実施した質問票調査においては、わが国行政組織の業績管理実務へのマネージャークラスの参加の程度が高いことが明らかにされたが、上述のように、現場の職員の関与が業績管理の良否に影響を与えるとされる。それゆえ、わが国行政組織における業績指標のデザインのプロセスに現場職員がどの程度関与しているのかを明らかにする必要がある。そこで、質問票においては、Bourne et al. (2000) や Neely et al. (2002) による分類に従い、①業績指標のデザイン、②アウトプット・アウトカムの測定の際に用いられるデータの選択、③設定された業績指標の修正、④業績指標の遂行、⑤業績指標の管理の5つプロセスに現場職員がどの程度関与しているかについて、上司であるマネジャーに対して質問し、1. 「全く参加しない」から5. 「積極的に参加する」の5点で回答を求めた（図表3-16）。その結果、いずれのプロセスについても4. の「どちらかといえば参加する」の回答数が最も多く、プロセス全体を通じて、現場職員も関与の程度は高いことが確認された。それぞれのプロセスごとみると、①業績指標のデザインならびに④業績指標の遂行への関与については4以上（高関与）の回答割合は全体の70%～75程度であるが、②アウトプット・アウトカムの測定の際に用いられるデータの選択、③設定された業績指標の修正、⑤業績指標の管理については、高関与の回答割合は全体の60%程度となっており、高関与の割合が10～15%程度低くなっていることが確認できる。このように、プロセスによって関与の程度は異なることから、各プロセスへの現場職員の関与の仕方にはいくつかのパターンが存在する可能性が考えられる。この点については、第6章にて探索的な分析を加えることとしたい。

図表3-16 業績指標デザインの各プロセスへの現場職員の関与

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	N
①業績指標のデザイン	3.73	.802	0.9	7.7	20.6	59.1	11.7	325
②アウトプット・アウトカムの測定の際に用いられるデータの選択	3.63	.830	1.5	7.1	28.9	51.4	11.1	325
③設定された業績指標の修正	3.60	.360	0.9	9.0	29.0	50.9	10.2	324
④業績指標の遂行	3.88	.710	0.3	3.4	19.7	60.9	15.7	325
⑤業績指標の管理	3.66	.822	0.6	8.0	29.1	49.7	12.6	326

注1) 「1 全く参加しない」「2 どちらかといえば参加しない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえば参加する」「5 積極的に参加する」の5点尺度で測定している。

出典：筆者作成

② 業績指標の質

業績指標の質は業績管理システムの有効性に大きな影響を与える (van Dooren et al. 2015)。質の低い業績指標は誤った意思決定や行動を招き、業績管理システムに対する利用者の信頼を損なわせることにもなりかねない。そこで、業績指標の特性とパフォーマンスの関係性について分析した Moers (2006) を参照し、4つの質問項目を設定した (図表 3-17)。

図表 3-17 業績指標の質

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
①業績指標は、外的影響によって結果が歪められることのないように設計されている。	3.03	.816	3.1	19.0	52.8	21.8	3.4	326
②業績指標は、職員の業務が良好であったか、そうではなかったかを正確に表現している。	2.86	.784	4.3	24.2	54.3	15.6	1.5	326
③職員の業務が良好であった場合、それは直接的に業績指標に反映される。	2.98	.746	2.8	18.7	58.3	18.4	1.8	326
④業績指標は客観的で、検証可能である。	3.50	.743	1.2	6.4	38.0	49.4	4.9	326

注) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばそのとおり」「5 全くそのとおり」の5点尺度で測定している。

出典：筆者作成

具体的には、業績指標の結果の良否が外的影響を受けないように設定されているか、業績指標は職員の行動の成果を正確に反映しているか、職員の業務が良好であった場合それが業績指標に直接反映されるか、業績指標が客観的であるかについて質問し、「1. 全くそうではない」から「5. 全くそのとおり」の5点で回答を求めた。その結果、「3. どちらともいえない」の回答割合が多かったものの、①～③の質問項目については、相対的に低い平均値を示していた。とりわけ注目すべきは、業績指標のデザインに際して、職員の業務成果の良否とは直接的な関わりのない業績指標が設定されている可能性が示された一方で、業績指標の客観性や検証可能性に関する④の質問項目の平均値は 3.50 と比較的高い値を示し

ている点である。わが国行政組織においては、行政評価に際して設定された業績指標は、住民や議会に対して報告することが求められていることから、業績指標の客観性や検証可能性が重視されており、現場職員の業務成果との連動性が必ずしも十分ではない状況にある。この結果は、業績指標は現場職員の生産性やモチベーションに影響を与えることから、わが国行政組織においては、業績指標の質、なかでも現場職員の業務成果との関連性について改めて検討する必要がある。

③ 業績指標の検証・見直し

Melnyk et al. (2014) は、業績指標や目標値が、組織のおかれた状況に応じて適切に修正されない、もしくは適切な修正が施されずに誤って使われ続けた場合、組織のパフォーマンスにマイナスの影響を与えると指摘する。業績指標が適切であるか否かについては、常に検討がなされる必要がある。誤った業績指標の利用は、組織を誤った方向へと誘導してしまう可能性がある。それゆえ、わが国行政組織においては、業績指標の見直しがどの程度なされているのかについても明らかにする必要がある。そこで、業績指標に関わる下記事項についてどの程度検証や見直しが行われているかについて質問した。具体的には、業績指標そのものの検証・見直しにかかる質問項目として①目標とした業績指標の種類・数、②業績目標の水準、③組織のゴールと業績目標の関係性、④業績指標間の関係性、業績指標の活用方法に関する検証・見直しにかかる質問項目として、⑤目標達成のためのアクションプラン、⑥業績指標の活用方法、⑦業績指標を利用した管理方法の仕組み自体の計7つを設定し、「1. 全くそうではない」から「5. 全くそのとおり」の5点で回答を求めた。その結果、図表3-18に示すように、①目標とした業績指標の種類・数、②業績目標の水準については、5割程度の組織が見直しを行っているものの、その他の項目について見直しを行っている組織は4割を下回っていた。パブリック・セクターにおける業績管理システムの議論においては、業績指標が一度設定されると、組織の置かれた状況が変化したとしても、業績指標の修正がなされない業績指標の固定化 (Smith, 1995) の問題が指摘されているが、わが国行政組織においても、約半数の組織においては同様の問題が生じていることが確認された。

図表 3-18 業績指標の検証と見直し

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					N
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	
① 目標とした業績指標の種類・数	3.26	.929	3.1	19.7	30.5	42.2	4.6	325
② 業績目標の水準	3.32	.900	2.5	16.3	33.8	41.5	5.8	325
③ 組織のゴールと業績目標の関係性	3.15	.910	3.1	20.0	40.9	30.5	5.5	325
④ 業績指標間の関係性	2.98	.860	3.7	24.0	45.5	24.0	2.8	325
⑤ 目標達成のためのアクションプラン	3.20	.898	3.4	16.8	40.8	34.0	5.0	321
⑥ 業績指標の活用方法	3.07	.849	2.8	20.5	48.1	24.5	4.0	322
⑦ 業績指標を利用した管理方法の仕組み自体	3.01	.857	3.7	21.5	48.3	23.1	3.4	321

注1) 「1 全くそうではない」「2 どちらかといえばそうではない」「3 どちらともいえない」「4 どちらかといえばそのとおり」「5 全くそのとおり」の5点尺度で測定している。

出典：筆者作成

④ 設定された目標の変更

設定された業績指標が現実に即したものとなっていなければ業績指標の利用を中止するか、再び設計がなされる必要がある。したがって、業績指標が設定された当初に想定していた状況と現実との間に差異が生じた場合、現実に即した業績指標の適切な修正がなされること、またそれを可能にするためのモニタリングが適切になされることが重要となる (Bouckaert, 1993)。そこで、目標設定がどのように行われているのかについて、①目標は一定の基準に従って定期的に (ex, 毎月, 四半期ごとなど) アップデートされる, ②目標設定の際には予見できなかった状況に対して、年間を通じた調整が行われている, ③通常, 期中の目標変更は許容されない, ④目標が現実に即しているか, 変更すべきかを判断するための, 継続的なモニタリングがなされている, の4つの質問項目で設け, 「1. 全くそうではない」から「5. 全くそのとおり」の5点で回答を求めた (図表 3-19)。その結果, 本質問項目については, 標準偏差が1を超えており, 回答の分散が大きいことから, 組織によって, 目標変更に対するアプローチは異なることが推察される。結果から目標変更が柔軟に行われるタイプの組織 (目標変更許容型組織) と一度設定された目標は容易には変更することができないタイプの組織 (固定目標型組織) の存在が想定され, 業績管理システムが行政組

織のパフォーマンスに与える影響を考えると、いずれの組織タイプが望ましいのかについても検討する必要がある。

図表 3-19 目標の変更

質問項目	記述統計		度数分布 (%)					
	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	N
①目標は一定の基準に従って定期的に(ex, 毎月, 四半期ごとなど)アップデートされる	2.88	1.175	10.7	33.6	22.3	23.5	9.8	327
②目標設定の際には予見できなかった状況に対して、年間を通じた調整が行われている	3.15	.982	4.3	23.9	29.1	37.9	4.9	327
③通常、期中の目標変更は許容されない (R) 36	3.21	1.056	11.9	27.2	35.8	19.9	5.2	327
④目標が現実に即しているか、変更すべきかを判断するための、継続的なモニタリングがなされている	3.14	1.010	5.8	20.5	33.9	33.0	6.7	327

出典：筆者作成

以上の質問票調査を通じて、これまで十分に明らかにされてこなかった、わが国行政組織における業績管理システムの実態が明らかにされた。しかしながら、当該業績管理システムがわが国行政組織のパフォーマンスにいかなる影響を与えているのかについては、これまでのところほとんど明らかにされていないのが現状である。そこで、次章においては、筆者が実施した質問票調査により入手したデータ、ならびに慶應義塾大学横田絵理研究室が実施した質問票調査のデータを用いて、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響について分析を行う。両者の分析を通じて、行政組織のパフォーマンスを高めるために、業績管理システムをいかにデザインし、それをいかに利用することが望ましいのかについての経験的証拠を提示する。

³⁶ 分析にあたっては逆転尺度として用いる必要があるが、ここでの記述統計は逆転前の値を示している。

第4章 業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響に関する分析

4-1. 公会計情報と行政評価情報の利用が行政組織のパフォーマンスに与える影響

(1) 公会計情報と行政評価情報

財政状況の悪化や、社会環境の変化に伴う住民ニーズの多様化を受けて、行政組織は、より効率的なマネジメントを行う必要性に迫られている。当該必要性に関する議論が高まるにつれ、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 (MCS) を構築することの重要性が指摘されている (小林, 2002; 松尾, 2009; Anthony and Young, 2003)。なかでも、MCS の主たる構成要素である会計情報システムおよび業績管理システムをいかに構築するかという問題は、多くの研究者ならびに実務家の関心を呼ぶところである。

行政の効率的・効果的なマネジメントに資する情報を提供すべく、単式簿記・現金主義会計を前提としてきた官庁会計から複式簿記・発生主義会計への移行を目論む公会計改革や、政策、施策、事務事業の達成度や成果を一定の基準や指標を用いて評価しようとする行政評価の導入が進んでいる。しかしながら、行政経営において、これらの情報が有効に活用されていないことが指摘されている (大塚, 2011; 堀北ほか, 2010)。発生主義をベースとする公会計情報は、公共サービスの提供に関わる全部原価 (フルコスト情報) を提供することとなるため、予算編成、契約の意思決定、評価、組織の内部コントロールといった内部管理の改善に貢献することが期待されている (Kobayashi et al., 2016)。しかしながら、その期待に対して公会計情報はどのような成果をもたらしているのかについては、これまでのところほとんど明らかにされておらず、経験的研究の不足が指摘されている。一方の行政評価情報の活用成果についても、前述のとおり、既往の研究はケース研究に重きが置かれ、量的データによる経験的証拠は必ずしも十分に提示されてきたわけではない。

また、公会計情報および行政評価情報は、いずれか一方のみが相互排他的に用いられるものではなく、両情報が併存するのが一般的である。にもかかわらず、既往の研究においては、両情報の相互関係には必ずしも目を向けておらず、公会計情報のみ、もしくは行政評価情報のみに焦点を当てた研究がほとんどである。それゆえ、両情報の相互関係も考慮しつつ、その活用の効果を明らかにする必要がある。

そこで、本節では、量的研究および質的研究を併用した混合研究法 (Mixed methods) によって、公会計・行政評価情報の行政経営における活用の効果を明らかにするとともに、両情

報のさらなる活用へ向けた課題を検討する。

(2) 先行研究の整理

わが国行政組織を対象とした公会計にかかる実態調査として、大塚(2009)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おり、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。このように、多くの行政組織において、公会計ならびに行政評価の整備が進みつつあることがわかる。

また、行政組織における公会計情報の活用に関する研究も若干はみられるものの(大塚, 2011; 岡田・佐藤, 2011; など)、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。この点、Lapsley and Wright(2004)が指摘するように、会計情報は行政組織の経営改革を主導する中心的な役割を演ずるものと期待されているが、このような期待に応えるための研究はほとんど蓄積されていないのである。現金主義に比べ、発生主義をベースとする会計情報は、公共サービスの提供に関わる全部原価(フルコスト情報)を提供することとなるため、予算編成、契約の意思決定、評価、組織の内部コントロールといった内部管理の改善に貢献することが期待されている(Kobayashi et al., 2016)。この点、公会計情報は行政組織における意思決定にほとんど影響を与えないとの主張(Connolly and Hyndman, 2006など)と、発生主義に基づく財務報告のための導入経験を通じて、限定的ではあるものの、コスト意識が醸成されるなどのポジティブな影響もあるとの指摘もあり(Kober et al., 2010)、公会計情報の活用がいかなる効果をもたらすのかについては、必ずしも整合的な結論がでていない状況にある。

一方、行政評価情報の活用についても、Cavelluzzo and Ittner(2004)は、結果志向(result-oriented)の業績管理³⁷を行政組織へ導入するにあたっての促進・阻害要因について実証的に分析を行い、トップマネジメントのコミットメント、意思決定権限、教育訓練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。また、松尾(2009)も、質問票調査に基づいて行政評価システムの導入に影響を与える要因を実証的に分析し、行政評価情報を活用する行政組織の特徴として、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、ならびに、予算権限

³⁷ 行政評価は行政組織における業績管理の代表的手法であり、松尾(2009)においても、行政評価は行政組織における業績管理システムとして位置づけられている。

が分権化されていることなどを示している。さらに、松尾（2010）では、行政評価実務の多様性について、インタビューに基づく複数事例研究を行っており、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、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。しかし、第2章でも詳述したように行政評価情報の活用の効果については、サーベイなどの量的な経験的証拠を用いた検討が十分になされていないことが指摘されている。

また、行政評価は業績管理システムの一つとしてとらえられるが（松尾,2009）、業績管理システムについては、Simons（1995;2000）の4つのコントロールのレバーのうち、診断型活用とインタラクティブな活用という活用方法の違いに着目した研究が増えている（Bisbe et al., 2007; Widener, 2007）³⁸。業績管理システムは、その活用方法によっても効果が異なることが多くの研究で明らかにされている。したがって、行政評価情報の活用の効果を検討するにあたっては、行政評価情報の活用方法ごとに、その効果を分析する必要がある。

（3）分析フレームワーク

本研究では、先行研究において十分に明らかにされていない公会計・行政評価情報の行政経営における活用とその効果に焦点をあて、わが国行政組織の一般的傾向を探索的に分析する。

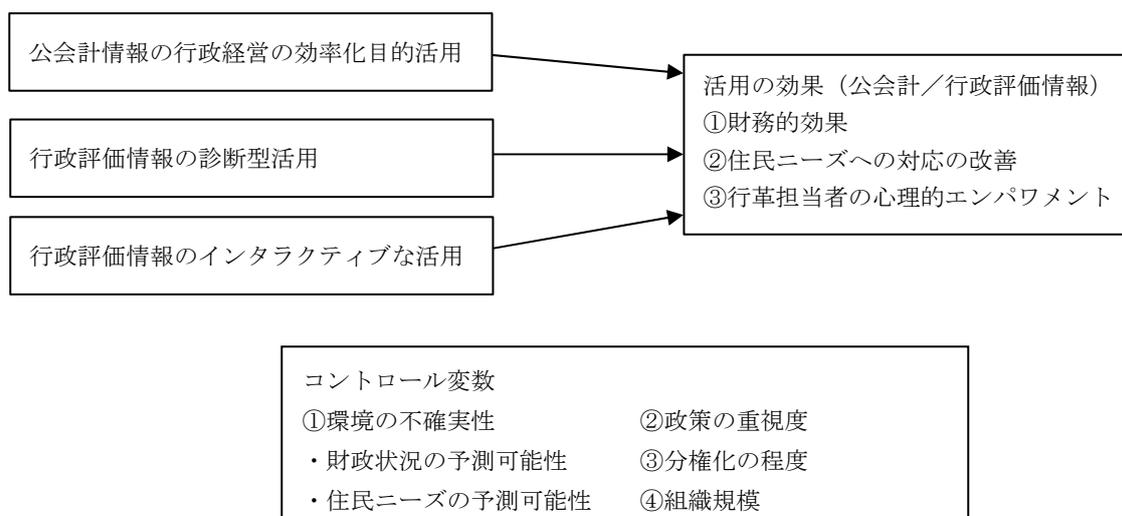
まず、両情報の活用方法について、行政組織全体を作成単位とする公会計情報の行政経営の効率化目的活用と、事務事業レベルを主に評価対象とする行政評価情報の診断型活用およびインタラクティブな活用を想定する。なお、本稿では、行政経営の効率化目的活用について、行政組織の経営改革のために、公会計情報を組織内で活用することと広く理解している。次に、活用の効果については、十分な研究の蓄積がみられないため、行政組織全体の組織成果および事業に携わる個人に対する成果を設定している。前述の問題意識から、組織成

³⁸ 診断型活用とインタラクティブな活用の区分には様々な議論がある（Bisbe et al, 2007）。本稿では主にWidener（2007）を参考にし、診断型活用を重要成功要因の達成に向けて組織を方向づけるために業績指標の進捗管理をすること、インタラクティブな活用をトップマネジメントと現場マネジャーが徹底的に業績管理システムを活用し戦略的不確実性に集中すること、と定義した。さらに、業績管理システムの活用においては、両者は相互排他的なものではないと考える。なお、Widener（2007,p.773）は、Bisbe et al.（2007）が示したインタラクティブな活用の5つの特性のうち、トップマネジメントと現場マネジャーによる徹底的な活用という2つの特性のみ定義に含めているが、本稿では、インタラクティブな活用は戦略的不確実性をコントロールするためのレバーであることから、戦略的不確実性への集中という特性も定義に含めている。

果として財務的効果と住民ニーズへの対応の改善を想定し、個人に対する成果として Hall (2008) などの近年の管理会計研究で注目されている心理的エンパワメントを想定する³⁹。なお、公会計・行政評価情報の活用の効果として、同一の効果を想定しているが、これは、実務上両情報は併用されることが多く、両者の相互作用も含めた統一的な分析を行う必要があると考えたためである。

ただし、両情報の活用の効果は、行政組織の外部・内部環境要因によって異なると考えられる。そこで、当該影響を排除するために、これらの要素をコントロール変数として設定する。具体的には、松尾 (2009) などを参考にし、外部環境要因として環境の不確実性、内部環境要因として行財政改革における組織上の課題とされることが多い政策の重視度、分権化の程度、組織規模を選択した。以上の分析フレームワークは図表 4-1 のように示すことができる。

図表 4-1 分析フレームワーク



出典: 筆者作成

(4) 研究方法

本研究では、研究方法として量的研究と質的研究を組み合わせた混合研究方法を採用している (Creswell and Plano Clark, 2007)。混合研究方法とは、1つの研究プロジェクトに対して量的研究および質的研究の両者を適用し、両研究方法による分析結果を統合して解釈を行う

³⁹ 心理的エンパワメントとは、有意味感、自己効力感、自己決定感、影響感という一連の認知で示される内発的動機づけの向上を指す (Hall, 2008, p.145)。

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という（Modell, 2010）。また、Creswell and Plano Clark（2007）では、混合研究法のいくつかのデザインが示されているが、本研究では、そのうちフォローアップ説明モデル（Follow-up explanations model）を採用している。これは、量的研究により得られた結果がなぜ生じているのかを説明するために、質的研究によるフォローアップを行うものである。本研究方法は、量的研究のみによってはリサーチクエスチョンを十分に解明できない場合にとられる研究方法であり、両研究の分析結果を統合して解釈を行う点にその特徴がある。

具体的な研究方法としては、郵送質問票調査のデータに基づく重回帰分析を行い、さらに、当該分析結果に詳細な検討を加えるべく、半構造化インタビューを実施している。

（5）量的研究

① データの収集

本研究では、慶應義塾大学横田絵理研究室が実施した郵送質問票調査のデータを利用する。当該調査は、2009年9月にわが国行政組織における公会計・行政評価情報の活用実態を明らかにすべく、全都道府県、政令指定都市、中核市、特例市、その他の市、特別区（東京23区）の計853団体の行財政改革担当部門の責任者（以下、行革担当者）に対し、郵送質問票調査を実施したものであり、回答は462団体（回収率54.2%）であった（堀北ほか、2010）。このうち、公会計は402団体（87.0%）が、行政評価は404団体（87.4%）が導入しており、357団体（77.3%）が両者を併用していた。本稿の量的研究では、このうち、公会計または行政評価を実施していない団体、および分析に必要な質問項目に欠損のある回答を除く、264団体のデータを用いている^{40 41}。

本節では前述の分析フレームワークに基づき変数を測定し、公会計・行政評価情報の活用
の効果を考察すべく重回帰分析を行う。

⁴⁰ 公会計の効果に関する質問項目に欠損のある回答が多かった。その理由として、質問票の自由回答から、公会計の導入から日が浅いために、効果を十分に把握できていない行政組織が多いことが推察される。

⁴¹ 分析に用いた行政組織264団体の団体区分別の割合は、全都道府県8.3%、政令指定都市3.0%、中核市4.9%、特例市7.2%、その他の市72.7%、特別区（東京23区）3.8%であった。多くがその他の市であり、その職員数（本研究では「平成21年地方公共団体定員管理調査結果」を用いた）に基づく規模別の割合は、500人未満30.2%、500人以上1,000人未満51.0%、1,000人以上18.8%であった。なお、分析から除いた回答も含めた調査結果の詳細は、堀北ほか（2010）を参照されたい。

② 変数の測定：説明変数

第1に、公会計の活用目的については、先行研究において確立された尺度がないため、総務省（2009）や松尾（2009）などを参考にして作成した10の質問項目について探索的因子分析を行った。その結果、固有値1以上の因子が2つ抽出された（図表4-2参照）。第1因子は総合計画の策定・進捗管理や予算編成への反映などの行政経営の効率化のための活用を示す項目の因子負荷量が高かったため、「行政経営の効率化目的活用（以下、効率化目的活用）」と名づけた。第2因子は住民や議会への説明資料としての活用を示す項目の因子負荷量が高かったため、「住民・議会への説明目的活用」と名づけた。本稿は公会計情報の行政経営における活用に着目しているため、効率化目的活用のみを変数として分析に用いる⁴²。変数の操作化にあたっては、効率化目的活用の因子に高く負荷した8つの項目の平均値を用いた。

図表4-2 公会計情報の活用目的に関する探索的因子分析結果（N=264）

質問項目	平均値	標準偏差	「行政経営の効率化目的活用」	「住民・議会への説明目的活用」
総合計画の策定・進捗管理（評価・見直しも含む）	3.92	1.41	.844	.054
既存事業の見直し（業務改善，規模拡大・縮小・維持・休廃止の検討）	4.08	1.47	.835	.064
新規事業の検討	3.91	1.42	.828	.041
定員管理要求や査定	3.64	1.38	.814	.018
予算編成への反映	4.10	1.41	.775	.145
部門間コミュニケーションの促進	3.38	1.31	.768	-.135
資産横領といった不正行為の防止	4.34	1.49	.762	-.200
職員の意識改革	3.16	1.44	.572	.214
住民への説明責任	5.56	1.18	-.110	.972
議会への説明資料	5.31	1.29	.005	.860
因子寄与			5.487	3.426
クロンバックの α			.929	.884

主因子法，プロマックス回転による。因子負荷量0.5以上を太字とした。因子間相関は.57である。各質問項目は「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」の7点尺度で測定した。

出典：筆者作成

第2に、行政評価情報の活用目的については、Simons（1995;2000）のフレームワークを

⁴² 第2因子に高く負荷した2つの項目を除いた，8つの項目に対し因子分析を行った結果，固有値1以上の因子は1つしか抽出されなかった。

実証した研究のうち、本論文と同様に診断型活用とインタラクティブな活用を相互排他的ではないものと考えている Widener (2007) を参考にした⁴³。「診断型活用」は7つ⁴⁴、「インタラクティブな活用」は5つの質問項目の平均値を用いた（図表4-3参照）。

図表4-3 行政評価情報の診断型活用とインタラクティブな活用 (N=264)

変数	質問項目	平均値	標準偏差
「診断型活用」 (クロンバックの $\alpha=.893$)	目標に対する進捗具合の把握	5.06	1.51
	主要指標の検討	4.57	1.50
	予測と成果の比較	4.49	1.52
	議論の促進	4.13	1.41
	共通の課題に対する組織の集中	3.79	1.39
	重要成功要因に対する組織の集中	3.51	1.30
	組織の共通言語の創出	3.19	1.39
「インタラクティブな活用」 (クロンバックの $\alpha=.650$)	首長は行政評価制度に対し、日常的に関心を示している	4.67	1.46
	現場マネージャー（係長級、主任級）は頻繁に行政評価制度に関与している	4.57	1.43
	首長は行政評価情報を作成・解釈する際、専門の職員に頼っている (R)	4.18	1.40
	政策に影響を与える要因を議論するために行政評価制度を活用している	4.17	1.52
	組織変革について議論するために行政評価制度を活用している	3.47	1.44

診断型活用に関する質問項目は「1 全く利用していない」から「7 非常に利用している」、インタラクティブな活用に関する項目は「1 全くそうではない」から「7 非常にその通りである」の7点尺度で測定した。また、(R) は逆転項目を示しており、統計量は逆転済みである。

出典: 筆者作成

第3に、コントロール変数については、前述の松尾 (2009) などを参考に、外部環境要因は「財政状況の予測可能性」と「住民ニーズの予測可能性」に関する単一の質問項目で測定

⁴³ Widener (2007) の質問項目をそのまま使用するのではなく、わが国行政組織の実状に合わせるために、質問項目の修正や削除を行った。そのうえで、Widener (2007) の質問項目では扱っていない戦略的不確実性への集中という特性に関する質問項目を追加した（堀北ほか, 2010）。

⁴⁴ Widener (2007, p.781) でも指摘されているが、本研究における「議論の促進」という質問項目は診断型活用ではなく、インタラクティブな活用の特性を示している可能性もある。そこで、この質問項目を取り除いて再分析を実施したが、Widener (2007) と同様に結果に変化は生じなかった。

した。内部環境要因は「政策の重視度」と「分権化の程度」に関するそれぞれ3つの質問項目の平均値で測定した（図表4-4参照）。また、「組織規模」は調査直近の2009年における行政組織職員数の自然対数変換値を用いた。

図表4-4 外部環境要因と内部環境要因（N=264）

変数	質問項目	平均値	標準偏差
<u>外部環境要因</u>			
「財政状況の予測可能性」	財政状況の変化	4.61	1.22
「住民ニーズの予測可能性」	住民ニーズの変化	4.39	.92
<u>内部環境要因</u>			
	組織全体の政策が明確に示されている	5.66	1.21
「政策の重視度」(クロンバッチの $\alpha=.788$)	組織全体の政策を構成員が共有している	5.06	1.29
	政策・計画立案に関して、各部局に権限委譲がなされている	4.66	1.40
	予算に関して、各部局に権限委譲がなされている	3.80	1.64
「分権化の程度」(クロンバッチの $\alpha=.728$)	組織編成に関して、各部局に権限委譲がなされている	3.02	1.43
	人事に関して、各部局に権限委譲がなされている	2.84	1.41

外部環境要因に関する質問項目は「1 全く予測できない」から「7 正確に予測できる」、内部環境要因に関する項目は「1 全くそうではない」から「7 全くその通り」の7点尺度で測定した。

出典: 筆者作成

③ 変数の測定：被説明変数

第1に、組織成果については、先行研究において確立された尺度がないため、公会計・行政評価情報それぞれの活用による「財務的効果」と「住民ニーズへの対応の改善」に関する単一の質問項目で測定した。第2に、行革担当者の心理的エンパワメントについては、包括的業績管理システムがSBUのマネジャーの心理に与える効果を分析したHall（2008）を参考にし、公会計・行政評価情報それぞれの活用による有意味感、自己効力感、自己決定感という3つの質問項目の平均値で測定した（図表4-5参照）。

図表 4 - 5 公会計・行政評価情報の活用の効果 (N=264)

変数	質問項目	平均値	標準偏差
<u>公会計情報の活用の効果</u>			
「財務的效果」	財務的效果（コスト削減など）が生じた	3.57	1.26
「住民ニーズへの対応の改善」	住民ニーズへの対応が改善された	3.63	1.22
「行革担当者の心理的エンパワメント」(クロンバックの $\alpha=.898$)	自分のやっていることには意味があると感じられるようになった	3.45	1.18
	自分自身やればできるという自信をもてるようになった	3.34	1.12
	自分自身で決定できると感じられた	3.12	1.19
<u>行政評価情報の活用の効果</u>			
「財務的效果」	財務的效果（コスト削減など）が生じた	4.69	1.19
「住民ニーズへの対応の改善」	住民ニーズへの対応が改善された	4.40	1.11
「行革担当者の心理的エンパワメント」(クロンバックの $\alpha=.876$)	自分のやっていることには意味があると感じられるようになった	4.08	1.09
	自分自身やればできるという自信をもてるようになった	3.62	1.03
	自分自身で決定できると感じられた	3.50	1.03

各質問項目は「1 全くそうではない」から「7 全くその通り」の7点尺度で測定した。

出典：筆者作成

(6) 量的研究の分析結果

① 公会計情報の活用効果

図表 4 - 6 に公会計情報の活用による各効果を被説明変数とした重回帰分析の結果を示した。なお、公会計の採用方式による影響をコントロールするため、「総務省方式改訂モデル」を基準とし、説明変数に「総務省方式」と「基準モデル」の採用の有無を示すダミー変数を加えている⁴⁵。

図表 4 - 6 に示す通り、公会計情報の効率化目的活用は財務的效果、住民ニーズへの対応の改善、行革担当者の心理的エンパワメントのすべてに統計的に有意な強い正の影響を示した。行政評価情報の診断型活用は公会計情報の活用の効果には有意な影響を示していなかった。一方、行政評価情報のインタラクティブな活用は公会計情報の活用による行革担当者の心理的エンパワメントに有意な負の影響を示した。

⁴⁵ 方式別の採用率は、「総務省方式」24.6%、「基準モデル」10.2%、「総務省方式改訂モデル」74.2%、「東京都方式」0.0%であった。

図表 4-6 公会計情報の活用の効果の分析結果

	財務的効果		住民ニーズへの対応 の改善		行革担当者の心理的 エンパワメント	
	β	t 値	β	t 値	β	t 値
公会計情報の行政経営の 効率化目的活用	.620**	12.414	.548**	10.562	.557**	10.509
行政評価情報の診断型活 用	.122	1.901	.118	1.763	.088	1.286
行政評価情報のインタラ クティブな活用	-.023	-.336	-.017	-.238	-.149*	-2.056
財政状況の予測可能性	.030	.574	.002	.032	-.080	-1.434
住民ニーズの予測可能性	-.029	-.526	.004	.069	.058	.973
政策の重視度	-.203**	-3.424	-.138*	-2.238	-.041	-.659
分権化の程度	-.021	-.372	-.012	-.203	-.013	-.215
組織規模	.081	1.590	.199**	3.761	.107*	1.986
総務省方式	.011	.226	-.032	-.626	.008	.154
基準モデル	-.021	-.424	.041	.791	.056	1.067
(定数項)	(1.266)*	2.379	(.360)	.672	(1.306)**	2.749
F 値	18.326**		15.008**		13.400**	
自由度調整済決定係数	.397		.348		.320	
N	264		264		264	

注 1) β は標準化偏回帰係数を示す。ただし、定数項は標準化していない。

注 2) **は有意水準 1%, *は有意水準 5%を示す。

出典：筆者作成

②行政評価情報の活用効果

図表 4-7 に行政評価情報の活用による各効果を被説明変数とした重回帰分析の結果を示した。なお、行政評価の評価対象による影響をコントロールするため、「事務事業評価」を基準とし、説明変数に「施策評価」と「政策評価」の採用の有無を示すダミー変数を加えている⁴⁶。

図表 4-7 に示す通り、行政評価情報の診断型活用は住民ニーズへの対応の改善、行革担当者の心理的エンパワメントに統計的に有意な正の影響を示した。インタラクティブな活用は、すべての効果変数に有意な正の影響を示した。一方、公会計の効率化目的活用は行政評価情報の活用の効果には有意な影響を示していなかった。

⁴⁶ 行政評価の評価対象別の採用率は、「政策評価」16.3%、「施策評価」48.9%、「事務事業評価」90.2%であった（複数回答可）。

図表 4-7 行政評価情報の活用の効果の分析結果

	財務的効果		住民ニーズへの対応 の改善		行革担当者の心理的 エンパワメント	
	β	t 値	β	t 値	β	t 値
行政評価情報の診断型活用	.141	1.905	.189**	2.782	.395**	5.723
行政評価情報のインタラクティブな活用	.291**	3.730	.371**	5.191	.257**	3.536
公会計情報の行政経営の効率化目的活用	.075	1.329	-.023	-.442	-.015	-.294
財政状況の予測可能性	-.038	-.619	-.027	-.493	-.050	-.878
住民ニーズの予測可能性	.076	1.180	.049	.832	.125*	2.093
政策の重視度	.089	1.311	.080	1.284	-.087	-1.383
分権化の程度	.011	.175	-.025	-.424	-.034	-.570
組織規模	.038	.636	.121*	2.224	.043	.781
施策評価	.014	.231	.033	.604	.010	.187
政策評価	-.055	-.925	-.010	-.192	-.130*	-2.343
(定数項)	(1.165)*	1.997	(.559)	1.126	(1.230)**	2.886
F 値	8.026**		14.435**		13.169**	
自由度調整済決定係数	.211		.338		.316	
N	264		264		264	

注 1) β は標準化偏回帰係数を示す。ただし、定数項は標準化していない。

注 2) **は有意水準 1%, *は有意水準 5%を示す。

出典：筆者作成

(7) 質的研究

前述の量的研究では、公会計・行政評価情報の活用が財務的効果、住民ニーズへの対応の改善という組織成果および個人成果としての行革担当者の心理的エンパワメントに与える効果を示した。しかし、量的研究のみでは、これらの効果が実務上いかなる形で発現しているかについての十分な説明を得ることはできない。そこで、前述したフォローアップ説明モデルに従い、量的研究の結果に関連して、実務における公会計・行政評価情報の活用の効果を明らかにすべく、インタビュー調査に基づく質的研究を行った。また、図表 4-5 に示す通り、公会計・行政評価情報の活用の効果の平均値は、特に公会計のそれは 7 点尺度で 4 点を下回っており、それほど高くない。そこで、その要因を探るべく、質的研究では両情報の活用へ向けた実務上の課題も分析対象とした。

インタビューは、質問票調査において追加調査を承諾いただいた行政組織のうち、先行研究において公会計・行政評価情報の活用に積極的な取り組みがみられた足立区および中

野区に対して実施した。インタビューとしては、両情報の整備ならびに活用に携わる行革担当者を選択した。また、インタビューは計4回実施しており、その内容は許可を得て録音のうえ、すべて文書化している（インタビュー情報の詳細は、図表4-8参照）。なお、本節にて引用しているインタビュー内容については、インタビューに対して文字起こし原稿の内容の正否に関する確認を行っている。

図表4-8 インタビュー情報の詳細

団体名	調査日	時間	インタビューの氏名および所属（インタビュー当時）
足立区	2011年 2月24日	2時間	足立区政策経営部 部長
			足立区政策経営部財政課 課長
			足立区政策経営部政策課 課長
足立区	2011年 3月23日	2時間	足立区産業経済部産業政策課 係長
足立区	2011年 8月9日	1時間	足立区政策経営部財政課 課長
			足立区政策経営部財政課財政担当 係長
中野区	2011年 2月8日	2時間	中野区管理会計室管理改善分野財務管理担当 係長
			中野区管理会計室管理改善分野管理改善担当 係長

出典：筆者作成

足立区は、総人口668,814人（2011年4月1日現在）で一般会計規模2,538億円（2011年度当初予算）の特別区である。公会計制度としては2009年度まで総務省方式を採用していたが、会計システムの更新に伴い、総務省基準モデルへと移行している。一方、行政評価については、2000年度以来事務事業評価を中心に組み組んでおり、2009年度においては、87施策、784事業を対象として実施している。なお、公会計の所管は政策経営部財政課であり、行政評価の所管は政策経営部政策課となっている（インタビュー当時）。

中野区は、総人口311,690人（2011年4月1日現在）で一般会計規模1,113億7,000万円（2011年度当初予算）の特別区である。公会計制度としては、総務省方式改訂モデルに準じて財務諸表が作成されている。一方、行政評価については、2000年度の試行を経て2001年度から本格的に導入され、2009年度においては、53分野158施策を対象として実施されている。また、公会計および行政評価はともに管理会計室管理改善分野が担当所管となっている（インタビュー当時）。

(8) 質的研究の分析結果

① 公会計情報の効率化目的活用

公会計制度の採用により、既往の官庁会計においては十分に把握されてこなかったストック情報の充実が図られることとなった。これにより、資産の保有にまつわるコスト（減価償却費など）を具体的に把握することが可能になったため、行革担当者の資産の効率的活用に対する意識が高まったと考えられる。このことから、心理的エンパワメントを構成する有意義感の向上が示唆される（図表4-9-①参照）。

② 行政評価情報の診断型活用

行政評価を行うにあたり、事業ごとに事務事業費や成果指標が設定され、設定された業績指標の変化をモニターする形で、行政活動の進捗状況の把握が行われている。この点、中野区の行政評価では、組織内部者のみならず学識経験者および公募区民から構成される外部評価委員による第三者評価が行われており、外部評価委員からの指摘を活用しながら、事業の改善を進めている。当該指標のモニターの結果をうけて、事業の改善や統廃合が行われており、行政評価情報を診断型で活用することが住民ニーズへの対応の改善のために有益な情報となっている（図表4-9-②参照）。一方で、事業の性格上、成果指標の選定が容易でない場合があり、強引に指標が設定されるという問題も生じている（図表4-9-③参照）。

③ 行政評価情報のインタラクティブな活用

行政評価情報は、各事業の業績指標のモニタリングのためだけでなく、会議体における議論の材料としても活用されている。足立区では、区長のマニフェストに基づく重点事業を設定し、部長、課長を中心とする週、月単位の定期的な会議にくわえ、臨時に開催される会議のなかで事業の状況に関する議論を行っているが、当該議論の場において事務事業ごとに設定される指標が活用される（図表4-9-④参照）。また、当該議論においては、指標の妥当性にくわえ、政策的要因を踏まえ、事業自体の必要性も検討されている。

このように、行政評価は行革担当者がこれらの問題を考えるためのツールとなっており、これが仕事の意味を考える機会を高めている。このことから、心理的エンパワメントを構成する有意義感の向上が示唆される（図表4-9-⑤参照）。

図表 4-9 インタビュー内容の詳細：公会計・行政評価情報の活用の効果

インタビュー内容
<p>「減価償却，あるいはストックの部分について，目の前の金銭会計中心の世界で何十年も役人生活を過ごしてきてしまっていますから，土地を買うのにいくらかかって，その土地を買った，あるいは建物を建てた効果がどこまで将来にわたって影響</p> <p>① するのか，というところについては，まだまだ各所管の意識が足りない部分がいっぱいあったんですよ。だから，その部分については，フローだけじゃなくてストックの部分についても意識せざるをえなくなっていると思いますので，その部分の意識については随分変わってきたと思っています。」（足立区）</p>
<p>「(行政評価では) 経年の経費の比較をしますので，やはり実績が下がっていても経費が上がっているということであれば，必ずそこには見直しが入ります。外部評価の</p> <p>② 委員の方からご指摘をうけたところは職員レベルではもちろん意識として持っているところはあるんですけども，行政評価を使って見直す中から，いくつか事業の廃止とか転換という成果がでてきている事業はあります。」（中野区）</p>
<p>「事業によっては成果指標を設定しにくいところも確かにあって，無理やり設定しているところもあるんですね。これは仕方ないのかなという部分があります。ただそれは，各部とのヒアリングの中で「これはこういう指標がいいんじゃない」というようなキャッチボールはやらせて頂いています。」（足立区）</p> <p>③</p>
<p>「部長を中心として，その必要な時々で所管の課長も入って，ヒアリングという行為であったりとか，そういった管理監督者が集まった会議という場面で，残りの期間はこうしていくぞとか，今後こうしますとか，急遽こうしよう，といったような意思疎通を図っていくという形をとっています。情報共有として言うと，週ベースでやっています。ただ，週ベースでありながら，行政組織には節目があるので，節目のときには時間を拡大したりとかですね，週ベースの定例会議とはまた別に集まって話をするとかですね，それは臨機応変にやると。」（足立区）</p> <p>④</p>
<p>「指標を設定する時というのはどこも苦労していると思いますね。その事業をやったことによって表れてくる数字が，本来の事業評価の結果を示す指標だと考えた時に，じゃあそれは何なんだろうねと。」（指標について）1つの目標を掲げていて，それを達成してしまった時に，事業をやめるという選択肢と，違う目標を立てるとい</p> <p>⑤</p>

う選択肢、両方あるんだと思うんですよ。それはどっちが必要度が高いのかという事になってくると思いますね。」 「(行政評価は) 考えるという事のツールとしては非常に役に立っていると思います。こういった評価制度が無い時と比較すれば、常に考えていますからね。そこは従来とずいぶん違うと思いますね。」 (足立区)

出典：筆者作成

(9) 実務上の課題

① 両情報システム間の非連携

堀北ほか(2010)の実態調査からも明らかなように、現在、多くの行政組織では公会計と行政評価が併用されているものの、これらは異なるシステムとして独立しており、両システム間での連携は十分に図られていない。たとえば、各事業の効率性を測る場合、当該事業にかかるコストの算定が必要となるが、インタビュー内容からも明らかなように、行政評価のコスト算定の基礎情報は公会計システムから入手されていないことがわかる(図表4-10-①)。

② 情報システムの整備にかかる作業負担

先にも示した通り、公会計システムと行政評価システムの連携が図られていないために、同じ目的のために活用する情報であったとしても、システムごとに情報を作成する必要が生じてしまう。インタビュー内容より、情報の整備に伴う多大な作業によって実務担当者が疲弊している様子がうかがえる(図表4-10-②参照)。

図表4-10 インタビュー内容の詳細：実務上の課題

「財務会計システムと行政評価のコストは、リンクしていないですね。例えば、コストのうち人件費なんかは、一人当たりの標準の人件費を出して、そこから出しているものなので。(行政評価のコスト情報と公会計情報を結び付けるにあたって) ① 今一つ問題なのは、減価償却費なんですよ。これを入れられるとコスト情報をさらに有効に使えるようになると思いますけど、そこまではまだ至っていないくて。」(中野区)

② 「行政改革やなんかはずっと取り組んできたので、行政評価みたいなものをや

ること自体については、各所管の抵抗は無い。ただ、作業は非常に大変なので、もっと効率的に出来ないのか、だとか、なんで同じようなことをあっちでもこっちでも、だとか、だったらデータを一緒にしてよ、だとか、そういう要求は出てきます。(事務事業のコスト計算を) 行政評価でもやって、公会計でもやって、なんで同じような事をやんなきゃいけないの、というのは非常にロスになりますよね。効果が同じであれば、どちらかで良いわけで。」(足立区)

出典：筆者作成

(10) 考察

上述の量的研究および質的研究の併用による混合研究法を通じた分析結果から、公会計・行政評価情報の活用の効果とさらなる活用へ向けた課題について、以下の3つの重要な貢献があった。

まず1点目として、先行研究においては、公会計情報の効率化目的活用という側面に注目した研究はほとんど蓄積されていなかったが、本研究における量的研究により、公会計情報の行政経営の効率化目的活用の効果が大きいことが示された。また、質的研究では、公会計によるストック情報の整備が行革担当者の心理的エンパワメントに影響を与えていることが示唆された。

2点目として、量的研究において、行政評価情報の診断型活用とインタラクティブな活用は、診断型活用の財務的効果への影響を除き、組織成果と行革担当者の心理的エンパワメントの両者に、正の効果が確認された。質的研究においては、これらの効果の一部について、具体的な現象を確認した。

3点目として、量的研究において、行政評価情報をインタラクティブに活用している場合、公会計情報の活用が行革担当者の心理的エンパワメントに対して負の影響を与えていることが示された。実務上、公会計と行政評価は併用されているにも関わらず、先行研究においては、両情報の相互関係についてあまり注目してこなかった。質的研究においても、行革担当者は、同様の目的のために公会計と行政評価という異なるシステムが併用されていることに疑問を抱いていることが示されており、両情報を有効に活用するためには、活用目的に応じた両システムの棲み分けを明確にする必要があろう。

以上のような発見があった一方で、いくつかの課題が残されていることも指摘しておかなければならない。公会計情報および行政評価情報が行政組織のパフォーマンスに与える

影響について、量的研究アプローチを用いた先行研究はそれほど多くはなかったため、本研究は探索的分析の域を出るものではない。それゆえ、研究成果の妥当性を高めるためには、測定尺度の頑健性を高めるための追加的研究や異なるデータを用いた追試が求められる。また、本研究におけるインタビュー調査では量的研究で示された一部の効果について、具体的な現象を確認できなかった。この点は、量的研究に関する追加的調査、および質的研究における対象の拡大を図ることで、さらなる調査を行う必要である。以上のような研究上の限界については、今後の研究を通じて解決することとしたい。

4-2. 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

(1) 業績指標の質の重要性

第2章および第3章で詳述したように、すでに多くの行政組織において業績管理システムが導入されていることが確認されている。多くの組織へとその導入が進む一方で、それが有効に活用されているかといえば、必ずしもそうではない。業績管理システムの導入が世界的なトレンドとなっているがゆえに、横並びで導入される形式化された業績管理システムは、組織のパフォーマンスにマイナスの影響をもたらすことが報告されている (Bevan and Hood, 2006; De Bruijn, 2002; Newberry and Pallot, 2004)。さらには、行政組織における業績管理システムは、ポジティブな成果をもたらすのみならず、ネガティブな成果をもたらすリスクも孕んでおり、適切な設計・利用がなされなければ、誤った意思決定や行動を助長する可能性も指摘されている (Cuganesan et al., 2014; van Dooren et al., 2014)。それでは、どのような点に配慮して業績管理システムを設計・利用する必要があるのだろうか。

この点、先行研究では、行政組織における業績管理システムの設計・利用と成果の関係について、業績管理情報の利用方法 (目時・妹尾, 2012) や組織内外の様々なコンティンジェンシー要因 (van Helden and Reichard, 2013) によって、業績管理システムによりもたらされる効果が異なることが明らかにされてきた。このように、行政組織における業績管理システムの設計・利用と組織のパフォーマンスの関係は徐々に明らかにされつつあるものの、van Dooren et al. (2015) や Lewandowski (2019) が行政組織における業績管理システムの効果に重大な影響を及ぼすと指摘する業績指標の質の問題については、十分な議論がなされていない。質の低い業績指標は誤った意思決定や行動を招き、業績管理システムに対する利用者の信頼を損なわせることにもなりかねない。さらには、多額の税金が投じられて構築された業績管理システムが適切に利用されないということになれば、税金の無駄遣いという問題

にもつながることとなる。それゆえ、行政組織における業績管理システムの設計・利用にあたっては、業績指標の質の維持・向上が図られる必要がある。この点、Bouckaert (1993) は行政組織の業績管理システムにおいて重要となる業績指標の質として、信頼性(reliability)、正当性(legitimacy)、機能性(functionality)の3つの側面を認識している。すなわち、信頼性とは、業績指標が外的な影響によって歪められたりすることなく、客観的な指標として測定されていること、正当性とは、すべての組織成員によって業績指標の設計・利用がサポートされていること、さいごに、機能性とは、測定された業績指標が利用に適するように、現実即した測定となっていることを表している。本研究においても、Bouckaert (1993) に従って、業績指標の質を①信頼性、②正当性、③機能性から構成されるものとする。Bouckaert (1993) によれば、業績指標の質は行政組織のパフォーマンスに影響を及ぼすと言及されているが、そこでは業績指標の質を構成する概念が提示されているのみであり、行政組織のパフォーマンスに与える影響について量的データに基づく分析がなされているわけではない。そこで、本研究では、業績指標の質と行政組織のパフォーマンスの関係性について、わが国の791市を対象として実施した質問票調査の結果に基づいて定量的な分析を行う。

(2) 先行研究の整理と分析フレームワーク構築

① 業績管理システムの利用がもたらす正と負の影響

業績管理システムの利用の成果に関するエビデンスの多くは企業を研究対象としたものであったが(Heinrich, 1999)、近年では行政組織における業績管理システムが組織のパフォーマンスに与える影響に関する数多くの研究成果が公表されている。たとえば、目時・妹尾(2012)は、わが国行政組織を対象とした質問票調査に基づく264のデータを用いて、業績管理情報の利用方法によって、業績管理システムの利用によりもたらされる成果(財務的成果、住民ニーズへの対応の改善、行政改革担当者の心理的エンパワメント)が異なることを明らかにしている。また、Speklé and Verbeeten (2014)は、オランダの行政組織を対象とした質問調査票に基づく101のデータを用いて、業績管理システムの利用と組織のパフォーマンスの関係性について研究を行い、目標の明確性、測定可能性、タスク達成のための知識、の3つの概念で測定されるcontractibilityが高いほど、業績管理システムが組織のパフォーマンスにポジティブな影響を与えることを明らかにしている。

その一方で、行政組織における業績管理システムは必ずしもポジティブな成果のみをもたらすわけではなく、適切に設計・利用されなければ、ネガティブな成果を生ずることも指

摘されている (Cuganesan et al. 2014; van Helden and Reichard 2013)。この点、行政組織の業績管理システムにおける業績指標の質の重要性を指摘する Bouckaert (1993) も、業績指標の適切な質が確保されなければ、業績管理システムの利用は誤った意思決定や行動を助長することになると指摘する。同様に、Melnyk et al. (2014) も、業績指標や目標値が、組織のおかれた状況に応じて適切に修正されない、もしくは適切な修正が施されずに誤って使われ続けた場合、組織のパフォーマンスにマイナスの影響を与えると指摘する (Melnyk et al. 2014)。それゆえ、行政組織の業績管理システムにおける業績指標の質と組織のパフォーマンスの関係性について明らかにする必要がある。

② 分析フレームワークの構築

本研究では、Bouckaert (1993) が業績指標の質を構成すると指摘する①信頼性、②正当性、③機能性の3つの概念に着目し、行政組織における業績指標の質と行政組織のパフォーマンスとの関係性について探索的な分析を行う。しかしながら、行政組織における業績指標の質の重要性を指摘する Bouckaert (1993)、van Dooren et al. (2015) のいずれにおいても、業績指標の質の測定が定量的に行われているわけではなく、また、その測定尺度が提示されているわけでもない。そこで、本研究では、業績指標の質を構成する業績指標の①信頼性、②正当性、③機能性の概念について先行研究に基づき測定し、探索的な分析を行うこととする。

まず、業績指標の質を構成する第1の概念は信頼性である。Bouckaert (1993) は信頼性を、業績指標が外的な影響によって歪められたりすることなく、客観的な指標として測定されていることと捉えている。また、信頼性は測定の一貫性であるとも指摘し、職員の行動の良否以外の外的な要因による影響を受けることで、測定結果が毎回異なることの無いように設計される必要があるとしている。したがって、外的な影響によって測定結果が歪められることのないように適切に業績指標の設計とその測定がなされているかが重要となる。

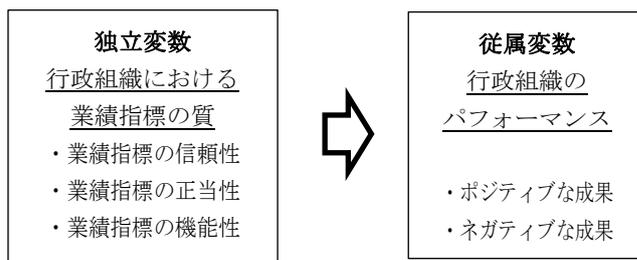
業績指標の質を構成する第2の概念は正当性である。Bouckaert (1993) は正当性を、すべての組織成員によって業績指標の設計・利用がサポートされていることと捉えており、業績指標の不当な操作やゲーミングが生ずることの無いよう、業績指標の設計・利用へ組織成員が参加することによって、正当性は担保されるとしている。それゆえ、業績指標の設計からその利用、そして修正に至るまでのプロセスに組織成員が参加することによって、正当性は担保されると考えられる。

業績指標の質を構成する第3の概念は機能性である。Bouckaert (1993) は機能性を、測定

された業績指標が利用に適するように、現実に即した測定となっていること、と捉えている。それゆえ、設定された業績指標が現実に即したものでないならば業績指標の利用を中止するか、再び設計がなされる必要がある。したがって、業績指標が設定された当初に想定していた状況と現実との間に差異が生じた場合、現実に即した業績指標の適切な修正がなされること、またそれを可能にするためのモニタリングが適切になされることが重要となる。一方、行政組織における業績管理システムによりもたらされる効果は、必ずしもポジティブな成果のみならず、ネガティブな成果をもたらすことも近年の研究で指摘されている（Cuganesan et al. 2014; van Helden and Reichard 2013）。したがって、業績指標の質と行政組織のパフォーマンスの関係性を分析する場合、ポジティブな成果とネガティブの成果の両面について検討する必要がある。

以上の先行研究に基づいて、業績指標の質を構成する業績指標の①信頼性、②正当性、③機能性を独立変数とし、行政組織のパフォーマンスとしてポジティブな成果とネガティブな成果を従属変数とする重回帰分析を実施する。また、分析にあたっては、行政組織を取り巻く環境の違い、ならびに回答組織の業務内容の多様性を考慮し、環境の不確実性、業務の複雑性、ならびに職員数をコントロール変数として投入する。本研究における分析フレームワークは図表4-11のとおりである。

図表4-11 分析フレームワーク



出典：筆者作成

(3) 分析データと変数の操作化

① 分析データ

分析のためのデータは、2016年度にわが国地方行政組織全791の市（政令指定都市、中核市、特例市、その他の市）を対象として実施した郵送質問票調査により収集した。質問票の送付に先立って、ワーディングならびに質問項目の妥当性をチェックするため、行政組織

において関連する業務を担当する実務家2名と、業績管理に関する専門的知見を有する管理会計研究者2名に内容確認を依頼し、質問票の修正を行っている。質問票の送付先は、行政組織の経営管理に携わる部署（行政経営課、行政管理課など）の管理責任者を特定し、質問票に依頼状、返信用封筒（切手不要）を添えて送付した。

質問票の回答に対するインセンティブを考慮し、希望者には分析結果の報告書を送付することを明記した。また、回収率の向上のため、回収期限前に督促状を送付している。最終回答組織数は、339団体（回収率42.9%）であった。分析に際しては、回答に不備があり分析には不相当と判断される企業の回答を除いたデータを使用している。有効回答は、327団体（有効回答率41.3%）であった。回答組織の詳細は図表4-12のとおりである。また、回答者は概ね送付先部署の課長級以上の職員となっている。

図表4-12 分析に用いる回答

団体区分	送付数	有効回答数	有効回答率(率)
政令指定都市	20	14	70.0%
中核市	48	20	41.7%
特例市	36	8	22.2%
その他の市	687	285	41.5%
合計	791	327	41.3%

出典：筆者作成

分析に用いる行政組織327団体のデータに関して適合度検定を行った。その結果、行政組織のデータは団体区分分布とおおむね適合していることを確認した ($\chi^2 = 7.770$, $df = 3$, $p = .051$)。また、分析対象組織と非分析対象組織の規模（行政組織：職員数）の差の検定を実施したが、両者の規模に有意な差は確認されなかった。以上の結果から、本研究の分析に用いるデータに重大な非回答バイアスはないと考えられる。

② 変数の操作化

②-1. 業績指標の信頼性

Bouckaert (1993) は業績指標の信頼性を、業績指標が外的な影響によって歪められたりすることなく、客観的な指標として測定されていることと捉えている。すなわち、事後的に結果を検証することができるよう、客観的な業績指標の測定がなされているかどうか、さらには、外的な影響によって、測定結果が変わることのないよう設計されることによって、業績

指標の信頼性は高まることとなる。そこで、業績指標の特性とパフォーマンスの関係性について分析した Moers (2006) を参照し、4つの質問項目を設定した(図表4-13)。

図表4-13 業績指標の信頼性

	測定値	平均値	標準偏差
RELIA_1 業績指標の結果の良否は、職員の行動以外の外的影響を受けないように設計されている	1-5	3.03	.816
RELIA_2 業績指標は、職員の業務が良好であったか、そうではなかったかを正確に表現している	1-5	2.86	.784
RELIA_3 職員の業務が良好であった場合、それは直接的に業績指標に反映される	1-5	2.98	.746
RELIA_4 業績指標は客観的で、検証可能である	1-5	3.50	.743

出典：筆者作成

具体的には、業績指標の結果の良否が外的影響を受けないように設定されているか、業績指標は職員の行動の成果を正確に反映しているか、職員の業務が良好であった場合それが業績指標に直接反映されるか、業績指標が客観的であるかについて質問し、「1. 全くそうではない」から「5. 全くそのとおり」の5点で回答を求めた。変数化にあたっては、これらの平均値を得点化している($\alpha=.695$)。なお、クロンバックの α が一般的な水準である.70を若干下回っているが.70に近似しているため、信頼性に大きな問題は生じていないと考える。

②-2. 業績指標の正当性

Bouckaert (1993) は正当性を、すべての組織成員によって業績指標の設計・利用がサポートされていることと捉えており、業績指標の不当な操作やゲーミングが生ずることの無いよう業績指標の設計・利用へ組織成員が参加することによって、正当性は担保されるとしている。そこで、経営情報システムの設計への社員の参加の程度が経営情報システムの利用の満足度やパフォーマンスに対してポジティブな影響をもたらすことを実証的に明らかにした Abernethy and Bouwens (2005) や業績管理システムの設計・運用への組織成員の参加について論じた Bourne et al. (2000) を参照し、業績指標の設定、修正、データの選択、業績指

標の数値目標の達成に向けた業務の遂行、業績指標の・管理などのプロセスにマネジャー以外の職員がどの程度参加しているかについて5つの質問項目を設定した（図表4-14）。以上の質問項目について「1. 全く参加しない」から「5. 積極的に参加する」の5点で回答を求めた。変数化にあたっては、これらの平均値を得点化している（ $\alpha=.905$ ）。

図表4-14 業績指標の正当性

	測定値	平均値	標準偏差
LEGIT_1 業績指標の設定	1-5	3.72	.801
LEGIT_2 業績指標の測定の際に用いられるデータの選択	1-5	3.63	.829
LEGIT_3 設定された業績指標の修正	1-5	3.60	.822
LEGIT_4 業績指標の遂行	1-5	3.88	.713
LEGIT_5 業績指標の管理	1-5	3.65	.821

出典：筆者作成

②-3. 業績指標の機能性

Bouckaert (1993) は機能性を、測定された業績指標が利用に適するように、現実 に即した測定となっていること、と捉えている。したがって、業績指標が設定された当初と現実に差異が生じた場合に、現実に即した適切な修正がなされるか、またそれを可能にするためのモニタリングが適切になされているかが重要となる。行政組織においては、指標や目標値がひとたび設定されるとそれが固定化され、状況や環境に応じた適切な修正がなされない可能性が指摘されている。この点、Smith (1995) は業績評価による固定化 (ossification) としてこの種のリスクに言及している。また、De Bruijn (2002) は、業績指標が一度設定されると、既存のサービスの継続的再生産が奨励され、変化に対する要請を無視させてしまう可能性について主張している。組織内外の環境が変化した場合、目標は適切に修正されなければならないし、適切な修正がなされない場合には、組織のパフォーマンスに負の影響をもたらす可能性がある (Melnyk et al., 2014)。そこで、環境変化が生じた場合に目標変更が柔軟になされるかどうかについて、4つの質問項目を設定した（図表4-15）。これらの質問項目に対して「1. 全くそうではない」から「5. 全くそのとおり」の5点で回答を求めた。変

数化にあたっては、これらの平均値を得点化している ($\alpha=.713$)⁴⁷。

図表 4-15 業績指標の機能性

		測定値	平均値	標準偏差
FNCT_1	目標は一定の基準に従って定期的にアップデートされる	1-5	2.88	1.175
FNCT_2	目標設定の際には予見できなかった状況に対して、年間を通じた調整が行われている	1-5	3.15	.982
FNCT_3	組織内において、目標が現実に即しているか、変更すべきかを評価するための、継続的なモニタリングがなされている	1-5	3.14	1.010

出典：筆者作成

②-4. 行政組織のパフォーマンス

業績管理システムを利用することによって様々な成果が組織にもたらされる。財務的成果のみならず非財務的成果をもたらすことは、多くの量的研究においても示されているところであるが (Davis and Albright, 2004; Ittner and Larcker, 2001 など)、行政組織においては、その成果を一般的なパフォーマンス指標である売上高や利益指標などの財務的成果を用いて測定することはできない。それゆえ、多くのパブリック・セクターを対象とした研究においては、パブリック・セクターのパフォーマンスを測定するために適しているとされる Van de Ven and Ferry (1980) の項目に依拠し、①生産性、②業務の質や正確性、③革新的な新事業の企画数の増加、④業務に対する満足度・評判の高まり、⑤目標の達成度、⑥業務の効率性、⑦業務に対する職員の士気向上の7つの項目を用いて測定を行っている。しかし、第2章でも指摘したように、Van de Ven and Ferry (1980) の提示したモデルはアウトプットの測定に重きが置かれており、行政経営において重視されるアウトカムに関する測定がなされない恐れがある。そこで、本研究では、これに業績管理システムを利用することによってもたらされる成果として Hall (2008) など主要な業績管理システム研究で測定されている予算調整、コスト意識や、住民の満足などの要素を加えて測定を行っている。また、近年業績管

⁴⁷ 業績指標の機能性の変数化にあたっては、4つの質問項目を用いて測定を行ったが、そのうち「期中の目標変更は許容されない(逆転尺度)」を含めた場合、クロンバックの α が.596となり尺度の信頼性が低くなったため、当該項目を除いて変数化を行っている。

理システムによりもたらされる成果は必ずしもポジティブなものばかりでなく、組織の目標が多様であるパブリック・セクターは、とりわけネガティブな成果が強調される可能性が指摘されていることから、Cuganesan et al. (2014) が示したパブリック・セクターにおける業績管理システムリスクとして、業績管理システムの利用によりもたらされる 7 つのネガティブな成果についても測定を行った。本研究では、これら 20 の質問項目を用いて行政組織のパフォーマンスについての探索的因子分析を実施し（主因子法、プロマックス回転）、行政組織のパフォーマンスを構成する要素を特定した。その結果、図表 4-16 に示すとおり、行政組織のパフォーマンスは、4 つの因子から構成されることが明らかとなった。第 1 因子は、業務の質、効率性、住民の満足度の向上など業務活動の成果を表していることから「業務成果」($\alpha=.826$)、第 2 因子は、コスト意識やモチベーションなど、職員の行動面への影響に関する項目が高い因子負荷量を示していることから「行動成果」⁴⁸ ($\alpha=.806$)、第 3 因子は、業績指標が活用されていないことや、住民や議会への説明に役立っていないなど、業績管理システムの有用性の喪失にかかわる項目が高い因子負荷量を示していることから「有用性喪失」($\alpha=.707$)、第 4 因子は、組織の柔軟性の障害や組織内の軋轢など、組織内のコミュニケーションの障害に関わる項目が高い因子負荷量を示していることから「副作用」と名付けた ($\alpha=.704$)。なお、それぞれの項目の変数化にあたっては、.35 以上の因子負荷量を示した質問項目の平均値を得点化している。

②-5. コントロール変数

分析結果をコントロールするため、行政組織の業績管理に影響を与えることが想定される、環境の不確実性、業務の複雑性、組織規模として職員数をコントロール変数として設定した。環境の不確実性ならびに業務の複雑性については、Speklé and Verbeeten (2014) や大浦・松尾 (2017) を参照して質問項目を設定し、探索的因子分析を実施した（主因子法、プロマックス回転）⁴⁹。また、因子分析を実施するにあたり、天井効果が確認された

⁴⁸ 第 2 因子を構成する項目のなかには、「革新的な新事業の企画数の増加」のように、行動面の成果とは直接結び付かないように思われるものも含まれているが、これらの項目も行動面の変化に起因して間接的に生ずる成果であると考え、第 2 因子を「行動成果」と名付けている。

⁴⁹ Speklé and Verbeeten (2014) では業務環境の不確実性、業務の複雑性のいずれも、それぞれの質問項目について因子分析を実施せず、単純平均により変数化を行っているが、本研究において同様の操作を行った結果クロンバックの α の値が低くなってしまったため、より精緻な分析のために因子分析を実施している。

項目、ならびに、いずれの因子に対しても .35 を下回る因子負荷量しか示さなかった項目を削除している。

図表 4-16 行政組織のパフォーマンスの基本統計量と探索的因子分析の結果

	測定値	平均値	標準偏差	第1因子	第2因子	第3因子	第4因子	
				業務成果 ($\alpha = .826$)	行動成果 ($\alpha = .806$)	有用性喪失 ($\alpha = .707$)	副作用 ($\alpha = .704$)	
EFT_2 業務の質あるいは正確性	1-5	3.41	.683	.861	-.149	.036	-.008	
EFT_5 事業や部門目標に対する達成度の向上	1-5	3.65	.694	.755	-.005	-.008	.008	
EFT_4 業務の効率性の改善	1-5	3.47	.749	.611	.203	.105	.017	
EFT_1 業務の量（生産量）・サービスの提供量の増加	1-5	3.18	.685	.537	.063	.063	-.034	
EFT_12 アウトプット・アウトカムの測定のための情報収集や記録方法の改善	1-5	3.23	.732	.421	.222	-.039	-.015	
EFT_6 住民や利用者の満足度・評判の高まり	1-5	3.21	.751	.398	.174	-.116	.065	
EFT_8 他部門との予算や計画の調整	1-5	3.25	.831	-.116	.805	.028	-.067	
EFT_13 他部門の職員との情報交換	1-5	3.17	.778	-.033	.679	-.021	.068	
EFT_11 目標、政策、作業スケジュールの決定までの期間短縮	1-5	3.01	.750	.004	.574	-.053	-.040	
EFT_9 コスト削減意識の向上	1-5	3.38	.764	.160	.570	.014	.015	
EFT_7 業務に対する職員の士気向上	1-5	3.18	.713	.213	.432	-.147	.011	
EFT_3 革新的な新事業の企画数の増加	1-5	2.88	.727	.228	.428	.085	-.011	
EFT_15 業績指標や関連する情報が十分に活用されていない	1-5	2.91	.891	.082	-.048	.816	-.070	
EFT_16 業績指標と組織のゴールが結びついていない	1-5	2.69	.889	-.027	-.016	.753	-.025	
EFT_14 業績指標は外部（住民や議会）に対する説明や報告のために役立っていない	1-5	2.45	.887	-.275	.165	.485	.117	
EFT_18 業績指標が、業務の成果や業務量を反映するように設計されていない	1-5	2.80	.862	.154	-.050	.400	.127	
EFT_17 業績指標の測定や評価によって、組織内に軋轢や過剰な競争が生じている	1-5	1.99	.698	-.004	.039	-.021	.789	
EFT_19 業績指標の測定や評価が、組織の柔軟性の低下や変革の障害を招いている	1-5	2.29	.752	-.010	-.082	.089	.662	
固有値				6.068	1.858	1.260	1.008	
因子間相関				第1因子	—			
				第2因子	.670	—		
				第3因子	-.562	-.545	—	
				第4因子	-.240	-.111	.427	—

出典：筆者作成

その結果、業務環境の不確実性の第1因子は、業務の将来予測可能性に関する不確実性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「業務の予測可能性」($\alpha = .666$)、第2因子は

図表 4-17 コントロール変数に関する基本統計量と探索的因子分析の結果

質問項目		測定値	平均値	標準偏差	第1因子 業務の 予測可能 性 ($\alpha=.666$)	第2因子 事業設計 の 困難性 ($\alpha=.776$)
業務環境の不確実性						
ENVDYN_1	日々の業務において予測困難な事象が発生する可能性が高い	1-5	3.11	.888	.767	-.130
ENVDYN_2	いつ新たなプロジェクトが発足するか予測することは困難である	1-5	3.11	.965	.702	-.001
ENVDYN_4	翌年度の必要予算額を正確に見積もることは困難である	1-5	2.76	.945	.410	.238
ENVDYN_3	目標を達成できるかどうかは、外部環境にかなり左右される	1-5	3.28	.779	.382	.108
ENVDYN_6	業務（事業）を設計する際に、ニーズを予測することは困難である	1-5	2.72	.739	-.058	.797
ENVDYN_7	業務（事業）を設計する際に、効果を予測することは困難である	1-5	2.84	.804	.069	.794
固有値					2.376	1.343
因子間相関					第1因子	—
					第2因子	.311
業務の複雑性						
					第1因子 業務プロ セス の明瞭性 ($\alpha=.790$)	第2因子 成果の 測定可能 性 ($\alpha=.714$)
ENVHOST_2	業務を遂行するための、適切かつ効率的なプロセスが存在する	1-5	3.02	.930	.794	.010
ENVHOST_1	業務遂行の差異に参照すべき標準的な手順が存在する	1-5	2.93	1.067	.757	-.019
ENVHOST_4	業務遂行の手順は、部門内ではっきりと共有されている	1-5	3.26	.902	.673	.071
ENVHOST_3	業務を行う手順は、法律、条例、規則などに定められている	1-5	3.21	.982	.534	-.001
ENVHOST_6	自部門が達成すべき事柄を、定量的に把握することができる	1-5	2.88	.937	-.060	.977
ENVHOST_5	各業務の成果は、単一の定量的な指標で把握することができる	1-5	2.53	.956	.027	.656
ENVHOST_7	現在の成果指標は、自部門が達成すべき事柄を的確に表している	1-5	3.23	.781	.189	.362
固有値					3.104	1.281
因子間相関					第1因子	—
					第2因子	.447

注 1) ENVDYN_1~ENVDYN_7 は、業務環境の不確実性について質問し、5点尺度（「1 まったくそうではない」-「5 まったくそのとおり」）で測定した。なお、ENVDYN_5 は、どちらの因子にも.35を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除去している。

注 2) ENVHOST_1~ENVHOST_10 は、業務の複雑性について質問し、5点尺度（「1 まったくそうではない」-「5 まったくそのとおり」）で測定した。なお、ENVHOST_9 は天井効果が確認されたため、ENVHOST_8 および ENVHOST_10 はどちらの因子に対しても.35を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除外している。

出典：筆者作成

事業設計に関わるニーズや効果の予測困難性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「事業設計の困難性」($\alpha=.776$)と名付けた(図表4-17上段)。なお、第1因子である「業務の予測可能性」のクロンバックの α は一般的な基準である.70を下回ってはいるものの、概ね.70に近似しているため、信頼性に大きな問題はないと判断した。つづいて、業務の複雑性の第1因子は、業務手続きやプロセスがマニュアルや法規等によって、明確になっているかどうかを示す項目に高い因子負荷量を示したため「業務プロセスの明瞭性」($\alpha=.790$)、第2因子は、自部門の成果の測定可能性に関わる項目に高い因子負荷量を示したため「成果の測定可能性」($\alpha=.714$)と名付けた(図表4-17下段)。なお、それぞれの項目の変数化にあたっては、.35以上の因子負荷量を示した質問項目の平均値を得点化している。さいごに、組織の規模をコントロールするために、職員数を対数変換した値を分析に用いている。

図表4-18 変数間の相関係数

変数	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
(1)TSK_PERF	1										
(2)BEH_PERF	.661**	1									
(3)RER_NPERF	-.446**	-.446**	1								
(4)SIDE_NPERF	-.218*	-.157**	.393**	1							
(5)RELIA	.419**	.408**	-.342**	-.125*	1						
(6)LEGIT	.419**	.342**	-.289**	-.282**	.263**	1					
(7)FNCT	.415*	.377**	-.397**	-.075	.304**	.284*	1				
(8)PREDICT	-.084	-.029	.112*	.023	-.165**	-.081	-.112*	1			
(9)DIFFICULT	-.126*	-.144**	.118*	.127*	-.166**	-.118*	-.120*	.292**	1		
(10)CLARITY	.179**	.257**	-.216**	-.035	.283**	.155**	.293**	-.282**	-.191**	1	
(11)MEASURABLE	.350**	.309**	-.250**	-.069	.333*	.199**	.244**	-.237**	-.177**	.400**	1

注1) ピアソン (Pearson) の相関係数

注2) TSK_PERF: 業務成果, BEH_PERF: 行動成果, RER_NPERF: 有用性喪失, SIDE_NPERF: 副作用, RELIA: 業績指標の信頼性, LEGIT: 業績指標の正当性, FNCT: 業績指標の機能性, PREDICT: 業務環境の予測可能性, DIFFICULT: 事業設計の困難性, CLARITY: 業務プロセスの明瞭性, MEASURABLE: 成果の測定可能性

注3) ** $p<.01$, * $p<.05$ (両側)

出典: 筆者作成

(4) 分析結果

以上の変数に基づいて、行政組織のパフォーマンスを従属変数、①信頼性、②正当性、③機能性という業績指標の質を構成する3つの概念を独立変数とする重回帰分析を実施した

50。なお、コントロール変数として、環境の不確実性、業務の複雑性、規模（職員数）を設定している。また変数間の相関係数（図表4-18）および重回帰分析の結果（図表4-19）は以下のとおりである。

図表4-19 重回帰分析の結果

	業務成果			行動成果			有用性喪失			副作用		
	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値
(定数項)	.960		3.007***	.729		2.110**	5.299		12.476***	3.328		7.253***
業績指標の信頼性	.217	.228	4.504***	.243	.246	4.617***	-.209	-.178	-3.235***	-.045	-.040	-.658
業績指標の正当性	.203	.262	5.405***	.159	.193	3.792***	-.123	-.130	-2.464**	-.239	-.257	-4.444***
業績指標の機能性	.150	.242	4.857***	.127	.201	3.822***	-.197	-.260	-4.809***	.015	.020	.340
業務の予測困難性	.032	.038	.775	.088	.103	2.009**	.016	.015	.289	-.036	-.037	-.626
事業設計の困難性	-.016	-.021	-.432	-.041	-.053	-1.055	.017	.018	.347	.095	.105	1.835*
業務プロセス明瞭性	-.045	-.065	-1.253	.049	.069	1.259	-.019	-.022	-.393	.031	.038	.605
成果の測定可能性	.143	.195	3.749***	.096	.129	2.343**	-.088	-.098	-1.738*	-.013	-.015	-.238
規模（職員数）	.030	.047	1.010	.016	.024	.494	-.103	-.130	-2.607*	-.063	-.081	-1.476
R ²	.368			.306			.261			.097		
Adj. R ²	.352			.288			.241			.074		
F 値	22.500***			16.881***			13.531***			4.154***		

注1) 最小二乗法 (ordinary least squares; OLS) に基づく推定。

注2) B: 非標準偏帰係数, β : 標準偏帰係数, R²: 決定係数, Adj. R²: 修正済み決定係数。

注3) *** p < .01, ** p < .05, * p < .10 (両側)。

出典: 筆者作成

分析の結果、業績指標の質を構成する変数（業績指標の信頼性、業績指標の正当性、業績指標の機能性）のいずれも、行政組織のパフォーマンスにポジティブな影響を及ぼすことが明らかとなった。まず、業績指標の信頼性、業績指標の正当性、業績指標の機能性は、生産性や作業効率などの業務成果を高める（業績指標の信頼性: B= .217, β = .228, t= 4.504; 業績指標の正当性: B= .203, β = .262, t= 5.405; 業績指標の機能性: B= .150, β = .242, t= 4.857) だけでなく、職員の士気向上や他部署との積極的な情報交換といった行動成果も高めている（業績指標の信頼性: B= .243, β = .246, t= 4.617; 業績指標の正当性: B= .159, β = .193, t= 3.792; 業績指標の機能性: B= .127, β = .201, t= 3.822) ことが確認された。このことは、Bouckaert (1993) や van Dooren et al. (2015) が指摘するように、行政組織における業績管理システムを設計・利用するうえで、業績指標の質を高めることは重要であり、とりわけ、業績指標の信頼性、正当性、機能性を高めることが行政組織のパフォーマンスを高めることを示唆している。す

50 投入した独立変数の VIF (variance of inflation) を確認したが、最大値は 1.325 であり、多重共線性の問題は生じていないと考えられる。

なわち、行政組織の業績管理システムの設計・利用にあたっては、業績指標が外的影響によって歪められることの無いように設計するとともに、状況に変化が生じた場合には、すみやかに現実に即した目標の修正を行うような仕組みを構築することが求められる。くわえて、業績指標の設計・利用の各プロセスには、マネジャーのみならず、マネジャー以外の職員も参加させることで、業務成果および行動成果を高めることが可能となる。Groen et al. (2017) は、現場の従業員が業績指標の設定や運用に関与することが、従業員のジョブパフォーマンスを高めることを明らかにしているが、本研究の成果は彼らの研究結果と整合するものであるといえよう。また、業績指標の質に関する各変数と業務成果および行動成果との関係性には、成果の測定可能性が影響を及ぼしている。すなわち、各部門やプロジェクトの成果を量的に測定することが容易である業務やプロジェクトである場合には、業績指標の質に十分配慮する必要があることを示唆している。

これら業績指標の質に関する各変数はポジティブな成果を高めるだけでなく、ネガティブな成果を抑制する可能性も示している。すなわち、業績指標の信頼性、業績指標の正当性、業績指標の機能性は、業績指標が活用されない、業績指標が組織のゴールと結びつかないなどの業績管理システムの有用性喪失（業績指標の信頼性: $B = -.209$, $\beta = -.178$, $t = -3.235$; 業績指標の正当性: $B = -.123$, $\beta = -.130$, $t = -2.464$; 業績指標の機能性: $B = -.197$, $\beta = -.260$, $t = -4.809$) という業績管理システムの利用によるネガティブな成果を抑制し、くわえて業績指標の正当性、すなわち業績指標の設定・利用への職員の参加は、組織内での過剰な競争や軋轢組織の柔軟性の低下という業績管理システム利用の副作用を抑制する ($B = -.239$, $\beta = -.257$, $t = -4.444$) ことが明らかとなった。Cuganesan et al. (2014) は行政組織における業績管理システムの利用はポジティブな成果のみならず、ネガティブな成果をもたらす可能性について言及しているものの、このネガティブな成果をいかに抑制するかについて具体的な手段を提示しているわけではない。この点、業績指標の信頼性、正当性、機能性という業績指標の質を高めることを通じて、ネガティブな成果を抑制しうる可能性が示されたといえよう。

行政組織においては、業績指標が一度設定されると、経年比較のため、他団体との比較のためなどを理由として指標の見直しがなされないことが多いとされる。比較可能性の確保は行政の説明責任を果たすうえでももちろん重要であるが、それを重視するあまり業績指標の質を高めることを疎かにすることは、行政組織のパフォーマンスを下げることにもつながりかねない。したがって、業績指標の質が確保されるよう、業績指標の定期的な検証や見直しが図られる必要があるだろう。その際に、業績指標の信頼性、正当性、機能性という観点か

ら見直しを図ることで、行政組織のパフォーマンスの向上につながる業績管理システムの構築が可能となろう

4-3. 業績管理システムに関する経験学習能力と行政組織のパフォーマンス

(1) 業績管理システムと管理会計能力

前述のように、業績管理システムは多くの行政組織においてすでに導入がなされているものの、近年ではその中止や廃止を検討する組織も少なくない。また、事業やプロジェクトに関する業績指標の測定結果がマネジメントに活用されていない組織や、目標値の修正や改善が行われず、業績管理システムが形骸化しているとの指摘もなされている。多くの組織へと業績管理システムの導入がなされているにもかかわらず、それが活用されないのはなぜなのだろうか。既往の研究においては、その要因について、業績管理システムの利用方法の違いや、行政組織内外の環境要因によって説明を試みてきた (Speklé and Verbeeten, 2014; 目時・妹尾, 2012 など)。たとえば、利用方法の違いに着目した目時・妹尾 (2012) は、わが国行政組織を対象として実施した 264 の質問票調査に基づくデータを用いて、業績管理情報の診断的利用とインタラクティブな利用という2つの利用方法と、それらが行政経営にもたらす効果の関係について分析している。その結果、業績管理情報を診断的に利用する場合は住民ニーズへの対応の改善に、インタラクティブに活用する場合は財務的効果、住民ニーズへの対応の改善、行政改革担当者の心理的エンパワメントのすべてに対してポジティブな効果があることを明らかにしている。また、行政組織の環境要因に注目した Speklé and Verbeeten (2014) は、オランダのパブリック・セクターを対象として実施した質問票調査に基づく 101 のデータを用いて、業績管理システムの特徴と組織のパフォーマンスの関係性について研究を行っている。その結果、目標の明確性、成果の測定可能性、タスク達成のための知識の3つの概念で測定される *Contractibility* が高いほど、業績管理システムがパフォーマンスにポジティブな影響を与えることを明らかにしている。また、目時 (2018) は、わが国の行政組織を対象として実施した 327 の質問票調査に基づくデータを用いて、業績管理システムにおける業績指標の質 (信頼性、正当性、機能性) が組織のパフォーマンスに与える影響について分析し、業績指標の質の高さが行政組織のポジティブな組織成果 (業務成果、行動成果) を高めるだけでなく、ネガティブな組織成果 (有用性喪失) を抑制することを明らかにしている。しかしながら、これらの研究によっても、“業績管理システムをうまく活用できている組織とそうではない組織の違いは何か” という問いについて、必ずしも十

分に説明できているわけではない。

この点、業績管理システムとパフォーマンスの関係性を説明するうえで、近年、管理会計能力 (management accounting capability) という概念が注目を集めている (澤邊ほか, 2015; 福島, 2015)。管理会計能力とは、管理会計システムを効果的に活用するために組織が有する能力である。当該能力の高低は、管理会計の利用と組織のパフォーマンスの関係性に影響を及ぼすことが明らかにされつつあり (Fukushima and Metoki, 2018; 福島, 2015; 2016)、同様の関係性が行政組織においても確認される可能性がある。本研究では、業績管理システムの活用にあたり、わが国行政組織ははたしてどの程度の管理会計能力を有しているのか、また、当該能力の高さは行政組織における業績管理システムの活用の効果にどのような影響を与えているのかを明らかにすることによって、行政組織における業績管理システムをうまく活用できている組織とそうでない組織の違いの説明を試みる。これを通じて、行政組織の業績管理システムを有効に活用するために求められる能力の一端を明らかにしたい。

(2) 先行研究の整理と仮説構築

① 先行研究の整理

管理会計能力に関する研究は、組織目標達成のために経営資源を効果的に活用する能力である組織能力 (Sanchez and Heene, 1997) の議論に基づいて展開されてきた。既往の研究においては、主に管理会計システムの利用が組織能力を向上させ、結果として組織のパフォーマンスを向上させるという関係性を想定した議論がなされてきたが (Grafton et al., 2010; Henri, 2006)、その関係性を十分に説明しえないことから、管理会計システムを利用するための能力そのものが、組織のパフォーマンスに影響を与えるという想定に基づいた議論もなされるようになってきている (福島, 2015; 2016)。この点、どのような組織能力が管理会計システムの利用と組織のパフォーマンスの関係性に影響を及ぼすのかについては十分に明らかにされてはいないものの (Franco-Santos et al., 2012)、組織能力を構成すると考えられるいくつかの能力を想定した研究が行われている。組織外部に存在する新たな知識・情報の価値を認識し、組織に取り入れることで既存の知識や組織ルーティンを変化させる組織能力である“吸収能力” (Cohen and Levinthal, 1990; Zahra and George, 2002) に注目した福島 (2015; 2016) は、管理会計を利用するための吸収能力が、管理会計システムの利用によりもたらされる効果にポジティブな影響を与えることや (福島, 2015)、非財務情報の利用が利益目標の達成度に与える影響をより高めること (福島, 2016) を明らかにしている。また、組織がと

ってきた行動（経験）の振り返りから得られた教訓を次の行動につなげる組織能力である“経験学習能力”（Huber, 1991; Kolb, 1984）に注目した Kaplan and Norton（1996）は、管理会計システムの一つである BSC は、試行錯誤による経験学習を通じて徐々に効果的な運用が可能となることを示しており、経験学習能力が BSC の効果を高めると主張している。また、福島（2016）においても、経験学習能力が、業績と報酬のリンクの程度が利益目標や事業業績目標の達成度に与える影響をより高めることを明らかにしている。

また、行政組織においては、マネジメントのために用いるパフォーマンス情報が存在していても、それが利用されないという問題が指摘されているが（van Dooren et al., 2015）、その理由として、低い情報の質、心理的要因、文化的要因などが指摘されているものの、当該情報を利用するための組織能力については、これまでのところほとんど注目されていない。

② 仮説構築

先行研究においては、吸収能力、経験学習能力に焦点を当てた研究がみられる。公会計情報の活用効果について分析を行った Kober et al.（2010）は、発生主義に基づく財務報告のための導入経験を通じて、コスト意識が醸成されるなどのポジティブな影響があることも明らかにしており、業績管理システムについても、経験学習能力がその利用の効果を高める可能性が推察される。また、業績管理システムである BSC においても、BSC 実施に関する段階的な経験を経ることで円滑な運用が可能になるとともに、ダブルループの学習（Argyris, 1991）構造が内在されることで、BSC によりもたらされる効果も高まることが想定されている。したがって、本研究においても、業績管理システムの効果的活用のためには、経験学習能力に注目する必要があると考える。

また、本研究では2段階の分析を行う。まず、民間企業との比較において、行政組織の経験学習能力の構築の程度について明らかにする。経験学習能力とは、組織がとってきた行動（経験）について組織的に振り返り（省察し）、そこから次につながる教訓を引き出し、その教訓を次の行動に結びつける（松尾, 2011; Huber, 1991; Kolb, 1984）ための能力であるとされるが、行政組織においては、van Dooren et al.（2015）も強調するように、パフォーマンス情報が存在しているにもかかわらず、それが活用されていない。それゆえ、以下の関係性が想定される。

H₁: 行政組織における経験学習能力は、民間企業における構築の程度に比べて低い（－）

また、Kaplan and Norton (1996) が主張するように、管理会計システムの一つである BSC は、段階的な経験を経ることで円滑な運用が可能になるとともに、ダブルループの学習 (Argyris, 1991) 構造を内在し、BSC によりもたらされる効果も高まることが想定されている。また、福島 (2016) では、経験学習能力は業績管理システムの利用によりもたらされる効果を部分的に高めることを明らかにしている。したがって、行政組織においても、高い経験学習能力を有する組織は、業績管理システムの利用によりもたらされる効果が高くなることが予想される。また、Behn (2003) は、環境が不安定な状況下においては、業績管理がマネジャーに環境の変化を知覚させ、経験からの学習を可能にさせるとして、経験学習が業績管理の効果を高める可能性を指摘している。それゆえ、以下の仮説が導出される。

H₂: 経験学習能力は、行政組織における業績管理システムの活用効果を高める (+)

業績管理システムの利用方法として、既往の議論の多くは Simons (1995) のマネジメント・コントロール・システムのフレームワークにおける診断型コントロール (diagnostic control: DC) とインタラクティブ・コントロール (interactive control: IC) の2つの利用方法を想定し、それが組織のパフォーマンスに与える影響について分析を行ってきた (Hall, 2008, Henri, 2006 など)。また、業績管理システムの利用は、組織のパフォーマンスにポジティブな影響を与えるものの、この2つのコントロールモードの使い分けによって、組織のパフォーマンスに与える影響やその利用による効果が異なることが明らかにされてきた (Bedford, 2015; Su et al., 2015; など)。この点、高い経験学習能力は、2つのコントロールモードがパフォーマンスに与える影響をさらに高めることが予想される。それゆえ、以下の2つの仮説が導出される。

H₃: 経験学習能力は診断型コントロールによる業績管理システムの活用効果をさらに高める (+)

H₄: 経験学習能力はインタラクティブ・コントロールによる業績管理システムの活用効果をさらに高める (+)

(3) データと変数設定

① 分析に用いるデータ

分析のためのデータは、2016年度にわが国地方行政組織全791の市（政令指定都市、中核市、特例市、その他の市）と、中央大学福島一矩准教授が実施したわが国証券市場に上場の製造業（証券コード協議会による業種コードが3050から3800に該当する企業）1,524社を対象として実施した郵送質問票調査により収集したデータを利用する。送付先は、いずれも主要事業部門のマネジメントや経営管理に携わっていると予想される責任者を特定し、質問票に依頼状、返信用封筒（切手不要）を添えて送付した⁵¹。質問票の回答に対するインセンティブを考慮し、希望者には分析結果の報告書を送付することを明記した。また、回収率の向上のため、回収期限前に督促状を送付した。さらに、回収期限後に追加調査のための質問票を依頼状、返信用封筒（切手不要）を添えて送付した。追加調査を含めた最終回答組織数は、行政組織は339団体（回収率42.9%）、民間企業は236社（回収率15.5%）であった。分析に際しては、回答に不備があり分析には不適と判断される企業の回答を除いたデータを使用している。有効回答は、行政組織が327団体（有効回答率41.3%）、民間企業が235社（有効回答率15.4%）であった。回答組織の詳細は図表4-20、図表4-21のとおりである。

分析に用いる行政組織327団体のデータ、民間企業235社に関して適合度検定を行った⁵²。その結果、行政組織のデータは団体区分分布と、民間企業のデータは東証一部上場製造業の業種分布と適合していることを確認した（行政組織： $\chi^2=7.770$, $df=3$, $p=.051$ ；民間企業：企業 $\chi^2=11.313$, $df=15$, $p=.730$ ）。また、分析対象組織と非分析対象組織の規模（行政組織：職員数、民間企業：連結従業員数）の差の検定を実施したが、両者の規模に有意な差は確認されなかった。以上の結果から、本研究の分析に用いるデータに重大な非回答バイアスはないと考えられる。なお、民間企業に関するデータは H_1 の検証のためにのみに用いている点に注意されたい。

② 変数の測定と操作化

分析に用いる変数である経験学習能力、業績管理システムの利用による効果、業績管理シ

⁵¹ 行政組織に対する質問票は、行政組織の経営管理に携わる部署（行政経営課、行政管理課など）の責任者を特定して送付している。民間企業に対する質問票は、主要事業部門の責任者である事業本部長や事業部長など、主要事業部門の責任者が特定できない場合には、経営管理に携わる部署（経営管理部、経理部など）の責任者を特定して送付している。

⁵² 民間企業に対する適合度検定は、質問票で企業名の記載がなかった回答企業1社を除く234社のデータについて分析している。

システムの利用方法，ならびにコントロール変数として環境の不確実性，業務の複雑性，企業規模について，先行研究に基づいて変数を測定し，操作化を行った。

図表 4-20 分析に用いる回答（行政組織）

団体区分	送付数	有効回答数	(率)
政令指定都市	20	14	70.0%
中核市	48	20	41.7%
特例市	36	8	22.2%
その他の市	687	285	41.5%
合計	791	327	41.3%

出典：筆者作成

図表 4-21 分析に用いる回答（民間企業）

業種	送付数	有効回答数	(率)
3050 食料品	134	19	14.2%
3100 繊維製品	55	7	12.7%
3150 パルプ・紙	26	4	15.4%
3200 化学	215	32	14.9%
3250 医薬品	65	4	6.2%
3300 石油・石炭製品	13	1	7.7%
3350 ゴム製品	19	4	21.1%
3400 ガラス・土石製品	61	8	13.1%
3450 鉄鋼	48	8	16.7%
3500 非鉄金属	35	5	14.3%
3550 金属製品	91	15	16.5%
3600 機械	234	49	20.9%
3650 電気機器	266	39	14.7%
3700 輸送用機器	99	17	16.5%
3750 精密機器	51	5	9.8%
3800 その他製品	112	17	15.2%
不明	—	1	—
合計	1524	235	15.4%

出典：筆者作成

②-1. 経験学習能力

経験学習能力は，組織がとってきた行動（経験）について組織的に振り返り，次につながる教訓を引き出し，その教訓を次の行動に結び付けるという経験学習のプロセス（松尾，2011; Kolb, 1984）において，振り返りと教訓の引き出しが重要であると指摘されていることから，組織レベルでの経験学習に関する議論（松尾，2011; Huber, 1991）を参照して設定

された、業績管理に関する経験学習能力の質問項目にしたがって測定を行った（図表 4-22）。

図表 4-22 業績管理に関する経験学習能力に関する質問項目と基本統計量

質問項目	行政組織				民間企業組織			
	理論値	測定値	平均値	標準偏差	理論値	測定値	平均値	標準偏差
ELC_1 目標とした業績指標の種類・数	1-5	1-5	3.26	.930	1-5	1-5	3.72	.785
ELC_2 業績目標の水準	1-5	1-5	3.32	.900	1-5	1-5	3.88	.741
ELC_3 事業戦略と業績目標の関係性	1-5	1-5	3.15	.910	1-5	1-5	3.79	.739
ELC_4 業績指標間の関係性	1-5	1-5	2.98	.860	1-5	1-5	3.39	.780
ELC_5 アクションプラン	1-5	1-5	3.20	.898	1-5	2-5	3.91	.782
ELC_6 業績管理の仕組みの活用方法	1-5	1-5	3.07	.849	1-5	1-5	3.39	.743
ELC_7 業績管理の仕組み自体	1-5	1-5	3.01	.857	1-5	1-5	3.28	.829

注 1) ELC_1 ~ ELC_7 は、各項目に関して業績管理を踏まえた検証・見直しがどの程度行われているのかについて質問し、5点尺度（「1 まったくそうではない」 - 「5 まったくそのとおり」）で測定した。

注 2) 民間企業を対象とした調査では、検証と見直しを個別に質問しているため、ここでは両質問の平均値を用いて測定値としている。

出典：筆者作成

図表 4-23 経験学習能力に関する探索的因子分析の結果

経験学習能力	第 1 因子	第 2 因子
	業績指標に関する 検証・見直し ($\alpha = .917$)	PMS の活用方法に 関する検証・見直し ($\alpha = .840$)
EL_2 業績目標の水準	.955	-.085
EL_1 目標とした業績指標の種類・数	.905	-.047
EL_3 事業戦略と業績目標の関係性	.796	.128
EL_4 業績指標間の関係性	.600	.264
EL_6 業績管理の仕組みの活用方法	-.070	.942
EL_7 業績管理の仕組み自体	.030	.858
EL_5 アクションプラン	.108	.569
固有値	4.475	1.038
因子間相関	第 1 因子	—
	第 2 因子	0.641

出典：筆者作成

また、 $H_2 \sim H_4$ の分析にあたっては、これらの 7 つの質問項目について探索的因子分析を実施した（図表 4-23）。その結果、第 1 因子は業績指標の種類や数、ならびに業績指標間

の関係性など、業績指標そのものについての検証・見直しを示していることから「業績指標に関する検証・見直し」($\alpha = .917$)、また、第2因子は業績指標を利用した業績管理の仕組みや利用方法、さらには改善のためのアクションプランについての検証・見直しを示していることから「業績管理システムの活用方法に関する検証・見直し」($\alpha = .840$)と名付けた。変数の操作化にあたっては、各因子に.35以上の因子負荷量を示した項目の平均値を得点化した。

②-2. 業績管理システムの利用による効果

業績管理システムを利用することによって、様々な効果が組織にもたらされる。財務的成果のみならず非財務的成果をもたらすことは、多くの定量研究においても示されているところであるが (Banker et al., 2000; Davis and Albright, 2004; Ittner and Larcker, 1998; など)、行政組織においては、その成果を一般的なパフォーマンス指標である売上高や利益指標などの財務的成果を用いて測定することはできない。それゆえ、多くのパブリック・セクターを対象とした研究においては、パブリック・セクターのパフォーマンスを測定するために適しているとされる Van de Ven and Ferry (1980) の項目に依拠し、①生産性、②業務の質や正確性、③革新的な新事業の企画数の増加、④業務に対する満足度・評判の高まり、⑤目標の達成度、⑥業務の効率性、⑦業務に対する職員の士気向上の7つの項目を用いて測定を行っている。

本研究では、これに業績管理システムを利用することによってもたらされる効果として Hall (2008) など主要な業績管理システム研究で測定されている予算調整やコスト意識など6つの項目を加えている。また、近年業績管理システムによりもたらされる効果は必ずしもポジティブなものばかりでなく、組織の目標が多様であるパブリック・セクターは、とりわけネガティブな効果が強調される可能性が指摘されていることから、Cuganesan et al. (2014) が示したパブリック・セクターにおける業績管理システムリスクとして、業績管理システムの利用によりもたらされる7つのネガティブな効果についても測定を行った (図表4-24)。

本研究では、これらの業績管理システムの利用によるポジティブ・ネガティブな効果に関する20の質問項目を用いて探索的因子分析を実施し (主因子法, プロマックス回転)、行政組織のパフォーマンスを構成する要素を特定した。その結果、業績管理システムの利用による効果は、4つの因子から構成されることが明らかとなった。第1因子は、業務の質や効率性や住民の満足度の向上など業務活動の成果を表していることから「業務成果」、第2因子

図表 4-24 業績管理システムの利用による効果の基本統計量と探索的因子分析の結果

PMSの利用による効果	測定値	平均値	標準偏差	第1因子	第2因子	第3因子	第4因子
				業務成果 (α = .826)	行動成果 (α = .806)	有用性喪失 (α = .707)	副作用 (α = .704)
EFT_2 業務の質あるいは正確性	1-5	3.41	0.683	0.861	-0.149	0.036	-0.008
EFT_5 事業や部門目標に対する達成度の向上	1-5	3.65	0.694	0.755	-0.005	-0.008	0.008
EFT_4 業務の効率性の改善	1-5	3.47	0.749	0.611	0.203	0.105	0.017
EFT_1 業務の量（生産量）・サービスの アウトプット・アウトカムの測定	1-5	3.18	0.685	0.537	0.063	0.063	-0.034
EFT_12 のための情報収集や記録方法の改 善	1-5	3.23	0.732	0.421	0.222	-0.039	-0.015
EFT_6 住民や利用者の満足度・評判の高	1-5	3.21	0.751	0.398	0.174	-0.116	0.065
EFT_8 他部門との予算や計画の調整	1-5	3.25	0.831	-0.116	0.805	0.028	-0.067
EFT_13 他部門の職員との情報交換	1-5	3.17	0.778	-0.033	0.679	-0.021	0.068
EFT_11 目標、政策、作業スケジュールの 決定までの期間短縮	1-5	3.01	0.750	0.004	0.574	-0.053	-0.040
EFT_9 コスト削減意識の向上	1-5	3.38	0.764	0.160	0.570	0.014	0.015
EFT_7 業務に対する職員の士気向上	1-5	3.18	0.713	0.213	0.432	-0.147	0.011
EFT_3 革新的な新事業の企画数の増加	1-5	2.88	0.727	0.228	0.428	0.085	-0.011
EFT_15 業績指標や関連する情報が十分に 活用されていない	1-5	2.91	0.891	0.082	-0.048	0.816	-0.070
EFT_16 業績指標と組織のゴールが結びつ 業績指標は外部（住民や議会）に	1-5	2.69	0.889	-0.027	-0.016	0.753	-0.025
EFT_14 対する説明や報告のために役立っ ていない	1-5	2.45	0.887	-0.275	0.165	0.485	0.117
EFT_18 業績指標が、業務の成果や業務量 を反映するように設計されていない	1-5	2.80	0.862	0.154	-0.050	0.400	0.127
EFT_17 組織内に軋轢や過剰な競争が生じ ている	1-5	1.99	0.698	-0.004	0.039	-0.021	0.789
EFT_19 柔軟性の低下や変革の阻害を招い ている	1-5	2.29	0.752	-0.010	-0.082	0.089	0.662
固有値				6.068	1.858	1.260	1.008
因子間相関				第1因子	—		
				第2因子	0.670	—	
				第3因子	-0.562	-0.545	—
				第4因子	-0.240	-0.111	0.427

出典：筆者作成

は、コスト意識やモチベーションなど、職員の行動面への影響に関する項目が高い因子負荷量を示していることから「行動成果」、第3因子は、業績指標の活用されていないことや、住民や議会への説明に役立っていないなど、業績管理システムの有用性の喪失にかかわる項目が高い因子負荷量を示していることから「有用性喪失」、第4因子は、組織の柔軟性の阻害や組織内の軋轢など、組織内のコミュニケーションの阻害に関わる項目が高い因子負荷量を示していることから「副作用」と名付けた。

②-3. 業績管理システムの利用方法

業績管理システムは、その利用方法によってもたらされる効果が異なることが経験的に明らかにされているが、先行研究では、Simons (1995) によるマネジメント・コントロールのフレームワークにおいて想定される診断型コントロールとインタラクティブ・コントロールの2つのコントロールモードに依拠した研究が多い (Martyn et al., 2016)。そこで、本研究においても、Simons (1995) のフレームワークを実証した Widener (2007) の測定方法に従って11の質問項目を設定し、探索的因子分析を実施した(主因子法、プロマックス回転)。その結果、図表4-25に示すとおり、第1因子はSimons (1995) におけるインタラクティブ・コントロールに該当する項目に高い因子負荷量を示したことから「インタラクティブ・コントロール利用(IC利用) ($\alpha = .883$)」、第2因子は同じくSimons (1995) における診断型利用に該当する項目に高い因子負荷量を示したことから「診断型利用(DC利用) ($\alpha = .796$)」と名付けた。

②-4. コントロール変数

分析結果をコントロールするため、行政組織の業績管理に影響を与えることが想定される、環境の不確実性、業務の複雑性、ならびに組織規模として職員数をコントロール変数として設定した(図表4-26)。環境の不確実性ならびに業務の複雑性については、Speklé and Verbeeten (2014) に基づき、それぞれ質問項目を設定し、探索的因子分析を実施した(主因子法、プロマックス回転)⁵³。また、因子分析を実施するにあたり、天

⁵³ Speklé and Verbeeten (2014) では業務環境の不確実性、業務の複雑性のいずれも、それぞれの質問項目について因子分析を実施せず、単純平均により変数化を行っているが、本研究において同様の操作を行った結果、クロンバックの α の値が低くなってしまったため、より精緻な分析のために因子分析を実施している。

図表 4-25 業績管理システムの利用方法に関する基本統計量と探索的因子分析の結果

マネジメント・コントロール	測定値	平均値	標準偏差	第1因子	第2因子
				IC利用 ($\alpha = .883$)	DC利用 ($\alpha = .796$)
MC_9 組織共通の問題への集中	1-5	3.17	0.893	0.929	-0.126
MC_8 組織全体の結束	1-5	3.03	0.906	0.883	-0.097
MC_7 組織における共通の視点の提供	1-5	3.42	0.872	0.736	0.041
MC_5 上司、部下、ならびに同僚間の会議における議論の活	1-5	3.05	0.883	0.621	0.100
MC_11 議論のための共通言語として	1-5	3.04	0.854	0.589	0.020
MC_6 データ、仮説、アクションプランに基づく議論の活性	1-5	2.89	0.878	0.571	0.146
MC_10 重要成功要因や重要業績指標への集中	1-5	3.19	0.922	0.564	0.187
MC_2 活動成果のモニタリング	1-5	3.50	0.963	-0.157	0.907
MC_1 目標の進捗管理	1-5	3.92	0.798	0.015	0.695
MC_4 主要な指標（コストや期間など）のレビュー	1-5	3.39	0.934	0.211	0.549
MC_3 予測と成果の比較	1-5	3.37	0.954	0.256	0.483
固有値				5.370	1.353
因子間相関				第1因子 —	
				第2因子 0.588	—

注) 因子分析の結果は、主因子法、プロマックス回転の結果を示している。

出典：筆者作成

井効果が確認された項目、ならびに、いずれの因子に対しても.35を下回る因子負荷量しか示さなかった項目を削除している。その結果、業務環境の不確実性の第1因子は、業務の将来予測可能性に関する不確実性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「業務の予測可能性」($\alpha = .666$)、第2因子は事業設計に関わるニーズや効果の予測困難性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「事業設計の困難性」($\alpha = .776$)と名付けた。つづいて、業務の複雑性の第1因子は、業務手続きやプロセスがマニュアルや法規等によって、明確になっているかどうかを示す項目に高い因子負荷量を示したため、「業務プロセスの明瞭性」($\alpha = .790$)、第2因子は、自部門の成果の測定可能性に関わる項目に高い因子負荷量を示したため、「成果の測定可能性」($\alpha = .714$)と名付けた。

さいごに、組織の規模をコントロールするために、職員数を対数変換した値を分析に用いている。

図表 4-26 コントロール変数に関する基本統計量と探索的因子分析の結果

質問項目		測定値	平均値	標準偏差	第1因子 業務の予測 可能性 ($\alpha=.666$)	第2因子 事業設計の 困難性 ($\alpha=.776$)
業務環境の不確実性						
ENVDYN_1	日々の業務において予測困難な事象が発生する可能性が高い	1-5	3.11	0.888	0.767	-0.130
ENVDYN_2	いつ新たなプロジェクトが発足するか予測することは困難である	1-5	3.11	0.965	0.702	-0.001
ENVDYN_4	翌年度の必要予算額を正確に見積もることは困難	1-5	2.76	0.945	0.410	0.238
ENVDYN_3	目標を達成できるかどうかは、外部環境にかなり	1-5	3.28	0.779	0.382	0.108
ENVDYN_6	業務（事業）を設計する際に、ニーズを予測する	1-5	2.72	0.739	-0.058	0.797
ENVDYN_7	業務（事業）を設計する際に、効果を予測するこ	1-5	2.84	0.804	0.069	0.794
固有値					2.376	1.343
因子間相関					第1因子 —	第2因子 —
					第2因子 0.311	—
業務の複雑性						
					第1因子 業務プロセ スの明瞭性 ($\alpha=.790$)	第2因子 成果の 測定可能性 ($\alpha=.714$)
ENVHOST_2	業務を遂行するための、適切かつ効率的なプロセ	1-5	3.02	.930	.794	.010
ENVHOST_1	業務遂行の差異に参照すべき標準的な手順が存在	1-5	2.93	1.067	.757	-.019
ENVHOST_4	業務遂行の手順は、部門内ではっきりと共有され	1-5	3.26	.902	.673	.071
ENVHOST_3	業務を行う手順は、法律、条例、規則などに定め	1-5	3.21	.982	.534	-.001
ENVHOST_6	自部門が達成すべき事柄を、定量的に把握するこ	1-5	2.88	.937	-.060	.977
ENVHOST_5	各業務の成果は、単一の定量的な指標で把握する	1-5	2.53	.956	.027	.656
ENVHOST_7	現在の成果指標は、自部門が達成すべき事柄を的	1-5	3.23	.781	.189	.362
固有値					3.104	1.281
因子間相関					第1因子 —	第2因子 —
					第2因子 .447	—

注1) ENVDYN_1~ENVDYN_7は、業務環境の不確実性について質問し、5点尺度（「1 まったくそうではない」－「5 まったくそのとおり」）で測定した。なお、ENVDYN_5は、どちらの因子にも.35を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除去している。

注2) ENVHOST_1~ENVHOST_10は、業務の複雑性について質問し、5点尺度（「1 まったくそうではない」－「5 まったくそのとおり」）で測定した。なお、ENVHOST_9は天井効果が確認されたため、ENVHOST_8およびENVHOST_10はどちらの因子に対しても.35を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除外している。

出典：筆者作成

②-5. 経験学習能力と業績管理システムの利用方法の交互作用

H₃およびH₄についての分析を行うため、経験学習能力に関する2因子(業績指標の検証・見直し、業績管理システムの活用方法の検証・見直し)と業績管理システムの利用方法に関する2因子(IC利用、DC利用)の交互作用項を変数化し、分析に加えている。また、交互作用項については、多重共線性に配慮し、各変数をセンタリングした後に掛け合わせる処理を行っている(Cohen et al., 2003)。

(4) 分析結果

① 行政組織と民間企業の業績管理に関する経験学習能力の差の検定

まず、H₁で示した業績管理を踏まえた各項目に関する検証・見直しの程度が、行政組織と民間企業で異なるのかについて、図表4-22に示した経験学習能力に関する全ての項目に対してt検定を実施した。その結果、民間企業と比べて、行政組織は業績管理に関する経験学習能力のすべての項目について検証・見直しの程度が低いことが確認された(いずれも有意水準 $p < 0.001$)。この分析結果からは、H₁は支持されたといえる。すなわち、行政組織では業績管理を行っているとしても、その検証や見直しが民間企業と比べて十分に行われず、より効果的な業績管理を進めるための振り返りが不足している可能性が推察される。先行研究においては、パブリック・セクターにおける業績管理システムは形骸化している場合が多いことが指摘されているが、この分析結果からも、行政組織においては、民間企業に比べて業績指標の検証や見直しが十分に行われていない傾向がみられ、まさしく形骸化している組織が多いことが確認された。

② 経験学習能力が業績管理システムの利用の効果に与える影響

つづいて、H₂の経験学習能力が業績管理システム利用の効果に与える影響、ならびに、H₃~H₄の経験学習能力と業績管理システムのコントロールモードの交互作用項が業績管理システム利用の効果に与える影響を明らかにするために、業績管理システムの利用によるポジティブな効果として想定される業務成果、行動成果と、ネガティブな効果として想定される有用性喪失と副作用を従属変数として重回帰分析を行った(モデル1)。分析に用いる変数間の相関係数は図表4-27のとおりである。

図表 4-27 分析に用いる変数間の相関係数

変数	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
(1)TSK_PERF	1											
(2)BEH_PERF	.661**	1										
(3)RER_NPERF	-.446**	-.446**	1									
(4)SIDE_NPERF	-.218**	-.157**	.393**	1								
(5)M_ELCAP	.519**	.442**	-.390**	-.142*	1							
(6)H_ELCAP	.523**	.511**	-.411**	-.099	.618**	1						
(7)ICU	.579**	.606**	-.392**	-.060	.465**	.486**	1					
(8)DCU	.528**	.395**	-.365**	-.204**	.432**	.417**	.588**	1				
(9)PREDICT	-.084	-.029	.112*	.023	-.056	.007	-.099	-.046	1			
(10)DIFFICULT	-.126*	-.144**	.118*	.127*	-.094	-.164**	-.153**	-.113*	.292**	1		
(11)CLARITY	.179**	.257**	-.216**	-.035	.243**	.230**	.319**	.218**	-.282**	-.191**	1	
(12)MEASURABLE	.350**	.309**	-.250**	-.069	.278**	.252**	.384**	.358**	-.237**	-.177**	.400**	1

注 1) ピアソン (Pearson) の相関係数

注 2) TSK_PERF: 業務成果, BEH_PERF: 行動成果, RER_NPERF: 有用性喪失, SIDE_NPERF: 副作用, M_ELCAP: 業績指標の検証・見直しに関する経験学習能力, H_ELCAP: 業績指標の活用方法に関する検証・見直しに関する経験学習能力, ICU: 業績指標のインタラクティブ・コントロール利用, DCU: 業績指標の診断型コントロール利用, PREDICT: 業務環境の予測可能性, DIFFICULT: 事業設計の困難性, CLARITY: 業務プロセスの明瞭性, MEASURABLE: 成果の測定可能性

注 3) **p<0.01, *p<0.05 (両側)

出典：筆者作成

経験学習能力に関する探索的因子分析の結果、経験学習能力に関する業績指標の検証・見直しと指標の利用方法の検証・見直しの2つ因子が特定されたが、図表 4-28 に示すとおり、業績指標の検証・見直しは、業務成果の向上というポジティブな効果をもたらすと同時に、有用性喪失というネガティブな効果を抑制していることが明らかとなった（業務成果: $B=.131$, $\beta=.204$, $t=3.685$; 有用性喪失: $B=-.131$, $\beta=-.165$, $t=-2.489$ ）。また、業績指標の利用方法の検証・見直しを行うことは、業務成果のみならず、職員の意識変革などの行動成果にポジティブな影響を与えると同時に、有用性喪失というネガティブな効果を抑制していることも明らかとなった（業務成果: $B=.126$, $\beta=.183$, $t=3.290$; 行動成果: $B=.164$, $\beta=.230$, $t=3.907$; 有用性喪失: $B=-.136$, $\beta=-.160$, $t=-2.398$ ）。この分析結果からは、 H_2 は支持されたといえる。このように、いずれの経験学習能力も、業績管理システムの利用のポジティブな効果を高めるだけでなく、ネガティブな効果を抑制することが明らかとなった。このことは、Kroll and Moynihan (2015) によって明らかにされた、業績管理に関する学習

(訓練)が業績情報の利用を高めるとともに、業績管理により生ずるネガティブな影響を抑制するという研究成果とも整合するものである。くわえて、業績管理システムの利用方法が各利用効果変数に与える影響のみについてしてみると、業績管理システムの利用は必ずしもネガティブな効果を抑制するわけではないことがわかる。とりわけ、インタラクティブに利用されるときには、有用性喪失、副作用のいずれの効果も抑制していない。この結果から、経験学習の伴わない業績管理システムの利用は、業績管理システムの利用によるネガティブな効果を抑制できないことが明らかとなった。

図表 4-28 重回帰分析 (モデル 1) の結果

	業務成果			行動成果			有用性喪失			副作用		
	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値
(定数項)	1.632		6.205**	1.273		4.478**	4.790		12.346**	2.699		6.256**
(5)M_ELCAP	.131	.204	3.685**	.059	.087	1.496	-.131	-.165	-2.489*	-.065	-.083	-1.119
(6)H_ELCAP	.126	.183	3.290**	.164	.230	3.907**	-.136	-.160	-2.398*	-.010	-.012	-.155
(7)ICU	.189	.249	4.405**	.324	.413	6.993**	-.108	-.115	-1.713	.121	.130	1.726
(8)DCU	.147	.203	3.738**	-.001	-.001	-.026	-.107	-.120	-1.858	-.192	-.218	-3.009**
(9)PREDICT	-.026	-.032	-.720	.038	.045	.953	.054	.054	1.003	-.026	-.026	-.424
(10)DIFFICULT	-.008	-.012	-.263	-.028	-.037	-.796	.006	.007	.128	.110	.122	2.079*
(11)CLARITY	-.056	-.082	-1.744	.023	.033	.654	-.029	-.034	-.601	.018	.021	.339
(12)MEASURABL	.086	.120	2.455*	.052	.070	1.365	-.057	-.063	-1.085	-.013	-.014	-.222
規模	-.022	-.035	-.807	-.012	-.018	-.405	-.071	-.090	-1.752	-.039	-.050	-.862
R ²	.486			.437			.272			0.72		
Adj. R ²	.471			.421			.251			0.45		
F 値	32.019***			26.088***			12.679***			2.637*		

注 1) 最小二乗法 (ordinary least squares; OLS) に基づく推定。

注 2) B : 非標準回帰係数, β : 標準偏回帰係数, R² : 決定係数, Adj. R² : 修正済み決定係数。

注 3) *** p < 0.01, ** p < 0.05, * p < 0.1 (両側)。

出典 : 筆者作成

最後に、業績管理システムの利用方法と業績管理システムの利用の効果の関係性に、経験学習能力が与える影響 (H₃ および H₄) を明らかにするために、交互作用項を加えて分析を行った (モデル 2)。その結果、図表 4-29 に示すとおり、診断型コントロール利用と経験学習能力の間に有意な関係性は見られなかったものの、インタラクティブ・コントロール利用と 2 つの経験学習能力の因子の間には有意な関係性が確認された。具体的には、業績指標

の検証・見直しに関する経験学習能力が高い組織が、業績管理システムをインタラクティブ・コントロールのために利用するとき、業務成果に負の影響を及ぼし (B=-.189, β =-.249, t =-3.234), 業績指標の利用方法の検証・見直しに関する経験学習能力が高い組織が、業績管理システムを診断型利用するとき、業務成果に正の影響があることが確認された (B=.160, β =.204, t =2.738)。

図表 4-29 交互作用項を加えた重回帰分析 (モデル 2) の結果

	業務成果			行動成果			有用性喪失			副作用		
	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値
(定数項)	1.625		6.278**	1.283		4.467**	4.873		12.598**	2.773		6.396**
(5)M_ELCAP	.090	.139	2.422*	.038	.056	.899	-.121	-.151	-2.167*	-.034	-.043	-.545
(6)H_ELCAP	.168	.245	4.265**	.180	.253	4.052**	-.144	-.169	-2.437*	-.037	-.044	-.563
(7)ICU	.182	.241	4.339**	.321	.409	6.857**	-.117	-.124	-1.866	.114	.123	1.628
(8)DCU	.142	.197	3.662**	.002	.003	.048	-.134	-.150	-2.314*	-.216	-.245	-3.327**
(9)PREDICT	-.026	-.032	-.721	.038	.045	.939	.061	.061	1.134	-.020	-.020	-.324
(10)DIFFICULT	-.011	-.015	-.357	-.028	-.038	-.808	-.002	-.002	-.040	.105	.117	1.981*
(11)CLARITY	-.055	-.081	-1.739	.023	.032	.649	-.027	-.032	-.569	.020	.024	.386
(12)MEASURABL	.090	.125	2.600*	.054	.073	1.401	-.039	-.043	-.752	.000	.000	.003
(5)*(7)	-.189	-.249	-3.234**	-.096	-.119	-1.462	.015	.016	.176	.108	.116	1.102
(5)*(8)	.019	.026	.348	.084	.100	1.245	-.111	-.125	-1.364	-.093	-.107	-1.025
(6)*(7)	.160	.204	2.738**	.062	.076	.958	-.066	-.068	-.756	-.120	-.125	-1.226
(6)*(8)	-.069	-.086	-1.174	-.059	-.064	-.822	-.004	-.004	-.044	-.007	-.007	-.070
規模	-.014	-.022	-.517	-.011	-.017	-.379	-.067	-.086	-1.679	-.040	-.051	-.886
R ²	.516			.442			.296			0.88		
Adj. R ²	.495			.417			.266			0.48		
F 値	24.644***			18.140***			9.744***			2.235*		

注 1) 最小二乗法 (ordinary least squares; OLS) に基づく推定。

注 2) B : 非標準回帰係数, β : 標準偏回帰係数, R² : 決定係数, Adj. R² : 修正済み決定係数。

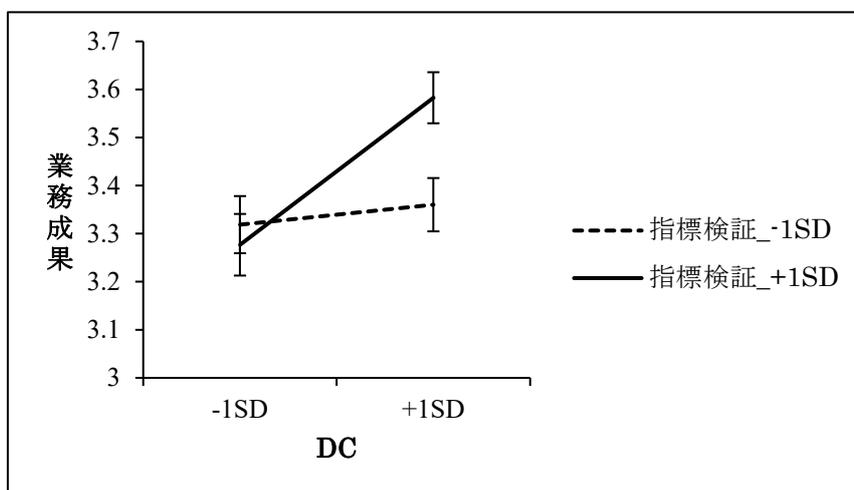
注 3) *** p < 0.01, ** p < 0.05, * p < 0.1 (両側)。

出典 : 筆者作成

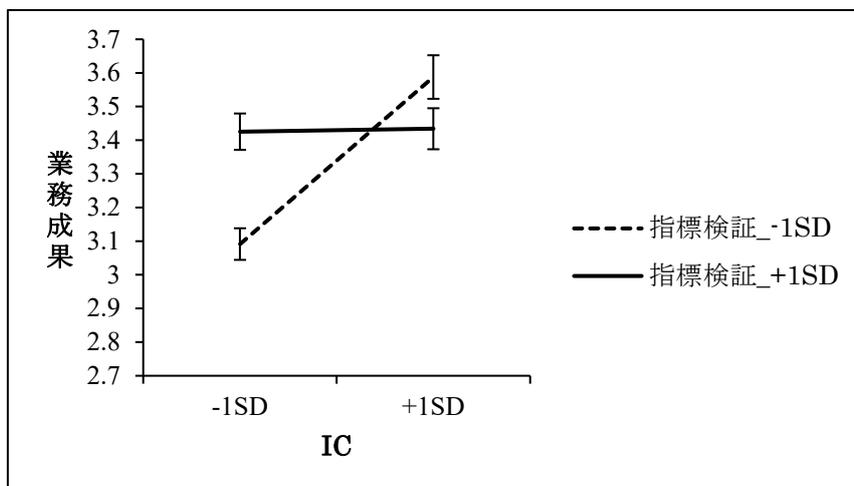
この結果を正しく解釈すべく、交互作用項について単純傾斜分析を実施した。図表 4-30 および図表 4-31 に示す単純傾斜分析の結果からは、業績指標の検証・見直しに関する経験学習能力の高い組織では、業績管理システムの診断型の利用度を高めることにより、業務成果にポジティブな影響を及ぼすのに対して、経験学習能力の低い組織では、業績管理シス

テムの診断型の利用度の高低にかかわらず、業務成果に及ぼす影響に変化は確認できなかった。業績管理システムの診断的利用は、重要な業績指標の達成を確実にするために行われるものであり、設定された業績指標が適切でない場合には、十分な効果が期待できない。本研究の結果は、経験学習能力の高い組織では、適切な業績指標を設定できることから、業績管理システムの診断的利用が業務成果をよりポジティブなものにしているものと考えられる。

図表 4-30 業績指標の検証・見直しと診断型コントロール (DC) の
交互作用項に関する単純傾斜分析



図表 4-31 業績指標の検証・見直しとインタラクティブ・コントロール (IC) の
交互作用項に関する単純傾斜分析



出典：筆者作成

他方で、業績指標の検証・見直しに関する経験学習能力の低い組織では、業績管理システムのインタラクティブ利用を高めることにより、業務成果にポジティブな影響を及ぼすのに対して、経験学習能力の高い組織では、業績管理システムのインタラクティブ型の利用度の高低にかかわらず、業務成果に及ぼす影響に変化は確認できなかった。業績管理システムのインタラクティブな利用は、水平的・垂直的なコミュニケーションを日常的に行うものであり、業績指標の設定が適切でないとしても組織運営上の必要な情報を得られている可能性がある。本研究の結果は、経験学習能力の低い組織では、業績管理システムをインタラクティブに利用することによって活発な議論が行われ、必要な情報が得ることができることから、業績管理システムのインタラクティブな利用によって業務成果を維持することを可能にしていることを示していると考えられる。

(5) 考察

本研究では、民間企業と行政組織との経験学習能力の差 (H_1) と、経験学習能力が業績管理システムの利用の効果に与える影響 (H_2)、経験学習能力と業績管理システムの利用方法の交互作用項が、経験学習能力が業績管理システムの利用の効果に与える影響に及ぼす影響 (H_3, H_4) について質問票調査により収集したデータに基づいて分析を行った。その結果、 H_1, H_2 および H_3 については支持されたが、 H_4 については支持されなかった。

本研究の貢献のひとつは、既往の研究においては、行政組織における業績管理システムが活用されない要因を明らかにするために、経験学習能力に焦点を当てて検討を行ったことである。その結果、行政組織における経験学習能力は民間企業に比べて相対的に低いものの、経験学習能力が高い組織における業績管理システムの利用の効果は高いことが確認された。業績管理システムを有効に活用するためには、組織の経験学習能力を高めることが重要となる可能性がある。

また、業績指標の検討・見直しに関わる経験学習能力と、業績指標の利用方法との関係性についても部分的に明らかにすることができた。業績管理システムの診断型利用は、業績指標の検証・見直しに関する経験学習能力の高い組織でなければ、業務成果にポジティブな影響を及ぼさないのに対して、業績管理システムのインタラクティブ利用は、業績指標の検証・見直しに関する経験学習能力の低い組織では業務成果を高める効果を持つものの、経験学習能力の高い組織では業務成果に影響を及ぼさない可能性がある。

他方で、本研究には残された課題と限界も指摘できる。本研究では業績管理に関する経験

学習能力のみに焦点を当てて検討してきたが、業績管理に関する学習に関連する様々な要素が考えられる。たとえば、先行研究でも指摘されている知識を組織外部から獲得する能力である吸収能力をはじめ、さまざまな組織能力が考えられる。この点は第2章でも指摘したように、研究関心が高まっている分野でもあるため、今後引き続き検討することとしたい。

第5章 業績管理システムがもたらす負の影響としての業績管理システムリスク

5-1. 部門間相互評価による業績管理システムリスクの軽減効果に関する量的研究

(1) 行政組織における業績管理システムの利用によるネガティブな効果

海外の研究においては、行政経営や管理会計を専門とする多くの研究者がこの分野の研究に取り組み、行政組織における業績管理システムのポジティブな役割や効果に関する数多くの研究成果が明らかにされてきた。第2章で詳述したように、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスやパブリックサービスに対するモチベーション（public service motivation）を向上させるという研究成果や、業績管理システムの利用が学習とイノベーションのトリガーとなるという経験的証拠も示されている（Moynihan, 2008）。さらには、組織内外のコンティンジェンシー要因と業績管理システムの効果の関係性についても、部分的ではあるが明らかにされつつある（van Helden and Reichard, 2013）。

その一方で、行政組織における業績管理システムは、必ずしもポジティブな効果をもたらすわけではないことも指摘されている。行政組織における業績管理システムの利用はネガティブな効果を助長することも近年の研究において明らかにされている。この点、van Helden and Reichard（2013）は、NPMの潮流のなかで、パブリック・セクターにおける業績管理システムの効果が過大評価されていると主張し、業績情報のシンボリックな利用、定性的側面の看過、個人的関心のためのデータの誤用といった業績管理システムの逆機能的効果も生ずることを明らかにしている（van Helden and Reichard, 2013, p.13）。

このような知見が蓄積される一方で、業績管理システムの利用によるネガティブな効果をどのようにして軽減しうるかについては、十分な経験的証拠に基づく議論が展開されていない。この点、Metoki（2016）は、業績指標の部門間相互評価、すなわち部門間相互に業績指標、目標値、目標水準について評価を行うことを通じて、不適切な業績指標の修正が促され、業績指標に対する理解が高まることが、ケース研究を通じて検討されている。そこで、本稿では、部門間相互評価が行政組織における業績管理システムのネガティブな効果、すなわち後述する業績管理システムリスクを軽減するのかどうかについて、定量的な分析を通じて明らかにする。

(2) 先行研究の整理と分析フレームワーク

① 行政組織における業績管理システムがもたらす効果

業績管理システムの利用の効果に関するエビデンスの多くは企業を研究対象としたものであったが、近年では、パブリック・セクターにおける業績管理システムの利用が組織のパフォーマンスに与える影響に関する研究成果も公表されている (Heinrich, 1999)。これまで主流であった少数の事例に基づく定性的研究のみならず、サーベイデータなどに基づく定量的研究も行なわれるようになってきている。たとえば、Speklé and Verbeeten (2014) は、オランダのパブリック・セクターを対象に実施した 101 の質問票調査に基づくデータを用いて、業績管理システムの利用と組織のパフォーマンスの関係性について研究を行っている。その結果、目標の明確性、測定可能性、タスク達成のための知識の三つの概念で測定される *contractibility* が高いほど、業績管理がパフォーマンスにポジティブな影響を与えることが明らかにされている。また、目時・妹尾 (2012) は、わが国行政組織を対象として実施した質問票調査に基づく 264 のデータを用いて、業績管理情報の利用方法と、財務的效果、住民ニーズへの対応の改善、行政改革担当者の心理的エンパワメントとの関係について分析している。その結果、行政評価情報を診断型コントロールのために利用した場合、住民ニーズへの対応の改善に、インタラクティブ・コントロールのために利用した場合、財務的效果、住民ニーズへの対応の改善、行政改革担当者の心理的エンパワメントのすべてに対してポジティブな効果があることを明らかにしている。さらには、業績管理システムが有効に機能するためのコンティンジェンシー要因についても、部分的に明らかにされ始めている。オランダ政府のマネジャーを対象とした Verbeeten (2008) の調査では、明確で測定可能な目標の設定が、組織の定性的パフォーマンス (サービス品質、住民満足度など) ・定量的なパフォーマンス (アウトプットの数や効率性など) の双方にポジティブな影響を与えることを示している。そのほかにも、これまでの定量的研究のメタ分析を通じて、職務属性 (マネジャーの経験)、組織的要因 (情報の入手可能性、組織文化)、外的影響 (市民の参加) などが、業績管理システムの利用を高めることも明らかにされている (van Helden and Reichard, 2013)。

このように既往の研究では業績管理システムがもたらすポジティブな側面に重きが置かれていたが、近年では、行政組織における業績管理システムがもたらすネガティブな側面に関する研究に関する知見が蓄積され始めている。海外におけるいくつかの研究は、パブリック・セクターにおける業績管理システムがもたらすネガティブな側面について、事例研究を主とした経験的な証拠を示している。そこで、次に、Cuganesan et al. (2014) の議論に依拠しつつ、行政組織というコンテキストにおける業績管理システムがもたらすネガティブな

効果（以下、PMS リスクと称する⁵⁴）に関する知見を整理する。

② Cuganesan et al. (2014) におけるPMSリスクのカテゴリライズ

Cuganesan et al. (2014) は、2005年から2012年にかけて刊行された行政経営および会計に関する主要ジャーナルに掲載された、パブリック・セクターにおける業績管理システム研究を対象とした53の研究について定性的コーディングを行い、研究対象となっているリスクの分類、リスクの発生要因に関して調査を実施している。それぞれの論文において取り扱われているリスクについてコーディングを実施した結果、選択された53論文、67テーマに関する論文（1つの論文内で複数のリスクを扱っているものもある）は以下7つのリスクにカテゴリライズされている。すなわち、①業績指標がステークホルダーへのアカウントビリティのために役立たない（16研究/67研究）、②業績管理情報の未利用（16研究/67研究）、③業績指標と組織目標の不整合（13研究/67研究）、④ゲーミングの誘発（9研究/67研究）、⑤不適切な業績指標の設定（6研究/67研究）、⑥組織の柔軟性の抑制とイノベーションの阻害（4研究/67研究）、⑦従業員の福利厚生に対する負のインパクト（3研究/67研究）、の7つである⁵⁵。本節では、まず彼らの分類したPMSリスクと、その発生要因について概説する。

リスクカテゴリ 1: 業績指標がアカウントビリティのために役立たない

リスクカテゴリの1つ目は、業績指標がステークホルダーへのアカウントビリティを果たすために役立たないというリスクである。議会、地域コミュニティ、住民といった多様なステークホルダーが存在するパブリック・セクターにおいては、行政経営の成果を開示することが求められる。したがって、パブリック・セクターにおいては、組織内部のマネジメントのためだけでなく、行政経営の成果を測定開示するためにも業績管理システムが用いられる。また、業績管理の結果を外部に公表する場合、業績指標の見かけを良くしよ

⁵⁴ リスク (Risk or Riskiness) という用語は一般的に“不確実性”という意味において用いられるが、本研究では、Cuganesan et al. (2014) にならい、不確実性というよりも、業績管理システムの利用による“意図せざるネガティブな結果”という意味で用いている。

⁵⁵ 過去にも業績管理システムのネガティブな効果に関する同様の指摘はなされている。Bouckaert and Balks (1991) は業績評価がもたらすネガティブな効果として、業績の誤った解釈、ゲーミング、組織のゴールと整合しない行動志向、変革の阻害を指摘している。また、Smith (1995) は、視野狭窄、短期志向、ゲーミング、データ操作、業績の誤った解釈、変革の阻害を指摘している。さらには、de Bruijn (2002) もゲーミングの助長、イノベーションの阻害、業績評価への過剰な集中、パブリック・セクター協働の減少、歯止め効果 (ratcheting) が指摘されている。

うとする政治的な影響やプレッシャーが働き、アカウンタビリティを果たすための適切な業績管理システムのデザインが困難となる可能性も指摘されている (Chang, 2009)。

リスクカテゴリ 2: 業績管理に関する情報の未利用

リスクカテゴリの2つ目は、業績管理システムから様々な情報が得られるにもかかわらず、パブリック・セクターの意思決定や業績管理といった組織のマネジメントのためにこれらの情報が十分に利用されず、結果として業績管理によりもたらされうるベネフィットが実現されないというものである。多くの組織はITシステムや計画・評価のための書類作成に多額のコストを投じている。このように多額のコストを投じているにも関わらず業績管理に関する情報が利用されていないとするならば、投資の財源たる税金の無駄と言わざるを得ない。当該リスクは、不安定な政治 (Yang and Hsieh, 2007; Hou et al., 2011) によってももたらされるが、とりわけ、首長をはじめとするトップマネジメントによるリーダーシップの欠如や、議会や住民からのプレッシャーが弱く、組織のパフォーマンスが重視されないような文化を有する組織において生ずるとされる (Sanger, 2008; Moynihan and Pandey, 2010)。くわえて、不十分な教育やサポートも業績管理情報の未利用を引き起こす原因となっている (Hou et al., 2011; Taylor, 2011)。

リスクカテゴリ 3: パブリック・セクターのゴールと業績指標の不整合

リスクカテゴリの3つ目は、パブリック・セクターが目指すゴールと、業績管理のために設定される指標が整合しておらず、業績管理システムが組織のゴール達成に寄与しないというリスクである。Boukaret and Balk (1991) は、業績管理の実施が、組織の戦略にそった長期的なアウトカムを犠牲にした近視眼的なパフォーマンスの重視を招き、組織を全体的な目標を犠牲にした局所的な目標に向かわせてしまうことを指摘している。当該リスクが生ずる要因として、政治的なプレッシャー、不安定な政治環境が指摘されている (Milakovich, 2006; Nõmm and Randma-Liiv, 2012)。

リスクカテゴリ 4: ゲーミングの誘発

リスクカテゴリの4つ目は、業績管理の実施によって、実際のパフォーマンスではなく、業績管理において報告の対象となる業績の最大化を引き起こすというものである。具体的には、データの操作や実際のパフォーマンスよりも見かけ上の数字を良くしようとするこ

などが考えられる (Boukaret and Balk, 1991; Smith, 1995)。ゲーミングを助長する要因として、公共サービスのタスクの複雑性や成果の測定困難性 (Greener, 2005; Heinrich and Marschke, 2010) や政治的な影響や圧力 (Bevan and Hood, 2006) が指摘されている。

リスクカテゴリ 5：不適切な業績指標の設定

リスクカテゴリの5つ目は、業績管理に伴って、不適切な業績指標が設定されてしまうというものである。行政組織をはじめとするパブリック・セクターにおいては、業績指標の適切な設定は困難である (Hyndman and Eden, 2000)。パブリック・セクターの目標は必ずしも単一ではないし、それらの目標を定量的な尺度を用いて測定することは困難であることが度々指摘されてきた。しかしながら、このような問題を内包するにも関わらず、NPM ならびに行政組織における業績評価のトレンドは、業績指標の定量的測定を強調している (Bevan and Hood, 2006)。

リスクカテゴリ 6：柔軟性の抑制とイノベーションの阻害

リスクカテゴリの6つ目は、業績管理の実施が組織の柔軟性を抑制し、イノベーションを生み出すことを阻害するというものである。Smith (1995) は業績管理による硬直化 (ossification) としてこの種のリスクに言及し、de Bruijn (2002) は、業績管理が既存のサービスの継続的再生産を奨励し、変化に対する要請を無視させようとする主張する。トップダウンでの業績管理の実施 (Güven-Uslu and Conrad, 2011) や意思決定権限の分権化 (Moynihan, 2006) が十分ではない場合に、当該リスクが起こりうると指摘されている。

リスクカテゴリ 7：職員の福利厚生への負のインパクト

リスクカテゴリの7つ目は、業績管理の実施がパブリック・セクターの職員の福利厚生に負のインパクトを与えるというものである。当該カテゴリは、極少数の研究で触れられているのみであり、十分な議論がなされているわけではない。

③ PMSリスクを軽減する部門間相互評価

行政組織においては、業績管理システムの利用が必ずしもポジティブな効果をもたらすわけではなく、上述のネガティブな効果 (PMSリスク) が生ずる可能性が指摘されている。しかしながら、これらのPMSリスクの軽減策について十分な議論が展開されているわけで

はない。この点、Metoki (2016) は部門間相互評価がPMSリスクの一部を軽減する可能性について、ケース研究に基づいて検討している。具体的には、行政組織内の部門相互間で実施される相互評価を通じて、評価者・被評価者間に業績指標の不完性についての認識と受容がもたらされ、業績指標の不完性の共有認知による対話の促進を通じて、その歪みが修正・改善される可能性が検討されている。しかしながら、本研究はPMSリスクのうち、不適切な業績指標の設定というリスクの軽減についてのみ論じられており、他のリスクの軽減効果は検討されていない。

また、相互評価の効果について、Arnold et al. (2015) は、チーム相互間でモニタリングを行うことがチームのパフォーマンスを高めることを示しており、Arnold et al. (2016) は、互いの努力水準を知ることができる時、相互評価がチームのパフォーマンスをより高めることを明らかにしている。このように、チームないしは部門間での相互評価はパフォーマンスを高めることは明らかにされつつあるものの、PMSリスクを抑制しうるかどうかについては議論がなされていない。

(3) 分析フレームワークと分析データ

以上の先行研究をうけて、本研究では部門間相互評価が業績管理システムの利用によるネガティブな効果（PMSリスク）に与える影響について、質問票調査によるデータを用いた分析を行う。以下、本研究の分析フレームワークと、分析データについて述べる。

①分析フレームワーク

本節では、部門間相互評価が業績管理システムの利用によるネガティブな効果（PMSリスク）に与える影響について、2段階の分析を行う。第1段階は、部門間相互評価の実施の有無とPMSリスクの関係性を明らかにするべく、t検定を実施する。これによって、部門間相互評価の実施がどのようなPMSリスクを抑制しうるのかについて検討する。つづいて、第2段階は部門間相互評価における評価内容とPMSリスクの関係性についての分析である。Arnold et al. (2016) が指摘するように、相互評価とパフォーマンスの関係性は、評価内容によっても異なることが明らかにされている。したがって、本研究においても、評価内容によってPMSリスク軽減効果が異なる可能性を想定し、探索的な分析を行う。そこで、PMSリスクの程度を従属変数、部門間相互評価の各評価項目を独立変数とする重回帰分析を実施する。また、分析にあたっては、行政組織を取り巻く環境の違い、ならびに回答組織の業務内容の多

様性を考慮し、環境の不確実性、業務の複雑性、ならびに職員数をコントロール変数として投入する。

② 分析データ

本研究では、わが国行政組織を対象とした質問票調査により入手したデータを用いる。質問調査票は、全 791 の市（政令指定都市，中核市，特例市，その他の市）を対象として，経営企画，行政経営を担当する部署（行政経営課，行政管理課）の責任者に対して 2017 年 3 月 5 日に発送し，同年 3 月 27 日を締切日として設定した。また，3 月 22 日に督促状を発送し，最終的な締切日を 3 月 30 日とした。回答数は 330 団体であり，業績管理を実施していないと回答のあった 6 団体を除き，最終的な有効回答数は 324 団体であった（有効回答率 41.0%）。質問事項については，業績管理に関する専門的知見を有する管理会計研究者 2 名と，行政組織において関連する業務を担当する実務家 2 名に事前に内容確認を依頼し，質問票の修正を行っている。さらに，回答率を高めるために，希望する回答者へ本調査結果をまとめた報告書を送付している。分析に用いるデータに関して適合度検定を行った。その結果，行政組織のデータは団体区分分布と適合していることを確認した ($\chi^2=7.770, df=3, p=.051$)。また，分析対象組織と非分析対象組織の規模（行政組織：職員数）の差の検定を実施したが，両者の規模に有意な差は確認されなかった。以上の結果から，本研究の分析に用いるデータに重大な非回答バイアスはないと考えられる。

③ 変数の操作化

③-1. PMSリスク

PMSリスクの測定にあたっては，Cuganesan et al. (2014) におけるPMSリスクの分類にしたがって測定を行う。上述のように，彼らの分類によれば，PMSリスクは7つにカテゴライズされる。そこで，本研究においても，基本的には当該分類にしたがってPMSリスクの分類を行っている。しかしながら，彼らの分類のうち「職員の福利厚生への負のインパクト」については，当該リスクの内容が不明確であること，さらには，他のリスクに比して当該研究に言及している研究が少ないことから，分析にあたっては測定項目から除外している。これに代替する項目として，Cuganesan et al. (2014) らの分類には含まれてはいないものの，近年，行政経営において問題視されている「作業・評価負担による組織の疲弊」を加えている。以上，7つのPMSリスクの項目の発生の程度について，「1. 全くそうではない」から「5. 全

くそのとおり」の5点で測定した（図表5-1）。

図表5-1 PMSリスクの基本統計量と度数分布

質問項目	測定値	平均値	標準偏差	度数分布				
				1	2	3	4	5
RISK_1 業績指標は外部（住民や議会）に対する説明や報告のために役立っていない	1-5	2.45	.887	43	134	109	35	3
RISK_2 業績指標や関連する情報が十分に活用されていない	1-5	2.91	.891	15	95	122	88	4
RISK_3 業績指標と組織のゴールが結びついていない	1-5	2.69	.888	27	109	131	54	4
RISK_4 業績指標の測定や評価によって、組織内に軋轢や過剰な競争が生じている	1-4	1.99	.698	77	176	69	3	0
RISK_5 業績指標が、業務の成果や業務量を反映するように設計されていない	1-5	2.80	.862	17	103	140	59	6
RISK_6 業績指標の測定や評価が、組織の柔軟性の低下や変革の阻害を招いている	1-4	2.29	.752	47	147	120	11	0
RISK_7 アウトプット・アウトカムの測定・評価に多大な労力（コスト）がかかり、疲弊している	1-5	3.01	.889	13	88	138	87	10

出典：筆者作成

③-2. 部門間相互評価

相互評価とパフォーマンスの関係性を分析したArnold et al. (2016) は、評価内容によってチームのパフォーマンスに与える影響が異なることを、実験研究を通じて明らかにしている。そこでは、相互評価の項目として、アウトプットの水準と努力水準の2つが検討されている。しかしながら、これら2つの項目だけでは評価内容とPMSリスクの関係性を明らかにするには十分ではないため、本研究では、さらに業績目標の妥当性、業績指標の適切性、指標や目標の設定プロセスの3つの項目をくわえ、計5つの項目について、どの程度相互評価が行われているか、「1. 全く行っていない」から「5. 積極的に行っている」の5点で測定を行った（図表5-2）。なお、重回帰分析の実施にあたっては、324の有効回答のうち、部門間相互評価を実施している130のデータ（実施割合：40.1%）のみを用いている。

図表 5 - 2 部門間相互評価の評価項目

	測定値	平均値	標準偏差	度数分布 (N=130)				
				1	2	3	4	5
CONT_1 アウトプットやアウトカムの達成度	1-5	4.08	.659	3	0	5	97	25
CONT_2 業績目標水準の妥当性	1-5	3.76	.766	3	5	24	86	12
CONT_3 設定された業績指標の適切性	1-5	3.84	.755	2	5	22	84	17
CONT_4 目標達成までの努力の程度	1-5	3.41	.946	6	15	38	62	9
CONT_5 業績指標や目標水準の設定プロセス	1-5	3.30	.986	7	21	35	60	7

出典：筆者作成

③-3. コントロール変数

分析結果をコントロールするため、行政組織の業績管理に影響を与えることが想定される、環境の不確実性、業務の複雑性、ならびに組織規模として職員数をコントロール変数として設定した。環境の不確実性ならびに業務の複雑性については、Speklé and Verbeeten (2014)に基づき、それぞれ質問項目を設定し、探索的因子分析を実施した（主因子法、プロマックス回転）⁵⁶。また、因子分析を実施するにあたり、天井効果が確認された項目、ならびに、いずれの因子に対しても.35を下回る因子負荷量しか示さなかった項目を削除している。なお、因子分析の結果は図表 5 - 3 に示すとおりである。分析の結果、業務環境の不確実性の第1因子は、業務の将来予測可能性に関する不確実性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「業務の予測可能性」($\alpha=.666$)、第2因子は事業設計に関わるニーズや効果の予測困難性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「事業設計の困難性」($\alpha=.776$)と名付けた。つづいて、業務の複雑性の第1因子は、業務手続きやプロセスがマニュアルや法規等によって、明確になっているかどうかを示す項目に高い因子負荷量を示したため、「業務プロセスの明瞭性」($\alpha=.790$)、第2因子は、自部門の成果の測定可能性に関わる項目に高い因子負荷量を示したため、「成果の測定可能性」($\alpha=.714$)と名付けた。

さいごに、組織の規模をコントロールするために、職員数を対数変換した値を分析に用いている。

⁵⁶ Speklé and Verbeeten (2014)では業務環境の不確実性、業務の複雑性のいずれも、それぞれの質問項目について因子分析を実施せず、単純平均により変数化を行っているが、本研究において同様の操作を行った結果、クロンバックの α の値が低くなってしまったため、より精緻な分析のために因子分析を実施している。

図表 5-3 コントロール変数に関する基本統計量と探索的因子分析の結果

質問項目		測定値	平均値	標準偏差	第1因子 業務の予 測可能性 ($\alpha=.666$)	第2因子 事業設計の 困難性 ($\alpha=.776$)
<u>業務環境の不確実性</u>						
ENVDYN_1	日々の業務において予測困難な事象が発生する可能性が高い	1-5	3.11	0.888	0.767	-0.130
ENVDYN_2	いつ新たなプロジェクトが発足するか予測することは困難である	1-5	3.11	0.965	0.702	-0.001
ENVDYN_4	翌年度の必要予算額を正確に見積もることは困難である	1-5	2.76	0.945	0.410	0.238
ENVDYN_3	目標を達成できるかどうかは、外部環境にかなり左右される	1-5	3.28	0.779	0.382	0.108
ENVDYN_6	業務（事業）を設計する際に、ニーズを予測することは困難である	1-5	2.72	0.739	-0.058	0.797
ENVDYN_7	業務（事業）を設計する際に、効果を予測することは困難である	1-5	2.84	0.804	0.069	0.794
	固有値				2.376	1.343
	因子間相関				第1因子 —	
					第2因子 0.311	—
<u>業務の複雑性</u>					第1因子 業務プロ セスの明 瞭性 ($\alpha=.790$)	第2因子 成果の 測定可能性 ($\alpha=.714$)
ENVHOST_2	業務を遂行するための、適切かつ効率的なプロセスが存在する	1-5	3.02	.930	.794	.010
ENVHOST_1	業務遂行の差異に参照すべき標準的な手順が存在する	1-5	2.93	1.067	.757	-.019
ENVHOST_4	業務遂行の手順は、部門内ではっきりと共有されている	1-5	3.26	.902	.673	.071
ENVHOST_3	業務を行う手順は、法律、条例、規則などに定められている	1-5	3.21	.982	.534	-.001
ENVHOST_6	自部門が達成すべき事柄を、定量的に把握することができる	1-5	2.88	.937	-.060	.977
ENVHOST_5	各業務の成果は、単一の定量的な指標で把握することができる	1-5	2.53	.956	.027	.656
ENVHOST_7	現在の成果指標は、自部門が達成すべき事柄を的確に表している	1-5	3.23	.781	.189	.362
	固有値				3.104	1.281
	因子間相関				第1因子 —	
					第2因子 .447	—

注1) ENVDYN_1~ENVDYN_7は、業務環境の不確実性について質問し、5点尺度（「1 全くそうではない」-「5 全くそのとおり」）で測定した。なお、ENVDYN_5は、どちらの因子にも.35を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除去している。

注2) ENVHOST_1~ENVHOST_10は、業務の複雑性について質問し、5点尺度（「1 全くそうではない」-「5 全くそのとおり」）で測定した。なお、ENVHOST_9は天井効果が確認されたため、ENVHOST_8およびENVHOST_10はどちらの因子に対しても.35を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除外している。

出典：筆者作成

（4）分析結果

① 部門間相互評価の実施とPMSリスクの関係性

部門間相互評価の実施とPMSリスクの関係性を明らかにするために、t検定を実施した。その結果、図表5-4に示すとおり、部門間相互評価の実施は、PMSリスクのうち、外部報告に役立たない ($t=-2.065$)、業績情報の未活用 ($t=-2.981$)、業績指標と組織目標の不整合 ($t=-2.831$) という3つのリスクについて、部門間相互評価の実施・未実施で差があることが確認された。以上より、部門間相互評価の実施は、これら3つのリスクを軽減する効果を有することが確認された。

図表5-4 部門間相互評価の実施の有無とPMSリスクの関係

PMSリスク	実施 (N=130)			未実施 (N=194)			平均値の差	t値
	測定値	平均値	標準偏差	測定値	平均値	標準偏差		
外部報告に役立たない	1-5	2.32	.900	1-5	2.53	.871	-.208	-2.065*
業績情報の未活用	1-5	2.73	.905	1-5	3.03	.863	-.300	-2.981**
業績指標と組織目標の不整合	1-5	2.52	.914	1-5	2.80	.853	-.285	-2.831**
ゲーミングの誘発	1-5	1.96	.649	1-5	2.02	.730	-.054	-.694
不適切な業績指標の設定	1-5	2.79	.859	2-5	2.80	.865	-.018	-.183
イノベーションの阻害	1-5	2.26	.729	1-5	2.31	.768	-.055	-.651
組織の疲弊	1-5	3.09	.948	1-5	2.96	.845	.133	1.323

* $p<0.05$, ** $p<0.01$ (両側)

出典: 筆者作成

② 部門間相互評価の評価項目がPMSリスクに与える影響

部門間相互評価の評価項目の5つを独立変数、7つのPMSリスクそれぞれを従属変数とする重回帰分析を実施した。また、コントロール変数として、環境の不確実性、業務の複雑性、職員数(対数)を用いている。分析に用いる各変数の相関係数は図表5-5、重回帰分析の結果は図表5-6に示すとおりである。なお、7つのPMSリスクのうち、不適切な業績指標の設定、イノベーションの阻害、組織の疲弊、を従属変数とする重回帰分析の結果については、自由度修正決定係数が極端に低い値を示したため、その他4つのPMSリスクを従属変数とした分析結果のみを示している。

Arnold et al. (2016) は、努力水準が妥当であるかについて部門間相互評価を実施がすることがパフォーマンスを高めると主張するが、今回の分析においては、努力水準についての相互評価とPMSリスクの軽減効果の関係はいずれも有意な結果を示さなかった。また、評価項目とPMSリスクの軽減効果については、指標や目標の設定プロセスが適切であったかを相互に評価することで、外部報告に有用でないリスクを抑制し($B=-.212$, $\beta=-.233$, $t=-2.324$),

アウトプット、アウトカム水準についての相互評価は、ゲーミングの誘発を抑制する ($B = -0.241$, $\beta = -0.248$, $t = -2.676$) 効果が確認された。

図表 5 - 5 分析に用いる変数間の相関係数

変数	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)
(1)RISK_1	1															
(2)RISK_2	.444**	1														
(3)RISK_3	.378**	.601**	1													
(4)RISK_4	.315**	.244**	.341**	1												
(5)RISK_5	.068	.277**	.277**	.143	1											
(6)RISK_6	.340**	.308**	.333**	.556**	.269**	1										
(7)RISK_7	.383**	.341**	.376**	.230**	.212*	.364**	1									
(8)CONT_1	-.162	-.096	-.081	-.257**	.058	-.076	.038	1								
(9)CONT_2	-.086	-.020	-.141	-.084	.050	-.070	-.031	.255**	1							
(10)CONT_3	-.143	.021	-.092	-.064	.075	-.062	.014	.202*	.767**	1						
(11)CONT_4	-.173	-.079	-.136	.026	.070	-.003	.042	.214*	.403**	.284**	1					
(12)CONT_5	-.352**	-.115	-.136	-.109	.065	-.104	-.125	.270*	.290**	.333**	.479	1				
(13)PREDICT	.018	.151	.183*	.154	.041	.149	.007	.022	-.093	-.104	.093	.117	1			
(14)DIFCULT	.098	-.008	.028	.165	-.132	.104	.129	-.144	-.005	-.032	.111	.007	.387**	1		
(15)CLARITY	.011	-.284**	-.218*	-.052	-.047	-.093	-.034	.048	.068	.001	.089	.121	-.223*	-.111	1	
(16)MEASUR	-.334**	-.281*	-.273**	-.145	-.088	-.187*	-.150	.002	.007	.045	-.043	.215*	-.249**	-.141	.342**	1

注 1) ピアソン (Pearson) の相関係数

注 2) RISK_1: 業績指標が外部報告に役立たない, RISK_2: 業績情報の未活用, RISK_3: 業績指標と組織目標の不整合, RISK_4: ゲーミングの誘発, RISK_5: 不適切な業績指標の設定, RISK_6: イノベーションの阻害, RISK_7: 組織の疲弊, CONT_1: アウトプットやアウトカムの達成度, CONT_2: 業績目標水準の妥当性, CONT_3: 設定された業績指標の適切性, CONT_4: 目標達成までの努力の程度, CONT_5: 業績指標や目標水準の設定プロセス, PREDICT: 業務環境の予測可能性, DIFCULT: 事業設計の困難性, CLARITY: 業務プロセスの明瞭性, MEASUR: 成果の測定可能性

出典：筆者作成

(5) 考察

以上の分析より部門間相互評価の実施は、業績指標が外部報告に役立たない、業績情報の未活用、業績指標と組織目標の不整合というPMSリスクを抑制する効果を有することが確認された。Cuganesan et al. (2014) では、PMSリスクのカテゴリとその原因については分類がなされていたものの、その軽減のための具体的な方法について経験的証拠が提示されてきたわけではない。本研究では、部門間相互評価の実施は、部分的にはあるものの、PMSリスクを抑制する効果を有することが確認された。

図表 5-6 重回帰分析の結果

	外部報告に役立たない			業績情報の未活用			業績指標と組織目標の不整合			ゲーミングの誘発		
	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値	B	β	t 値
(定数項)	5.406		5.280	5.657		5.145	6.007		5.510	3.174		3.999
アウトカム達成度	-.118	-.087	-1.013	-.129	-.094	-1.036	-.107	-.078	-.869	-.241	-.248	-2.676***
業績目標水準妥当性	.092	.079	.603	-.043	-.036	-.261	-.100	-.085	-.623	-.052	-.063	-.442
業績指標適切性	-.023	-.020	-.153	.191	.161	1.171	.116	.097	.718	.079	.094	.670
目標達成までの努力	-.113	-.121	-1.227	-.074	-.078	-.748	-.116	-.122	-1.176	.066	.098	.919
設定プロセス	-.212	-.233	-2.324**	-.021	-.023	-.220	-.044	-.049	-.462	-.074	-.114	-1.051
業務環境予測可能性	-.027	-.019	-.211	.153	.107	1.105	.237	.165	1.728*	.135	.133	1.349
事業設計困難性	.064	.047	.527	-.156	-.116	-1.227	-.182	-.134	-1.440	.034	.035	.365
業務プロセス明瞭性	.218	.185	2.121**	-.219	-.187	-2.017**	-.048	-.041	-.450	.057	.069	.733
成果測定可能性	-.408	-.352	-3.895**	-.257	-.218	-2.276**	-.254	-.216	-2.277**	-.065	-.078	-.795
職員数	-.208	-.205	-2.473**	-.185	-.180	-2.043**	-.289	-.281	-3.228***	-.124	-.171	-1.904
R ²		.272			.182			.194			.141	
Adj. R ²		.209			.112			.125			.067	
F 値		4.336**			2.583**			2.811**			1.916*	

出典：筆者作成

また、部門間相互評価はその評価項目によっても抑制するPMSリスクが異なることも示された。とりわけ、指標や目標の設定プロセスやアウトプット、アウトカム水準が妥当であったかを相互に評価することが、PMSリスクを抑制していることが確認された。Arnold et al. (2016) は、努力水準が妥当であるかについて部門間相互評価を実施がすることがパフォーマンスを高めると主張するが、今回の分析においては、努力水準についての相互評価とPMSリスクの軽減効果の関係はいずれも有意な結果を示さなかった。これは、行政組織においては、部署によって業務内容が大きく異なるため、努力水準について部門間で相互に評価を行うことは極めて難しいことが原因の一端ではないかと考える。この点については、追加的分析を通じて詳細に検討することとしたい。

わが国行政組織においては、約4割が部門間相互評価を行っているが、その数は限定的であると言わざるをえない。また、部門間相互評価を実施している組織においても、評価項目も様々であり、どのような項目について評価を行うことが有効であるのかについてほとんど議論がなされてこなかった。すべてのPMSリスクが抑制されるわけではないが、部

部門相互評価の実施は、PMSリスクを軽減するうえでの一定の有効性を持つといえよう。

以上のような貢献がある一方で、本研究の限界にも触れておかなければならない。まず、第一に、本研究はCuganesan et al. (2014) のPMSリスクの分類にしたがって測定を行ったが、先行研究で議論されているすべてのPMSリスクをとらえられているわけではない。たとえば、Cuganesa et al. (2014) のほかにも、de Brujin (2002) はPMSの利用によるネガティブな効果として、パブリック・セクター間における協働を阻害する可能性や、職員が提示された目標以上の行動をしなくなってしまう歯止め効果などの問題点を指摘している。これらの問題については、本研究では扱っていないため、改めて検討する必要がある。第二に、本研究ではPMSリスクの程度について、行政経営の主担当となる部門の責任者に回答を求めている。それゆえ、責任者が自身の責任を回避するため、回答にあたってリスクを過少に見積もっている可能性も否定できない。したがって、本研究の結果の頑健性を高めるためには、一組織一回答のデータではなく、組織内アンケートによるデータを用いた追試を行う必要がある。これらの限界については、今後の課題として取り組むこととしたい。

5-2. 部門間相互評価による業績指標の修正メカニズム

(1) 不適切な業績指標がもたらす影響

第3章の実態調査で明らかにされたように、わが国の業績管理システムである行政評価は様々な問題を孕んでいる。事務負担ばかりが増え、効果の見えない行政評価に対し、不満が募っているという組織は少なくない。この点、営利組織を対象とした研究においては、業績管理システムの利用が組織のパフォーマンスを強化する可能性についての数多くの経験的証拠が示されてきたものの (Banker et al., 2000; Crabtree and DeBusk, 2008; Cruz et al., 2011; Davis and Albright, 2004; Ittner and Larcker, 1998; など)⁵⁷、行政組織においても同様の効果がみられるかどうかについては、これまでのところ十分に明らかにされていない。さらには、業績管理システムは、組織がおかれた状態に応じて適切にアレンジされなければ

⁵⁷ 業績指標の利用の効果については、営利組織においても、その因果関係が必ずしも明らかにされているわけではない。たとえば、Ittner and Larcker (1998)は、複数基準の業績指標は、将来の会計業績に対してポジティブな影響を与えるとしているが、そのうちIttner et al., (2003)では、複数基準の業績指標の利用は、財務的会計業績と関係性がないと結論付けている。また、Crabtree and DeBusk (2008)は、因果関係のある業績指標 (戦略マップorサクセスマップ) を用いている企業は、適用後の最初の3年間の株価と会計業績との間に良好な関係があることを示した。だが、Braam and Nijssen (2004)は、BSCが事業戦略と整合しない限り、財務業績の低下を招くとしている。

ならないし、その環境が変化した場合には、業績指標は適切に修正される必要がある。尺度や指標が修正されない、もしくは適切な修正が施されずに誤った指標が使われ続けた場合、組織が達成したいことと測定したいことが互いにシンクロしない状態をもたらす、さらには組織の競争力にマイナスの影響を与えることにもなりかねない (Melnyk et al., 2014)。業績管理の導入が世界的なトレンドとなっているがゆえに、システムの導入それ自体が目的化してしまい、形式化された業績管理システムが組織のパフォーマンスにマイナスの影響をもたらすことも報告されている (Bevan and Hood, 2006; De Bruijn, 2002; Newberry and Pallot, 2004)。

このように、業績管理システムは適切な運用がなされなければ逆機能を生ずることとなる。この点、行政組織をはじめとするパブリック・セクターにおいては、業績指標の適切な設定は困難であるとの指摘がなされている (Hyndman and Eden, 2000)。パブリック・セクターの目標は必ずしも単一ではないし、それらの目標を定量的な尺度を用いて測定することの困難性も度々指摘されている。しかしながら、このような問題を内包するにも関わらず、NPM ならびに行政組織における業績評価のトレンドは、業績指標の定量的測定を強調している (Bevan and Hood, 2006; Newberry and Pallot, 2004)。業績指標は組織の究極的なゴールを部分的に示すのみであり、定量的な業績指標を強調しすぎることが逆機能をもたらす可能性もある。なぜなら、行為者を組織が向かうべきゴールよりも、業績指標の達成に誘導してしまうからである (Speklé and Verbeeten, 2014)。

企業に比べて、パブリック・セクターにおいてはこの問題は特に重要である。多くのパブリック・セクターの目標は曖昧であり (Burgess and Ratto, 2003; Dixit, 1997; 2002; Tirole, 1994)、組織の究極的なゴールと業績指標との明確な因果関係を構築することは困難である。このような状況下で、組織のゴールと十分な因果関係のない業績指標が設定された場合、組織成員を誤った方向へ向けて行動させることにもなりかねない。このように、パブリック・セクターの業績指標として、環境や組織の状況に適合的でない指標が設定されることや、定量的な指標の設定が困難な状況下においても、不適切な指標が設定されてしまう可能性が高いことが、パブリック・セクターにおける業績管理システムの一つのリスクとして指摘がなされている (Cuganesan et al., 2014)。しかしながら、パブリック・セクターにおける業績指標の利用に関する議論は、当該リスクを軽減する方法について十分に議論することなく、業績管理システムの導入ならびに利用を推奨するような研究が展開されているように思われる。業績指標の選択は、組織成員のモチベーションにも影響を与えうる (Lau and Roopnarain,

2014)。それゆえに、いかにして業績指標の歪みを軽減するかを明らかにすることは、パブリック・セクターにおける業績管理システム導入により生ずるリスクを回避することにもなる。

そこで本節では、日本の東京 23 区の一つである中野区において採用されている業績管理システムに着目し、複数回のインタビュー、ならびに中野区における行政評価制度に関する内部資料および外部公表資料を用いて、当該制度がいかに業績指標の修正・改善を促すメカニズムとして機能しているのかを明らかにする。

(2) 業績指標が組織に与える影響

適切な業績指標の設定が、組織のマネジメントにおいて重要であるとされるのは、業績管理システムないしは業績指標が組織のパフォーマンスとの間に強い因果関係が存在するためである。本節では、業績指標は組織のパフォーマンスにどのような影響を与えるのか、また、業績指標の歪みは組織にどのような影響を及ぼすのかについての先行研究を整理する。

① 業績指標がパフォーマンスに与える影響

業績指標は、組織が生み出す財務・非財務的パフォーマンスに影響を与える。財務業績でパフォーマンスを測定した研究の多くは、パフォーマンスの代理変数として会計業績や株価を用いており、業績評価と間にポジティブな関係性があることを示している（会計業績：Banker et al., 2000; Crabtree and DeBusk, 2008; Cruz et al., 2011; Davis and Albright, 2004; Ittner and Larcker, 1998, 株価：Crabtree and DeBusk, 2008; HassabElnaby et al., 2005; Ittner et al., 2003; Said et al., 2003）。

組織の最終的なゴールが財務的成果を得ることではないパブリック・セクターのパフォーマンスを測定するとき、財務指標のみによってこれを測定するのは必ずしも適切ではない。したがって、非財務指標を用いて、パフォーマンスの測定を行う必要があるが、組織における非財務的なパフォーマンスの代理変数としては様々なものが考えられる。業績管理システムがもたらす成果について整理を行った Franco-santos et al. (2012) は、それを以下のように分類している。一つは、人々の行動 (People's behavior) であり、a) 戦略への集中、b) 協力、強調、参加、c) 動機付け、d) 市民的行動、e) 役割認識と職務満足、f) 意思決定、学習、自己モニタリング、g) リーダーシップと文化、h) 満足、i) 主観性、公平性、信頼性、j) 判断バイアスなどがあげられている。さらには、業績管理システムはマネジャーの認知

に対してもポジティブな影響を与えることが数多く示されている（Chenhall, 2005; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; De Geuser et al., 2009; Evans, 2004; Grafton et al., 2010; Hoque, 2004; Hoque and James, 2000; Hyvonen, 2007; Lee, 2010; Van der Stede et al., 2006; De Waal et al., 2009）。しかし、これらの影響は、多くのコンティンジェンシー要因に依存するという点も、すでに多くの研究において明らかにされている（Godener and Soderquist, 2004; Jazayeri and Scapens, 2008; Johnston et al., 2002; McAdam and Bailie, 2002; Malina and Selto, 2001; Papalexandris et al., 2004; Ukko et al., 2007）。

② 業績指標の歪みがもたらす影響

組織やマネジャーが関連するパフォーマンスのすべての次元をとらえうる業績指標を設定すること、ならびに当該指標に関する情報を適時に入手することは極めて困難である。このことは、マネジャーの能力的限界のみならず、業績指標の設定の基礎となる情報システムそのものの機能的限界、すなわち、環境の変化を即座に情報データベースへ反映させることができないこと、もしくは、データベースへのデータ入力に伴う人的作業のために即座に情報をアップデートできないことなどの事情に起因する。また、システムへのデータ入力時と情報の伝達時には一定のタイムラグが存在するため、リアルタイムでの情報提供は、ほぼ不可能になってしまう。これらの限界ゆえに、既往の研究においては、不適切な業績指標の設定は、パフォーマンスを測定するうえで避けられないものであると理解されている（Jordan and Messner, 2012）。それゆえ、業績指標の不完全性を所与とし、最適化されたマネジメント・コントロールの仕組みとして業績管理システムをみるのではなく、目的、行為、技術、数値の構造化された変化の連鎖ととらえる研究が数多く見られる（Briers and Chua, 2001; Chua, 1995; Dechow and Mouritsen, 2005; Quattrone and Hopper, 2005）。

この点、マネジャーは、会計情報は限定された理解や組織の複雑性を処理することを可能にするのみであること（不完全であること）を知っており、その他の知識情報をつかって会計情報を補完していることが知られている（Chapman, 1997; 1998; Mouritsen, 2009）。また、Wouters and Wilderom (2008) は会計システムのデザインや展開プロセスに参加することが、会計システムの妥当性と許容性（acceptance）を強化し、マネジャーが知覚する不完全性を減らすことを可能にするとし、Andon et al. (2007) は、会計情報の不完全性を逆手にとって、会計情報の不完全性を認識させる手段を講じることにより、組織内で指標の頑健性や適切性について議論する機会がもたらされるとしている。

しかしながら、適切な指標の設定が困難であるからといって、それを放置しておいてよいということではない。不適切な業績指標の設定は、従業員の逆機能的な行動を助長することになる（Hirst, 1983; Neely et al., 1995）。業績指標は、人間でいうところの「神経システム」のようなものであり、業績指標を常に適切な状態に維持しておくことは、健全な組織を維持するために極めて重要なことである（Beer, 1981; 1985; Bitici et al., 1997）。

しかし、業績指標を環境に適合させ、適時的に修正することは容易なことではない。環境や組織目標の変化を尺度や指標に反映させるためには時間を要するし、これらの変化を組織に浸透させるためにも時間がかかることが予想される。さらには、組織構成員がこの変化を許容し、行動を変化させるためにも時間がかかることが指摘されている（Melnyk et al., 2014, p.174）。それゆえに、環境や組織の置かれる状況が変化しても、業績指標が変更されないことは実務において往々にして生ずることになる。

③ 業績指標の修正と改善

上述のように、誤った業績指標が設定されてしまうことや、低いレベルの目標値が設定されることを事前に防ぐことは困難であると言わざるを得ない。また、コスト・ベネフィットの観点からも、適切な指標の設定のために過度の資源を投じることは賢明ではない。したがって、組織は不適切な指標が設定された場合に、それを修正、改善するためのメカニズムを業績管理システムのなかに組みこむ必要がある。

この点、先行研究においては、業績指標の修正メカニズムは必ずしも十分に明らかにされているわけではない。本研究では、誤った業績指標の設定や、不適切なレベルの目標値の設定を抑制する仕組みとしての、業績指標の部門間相互評価プロセスに着目する。当該プロセスにおいて、いかに業績指標の妥当性や公平性を強化し、指標変更を促すプレッシャーを与えるのかについて検討する。

（3）研究方法、ケース組織の概要、分析フレームワーク

① 研究方法

本研究では、単一組織を対象とした定性的フィールドスタディを通じて検討する⁵⁸。定性

⁵⁸ 本研究は単一組織を対象としたケーススタディであるが、単一組織を対象としたケーススタディは、外的環境の変動や不確実性のレベルを一定とみなすことができるという利点

的フィールドスタディとは、研究者が実践領域（domain of practice）について調査を行い、データ、理論、関連する文献を行き来することによって、彼らの行為を理解することである（Ahrens and Chapman, 2006）。そのためには、まずもってフィールドへ接近することが必要である（Jönsson and Macintosh, 1997）。本研究では、フィールドへ接近するために、文書を読覧するだけでなく、実際の経営実務を観察し、組織メンバーに対するインタビューやインフォーマルな対話を行った。具体的には、行政評価に関連する部門の職員を中心に複数回の半構造化されたインタビュー（semi-structured interviews）を実施した。なお、実施したインタビューの一覧は本節の末尾に掲載している。すべてのインタビューは許可を得たうえで録音し、文字起こしを行っている。また、研究にあたっては、インタビューデータのみならず、行政評価に関連する内部規定、実施ガイドラインなどの内部使用、ホームページ等で公表されているアニュアルレポートや行政評価の結果などを分析データとして利用しており、これらの定性情報はすべて定性分析ソフトであるNVivo11に集約し分析を行っている。

② ケース組織の概要

本研究では、東京23区のうちの1つである中野区を対象としている。中野区は東京都心に位置する、総人口313,665人（2014年1月1日現在）の特別区であり、人口数は23区中、中位に位置する。また、一般会計規模は1,206億8,700万円（2014年度当初予算）であり、実質赤字比率、連結実質赤字比率、実際公債比費率、および将来負担比率は、いずれも財政的に健全であることを示している。くわえて、組織形態として目標体系に沿った事業部制を採用しており、組織の分権化が進めてられている。

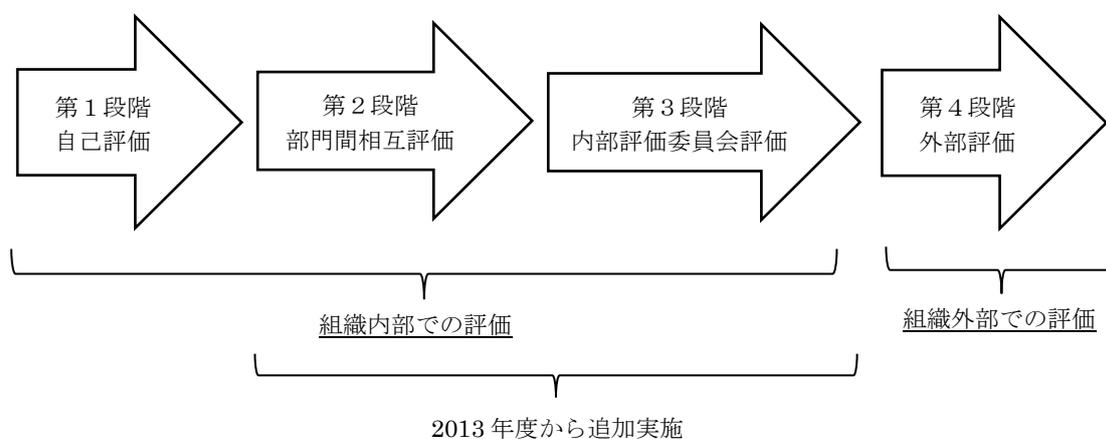
中野区は2000年度に試行的に行政評価を実施し、翌2001年度から本格的な導入を開始している。その導入から14年目を迎える2014年度現在では、全ての分野を対象として、45分野131施策の評価が行われている（外部評価は重点分野である18分野58施策に限定して実施）。中野区の行政評価は「区の政策や施策、事務事業の成果や効率性、必要性などを数値等により判断し評価することで、個々の内容や総合的な施策展開の見直しへとつなげていくしくみ」であると定義され、その導入の目的として、仕事の目的の明確化、成果の管理、説明責任の確保、マネジメントサイクルの確立、職員の意識改革をあげている。

を持つ（Young and Selto, 1993）。すなわち、外的環境に関するコンティンジェンシー要因を排除することができる。また、他の利点として、リッチなデータにアクセスすることができるということがあげられる。

③ 中野区の行政評価プロセス

中野区の行政評価は4段階のプロセスを経て実施される。すなわち、①主管部での自己評価、②他部による部門間相互評価、③部課長職を中心に構成される内部評価委員会による評価という3つの内部評価プロセスにくわえ、④公募によって選ばれた区民と学識経験者で構成される外部評価委員会による外部評価を経て、最終的な評価が決定され、評価結果が区民等に公表されることになる（図表5-7）。

図表5-7 中野区における行政評価プロセス



出典：筆者作成

このうち、第2段階の部門間相互評価と第3段階の内部評価委員会評価の2つのプロセスは、2013年度より追加的に実施されている。当該制度導入以前は、自己評価と外部評価の2段階のプロセスによって業績評価が実施されていたが、行政評価の結果や業績指標についての内部での議論が不十分であったことを背景に、上記2つの内部評価プロセスが追加されることとなった。平成26年度行政評価実施要領によれば、各プロセスは以下のように説明されている。

自己評価【評価期間：4月中旬～6月6日】

各主管部門において、分野および施策の成果を区民の視点で分析、評価する。評価内容および評価に基づく見直し・改善の方向性が、部の経営方針や経営戦略に則しているかなどの検証を経て評価を行う。

部門間相互評価【評価期間：6月13日～6月20日】

各分野が10ヵ年計画で担っている成果指標（最終アウトカム）および10ヵ年計画を推進するために設定した分野の成果指標（中間アウトカム）にかかる達成度や進捗度合い等について、他部の統括管理者が中心となり、行政評価実務を担う者（行政のプロ）として客観的に検証・評価を行い、採点とその判断理由・根拠を記載する。

内部評価委員会評価【評価期間：7月14日～7月22日】

各分野が10ヵ年計画で担っている成果指標（最終アウトカム）および10ヵ年計画を推進するために設定した分野の成果指標（中間アウトカム）にかかる達成度や進捗度合い等について、自己評価・部門間相互評価の結果および主管部とのヒアリングを踏まえ、区民の視点および全庁的な視野から評価し、採点とその判断理由・根拠を記載する。

外部評価【評価期間：10月以降】

学識経験者や区民で構成される外部評価委員会の意見や提案等を取り入れることで、行政評価の客観性をより高いものにする。分野・施策の成果を評価するとともに、区の評価内容の妥当性について評価する。

④ 行政評価と区政運営

行政評価を中心とする区政の運営サイクルは、PDCAサイクルを回すために1) 目標を設定、2) 効率的な事業の遂行、3) 目標の達成状況を区が評価、4) 外部評価委員による評価、5) 改善や見直しの方向性についての検討、6) 評価結果を事業の見直し・改善や予算編成等にフィードバックする、という6つプロセスに分類される。行政評価は、これらのプロセスのうちいずれかに属するというものではなく、いずれのプロセスとも関連性を有している。すなわち、行政評価単独で完結するというものではなく、行政評価の中心としながら、区政運営のPDCAサイクルが展開される。したがって、本論では、行政評価を中心に展開される区政運営のPDCAサイクルを総合して業績管理システムと呼ぶ。

⑤ 評価項目

評価にあたっては、自己評価、部門間相互評価、内部評価委員会評価ともに、図表5-8の評価シートに従って分野に対する記号評価およびコメントを付す。行政評価の評価項目

は、a) 成果, b) 活動量, c) 効率, d) 創意・工夫の4項目から構成されており、配点はそれぞれ、a) 成果指標が10点×2×(係数0.7~1.0), b) 活動量が10点, c) 効率が10点となっており、これらの合計点を4で除したものに、加減点項目としてd) 創意・工夫(-1.0~+1.0)を加え、最終的な評価点が決定される。また、評価の理由や根拠は、コメント欄に付記されることとなる。

a) 成果は成果指標の目標達成度やその妥当性を評価する項目である。中野区の行政運営においては、成果がもっとも重要視されており、これを反映して配点は他の項目の2倍に設定されている。また、設定された業績指標が不適切、もしくは目標値が低く設定されている場合、成果指標の妥当性を評価するために妥当性の程度に応じて係数による調整が施されるような措置が講じられる(係数は1.0が「適切である」、0.9が「ほとんどの指標が適切である」、0.8が「不適切な指標が見受けられる」、0.7「不適切な指標が相当数見受けられる」)。

b) 活動量は、目標の達成に向けての活動量の適切性に関する評価を行い、c) 効率は、適切なコスト低減が図られているか、他機関や他事業分野と連携等が図られているかについて評価を行う。さいごに、d) 創意・工夫は、成果の向上に向けた独自の工夫や取り組みが行われているかについて評価を行う。具体的な評価項目は図表5-8を参照されたい。

また、部門間相互評価にあたっては、指標設定の妥当性やその達成度に対する指摘がなされ、他部から見た客観的な視点でのコメントが付されることとなる。実際にどのような指摘がなされているのかについて具体例を示す。施策目標として①職員の危機管理意識を高める、②内部統制が効果的に機能している、を掲げ、これに対して①危機管理等研修修了者割合、②財務監査指摘事項件数(件)の2つの指標が設定されていた区政運営に関する施策に関して、「職員の対応能力習熟度、判断力がどの程度向上したかを指標とすべきではないか。また、研修・訓練を指標とするのであれば、当該分野の研修・訓練にとどまらず各職場における研修・訓練の実施回数も含めたものとすべきではないか。さらに、全職員を対象とした危機管理研修であれば、2年、3年かけて受講率が56.4%では低すぎる」として、設定された指標の修正についての提言がなされている。

図表5-8 評価項目と配点

	評価者		評価項目	記号評価		コメント	視点
	内部	外部		配点	調整		
a) 成果	○	○	成果指標の目標達成度	10	×2	評価理由 ・根拠	・分野の最終・中間アウトカムが、この3年間で目標とする姿にどれだけ近づいたか
	○	○	評価指標の妥当性	係数 0.7~ 1.0			・分野（施策）の成果指標は、目指す姿を客観的に判定できる状態で表しているか？ ・分野（施策）の成果指標は、目標に向けた主管の取り組みや努力が繁栄されるものか？（外部要因による影響が少なく、コントロール性はあるか？） ・分野（施策）の成果指標における目標は、10カ年計画を踏まえ、目指す状態に向けて適切な段階と言えるか？ ・分野（施策）の成果指標における目標値は、ベンチマークなどを踏まえ、適切な内容と言えるか？
b) 活動量	○	○	事業実績	10	/	評価理由 ・根拠	・施策の目標達成に向け、適切な事業が実施されているのか？ ・目標達成率に向け、3年間の事業の活動量は適切か？
c) 効率	○	○	事業執行の効率性	10	/	評価理由 ・根拠	・事業実績に対して、行政コストおよび人員は適切か？ ・独自の取り組みにより、コスト削減が図られているか？ ・区以外の機関や他の自治体、また分野間等で連携することにより、コスト削減が図られているか？
合計				40	/		①(配点×係数×2)+②配点+③配点
d) 創意工夫	○	○	創意・工夫 重点取り組み 他	加点	-1.0 ~ + 1.0	評価理由 ・根拠	・成果向上に向けて、創意工夫あふれる独自の取り組みやさまざまな連携などが行われることで、予想される指標到達値を上回る成果を上げているか？または、その努力が不足していないか？ ・分野として「重点的に行うとした取り組み」が適切に行われることで、予想される到達値を上回る成果を上げているか？または、その努力が不足していないか？ ・外部要因による影響を最小限に抑えているか？または、効果を利用して成果やコスト削減に結びつけているか？ ・その他
総合評価				10	-1.0 ~ + 1.0	/	(合計点/4)+④(-1.0~+1.0) ※10点以上=10点、1点以下=1点

出典：中野区の内部資料をもとに筆者作成

⑥ 分析フレームワーク

中野区においては、2013年度より業績指標の部門間相互評価と内部評価委員会評価を導入している。各段階の評価においては、組織内のさまざまなレベル、パースペクティブを持つ人物がこれを評価する。形式的な業績評価の導入は組織の硬直化や歪みをもたらすことにもなりかねない（Bevan and Hood, 2006; De Bruijn, 2002; Newberry and Pallot, 2004）が、中野区における行政評価指標の部門間相互評価は、行政評価指標の歪みを抑制する仕組みとして機能していると考えられる。中野区の評価プロセスにおいて、部門間相互評価を通じて業績指標の歪みがどのように抑制され、さらには、これらのプロセスが新規の目標設定に与える影響について分析を行う。

（４）分析

① 部門間相互評価導入以前

2013年度以前の行政評価のプロセスにおいては、自己評価と外部評価の２段階評価しか行われていなかったため、指標の客観性や目標設定に対する問題点が認識されながらも、それを修正するプロセスが存在していなかった。その結果、問題点を修正しないままに行政評価が利用されることで、彼らは評価結果に注意を向けなくなっていたことがわかる。

- 自己評価しかやっていなかった時には（指標の）客観性とか設定された指標に対する批判があつて、はっきりいえば、目標が甘くなりがちだったんですね。（GK-4）
- 以前のやり方は自己評価をして、そして外部評価にさらされるという感じだったので、（中略）よくわかってないで評価を下すという部分がありました。説明しても時間が限られているので伝わらない。伝わらない結果、評価も悪くなる。結果として（職員が）評価はあまり気にしないということになっていました。（GK-2）

② 評価プロセスの追加

2013年度より自己評価、外部評価にくわえて、部門間相互評価および内部評価委員会評価という２つのプロセスが加えられた。これによって、組織内の他部門から設定された業績指標の妥当性や、設定された目標の程度について指摘を受ける機会がもたられることとなった。その結果として、次年度の予算編成とあわせて、目標値や評価指標について毎年見直しが行われることとなり、業績指標の修正を行うプロセスが業績管理システムのなかに組みこまれている。

おとし（2012年）までは自己評価のあと、いきなり区民が外部評価って言うことをしていたんですが、行政評価の精度をもう一回あげましょうということで、いまは自己評価をやったあとに部門間相互評価といって、違う部のものをまずはお互いに評価しましょうという仕組みを去年から入れまして、そのあと、内部評価委員会ってあって、区の部長級が中心になって評価をして、決算審査が終わった後に、今度は一部抽出したところを区民の代表の方に評価していただいたあとに改善に反映していくという、そんな流れでやっています。この評価をみながら、来年度の予算に向けて毎年その目標であるとか、成果指標であるとか、必要なものは見直していくということになります。（GK-1）

③ 部門間相互評価がもたらす緊張感

部門間相互評価を通じて、毎年他部から評価指標の妥当性や目標設定の程度、さらには、成果指標の達成度についての指摘を受けることになる。他部門から評価を受けることで一定の緊張感が生まれ、低い目標値や、不適切な評価指標が設定されることを防ぐ抑止力をもたらしている。

- 他部の管理職が評価する部門間相互評価と、部長の合議体による内部評価委員会評価という内部のなかでも充実させたので他に見られている他の部所に見られているというのが競争意識じゃありませんけれども適当なものはかけないなというのがあります。（GK-2）

④ 業績指標の歪みの認識と受容

部門間相互評価および内部評価委員会評価を通じて、区政運営実務や現場を理解している他部門から指摘を受けることで、評価指標に歪みが生じているという事実を認識し、かつそれを受容する機会がもたらされていると考えられる。現場と一定の距離のある区長や組織外部の区民からの指摘だけでは、指標の歪みを認識させるにとどまり、その歪んでいる事実を受容し、実際の修正や改善行動にまで結びつけることは難しい。同じく区政運営実務を担う他部から指摘が、業績指標の歪みを認識、受容させ、指標の修正や改善の原動力となっていると考えられる。

- 他にも要因はあると思いますけれども、部間評価なり内部評価なりでこの指標はどうなのかだとか、こういった指標はどうでしょうかという意見を頂戴するので、指標に対するいろいろな意見をもらうことで、より良い指標がないかを議論するき

っかけになっています。(GK-6)

- (設定された指標や結果について) いままでは区長から、こうじゃないかああじゃないかと言われるだけでしたけど、他部や他の部署の部長であるとか、いろいろな人からも同じように指摘してもらえようになりましたね。(MKS-1)
- (評価される側が) 評価する側にも回るのも、あらが見えるわけじゃないんですけど、自分たちがやるときにも活かそうという視点がうまれるんですね。評価される評価するという両方の視点でなるので、そういう形がプラスに働いているのかなという気がします。(GS-1)。

⑤ 業績指標の不完全性の共有認知による対話の促進

部門間相互評価や内部評価委員会評価を通じて、特定の部門のみではなく、複数の部門の人間が他部の評価指標や評価結果について関心を持つことで、適切な業績指標の不完全性について組織内での共有認知が生まれ、当該困難性を克服するための方法についての議論や対話が促されている。

(インタビュアー: 不適切な指標が設定されることで、現場から不満があがったり、個人のモチベーションが下がるといった現象が起こることは?)

- 結果として、それを抑制しているのが、相互評価であると思います。この事業の指標って難しいよねっていう話が共通の話題になったり、あるいは、(行政評価の結果を) ABCD で評価する過程で、結果的にこの分野って難しいね、大変なところだねっていう認識も結構でてきたと思います (GS-3)。

(5) 考察

不適切な業績指標の設定は、従業員の逆機能的な行動を助長することになる (Richards et al., 1997; Hirst, 1983; Neely et al.)。したがって、設定された業績指標の歪みを軽減することは、業績管理システムの妥当性や許容性を高め、健全な組織運営を行ううえで、極めて重要である。この点、中野区の行政評価プロセスにおいては、どのような仕組みによって、これを実現していたのであろうか。

中野区の行政評価プロセスにおいてもっとも注目すべきは部門間相互評価であろう。ここでは、行政評価の結果のみならず、業績指標が各部局の目標を達成するうえで適切であっ

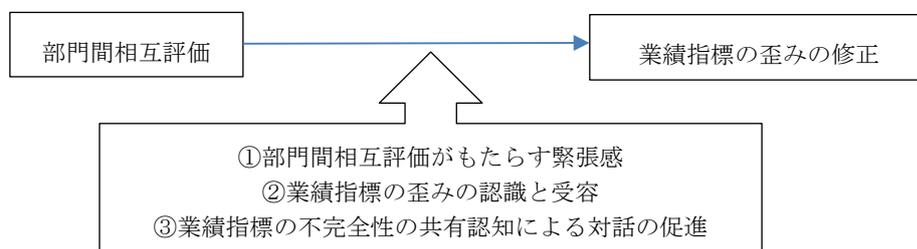
たか、目標値のレベルは妥当であったかどうかについて他部にも評価を受けることになる。区政運営実務や現場を理解している他部から指摘を受けることで、評価指標に歪みが生じているという事実を認識し、かつそれを受容する機会がもたらされていると考えられる。同じく区政運営実務を担う他部から指摘が、業績指標の歪みを認識、受容させ、指標の修正や改善の原動力となっていると考えられる。

さらには、他部によるチェックを受けることで、適切な業績指標ならびに目標値の設定を行うための緊張感が生まれるだけでなく、指摘を受けた項目についての改善のために、より多くの議論の機会が提供されることとなる。この点、マネジメント・コントロールに行政評価が活用される場合、パフォーマンスのモニタリングや住民・議会へのアカウントビリティを目的とした診断型コントロールの手段として用いられることが多いが（目時，2012），中野区における部門間相互評価は、他部からの指摘を通じた議論や対話の機会を生み出し、行政評価をインタラクティブ・コントロールの手段として機能させる仕組みが構築されている点に、その特徴があるといえよう。また、Andon et al. (2007) は、会計情報の不完全性を認識させる手段を講じることで、組織内で指標の頑健性や適切性について議論する機会がもたらされるとする。この点、部門間相互評価や内部評価委員会評価を通じて、特定の部門のみならず、複数の部門の人間が他部の評価指標や評価結果について関心を持つことで、適切な業績指標の不完全性について組織内での共有認知が生まれ、当該困難性を克服するための方法についての議論や対話が促されている。

以上のように、中野区の業績管理システムにおいては、①部門間相互評価がもたらす緊張感、②業績指標の歪みの認識と受容、③業績指標の不完全性の共有認知による対話の促進を通じて、その歪みが修正・改善されるようなデザインが施されていると解釈できる（図表5-9）。

コスト・ベネフィットの観点からも、適切な指標の設定のために過度の資源を投じることは賢明ではない。したがって、業績管理システムのデザインにあたっては、不適切な指標が設定された場合に、それを修正、改善するためのメカニズムとして、上記①～③を業績管理システムのなかに組みこむことが必要になるといえよう。

図表 5-9 業績指標の歪みの修正メカニズム



出典：筆者作成

本節では、業績指標に生ずる歪みを軽減するための手段として、中野区が実施している部門間相互評価に着目した。業績指標の歪みは避けられないとの研究が多数蓄積されている一方で、その歪みをいかに軽減させるのかについては、十分な議論がなされてこなかった。上述のとおり、中野区が実施する業績指標の部門間相互評価プロセスは、業績指標に関する数多くの対話を生み出すことでインタクティブコントロールを強化する仕組みとして機能するとともに、業績指標が不完全であることを認知させることで、指標の頑健性や適切性について議論する機会を提供することとなる。業績指標の歪みは、組織成員のモチベーションの低下を招き、ひいては組織の戦略とはかけ離れた方向へ組織を導くこととなりかねない。それゆえに、業績指標の歪みを軽減させる方法を検討することは、極めて重要な研究課題であるといえよう。本説では業績指標の歪みを軽減する仕組みについて検討してきたが、業績指標の歪みを組織成員がどのように認知し、それが彼らのモチベーションに、さらには組織のパフォーマンスにどのような影響をもたらすことになるのかについては、いまだ十分な議論がなされていない。したがって、これらの課題については引き続き検討することにした。

インタビューイリスト

日時	職位	コード
2014年8月	行政評価担当経営室参事	GK-1
2014年8月	行政評価担当経営室副参事	GK-2
2014年8月	経営室経営管理担当係長	GK-3
2014年11月	区民サービス部経営担当	KS-1

2014年11月	区民サービス部経営担当課長	KS-2
2015年5月	行政評価担当経営室副参事	GK-4
2015年5月	経営室経営管理担当係長	GK-5
2015年5月	行政評価担当職員	GK-6
2015年5月	元区民サービス部副参事	MKS-1

第6章 行政組織における業績管理システムの効果的活用に向けた課題

6-1. 業績指標のデザインと利用における現場職員の関与パターン：組織のパフォーマンスに与える影響

(1) 業績管理システムへの現場職員の関与

本章の目的は、業績管理システムにおける業績指標のデザインと利用における現場の行政職員（operational employee）の関与パターンと、環境要因，ならびに組織のパフォーマンスとの関係性を明らかにすることにある。管理会計システムがもたらす効果を高めるために、現場が管理会計システムのデザインと利用へどのように参加すべきかという問題は、近年の管理会計研究の重要なテーマの一つである（De Baerdemaker and Bruggeman, 2015; Derfuss, 2009; Kruis and Widener, 2014; Luft and Shields, 2007）。現場従業員は上位のマネジャーに比べて業務に関する専門的な知識を有することから（Kim et al., 2014），現場従業員を業績指標に関連するプロセスに参加させることによって、業績指標の質を向上させるとともに、組織のパフォーマンスを高めるといふいくつかの経験的証拠が示されている（Groen et al., 2012; 2016; Hunton and Gibson, 1999; Kleingeld et al., 2004）。行政組織においても、現場職員の関与が、業績情報の受容と拒否に影響を与えることが指摘されている（Petersen, 2019）。

その一方で、現場従業員の管理会計システムへの参加は必ずしもポジティブな効果をもたらすわけではないことも知られている（De Baerdemaker and Bruggeman, 2015; Kruis and Widener, 2014）。たとえば、伝統的な論点である予算管理に関する議論においては、予算目標の設定に現場従業員を参加させることは彼らのモチベーションを高める効果を有する一方で、目標水準を過少申告する予算スラックを生ずるため、結果的に予算管理がもたらす効果を低めることも知られている。このように、管理会計システムのデザインと運用への現場従業員の参加はポジティブな効果を持つ反面、ネガティブな効果を生ずる可能性にも注意を払う必要がある。

予算管理に関する議論と同様に、組織のパフォーマンスの良否に大きな影響を及ぼす業績管理システムにおいても、現場従業員がどの程度、また、どのように関わる必要があるのか、慎重に議論する必要がある。この点、Groen et al. (2017) は、業績管理システムの有効性に影響を及ぼす業績指標のデザインと運用に焦点を当て、現場従業員の参加とパフォーマンス（ジョブパフォーマンス）との関係性について分析を行っている。その結果、現場

従業員の参加は、必ずしもパフォーマンスを高めるわけではなく、業績指標の利用目的によってパフォーマンスに与える影響が異なることを明らかにしている。また、現場従業員を参加させることで、調整のための時間を浪費することとなり、意見の不一致やコンフリクトを生むことになるとの指摘もある (Poon et al., 2001)。このように、現場従業員を過度に参加させることは、彼らの業務遂行の妨げとなるし、結果としてパフォーマンスの低下を招く可能性も考えられる。先行研究においては、業績指標のデザインと利用のプロセスへの現場従業員の参加が高まるほどに、パフォーマンスに対してポジティブな影響をもたらすとの関係性が想定されてきたが、“現場従業員をどのプロセスにどの程度参加させるのが望ましいのか”という問いに対しては、これまでのところ十分な検討がなされていない。さらには、行政組織という文脈において、現場職員は業績管理システムにどのように関与することが望ましいのかについても、明らかにされていない。そこで、本研究では、業績管理システムにおける業績指標のデザインと利用への現場職員の関与パターン、環境要因、組織のパフォーマンスの関係性について、質問票調査によって入手したデータを用いて分析を行う。

(2) 先行研究の整理と分析フレームワーク

① 業績管理システムにおける業績指標のデザインと利用への現場従業員の関与

一般的にシステムデザインへの現場従業員の参加はシステム利用者の満足度を高め、利用者の認知的不協和 (cognitive dissonance) を抑制する効果をもつ (Wouters and Wilderom, 2008)。業績管理システムにおいても、業績指標のデザインへの現場従業員の参加は、業績指標の質を高め、測定エラーを抑制し、組織に対してポジティブな効果をもたらすことが明らかにされてきた (Abernethy and Bouwens, 2005)。現場従業員は、マネジャーに比べ、彼らのタスクに関する専門的知識や情報を有することから、業績指標に反映させることで業績指標の質を高め (Wouters and Roijmans, 2011)、直接ないしは間接的に個人や組織のパフォーマンスにポジティブな影響をもたらすことが明らかにされてきた (Groen et al. 2012; 2016; Hunton and Gibson 1999; Kleingeld et al. 2004)。

Groen et al. (2012) は、飲料製造業における瓶詰めラインを調査対象として、現場の従業員が自身の業務に関する業績指標をデザインするプロセスに関する分析を行った。その結果、現場従業員を自身の所属部門の業績指標をデザインするプロセスに参加させることで、仕事への意欲を向上させるとともに、所属部門のパフォーマンスを高めるためのイニシアティブをとるようになることを明らかにしている。このように、業績管理システムにおける

業績指標のデザインと運用への現場従業員の参加は、個人の職務に対する姿勢を高めるだけでなく、組織のパフォーマンスを高めることが明らかにされてきた。その一方で、業績指標のデザインと運用への現場従業員の参加が必ずしもポジティブな効果を生むわけではないことも指摘されている。

Kruis and Widener (2014) は、業績指標のデザインと運用のプロセスに現場の従業員を関与させることに批判的なマネジャーもいることを明らかにしている。すなわち、現場従業員を参加させることで、意見調整のための時間を浪費することとなるし、組織内での意見の不一致やコンフリクトを生むことになることもあるためである (Poon et al., 2001)。また、Groen et al. (2017) は、現場従業員の関与が必ずしもパフォーマンスを高めるわけではないことを明らかにしている。マネジャーとその部下である現場従業員の両者に対して実施した質問票調査のデータを用いて、現場従業員の関与と職務パフォーマンスの関係性について分析を行った結果、業績指標が所属部門の業績評価のために利用される場合のみ現場従業員の関与が彼らの職務パフォーマンスを高めることとなるが、業績指標が金銭的・非金銭的報酬の決定のために利用される場合、現場従業員の関与は彼らの職務パフォーマンスに何ら影響を与えないことを示した。

このように、先行研究においては、業績指標のデザインと運用のプロセスへの現場従業員の関与がパフォーマンスを高めるという主張が主であったが、近年の研究では、業績指標の利用目的や組織の環境などによって、現場従業員の関与は必ずしもポジティブな結果をもたらすわけではないことが示されている。

② 業績指標のデザインと利用のプロセス

これまでの業績管理システムへの現場従業員の関与に関する研究においては、関与を一連のプロセスとしてとらえ研究がなされてきた。しかし、実際には、当該プロセスは複数のプロセスから構成される。業績指標への関与のプロセスは、①業績指標のデザイン、②業績指標のインプットとして用いるデータの選択、③業績指標の修正、④業績指標の遂行、⑤業績指標の管理の5つの段階に分類される (Bourne et al., 2000; Neely et al., 2002)。現場従業員の関与に関する先行研究においても、これらの段階的プロセスが無視されてきたわけではない。例えば、Groen et al. (2017) において実施された質問票調査においても、業績指標に関するプロセスへの関与の程度を測定するにあたり、上述の5つのプロセスへの参加の程度をそれぞれ質問しているが、分析にあたっては5つの質問項目を一つの因子にまとめて

いる。したがって、現場従業員がどのプロセスにどの程度関与するのが望ましいのか、また、どのような関与パターンがパフォーマンスを高めるのかについては、ほとんど検討がなされていない。

③ 管理会計システムの類型化（コンフィギュレーション研究）

管理会計システムは一様ではなく、そのデザインや利用方法によって様々な特徴を有する。それゆえ、近年の管理会計研究においては、管理会計手法や管理会計システムの特徴を類型化することにより、より厳密な管理会計理論の構築を目指す研究が多数みられるようになってきている。たとえば、Sponem and Lambert（2016）は予算管理システムの特徴を11の変数を用いたクラスター分析によって類型化し、各クラスターと予算の満足度との関係性を分析している。同様に、Kruis et al.（2016）は、Simons（1994）のLOCのフレームワークにおける、信条コントロール、境界コントロール、診断型コントロール、双方向コントロールの4つのコントロール概念をバランスさせる組み合わせを、4つのコントロール概念とパフォーマンスに影響を及ぼす環境要因を変数として投入したクラスター分析によって類型化している。このように、管理会計システムや手法の類型化を図ることによって、より精緻な分析を行うことが可能になる。

（3）分析フレームワーク

① 研究方法

本研究では、業績指標への関与パターンを類型化するために、業績指標への関与の各プロセスを変数として投入したクラスター分析を用いる。また、LOCの4つのコントロールレバーのバランスについて分析したKruis et al.（2016）では、どのクラスターに分類されるかには、組織がおかれた環境要因が影響するとして、環境要因も変数として投入されている。そこで、本研究においても、各クラスターと環境要因の関係性についても考察する。また、クラスターごとに組織のパフォーマンスに違いがあるのかを明らかにするため、各クラスターと組織のパフォーマンスの関係について、分散分析と多重比較を行うこととする。

② 分析データ

分析に用いるデータは、2016年度にわが国地方行政組織全791の市（政令指定都市、中核市、特例市、その他の市）を対象として実施した郵送質問票調査により収集した。管理会

計研究の多くは民間企業におけるデータを用いたものがほとんどであるが、公的な組織は、情報開示の観点から民間企業に比べて研究データの収集が容易であることが多く、行政組織などの非営利組織のデータを用いた研究も多数みられるようになっている。とはいえ、営利・非営利組織は異なる特徴を有することから、分析結果の解釈にあたっては注意を要する点は強調しておきたい。

また、質問票の送付に先立っては、ワーディングならびに、質問項目の妥当性をチェックするため、行政組織において関連する業務を担当する実務家2名と、業績管理に関する専門的知見を有する管理会計研究者2名に内容確認を依頼し、質問票の修正を行っている。質問票の送付先は、行政組織の経営管理に携わる部署（行政経営課、行政管理課など）の管理責任者を特定し、質問票に依頼状、返信用封筒（切手不要）を添えて送付した。

質問票の回答に対するインセンティブを考慮し、希望者には分析結果の報告書を送付することを明記した。また、回収率の向上のため、回収期限前に督促状を送付している。最終回答組織数は、339団体（回収率42.9%）であった。分析に際しては、回答に不備があり分析には不相当と判断される企業の回答を除いたデータを使用している。有効回答は、327団体（有効回答率41.3%）であった。回答組織の詳細は図表6-1のとおりである。また、回答者は概ね送付先部署の課長級以上の職員となっている。

図表6-1 分析に用いる回答の団体区分

団体区分	送付数	有効回答数(率)
政令指定都市	20	14 70.0%
中核市	48	20 41.7%
特例市	36	8 22.2%
その他の市	687	285 41.5%
合計	791	327 41.3%

出典:筆者作成

分析に用いる行政組織327団体のデータに関して適合度検定を行った。その結果、行政組織のデータは団体区分分布とおおむね適合していることを確認した ($\chi^2 = 7.770$, $df = 3$, $p = .051$)。また、分析対象組織と非分析対象組織の規模（行政組織：職員数）の差の検定を実施したが、両者の規模に有意な差は確認されなかった。以上の結果から、本研究の分析に用いるデータに重大な非回答バイアスはないと考えられる。

(4) 変数の操作化

① 業績指標のデザインと利用への現場職員の関与

業績指標のデザインと利用のプロセスへの関与の程度を測定するため、Bourne et al. (2000) や Neely et al. (2002) による分類に基づき測定を行った。具体的には、現場従業員が、①業績指標のデザイン、②業績指標のインプットとして用いるデータの選択、③業績指標の修正、④業績指標の遂行、⑤業績指標の管理の5つプロセスにどの程度関与しているか、上司であるマネジャーに対して質問した、1. 「全く参加しない」から5. 「積極的に参加する」の5点で回答を求めた（図表6-2）。

図表6-2 現場従業員の業績指標プロセスへの関与に関する記述統計

質問項目	理論値	測定値	平均値	標準偏差
業績指標の設定	1-5	1-5	3.72	.801
業績指標の測定の際に用いられるデータの選択	1-5	1-5	3.63	.829
設定された業績指標の修正	1-5	1-5	3.60	.822
業績指標の遂行	1-5	1-5	3.88	.713
業績指標の管理	1-5	1-5	3.65	.821

出典:筆者作成

② 環境要因

環境要因の変数として、多くの管理会計研究で用いられている環境の不確実性ならびに業務の複雑性をを用いる。変数の測定にあたっては、Speklé and Verbeeten (2014) や大浦・松尾 (2017) を参照して質問項目を設定し、探索的因子分析を実施した（主因子法、プロマックス回転）。また、因子分析を実施するにあたり、天井効果が確認された項目、ならびに、いずれの因子に対しても0.4を下回る因子負荷量しか示さなかった項目を削除している。その結果、図表6-3に示すように、業務環境の不確実性の第1因子は、業務の将来予測可能性に関する不確実性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「業務の予測困難性」($\alpha=.778$)、第2因子は事業設計に関わるニーズや効果の予測困難性を示す項目に高い因子負荷量を示したことから、「事業設計の困難性」($\alpha=.692$)と名付けた。なお、第2因子である「事業設計の困難性」のクロンバックの α は一般的な基準である0.7を下回ってはいるものの、概ね0.7に近似しているため、信頼性に大きな問題はないと判断した。

つづいて、業務の複雑性の第1因子は、業務手続きやプロセスがマニュアルや法規等によって、明確になっているかどうかを示す項目に高い因子負荷量を示したため「業務プロセスの明瞭性」($\alpha=.792$)、第2因子は、自部門の成果の測定可能性に関わる項目に高い因子負荷量を示したため「成果の測定可能性」($\alpha=.777$)と名付けた。なお、それぞれの項目の変数化にあたっては0.4以上の因子負荷量を示した質問項目の平均値を得点化している。また、環境の不確実性ならびに業務の複雑性に関する因子の弁別的妥当性を判断するため、平均分散抽出 (average variance extracted: AVE) を計算したが、両因子ともに0.5を超えており問題は無いことを確認している。

③ 組織のパフォーマンス

業績管理システムを利用することによって様々な成果が組織にもたらされる。財務的成果のみならず非財務的成果をもたらすことは、多くの定量研究においても示されているところであるが (Davis and Albright, 2004; Ittner and Larcker, 2001 など)、行政組織においては、その成果を一般的なパフォーマンス指標である売上高や利益指標などの財務的成果を用いて測定することはできない。それゆえ、多くのパブリック・セクターを対象とした研究においては、パブリック・セクターのパフォーマンスを測定するために適しているとされる Van de Ven and Ferry (1980) の項目に依拠し、①生産性、②業務の質や正確性、③革新的な新事業の企画数の増加、④業務に対する満足度・評判の高まり、⑤目標の達成度、⑥業務の効率性、⑦業務に対する職員の士気向上の7つの項目を用いて測定を行っている。本研究では、これに業績管理システムを利用することによってもたらされる成果として Hall (2008) など主要な業績管理システム研究で測定されている予算調整やコスト意識など6つの項目を加えている。

本研究では、これら13の質問項目を用いて行政組織のパフォーマンスについての探索的因子分析を実施し (主因子法, プロマックス回転)、行政組織のパフォーマンスを構成する要素を特定した。その結果、図表6-4に示すとおり、行政組織のパフォーマンスは、2つの因子から構成されることが明らかとなった。第1因子は、コスト意識やモチベーションなど、職員の行動面への影響に関する項目が高い因子負荷量を示していることから「行動成果」($\alpha=.795$)第2因子は、業務の質、効率性、住民の満足度の向上など業務活動の成果を表していることから「業務成果」($\alpha=.733$)と名付けた。

図表 6 - 3 環境要因に関する因子分析の結果と記述統計

質問項目		測定値	平均値	標準偏差	第1因子 業務の 予測可能性 ($\alpha=.778$)	第2因子 事業設計の 困難性 ($\alpha=.692$)
業務環境の不確実性						
ENVDYN_6	業務(事業)を設計する際に、ニーズを予測することは困難である	1 - 5	2.72	.739	.807	-.061
ENVDYN_7	業務(事業)を設計する際に、効果を予測することは困難である	1 - 5	2.84	.804	.792	.060
ENVDYN_1	日々の業務において予測困難な事象が発生する可能性が高い	1 - 5	3.11	.888	-.057	.735
ENVDYN_2	いつ新たなプロジェクトが発足するか予測することは困難である	1 - 5	3.11	.965	.055	.724
固有値						
因子間相関					第1因子 第2因子	- .238
業務の複雑性						
					第1因子 業務プロセス の明瞭性 ($\alpha=.792$)	第2因子 成果の 測定可能性 ($\alpha=.777$)
ENVHOST_2	業務を遂行するための、適切かつ効率的なプロセスが存在する	1 - 5	3.02	.933	.804	-.002
ENVHOST_1	業務遂行の差異に参照すべき標準的な手順が存在する	1 - 5	2.93	1.071	.779	-.037
ENVHOST_4	業務遂行の手順は、部門内ではっきりと共有されている	1 - 5	3.26	.904	.674	.067
ENVHOST_3	業務を行う手順は、法律、条例、規則などに定められている	1 - 5	3.21	.983	.539	-.012
ENVHOST_5	各業務の成果は、単一の定量的な指標で把握することができる	1 - 5	2.51	.963	-.051	.847
ENVHOST_6	自部門が達成すべき事柄を、定量的に把握することができる	1 - 5	2.87	.939	.061	.749
固有値					2.867	1.255
因子間相関					第1因子 第2因子	- .424

注 1) ENVDYN_1 ~ ENVDYN_7 は、業務環境の不確実性について質問し、5点尺度(「1 まったくそうではない」-「5 まったくそのとおり」)で測定した。なお、ENVDYN_5 は、どちらの因子にも.40を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除去している。

注 2) ENVHOST_1 ~ ENVHOST_10 は、業務の複雑性について質問し、5点尺度(「1 まったくそうではない」-「5 まったくそのとおり」)で測定した。なお、ENVHOST_9 は天井効果が確認されたため、ENVHOST_8 および ENVHOST_10 はどちらの因子に対しても.40を下回る因子負荷量しか示さなかったため、因子分析にあたり除外している。

出典:筆者作成

また、組織のパフォーマンスに関する両因子の AVE を計算したところ 0.5 を若干下回ってものの、クロンバックの α はいずれも一般的な基準である 0.7 を上回っていたため、今回はこのまま分析に用いることとした。

図表6-4 組織のパフォーマンスに関する因子分析の結果と記述統計

質問項目	測定値	平均値	標準偏差	第1因子	第2因子
				行動成果 ($\alpha = .795$)	業務成果 ($\alpha = .733$)
他部門との予算や計画の調整	1-5	3.26	.825	.765	-.103
他部門の職員との情報交換	1-5	3.18	.763	.665	-.029
コスト削減意識の向上	1-5	3.38	.762	.662	.085
目標, 政策, 作業スケジュールの決定までの期間短縮	1-5	3.02	.734	.572	.038
業務に対する職員の士気向上	1-5	3.19	.699	.534	.185
業務の質あるいは正確性	1-5	3.43	.668	-.142	.931
業務の量(生産量)・サービスの提供量の増加	1-5	3.18	.677	.095	.513
事業や部門目標に対する達成度の向上	1-5	3.67	.665	.241	.501
	固有値	3.601	1.113		
	因子間相関		第1因子	—	
			第2因子	.586	—

出典:筆者作成

以上の測定尺度を用いて、クラスター分析を行う。測定尺度についての基本統計量については図表6-5に、変数間の相関係数については図表6-6に示したとおりである。

図表6-5 分析に用いる変数の記述統計

変数	質問項目数	最小値	最大値	平均値	標準偏差	Cronbach alpha	AVE
業績指標の設定	1	1.00	5.00	3.72	.801	N/A	N/A
業績指標の測定の際に用いられるデータの選択	1	1.00	5.00	3.63	.829	N/A	N/A
設定された業績指標の修正	1	1.00	5.00	3.60	.822	N/A	N/A
業績指標の遂行	1	1.00	5.00	3.88	.713	N/A	N/A
業績指標の管理	1	1.00	5.00	3.65	.821	N/A	N/A
事業設計の困難性	2	1.00	5.00	2.78	.698	.778	.639
業務の予測困難性	2	1.50	5.00	3.11	.810	.692	.532
業務プロセスの明瞭性	4	1.00	5.00	2.98	.910	.792	.500
成果の測定可能性	2	1.25	4.75	2.97	.668	.777	.639
行動成果	5	1.40	5.00	3.21	.561	.795	.416
業務成果	3	1.00	5.00	3.41	.555	.733	.460

出典:筆者作成

図表6-6 変数間の相関関係

変数	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
(1)指標の設定	1										
(2)データの選択	.699**	1									
(3)指標の修正	.745**	.723**	1								
(4)指標の遂行	.640**	.599**	.630**	1							
(5)指標の管理	.618**	.607**	.626**	.720**	1						
(6)事業設計の困難性	-.051	-.144*	-.083*	-.102	-.101	1					
(7)業務の予測困難性	-.070	-.013	-.026*	-.030	.001	.179**	1				
(8)業務プロセスの明瞭性	.079	.087	.130*	.174**	.121*	-.163*	-.247*	1			
(9)成果の測定可能性	.069	.098	.113*	.156*	.186**	-.196*	-.145*	.557**	1		
(10)行動成果	.281**	.298**	.309**	.301	.289**	-.139*	.018	-.213*	.282**	1	
(11)業務成果	.371**	.353**	.322**	.364	.266**	-.141*	-.051	-.137*	.231**	.519**	1

注 1)ピアソン(Pearson)の相関係数

注 2)**p<.01, *p<.05 (両側)

出典:筆者作成

(5) 分析結果

本研究の目的は、業績管理システムにおける業績指標のデザインと運用への現場従業員
の関与パターンを明らかにすることにある。そこで、現場従業員の関与に関する各プロセス
に関する変数を投入した階層的クラスター分析を実施した。なお、分析に際しては、投入変
数を標準化している。各クラスターの解釈を行うため、一元配置分散分析を行い、その後
Tukey 法による多重比較を行っている。Ward 法に基づく分析の結果作成されたデンドログ
ラムをもとにクラスター数が3つに決定された。

図表 6-7 クラスターごとの変数

	Cluster 1 (n=149)	Cluster 2 (n=148)	Cluster 3 (n=26)	分散分析		多重比較 (Tukey 法)
				F 値	p 値	
(1)指標の設定	3.29	4.23	2.15	216.224	.000	C2 > C1 > C3
(2)データの選択	3.53	4.22	2.04	202.412	.000	C2 > C1 > C3
(3)指標の修正	3.29	4.20	2.00	254.701	.000	C2 > C1 > C3
(4)指標の遂行	3.66	4.29	2.85	92.958	.000	C2 > C1 > C3
(5)指標の管理	3.28	4.24	2.42	168.568	.000	C2 > C1 > C3
(6)事業設計の困難性	2.84	2.70	2.85	1.567	.210	—
(7)業務の予測困難性	3.14	3.06	3.25	.722	.486	—
(8)業務プロセスの明瞭性	2.87	3.13	2.81	3.520	.031	C2 > C1, C3
(9)成果の測定可能性	2.88	3.07	2.90	3.255	.040	C2 > C1, C3
(10)行動成果	3.11	3.35	2.83	12.777	.000	C2 > C1, C3
(11)業務成果	3.34	3.56	2.97	15.989	.000	C2 > C1 > C3

出典:筆者作成

クラスター1は、データ選択および遂行への現場従業員の関与が他のプロセスに比べて相対的に高かったため、「データ選択および遂行型」と名付けた。当該クラスターは、全プロセスへの関与の程度は中程度であったが、なかでも業績指標の測定に用いるデータの選択と業績指標に関する目標達成のための指標の遂行が高い平均値を示していた。クラスター2は、すべてのプロセスへの関与が高かったため、「全プロセス型」と名付けた。さいごに、クラスター3は、全プロセスへの関与の程度が低かったが、業績指標の遂行への現場従業員の関与のみが他のプロセスに比べて相対的に高かったため、「遂行型」と名付けた。各クラスターの比率は、クラスター1「データ選択および遂行型」が46%、クラスター2「全プロセス型」が46%、クラスター3「遂行型」が8%であった。なお、規模として職員数を対数変換した値を用いて、規模の差についても確認したが、有意な差は確認されなかった。また、クラスターごとの環境要因および組織パフォーマンスは図表6-7に示すとおりであった。環境要因として、環境不確実性に関する2変数（事業設計の困難性、業務の予測困難性）、業務の複雑性に関する2変数（業務プロセスの明瞭性、成果の測定可能性）の4つの変数を用いたが、環境不確実性についてはクラスター間に有意な差は確認されなかった。一方、業務の複雑性については、業務プロセスの明瞭性、成果の測定可能性のいずれについてもクラスター2が最も高かった。また、組織のパフォーマンスとして、2変数（行動成果、業務成果）を用いたが、行動成果については、クラスター2が他のクラスターに比べて最も高く、業務成果についても、クラスター2が最も高く、ついで、クラスター1、クラスター3の順となっていた。

（6）考察

クラスター分析の結果、現場従業員の業績指標プロセスへの関与のパターンとして3つのクラスターが確認された。先行研究では、業績指標のデザインと運用への現場従業員の関与の程度を測定する際、一連のプロセスをまとめて測定を行っており、現場従業員の関与のパターンと組織のパフォーマンスの関係性が必ずしも明らかにされてこなかった。それゆえ、現場従業員を業績指標の各プロセスに関与させる際、より高いパフォーマンスを得るためには、どのプロセスに関与させる必要があるのかが必ずしも明確ではなかった。この点、本研究を通じて、現場従業員の関与パターンとして、業績のデザインから管理の5段階すべてのプロセスに現場従業員が積極的に関与する「全プロセス型」、主に業績指標の測定のためにデータ選択と業績指標に関する目標の遂行に高く関与する「データ選択および遂行型」、

および業績指標に関する目標の遂行にのみ関与する「遂行型」の3つの類型が存在することが確認された。各類型と組織のパフォーマンスの関係においては、コスト意識やモチベーションなどの項目から構成される「行動成果」、業務の質、効率性、住民の満足度の向上など業務活動の成果を表す項目から構成される「業務成果」のいずれも5段階すべてのプロセスに現場従業員が積極的に関与する「全プロセス型」が他の類型に比べて高いことから、特定のプロセスにのみ現場従業員を関わらせるのではなく、業績指標に関する全てのプロセスに現場従業員を積極的に関与させることが、パフォーマンスを高める可能性が示唆される。この結果は、現場従業員の関与が組織や個人のパフォーマンスを高めるとしたAbernethy and Bouwens (2005)、Wouters and Roijmans (2011)、Groen et al. (2012)などの研究成果とも整合したものであるといえよう。また、現場従業員の関与の程度は、業務プロセスが明瞭であるか、成果を定量的に測定することが容易であるかどうかと関わっている可能性がある。すなわち、業務プロセスや作業手順が明確であれば、現場従業員を業務の成果を測定するプロセスに関与させることができるが、業務プロセスが複雑であったり、作業手順がマニュアル化されていない業務においては、現場従業員の関与が難しい可能性が考えられる。したがって、業務プロセスを単純化することや、業務を分割するなどして業務の複雑性を取り除くことによって、現場従業員を積極的に業績指標に関わらせ、組織のパフォーマンスの向上につなげられるかもしれない。

6-2. 公共サービスにおける目標原価管理の可能性

(1) 公共サービスにおけるコスト・マネジメント

財政赤字問題や非効率なマネジメントに対する批判が高まりを見せるなか、当該問題の解決の一翼を担うものとして、管理会計手法に対する注目がされるようになった。これをうけ、多くの研究者によって行政組織を対象としたABCやBSCに関する事例研究や導入研究が示されるに至ったのである(たとえば、Brimson and Antos, 1994; Kaplan and Norton, 1996; 2001; 櫻井, 2003; 櫻井・大西, 2003; 石原, 2004; 稲生, 2004; 谷, 2004)。

たしかに、昨今の深刻な財政悪化を考えれば、営利組織におけるコスト・マネジメントにおいて多大な貢献を果たしてきた管理会計手法に大きな期待が寄せられていることは想像に難くない。しかしながら、自治体の存在意義に鑑みれば、安易なコスト削減は歓迎すべきことではない。コストの削減と同時に、住民の生活を支え、利用者の満足に合致する公共サービスを提供することが求められる。なぜならば、公共サービスとは住民らが健全かつ円滑

に市民生活を営むためのインフラを提供するものであり、コストがかかるからと言って切り捨てられる性質のものではないからである。しかしながら、既往の議論においては、住民らの便益を犠牲にすることなく、いかにしてコストの削減を実現するか、いかにすれば住民らの便益とコストの削減との間に存在するトレード・オフをいかにして解消するかといった問題について、十分な議論が展開されているとはいえない。

そこで本節では、行政組織が提供する公共サービスにおいて、目標原価を制御基準として公共サービスに係るアウトカムの作り込みを行う大分県庁の取組みに注目する。具体的には、大分県庁をリサーチサイトとして実施したフィールドリサーチに基づき、目標原価の設定と当該目標原価を制御基準として展開されるアウトカムの作りこみに係る一連のプロセスを明らかにすることを通じて、公共サービスにおける目標原価管理の意義と可能性について検討する。

(2) 先行研究

① 既存研究における諸問題

英国をはじめとするアングロ・サクソン諸国を中心として、NPMの名のもとに民間経営手法を積極的に取り入れ行政経営の改革を図ろうとする動きが1990年代半ばから活発になっている。その流れをうけて、行政組織を対象とした管理会計研究についても徐々に関心を持つ研究者が増えており、とりわけ、Kaplan and Cooper (1998) やKaplan and Norton (1996; 2001) によって行政組織や医療組織などへのABCおよびBSCの導入事例が示されて以降、より一層注目を集めている。実務においても、国内外の非営利組織が管理会計手法の導入を試みていることから、管理会計に対する期待の大きさをうかがい知ることができよう。しかしながら、そのような期待とはうらはらに、必ずしもこれらの手法は十分に効果をあげているとはいえない。筆者が本研究の予備的調査としていくつかの自治体にヒアリング調査を実施したところ、管理会計手法の導入が行き過ぎたコスト削減を助長し、その結果住民や利用者の便益を犠牲にしたサービスが提供されかねないと語る担当者もいた。本調査は限られた自治体に対するものであったが、管理会計手法に対してこのような疑念を抱く自治体は決して少なくないであろう。事実、松尾(2009)に示されている質問票調査の結果によれば、わが国自治体におけるABCないしBSCの導入状況(試行中を含む)は、それぞれ3.7%および

9.7%に過ぎないという⁵⁹。

ところで、管理会計は非営利組織のマネジメントにおいて、いかなる役割期待を担っているのだろうか。この点、コスト削減の手段としての役割を期待されているということは容易に想像できよう。だが、行政組織においては、コストの削減が必ずしも良い結果をもたらすとは限らない。なぜならば、コストの削減に成功したとしても、それが住民らの満足を犠牲にしたものであるならば、本当の意味で効果をあげているとはいえないからである。ゆえに管理会計は、住民らの満足とコスト削減の同時実現をサポートするような手段の提供を期待されていると考えられよう。それでは、行政組織を対象とした既往の管理会計研究においては、このような期待に応えるために、どのようなアプローチがとられてきたのだろうか。

この点、行政組織における BSC の議論においては、Kaplan and Norton (2001) にみられるように、多様なステークホルダーの視点を戦略マップに描き出すことによって自治体・政府組織を取り巻くステークホルダー間に生ずるトレード・オフを回避しようという試みがなされてきた。一方の標準原価管理や ABC においても、事務事業に係る活動の消費量や単位当たりのコストを明らかにすることによって業務の効率性を向上させるという貢献を果たしてきた。だが、このような貢献を果たしながらも、上述のようにこれらの手法はわが国行政組織へ広く普及していないというのが現状である。とすれば、行政組織のマネジメントにおいて管理会計が担う役割期待に対して、これらの手法は必ずしも十分に答えることができていないからであるとも考えられよう。

ゆえに、管理会計がその貢献領域を営利組織から行政組織などの非営利組織へと拡張を図る場合、住民らのニーズを実現すると同時にコストを削減するという要請に応えうる仕組みを提供することが求められる。そこで、このような要請に応えるためには、製品・サービスの企画・設計の段階から目標利益ないしは目標原価の作り込みを行う原価企画の思考が貢献を果たしうると考えられる。しかしながら、原価企画はトヨタによって生み出され、その後も製造業を中心に展開されてきた経緯をもつ管理会計システムである。ゆえに、公共サービスへの適用を検討する場合、既存の原価企画の枠組みのもとで議論することは必ずしも適切ではない。そこで、次項では原価企画の基本的特徴を確認するとともに、公共サービスへ適用する場合に当該特徴をどのように理解する必要があるのかについて検討する。

⁵⁹ 本質問票調査は、全都道府県、政令指定都市、中核市、特例市、その他の市、特別区（東京 23 区）の計 853 自治体を対象として、2007 年 11 月初旬に実施されたものである。詳細については、松尾（2009, p.265）を参照されたい。

② 目標原価管理としての原価企画

わが国企業実践の中から登場した原価企画は、製造業わけでも加工組立型産業を中心に展開されてきた。だが、近年では原価企画の適用領域は必ずしも製造業に限ったものではないという主張もみられる。たとえば、Ansari et al. (2007) は原価企画研究の将来展望として非営利組織を含む非製造業への適用可能性を示唆しており、また、岡田・荒井 (2009) においても、効率性と効果を統合的に管理する方法論としてサービス業における原価企画の可能性を主張している。だが、これらの研究は概念レベルでの議論にとどまっており、オペレーショナルな側面にまで踏み込んで論じられたものとはなっていない。すなわち、そこでの議論においては目標原価の設定方法やその実現プロセスが必ずしも明らかにされていないのである。

ところで、原価企画の特徴をなんとみるかは、研究者間で必ずしも共通の理解が形成されているとはいえない。この点、日本会計研究学会 (1996, p.23) は原価企画のあるべき姿を「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」であるとす。このような理解に基づきながら、多くの文献では、源流管理、利益ないしはコストの作り込み、クロスファンクショナルな製品開発、サプライヤーと一体化したコストの作り込みなどを原価企画の特徴としてあげている。しかし、これらの特徴は営利組織わけでも製造業における製品開発を前提としたものである。ゆえに、サービス業などの異なる業種への原価企画の適用を検討する場合、これらの諸特徴をすべて満たすことは困難であるといわざるを得ない。

そこで、公共サービスへの適用可能性を検討するにあたり、原価企画の基本的特徴を改めて検討する。この点、伊藤 (2001) は、原価企画の基本的特徴を、目標原価を制御基準として展開される製品の開発・設計活動のマネジメントという点にあるとする。すなわち、目標売価から目標利益を先取りしてもとめた許容原価を目標原価（若干の調整が行われる場合もある）として、見積原価（成行原価）の低減を図るために源流段階から VE による分析・検討を行う点に、その特徴を見出すのである。とはいえ、当該特徴は営利組織、わけでも製造業を前提とした場合の理解である。ゆえに、行政組織の特徴を考慮するならば、目標原価を制御基準として展開される公共サービスのアウトカムの作りこみであると特徴づけることができよう。よって、本論文では製造業のイメージの強い原価企画との差別化を図るべく、このような特徴を持つシステムを目標原価管理と位置づける。

以下、本節では大分県庁における VE 実践にかかるフィールドリサーチを通じて、行政組織における目標原価管理の意義に迫る。VE は最小のコストで必要な機能を確実に達成すべく、機能とコストの間に生ずるトレード・オフを解消し、価値の高い製品ないしサービスを提供しようとするものであり、製造業における原価企画実践においても、それをオペレーショナルな側面から支える手段としての役割を演じてきた。次項では、大分県庁におけるフィールドリサーチに基づいて同県庁における目標原価管理実践を詳細に記述し、これを通じて公共サービスにおける目標原価管理の意義を明らかにする。

(3) 大分県庁におけるフィールドリサーチ

筆者は、先行研究が見受けられない公共サービスにおける目標原価管理に関する実務を詳細に記述することを通じてその実態を明らかにすること、および公共サービスにおける目標原価管理の意義を明らかにすることを目的として、フィールドリサーチを実施した。リサーチサイトの選定にあたっては、わが国自治体のなかでいち早く VE を導入し、現在ではその取り組みが「大分モデル」として多くの自治体から注目を集めている大分県庁を選択した。調査方法として、大分県庁土木建築部へ訪問し、インタビュー調査ならびに同県庁の実施する VE-Workshop-Seminar (以下 VE-WSS) の観察を行った⁶⁰。なお、当該観察は、観察者が観察対象に対してなんらの影響も与えることのない非参与観察である。また、当該観察を行ったプロジェクトは、公共サービスのなかでも健全かつ円滑な市民生活の基盤となる道路整備を目的とする公共事業である。自治体が提供する公共サービスは多岐にわたるが、なかでもインフラ整備に係る事業は、健全かつ円滑な市民生活を支える重要な公共サービスの一つである。なお、当該プロジェクトは『一般県道朝地直入線、綿田工区、設計(詳細)』と命名され、2008年12月2日から2009年1月30日までのうち計7日で実施されている。

① 研究対象組織について

大分県は2004年度の時点で約1兆円の長期債務残高を抱え、2007年度には財政再建団体入りするであろうとの見通しが濃厚であった。このような状況にくわえ、小泉内閣の掲げる聖域なき構造改革によって地方交付税は年々減少の一途をたどり、1998年度には2,776億

⁶⁰ インタビューは VE-WSS にて VE スタッフを担当する大分県土木建築部建設政策課副主幹(当時)および大分県中津土木事務所東九州自動車道整備推進室副主幹(当時)に対して実施した。

円あった公共事業の予算も、2006年度には約半分の1,450億円まで落ち込んでいた。しかし、予算が減少したからといって公共事業の質を下げるわけにはいかないとして、2004年より公共事業の企画・設計段階におけるVEが実施されるに至った。

② VE-WSS に先立つ情報共有

同プロジェクトにおける課題は、住民や利用者の満足を最大限に引き出すとともに、大幅なコスト削減を実現することである。まず、プロジェクトの実施に先立ち、当初予算額の15%削減というコスト削減目標が設定されるとともに、当該プロジェクトへの参画メンバーと各人の役割、VE-WSSの日程、検討項目およびその検討時間が決定された。参加メンバーは、大分県庁に所属する設計担当者、技術者およびスタッフの計11名であり、当該プロジェクトは7日間計で実施されることとなった。

つづいて、VE-WSSに先立って、住民や道路の利用者のニーズ、および当該プロジェクトにおいて見積もられるコストについての調査が実施された。当該調査は、住民らのニーズを当該プロジェクトのメンバー全員が共有するために、プロジェクトに関与する全メンバーで現地へ赴いて現有道路の周辺やバイパス予定地を実際に歩き、関係者の話を聞くものである。これによって、住民や道路の利用者が何を求めているのかについて徹底的に調査を行う。当該調査を行った結果、見通しの悪さやカーブの多さという技術的な問題のみならず、用水を確保してほしいであるとか冬季の路面凍結を解消してほしいといった住民らのニーズが明らかされた。これを通じて、メンバー間で問題意識が共有された。あわせて、現状における各費目を積み上げた総事業費として563百万円が見積もられた。以上の情報をベースとしながら、VE-WSSが開始された。

③ 機能定義と機能整理

大分県庁におけるVE-WSSも、製造業におけるVEと同様に機能定義とよばれるプロセスから開始される。機能定義とは「VEの対象物全体やその構成要素の働きを明らかにし、他の類似のものや関連のものとの違いをはっきりさせることである」とされる(田中, 1985, p. 71)。本プロジェクトにおいてもVEの対象を9つの構成要素に分類し、さらには、その構成要素ごとにそれを実現するために求められる機能を5~15程度列挙するというかたちが取られている。具体例をあげるならば、道路のルート決定に関する「道路線形」という構成要素においては、「歩行者の安全性を確保する」ないしは「農地を避ける」といった機能

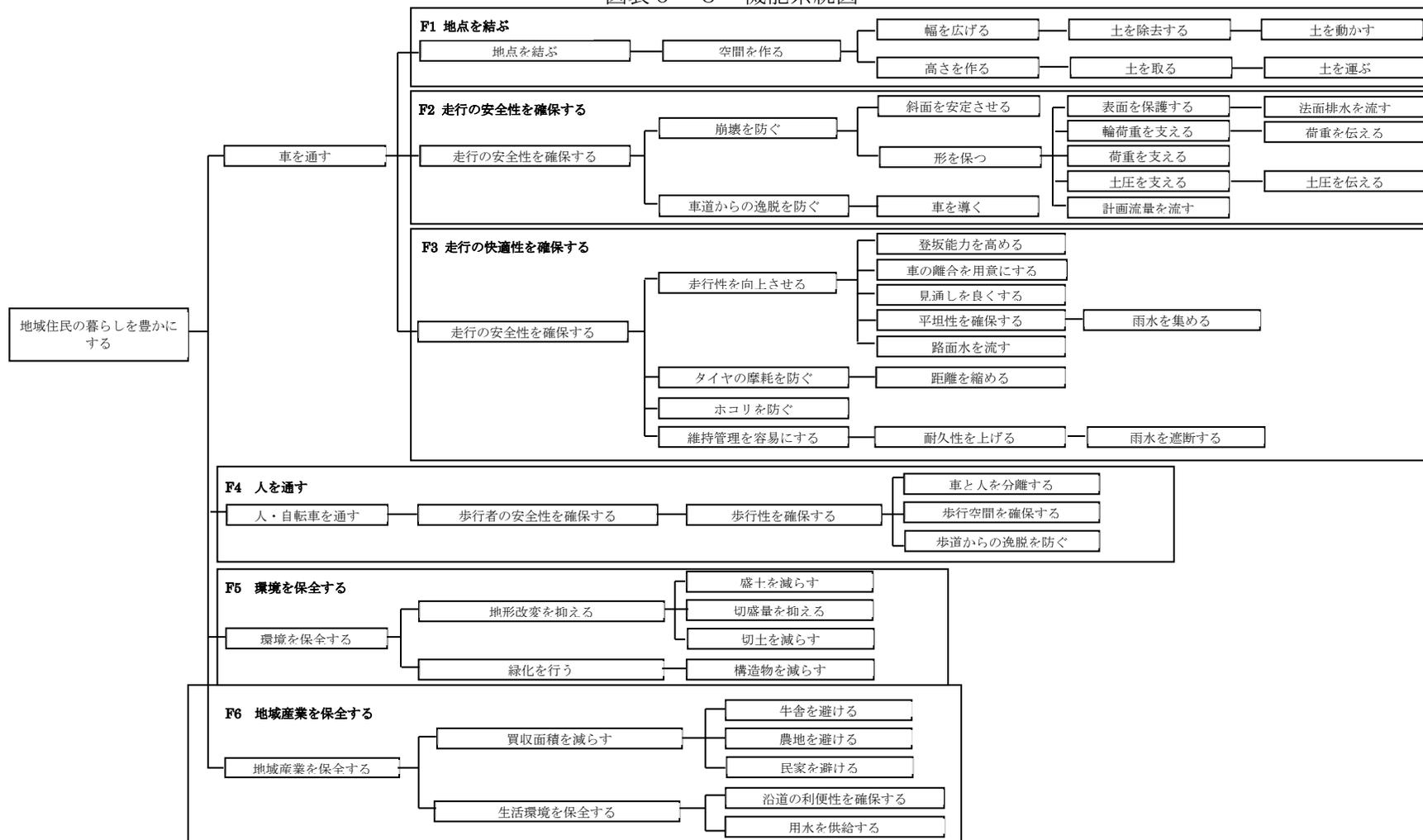
が定義されている。ここで注目すべきは、当該プロセスを通じて、事前調査の段階で得られた住民や利用者のニーズを取り込んでいる点にある。すなわち、機能定義のプロセスを通じて住民らのニーズを反映した実現すべきアウトカムを先に明らかにすることで、当該アウトカムの作り込みを行うのである。また、ここで定義された機能は原則としてその後のプロセスにおいて修正されることはない。ゆえに、実現すべきアウトカムをいかにして目標原価のなかで作りこんでいくかという思考が強く求められるのである。次いで、列挙された機能定義を目的－手段の関係で機能分野ごとに整理し、これを機能系統図としてまとめる機能整理とよばれるプロセスが行われる。機能整理とは、先に定義した機能が相互にどのような関連をもっているかを明らかにするために行われるものであり、今回のプロジェクトにおいては、先に列挙された機能が6つの機能分野に整理された（図表6－8）。

④ 機能別コスト分析と機能評価

機能系統図により機能の整理を行った後、各機能分野別にコスト分析をおこなう。当該作業は機能分野ごとに費やされている現状のコストを明らかにすることを目的として実施される。現行のコストを各機能に配分する場合においては、さまざまな方法が考えられるが、同県庁においては、構成要素が各機能分野に対してどの程度貢献しているかに応じて配分する「貢献度配分」を採用している⁶¹。なお、貢献度の評価は、メンバー間の経験をもとに全員の合意のもとに決定されることとなる。図表6－9にその分析結果を示す。

⁶¹ 機能別コスト分析費用配分においては、貢献度配分法以外にも、発生費用配分法や均等配分法がある。発生費用配分法とは、その機能を達成するためにどれだけ関連しているか、構成要素の機能達成に直接費やされている現在のコストをもとに配分する方法であり、一方の均等配分法は、各機能分野へ均等に配分する方法である（佐藤, 1996, pp. 139-140）。

図表6-8 機能系統図



出典：VE-WSS の観察の際に入手した資料をもとに筆者作成

図表 6-9 機能別現行コスト分析

構成要素	現行コスト (百万円)	F1	F2	F3	F4	F5	F6
		地点を結ぶ	走行安全性	走行快適性	人を通す	環境保全	地域産業支援
		配分 コスト	配分 コスト	配分 コスト	配分 コスト	配分 コスト	配分 コスト
A 切土工	125	30% 37.5	10% 12.5	20% 25.0	20% 25.0	10% 12.5	10% 12.5
B 盛土工	9	30% 2.7	10% 0.9	20% 1.8	20% 1.8	10% 0.9	10% 0.9
C 残土処理工	97	30% 29.1	10% 9.7	20% 19.4	20% 19.4	10% 9.7	10% 9.7
D 法面工	107	15% 16.0	20% 21.4	20% 21.4	5% 5.4	30% 32.1	10% 10.7
E 擁壁工	25	15% 3.8	30% 7.4	15% 3.8	10% 2.5	10% 2.5	20% 5.0
F 排水工	77	5% 3.9	20% 15.4	20% 15.4	5% 3.9	20% 15.4	30% 23.0
G 塗装工	42	5% 2.1	30% 12.6	30% 12.6	10% 4.2	15% 6.3	10% 4.2
H 交通安全 施工工	20	0% 0	40% 8.0	30% 6.0	15% 3.0	5% 1.0	10% 2.0
I 用地補償	61	35% 21.4	20% 12.2	20% 12.2	10% 6.1	10% 6.1	5% 3.0
計	563	21% 116.5	18% 100.1	21% 117.6	13% 71.3	15% 86.5	13% 71.0
機能別現行コスト		(117)	(100)	(118)	(71)	(86)	(71)

出典：VE-WSS の観察の際に入手した資料をもとに筆者作成

以上の作業を通じて、現状において機能別にどれほどのコストがかかっているかが明らかにされた。しかし、現状の機能別コスト分析を行ったとしても、はたして機能とコストのバランスがとれているのか、いいかえれば、ある機能を望ましいコストのもとで実現できているかどうかを明らかにすることはできない。したがって、これらの機能をどの程度のコストで達成することが望ましいのかを明らかにする必要がある。

当初設定された 15%のコスト削減目標を実現するためには、現状のコストである 563 百万円を 479 百万円 ($563 \text{ 百万円} \times (1 - 0.15) = 479 \text{ 百万円}$) まで削減する必要が生じる。すなわち、この 479 百万円という目標原価の実現と同時に、列挙された機能の実現を目指すのである。そこで、当該目標原価を達成するためには各機能をいくらの原価で実現する必要があるのかについて分析が行われる。これが機能評価とよばれるプロセスであり、製造業の原価企画における目標原価の細分割付に該当するものである。本プロジェクトにおい

では、図表 6-10 に示すように、DARE 法⁶²に基づいて機能評価額が算定された。

図表 6-10 機能評価 (DARE 法による)

機能分野		相対比較知 (R) ※1	絶対比較知 (K) (R×K) ※2	ウェイト値 (W) (K÷ΣK)	機能評価値 (F) (ΣF×W)
F6	地域産業を支援する	3.0	7.5	28.8%	138 百万円
F1	地点を結ぶ	0.5	2.5	9.6%	46 百万円
F3	走行の快適性を確保する	1.0	5.0	19.2%	92 百万円
F5	環境を保全する	1.0	5.0	19.2%	92 百万円
F2	走行の安全性を確保する	5.0	5.0	19.2%	92 百万円
F4	人を通す	1.0	1.0	3.8%	19 百万円
合計			26.0	100.0%	479 百万円

現行コスト	目標削減率	目標コスト
563 百万円	15%	479 百万円

注 1 最下位の機能を 1.0 とした場合、その上位の機能は何倍の重要性をもちうるかを評価する。

注 2 最下位の機能である F4 「人を通す」に比して、F2 「走行の安全性を確保する」は 5.0 倍の重要性があると判断された。よって、F2 の絶対評価値は 5.0 (1.0×5.0) となる。

出典：VE-WSS の観察の際に入手した資料をもとに筆者作成

機能別目標原価としての機能評価額が算出されると、現行の機能別コストと機能評価額の差が計算され、機能分野ごとに改善余地がどれほどあるのかが把握される。あわせて $V=F/C$ という VE の基本概念式に則って各機能分野の価値が算定される (図表 6-11)。VE はその原則において、価値の低いものを高めるような努力がなされるが、本プロジェクトにおいては、当該原則に基づきながらも、コストの低減余地とのバランスの中で、改善のための重点項目が決定された。

⁶² DARE (Decision Alternative Ratio Evaluation System) 法は、全体の機能を 100% と考え、これに対し各機能分野がどの程度重要であるか、または、全体の機能にそれぞれの機能がどの程度貢献するかという割合で機能を相対的に評価しようとする方法である (田中, 1985, p.143)。

図表 6-11 優先順位の決定

		F1	F2	F3	F4	F5	F6
F	機能評価額（目標コスト）	46 百万円	92 百万円	92 百万円	19 百万円	92 百万円	138 百万円
C	対象分野の現行コスト	117 百万円	100 百万円	118 百万円	71 百万円	86 百万円	71 百万円
V	価値の程度（F/C）	0.39	0.92	0.78	0.27	1.07	1.94
	優先順位	2	4	3	1	5	6
C	コスト低減余地（C-F）	71 百万円	8 百万円	26 百万円	52 百万円	△6 百万円	△67 百万円
	優先順位	1	4	3	2	5	6
最終的優先順位		1	4	3	2	5	6

出典：VE-WSS の観察の際に入手した資料をもとに筆者作成

⑤ アイデア発想，具体化，詳細評価

これまでの一連のプロセスによって、住民らのニーズを反映したアウトカムを実現するために求められる機能と、それと同時に達成することが求められる機能別目標原価としての機能評価額が明らかにされた。以上の分析に基づいて改善案の検討に入るわけだが、ここからが最も重要なプロセスであるといっても過言ではない。事実、本プロジェクトに関する VE-WSS は計 45 時間で実施されているが、うち約 23 時間はアイデアを発想し、それを具体化していく作業に費やされている。

アイデア発想の段階では、実現可能性の有無にかかわらず、改善のために考えられるアイデアをすべて列挙する。実現可能性を問わないがゆえに、時として無謀なアイデアもあげられるが、それがブレークスルーを引き起こす引き金になることもあるという。本プロジェクトにおいても、先の優先順位に従い機能分野 F1 から順に改善案について検討がなされた。結果、機能分野 F1 のみにおいても計 67 個のアイデアがだされた。アイデアの実現可能性については、全メンバー間で議論がなされ、出されたアイデアのすべてが三段階で評価される。ここでは、実現可能性が高いものは○、全くないものは×、少しでも可能性があるものは△といった具合で評価がなされ、結果、○46 個、×17 個、△4 個であった。つづいて、○もしくは△と評価されたものが、現実的に実現可能かどうかを見極めるべく、先ほど選ばれたア

アイデアを付箋に描き、メンバー全員でイメージを共有する。この過程で、選択されたアイデアの問題点が明らかとなり、またその議論がきっかけとなり新たなアイデアが創出される。以上のプロセスを経て、目標原価のなかで住民らのニーズを最大限満たすアウトカムが実現されるのである。

(4) 他の公共サービスへの応用可能性

本研究では、インフラ整備に係る公共事業を対象とした VE 実践の事例を用いて、公共サービスにおける目標原価管理の可能性について検討してきた。しかしながら、ここで示した VE 実践は、決して公共事業に限定されるものではない。建設業においてすでに VE が浸透していたことが、公共事業においても VE が活用されるようになった背景にあるが、近年では、福山市のように市の情報発信、福祉政策、空き家対策などの公共サービスにも VE が実施されており（関,2017）、本研究で示したようなコスト・マネジメントは公共事業以外の公共サービスへの応用可能性を示している。

本研究は探索的分析にとどまっているが、公共サービスにおける目標原価管理をより精緻な理論として構築するためには、さらに検討を深めなければならない点も残されている。本研究の事例では、機能評価を通じて設定された目標原価を制御基準として、アウトカムの作り込みが行われていたが、目標原価がなにゆえに制御基準として機能しているのか、その理論的な説明が必ずしも十分にはなされていない。この点、営利組織を対象とした原価企画において目標原価が制御基準として機能するのは、短期利益計画ないし予算編成の基本的な前提として組織成員が暗黙裡に共有してきた理論的枠組みを、中長期的な利益計画とシステマティックに連携させてきたためであると考えられる（伊藤,2001）。そうであれば、機能評価を通じて設定された目標原価がアウトカムの作り込みにおける制御基準として機能する背景にはどのような構造が存在しているのかを明らかにする必要がある。清水（1992）においては、目標原価の信頼性がコストダウンへの動機づけのポイントになるという主張がなされている。よって、公共サービスにおける目標原価管理において、どのように目標原価の信頼性が形成されるのか、そのメカニズムについて検討していく必要がある。この点については継続的に調査・研究を行うこととしたい。わが国の地方自治体では、財政難を背景として公共サービスに係るコスト削減の必要性ばかりが声高に強調される傾向にある。しかし、その結果として医療、社会保障などの国民生活のインフラを提供するはずの公共サービスの質が極端に低下しているというのが現状である。このような現状を打破するために

も、目標原価管理の仕組みづくりが急がなければならない。

第7章 本研究の発見事項の整理と残された課題

(1) 各章の概要と本研究の発見事項の整理

本研究では、5つの研究課題を設定し議論を行ってきた。本研究に課せられた第1の課題は、国内外における行政組織における業績管理システム研究の体系的な整理であった。行政組織における業績管理システムのデザインや利用ならびにその効果に関する研究は、海外を中心に一定の蓄積がなされているものの、わが国においては松尾(2009)をのぞき、既存研究の体系的整理が行われてこなかった。そこで、第1章および第2章において、行政組織における業績管理の歴史の変遷を辿りつつ、諸外国における行政組織における業績管理の動向、行政組織における業績管理システムに関する基礎概念、ならびに先行研究のレビューを実施した。第1章では、約1世紀の歴史を有するとされる行政組織における業績管理システムが、時代とともにどのような役割を担ってきたのかを明らかにするとともに、諸外国において取り組まれている最先端の業績管理システムの特徴の整理を行った。19世紀初頭に行われた社会調査を契機として誕生した行政組織における業績管理システムが、近年では、データに基づく合理的な政策決定として世界に普及しつつある Evidence-Based Policy Making (EBPM) の手段として、さらには、政策策定と決定に住民が参加する Civic Engagement の手段としても活用されていることを明らかにした。このように、時代のニーズに応じて、行政組織における業績管理システムの在り方も大きく変化しており、その役割期待に応じた適切な業績管理システムのデザインと利用方法を検討する必要があるといえよう。また、アメリカ政府においては、一般市民が政府機関の主要事業や大統領アジェンダによる重点事業に関する戦略計画、業績指標、その設定プロセス、進捗度などが、政府公式の Web サイト “Performance.gov.” で公表されており、業績管理システムに関する情報公開も積極的になされるようになってきている。業績管理システムに関する情報システムの整備や情報公開が十分ではない我が国において、この点は学ぶところが大きい。第2章においては、行政組織の業績管理システムの先行研究について整理を行った。まず、主要海外ジャーナルにおいて、パブリック・セクター会計研究ならびに業績管理システム研究がどのように位置づけられてきたかについて、Broadbent and Guthrie (2008), van Helden (2005), Goddard (2010) の3本のレビュー論文をもとに検討し、①会計研究のなかでも行政組織における業績管理システム研究の割合が高まっていること、②当該研究はアメリカよりも、欧州、オーストラリア地域で活発になされていること、③当該研究はケース研究が主であったが、サー

ベイやアーカイバルデータなどの大規模データを用いた量的研究が増加傾向にあること、さらには、④当該領域の研究は会計ジャーナルのみならず、行政経営系ジャーナルに多数掲載される傾向があり、レビューの実施に際しては会計ジャーナルのみならず行政経営系ジャーナルも対象に含めなければ、知見の体系的な整理が難しいことを明らかにした。つづくレビューにおいては、会計ジャーナルおよび行政経営系ジャーナルの計 19 ジャーナルに掲載された 2010 年以降の論文を中心にレビューを実施し、行政組織における業績管理システムのデザイン、利用、効果、およびコンティンジェンシー要因について、論点ごとに知見の整理を行った。わが国では松尾（2009）以降、行政組織の業績管理システムに関する研究の体系的整理が行われてこなかったが、その後 10 年間で当該領域に関する多数の研究成果が蓄積されている。これらの知見を論点ごとに体系的整理を行った点に本研究の貢献があるといえよう。

本研究に課せられた第 2 の課題は、わが国行政組織における業績管理の実態を明らかにするとともに、いかなる課題が存在しているのかを明らかにすることであった。そこで、第 3 章においては、わが国行政組織における業績管理システムの実態を明らかにすべく、2011 年度と 2016 年度の 2 度にわたって実施した質問票調査の結果に基づき、記述統計データを示しながら、その実態を明らかにした。わが国行政組織における業績管理システムである行政評価がどのようにデザイン、利用されているのかについて分析した 2011 年度調査では、Ferreira and Otley（2009）が提示した包括的業績管理システムに関するフレームワークに依拠して分析を行い、業績管理システムに関する情報システム整備や他のシステムとの連携が不十分であること、業績管理システムは主に業績のモニタリングなどの診断型利用が主であり組織や階層間の対話のために用いるインタラクティブ利用は十分ではないこと、業績目標の達成（失敗）と組織成員の報酬との間にはほとんど関連がなく、業績目標が未達の場合でも組織成員のペナルティはほとんどないこと、挑戦的な水準の目標設定がなされていないことなどが明らかにされた。また、2016 年度調査においては、業績管理システムのデザインと利用が行政組織のパフォーマンスに与える影響を明らかにすることを目的としているため、両者の影響関係に影響をおよぼすと考えられる行政組織内外のコンテキスト要因についても調査を行った。組織の置かれた状況が変化したとしても、業績指標の修正がなされない業績指標の固定化の問題（Smith, 1995）がわが国においても生じていること、現場職員の業績指標のデザインと利用への関与の度合いは高いものの、プロセスごとにばらつきがあり、いくつかのパターンが存在する可能性があることなどが明らかにされた。

第3の課題は、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響を経験的証拠に基づいて明らかにすることであった。前述のように、業績管理システムの導入・実施のためには税金を原資とする資源を投じる必要がある。そうであれば、業績管理システムが、行政組織のパフォーマンスに対してポジティブな影響をもたらす証拠の提示が求められる。にもかかわらず、既往の研究においては事例などの定性的なデータに基づく研究が多く、わが国における業績管理システムの研究においても、業績管理システムがその利用の効果に与える影響や、行政組織のパフォーマンスに与える影響についての量的データに基づく研究は十分になされてこなかった。そこで、第4章においては、筆者が実施した質問票調査のデータ、慶應義塾大学横田絵理研究室が実施した質問票調査のデータ、さらには、行政組織に対して実施したフィールドリサーチにより入手した定性的・定量的データを用いて、業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響について、経験的証拠に基づいた3つの分析を行った。まず第1に、公会計情報・行政評価情報が業績管理システムの利用の効果に与える影響について分析を行い、公会計情報の行政経営の効率化目的活用効果、公会計によるストック情報の整備が行革担当者の心理的エンパワメントに影響を与えていること、行政評価情報の診断型活用とインタラクティブな活用は、診断型活用の財務的效果への影響を除き、組織成果と行革担当者の心理的エンパワメントの両者に正の効果を与えることを明らかにした。先行研究では、公会計情報の活用効果は限定的であるとの議論がみられていたが、本研究は、公会計情報の活用が行政組織のパフォーマンスを高める可能性を示しており、さらなる議論の必要性を示唆した。第2に、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について分析を行った。Bouckaert (1993) や van Dooren et al. (2015) が指摘するように、行政組織における業績管理システムを設計・利用するうえで、業績指標の質を高めることは重要であり、とりわけ、業績指標の信頼性、正当性、機能性を高めることが行政組織のパフォーマンスを高めることを示唆している。本研究の分析の結果、行政組織の業績管理システムのデザイン・利用にあたっては、業績指標が外的影響によって歪められることの無いよう設計すること、状況に変化が生じた場合、現実に即した目標の修正が行われる仕組みを構築すること、業績指標のデザイン・利用の各プロセスに、マネジャー以外の職員も関与させることによって、行政組織のパフォーマンスが高まる（くわえて、ネガティブな効果が抑制される）ことを示した。第3に、業績管理システムを効果的に活用する能力を明らかにするため、業績管理システムに関する経験学習能力に注目し、当該能力が行政組織のパフォーマンスに与える影響について分析を行った。その結果、組織の経験学習能力の

高さが行政組織のパフォーマンスを高めることにくわえ、業績指標の検討・見直しに関わる経験学習能力と、業績指標の利用方法との関係性についても部分的に明らかにすることができた。すなわち、業績管理システムの診断型利用は、業績指標の検証・見直しに関する経験学習能力の高い組織でなければ、業務成果にポジティブな影響を及ぼさないのに対して、業績管理システムのインタラクティブ利用は、業績指標の検証・見直しに関する経験学習能力の低い組織では業務成果を高める効果を持つものの、経験学習能力の高い組織では業務成果に影響を及ぼさないことを明らかにした。

第4の課題は、業績管理システムのネガティブな効果に焦点を当て、それを減ずるための仕組みを明らかにすることであった。近年の行政組織における業績管理システム研究においては、業績管理システムはポジティブな影響をもたらすだけでなく、様々なネガティブな影響をもたらすことが指摘されている (Cuganesan et al., 2014)。第5章においては、業績管理システムがもたらすネガティブな影響について整理するとともに、当該影響を抑制するための手段について、定性的・定量的研究アプローチを用いて分析した。まず、PMS リスクとして論じられている業績管理システムがもたらす負の側面に焦点を当て、Cuganesan et al. (2014) によって分類されているリスクが、わが国においてどの程度顕在化しているのか、さらには、当該リスクを軽減する手段としての部門間相互評価の可能性について定量的研究を行った。その結果、部門間相互評価による PMS リスクの軽減効果が確認されるとともに、部門間相互評価の際に評価を行う項目によって、抑制される PMS リスクが異なることが明らかにされた。さらに、中野区に対するフィールドリサーチを通じた定性的分析によって、部門間相互評価プロセスが業績指標に関する数多くの対話を生み出すことでインタラクティブコントロールを強化する仕組みとして機能するとともに、業績指標が不完全であることを認知させることで、指標の頑健性や適切性について議論する機会が提供され、PMS リスクの一つである業績指標の歪みが解消される可能性を示した。

さいごに、第5の課題は、わが国行政組織において業績管理システムをさらに活用するための新たな研究の方向性を示すことであった。そこで、第6章では、業績管理システムのデザイン・利用への現場職員の適切な関与の在り方、ならびに公共サービスの目標原価管理による公共サービスの適切なコスト・マネジメントの可能性についての探索的な分析を実施した。業績管理システムを効果的に活用するためには、現場職員の関与が重要となることが指摘されている (Petersen et al., 2019)。この点、第3章で示した実態調査ではいくつかの関与パターンが存在が想定されたが、本章では関与パターンを類型化するとともに、各パター

ンとパフォーマンスの関係性について分析を行った。その結果、行政職員は業績指標に関する特定のプロセスのみに関与するのではなく、業績指標に関する5つのプロセスすべてへの高い関与が行政組織のパフォーマンスを高める可能性が示された。くわえて、数ある業績管理システム研究のなかでも、既往の研究ではほとんど議論されてこなかったコスト・マネジメントについて、行政組織における効果的な原価管理の手段として期待される目標原価管理の可能性について検討した。営利組織への貢献を前提に構築されてきた原価計算、原価管理の理論を行政組織において利用するためには、公共サービスにおけるアウトカムが犠牲にされないための方法論を組み込んだコスト・マネジメントの在り方を検討する必要がある。本論で検討した事例においては、VEにおける機能定義および機能整理のプロセスを通じて、一般的に測定が困難とされる公共サービスにおけるアウトカムの作りこみが行われ、当該アウトカムを目標原価の範囲内で実現するための各機能への細分割付（機能別評価）を通じて、アウトカムを犠牲にすることなくコスト削減を可能にする取り組みがなされていた。本研究では公共サービスのうち、公共事業を対象とした目標原価管理の適用可能性について検討したが、近年では福山市のように公共事業以外の他の公共サービスへのVEの適用が行われており、行政組織における新たなコスト・マネジメントとして検討の余地の大きいテーマであるといえよう。

（2）本研究に残された課題

本研究のテーマである行政組織における業績管理システムに関する研究は、実務でのニーズとは裏腹にまだまだ十分になされているとはいえない状況にある。とりわけ、わが国においては、松尾（2009）を除き、研究成果の整理がなされておらず、当該分野に関する研究成果の体系的整理、ならびに業績管理システムが行政組織のパフォーマンスに与える影響に関する経験的研究が十分になされてこなかった。そのような状況において、本研究の理論・実務双方への貢献は少なくないと考える。しかし、前述したような貢献がある一方で、いくつかの課題が残されている。

第1に業績管理システムを構成する各要素間の関係性に関する記述、分析の不十分性である。本研究が依拠している Ferreira and Otley（2009）のフレームワークは、業績管理システムを包括的に記述することを可能にするものであったが、構成要素間の関係性については十分な分析ができていない。Ferreira and Otley（2009）においても指摘されている業績管理システムのダイナミクスをとらえようとするならば、構成要素間の関係性についても

明らかにする必要があるが、本研究では、その点の分析を行うことができなかった。しかし、この点は当該フレームワークそのものが抱える問題でもある。それゆえ、ダイナミクスについての測定方法や分析方法について継続的に研究を行う必要がある。

第2に、定量的研究における測定尺度についてである。行政組織における業績管理システムに関する定量的研究はそれほど多くないために、営利組織を対象とした研究の測定尺度を援用した分析や、行政組織を対象に開発された測定尺度であっても、探索的な性質を持つものが用いられることが多い。それゆえ、研究結果の頑健性を高めるために、異なるデータを用いた追試や、測定尺度のさらなる精緻化を図る必要がある。たとえば、行政組織におけるパフォーマンスの測定尺度として、本研究では、Van de Ven and Ferry (1980) の開発した測定モデルを基礎としているが、当該測定モデルによった場合の弁別的妥当性 (AVE) はやや低くなってしまいう傾向があり、より妥当な測定尺度の開発が望まれる。本研究でも指摘しているように、パブリック・セクター会計研究の分野では、必ずしも定量的研究が十分に蓄積されているわけではない。今後の定量的研究の進展を通じて、より頑健性の高い測定尺度の開発が望まれる。

第3に、本研究で示した定性的研究による探索的事例に関する一般化に関する問題である。本研究の第5章で示した部門間相互評価や第6章で示した公共サービスにおける目標原価管理は、探索的な性質を持つ事例であり、これを一般化するためには、さらなる事例の蓄積や定量的研究を含めた研究の蓄積が必要となる。

以上の課題については、今後の更なる研究を通じて解決していきたい。

【謝辞】

本研究では、質問票調査ならびにフィールドリサーチの実施にあたり、行政実務に携わる多くの方にご協力をいただいている。貴重な調査の機会を与えていただいたことに深く感謝申し上げたい。本研究ならびに今後の研究を通じて、よりパフォーマンスの高い行政実務の実現に貢献して参りたい。

【参考文献】

日本語文献

- 石原俊彦編著. 2004. 『自治体バランス・スコアカード』 東洋経済新報社.
- 石原俊彦. 2009. 「地方自治体における公会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・黒川行治責任編集『政府と非営利組織の会計』第5章所収: 137-169.
- 伊藤嘉博. 2001. 『管理会計のパースペクティブ』 上智大学出版.
- 稲生信男. 2004. 「行政経営とガバナンス型 Balanced Scorecard (BSC) に関する一考察」『会計検査研究』 30: 42-58.
- 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.
- 大塚成男. 2009. 「公会計における変革の萌芽: 会計社会の拡大」. 黒川行治編『実態分析 日本
の会計社会: 市場の質と利益の質』 中央経済社. pp. 313-373.
- 大塚成男. 2011. 「財務4表による政策の可視化」『経営分析研究』 27: 14-22.
- 岡田幸彦・荒井耕. 2009. 「わが国サービス原価管理論の展望」『原価計算研究』 33 (1): 54-63.
- 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.
- 川崎紘宗. 2017. 「アメリカ連邦政府における予算制度の変遷」『高松大学研究紀要』 67: 1-14.
- 金子太郎. 1971. 「日本における PPBS の現況と導入に伴う諸問題」: 145-160. 熊谷尚夫編『シンポジウム・PPBS - その役割と課題 - 』 日本経済新聞社.
- 河合隆治. 2016. 「業績指標の測定対象と指標特性」『原価計算研究』 40 (2): 87-99.
- 小林麻理. 2002. 『政府管理会計』 敬文堂.
- 小林麻理. 2013. 「政府における予算改革の意義と課題 - 業績予算への道 - 」『早稲田商学』 434: 445-473.
- 櫻井通晴. 2003. 『バランスト・スコアカード-理論とケース・スタディ-』 同文館.
- 櫻井通晴・大西淳也. 2003. 「外国の公的機関における管理会計手法の導入概況とわが国へのインプリケーション」『地方財務』: 154-166.
- 佐藤嘉彦. 1996. 『実践決定版バリューエンジニアリング』 ユーリーグ株式会社.

- 清水信匡. 1992. 「目標原価設定プロセスに含意される戦略的思考と技術的思考」『大阪商業大学論集』 92:179-195.
- 澤邊紀生・吉永茂・市原勇一. 2015. 「管理会計は財務業績を向上させるのか? : 日本の中小企業における管理会計の経済的価値」『企業会計』 67 (7): 97-111.
- 関洋平. 2017. 「サービス原価企画における VE と組織間協働ーサービス業の VE 事例に基づく検討」『早稲田商学』 449/450: 19-21.
- 総務省. 2009. 「地方公共団体の平成 19 年度版財務書類の作成状況等」.
- 田中啓. 2006. 『行政評価の実態に関する調査 調査結果報告書』 静岡大学.
- 田中雅康. 1985. 『バリュー・エンジニアリング』 マネジメント社.
- 田中雅康. 1995. 『原価企画の理論と実践』 中央経済社.
- 谷武幸編著. 2004. 『成功する管理会計システム』 中央経済社.
- 日本会計研究学会. 1996. 『原価企画研究の課題』 森山書店.
- 福島一矩. 2015. 「管理会計能力が組織業績に与える影響: 吸収能力の観点から」『原価計算研究』 39 (1): 65-75.
- 福島一矩. 2016. 「管理会計能力が管理会計と組織業績の関係に及ぼす影響」『会計プロセス』 17: 42-54.
- 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. 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管理システムの多様性と有効性」『国民経済雑誌』 202 (2): 29-45.
- 松尾睦. 2011. 『職場が生きる人が育つ「経験学習」入門』 ダイヤモンド社.
- 目時壮浩. 2009. 「非営利組織における管理会計の貢献可能性」『産業経理』 69 (3): 148-158.
- 目時壮浩. 2012. 「業績管理システムとしての行政評価-Ferreira and Otley (2009) に基づく実態調査-」『武蔵大学論集』 60 (2): 45-72.
- 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ー質問票調査に基づく定量的分析ー」『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.
- 山本清. 2003. 「NPM の国際比較ーその有用性と課題ー」『季刊行政管理研究』 103: 18-31.

- 吉田栄介. 2003. 『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』 中央経済社.
- 吉田栄介. 2012. 『原価企画能力のダイナミズム』 中央経済社.
- 和田明子. 2007. 『ニュージーランドの公的部門改革—New Public Management の検証—』 第一法規.

英語文献

- Abernethy, M. A. and J. Bouwens. 2005. Determinants of Accounting Innovation Implementation. *Abacus* 41(3): 217-240.
- Ahn, H. 2001. Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report. *Long Range Planning* 34 (4): 441-461.
- 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.
- Akbar, R., R. A. Pilcher and B. Perrin. 2015. Implementing Performance Measurement Systems: Indonesian Local Government under Pressure. *Qualitative Research in Accounting and Management* 12(1): 3-33.
- Amabile, T. M., K. G. Hill, B. A. Hennessey and E. M. Tighe. 1994. The Work Preference Inventory: Assessing Intrinsic and Extrinsic Motivational Orientations. *Journal of personality and social psychology*. 66 (5): 950-967.
- Ammons, D. N. and P. M. Madej. 2018. Citizen-Assisted Performance Measurement? Reassessing Its Viability and Impact. *American Review of Public Administration* 48(7): 716-729.
- Anderson, S. W. 1995. A Framework for Assessing Cost Management System Change: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research* 7:1-51.
- Andon, P., J. Baxter, and W. F. Chua. 2007. Accounting Change as Relational Drifting: A Field Study of Experiments with Performance Measurement. *Management Accounting Research* 18: 273-308.
- Angiola, N. and P. Bianchi. 2015. Public Managers' Skills Development for Effective Performance Management: Empirical Evidence from Italian Local Governments. *Public Management Review* 17 (4): 517-542.
- Ansari, S., J. Bell and H. Okano. 2007. Target Costing: Uncharted Research Territory, Chapman, C.

- S., A. G. Hopwood and M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research Vol.2*. Elsevier Ltd. pp.507-530.
- Anthony, R. N. and D. W. Young. 2003. *Management Control in Nonprofit Organizations* (7th ed). NY: Irwin/ McGraw-Hill.
- Argyris, C. 1991. Teaching Smart People How to Learn, *Harvard Business Review* 69 (3): 99-109.
- Arnaboldi, M. and G. Azzone. 2010. Constructing Performance Measurement in the Public Sector. *Critical Perspectives on Accounting* 21:266-282.
- Arnaboldi, M., I. Lapsley and I. Steccolini. 2015. Performance Management in the Public Sector: The Ultimate Challenge. *Financial Accountability and Management* 31(1): 1-22.
- Arnold, M. C., R. L. Hannan and I. Tafkov. 2015. Team Member Subjective Communication in Homogeneous and Heterogeneous Teams. *Working Paper, University of Bern, Tulane University and Georgia State University*.
- Arnold, M. C., R. L. Hannan and I. Tafkov. 2016. Mutual Monitoring and Team Member Communication in Teams (August 15, 2016). *AAA 2017 Management Accounting Section (MAS) Meeting*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2823346>
- Askim, J. 2007. How Do Politicians Use Performance Information? An Analysis of the Norwegian Local Government Experience. *International Review of Administrative Sciences* 73(3): 453-472.
- Askim, J. 2009. The Demand Side of Performance Measurement: Explaining Councillors' Utilization of Performance Information in Policymaking. *International Public Management Journal*, 12(1): 24-47.
- De Baerdemaeker, J. and W. Bruggeman. 2015. The Impact of Participation in Strategic Planning on Managers' Creation of Budgetary Slack: The Mediating Role of Autonomous Motivation and Affective Organizational Commitment. *Management Accounting Research* 29:1-12.
- Banker, R. D., H. S. Chang, and M. J. Pizzini. 2004. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy. *The Accounting Review* 79 (1):1-23.
- Banker, R. D., G. Potter and D. Srinivasan. 2000. An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures. *Accounting Review* 75(1): 65-92.
- Banks, R. L. and S. C. Wheelwright. 1979. Operations Versus Strategy- Trading Tomorrow for Today. *Harvard Business Review* 57 (3):112-120.
- Barton, A. 2005. Professional Accounting Standards and the Public Sector – A Mismatch'. *Abacus* 41

(2): 138-158.

- Bedford, D. S. 2015. Management Control Systems across Different Modes of Innovation: Implication for Firm Performance. *Management Accounting Research* 28: 12-30.
- Beer, S. 1981. *Brain of the firm*. Wiley.
- Beer, S. 1985. *Diagnosing the System for Organizations: The Managerial Cybernetics of Organization*. Wiley.
- Behn, R. D. 2003. Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures. *Public Administration Review* 63: 586-606.
- Bevan, G. and C. Hood. 2006. What's Measured is What Matters: Targets and Gaming in the English Public Health Care System. *Public Administration* 84 (3): 517-538.
- Berman, B. J. C. 2008. Involving the Public in Measuring and Reporting Local Government Performance. *National Civic Review* 97: 3-10.
- Berry, F. S., R. S. Brower and G. Flowers. 2000. Implementing Performance Accountability in Florida: What Changed, What Mattered, and What Resulted?. *Public Productivity and Management Review* 23(3):338-358.
- Bisbe, J., J. Batista-Foguet and R. Chenhall. 2007. Defining Management Accounting Constructs: A Methodological Note on the Risks of Conceptual Misspecification. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7/8): 789-820.
- Bisbe, J. and D. Otley. 2004. The Effects of Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29 (8): 709-737.
- Bititci, U. S., A. S. Carrie and L. Mcdevitt. 1997. Integrated Performance Measurement Systems: A Development Guide. *International Journal of Operations and Production Management* 17 (5/6): 522-534.
- Bititci, U. S., K. Mendibil, S. Nudurupati, P. Garengo and T. Turner. 2006. Dynamics of Performance Measurement and Organizational Culture. *International Journal of Operations and Production Management* 26 (11/12): 1325-1350.
- Bobe, B. J., D. G. Mihret and D. D. Obo. 2017. Public-Sector Reforms and Balanced Scorecard Adoption: An Ethiopian Case Study. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 30 (6): 1230-1256.
- Bogan C. E. and M. J. English. 1994. *Benchmarking for Best Practices: Winning through Innovative*

- Adaptation*. NY: McGraw Hill.
- Bouckaert, G. 1993. Measurement and Meaningful Management. *Public Productivity and Management Review* 17: 31-43.
- Bouckaert, G. and W. Balk. 1991. Public Productivity Measurement: Diseases and Cures. *Public Productivity and Management Review* 15 (2): 229-235.
- Bourne, M., J. Mills, M. Wilcox, A. Neely and K. Platts. 2000. Designing, Implementing and Updating Performance Measurement systems. *International Journal of Operation and Production Management* 20 (7): 754-771.
- Braam, G. J. M. and E. J. Nijssen. 2004. Performance Effects of Using the Balanced Scorecard: A Note on the Dutch Experience. *Long Range Planning* 37 (4): 335-349.
- Bracci, E., L. Maran and R. Inglis. 2017. Examining the Process of Performance Measurement System Design and Implementation in Two Italian Public Service Organizations. *Financial Accountability and Management* 33: 406-421.
- Briers, M. and W. F. Chua. 2001. The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change: A Field Study of an Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society* 26 (3): 237-269.
- Brignall, S. and S. Modell. 2000. An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the 'New Public Sector'. *Management Accounting Research* 11:281-306.
- Brimson, J. A. and J. Antos. 1994. *Activity-Based Management for Service Industries: Government Entities and Nonprofit Organizations*. John Wiley and Sons, Inc.
- Broadbent, J. and J. Guthrie. 2008. Public Sector to Public Services: 20 Years of "Contextual" Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21(2):129-169.
- De Bruijn, H. 2002. Performance Measurement in the Public Sector: Strategies to Cope with the Risks of Performance Measurement. *International Journal of Public Sector Management* 15 (7): 578-594.
- Burgess, S. and M. Ratto. 2003. The Role of Incentives in the Public Sector: Issues and Evidence. *Oxford Review of Economic Policy* 19 (2): 285-299.
- Burnham, P. 2001. New Labour and the Politics of Depoliticisation. *British Journal of Politics and International Relations* 3: 127-149.
- Burney, L., C. A. Henle and S. K. Widener. 2009. A Path Model Examining the Relations among

- Strategic Performance Measurement System Characteristics, Organizational Justice, and Extra- and In-Role Performance. *Accounting, Organizations and Society* 34(3/4): 305-321.
- Burney, L. and S. K. Widener. 2007. Strategic Performance Measurement Systems, Job-Relevant Information, and Managerial Behavioral Responses- Role Stress and Performance. *Behavioral Research in Accounting* 19: 43-69.
- Butler, A., S. R. Letza and B. Neal. 1997. Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *Long Range Planning* 30 (2):242-253.
- Cangiano, M., T. Curristine, and M. Lazare (ed). 2013. *Public Finance Management and Its Emerging Architecture*: 203-232. NY: International Monetary Fund.
- Cardinaels, E. and P. van Veen-Dirks. 2010. Financial Versus Non-Financial Information: The Impact of Information Organization and Presentation in a Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society* 35: 565-578.
- Carnegie, G. D. and B. P. West. 2005. Making Accounting Accountable in the Public Sector. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (7): 905-928.
- Carnegie, G. D. and P. W. Wolnizer. 1996. Enabling Accountability in Museums. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 9 (5): 84-99.
- Carter, N., R. Klein and P. Day. 1992. *How Organisations Measure Success: The Use of Performance Indicators in Government*. London/New York: Routledge.
- Cavalluzzo, K. S. and C. D. Ittner. 2004. Implementing Performance Measurement Innovations: Evidence from Government, *Accounting, Organizations and Society* 29 (3/4): 243-267.
- Chang, L. C. 2009. The Impact of Political Interests Upon the Formulation of Performance Measurements: The NHS Star Rating System. *Financial Accountability and Management* 25 (2): 145-165.
- Chapman, C. S. 1997. Reflections on A Contingent View of Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22(2): 189-205.
- Chapman, C. S. 1998. Accountants in Organisational Networks. *Accounting, Organizations and Society* 23: 737-766.
- Chen, Y. L. 2014. Determinants of Biased Subjective Performance Evaluations: Evidence from a Taiwanese Public Sector Organization. *Accounting and Business Research* 44 (6): 656-675.
- Chenhall. R. H. 2003. Management Control System 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. 2005. Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of Manufacturing, Learning and Strategic Outcomes: An Exploratory Study. *Accounting Organizations and Society* 30 (5): 395-422.
- Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith. 1998. The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society* 23 (3): 243-264.
- Cheng, M. M., P. F. Luckett and H. Mahama. 2007. Effect of Perceived Conflict among Multiple Performance Goals and Goal Difficulty on Task Performance. *Accounting and Finance* 47 (2): 221-242.
- Cheung, A. B. L. 2006. Budgetary Reforms in Two City States: Impact on the Central Budget Agency in Hong Kong and Singapore. *International Review of Administrative Sciences* 72 (3):341-361.
- Choi, I. and D. Moynihan. 2019. How to Foster Collaborative Performance Management? Key Factors in the US Federal Agencies. *Public Management Review* in Press.
- Chua, W. F. 1995. Experts, Networks and Inscriptions in the Fabrication of Accounting Images: A Story of the Representation of Three Public Hospitals. *Accounting, Organizations and Society* 20(2): 111-145.
- Cohen, W. M. and D. A. Levinthal. 1990. Absorptive Capacity: A New Perspective on Learning and Innovation. *Administrative Science Quarterly* 35: 128-152.
- Cohen, J., P. Cohen, S. G., West and L. S. Aiken. 2003. *Applied Multiple Regression Correlation Analysis for the Behavioral Sciences* (3rd ed.). NJ: Erlbaum.
- Comptroller and Auditor General. 2012. *Cabinet Office and Her Majesty's Treasury - Cost Reduction in Central Government: Summary of Progress, HC 1788, Session 2010–2012*. National Audit Office, London.
- Connolly, C. and N. Hyndman. 2006. The Actual Implementation of Accruals Accounting: Caveats from a Case within the UK Public Sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 19 (2): 272-290.
- Cousins, P. D., B. Lawson, B. Squire. 2008. Performance Measurement in Strategic Buyer–Supplier Relationships: The Mediating Role of Socialization Mechanisms. *International Journal of*

- Operations and Production Management* 28 (3): 238-258.
- Crabtree, A. D. and G. K. DeBusk. 2008. The Effects of Adopting the Balanced Scorecard on Shareholder Returns. *Advances in Accounting* 24 (1): 8-15.
- Creswell, J. W. and V. L. Plano Clark. 2007. Designing and Conducting Mixed Methods Research. UK: Sage Productions Inc.
- Cruz, I., R. W. Scapens and M. Major. 2011. The Localisation of a Global Management Control System. *Accounting, Organizations and Society* 36 (7): 412-427.
- Cuganesan S., J. Guthrie, and V. Vranic. 2014. The Riskiness of Public Sector Performance Measurement: A Review and Research Agenda. *Financial Accountability and Management* 30 (3): 279-302.
- Currstine, T. and S. Flynn. 2013. In Search of Results: Strengthening Public Sector Performance. In Cangiano, M., T. Currstine, and Lazare, M. (ed). *Public Finance Management and Its Emerging Architecture*: 203-232. New York: International Monetary Fund.
- Davies, H. T. O., S. M. Nutley and P. C. Smith. 2000. *What Works? Evidence-Based Policy and Practice in Public Services*. London: The Policy Press.
- Davis, S. and T. Albright. 2004. An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance. *Management Accounting Research* 15 (2): 135-153.
- Dean, P. N. 1986. Assessing the Performance Budgeting Experiment in Four Developing Countries. *Financial Accountability and Management* 2 (1):1-24.
- Deci, E. L., J. P. Connell and R. M. Ryan. 1989. Self-Determination in a Work Organization. *Journal of Applied Psychology* 74 (4): 580-590.
- Dechow, N. and J. Mouritsen. 2005. Enterprise Resource Planning Systems, Management Control and the Quest for Integration. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7/8): 691-733.
- Decoene, V. and W. Bruggeman. 2006. Strategic Alignment and Middle-Level Managers' Motivation in a Balanced Scorecard Setting. *International Journal of Operations and Production Management* 26 (3-4): 429-448.
- Delfgaauw, J. and R. Dur. 2008. Incentives and Workers' Motivation in the Public Sector. *Economic Journal*. 118 (525): 171-191.
- Derfuss, K. 2009. The Relationship of Budgetary Participation and Reliance on Accounting Performance Measures with Individual-Level Consequent Variables: A Meta-Analysis.

- European Accounting Review* 18: 203-239.
- Diefenbach, T. 2009. New Public Management in Public Sector Organisations: The Dark Sides of Managerialistic “Enlightenment”. *Public Administration* 87(4): 892-909.
- Dilla, W. N. and P. J. Steinbart. 2005. Relative Weighting of Common and Unique Balanced Scorecard Measures by Knowledgeable Decision Makers. *Behavioral Research in Accounting* 17: 43-53.
- Dixit, A. 1997. Power of Incentives in Private versus Public Organizations. *American Economic Review* 87(2): 378-382.
- Dixit, A. 2002. Incentives and Organizations in the Public Sector: An Interpretative Review. *Journal of Human Resources* 37(4): 696-727.
- van Dooren, W. 2005. What Makes Organizations Measure? Hypotheses on the Causes and Conditions for Performance Measurement. *Financial Accountability and Management* 21(3): 363-383.
- van Dooren, W., G. Bouckaert, and J. Halligan. 2015. *Performance Management in the Public Sector*. London and New York: Routledge and Taylor and Francis Group.
- Dossi, A., L. Patelli. 2010. You Learn from What You Measure: Financial and Non-Financial Performance Measures in Multinational Companies. *Long Range Planning* 43 (4): 498-526.
- Dunk, A. S. and A. F. Lysons. 1997. An Analysis of Departmental Effectiveness, Participative Budgetary Control Processes and Environmental Dimensionality within the Competing Values Framework: A Public Sector Study. *Financial Accountability and Management*. 13 (1): 1-15.
- Elnathan D., T. W. Lin and S. M. Young. 1996. Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research. *Journal of Management Accounting Research* 8:37-54.
- Ellwood, S. and S. Newberry. 2007. Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-liberal Principles?’, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 20 (4): 549-573.
- Epstein P., L. Wray and C. Harding. 2006. Citizens as Partners in Performance Management. *Public Management* 2006 (November):18-22.
- Epstein, M. J. and P. S. Wisner. 2001. Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability. *Environmental Quality Management* 11(2): 1-10.
- Evans, J. R. 2004. An Exploratory Study of Performance Measurement Systems and Relationships with Performance Results. *Journal of Operations Management* 22 (3): 219-232.
- Ferreira, A. and D. T. Otley. 2009. The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis. *Management Accounting Research* 20 (4): 263-282.

- Fitzgerald, L., R. Johnston, S. Brignall, R. Silvestro and C. Voss. 1991. *Performance Measurement in Service Businesses*, London: CIMA.
- Franco-Santos, M., M. Kennerley, P. Micheli, V. Martinez, S. Mason, B. Marr, D. Gray and A. Neely. 2007. Towards a Definition of A Business Performance Measurement System. *International Journal of Operations and Production Management* 27: 784-801.
- Franco-Santos, M., L. Lucianetti and M. Bourne. 2012. Contemporary Performance Measurement Systems: A Review of Their Consequences and a Framework for Research, *Management Accounting Research* 23(2): 79-119.
- Fry, T. D. and J. F. Cox. 1989. Manufacturing Performance; Local Versus Global Measures, *Production and Inventory Management Journal*. 2nd Quarter. 52-56.
- Fukushima, K. and T. Metoki. 2018. How Do Management Accounting Capabilities Affect Organizational Performance?. *Melco Discussion Paper Series*. MDP2018-001: 1-20.
- Georgellis, Y., E. Iossa and V. Tabvuma. 2011. Crowding Out Intrinsic Motivation in the Public Sector, *Journal of Public Administration Research and Theory* 21 (3): 473-493.
- De Geuser, F., S. Mooraj and D. Oyon. 2009. Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on Its Effect on Performance. *European Accounting Review* 18 (1): 93-122.
- Goddard, A. 2010. Contemporary Public Sector Accounting Research: An International Comparison of Journal Papers. *British Accounting Review* 42: 75-87.
- Godener, A. and K. E. Soderquist. 2004. Use and Impact of Performance Measurement Results in RandD: An Exploratory Study. *RandD Management* 34 (2): 191-219.
- Gould-Williams, J. 2003. The Importance of HR Practices and Workplace Trust in Achieving Superior Performance: A study of public-sector organizations. *International journal of human resource management* 14 (1): 28-54.
- Grafton, J., A. M. Lillis, and S. K. Widener. 2010. The Role of Performance Measurement and Evaluation in Building Organizational Capabilities and Performance. *Accounting, Organizations and Society* 35(7): 689-706.
- Granovetter, M. S. 1973. The strength of weak ties. *The American Journal of Sociology* 78(6): 1360–1380.
- Gray, A. and B. Jenkins. 1995. From Public Administration to Public Management; Reassessing a Revolution?. *Public Administration* 7 (3):75-99.

- Greenwood, T. 2008. Bridging the Divide between Community Indicators and Government Performance Measurement. *National Civic Review* 97: 55-59.
- Greener, I. 2005. Health Management as Strategic Behaviour: Managing Medics and Performance in the NHS. *Public Management Review* 7 (1): 95-110.
- Groen, B. A. C., C. P. M. Wilderom and M. J. F. Wouters. 2016. High Job Performance through Co-Developing Performance Measures with Employees. *Human Resource Management* 56 (1): 111-132.
- Groen, B. A. C., M. J. F. Wouters and C. P. M. Wilderom. 2012. Why Do Employees Take More Initiative If They Develop Their Own Performance Measures? A Field Study. *Management Accounting Research* 23 (2): 120-141.
- Groen, B. A. C., M. J. F. Wouters and C. P. M. Wilderom. 2017. Employee Participation, Performance Metrics and Job Performance: A Survey Study Based on Self-Determination Theory. *Management Accounting Research* 36: 51-66.
- Guthrie, J. 1998. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector: Rhetoric or Reality?. *Financial Accountability and Management* 14 (1): 1-19.
- Guthrie, J., O. Olson and C. Humphrey. 1999. Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward. *Financial Accountability and Management* 15(3): 209-228.
- Güven-Uslu, P. and L. Conrad. 2011. A Longitudinal Study of Change in the English National Health Service. *Financial Accountability and Management* 27 (4): 385-408.
- Guzmán, J. P. M. 2018. The Use of Performance Information under Performance Budgeting Systems: A Comparative Analysis of Chilean Line Ministries. *International Public Management Journal* in Press.
- Hall, R. W. 1983. *Zero Inventories*, Dow Jones-Irwin. IL: Homewood.
- Hall, M. 2008. The Effect of Comprehensive Performance Measurement Systems on Role Clarity, Psychological Empowerment and Managerial Performance. *Accounting, Organizations and Society* 33: 141-163.
- Hall, M. 2011. Do Comprehensive Performance Measurement Systems Help or Hinder Managers' Mental Model Development?. *Management Accounting Research* 22 (2): 68-83.
- Hansen, S. C. and W. A. Van der Stede. 2004. Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis.

- Management Accounting Research* 15: 415-439.
- HassabElnaby, H. R., A. A. Said and B. Wier. 2005. The Retention of Nonfinancial Performance Measures in Compensation Contracts. *Journal of Management Accounting Research* 17: 23-42.
- Hayes, R. H. and D. A. Garvin. 1982. Managing as If Tomorrow Mattered. *Harvard Business Review* 60 (3): 70-79.
- Heinrich, C. J. 1999. Do Government Bureaucrats Make Effective Use of Performance Management Information?. *Journal of Public Administration Research and Theory* 9(3): 363-393.
- Heinrich, C. J. and G. Marschke. 2010. Incentives and Their Dynamics in Public Sector Performance Management Systems. *Journal of Policy Analysis and Management* 29 (1): 183-208.
- van Helden, G. J. 2005. Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. *Financial Accountability and Management* 21(1): 99-133.
- van Helden, G. J. and C. Reichard. 2013. A Meta-Review of Public Sector Performance Management Research. *Tékhné* 11: 10-20.
- van Helden, G. J. and S. Uddin. 2016. Public Sector Management Accounting in Emerging Economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting* 41:34-62.
- Henri, J. F. 2006. Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31(6): 529-558.
- Hinings, C. R., S. Glegg, J. Child, H. Aldrich, L. Karpik and L. Donaldson. 1988. Offence and Diffence in *Organization Studies* 9: 1-33.
- Hirst, M. K. 1983. Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior: Some Extensions. *Journal of Accounting Research* 21(2): 596-605.
- Ho, A. T. 2004. *A Quick Guide to Citizen-Initiated Performance Assessment for Local Governments: How to Engage Citizens, Elected Officials, and Staff to Improve Government Performance*. Indianapolis: Center for Urban Policy and the Environment. Indiana University–Purdue University.
- Ho, A. T. 2007. Exploring the Roles of Citizens in Performance Measurement. *International Journal of Public Administration* 30: 1157-1177.
- Ho, A. T. 2008. Reporting Public Performance Information: The Promise and Challenges of Citizen Involvement. In van Dooren W. and S. van de Walle (Eds.). *Measurement Beyond Managerialism* (pp. 192-210). UK: Palgrave MacMillan.

- Ho, A. T. and P. Coates. 2006. Public Participation in Local Performance Measurement and Budgeting. In Frank H. A. (Ed.). *Public financial management* (pp. 545-566). FL: Taylor and Francis.
- Hofstede, G. 1981. Management Control of Public and Not-for-Profit Activities. *Accounting, Organizations and Society* 6: 193-211.
- Holzer M. and K. Kloby. 2005. Public Performance Measurement: An Assessment of the State-of-the-Art and Models for Citizen Participation. *International Journal of Productivity and Performance Management* 54 (7): 517-532.
- Hong, S. 2019. A Behavioral Model of Public Organizations: Bounded Rationality, Performance Feedback, and Negativity Bias. *Journal of Public Administration Research and Theory*: 1-17.
- Hood, C. 1995. The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*. 20: 93-109.
- Hood, C. 1998. *The Art of the State. Culture, Rhetoric, and Public Management*. London: Clarendon Press.
- Hood, C. 2005. The idea of joined-up government. A historical perspective, in: Bogdanor V. (edited by), *Joined-Up Government*, Oxford: Oxford university press.
- Hoque, Z. 2004. A Contingency Model of the Association between Strategy, Environmental Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance. *International Business Review* 13 (4): 485-502.
- Hoque, Z., S. Arends and R. Alexander. 2004. Policing the Police Service: A Case Study of the Rise of 'New Public Management' within an Australian Police Service. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 17(1): 59-84.
- Hoque, Z. and W. James. 2000. Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research* 12: 1-17.
- Hou, Y., R. S. Lunsford, K. C. Sides and K. A. Jones. 2011. State Performance-Based Budgeting in Boom and Bust Years: An Analytical Framework and Survey of the States. *Public Administration Review* 71(3): 370-388.
- House of Commons Science and Technology Committee. 2006. *Scientific Advice, Risk, and Evidence Based Policy Making*. London: The Stationery Office.
- Huber, G. P. 1991. Organizational Learning: The Contributing Processes and the Literatures. *Organization Science* 2: 88-115.

- Hunton, J. E. and D. Gibson. 1999. Soliciting User-Input during the Development of an Accounting Information System: Investigating the Efficacy of Group Discussion. *Accounting Organizations and Society* 24: 597-618.
- Hyndman, N. and Eden, R. 2000. A Study of the Coordination of Mission, Objectives and Targets in UK Executive Agencies. *Management Accounting Research* 11: 175-191.
- Hyndman, N. and Eden, R. 2001. Rational Management, Performance Targets and Executive Agencies: Views from Agency Chief Executives in Northern Ireland. *Public Administration* 79 (3): 579-598.
- Hyvonen, J. 2007. Strategy, Performance Measurement Techniques and Information Technology of the Firm and Their Links to Organizational Performance. *Management Accounting Research* 18 (3): 343-366.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 1997. Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance. *Accounting, Organizations and Society* 22 (3/4): 293-314.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 1998. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research* 10: 205-238.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 2001. Assessing Empirical Research in Management Accounting: A Value-Based Perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32:349-410.
- Ittner, C. D., D. F. Larcker and Randall, T. 2003. Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Service Firms. *Accounting, Organizations and Society* 28 (7-8): 715-741.
- Jackson, A. and I. Lapsley. 2003. The Diffusion of Accounting Practices in the New “Managerial” Public Sector. *International Journal of Public Sector Management* 16 (5): 359-372.
- Jazayeri, M. and R. W. Scapens. 2008. The Business Values Scorecard within BAE Systems: The Evolution of a Performance Measurement System. *British Accounting Review* 40 (1): 48-70.
- Jermias, J. and L. Gani. 2004. Integrating Business Strategy, Organizational Configurations and Management Accounting Systems with Business Unit Effectiveness: A Fitness Landscape Approach. *Management Accounting Research* 15: 179-200.
- Johnsen, Å. 2005. What Does 25 Years of Experience Tell Us about the State of Performance Measurement in Public Management and Policy?. *Public Money and Management* 25 (1): 9-17.
- Johnson, G., K. Scholes and R. Whittington. 2005. *Exploring Corporate Strategy: Text and Cases* (7th

- ed). Prentice-Hall Financial Times.
- Johnson, H. T. 1992. *Relevance Regained*. NY: The Free Press.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Johnston, R. S. Brignall and L. Fitzgerald. 2002. Good Enough Performance Measurement: A Trade-Off between Activity and Action. *Journal of the Operational Research Society* 53 (3): 256-262.
- Jones, R. 1992. Learning from James M. Buchanan: Challenges for National Government Accounting. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 7: 147-157.
- Jönsson, S. and N. B. Macintosh. 1997. Cats, Rats, and Ears: Making the Case for Ethnographic Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society* 22 (3): 367-386.
- Jordan, S. and M. Messner. 2012. Enabling Control and the Problem of Incomplete Performance Indicators. *Accounting, Organizations and Society* 37(8): 544-564.
- De Lancer Julens, P. and M. Holzer. 2001. Promoting the Utilization of Performance Measures in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation. *Public Administration Review* 61(6): 693-708.
- Kalgin, A. 2016. Implementation of Performance Management in Regional Government in Russia: Evidence of Data Manipulation. *Public Management Review* 18 (1):110-138.
- Kaplan, R. S. 1984. The Evolution of Management Accounting. *Accounting Review* 59 (3): 390-418.
- Kaplan, R. S. 1986. Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems. *California Management Review* 18 (2): 174-199.
- Kaplan, R. S. 2001. Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management and Leadership* 11 (3): 353-370.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1992. The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review* 70 (1): 71-79.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper (1998) *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press. (櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』, ダイアモンド社, 1998年) .
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2001. *The Strategy-Focused Organization*. Harvard Business School

- Press. (櫻井通晴監訳. 2001. 『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』. 東洋経済新報社.)
- Kaplan, S. and P. S. Wisner. 2009. The Judgmental Effects of Management Communications and a fifth Balanced Scorecard Category on Performance Evaluation. *Behavioral Research in Accounting* 21(2): 37-56.
- Kasurinen, T. 2002. Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation. *Management Accounting Research* 13 (3): 323-343.
- Kihn, L. A. 2007. Financial Consequences in Foreign Subsidiary Manager Performance Evaluations. *European Accounting Review* 16 (3): 531-554.
- Kim, Y. H., F. J. Sting and C. H. Loch. 2014. Top-down, Bottom-up, or Both? Toward an Integrative Perspective on Operations Strategy Formation. *Journal of Operation Management*. 32(7/8): 462-474.
- Klingeld, A., H. Van Tuijl, and J. Algera. 2004. Participation in the Design of Performance Management Systems: A Quasi-Experimental Field Study. *Journal of Organization Behaviour* 25: 831-851.
- Kloot, L. and J. Martin. 2000. Strategic Performance Management: A Balanced Approach to Performance Management Issues in Local Government. *Management Accounting Research* 11: 231-251.
- Kobayashi, M. K., Yamamoto and K. Ishikawa. 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., J. Lee and J. Ng. 2010. Mind Your Accruals Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector Under Different Accounting Systems. *Financial Accountability and Management* 26 (3): 267-298.
- Kolb, D. A. 1984. *Experiential Learning: Experience as the Source of Learning and Development*. NJ: Prentice-Hall.
- van der Kolk, B. P. M. G. van Veen-Dirks and H. J. ter Bogt. 2019. The Impact of Management Control on Employee Motivation and Performance in the Public Sector, *European Accounting Review* 28 (5): 901-928.
- Kroll, A. 2012. *Why Public Managers Use Performance Information? Concepts, Theory and*

- Empirical Analysis*. Germany: University of Potsdam (p.h.D thesis).
- Kroll, A. and D. P. Moynihan. 2015. Does Training Matter? Evidence from Performance Management Reforms. *Public Administration Review* 75(3): 411-420.
- Kroll, A. and D. P. Moynihan. 2018. The Design and Practice of Integrating Evidence: Connecting Performance Management with Program Evaluation. *Public Administration Review* 78(2): 183-194.
- Kroll, A. and D. Vogel. 2014. The PSM–Leadership Fit: A Modell of Performance Information Use. *Public Administration* 92(4): 974-991.
- Kruis, A., R. F. Speklé and S. K. Widener. 2016. The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research* 32: 27-44.
- Kruis, A. M. and S. K. Widener. 2014. Managerial Influence in Performance Measurement System Design: A Recipe for Failure? *Behavioral Research in Accounting* 26 (2): 1-34.
- De Lancer J. P. and Holzer, M. 2001. Promoting the Utilization of Performance Measures in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation. *Public Administration Review* 61:693-708.
- Lapsley, I. 1999. Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity?. *Financial Accountability and Management* 13(3/4): 201-207.
- Lapsley, I. and E. Wright. 2004. The Diffusion of Management Accounting Innovations in the Public Sector: A Research Agenda. *Management Accounting Research* 15 (3): 355-374.
- Lau, C. M. and K. Roopnarain. 2014. The effects of nonfinancial and financial measures on employee motivation to participate in target setting. *The British Accounting Review* 46: 228-247.
- Lau, C. M. and M. Sholihin. 2005. Financial and Nonfinancial Performance Measures: How Do They Affect Job Satisfaction? *British Accounting Review* 37 (4): 389-413.
- Lavertu, S. and D. P. Moynihan. 2013. Agency Political Ideology and Reform Implementation: Performance Management in the Bush Administration. *Journal of Public Administration Research* 23:521-549.
- Lawrence, P. R. and J. W. Lorsch. 1967. Differentiation and Integration in Complex Organizations: *Administrative Science Quarterly* 12 (1): 1-47.
- Lee, J. 2008. Preparing Performance Information in the Public Sector: An Australian Perspective. *Financial Accountability and Management* 24(2): 117-149.

- Lee, Y. 2010. Organization Structure, Competition and Performance Measurement Systems and Their Joint Effects on Performance. *Management Accounting Research* 22 (2): 84-104.
- Lewandowski, M. 2019. Public Managers' Perception of Performance Information: The Evidence from Polish Local Governments. *Public Management Review* 21 (7): 988-1010.
- Libby, T., S. E. Salterio and A. Webb. 2004. The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgement. *The Accounting Review* 79 (4): 1075-1094.
- Luft, J. L. and M. D. Shields. 2007. Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research. In: Chapman, C. S., A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.) pp. 27-98. *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1). UK: Elsevier.
- Lynch, R. L. and K. F. Cross. 1991. *Measure Up - Yardsticks for Continuous Improvement*. Cambridge, MA: Basil Blackwell.
- Lyons, S. T., L. E. Duxbury and C.A. Higgins. 2006. A Comparison of the Values and Commitment of Private sector, Public sector, and Parapublic Sector Employees. *Public Administration Review* 66 (4): 605-618.
- Ma, L. 2017. Performance Management and Citizen Satisfaction with the Government: Evidence from Chinese Municipalities. *Public Administration* 95(1): 39-59.
- Mahama, H. 2006. Management Control Systems, Cooperation and Performance in Strategic Supply Relationships: A Survey in the Mines. *Management Accounting Research* 17 (3):315-339.
- Malina, M. A. and F. H. Selto, 2001. Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research* 13: 47-90.
- Malmi, T. and D. A. Brown. 2008. Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300.
- Manning, N., and E. Lau. 2016. Public Management Reforms across OECountries: 39-54. In Bovaird, T. and E. Loeffler (eds.) *Public Management and Governance* (3rd ed.). London, UK: Routledge
- Maran, L., E. Bracci and R. Inglis. 2018. Performance Management Systems' Stability: Unfolding the Human Factor – A Case from the Italian Public Sector. *The British Accounting Review* 50: 324-339.
- Markoski, T. D. and P. E. French. 2019. Determinants of Public Administrators' Use of Performance Information: Evidence from Local Governments in Florida. *Public Administration Review* in

Press.

- Martyn, P., B. Sweeney and E. Curtis. 2016. Strategy and Control: 25 Years of Empirical Use of Simons' Levers of Control Framework. *Journal of Accounting and Organizational Change* 12(3): 281-324.
- McAdam, R. and B. Bailie. 2002. Business Performance Measures and Alignment Impact on Strategy – The Role of Business Improvement Models. *International Journal of Operations and Production Management* 22 (9-10): 972-996.
- McGeough, F. and M. Beck. 2018. The Failed Implementation of Performance Management in Irish Central Government. *Financial Accountability and Management* 34: 226-239.
- Meier, K. J., N. Favero and L. Zhu. 2015. Performance Gaps and Managerial Decisions: A Bayesian Decision Theory of Managerial Action. *Journal of Public Administration Research and Theory* 25:1221-1246.
- Melnyk, S. A., U. Bititci, K. Platts, J. Tobias, and B. Andersen. 2014. Is Performance Measurement and Management Fit for the Future?. *Management Accounting Research* 25(2): 173-186.
- Merchant, K. A. 1998. *Modern Management Control Systems*. NJ: Prentice-Hall.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. 2003. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Harlow: Prentice Hall.
- Metoki, T. 2016. Performance Management Systems Design in Administrative Organizations: Mitigation Mechanisms for Distorted Performance Measures through Inter-Departmental Mutual Evaluation. *Musashi University Discussion Paper Series* 81:1-19.
- Micheli, P. and A. Pavlov. 2017. What is Performance Measurement for? Multiple Uses of Performance Information within Organizations. *Public Administration*: 1-17.
- Milakovich, M. E. 2006. Comparing Bush-Cheney and Clinton-Gore Performance Management Strategies: Are they more Alike than Different? *Public Administration* 84 (2): 461-478.
- Mimba, N., G. J. van Helden, and S. Tillema. 2007. Public Sector Performance Measurement in Developing Countries: A Literature Review and a Research Agenda. *Journal of Accounting and Organizational Change* 3(3): 192-208.
- Modell, S. 2001. Performance Measurement and Institutional Processes: A Study of Managerial Responses to Public Sector Reform. *Management Accounting Research* 12 (4): 437-464.
- Modell, S. 2010. Bridging the Paradigm Divide in Management Accounting Research: The Role of

- Mixed Methods Approaches. *Management Accounting Research* 21 (2): 124-129.
- Modell, S. 2012. Strategy, Political Regulation and Management Control in the Public Sector: Institutional and Critical Perspectives. *Management Accounting Research* 23: 278-295.
- Moers, F. 2006. Performance Measure Properties and Delegation. *The Accounting Review* 81(4): 897-924.
- Mol, N. P. 1996. Performance Indicators in the Dutch Department of Defence. *Financial Accountability and Management* 12 (1): 71-81.
- Mouritsen, J. 2009. Classification, Measurement and the Ontology of Intellectual Capital Entities. *Journal of Human Resource Costing and Accounting* 13 (2):154-162.
- Mouffe, C. 2000. *The Democratic Paradox*. London: Verso Books.
- Moynihan, D. P. 2006. Managing for Results in State Government: Evaluating a Decade of Reform, *Public Administration Review* 66 (1): 77-89.
- Moynihan, D. P. 2008. *The dynamics of performance management: Constructing information and reform*. DC: Georgetown Univ. Press.
- Moynihan, D. P. 2013. Advancing the Empirical Study of Performance Management: What We Learned From the Program Assessment Rating Tool. *The American Review of Public Administration* 43(5): 499-517.
- Moynihan, D. P. and A. Kroll. 2016. Performance Management Routines That Work? An Early Assessment of the GPRA Modernization Act. *Public Administration Review* 76(2): 314-323.
- Moynihan, D. P. and S. Lavertu. 2012. Does Involvement in Performance Management Routines Encourage Performance Information Use? Evaluating GPRA and PART. *Public Administration Review* 72(4): 592-602.
- Moynihan, D. P. and S. Pandey. 2010. The Big Question for Performance Management: Why Do Managers Use Performance Information?. *Journal of Public Administration Research and Theory* 20 (4): 849-866.
- Nahapiet, J. and S. Ghoshal. 1998. Social Capital, Intellectual Capital and the Organizational Advantage. *Academy of Management Review* 23(2): 242-266.
- Nath, N. and U. Sharma. 2014. Performance Management Systems in the Public Housing Sector: Dissemination to Diffusion. *Australian Accounting Review* 24(1): 2-20.
- Neely, A. D., J. F. Mills, M. J. Gregory and K. W. Platts. 1995. Performance Measurement System

- Design- A Literature Review and Research Agenda. *International Journal of Operations and Production Management* 15 (4): 80-116.
- Neely, A., C. Adams and M. Kennerley. 2002. *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*. London: Pearson Education.
- Newberry, S. 2003. Sector Neutrality and NPM “Incentives”: Their Use in Eroding the Public Sector. *Australian Accounting Review* 13 (2): 28-34.
- Newberry, S. and J. Pallot. 2004. Freedom or Coercion? NPM Incentives in New Zealand Central Government Departments. *Management Accounting Research* 15: 247-266.
- Newton, K. 1997. Social Capital and Democracy. *American Behavioural Scientist* 40(5): 575-586.
- Nõmm, K. and T. Randma-Liiv. 2012. Performance Measurement and Performance Information in New Democracies. *Public Management Review* 14(7): 859-879.
- Novick, D. 1973. *Current Practice in Program Budgeting (PPBS): Analysis and Case Studies Covering Government and Business*. London: Heineman.
- Nyamori, R. O. and V. O. Gekara. 2016. Performance Contracting and Social Capital (re)Formation: A Case Study of Nairobi City Council in Kenya. *Critical Perspectives on Accounting* 40:45-62.
- Otley, D. 1999. Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research. *Management Accounting Research* 10: 363-382.
- Ouchi, W. G. 1979. A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science* 25 (9): 833-848.
- Ouchi, W. G. 1980. Markets, Bureaucracies and Clans. *Administrative Science Quarterly* 25 (1): 129-141.
- Papalexandris, A., G. Ioannou, G. and P. Prastacos. 2004. Implementing the Balanced Scorecard in Greece: A Software Firm’s Experience. *Long Range Planning* 37 (4): 351-366.
- Pasha., O. and T. H. Poister. 2018. The Impact of Performance Management Under Environmental Turbulence. *American Review of Public Administration* in Press.
- Petersen, N. B. G., T. V. Laumann and M. Jakobsen. 2019. Acceptance or Disapproval: Performance Information in the Eyes of Public Frontline Employees. *Journal of Public Administration Research and Theory* 29 (1): 101-117.
- Poister, T. and G. Streib. 1999. Performance Measurement in Municipal Government: Assessing the State of the Practice. *Public Administration Review* 59 (4): 325-335.

- Pollitt, C. 1993. *Managerialism and the Public Services: Cuts and Cultural Change in the 1990s?*. Oxford: Blackwell.
- Pollitt, C. 2006. Performance Management in Practice: A Comparative Study of Executive Agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory* 16 (1): 25-44.
- Pollitt, C. and G. Bouckaert. 2011. *Public Management Reform: A Comparative Analysis* (3rd ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Poon, M., R. Pike and D. Tjosvold. 2001. Budget Participation, Goal Interdependence and Controversy: A Study of a Chinese Public Utility. *Management Accounting Research* 12: 101-118.
- Prendergast, C. 2007. The Motivation and Bias of Bureaucrats. *American Economic Review* 97 (1): 180-196.
- Quattrone, P. and T. Hopper. 2005. A 'Time' Space Odyssey': Management Control Systems in Two Multinational Organisations'. *Accounting, Organizations and Society* 30(7/8): 735-764.
- Radin, B. A. 2000. The Government Performance and Results Act and the Tradition of Federal Management Reform: Square Pegs in Round Holes. *Journal of Public Administration Research and Theory* 10: 111-135.
- Rigby, D. and B. Bilodeau. 2009. *Management Tools and Trends*. Bains and Co., Inc.
- van Rinsum, M. and Verbeeten, F. H. M. 2012. The Impact of Subjectivity in Performance Evaluation Practices on Public Sector Managers Motivation. *Accounting and Business Research* 42(4): 377-396.
- Rivenbark, W. C., R. Fasiello and S. Adamo. 2019. Exploring Performance Management in Italian Local Government: The Necessity of Outcome Measures and Citizen Participation. *American Review of Public Administration* 49 (5): 545-553.
- Røge, K. M. and N. J. Lennon. 2018. A Study on the Criteria of Internal Transparency, Efficiency and Effectiveness in Measuring Local Government Performance. *Financial Accountability and Management* 34: 392-409.
- Ryan, C. 1998. The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector: An Agenda Setting Explanations. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 11 (5): 518-539.
- Rynes, S. L., B. Gerhart and L. Parks. 2005. Personnel Psychology: Performance Evaluation and Pay for Performance. *Annual Review of Psychology* 56: 571-600.

- Saliterer, I. and S. Korac. 2013. Performance Information Use by Politicians and Public Managers for Internal Control and External Accountability Purposes. *Critical Perspectives on Accounting* 24: 502-517.
- Said, A. A., H. R. HassabElnaby and B. Wier. 2003. An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures. *Journal of Management Accounting Research* 15: 193-223.
- Sanchez R. and A. Heene. 1997. *Strategic Learning and Knowledge Management*. UK: Johan Wiley and Sons.
- Sandstrom, J. and J. Toivanen. 2002. The Problem of Managing Product Development Engineers: Can the Balanced Scorecard Be an Answer?. *International Journal of Production Economics* 78 (1): 79-90
- Sanger, M. B. 2008. From Measurement to Management: Breaking through the Barriers to State and Local Performance - Special Issue. *Public Administration Review* 68: 70-85.
- Schick, A. 1990. Budgeting for Results: Recent Developments in Five Industrialized Countries. *Public Administration Review* 50: 26-34.
- Scott, T. W. and P. Tiessen. 1999. Performance Measurement and Managerial Teams. *Accounting, Organizations and Society* 24 (3): 263-285.
- Shafritz, J. M. and A. C. Hyde. 2004. *Classics of Public Administration*. Harcourt: Brace College Publishers.
- Shields, M. 1995. An Empirical Analysis of Firm's Implementation Experiences with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research* 7:1-28.
- Simon, H. A. and C. E. Ridley. 1938. *Measuring Municipal Activities -A Survey of Suggested Criteria for Appraising Administration*. The International City Manager's Association. (本田弘 訳. 1999. 『行政評価の基準－自治体活動の測定－』, 北樹出版.)
- Simons, R. 1994. How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal* 15: 169-189.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. 2000. *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy: Text and Cases*. NJ: Prentice Hall.

- Siverbo, S. and T. R. Johansson. 2006. Relative Performance Evaluation in Swedish Local Government. *Financial Accountability and Management* 22 (3): 271-290.
- Skaerbaek, P. 1992. Accounting for a Theatre: Implementing a Management Accounting System in a Cultural Institution. *European Accounting Review* 1(2): 465-469.
- Skinner, B. F. 1974. *About Behaviorism*. NY: Vintage Books.
- Smith, P. 1993. Outcome-Related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector, *British Journal of Management* 4: 135-151.
- Smith, P. 1995. On the Unintended Consequences of Publishing Performance Data in the Public Sector. *International Journal of Public Administration* 18 (2/3): 277-310.
- Solesbury, W. 2001. *Evidence Based Policy: Whence It Came and Where It's Going*. London: ESRC UK Centre for Evidence Based Policy and Practice.
- 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.
- Sponem, S. and C. Lambert. 2016. Exploring Differences in Budget Characteristics, Roles and Satisfaction: A Configurational Approach. *Management Accounting Research* 30: 47-61.
- Stringer, C. 2007. Empirical Performance Management Research: Observations from AOS and MAR. *Qualitative Research in Accounting and Management* 4: 92-114.
- Su, S., K. Baird and H. Schoch. 2015. The Moderating Effect of Organizational Life Cycle Stages on the Association between the Interactive and Diagnostic Approaches to Using Controls with Organizational Performance. *Management Accounting Research* 26: 40-53.
- Sutheewasinnon, P., Z. Hoque and R. O. Nyamori. 2016. Development of a performance management system in the Thailand public sector: Isomorphism and the role and strategies of institutional entrepreneurs. *Critical Perspectives on Accounting* 40: 26-44.
- Talbot, C. 1999. Public Performance- Towards a New Model?. *Public Policy and Administration* 14: 15-34.
- Taylor, J. 2011. Factors Influencing the Use of Performance Information for Decision Making in Australian State Agencies. *Public Administration* 89 (4):1316-1334.
- Ter Bogt, H. J. 2003. Performance Evaluation Styles in Governmental Organizations: How Do Professional Managers Facilitate Politicians Work?. *Management Accounting Research* 14: 311-332.

- Tessier, S. and D. Otley. 2012. A Conceptual Development of Simons' Levers of Control Framework. *Management Accounting Research* 23(3): 171-185.
- Tirole, J. 1994. The Internal Organization of Government. *Oxford economic papers* 46 (1) :1-29.
- Tsai, W. and S. Ghoshal. 1998. Social Capital and Value Creation: The Role of Intrafirm Networks. *Academy of Management Journal* 41(4): 464-476.
- Tuomela, T. S. 2005. The Interplay of Different Levers of Control: A Case Study of Introducing a New Performance Measurement System. *Management Accounting Research* 16 (3): 293-320.
- Ukko, J., J. Tenhunen and H. Rantanen. 2007. Performance Measurement Impacts on Management and Leadership: Perspectives of Management and Employees. *International Journal of Production Economics* 110 (1/2): 39-51.
- Vakkuri, J. and P. Meklin. 2006. Ambiguity in Performance Measurement: A Theoretical Approach to Organizational Uses of Performance Measurement. *Financial Accountability and Management* 22(3): 235-250.
- Van der Kolk, B., P. M. G. van Veen-Dirks and H. J. ter Bogt. 2018. The Impact of Management Control on Employee Motivation and Performance in the Public Sector. *European Accounting Review* in Press.
- Van der Stede, W. A., C. W. Chow and T. W. Lin. 2006. Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance. *Behavioral Research in Accounting* 18: 185-205.
- Van de Ven, A. H. and D. L. Ferry. 1980. *Measuring and Assessing Organizations*. NY: Wiley.
- Verbeeten, F. H. M. 2008. Performance Management Practices in Public Sector Organizations: Impact on Performance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21: 421-445.
- Verhoest K. and J. Wynen. 2018. Why Do Autonomous Public Agencies Use Performance Management Techniques? Revisiting the Role of Basic Organizational Characteristics. *International Public Management Journal* 21(4): 619-649.
- De Waal, A., K. Kourtit and P. Nijkamp. 2009. The Relationship between the Level of Completeness of A Strategic Performance Management System and Perceived Advantages and Disadvantages. *International Journal of Operations and Production Management* 29 (11/12): 1242-1265.
- Walker, R. M., G. A. Boyne, and G. A. Brewer (eds). 2010. *Public Management and Performance: Research Directions*. UK: Cambridge University Press.
- Walker, R. M., C. S. Jung and G. A. Boyne. 2013. Marching to Different Drummers? The Performance

- Effects of Alignment between Political and Managerial Perceptions of Performance Management. *Public Administration Review* 73 (6): 833-844.
- Widener, S. K. 2007. An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7/8): 757-788.
- Williams, J. J., N. B. Macintosh and J. C. Moore .1990. Budget-related Behavior in Public Sector Organizations: Some Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society* 15: 221-246.
- Williamson, O.E. 1999. Public and Private Bureaucracies: A Transaction Cost Economics Perspective. *Journal of Law, Economics and Organization* 15(1): 306-342.
- Woolum, J. 2011. Citizen Involvement in Performance Measurement and Reporting: A Comparative Case Study from Local Government. *Public Performance and Management Review*. 35: 79-102.
- Wouters, M. and D. Roijmans. 2011. Using Prototypes to Induce Experimentation and Knowledge Integration in the Development of Enabling Accounting Information. *Contemporary Accounting Research* 28 (2): 708-736.
- Wouters, M. and C. Wilderom. 2008. Developing Performance-Measurement Systems as Enabling Formalization: A Longitudinal Field Study of A Logistics Department. *Accounting Organizations and Society* 33(4-5): 488-516.
- Wright, B. E. 2001. Public-Sector Work Motivation: A Review of the Current Literature and a Revised Conceptual Model. *Journal of public administration research and theory* 11(4): 559-586.
- Wright, B.E. 2007. Public Service and Motivation: Does Mission Matter?. *Public Administration Review* 67 (1): 54-64.
- Yang, K. and M. Holzer. 2006. The Performance-Trust Link: Implications for Performance Measurement. *Public Administration Review* 66 (1):114-126.
- Yang, K. and J. Y. Hsieh. 2007. Managerial Effectiveness of Government Performance Measurement: Testing a Middle-Range Model. *Public Administration Review* 67: 861-879.
- Yang, C-L. and S. Modell. 2013. Power and Performance: Institutional Embeddedness and Performance Management in a Chinese Local Government Organization. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 26(1): 101-132.
- Young, S. M., and F. H. Selto. 1993. Explaining Cross-Sectional Workgroup Performance Differences in A JIT Facility: A Critical Appraisal of A Field-based Study. *Journal of Management Accounting* 5: 300-326.

Zahra, S. A. and G. George. 2002. Absorptive Capacity: A Review, Reconceptualization, and Extension. *Academy of Management Review* 27(2): 185-203.

Zawawi, N. H. M. and Z. Hoque. 2019. The Implementation and Adaptation of the Balanced Scorecard in a Government Agency. *Australian Accounting Review* in Press.

Web ページ

総務省. 2018. 「『平成30年度行政評価等プログラム』のポイント」

http://www.soumu.go.jp/main_content/000542005.pdf (2019年5月3日閲覧)

内閣府. 2018. 「平成30年度内閣府本府EBPM取組方針」

<https://www.cao.go.jp/others/kichou/ebpm/pdf/torikumi.pdf> (2019年4月10日閲覧)

中野区. 2019. 行政評価 区政資料

<https://www.city.tokyo-nakano.lg.jp/nakano/material/010/index.html> (2019年4月13日閲覧)

Australian Public Service Committee. 2018. *Performance management in the APS*.

<https://www.apsc.gov.au/performance-management-aps> (2019年5月3日閲覧)

問 1. 貴団体における行政評価の概要について、以下の設問にお答えください。

(A) 貴団体における行政評価において、現在実施しているものすべてに○をつけてください。なお、「4. 政策評価・施策評価・事務事業評価以外の枠組みで行政評価を行っている」を選択された方は、その具体的な内容を括弧内にご記入ください。

1. 政策評価	2. 施策評価	3. 事務事業評価
4. 政策評価・施策評価・事務事業評価以外の枠組みで行政評価を行っている		
()		
5. 行政評価を実施していない		
⇒「5. 行政評価を実施していない」を選択された方は、 問6 (10ページ) へお進み下さい		

(B) 各行政評価(政策評価, 施策評価, 事務事業評価, それ以外の枠組みによる評価)のおよその経験年数(試行段階も含む)について該当する番号に○をつけてください。未導入の評価については「0. 未導入」に○をつけてください。

	2 年 未 満	2 年 以 上	4 年 未 満	4 年 以 上	6 年 未 満	6 年 以 上	8 年 未 満	8 年 以 上	未 導 入
(1) 政策評価	1	2	3	4	5	0			
(2) 施策評価	1	2	3	4	5	0			
(3) 事務事業評価	1	2	3	4	5	0			
(4) それ以外の枠組みによる評価	1	2	3	4	5	0			

(C) 貴団体が行政評価の導入に至った動機について、該当する番号に○をつけてください(複数回答可)。なお、「11. その他」を選択された方は、その具体的な内容を括弧内にご記入ください。

1. 他団体が導入しはじめたため
2. 議会から行政評価を導入するよう要望があったため
3. 住民から行政評価を導入するよう要望があったため
4. 総務省ないし関連団体から指導があったため
5. 住民に対して行政活動の成果を説明するため
6. 行政活動の成果を適切に測定するため
7. 職員のモチベーションを向上させるため
8. 職員に対する人事評価の合理性を高めるため
9. 政策・施策・事務事業の存続ならびに統廃合の意思決定を行うため
10. 業務改善のために有益な情報を入手するため
11. その他

問 2. 貴団体における行政評価の計画について、以下の設問にお答えください。

(A) 行政評価の計画は、(1)予算、(2)公会計とどの程度関連を持っていますか。関連性の程度について、もっとも適切な番号に○をつけてください。なお、関連性について判断できない場合には、「0」に○をつけてください。

	わからない	全く 関連はない		どちらとも いえない		非常に 関連している
(1) 予算	0	1	2	3	4	5
(2) 公会計	0	1	2	3	4	5

(B) 行政評価に関する計画の策定者について、該当する番号に○をつけてください(複数回答可)。なお、「7. その他」を選択された方は、その具体的な内容を括弧内にご記入ください。

1. 首長や議会により策定される
2. 行政評価の主管部局のみによって策定される
3. 行政評価の評価対象となる関連部局が提案を行い、主管部局が取りまとめる形で策定される
4. 行政評価の主管部局と評価対象となる関連部局間で協議を行い策定する
5. 行政評価の計画策定に外部有識者が参加する
6. 行政評価の計画策定に住民が参加する
7. その他 ()

(C) 行政評価における成果指標の設定について、現場実務担当者の参加度および理解の程度についてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全く そうではない		どちらとも いえない		全く そのとおり
(1) 成果指標の設定に際して、現場実務担当者は積極的に参加している	1	2	3	4	5
(2) 成果指標の設定に際して、現場実務担当者の声が積極的に反映される	1	2	3	4	5
(3) 現場実務担当者は、自身が直接的に関与する事業の成果指標を熟知している	1	2	3	4	5
(4) 現場実務担当者は、自身が直接的に関与する事業の成果指標について十分に納得している	1	2	3	4	5
(5) 現場実務担当者は、自身の努力によって成果指標を達成もしくは改善できると感じている	1	2	3	4	5
(6) 現場実務担当者は、自身が直接的に関与する事業 <u>以外</u> の成果指標にも関心がある	1	2	3	4	5

(D) 行政評価における成果指標の目標値を設定する場合、どの程度の達成可能性を想定していますか。もっとも適切な番号に○をつけてください。なお、目標値の設定を行っていない場合には、「0. 目標値の設定は行っていない」を選択してください。

1. 努力を要せずとも達成可能な水準
2. 標準的な努力で達成可能な水準

3. 達成可能だが相当な努力を要する水準
4. 極めて達成の難しい挑戦的な水準
0. 目標値の設定は行っていない (⇒4 ページの(F)の問いへお進みください)

(E) 行政評価の計画時に設定された成果指標の目標値はどの程度の頻度で見直しを行ないますか。該当する番号に 1 つ○をつけてください。なお、「8. その他」を選択された方は、その具体的な内容を括弧内にご記入ください。

1. 毎月見直しを行う
2. 四半期 (3 カ月) に 1 回程度見直しを行う
3. 半期 (6 か月) に 1 回程度見直しを行う
4. 年度終了時 (翌期の行政評価計画の実施時) に見直しを行う
5. 大きな環境変化が生じたときのみ臨時的に見直しを行う
6. 2～3 年程度の中期計画終了時に見直しを行う
7. 見直しは行わない
8. その他 ()

(F) 行政評価における成果指標を設定する際に、下記の項目を重視する程度について、もっとも適切な番号に ○をつけてください。(1)～(14)の項目以外で、特に重視されている点があれば、その具体的な内容を下記空欄にご記入ください。

	全く重視しない	どちらともいえない	非常に重視する		
(1) 住民満足の向上	1	2	3	4	5
(2) 公共サービスの質の向上	1	2	3	4	5
(3) 対象とする事業等 (政策・施策・事務事業) に要するコスト	1	2	3	4	5
(4) 事業等の費用対効果や効率性	1	2	3	4	5
(5) 行財政改革計画等の長期計画との整合性	1	2	3	4	5
(6) 組織のミッションや組織目標との整合性	1	2	3	4	5
(7) 容易に達成可能な指標であること	1	2	3	4	5
(8) 定量的に測定できる指標であること	1	2	3	4	5
(9) 成果の測定が容易であること	1	2	3	4	5
(10) 行政活動の成果を適切に反映した指標であること	1	2	3	4	5
(11) 住民が容易に理解できる指標であること	1	2	3	4	5
(12) 職員が容易に理解できる指標であること	1	2	3	4	5
(13) 議会に対して容易に説明が可能な指標であること	1	2	3	4	5

(14)他団体との比較が可能であること	1	2	3	4	5
※その他、特に重視されている点があればご記入ください					

問3. 貴団体における行政評価の利用について、以下の設問にお答えください。

(A) 行政評価の利用の現状についてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全く 効果がない		どちらとも いえない		非常に 効果がある
(1) 首長や管理職(部長・課長・係長職)は行政評価を積極的に利用している	1	2	3	4	5
(2) 行政評価に基づき、首長と管理職は対面による積極的な議論を行っている	1	2	3	4	5
(3) 首長や管理職は組織の重要な問題に集中するために行政評価を利用している	1	2	3	4	5
(4) 行政評価に基づき、首長や管理職は現場への権限移譲を進めている	1	2	3	4	5
(5) 行政評価に基づいて、首長や管理職が現場へ積極的に介入を行っている	1	2	3	4	5
(6) 首長や管理職は目標に対する進捗管理のために行政評価を利用している	1	2	3	4	5
(7) 首長や管理職は行政評価の成果指標を厳しくモニターしている	1	2	3	4	5
(8) 首長や管理職は行政評価における成果指標の目標値と実績値の比較を行っている	1	2	3	4	5
(9) 首長や管理職は行政評価における主要な成果指標について審査・点検を行っている	1	2	3	4	5
(10) 行政評価を上司、部下、同僚との会議における議論の促進のために利用している	1	2	3	4	5
(11) データに基づく議論のために行政評価が活発に利用されている	1	2	3	4	5
(12) 組織に共通の視点を提供するために行政評価が利用されている	1	2	3	4	5
(13) 組織の共通言語として行政評価における成果指標が利用されている	1	2	3	4	5
(14) 住民に対する成果報告や情報提供の際に行政評価を利用している	1	2	3	4	5

(B) 行政評価の利用による効果の現状についてお伺いします。行政評価情報の利用は、以下の項目に対してどの程度の効果をもたらしているとお考えですか。もっとも適当な番号に○をつけてください。

	全く効果がない		どちらともいえない		非常に効果がある
(1) 住民に対する行政活動の成果報告	1	2	3	4	5
(2) 議会に対する行政活動の成果報告	1	2	3	4	5
(3) 事業等(政策・施策・事務事業)の統廃合の意思決定	1	2	3	4	5
(4) 住民ニーズへの対応の改善	1	2	3	4	5
	全く効果がない		どちらともいえない		非常に効果がある
(5) 事業等に要するコストの削減	1	2	3	4	5
(6) 業務改善や効率化	1	2	3	4	5
(7) 政策(戦略)の策定	1	2	3	4	5
(8) 職員のモチベーションの向上	1	2	3	4	5
(9) 人事評価	1	2	3	4	5
(10) 新規事業や革新的な発想の創出	1	2	3	4	5
(11) 組織目標の実現に向けた職員の方向づけ	1	2	3	4	5
(12) 上司・部下間の円滑なコミュニケーション	1	2	3	4	5
(13) 部局の垣根を超えたコミュニケーション	1	2	3	4	5
(14) 職場の雰囲気や環境の改善	1	2	3	4	5
(15) 職員の自発的目標設定と、その実現に向けた積極的行動	1	2	3	4	5
(16) 各事業等への適切な資源配分	1	2	3	4	5

(C) 現在、業績評価において行政評価情報をどのように利用していますか。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全くそうではない	どちらともいえない	全くそのとおり
--	----------	-----------	---------

(1) 個人の業績をモニターするために利用する	1	2	3	4	5
(2) 事業等(政策・施策・事務事業)の業績をモニターするために利用する	1	2	3	4	5
(3) 組織全体の業績をモニターするために利用する	1	2	3	4	5
(4) 政策の達成度をモニターするために利用する	1	2	3	4	5
(5) 行政評価の結果を管理職の報酬(賞与)に結び付ける	1	2	3	4	5
(6) 行政評価の結果を <u>管理職以外</u> の報酬(賞与)に結び付ける	1	2	3	4	5
(7) 成果指標の目標値が未達の場合、管理職は叱責を受けることがある	1	2	3	4	5

(D) 行政評価情報に関する情報システムについてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全く そうではない		どちらとも いえない		全く そのとおり	
(1) 成果指標の進捗状況をモニターするための情報システムが構築されている	1	2	3	4	5	
(2) 成果指標の目標値と実績値の比較をリアルタイムで確認することができる	1	2	3	4	5	
(3) 関係者は必要なときに行政評価の情報システムにアクセスすることができる	1	2	3	4	5	
(4) 行政評価情報に関する情報システムは、組織内に存在する他の情報システムに組み込まれている	1	2	3	4	5	

(E) 行政評価の結果と組織行動ならびに組織学習との関係についてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全く そうではない		どちらとも いえない		全く そのとおり	
(1) 行政評価の結果に基づいて、事業等(政策・施策・事務事業)が大きく見直されたことがある	1	2	3	4	5	
(2) 行政評価の結果に基づいて、新しい政策や事業等が創造されたことがある	1	2	3	4	5	
(3) 行政評価の実施により、職員の行動ないしは思考パターンに大きな変化がみられた	1	2	3	4	5	
(4) 行政評価の実施により、職員は事業等の必	1	2	3	4	5	

要性や重要性を検討する機会が多くなった					
---------------------	--	--	--	--	--

(F) 経済環境の変化(金融危機等に起因する収入の落ち込みなど)や組織変革(組織構造の変革や首長の交代などによる組織風土の変化など)に伴う行政評価の変化についてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。また、昨年発生した東日本大震災を受けて行政評価の仕組みや利用方法に変化が生じておりましたら、その具体的内容を(5)にご記入ください。

	全く そうではない		どちらとも いえない		全く そのとおり
(1) 大きな <u>経済環境の変動</u> が生じると、それに伴って行政評価の <u>仕組み</u> も大きく変化する	1	2	3	4	5
(2) 大きな <u>経済環境の変動</u> が生じると、それに伴って行政評価の <u>利用方法</u> も大きく変化する	1	2	3	4	5
(3) 大きな <u>組織変革</u> が生じると、それに伴って行政評価の <u>仕組み</u> も大きく変化する	1	2	3	4	5
(4) 大きな <u>組織変革</u> が生じると、それに伴って行政評価の <u>利用方法</u> も大きく変化する	1	2	3	4	5
(5) 東日本大震災による行政評価の仕組みならびに利用方法の変化	()				

問4. 貴団体の行政評価におけるコスト情報について、以下の設問にお答えください。

(A) 行政評価におけるコスト情報についてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全く そうではない		どちらとも いえない		全く そのとおり
(1) 行政評価において利用するコスト情報は、単なる推測ではなく合理的なデータに基づいた見積もりによるものである	1	2	3	4	5
(2) 計画時に見積もったコストと実績値の間に乖離はほとんど生じない	1	2	3	4	5
(3) 各事業に必要なとされる資源量を事前に正確に見積もることができる	1	2	3	4	5
(4) 行政評価において利用するコスト情報は予算と明確に結びついている	1	2	3	4	5
(5) 行政評価において利用するコスト情報は公会計と明確に結びついている	1	2	3	4	5
(6) 行政評価の計画時に、事業に関するコストの削減目標を設定している	1	2	3	4	5

(7) 行政経営においてコストの削減要求と住民サービスの質の向上のどちらを優先すべきか対応に苦慮することがある	1	2	3	4	5
(8) コストは努力によって削減することができると考えている	1	2	3	4	5
(9) コストの削減目標は必達目標である	1	2	3	4	5

(B) 以下の項目のうち、行政評価の計画時にコストとして認識されている費目について、該当する番号に○をつけてください(複数回答可)。なお、以下の項目以外にコストとして認識されている重要と思われる費目がありましたら、「13. その他」を選択し、その具体的な内容を括弧内にご記入ください。

1. 材料費, 資材費
2. 人件費, 労務費
3. 将来発生が見込まれる退職金のうち当年度に帰属する部分
4. 設備維持・補修費
5. 減価償却費
6. 業務委託費
7. 研究・開発費
8. 交際費
9. 保険料
10. 金利負担分
11. ライフサイクルコスト
12. 機会損失 (同種のサービスを提供する他の組織に市場を奪われることにより、収入を得る機会を失ってしまうことで生ずる損失)
13. その他 ()

問5. 貴団体における組織の概要について、以下の設問にお答えください。

(A) 貴団体の組織目標等についてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全く そうではない	どちらとも いえない	全く そのとおり		
(1) 組織全体のビジョンやミッション(あるべき姿や進むべき方向性)が明確に示されている	1	2	3	4	5
(2) 貴団体の職員は、組織のビジョンやミッションを十分に理解している	1	2	3	4	5
(3) 組織のビジョンやミッションの存在が、職員が日々の業務を行う上で大きな刺激となっている	1	2	3	4	5
(4) 組織全体の目標を職員に伝達するため、頻繁に教育・研修の場が用意されている	1	2	3	4	5

(5) 政策・施策・事務事業ごとの目標が明確に示されている	1	2	3	4	5
(6) 個人の行動目標と組織全体の目標は明確な関連をもっている	1	2	3	4	5

(B) 貴団体の権限関係ならびに組織構造についてお伺いします。以下の項目について、もっとも適切な番号に○をつけてください。

	全く そうではない		どちらとも いえない		全く そのとおり
(1) 政策の立案に関して、各部局に、関連する政策目標を立案する権限が委譲されている	1	2	3	4	5
(2) 予算編成に関して、各部局に、予算額を設定・提案する権限が委譲されている	1	2	3	4	5
(3) 行政評価に関する計画の立案について、各部局に、計画を立案する権限が委譲されている	1	2	3	4	5
(4) 首長や議会の権限が非常に大きいと感じる	1	2	3	4	5
(5) 規約ないしはマニュアル等により、権限・責任関係が明確に整備されている	1	2	3	4	5
(6) 管理者(部長・課長・係長職)の責任が明確に定義されている	1	2	3	4	5
(7) 部下の提案よりも、上司の意思決定に基づいて仕事が進められる	1	2	3	4	5
(8) 部局や階層を超えた多様な協力関係が存在している	1	2	3	4	5
(9) 部局間で業績や成果を比較されることがある	1	2	3	4	5
(10) 部下の積極的な提案が評価される風潮がある	1	2	3	4	5

⇒問7へお進みください。

問6. 貴団体が行政評価を実施していない理由について、以下の設問にお答えください。

※問1の(A)の問いにおいて「5. 行政評価を実施していない」を選択された方のみお答えください

(A) 行政評価の導入経験について、以下の項目のうち該当する番号に1つ○をつけてください。

1. 過去一度も導入したことはない
2. 導入後0年以上～2年未満で廃止した
3. 導入から2年以上～5年未満経過したのちに廃止した
4. 導入から5年以上～8年未満経過したのちに廃止した
5. 導入から8年以上経過したのちに廃止した

(B) 行政評価を未導入の理由もしくは廃止に至った理由について、該当する番号に○をつけてください(複数回答可)。なお、「6. 行政評価以外の手法で同様の目的を達成できるため」を選択された方はその具体的な手法を、「7. その他」を選択された方はその具体的な内容を括弧内にご記入ください。

1. 行政評価の効果が十分に確認できなかったため	
2. 行政評価の実施にかかるコストがその効果を上回ると判断したため	
3. 行政評価に対する議員もしくは首長の強い反対があったため	
4. 行政評価に対する職員の強い反発があったため	
5. 行政評価の情報整備のために多大な事務作業を要することになるため	
6. 行政評価以外の手法で同様の目的を達成できるため	
・ 具体的手法	
()
7. その他	
()

(C) 今後、行政評価を導入もしくは再実施するご予定はありますか。

1. はい
2. いいえ

(D) (C)で「1. はい」を選択された方にお伺いします。行政評価の導入もしくは再実施を検討されている理由について、以下の空欄にご記入ください。

問7. 貴団体の行政評価の特徴について、以下の設問にお答えください。

(A) 貴団体の行政評価について、他団体との比較において特徴的な点があれば、下記空欄にご記入ください。

(B) 行政評価の導入にあたり、特に留意した点があれば、下記空欄にご記入ください。

(C) 行政評価の実施・利用にあたり、今後の課題としてご検討中の点があれば、下記空欄にご記入ください。

問 8. 最後に、以下の設問にお答えください。

(A) 以下の貴団体の基礎データをご記入ください。

- ① 貴団体の人口（住民基本台帳ベース：平成 23 年 3 月末時点） _____人
- ② 平成 23 年度当初予算額 _____百万円
- ③ 経常収支比率（平成 23 年 3 月末時点） _____%
- ④ 実質公債費比率（平成 23 年 3 月末時点） _____%
- ⑤ 貴団体の職員数 _____人
- ⑥ 団体区分（該当するものに○を付けてください）
 - a. 都道府県
 - b. 政令指定都市
 - c. 中核市
 - d. 特例市
 - e. その他の市
 - f. 特別区

(B) 本調査結果の公表に際し、調査協力団体として貴団体名を掲載してもよろしいでしょうか。もちろん、貴団体の回答を個別に公表することはありません。

1. はい

2. いいえ

(C) 後日、ご回答内容につきまして、メール等で追加的にお問い合わせさせていただくことがあります。ご対応い

ただけますでしょうか。

1. はい

2. いいえ

(D) 本調査または行政評価につきましてご意見、ご感想等がございましたらご記入ください。

.....

.....

.....

調査にご協力いただき、誠にありがとうございました。
記入漏れ、間違いがないかご確認の上、同封の返信用封筒にてご返送ください。

Appendix② 2016年度質問調査票

設問1. **業務の特性**によって業績指標の活用方法やその効果に違いが生じる可能性が指摘されています。貴部門における業務環境に関連する下記項目はどの程度あてはまりますか。1～5の中からもっとも適切な番号に○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

(A)業務環境の不確実性					
1. 日々の業務において予測困難な事象が発生する可能性が高い	1	2	3	4	5
2. いつ新たなプロジェクトが発足するか予測することは困難である	1	2	3	4	5
3. 目標を達成できるかどうかは、外部環境にかなり左右される	1	2	3	4	5
4. 翌年度の必要予算額を正確に見積もることは困難である	1	2	3	4	5
5. 業務の成果は、1年以内に目に見える形で現れる	1	2	3	4	5
6. 業務(事業)を設計する際に、ニーズを予測することは困難である	1	2	3	4	5
7. 業務(事業)を設計する際に、効果を予測することは困難である	1	2	3	4	5

(B)業務の複雑性					
1. 業務遂行の際に参照すべき標準的な手順(マニュアル等)が存在する	1	2	3	4	5
2. 業務を遂行するための、適切かつ効率的なプロセスが存在する	1	2	3	4	5
3. 業務を行う手順は、法律、条例、規則などに定められている。	1	2	3	4	5
4. 業務遂行の手順は、部門内ではっきりと共有されている	1	2	3	4	5
5. 各業務の成果は、単一の定量的な指標で把握することができる	1	2	3	4	5
6. 自部門が達成すべき事柄を、定量的に把握することができる	1	2	3	4	5
7. 現在の成果指標は、自部門が達成すべき事柄を的確に表している	1	2	3	4	5
8. 業務の開始から完了まで主に1人で行う完結型の業務である	1	2	3	4	5
9. 業務の遂行には、他部門や他機関と日々の連携が欠かせない	1	2	3	4	5
10. 他部門(機関)の状況によって自部門の業務の進捗が左右される	1	2	3	4	5

設問2. 設定された業績指標の活用方法と活用環境についてお伺いいたします。

(A)貴部門においては、**業績指標を下記項目にどの程度活用されていますか**。1～5の中からもっとも適切な番号に○をつけてください。

(1=全く用いない 2=あまり用いない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえば活用している 5=非常に積極的に活用している)

業績指標の活用方法					
1. 目標の進捗管理	1	2	3	4	5
2. 活動成果のモニタリング	1	2	3	4	5
3. 予測と成果の比較	1	2	3	4	5

4. 主要な指標(コストや期間など)のレビュー	1	2	3	4	5
5. 上司, 部下, ならびに同僚間の会議における議論の活性化	1	2	3	4	5
6. データ, 仮説, アクションプランに基づく議論の活性化	1	2	3	4	5
業績指標の活用方法(つづき)					
7. 組織における共通の視点の提供	1	2	3	4	5
8. 組織全体の結束	1	2	3	4	5
9. 組織共通の問題への集中	1	2	3	4	5
10. 重要成功要因(Critical Success Factors:CSF)や重要業績指標(Key Performance Indicators:KPI)への集中	1	2	3	4	5
11. 議論のための共通言語として	1	2	3	4	5
12. 予算編成や予算調整	1	2	3	4	5
13. 部門目標や政策目標の見直し	1	2	3	4	5
14. 事業そのものの見直し(アウトソーシングなどのサービス提供方法の見直しを含む)	1	2	3	4	5
15. 新事業や新たな課題の検討	1	2	3	4	5
16. 他の部門との調整やコミュニケーション	1	2	3	4	5
17. 住民への報告や対話	1	2	3	4	5
18. 議会への報告や対話	1	2	3	4	5
19. 職員の人事評価	1	2	3	4	5

(B)貴団体(市役所)においては、**行動の指針となる事業規定や行動規範**について、どの程度整備されていますか。1～5の中からもっとも適切な番号に○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

事業活動に関する規定の整備					
1. 我々の組織は、提供する事業や行政サービスの内容を規定した事業規定や行動規範を信頼している。	1	2	3	4	5
2. 提供する事業や行政サービスの内容を規定した事業規定や行動規範は、禁止されている業務活動や行動についても記述されている。	1	2	3	4	5
3. 我々の組織は、避けるべきリスクについて情報を交換するためのシステムを有している。	1	2	3	4	5
4. 職員は、提供する事業や行政サービスの内容を規定した事業規定や行動規範の内容を承知している。	1	2	3	4	5

(C)貴団体(市役所)においては、**貴団体のミッション**に関連する下記項目は、どの程度あてはまりますか。1～5の中からもっとも適切な番号に○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

組織のミッション(使命)の明確化と組織への影響					
1. 貴団体のミッション(使命)は、文書などを通じて、職員に明確に伝達されている。	1	2	3	4	5
2. 貴団体のリーダーは、組織の使命を職員に伝達している。	1	2	3	4	5

3. 職員は貴団体の使命について承知している。	1	2	3	4	5
4. 貴団体のミッションを記述した文書は職員を奮起させている。	1	2	3	4	5

(D)貴部門において設定される**目標の性質**に関する下記項目は、どの程度あてはまりますか。1～5の中からもっとも適切な番号に○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

目標の曖昧性					
1. 自部門の使命(ミッション)は明確である	1	2	3	4	5
2. 自部門のミッションは、書面化され、部門内で広く共有されている	1	2	3	4	5
3. 事業目標や重点課題は、ミッションと明確に関連づけられている	1	2	3	4	5
4. 各業務は具体的かつ詳細な目標を有している	1	2	3	4	5
5. 自部門では、各年度の基本計画を具体的かつ詳細に策定している	1	2	3	4	5

(E)貴部門において設定される**目標設定の変更**に関する下記項目について、どの程度あてはまりますか。1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

目標の設定変更					
1. 目標は一定の基準に従って定期的に(ex, 毎月, 四半期ごとなど)アップデートされる	1	2	3	4	5
2. 目標設定の際には予見できなかった状況に対して、年間を通じた調整が行われている。	1	2	3	4	5
3. 通常、期中の目標変更は許容されない。	1	2	3	4	5
4. 目標が現実に即しているか、変更すべきかを判断するための、継続的なモニタリングがなされている。	1	2	3	4	5

(F)貴部門において設定される**業績目標の水準**に関する下記項目について、どの程度あてはまりますか。1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

業績目標の水準					
1. 自部門の業績目標水準は最大の努力で達成できる水準である	1	2	3	4	5
2. 業績目標の達成は非常に困難なものであると職員に認識されている。	1	2	3	4	5
3. 業績目標の達成のためには、さらなるスキルを身に着けることが求められる。	1	2	3	4	5

(G)貴部門において業績指標を設定される際の、**職員(管理職を除く)の参加度**に関する下記項目について、どの程度あてはまりますか。1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

業績指標のデザインへの参加度					
1. 業績指標の設定	1	2	3	4	5
2. アウトプット・アウトカムの測定の際に用いられるデータの選択	1	2	3	4	5
3. 設定された業績指標の修正	1	2	3	4	5
4. 業績指標の遂行	1	2	3	4	5
5. 業績指標の管理	1	2	3	4	5

(H) 貴部門において設定された**業績指標の質**に関する下記項目について、どの程度あてはまりますか。1～5の中から最も適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうとはいえない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

業績指標の質					
1. 業績指標は、外的影響によって結果が歪められることのないように設計されている。	1	2	3	4	5
2. 業績指標は、職員の業務が良好であったか、そうではなかったかを正確に表現している。	1	2	3	4	5
3. 職員の業務が良好であった場合、それは直接的に業績指標に反映される。	1	2	3	4	5
4. 業績指標は客観的で、検証可能である。	1	2	3	4	5

設問3 業績指標の活用効果とその検証についてお伺いいたします。

(A) 貴部門では、業績指標の活用によって、下記項目にどの程度**効果**があったとお考えですか。1～5の中から最も適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全く効果はない 2=あまり効果はない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえば効果がある 5=非常に効果がある)

業績指標の活用の効果					
1. 業務の量(生産量)・サービスの提供量の増加	1	2	3	4	5
2. 業務の質あるいは正確性	1	2	3	4	5
3. 革新的な新事業の企画数の増加	1	2	3	4	5
4. 業務の効率性の改善	1	2	3	4	5
5. 事業や部門目標に対する達成度の向上	1	2	3	4	5
6. 住民や利用者の満足度・評判の高まり	1	2	3	4	5
7. 業務に対する職員の士気向上	1	2	3	4	5
8. 他部門との予算や計画の調整	1	2	3	4	5
9. コスト削減意識の向上	1	2	3	4	5
10. 職員の業務内容の理解度の向上	1	2	3	4	5
11. 目標、政策、作業スケジュールの決定までの期間短縮	1	2	3	4	5
12. アウトプット・アウトカムの測定のための情報収集や記録方法の改善	1	2	3	4	5
13. 他部門の職員との情報交換	1	2	3	4	5

(B)貴部門では、業績指標の下記事項についての**検証・見直し**をどの程度行っていますか。1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全く行っていない 2=あまり行っていない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえば行っている 5=非常に積極的にしている)

業績指標の検証と見直し					
1. 目標とした業績指標の種類・数	1	2	3	4	5
2. 業績目標の水準	1	2	3	4	5
3. 組織のゴールと業績目標の関係性	1	2	3	4	5
4. 業績指標間関係性	1	2	3	4	5
5. 目標達成のためのアクションプラン	1	2	3	4	5
6. 業績指標の活用方法	1	2	3	4	5
7. 業績指標を利用した管理方法の仕組み自体	1	2	3	4	5

(C)アウトプット、アウトカム、目標の達成度などについて他部門による評価をうける、もしくは他部門のものを評価する機会がありますか？

0. いいえ(⇒F)へお進みください
1. はい(⇒D)へお進みください

(D)他部門による(に対する)評価の際、下記事項についてどの程度評価を行っていますか。1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全く行っていない 2=あまり行っていない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえば行っている 5=非常に積極的にしている)

部門間相互評価					
1. 他部署のアウトプットやアウトカムの達成度	1	2	3	4	5
2. 業績目標水準の妥当性	1	2	3	4	5
3. 設定された業績指標の適切性	1	2	3	4	5
4. 目標達成までの努力の程度	1	2	3	4	5
5. 業績指標や目標水準の設定プロセス	1	2	3	4	5

(E)他部門による(に対する)評価の成果および課題として、下記事項はどの程度生じていますか。1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうではない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

部門間相互評価の成果・課題					
1. 相互評価の結果、他部門に対する評価が甘くなった	1	2	3	4	5
2. 相互評価の結果、業績目標水準を達成が容易な水準に設定するようになった	1	2	3	4	5
3. 日々の業務に緊張感が生まれた	1	2	3	4	5
4. 他部門の目標水準や業績指標に対する理解が高まった	1	2	3	4	5

5. 自部門の業績指標の問題点を認識できた	1	2	3	4	5
6. 自部門の業績指標の問題について部署内で議論する機会が増えた	1	2	3	4	5

(F)業績指標の設定や活用方法に関する知識や情報の入手方法について、下記事項はどの程度あてはまりますか。1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうではない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

業績指標の設定や活用方法についての知識や情報の入手方法					
1. トップマネジメントなどの上位層から知識を得ている	1	2	3	4	5
2. 業績管理の主管部署から知識を得ている	1	2	3	4	5
3. コンサルタントや外部の専門家から知識を得ている	1	2	3	4	5
4. 職場外の私的な交流から知識を得ている	1	2	3	4	5
業績指標の設定や活用方法についての知識や情報の入手方法 (つづき)					
5. 業績指標の活用に関する新たな知識への関心は低い	1	2	3	4	5
6. 業績指標の活用に関する最近の動向・トレンドを把握している	1	2	3	4	5
7. 業績指標の活用に関して得られた知識を今後のために記録・蓄積している	1	2	3	4	5
8. 業績指標の活用に関して得られた知識が既存の知識と比べて有用かどうかをすばやく判断できる	1	2	3	4	5
9. 業績指標の活用に関して得られた知識をもとに業績管理の改善案を検討している	1	2	3	4	5
10. 業績指標の活用に関して検討された改善案を業績管理に反映している	1	2	3	4	5

設問4. 貴部門で認識している業績指標の活用に関する問題点について、下記事項はどの程度あてはまりますか。

1～5の中からもっとも適切な番号を選択し、○をつけてください。

(1=全くそうではない 2=あまりそうではない 3=どちらともいえない 4=どちらかといえばそのとおり 5=全くそのとおり)

業績指標の活用についてのリスク認識					
1. 業績指標は外部(住民や議会)に対する説明や報告のために役立たっていない	1	2	3	4	5
2. 業績指標や関連する情報が十分に活用されていない	1	2	3	4	5
3. 業績指標と組織のゴールが結びついていない	1	2	3	4	5
4. 業績指標の測定や評価によって、組織内に軋轢や過剰な競争が生じている	1	2	3	4	5
5. 業績指標が、業務の成果や業務量を反映するように設計されていない	1	2	3	4	5
6. 業績指標の測定や評価が、組織の柔軟性の低下や変革の阻害を招いている	1	2	3	4	5
7. アウトプット・アウトカムの測定・評価に多大な労力(コスト)がかかり、疲弊している	1	2	3	4	5

設問5. 組織の特徴に応じて設定される業績指標の特性や活用効果が異なる可能性が指摘されています。回答

様が所属されている行政組織(市役所)の組織的特徴の分類のため、下記設問にお答えください。以下の設問には、組織が有する様々な特徴が設問ごとに4つ記述されています(記述1～記述4)。貴行政組織の特徴を反映するように、4つの記述に点数(各設問ごとの持ち点を100点として)を配分してください。なお、点数の配分については、回答者様個人の見解でご回答ください。

回答例)記述1が貴行政組織の特徴に極めて近く、記述2が部分的に該当する(記述3、記述4は全く該当しない)という場合には、たとえば、記述1に70点を、残りの30点を記述2に配分し、記述3および記述4は0点というようにご記入ください。また、記述1、記述2、記述3の特徴に同程度該当し、記述4の特徴には少しだけ該当するという場合には、記述1～記述3に30点ずつ、記述4に10点というようにご記入をお願いいたします。なお、配分割合について絶対的な基準はございませんので、回答者様個人のご判断で配分割合を検討ください。

全般的特徴(100点を下記4つの記述に配分してください。)	
記述1:我々の組織は非常に人間味あふれた場所であり、この組織では皆、価値観・考え方を共有している。	点
記述2:我々の組織は非常に変化が激しく、起業家精神に溢れた場所である。皆あえて危険を冒し、進んでリスクをとる傾向にある。	点
記述3:我々の組織は非常に公式化され構造化されている。階層的な手続きによって、職員の行動が統制される。	点
記述4:我々の組織は生産指向的である。職員の主たる関心は自身の業務を完遂することであり、他の職員と私的な交流はほとんどない。	点
組織のリーダーシップ特性(100点を下記4つの記述に配分してください。)	
記述1:我々の組織のリーダー(首長)は、メンター(指導者・助言者)もしくは思慮深く経験に富んだ賢人であるとみられている。	点
記述2:我々の組織のリーダーは、職員から、起業家、イノベーター、もしくはリスクを恐れない人物であるとみられている。	点
記述3:我々の組織のリーダーは、職員から組織のコーディネーター(調整者)やまとめ役であるとみられている。	点
記述4:我々の組織のリーダーは、職員から、専門家もしくは職人気質の技術者であるとみられている。	点

組織を団結させるもの(100点を下記4つの記述に配分してください。)	
記述1:我々の組織は、行政区が有する歴史や伝統によって団結している。この組織への忠誠心や献身的態度は高い。	点
記述2:我々の組織は、行政区の成長や変革のために団結している。業界の最先端であることが、この組織では重要である。	点
記述3:我々の組織は、公式的なルールや政策によって束ねられている。円滑な業務活動をおこなう組織を維持することが重要である。	点
記述4:我々の組織は、タスクや目標を達成することで団結している。生産指向的、結果主義的思考が組織内で広がっている。	点

組織における重点(100点を下記4つの記述に配分してください。)	
記述1:組織は、人的資源を重視し、組織の結束やモラルが求められている。	点
記述2:組織は、成長と新たな資源の獲得を重視し、新たな挑戦に対する備えが求められている。	点
記述3:組織は、パフォーマンスや安定性を重視し、効率性やスムーズに業務を進めることが求められている。	点
記述4:組織は、競争や目標の達成を重視し、測定可能な目標の設定が求められている。	点

ご協力誠にありがとうございました。さいごに、貴団体の基礎データをご記入ください。

①市役所全体の平成 28 年度当初予算額 _____百万円 ②貴部門の平成 28 年度当初予算額 _____百万円

③貴団体の職員数 _____人(現状把握されている最新のものをご記入ください)

④団体区分(該当するものに○を付けてください)

a. 政令指定都市 b. 中核市 c. 特例市 d. その他の市

本調査結果の公表に際し、調査協力団体として貴団体名を掲載してもよろしいでしょうか。もちろん、貴団体の回答を個別に公表することは絶対にありません。

1. はい	2. いいえ
-------	--------

後日、ご回答内容につきまして、メールで追加的にお問い合わせさせていただくことがあります。ご対応いただけますでしょうか。

1. はい	2. いいえ
-------	--------

調査にご協力いただき、誠にありがとうございました。
記入漏れ、間違いがないかご確認の上、同封の返信用封筒にてご返送ください。