



文教大学大学院 情報学研究科

情報学ジャーナル

Vol.4-(2) (Jan, 2009)

論文

パブリック・セクター組織におけるBSCの適用

文教大学大学院 情報学研究科 教授 志村 正

文教大学大学院 情報学研究科 准教授 石田 晴美

概要 欧米では、民間企業の経営管理ツールやアイデアをパブリック・セクター組織（PSO）にも導入する動きが一般化している。特に、管理会計との関連でいえば、ABC（Activity-Based Costing）とBSC（Balanced Scorecard）が導入されたり検討されたりしている。本稿は、BSCに焦点を置く。

欧米のPSOでは、住民への説明責任、プログラムの有効性評価、コミュニケーション促進、戦略の浸透などのために、その論理が単純で明快であり、視覚化されているツールとしてBSCが注目されている。

わが国でも、徐々にではあるが、こうした動きが見られるようになってきた。行政評価システムを整備し、行政評価結果を一般にホームページなどで公開する自治体が増えているのはその表れといえる。とはいえ、なかには先進的な事例もあるが、概してそれが住民への説明責任としての行政評価となっているかどうかははなはだ疑問である。そこで、住民との情報共有とコミュニケーションのプラットフォームとしてBSCを利用することが期待される。ただ、BSCを全面的に実施しているところはあまり聞かない。PSOでBSCを導入することには数々のハードルがあると思われる。

本稿は、こうした観点から、わが国のパブリック・セクターにBSCを導入するさいの問題点を探り、BSC導入の可能性について考察したものである。

(2009年1月28日受付)

文教大学大学院 情報学研究科

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷 1100

Tel 0467-53-2111(代表) , Fax 0467-54-3724

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/gs-info/>

パブリック・セクター組織におけるBSCの適用

志 村 正
石 田 晴 美

．はじめに

政府や自治体に代表されるパブリック・セクター組織（public sector organizations、以後 PSO と略す）が、近年に至って管理会計システムやツールの導入を真剣に検討している。それは、行政改革の牽引役として管理会計システムに期待していることの表れといえる。PSO で導入される管理会計システムないしはツールというと、ABC(Activity-Based Costing : 活動基準原価計算) と BSC (Balanced Scorecard) が代表的なものとして挙げられるであろう。本稿は、BSC に焦点を当てる。

米国では民間セクターだけでなく、パブリック・セクターでも BSC の導入が広がっている。一方、わが国のパブリック・セクターでは、BSC の導入を検討しているところはあるものの、BSC を全面的に導入し実施している事例は多くない⁽¹⁾。札幌市は BSC 導入を熱心に検討したものの、導入には至っていない。PSO で BSC を採用するハードルは決して低くないことを示している。新しい管理会計システムの導入は、単にツールをそのまま移植するだけでは成功しないことを物語っていないだろうか。システムやツールをカスタマイズするだけでもうまくいかない。それに伴って、トップの強いリーダーシップや職員の意識改革、組織変革が要求されるからである。

PSO が利用できる資源は決して無尽蔵ではない。しかもその資源のほとんどは住民からの税金や地方債の発行に依存している。住民や投資家は自分たちの納めた税金や提供した資金がどこにどのように使われたのかについて知りたいはずである。こうしたステークホルダーからの情報開示の要求は当然の権利といえる。PSO の活動に対する説明責任 (accountability) が強く求められている。PSO の説明責任の遂行のために BSC が注目されたのは、わが国では 2000 年代に入ってからである。行政評価システムを構築し、その結果を一般に公開している自治体があるのもそうした意識の表れでもある⁽²⁾。

欧米では、いわゆる NPM (New Public Management)⁽³⁾ の潮流に乗って、マネジメント手法を導入する PSO が多くなってきた。それは国や自治体の財政危機が切っ掛けとなっている場合もあるし、法律によって求められているという場合もあろう。例えば、米国では 1993 年に「政府業績成果法」(Government Performance and Results Act : GPRA) が施行され、各政府活動 (つまりプロジェクト、プログラムまたはオペレーション) のマネジャーに、彼らのミッションと戦略目標を明確にしこれらの目標達成に向けて業績を評価するために、各政府活動に関連するアウトプット、サービスレベルおよびアウトカムを測定するよう義務づけている (Cavalluzzo & Ittner, 2004, p.245)。わが国の中央省庁の行政評価はこの GPRA に準拠している (上山, 2001, 15 頁)。

本稿は、わが国の PSO (特に自治体) において BSC を導入するさいの問題点とその可能性を探ることを目的としている。米国では BSC を成功裏に実施している PSO として、シ

シャーロット市のケースがよく引き合いに出される。わが国の状況を考えると、シャーロット市の取り組みはBSCを導入、実施する上で参考となる点、導入を阻害している点を析出する一助となるだろう。まず、シャーロット市の取り組みから見てゆこう。

・シャーロット市のケース

米国でのBSC導入の成功例として、ノースカロライナ州にあるシャーロット市の取り組みは有名である。シャーロット市の取り組みから、わが国のPSOがBSCを導入するうえでの知見を得たい。シャーロット市は目標管理制度(Management By Objectives: MBO)に代わるものとしてBSCを導入した(櫻井,2008,125頁)。同市は20年以上にわたってMBOによる業績測定を実施してきたが、目標管理の問題点が露呈するに及んで、BSCの導入に踏み切った⁽⁴⁾。

市議会は市のミッション、ビジョンを基に重点政策課題(Focus Area)を設定したが、その課題の達成に向けた戦略の進行状況をいかに把握し必要に応じて戦略の修正を行っていけばよいのか、その判断材料を提供する業績評価システムがなかった。MBOは市の戦略に対してどのように取り組むべきか、変革を推進するために何をすべきかを教えてはくれない。このような事情から注目されたのがBSCであった(松本,2004,59頁)。

図1はシャーロット市の交通課(ビジネス・ユニットの一つ)の戦略マップである。シャーロット市の市議会の戦略マップを見ると、学習と成長の視点 内部プロセスの視点 財務的アカウンタビリティ(財務)の視点 顧客の視点となっており、顧客の視点が頂点となっている。現在(2003年度以降)では、人材開発(職員の育成) 資源管理(財務) 成果を出すためのプロセス管理 顧客への奉仕へと変更されている(松本,2004,62頁; 櫻井,2008,470頁)。ここでは、財務の視点と内部プロセスの視点が入れ替わっている点に注目される。

図1では財務の視点は顧客の視点の直ぐ下に位置づけられている。財務的アカウンタビリティの視点として、市以外からの資金提供の拡大、費用便益の最大化、課税標準の拡大、トリプルAの格付け維持が挙げられている。これらの戦略目標が顧客の視点および内部プロセスの視点のどの戦略目標とリンクしているのかが明らかにされていないので、残念ながら、戦略目標間の因果連鎖の状況は知り得ない。「市以外からの資金提供」目標の遅行指標として借入金(外部からの借入金と新財源からの借入金)、「費用便益の最大化」目標の先行指標としてコスト(他の自治体や民間セクターと比較されたコスト)が選択されている(Poister,2003,p.183)。コストはABCによって算定される。

図には示されていないが、同市では5つの戦略テーマ(重点項目)が掲げられている。「コミュニティの安全」、「旧市街地の開発」⁽⁵⁾、「交通」、「行政組織の再構築」、「経済発展」である。市民から見た政策課題という視点を取り入れた組織再編を行い、従来の26の部局から9つのビジネス・ユニットと4つのサポート・ユニットに再編している。戦略テーマは市の職員から提案され、市議会の14人のメンバー(市長と議長を含む)が市議会で決議して決定する(櫻井,2002,8頁)。BSCは全市のBSC(コーポレート・スコアカード)とそれをカスケードしてビジネス・ユニットのBSCへ、そして職員個人の行動計画へと落とし込まれる。もちろん、ビジネス・ユニットのBSCには5つの戦略テーマのい

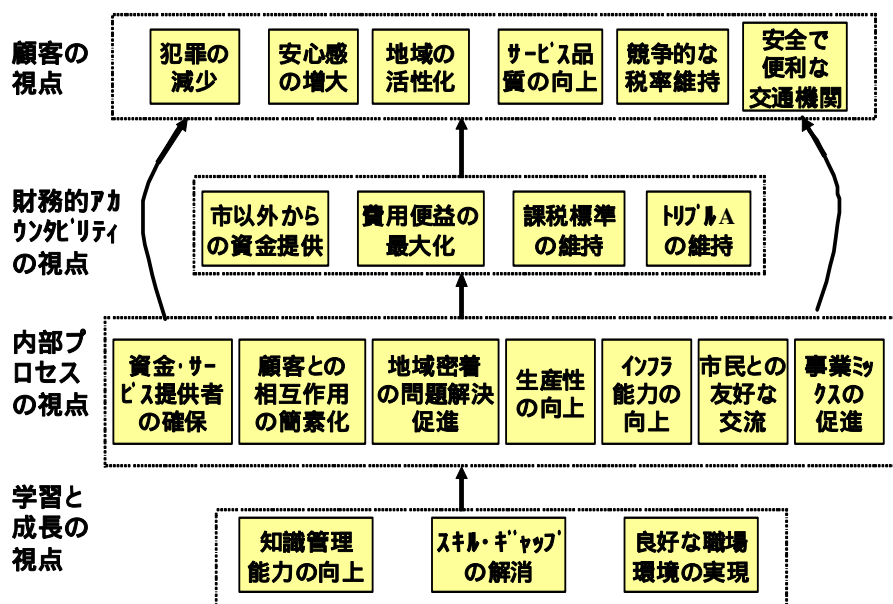


図1 シャーロット市交通課の戦略マップ

(出典：Poister,2003,p.182 より抜粋)

くつかが反映される。

それぞれの戦略目標ごとに業績尺度が設定される。例えば、「地域の活性化」目標の業績尺度は、対象地域における持ち家比率の変化、対象商業地区で創造される事業数、対象地域における雇用率、これらの地域での 1000 人当たりの犯罪率などである。各部局とプログラムはこれらの尺度の改善を目指して「地域の活性化」目標に資源と活動を集中する (Poister,2003,p.181)。

シャーロット市では、目標達成に対して報酬を支給している。職員の給与に全面的に反映されているわけではない。ビジネス・ユニットや市の BSC に基づいて優れた業績を上げれば、職員は 600 ドルまで報酬を得ることができる。同市では 1996 年に成果を上げた者には十分に報いるシステム(成果配分制度)を採用している。櫻井(2002,10 頁;2008,132-133 頁)によると、この 600 ドルの報酬は 2 つの要素からなっている。1 つ目の 300 ドルは目標とする市の 300 万ドルの予算節約を達成した時に職員全員に支給される。2 つ目の部分は、個々のビジネス・ユニットのトップが設定した戦略目標を達成した時に支給される。その目標値はストレッチ・ターゲット (stretch target: きわめて高い挑戦的な目標値) になっている。

シャーロット市で BSC を導入することによってどんな成果が得られてきたのか。1980 年代後半以降、米国の他の自治体と同様に同市も税収の大幅な落ち込みと人口増加に伴う住民サービス支出の増大に直面し、財政危機に陥っていた。同市はこうした状況に対して「増税なき再建」を推し進めた。BSC は最初から全面的に展開されたのではなく、最初はある部局でパイロット的に試行され、市全体に導入されるのに 5 年を要している (松本,2004,60 頁)。その後、同市の経済成長率は 20% という高率を誇っており、ここ 16 年間

は税金を上げておらず、「増税なき再建」を維持している。また、犯罪率も減少し、金融では全米第2位に躍進している。

・パブリック・セクターとBSC

1. BSCの活用方法と意義

BSCは民間セクターでは、多元的な業績評価の手法として、戦略展開の方法（戦略の策定と実行）として、あるいは経営品質向上のためのツールとして活用される。BSCは時間の経過とともに、独自の概念装置を追加し整備されてきた。それには、戦略マップ、戦略的实施項目（イニシアティブ）、戦略予算（戦略経費）、イニシアティブ・ポートフォリオなどがある。

キャプランはPSOのマネジメントを向上させるBSCの潜在力は格段に大きいと指摘する（Kaplan,1999,p.3）。スウェーデンの自治体では、BSCの利点は、積極的な比較可能性、すなわち民間セクターより、自治体の現業活動のほうがベンチマーキングしやすいことにあるとオルヴらは述べている（Olve,et al.,1999,p.298）。スウェーデンの自治体では、比較可能な業績評価指標や経営比率が十分に整備されていて、場合によっては単位コストも設定されているし、市、行政単位、業務というレベルで利用可能な指標を分類できるようになっているという（Olve,et al.,1999,p.299）。

わが国の自治体では、従来の「行政評価システム」として多元的に評価しようとするなど、行政評価をバージョンアップするためにBSCを活用しようとしている。BSCを入り口部分で4つの視点を用いて評価するさいの枠組みとして活用しており、行政評価をシンプルで分かりやすくするという目的で活用している事例が多い（福田,2004,104頁）。このように、わが国のPSOではBSCを体系だった業績測定フレームワーク、KPIスコアカードとして用いているところが多く、いわゆる戦略の策定と実行のためのシステムとして導入しようと検討しているところはきわめて少ない。

BSCを住民に対する行政のアカウントビリティ（説明責任）の遂行のために活用することが期待されている。BSCは行政の透明性を高め、行政経営の見える化に寄与する（櫻井,2008,135頁）。議会や住民に対して、委託された資源をどれほど効率的・効果的に使用したのかを公表する手段を提供する。わが国でも、行政評価結果や業務棚卸結果を自主的に公表している自治体が増えているが、これをBSCのフレームワークを用いて実施するというものである。

確かに、自治体の財政危機に直面している状況にあって、民間のシステムやツールを導入して行政評価結果を公表することは自治体が積極的に行政改革に取り組んでいるという姿勢を住民に示すものにはちがいない。しかしながら、わが国の事務事業評価に代表される現在の行政評価は住民に対する説明ルールではなく、公務員の良心、プロとしてのプライドに依拠した自己点検活動に過ぎない（上山,2001,4頁）⁽⁶⁾。上山の見方に従えば、たとえ自治体の事務事業評価を住民への情報開示に活用すると看板を掲げても、それは住民の視点に立ったものではないというのである。であるから、たとえ事務事業評価を住民への情報開示に活用しようと意図したとしても、それは単なる自己点検以外の何ものでもない。事務事業評価の結果を開示したところで必ずしも住民への説明責任を果たしたことに

はならないのである。真に説明責任を果たすためには、納税者をはじめとする資金提供者から受け取った資金をどのように使ったのかだけでなく、その資金の消費が政策や施策の実現にどのように寄与したのかその有効性を測定したり、どれほど効率的に使用したのかを示すものでなければならないだろうし、住民の代表や外部の専門家をも巻き込んだ外部評価（チェック）が不可欠であろう。GPRAなどが求める欧米流の行政評価になっていなければならないと思われる。

キャプランらがしばしばBSCのベストプラクティスとして紹介しているアトランタ市のフルトン郡学区の取り組みから、どのようにBSCを活用しているかを知ることができる。

「BSCはフルトン郡学区が納税者に対して説明責任を果たすのに役立った。新しいプロジェクトの承認を得るのにBSCを用いることは、地域社会における学校システムの信頼性を高めるのにも役立った。新しい教育的実施項目の実施に増税が必要になるなら、地域住民の支持が求められる。BSCのデータは明らかにどのプログラムが全般的な戦略ミッションを支援するのか（全般的な学校教育の効果を高めるか）、どのプログラムがそうでないかを指摘する。こうすることで、BSCは学校の理事会がどのプログラムを存続させるかどのプログラムを廃止するかを決定するのに資する。」（Kaplan & Norton, 2006b, p.281）

フルトン郡学区の取り組みから、BSCが納税者への説明責任遂行以外にも、プログラムの評価を行って、プログラムの存続の正当性を判断したり、地域住民の信頼と協力を勝ち得るのに寄与している状況を見ることができる。わが国のPSOもBSCをこのような形で活用することが求められよう。

さらに、BSCを、職場内、職場外とのコミュニケーションのプラットフォームとして用いることもできる。BSCを用いた戦略コミュニケーションは、あらゆる組織メンバーが組織の戦略をサポートする際の自分たちの役割を理解する助けとなっている

（Bush, 2005, p.29）。民間セクターでもBSC導入の検討をきっかけに、全社員が戦略を考える風土をつくっているところもある。こうした「戦略コミュニケーション」の促進こそ実は、BSC導入の最大の効用といえる（『日経情報ストラテジー』2007年4月号, 46頁）。PSOの場合は、それに加えて、住民との対話のツールとしてBSCを活用することが期待されている。

民間の様々な経営管理ツールの導入は、すべてのツールやシステムが相互補完の関係が見られ、親和性の高いものでなければ効果的ではないと考えられる。つまり、ツールやシステム間のアラインメントが不可欠である。例えば、札幌市ではNPM手法による様々な経営管理ツールが立て続けに導入されたが、総合的なマネジメントをどう進めるかの視点を欠き、庁内への浸透が浅い状態にとどまり、新たなシステムの全体像、将来像が見えず、庁内に負担感、不安感が広がったという課題を抱えていた。これらの個々の経営管理ツールを統合する総合的なマネジメントツールが不可欠とされ、注目されたのがこのBSCであるという（石原, 2004, 90-91頁）。

2. PSOの戦略マップ

BSCはどうすれば戦略を実現できるかの道筋を教えてくれる。BSCは組織のミッションから導き出された戦略（テーマ）を重点目標と業績尺度に変換する。BSCを採用するため

には、戦略の明確化が不可欠である。往々にして、PSO には戦略思考は希薄とされている。BSC の導入は戦略を策定する機会を提供するといえ(谷,2004)、公式のミッションなり行政戦略なりがあるのかどうかは議論のあるところである。

BSC は戦略を社内(庁内)に浸透させる上で効果的なツールである。そのためには、BSC に対する理解を全職員がもち、積極的な参加が求められよう。シャーロット市では戦略テーマは職員が提案し、市議会で決定されていた。このようなことを通して、職員間、管理職と職員間のコミュニケーションが促進される。BSC への理解のためには、職員への継続的な研修と教育は不可欠である。

PSO で BSC を導入する場合の4つの視点として何がふさわしいのであろうか。または実際に用いられているだろうか。Klout & Martin (2000) は、財務、コミュニティ、内部ビジネス・プロセス、革新と学習を掲げている。米国の政府組織の一つである土地管理局(Bureau of Land Management)では、財務、顧客、プログラム、資源への投資を視点としている(櫻井,2008,456頁)。シャーロット市では、呼称は変更されてはいるが、基本的にはBSCの4つの視点がそのまま採用されている。

キャプランとノートンは公的組織と非営利組織のBSCフレームワークとして図2を掲げている(Kaplan & Norton,2004,p.8)⁽⁷⁾。これらの組織の究極的な成功は、ミッションを達成することである。しかし、PSOのミッションは多様で広範に及ぶため、高次の目的である社会的ミッションの達成度を個別に明らかにしなければならない(Kaplan & Norton, 2004,p.7)。例えば、「国家の防衛」、「国民の健康と安全」、「住みやすい町作り」、「高齢者、障害者の福祉」、「環境の保全」といったミッションがある。これらを最上位に置くという提案である。したがって、それらのミッションの業績尺度は社会的指標になる。これらのミッションに優先順位を付けることははなはだ困難であり、時として、目標が互いに矛盾することもあり得る(Mintzberg,1996,p.83)から、個々のミッションごとにその達

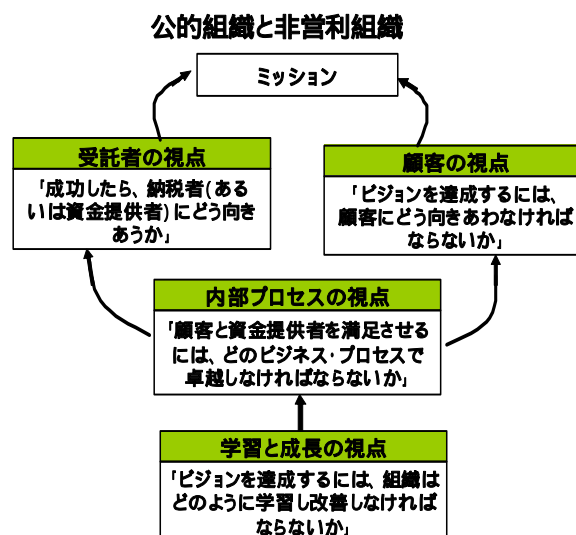


図2 戦略マップ：単純な価値創造モデル

(出典：Kaplan & Norton,2004,p.8 より抜粋)

成状況を見ていくことになる。この提案は理にかなっているように思われる。ただ、こうした方法だと、ミッションを戦略に、戦略を戦略目標、業績尺度に変換するというBSCにとって特徴的なプロセスが省略されることになる。

図2で、受託者の視点には、納税者や資金提供者など重要な構成員の戦略目標が反映される。ここで資金提供者と顧客とが区別されていることにも留意されたい。資金提供者が必ずしも行政サービスの受益者（顧客）とは限らない。資金提供者がサービス受益者（顧客）になる場合もあるが、そうならない場合も少なくない。民間企業と大きく異なるのはこの点である。民間セクターでは、製品の販売先やサービスの提供先が顧客であり、提供者は顧客から資金を受け取る。つまり、資金提供者とサービス受益者が同じになる。財務の視点は受託者の視点に対応しているとするなら、受託者の視点をを用いることによって財務の視点からは後退しているように感じられるが、因果連鎖の観点からは前進しているように思われる。

3. 財務の視点の位置づけ

非営利組織と政府機関では、BSCの頂点に長期の目標を示す最も重要な目標を置くことを考えるべきである（Kaplan & Norton, 2001, p.135）。PSOを含め非営利組織の最も重要な目標は、財務的な視点ではない。「非営利組織や政府機関にとって、財務尺度はその組織が自らのミッションを果たしているかどうかについての適切な指標ではない」（Kaplan & Norton, 2001, p.135）。PSO（特に自治体）の長期的な目標はミッションを果たすことであり、住民へ良質の行政サービスを提供し、住民の満足度を高めることである。したがって、BSCの頂点にはミッションそれ自体または住民の視点が置かれることになる。

次に、民間セクターでは頂点に置かれていた財務の視点が、PSOではどのポジションに置かれ、どう他の視点と関連づけるかが問題となる。財務的考慮は支出権限付与的または制約的役割を果たすが、主要な目標となることはまれである（Kaplan, 1999, p.3）。しかし、財務を制約要因と見ることはBSCにはなじみにくい。というのは、BSCの一特性である各視点における戦略目標間の因果関係が成り立たないからである。つまり、財務の視点を戦略マップの頂点に置かない限り、BSCとして機能し得ないと思われるのである。

財務の視点というと、すぐに予算が想起されるが、これはPSOでは最終目標とはなりにくい。予算は成果というよりむしろインプット指標に近いからである。予算は資源の効率性、有効性を測定する尺度とはなりにくい。たとえ予算が余ったからといっても効率性かつ有効に利用したとは言えない。むしろ余らせると来年度の予算獲得にマイナスになると考えるのである。予算編成に増分アプローチが採用される限り予算いっぱい使い切るほうが賢明であるということになる。したがって、財務指標としては予算関連指標以外のもの、例えば財務の健全性を示す指標（経常収支比率、実質収支比率、実質公債比率など）が適切なように思われる。「ある特定の住民サービス・コストの引き下げ」という財務目標は戦略目標になるのか。確かに、市場化テストにみられるように、民間の提供できるサービス・コストと比較したり⁽⁸⁾、それをベンチマークすることはある程度意味のあることであろう。しかし、そうした目的もなく戦略目標として掲げることには疑問がある。コストはサービスの質、顧客満足との関係で測定されなければならないからである。

とはいえ、顧客である住民の視点や内部プロセスの視点における戦略目標の業績尺度が

財務の視点のそれと因果関係があるかどうか問われねばならない。例えば、住民への行政サービスの向上や住民満足度が財政面の改善に結び付くのであろうか。また逆に、財政の向上は住民満足度を高めることになるのであろうか。「最小のコストで最大の効果をあげること」、「継続的な行政サービスの実施を可能にする財政状態の達成と維持」などは住民満足度をあげる要素ではあるものの、民間セクターで頂点に置かれていた財務の視点(利益等)とは明らかに質が異なる。つまり、前者の指標が後者の財務指標の先行指標、パフォーマンス・ドライバーとなるかどうか検証されねばならない。このような関係が見い出せない限り、財務の視点は PSO の戦略マップの中には含めるべきではないと考える。

．わが国における B S C 導入の阻害要因と課題

1 . 行政評価と BSC

本章では、わが国の PSO が BSC を導入するさいの阻害要因をいくつか指摘し議論する。それはとりもなおさず、BSC を導入する上での課題ともなる。

上山 (2002) によれば、行政評価 (performance measurement) とは、行政の各施策について、「具体的に顧客は誰か」、「顧客の満足度を上げるために何をすべきか」、「実際にどこまで達成できたか」、そして、「もっと効率的で良い別の施策はないのか」といったことを定期的にチェックする目標管理のシステムである (上山,2002,13 頁)。

行政は政策 (policy)、施策 (program)、事務事業 (project,task) の三層からなっている (図 3 を参照)。この構造は、下のレベルは上のレベルの目的を達成する手段になっている。実際問題として、この目的手段関係が不明確なものもある。行政評価というと、本来的には政策、施策、事務事業すべての評価を指すが、現時点では、行政評価を事務事業のレベルで適用しようとするケースが多い⁽⁹⁾。しかし、「事務事業評価は、非常に多くの事務と事業を包括し、長期間のサイトで評価を行う施策評価や政策評価とは異質のミクロ的、短期的な評価を主眼に実施される手法」(石原,2008,180 頁)であることを考えるなら、行政評価が事務事業にとどまる限りでは、戦略実行のツールとして BSC を導入する意義は小さいと思われる。

わが国では、主として PSO に BSC を導入する場合、この事務事業評価に適用することが企図される場合が多い。しかしながら、BSC と事務事業評価のアプローチは全く異なる。BSC はミッションや戦略がまず掲げられ、それを実現するための道筋が戦略マップに記述され、具体的な業績尺度やターゲットに置き換えられる。いわゆる演繹法によって展開される。しかるに、事務事業評価は、わが国の場合、欧米流の行政評価とは異なり、帰納法的に展開される。欧米流の行政評価でなければ、発想の飛躍も考えられない (上山,2001,14 頁)。

とはいえ、BSC と自治体の行政評価 (特に事務事業評価) のアプローチの仕方が全く異なるので、PSO では BSC は導入できないとか、導入しても意味がないと言っているわけではない。近年、ハンセンらの BSC 導入研究は、組織的問題が BSC を導入する根拠になることを指摘した (Hansen and Mauritsen,2003)。彼らは BSC を企業価値の増大や顧客への価値提案などの戦略目標を実行するためではなく、組織問題の解決のために導入している

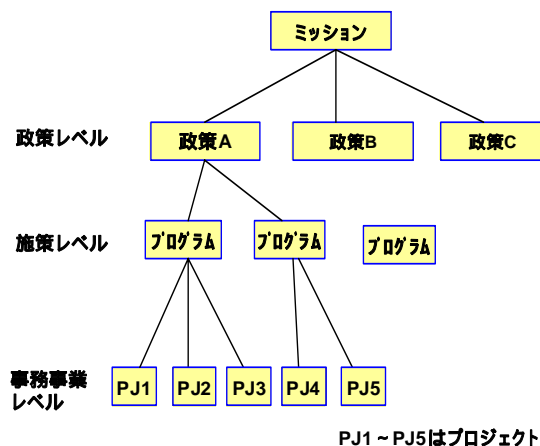


図3 行政の構造

状況を観察した。ここで、組織的問題とは組織的状况において作用する圧力がその場で現れたものである（Hansen and Mauritsen,2003,p.126）。BSC 導入研究は、まず戦略があり、戦略を記述し実行するツールとして BSC を導入するというのではなく、例えば、PSO であれば、縦割り行政の弊害（たこつぼ化）が内部問題としてあり、それを打開し部局間のコミュニケーションや情報の共有を促進するという意図をもって BSC を導入することもあり得ることである⁽¹⁰⁾。内部的な問題から戦略に至り、それから BSC の導入というプロセスについての可能性を示唆している。

すでに指摘したように、PSO では、多くの場合、戦略実行のための BSC としてではなく、KPI スコアカードとして実施することになる。つまり、BSC の 4 つの視点の戦略目標間の因果連鎖がデザインされないで、ミッション、ビジョンから導き出されるプログラムないしは実施項目ごとの目標達成度をモニターする手段として用いられる。谷（2004；2006）が指摘するように、事務事業評価に BSC の 4 つの視点や戦略目標間の因果連鎖の発想が適用できるかどうかははなはだ疑問である。

2 . 意識改革と組織変革

PSO で BSC を成功させるためには強力なリーダーが必要である。キャプランは、強いリーダーが伝統的なパブリック・セクターの知見に強力に抵抗し、きわめて高い業績基準（ストレッチ・ターゲットのような）を設定するとき成功裏に実行できると述べている（Kaplan,2000,p.3）。

管理職や職員のルーチンワークを破壊する異質の要素が入り込むことに対する抵抗が根強い環境、組織風土があると BSC の導入は失敗に終わることが多い。この要因は管理会計システムを導入する以前の問題であり、組織心理的な問題である。そのようなときには、職場風土を変革しエグゼクティブの強力なリーダーシップ力と職員の意識改革がぜひとも必要とされるところである。例えば、シャーロット市で BSC を強力に推進した市政管理官のサイファート氏（Pam syfert）のようなリーダーが必要である。それには、長期的な取り

組みと多大なエネルギーが求められよう。8年間にわたって県知事として三重県の行政改革を主導し、他の自治体のモデルともなっている事務事業評価システムを構築した北川氏は、「地方において県庁は、生涯安泰の職場であり、職員のエリート意識も強い。そのため別に新しいことに取り組む必要はないという雰囲気は支配的だ。このような意識を変えるのは至難の業である」と述べている（北川,2004,20頁）。もちろん、こうした抵抗はパブリック・セクターに限ったことではない。

ストレッチ・ターゲットについてはどうだろうか。シャーロット市の場合とは異なり、一般にわが国の PSO ではストレッチ・ターゲットを掲げるという組織文化はない。だとすれば、ストレッチ・ターゲットと現実とのギャップを解消するために（戦略的）実施項目を立ち上げるという考えも生まれえない。もちろん、他の PSO の目標値をベンチマーキングすることはできるかもしれない。どちらもプロジェクトという意味では、実施項目は事務事業項目に相当するかもしれないが、それは似て非なるものである。事務事業のプロジェクトは上位層の施策目的を達成するための手段となるが、実施項目はストレッチ・ターゲットを達成するための手段である。櫻井（2002,11頁）が指摘するように、わが国では高い成果を上げて現状では職員を励ます制度がない。報酬とは連動していない BSC がその解決策になるとは考えられない。職員へのインセンティブを高める努力が欠かせない。

前述したように、わが国ではシャーロット市のような報酬の付与はできないと思われるので、内発的動機づけによって職員のインセンティブを高めることしかできない。三重県のように、職員の提案を積極的に取り上げて良い提案は実現させていくという方法、行政改革の推進に顕著な貢献をした取り組みには賞を贈呈する方法、職員を海外で視察させて行政改革について学ばせるという方法も良いアイデアと思う（北川,2004,34-38,48-49,69-70頁）。職員への研修やインセンティブは学習と成長の視点として BSC の中に取り込むことも可能である。

冒頭で、BSC の導入にあわせた組織変革について指摘した。「組織は戦略に従う」とはチャンドラーの名言であるが、この場合だと、組織は戦略テーマに従うということになる。シャーロット市はこの組織改編を実行できたが、概して PSO は民間セクターと比べて組織再編は容易ではないだろう。パブリック・セクターは往々にして様々な組織の集合体であり、しかも、政治的な理由から、組織改編の自由が制限されている。キャプランらは、こうしたパブリック・セクターにこそ適しているとして、戦略テーマという管理ツールを提案している。戦略テーマは全社の目標、業績尺度、実施項目を BSC の 4 つの視点と対応させながら俯瞰するためのツールである（Kaplan & Norton,2006a,p.105）。このツールを用いると組織を改編する必要がない。このツールは実際にはバーチャル組織的な取り組みともいえる。そこでは、分権化された各組織が個々の戦略を追求しながら、同時に全社の優先課題にも貢献する（Kaplan & Norton,2006a,p.107）。各戦略テーマにはシニア・マネジャーが責任者となって戦略テーマの進捗状況を定期的に監視したり関係者を集めた会議を開きアクションプランを見直すというものである。PSO でもシャーロット市のような戦略テーマを選定し、各部局が自部門だけでなく全体の目標達成にも貢献できるような仕組みを取り入れるなら、組織を改編せずに BSC を成功裏に実施できると思われる。

さらに、事務事業の数は膨大である。三重県では優に 3000 を超えているという（北川,2004,45頁）。事務事業のプロジェクトは上位の施策との整合性のみを図っていて、他

の施策の下でのプロジェクトとの横の連携を図ってはいない。これらの事務事業を全体的な視点から調整してプロジェクトの経済効果をチェックする部署なりチームがほしいところである。また、住民の視点を重視するならば、組織横断的なプロジェクトの策定は不可欠である。北川(2004,56頁)も指摘するように、「サービスの受け手の側から見ればタテ割りで行われている個々の事業では、全くアウトカムの成果が出てこない」。イニシアティブ・ポートフォリオという思考はこうした状況から発想された。戦略テーマとともに考慮に値するものと考えられる。

3. アウトカム指標の測定上の問題

PSOにおける業績測定システムの単位は、特定の部局というよりもむしろ部局で実施される事務事業や施策自体に焦点が置かれる。したがって、プログラムやプロジェクトが実施されたときどれほどの成果が生み出されたのかという視点で測定されることになる。

プログラムやプロジェクトの評価には、アウトカム評価、アウトプット評価、パフォーマンス評価、プロセス評価がある。アウトカム評価は最終目標(ゴール)をどれだけ達成したかを評価するものである。例えば、「市民の健康の増進」を目標として掲げたときには、健康度が増した住民の人数、健康度の向上がアウトカムになる。パフォーマンス評価はアウトプット評価と同じになるが最終目標に至る過程を測定する。「市民の健康の増進」を目標にするときには、健康向上プログラムへの参加人数などがその指標となる。ハトリー(Hatry,1999)は、公共サービスの業績測定の領域では、アウトプットとアウトカムとを明確に区別する必要性を強調し、「アウトカムは、プログラムがしたことではなく、プログラムをしたことによって生じた結果のことである」と定義している。プロセス評価はインプット指標を用いて、目標を達成するためにどんなことを実施したかを評価する。先の「市民の健康の増進」の例では、健康診断を実施した回数、健康診断の受診者数、住民のための健康相談の実施回数、健康向上プログラムの実施がその指標となる。また、ある活動やプログラムに投じられた資金などもこのインプット指標に含まれよう。こうしたインプットはやがてはアウトプットへ、最終的には目標の達成へと結びつくものと仮定される。通常、インプットの効果はすぐには現れない、長期のスパンで評価しなければならないことが特徴である。しかしながら、かつて、ミンツバーグがいみじくも「多くの活動がパブリック・セクターに残されているのは、まさしく成果を測定できないからだ」

(Mintzberg,2003,p.79)と語ったように、公共セクターで成果を測定することはかなり難しい。アウトカムの達成がアウトプットの直接の成果によるものであるかの特定が困難なのである。「市民の健康の増進」は健康診断を多く実施すればするほど効果が上がるのか、あるいは同程度の予算・人員を投入するのなら他のプログラムを実施する方がより効果が上がるのかの測定は難しい。そのために、自治体ではアウトカムとアウトプットであるプログラムとの因果関係のモニタリングが不足し、プログラム自体の実施が目的化しがちである。

BSCの業績尺度は成果指標(民間セクターでいえば利益や利益率)を選定することになるが、住民(顧客)の視点であれば住民満足度ということになる。しかし、「貧困を救済する」、「識字率を高める」、「雇用機会を創り出す」、「健康を増進させる」などといったプログラムからのアウトカムはその結果が出るまで数年を要することを考えると、

アウトカムの代理尺度、アウトカムのドライバーとしてのアウトプット尺度を業績尺度として設定することに住民(顧客)の理解を求めるとも必要と思われる(Kaplan,2000,p.4)。

BSCの重要な特性として戦略目標間の因果連鎖が仮説されるが、PSOの行政マネジメントではその因果連鎖すら仮説することが困難である。例えば、施策ひとつを取ってみてもさまざまなプロジェクトからなっている。その1つ1つの事務事業に予算を割り当てることになるが、施策同士のプログラム間にどんな関連があるのか、因果関係がどうなっているのかはまったく不透明である。また、必ずしも意図した成果がある特定のプログラムのせいで向上したとは言えず、他のプログラムや他の原因が寄与している場合すらある(大住,2002)⁽¹¹⁾。これとは逆に、他のプログラムの成果を損なうことすらあり得る。

・まとめ

BSCはもともと民間セクターに導入された手法であるが、病院やPSOの非営利組織でもBSCの導入が試みられてきている。PSOで民間企業と同じようにそのままの形で導入することはできないので、PSOではこれをカスタマイズして用いざるを得ないであろう。その試みとして、4つの視点の順番を変えたり、BSCを導入する前にABCを実施したり、戦略実行のツールとしてではなく組織的問題を解決するという他の目的で導入することが期待される。とはいえ、PSOでこのBSCを導入することのハードルは決して低くはないことを、本稿を通じて考察してきた。

PSOでBSCを導入するに当たっては、すでに業績測定の仕組みが整備されていなければならない。そして、そこから得られた情報をアカウンタビリティの遂行と意思決定に利用しているなら導入しやすい(Cavalluzzo & Ittner,2004)。米国のPSOにおけるBSC導入に関する櫻井(2008,471頁)の観察によれば、管理会計手法を導入しているパブリック・セクターでは、ABCをまず採用し、その後にBSCを導入しているという。ただ、BSCを導入しているパブリック・セクターがABCも実施しているかどうかは明確ではない。

谷(2004)は、大阪府池田市の事務事業評価システムをBSCの観点から見て、戦略思考やPDCAを庁内に浸透させるためには、「市民の視点」だけのバランスト・スコアカードも一つのアイデアであるとしている⁽¹²⁾。PSOで最初から全面的にBSCを導入することは実際問題として困難であろうから、まず、特定の部局やプログラムに活用し、その手法を組織に根付かせてから他に展開したりバージョンアップを図っていくことは現実的な取り組みと言えよう。

わが国の自治体のように、行政評価が事務事業のレベルにとどまる限りでは、BSCはKPIスコアカードとして機能するに過ぎない。戦略実行のツールとして、戦略策定、重要戦略テーマ・戦略目標への落とし込み、業績尺度、目標値、戦略的实施項目(イニシアティブ)、戦略マップ(戦略目標間の因果連鎖のロードマップ)から構成されるBSCとして展開していることにはならないかもしれない。アメリカのGPRAが要請する戦略計画と業績測定システムの構築を土台とする業績評価は、まさにこの意味でのBSCを展開するのにふさわしい土俵と機会を提供していると言えよう。つまり、このような場面でこそBSCの能力をフルに発揮することができるのである。

BSCの導入はダブルループの学習を促進する。戦略学習ループと業務管理ループである

(Kaplan & Norton,2001,p.275)。PSO に民間セクターと同じ意味での戦略があるのかどうかの議論はあるが、これは当初の意図された戦略の見直しと新たな戦略の創発を可能にする。組織的問題から戦略が創発され、BSC 導入の根拠となることもある。行政評価が文字通り、政策・施策・事務事業の行政のすべてのレベルを包含する時に、戦略策定と実行のためのツールとして BSC が機能することになるろう。

注

1. ABC は市川市や四日市市などが導入している。
2. 「行政評価」という用語に対し、「政策評価」「業績評価」「業績測定」「執行評価」等の類似用語が存在する。これらの用語の定義は未だに確定しておらず、論者によってまちまちである。しかしながら、わが国自治体では「行政評価」という用語が最もよく使われている。本稿においても、予め政策目標を設定しその活動を評価するという意味で「行政評価」という用語を用いる。総務省の 2007 年 10 月 1 日現在の全自治体を対象にした調査によれば、行政評価を導入している自治体は、都道府県で 98%、政令指定都市は全て、中核市で 91%、特例市で 95%、市区で 59%、町村で 20%となっている。また、既に行政評価を導入済みの団体でその評価結果を公表している自治体は、都道府県で 91%、政令指定都市で 88%、中核市で 91%、特例市で 86%、市区で 69%、町村で 56%となっている(総務省「地方公共団体における行政評価の取組状況(平成 19 年 10 月 1 日現在)」2008 年 3 月)。
3. NPM は 1980 年代後半にイギリスやニュージーランドを中心に登場してきた革新的な行政経営の考え方で、プライベートセクターの経営理念や経営手法を行政の場にも導入して、パブリックセクターの目的の有効性、財政の効率性を高めることを主眼としている。「NPM は国民負担を増大せずに公的サービス提供の仕組みを根本的に変革する公共部門の構造改革」(中地,2003,36 頁)である。NPM では、社会的便益の定量化ではなく、マネジメントの手段として活用しやすい業績指標による業績測定や業績評価を行う(大住,2002,55 頁)。
4. 詳細は櫻井(2002)を参照されたい。
5. 文字通りには「市のなかの市」(City-within-a-City)であるが、内容的には古い市街地の保護と再開発ということなので「旧市街地の開発」とした。最近では「市のなかのコミュニティ」に名称が変更されている(櫻井,2008,468 頁)。
6. 上山(2001,5 頁)は、先進国では戦略計画と業績測定が行政評価の標準モデルになっているという。
7. キャプランらは、(2001,p.136)の文献では、公共セクターのミッションを達成するのに最も近い上位の視点として、社会コストを含むサービス提供のコスト(財務)、正の外部効果を含むサービスの価値/便益(顧客-住民)、法的な権限の支援(顧客-資金提供者)の 3 つの視点を並列的に置いた図を描いていた。
8. 民間のサービス・コストと比較するためには、PSO の側に ABC などを用いた発生主義に基づくコスト測定システムが整備されていなければならない。
9. 上山(2002,15-16 頁)によれば、行政評価はなるべく施策レベルで行うべきであるという。その理由を次のように述べている。施策より上位の政策評価(policy evaluation)には限界があり、具体的なアウトプットやアウトカムが測定困難であるからである。ポリシーレベルの行政評価は選択的に活用するのが現実的である。それに政策評価は業績評価ではなく妥当性の評価

である(28頁)。

10. ハンセンら(Hansen and Mauritsen,2003)は、たこつぼ思考、計画設定文化の欠如、異質な販売部門の共存状態、業績不振といった問題に陥っていた組織に対して、BSCを導入した4社の事例を挙げている。

11. 大住(2002,57頁)では次のような例を挙げている。例えば、「窒素酸化物の減少」という目標を達成するためのプログラムを実施し、その効果があったように見えるが、実はそれは不況による工場の操業停止や自動車通行量の減少によるということもあり得る。

12. この場合、谷(2004)は事務事業の上位にある施策を戦略と見なしている。

[参考文献]

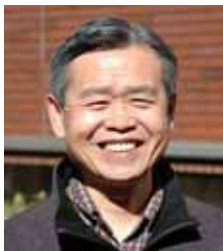
- ・ Bush,Patricia(2005), “ Strategic Performance Management in Government : Using the Balanced Scorecard, ” *Cost Management*,May/June,pp.24-31.
- ・ Cavalluzzo,Ken S.and Christopher D.Ittner(2004), “ Implementing Performance Measurement Innovations : Evidence from Government, ” *Accounting,Organizations and Society*,29,pp.243-267.
- ・ Hansen,Allan and Jan Mauritsen(2003), “ Strategies and Organizational Problems : Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes, ” in Chapman,Christopher S.(editor),*Controlling Strategy : Management,Accounting,and Performance Measurement*,Oxford University Press,chapter 7. (澤邊紀生・堀井悟志監訳『戦略をコントロールする - 管理会計の可能性』中央経済社,2008年)
- ・ Hatry,Harry P.(1999),*Performance Measurement : Getting Results*,The Urban Institute. (上野宏 + 上野真城子訳『政策評価入門』東洋経済新報社,2004年)
- ・ 福田寛也(2004)「バランス・スコアカード(BSC)による行政経営 - 地方自治体の事例からの考察 - 」『KGPS Review』(関西学院大学),No.3,March,93-106頁。
- ・ 石田晴美(2006)『地方自治体会計改革論』森山書店。
- ・ 石原俊彦編著,INPM バランス・スコアカード研究会著(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(2008)「自治体がディスクロージャーをする意義」(公会計改革研究会編『公会計改革』日本経済新聞出版社,第7章)に所収。
- ・ Kaplan,Robert S. (1999), “ The Balanced Scorecard for Public Sector Organizations, ” *Balanced Scorecard Report* (article reprint No.B9911C)
- ・ (2000), “ Overcoming the Barriers to Balanced Scorecard Use in the Public Sector, ” *Balanced Scorecard Report* (article reprint No.B0011D)
- ・ Kaplan,Robert S. and David P. Norton(2001),*The Strategy-Focused Organization*,Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社,2001年)
- ・ and (2004),*Strategy Maps*,Harvard Business School Press. (櫻井通晴,伊藤和憲監訳『戦略マップ』ランダムハウス講談社,2004年)
- ・ and (2006a), “ How to Implement a New Strategy without Disrupting Your Organization, ” *Harvard Business Review*,March,pp100-109. (有賀裕子訳「『戦略テーマ』BSCの新ツール」DIAMOND Harvard Business Review,July,2006,27-38頁)

- ・ and (2006b), *Alignment*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴, 伊藤和憲監訳 『BSC によるシナジー戦略』 ランダムハウス講談社, 2007 年)
- ・ 北川正恭 (2004) 『生活者起点の「行政改革」』 ぎょうせい。
- ・ Kloot, Louise and John Martin (2000), “ Strategic Performance Management : A Balanced Approach to Performance Management Issues in Local Government, ” *Management Accounting Research*, 11, pp.231-251.
- ・ 松本有二 (2004) 「米国シャーロット市のプロジェクト管理会計」 『企業会計』 第 56 巻第 7 号, 57-64 頁。
- ・ Mintzberg, Henry (1996), “ Managing Government, Governing Management, ” *Harvard Business Review*, May-June, pp.75-83. (有賀裕子訳 「政府の組織論」 DIAMOND Harvard Business Review, January 2003, 122-135 頁)
- ・ 中地 宏 (2003) 『自治体経営と行政評価制度』 ぎょうせい。
- ・ Olve, Nils-Goran, Jan Roy and Magnus Wetter (1999), *Performance Drivers ; A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*, John Wiley & Sons Ltd. (吉川武男訳 『戦略的バランス・スコアカード』 生産性出版, 2000 年)
- ・ 大住荘四郎 (2002) 『パブリック・マネジメント - 戦略行政への理論と実践』 日本評論社。
- ・ Poister, Theodore H. (2003), *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organization*, John Wiley and Sons.
- ・ 櫻井通晴 (2002) 「行政評価へのバランスト・スコアカードの適用 - シャーロット市へのバランスト・スコアカードの適用」 『企業会計』 Vol.54, No.5, 5 月号, 4-11 頁。
- ・ (2008) 『バランスト・スコアカード - 理論とケーススタディ - [改訂版]』 同文館出版。
- ・ 谷武幸 (2004) 「自治体におけるバランスト・スコアカードの導入」 『企業会計』 Vol.56, No.10, 4 ~ 10 頁。
- ・ (2006) 「病院経営への BSC の導入」 『会計』 第 169 巻第 2 号, 2 月号, 52-70 頁。
- ・ 上山信一 「事務事業評価を超えて」 (2001) (上山信一監訳・監修 『行政評価の世界標準モデル - 戦略計画と業績測定 - 』 東京法令, 序章) に所収。
- ・ (2002), 『日本の行政評価 - 総括と展望 - 』 第一法規。

(本稿は文教大学大学院情報学研究科の共同研究費による研究成果の一つである。)

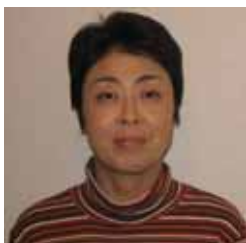
著者略歴

志村 正 Tadashi Shimura



1951年生。1980年3月慶應義塾大学大学院博士課程商学研究科単位取得退学。同年4月創価大学経営学部専任講師に着任。1983年4月に助教授。1989年4月文教大学情報学部助教授に就任。1996年に教授。2005年4月より大学院情報学研究科情報学専攻教授を兼ねる。原価計算と管理会計を専門とする。大学院では、『管理会計情報特論』を担当。

石田 晴美 Harumi Ishida



1992年公認会計士第3次試験合格。2005年3月横浜国立大学大学院国際社会科学部研究科修了。博士(経営学)。同年4月文教大学情報学部専任講師に着任。2007年4月より大学院情報学研究科情報学専攻専任講師を兼ねる。2008年4月に准教授。主として地方自治体会計、行政評価に関する研究に従事。文教大学大学院情報学研究科では「財務会計情報特論」を担当。

お問い合わせ先

住所：〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷 1100 文教大学大学院 情報学研究科

電話：0467-53-2111(代表)

ファックス：0467-54-3724 (大学院事務室)

メールアドレス：shimura@shonan.bunkyo.ac.jp



Graduate School of Information and Communication, Bunkyo University

Journal of Information and Communication

Vol.4-(2) (Jan, 2009)

The Applicability of Balanced Scorecard to Public Sector Organizations

Tadashi Shimura

shimura@shonan.bunkyo.ac.jp

Harumi Ishida

ishida@shonan.bunkyo.ac.jp

Graduate School of Information and Communication, Bunkyo University
1100 Namegaya, Chigasaki, Kanagawa 2538550, JAPAN

Received 28 January 2009

Abstract The trend that introduces the business management tool and idea of a private sector to a public sector organization (PSO) in the West, is spreading. In the relation with management accounting ABC (Activity-Based Costing) and BSC (Balanced Scorecard) are especially introduced and also be examined. This paper is interested in BSC.

In PSOs of the West, BSC is paid attention as the tool because of the simple logic and visibility for accomplishing the accountability to the neighborhoods, effectiveness evaluation of a program, communication promotion, the penetration of the strategy and so on.

This trend is also gradually came to be seen in Japan. The local government which develops the performance measurement system and discloses the measurement results with homepage etc. is gradually increasing. But, there are generally some doubts that it can accomplish the accountability to the neighborhoods, although there is an advanced case. Therefore, it is able to expect to use BSC as the platform of the information sharing and communication with the neighborhoods. However, we do not hear much PSOs where is implementing BSC on a large scale. It is thought that there are many hurdles with respect to introduce BSC to PSOs.

This paper searches some problem in introducing BSC to the public sector of Japan from such a viewpoint, and study about the possibility of introducing the BSC successfully.

Graduate School of Information and Communication, Bunkyo University

1100 Namegaya, Chigasaki, Kanagawa 253-8550, JAPAN

Tel +81-467-53-2111 , Fax +81-467-54-3724

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/gs-info/>