



パブリックセクターの 持続可能性パフォーマンスの測定

川原尚子・入江賀子

要旨 近年、パブリックセクターのSDGs（持続可能な開発目標）への貢献が期待されつつある中で、パブリックセクターの持続可能性のパフォーマンスの測定のあり方に関心が高まっている。この測定の問題は、組織活動が及ぼす社会影響をステークホルダーに報告する持続可能性報告のあり方や、パブリックセクターの説明責任や社会責任の問題と関連するものである。しかし、未だ決定的な議論はなく、その結果、実務もまだ普及していない。本稿では、文献レビューを通じて、持続可能性パフォーマンスの測定のあり方に関する研究課題を明らかにしている。

Abstract Recently, as the public sector is increasingly expected to contribute to the SDGs (Sustainable Development Goals), there is a growing interest in the measurement of its sustainability performance. This measurement issue is related to how sustainability reporting should be performed to convey the impact of organisational activities on society and stakeholders, as well as to the issue of accountability and social responsibility of public sectors. However, there is no definitive debate yet, and consequently, the practice is not yet widespread. Through a literature review, this study clarifies research issues on how to measure sustainability performance.

Key words パブリックセクター (public sector), 持続可能性 (sustainability), パフォーマンス (performance), 測定 (measurement), 報告 (reporting)

原稿受理日 2021年5月10日

I はじめに

近年、国際連合（国連）で2015年に採択された2030年までの国際的な開発目標である持続可能な開発目標（Sustainable Development Goals: SDGs）の達成に向けて、様々な組織に取り組みが求められ、パブリックセクターの持続可能性に関するパフォーマンスの向上に関心が集まっている。わが国では、2016年に政府の「SDGs 推進本部」が設立され、8つの優先課題を示した「SDGs 実施指針」が示され、2018年には「SDGs アクションプラン2018」の策定が行われた。これらを受けて、自治体向けにはSDGs 推進モデル構築のための「SDGs 未来都市」が選定されるなど、自治体のSDGs への取り組みへの政策的圧力が続いている。これを背景に、自治体の持続可能性パフォーマンスを比較しランキングする民間の試みがある（可部ら、2019）。そもそもパブリックセクターの持続可能性を評価するのは、組織の持続可能性への貢献度の評価のため、すなわち、組織の持続可能性に関するステークホルダーに対するアカウンタビリティの達成であり、いうなれば組織の社会責任そのものであるといえよう。この本来的な意義に基づいて、測定の際に重要な問題となるのは、パブリックセクターのどのような持続可能性の側面に焦点を当てて、パフォーマンス測定を行うかである。企業の持続可能性報告実務で用いられる国際的基準の一つであるグローバル・レポーティング・イニシアチブ（GRI）が示すような、経済、環境、社会のトリプルボトムラインに焦点を当てた持続可能性指標を使うことも一つの方策として認められよう。なぜなら、地方自治体のような地域住民への影響の面での持続可能性に関連したサービスの充実度の現況を把握したり、SDGs 関連の取り組みを評価したりするのに適切な標準的測定の枠組みが未だ見られない中で、現状、類似のパブリックセクター同士の比較、あるいは他の組織体とのベンチマークにおいて一定の利便性があると認められるからである。しかし、パブリックセクターの持続可能性関連プロジェクトの金額の多寡とその予算配分のあり方や財務報告を補完する非財務報告のあり方に焦点を当てたならば、プロジェクトの持続可能性パフォーマンスを費用便益分析等の手法で評価することは、組織の経営管理者の意思決定に資する情報提供の面とステークホルダーへのアカウンタビリティの面で有効性が認められると考えられる。組織経営において、プロジェクトの実行にあたり経営判断に資するパフォーマンス測定を行うことは管理手法として有効であり、プロジェクト実施後のパフォーマンスの測定結果をステークホルダーに公表することは、パブリックセクターのアカウンタビリティの達成に寄与し、社会責任を果たすことにも通じ

るといえよう。

本研究は、文献レビューを通じて、パブリックセクターの持続可能性パフォーマンスの測定について将来の研究課題を明らかにしていく。この研究成果は、今後、パブリックセクターの持続可能性関連プロジェクトの評価の視点を提供するとともに、パブリックセクターの透明性を高めることに結び付き、持続可能性情報開示の研究分野に貢献するものであり、意義があると考ええる。

本研究の構成は、次章でパブリックセクターのパフォーマンス測定を巡る議論を吟味し、第3章でパブリックセクターの持続可能性報告の現状を踏まえて、持続可能性パフォーマンス測定の課題を吟味し、第4章で考察と結論を述べる。

II パブリックセクターのパフォーマンス測定

パブリックセクターの持続可能性パフォーマンス測定の議論の前提として、パブリックセクターのパフォーマンス測定に関する主な議論を取り上げてみたい。近年、パブリックセクターのパフォーマンス測定に関心が高まりつつあるが、これはパブリックセクターが負う社会責任や義務に対する関心の表れといえる（Zhonghua and Ye, 2012）。近年、環境保護が求められる中で、パブリックセクターは公益と国家権力の行使の代表として、環境汚染の管理や生態系の改善に責任が求められると考えられる（Zhonghua and Ye, 2012）。

パブリックセクターのアカウントビリティのシステムとの関連でいえば、パフォーマンス測定の結果をステークホルダーに報告するアカウントビリティの仕組みは、新しい公的管理が求められる中で、財務報告の品質向上とパフォーマンス改善の両方に重要な役割を果たす重要な仕組みと認識されている（Tran et al., 2021）。また、アカウントビリティの仕組みは、パブリックセクターのパフォーマンスを保護および改善するための最も重要な手段の1つであると考えられてきたが、これまでの研究をみると多くの失敗例が明らかにされている（Schillemans, 2016）。そしてこのような失敗の解決のための研究アプローチとして、事例研究の他に、モデルを使った実験的研究のアプローチが提案されている（Schillemans, 2016）。

パフォーマンスを管理することによって、組織の目標、この目標達成に必要な結果、これらの目標を効果的にする方法、およびそれらを達成するための推進力を特定することになる（Osmani and Maliqi, 2012）。1990年代の「新しい公共部門」の運動により、先進国のパブリックセクターのサービスに効率性や効果性が求められ、パフォーマンスを管理す

るために、民間での管理手法が導入されるようになった (Brignall and Modell, 2000)。

民間の管理手法の主なものにはバランススコアカードがあり、財務的目標と株主に焦点が当てられがちであるが、パブリックセクターにバランススコアカードを使う場合には、幅広い目的と組織内外のステークホルダーの便益に配慮する必要がある (Zheng et al., 2019)。また、バランススコアカードの管理手法をパブリックセクターではパフォーマンスの向上を目指して導入するケースが多いが、その実装プロセスにおいて、組織の戦略を明確にする理由を与え、組織の機能を改善し、管理者の新しい役割を開発することに寄与するケースがある (Drevetton, 2013)。加えて、近年の文献では、戦略的管理 (Hansen and Ferlie, 2016; Höglund et al., 2018) の適用可能性や有用性が、実際の事例をもとに議論されている。

パフォーマンスの測定は、パブリックセクターの管理会計のツールとしてパブリックセクターの組織に非常に適しているとされ (Drevetton, 2013; Kloot and Martin, 2000)、経営慣行として広く使用されてきている (Zhonghua and Ye, 2012)。パブリックセクターのパフォーマンスを評価するモデルの議論のうちには、市場性、社会性、効率性、効果性の各観点のバランスが取れた体系的な評価モデルを提案するものがあり、その中でパフォーマンス測定は社会責任の尺度と考えられている (Zhonghua and Ye, 2012)。このモデルでは、経済性を重視した財務的指標だけでなく、非財務指標を補完的に利用して行い、非財務指標の場合にはパフォーマンスと行動の両面で評価することが重要とされる (Zhonghua and Ye, 2012)。

Ⅲ パブリックセクターの持続可能性報告とパフォーマンス測定

会計報告の研究分野では、これまで持続可能性報告を議論の対象としてきたが、この背景には、国際的に、組織の活動が及ぼす社会や環境への影響に関する人々の関心の高まりがある。持続可能性報告とは、組織の社会影響をステークホルダーに伝達するプロセスであるが、報告の内容はパフォーマンスの測定結果であることが期待されている。組織の活動が社会に及ぼす正負の影響は社会影響とされるが、その社会影響を持続可能性報告で文書化することが期待されており (van der Ploeg and Vanclay, 2013)、持続可能性報告は組織の及ぼす社会影響に関する情報開示といえる (川原および入江, 2019)。しかし、伝統的な財務会計報告では組織の活動が社会や環境に及ぼす影響を適切に測定できておらず (Gray et al., 1993)、その結果、組織は広範な報告 (Yongvanich and Guthrie, 2006)

をしてきた（Farneti and Guthrie, 2009）。会計システムの現在の欠点を克服することにより、持続可能性報告が、財務と非財務の測定と報告をすることができるツールになると考えられている（Marcuccio and Steccolini, 2005）。

パブリックセクターの組織は公共財または公共サービスを開発する政府の管理下にある組織として定義され（OECD, 2015）、一般政府と公社が含まれる（OECD, 2019）。国際的にみるとパブリックセクターの活動が社会や環境に影響を及ぼす場合が少なくない（Ball and Grubnic, 2007; Ball et al., 2014; Domingues et al., 2017）。パブリックセクターは地域にかかる地理的側面の責任をしばしば有している。よって、生態系や地域の持続可能性パフォーマンスについて報告する機会がある（Ball and Bebbington, 2008）。また、民間セクターよりも、よりよい持続可能性パフォーマンスを達成する機会も責任も有している（Adams et al., 2014）。これらに鑑み、パブリックセクターに関する持続可能性報告の重要性が近年注目されてきた。しかし、この研究分野は、企業の持続可能性報告に比較して、理論的にも実務的にも未だ発展段階にある（Adams et al., 2014; Ball and Grubnic, 2007; Ball et al., 2014; Domingues et al., 2017; Farneti and Guthrie, 2009; 川原, 2018a; Marcuccio and Steccolini, 2005）。パブリックセクターの持続可能性報告に関連した研究には、イタリアの地方自治体の報告実務（Marcuccio and Steccolini, 2005）、GRIの持続可能性報告指針（GRI, 2005）を活用した自主的報告実務（Guthrie and Farneti, 2008）、持続可能性会計やアカウンタビリティ（Ball and Grubnic, 2007; Ball et al., 2014）、持続可能性報告の動機（Farneti and Guthrie, 2009）、オーストラリアの政府組織内での持続可能性パフォーマンスの測定実務（Adams et al., 2014）、欧州のアングロサクソンとノルディックカントリーの地方自治体の持続可能性報告（Navarro Galera et al., 2014）、英国の持続可能性情報開示指針（川原, 2018b）などがある。

初めに、パブリックセクターの持続可能性報告の現状を踏まえて課題を議論した研究を見ると、Navarro Galera ら（2014）は、ヨーロッパのアングロサクソン（英語圏）または北欧に分類されるヨーロッパの主要都市の地方自治体がウェブサイトで公表した持続可能性情報の慣行を分析したが、その結果、対象とした自治体が持続可能性政策に関する情報を開示するために、ウェブサイトを活用していることを明らかにしている。しかも、興味深いことに、北欧諸国よりもアングロサクソン諸国の方がウェブサイトの活用が顕著であったという（Navarro Galera et al., 2014）。この研究では、調査対象としたそれぞれの国々の伝統が、パブリックセクターの持続可能性に関する透明性とアカウンタビリティの慣行の発展に影響することを示唆している。この研究では、地方自治体の持続可能性に

関する透明性を向上させるためのいくつかのステップを特定し、モデルとなる持続可能性報告を設計し、ステークホルダーのタイプを特定し、それらの情報ニーズを調査しているが、パブリックセクターの持続可能性報告を設計する際に、地域のステークホルダーのタイプや情報ニーズに見合った持続可能性報告が重要であることを示唆しているといえる。

Adams ら (2014) は、オーストラリアの州や連邦政府部門などのパブリックセクターの組織を対象に持続可能性報告がどの程度行われているかを調べ、その結果、これらの組織が持続可能性報告をほとんどしていないと主張する。この結果から、Adams ら (2014) は、多くの民間企業においては GRI が公表する持続可能性報告のためのガイドライン (GRI, 2005) に沿った自主開示をするにもかかわらず、なぜパブリックセクターでは自主的な持続可能性パフォーマンスの測定が行われぬのか、またパブリックセクターではどの程度持続可能性パフォーマンスを管理しているのかに疑問を投げかけている。すなわち、パブリックセクターが持続可能性パフォーマンスを測定する自主的なインセンティブは企業のそれとは異なるのではないか、そうであるならばパブリックセクター特有の状況に基づいたインセンティブや社会システムを設定することが有効ではないかとの示唆が導き出せるとする。インセンティブの例には、SDGs に取組む自治体への補助金など (橋爪, 2020) のように、ESG 資金の流入の金融の流れを構築するアイデアがあるかもしれない。Adams ら (2014) は、また、パブリックセクターが持続可能性パフォーマンスをうまく管理するには持続可能性パフォーマンスの測定結果を利用できる余地があるのではないかと示唆を提供しているが、この社会システムのアイデアとしては、国の表彰制度 (e.g. 環境省の地球温暖化防止活動環境大臣表彰) はもとより、民間でも SDGs に取組む自治体の取組度合いを様々な角度で評価する (可部ら, 2019) ような、評価のプラットフォームの構築があるかもしれない。

パブリックセクターが持続可能性報告を行うメリットについて、これまでの文献で議論されてきた。パブリックセクターの持続可能性報告のメリットとして、持続可能性報告は持続可能性に向けた組織経営内容の改善に役立つツールであり、持続可能な社会の構築の基礎となる可能性がある点が指摘されている。例えば、Domingues ら (2017) は、パブリックセクターの持続可能性報告書と持続可能性に関する組織的変化の管理との関係を調査し、報告書を作成し公表する動機は、内部的なものであり、また自主的なプロセスではあるが、持続可能性の報告は、持続可能性に関する組織のパフォーマンスを向上させ変化させるツールとして価値があることを明らかにしている。そして、パブリックセクターが

持続可能性報告書をコミュニケーションツールとして使い始めたばかりであるが、持続可能性報告が持続可能性に向けた組織変化を促進する可能性を示唆している。

一方、パブリックセクターの持続可能性報告の限界も議論されてきた。パブリックセクター特有の状況を踏まえると、民間企業の実務で一般に観察される形式の持続可能性報告の実務が必ずしもそのまま当てはまらないこと、それがパブリックセクターの持続可能性報告実務が、企業のそれと比較して、普及しない理由として説明できる。パブリックセクターは一般の企業とは異なる特殊な状況や役割があり、それをよく考慮する必要がある（川原，2018a）。例えば、パブリックセクターの組織構造は、一般に、企業のそれとは異なり複雑な場合が多い。その持続可能性に関する様々な広報活動は、様々な関係部署のもとで様々な媒体を通じて行われることが多い。パブリックセクターは競争市場にないため、多国籍企業等の実務で見ると、包括的な持続可能性報告を作成公表するインセンティブがほとんどない（川原，2018a）。

パブリックセクターが持続可能性報告を行う目的、理由、インセンティブがこれまで様々な議論されてきた。Farneti と Guthrie（2009）はパブリックセクターで持続可能性報告の業務を主に担当する者に半構造化面談調査を行った結果、報告書がステークホルダーに向けて作成されるものの、主に内部のステークホルダー向けに行われていることを明らかにしている。また、パブリックセクターの複数の持続可能性の目的や活動の複雑さを報告するために、様々な媒体が使われており、年次報告書はその一つに過ぎないことを明らかにしている（Farneti and Guthrie, 2009）。パブリックセクターではトリプルボトムラインのアプローチやバランススコアカードを使った報告実務があり、近年、国際的な評判や正当性の維持のために、GRI が公表した持続可能性報告の作成公表のための指針の公的機関向けの補足文書（GRI, 2005）も参照するようになったが、この文書は内容が一般的過ぎて適用には課題があるとの実務者側の考えが明らかにされている（Farneti and Guthrie, 2009）。さらに、パブリックセクターでは、組織内の一部の主要な個人によって持続可能性報告が推進され、会計部門の関与はほとんどないことも明らかにされている（Farneti and Guthrie, 2009）。このことから、パブリックセクターの持続可能性パフォーマンスの測定に関して、伝統的な財務情報と持続可能性の非財務情報とが何ら結合することなく、ステークホルダーに報告されていることが示唆される。これに似た議論として、単に管理者の制度的政治的な正当性の確保や、内部の業務効率を向上することに主眼が置かれたパブリックセクターの情報開示実務が存在しているとの指摘がある（川原，2018a）。

Marcuccio と Steccolini (2005) は、イタリアの地方自治体の社会環境報告は社会心理面と技術経済面の両方の圧力が組み合わさって行われていると分析している。パブリックセクターの組織全体を対象とした包括的な報告書の作成や公表について、関連する法規制がないとき、パブリックセクター側には作成や公表のインセンティブが少ないかほとんどないことが予想される (Adams et al., 2014)。作成や公表にかかるコストは、最終的に市民の税負担となることが予想され、パブリックセクターの費用削減や効率的費用配分の方針と整合する説明が必要になることが予想される。また報告書の作成や公表という作業を一つの公共事業としてとらえたときの費用対便益は、作成組織内部の情報収集にかかる労力と公表時の市民からの評価の側面で議論されることが予想される。結局、競争市場にないパブリックセクターでは、これらの事情を踏まえると、管理者側の立場を維持することなどを目的とするような報告書の作成や情報開示をしがちであり、さもないと公表に対する管理者の意欲がそれほど容易には高まらず、すなわち情報開示の目的そのものがないままになることが予想される。勿論、パブリックセクターの公共的な役割に鑑み、情報開示の目的は、アカウントビリティを果たすためと規範的観点で整理できる (Schillemans, 2016)。この規範的議論を実装するには、アカウントビリティを果たすための社会システムの存在が重要となる。一般に、持続可能性向上を目標とする社会システムの設定方法には大きく2つある。1つは法規制による強制的な情報開示制度の設定である。例えば、独立行政法人に対する環境報告の義務化がそれである。もう1つは自主的な情報開示を促進するようなソフトローをベースとした制度である。問題は、パブリックセクターの場合、企業のように競争市場に置かれておらず、自主的な取り組みが進む要素が少ない点である。事業そのものの目的が公共的であるため、株主価値最大化という単一の目標の構図をとりえず、複数の効用に配慮する必要がある。経済性、効率性、有効性の3E's (economy, efficiency, effectiveness) の観点での公的事業の測定や、バランススコアカードと組み合わせたパフォーマンス測定 (Dreveton, 2013; Farneti and Guthrie, 2009) はパブリックセクターの公的な特質を踏まえたものといえよう。

パフォーマンスの測定によって公的サービスの有効性や効率性の資料が提示されることになる (Greiling, 2005) ならば、持続可能性のパフォーマンスの測定においてもパブリックセクターの持続可能性に関する取組の有効性や効率性のデータが得られ、持続可能性にかかるアカウントビリティの向上に結び付く可能性が示唆される。Greiling (2005) が調査したドイツのパブリックセクターでは、パフォーマンス測定の目的の多くは、行政機関

内部での良い事例や、他のセクターの良い事例との比較であり、そのことを通じて費用効率が向上したことが明らかにされている。パフォーマンスの測定は他にも品質管理、パフォーマンスベースの契約にも利用されている（Greiling, 2005）。持続可能性パフォーマンスの測定も、パブリックセクター内部での比較を目的として行われるならば、持続可能性パフォーマンスの向上が期待されるかもしれない。パフォーマンスの測定を導入する際に考慮することには、パフォーマンスの測定にかかる取引コストと機会費用の点であり、また、パフォーマンスを測定することで組織の学習プロセスを支援できる条件があるかどうかの点である（Greiling, 2005）。パフォーマンスの測定はパブリックセクター改革の中心的要素であるが、アカウントビリティを促進する重要なツールの一つである（Greiling, 2005）。もしパフォーマンスの測定がパブリックセクターのアカウントビリティをより増大させることに寄与するならば、市民に対しての透明性の向上のために、外部報告システムを改善する必要があるといえる（Greiling, 2005）。特に、パブリックセクターが市民よりも情報量が多い状況、すなわち持続可能性パフォーマンスの情報の非対称性のレベルを改善することも重要な考慮事項と考えられる。ちなみに、Cho ら（2013）の企業を対象とした研究によれば、企業の社会的責任（CSR）パフォーマンスが正の影響の情報でも負の影響の情報でも、市場での情報の非対称性を減少させるが、特に、負の影響の情報の方が正のそれよりも非対称性を減少させる程度がかなり大きいことを示している。Cho ら（2013）は、情報の少ない投資家が直面する逆選択の問題を緩和するためには規制措置が適切であり、例えば、CSR パフォーマンスの正負の影響の両面を扱う統合報告や、標準化した CSR 開示様式の適用を義務づけることの有用性を主張する。この研究を参照して得られる示唆として、パブリックセクターの場合、持続可能性パフォーマンスの測定内容を、市民へ、公平に、適時に、正負両面で、情報開示することで、市民との間の情報の非対称性を減少させられることが想定されることである。また、そのための、政策立案者による規制措置や標準化した持続可能性パフォーマンスの測定結果の公表制度の有用性も示唆される。

しかし、一方で、Adams ら（2014）はパブリックセクターの持続可能性パフォーマンスの測定について調べたところ、持続可能性、環境や社会的責任に関してほとんど測定されておらず、あるとしても特定の職員の多様性や非財務的な経済的側面など、ほんの一部であったことを明らかにしている。すなわち、組織全体レベルでの持続可能性に関するパフォーマンスやその測定結果がほとんど重視されていないことが示唆されている。この理由について、Adams ら（2014）は、パブリックセクターは他のパブリックセクターとの競争を意識していないため、持続可能性パフォーマンスの指標を採用する可能性が低いこ

とを挙げている。すなわち、現状、パブリックセクターには持続可能性パフォーマンス指標を使用するインセンティブがほとんどないことを示唆している。そこで、Adamsら(2014)は、パブリックセクターの持続可能性パフォーマンス測定を改善する政策提案として、測定結果の義務的な報告、あるいはパフォーマンス測定結果を利用する何らかの競争プロセスが必要であると主張する。

プロジェクトや政策の意思決定や実務のツールとして近年ますます利用されてきている(Atkinson et al., 2018)費用便益分析の重要性について、情報開示内容の適正性と関連して議論を整理することができる。パブリックセクターの情報開示が適正なものとなるには、忠実な表現を目指す必要がある。忠実な表現を目指すのであれば、完全性あるいは網羅性、中立性、正確性を確保することが重要である。しかし、問題は、これらの要素を満たして情報開示やそのためのパフォーマンス測定をするならば、それにかかるコストが膨大となることが予想されることである。コストは結局納税者である市民が負うことになるため、ここで、情報開示の費用対便益を巡る議論が非常に重要となる可能性がある。また、以前は費用便益分析に持続可能性の概念を取り入れることにあまり注意が払われてこなかったものの、最近の持続可能な開発に関する関心事を考慮して、費用便益分析を拡大する方法が勧告され(Pearce et al., 2006)、近年では環境改善や行動を目的とするプロジェクトや政策に数多く適用されつつある(Atkinson et al., 2018)。

プロジェクトに焦点を絞った持続可能性パフォーマンスの測定とその公表により、情報利用者となる市民の意思決定にどのように影響するかを、事前にあるいは事後に把握することは、パブリックセクター側の意思決定にかかる重要な経営管理情報となる可能性がある。そこで次に、パブリックセクターの行うプロジェクトにかかる持続可能性パフォーマンス測定の費用対便益の測定の議論を吟味していく。

持続可能性パフォーマンスの測定は、パブリックセクターを含む組織の、社会、環境、経済の側面に及ぼす正負の影響の評価であり、その活動主体の経営判断において重要である。また、様々なステークホルダーの要求に見合うためにも、評価は重要であるし、すべてのステークホルダーの便益となると考えられる(Epstein, 2008)。よって、組織の活動、提供するサービス、プロセスの社会への影響を評価する方法を議論することは重要であるとされる(Epstein, 2008)。しかし、社会影響の測定の重要性を組織の経営者が理解していても、その実践に困難が伴う点が問題である(Epstein, 2008)。

持続可能性パフォーマンスを測定する主な方法には、原価管理とシャドウプライシング、

損失コスト、市場価格と評価、表明選好法の各方法があり、それぞれの長所短所がある（Epstein, 2008）。費用便益分析のアプローチで財や経済的状態の便益を測定するとき、その便益に対する最大支払意思額（willingness to pay: WTP）あるいはその便益を失うことに対して要求する最小受取意思額（willingness to accept: WTA）によって測られる。この支払意思額や受取意思額のデータを収集して発展してきた方法に顕示選好法や表明選好法がある（Epstein, 2008）。Epstein（2008）は前述のいずれの方法も社会や環境の損失コストの完全な代用を表さないが、一方で、最低限の一般的なコストの大きさの理解を提供するものと評価している。それぞれの方法が外部コストを金銭価値化する方法で、効果的な意思決定に重要な、市場や非市場価値に関する情報を提供できる点を評価している（Epstein, 2008）。Epstein（2008）は、これらの方法は精度を欠いているように見えても、どのように業績を達成しているかを見積もれるので、社会や環境の問題を扱う際に困難となる意思決定の指針となるかもしれないと主張する。Epstein（2008）は、これらの方法が、持続可能性パフォーマンス測定の開発のための具体的な学術的基礎を提供していることの一定の価値を評価している。

IV 考察と結論

近年、パブリックセクターの持続可能性に向けた取り組みの評価に対する人々の関心の高まりを背景に、持続可能性パフォーマンスの測定に注目が集まっている。そこで、本稿では、パブリックセクターの持続可能性パフォーマンスの測定について、文献レビューを通じて、将来の研究課題を明らかにしてきた。

第1章では問題の所在を明らかにし、第2章では、パブリックセクターのパフォーマンス測定の議論を扱い、第3章ではパブリックセクターの持続可能性報告とパフォーマンス測定の議論を扱ってきた。持続可能性パフォーマンス測定の方法としての費用便益分析の手法を Epstein（2008）の言説にそって検討してきた。

結果として、パブリックセクターの持続可能性プロジェクトにかかる持続可能性パフォーマンスを、費用便益分析のアプローチで測定することの有用性が示唆された。この手法のメリットデメリットを理解した上で、測定結果がパブリックセクターの管理者の意思決定に有用な情報として提供され、また持続可能性パフォーマンス測定の結果をステークホルダーに公表することで、組織経営の透明性を高め、アカウンタビリティや社会責任を果たすことに結び付くことが考えられる。そしてこの一連のプロセスを支援する社会システム

の存在と、関係者のよりよい理解が重要となる。残された課題には、プロジェクトのモデルを提示して社会影響を費用便益分析する研究がある。

謝 辞

本研究は、独立行政法人日本学術振興会の科研費18K11767の助成を受けたものです。

著者の貢献

川原尚子および入江賀子は研究のアイデアとデザインに貢献しました。川原尚子はすべての文献レビューを実施しました。川原尚子および入江賀子は論文を執筆し、論文に重要な改定を加え、最終原稿を読んで承認しました。

参考文献および参照ウェブサイト

- Adams, C., Muir, S., Hoque, Z. (2014) Measurement of sustainability performance in the public sector, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 5(1), 46-67.
- Atkinson, G., Braathen, N.A., Groom, B., Mourato, S., Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD (2018) *Cost-Benefit Analysis and the Environment: Further Developments and Policy Use*, OECD, Paris.
- Ball, A., Bebbington, J. (2008) Editorial: accounting and reporting for sustainable development in public service organizations, *Public Money & Management* 28(6), 323-326.
- Ball, A., Grubnic, S. (2007) Sustainability accounting and accountability in the public sector, in Unerman, J., Bebbington, J., O'Dwyer, B. (Eds.), *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, UK, pp. 243-265.
- Ball, A., Grubnic, S., Birchall, S.J. (2014) Sustainability accounting and accountability in the public sector, in Bebbington, J., Unerman, J., O'Dwyer, B. (Eds.), *Sustainability Accounting and Accountability (2nd Ed)*, Chapter 11, Routledge, UK, pp. 176-195.
- Brignall, S., Modell, S. (2000) An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector', *Management Accounting Research* 11(3), 281-306.
- Cho, S.Y., Lee, C., Pfeiffer Jr., L.J. (2013) Corporate social responsibility performance and information asymmetry, *Journal of Accounting and Public Policy* 32(1), 71-83.
- Dreveton, B. (2013) The advantages of the balanced scorecard in the public sector: beyond performance measurement, *Public Money & Management* 33(2), 131-136.
- Domingues, A.R., Lozano, R., Ceulemans, K., Ramos, T.B. (2017) Sustainability reporting in public sector organisations: exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability, *Journal of Environmental Management* 192, 292-301.
- Epstein, M.J. (2008) *Making Sustainability Work: Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental, and Economic Impacts*, Greenleaf Publishing, Sheffield, UK.

- Farneti, F., Guthrie, J. (2009) Sustainability reporting by Australian public sector organisations: why they report, *Accounting Forum* 33(2), 89-98.
- Global Reporting Initiative: GRI (2005) GRI Sector Supplement for Public Agencies Pilot Version 1.0, Global Reporting Initiative, Amsterdam: Netherlands.
- Gray, R., Bebbington, J., Walters, D. (1993) *Accounting for the Environment*, Paul Chapman, London.
- Greiling, D. (2005) Performance measurement in the public sector: the German experience, *International Journal of Productivity and Performance Management* 54(7), 551-567.
- Guthrie, J., Farneti, F. (2008) GRI sustainability reporting by Australian public sector organisations, *Public Money and Management* 28(6), 361-366.
- Hansen, J.R., Ferlie, E. (2016) Applying strategic management theories in public sector organizations: developing a typology, *Public Management Review* 18(1), 1-19.
- 橋爪麻紀子 (2020) 地方創生に ESG 投資引き込め：自治体が仕掛ける SDGs 金融, 日経 ESG, <https://project.nikkeibp.co.jp/ESG/atcl/column/00003/120700009/> (最終閲覧2021年5月3日)。
- Höglund, L., Mikael, H.C., Mårtensson, M., Svärdesten, F. (2018) Strategic management in the public sector: how tools enable and constrain strategy making, *International Public Management Journal* 21(5), 822-849.
- 可部繁三郎, 磯道真, 井上明彦 (2019) 特集 SDGs 先進度, 首位は京都市：全国市区調査 持続可能なまちづくり競う, *日経グローバル* 355, 6-37。
- 川原尚子 (2018a) パブリックセクターの持続可能性報告の可能性と課題, *LEC 会計大学院紀要* 16, 147-160。
- 川原尚子 (2018b) 英国のパブリックセクターの持続可能性報告指針とその含意, *商経学叢* 65(2), 161-192。
- 川原尚子, 入江賀子 (2019) 社会影響の情報開示—自治体出資の地域新電力の調査—, *商経学叢* 66(1), 101-112。
- 環境省 (2019) 地球温暖化防止活動環境大臣表彰, <http://www.env.go.jp/> (最終閲覧2021年5月3日)。
- Klout, L., Martin, J. (2000) Strategic performance management: a balanced approach to performance management issues in local government, *Management Accounting Research* 11(2), 231-251.
- Marcuccio, M., Steccolini, I. (2005) Social and environmental reporting in local authorities - A new Italian fashion? *Public Management Review* 7(2), 155-176.
- Navarro Galera, A., De los Ríos Berjillos, A., Ruiz Lozano, M., Tirado Valencia, P. (2014) Transparency of sustainability information in local governments: English-speaking and Nordic cross-country analysis, *Journal of Cleaner Production* 64, 495-504.
- OECD (2015) *Government at a Glance 2015*, OECD library, <https://www.oecd-ilibrary.org/> (Accessed: 2 May 2021).
- OECD (2019) *Government at a Glance 2019*, OECD library, <https://www.oecd-ilibrary.org/> (Accessed: 2 May 2021).
- Osmani, F., Maliqi (Ramolli) G. (2012) Performance management, its assessment and importance, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 41, 434-441.
- Pearce, D., Atkinson, G., Mourato, S., OECD (2006) *Cost-benefit Analysis and the Environment: Recent Developments*, OECD, Paris.
- Schillemans, T. (2016) Calibrating public sector accountability: translating experimental findings to public sector accountability, *Public Management Review* 18(9), 1400-1420.
- Tran, Y.T., Nguyen, N.P., Hoang, T.C. (2021) The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organi-

- zations: evidence from Vietnam, *Journal of Accounting and Public Policy* 40(1), 106801.
- van der Ploeg, L., Vanclay, F. (2013) Credible claim or corporate Spin?: a checklist to evaluate corporate sustainability reports, *Journal of Environmental Assessment Policy and Management*, 15(3), 1-21.
- Yongvanich, K., Guthrie, J. (2006) An extended performance reporting framework for social and environmental accounting, *Journal of Business Strategy and the Environment* 15 (5), 309-321.
- Zheng, Y., Wang, W., Liu, W., Mingers, J. (2019) A performance management framework for the public sector: the balanced stakeholder model, *Journal of the Operational Research Society* 70(4), 568-580.
- Zhonghua, C., Ye, W. (2012) Research frontiers in public sector performance measurement, *Physics Procedia* 25, 793-799.