

令和 7 年 6 月 16 日現在

機関番号：34404

研究種目：若手研究

研究期間：2019～2024

課題番号：19K13869

研究課題名（和文）自治体における新たな業績マネジメントシステムー統合報告と行政評価の融合ー

研究課題名（英文）New Performance Management System for Local Governments -Fusion of Integrated Reporting and Performance Evaluation-

研究代表者

酒井 大策（SAKAI, Daisaku）

大阪経済大学・国際共創学部・准教授

研究者番号：80783761

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,100,000円

研究成果の概要（和文）：本研究ではまず、行政評価を実施している自治体へのヒアリング調査、文献渉猟などを通じ、行政評価の現状について明らかにした。事務事業評価を中心とした現在の行政評価は包括的な業績評価システムとして機能しておらず、その課題は統合報告導入によって解決できることを仮説として設定した。統合報告導入による効果を検証し、自治体の真実にマネジメントに効果をあたえることをあきらかにした。また、業績マネジメントにおける評価視点として、経済性・効率性・有効性だけでなく、公共価値を取り入れることが重要であることを示した。最終的な結論として、行政評価と統合報告をともに用いることによって、業績が改善されるとの結論を示した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究では、自治体における包括的な業績マネジメントシステムを構築するために、統合報告導入を検討し、提案している。業績マネジメントを機能させるためには、包括的な業績システムが必要であり、その手段を提示することができた。また、統合報告導入は自治体にどのような効果をもたらすかを示し、内部マネジメントへの効果があることを示した。これまで研究されることが多くなかった自治体における統合報告に関する研究を行うことによって学術的意義を有するとともに、実務にも貢献できるものとして社会的意義も有すると考えられる。

研究成果の概要（英文）：In this research, I first conducted interviews with local government staff and reviewed relevant literature to clarify the current state of performance evaluations in local government. I hypothesized that the current performance evaluation system does not function as a comprehensive performance evaluation system, and this problem can be addressed through the introduction of Integrated Reporting. I verified the effects of introducing Integrated Reporting and clarified that it can effectively contribute to local government management. Additionally, I clarified that incorporating Public Value, in addition to economic efficiency, efficiency, and effectiveness, is important as an evaluation perspective in performance management. As a final conclusion, I concluded that using both the current performance evaluation and Integrated Reporting together can improve performance.

研究分野：会計学

キーワード：公会計 行政経営 業績評価 行政評価 管理会計 統合報告

## 様式 C - 19、F - 19 - 1 (共通)

### 1. 研究開始当初の背景

1990年代半ば以降、NPM (New Public Management) の影響を受けて、わが国自治体は業績評価システムとして、いわゆる行政評価を導入してきた。行政評価は非財務情報を用いて業績を把握する手法であり、利益といった明確な財務業績のない自治体において、主要な業績管理システムとして位置づけられてきた。しかしながら、導入後20年が経過した近年、行政評価が機能していないという研究者の指摘が行われ、実務においても行政評価を廃止する自治体が現れるようになった。わが国自治体における行政評価では、事業の最小単位である事務事業に焦点を当てた事務事業評価が中心となっており、組織として包括的に業績を評価する仕組みが確立されていない状況にある。また、NPMの影響を強く受けたわが国の行政評価は、ロジック・モデルを基礎とした、経済性・効率性・有効性に焦点を当てた評価が中心であった。

一方、民間企業の動向に目を向けると、財務業績に偏重したディスクロージャーや経営管理を改善する手法として、統合報告 (Integrated Reporting) が注目を集めてきた。統合報告は、財務情報と非財務情報を組み合わせた簡潔な1つのレポートと定義されており、上場企業を中心として、わが国においても多くの企業が取り組んでいる。統合報告の特徴は、財務業績のみに着目するのではなく企業の様々な価値に着目することにより、情報利用者に長期的な企業の価値創造能力に関する情報を提供し、また企業内部の意思決定や行動を変化させることとされている。

### 2. 研究の目的

自治体を適切にマネジメントし、健全な財政の担保とよりよい公共サービスを提供していくためには、自治体の業績を把握することができるシステムを確立する必要がある。本研究の主たる目的は、適切に業績を把握できる自治体の業績マネジメントシステムとはどのようなものであるかを明らかにすることである。具体的には、本研究においては、「近年民間企業において導入が進んでいる統合報告と現在自治体で導入されている行政評価を融合することによって、新たな業績マネジメントシステムを構築できる」を仮説として設定し、これを検証することによって、行政評価を再構築し、自治体の業績とマネジメントを改善することを目的としている。

### 3. 研究の方法

本研究では、上記の目的を達成するために、国内外の文献渉猟および自治体担当者へのヒアリング調査、海外研究者へのヒアリング調査を主な研究方法として選択した。研究初期段階においては、わが国自治体の行政評価の現状と課題を明らかにするために、国内文献の渉猟、総務省がこれまで行ってきた調査の分析、自治体担当者へのヒアリング調査を実施した。これらの調査から得られた知見として、わが国自治体の行政評価は、従前から指摘されてきたようにNPMの影響を大きく受けており、事務事業を対象とした評価に重点が置かれていることがわかった。また、業績指標としてアウトプットだけでなくアウトカムも活用しているものの、その評価の焦点は実質的に経済性と効率性に当てられていることが分かった。

次に、当初の予定では、初期調査 (行政評価の現状と課題の把握) 終了後、NPMに基づく自治体業績評価の嚆矢となった英国での自治体関係者および研究者へのヒアリング調査を実施する予定であった。しかしながら、新型インフルエンザの流行により海外調査の実施が困難となり、海外の文献を対象とした、自治体における業績評価の基本的理論、統合報告の基本的理論、公共部門における統合報告の活用等に関する文献調査を実施した。この調査を実施する中で得られた知見として、統合報告における評価の焦点となる価値について、包括的な業績評価を実施するためには、自治体が創造する価値とは何かを明らかにすることが重要であることがわかった。統合報告をただシステムとして導入するのではなく、自治体が創造する価値とは何かを明らかにすることによって統合報告は機能すると考えられ、以後の研究領域として自治体が創造する価値を含めることとした。

研究後半においては、初期・中期の研究を踏まえて、業績マネジメントシステム確立のための理論と手法の取りまとめを中心に研究を行った。また、新型インフルエンザの流行が落ち着いたことから、英国におけるヒアリング調査を実施した。ヒアリングの対象は、英国勅許公共財務会計協会 (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: CIPFA) の実務担当者、エセックス大学およびパーミンガム大学の研究者とし、英国の自治体のこれまでの業績評価の取り組みおよび現在の状況についてヒアリングするとともに、自治体の業績評価について意見交換を行った。

### 4. 研究成果

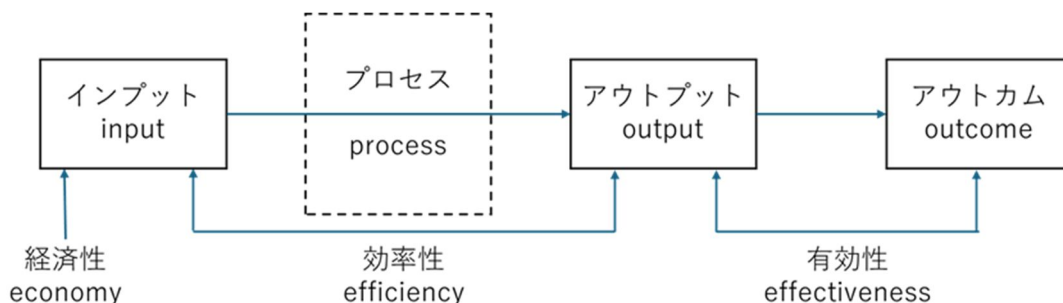
## ( 1 ) わが国自治体における行政評価の現状と課題

わが国自治体において、行政評価という言葉が普及し、実務に導入され始めたのは1990年代後半である。この頃、行政評価を紹介した文献が発表され始め、三重県、静岡県、北海道を嚆矢とした取り組みが全国に広がっていった。わが国の行政評価の現状について、2017年に総務省から公表された『地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果』によると、2016年の時点で行政評価を導入している自治体(市区町村)は1,052団体であり、全体(1741団体)の60.4%を占めている。これに試行中および検討中を含めると88.3%となり、ほとんどの自治体で行政評価をすでに導入しているか、導入に向けて何らかの動きをおこなっている。一方で、85団体(構成比4.9%)が過去に実施していたが廃止している。町村を除くと、行政評価をすでに導入している自治体は84.9%に上り、一定規模以上の自治体のほとんどが行政評価を導入している。導入予定なしと答えた自治体は、わずか47自治体(5.8%)であり、行政評価はすでに一定規模以上の自治体では導入が一般的になっているといえる。

わが国自治体の行政評価の特徴として、一般的に政策体系に基づいて実施されていることがあげられる。総合計画を最上位の全体計画として設定し、政策、施策、事務事業からなる政策ツリーが一般的な政策体系として策定されており、行委評価はこれを基軸として実施されている。これらに対する評価は、政策評価、施策評価、事務事業評価と呼ばれている。しかしながら、実際には多くの自治体では、行政評価の対象を事務事業としており、総務省の調査によると行政評価を実施している市町村(1052団体)のうち、事務事業評価の実施率は96.5%、施策評価の実施率は59.8%、政策評価の実施率は25.5%である。ヒアリング調査においても、事務事業を評価の中心としていた。

行政評価を実施するうえで基本的なロジックとして多くの自治体で採用されているのが、ロジック・モデルである(図1参照)。

図1 . ロジック・モデルの基本的な考え方



ロジック・モデルではインプット、アウトプット、アウトカムを経済性(economy)、効率性(efficiency)、有効性(effectiveness)の観点から評価する点に特徴がある。経済性とはインプットを一定とした場合にどれだけ予算を抑えられるか、アウトプットとは、インプットを一定とした場合にどれだけ多くのアウトプットを産出できるか、有効性とはアウトカム達成にアウトプットがどれだけ貢献したかによって評価するものである。これら3つは頭文字をとって「3E」とも称され、行政評価における評価基準となっている。しかしながら、海外の文献でも指摘されている通り、アウトカムの把握は困難なケースが多い。また、わが国行政評価の実態を調査すると、事務事業評価中心であるため、このようなインプットからアウトプットへの直線的な関係の把握が困難であり、よりアウトカム指標が機能しにくいことが明らかとなった。したがって、事務事業評価を中心とした行政評価では、インプットおよびアウトプットに自ずと焦点が当てられ、評価の基準は経済性と効率性が中心となっていることがわかった。わが国自治体における行政評価の現状と課題をまとめると以下のとおりとなる。

- ・わが国自治体の業績評価の中心は、事務事業評価である
- ・アウトカムの把握が困難であるため、主な評価の焦点は経済性と効率性である
- ・事務事業評価が中心であるため、組織全体を評価する包括的なシステムとなっていない

## ( 2 ) 自治体への統合報告導入効果

民間企業による導入が進む統合報告であるが、自治体への統合報告導入に関する研究はわが国では活発に行われておらず、また実務においても2023年に岡山県瀬戸内市が初めて公表した段階にある。

統合報告の特徴は、利益といった財務的価値だけに着目するのではなく、さまざまな価値の増減を示すことによって、企業価値を明らかにしようという点にある。それを明らかにするために、財務情報だけでなく、主要な業績指標(Key Performance Indicators : KPI)と記述的情報

(Narrative Information)の結合によって情報を提供することが大きな特徴としてあげられる。国際統合報告評議会 (International Integrated Reporting Council : IIRC) がこれまで公表したフレームワークでは、この価値を資本の増減としており、資本の例として、財務資本 (Financial capital)、製造資本 (Manufactured capital)、知的資本 (Intellectual capital)、人的資本 (Human capital)、社会・関係資本 (Social and relationship capital)、自然資本 (Natural capital) の6つをあげている。これらから、様々な価値に注目し、中長期的な視点で企業の包括的な価値を表すことが統合報告の特徴であると指摘できる。

自治体への統合報告導入を検討するうえで重要な視点として、導入によって自治体にどのような効果が生まれるかという点をあげることができる。本研究では、どのような効果が創出されるかについて、焦点を当てて研究を行った。特に、内部のマネジメントに対してどのような効果が生まれるのかを検討することが、本研究の目的から重要な視点となる。一般的に統合報告は新たなディスクロージャー・ツールとして認識されており、利用者は外部の利害関係者とされている。しかしながら、IIRC のフレームワークや海外の研究者による研究では、内部マネジメントへの効果が指摘されている。この内部効果の中心となるものとして、統合思考があげられる。

統合思考は、統合報告がもたらす情報やその作成プロセスによって芽生える行動や意思決定に変化を与える思考と考えられる。これは、組織の業績に関する思考の変化によって、組織構成員の目指す目的及び評価対象となる業績が変化し、それによって行動や意思決定が変化するという組織の変革を示していると考えられる。また、評価対象の期間的相違によって、将来志向で中長期志向へと、組織の行動や意思決定に変革をもたらすと考えられる。各組織構成員の行動や意思決定とともに、組織の縦割り思考に変革をもたらす効果もあると考えられる

(1)で述べたわが国行政評価の現状と課題を踏まえて、統合報告をわが国自治体に導入した場合に、組織内部へどのような効果を生み出すか検討すると、いくつかの効果が生み出される可能性があることがわかった。行政評価の中心となっている事務事業評価は、経済性・効率性の評価を行うことはできるが、アウトプットの把握が困難という課題がある。この課題は、事務事業評価が内部の経済的・効率的なマネジメントに貢献できることを示す一方で、組織の最終的な目的や全体的な業績向上に対しては、一定の貢献しかできないことを示している。すなわち、事業の運営の改善という部分最適には貢献できるものの、組織自体がどのような業績を上げているかという点については把握できないという課題を持つということができる。統合報告は価値を基軸として、組織全体の包括的な業績を簡潔に示すことを目的としており、事務事業評価では示すことができない業績を明らかにする可能性がある。その業績をあげることを目的して組織運営が行われた場合、民間企業と同様に業績に対する意識や目標に変化が生まれる可能性があり、行動や意思決定に変化を及ぼすと考えられる。すなわち、これまでとは異なる業績の設定と把握により、自治体においても統合思考が創出する可能性があるということができる。上記をまとめると以下の点が指摘できる。

- ・統合報告は一般的にディスクロージャー手法と認識されているが内部へも影響を及ぼす
- ・統合思考が芽生えることによって、行動や意思決定に変化を与える
- ・わが国自治体においても事務事業評価とは異なる業績を把握・評価することによって、行動や意思決定に変化を与える可能性がある

### (3) 公共における価値

民間企業における利益のような明確な業績指標がない自治体の業績を評価するためには、自治体における業績とは何かを支える基本的な考え方が必要である。これまでの行政評価においても、アウトカムという考え方が採用されてきたものの、(1)で述べた通り機能しているとは言いがたい状況にある。この原因として、事務事業評価が中心であることに加えて、アウトカム自体が何を表すものなのか明確な基準がない点もあげられる。(2)で述べた通り、統合報告では業績として価値に焦点を当てている。自治体においても、この価値という考え方が組織全体の業績を検討するうえで基盤となる可能性があり、本研究においても自治体における価値を研究対象に含めた。

公共部門における価値の概念については、Moore(1995)やBenington (2009)らによって提唱された公共価値 (Public Value: PV) が代表的な研究としてあげられる。Mooreらの研究は、NPM的な考え方に基づく自治体マネジメントに対する批判として認識されており、自治体が追求すべき価値について言及しているものである。これまでの公共価値に関する研究をまとめると、公共価値とは特定の個人に対して提供される価値のみを指すのではなく、最終的に集団(社会全体)に対して何らかの向上を含んだ価値を提供するものであると考えられる。その価値の形態については、経済的価値に限らず、様々な分野における価値の形態をとるものである。また、その価値の提供者は行政に限らずさまざまな団体によって提供されるものであり、受益者も含めた関係性の中から生み出されるものであると考えられる。

公共価値は、Benington (2009)が指摘する通り、経済的価値 (economic value) だけでなく、倫理的価値 (ecological value) や政治的価値 (political value)、社会文化的 (social and cultural value) などが含まれるとされる。これら进行评估するためには、さまざまな業績指標を用いて、多面的に現状把握と改善状況を表現する必要がある。自治体の業績評価を検討するうえ

で重要な視点として、行政組織としての自治体（いわゆる役所）と、社会・地域空間としての自治体（人々が日々活動し、生活を営む地域・場）の違いを理解する必要がある。すなわち、行政が適切な活動を行っているかという評価と、住民が住みよい街と判断する評価は、関係性があるものの必ずしも一致するものではないということである。自治体の業績を把握するうえでは、この2点を意識した業績評価システムが必要であると考えられる。上記をまとめると、以下の通りとなる。

- ・自治体が追求すべき価値は、特定の個人に対して提供される価値のみを指すのではなく、最終的に集団（社会全体）に対して何らかの向上を含んだものである
- ・自治体の業績評価を検討するうえで重要な視点として、行政組織としての自治体と、社会・地域空間としての自治体の違いを理解する必要がある

#### （４）自治体における新たな業績システム

（３）で述べた通り、自治体の業績は、行政組織としての自治体と、社会・地域空間としての自治体という二つの視点で評価する必要がある。行政組織としての業績は、自治体が日々活動するうえで評価されるべき視点であり、必然的に短期的で、内部を管理することに主眼が置かれると考えられる。一方で、社会・地域空間としての自治体の業績は、長期的で、行政組織だけでなく、他の組織の活動や環境に影響を受ける。自治体の最終的な業績という視点では、社会・地域空間としての自治体の業績が、自治体という組織の目的からみて、該当すると考えられる。

本研究では、最終的な結論として、この社会・地域空間としての自治体の業績を把握する手法として、統合報告が適切であると考えられる。統合報告は、財務的な価値だけでなく、様々な価値を評価対象とし、中長期的な視点で組織を評価するものである。社会・地域空間としての自治体の業績は、民間企業をはるかに超える様々な価値を取り扱う必要がある一方で、利用者にとって理解できるものである必要がある。様々な価値を簡潔な報告で説明することを目的とする統合報告は、社会・地域空間としての自治体の業績を把握・報告する手段として適切であると考えられる。また、統合報告で対象とする価値の基本となる考え方については、公共価値を基盤とすることが考えられる。しかしながら、公共価値については、明確な定義がなされていないといった批判もあり、今後さらに検討する必要があると考えられる。

一方で、統合報告のみで、行政組織としての自治体をマネジメントすることは困難であると考えられる。行政運営においては、経済性と効率性を高め、できる限り少ないインプットでより多くのアウトプットを産出する必要がある。すなわち、これまで自治体で導入されてきた行政評価（事務事業評価）が必要でないわけではなく、特に内部マネジメントという視点においては、今後も必要になると考えられる。

以上より、本研究では、社会・地域空間としての自治体の業績評価として統合報告を用い、行政組織としての自治体として行政評価（事務事業評価）を用いることが、自治体の業績改善につながると考える。統合報告を導入し、社会・地域空間でどのような価値が創出されるかを自治体の最終的な業績として位置づけ、それにどのように貢献しているかを組織活動のマネジメントにおける目的・目標として設定する。これに貢献するアウトプットが組織活動の目的となり、このアウトプットをいかに経済的・効率的に創出しているかを評価する基準として、これまでの行政評価（事務事業評価）を活用することが日常的なマネジメントの基軸になると考えられる。

本研究では上記を結論として導き出したが、いかに統合報告と行政評価をつなげるかという点については、明確に結論を出すには至らなかった。行政評価においても、政策評価・施策評価がこれまで必要とされてきたにもかかわらず、なぜ機能しなかったのか、統合報告を導入しても同様の結果になるのではないかという可能性が残る。これらについては、今後の検討課題として研究を行う予定である。

#### （文献リスト）

- Moore, M. H. (1995). *Creating Public Value: Strategic Management in Government*. Harvard University Press.
- Benington, J. (2009). *Creating the public in order to create public value?*. *International Journal of Public Administration*, 32(3-4), 232-249.

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 3件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 3件）

1. 著者名 酒井 大策	4. 巻 73巻第2号
2. 論文標題 自治体における統合報告導入による外的・内的効果 ディスクロージャーの強化と公共経営の内部変革ー	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 大阪経大論集	6. 最初と最後の頁 99-111
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井 大策	4. 巻 7
2. 論文標題 わが国自治体における経営管理プロセスとマネジメント構造 アンソニーのフレームワークを基礎として	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 CIPFAJ ジャーナル	6. 最初と最後の頁 55-63
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 Daisaku SAKAI, Taslima AKHTER	4. 巻 5
2. 論文標題 Fusion of Integrated Reporting and Performance Measurement in Local Government -Current Status and Issues of Japanese Local Governments-	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 CIPFA JAPAN ジャーナル	6. 最初と最後の頁 63-70
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井 大策	4. 巻 9巻2号
2. 論文標題 統合報告適用による公共経営の変化 - 統合思考と内部変革ー	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 常葉大学経営学部紀要	6. 最初と最後の頁 21-28
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 酒井 大策	4. 巻 第8巻第2号
2. 論文標題 わが国基礎自治体における行政評価の現状と課題－管理会計的アプローチによる検討－	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 常葉大学経営学部紀要	6. 最初と最後の頁 13-22
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 酒井大策	4. 巻 4
2. 論文標題 非営利組織における統合報告導入効果と課題 東京大学IR x IR を事例として	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 CIPFA Japanジャーナル	6. 最初と最後の頁 21-28
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井大策	4. 巻 第75巻6号
2. 論文標題 公共価値を基礎とした自治体における業績マネジメント－行政評価と統合報告の融合－	5. 発行年 2025年
3. 雑誌名 大阪経大論集	6. 最初と最後の頁 123-135
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件(うち招待講演 0件/うち国際学会 0件)

1. 発表者名 酒井 大策
2. 発表標題 公共における価値とその評価に関する基礎的考察
3. 学会等名 令和6年度国際公会計学会関西西部会
4. 発表年 2025年

1. 発表者名 酒井大策
2. 発表標題 自治体における統合報告導入効果に関する考察
3. 学会等名 日本会計研究学会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関