

# 公的組織の人的資源の管理と管理会計

大西 淳也

信州大学経済学部

**概要** 本稿では、公的組織の人的資源の管理と管理会計について論じる。まず、人件費に関する議論を概観し、若干の考察を行う。そのうち、管理会計の観点から責任会計の構築が重要であることを述べ、動機づけや組織の価値観との関連を検討する。そして、これらの管理に管理会計手法が活用できることを述べる。ここでは、プロセス分析と業務の標準が活動基準管理（ABM）に、さらにはバランスト・スコアカード（BSC）につながることを検討する。また、行政サービスの原価計算の意味を考察し、多くの公的組織ではコスト構造の可視化が重要であることを述べる。さらに、ほかの行政改革的ツールとの関係を整理する。

**キーワード**：公的組織，人的資源，管理会計手法，活動基準管理（ABM），バランスト・スコアカード（BSC）

## はじめに

本稿では、公的組織<sup>1</sup>の人的資源の管理と管理会計について検討する。その中心はいわゆる経常的経費<sup>2</sup>である。従来、いわゆる経常的経費については予算編成過程においてそれほど大きな論点とはなっていない。しかし、昨今では公務員人件費を中心にいわゆる行政の無駄の一環として多々論じられるにいたっている。

具体的には、まず、議論を人件費に絞り、公的組織の人件費に関する議論の流れと現在の人件費の管理を概観する。そして、残された課題としての納税者からの「無駄をなくせ」という要求について若干の考察を行う。最後に、無駄削減のためのプロセスを構築する必要性について述べる。

つぎに、議論をいわゆる経常的経費に戻す。業績評価などが喧伝されるなかで、管理会計の観点からみた場合、まずは、業績の測定のための責任会計の構築が重要であると思われる。その場合、環境が不確実な公的組織においては、

管理可能か否かで考えていく伝統的な責任会計ではなく、自律的組織として情報提供と学習促進を重視する責任会計が重要であることを述べる。そして、そのための動機づけの基盤として、組織の価値観が重要であり、これが、無駄削減のためのプロセスの基盤となることを指摘したい。

さらに、いわゆる経常的経費のマネジメントに、管理会計を中心とした手法が活用できることを論じる。ここでは過去の文献からの整理とそれを踏まえた考察を行う。また、具体的な管理会計を中心とした手法の概論もあわせて示し、その相互の関連についても言及することとした。本稿では、プロセス分析と業務の標準という考え方が活動基準管理（ABM）につながり、そしてバランスト・スコアカード（BSC）につながることを、および、その他のいくつかの手法もこれらに統合しうることを試論として述べる。

また、いわゆる経常的経費について、原価計

<sup>1</sup>本稿で公的組織とは、行うべき業務が比較的明確な公共部門であって、純粋な企画立案に従事する職員ではないところという意味で用いる。

<sup>2</sup>経常的経費とは地方財政における用語であり、毎年度固定的に連続して支出される経費をいう。内容としては、人件費、物件費、公債費などである。

算の観点から検討する。ここでは、管理会計の母体といわれる原価計算論を概観し、公的組織における原価計算の取り組みの現状を文献より鳥瞰する。そして、納税者への個々の行政サービスの原価計算について、その意味を考察し、多くの公的組織ではむしろ、コスト構造の可視化が重要であることを述べる。

そして、ここで述べたいいわゆる経常的経費の管理会計について、ほかの行政改革的ツールとの関係を整理する。最後に、本稿のまとめを行う。

## 第1節 公的組織の person 費に関する議論の流れと残された課題

本節では、いわゆる経常的経費のうち person 費に焦点をあてる。person 費については最近よく議論されていることから、まず、これに関する議論の流れを概観する。そして、公的組織における現状の person 費の管理として、定員管理を中心とした伝統的な考え方でマネジメントされていることを確認する。つぎに、公的組織における無駄について整理する。最後に、person 費の無駄を削減していくためのシステム構築の必要性について述べる。

### 1-1 公的組織の person 費に関する議論の流れ

公的組織の person 費に関しては、2005年以降さまざまな議論がなされるようになってきた。2005年2月15日の経済財政諮問会議第3回会議において、「聖域なき歳出削減の見直し」に関して「公務員の person 費や公共事業の削減など、国・地方の歳出を大胆に見直す」と言及され、同月28日の同会議第4回会議では「公務員の総 person 費の削減に向けて」という資料が民間4議員連名で提出された。そして、経済財政諮問会議での議論を経て、同年6月21日にはいわゆる「基本方針2005」（経済財政運営と構造改革に関する基本方針2005）が閣議決定された。ここでは、事務事業の見直し・定員の削減・給与の見直しの3点に焦点をあてつつ、以下のように記載されている（いわゆる「基本方針2005」

pp.9-10）。

#### （公務員の総 person 費削減）

公務員の総 person 費削減について、国・地方ともに定員の「純減目標」などの明確な目標を掲げて強力に取り組む。

このため、下記の事項に留意しつつ、総 person 費改革のための基本方針を平成17年秋までに策定し、平成18年度の予算や地方財政計画から順次反映させる。これらにより、公的部門全体の総 person 費の抑制に取り組む。

- ① 国においては、定員削減計画を策定し、定員の大胆な再配置を進めるとともに、事務事業の徹底的な見直し等により、政府部門全体を通じた一層の純減の確保に取り組む。このため、これまでの純減目標も踏まえ、行政需要にも配慮しつつ、次期定員削減計画期間中の純減目標を策定する。
- ② 地方公共団体においては、「新地方行革指針」の純減目標を達成できるよう、「集中改革プラン」に定員の数値目標を明示するよう取り組む。
- ③ 退職者の補充（新規採用等）は、IT化の推進や市場化テスト、民間委託を活用し、極力抑制することとする。
- ④ 人事院において、民間企業における賃金体系の改革の動向を踏まえ、公務員の給与体系の見直しを進めるよう、要請する。
- ⑤ 地域における国家公務員の給与の在り方についての見直しを踏まえ、地方公務員についても、人事委員会の機能を発揮し、地域の民間給与水準をよりの確に反映させるよう、要請する。
- ⑥ 公務員の定員・給与・各種手当、これらに関する実際の運用についての情報を、国・各地方公共団体が、それぞれの組織形態等を踏まえつつ相互に比較可能な形で開示し、適正化を図る。
- ⑦ 特殊法人、独立行政法人、公益法人等、公的部門全体の person 費を抑制する。こうした取組を通じ、当該法人に対する補助金や

運営交付金を見直す。

- ⑧ 地方公営企業，地方公社等の人件費等の情報公開を徹底させ，改革への取組を促す。

その後，経済財政諮問会議では4回にわたる議論を経て，2005年11月14日には「総人件費改革基本方針」を取りまとめた。そこでは，国家公務員を5年間で5%以上純減，地方公務員を4.6%以上純減という目標が示されるとともに，国家公務員（94.8万人，郵政公社職員を含む）の総人件費について，対GDP比でみて今後10年間で概ね半減させるとの長期的な目安もあわせて示された。これらを受け，同年12月24日には「行政改革の重要方針」が閣議決定された<sup>3</sup>。そして，翌2006年にはいわゆる行政改革推進法案（「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」）として取りまとめられ，国会審議を経て同年6月2日に公布された。

このいわゆる行政改革推進法の一部施行を受けて，2006年6月23日には行政改革推進事務局が設置され，議論は主に，国家公務員の定員削減と公務員制度改革の2点をめぐってなされてきた。まず，国家公務員の定員削減に関しては，同年6月30日に，「国の行政機関の定員の純減について」および「国家公務員の配置転換，採用抑制等に関する全体計画」が閣議決定された。これを受けて現在，着実に実行されている。

これに対し，公務員制度改革については鋭意議論が続けられ，翌2007年4月24日には「公務員制度改革について」が閣議決定され，これを受けて同年6月30日には，能力・実績主義の人事管理の徹底および再就職に関する規制の導入を内容とする「国家公務員法等の一部を改正する法律」が成立した。その後，7月12日には公務員制度の総合的な改革に関する懇談会および官民人材交流センターの制度設計に関する懇談会が内閣総理大臣のもとに設置され，前者につ

いては翌2008年2月5日に報告書が取りまとめられた。また，後者については2007年12月14日に報告書が取りまとめられた。これらについては，現在も引き続き政治レベルでの議論が行われているところである。

以上が人件費に関連する議論の概観である。当初の事務事業の見直し・定員の削減・給与の見直しの3つのポイントが，議論を経るにしたがって，事務事業の見直しが定員の削減に溶け込む一方，給与の見直しが公務員制度改革というより大きな論点に吸収されていったことが観察できる。

## 1-2 現在の人件費の管理

前項で確認したように，定員管理を軸とする人件費管理は，実務においては現実的によく機能しているように思われる。たとえば，2006年6月30日の閣議決定「国の行政機関の定員の純減について」においては，2010年度までの5年間で，農林統計等関係では2,406人の純減，食糧管理等関係では2,196人の純減，北海道開発関係では1,003人の純減，社会保険庁関係では3,000人以上の純減など，当該閣議決定の別紙に見直しの対象となる業務等の内容とともに，閣議決定本文で具体的に記載されている。また，公務員制度改革についても，能力・実績主義の人事管理のもと，徐々に人事評価などにも変更が加えられ，実務での取り扱いの変更がなされてきているが，これは試行錯誤の段階にあるように思われる。整理をすれば，現在の人件費の管理は，定員管理を軸として，これに事務事業の見直しあるいは業務の見直しを付加する形で，成り立っていると考えられる。

## 1-3 残された課題としての「無駄をなくせ」の要求

上でみてきたように，国家公務員については5年間で5%純減，総人件費についても対GDP比でみて今後10年間で概ね半減させるとの長期的な目安など，人件費についてはそれなりに見直しが進められてきている。しかし，多

<sup>3</sup>太田（2006，pp.34-37）はここまでの動きを受けて，定員，民間委託，給与水準，給与構造の各論点について簡潔に整理している。

くの公的組織における数々の適切ならざる事例が報道されるたびに、「無駄をなくせ」とする要求が納税者から突きつけられてきている。

わが国の財政事情を踏まえれば、いずれかの段階で増税を考える必要がある。しかし、公的組織の支出に無駄がある以上、まずは増税よりも支出の無駄をなくす方が先決だとする主張も根強い。このような公的組織の支出の無駄をめぐる議論について、井堀（2008, pp.2-3）は以下のように記している。長くはなるが、引用する。

「まず無駄をなくせ」という議論は一見、もっともらしい。誰もが反対できないような正論である。そのため、増税を伴う税制改革や財政制度、社会保障制度の改革よりも優先順位が高い政策目標になりがちである。しかし、…国民の大多数が一致して無駄と思う明白な無駄は、よく考えてみると、その規模が意外に大きくない。かりに明白な無駄を根絶できるとしても、それで削減できる金額はそれほど大きくはないのである。この点が、正論の一つの落とし穴である。

さらに、正論にはもう一つの落とし穴がある。それは、無駄の中には明白な無駄ばかりではなく、結果としてやむを得ず生じる無駄や国民に痛みを伴う無駄があり、こうした無駄の方が明白な無駄よりもはるかにその規模が大きいの点である。たとえば、過疎地での公共事業……年金給付や生活保護費のような補助金…こうした、国民の間で評価の分かれる無駄を削減するのは大変であるし、……そう簡単ではない。…結果として、あらゆる無駄をゼロにするという目標は、永遠に達成できない非現実的な目標になってしまう。

すなわち、「絶対的な無駄」（誰からみても明らかな無駄）はそれほど大きくはないし、これを根絶するのはむずかしい。「絶対的な無駄」が巨額であるように宣伝し、それを完全になくすことをターゲットにすることは、仮想の無駄をつくってそれを根絶するという、

二重の意味で非現実的な目標設定をすることになる。その結果、誰もそれを真剣に解消しようとしない。

その副作用で、「相対的な無駄」（多少は有益であってもそれを上回る費用がかかるので、無駄な歳出）へのメスも入らない。多くの利害関係者にとって、この無駄の削減は痛みを伴う。「相対的な無駄」が手つかずのまま必要な増税が先送りされると、既得権を温存したい業界団体、利益団体とともに、税負担を逃れる現在世代、特に中高年の世代が”逃げ得”をしてしまう。少子高齢化社会では、多くの国民が感じている以上の規模で「相対的な無駄」が存在している。この無駄をどれだけ削減できるか。ここが本丸である。

そして、井堀（2008, p.31）は、絶対的な無駄の定義として、「公共サービスの質を劣化させないで削減できる歳出」と「歳出それ自体の便益がマイナスであるもの」をあげ、人件費は前者に含まれるとしている。そして、人件費について、優秀な人材、普通の人材、問題のある人材が1/3くらいずついると仮定し、そのうえで、全体の3割の公務員を対象に20%程度のレント（民間相場よりも2割程度の上乗せ）が発生しているのであれば、国の総人件費5兆円のうち絶対的な無駄（レント）は3,000億円程度になるとしている（井堀, 2008, p.94）。また、相対的な無駄は、「公共サービスの便益が、その財源調達費用（コスト）よりも小さい」場合に相当するとしている（井堀, 2008, p.32）<sup>4</sup>。そして、井堀（2008）はほかの分野についても、上記の国の人件費のうにいくつかの仮定をおき、無駄の規模を推計している（図表1）。

井堀（2008, p.184）は、絶対的な無駄の規模は大きくはないにもかかわらず、極端に大きく見積もることで、規模としてはるかに大きな相対的な無駄の削減が進まない。絶対的な無駄

<sup>4</sup>井堀はこのほかに「結果としての無駄」（事前に必要な歳出が、事後的に不必要になる場合）もあげているが、ここでは割愛した。



図表1 絶対的な無駄・相対的な無駄の規模

	国	地方 (政府関連公共部門も含む)	合計
絶対的な 無駄	人件費 3,000億円 公共事業 5,000億～1兆円	人件費 2～3兆円 公共事業 1～2兆円	4～6兆円
相対的な 無駄	5～10兆円	5兆円	10～15兆円

(井堀, 2008, p.182, 表6より著者修正)

の削減が進展しないかぎり、他の対策（相対的な無駄の削減）に手をつけないうことを意味すると指摘している。

井堀のいう絶対的な無駄の規模の多寡はともかくとして<sup>5</sup>、この井堀の指摘は重要なポイントである。しかし、井堀のいう絶対的な無駄は、誰からみても明らかなだけに、納税者の視線はどうしてもそこに集中しやすい。このため、井堀のような冷静な議論を吹き飛ばしてしまう可能性は否定しがたいと考える。

ここでの問題は、公的組織においても人件費の無駄を排除すべく努力していることについて、公的組織から納税者に示すことができない、あるいは、示していないことによる納税者の欲求不満にあると考える。仮に、公的組織がそれなりの努力をしていることを示すことができれば、納税者の公的組織への信頼も変わってこよう。これが示せないばかりに、議論がいわば出口の見えない迷路に入り込んでしまっていると考えられる。

#### 1-4 無駄削減のためのシステム構築の必要性

それでは、人件費に関して、「公共サービスの質を劣化させないで削減できる歳出」とは何であろうか。筆者は「公共サービスの質を劣化させないで削減できる業務」とであると考えられる。人件費は、公的組織の業務に従事する職員の労働

時間にほかならない<sup>6</sup>。この労働時間をいかに効率的に、効果的に稼働させるかが決定的に重要である。削減できた労働時間は、公的組織のおかれた状況により、より重要度の高い業務へシフトする時間にあてるべきである。そして、そもそも、そのようなより重要度の高い業務が見あたらない公的組織においては、公共部門のなかでの人員再配置を考えていけばよいと考える。

人件費に関し、公的組織においても、上のように、無駄を削減すべく努力していることを示すためには、公的組織に従事する職員の労働時間をいかに効率的に、効果的に稼働させるよう、プロセスとして担保していることを示していくことが適当であると考えられる。いわば、こういうやり方で、効率的に、効果的に働いている、無駄を削減すべく努力しているのだから、信頼してほしいということである。ここで重要なのは、プロセスを、換言すれば、やり方をきちんと示していくことである。ただ単に、根拠も示さず、信頼をしてほしいということではない。

#### 第2節 公的組織のマネジメントと責任会計

本節では、公的組織のいわゆる経常的経費のマネジメントと責任会計について述べる。責任会計は1950年代より管理会計の主要なシステムのひとつと認識されてきた。ここでは、この責

<sup>5</sup>筆者は、後で述べるように「公共サービスの質を劣化させないで削減できる業務」として考える。この場合、より重要な業務へのシフトによりその全額が削減されるわけではないが、井堀の指摘する3,000億円よりもはるかに大きな規模となると考える。国

全体でみれば、相当の規模となろう。

<sup>6</sup>労働時間は、たとえば平均賃金を掛ければ、貨幣価値での表示が可能となる。これにより、いわゆる物件費等との比較考量が可能となる。

任会計という概念が、公的組織のいわゆる経常的経費のマネジメントに役立つことを検討していきたい。

まず、責任会計論を概観し、原価管理としての責任会計も成り立ちうることを確認する。次に、責任会計の重要な基準である管理可能性に触れる。そして、環境の不確実性がある状況下では環境に応じて組織も変化するため、管理可能性に基づく責任会計もそれに適合させていかなければならないことを述べる。さらに、環境の不確実性に対応するための自律的組織においては、責任会計に求められる機能も動機づけを考慮したものとなることを述べる。そのうえで、公的組織の責任会計について検討を加え、その動機づけの基盤として組織の価値観が重要であることを検討する。

## 2-1 責任会計論の概観

責任会計 (responsibility accounting) とは、会計システムを管理上の責任に結びつけ、職制上の責任者の業績を明確に規定し、もって管理上の効果をあげようように工夫された会計制度である (櫻井, 2004a, p.41)。伝統的には、自己の管理下にあるセグメント (一般的には部門) で発生した原価についてのみ責任を負う組織である原価中心点 (cost center; コスト・センター)、収益と費用 (原価) の両者とその差額である利益に責任を負う組織である利益中心点 (profit center; プロフィット・センター)、さらには、原価と収益だけでなく、投資額も管理できる組織である投資中心点 (investment center) に分けられる (櫻井, 2009, pp.45-47)。

ここで、まず、責任会計が原価管理から生成されてきたことを確認したい。責任会計の生成について、伊藤 (克) (2007, p.83) は、責任会計という概念が米国で形成され、文献上に責任会計なる言葉が現れはじめるのは、第2次世

界大戦直後にあるとする。当時の代表的論客であるヒギンズ (Higgins, 1952, p.102) は、責任会計を「原価が、組織内の責任のレベルごとに集計され報告されるように、組織にあわせて設計された会計システム」と定義している<sup>7</sup>。この時期の責任会計論の特徴としては、公式の職務記述書およびそれに基づく責任、権限が、非常に強調されていたと指摘されている (伊藤克, 2007, p.83,87)。責任会計の概念化がこの時期に米国で行われた理由として、ひとつには、戦時経済体制から正常な体制への急転換にともなって、予想される競争に勝ちぬくために、企業はよりタイトな原価管理の必要性を感じていたとする指摘もある (伊藤克, 2007, p.83)。

そして、責任会計の発展について、溝口 (1967, p.14-21) は、まず、責任会計はコスト・コントロール上の責任として取りあげられ、次に、予算統制との関連で責任会計が論じられ、利益管理の分権化を促進する事業部制のもとで責任会計は大きな変化を遂げる。それは、これまでの部分的なものになりがちな原価管理、収益管理をより包括的な利益管理の概念のもとに統合し、全体をより体系的、組織的に運営していく可能性を意味すると指摘する。すなわち、原価中心点としての責任会計が先に生成され、その後、利益中心点としての責任会計が事業部制における責任会計として成立した。溝口 (1967, p.7) は、わが国で責任会計の概念が一般化したのは、1960年に公表された通産省産業合理化審議会の答申「事業部制による利益管理」<sup>8</sup>以来であり、その答申における責任会計の定義の特色は、職制上の責任者<sup>9</sup>の業績の測定をあげていることにあると指摘している。

このように、責任会計は職制上の責任者を中心点とし、原価管理から、原価 (費用) と収益を管理する利益管理へと展開してきた。責任会計のそもそもの出発点は、原価中心点としての責任会計にある。このことから、利益管理が求

<sup>7</sup>青木 (1962, pp.18-19) も、責任会計は、会計の記録・測定および報告機能に関して、執行責任に基づいた報告を、職制組織上の責任、権限と一致する

ように行うことにあり、責任会計のもとにあつては、会計の構造が組織構造と合致するように行わなければならないと指摘している。

められる公的組織のみならず、原価管理のみが求められる公的組織においても、責任会計は十分に成り立ちえるように思われる。そこで、続く二つの項では責任会計についてもう少し接近して整理し、そのうえで、公的組織の責任会計について検討を加えていきたい。

## 2-2 責任会計における管理可能性

責任会計における業績の測定・評価の基礎におかれている最も重要な基準として、管理可能性 (controllability) があげられる。ミラー (Miller, 1982, p.35) は「管理可能性が責任を定義する」としており、管理可能性が責任会計の本質であることを示している。この管理可能性に基づく責任会計は、管理者に対する区分集計を下位の組織単位から順次上位の組織単位に対して行うという階層的計算構造をもっており、このような伝統的な責任会計システムは、高度の職務細分化、責任・権限関係の明確化、垂直的・非対人的な命令系統と階層的支配関係によって特徴づけられる機械的組織を前提にしていると谷 (1984, p.80, p.83) は指摘している。

しかし、このような管理可能性に基づく責任会計は、3つの外部効果の影響のもとにある (奥山, 1988, p.5-6)<sup>10</sup>。外部効果のひとつめは、環境の不確実性による影響である。業績結果は不確実な環境のもとでの行動決定と努力遂行からもたらされるものであり、この環境の不確実性は考慮されなければならない。この環境の不確実性と責任会計についてはさまざまな議論がなされている<sup>11</sup>。二つめは、責任中心点間の相互依存性による影響である。業績結果はほかの責任中心点との相互依存的な関係のもとで達成されるのであり、この相互依存性は考慮されなければならない。この相互依存性に関してもさまざまな議論がなされている<sup>12</sup>。三つめは、測定の期間性による影響である。業績結果は、測定期間より前の過去の行動による影響と、測定期間より先の将来にまで及ぶ影響とを考慮しなければならない。

管理可能性に基づく責任会計は、この外部効果、なかんずく、環境の不確実性による影響を受けて修正されることとなる。谷 (1984, p.85) によれば、環境に不確実性がある状況<sup>13</sup>では、管理者間の水平的関係による相互調整な

<sup>8</sup>当該答申では以下のように記述されている (通産省産業合理化審議会, 1960, p.17)。

……責任会計とは、予算統制や原価管理を遂行する場合に要請される会計制度であって、その要点は会計数値と管理組織上の責任者の結びつきにある。いい換えれば、それは職制上の責任者の業績を明瞭に測定しうる会計制度である。……

責任会計のバックボーンをなすものは、その企業の管理組織 (責任と権限の構造) である。責任会計においては、会計数値を経営組織の各管理単位に合わせた分類が必要であり、またできる限り費用や収益の配賦計算を避けることが要請される。

つぎに責任会計には、予算や標準原価のような管理基準と適切な報告制度との整備が必要であり、特に大切なことは企業における人間関係の配慮である。すなわち責任会計を通じて、企業の経営活動にたずさわる各従業員に明確な目標を伝達し、また各員の参加によって予算や標準原価の設定を行うなど、できる限り各自の自発的協力を推進するよう措置を講ずる必要がある。

<sup>9</sup>責任会計は、責任・権限をともなった各管理責任単位の管理者個人の業績を測定評価するものとされている (山口, 1966, p.140)。このため、物的な製

品あるいはプロジェクトなどを中心点に会計データを識別・測定・集計・伝達する会計システムに対比して、責任会計は組織内に設けられた人的な権限と責任との関係を中心点に会計データを識別・測定・集計・伝達する会計システムと定義されている (奥山, 1988, pp.1-2)

<sup>10</sup>奥山 (1988) は、この3つの外部効果による影響を緻密に整理し、ともにその影響を分離しなければならないとしている。

<sup>11</sup>谷 (1984, pp.92-93) は、不確実性等をともなう意思決定環境と責任会計との関係についてのこれまでの諸説を簡潔に整理している。

<sup>12</sup>フェララ (Ferrara, 1964, p.160; 望月, 2006) は、原価が発生した領域を第一次的責任領域とし、原価の大きさに影響を及ぼす領域を第二次的責任領域として、後者についてもその影響部分に相当する原価を配分するべきだとする二重責任の問題を指摘している。また、小林 (1984) は因果連鎖的な管理可能性概念に基づく業績測定を概念的に提案している。

<sup>13</sup>環境に不確実性がある状況のことを、谷 (1984, p.84) は、意思決定環境が不確実かつ複雑な状況といっている。

いしは統合が有効である。しかし、このような伝統的な責任会計システムは、独立的に測定される組織単位の業績に焦点をあてているために、相互調整に必要なコミュニケーションを阻害し、その結果有効に機能しないと指摘する。そして、機械的組織と対照的な有機的組織、すなわち、環境の不確実性や複雑性の結果、責任・権限関係の弾力性、分権的意思決定、水平的・対人的な相互作用の特徴をもつように組織面での適応が行われる有機的組織となると、責任会計システムも適合的に設計しなおさねばならなくなるとしている（谷，1984，p.87）。このように、環境の不確実性に依りて、組織の特徴が変化し、これに依りて責任会計も適合的に考えていかねばならないのである。

### 2-3 責任会計における動機づけ

これまで、管理会計と動機づけ（モチベーション）の関係についてもさまざまな指摘がなされてきている<sup>14</sup>。これは管理会計の1分野である責任会計においても同様である。青木（1976，p.112）は、責任会計と動機づけとの関係について、責任会計の性格は、会計が従来一般的に依りて物的計算であったのに対し、責任計算であり、人的体系の会計であるとする。そして、責任会計が人的会計であることは、会計を責任中心点の経営管理者たちの責任と権限との関係において展開することを意味し、当該管理者の責任・権限は、経営組織においてそれらの下部委譲が行われていることを前提に、動機づけなどの人間的側面の問題を重視しなければならない。動機づけは責任会計の支柱をなすものであり、責任会計は動機づけなしには展開しないとす。

伊藤（克）（2007，p.89）は、責任会計に関する米国の文献研究から、方向づけをとともう動機づけの問題を意識するようになった結果、

1950年代から60年代にかけて責任会計論が変容していったと指摘している。そこでは、経営管理者に、全社的なあるいはより上位のレベルの必要に基づく行動を促すため、情報提供機能が重視されるようになってきた。そして、自主的な判断を組織の末端に委ねるためには、任せてしまっても誤った判断につながらないように、ガイドラインともなるべき文脈情報を豊富に提供することが重要であると指摘している（伊藤克，2007，pp.97-98）。

責任会計における動機づけについて、伊藤（克）（2007，p.97）は、以下のように、自律的組織に関する廣本（2005，p.25）の論説と関連づけている。

……自律的組織におけるマネジメント・コントロール・システムについて求められる属性としては、①自主的な判断が組織各所で実施されるために、組織内部で何がおこなわれているのか、自らの行動が組織全体に対してどのような影響を及ぼすのかを可視化するような情報提供機能を備えていること、②絶えず変化する企業環境に柔軟に適用することを支援するような学習促進機能を備えていることが期待される……

責任会計における動機づけについては、このように自律的組織においては、情報提供機能と学習促進機能が重視されるのである。これは、前項で確認した有機的組織に応じた責任会計として考えるべき機能でもあると考える<sup>15</sup>。以上で責任会計についての分析概念はそろったと思われるので、次項以下では、公的組織における責任会計について検討を進めていきたい。

### 2-4 公的組織における責任会計についての検討

現在わが国においては、平成20年度予算より、

<sup>14</sup>動機づけと管理会計との関係については、西澤（1978）が詳しい。西澤は、動機づけ理論の系譜を整理し、管理会計における責任会計、原価統制、予算管理を例に、動機づけとの相互関係を概観してい

る。

<sup>15</sup>筆者は、この自律的組織について前項の有機的組織と同義と理解している。



予算書・決算書の表示科目の単位と政策評価の単位とを原則として対応させるなどの取り組みが行われている<sup>16</sup>。このような取り組みは、それはそれとして、高く評価されるべきであると考えられる。しかし、このような取り組みを超えて、公的組織において管理会計の責任会計を構築していくに際しては、問題がいくつかあるように思われる。

まず、公的組織には利益がないので、原価と収益の両面の管理である利益管理がそもそも成り立たないという議論があろう<sup>17</sup>。しかし、公的組織においても収益（収入）を認識しうる組織もある。この場合には、利益の極大化が目標ではないとしても、当該公的組織の組織としての持続可能性を考えれば、収益の管理とその収益をもたらす原価の管理は必要である。何らかの公共性目的のもとにあっても、一定水準の利益（ないしは一定水準以下への損失の抑制）は、副次的な目的として確保されねばならない。したがって、利益中心点としての責任会計は十分に成り立ちうる。もちろん、収益を認識しえない公的組織もある。その場合であっても、何らかのインプットがあり、原価が発生している以上、原価中心点としての責任会計は成り立ちうる。以上から、公的組織においても責任会計自体は成り立ちうると思われる。

つぎの問題は悩ましい。これはわが国公的組織における意思決定のスタイルにかかわる論点である。わが国公的組織における意思決定については、稟議制が有名である（辻，1965.1969，

pp.155-172）。この稟議制に基づく意思決定のスタイルはむしろ日常のルーティン・ワークについてだけであって、重要な事項については関係者間の会議において行われていると指摘されている（井上，1981）。稟議制であれ、関係者間の会議であれ、そこでの関係者の範囲は非常に幅広くとらえられているのが一般的である。しかも、外部のステークホルダーの意向も幅広く確認しながら進めることが多い。それゆえ、小宮が「お宮参り」と称したような状況<sup>18</sup>も観察しうることとなる。そこには、意思決定にあたって、さまざまな状況の変化などにも対応できるように、責任の所在をあえて明確化しないという知恵が随所に張りめぐらされている意思決定のスタイルがあるように思われる<sup>19</sup>。他方、責任会計は責任中心点、すなわち職制上の責任者を中心とするものであるので、このような意思決定のスタイルは責任会計と親和的ではないところが多い。いい換えれば、公的組織においては、その組織構造と責任体系とが不整合となっている場合がある。意識的にせよ無意識的にせよ、あえて複雑にしている場合があるのである。このような公的組織の意思決定のスタイルを徐々に修正していくのか、それとも、公的組織の意思決定のスタイルにあわせた責任会計システムを構築していくのか。悩ましいところである<sup>20</sup>。ここでは論点の指摘だけにとどめて、論を進めていきたい。

第三の問題は、国の各省の地方支分部局などの公的組織によく見受けられる、いくつもの業

<sup>16</sup>これは管理会計の責任会計論とは関係がないと思われるが、それでも発想としては近いものがあるように考える。

<sup>17</sup>この種の議論は印象論に過ぎないのであるが、実務においては根強いと思われる。

<sup>18</sup>小宮隆太郎は以下のように述べている（平成20年12月24日付日本経済新聞「私の履歴書」欄）。

……これらを私は「お宮参り」と称していた。方々に「お参り」して、年末の大蔵省原案に入ったとき、お願いをしたすべての人にお礼に行く。誰もが「努力したかいがありました」「自分が面倒を見てやった」という顔をしている。願を掛けて方々の神社仏閣にお参りに行き、願がかなうと、どこの御利益か

分からないのによく似ている。……

<sup>19</sup>本研究の検討の範囲外となるが、わが国公的組織における意思決定のスタイルについての研究は、今後ともより深められることが期待される。特に、政策の企画立案レベルと執行のレベルとでの共通点や相違点、時代に応じた前者の移り変わり、あるいは、前者の変化の后者への影響など、数多くの論点があるように思われる。

<sup>20</sup>わが国の民間大企業の意思決定のスタイルも、公的組織のスタイルとかなりの類似性があると考えられる。前者で責任会計が成立している以上、程度の問題と考えることもできよう。

務を行っている公的組織である。このような多種類の業務を担う公的組織においては、組織全体で責任会計を考えることにそれほどの意味はない。多種類の業務があるために、原価管理ないしは利益管理上の責任を明確にしにくいためである。この問題については、活動基準責任会計 (Activity-Based Responsibility Accounting) の議論が参考になる (Hansen=Mowen, 2006; 小菅, 2000)。そこでは、公的組織の担う多種類の業務を、業務ごとに分割して把握し、それぞれに責任会計を考えていく。業務、すなわち活動 (Activity) に着目することにより<sup>21</sup>、公的組織内部の管理上の責任も分けて考えることができることとなる。このため、それぞれの業務に対応する職制上の責任者の業績も明確となる。すなわち、業務それぞれに責任会計が成り立つのである。

第四の論点は、さまざまな種類のある公的組織においては、環境からは影響の受けにくい、比較的単純な業務を担っているものもあれば、複雑な環境に左右される業務を担っているものもあることである<sup>22</sup>。先の二つの項で言及したような環境に不確実性があるもとの、公的組織が自律的組織ないしは有機的組織の特徴を有するようになった場合、管理可能性に基づく責任会計も修正が必要となる。そこでは、前項で確認したように、責任会計システムに情報提供機能および学習促進機能による動機づけが求められることになる。より具体的にみれば、責任会計システムが、業務のガイドラインともなるべきさまざまな文脈情報を含む情報提供を行うことにより、向うべき方向へと動機づけるとともに、学習を促進させるように動機づける必要がある。そこで、次項では、公的組織の責任会計における動機づけについて論を進めることとしたい。

## 2-5 公的組織の責任会計における動機づけ

責任会計システムが、業務のガイドラインともなるべきさまざまな文脈情報を含む情報提供を行うことにより、向うべき方向へと動機づけるとともに、学習を促進させるように動機づけるとすると、公的組織においてそれはどのような姿になるのであろうか。実効的な動機づけというものは、どのようなものを基盤として成り立つのであろうか。企業の責任会計システムであれば、利益の極大化<sup>23</sup>のための原価管理および利益管理というものはイメージしやすい。これに対して、公的組織の場合には、利益管理とはいっても、何らかの公共性のもと、副次的な目的となることが多く、ほとんどの公的組織においては、原価管理が中心となると予想される。

ここで問題となるのは、原価管理が中心となる場合の人間性との相性の問題である。原価管理に関して櫻井 (2009, p.46) は「人間はだれでも原価を削減することよりも、利益の増大に大きな喜びを感じる」と述べている。したがって、原価低減を主たる目的とする原価管理では、公的組織といえども人間が担う以上、どうしても動機づけの基盤としては弱いものとなるように思われる。

それでは、どのように考えたらよいのであろうか。筆者はここに、組織の価値観を持ち込むべきだと考える。すなわち、動機づけの基盤として組織の価値観を埋め込むのである。公的組織の場合、何らかの公共的な目的があって存在している。その公共的な目的は、通常、何らかの価値観を伴う。すなわち、組織の価値観からして望ましい業務というものが存在している。それがゆえに、当該価値観からして、望ましくない業務をいかに削減して、その資源を、望ましい業務にいかにかまわしていくかという発想を自然なものとして考えることができる。したがって、これを動機づけの基盤におくことが適当であると考えられる。

第1節で、人件費に関する絶対的な無駄とし

<sup>21</sup>活動と業務との関係については、のちほど整理する。

<sup>22</sup>これは業務の性質をいっているだけで、上下関係でとらえるべきものではない。

<sup>23</sup>企業であっても常に利益の極大化を目指しているわけではないと考えるが、ここでは単純化する。

て、筆者が示した「公共サービスの質を劣化させないで削減できる業務」をいかに見出し、その分をより重要度の高い業務、すなわち、組織の価値観からして望ましい業務に回していくか。これは、結果として、提供する公共サービスの質と量を向上させる結果となろう。単なる業務の削減だけであれば、人間の本質から通り一遍しか動かないとしても、このような組み立てを行うことにより、実効的な動機づけが構築できるように考える。

そのうえで、これらを公的組織それぞれにおいてプロセスとして組み立てているか、そして、そのプロセスが当該公的組織内で実効的に機能しているかに着目して、わが国において従来より機能してきた定員管理や予算査定などを行うことが適当と考える。プロセスの構築は、納税者にその資金負担についての納得を得る（納得性の確保）ために有効な方策であろう。これは、公的組織の信頼性の向上につながると思う。

### 第3節 公的組織に活用できる管理会計を中心とした手法

人件費を中心としたいわゆる経常的経費に該当する公的組織の業務は、本質的に労働集約的である。企業においても、労働集約的な業務はもちろん存在し、そこではその性質に応じた管理会計手法が発達してきている。管理会計は、計数的管理実践における諸展開を管理会計論の研究対象に組み入れ、「方法の技術学」としての積極的な照応を要求してきたといわれている（津曲，1973，p.41）。このため、管理会計手法はある意味で、管理会計の花形であるとともに、このような管理会計の性質から、手法が管理会計に属しているか否かといった外延部分は、明確に分けられるわけではない。

本節では、いわゆる経常的経費に該当する公的組織のマネジメントに活用できる、管理会計

を中心とした手法について概観する。ここで手法論について概観しておく趣旨は、これらの手法を通して、第II部第6章以下で述べるいくつかの公的組織のマネジメントを論じることができると思われるからである。手法を通してみることにより、マネジメントに対して豊かなイメージをもつことができると考えている<sup>24</sup>。

具体的には、まず、管理会計手法を考えていくにあたっての前提ともいべきプロセス分析（工程分析ともいう）をみる。これは、IE（インダストリアル・エンジニアリング）などで触れられる内容ではあるが、従来の法的な観点からのマネジメントが中心であった公的組織では、このような思考がそもそも抜け落ちていることが多いと思われる。管理会計手法は、このプロセスや工程といったものを基礎に展開される。

そのうえで、管理会計手法として、標準原価計算、活動基準管理と活動基準原価計算、および、バランスト・スコアカードについて概観する。標準原価計算と活動基準原価計算は、原価計算に関連する手法である。しかし、後節でみるように、公的組織においては原価計算のあり方はさまざまである。このため、公的組織によっては標準や活動基準に着目するだけでこと足りる場合もあると考える。そして、その他の管理会計を中心とした手法として、リーン・マネジメント、全社品質管理、原価企画、制約条件の理論について概観する。

また、これらの管理会計を中心とした手法は、相互に関連性が指摘されているところが多い<sup>25</sup>。そこで、本節においては、手法間の関連性についてもあわせて言及する。これにより、プロセス分析＝業務の標準→活動基準管理（ABM）→バランスト・スコアカード（BSC）という一連の流れに統合できることを述べたい<sup>26</sup>。

<sup>24</sup>公的組織の諸活動が法令等で定められていることから、マネジメントについても法的な観点から考えることが一般的であろう。しかし、経営的な観点、とりわけ、ここでみるような現場に密着したミクロの

観点から考えることにより、意外なほど大きな、マクロ的な効果が得られるのではないかと考えている。これは、本書のテーマでもある。

### 3-1 プロセス分析

本項ではプロセス分析について概観する。プロセス分析は工程分析ともいわれる。製品が作られていく過程をプロセス（工程）といい、この一連のプロセス（工程）を調査・分析する手法をプロセス分析（工程分析）という（石渡，1984，p.16）<sup>27</sup>。生産における工程分析においては、製品工程分析，作業者工程分析，人と機械などの組み合わせに対する連合工程分析，および，事務工程分析に分けられる（石渡，1984，p.18）。工程分析は，①工程の流れを整理し，②工程の流れに無駄や停滞がないか，③工程の順序はこれでよいか，④工程の流れがスムーズか，設備配置や運搬方法に問題はないか，⑤工程中の仕事はすべて必要か，やめられないか，ほかによい方法はないか，などを検討し，改善案を作成するものである（石渡，1984，p.17）。IEの作業研究として知られている手法には，ほかに，動作研究や時間研究，稼働分析などがある（藤本，2001，p.145）。藤本（2001，p.158）は，業務の改善のためには，時間配分の分析・評価が重要であり，標準時間を分解し，価値を生み出していない時間，無駄な時間，省略可能な時間を洗い出すことが基本となり，これがIEで稼働分析と呼ばれるものであると整理している。そこでは標準という概念が重視されている。おおくりには工程分析があり，接近すれば稼働分析となるのであろう<sup>28</sup>。いずれにせよ，本稿ではこれらをあわせてプロセス分

析という用語で説明したい<sup>29</sup>。このプロセスを例示すれば，図表2のとおりである。

このようなプロセス分析は，生産現場における事務を対象とした事務工程分析という言葉があるように，いわゆるペーパーワークのような業務も対象とすることができる。ペーパーワークの多い公的組織においても，その業務の流れをフローに表示することはできるのであり，ここにプロセス分析を行う余地が生じる。そして，プロセス分析には計数的に把握されるものが多く，このため，さまざまな計数的管理実践を取り込んできた管理会計とは非常に高い親和性をもつことになる。プロセスを基盤として管理会計手法が展開されると表現してもよいと思われる。

プロセス分析は，業務の標準を考慮しつつ行われるものである。公的組織では，法的な観点等からの業務内容の検討はかなり高いレベルで行われていることが一般的であり，しかも，昨今のさまざまな課題に対応するため，その業務内容にも次々と変更が加えられている。このため，実際に業務を担当する職員の立場からすれば，いわば五月雨式に出される各種通達等に対応することに追われ，疲弊しかねない状況にあると思われる。これは，それぞれの業務の標準が定まっていないことによる影響が大きいと考える<sup>30</sup>。公共サービスの質を劣化させないで削減できる労働時間を見つけだすために，標準となる業務内容を考え，そのうえでプロセス分析

<sup>25</sup>小林（2002，pp.125-127）によれば，オストレンガは，業務プロセス分析と活動会計に，プロセス価値分析，活動基準原価計算（ABC），責任会計，業績測定，設備投資管理を統合することにより，トータル・コスト・マネジメント（TCM）が実施できると指摘している。著者は小林の引用文献（Ostrenge, M. R., *Activities: The Focal Point of Total Cost Management*, Management Accounting, National Association of Accountants, Feb. 1990）を探したが，みつけることができなかった。

<sup>26</sup>本節の骨格は，2003年に拙稿（2003）で述べたものとほぼ同じである。拙稿（2003）では簡略化の観点からABMをABCに含めた構成としていたが，これにより個々の行政サービスを対象とした原価計算

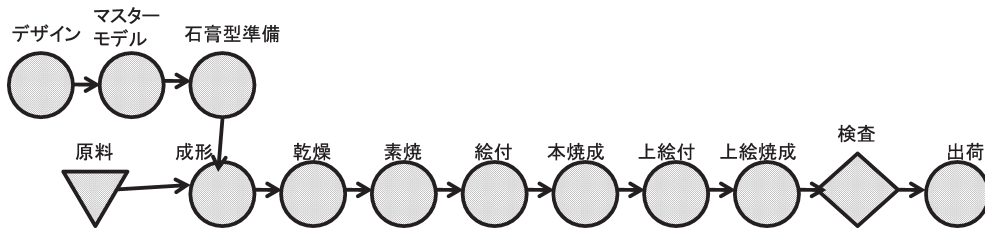
という視点が強まってしまい，技術的な側面が強調され過ぎたきらいがあった。そこで本節ではABMとABCを分けて記述している。また，2003年以降，経営関係を中心に諸分野を勉強し直し，本節では全体の体系のなかでの位置づけを試みた。このため，ここでは周辺の諸手法も含めた記述となっている。

<sup>27</sup>石渡は工程という言葉を用いている。工程は生産についての用語であり，情報をも対象とした場合にはプロセスという用語が用いられている（たとえば，藤本，2001）。

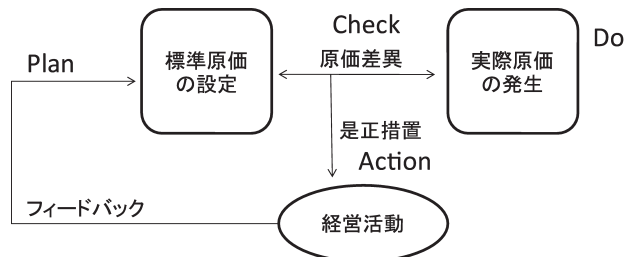
<sup>28</sup>ほかにもさまざまな手法がある。その概説については桑田（1998）などにゆずる。

<sup>29</sup>IEの観点からみればこの用語法は粗いものであるかもしれないが，ご容赦いただきたい。





図表2 プロセスの例－伝統磁器製造工程（高級ウイスキーボトル）  
（藤本，2001，p.17図2.2より著者修正）



図表3 標準原価計算による能率管理  
（櫻井，2009，p.320図12-1より引用）

を行うことは非常に有効である。公的組織において、このような観点からの検討は、これまでのところ多くはなされてきていないと思われる。このため、少しの努力で多くの成果を上げやすく、効果の高い方策であると考ええる。

### 3-2 標準原価計算

標準原価計算（Standard Costing）とは、原価の流れのどこかの時点で標準原価を組み入れ、標準原価と実際原価を比較して原価差異を計算分析し、かつこれを関係者に報告する会計システムのことをいう（櫻井，2009，p.319）。この標準原価計算による能率管理の方式を、Plan-Do-Check-Action のマネジメント・サイクルで表せば、図表3のとおりとなる。標準原価を算定し（Plan）、生産を行って実際原価を算定し（Do）、原価差異を算定してその差異の原因を分析し（Check）、その結果を受けて是正措置をとる（Action）（櫻井，2009，

pp.319-320）。そして、標準原価の算定に際しては、作業活動の繰り返しによって作業時間がほぼ定率で減少していくという経験則から導かれる習熟曲線（learning curve：学習曲線）と、同じ製品系列でも革新的な技術革新や新しい生産方法の開発などによって系列別の総原価が減少していく経験曲線（experience curve）とを、標準価格の設定に組み込むことが大切とされている（櫻井，2009，p.324）。

標準原価計算は、科学的管理法のひとつの成果として、1930年代以降、製造業における現場作業員の能率向上に大きな役割を果たしてきた。特に、作業条件のあまり変わらない企業、大量生産型の企業、労働集約的な企業には効果的とされてきた。しかし、工場自動化の進展により、その適用の範囲が狭まるとともに、品質の観点で不足しているため、粗悪な品質の製品が生産される可能性などが指摘されてきている（櫻井，2009，pp.330-332）。

<sup>30</sup>業務内容を標準化するという事は、担当する職員にとっては非常に働きやすくなる。政策企画立案部局の非常に高いレベルにおいては、このような業務

の標準化は困難であろうが、その一般的なレベルや執行部局においては、業務の標準化は重要であると考えられる。

一見すると、この標準原価計算は公的組織にはあまり関係がないように思われる。しかし、原価計算には、財務諸表作成につながる財務会計目的と、原価管理等につながる管理会計目的とがある(岡本, 2000, p.5)。公的組織には標準原価計算は関係ないとするのは、この2つの異なる目的のうち前者のみを原価計算としてとらえることによる誤解である。標準ができれば、業務をある程度のまとまりにして、そのコスト(原価)を把握することが可能となる。管理会計目的としての原価計算も成り立つのである。したがって、概念上は、公的組織においても、原価管理(原価低減)のために標準原価計算を行うことができると考える<sup>31</sup>。

### 3-3 活動基準管理(ABM)と活動基準原価計算(ABC)

本項では活動基準管理(Activity-Based Management: ABM)と活動基準原価計算(Activity-Based Costing: ABC)について概観する。上で述べたように、多くの種類の業務を同時に担うことが一般的な公的組織においては、この活動基準の考え方を適用できる領域は非常に広いと考える。活動基準管理(ABM)に概ね相当する手法を組織運営の基本としている公的組織も存在する<sup>32</sup>。

活動基準管理(ABM)は、経緯的には活動基準原価計算(ABC)から生じてきた。そこで後者からみる。活動基準原価計算(ABC)とは、資源、活動および原価計算対象の原価と業績を測定するための経営のツールであるとされる。そこでは、製品が活動を消費し、資源が活動を消費するという基本理念のもとに、資源の原価を活動に割り当て、活動をもとに原価計算対象に原価を割り当てる(櫻井, 2009, p.373)<sup>33</sup>。この活動基準原価計算(ABC)は、1970年代後半からの工場自動化と多品種少量生

産の一般化に伴い、原価計算における製造間接費<sup>34</sup>の適正な配賦を行うため、1980年代後半に誕生した。このように活動基準原価計算(ABC)は、原価計算を製品戦略に反映させるためのもの、いい換えればリエンジニアリングのためのものである(櫻井, 2009, p.385)。

これに対し、活動基準管理(ABM)は、活動やプロセスの改善による原価低減が主目的とされ、プロセス視点に立脚して活動分析、原価作用因分析および業績分析を活用して原価低減を図ろうとする経営のツールである。1990年代前半に、活動基準原価計算(ABC)から活動基準管理(ABM)への転換がみられ、この転換を境に、わが国での活動基準管理(ABM)への関心が急速に高まった(櫻井, 2009, p.385)。この活動基準管理(ABM)の特徴は図表4のとおりにまとめられている。

活動基準管理(ABM)は、伝統的な米国の会計思考に立脚するものではなく、新しいパラダイムを必要とする。そこでは、プロセスの変革を通じて、無駄、重複、不安定性を除き、経営の効率化を図り、もって効果性重視の経営に資することにある(櫻井, 2004, p.387-388)。活動基準管理(ABM)は、QC(Quality Control)サークル活動を基盤とする全社品質管理(TQC)などと非常に高い親和性を有する。

ここで、活動基準原価計算(ABC)と活動基準管理(ABM)との関係を図に示せば、図表5のとおりとなる。すなわち、前者は原価測定による価格算定・収益性分析が主目的であるのに対して、後者は(一般的な意味での)プロセス測定の視点からの原価低減が目的となる。

プロセスと活動に関して、櫻井は図表6のように整理している。そのうえで櫻井(2009, p.386)は、プロセスは日本語訳の工程というより、仕事のやり方と理解すべきと述べている。このプロセスと活動の違いは、相対的な概念に

<sup>31</sup>ただし、原価計算そのものにもコストがかかるので、計算にかかる費用対効果は十分に考慮する必要がある。

<sup>32</sup>別稿で整理する。

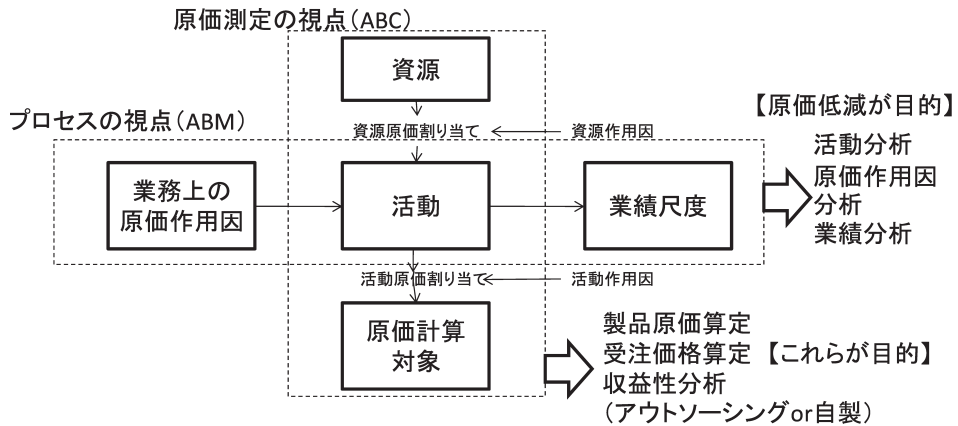
<sup>33</sup>伝統的な原価計算では、製造部門と補助部門にいったん原価を集計し、そのうえで配賦を行う(櫻井, 2000, p.329)。

<sup>34</sup>段取費、企画・設計費などを指す。

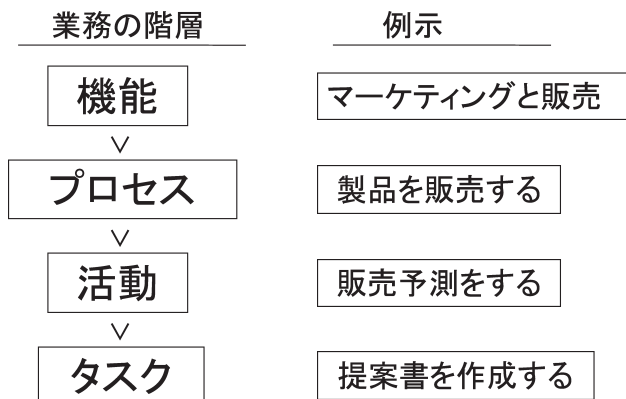
図表4 活動基準管理 (ABM) の特徴

①	ABM の目標は資源配分ではなく、効果的な活動の実施にある。
②	顧客との関連を、活動によって分析することができる
③	各プロセス間の活動を合理的に連携させることができる
④	ムダな活動 (非付加価値活動) を排除することができる
⑤	継続的に活動やプロセスを改善, 変革することができる
⑥	活動の重複を避け, 効率的な活動を行うことができる
⑦	標準的活動を測定し, その測定結果にもとづく弾力的活動を行う
⑧	従来の原価構成要素による内部資料の報告に代わって, 活動という理解しやすい業績評価基準による報告書の作成が可能となる

(櫻井, 2009, p.387表14-7より引用)



図表5 活動基準原価計算 (ABC) と活動基準管理 (ABM) との関係  
(Turney, 1991, p.92Figure5-1および櫻井, 2009, p.386図14-5より著者修正)



図表6 プロセスおよび活動等の関係  
(櫻井, 2009, p.402図14-6より著者修正)

過ぎないと思われる。実務の要請により、かなり大きなくりで考えることもできようし、原価計算の正確性を重視し、精緻なものとするように思われる。ちなみに、ドイツでは、活動基準原価計算（ABC）はプロセス原価計算（Prozesskostenrechnung）といわれており、間接費の計画と統制がひとつの目的となっている（尾畑，1992，pp.709-710）。その基本的な構造は、活動分析を行い、部分プロセスに原価を集計し、さらに主要プロセスに原価を集計したうえで、原価計算対象に配賦するという構造をとっている（西村，1995，pp.638-641）。櫻井（2009，p.402）によれば、プロセス原価計算の提唱者であるホルバツハは、活動では対象が小さすぎるのでプロセスを対象にした原価計算を意図したと述べている。

それでは、この活動基準管理（ABM）と活動基準原価計算（ABC）を、公的組織に活用するとどうなるのであろうか。ここでのポイントは、活動基準原価計算（ABC）が製造間接費の配賦方法であることを横において理解することにあると考える。すなわち、公的組織において、ここでいうプロセスを、業務ないし業務区分として理解し、配賦方法ではなく、業務改善の観点から理解することである。このような理解は、一般の企業を対象としたジョンソン（Johnson，1992）の指摘と同様のものである。すなわち、業務改善の観点から活動基準管理（ABM）を中心にして考え、原価計算は必要に応じて考慮すれば足りると考える。筆者としては、ここに、プロセス分析＝業務の標準→活動基準管理（ABM）という流れが見出せると考える。

なお、実務における活動基準管理（ABM）の活用にあたっては、職員各自の時間記録が非常に重要となる。これには二つの側面がある。ひとつは、時間が把握できなければ定量的な計数による表示ができず、現実のマネジメントに使えるものにはなりにくいことである<sup>35</sup>。もう

ひとつは、職員各自の勤務時間に関する感覚を鋭敏にする効果である。勤務時間＝コストという意識づけがあれば、効果が定かでない業務に自らの時間を費消することには本能的な反発を覚える。このような人間のひとつの傾向から、業務改善に向けたアイデアも出てきやすい。これにより、先に述べた、原価管理が中心となる場合の人間性との相性の問題をクリアすることができる。

この時間記録を通じて、活動基準管理（ABM）が実効的なものとなる。この点は、後で述べる全社的品質管理（TQC）でも言及する。

### 3-4 バランスト・スコアカード（BSC）

本項ではバランスト・スコアカード（Balanced Score-Card：BSC）について概観する。近年、多くの企業がバランスト・スコアカードに取り組んできており、公的組織でも医療機関を中心に数多くの試行がなされてきている。

「1992年の発表当初、バランスト・スコアカードは主として業績評価のツールとして提案された。しかし、その後の実務への導入過程において、戦略を策定し実行させ、経営品質を向上させるためのツールとしての役割が大きいことが明らかとなった」といわれている（櫻井，2009，p.255）。戦略を業務レベルに落とし込むことができる経営戦略実行のシステムとしての役割が期待されているのである。そこでは、学習と成長の視点、内部ビジネス・プロセスの視点、顧客の視点および財務の視点から、非財務指標も含めた定量的な業績評価尺度で見えていくこととされている。これを端的に示せば、図表7のとおりである。

BSCにおいてもっとも重要であるのは、たとえば図表8のような因果関係である。この因果関係は自明であれば問題はないが、実務においては自明でないことも多い。その場合には、最初は仮説にすぎない因果関係仮説を用いて組み立てていく必要がある。この因果関係仮説を見出す段階では、現場の暗黙知を形式知に変え、

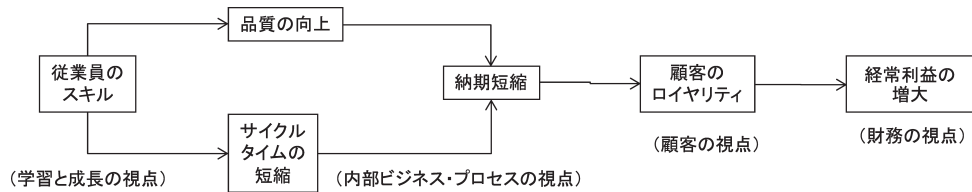
<sup>35</sup> 「測定できないものは、管理できない」とよくいわれる（たとえば、櫻井，2009，p.(3)）。



図表7 バランスト・スコアカード (BSC) の視点と業績評価尺度

視点	業績評価尺度の例
財務の視点	経常利益, ROI, 売上高, 売上利益率, CF
顧客の視点	顧客満足度, 顧客ロイヤリティ, 顧客収益率
内部ビジネス・プロセスの視点	開発効率, 生産性向上率, 事故率, 特許権取得件数, 単位原価, 新製品導入率
学習と成長の視点	社員教育, 離職率, 提案件数, IT 活用率, 平均年齢

(櫻井, 2009, pp.259-260より著者作図)



図表8 バランスト・スコアカード (BSC) の因果関係

(櫻井, 2009, p.262図10-2より引用)

共有化する SECI モデル<sup>36</sup>を活用することもできると考える。いわば、現場職員が体感している知恵 (すなわち、暗黙知) を入れ込んでいくこともできよう。そして、この因果関係仮説を PDCA サイクルのもと、継続的に検証・修正していくことが必要となる。

各項目においては、図表9のように、戦略テーマから、戦略目標、目標値、実施項目に下方展開していく流れがある。これらは目的-手段関係にたつ (櫻井, 2008, p.36-38)<sup>37</sup>。この目的-手段関係に立つ戦略目標選択と実施項目の工夫も非常に重要となる<sup>38</sup>。なお、上で述べた因果関係は、戦略テーマ間での因果関係となる。

そして、戦略テーマの因果関係の全体像を示したものが戦略マップである。これを図示すれ

ば、図表10のとおりとなる。これにより、因果関係が仮説も含めて明確になるとともに、これらの因果関係を検証しやすくなる。戦略は因果関係仮説をもとに成り立っている。このため、戦略マップは戦略の仮説を検証するためのツールとなる。

キャプランとノートン (Kaplan=Norton, 2001. 訳書 p.25-38) は、バランスト・スコアカード (BSC) を導入し成功した企業について、彼らが「戦略志向の組織体の原則」と呼ぶ一貫したひとつのパターンがあるとしている。バランスト・スコアカード (BSC) の活用のイメージをつかみやすいので、これを紹介すれば、①戦略を現場の言葉に置き換える、②組織全体を戦略に向けて方向づける、③戦略を全社

<sup>36</sup> (Nonaka=Takeuchi, 1995)。なお、SECI モデルについて、ここでは代表例としてバランスト・スコアカード (BSC) との関連で述べたが、活動基準管理 (ABM) であれ、全社的品質管理 (TQC) であれ、SECI モデルを使うことはできると考える。

<sup>37</sup> ここでいう下方展開していく流れを因果関係で説明する説 (長谷川, 2002) もあるが、ここでは櫻井の説にしたがう。

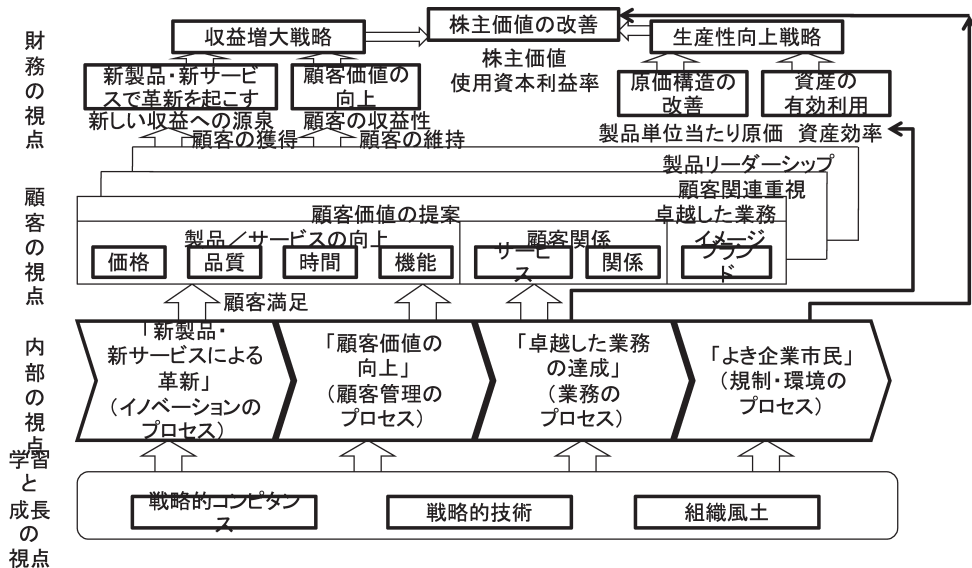
<sup>38</sup> 伊藤和憲は、この戦略目標 (尺度ともいう) をいかに

に選択するか、および、実施項目をいかに工夫するかが、因果関係の構築とともに、バランスト・スコアカード (BSC) においては非常に重要であると著者に述べられたことがある。なお、バランスト・スコアカード (BSC) においては戦略の落とし込み (カスケード) や実施項目の選定などが重要な問題となる。これらの論点については伊藤 (和) (2007) が詳しい。

図表9 戦略テーマ，戦略目標，目標値，実施項目

視点	戦略テーマ	戦略目標	目標値	実施項目
財務の視点	売上高増大 ↑	年売上伸率	+25%	××
		新製品売上	30%	××
顧客の視点	革新的な製品 ↑	顧客定着率	80%	・関係性管理
		顧客シェア	40%	・成果給
内部の視点	世界水準の社内製品開発	市場一番乗り	75%	・見本市出展
		上市スピード	9ヵ月	・サイクル・タイム再構築
学習と成長の視点	↑ 安定的かつ能力の高い従業員	専門能力の利用可能性	100%	・コンピテンシー・モデル ・新規雇用
		重要な職員の維持	95%	・管理能力育成 ・報酬

(Norton,2001.p.1,Figure1より著者修正・翻訳)



図表10 バランスド・スコアカード (BSC) の戦略マップ

(Kaplan ほか, 2001, 訳書 p.132, 図表3-15より著者修正)

員の日々の業務に落とし込む、④戦略を継続的なプロセスにする、⑤エグゼクティブのリーダーシップを通じて変革を促す、である。キャプランらの議論を時間を追ってみていくと、戦略レベルの議論から、業務（オペレーション）レベルへの戦略の落とし込みを重視するようになってきている<sup>39</sup>。また、バランスド・スコアカ

ード (BSC) には、デンマーク企業の導入事例から、職能横断の統合，計画的文化，ベンチマーキング，BPR（ビジネス・プロセス・リエンジニアリング）としても用いることができ、可塑的な側面があるとの指摘もある（Han-

<sup>39</sup>実務での活用を踏まえたイノベーション・アクション・リサーチの結果であると考えられる。

sen=Mouristen, 2005, 訳書 p.199)。また、方針管理<sup>40</sup>とバランスト・スコアカード (BSC) とを統合しているわが国企業の事例も紹介されている (櫻井, 2008, p.294-296)。さらに、活動基準管理 (ABM) とバランスト・スコアカード (BSC) との統合モデルも指摘されている (櫻井ほか, 2000)<sup>41</sup>。このように、バランスト・スコアカード (BSC) には可塑的な側面、いい換えれば柔軟な側面があり、さまざまな活用のスタイルがある。唯一絶対という解があるわけではない。

それでは、バランスト・スコアカード (BSC) を公的組織に活用するとどうなるのであろうか。公的組織の類型により、財務の視点が頂点にある4つの視点は適宜修正する必要があると思われる<sup>42</sup>。そして、先に述べたように、戦略テーマ間の因果関係、ならびに、戦略テーマの手段となる戦略目標の選択および実施項目選択にあたっての工夫が非常に重要となると思われる。

さまざまな課題に対応する観点から、近年、公的組織は一般的に、上意下達の方角を強めつつある<sup>43</sup>。しかし、組織能力<sup>44</sup>を強化する観点からは、このようなトップダウンの流れとともに、ボトムアップの流れも強化する必要があると思われる。特に、前節でみた自律的組織にいたった公的組織においては、現場の自律的な対応を促すような仕組みが必要となろう。このよ

うに考えてみると、公的組織においては、トップとボトムのコミュニケーションのツールとしての活用が望ましいと考えられる。そして、公的組織によっては、これを外部のステークホルダーとのコミュニケーションのツールとして活用することもできよう<sup>45</sup>。

これをいい換えれば、いわゆるバランスト・スコアカード (BSC) 論にはまり込むのではなく、コミュニケーションのツールとして、関係者の誰にでも理解可能な因果関係と目的-手段関係の明示に重点をおいたマネジメントの可視化を中心に考えていくことである。その場合、活動基準管理 (ABM) ができていれば、現実の業務の状況がどうであるのか把握しやすい。このため、バランスト・スコアカード (BSC) の目的-手段関係や因果関係について、仮説としてであれ、構築するにあたっては、活動基準管理 (ABM) は非常に有益な基盤となると思われる。何の業務をどれだけ増やせば、何の結果がどう変わるかといった、定量的な基準のもとで考えることが可能となるからである。したがって、著者としては、ここに、プロセス分析=業務の標準→活動基準管理 (ABM) →バランスト・スコアカード (BSC) という一連の流れが見出せると考える (図表11)。

### 3-5 その他

本項では、リーン・マネジメント、全社的品

<sup>40</sup>方針管理とは、欧米型の目標管理を品質管理の手法であるTQCと結合させることによって生み出されたわが国固有の経営ツールである (櫻井, 2008, p.28)。

<sup>41</sup>櫻井ほか (2000, pp.19-20) は、BSCの内部ビジネス・プロセスの視点とABMによる原価低減活動との関係などを指摘している。若干分かりにくいのが、引用する。

……顧客の視点で重要になる顧客満足度、顧客ロイヤリティ、品質といった非財務業績尺度は、業務効率化の指針として間接的にABMに組み込まれている。社内ビジネス・プロセスの視点では、プロセスにおけるサイクルタイム、生産性、品質、コストなどの尺度が重要になる。ABMは、顧客の視点から部門横断的にプロセスを再設計するうえで、いくつかの有効なツールを提供する。……

<sup>42</sup>ケース・スタディでも報告されている。たとえば、都立豊島病院看護科の事例として櫻井 (2008, p.365-366) の報告がある。

<sup>43</sup>比喩的にいえば、新たに起こるさまざまな課題に対して、五月雨式にさまざまな通達などが発出される。そのたびに、現場での手順が複雑化してきている。そして、これらの通達などが実際に機能しているかは別の問題として存在する。

<sup>44</sup>組織能力とは、組織がある活動や仕事を、他の組織よりも上手に、しかもコンスタントにこなす力を指す (藤本, 2001, p.105)。

<sup>45</sup>公的組織の種類によっては、このような外部とのコミュニケーションが適当ではない場合がある。この極端な事例として、たとえば、インテリジェンス機関があげられる。



図表11 管理会計手法等の関係（その1）

質管理（TQC），原価企画<sup>46</sup>，および，制約条件の理論（TOC）について簡潔に概観し，公的組織での活用について若干の考察を行いたい。また，これらの手法が公的組織においてもプロセス分析＝業務の標準→活動基準管理（ABM）→バランス・スコアカード（BSC）という一連の流れに組み入れることが可能であることを述べたい。

### 3-5-1 リーン・マネジメント

ここではリーン・マネジメントについて簡潔に概観する。リーン・マネジメントは，1980年代に米国でのわが国自動車産業についての研究を通じて，トヨタ生産方式が米国流に理論化された<sup>47</sup>。当初はリーン（ムダのない）生産方式と命名されていた。最近では，製造業のみならずサービス業にも適用できることから，リーン・マネジメントという用語が用いられている。欧米諸国では，1990年以降，その理論・実践が普及・一般化してきている。当初は大量生産型工場での議論からスタートしたが，1992年ごろからは，大量生産型工場を超えて，生産管理の分野で広く一般的に脚光を浴びはじめ，1996年ごろには，サービス産業への展開が議論され始めている（Laursen，2003，p.3）。

リーン・マネジメントは，①顧客にとっての価値を実際に創造している活動，②顧客にとっての価値は創造しないが，現状のシステムでは必要となる活動，③顧客にとっての価値を何ら創造せず，ただちに排除できる活動，の3つの活動のうち，②および③を無駄とし，最初に③の無駄を，次に②の無駄を排除していこうとする（Womackほか，1996，訳書p.60）。そして，無駄の排除に向けた思考を，次の5つの基本原理にまとめている（Womackほか，1996，訳書p.14-15）。すなわち，①製品の価値の正確な定義づけ<sup>48</sup>，②製品の価値をもたらす一連の活動<sup>49</sup>の構築，③当該活動のよどみない流れの構築<sup>50</sup>，④顧客による価値のプル<sup>51</sup>，⑤完全性の追求<sup>52</sup>，である。

このリーン・マネジメントは，無駄に着目し，その削減を図る観点から，顧客にとっての価値とそれを創っていく一連の活動，換言すれば，業務の流れに着目する。このため，図表4からも明らかのように，活動基準管理（ABM）との高い親和性を有する。リーン・マネジメントは，各部門の現状ではなく，顧客にとっての価値に焦点をあてて無駄を省くという意味で，活動基準管理（ABM）を補完する手法として位置づけられると考える<sup>53</sup>。

<sup>46</sup>藤本（1997，p.18ほか）が「怪我の功名」と表現するトヨタ生産システムは非常に複雑であり，藤本も「トータル・システムとして統一的に説明する分析的枠組みは必ずしも用意されているとは言い難い」としている。確かに，門田（2006，p.9図1-2）の詳細な解説をみてもそのように思われる。そこで，本章ではいくつかに分けて検討することが適当であると考え，リーン・マネジメント，全社的品質管理（TQC），および，原価企画に分けている。

<sup>47</sup>ウォーマックほか（Womackほか，1990）で一応の完成をみたさされる。

<sup>48</sup>顧客にとっての価値を正しく定義すること（Womackほか，1996，訳書pp.49-51）。

<sup>49</sup>Womackほかでは，value stream（価値の流れ）とされている（Womackほか，1996，pp.37-49）。若干わかりにくいので，一連の活動とした。

<sup>50</sup>バッチ処理にともなう在庫などの価値の停滞やスクラップなどをなくすことなど（Womackほか，1996，訳書pp.80-81）。

<sup>51</sup>下流側の顧客が要求するまで，上流側は製品やサービスをつくってはならないということ（Womackほか，1996，訳書p.102）。

<sup>52</sup>完全性の追求に向けて，劇的な改善と小刻みな改善を限りなく努力すること（Womackほか，1996，訳書pp.142-144）。



それでは、これを公的組織に活用すればどのようなことになるのであろうか。納税者にとっての公共サービスの価値を再度考え、それを創り込む業務の流れを、現状の部門といった枠にとらわれずに考えていくための手法ということになると考える。そして、先に述べたように、活動基準管理 (ABM) の一環として補完的に活用されることとなろう。ただし、公的組織によっては、顧客という概念に修正が必要となることは、筆者として指摘をしておきたいと考える<sup>54</sup>。

### 3-5-2 全社品質管理 (TQC)

全社品質管理 (Total Quality Control : TQC) は、日本的な形での改善を指向したシステムであり (藤本, 2001, p.284), 「カイゼンと問題解決への、統計的かつ体系的なアプローチである」 (今井, 1988, p.110)。石川 (1984, pp.128-129) は、全社品質管理 (TQC) の具体的内容として、①全階層の社員および全部門の参加を指向する全社の活動であること、②品質の管理のみならず、原価管理、量管理、納期管理を含めて総合的に行われるものであることを指摘する。

藤本 (2001, p.284) は、わが国における全社品質管理 (TQC) の特徴として、QC サークル活動 (品質管理・改善のための小集団活動)、方針管理 (トップダウン的な目標・施策の展開)、定型的な統計的手法 (QC の七つ道具<sup>55</sup>など)、問題解決手順 (QC ストーリー<sup>56</sup>など) の現場での活用、教育・訓練の重視、企業横断的な TQC 普及組織 (日本科学技術連盟、日本能率協会、日本規格協会および社会経済生産性本部<sup>57</sup>) とその活動、デミング賞を頂点と

する全国レベルから社内レベルまでの表彰制度、等々があげられるとする。そして、いずれも、全員参加・改善指向という全社品質管理 (TQC) の基本に深く結びついた仕掛けであるとしている。

この全社品質管理 (TQC) を公的組織で活用するにあたっては、QC 七つ道具のような定型的な統計手法などは手直しの必要があると思われるが、そのほかについてはかなりの程度活用可能であると考ええる。活動基準管理 (ABM) の特徴をまとめた図表 5-4 と見比べてみると、両者の非常に高い親和性を観察できる。これらを通じて、公共サービスのコストと品質の両面について、原価低減 (従事労働時間の削減等) と品質管理 (必要な品質の向上) とを追求することができるのである。

活動基準管理 (ABM) のところでも述べたが、これらの活用にあたっては、職員各自の時間記録が非常に重要となる。繰り返しとなるが、この時間記録により、職員各自の勤務時間に関する感覚が鋭敏になるので、その効果を期待できる。勤務時間の大切さ (= コスト) という意識づけがあれば、効果が定かでない業務に自らの時間を費消することには、誰しも本能的な反発を覚える。無駄だなと思われるものは誰しもやりたくないからである。このような人間のひとつの傾向から、業務改善に向けたアイデアも出てきやすい。要するに、無駄だなと直観的に思う業務をまな板にのせて検討すればよい。いっても変わらないので諦めてしまうのではなく、声に出していってみようということである。この時間記録は QC サークル運動の貴重な推進力になると考える<sup>58</sup>。

<sup>53</sup>活動基準管理 (ABM) でも行うことはできるが、強調されているポイントが異なるということである。

<sup>54</sup>公共サービスには対象となる納税者等を顧客と位置づけることが適当ではない分野も存在する。ここは保守的な思考が求められるポイントであると考ええる。

<sup>55</sup>特性要因図、チェックシート、層別 (グループ分類のこと)、ヒストグラム、パレート図、散布図および管理図のことで、使用される頻度にはばらつきがある (藤本, 2001, p.286)。

<sup>56</sup>TQC の活動と成果発表についての定型化した問題

解決手順のことであり、たとえば、テーマ選定→テーマを取りあげた理由の説明→目標 (あるべき姿) の把握→現状把握→要因分析→対策 (解決案) 提案→効果確認→歯止め (成果の維持と問題再発防止) →残された課題と今後の進め方のレビュー、といった標準的な問題解決ステップに忠実に従うことが多い (藤本, 2001, p.285)。

<sup>57</sup>2009年4月、財団法人日本生産性本部に名称変更される。

### 3-5-3 原価企画

ここでは原価企画について簡潔に概観する。原価企画は、わが国で独自に開発された管理会計の手法である（櫻井，2009，p.333）<sup>59</sup>。ある事例では、コストは、企画・計画段階で70～80%，設計・試作段階で15～28%が決定されるのに対して、後工程の量産までの段階では2～5%でしかない（岩橋，1982，p.13）。このように、原価は生産の上流段階でかなり決まるので、目標とする原価（目標原価）に向けて、その上流段階で原価を創り込もうというものである。具体的には、市場の状況から予定販売価格を決定し、次いで目標利益との関係から許容原価が導かれ、一方、技術者の現状見積り（成行原価）を基礎にVE（Value Engineering）などの活用によって原価低減活動を行い、許容原価との擦り合わせから目標原価を導くのである。

それでは、この原価企画を公的組織に活用した場合、どのようなイメージになるのであろうか。筆者としては、業務処理手順が決まる段階、すなわち、法令・通達等の作成段階であると考ええる。執行現場を踏まえた、いい換えれば、執行現場での業務の流れを考え抜いた法令・通達等の作成が求められると考える。政策の企画立案部局と執行部局が、物理的にも精神的にも近い場合には、事実上の非公式な人間関係を活用するなどして、それほど問題にはならないかもしれない。しかし、そうでない場合には相当程度の人為的な取り組みが特に求められると考える。そして、その際に感覚的な検討で終わらせないためには、執行現場の業務の状況が明確となっていることが望ましい。そこで、活動基準管理（ABM）による各種の定量的な指標が必要となる<sup>60</sup>。このように、公的組織における原

価企画は、企業の場合と基本的な発想は同じであるとしても、その具体的な姿は大きく変えて活用されるであろうと考える。

### 3-5-4 制約条件の理論（TOC）

ここでは制約条件の理論（Theory of Constraints：TOC）を簡潔に概観する。制約条件の理論（TOC）は、1980年代にゴールドラットにより構築された経営哲学<sup>61</sup>である。これは、企業をひとつのシステムと考え、思考プロセス（ブレイクスルーのアイデアを作り出す手法）、改善の5ステップ（ボトルネックに注力し、改善を続ける手法）、ドラム・バッファー・ロープ（製造現場の姿を示し、生産計画と結びつける手法）、および、スループット会計からなる（入江ほか，2001，p.6）。管理会計の観点からは、最後者のスループット会計が該当する。そこでは、「売上高一直接材料費」であるスループットと、「スループットー業務費用」である利益を考え、企業が利益を増加させるには、スループットを増加させるか、業務費用を削減することを基本とする。このスループット会計について櫻井（2009，p.250）は「直接原価計算の発展形態の1つとして位置づけることができる」と指摘する。

しかし、筆者が公的組織にも有効であると考えるのは、管理会計には含まれないが、制約条件の理論（TOC）のうち改善の5ステップである。これを要約すれば<sup>62</sup>、生産能力などの物理的制約条件の場合、能力に比して負荷が高い工程であるボトルネックのうち、もっともその比率が高い工程である制約条件（CCR：Critical Constrained Resources）を見つけたし、その解消を以下の5つのステップで改善するも

<sup>58</sup>病院のQCサークルにおいては、種が枯れるという問題があり、いかに継続させるかが最大の課題であると指摘されている（高橋，1997，pp.124-128）。

<sup>59</sup>櫻井（2009，p.337）は、「かねがね原価企画を標準原価計算と並ぶかそれ以上に革新的で現代的意義をもつ技法として管理会計のなかで定着させたいと考えてきた」と述べている。

<sup>60</sup>田坂（2007）は、ABCを通じて間接費も原価管理

に取り込む可能性について検討している。公的組織の場合、間接費ではないが、その基本的な発想はほぼ同じである。

<sup>61</sup>TOCはGoldrattの原著が何冊かの小説であることから、その全体像は分かりにくいところがあるが、入江ほか（2001）はTOCを簡潔に分かりやすくまとめている。

<sup>62</sup>入江ほか（2001，p.10，p.28-34）を参照した。

のである。すなわち、①制約条件を見つける、②制約条件を徹底的に活用する、③制約条件以外を制約条件に従属させる、④制約条件の能力を向上させる、⑤惰性に注意しながら①に戻る、である。

公的組織には、業務の負荷が高まると、追加的な資源（たとえば人員）の投入を求める発想が根強い。これは結果として組織の肥大化・原価の増大に結びつくこととなる。したがって、この改善の5ステップを公的組織で活用することが適当であると考ええる。

その結果、改善の5ステップは、公的組織の職員の多能化を推進することとなる。トヨタ生産方式においても、多能工化は非常に重要な概念である（門田，2006，pp.183-205）。この製造業における多能工化と同様に、公的組織においても多能化は、重要な課題となると思われる。

それでは、仮に改善の5ステップを公的組織で活用する場合、どのようなものとなるのであろうか。著者は、活動基準管理（ABM）での活用をイメージしている<sup>63</sup>。この点に関して、改善の5ステップに限定した検討ではないが、活動基準原価計算（ABC）・活動基準管理（ABM）と制約条件の理論（TOC）との関係性について詳細な文献研究を行った岩田（2003，p.96）は、その統合の可能性も示唆している。そこでは活動基準原価計算（ABC）と制約条件の理論（TOC）とを結びつける研究の存在を指摘し、これらは「ビジネス・プロセスを改善するためにABCによる活動分析とTOCの制約管理の統合である。活動分析によると、プロセス・マップによる活動間の相互関係の理解が深まり、時間的な側面と因果関係から制約を識別できる。加えて、制約管理によって改善活動に優先順位が与えられ、プロセス志向が強ま

る」としている<sup>64</sup>。また、山田（2000，p.106）は、活動基準管理（ABM）では非付加価値活動の排除と付加価値活動の効率向上が中心的な課題であったが、制約やボトルネックの管理にもとづく全体的な視野からの管理は欠如していたと指摘する。さらに、圓川（2000，p.18）も、制約条件の理論（TOC）は「JITやTQMの考え方を取り込むことによってその概念を拡張し」たとする。TQMは全社的品質管理（TQC）を経営品質という観点で発展させたものであるが、先に述べたように、仮に活動基準管理（ABM）と全社的品質管理（TQC）とが結合すれば、制約条件の理論（TOC）とも非常に高い親和性を有するようになる。と考える。

なお、いわゆる経常的経費についてはないが、制約条件の理論（TOC）を公共事業に応用した議論も見受けられる（岸良，2007）<sup>65</sup>。公的組織においても、この種の議論にも関心を高める必要がある。

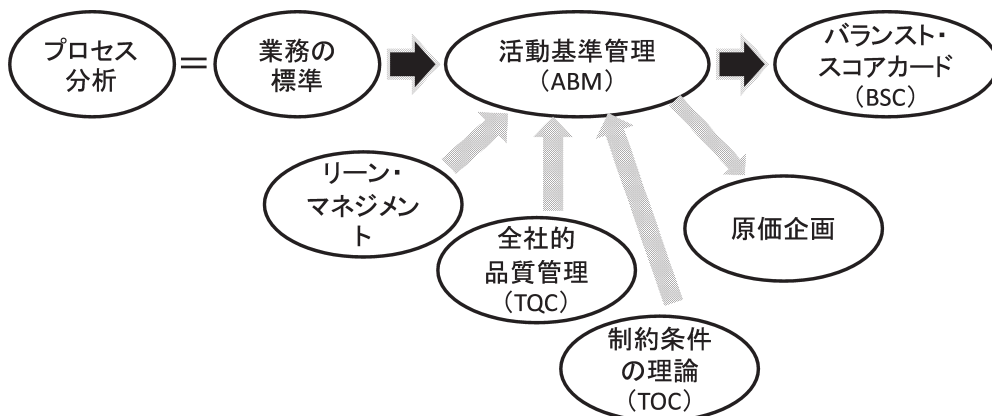
### 3-6 手法論の小括

これまで概観してきたように、活動基準管理（ABM）はさまざまな手法と親和的である。これは原価管理が中心となる公的組織においては注目されてよいと考える。これを中心におき、プロセス分析＝業務の標準→活動基準管理（ABM）→バランス・スコアカード（BSC）を考え、この活動基準管理（ABM）にリーン・マネジメント、全社的品質管理（TQC）および制約条件の理論（TOC）を関連づけ、また、活動基準管理（ABM）を活用しつつ原価企画を行うのである（図表12）。ここでは、必ず全部を活用するというのではなく、公的組織それぞれがおかれた環境により、さまざまな活用のパターンがありうる。と考える。

<sup>63</sup>スループットというパラダイムは伝統的な会計概念に適合しないとする議論もあるが、ここでは論じない。両者の概念が異なるものであっても、実務への活用の視点から補完的な関係にたちうるかぎり、両者を活用すべきと考える。

<sup>64</sup>ただし、岩田（2003，p.96）は、この点に関して「アクション・リサーチなどによる実証が必要であり、今後の更なる研究課題としたい」としている。

<sup>65</sup>「サバ取り虫」など数々のユニークな命名を行った岸良（2006）も参照に値する。



図表12 管理会計手法等の関係（その2）

#### 第4節 公的組織と原価計算

前節では公的組織のマネジメントに活用できる管理会計を中心とする手法について概観した。本節では前節を受けて公的組織と原価計算との関係について論じる。ここでは、前節の管理会計手法を活用した原価計算を行うことが適当と思われる医療機関などの公的組織がある一方で、多くの公的組織においては、個々の公共サービスの原価を算定することよりも、そのコスト構造の可視化が重要であると考えられることを述べる。

具体的には、まず、原価計算を概観し、公的組織の原価計算の現状について、文献より整理する。つぎに、個々の公共サービスの原価算定について考察する。そこではまず、医療機関など、利益管理が求められる公的組織について考察する。この場合には、利益管理の観点から個々のサービスにかかる原価計算が必要となることを述べる。つぎに、原価管理のみの公的組織について考察する。この場合には、公的組織内部の業務についてのコスト構造の可視化が重要であり、これこそが納税者の信頼を確保するための重要な方策となることを述べる。

##### 4-1 原価計算概観

まず最初に、原価計算について概観する。岡本は、原価計算は、複式簿記とともに企業の会

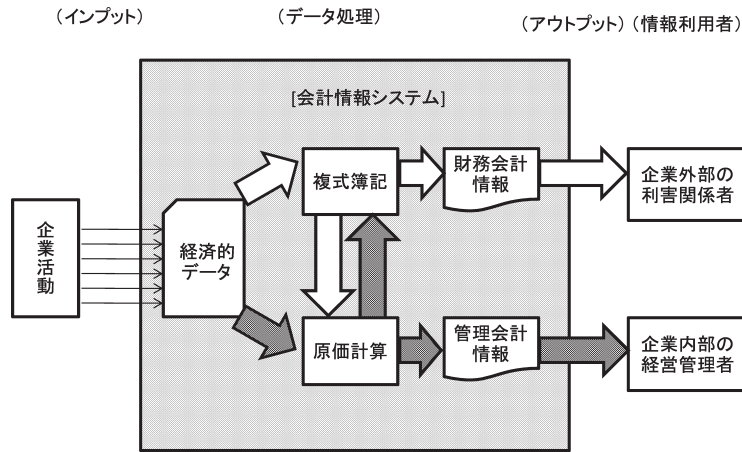
計情報システムを形成するとし、図表13のように整理している（岡本，2000，p.1）。そして、複式簿記と原価計算は、会計情報システムのなかで協力しあって財務会計情報も管理会計情報も提供しているが、どちらかといえば、複式簿記は財務会計情報と、原価計算は管理会計情報と密接に結びついているとする（岡本，2000，p.1-2）。櫻井（1981a，p.55）も、原価計算は管理会計の母体であると述べており、原価計算と管理会計の密接な関係を指摘している。

そして、原価計算は、企業における特定の経済活動単位についての、原価（インプット）と給付（アウトプット）との比較計算であるという特徴を有し、原価を給付にかかわらせて把握する。ここでいう給付（アウトプット）とは、最終完成品のみではなく、部門給付（部門のアウトプット）も意味すると理解すべきであると指摘されている（岡本，2000，p.2-3）。

この給付概念について、櫻井（1983，pp.49-50）は原価計算研究の変遷を考察し、原価計算の対象が製品などから、部門活動や営業活動などのセグメント単位のアクティビティへ、さらには、プロジェクトの原価・収益性までも含まれるようになってきたと指摘する<sup>66</sup>。これ

<sup>66</sup>その上で櫻井（1983，53-59）は、原価計算の対象たる給付概念に代わるものとして、コスト・オブジェクト概念を主張する。





図表13 会計情報システム  
(岡本, 2000, p.1図1-1より引用)

図表14

原価計算の発展段階	各段階の時代区分	主要な原価計算対象
(1)原価発見型 原価計算	15・16世紀～1885年まで	多岐
(2)製品原価算定型 原価計算	1885年～1920年まで	製品
(3)経営管理志向型 原価計算		
①原価管理志向型 原価計算	1920年～1945年まで	製品, アクティビティ
②経営意思決定志向型 原価計算	1945年～現在	製品, アクティビティ, プロジェクト

(櫻井, 1978, p.49表1, p.51表2より著者修正)

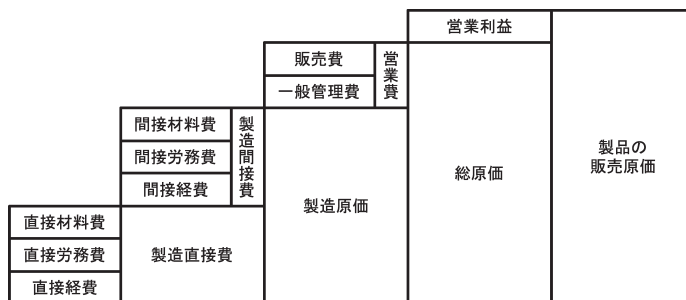
を図示すれば、図表14のとおりである。

繰り返し、原価計算対象には、用役等を含む広義の製品だけではなく、部門の活動やプロジェクトも含まれ得るのである。櫻井 (1981b, p.23) は以下のように述べている。

…現代の原価計算では、製品や用役だけが計算の対象とされるのではなく、原価管理のためには個々のセグメントごとの活動が、そして経営意思決定のためにはプロジェクトが原価計算対象となっているのであるから、原価計算単位は、

(1)製品や用役 (products or services) だけでなく、  
 (2)活動 (activities) や  
 (3)プロジェクト (projects)  
 についても広く考察されなければならない…

一般的な原価計算における具体的な計算構造は、図表15のとおりである。製造直接費、製造間接費および営業費といった原価 (費用) を個々の製品にどう配賦するのかがポイントとなる。



図表15 原価等の構造

#### 4-2 公的組織の原価計算の現状

つぎに、公的組織の原価計算の現状について各種の文献より概観する。まず、利益管理が求められる公的組織について確認する。つぎに、原価管理が求められている公的組織について概観する<sup>67</sup>。そして、公的組織における原価計算として活動基準原価計算（ABC）が重要な役割を果たしていることを確認する。

まず、利益管理が求められている公的組織についてである。その代表的な分野は医療機関である。これは2002年の診療報酬本体部分の引き下げ以降、医療機関経営についての関心も非常に高まり、近年、数多くの試行錯誤が行われている分野である。各種文献にこれまでに掲載されたところから概観する。そこでは、原価計算を含む医療機関の管理会計の思想は、活動基準原価計算（ABC）の考え方に基づいていると指摘されている（今村ほか、2006、p.156）。

医療においては一日定額払いを基礎とする診療報酬の支払い制度であるDPC（Diagnosis Procedure Combination）の適用が漸次拡大されてきている。このため、医療機関の経営を考えた場合、少なくとも持続可能性を確保するという観点から、利益をいかに確保するか、そして、DPCのもとでは収益は確定しているの、いかに原価低減を図っていくかが重要となる。このような観点から原価計算が注目されている。この利益管理のための原価計算は、一定の利益確保のためであるので、ある程度精緻なものが

望ましい。

医療機関の原価計算は大きくは、部門別原価計算、診療行為別原価計算、疾病別原価計算の3つに分かれ、後者のほうが前者よりも複雑なものとなる（今村ほか、2006、p.159）。原価計算の必要性について強調する文献は多いが、現在のところ、多くの病院では医師等の人件費の分解が難しく、配賦に困難をとまなうことから、部門別原価計算までとなっているようである。現実の医療機関の経営の必要と、実行可能な原価計算とのギャップに悩んでいる医療機関は多いと思われる。しかし、この分野での一部の先進的な医療機関では、疾病別原価計算まで進んでいる。たとえば、財団法人脳血管研究所美原記念病院の事例（内田、2005～2006）などが報告されている。

つぎに、原価管理が中心となる公的組織についてである。文献にあらわれているのはもっぱら地方公共団体の事例である。まず、先駆的な事例として、三重県四日市市における複数の地区市民センターを対象とした分析がある（宮崎、2000）。これは活動基準原価計算（ABC）を用いている。また、同時期の千葉県柏市税務第3課の事例では、活動基準原価計算（ABC）だけでなく活動基準管理（ABM）も用いている（櫻井ほか、2004、pp.297-311）。さらに、地方公共団体における活動基準原価計算（ABC）導入に精力的に活動している南は、首都圏の公共図書館の事例と静岡県内の授産施設の事例を紹介している（南、2002）。さらに、最近では、千葉県市川市の事例が報告されてい

<sup>67</sup>文献検索としてCiNii（国立情報学研究所論文情報ナビゲータ）を用いた。

る(市川市企画部行政改革推進担当, 2007)。

ここで注目されるのは、千葉県市川市の事例である。市川市においては、メイン業務こそ改善の対象として、業務改善を主目的とした管理会計の活用を目指している。市川市における取り組みでは、「市川市の取り組みは、一般的・学術的なABCとは考え方が違う」と明確にしたうえで、以下のように述べている(市川市企画部行政改革推進担当, 2007, p.41~43)。

市川市版ABCの分析の視点は、職員活動の結果が直接市民サービスに結びつく活動と、直接には影響を与えない内部管理事務、間接経費に大きく区分し、その割合が適正かどうかを判断していく。これまで漠然と言われ続けてきた「行政事務は内部管理コストが大きい」ということを、実際に目に見えるように写し出してみようとするものである。そして、事務の合理化、効率化によって創出した経営資源(人材)を、市民サービスに直結する活動に重点配分していきたいと考えている。

そして、以下のように結んでいる(市川市企画部行政改革推進担当, 2007, p.47)。

…業務改善で大きな成果をあげるためには、業務を熟知している職員自らが取り組むことが重要であるとともに、分析手法自体も教科書的に取り組むのではなく、その自治体の組織文化にあった適用が必要である。こうした取り組みは、職員自らやればできるという自信と、経営的視点による行政運営への意識改革にも繋がっていくと考える。

#### 4-3 個々のサービスの原価算定をどう考えるか

上でみたように、公的組織のうち医療機関においては、利益管理という観点から比較的精緻な原価計算への取り組みがみられる。これに対し、地方公共団体においては、原価管理が中心となることが多く、ここでは各種施設や比較的

周辺的な業務への原価計算への取り組みがみられる。これらはいずれも、活動基準原価計算(ABC)を基礎にしている。その一方で、メイン業務の改善という観点から活動基準管理(ABM)を中心に考えている地方公共団体も存在する。

医療機関のように、持続可能性の確保という観点から一定の利益の確保を考慮せざるを得ない公的組織においては、利益を確定させるという観点から、ある程度の精緻さをともなった原価計算が概念的には望ましいと思われる。ここでは、対価をとまなう個々のサービス(給付)ごとに原価を算定することとなろう。

また、地方公共団体の窓口業務のように、一定の手数料等を前提とする業務も、収益としての手数料等が認識される。このため、当該業務の利益あるいは一定水準以下への損失の抑制を考慮せざるを得ない。したがって、このような業務についても、ある程度の精緻さをともなった原価計算が概念的には望ましいと思われる。医療機関も含め、これらの公的組織における原価計算の中心は、活動基準原価計算(ABC)にあるものと思われる。

問題は、収益を認識できない公的組織である。前項でみたように、千葉県市川市においては、直接市民サービスに結びつく業務の割合を増やすべく、そのための業務改善の基礎として原価を算定している。ここでの原価計算の対象は、市民に提供される個々のサービスではなく、市役所各部門の業務そのものである。これは、工場でいえば、個々の完成製品ではなく、工場のプロセスそのものということになる。

#### 4-4 コスト構造の可視化の必要性

収益を認識できない公的組織における原価計算として求められるものは、前項の最後で言及した千葉県市川市のような考え方であると考えられる。ここでは、公的組織の内部の業務そのものに、どのような原価がかかっているのか、それを明示し、組織内の業務改善につなげようとしているのである。

これを業務改善の部分を除いて表現すれば、コスト構造の可視化ということになる。このコスト構造の可視化をもとに、公的組織内部では業務改善に向けて努力する。そして、どのように努力しているかについて、本稿で示したような各種の手法の考え方を活用して示していくところだが、わが国の公的組織に求められていると考える。そして、これこそが、公的組織が拠って立つところの納税者の信頼を確保するきわめて重要な方策であると著者は考える。したがって、コスト構造の可視化は、納税者の信頼を確保するための基盤といえよう。

### 第5節 ほかの行政改革的ツールとの関係

最後に、いわゆる経常的経費についての管理会計について、ほかの行政改革的ツールとの関係を整理する。ここではまず、国や地方公共団体で検討が進められている財務会計（いわゆる公会計）と管理会計との関係について簡潔に検討する。つぎに、アウトソーシングやシンクタンクである構想日本が主導する事業仕分け、さらには、シンクタンクである地方自立政策研究所が主導する役割分担明確化と、ここでいう管理会計との関係を簡潔に検討する。最後に、公的組織のコア業務として今後とも残り続ける業務についての計数的把握としては、管理会計が中心とならざるをえないと考えられることについて述べる。

#### 5-1 財務会計との関係

現在、公的組織について財務会計（いわゆる公会計）の導入が進められている。この財務会計の導入は、本稿で述べた管理会計の検討と矛盾するところはない。財務会計は、国や地方公共団体について、いわば法人格や事業で区分し、その概要を明らかにするものである。これに対して、本稿における管理会計の議論は、いわゆる経常的経費に関してではあるが、その区分さ

れた法人格や事業の中身についてみていくものである。

いわゆる経常的経費について管理会計として細かくみていったとしても、仮に、夕張市の出納整理期間を利用した一時借入金<sup>68</sup>などの大きな債権債務関係があれば、いわゆる経常的経費に対する管理会計の取り組みだけでは、貨幣価値としては大きな解決策にはつながらない。しかし、法人格や事業などで区分された部分だけについて、貨幣価値として把握できたとしても、これがいわゆる経常的経費の効率的・効果的な使い道として望ましいかどうかは答えがでてこない。ここに、いわゆる経常的経費を細かくみていく管理会計の存在価値があると考えられる。

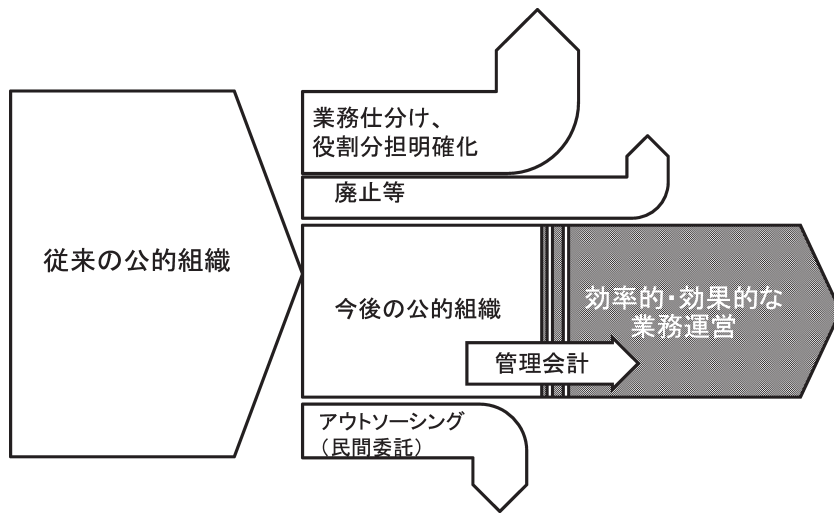
#### 5-2 アウトソーシング・業務仕分け・役割分担の明確化との関係

つぎに、近年よく指摘される公的組織のアウトソーシング、業務仕分けおよび役割分担の明確化と管理会計との関係について検討する。アウトソーシング（外部委託）とは、外部（Out）にある資源（Source）の活用であり、統率力を保つための必要最低限であるコアの業務分野・人材のみを残し、それ以外は外注化、外部委託をすることである（山内ほか、2003、p.286）。また、業務仕分けは、政策シンクタンクである構想日本が主導するものであり、経済財政諮問会議でもしばしば議題として取り上げられている。その概要は、国や地方公共団体が行っている事業（行政サービス、政策立案事務などすべてを含む）を予算項目ごとにそもそも必要かどうか、必要ならばどこがやるか（官か民か、国か地方か）を担当職員と外部の評定者が議論して最終的に「不要」「民間」「国」「都道府県」「市町村」などに分けていく作業とされている（構想日本、2008、p.5）。さらに、役割分担の明確化は、これもシンクタンクであるNPO法人地方自立政策研究所が主導するも

<sup>68</sup>ある年度の会計を締めたのち、当該年度の出納整理期間を利用して当該年度の資金不足額を翌年度からの一時借入金として処理し、順次先送りしていく方

法である（読売新聞東京本社北海道支社夕張支局、2008、pp.153-155）。





図表16 アウトソーシング・業務仕分け・役割分担の明確化と管理会計

のであり、官と民、そして国と地方の関係から、事業ごとに役割分担の明確化について検討し、自立的な役割分担ができるような地方税財政制度を構築していこうというものである（穂坂ほか，2008）。

すでにアウトソーシングはかなりのレベルで行われており、今後ともその進展が期待される。また、業務仕分けも、スナップショット的に業務の棚卸しを行うことができ、非常に有益な方策であると考えられる。さらに、役割分担の明確化も、国と地方との関係を再構築していこうという非常に視野の大きい、射程の長い議論を内包しており、今後の進展が強く期待される。

これらの議論は、基本的に、公的組織が現在行う業務のなかから外せるものは外していこうという視点に立脚していると考えられる。したがって、このような見直しを行ったとしても、公的組織に残り続ける業務は存在することになる。本稿のような管理会計の議論が適用できるのは、筆者としてはこの公的組織に残り続ける業務を想定している。筆者が指摘したいのは、この残り続ける業務について、効率的に、効果的に業務を運営していくことの重要性である。このような関係を図に示せば、図表16のように整理できよう。特に、大規模な組織ほど、本稿のよう

な議論が必要となると考える。

### 5-3 公的組織に残されたコア業務へのツールとしての管理会計

以上みてきたように、公的組織には、公的組織しか担うことのできないコア（中核的）業務が残る。もちろん、公的組織によっては、このような業務すら残らないような組織もあるのかもしれないが、そのような場合は、当該組織の改廃の問題として議論すればよい。

そして、このような残されたコア業務については、マネジメントのための何らかのツール、効果的・効率的な業務を行っているかどうかを測るためのツールが必要となる。これに相当するのは、筆者としては、現在のところ、管理会計が有効であると考えられる。いわゆる経常的経費であれば、本稿で述べたような議論が必要となる<sup>69</sup>。

## 第6節 まとめ

本稿ではまず、いわゆる経常的経費のうち人

<sup>69</sup>ここでは人件費を中心に取り上げたが、いわゆる経常的経費には、そのほかにたとえばIT経費なども含まれる。ITに関しても管理会計の観点からの蓄積がある（たとえば、小酒井，2008）。

件費に焦点をあて、近年の議論の流れを概観するとともに、定員管理を中心とした伝統的なマネジメントが機能していることを確認した。しかし、それでも人件費には無駄が残る。このことから、公的組織においては人件費の無駄を排除すべく努力していることについて、公的組織から納税者に示すことができないことなどによる納税者の欲求不満の存在を指摘した。そして、公的組織において、「公共サービスの質を劣化させないで削減できる業務」を見つけたことについて、プロセスとして担保することの重要性を指摘した。

つぎに、公的組織のいわゆる経常的経費のマネジメントと責任会計について論じた。ここでは、利益管理が求められる公的組織のみならず、原価管理のみが求められる公的組織においても、責任会計は成立しうることを確認した。そして、環境の不確実性に対応するための自律的組織においては、責任会計に求められる機能も、情報提供機能および学習促進機能による動機づけが重要となることを述べた。さらに、原価管理が中心となる公的組織においては、原価管理に消極的となる人間性との相性から、動機づけの基盤として組織の価値観が重要となることを指摘した。

また、公的組織のいわゆる経常的経費は、本質的に労働集約的であり、これを踏まえた管理会計を中心とする手法について概観した。そこ

では、活動基準管理 (ABM) を中心におき、プロセス分析=業務の標準→活動基準管理 (ABM) → バランス・スコアカード (BSC) という一連の流れの存在を指摘した。ここでは、活動基準管理 (ABM) にリーン・マネジメント、全社の品質管理 (TQC) および制約条件の理論 (TOC) を関連づけ、また、原価企画との関連も考察した。そして、そこでのさまざまな活用のパターンの可能性を指摘した。

さらに、原価計算を概観し、その考え方を整理した。ここでは、利益管理を考えなければならぬ公的組織においては、個々の公共サービスにかかる原価計算が重要となる。その一方、原価管理のみの公的組織においては、当該組織内部の業務についてのコスト構造の可視化が重要であり、これこそが納税者の信頼を求めていくための基盤として必要であることを指摘した。

最後に、いわゆる経常的経費の管理会計について、ほかの行政改革的ツールとの関係を整理した。外枠への財務会計、枠内への管理会計という関係が成り立つ。アウトソーシングや事業仕分け、役割分担の明確化との関係では、これらを通じて公的組織から外れていく業務の一方で、残り続ける業務もある。この公的組織に残り続ける業務 (コア業務) については、管理会計を中心に考えていくことが適当であることを述べた。

以上

本稿をまとめるにあたり、伊藤和憲教授 (専修大学商学部) が主催される研究会での検討において、多くの貴重な助言・所見およびコメントをいただいた。また、櫻井通晴教授 (城西国際大学経営情報学部) には過分なご指導をいただいた。さらに、関利恵子准教授 (信州大学経済学部) には有益なコメントをいただいた。感謝申し上げます。

## 参考文献

- 青木茂男「責任会計について」『会計』Vol.82, No.1, 1962.7。  
 青木茂男『現代管理会計論』国元書房, 1976。  
 石川馨『日本の品質管理 増補版』日科技連出版, 1984。  
 石渡淳一『新現場 QC 読本 9 現場の IE (I) - 工程分析』日科技連, 1984。  
 市川市企画部行政改革推進担当「特集 公共サービス改革への道筋 市川市版 ABC (活動基準原価計算) による取り組み」『地域政策研究』No.41, 2007.12。  
 伊藤和憲『戦略の管理会計—新たなマネジメント・シ

- ステムの構築』中央経済社, 2007。
- 伊藤克容『組織を活かす管理会計—組織モデルと業績管理会計との関係性』生産性出版, 2007。
- 井上誠一『稟議制批判論についての一考察—わが国行政機関における意思決定過程の実際』財団法人行政管理研究センター, 1981。
- 井堀利宏『「歳出の無駄」の研究』日本経済新聞社, 2008。
- 今井正明『カイゼン—日本企業が国際競争で成功した経営ノウハウ』講談社文庫, 1991 (原著は講談社, 1988)。
- 今村知明ほか『医療経営学』医学書院, 2006。
- 岩田弘尚「ABC システムと TOC との関係性—文献研究を基礎として」『原価計算研究』Vol.27, No.2, 2003。
- 岩橋聡夫「久保田鉄工における品質展開」『品質管理』Vol.33, No.5, 1982.5。
- 入江淳一ほか「特集 製造現場から始める TOC (制約条件の理論) 構築ガイド」『工場管理』Vol.47, No.7, 2001。
- 内田智久「原価計算・心得帳第1回 原価計算の必要性とその種類—美原記念病院の事例から学ぶ」『医事業務』No.261, 2005.10。
- 内田智久「原価計算・心得帳第2回 部門別原価計算の実施—美原記念病院の事例から学ぶ」『医事業務』No.263, 2005.11。
- 内田智久「原価計算・心得帳第3回 診療科原価計算の実施—美原記念病院の事例から学ぶ」『医事業務』No.265, 2005.12。
- 内田智久「原価計算・心得帳第4回 行為別原価計算の実施—美原記念病院の事例から学ぶ」『医事業務』No.268, 2006.2。
- 内田智久「原価計算・心得帳第5回 患者別・疾病別原価計算の実施—美原記念病院の事例から学ぶ」『医事業務』No.270, 2006.3。
- 内田智久「原価計算・心得帳最終回 院内プロジェクトへの応用—美原記念病院の事例から学ぶ」『医事業務』No.272, 2006.4。
- 圓川隆夫「特集 TOC (制約理論) と TQM TOC の全体系とその本質—『ザ・ゴール』と『イッツ・ノット・ラック』」『品質管理』Vol.51, No.6, 2000.6。
- 太田聰一「公務員総人件費改革について—特集本格化する「歳入歳出一体改革」」『ESP』2006.5。
- 大西淳也「管理会計のコスト管理手法 (ABC) で公的部門の効率化を」『ESP』2003.5。
- 岡野浩『日本の管理会計の展開—「原価企画」への歴史的視座 (第2版)』中央経済, 2002。
- 岡本清『原価計算 六訂版』国元書房, 2000。
- 奥山修司「責任会計のパラドックス: 責任会計の機能と管理可能性原則との関係について」『福島大学経済学会』1988.2。
- 尾畑裕「ドイツにおけるプロセス原価計算の展開—アメリカの活動別原価計算の導入と限界計画原価計算派からの批判の検討」『一橋論叢』Vol.107, No.5, 1992.5。
- 岸良祐司『マネジメント改革の工程表』中経出版, 2006。
- 岸良祐司『三方良しの公共事業改革』中経出版, 2007。
- 桑田秀夫『生産管理概論 第2版』日刊工業新聞, 1998。
- 構想日本『「行政の事業仕分け」について—現場からの行政事業の総点検』2008.11。
- 小酒井正和『BSC による戦略志向の IT マネジメント』白桃書房, 2008。
- 小菅正伸「活動基準責任会計の展開—活動基準予算管理を中心として」『商學論究』Vol.48, No.2, 2000.12。
- 小林哲夫「責任会計における管理可能性概念」『国民経済雑誌』Vol.149, No.5, 1984.5。
- 小林哲夫「BSC と戦略的マネジメント」『会計』Vol.158, No.5, 2000.11。
- 小林麻里『政府管理会計—政府マネジメントへの挑戦』敬文堂, 2002。
- 櫻井通晴「原価計算対象の変遷—給付からコスト・オブジェクトティブ概念へ」『会計』Vol.113, No.3, 1978.3。
- 櫻井通晴『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房, 1981a。
- 櫻井通晴『経営原価計算論—新しい原価計算体系の探求 (増補版)』中央経済社, 1981b。
- 櫻井通晴『新版 間接費の管理—ABC/ABM による効果性重視の経営』中央経済, 1998。
- 櫻井通晴ほか「アメリカ政府関係機関による管理会計情報の活用」『行政&ADP』Vol.36, 2000.3。
- 櫻井通晴編著『企業価値を創造する3つのツール—EVA®・ABC・BSC』中央経済, 2002。
- 櫻井通晴編著『ABCの基礎とケース・スタディ (改

- 訂版) —ABC からバランスト・スコアカードへの展開』東洋経済新報, 2004。
- 櫻井通晴『バランスト・スコアカード (改訂版) —理論とケース・スタディ』同文館, 2008
- 櫻井通晴『管理会計 第4版』同文館, 2009。
- 高橋淑郎『変革期の病院経営—医療サービスの質の向上をめざして』中央経済, 1997。
- 田坂公「管理会計 ABC と原価企画の統合可能性」『経理研究』No.50, win.2007。
- 谷武幸「管理会計システムと相互依存性の管理」『国民経済雑誌』Vol.149, No.2, 1984.2。
- 通産省産業合理化審議会答申『事業部制による利益管理』1960 (『企業会計』Vol.12, No.12別冊付録, 1960)。
- 辻清明「日本における政策決定過程—稟議制に関連して」『思想』No.487, 1965.1。
- 辻清明『新版 日本官僚制の研究』東京大学出版会, 1969。
- 津曲直躬「管理会計体系論の再検討(1)」『経済学論集』Vol.38, No.3, 1972.10。
- 津曲直躬「管理会計体系論の再検討 (2・完)」『経済学論集』Vol.39, No.1, 1973.4。
- 西尾勝『行政学 (新版)』有斐閣, 2001。
- 西澤脩「行動会計におけるモチベーション会計の研究」『早稲田商学』通号269・270, 1978.3。
- 西村慶一「ドイツのプロセス原価計算の基本原理解」『大阪学院大学流通・経営科学論集』Vol.21, No.2, 1995.9。
- 長谷川恵一「バランスト・スコアカードと予算管理」『会計』Vol.161, No.5, 2002.5。
- 廣本敏郎「コントロールのための会計の発展: 動機づけを中心として」『商学研究』(一橋大学研究年報) 第25巻, 1984.5。
- 廣本敏郎「自律的組織と管理会計—市場志向のマネジメントの観点から」『企業会計』Vol.57, No.12, 2005。
- 藤本隆宏『生産システムの進化論—トヨタ自動車にみる組織能力と創発プロセス』有斐閣, 1997。
- 藤本隆宏『生産マネジメント入門 I—生産システム編』日本経済新聞社, 2001。
- 穂坂邦夫ほか『地方自治 自立へのシナリオ—国と地方を救う「役割分担明確化」の視点』東洋経済新報, 2008。
- 南学「解説 行政サービスの原価計算—有効な ABC 分析 (特集 サービス業としての地方自治体)」『月刊自治フォーラム』No.512, 2002.5。
- 宮崎浩「活動基準原価計算 (ABC) を活用した行財政運営の効率化—四日市市における事例を参考に」『行政&ADP』Vol.36, No.1, 2000.1。
- 門田安弘『トヨタ プロダクション システム—その理論と体系』ダイヤモンド, 2006。
- 溝口一雄「責任会計」, 所収: 黒澤清編『新しい会計学第4巻責任会計』日本経営出版会, 1967。
- 望月信幸「責任会計における二重責任の問題についての研究—フェアラの諸説を中心として」『横浜国際社会科学研究所』Vol.11, No.3, 2006.09。
- 山内弘隆ほか『パブリック・セクターの経済・経営学』NTT 出版, 2003。
- 山口年一「責任会計の性格—文献考察を中心にして」『亜細亜大学経営論集』Vol.1, 1966。
- 山田義照「TOCの本質とABMとの関係」『産業経理』Vol.60, No.1, 2000.4。
- 読売新聞東京本社北海道支社夕張支局編著『限界自治夕張検証—女性記者が追った600日』梧桐書院, 2008。
- Choudhury, N., Responsibility Accounting and Controllability, *Accounting and Business Research*, Summer 1986.
- Chase, R. B., Jacobs, F. R., and Aquilano, N., J., *Operations Management for Competitive Advantage, tenth edition*, McGraw-Hill, 2004.
- Corbett, T., *Throughput Accounting*, the North River Press Publishing, 1998. 佐々木俊雄訳『TOCスループット会計—この意思決定プロセスが最大利益を生み出す』ダイヤモンド, 2005。
- Ferrara, W.L., Responsibility Accounting—A Basic Control Concepts, *NAA Bulletin*, December 1964, in W. E. Thomas, ed., *Reading in Cost Accounting, Budgeting and Control, third edition*, South-Western Pub., 1968.
- Goldratt, E. M., *The Haystack Syndrome*, The North River Press Publishing, 1990. 三本木亮訳『ゴールドラット博士のコストに縛られるな! 利益を最大化する TOC 意思決定プロセス』ダイヤモンド社, 2005。
- Goldratt, E. M., *The Goal, Second Revised Edition: A Process of Ongoing Improvement*, The North



- River Press Publishing, 1992. 三本木亮訳『ザ・ゴール 企業の究極の目的とは何か』ダイヤモンド社, 2001。
- Goldratt, E. M., *It's Not Luck*, The North River Press Publishing, 1994. 三本木亮訳『ザ・ゴール2 思考プロセス』ダイヤモンド社, 2002。
- Goldratt, E. M., *Critical Chain*, The North River Press Publishing, 1997. 三本木亮訳『クリティカル・チェーン なぜ、プロジェクトは予定どおりに進まないのか?』ダイヤモンド社, 2003。
- Goldratt, E. M., *Necessary But Not Sufficient*, The North River Press Publishing, 2000. 三本木亮訳『チェンジ・ザ・ルール なぜ、出せるはずの利益が出ないのか』ダイヤモンド社, 2002。
- Hansen, D. R. and Mowen, M. M., *Cost Management: Accounting and Control, fifth edition*, Cincinnati, Ohio, South-Western College Publishing, 2006.
- Hansen, A. and Mouristen, J., Ch. 7 Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes, in Chapman, C. S., ed., *Controlling Strategy - Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, 2005. 澤邊紀生ほか監訳『戦略をコントロールする—管理会計の可能性』中央経済, 2008。
- Higgins, J. A., Responsibility Accounting, The Arther Andersen Chronicle, April 1952, in Thomas, W. E., ed., *Reading in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, 1955.
- Johnson, H. T., It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts, *Management Accounting* 74 (3), 1992.
- Kaplan, R. S. and Cooper, R., *Cost & Effect-Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998. 櫻井通晴ほか訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド, 1998。
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001. 櫻井通晴監訳『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報, 2001。
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., *Strategy Maps, Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, 2004. 櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳『戦略マップ—バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社, 2005。
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Harvard Business School Press, 2006. 櫻井通晴・伊藤和憲監訳『BSCによるシナジー—戦略—組織のアラインメントに向けて』ランダムハウス講談社, 2007。
- Laursen, M. L., *Applying Lean Thinking in Hospitals - Exploring Implementation Difficulties*, Center for Industrial Production, Aalborg University, Denmark, 2003.
- Miller, E.L., *Responsibility Accounting and Performance Evaluation*, Van Nostrand Reinhold, 1982.
- Noerreklit, T., The Balance of the Balanced Scorecard; A Critical Analysis of its Assumptions, *Management Accounting Research*, Vol.11, No.1, 2000.
- Nonaka, I., and Takeuchi, H., *The Knowledge Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*, Oxford University Press, 1995. 梅本勝博訳『知識創造企業』東洋経済新報, 1996。
- Norton, D. P., Building Strategy Maps: Testing the Hypothesis, *Balanced Scorecard Report*, Vol. 3, No. 1, Jan./Feb., 2001.
- Turney, P. B. B., *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology, 1991.
- Womack, J. and others, *The Machine That Changed the World*, Simon & Schuster, 1990. 沢田博訳『リ—ン生産方式が、世界の自動車産業をこう変える』経済界, 1990。
- Womack, J. and Jones, D., *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation*, Simon & Schuster, 1996. 稲垣公夫訳『リ—ン・シンキング』日経BP, 2003。

(受付日 2009年5月29日)

(受理日 2009年7月9日)