

# 地方版総合戦略の成果検証に向けた 管理会計情報の有用性

— マネジメントサイクルに主眼を置いた戦略実行プロセスの検討 —

木村昭興

## 要 旨

地方自治体は、創生法の制定により地方版総合戦略の策定が要請された。まち・ひと・しごとの一体的な創生を図っていくため、地方自治体は、明確な目標と成果指標を地方版総合戦略に掲げることで、PDCAサイクルの展開による地方版総合戦略の実効性を高めることが求められている。戦略に関する先行研究を概観し、戦略の実効性を高めるために管理会計情報が有用であることに言及する。中核市における地方版総合戦略の分析を通して、地方版総合戦略の課題を明らかにすることで、マネジメントサイクルに主眼を置いた戦略実行プロセスの検討を行う。

## I はじめに

1990年代以降、わが国地方自治体は行財政改革の一環として、行政評価を導入し、行政サービスのVFM（最少の経費で最大の効果）を高めるよう取り組んできた。行政評価の導入は、経済性、効率性、有効性、達成度の視点から行政活動を評価し、地方自治体にマネジメントサイクルを定着させることが企図された。具体的には、投入指標（インプット指標）、活動指標（アウトプット指標）、成果指標（アウトカム指標）をそれぞれの行政活動に設定することで、行政活動による成果（業績）を明らかにし、マネジメントサイクルを展開させることが企図された。

総務省によって2015年3月まで地方自治体における行政評価の取組状況が公表されていたが、それ以降、この調査結果は公表されていない。この調査が2015年以降に実施されたかは定かでないが、この背景には2014年11月に成立したまち・ひと・しごと創生法（平成26年法律第136号）（以下、「創生法」という。）に規定された都道府県まち・ひと・しごと創生総合戦略および市町村まち・ひと・しごと創生総合戦略（以下、「地方

版総合戦略」という。)の策定が地方自治体に求められたことにあると考える。

創生法は、人口減少・高齢化の進行、行政需要の多様化といった社会経済情勢の変化に地方自治体がより一層適切に対応していくために、地方自治体にまち・ひと・しごと創生に関する施策の実施を求めている。創生法は、5か年を対象期間とする地方版総合戦略の策定を努力義務として地方自治体に要請している。創生法によって、地方自治体は、明確な目標と成果指標 (KPI)<sup>1</sup>を設定し、施策を評価する仕組みを構築することで、マネジメントサイクルを通じた成果検証・改善が地方版総合戦略に求められる。そのため、地方版総合戦略は、行政評価 (特に、政策評価) と類似していると考えられる。

しかしながら、創生法には、マネジメントサイクルの成果検証について、①できる限り、外部有識者等を含む検証機関を設置する、②検証機関は基本目標の数値目標及び具体的な施策に係る KPI の達成度を検証する、③検証機関は、必要に応じ、住民の意見聴取等を行い、また、総合戦略の見直しの提言を行うと示されているだけで、具体的な方法は各地方自治体に委ねられている。つまり、マネジメントサイクルの Check (検証) から Action (改善) に向けたプロセスがあいまいになっていると考える。

本稿では、地方版総合戦略を政策評価、地方版総合戦略に設定される KPI を業績指標と捉え、地方版総合戦略の成果検証について検討を行うことを目的とする。まず、地方版総合戦略を概観し、先行研究から戦略の概念を整理し、戦略の実効性を高めていくために管理会計情報が有用であることに言及する。地方版総合戦略の策定状況を明らかにするために、中核市を抽出し、地方版総合戦略の分析を試みる。その分析から地方版総合戦略が有する課題を明らかにしていく。

## II 地方版総合戦略の背景

地方版総合戦略は、2014年に成立した創生法に基づき、努力義務として要請された地方自治体の戦略である。創生法は、地方自治体だけでなく、国にも総合戦略の策定を要請しており、国の総合戦略を勘案して、地方自治体にその地域の実情に応じた地方版総合戦略の策定を要請している。具体的には、地方自治体には、国の総合戦略に示された4つ

---

1 内閣官房まち・ひと・しごと創生本部により地方自治体に通知された「都道府県まち・ひと・しごと創生総合戦略及び市町村まち・ひと・しごと創生総合戦略の策定について (通知)」には、KPI を施策ごとの進捗状況を検証するために設定する指標と定義されている。

の基本目標（図1）を勘案して、今後5か年の目標や施策の基本的方向、具体的な施策を明示する地方版総合戦略の策定が要請された。

地方自治体に地方版総合戦略の策定が要請された背景には、2014年5月に日本創生会議・人口減少問題検討分科会が公表した「成長を続ける21世紀のために『ストップ少子化・地方元気戦略』」がある。この報告書では、わが国が直面している深刻な人口減少に歯止めをかけるために、人口減少時代が到来していることの認識を共有し、国民の希望出生率を実現する（第一の基本目標）、東京一極集中の是正（第二の基本目標）を基本目標として、①ストップ少子化戦略、②地方元気戦略、③女性・人材活躍戦略の推進が提言されている。この報告書を受けて、2014年9月29日に招集された臨時国会で「まち・ひと・しごと創生本部」が設置されるとともに創生法が制定された。

図1 国の総合戦略に示される基本目標

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>① 地方における安定した雇用を創出する</li><li>② 地方への新しいひとの流れをつくる</li><li>③ 若い世代の結婚・出産・子育ての希望をかなえる</li><li>④ 時代に合った地域づくり、安心な暮らしを守るとともに、地域と地域を連携する</li></ul> |
|--|

（出典）内閣府（2014）、11-13頁。

まち・ひと・しごと創生総合戦略には、人口減少の克服と地方創生を確実に実現するため、①自立性、②将来性、③地域性、④直接性、⑤結果重視という5つの政策原則が示されている。国および地方自治体は、この政策5原則に基づき、まち・ひと・しごとの一体的な創生を図っていくために、PDCAサイクルを導入し、総合戦略の成果を検証していくことが求められている。国は、地方自治体が自主的かつ主体的に地方版総合戦略を推進していくために、地方自治体に対して財政支援を行っている。国は、地方自治体が自主的かつ主体的にまち・ひと・しごとの創生を図っていくために、2016年度の地方版総合戦略策定段階に2,700億円、2017年度の地方版総合戦略事業推進段階に1,000億円の地方創生関係交付金を交付することで地方自治体の財政支援を行っている。地方自治体は、国による財政支援の下、地方版総合戦略の策定を通して、具体的な数値目標を設定し、政策効果を客観的なKPIにより検証することで組織戦略を実行することが企図されている。そのため、地方版総合戦略の策定に際して、地方自治体は、いかに適切な基本目標とKPIを設定し、マネジメントサイクルを展開させていくかが重要になる。

### Ⅲ 戦略の概念整理

#### 1 経営戦略論における先行研究

創生法により地方自治体に地方版総合戦略の策定が努力義務として要請され、「戦略」という言葉が公式に用いられた。ここで、先行研究から戦略の概念について整理を行う。

多くの研究者によると、「戦略」は1960年代にチャンドラーによって初めて明確に定義されたとされる。チャンドラーによると、戦略とは長期の基本目標を定め、その目標を実現するために行動を起こしたり、経営資源を配分したりすることと定義されている（Chandler 1962）。需要の変化、供給源の変化、景気の波、技術の進歩、競合他社の動きなどに合わせて、事業活動を継続あるいは拡大していくために、戦略が重要になる。つまり、チャンドラーは、目まぐるしく変化する外部環境のなかで企業が存続していくための企業活動の方向性を示し、企業が有する経営資源を最適に配分することを経営戦略の概念として整理した。

1970年代には、製品のライフサイクル、より安定した利益獲得、余剰資源の活用などの研究に焦点が当てられ、アンゾフによる多角化戦略、ボストン・コンサルティング・グループによるPPM、ポーターによるポジショニング・スクールといった分析型経営戦略が注目された。しかしながら、分析型経営戦略が戦略の策定とその実行を明確に区別することを前提とした戦略であったため、意図した戦略と実現した戦略が同じでないことが議論となった。つまり、不確実性が高い外部環境において、経営管理者が策定した戦略が必ずしも計画したとおりに実行されないことが認識されるようになった<sup>2</sup>。ミンツバーグは、完璧に実現されることを意図した戦略を「計画的戦略」に、そして、当初は明確に意図したものではなく、行動の一つひとつが蓄積され、都度学習する過程のなかで戦略の一貫性やパターンが形成される戦略を「創発的戦略」に整理した。ミンツバーグは、戦略は状況変化に即して形成されることもあれば、戦略立案から実施段階へと連続するプロセスを経て、理論的に形成されることもあると言及し、試行錯誤と学習を通じた創発的なプロセスによって戦略が形成されていくプロセス型経営戦略を提唱した（Mintzberg 1975）。

---

2 奥村は、伝統的戦略が有効に機能するための条件として、①環境が相対的に分析可能なこと、②組織の構成員が計画されたとおりに活動を行うこと、③戦略決定者が戦略代替案をすべて列挙でき、かつその成果が予測できることをあげている（奥村 1989, 36-38 頁）。

経営戦略論における先行研究は、大きく2つの流れに分けることができる。企業の目標を達成するための企業活動の方向性を示す分析型経営戦略と外部環境との相互作用のなかでダイナミックに生み出されるプロセス型経営戦略があり、この2軸を中心に経営戦略の議論が展開されていくこととなった。

## 2 管理会計論に関連した先行研究

1960年代にアンソニーによって提唱された3階層のフレームワーク（①戦略の策定、②マネジメント・コントロール、③オペレーショナル・コントロール）は、管理会計の研究に重要な影響を与えた。アンソニーによると、戦略の策定は組織の目的、これらの目的の変更、これらの目的達成のために用いられる諸資源およびこれらの資源の取得・使用・処分に関して準拠すべき方針を決定するプロセスと定義づけている（Anthony 1995）。管理会計分野では、経営戦略そのものというより、経営戦略の枠組みのなかで、マネジメント・コントロールとオペレーショナル・コントロールに関する議論が盛んに行われた。とりわけ、マネジメント・コントロールは、経営管理者によって具現化された経営戦略を実行するものであり、管理会計情報を所与として、組織目標の達成に向けて企業活動に影響を与えるシステムであった<sup>3</sup>。

1970年代、管理会計の有効性に向けられた批判があったものの、1980年代にはシモンズによって戦略と管理会計の関係性を結びつけた戦略的管理会計（Strategic Management Accounting）が提唱された。シモンズによると、戦略的管理会計は「戦略の策定とそのモニタリングに利用するため、企業外部から得られる情報をもとにした競争優位性を評価するデータを分析すること」と定義されている（Simmonds 1981, p. 26）。シモンズの戦略的管理会計は、競合他社の情報分析から得られる利益を源泉としたポジショニング・スクールが中心的な概念であった。シモンズの戦略的管理会計は、競争ポジションに着目した戦略の策定やそのモニタリングに活用しようとしたものであり、内部志向的な要素が高かった伝統的な管理会計に外部志向の要素を示唆したことにより、管理会計分野における戦略の研究に大きく貢献した。

---

3 当初、アンソニーの3階層のフレームワークは、戦略の策定からマネジメント・コントロールへの一方のみが考慮されていたが、1976年に発刊された『経営管理システムの基礎（Management Control Systems）』には重要変数（Critical Success Factors）が組織目標の達成や戦略の実行に重要な要素になり得ることが示されている（森口 2013, 203-245頁）。

1990年代、キャプラン & ノートンは財務的指標だけで企業の業績を評価するのではなく、非財務的な指標を考慮し多角的に業績を評価するバランス・スコアカード（Balanced Scorecard: BSC）を提唱した（Kaplan and Norton 1992, pp. 71-79）。シモンズの戦略的管理会計が外部志向の競争ポジションを強調していることに対して、BSCは外部と内部の双方を志向している。つまり、BSCは、外部を志向する財務の視点に加え、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点という4つの視点から外部と内部の志向を加味し、多角的に組織業績を評価するシステムとして提唱された。キャプラン & ノートンのBSCは、当初、組織の業績評価を強調していたが、その後、組織の戦略を管理できることが認識されるようになった（Kaplan and Norton 1996, pp. 75-85）。

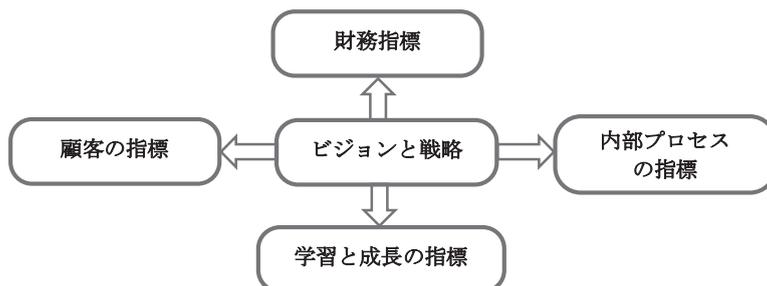
組織の業績評価のために、管理会計は経営管理者に有用な会計情報を提供する。経営戦略に関連した管理会計論の先行研究では、管理会計が組織の業績評価に留まらず、目標と実績の差異を分析した会計情報をもとに組織戦略の実現に向けて何を行うのかを組織の構成員に明示する役割が求められている。経営戦略に関連した管理会計論では、会計情報から組織の戦略を評価し、戦略の策定やその実行に結び付けていくかが研究対象となっている。

### 3 戦略を指向する管理会計論の拡張

前項では、経営戦略論と管理会計論を結びつけた先行研究を概観し、経営戦略に関する研究に対して管理会計が大きく貢献していることを示した。そのなかでも、キャプラン & ノートンは、KPIを戦略と関連づけ、BSCが戦略実行システムとしての役割を果たすことを示し、管理会計論の研究に大きく貢献している。

キャプラン & ノートンが提唱したBSCは、図2に示されるようにビジョンと戦略を中心に、財務指標、顧客の指標、内部プロセスの指標、成長と学習の指標が関連づけられて

図2 4つの目標指標とビジョン・戦略の関係



(出典) Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996), p. 76.

いる。この4指標を戦略に関連づけることによって、組織に①短期と長期の目標、②外部と内部の目標、③希求されるアウトカムとアウトカムをもたらすための業績作用因、④ソフトとハードの目標のバランスがとられ、経営管理者による組織構成員のコントロールでなく、構成員間のコミュニケーション、情報伝達および学習を活性化させることが企図されている（浅田 2002, 140-141 頁）。

森口は、アンソニーの先行研究から BSC の重要な特徴を整理し、BSC で設定される KPI に戦略を実行する役割が期待されていると言及している（森口 2013, 222 頁）。森口は、先行研究から KPI を「戦略のビジョンの実現、組織目標の達成、戦略の成功裏の実行に不可欠な評価指標あるいは要因（領域）」と整理している（森口 2013, 209 頁）。森口は、BSC が有する戦略目標とそれを達成するための測定尺度間の因果関係にもとづき戦略が展開されることを明らかにしている（森口 2013, 208 頁）。

伊藤は、BSC が4視点のそれぞれにおいて KPI を設定し、その因果連鎖を検討することによって調整を図りつつ、戦略を達成するための道筋の探求を支援すると言及している（伊藤 2011, 272 頁）。つまり、伊藤は、戦略を達成するために KPI の設定が不可欠であり、KPI を設定することで、組織やその構成員の役割が明確になり、日常的な業務の遂行が戦略目標の達成にどのように貢献しているかを明らかにできると主張している。

このように、BSC では KPI の設定が重要な要素になっており、組織が戦略実行プロセスを評価する指標として位置づけられる。つまり、KPI の達成は、より上位に位置づけられた戦略目標を達成するために不可欠な要件となる。KPI の達成は、業績評価に加えて、戦略目標の達成に向けられた測定尺度としての役割が期待される。BSC が戦略実行プロセスとして KPI の設定を重要視することから管理会計の機能が業績評価だけでなく、組織戦略の実行にも向けられるようになっていく。

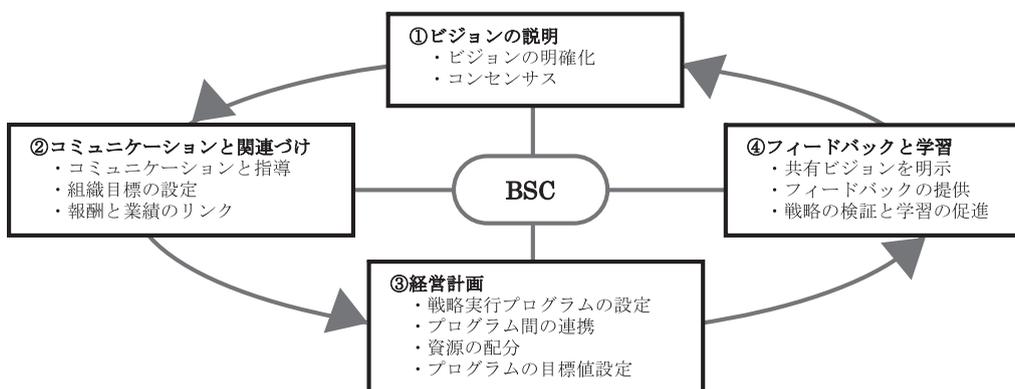
#### IV 管理会計情報を活用した戦略マネジメント

キャプラン & ノートンは、BSC による戦略マネジメントとして、BSC を中心に①ビジョンの説明、②コミュニケーションとの関連づけ、③経営計画、④フィードバックと学習という4つプロセスを明らかにしている（図3）（Kaplan and Norton 1996, p. 75）。

この4つのプロセスのうち、③経営計画では、戦略実行プログラムの設定、プログラム間の連携、資源の配分、プログラムの目標値設定が行われる。戦略マネジメントにおけ

る経営計画プロセスとして、複数の個別具体的な実行プログラムを設定し、それらのプログラム間の調整を図りプログラムへの資源配分および目標値の設定が行われる。経営計画の成果を検証するプロセスが④フィードバックと学習として位置づけられる。具体的には、プログラムの短期的な活動業績を長期的な指標と比較検証することで、組織戦略がどの程度達成されているかを確認することができる。また、④フィードバックと学習のプロセスは、組織戦略の達成度によって、今後の方向性の修正が意図されている。

図3 戦略マネジメントに向けた4つのプロセス



(出典) Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996), p. 75.

この2つのプロセスにおいて、経営管理に有用な情報を与える会計技法としてABC (Active Based Costing) が考えられている。キャプランは、BSCとABCの関係を整理し、KPIの達成だけに依拠せず、正確な原価計算を行うことでプログラムそのものを修正する必要性を指摘している (Kaplan 2001)。つまり、顧客の視点から顧客のロイヤリティや満足度が高いからといって、組織が収益をあげることができなければ、組織戦略そのものの達成が危ぶまれることになる。ABCによりプログラムの正確な原価を計算することで、将来的な収益性を高めることを前提に戦略実行プログラムを設定する必要がある。ABCは、管理会計情報を活用することで戦略マネジメントを有効に機能させることを可能とする。

ABCは製品の原価計算システムを目的に始まったが、経営管理者に有用な管理会計情報を提供し、戦略的な意思決定に焦点をあてたABM (Active Based Management) の議論へと進展している。ABCは組織で行われている活動を製品原価に割り当て、正確な製品原価の測定を意図したものであり、ABMはABCから導出された原価情報をもとに

活動分析、コストドライバー分析、業務分析を行い、継続的な業務改善を意図している。広原は、ポーターの経営戦略論に依拠して価値連鎖に基づいた原価分析が組織活動の意思決定に不可欠であると言及し、ABMが価値連鎖に含まれる業務活動に原価を割り当てるプロセスを具体化すると位置づけている（広原 2011, 92 頁）。つまり、管理会計情報をもとにした ABM が、組織戦略に投入される資源配分（活動）のマネジメントと投資した資源配分の評価に有用であり、資源配分の見直しによる組織戦略の柔軟性に寄与することが示されている。

このように、組織戦略の成果検証および戦略の見直しに向けて、管理会計情報が有用になる。組織が組織目標の達成に向けて戦略を実行し、その戦略の実効性を高めるためには、適切に経営資源を配分することが重要になる。組織は、適切な経営資源の配分に向けて会計技法から導出される管理会計情報をもとに、戦略実行プログラムを評価・検証していく必要がある。戦略実行プログラムの評価・検証は、管理会計情報の活用によって効果的に戦略マネジメントを実践することができる。

## V 中核市における地方版総合戦略

### 1 地方版総合戦略の位置づけ

地方版総合戦略を取り上げ、地方自治体にとって地方版総合戦略がどのように位置づけられているのかという視点から分析を試みる。この分析では中核市にあたる地方自治体を抽出する。分析結果の一般化を図るため中核市を抽出した。それぞれの自治体が策定した戦略の位置づけは表 1 のように整理できる。

表 1 によると、中核市のうち 43 自治体（89.6%）が地方版総合戦略の策定に際して、総合計画と整合させることが示している<sup>4</sup>。各自治体は、創生法の要請がなされる以前から総合計画を策定している。総合計画は、基本構想、基本計画および実施計画という 3 階層で構成され<sup>5</sup>、概ね 10 年間の行政運営の方向を示す計画である。そのため、各自治体は、最上位の計画である総合計画と整合させるよう地方版総合戦略を策定していることが分かる。

4 高崎市、富山市、岡崎市、松山市、宮崎市を除く 43 自治体。

5 総合計画では、基本構想を最上位に位置づけ、基本構想を実現するための手段として基本計画がある。基本計画を実現するための具体的個別計画として実施計画が位置づけられる。

表1 中核市における地方版総合戦略の位置づけ

自治体名	地方版総合戦略の位置付け
函館市	この総合戦略の考え方は、2017年度を始期として策定する「新たな総合計画」に包含します。
旭川市	総合戦略は、策定中の第8次旭川総合計画の考え方を基礎に置いて策定します。総合計画のうち、特に人口減少の抑制に向けた施策について、選択、集中して実施します。
青森市	「青森市総合戦略」は、「青森市新総合計画・後期基本計画」に設定する「(仮称)青森市成長戦略」の施策横断テーマの一つに位置づけます。なお、地方創生は、行政分野全般が関連しますが、「青森市総合戦略」は、人口減少・地域経済縮小の克服といった観点から、重点的に取り組む施策を絞り込み体系化した上で、戦略的に推進することとします。
八戸市	八戸市まち・ひと・しごと創生総合戦略では、4つの基本目標ごとに、第6次八戸市総合計画の戦略プロジェクトとして掲げる施策を中心に登載します。
盛岡市	盛岡市まち・ひと・しごと創生総合戦略は、総合計画に掲げられた各般の取組のうち、人口対策として、国・岩手県の取組との相乗効果を図りながら、今後5か年の間に特に重点的に取り組む必要があるものを政策パッケージとして取りまとめるものとします。
秋田市	秋田市総合戦略は、平成28年度を始期とする次期総合計画から必要な事項を取り込んで策定しており、次期総合計画で定める5つの成長戦略を踏まえ、基本目標を設定したほか、重要業績評価指標についても、次期総合計画との整合を図っている。
郡山市	本市の地方創生を推進するためには、まちづくりの主要課題の解決や東日本大震災及び東京電力福島第一原子力発電所事故からの復興の推進が必要不可欠であることから、 <u>郡山市第五次総合計画後期基本計画</u> との整合を図りながら、総合戦略を強く推進していきます。
いわき市	「人口ビジョン」については、いわき市総合計画における人口目標と整合を図るとともに、「総合戦略」は、市総合計画の重点施策として位置づけられるものです。
宇都宮市	「宇都宮市 まち・ひと・しごと創生総合戦略」につきましては、本市の総合計画に掲げられた施策等を基本として、地方創生の観点から新たな施策事業を盛り込んで策定します。
前橋市	総合戦略は、「人口減少問題の克服」や「東京一極集中の是正」という国家的課題の解決について、これまで取り組んできた <u>総合計画</u> の着実な推進を土台としつつも、より一層この課題解決に注力をして取り組むものです。
高崎市	地方創生における取り組みは、これまで実施してきた先駆的な取り組みを着実に実施していくことを基本として、さらに人口ビジョンに掲げた人口の増加や地域経済の更なる活性化を目指す新たな施策を展開していくものとします。本市の総合戦略は、こうした取り組みについて、施策ごとに実施すべき事業を体系化し、この5年間に緊急的に、より一層強化して実施する主な施策をまとめるものとします。
川越市	そのため、総合戦略に位置づける施策は、「第四次川越市総合計画」に基づき展開されるさまざまな施策と連携を図りながら取り組み、地方創生に向けた相乗効果を発揮させることを目指します。
越谷市	平成28年度からの5か年の計画である「第4次越谷市総合振興計画後期基本計画」の内容との整合を図った上で、将来的に検討すべき取組も含めて位置づけを行いました。
船橋市	総合戦略は、国及び千葉県「まち・ひと・しごと創生総合戦略」、本市の最上位計画である「船橋市総合計画後期基本計画」をはじめ、「船橋市商工業戦略プラン」「船橋市子ども・子育て支援事業計画」「ふなばし健やかプラン21」「高齢者保健福祉計画・介護保険事業計画」などといった関連計画を勘案し、整合・連携を図るものである。
柏市	総合戦略は、総合計画の将来都市像の実現に向け、人口減少の克服・地方創生の観点から、総合計画で位置づけられた施策を基本に、新たに取組むことが望ましい事業を加えて再編・策定するものです。さらに今後は、総合計画との整合性を確保しながら一体となって、市政を運営します。
八王子市	総合戦略には2つの基本方針のもとに、4つの政策軸を掲げ、 <u>八王子ビジョン2022(総合計画)</u> のもとで展開する施策をパッケージ化し、示していく。
横須賀市	総合戦略は、これまで本市が重点課題の解消に向け取り組んできた(総合計画に掲げられる)施策展開を前提に、4つの基本目標の実現に向けた施策分野の取り組みをさらに充実させていくという考えの下、必要な施策を展開していく。
富山市	富山市総合戦略は、国が閣議決定した「まち・ひと・しごと創生創造戦略」の内容を勘案しつつ、2060年を目標年次とする富山市人口ビジョンのもと、富山市の実情に応じた、まち・ひと・しごと創生に関する目標を実現するために、今後5年間に集中して取り組む施策に関する基本的方向を取りまとめたものです。
金沢市	金沢版総合戦略は、重点戦略計画(総合計画)をベースとしながら、子育て支援、定住促進、産業の活性化や雇用の創出等、地方創生に資する施策に重点を置いたものであり、事業内容や進捗管理について、重点戦略計画の改定時に整合を図ることとする。
長野市	現在策定中の平成29年度から平成28年度までを計画期間とする第五次長野市総合計画に包含される計画とする。
岐阜市	岐阜市総合戦略の策定にあたっては、岐阜市総合計画の方針や目標数値等との整合を図りながら、関連する岐阜市の基本計画等の内容についても勘案し、まち・ひと・しごと創生法の趣旨に基づく戦略として策定するものです。

豊橋市	総合戦略は、「まち・ひと・しごと創生法」に基づき、国及び県の人口ビジョンや総合戦略と整合を図りながら策定したものです。また、様々な分野で展開する本市の政策を、人口減少社会への対応の観点から分野横断的かつ重点化して取り組むものであることから、第5次豊橋市総合計画に掲げた目指すまちの姿の実現にも資するものです。
岡崎市	『岡崎市まち・ひと・しごと創生総合戦略』(以下、「市総合戦略」と記載)は、『岡崎市人口ビジョン』で示した将来展望や方向性の実現に向け、国と県の総合戦略の内容を踏まえて、今後5か年の基本目標や取り組む施策を取りまとめたものです。
豊田市	「第8次豊田市総合計画」の検討内容を踏まえて策定を進めるとともに、必要に応じて総合戦略の見直しを行う。
大津市	市の最上位計画である「大津市総合計画」との整合性を考慮し、次の世代の本市を見据えながら、計画実現をめざすものです。
豊中市	平成29年度に『第4次豊中市総合計画』の策定を予定していることから、豊中市総合戦略で掲げた施策は、進捗状況に応じて見直しを図り、次期総合計画に位置付けます。
高槻市	高槻市総合戦略の策定に当たっては、国の総合戦略及び大阪府の総合戦略を勘案するとともに、「高槻市総合戦略プラン(第5次高槻市総合計画)」との整合を図っていきます。
枚方市	枚方市総合戦略の策定においては、総合計画との整合を図ります。
東大阪市	策定にあたっては、国・大阪府の総合戦略における基本目標や施策の方向性を踏まえるとともに、東大阪市第2次総合計画後期計画と整合するものとする。
姫路市	総合計画や播磨圏域連携中枢都市圏日本等の目指す将来像を踏まえた上で、人口減少社会に対応するための施策体系を確立し、取組みの基本的な方向を具体的に示すものである。
尼崎市	地方版総合戦略の策定については、本市の取組を促進する効果が期待できることから、総合計画を基に、まち・ひと・しごとの分野に焦点を絞ったアクションプランとして策定することとしました。
西宮市	総合戦略の基本的な考え方は、総合計画の方向性と整合を図りつつ、その中でも特に人口推計による現状分析に基づいた将来人口の確保を上位の政策目標として、分野を絞って機動的に政策を進めるための取組みを戦略としてまとめたものです。
奈良市	総合計画に掲載されている重点戦略は、その施策推進の目的を人口減少・少子高齢化の克服と位置づけており、総合戦略とその目的を同一にしている。そのため、総合戦略は総合計画との整合性を担保し、人口減少克服という点に照準を合わせて、一体的に施策を推進するものとする。
和歌山市	総合戦略は、人口減少対策という観点において、長期総合計画といわば車の両輪として、本市の地域資源を活かしながら活力を最大限に引き出すための具体的な施策をまとめたものです。
倉敷市	倉敷みらい創生戦略の策定にあたっては、第六次総合計画で示す市の将来像を踏まえたうえで、地方創生に資する取組を掲げ、基本目標の達成に向けた施策及び具体的な事業を定めた計画となるようにします。
呉市	総合戦略は、第4次呉市長期総合計画に掲げた施策のうち、平成27年度から平成31年度までの5年間で重点的に取り組む「まち・ひと・しごと創生」に係る施策や目標を掲げたアクションプランとして位置付けるものです。
福山市	「福山市総合計画」や「びんご圏域ビジョン」との整合性を図るなかで、若者が夢と希望を持って、高齢者が生きがいをもって暮らすことができる活力と魅力ある地域づくりを進めるべく、4つの視点から福山市総合戦略を推進する。
下関市	下関市まち・ひと・しごと創生総合戦略は、「第2次下関市総合計画」に掲げた取組のうち、人口減少・少子高齢化対策及びまち・ひと・しごと創生に資する施策を重点的に絞り込み、本市の実情に応じた「5年間の目標」、「施策の基本的方向」、「具体的な施策」を定め、実効性のあるまち・ひと・しごと創生の取組を進めるための実践的な計画です。
高松市	たかまつ創生総合戦略は、この総合計画における分野別施策の方針を踏まえながら、「人口減少社会」という重要課題に対応するための具体的な取組を示しています。
松山市	人口減少対策の基本的計画として「松山創生人口100年ビジョン 先駆け戦略」を策定するものです。
高知市	高知市まち・ひと・しごと創生総合戦略は、国や高知県が策定した総合戦略との整合性を図るため、計画期間は平成27年度から平成31年度までの5か年間とする。
久留米市	久留米市キラリ創生総合戦略は、久留米市人口ビジョンの将来展望を踏まえ、基本計画(総合戦略)に掲げる人口30万5千人を維持することを目的として戦略期間内の目標や施策の基本的方向、具体的な施策等をまとめるものです。
長崎市	総合戦略は、総合計画で定める施策のうち、人口減少克服と地方創生に主眼を置いた施策の体系化を図るとともに、関連する施策を連携させながら、重点的に推進していくためのもので、長崎市の実情を踏まえた将来の人口展望に基づく基本目標や方向性を示したうえで、長崎市の個性や強みを活かした具体的な戦略を定めたものです。
佐世保市	総合計画が市政全般を網羅する行政施策が中心の計画であるのに対し、この総合戦略は、ターゲットを絞り込んで人口減少社会の共通課題を克服するために産官学金労営民福の各主体が連携し、活路を見出すための方向性を示しております。
大分市	大分市総合計画の主な取組と整合性を図るなか、「まち・ひと・しごと創生」のための施策を集中的・重点的に推進する計画として位置付けます。

宮崎市	本市では、単に人口減少を抑制するという観点だけではなく、市民の生活の質や満足度を高める観点から、4つの「基本目標」を設定している。
鹿児島市	総合戦略は、市政の最上位計画である「第五次鹿児島市総合計画」を推進する中で、本市を取り巻く社会構造の大きな変化を踏まえ、人口減少に歯止めをかけるための取組や、一定の人口減少を前提として、その負の影響を軽減するための取組など、人口減少問題の克服等に向けて取り組む施策をまとめた計画として位置づけます。
那覇市	那覇市版総合戦略は、長期人口ビジョンに掲げた長期目標を達成するため、現在取り組み中の第4次那覇市総合計画に新たな地方創生からの視点を加え、総合戦略として再構築するものです。

(出典) 各自治体の地方版総合戦略をもとに筆者作成。

総合計画は、2011年の地方自治法の改正により、地方自治体の基本構想を策定する義務が撤廃されている。その背景には、①総合計画は政策・施策・事務事業を全般にわたり網羅的に掲げるものであるが、それ故に総花的で、総合計画に掲載されている施策や事業の優先順位が明確でないケースも多い、②総合計画に掲げられた施策や事業に対して財源の裏付けが明確にされておらず、毎年度の予算への反映など実行性が担保されていない、③進行管理が適切になされておらず機動的な見直しがなされないといった課題がある（東京市町村自治調査会 2013, 2頁）。そのため、総務省による義務づけ・枠付けの見直しと条例制定権の拡大として、法的要請によらず、各自治体の条例制定案件として総合計画の策定を位置づけるよう法改正がなされたのである。

2011年の地方自治法改正の趣旨を鑑みると、法的要請により地方自治体に地方版総合戦略の策定を要請したことに疑問が残る。表1に示されるように、中核市の多くは総合計画に掲げられている基本目標のなかから、「まち・ひと・しごと創生」に関する基本目標および施策を抽出し、地方版総合戦略として総合計画を焼き直したに過ぎないといえる。

このように、創生法によって要請された地域版総合戦略は、総合計画に示される基本目標と整合させる形で策定されている。地方版総合戦略が既存の総合計画と類似するなら、地方自治体があらためて地方版総合戦略を策定する意義は低いと考える<sup>6</sup>。総務省による義務づけ・枠付けの見直しと地方自治体の条例制定権の拡大として、総合計画（基本構想）策定義務が撤廃されたにもかかわらず、努力義務とはいえ、創生法により地方自治体に地方版総合戦略の策定が要請されている。2016年4月に内閣官房まち・ひと・しごと創生本部事務局によって公表された資料によると、すべての都道府県と市区町村 1,737 団体（99.8%）が地方版総合戦略を策定している。地方自治体が地方版総合戦略の必要性をどのように捉えているかは不明であるが、地域版総合戦略が総合計画に示される基本目標と

6 総合計画が地方版総合戦略の内容を備えている場合には総合計画と総合戦略を一つのものとして策定することが認められている（内閣府地方創生推進室 2017年, 10頁）。

整合させる形で策定されていること、創生法の要請により多くの地方自治体が地方版総合戦略を策定していることを鑑みると、あらためて策定された地方版総合戦略の役割を十分に検討していく必要がある。

## 2 地方版総合戦略の実効性

地方版総合戦略の最も強調すべき特徴は、戦略実行プロセスに PDCA サイクルを導入し、客観的な成果を検証することである。地方版総合戦略の策定にあたり、地方自治体は、基本目標として実現すべき成果（アウトカム）に係る数値目標を掲げ、さらに、その基本目標を達成するための施策に客観的な KPI を設定する。地方版総合戦略に客観的な KPI を取り入れ、戦略実行プロセスを検証することによって、戦略実行による効果を高めることが企図されている。また、検証結果を踏まえて地方版総合戦略に掲げた施策を見直すとともに、必要に応じて、地方版総合戦略そのものを改訂することが求められている。つまり、戦略実行プロセスにマネジメントサイクルを導入し、Check（検証）から Action（改善）を着実に行うことで、まち・ひと・しごと創生に向けた実効性を高めることが企図されている。このことは、管理志向型で形成された総合計画から、行動志向型に進化した総合戦略への転換であるといえる。宮脇は、変化の少ない環境下で計画の進行管理を行うには管理志向型が適しているが、変化の激しい環境下では管理志向型で進行管理を行うことに限界があると指摘している（宮脇 2015, 9-10 頁）。つまり、変化の激しい環境下では、当初に掲げた目標達成のための手段を適宜見直していくことが重要であり、地方自治体は、PDCA サイクルの「A」を踏まえて創発的に地方版総合戦略の進化を図ることが重要になる。そのため、地方版総合戦略の実効性を高めていくには、いかに適切な KPI を設定し、評価・検証することでマネジメントサイクルを展開することが重要になる。

中核市における地方版総合戦略では、すべての自治体が PDCA サイクルを導入し、施策を見直すことが示されている。中核市うち 77%の自治体<sup>7</sup>が基本目標に掲げている合計特殊出生率（出生率）を取り上げ、主要な施策<sup>8</sup>および KPI を抽出すると表 2 ように示される。

7 中核市のうち、函館市、高崎市、川崎市、八王子市、長野市、枚方市、東大阪市、下関市、久留米市、宮崎市、那覇市を除く 37 自治体を抽出している。

8 各自治体が基本目標に合計特殊出生率（出生率）を設定した施策のうち、より上位に位置づけられた策定を抽出している。

表2 中核市の地方版総合戦略に示される施策およびKPI（特殊合計出生率）

自治体名	施策	KPI	基準値	目標値
旭川市	安心して妊娠、出産、育児ができる総合的な支援	地域子育て支援センター利用者数	68,360人	80,000人
	結婚を希望する人への情報提供の充実	結婚支援人材バンク相談件数	—	40件
青森市	青森県などの連携による結婚を希望する人に対する支援	出生数	2,020人	2,100人
八戸市	安心して子どもを産み育てられる環境の充実	婚姻件数	2,514件	2,700件
	地域と育む教育環境の整備	学校支援ボランティア活動人数	4,909人	14,000人
盛岡市	結婚の希望に応える支援	いきいき岩手結婚サポートセンターの成婚実績数	—	50組
秋田市	支えあいによる子ども・子育て支援	全出生数に占める第2子出生数の割合	37%	40%
郡山市	子どもの安全安心の確保	放課後児童会クラブ登録児童数	1,284人	1,824人
	結婚・妊娠・出産・子育ての切れ目ない支援	待機児童数（認可保育所等） 市民意識調査における「子育て」の満足度	115人 58.4%	0人 70%
いわき市	グローバル人材育成PJ	全国学力・学習状況調査結果に基づく正答率（小学）	国語 102.4	国語 103
宇都宮市	若者結婚PJ	婚姻率	4.8%	5.0%
	若い世代の経済的安定の実現	有効求人倍率	0.93	1.20
前橋市	結婚につながる支援の拡充	自己啓発セミナー等受講生の満足度	88.3%	92.0%
	出会いの機会の応援	若者男女（20代から30代前半）の未婚率（男性）	69.1%	68.8%
越谷市	安定的な雇用と収入の確保	ジョブセンター登録者数のうち市内企業への就職者数（累計）	0人	300人
	地域で子育てを支援する	乳幼児等健診受診率	94.3%	95.0%
船橋市	子どもを育てやすい環境を整える	待機児童数	29人	0人
	独身者の結婚の希望がかなう環境づくり	平均初婚年齢（夫）	31.1歳	30.9歳
柏市	夫婦が希望どおり子供が持てる環境づくり	保育所入所待機児童数（市基準）	1,067人	解消
	子どもの育ちと学びを支える体制の充実	地域活動・ボランティア活動に参加したい人のうち、参加したい活動内容として「子育て支援活動」を挙げた人の割合	12.6%	14.3%
横須賀市	子育て関連施設の充実	認可保育園等の入園保留者数	41人	0人
	結婚を希望する若い世代の後押しと出産・子育て環境の充実	子育てファミリー等応援住宅バンク助成制度の利用件数	—	30件
富山市	子育て世代が働きやすい環境づくり	保育所等利用待機児童数	24人	0人
	子ども・子育て支援の充実	出前講座開催回数	—	20回
金沢市	ワーク・ライフ・バランスの実現	訪問企業数	24社	24社
	妊娠、出産、育児までの切れ目ない支援	産後ケアサポート人材数（累計）	132人	200人
岐阜市	子ども1人あたりの入院日数	子ども1人あたりの入院日数	0.32日	0.26日
	結婚から出産までの支援の充実	子育てしやすいと思うと回答した割合	55.4%	アップ
豊橋市	子育て支援の充実	保育所待機児童及び放課後児童クラブ待機児童数	5人	0人
	結婚、出産、子育ての包括的な支援体制の構築	母子健康手帳交付時における妊婦への面接率	50.8%	100%
岡崎市	子育て支援サービスの充実	認定こども園数	2園	21園
	結婚支援	出会いの場の創出	—	100人
大津市	出産・子育て支援	第3子以降の保育料の軽減	—	軽減
	子どもを大切に育てる更なる子育て施策の推進	出生数	0人	1,100人
豊中市	女性の就業継続とキャリアアップ	女性の有料率（30-34歳）	68.9%	75.0%
	安心して妊娠・出産・子育てができる環境づくり	妊婦届が満11週までに提出されない割合	5.2%	0%
高槻市	地域全体で子育て家庭を支える環境づくり	子育てがしやすいまちであると感じている市民の割合	57.4%	60.0%
	子どもが主役となる拠点の整備	（仮）高槻子ども未来館、全天候型子どもの遊び施設の開設	—	開設
姫路市	民間学童保育室助成事業	学童保育室の待機児童	17人	0人
	ライフステージに応じた切れ目ない支援	—	—	—
西宮市	子ども・子育てを見守る地域活動の維持	—	—	—
	結婚したい、子育てしたいと思えるための取組み	対象イベントの開催数	—	6回
奈良市	妊娠から出産に至るまでの支援	母子健康手帳交付時における保健師の面接率	36.7%	95%
	子育て支援の推進	子ども発達センターの相談件数	319件	377件
和歌山市	子育てと仕事の両立支援	延長保育実施園数	31園	45園
	結婚希望の実現	婚姻率	1,994件	2,100件
倉敷市	妊娠・出産・子育ての切れ目ない支援	子育て世代包括支援センターの設置数	0か所	4か所
	希望する人への結婚支援	高梁川流域婚活推進事業をきっかけに結婚に至った組数	0組	10組
呉市	妊娠・出産・子育ての支援と安心確保	妊婦面接の受信者割合	100%	100%
	結婚から妊娠、出産、子育てまでの切れ目ない支援	結婚支援事業参加者のカップル成立数	—	63組
福山市	妊婦に対する保健指導の実施率	—	—	100%
	結婚の支援	ふくやまde愛サポーターが仲をとりもった数	1組	20組
	出産・子育ての支援	一般不妊治療受診（申請）数	—	450件

宮崎市	本市では、単に人口減少を抑制するという観点だけではなく、市民の生活の質や満足度を高める観点から、4つの「基本目標」を設定している。
鹿児島市	総合戦略は、市政の最上位計画である「第五次鹿児島市総合計画」を推進する中で、本市を取り巻く社会構造の大きな変化を踏まえ、人口減少に歯止めをかけるための取組や、一定の人口減少を前提として、その負の影響を軽減するための取組など、人口減少問題の克服等に向けて取り組む施策をまとめた計画として位置づけます。
那覇市	那覇市版総合戦略は、長期人口ビジョンに掲げた長期目標を達成するため、現在取り組み中の第4次那覇市総合計画に新たな地方創生からの視点を加え、総合戦略として再構築するものです。

(出典) 各自治体の地方版総合戦略をもとに筆者作成。

合計特殊出生率を高めるという指標を基本目標に設定する場合、婚姻率の増加、経済的安定、子育て支援、子育て環境の整備といった施策を講じることが重要になる。そのため、表2に示される施策を見る限り、そういった視点が地方版総合戦略に取り込まれていることが分かる。しかしながら、設定されたKPIの達成が合計特殊出生率を高めることにつながるかは不明である。たとえば、ボランティア活動人数（八戸市）、図書館の貸出冊数（八戸市）、学力調査の結果（いわき市）、遊具使用保育時間（川越市）、訪問企業数（富山市）というKPIは施策の推進に向けた評価指標として有用であるが、KPIの達成によってどのように合計特殊出生率を高めることにつながるか不明である。そのため、施策に設定されたKPIの達成が合計特殊出生率を高めるといった基本目標の達成を評価する指標になり得ていないといえる。

表2に示されるように、合計特殊出生率を高めていくために、地方自治体が出会いの場を創出し、子育て環境や教育環境を整備していくことが重要になる。しかしながら、地方自治体は、これらの環境を整備していくためにいかにして財源を確保していくが課題になる。たとえば、地方自治体が保育所待機児童数をKPIに設定した施策を推進するには、保育施設の新設や増築を行う、あるいは、保育士を増員する必要がある。地方自治体が経営資源を潤沢に有しているのであれば、新たな施策に経営資源を配分できるが、多くの自治体にとって新たな施策に向けた財源の確保は容易なことではない。そのため、地方自治体は、いかに施策の推進が基本目標の達成に寄与し、可能な限り無駄にコストを浪費しないように最適な経営資源の配分を検討し、施策の選択を決定していく必要がある。

上述のように、地方版総合戦略には、客観的なKPIを設定し、戦略実行プロセスを検証することによって、戦略実行による効果を高めることが企図されている。戦略実行プロセスを構成する施策が地方版総合戦略に掲げる基本目標に寄与・貢献しないのであれば、Check（検証）からAction（改善）が困難であるといえる。

## VI 地方版総合戦略における戦略実行プロセスの検討

本稿では、地方版総合戦略を政策評価と捉え、中核市によって策定された地方版総合戦略をもとに分析を行った。この分析から次のような課題が導かれる。第一に、行政評価が政策評価、施策評価および事務事業評価という政策体系に沿って、行政活動を評価し、より上位の目的達成を目指して、目的と手段の関係で整理される一方、地方版総合戦略は、政策評価レベルに留まり、具体的なロジックが示されていないことである。この分析から地方版総合戦略に掲げた施策が基本目標の達成にどのように寄与・貢献するかが不明確であることが明らかになった。そのため、地方版総合戦略は、施策の進行管理に過ぎないとことが課題である。

第二に、施策による成果を適切に検証し、評価する戦略実行プロセスが不明確なことである。地方創生推進交付金制度が、地方版総合戦略の実行による成果を検証し、評価する仕組みの一つとして考えられるのが、地方創生推進交付金制度要綱には、成果の検証に関して、施策の実施状況に関する KPI を設定したうえで、その達成状況について、原則、毎年度検証するよう努めると示されている。評価に関しては、学識経験者等の第三者の意見を求め、または地方自治体独自の評価制度を活用するなどにより、評価の透明性、客観性および公正性を確保するように努めると示されている。地方創生推進交付金制度では、地方自治体が任意で KPI を設定でき、必ずしも施策が基本目的にどのように寄与・貢献しているかの評価を求めている。そのため、地方自治体を実施する交付金事業の妥当性や正当性を確認しているに過ぎないといえる。

第三に、検証結果から改善に向けてフィードバックが困難なことである。戦略実行プロセスを構成する施策が地方版総合戦略に掲げる基本目標に寄与・貢献していないため、Check（検証）から Action（改善）が困難である。さらに、地方版総合戦略に掲げられた施策は、その財源が国からの交付金に依存するため、検証結果を次年度の予算編成にフィードバックさせるためには、一定の制限が課せられることになる。国の 2017 年度予算において、地域創生推進交付金として 1,000 億円が計上されているが、次年度以降、国の予算編成に地方自治体の施策が影響を受けるため、地方自治体は改善を実施していくための方策を十分に検討していくことが必要になる。

第四に、地方版総合戦略の戦略実行プロセスとして行政資源の配分に向けた方策が十分

に検討されていないことである。創生法のもと、地方自治体が地方版総合戦略の実効性を高めていくためには、行政活動とその成果をどのように定量化していくかが重要になる。多くの自治体は、まち・ひと・しごと創生を推進するため、新たな財源を必要とする施策を地方版総合戦略に掲げている。地方自治体の逼迫した財政状況を勘案すると、各施策に対してどのように経営資源を配分するかが課題になる。地方自治体が適切に経営資源を配分するためには、管理会計情報をもとにして施策（戦略実行プログラム）を評価・検証し、さらなる改善に向けて戦略マネジメントを展開していく必要がある。

#### 参考文献

- Anthony, R. N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business University Press. (高橋吉之助訳 (1968) 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社).
- Chandler, A. D. Jr. (1962), *Strategy and Structure*, MIT Press (有賀裕子訳 (2004) 『組織は戦略に従う』ダイヤモンド社).
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1992), The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, 71-79.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996), Using the Balanced Scorecard as a Strategic management System, *Harvard Business Review*, Vol. 74, No. 1, 75-85.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001), *The Strategy-Focused Organization; How Balanced Scored Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001 (櫻井通晴訳 『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済社、2001年).
- Mintzberg, H. (1998), *Strategy Safari: A Guide Tour though the Wilds of Strategic Management*, The Free Press (齋藤嘉則監訳 (1999), 『戦略サファリ』東洋経済新報社).
- Mintzberg, H. (2007), *Henry Mintzberg on Management*, Harvard Business Review. DIAMOND (ハーバード・ビジネス・レビュー編集部訳 (2007) 『H. ミンツバーグ経営論』ダイヤモンド社).
- Simmonds, K. (1981), Strategic Management Accounting, *Management Accounting*, Vol. 59, No. 4, 26-29.
- 浅田孝幸 (2002) 『戦略的管理会計—キャッシュフローと価値創造の経営』有斐閣。
- 伊藤嘉博 (2011) 「バランスト・スコアカード」、伊藤嘉博・浅田孝幸編著、『戦略的管理会計』中央経済社、267-296頁。
- 奥村昭博 (1989) 『経営戦略』日本経済新聞社。
- 東京市町村自治調査会 (2013) 「市町村の総合計画のマネジメントに関する調査研究報告書」。
- 内閣府 (2014) 「まち・ひと・しごと創生総合戦略について」(2014年12月27日閣議決定)。
- 内閣府地方創生推進室 (2017) 「地方版総合戦略策定のための手引き」。
- 宮脇淳 (2015) 「下水道財政の今後のあり方—構造的課題の克服、経営戦略の重要性」『地方財務』第737号、2-15頁。
- 森口毅彦 (2013) 「マネジメント・コントロール・システムとKPIの機能」『富山大学紀要.富大経営論集』第58巻、2-3号、203-245頁。