

公的組織における管理会計の展開と現況

大西 淳也

信州大学経済学部

概要 本稿では公的組織における管理会計の展開と現況について概観する。公的組織における管理会計の展開と現況は国によって相当の違いが観察される。ここではまず、アメリカの公的組織の管理会計の展開と現況をみたくうえで、イギリス、ドイツおよびフランスの公的組織の管理会計の現況について概観する。つぎに、わが国の公的組織の管理会計の展開について概観し、若干の考察を行う。そのうえで、わが国の公的組織における管理会計の今後の展開について、若干の考察を行う。そこでは、漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図っていく方向が現実的と考えられることを述べる。

キーワード：公的組織 管理会計 アメリカ PPBS 漸次的・パッチワーク的な導入・展開

はじめに

本稿では、公的組織¹における管理会計の展開と現況について概観する。公的組織における管理会計の展開と現況も、国によって相当の違いが観察される。ここではまず、アメリカの公的組織の管理会計の展開と現況をみたくうえで、イギリス、ドイツおよびフランスの公的組織の管理会計の現況について概観する²。そして、それぞれに、各国なりに企業における管理会計の展開との共通性がみられるのではないかと思われることを若干考察する。

つぎに、わが国の公的組織の管理会計的展開について概観し、若干の考察を行う。わが国の場合、内容からみれば管理会計と位置づけられるものであっても、管理会計とは認識されていないものがほとんどである。わが国の場合、政策中心的な思考という特徴があり、企業の管理会計においてみられる、いわゆる日本の管理会計—世界各国に影響を与えているものでもあ

る—との関連性はほとんどみられない³。

そのうえで、わが国の公的組織における管理会計の今後の展開について、若干の考察を行う。そこでは、まず、わが国の公的組織において、管理会計を体系として導入・展開を図っていく方向について、その可能性を検討する。そして、漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図っていく方向が現実的と考えられることを述べる。さらに、その場合の検討課題等を整理する。最後に、まとめを行う。

第1節 アメリカの公的組織における管理会計の展開と現況

最初に、アメリカの公的組織における管理会計の展開と現況について概観する。まず展開について、つぎに現況について概観する。

1-1 アメリカの公的組織における管理会計の展開

¹本稿において公的組織とは、行うべき業務の範囲が比較的明確な公共部門であって、純粋な企画立案業務を除くとする。

²歴史的な研究は、それぞれの国のいわば個性を導きだし、現況の理解と将来を考えるうえできわめて重要であると考えられる。したがって、このような歴史的

な研究は、アメリカのみならず、イギリス、ドイツ、フランスおよびわが国についても行われることが望まれる。

³わが国の公的組織における現在の管理会計的な取り組みのほとんどは1990年代以降のものであり、いまだ、議論が進展していないがゆえとも考えられる。

まず、アメリカの公的組織における管理会計の展開についてである。このテーマに関する長期のスパンでの先行研究は少ないが、最近では藤野（2003）が網羅的な整理・研究をしている。本項では、藤野（2003）による時代区分に沿って概観することとしたい。

1-1-1 前史

1900年代初頭、議会は、収入および支出を調整する包括的な計画もなく支出決定を下しており、財政は政治的な影響にさらされていた（藤野，2003，p.14）。このような行政の問題が深刻化するにつれて、1906年には最初の市政調査局がニューヨーク市で設立され、包括的な予算システムの確立に取り組んだ（藤野，2003，p.14）。1910年には連邦政府に「節約と能率に関する委員会」（Commission on Economy and Efficiency）が設立され、1912年には包括的な予算作成を提言した報告書が提出された。この影響のもと、州レベルの予算の制度化が進み、連邦政府でも1921年に予算・会計法（Budget and Accounting Act）が制定された（藤野，2003，p.15）。

藤野（2003，pp.16-17）によれば、一般的なテキストとして1914年に市政調査局から刊行された Handbook of Municipal Accounting では、上記の予算改革に関連するポイントとして、①複式簿記による勘定システムにもとづき、現金の受取・支払とは別に、収入・支出が記録される、②支出は、組織単位別、活動（職能）別、性質別および支出対象別の4分類で示される、③活動（職能）別の支出から単位コスト計算を行う、④民間企業の先進的なシステムを導入しようとする意図、の4点があげられている。単位コストにもとづいた予算は、ニューヨーク市で1913年から1915年の3年間だけ実施されたにすぎない。その理由については、立法府からの支出権限の付与が職能レベルにまで及ぶと、

予算執行段階における職能レベルの修正にも法的な承認が必要となり、硬直的な予算執行に陥ってしまうと指摘されている（Buck，1929，p.462）。

1920年代から1930年代には、いくつかのテキストや論稿も公表された。1933年には、行政官、会計士、研究者などからなる NCMA（National Committee on Municipal Accounting）が設立され、1934年には市政会計原則が公表された（藤野，2003，p.27）。この時期に政府の会計が確立していくが、当時の行政改革においては、政治的な影響に振り回されないための行政手続きの確立の観点から会計が重視されており、会計は手続きとしてとらえられていた（藤野，2003，p.28）。

1-1-2 生成

ニューディール政策が展開されるなか、連邦政府の拡大に対して連邦政府の会計が脆弱であるとの認識が広がり、1940年代以降は連邦政府の会計に関心が移っていく（藤野，2003，p.32）。そこでは、計画とコントロールという経営管理プロセスの確立が重要な課題であると認識され、その確立に向けた動きは、第二次大戦後の行政改革のなかでひとつの頂点に達する（藤野，2003，p.32）。連邦政府行政部機構委員会（Commission on Organization of the Executive Branch of the Government：以下、通称であるフーパー委員会という）⁴が、1947年～1949年と1953年～1955年の2度にわたり設置された（藤野，2003，p.32）。1949年の第1次フーパー委員会報告書（1949，pp.36-37，pp.56-57）においては、パフォーマンス予算が提言され、職能や活動⁵により焦点が当てられるとともに、当時の予算にはなかった単位あたりコストも含まれていた。第1次フーパー委員会の勧告事項はかなりの部分について立法措置が講じられ（西尾，1990，p.54）、パフォー

⁴第1次フーパー委員会は第二次大戦中に形成された戦時行政体制を平時の状態に戻し、国債累増による財政赤字を解消して均衡財政に復帰することをめざ

して、共和党が多数派を占める議会の発意により設置された（西尾，1990，p.53）。

マンス予算等についても1950年の予算・会計手続法 (Budget and Accounting Procedures Act) に盛り込まれた (藤野, 2003, p.55)。第2次フーパー委員会報告書 (1955) ではさらに、議会への資金要求のための歳出予算に加え、計画とコントロールのためのコスト・ベースの業務予算や、発生主義ベースのコストの測定を求めるとともに、各省庁にコントローラー (comptroller) をおき、各省庁の会計システムの支援および内部経営管理と外部報告のための財務報告の作成などを担わせるよう求めた。また、コーラーら (Kohler=Wright, 1956) は連邦政府会計のテキストを刊行した⁵。ここでは、責任会計にもとづいて識別可能なものとしては最も小さい活動が基本的な構成単位として重視され、直接費をその活動に跡づける活動会計においては、活動の責任者がコストセンターとしてすべての責任を負うこととされていた (Kohler=Wright, 1956, pp.183-185)。

1-1-3 PPBS と公的組織の管理会計の確立

1960年代後半の連邦政府は、戦後の緊縮財政を経て、新たな政策展開、すなわち、軍事と社会保障における財政支出の拡大基調に入りつつあった。新たな政策展開にともなって財政支出を適切に配分するためには、政策と予算編成との関係を強めることが必要となり、そこで導入されたのがPPBS (Planning-Programming-Budgeting System) である (藤野, 2003, p.69)。ここではまず、PPBS について鳥瞰したうえで、それを受けた公的組織の管理会計の確立について概観する。

宮川 (熊谷ほか, 1971, p.15) によれば、PPBS とは「長期的な計画策定と短期的な予

算編成とを、プログラム作成を橋渡しとして有機的に結合することによって、資源配分に関する組織体の意思決定を一貫して合理的に行おうとする考え方を制度化したものである。ここでは、プログラム予算によって計画設定と予算編成の関係が強化されるとともに、資源配分の合理的な意思決定を促進するために費用便益分析が用いられた。また、宮川 (1969, p.32) は、「PPBS は、漸進的 (Evolutionary) なシステムであり、革命的 (Revolutionary) なシステムではない。その構成要素の大部分は、その組み合わせや体系を別にすれば、決して新しいものではない」とする。

PPBS の概念と手法には2つの起源があるとされており、ひとつは連邦政府の軍事部門であり、もうひとつは民間企業のGM (General Motors) と指摘されている (Novick, 1965, pp. x x v-x x vi)。1965年夏にジョンソン大統領により連邦政府全体への導入が公表された (宮川, 1969, pp.13-14) が、宮川 (1969, p.140) は、連邦政府において統合的なシステムとして導入されたというよりは、各省庁それぞれのPPBSがあると理解してよさそうであると指摘する。

PPBS は1971年のOMB (Office of Management and Budget) の覚書によってPPBS 関連の基本的な文書の提出を要しない扱いとなり、終焉を迎えた (藤野, 2003, p.72)。その理由として端的な指摘であると考えられるものが、ウィダフスキー (Wildavsky, 1964, p. 5. 訳書 p. 7) のいう「もっとも抜き差しならぬ意味において、予算は政治過程の核心に位置している」という点である。これに関し、加藤 (熊谷ほか, 1971, p.60-61) は以下のように

⁵1949年のフーパー委員会報告書では職能や活動の具体的内容は不明であるが、パークヘッド (Burkhead, 1956, pp.148-149) によれば、職能 (functions) → 部局 (departments & agencies) → プログラム (programs) → 執行部門 (performing units) → 活動 (activities) ないしは最終生産物 (end products) → (人件費等の) 歳出分類 (Objects), とされる。通常、最終生産物ではなく、

活動にもとづいて設定される (Burkhead, 1956, pp.143-144)。

⁶マネジメント・コントロールに関する内容は、①方針の明示、②組織と職能の細分化、③明確な権限委譲、④管理会計、⑤予算統制、⑥標準原価、⑦差異分析、⑧報告、⑨内部牽制である (Kohler=Wright, 1956, pp.147-153)。

指摘する（カッコ内は著者補足）。

……実際に専門的業務を行なう現課レベルの下位部局は、内閣レベルの政策決定についても議会の関連する小委員会等と結び、大統領や長官の決定力を弱体化させてきた。PPBSはこの既存のサブシステム政治とマクロ政治の体制に対する攻撃を目的とするから、従来の単純な予算の積上げ編成、下位部局の実質的政策決定の承認という予算編成を逆転し、トップによる政策決定の下降による予算編成を確立することによって、実質的に政策決定力、行政権限という政治的権力の上部集中をもたらした……

PPBSは政治過程の核心である予算との関係に齟齬をきたし、頓挫した。福島（1980）はさらに、国防省の場合には、①同省外郭研究機関での長年の研究蓄積、②国防省の分析能力とコンピュータ能力、③トップの強力な指導、④国防目的の明瞭性、⑤兵器等の比較可能性などの利点があったが、同時に、国防省にも、i) 数量化のゆきすぎ、ii) 節約偏重の傾向、iii) 意思決定の中央集権化、iv) 人間集団への配慮の欠如などの批判もあったと指摘する。そして、それにもかかわらず、民生部門へ拡大したことにより、1) 民生部門は多目的事業が多く、プログラム・ストラクチャーを組みにくいという、質的要素が介在する、2) 予算当局であるOMB自体が予算編成過程への介入を拒否したことをあげている（福島、1980）。また、3) 経済学上の分配の問題に対してPPBSは答えを出せない（松本、2006）ので、合理的な意思決定自体にも限界があった。

しかし、PPBSという名称の制度がなくなっただとはいっても、多くの行政機関ではその後

もPPBSの技法や概念を利用しつづけていた（Anthony=Herzlinger, 1975, pp.224-226）。これはPPBS自体に本質的な欠陥があったというよりも、シック（Schick, 1973, pp.147-148）が指摘するように導入プロセスや、運用に問題があったことを示している（藤野、2003, pp.72-73）。

このようななかで、公的組織の管理会計は、PPBSのさらなる発展を意図して、その弱点を補強するような形で確立された（藤野、2003, p.101）。アメリカ会計学会（AAA）は1971年から1977年にかけて5つの報告書を公表した。そのうち1972年に公表された「公共部門に適用可能な会計概念に関する委員会報告書」（AAA, 1972, p.80）では、その2大目的を、マネジメント・コントロール⁷とアカウントビリティ⁸とした。藤野（2003, p.175）は、ここに公的組織の管理会計は、財務会計に対比される2大領域として確立したとする。また、伝統的な管理会計は、費用についての情報提供は適切であっても、便益の測定にはほとんど関心を払ってこなかったが、AAAの一連の報告書においては便益の測定に関心がはらわれた（藤野、2003, p.101）。

また、管理会計学者として著名なアンソニーも、1965年9月から3年余の期間、国防省において、財務監理官（Assistant Secretary of Defense, Comptroller）を務めた。宮川（1969, p.216）によれば、その前任の「経済学者としてのヒッチが、計画→執行→統制というマネジメントのトータル・サイクルの中で、特に計画面の合理化に努力を集中し」たのに対して、「経営学者としてのアンソニーは、国防省のマネジメント・システムを執行・統制の局面にまで拡大することに努力を注いだ」。アンソニー（Anthony, 1971, p.388）は、プログラミン

⁷ AAA（1972, p.80）は以下のように記述する。

業務および委託された資源についての誠実で効率的、効果的かつ経済的な経営管理のために必要な情報を提供すること。この目的は、マネジメント・コントロールに関係する。

⁸ AAA（1972, p.80）は以下のように記述する。

マネジャーが誠実で効率的かつ効果的にプログラムを管理し、資源を利用する責任の遂行を報告できるようにする情報を提供すること。また、すべての行政官が政府の業務の成果と公共ファンド利用について、市民に報告できるようにすること。この目的は、アカウントビリティに関連する。

グ、予算編成、会計、報告と分析という4つの段階から構成されるサイクルを提案している。そして、議会から資金を獲得するための歳出予算 (the appropriation budget) と、業務の管理のための業務予算 (the operating budget) の2つの予算をあげ、統合的なプロセスのなかでは業務予算が重要となることを指摘した (Anthony, 1971, p.396)。このように、アンソニーはPPBSをマネジメント・コントロールのシステムとして再構築しようと考えており、また、適切なシステムの設計のみならず、システムの導入プロセスにも関心を向けていた (藤野, 2003, p.105)。アンソニーら (Anthony=Herzlinger, 1975, p.315, pp.317-321) は「新しいシステムの導入にともなう問題は、一般に、営利企業よりも非営利組織でより深刻である」とし、トップ・マネジメントの積極的な支援、外部利害関係者の支援、適切なスタッフの存在およびシステム導入への時間的余裕といった条件をあげている。アメリカにおける企業の管理会計では1990年代に入ってこの導入プロセスの問題が取りあげられるようになるが、PPBSの挫折に見舞われた公的組織の管理会計においては、1970年代からこの問題が扱われていたことは注目に値すると指摘されている (藤野, 2003, p.124)。

1-1-4 展開

1970年代の連邦政府は政策的に見直しの時代に入った (藤野, 2003, p.176)。PPBSは長期計画と予算編成に焦点をあてたが、1970年代にはこれとは異なる経営管理プロセスに焦点をあてる、すなわち、業務遂行に焦点をあてる目標管理 (Management By Objectives: MBO)、および、予算編成に焦点をあてるゼロベース予算 (Zero-Base Budgeting: ZBB) が導入された (藤野, 2003, p.176)。

目標管理 (MBO) については、連邦政府全体としては1976年に姿を消すが、その後も各省庁では名称を変えながらも実質的に継続して利用されていた (藤野, 2003, pp.113-114)。ブ

レイディ (Brady, 1973, pp.66-67) は、民間企業から導入された目標管理 (MBO) は、民間企業ではROI (Return on Investment) が最もよく利用され、ROIを通じて組織全体の目標を首尾一貫させることも容易であったのに対し、公共部門にはそのような単一の目標はなく、便益も明瞭でないうえに、政治的に決まる目標などのために併存するため、課題が多いと指摘する。

また、ゼロベース予算 (ZBB) は、1969年にTexas Instrumentsで開発され、ジョージア州政府で導入されていたなかで、1977年にカーター政権が連邦政府への導入を決定した (藤野, 2003, p.117)。しかし、このゼロベース予算 (ZBB) については、デシジョン・パッケージの数が膨大となり、順位づけに深刻な問題を生じてしまうなどの批判が指摘されていた (Anthony, 1977, p.8)。

1980年代はレーガン政権のもとで双子の赤字が深刻化し、財政赤字は危機的な水準に膨れ上がっていた。このようななかで、経営管理手法の利用度は1980年代に入って急速に高まり、1960年代から1970年代にあらわれた目標管理 (MBO)、PPBSでのプログラム予算といった手法が1980年代後半には60%から70%の地方政府で、また、ゼロベース予算 (ZBB) も40%近く利用されるようになり、さらに、Quality Circle (QC) も注目され、同時期には地方政府の40%近くで利用されるようになった (Poister=Streib, 1989, p.244)。しかし、このQCに相当するTQM (Total Quality Management) については、その特徴とされる顧客志向の顧客の定義が公共部門では困難であることなどから、TQMの修正が必要であるとの指摘もなされていた (Swiss, 1992, pp.358-360)。

また、1970年代を中心としたアメリカの公的組織における管理会計のひとつの核となるものとして、原価計算基準審議会 (Cost Accounting Standards Board: CASB) の活動があげられる。アメリカ国防総省の調達において、原

価計算基準の検討は古くからなされ、たとえば1949年に制定された国防品調達規則 (Armed Service Procurement Regulation: ASPR) などがある。しかし、この国防品調達規則 (ASPR) には「一般に認められた会計原則」との関連規定が不十分で、しかも規則自体にあまりの欠点があるなどの欠点があり (Howard=James, 1973, p.68), それを補足ないしそれに代わる基準が必要視されてきた (櫻井, 1980b, p.65)。また、ベトナム戦争によって拡大する国防支出に関する疑問等が噴出し、契約原価の問題について関心が高まってきていた (櫻井, 1980b, p.65)。このようななかで、1970年に原価計算基準審議会 (CASB) が設立され、1972年にはCASBの基準を非国防契約にも適用することとされた (櫻井, 1980a, pp.11-12)。このCASBの基準は法的規制力を有する法的規範であることに特徴がある (櫻井, 1980a, p.3)。CASBは1970年から1980年までに19の原価計算基準を公表し積極的な活動を行ってきた⁹。しかし、被規制者である国防契約業者からの巻き返しにあってしまい (早川, 1983b, p.49), 1980年9月にその活動を中止した¹⁰。

1-1-5 再構築と新たな展開

1990年代前半までは、公的組織の管理会計については目立った進展はみられなかった。藤野 (2003, p.127) は、アカウントビリティの拡充を求められていた財務会計が先に業績測定に目を向けることとなったと指摘する。

アメリカにおける公的組織の規模の拡大にともなって、まず、財務会計の観点から公的組織に対する関心が高まった¹¹。1984年には州および地方政府の財務報告基準の設定を担う政府会計基準審議会 (Government Accounting Standards Board: GASB) が創設された。GASB

は、当初は外部利害関係者への財務報告の充実を目的としていたが、アカウントビリティの拡大にともなって、内部経営管理者の利用も考慮に入れなければならなくなってきた (隅田, 1998, p.139。GASB, 1990, pp.132-135)。

連邦政府は、クリントン政権の包括的な行政改革プログラムである国家業績レビュー (National Performance Review: NPR) の中心的な施策である政府業績評価法 (Government Performance and Results Act: GPRA) を1993年に制定した。政府業績評価法では、経営管理プロセス全体にわたって業績測定システムを構築しようとして試みた (藤野, 2003, p.134)。同法は、戦略計画、業績計画および業績報告から構成されており、政府機関は、5年間以上を対象とする戦略計画にもとづき、年次の業績目標を定める業績計画を策定し、その実績値を業績報告することされている。これまでのPPBS等において準備期間が短すぎたことに問題があったという認識から、同法では数年という長い準備期間が設定された (GAO, 1997, p.4)。

また、1990年には首席財務官法 (Chief Financial Officers Act: CFO Act) が制定され、財務管理システムの改革の必要性が提唱された。そして、1990年に連邦会計基準諮問委員会 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB) が設置され、1997年までに2つの概念意見書と8つの基準意見書が公表された。このなかで、1995年の「経営原価計算の概念と基準」(FASAB, 1995, pp.61-64) では採用が検討される原価計算方法のひとつとして活動基準原価計算 (ABC) が例示されている。

アメリカの公的組織の管理会計においては、最近にいたるまで業績測定に関心が向けられて

⁹各基準の内容については、神戸大学管理会計研究会による『会計』での連載解説 (1977a,b,c,1978a,b,c,d,e,f,g,h,i,j,および1981a,b,c,d,e) がある。

¹⁰活動中止前後の動向については早川 (1983a,1983b) が、活動中止後のCASBの動向については吉田

(1988, 1989) が、それぞれ整理している。

¹¹この状況につき、石井 (1989, p.12) は (会計にとって) 「政府が“ビッグ・ビジネス”であるという認識は重要である」と強調している。

こなかった。これについて藤野 (2003, p.145) は、PPBS以降の影響を受けて、長期計画設定とマネジメント・コントロールとを結びつけることに焦点をあててきてしまったためと指摘する。

しかし、1990年代後半に入ると、財務会計に限定されない業績測定に関心が向けられるようになった (Itter=Larcker, 1998, p.222)。GAOの調査 (2000, pp. 8-11) によれば、業績指標の設定は着実に進んでいる一方で、反対に、業績情報の利用度は低下している。これについてGAO (2000, pp.16-17) は政治的リーダーの関与の低さを指摘する。この業績情報の設定と利用に関しては、組織としての準備状態 (readiness)、内外利害関係集団の関与、および、制度の継続の必要性など、合理的・技術的要因と政治的・文化的要因というフレームワークを提示する研究もなされている (de Lancer Julnes=Holzer, 2000, pp.701-703)。

また、活動基準原価計算 (ABC) やバランスト・スコアカード (BSC) といった手法も政府に積極的に導入されるようになった (藤野, 2003, p.147)。一方で、活動基準原価計算 (ABC) を例に、実務を前提とすれば、コストの正確性追求は可能でもなく必要もないので、合理的な正しさがあればいいとする指摘もなされている (Geiger, 2000, p.36)。

1-2 アメリカの公的組織における管理会計の現況

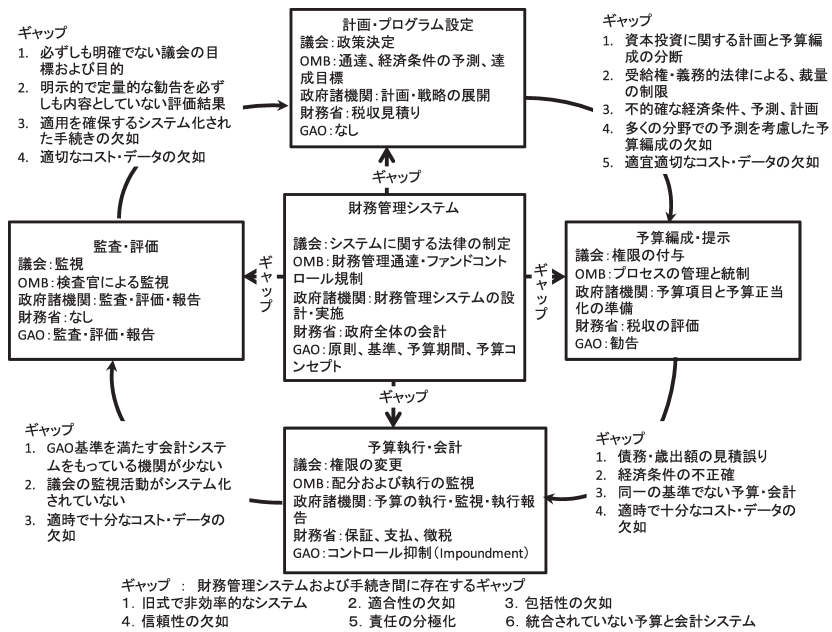
前項ではアメリカの公的組織における管理会計のこれまでの展開について概観してきた。本項では、アメリカの公的組織における現在の状況について概観する。アメリカの現況についてはこれまでも多数の報告が行われている。ここでは小林 (2002) の議論をもとに、アメリカの公的組織の管理会計についての特徴を述べる。まず、アメリカの連邦政府における管理会計システムの基本的な考え方を整理する。そのうえで、管理会計においても最近、業績測定への関心が高まっていることから、政府業績評価法

(GPRA) の基本的な流れを概観する。最後に、アメリカの公的組織において活動基準原価計算 (ABC) やバランスト・スコアカード (BSC) などの管理会計手法の導入がみられることを確認する。

GAOは、1985年に議会に『政府のコスト管理方式』という報告書を提出した (GAO, 1985)。そこでは、連邦政府の管理会計システムの問題点を詳細に分析し、その解決のためにはいかなるメカニズムが必要かについて、きわめて重要な提言を行っている (小林, 2002, p.20)。GAO (1985, pp.11-14) はまず、連邦政府の会計システムを構成する4つの局面、すなわち①計画・プログラム設定、②予算編成・提示、③予算執行・会計処理、④監査・評価を識別し、これらが相互に連携して効果的な管理会計システムを構築すべきことを明らかにしている。しかし、現実にはさまざまなギャップがあり、統合された管理会計システムとして機能していないと指摘する。これを図示すれば、図表1のとおりである。図表1からわかるように、全体を網羅しつつ体系的に考えられていることが注目される。

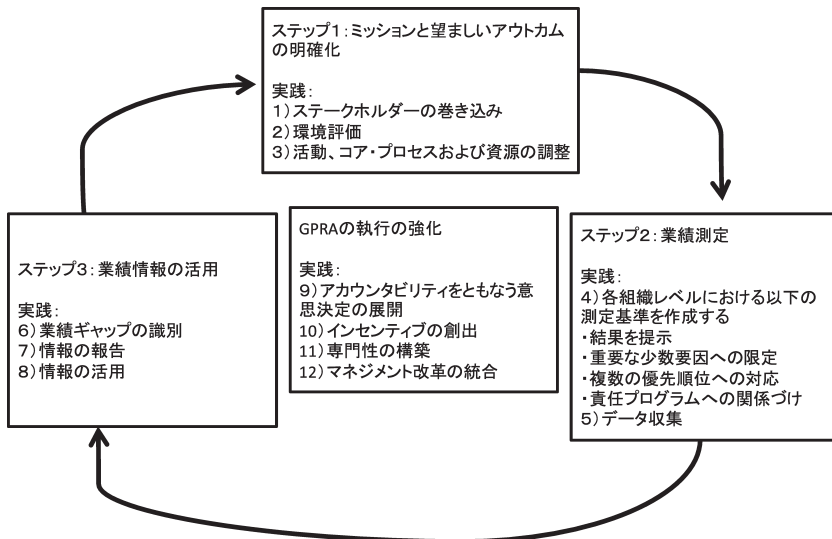
1993年に制定された政府業績評価法 (GPRA) の基本的な構造は前項のとおりであるが、GAO (1996, p. 8) によれば、その具体的な実施手続は以下の3つのステップに分けられる。すなわち、①明確なミッションと望ましい成果の定義づけ、②進捗を評価する業績測定、③意思決定の基盤としての業績情報の活用である。さらに、政府業績評価法の執行を強化する観点から実践上の課題も示されている (GAO, 1996, pp.39-44)。これを図示すれば、図表2のとおりである。図表2からわかるように、業績の可視性を前提として業績を中心に据えていることが注目される。

アメリカの企業における管理会計は「再び、技法開発の時代に入った」 (廣本, 1993, p.438) といわれている。公的組織においても、具体的な管理会計手法を活用することが進んでいる。アメリカの公的機関に関しては、わが国



図表 1 アメリカ連邦政府のマネジメント・プロセスとシステムの現況

(GAO, 1985, p.12より著者翻訳)



図表 2 政府業績評価法 (GPRA) の実施手続

(GAO, 1996, p.10より著者翻訳)

でもこれまでもにさまざまな管理会計手法の導入が報告されている。これを活動基準原価計算 (ABC) とバランスト・スコアカード (BSC) でみれば、たとえば以下の機関の名前があがっているおり、多くの公的組織での導入が進んでいることが注目される。

●活動基準原価計算 (ABC)

中小企業庁 (U. S. Small Business Agency: SBA)¹², 国立衛生研究所 (National Institute of Health: NIH)¹³, アメリカ海兵隊¹⁴, 移民局 (U. S. Citizenship and Immigration Service)¹⁵, テキサス州¹⁶, インディアナポリス市¹⁷, 内国歳入庁 (Internal Revenue Service: IRS)¹⁸など。

●バランスト・スコアカード (BSC)

土地管理局 (Bureau of Land Management: BLM)¹⁹, 退役軍人省 VBA (Veterans Benefits Administration: VBA, in Department of Veterans Affairs: DVA)²⁰, アメリカ陸軍マクファーソン基地 (Fort McPherson, in U. S. Army Garrison)²¹, シャーロット市²², オregon州交通局²³など。

1-3 若干の考察

以上、アメリカの公的組織における管理会計のこれまでの展開と現況について概観してきた。本項では、これまでの概観から若干の考察を行いたい。

まず、アメリカの企業における管理会計と公

的組織のそれとの類似点を、いくつか指摘できるように思われる。前章でみたように、そもそも、企業の予算管理と公的組織の予算管理とは、同時期に思想的な類似性をもって生成してきた。その後も、1940年代以降の、計画とコントロールという経営管理プロセスの重要性の認識や、PPBSの2大起源のひとつがGMであったこと、企業管理会計の戦略的計画、マネジメント・コントロールおよびオペレーショナル・コントロールを提唱したアンソニーがPPBSでも活躍し、また、公的組織ではPPBS以降も長期計画設定とマネジメント・コントロールとを結びつけることに焦点があてられていたこと、さらにいえば、1970年代以降も、さまざまな経営管理手法もしくは管理会計手法の公的組織への導入がそれほどの時間差もなく試みられていることなど、さまざまな例をあげることができるように思われる。

アメリカにおける管理会計はそもそも、コントローラー制度を実践基盤として成立したとされる (廣本, 1993) が、公的組織においても、財務的なコントロールが現場におよぶことや、工夫さえすれば現場は可視性をもって財務報告において表現しうること²⁴が暗黙の前提となっているように思われる²⁵。しかも、財務監理官が Comptroller と呼ばれており、機能としても Controller と似ているのではないかと思われてならない²⁶。

その一方で、企業における管理会計とは異なる側面もある。たとえば、公的組織における管

¹²櫻井 (2004, p.419)

¹³同前, p.422。

¹⁴同前, p.424。

¹⁵新日本監査法人 (2008, p.67)

¹⁶同前, p.64。

¹⁷同前, p.41。

¹⁸ABCは導入を中止したが、ドイツ流のプロセス原価計算に類似した原価計算システムを試行している可能性もあるのではないかとと思われる (櫻井, 2004, p.415)。

¹⁹活動基準原価計算 (ABC) も同時実施 (櫻井, 2008, p.452)。

²⁰活動基準原価計算 (ABC) も同時実施 (櫻井,

2008, p.457)。

²¹活動基準原価計算 (ABC) も同時実施 (櫻井, 2008, p.460)。

²²活動基準原価計算 (ABC) も同時実施 (櫻井, 2008, p.465)。

²³新日本監査法人 (2008, p.67)

²⁴現場の不可視性を前提とするといわれる、いわゆる日本の管理会計とは異なる思想であるように思われる。

²⁵これらの論点についてはさらなる考察が求められると考えるが、アメリカの公的組織における管理会計を考える場合、実務家としての著者がもっとも腹にストンと落ちないのがこれらの論点である。

理会計では、アカウントビリティが非常に強調され、マネジメント・コントロールとともに2大目的のひとつとされている。また、業績測定については、PPBS以降の長期計画設定とマネジメント・コントロールへの拘泥から、企業における管理会計に比べればその取り組みが遅れた。その一方で、新しいシステムの導入プロセスについては、企業に比べ、非常に早い時期に問題意識がもたれている。

第2節 英独仏の公的組織における管理会計の現況

本節では、アメリカを除く諸外国の公的組織における管理会計の現況について概観する²⁷。ここでは、イギリス、ドイツおよびフランスについて新日本監査法人(2008)などを参考にしつつ概観し、それぞれに若干の考察ないしは感想を述べる。結論から先にいえば、これら3カ国はそれぞれに異なった状況にあることが注目される。

2-1 イギリスの公的組織における管理会計の現況

イギリスには、政府の支出を計画・管理・報告する仕組みとしての資源会計・予算が存在する。資源会計・予算の特徴は、①歳出レビューにおいて3年間という一定の期間における政策と目標が定められ、そのための執行可能な予算枠が設定されること、②3年間の予算枠とそれとの単年度予算は政策・目標ごとに定められること、③予算、決算ともに発生主義により作成されること、および、④年次の資源会計報告書に、目標ごとの成果とコストが明記されることである(新日本監査法人, 2008, p.83)。予算体系も精緻に定められ、また、公共サービ

ス合意(Public Service Agreement)などの取り決めを伴う歳出レビューも行われている(新日本監査法人, 2008, pp.84-91)。会計方式も、イギリスでは、アメリカのような修正発生主義ではなく、完全発生主義がとられている。イギリスのNPM(New Public Management)は、ニュージーランドと並んで、北欧型とは別の、ひとつのモデルとされている(大住, 1999, p.59-60)。そして、資源会計・予算はその骨格を占めている。

PPBSに関して、アメリカは予算編成手続き等と結合する制度先導方式、わが国は具体的な個別の政策についての費用便益分析等を先行させるにとどめた分析先導方式といわれるのに対し、イギリスはプログラム体系の設計に努力した構造先導方式をとったといわれる(西尾, 1990, pp.289-290)。また、原価計算についても、アメリカの原価低減のための原価計算、ドイツの価格政策のための原価計算に対し、イギリスの原価計算は、原価の正確な計算のための原価計算という特徴を有するといわれている。上記の資源会計・予算などをみると、構造先導方式といわれた過去のPPBSへの取り組みや、企業における原価計算と同様に、精緻な体系という意味での類似性がみうけられるように感じられる。

イギリスの公的組織における管理会計においては、VFM(Value For Money)²⁸についての監査(VFM監査)が大きな位置づけを占める(新日本監査法人, 2008, p.91ほか)。このVFM監査については、会計検査院等による監視のためのテクノロジーを超えて、管理者である行政官庁自身の改革の規範的基礎として機能しているとの指摘がなされている(McSweeney, 1988, pp.38-43)²⁹。監査とい

²⁶この論点についてもさらなる考察が求められよう。柴田匡平教授(信州大学経営大学院)は、“controller”は仏語“compte”(=account)からの派生語で、アカウントビリティと同じ語根を有し、アカウントブルであることを含意する。これに対し“control”にはアカウントブルの意味はないが、アメリカでは両者の区別が曖昧になっていると筆者に対

し指摘する。

²⁷本来であれば、イギリス、ドイツおよびフランスにおけるこれまでの展開について概観したうえで、現況についても詳細に検討することが望ましい。今後の課題と認識している。

²⁸新日本監査法人(2008)は「支出に見合った価値」と訳している。

う機能のイギリス社会における意味合いもあわせて考慮することが適当ではないかと感じられる³⁰。

2-2 ドイツの公的組織における管理会計の現況

ドイツにおいては、費用と業績の計算 (Kosten-und Leistungsrechnung: KLR)、コントローリングおよびベンチマーキングの3つの管理会計手法を中心的な管理ツールとした行政現代化と呼ばれる行政管理改革に取り組んでいる (新日本監査法人, 2008, p.131)。このうち、費用と業績の計算は、原価計算の応用手法として導入されている (新日本監査法人, 2008, p.131)。そこでは、人件費の計算のために労働時間についての職員からの記述の信頼性がデータの信頼性に直結しているとの指摘がある (新日本監査法人, 2008, p.156)。このことから、費用と業績の計算 (KLR) は、ドイツ流の活動基準原価計算 (ABC) であるプロセス基準原価計算に相当するものと思われる。ドイツの企業における管理会計は基本的に、経営経済学の一分野である原価計算論として論じられていることを踏まえれば、行政管理改革の主要ツールが原価計算の応用手法として導入されていることに類似性が感じられる。

コントローリングについては、経営学における概念が行政の分野で使われるようになったとされる (新日本監査法人, 2008, p.136-137)。企業におけるコントローリングは、そもそも1950年代後半に、実務家がアメリカに視察に行き、コントローラー制度を紹介したことに始まり、1970年代になると大企業の90%にのぼる企業がコントローラー制度を導入するにいたったと指摘され、また、このコントローリングの観点から原価計算をみるグループが、アメリカから導入され、ドイツ流に構築されたプロセス原

価計算等の熱心な支持者でもあると指摘されている (尾畑, 1996, p.20)。このような点からすると、ドイツの公的組織の管理会計は、アメリカの管理会計の強い影響もまた受けていると感じられる。

2-3 フランスの公的組織における管理会計の現況

フランスの公的組織における管理会計は、責任センターのもとにあるプログラム型業績予算、タブロー・ドゥ・ポール (Tableau de bord)、および、コスト分析会計が代表例とされている (新日本監査法人, 2008, p.166)。ミッションプログラム—アクションのもと、プログラム責任者を責任センターにして、業績目標や業績指標などによって特徴づけられるプログラムに一括して予算配分する。そして、プログラムの成果を示す指標を一覧化したものをタブロー・ドゥ・ポールと称している (新日本監査法人, 2008, p.166-169)。そして、すべてのプログラムやアクションにコスト分析会計が行われる (新日本監査法人, 2008, p.172)。なお、マネジメントでは対話も重視される (新日本監査法人, 2008, p.176-177)。

フランスの管理会計の2大ルーツのひとつとされるタブロー・ドゥ・ポールが、公的組織の管理会計においても位置づけられている。また、フランスの企業においては分析会計が1980年代に入り、管理会計としてようやく議論の対象になってきた。公的組織のコスト分析会計についても、導入はされているものの、コスト情報がいまだ十分に整備されているわけではないとの指摘がなされている (新日本監査法人, 2008, p.213)。

第3節 わが国の公的組織における管理会計的展開

ここで、わが国の公的組織における管理会計的な取り組みについて、その状況を概観する。少なくともアメリカの公的組織においては、管理会計もひとつの分野として成立している。し

²⁹ McSweeney (1988) は、地方行政官庁に対するVFM監査について述べている。

³⁰ 監査の社会的機能についても今後の検討課題であると認識している。

かし、わが国では、公的組織の管理会計という分野はいまだ一般的な認識にはなっていないように思われる。それゆえにか、アメリカでは管理会計と認識されるような取り組みであっても、わが国ではそのような認識ではとらえられていない。したがって、本節では「管理会計の展開」として論を進める。また、本節では基本的に国を対象にとりあげ、一部で地方公共団体に言及する。

まず、わが国でも米国とほぼ同じ時期に試みられたPPBSについて概観する。つぎに、現在の状況について概観する。ここでは、現在公共事業を中心に試みられている費用便益分析（いわゆるB/C分析）、そして、財政投融资において行われている政策コスト分析、さらに、予算制度改革、政策評価制度について概観し、最後に、地方公共団体を中心に展開してきたNPMについて概観することとしたい³¹。

そして、わが国の場合、政策中心的な思考という特徴があり、企業の管理会計においてみられる、いわゆる日本の管理会計—世界各国に影響を与えているものでもある—との関連性がほとんどみられないことに、ほかの国にはない特徴があることを述べる。

3-1 1960年代から1970年代にかけてのPPBSへの取り組み

まず、わが国では歴史的なテーマとなった観のあるPPBSについて概観する。わが国では、1968年度予算編成の過程において、財政の硬直化が注目を浴びるなかで、財政体質改善の観点から昔ながらの予算編成を改めるために真剣に検討されるようになった（熊谷ほか，1971，p.145）。1968年2月には大蔵省主計局の担当官を米国に派遣するなど、PPBS研究が本格化し、経済企画庁においてもシステム分析調査室が設置された（熊谷ほか，1971，p.145）。

1969年度には、防衛庁、建設省および大蔵省に同様の機構が置かれ、1970年度には労働省および農林省に拡大され、また、大学等への委託研究も本格的に行われた（熊谷ほか，1971，pp.146-147）。

しかし、その後、1970年12月には大蔵大臣の諮問機関である財政制度審議会の中間答申により、事実上PPBSの導入が断念された。福島（1980）は当時の模様について、以下のとおり記している。長くなるが、当時の雰囲気をよく捉えていると思うので、順序を再構成して引用する（カギカッコ内は筆者補足）。

……わが国の財政当局が、PPBSの利用に強い関心を示し、その導入準備を熱心に進めたのは、外部圧力に対抗する手段を手に入れたと同時に、とりわけ財政硬直化の傾向を何とか解消したいという深刻な要請によるものだったようである。しかもそれは、当時、財政硬直化是正キャンペーンを強力に押し進めていた村上主計局長（のちの次官）のリーダーシップに負うところがおおきかったのではないだろうか。

ところが、同次官の退官、アメリカ連邦省庁におけるPPBSの不首尾、それに各省庁の気乗り薄な傾向などが相まって、わが国政府部門におけるPPBS熱は急速にしぼんでいった。折から1970年（昭和45年）12月に、大蔵大臣の諮問機関である財政制度審議会が「PPBSは予算編成を合理化する有効な方法だが、わが国には導入の条件が十分整っていないので、さし当りは条件の整備を急ぐべきだ」という中間答申を出した。私〔福島〕も当時、同審議会の委員としてこの答申の趣旨に賛成した1人だが、それは同時に、「導入強行は賢明ではない」という判断に傾いていた大蔵省関係者の意向とも合致するものであった。（福島，1980，p.291）

……〔同〕審議会が指摘した「十分整っていない条件」の主要なものには、①分析スタッ

³¹ マネジメント・サイクル（PDCAサイクル）を含みうるものであって、財務会計に属するものを除くという意味で一応の選定をしているが、外延が明確ではないとの批判はあると考えている。

フの不足, ②アウトプットデータの欠如, ③経営風土の違いなどがあった。それに, 主計官側は, 数字やコンピュータが威力をふるうようになり, 大蔵省の権威が高まっても自分たちの裁量の余地はなくなるのではないかと恐れ, 各省庁の関係者は逆に大蔵省の予備審査に手を貸し, 結果的には自分の首をしめることにならないかと疑うなど, それぞれの側に反対の思惑もふくらんでいった。(福島, 1980, p.291)

…その後, 同 [大蔵] 省担当官の中には, 「分析能力とコンピュータ利用度が高く研究も進んでいる防衛庁, それに建設省あたりがパイロット機関として試験的に導入してはどうか」と考えた向きもあったが, この構想も結局実現しなかった。…(福島, 1980, p.291)

……防衛庁は1970年(昭和45年)に……「……77年度からPPBSを導入することを目途として準備する」ことを決め[たが,]……結局……その準備も具体化されていない。それはなぜか。

考えられる第1はリーダーシップの問題, 第2は高度成長のおかげで防衛費もパイの分け前にあずかりえたという事情…などから, ……文官の中間管理者全般の支持が得られなかったこと, 第3は, 防衛庁だけが実験台にされ, 予算を削られるのは御免だという担当者の思惑, 第4は…核戦力の分野でこそ有用だが, 自衛隊のような通常戦力には効き目が薄いという一部専門家の意見, そして第5は

「この種のことは生理的にきらいだ」という人たちの反対などであつたらう。(福島, 1980, p.291-292)

以上が, わが国のPPBSの概要である³²。ここで注目すべきと考える論点は, PPBS導入のインセンティブ, すなわち, PPBSは誰のためのものであるかについて, 当時, 問題として認識されていたことである。

すなわち, PPBSは, 予算当局の財政効率化の手段であるのか, あるいは各省庁のマネジメントを近代化し強化するためのものか, である(熊谷ほか, 1971, p.150)。金子(熊谷ほか, 1971, p.151)は, 各省庁が自ら与えられる予算枠のなかで最も効率的な配分を実現しようとしなにかぎり, PPBSは各省庁に浸透しないと指摘する。全体の財源が増加するなかで, 自らの予算枠の増大を確保しようとする認識が各省庁で一般的であるかぎり, 各省庁にPPBSは浸透しないとするのである。ほぼ同じ論点であるが, PPBSのめざす目的を達成するためには, 財政当局の分析部局を大幅に強化拡充し, 財政当局が強力なリーダーシップをとるか, あるいは, 各省庁に対し何らかの形で査定権を移譲したうえで, PPBSを各省庁中心にするのか, 2つにひとつの指摘もなされていた(越智ほか, 1971, p.130-131)³³。

しかし, アメリカと異なり, わが国では, その後の良好な経済状況などからPPBSが各省庁のその後の自主的な取り組みにつながることはなかった。また, PPBSが公的組織における管理会計の確立につながることもなかった。

³²小宮隆太郎はPPBS当時の議論等について, 以下のように述べている(熊谷ほか, 1971, p.93)。

……率直に申し上げて恐縮だが, ……「アメリカのPPBSはこうなっている」とか, 「アメリカの学者がこう述べている」とかという話が大部分だ。いったい日本の政治予算のシステムの問題点を考えるときに, アメリカのPPBSを研究し, アメリカの学者が書いたものを翻訳して, アメリカの政治的背景がどうのこうのということを議論するのも, 全くム

ダとはいえないが, もっぱらそういうことばかり議論するのは, もうそろそろやめにしてはどうか。現在の日本の予算制度の問題点はどこか, また改善の余地があるのはどういう点かということを直接調査・研究した方がいいのではないか。

³³西尾(1990, p.291)は, PPBSは当初, 査定側の有用性に力点があったものの, その後のプログラム評価の段階では次第に各省庁の有用性に力点が移っていったと指摘する。

3-2 最近の管理会計的展開

本項では、公的組織における管理会計に関連すると思われる最近の取り組みの状況について概観する。そこでは、現在公共事業を中心に試みられている費用便益分析（いわゆる B/C 分析）、そして、財政投融资において行われている政策コスト分析、さらに、予算制度改革、政策評価制度について概観し、最後に、地方公共団体を中心に展開してきた NPM について、順次みていくこととしたい。

3-2-1 公共事業等における費用便益分析（いわゆる B/C 分析）等

わが国の公共事業等において一般的となってきた費用対効果分析（費用便益分析）³⁴は、アメリカに由来する。ここではまず、アメリカの費用便益分析についての補足から始める。アメリカにおける費用便益分析は、管理会計とは別の歴史がある。政府部門における費用便益分析の適用は、1902年の河川港湾法（The River and Harbor Act）に始まり、1930年代および40年代には水資源開発において大きな発展をみせ、1950年の連邦流域委員会（the Flood Control Interagency River Basin Committee）の報告書により一般原則の指針として確立した（宮川，1969，p.47-48）。これらの費用便益分析は厚生経済学的基礎との関連で発展してきた系譜であるのに対し、兵器開発、国防経済を通じて発展してきたシステムズ・アナリシスの分析用具として発展してきた費用有効度分析の系譜もある（宮川，1969，p.401）。1960年代以降、米国連邦政府の政策立案・策定への費用便益分析の影響は非常に大きくなった。これらの分析が PPBS の一部となっていった。OMB が費用便益分析を要求することを通じて、費用便益分析は基本的な評価ツールとなっていった

（Nas，1996，p.4.訳書 p.7）。

これに対し、わが国における費用便益分析の歴史は浅い。筆者が確認できるのは³⁵、1996年12月に建設省が道路整備に関してマニュアルを定め、1997年度新規箇所採択にあたりすべての箇所について費用便益分析を行って以降である。当時は、公共事業一般に対して批判が高まり、道路行政の推進のためには道路事業に対する国民の理解を得ることが不可欠となってきたことから、建設省においては、事業実施過程の透明化として費用便益分析を行い投資効果を示した（建設省道路局企画課道路経済調査室，1997，p.39）。これ以降、下水道事業等、順次対象が拡大されてきている。欧州諸国では公共事業に関し、貨幣換算できる便益だけではなく、総合評価方式で行われていること（たとえば、宮坂，1999）を受けて、最近では総合評価の必要性を指摘する意見も強い（たとえば、加藤，2004，p.31）。

また、公共事業においては、このような費用便益分析以外にも、コスト構造改革に向けた取り組みもなされている。これは、公共事業担当省庁では、1997年度からの3年間で工事コストを10%削減する公共工事縮減対策が行われ、2000年度以降も引き続き行われた。さらに、2003年度9月からは公共事業全体を対象とする公共事業コスト構造改革として、2007年度までの5年間で15%のコスト削減への努力が行われている

公共事業のコスト構造改革がさらに進めば、たとえば、1960年前後に一般化した施工請負方式の見直しなども視野に入ることとなり、むしろ調達構造改革とでもいうべきテーマになるとの指摘がある（大石，2003，p.13）。その場合には、事業プロセスの上流段階でいかに工事費を削減できるかという検討の必要性や、また、

³⁴一般的用語としては費用対効果分析（Benefit/Cost 分析、略称「B/C」）といわれるが、経済学的には費用便益分析が一般的である。煩瑣を避ける観点から、ここでは、費用便益分析、もしくは、いわゆる B/C 分析という。

³⁵建設省は、PPBS の導入検討当時、積極的に検討し

ていた省庁のひとつであり、また、1990年代には、いわゆる B/C 分析を最も早く立ち上げた省でもある。PPBS の頓挫以降も、このような費用便益分析とは何らかの関係が維持されたと考えるのが自然であると思われる。したがって、筆者が確認できるのはという限定を付した。

目標→計画→モニタリング→修正→経験蓄積→次の事業へという事業マネジメントの基本を発注者の体制に組み入れる必要性なども指摘されている (小澤, 2004, p. 4, p. 6)。

公共事業の改革には、費用便益分析のマネジメント・プロセスへの活用、並びに、原価企画につながる源流管理の活用、および、事業自体のマネジメント改革など、管理会計の発想を入れ込むことができる余地も大きいと思われる。しかし、これまでのところ、このような観点からの議論はあまりなされていないと思われる。

3-2-2 財政投融資における政策コスト分析

財政投融資の対象事業は受益と負担の関係が明確であるため、受益者負担による償還が基本であるが、その負担軽減の観点から国 (一般会計等) から対象事業 (財投機関) に対して補助金等や出資金等が投入される場合がある。そこで、将来の補助金等の投入額や既出資金等のメリットを試算して、政策コストとして公表し、財政投融資の透明性の向上を図っている。

このような財政投融資の政策コスト分析のもともとの発想はアメリカにある。アメリカでは、1990年に首席財務官法 (CFO Act) と並び重要な改正法である1990年包括財政調整法 (Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990) が定められた。その一部に連邦信用改革法 (Federal Credit Reform Act) が含まれており、そこでは、将来コストを推計するサブシディ・コスト (subsidy cost) が中心的な概念として規定された。これは直接融資や債務保証が行われる全期間のキャッシュ・フローの現在価値を連邦のコストと定義し、連邦信用計画の初年度に把握することとされた (高橋, 2007, p. 58)。

このような動きはわが国の財投改革にも影響を与え (高橋, 2007), 2000年のいわゆる財投改革法の成立に先立ち、1999年より政策コスト分析として実施されている³⁶。そこでは、一定の前提条件 (金利, 事業規模, 利用見込み等) を設定して、各財投機関が財政投融資を活用し

ている事業について将来にわたるキャッシュ・フロー等を推計し、それに基づいて国民が負担する費用 (政策コスト) の総額、すなわち、①国から将来にわたって投入される補給金等と、②これまで投入された出資金等による利払軽減効果 (機会費用) などの総額 (割引現在価値) を試算している。また、この政策コスト分析には、2001年度からは金利感応度分析、2005年度からは先でみたいいわゆる B/C 分析の結果との併記³⁷が追加され、徐々に拡充されている。

3-2-3 国の予算制度改革

わが国の予算制度においても、管理会計的な展開はみられる。マネジメント・サイクルである PDCA サイクルを実現するための具体的な取り組みとして、

1. 予算執行調査、すなわち、財務省主計局による効率・効果の観点からの調査が2002年度より開始された。
2. 政策評価が2002年度より開始された。
3. 政策群、すなわち、各省庁横断的な予算の重複排除や連携による政策推進のための取り組みが2004年度より開始された。
4. 成果重視事業、すなわち、定量的な達成目標等を明確に設定し、政策評価との連携を強化させた取り組み (2004年度からのモデル事業を改組したもの) が開始された。
5. 予算書の表示科目の単位を見直し、政策評価の単位を対応させることも2008年度から開始された。

また、財務会計に関しては、公会計についても、発生主義などの企業会計的手法を活用しつつ、見直しが進められている。2000年には「国の貸借対照表 (試案)」が作成されたのをはじめとして、特別会計、特殊法人、独立行政法人について見直し、そのうえで省庁別財務書類を作成し、2005年には「国の財務書類」を作成した。これは、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書および区分別収支計算

³⁶1999年度と2000年度は試算。

³⁷2006年度からはさらに内容が拡充された。

書により構成されている。

3-2-4 国の政策評価制度

国が行う政策評価は、2002年施行のいわゆる政策評価法（行政機関が行う政策の評価に関する法律）にもとづき実施されている。政策評価は、政策の必要性、有効性および効率性といった観点から政策の効果を把握・分析し、評価を行うことにより、次の企画立案や実施に役立てるもので、政策のマネジメント・サイクル（Plan-Do-Action-Checkのサイクル）の働きとして考えることができる（総務省HP）。政策評価と国の予算との連携、および、政策評価と公共事業における費用便益分析との連携は、ともに強まりつつある。

山谷（2002, pp. 5 - 6）によれば、わが国の政策評価には2つの起源がある。ひとつは、三重県庁をはじめとする地方公共団体のマネジメント改革の流れであり、これは業績測定と事務事業評価³⁸に重点があり、これがアメリカの政府業績評価法（GPRA）類似の業績評価手法の導入やイギリスをひとつの起源とするNPM型改革思想の積極的受容につながっていくとする。もうひとつの流れは、中央省庁の政策評価であり、事務事業評価よりも政策そのものの合理性に関心をもっており、政策官庁としての政策能力、政策それ自体の品質改善が重視されている。そして、この2つの流れの背景には、中央省庁は政策、地方自治体はその枠の中での事業担当という依存的な関係が大きく影響しているとする。

さらに、山谷（2002, pp. 9 -12）は、いくつかの重要な指摘を行っている。まず、政策評価の目的として、アカウンタビリティの追求、マネジメントの改善および関連分野への知的貢献の3つがありうるが、わが国の政策評価は内部評価を中心としたマネジメントの改善を志向しており、付加的にアカウンタビリティの観点

から客観性を求めているにすぎないと指摘する。また、予算との連動への志向も強くみられるとする。しかし、「ミクロの問題、節約と能率を現場主義でどうやるのか」という行政管理の問題は「政策評価とは次元の違う話である」とし、政策評価を予算編成時の重点化の参考資料などに使うことが「現実的であろう」と指摘している。

3-2-5 NPM等

ここでは、わが国では地方公共団体を中心に展開してきたNPMについて概観する³⁹。大住（2005b, p.19）によれば、NPMは1980年代半ば以降、イギリス・ニュージーランドなどのアングロ・サクソン系諸国を中心に行政実務の現場を通じて形成されてきた革新的な行政運営理論である。その核心は、民間企業における経営理念・手法、さらには成功事例などを可能なかぎり行政現場に導入することを通じて行政部門の効率化・活性化を図ることにある。しかし、NPM自体が行政実務の実態をもとにしているため、国や地域の特徴を反映したものとなることが多く、NPMの定義自体かなりの幅がある。そして、1980年代から1990年代初頭にかけての英国・ニュージーランドの改革を古典的NPMとすれば、その特徴は執行部門の標準化にある。そこでは、執行部門の生産性を向上させるために、広義の民営化や市場化テストなど市場メカニズムの活用が進められた。その後、幾多の実践を経て、トップ・マネジメントの重要性が認識される一方、市場メカニズム活用の前提となる公共サービスの標準化の困難性が認識されるようになった。その結果、現在では、参加・協働型NPMとでもいふべきものとなりつつあると指摘する。

さらに、大住（2005b, p.32.2005a）は、3つの視点の重要性を指摘する。まず、トップ・マネジメントにかかわるビジョン・ミッション

³⁸一般に、政策体系は、政策一施策一事務事業という3層構造で考えられている（総務省行政評価局、2008, p.49）。

³⁹ NPMについては論者により概念がかなり異なっている。ここでは大住をもとに整理している。

の再定義であり、そこにはSWOT分析などの戦略計画手法が活用できる。つぎに、執行のマネジメントにかかわる執行部門の生産性の向上で、活動基準原価計算(ABC)や活動基準管理(ABM)などによるビジネス・プロセス・リエンジニアリング(BPR)が活用できる。そして、この両者をビジョンの共有のためのツールとしてバランス・スコアカード(BSC)などが位置づけられると指摘する⁴⁰。

国においても、NPMの考え方を受けて、PFI(Private Finance Initiative)が1999年度から実施されている。また、官民競争入札制度(いわゆる市場化テスト)が2005年度の試行的導入を経て、2006年度から実施されている。

また、行政の事業を抽象論ではなく、現場の視点で洗いなおすことによって、個々の事業の無駄にとどまらず、国と地方の関係など行財政全体の改革に結びつけていく事業仕分けも行われている。従来は地方公共団体中心であったが、最近、国についても事業仕分けが開始された(構想日本, 2008)。

3-3 若干の考察

以上が、わが国の公的組織における管理会計の展開、いい換えれば、PDCAサイクルと関連する展開の概要である。そこでは、予算制度改革や政策評価にみられるように、政策を中心に考える思考、いわば政策中心思考が根強いと思われる。政策と分析との関係は難しい。西尾(1990, p.292)は「分析評価とその成果の正しい活用方法とは、一方で、必要以上に労多く精度の高い分析評価を要求せず、他方で、その成果をその精度にみあう程度以上の用途に使わないこと、これにつぎるであろう」と述べている。分析評価の程度に応じた活用ということである。過去のPPBS挫折の経験を有する分野であるので、ステップ・バイ・ステップで議論

がなされていくと思われる。

他方、わが国の公的組織における管理会計の展開においては、執行部門への関心が比較的低いと思われる。山谷(2002)の指摘にも通じるが、中央省庁が政策の企画立案を担い、地方公共団体が政策の執行を担うという暗黙の仮定があると思われる。執行に関連するものとして、公共事業での費用便益分析も行われているが、これも計画段階に重点をおいており、執行段階への関心はそれほど高くない⁴¹。

わが国の公的組織における管理会計には、このようなバイアスがある。このため、過去のPPBS挫折の経験から慎重に考えられてはいるが、政策プログラムといったような政策を中心とした体系化への志向をとまなうものとなりやすいと思われる。それゆえ、前章でみたような現場の不可視性を前提とするいわゆる日本の管理会計などが活用される余地はきわめて小さいものとなっている。

諸外国の公的組織における管理会計をみるに、各国なりに企業における管理会計の影響を受けて、それぞれに独特の展開をみせている。しかるに、わが国の場合には、わが国なりに発展してきた企業における管理会計の影響があまりみうけられない。ここに、現段階でのわが国の公的組織の管理会計的展開のひとつの特徴があると考えられる。

国・地方の関係が今後再検討されていくなかで、中央省庁が政策の企画立案を担い、地方公共団体が政策の執行を担うという暗黙の仮定は、将来、徐々に変化を求められることとなる。仮にそうであるならば、執行部門・執行段階について、バランスよく視野に入れていくこと、および、そこでの管理会計はわが国企業での管理会計を反映したものとなるのが自然であるという発想のもと、執行部門・執行段階の管理会計を考えていくことは、今後のひとつのポイン

⁴⁰わが国でも三鷹市のように、NPMがいわれ始める以前から「行政の役割分担」や「協働」などの取り組みが行われていた地方公共団体も存在する(大住, 2005, p.45)。

⁴¹たとえば、個々の公共事業のプロセス改善を通じた生産性の向上を論じたもの(たとえば、岸良, 2007。)などは例外的な存在であると思われる。

トとなるのではないかと思われる。

第4節 わが国の公的組織における管理会計の今後の展開についての考察

ここでは、わが国の公的組織における管理会計の今後の展開について、若干の考察を行う。まず、わが国の公的組織において、管理会計を体系として導入・展開を図っていく方向について、その可能性を検討する。そして、漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図っていく方向が現実的と考えられることを述べる。そして、その場合の検討課題等を整理する。

4-1 体系としての管理会計の導入・展開の可能性

わが国の公的組織においては、上でみたように政策中心思考がみられ、それゆえに、政策自体を大分類から細目分類まで精緻化し、体系化しようとする方向性が働きやすい。しかも、このような精緻化・体系化は、管理会計の観点からみても非常に整合的に仕組みやすいし、何はともあれ、美しい。

ここに、わが国の公的組織において、管理会計を体系的に導入・展開しようとする志向が生じると思われる。たとえば、小林(2006, pp.36-37)は以下のような議論を展開する。そのポイントを引用する(カッコ内は筆者補足)。

……(わが国財政の) 厳しい現実を基礎として
……(2006年6月の財政制度等審議会『平成18年度予算編成の基本的考え方について』)には次の三つの重要な要素が含まれている…

- ①政策・施策間、経費間の優先順位づけ
- ②予算編成、執行、評価・検証、フィードバックというマネジメント・サイクルにおけるチェック・アクションの強化
- ③予算執行の効率化・適正化に資する財務情報提供のための公会計の充実

これらはまさに、管理会計の機能、すなわち、ミッションに基づいた政府の適切な計画

とコントロールの機能を指摘するものである。……管理会計が財政改革に重要な役割を果たすコア・コンセプトであることを改めて確認する必要がある。

そして、小林(2006, pp.38-44)は、アメリカにおける結果指向の政府マネジメントの進展とキーコンセプトとして、アメリカ連邦政府における管理会計アプローチによる政府会計システムの確立と、政府マネジメントにおける予算と業績評価の統合の重要性などを紹介する。さらに、イギリスの資源会計・予算における管理会計の機能として、結果指向の政府マネジメント改革と資源マネジメントのフレームワークを紹介する(小林, 2006, pp.44-47)。そして、小林(2006, pp.48-50)は以下のように続ける(カッコ内は筆者補足)。

……わが国の財政改革の現状を鑑みれば、管理会計が果たす機能がこの上なく大きいことは明らかである。すなわち、単年度の現金主義に限定付けられたマインドセットからまず脱却し、中長期計画と年度の予算管理を連携するマネジメント・システム、計画、予算にフィードバックする有用な業績評価情報を作成し、活用する、計画、コントロールのフィードバックループを実現するシステム構築が緊要であり、このためには単なるマネジメント・ツールではなく、管理会計のコンセプトそのものに基づくシステム設計と効果的な運用がきわめて重要だ……

……ここで次の三つの提言を行い、わが国における政府マネジメント・システム構築への手がかりとしたい。すなわち、第一は、予算編成プロセスに、長期的な財務計画及び戦略計画の要素を組み込むこと、第二に、長期計画に係る資本予算と経常予算を区分して管理する仕組みを構築すること、第三に、政府全体のミッション及び目的と行政サービスを提供する部門の目標・目的をリンクさせる業績測定指標の体系を確立すること、である。

……

財政改革において重要なキーコンセプトは……戦略計画、マネジメント・コントロール、タスク・コントロールからなる管理会計概念であり、この概念なくして改革を成功に導くことはできない……

小林の指摘するタスク・コントロールは、アンソニーのオペレーショナル・コントロールのことと思われる。それはともかく、ここでの小林の指摘は、わが国の政府管理会計についての第一人者だけあり、非常に的を得た正論であると考えられる。

そこでは、政策の体系化、政策のマネジメント（政策の新設・改定・廃止）が中心となる、管理会計の体系的な導入・展開を志向している。これは、わが国に根強い政策中心思考のもとで考えれば、ごく自然なものと考えられる。

また、わが国の戦前の管理会計（原価計算）が、外国文献の翻訳に始まり、研究者主導で原価計算論が組み立てられ、その後、実務へは国家主導型の普及形態をとったことを踏まえると、アメリカやイギリスの公的組織における管理会計を参考にしつつ、その体系をわが国に導入していくという思考は、このような歴史的経緯からしても自然である。

しかし、同時に、アメリカの管理会計は、「技術者の会計」から「会計士の会計」として「制度化」し、結果として「技術者の疎遠」あるいは企業実務との「適合性の喪失」を招いてしまった。このことには十分な考察が求められると筆者には思われてならない。しかも、管理会計の本質は、歴史的所産のひとつであり、その歴史は、隣接諸分野の成果を苦悩しつつとり込んできた歴史である。このように考えてくると、わが国の財政改革そしてまた行政改革にお

いて、管理会計の諸概念が主導するなかでこれらが進展していくとは、筆者にはどうしても思われぬのである。

むしろ、前節でみたように、わが国の公的組織においては、すでに、それぞれの分野でさまざまな取り組みが行われている。これらをひとつひとつ、より実効あらしめんがために、管理会計の考え方、手法を用いて見直していくという、若干迂遠かもしれないアプローチのほうが、適当であり、かつ、現実的ではないかと筆者には思われる⁴²。このアプローチであれば、わが国管理会計の特徴をうまく生かしつつ、わが国なりの公的組織の管理会計を創り込んでいくことも十分に考えられると思われる。

このアプローチは、いわば、管理会計の漸次的・パッチワーク的な導入・展開ということである。次項ではこれについて述べる。

4-2 管理会計の漸次的・パッチワーク的な導入・展開

わが国の公的組織における管理会計の今後の展開について、漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図っていく方向が現実的と考えられるが、その場合、導入・展開の実質的な担い手は分散型の構造のもとにあることになる。このため、各分野に共通する課題と、異なる課題とが存在することになる。それぞれの検討課題をあげることとしたい。

4-2-1 分散型の構造のもとにある実質的な担い手

体系としての管理会計の導入・展開というアプローチではなく、管理会計の漸次的・パッチワーク的な導入・展開という方途を選択した場合、最大の違いは実質的な担い手の問題にあらわれると考える。前者であれば、極論すれば霞が関（中央省庁）の一部部局の指導のもと、全

⁴²同時に急いで補足しなければならないが、そうではあっても、管理会計を体系的に考察しておくことの重要性を否定しているわけではない。筆者の考えは、体系の構築→実務への落とし込み、ではなく、実務

での活用→結果としての体系、である。実務での個々の活用を考えるにあたり、体系を視野に入れておく必要性は認めるものである。

省庁・全公的組織がいっせいに導入・展開を図ることとなる。この場合の実質的な担い手は、かなりの部分が当該一部部局ということになる。これに対し、後者であれば、それぞれの公的組織とまではいかずとも、それぞれの分野ごとに創意工夫をしながら導入・展開を図っていくこととなる。この場合の実質的な担い手は、それぞれの分野ごとに定まってくることとなる。すなわち、管理会計の導入・展開の実質的な担い手が分散型の構造になるのである。

公的組織の業務を大きく分類した場合、その業務の過程が労働集約的か、資本集約的か、資金集約的⁴³かによって分けられるように思われる。人手を多く使うのか、資本を多く使うのか、金融を主要な手段にするのか、ということである。これらの分類は、たとえば、公共事業などは資本を多く使うので、資本集約的という分類となろうが、同時に、執行部局において人手も多く必要となるので、部分的には労働集約的にあたる。このように、必ずしもどれかひとつにきれいに分類されるものではないが、理念的にはこの3分類が成立すると思われる。

管理会計の導入・展開を考えるにあたって、このような業務の性質による公的組織の分類のもとで考えていくのが適当と思われる。当該分類ごとに、管理会計として活用される手法に違いがあるからである。たとえば、労働集約的な公的組織であれば、活動基準管理（ABM）などが重きをなそう。資本集約的であれば、いわゆるB/C分析を管理会計的に活用することが重きをなそう。

このように考えると、管理会計の漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図る場合には、これらの分類に共通する課題と、分類ごとに異なる課題とがあると思われる。したがって、以下では、共通する課題と異なる課題をそれぞれあげてみることにしたい。

4-2-2 共通する課題

まず、労働集約的、資本集約的ないしは資金集約的な業務に共通する課題である。管理会計の漸次的・パッチワーク的な導入・展開ということから、管理会計そのものを扱うことは共通している。管理会計のこれまでの議論のなかで、手法にかかるものはそれぞれに異なると思われるが、基本的な概念や方法論などでは共通するものも存在する。したがって、公的組織での活用にあたり、鍵となる管理会計の概念や方法論などについて共通する課題として検討する必要があると考える。

つぎに、公的組織のおかれた状況にも共通性がある。どの公的組織であれ、昨今のパッシングのもと、納税者の信頼が低下しつつある⁴⁴。納税者の信頼をいかに確保するかということは、管理会計で最近議論され始めたレピュテーション・マネジメントと共通するところがある。したがって、おかれた状況の共通性から生じることとなる公的組織の信頼性（信頼される側の特質）の問題について共通する課題として検討する必要があると考える。

さらに、管理会計の導入・展開の実質的な担い手が分散型の構造であっても、自然な成り行きに任せ、放縦に流れてしまうのではないかという問題がある。部分ごとに強弱はありつつも、全体として着実な進展を図るためには、何らかの「仕掛け」が必要となると考える。このような観点からわが国ではどのような「仕掛け」が考えられるかについて検討を加える必要があると考える。

最後に、公的組織の管理会計は、長期的にみれば、社会の紐帯としての役割を担うのではないかと考える。「民にあらざんば人にあらざ」という社会風潮は、一時ほどではないものの、趨勢的にみれば強まりつつあり、他方で、わが国公務員を始めとする公的組織従事者の士気の低下は目を覆わんばかりである。したがって、管理会計の漸次的・パッチワーク的な導入・展開の先にあるものについても長期的な視点から

⁴³一般的な用語ではないが、ここでは金融を主要な手段とする活動という意味で用いる。

⁴⁴ただし、これはわが国だけの現象ではなく、先進国に共通してみられる現象である（大西，2008）。

検討を加える必要があると考える。

4-2-3 異なる課題

つぎに、労働集約的、資本集約的ないしは資金集約的な業務ごとで異なる課題についてである。これは大きく、管理会計手法の問題として考えられると思われる。労働集約的な業務には、活動基準管理 (ABM) を始めとする管理会計手法が最もよく適合する。これに対し、資本集約的、換言すれば、投資的な業務については、公共事業にみられるようにいわゆる B/C 分析などの手法がある。資金集約的、換言すれば、金融を主要な手段として用いる業務であれば、金利等のリスクを管理する ALM (Asset Liability Management) やリスク・マネジメントなどの手法がある。資本集約的な業務および資金集約的な業務については、管理会計の手法というよりは、隣接諸分野で開発された手法を、マネジメント・サイクル (PDCA サイクル) をいかにもうまく回しつつ、これらを使いこなすかという議論が中心となるように思われる。繰り返せば、現在の公的組織をめぐる議論では、労働集約的な業務についての議論はそれほど進んでおらず、一方、資本集約的ないしは資金集約的な業務についての議論では、手法論はいちおうできあがりつつあると思われる。公務員人件費をめぐる最近の議論は、現在の経済状況を反映した側面もあるが、同時に、公的組織における自らの人的資源についてのマネジメントが説明できていない (手法論も存在していない) ことに由来するのではないかとと思われる。したがって、議論が最も遅れていると思われる労働集約的な業務については、特に、管理会計手法を含めた検討が行なわれる必要があると考える。

第5節 まとめ

本稿では、まず、アメリカの公的組織における管理会計の展開と現況について概観した。20世紀初頭に、政治的な影響に振り回されなため行政手続きとして会計がとらえられ、1906年にニューヨーク市に最初の市政調査会が設立

され、包括的な予算システムの確立に取り組んだ。その後、州レベルでも予算の制度化が進み、1921年には予算・会計法が制定された。ニューディール政策の進展は連邦政府の拡大につながり、そこへの危機感から、計画とコントロールという経営管理プロセスの確立が重要な課題と認識されるようになった。1950年前後に設置されたフーバー委員会は1949年と1955年の2度にわたり報告書をまとめ、そこで会計に関する事項も指摘されていた。1960年代後半には、第二次大戦後の緊縮財政を経て、軍事と社会保障における財政拡大基調となるなかで、長期的な計画設定と短期的な予算編成をプログラムによって橋渡しする PPBS が導入された。しかし、PPBS は1971年に、政治過程の核心である予算との関係に齟齬をきたし、頓挫した。公的組織の管理会計はこのようなかで、PPBS のさらなる発展を意図して、その弱点を補強する形で確立された。アメリカ会計学会 (AAA) は1970年代に5つの報告書をだしたが、1972年の報告書では公的組織の管理会計の2大目的をマネジメント・コントロールとアカウンタビリティとした。1960年代後半に国防省のコントローラーであったアンソニーは PPBS をマネジメント・コントロールのシステムとして再構築しようとするとともに、システムの導入問題にも関心を示していた。1970年代から1980年代にかけて、目標管理やゼロベース予算が喧伝され、多くの公的組織において取り組まれた。政府調達に関して原価計算基準審議会 (CASB) が1970年に設立され、1980年まで活発な活動を行った。1990年には連邦会計基準諮問委員会 (FASB) が設置された。1993年には政府業績評価法 (GPRA) が制定され、そこでは、戦略計画、業績計画および業績報告が定められた。1990年代後半には業績測定に関心が向けられ、その指標の設定が進展した。同時に、活動基準原価計算 (ABC) やバランスト・スコアカード (BSC) といった手法も積極的に導入されるようになった。

アメリカの公的組織における管理会計は企業

におけるそれとの類似性が多々観察できる。違いがあるのは、公的組織では、アカウントビリティが強調されていること、業績測定への取り組みが遅れたこと、および、システム導入の問題が早期に認識されたことである。

つぎに、アメリカを除く主要国の公的組織の管理会計について概観した。イギリスでは、資源会計・予算を骨格として、精緻な仕組みとなっている。正確な原価の算定という性格を有するイギリスの原価計算との類似性があるように感じられる。また、監査も VFM 監査として重視されている。

ドイツの公的組織における管理会計は、費用と業績の計算 (KLR)、コントローリングおよびベンチマークが中心となっている。費用と業績の計算はドイツ流の活動基準原価計算 (ABC) であるプロセス原価計算にもとづいていると思われる。コントローリングは、アメリカの企業におけるコントローラー制度が移入されたものが、公的組織に転用された。ドイツの公的組織における管理会計は、アメリカの強い影響をも受けていると思われる。

フランスの公的組織における管理会計は、プログラム型業績予算のもと、プログラムの成果を示す一覧表形式のタブロー・ドゥ・ポールが使われている。プログラム等を単位としたコスト分析会計が行われているが、統一した手法等は定められておらず、十分な整備がなされているとはいえないとの指摘もある。

わが国の公的組織でも、1960年代後半から1970年代初頭にかけて PPBS が試行された。しかし、アメリカにおける不首尾、各省庁の消極的な意向などを受けて、頓挫した。

そして、わが国の現況について概観した。現在、わが国の公的組織においても管理会計とは認識されてはいないものの、それに相当する動きもある。便益とコストを算定する公共事業における費用便益分析 (いわゆる B/C 分析)、補

助金等や出資金等のコストを算定する財政投融資における政策コスト分析、予算執行調査や政策評価との連携を強める予算制度改革、政策の PDCA サイクルを意識する政策評価、および、地方公共団体を中心に組み込まれている NPM 等である。わが国の場合、政策中心思考が根強く存在し、執行部門・執行段階を視野に入れることが弱い傾向にある。したがって、いわゆる日本的管理会計の活用余地もきわめて小さいものとなっている。

最後に、わが国の公的組織における管理会計の今後の展開について考察した。まず、管理会計を体系として導入・展開を図っていくアプローチである。体系としての管理会計は、政策の体系化や政策のマネジメントを中心とする。政策中心思考のもとで考えれば自然な発想である。加えて、原価計算のように、アメリカやイギリスの体系を移入することはこれまでも自然に行われてきた。しかし、管理会計の体系化は実務との乖離を生じやすいという問題がある。しかも、それぞれの分野で、それぞれにすでに取り組みがみられる。したがって、管理会計を体系として導入・展開を図るアプローチよりも、漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図るアプローチのほうが適当であり、現実的と思われる。

管理会計の漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図るアプローチは、実質的な担い手がそれぞれの分野に分散することとなる。公的組織の業務は、労働集約的、資本集約的、ないしは、金融を主要な手段とする資金集約的な業務に、理念的には分けられる。後2分類はすでにさまざまな手法が試行されており、それらをどのように活用するかが重要であると思われる。最初の労働集約的な業務については、最も議論が遅れている。これらの3分類の業務に共通する諸課題についてあげるとともに、議論が遅れている労働集約的な業務についての課題を指摘した。

以上

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、柴田匡平教授（信州大学経営大学院）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

- 石井薫『公会計論—行財政分野との相互浸透』同文館、1989, pp.29-33。
- 越智通雄ほか『PPBSの理論と展開』大蔵財務協会、1971。
- 大石久和「インタビュー—大石久和国土交通省技監に聞く 公共調達方式の一大変革実現へ」『建設オペニオン』Vol.10, No. 2, 2003.2。
- 大住荘四郎『NPMによる経営革新—WillとSkillの総合モデル』学陽書房、2005a。
- 大住荘四郎「New Public Management：自治体における戦略マネジメント」『フィナンシャル・レビュー』May, 2005b。
- 大西淳也「管理会計のレピュテーション・マネジメントと行政の信頼性」『信州大学経済学論集』No.59, 2008。
- 小澤一雅「公共事業におけるコスト構造改革」『河川』Vol.60, No.12, 2004.12。
- 尾畑裕「原価計算論の再構築—ドイツにおける原価理論・原価計算・コントローリングの発展に学ぶ」『会計』Vol.149, No.4, 1996.4。
- 加藤浩徳「交通事業の事業便益分析の現状と課題」『道路と経済』Vol.64, No.1, 2004.1。
- 岸良祐司『三方良しの公共事業改革』中経出版、2007。
- 熊谷尚夫編『シンポジウム・PPBS—その役割と課題』日本経済新聞社、1971。
- 建設省道路局企画課道路経済調査室「道路事業における費用便益分析について」『道路』1997.12。
- 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点検』構想日本HP、2008。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（一）」『会計』Vol.112, No.4, 1977a.10。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（二）」『会計』Vol.112, No.5, 1977b.11。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（三）」『会計』Vol.112, No.6, 1977c.12。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（四）」『会計』Vol.113, No.1, 1978a.1。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（五）」『会計』Vol.113, No.2, 1978b.2。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（六）」『会計』Vol.113, No.3, 1978c.3。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（七）」『会計』Vol.113, No.4, 1978d.4。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（八）」『会計』Vol.113, No.5, 1978e.5。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（九）」『会計』Vol.113, No.6, 1978f.6。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（十）」『会計』Vol.114, No.1, 1978g.7。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（十一）」『会計』Vol.114, No.2, 1978h.8。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（十二）」『会計』Vol.114, No.3, 1978i.9。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（十三・完）」『会計』Vol.114, No.4, 1978j.10。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（続）」『会計』Vol.119, No.1, 1981a.1。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（続・二）」『会計』Vol.119, No.2, 1981b.2。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（続・三）」『会計』Vol.119, No.3, 1981c.3。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（続・四）」『会計』Vol.119, No.4, 1981d.4。
- 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準（続・五完）」『会計』Vol.119, No.6, 1981e.6。
- 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。
- 小林麻里「財政改革の進展と管理会計の機能—成果指向の政府マネジメント・システムの構築に向けて」『会計』Vol.169, No.2, 2006.2。
- 櫻井通晴「CASBの原価計算基準研究」『専修経営学論集』No.29, 1980a。
- 櫻井通晴「CASBの原価計算基準とそのインパクト」『企業会計』Vol.21, No.1, 1980b。
- 櫻井通晴編著『ABCの基礎とケーススタディ』東洋経済新報社、2004。
- 櫻井通晴『バランスト・スコアカード—理論とケース・スタディ』同文館、2008。
- 新日本監査法人『欧米主要国における管理会計の業績

- 評価への活用と会計検査の現状に関する調査研究』平成19年度会計検査院委託業務報告書, 2008。
- 隅田一豊『住民自治とアカウントビリティ』税務経理協会, 1998。
- 総務省行政評価局『政策評価Q & A』2008.8。
- 西尾勝『行政学の基礎概念』東京大学出版会, 1990。
- 早川豊「CASBの権限委譲」『経済学研究』Vol.32, No.4, 1983a。
- 早川豊「CASB移管先論争」『会計』Vol.124, No.4, 1983b。
- 廣本敏郎『米国管理会計発達史』森山書店, 1993。
- 福島康人「PPBSの教訓と政策科学への道」『オペレーションズ・リサーチ:経営の科学』Vol.25, No.5, 1980。
- 藤野雅史『政府における管理会計の歴史的展開』一橋大学大学院商学研究科博士論文, 2003。
- 松本有二「プログラム概念の発達について」『静岡産業大学情報学部研究紀要』Vol.8, 2006。
- 宮川公男編著『PPBSの原理と分析—計画と管理の予算システム』有斐閣, 1969。
- 宮坂典男「公共事業における総合評価システム構築の視点」『SRIC REPORT』Vol.4, No.3, 1999.6。
- 山谷清志「わが国の政策評価—1996年から2002年までのレビュー」『日本評価研究』Vol.2, No.2, 2002.9。
- 吉田一将「CASBの最近の動向と原価計算基準のインパクト」『経済研究論集』Vol.11, No.4, 1988.12。
- 吉田一将「CASBの復活」『経済研究論集』Vol.12, No.2, 1989.6。
- AAA (American Accounting Association), Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-71, *The Accounting Review*, Supplement to Vol.XL VII, 1972.
- Anthony, R. N., Closing The Loop Between Planning and Performance, *Public Administration Review*, May/June, 1971.
- Anthony, R. N., and Herzlinger, R. E., *Management Control in Nonprofit Organizations*, Richard D. Irwin, 1975.
- Anthony, R. N., Zero-Base Budgeting: A Useful Fraud?, *The Government Accountants Journal*, Summer, 1977.
- Brady, R. H., MBO Goes to Work in The Public Sector, *Harvard Business Review*, March/April, 1973.
- Buck, A. E., *Public Budgeting*, Harper & Brothers Publishers, 1929.
- Burkhead, J., *Government Budgeting*, John Wiley & Sons, 1956.
- Commission on Organization of the Executive Branch of the Government (第1次フーバー委員会), *The Hoover Commission Report on Organization of the Executive Branch of the Government*, McGraw-Hill, 1949. reprinted by Greenwood Press, 1970.
- Commission on Organization of the Executive Branch of the Government (第2次フーバー委員会), *Budget and Accounting: A Report to the Congress*, U. S. Government Printing Office, 1955.
- de Lancer Julnes, P., and Holzer, M., Promoting the Utilization of Performance Measures in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation, *Public Administration Review*, Vol.61, No.6, November/December, 2001.
- GAO (U. S. General Accounting Office), *Managing the Cost of Government: Building An Effective Financial Managing Structure*, GAO/AFMD-85-35-A, February, 1985.
- GAO (U. S. General Accounting Office), *Performance Budgeting: State Experiences and Implications for the Federal Government*, GAO/AFMD-93-41, 1993.
- GAO (U. S. General Accounting Office), *Executive Guide: Effectively Implementing the Government Performance and Results Act*, GAO/GGD-96-118, June, 1996.
- GAO (U. S. General Accounting Office), *Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation*, GAO/AMID-97-46, March, 1997.
- GAO (U. S. General Accounting Office), *Managing for Results: Federal Manager's Views Show Need for Ensuring Top Leadership Skills*, GAO-01-127, October, 2000.
- GASB, *Service Efforts and Accomplishments Reporting: Its Time Has Come*, Governmental Accounting Standards Board, 1990.

- Geiger, D. R., Practical Issues in Level of Precision and System Complexity, *The Governmental Accountants Journal*, Summer, 2000.
- FASAB, *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government: Statement of Federal Financial Accounting Standards No.4*, Federal Accounting Standards Advisory Board, July, 1995.
- Howard, W. W., and James, P. B., Benefit as a Criterion for Indirect Cost Allocation, *Federal Accountant*, Vol.XXII, No.3, Sep., 1973.
- Itter, C. D., and Larcker, D.F., Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10, 1998.
- Kohler, E. L., and Wright, H. W., *Accounting in the Federal Government*, Prentice-Hall, 1956.
- McSweeney, B., Accounting for the Audit Commission, *Political Quarterly*, Vol.59, No.1, Spring, 1988.
- Nas, T. F., *Cost-Benefit Analysis: Theory and Application*, Sage Pub.,1996. 荻原清子監訳『費用・便益分析』勁草書房, 2007.
- Novick, D., The Origin and History of Program Budgeting, in Novick, D., ed., *Program Budgeting*, 2nd edition, Rand Corporation, 1965.
- Novick, D., The Origin and History of Program Budgeting, *California Management Review*, Fall, 1968.
- Poister, T. H., and Streib, G., Management Tools in Municipal Government: Trends over the Past Decade, *Public Administration Review*, May/June, 1989.
- Schick, A., A Death in the Bureaucracy: The Demise of Federal PPB, *Public Administration Review*, March/April, 1973.
- Swiss, J. E., Adapting Total Quality Management to Government, *Public Administration Review*, Vol. 52, No.4, July/August, 1992.
- Wildavsky, A., *The Politics of the Budgetary Process*, Little Brown and Company, 1964. 小島昭訳『予算編成の政治学』勁草書房, 1972。

(受付日 2009年5月31日)

(受理日 2009年6月19日)