

IMES DISCUSSION PAPER SERIES

公的組織における
トータル・システムとしての管理会計

ふじの まさふみ
藤野 雅史

Discussion Paper No. 2007-J-19

IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES

BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 日本橋郵便局私書箱 30 号

日本銀行金融研究所が刊行している論文等はホームページからダウンロードできます。

<http://www.imes.boj.or.jp>

無断での転載・複製はご遠慮下さい

備考： 日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、ディスカッション・ペーパーの内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

公的組織におけるトータル・システムとしての管理会計

ふじの まさふみ
藤野 雅史*

要 旨

近年では、公的組織の管理会計として、バランス・スコアカード（BSC）や業績予算など、さまざまなシステムが導入されるようになってきた。今後は導入から定着へと関心がシフトしていくと考えられる。個々に導入してきた管理会計システムをその後も公的組織に定着させるためには、トータル・システムとしてのあり方が問われなければならない。本稿では、トータル・システムとしての管理会計を検討する事例として、アメリカ連邦政府における1990年代前半からの取り組みを振り返る。アメリカ連邦政府では、政府業績成果法（GPRA）をはじめとして、BSC、業績予算、プログラム評価・格付けツール（PART）などのシステムが相次いで導入されてきた。一連の導入プロセスを検討すると、個々のシステムの導入に当たっては、はじめからトータル・システムとしての全体像が描かれていたわけではないにもかかわらず、結果として、トータル・システムとしての機能が形成されてきたことがわかる。さらに、トータル・システムを構成する個々のシステムも、固有の機能に加えて、トータル・システムのなかでの役割を果たすことがあること、そうしたトータル・システムとしての機能が形成されるようになった要因として、法的な要請、リーダーシップ、システム間の連携があげられることを指摘している。

キーワード：公的組織の管理会計、業績測定、GPRA、BSC、業績予算、PART、トータル・システム

JEL classification: L30、M41

* 日本大学経済学部准教授（E-mail: fujino@eco.nihon-u.ac.jp）

本稿は、日本銀行金融研究所からの委託研究論文である。本稿の執筆に当たっては、日本銀行金融研究所の橋口和、古市峰子、政岡孝宏（客員研究生）の各氏からの的確なコメントをいただいた。ここに記して謝意を表する。もっとも、本稿に示されている意見は、筆者個人に属し、日本銀行の公式見解を示すものではない。

目次

1 . はじめに	1
2 . 公的組織における管理会計システムの機能	2
2 - 1 . 業績測定 of 展開	2
2 - 2 . 戦略的な業績管理と予算編成	3
3 . トータル・システムとしての管理会計	5
4 . アメリカ連邦政府における管理会計の展開	6
4 - 1 . 1990 年前後の問題状況	6
4 - 2 . GPRA の制定	6
4 - 3 . NPR による行政改革	8
4 - 4 . GPRA の導入による影響	9
4 - 5 . NPR による BSC の検討	11
4 - 6 . 業績予算の導入	13
4 - 7 . PMA と行政改革	14
4 - 8 . PART の導入	16
4 - 9 . 小括	18
5 . トータル・システムとしての管理会計の機能とその影響要因	20
5 - 1 . トータル・システムとしてみたアメリカ連邦政府の管理会計	20
5 - 2 . トータル・システムを機能させる要因	22
6 . まとめ	23
【参考文献】	25

1. はじめに

公的組織の管理会計は、それをいかに導入するかという段階からいかに定着させるかという段階に移行しつつある。

わが国では、先駆的な地方自治体が行政評価システムを導入してからすでに10年以上が経過した。また、行政評価システムの導入と公会計改革に言及した「行政改革大綱」が閣議決定されたのは2000年12月、内閣府経済財政諮問会議がいわゆる「骨太の方針」のなかで活動基準原価計算（ABC: Activity-Based Costing）を紹介したのは2002年6月のことであった（総務省〔2000〕内閣府〔2002〕）。

このような取り組みによって、個々の管理会計システムは多くの公的組織へ導入されるようになった。しかし、さまざまなシステムがブームのように次々と導入されたために、全体としてみると、システムが重複していたり、職員に過重な負担を強いていたりすることもある。公的組織における管理会計の定着のためには、管理会計をトータル・システムとして再構築しなければならないときがきているのではないかと考えられる。

一方、アメリカ連邦政府をみると、1990年代前半から複数の管理会計システムが相次いで導入されるなかで、それらの管理会計システムが相互に連携するなど、トータル・システムとしての管理会計を検討することのできる段階に達しているといえる。そこで、本稿では、アメリカ連邦政府における1990年代前半からの管理会計の展開を振り返ることで、トータル・システムとしての管理会計がどのように形成されてきたのかを明らかにする。また、その展開のなかから、どのような要因がトータル・システムとしての管理会計を定着させてきたのかを考察する。

本稿の構成は以下のとおりである。まず2節で、トータル・システムを構成する個々の管理会計システムの機能について検討する。次に3節で、トータル・システムとしての管理会計をどのようにとらえるか、本稿での基本的なアプローチを説明する。4節では、アメリカ連邦政府において、いくつかの管理会計システムが導入され、定着していくプロセスを明らかにする。それを踏まえて、5節では、アメリカ連邦政府の管理会計のトータル・システムとしての機能とその機能に影響を与えた要因を考察する。最後に6節では、本稿のまとめと今後の課題について述べる。

なお、本稿の考察は、主として中央省庁や地方自治体という政府を想定して展開されている。しかし、公的組織には、政府以外にも関連する外郭団体をは

はじめとして、近年では独立行政法人という形態も現れるなど、多種多様な組織が含まれる。本稿で検討されるのは政府という範囲にとどまるものの、そこで
の考察は政府以外の公的組織にも適用できると考えられることに留意されたい。

2 . 公的組織における管理会計システムの機能

トータル・システムとしての管理会計は、個々の管理会計システムから構成される。そこで、トータル・システムを論じる前に、その構成要素になる管理会計システムから説明をはじめよう。しかし、ここですべての管理会計システムを扱うことはできないため、以下では、1980年代後半から業績測定のためのシステムとして展開させる管理会計システムを取り上げる。具体的には、基本的な業績測定
の概念について説明したうえで、そこから発展・分化した戦略的業績管理と予算編成について検討する。

2 - 1 . 業績測定の展開

公的組織の業績測定は、1980年代の後半から新たな展開をみせるようになる¹。それは、従来のインプットからアウトプットあるいはアウトカムへと、測定の重点がシフトした
ことである²。このような業績測定の展開は、成果志向という言葉で包括的に表現されることもある。

それまでの公的組織では、あらかじめ決められたとおりに資源を投入することが重視されていた。プログラム³への資源の投入量は、人数、日数、予算額などのインプット尺度によって測定される。従来の業績測定においてインプットの測定が重視されてきたのは、資源を予定どおりに投入しさえすれば、プログラムは着実に実行されるという前提があったためである。

しかし、1980年代の公的組織におけるサービスの質の低下と信頼の喪失に

¹ 地方自治体の多くがTQM (Total Quality Management) の考え方を導入したことや、アメリカの政府会計基準審議会 (GASB: Governmental Accounting Standards Board) が州・地方政府に対して、アウトプットやアウトカムの業績報告を求めるサービスの努力と達成度(SEA: Service Efforts and Accomplishments) を規定したことに代表される。

² 本稿でのインプット、アウトプット、アウトカムの定義は、Pollitt and Bouckaert [2000] あるいはHatry [1999] を参照した。

³ プログラムは、政策、施策、事務事業という3つのレベルに分けられるが、本稿ではレベルを特定しないで使っている。なお、国か地方自治体かによって、3つのレベルの区別も相対的なものになる。

よって、そのような前提は成り立たなくなってしまった。公的組織には、インプットだけでなく、アウトプットあるいはアウトカムの説明責任が求められるようになった。

アウトプットは、資源を投入したプログラムからどれだけの財やサービスが産出されたかによって測定される⁴。例えば、道路補修プログラムであれば補修された道路の距離、職業訓練プログラムであれば開催された講座数などがアウトプット尺度である。

また、アウトカムは、産出された財やサービスによって、プログラムがどれだけその使命や戦略を実現したかによって測定される。上と同じ例で、道路補修プログラムであれば車での通過時間の短縮、職業訓練プログラムであれば講座を修了した受講者数などがアウトカム尺度である。

さらに、アウトカムは、最終的なアウトカムと中間的なアウトカムに分けることができる。再び同じ例で、道路補修プログラムにとって車での通過時間の短縮は中間的なアウトカムであって、最終的なアウトカムは沿線地域の経済活性化にあるかもしれない。また、職業訓練プログラムについては、講座を修了した受講者数は中間的なアウトカムで、最終的なアウトカムは受講者の再就職であるかもしれない。

2 - 2 . 戦略的な業績管理と予算編成

以上のような業績測定の展開を基礎として、1990年代における公的組織の管理会計システムは、2つの方向に発展・分化していく。1つは業績測定を使命や戦略と結びつける戦略的な業績管理への展開であり、もう1つは業績測定を資源配分に利用する予算編成への展開である。

第1に、戦略的な業績管理は、単に業績を向上させるだけでなく、それを使命や戦略の実現に結びつけることである。業績測定のなかでもアウトカムの測定がもっとも重視される。しかし、最終的なアウトカムを測定するための業績尺度を設定するのは、極めて難しい。外交や教育のような政策分野では、最終的なアウトカムの業績尺度が見つからないこともある。

しかし、最終的なアウトカムは測定できなくても、最終的なアウトカムの達成につながる中間的なアウトカムは測定できることが多い。問題は、中間的な

⁴ アメリカ会計検査院 (GAO : Government Accountability Office) による業績測定の定義では、活動からの産出と活動そのものの水準を区別して、前者をアウトプット、後者を活動としている (GAO [2005])。

アウトカムの達成から最終的なアウトカムの達成が期待されることをどのように説明するかである。

バランスト・スコアカード (BSC: Balanced Scorecard) は、中間的なアウトカムを因果関係によって使命や戦略の実現 (最終的なアウトカムの達成) に関連づけていく戦略的な業績管理の 1 つのモデルである。BSC では、業績尺度が財務、顧客、内部プロセス、学習と成長という 4 つの視点に分けられ、視点間が使命や戦略を実現していくまでの因果関係によって関連づけられる⁵。

公的組織の BSC では、しばしば顧客の視点が最終的なアウトカムにもっとも近いところに配置される。これは、公的組織が財やサービスを一方的に提供すればよいという従来の考え方ではなく、財やサービスを利用する顧客の側から評価されなければならないという顧客志向の考え方を反映している。

なお、公的組織の存在意義までが問われる近年の行政改革においては、公的組織の使命や戦略さえ一方的に設定することはできない。BSC は、公的組織が使命や戦略を広く一般に表明して、それに対する支持を確認する手段としても有用である。

第 2 に、業績測定を基礎とする予算編成によって、アウトプットあるいはアウトカムをもっとも高めるプログラムに資源を配分することができる。このような予算編成は、業績予算 (performance budget) と呼ばれる⁶。

公的組織の伝統的な予算は、資源を物品の購入にあてるか、人件費の支払いにあてるかという支出項目別に編成され、プログラムに対してどれだけの予算額が配分されるかを示していなかった。それに対して、業績予算では、配分される予算額をアウトプットやアウトカムと関連づけるために、その測定単位であるプログラム別に予算が編成される。

しかし、プログラム別に予算が編成されるとしても、プログラム別の予算額とアウトプットやアウトカムの業績目標との関係には、いくつかのレベルがある。もっとも緩やかな関係としては、予算編成に当たって業績目標も設定されるが、個々の業績目標に予算額を割り当てないという関係がある。一方、もっとも厳格な関係としては、個々の業績目標に対応する予算額が割り当てられるとともに、その業績目標を達成するために予算額をどのように利用するかとい

⁵ 4 つの視点には、業績尺度のほか、戦略目標、業績尺度の目標値、実施項目が含まれる (Kaplan and Norton [2001] p. 294)。

⁶ 業績予算の概念は、国や時代によってさまざまである。ここでは、後述するように、1990 年代にアメリカ連邦政府に導入された業績予算を想定して説明している。業績予算の概念と実際の取り組みに関する包括的な説明は、田中 [2005] を参照されたい。

う根拠も示されるという関係がある。

ただし、アウトプットと予算額との関係では、厳格な関係を採用することもできるが、アウトカムと予算額との関係ではそれが難しくなる。アウトカムの業績目標の達成には、測定できないさまざまな要因が大きな影響を与えることがあるためである。

いずれにしても、業績予算は分権化を促進する。一定のアウトプットやアウトカムさえ達成されれば、与えられた予算額の範囲内でそれをどのように配分するかはプログラムの実施主体に任せてもよいと考えられるためである。

3．トータル・システムとしての管理会計

前節では、トータル・システムとしての管理会計を構成する主要な個々の管理会計システムについて、その機能を説明してきた。次に、この節では、トータル・システムとしての管理会計の機能について、その基本的なとらえ方を考察する。具体的な機能については、次節以降のアメリカ連邦政府の事例において検討する。

トータル・システムとしての管理会計は、個々の管理会計システムを組み合わせたものである。しかし、注意しなければならないのは、トータル・システムとしての機能を説明するうえで、個々のシステムの機能に加えて、それらを足しあわせてもなお説明しきれない部分に目を向けるということである。そこで例えば、あるシステムが、単独で保有する機能以上に、トータル・システム全体を機能させるうえで重要な役割を果たしているというような現象に着目することが考えられる。

このことは、換言すれば、個々のシステムがおおよその完成形を描いて導入することができるのに対して、トータル・システムが形成されるまでのプロセスにおいては意図せざる結果が現れるということでもある。すなわち、あるシステムを導入したところ予期せず既存の別のシステムとの関係が問題になったり、導入しようとしたシステムが完成形に至らなかったにもかかわらず、結果としてトータル・システムの機能を高めるようになったりする。

このような意図せざる結果を考慮に入れると、トータル・システムとしての管理会計は、個々の管理会計システムに比べて、そのグランド・デザインを事前合理的に描いておくのが極めて難しいということになる。そこで、トータル・システムとしての管理会計を描き出すには、導入したシステムがどのように展開していったのか、その展開がその後の新たなシステムの導入にどのように反

映されていくのか、というようなトータル・システムの形成プロセスを検討することが重要である。トータル・システムのなかで個々のシステムが担う役割は、そのプロセスのなかで変化していくことがある。その一方で、個々のシステムの役割が変化しても、トータル・システムとしては一貫した機能を発揮し続けることがあると考えられる。

4 . アメリカ連邦政府における管理会計の展開

アメリカ連邦政府では、複数の管理会計システムが相次いで導入され、あるいは導入が試みられ、その結果、現在まで約 10 年をかけてトータル・システムとしての管理会計が形成されてきた。以下では、この間のアメリカ連邦政府における管理会計の展開を時系列的に振り返り、どのような形成プロセスをたどってきたのかを明らかにする。

4 - 1 . 1990 年前後の問題状況

1990 年前後の連邦政府は、危機的な財政状況にあった。1980 年代に「強いアメリカ」を打ち出したレーガン政権のもとで、軍事支出が増大する一方、大規模な減税が実施されたためであった。1980 年代後半には、財政支出の削減に向けた取り組み⁷もみられるようになるが、経済の停滞による税収減が財政危機からの脱却を許さなかった。

それに加えて、公的サービスの質の低下も顕著になり、公的組織全般に対する信頼は地に落ちていた。それを物語るのが、1992 年に出版され、ベストセラーになった Osborne と Gaebler の著書 *Reinventing Government* の冒頭部分である。そこには、「1980 年代も終わりに近づいた頃、*Time* 誌の表紙は次のように問いかけていた。『政府は死んでいるのか』と。1990 年代が始まって、多くのアメリカ人にとってその答えはイエスであろう」(Osborne and Gaebler[1992] p. 1) と述べられていた。

4 - 2 . GPRA の制定

このような状況のもと、連邦政府では、1993 年に議会で政府業績成果法

⁷ 1985 年の Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act の制定は、代表的な取り組みの 1 つである。

(GPR: Government Performance and Results Act)が制定されたことによって、新しい業績管理システムの導入に着手することになった。

GPRA では、まず、「連邦政府の非効率なプログラムがアメリカ国民の政府に対する信頼を傷つけ、連邦政府は不可欠な公共サービスのニーズに十分に応えることができなくなっている」(GPRA, sec. 2 (a)1)という状況認識が示された。そして、その原因として、「連邦政府のマネジャーは、プログラムの目標が十分に表明されず、プログラムの業績に関する情報も不足しているために、プログラムの有効性と効率性を改善しようとするときに、著しく不利を被っている」(GPRA, sec. 2 (a)2)ことを指摘した。そこで、GPRA は、プログラムに関する事前の計画から事後の報告までの一連の経営管理プロセス全体にわたる新しい業績管理のフレームワークを提示することになった。

GPRA の業績管理フレームワークは、戦略計画 (strategic plan) 業績計画 (performance plan) 業績報告 (performance report) という 3 つの文書から構成される。組織全体の使命からアウトカム関連の戦略目標と業績目標が設定されることから、GPRA が戦略的な業績管理を意図していることは明らかである。3 つの文書の根拠となる条文、対象期間、主な内容は、図表 1 のとおりである。

図表 1 GPRA の業績管理フレームワーク

	戦略計画	業績計画	業績報告
条文	sec. 3	sec. 4	
対象期間	5 年以上 (3 年毎に更新)	1 年	1 年
内容	組織全体の使命 アウトカム関連の戦略目標 戦略目標の達成方法 戦略目標と業績目標の関係	プログラムの業績目標 業績目標の達成方法 アウトプット業績尺度 アウトカム業績尺度	業績目標と実績の比較 目標未達成の説明

GPRA では、これらの 3 つの文書に加えて、業績情報と関連づけた予算編成として業績予算にも言及されている。ただし、業績予算の内容については、「異なる予算額からもたらされる多様な業績のレベルを示す。業績にはアウトカム関連の業績が含まれる」(GPRA, sec. 6(c))という短い規定があるだけであった。また、導入期限が明記された他の 3 つの文書に比べて、業績予算は試験的な導入が規定されるにとどまった。

以上のように、GPRA は、明らかに業績予算に対して消極的な立場をとっていた。その理由として考えられるのは、GPRA の目的が、業績目標を設定し、

その達成度を測定するという業績情報の整備とそれによるプログラムのアウトカムの改善にあったのであって、業績情報を資源配分の意思決定に利用することが第1の意図ではなかったということである。

会計検査院（GAO: 当時は General Accounting Office、2004年7月より Government Accountability Office）も、GPRAの立場に近い調査報告書を公表した。1993年に公表されたその報告書は、すでに業績予算を導入していた5つの州におけるインタビュー調査にもとづいて、予算編成の資源配分と業績尺度を直接に関連づけることには慎重であるほうがよいと結論づけた（GAO[1993] p. 11）。その理由としては、同じように業績を改善しても、あるプログラムは予算が増額され、別のプログラムは予算が減額されるようなことがあると、予算編成において対立が生まれやすいこと、業績情報にバイアスがかかって、その信頼性が低下することなどがあげられた（GAO[1993] p. 6）。

ただし、報告書は予算編成と業績測定の間接的な関係を完全に否定したわけではなかった。業績測定がプログラムの管理に当たって重要な役割を担うようになれば、次第に、予算編成における意思決定にも影響を与えるようになるというように、予算編成と業績測定の間接的な関係は認めていた（GAO[1993] p. 11）。

4 - 3 . NPR による行政改革

GPRA と前後するかのように、連邦政府では、行政改革を推進するプロジェクト・チームが結成された。「国家業績の再検討（NPR: National Performance Review）」と名づけられたプロジェクト・チームは、GPRAの制定と同年に、行政改革の方向性と具体的な取り組みを示す報告書を発表した（Gore[1993]）。

NPRの報告書の概略的な内容は、図表2のとおりである。

図表2 NPRによる取り組み

分野	代表的な取り組み
経営システムの見直し	<p>予算プロセスは大統領が大綱的な政策の優先事項を示すところから始まる</p> <p>予算局と各省庁は予算配分の制限を緩和する</p> <p>省庁に独自の業績管理・報酬システムの設計を認める</p>
行政サービスの質の向上	<p>顧客サービス標準を設定する</p> <p>政府の独占事業（政府印刷局など）を民間に開放する</p> <p>新しい原価計算システムによってフルコストを識別する</p>
権限委譲と業績重視	<p>意思決定権限を委譲し、マネジャーのコントロール範囲を広げる</p> <p>全省庁が測定可能な目標を設定し、成果を報告する</p> <p>財務管理システムを構築し、責任を明確化し、財務担当者の質を高める</p>
スリム化	<p>各省庁の関連施設を閉鎖・統合する</p> <p>政府の電子化を進める</p>

この NPR の報告書は、GPRA を「強く支持する」(Gore [1993] p. 73) としただけでなく、各省庁に対して、GPRA の導入期限を待つことなく業績管理システムを導入し、そのシステムも法律の求める最低限のレベルに限定してはならないことも表明した。NPR は GPRA を積極的に推進しようとしたといえる。

しかし、NPR の報告書では、「経営システムの見直し」という分野に、予算編成プロセスの見直しに関する取り組みがあげられているにもかかわらず、具体的に業績予算の導入には言及されなかった。また、業績管理に関する取り組みは「権限委譲と業績重視」の分野に属し、予算編成とは別の分野に分けられたことから、予算編成と業績管理を関連づけようとする問題意識は薄かったと考えられる。

4 - 4 . GPRA の導入による影響

GPRA に規定された戦略計画、業績計画、業績報告は、1990 年代後半以降にそれぞれ導入期限を迎えていく。その導入期限に従って、1997 年 10 月に戦略計画、1998 年 10 月に業績計画、2000 年 3 月までに業績報告が作成された。また、詳しくは後述するが、業績予算も 1998 年 10 月から試験的に導入されている。

このような GPRA の本格的な導入を受けて、連邦政府の業績管理実務にはど

のような影響があったのか。GAO では、導入が始まる 1996 年から 1997 年にかけてと、一連の導入が終わった 2000 年において、連邦政府の 24 の機関に所属するマネジャーに対してアンケート調査を行っている（GAO [1997, 2000]）⁸。その調査結果は、図表 3 のとおりである（GAO [2000] pp. 9-10）⁹。

図表 3 業績尺度の設定と利用

■ 各種の業績尺度を有するマネジャーの割合

	1997 年調査	2000 年調査
アウトプット尺度	38%	50%
効率性尺度	26%	35%
顧客サービス尺度	32%	38%
品質尺度	31%	39%
アウトカム尺度	32%	44%

■ 業績測定によって入手した情報を利用するマネジャーの割合

	1997 年調査	2000 年調査
プログラム優先度の設定	66%	56%
資源配分	62%	53%
新規プログラムの採用	66%	51%
あるいは作業プロセスの変更	66%	51%
業績目標の新設・修正	58%	51%
スタッフへの報酬	53%	53%

調査では、まず業績尺度として、アウトプット尺度、効率性尺度、顧客サービス尺度、品質尺度、アウトカム尺度¹⁰があげられ、それぞれがマネジャーに対して設定されているかどうかを明らかにしている。顧客サービス尺度と品質尺

⁸ 2 回目の調査は 1 回目の調査の追跡調査であり、調査結果が比較可能であることも報告書に説明されている（GAO [2000] pp. 21-23）。なお、調査対象になったマネジャーは、いずれの調査でもミドル以上とされている（GAO [2000] p. 35）。

⁹ 同様のアンケート調査は、2003 年にも実施されている。その結果については、図表 6 を参照されたい。

¹⁰ それぞれの尺度の意味は、「提供する製品・サービスの量を示す」のがアウトプット尺度、「効率的に業務を行っているかどうかを示す」のが効率性尺度、「顧客を満足させているかどうかを示す」のが顧客サービス尺度、「提供する製品・サービスの品質について示す」のが品質尺度、「意図された成果を達成しているかどうかを外部の誰かに説明する」のがアウトカム尺度とされている（GAO [2000] p. 8）。

度がアウトプット尺度なのかアウトカム尺度なのか理解しにくいところもあるが、この結果から読み取れることは、業績尺度の設定は着実に浸透しているということである。

次に、経営管理プロセスと業績情報の利用との関係であるが、報酬の決定に利用する場合を除いて、他の経営管理プロセスではいずれも業績情報の利用度が低下している。すなわち、マネジャーたちの間では、業績尺度の設定が浸透するようになったにもかかわらず、反対に業績情報の利用度は低下してしまったということである。

報告書では、このように業績情報の利用度が低下したことについて、リーダーシップとの関係を示唆している。同じ調査のなかには、政府高官や政治家たちが業績目標の達成に関与しているかどうかという質問があり、関与していると回答したのはミドルレベルのマネジャーの約半分にすぎなかったためである（GAO [2000] pp. 6-7）。政府高官や政治家といったリーダーたちの関与を欠くと、業績を高めようとする意識面が変わりにくくなるとともに、新しいビジョンや新しい業務方法が根づかないというように、業績情報を利用するうえでの障害が大きくなるとされる。

4 - 5 . NPR による BSC の検討

連邦政府内で行政改革の推進役を担ってきた NPR は、発足から数年を経て、前述の報告書に掲げられていた取り組みの約 1/3 を実行に移し、580 億ドルもの支出削減を実現していた（Gore [1995] p. 3）。予算編成や業績測定については、前述のとおり GPRA を支持するというだけで具体的なシステムを提示することはなかったが、1990 年代末になって、戦略的な業績管理に関する 1 つのベストプラクティスとして、BSC を検討したことが注目に値する。その検討結果は、報告書 *Balancing Measures: Best Practices in Performance Management* として 1999 年に公表された。

なぜ NPR¹¹では、BSC を検討することになったのか。報告書がまず指摘するのは、BSC によって民間企業の業績測定が変わりつつあることであった。そして、BSC の導入によって業績の回復を遂げた企業の存在に言及している。一方、連邦政府では、GPRA が制定されたとき、民間企業に適用されるような業績測定の考え方に違和感を覚える者も多かったという。しかし、BSC によって、民

¹¹ NPR は、1998 年から National Partnership for Reinventing Government と名称を変えたが、NPR という略称は継続して使われていたため、本稿でもそのまま NPR とする。

間企業においても、利益などの財務業績尺度だけでなく顧客や品質に関連する非財務業績尺度を用いるアプローチが採用されており、そのアプローチは公的組織である連邦政府にとっても参考になる。実際に、州・地方政府と一部の連邦政府機関のなかには、BSCのアプローチによって、業績を高める努力をはじめたところがあった。そこで、NPRとしても、これらの先駆的な取り組みに学ぶべきであるというのがBSCを取り上げた理由であった（NPR [1999]）。

報告書では、当時までのBSCや業績測定に関する文献の検討を踏まえて、30以上のケース・スタディが行われた。検討された文献のなかには、BSCの提唱者であるKaplanとNortonの著書・論文も含まれている。なお、30以上というケース・スタディは、必ずしもBSCという形で成功しているかどうかには関係なく、財務と非財務の業績尺度をバランスよく設定し、それを戦略計画設定のプロセスのなかで利用し、経営管理者と職員をそのプロセスに関与させることに成功しているケースとして選ばれている。

取り上げられたケース・スタディの半数近くは、連邦政府機関であったことから、当時すでにBSCあるいはそれに近い業績測定実務が連邦政府機関に普及しつつあったことが窺える。報告書にも取り上げられている運輸省（Department of Transportation）や退役軍人年金管理庁（Veterans Benefits Administration）などは、KaplanとNortonの著書にもBSCの適用事例として言及されていた（Kaplan and Norton [2001] pp. 142-143）。

具体的なケース・スタディの内容については、ここで取り上げないが、報告書では、5つの側面からケース・スタディが分析されている。その5つとは、第1に、業績尺度をどのように設定したか、第2に、どのように組織内でのアカウントビリティを向上させたか、第3に、業績情報をどのように利用したか、第4に、業績測定を計画設定や予算編成とどのように結びつけたか、第5に、リーダーシップはどのような役割を果たしたか、ということである。

NPRが以上のようにBSCを取り上げたことは、前述のGAOの調査にあるように、連邦政府の業績測定実務が、業績情報の利用という面に課題を抱えていたことから、適切なタイミングであったと考えられる。しかし、このときのNPRによるBSCの検討は、結果として、検討だけに終わってしまったといえる。NPRからは、その後、連邦政府全体にBSCを導入しようとする具体的な取り組みはみられなかった¹²。

¹² もっとも、連邦政府におけるBSCは、NPRによる検討の前から、すでに個別事例として導入されており、その後も個別の機関のレベルでは導入事例が積み重ねられている。

4 - 6 . 業績予算の導入

GPRA に規定された業績予算は、前述のように、1998 年 10 月に試験的に導入された。当初の予定である 1997 年 10 月から 1 年遅れての導入となった。議会に対して、導入の遅れを認めるように求めたのは、連邦政府の予算局 (OMB: Office of Management and Budget) である。その理由は、業績予算のシステム設計が難しく、そうしたシステム設計のためには原価計算などの情報システムが未整備であったためである (OMB [1997])。

それでは、業績予算のシステム設計には、どのような難しさがあるのだろうか。試験的な導入の初年度に作成された業績予算を検証した 1999 年の GAO の報告書 (GAO [1999]) によれば、その難しさは、GPRA の業績計画に示される業績目標と連邦政府予算のプログラムとの対応関係にあるという。

両者の対応関係が問題になるのは、GPRA における業績目標の設定に当たって、連邦政府予算上のプログラムを集約 (aggregation)、分解 (disaggregation)、結合 (consolidation)¹³ することが認められるためであった¹⁴。それが認められたのは、連邦政府内に 3,000 以上ある連邦政府予算上のプログラムのすべてに業績目標を設定しては、膨大な量の戦略計画および業績計画を作成しなければならないからである (GAO [1999] pp. 5-6)。また、過度に細分されたプログラムには、戦略計画に示されるアウトカムと関連する業績目標を設定することも難しいと考えられる。

業績計画のためにいったん集約・分解・結合されたプログラムを再び連邦政府予算上のプログラムと対応させる手続きは、非常に煩雑で、各省庁の負担も大きくなる。ましてや、業績目標の水準に応じて、異なる予算額を示すという GPRA の業績予算を忠実に導入するのは極めて困難であった。実際に、OMB が業績予算の試験的な導入の対象機関になってほしいと省庁に呼びかけたとき、それに応じることはなかったという (GAO [1999] p. 34)。

省庁のなかには、業績計画における業績目標の設定単位と連邦政府予算におけるプログラムとを整合させようとするところもあった。しかし、形としては整合させることができても、本質的な目的の違いが残る。業績計画における業績目標は、戦略計画における戦略や使命を実現することを目的として設定され

¹³ 集約は同一の予算勘定のなかで複数のプログラムをあわせることであるのに対して、結合は予算勘定をまたがる複数のプログラムをあわせることである。

¹⁴ 例えば、児童・家庭援護庁 (Administration for Children and Families) では、計画体系から導かれる戦略目標「保護者の責任の向上」に対して、「州政府向け家族支援費勘定」の 3 つのプログラムと「児童研究・技術補助勘定」の 1 つのプログラムが結合されていた (GAO [1999] p. 13)。

るため、特にアウトカムとの関係が重視される。それに対して、連邦政府予算上のプログラムは、議会が各省庁の活動や支出を統制・監視するための基礎であり、インプットとアウトプットの関係の説明することが重視される。そのため、両者を整合させようとする、業績計画を出発点にすればプログラムと資源配分の意味決定との関係が希薄になり、反対に、連邦政府予算を出発点にすればプログラムが戦略や使命に結びつかないものになるという懸念があった（GAO [1999] p. 34）。

GPRA の業績計画で示される業績目標と連邦政府予算上のプログラムの対応関係がこのように複雑であるため、業績目標に対する資金水準が示されていても、その根拠となる連邦政府予算上のプログラムとの関係がわからないことがあった。GPRA にもとづく業績計画を提出した 35 の連邦政府機関のうち、連邦政府予算上のプログラムとの対応関係にもとづいて業績目標に予算額を関連づけていたのは、14（40%）の機関にとどまっていた（GAO [1999] p. 16）。

4 - 7 . PMA と行政改革

こうしたなか、連邦政府では、2001 年に、政権が民主党のクリントン (Clinton) から共和党のブッシュ (Bush, Jr.) に替わった。それに伴い、NPR を中心に進められていた行政改革は新政権へと引き継がれ、2002 年には、大統領府と OMB の連名による報告書 *The President's Management Agenda (PMA)* が公表された。

PMA では、戦略的な人的資本管理、競争的な調達、財務業績の改善、政府の電子化の推進、予算と業績の統合という 5 項目が行政改革の優先事項とされた。それぞれの優先事項における具体的な取り組みは、図表 4 のとおりである。

図表 4 PMA による行政改革

優先事項	取り組み
戦略的な人的資本管理	<ul style="list-style-type: none"> ● 政府が市民中心であるために、組織の階層を減らし、市民と意思決定者の距離を縮める
競争的な調達	<ul style="list-style-type: none"> ● 業務活動のフルコストを予算および調達プロセスに反映させるため、行政・立法の措置を講じる
財務業績の改善	<ul style="list-style-type: none"> ● 財務システムが事業運営、予算編成、政策意思決定に正確で適時に情報を提供できるように、OMB と各省庁が協力して取り組む
政府の電子化の推進	<ul style="list-style-type: none"> ● ベストプラクティスを省庁横断的に展開し、内部業務を自動化してコストを低減する
予算と業績の統合	<ul style="list-style-type: none"> ● 2003 年度予算を期して、業績のレビューと予算の意思決定を統合し、業績予算を作成する ● 各省庁が成果尺度とコストを測定し、プログラムの業績改善に利用する ● 予算には業務活動に利用した資源のフルコストが示される

前述の NPR による行政改革の体系と比較すると、業績測定と予算編成が両者の統合という表現で 1 つの優先事項に含められ、業績予算という表現も具体的な取り組みのなかに明示されたという違いがある (Executive Office of President and OMB [2002] p. 29)。

さらに、大統領府と OMB は、以上のような取り組みを着実に実行するため、行政府マネジメント・スコアカード (Executive Branch Management Scorecard) と呼ばれるツールを導入している。

マネジメント・スコアカードでは、上記の行政改革の優先事項とされる 5 項目について、各省庁での取り組みの進捗状況が評価される。評価は四半期ごとに行われ、その結果は「達成 (緑)」「部分的に達成 (黄)」「未達成 (赤)」という 3 段階に分けられ、公表される。評価には、項目別に基準が定められている。例えば、予算と業績の統合については、予算・業績報告のなかで業績目標の達成にかかるフルコストの見積りが示されなければ、評価は「未達成」とされる。フルコストが正確に報告されていれば「部分的に達成」、それに加えて、業績目標を変更することによって増減するコストまでも正確に見積られていれば「達成」となる。このような基準が、1 つの項目について 5~8 個ある。

4 - 8 . PART の導入

前述のとおり、GPRA にも業績予算は規定されていたが、業績測定のための業績目標と連邦政府予算編成のためのプログラムとの対応関係に問題があったため、予算編成における資源配分のために業績情報を利用するには至らなかった。そこで、予算編成と業績測定の統合を掲げた新政権では、OMB を主管として新たにプログラム評価・格付けツール (PART: Program Assessment Rating Tool) を導入することになった。

PART は、各省庁による予算要求のためのプログラム評価である。OMB では、連邦政府予算の編成に当たって、各省庁が PART によるプログラム評価の結果を予算要求に添付しなければならないとしている。PART による予算要求は、2004 年度の連邦政府予算編成から一部のプログラムを対象として導入され、次第に対象とするプログラムを増やして、2008 年度予算編成からすべてのプログラムを対象とすることになっている¹⁵。

PART のプログラム評価は、連邦政府予算上のプログラムの目的と設計、戦略計画設定、プログラム・マネジメント、プログラムの成果というように、経営管理プロセスを 4 つの局面に分けて行われる。これら 4 つの局面にわたって合計で 25 の質問事項があり、各省庁は、それぞれに肯定あるいは否定で回答する。各局面の主要な質問事項は図表 5 のとおりである (OMB [2005])。肯定の回答が多いほど、業績管理が良好であるとして評価が高くなるが、総合評価に当たってはそれぞれの局面に設定されたウエイトが考慮される。

¹⁵ 2004 年度予算編成では、連邦政府予算全体のプログラムの約 20% に当たる 234 のプログラムが対象になった (GAO [2004a] p. 11)

図表 5 PART による評価の 4 つの局面

1. プログラムの目的と設計 (20%)	<ul style="list-style-type: none"> ◆ プログラムの目的は明確か ◆ 連邦・州・地方政府あるいは民間の他の取り組みと重複しないように設計されているか
2. 戦略計画設定 (10%)	<ul style="list-style-type: none"> ◆ プログラムには、アウトカムに焦点をあてた長期的な業績尺度があり、その業績尺度はプログラムの目的を反映するか ◆ プログラムには、長期目標の達成度を示す特定の年次業績尺度があるか
3. プログラム・マネジメント (20%)	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 適時性かつ信頼性のある業績情報を定期的に収集しているか。また、その情報をプログラムの管理と業績の改善のために利用しているか ◆ 連邦政府のマネジャーは、コスト、スケジュール、成果について説明責任を持っているか
4. プログラムの成果 (50%)	<ul style="list-style-type: none"> ◆ プログラムは長期的な業績目標の達成度を適切に示してきたか ◆ プログラムは年次業績目標を達成しているか

PART によるプログラム評価は、それが予算要求に添付されることから、連邦政府の予算編成における資源配分の意思決定に反映されることは確かである。しかし、評価結果が良好であれば予算額が増加するというように、両者が直結するわけではない。例えば、2004 年度予算編成に当たって、PART の評価が「有効 (Effective)」とされたプログラムのうち 80% は予算が増額されたが、残りの 20% は減額されていた。反対に、「有効でない (Ineffective)」とされたプログラムでも、そのうち 25% は予算が増額されている (GAO [2004a] p. 14)。

PART は、2008 年度予算編成での全面導入に向けて、現在もなお発展途上にある。早急に成否を判断すべきではない。しかし、2004 年度予算編成に導入された PART に関する GAO の調査報告書によれば、GPRA との関係に問題があるとされている (GAO [2004a])。

図表 5 の質問項目をみると、PART による評価に当たっては、一見、GPRA のような業績管理フレームワークを基礎とすればよいように思われる。しかし、4 - 6 . ですでに述べたように、戦略や使命とのリンクを重視する GPRA 上の「プログラム」は、連邦政府予算編成のためのプログラムとは目的を異にする。

OMB は、PART を推進する立場から、GPRA の業績計画における業績目標の設定単位を修正して、連邦政府予算編成のプログラム評価に適するような業績目標や業績尺度が設定されるように求めた。これに対して GAO は、このような OMB の立場には問題があるとの見解を示している。その理由として、GAO は、GPRA における業績目標の設定単位を予算編成のために修正すれば、戦略的な業績管理の機能が低下してしまう点を指摘している。GAO によれば、OMB は、現在のような立場を改めて、GPRA と PART がそれぞれの機能を損なわないように、統合的に運用されることを促進すべきであるとされている (GAO [2004a] p. 7)。

4 - 9 . 小括

連邦政府の管理会計は、GPRA の制定以来、以上のようなプロセスをたどり、そのシステムは現在もなお見直しが続けられているが、最近の調査では、システムが定着してきたという事実も観察されるようになった。以下では、前項までにみた GPRA による業績管理、業績予算、BSC について、それぞれの動向をまとめよう。

新政権による新たな取り組みが進められるなかで、前政権から続く GPRA のもとの業績管理実務にも変化が現れた。4 - 4 . で、業績尺度の設定とその利用に関する GAO の調査を紹介したが、GAO ではさらなる追跡調査を 2003 年に行っている。調査結果は、図表 6 のとおりである (GAO [2004b] pp. 36、77)。

図表 6 業績尺度の設定と利用

■ 各種の業績尺度を有するマネジャーの割合

	1997年調査	2000年調査	2003年調査
アウトプット尺度	38%	50%	54%
効率性尺度	26%	35%	43%
顧客サービス尺度	32%	38%	47%
品質尺度	31%	39%	46%
アウトカム尺度	32%	44%	55%

■ 業績測定によって入手した情報を利用するマネジャーの割合

	1997年調査	2000年調査	2003年調査
プログラム優先度の設定	66%	56%	59%
資源配分	62%	53%	60%
新規プログラムの採用 あるいは作業プロセスの変更	66%	51%	56%
業績目標の新設・修正	58%	51%	58%
スタッフへの報酬	53%	53%	60%

マネジャーに対する業績尺度の設定は、引き続き浸透度を高めている。一方、注目されるのは、マネジャーによる業績尺度の利用度が、2000年調査ではいったん低下していたものの、すべての局面において上昇に転じていることである。

GAOでは、業績予算のシステム設計についても、継続して調査を行っている。4 - 6 . でみたように、1999年度の業績計画に関する調査の段階では、業績予算におけるプログラムの整合性が低いために、連邦政府予算上のプログラムにもとづいて業績目標に予算額を関連づけていたのは40%の連邦政府機関にとどまっていた。その4年後の2002年度業績計画に関する調査では、同様の連邦政府機関が72%に上ることが明らかになった（GAO [2002] p. 10）。これは、前節で述べたように、戦略的な業績管理を目的とするGPRAと短期的な資源配分を目的とする連邦政府予算との目的の相違は残るとはいえ、少なくとも構造的には両者の関係が整合性を高めたことを意味している。

連邦政府のBSCについて、その全般的な導入状況を知ることのできる調査は存在しない。しかし、連邦政府機関として個別にBSCを導入した成功事例は、NPRによるBSCの検討後も増え続けている。例えば、BSCの提唱者であるKaplanおよびNortonの2004年の著書において取り上げられた事例だけをみ

ても、米国陸軍 (U.S. Army) と商務省経済開発局 (Economic Development Administration) (Kaplan and Norton [2004] pp. 390-394、416-420) の事例が紹介されている。また、Norton が代表を務めるバランスト・スコアカード・コラボラティブ (Balanced Scorecard Collaborative) のホームページには、国防補給庁 (Defense Logistics Agency)、人事局 (Office of Personnel Management)、米国海軍 (U.S. Navy)、国防保安局 (Defense Security Service)、財務省 (Department of Treasury) といった連邦政府機関が顧客リストに名を連ねている。

5 . トータル・システムとしての管理会計の機能とその影響要因

前節で述べたように、アメリカ連邦政府の管理会計は、長いプロセスを経て現在の形に至っている。以下では、そうしたプロセスのなかで、アメリカ連邦政府の管理会計には、トータル・システムとしてどのような機能が形成されてきたか、また、その機能に影響を与えた要因は何かについて考察する。

5 - 1 . トータル・システムとしてみたアメリカ連邦政府の管理会計

アメリカ連邦政府の管理会計をトータル・システムとしてみると、その構成要素は(業績予算を除く)GPRA、(一部の連邦政府機関では)BSC、業績予算、行政府マネジメント・スコアカード、PART である。このように機能分化した構成要素からなるトータル・システムとしての管理会計は、GPRA の制定以来、約 10 年をかけて形成されてきた。

こうして形成されたアメリカ連邦政府の管理会計が、トータル・システムとして、個々のシステムの機能をあわせただけでは説明できない機能を有しているとすれば、それはどのような機能であろうか。以下では、それぞれのシステムの機能とそのシステムがトータル・システムのなかで担う役割を比較することによって、この問いかけについて考察する。

第 1 に、(業績予算を除く)GPRA は、それだけであれば戦略的な業績管理のためのシステムである。しかし、トータル・システムのなかでは、戦略的な業績管理にとどまらず、他のすべてのシステムの基礎あるいは結節点になるという役割を担ってきた。機能的に補完関係にある BSC はいうまでもなく、短期的な予算編成のためのプログラム評価ということで、GPRA のような戦略的な業績管理とは異なる機能を有する PART も、GPRA を基礎とすることでは変わらない。PART と GPRA の関係には問題が指摘されていたが、その関係が問題

になることこそ、同じトータル・システムのなかに共存していることの証左であると考えられる。

第 2 に、BSC であるが、上述したように、GPRA と機能的に補完関係にあることがトータル・システムにおける BSC の役割になっている。また、行政府マネジメント・スコアカードには、BSC のアイデアの一部が取り入れられていることから、その導入に何らかの影響を与えた可能性はある。もっとも、文献のうえからは、両者の関係は定かではない。

第 3 に、業績予算は、トータル・システムのなかで GPRA の戦略的な業績管理と PART のプログラム評価を関連づける重要な役割を担っている。業績予算がなければ、業績目標の設定単位とプログラム評価の分析単位のすれ違いという問題は顕在化しなかった。業績予算が導入されていたからこそ、そのすれ違いを克服して、戦略的な業績管理とプログラム評価を統合的に運用しなければならないという問題意識が生まれたといえる。そして、それは少なくとも構造的には解消されてきた。

第 4 に、行政府マネジメント・スコアカードは、単体のシステムとしての機能は決して高くないが、「予算と業績の統合」を連邦政府全体の政策課題として提唱し、その実行を監視してきたことは、上述した GPRA と PART の関係の問題に目を向けさせる推進役として重要な役割を担ったといえる。

第 5 に、PART の個別的な機能は、プログラム評価による資源配分および予算編成にある。資源配分および予算編成は、各省庁の行動に支配的な影響力を与える領域であるだけに、GPRA との関係にある課題を克服して、統合的に運用されれば、戦略的な業績管理の定着、ひいてはトータル・システムとしての管理会計の定着に大きな役割を果たす可能性がある。しかし、トータル・システムのなかではもっとも新しく導入されたシステムであるため、期待される可能性とトータル・システム全体の機能を低下させるリスクのいずれが大きいかを見極めるのは今後の課題であろう。

以上のように、PART に未確定の部分が大きいことを除けば、それぞれのシステムについて、個々のシステムとしての機能以外に、トータル・システムとしての管理会計を機能させる役割が認められた。それでは、連邦政府の管理会計が、このようにトータル・システムとしての機能を形成するに至った要因は何だったのか。次項で考察する。

5 - 2 . トータル・システムを機能させる要因

アメリカ連邦政府の管理会計がトータル・システムとして形成されているプロセスにおいては、以下で述べる 3 つの要因がその機能に影響を与えたと考えられる。もっとも、現時点では、3 つの要因は仮説的に提案するにすぎない。今後の検証には別の機会の研究を俟ちたい。

第 1 に、法的な要請である。議会は、連邦政府にとってもっとも影響力のある利害関係者集団の 1 つである。トータル・システムを構成する個別のシステムのなかで、法的な要請を背景としていたのは GPRA であった。その GPRA が、トータル・システムにおいて他のシステムの基礎になる役割を果たしてきたことには、法的な要請の存在が重要な影響を与えたと考えられる。また、アメリカでは政府よりも議会に近い GAO が、その報告書のなかでしばしば GPRA を支持する見解を示したことも、GPRA の役割を強化する影響を与えたといえる。

ただし、最近の連邦政府では、戦略的な業績管理が定着してきた反面、それが GPRA の要請によるためであると考えられるマネジャーは少なくなっているという指摘もあることに注意しなければならない (GAO [2004b] pp. 75-76)。

第 2 に、トップの (政治的な) リーダーシップである。クリントン政権時の NPR とブッシュ政権による PMA は、トップのリーダーシップに支えられた取り組みとして、それぞれトータル・システムとしての管理会計の機能に大きな影響を与えてきた。ただし、両者のリーダーシップには形の違うところもある。NPR は GPRA を支持するという形で、その導入を推進したというよりも、何か問題があったときに BSC を検討するというように、後方支援的な役割であった。それに対して、PMA は、自ら行政府マネジメント・スコアカードや PART を提唱し、その導入を率先していくという強いリーダーシップを発揮した。こうしたリーダーシップのスタイルの違いが、トータル・システムとしての管理会計の機能にも反映されるかもしれないが、今回の検討では必ずしも明らかではない。

第 3 に、システム設計面での新しいシステムと既存システムとの連携である。ここまでの説明では、機能面で個々のシステムが影響しあっていたことを強調してきたが、そのためには、システム設計面でも新しいシステムと既存のシステムとの連携が図られていることが重要である。前述のように、業績予算が業績管理とプログラム評価を機能面で橋渡しする役割を果たしたと考えられるが、その背景には、業績目標と予算上のプログラムのシステム設計面でのリンクが次第に強まっていたという事実があったとの見方もできる。

6. まとめ

公的組織に管理会計を定着させるためには、それをトータル・システムとしてどのように構築するかが重要である。しかし、トータル・システムとは、1つの完成形を目指して構築していくというよりも、個々のシステムを導入することによって、試行錯誤を積み重ねながら形成されていくものである。トータル・システムの形成プロセスでは、個々の管理会計システムを組み合わせたその構造は少しずつ変化しながらも、トータル・システムとしての一定の機能を保持し続ける¹⁶。

本稿では、アメリカ連邦政府の管理会計を例として、1990年代前半からの10年以上にわたるトータル・システムの形成プロセスをみてきた。トータル・システムを構成する個々のシステムには、GPRA、BSC、業績予算、行政府マネジメント・スコアカード、PARTがあった。それぞれのシステムにはそれぞれの機能があるが、それに加えて、トータル・システムのなかでの役割を見出すこともできた。また、トータル・システムを機能させる要因として、法的な要請、リーダーシップ、システム間の連携をあげた。

このようなトータル・システムの形成プロセスは、わが国の公的組織に管理会計を定着させるためにも、重要な示唆を与えてくれると考えられる。また、すでにわが国でも、いくつかの公的組織において同じようなトータル・システムとしてのアプローチを適用することができると考えられる。例えば、先駆的に行政評価システムを導入してきた自治体として知られる三重県では、すでに10年以上にわたってそのシステムを定着させてきた経験が積み重ねられている¹⁷。三重県の行政評価システムは、政策推進システム、包括配分型予算編成、率先実行取組、経営品質向上活動などとの組み合わせによって、トータル・システムが形成されつつある。そして、近年では、これまでに導入してきた個々のシステムの役割をトータル・システムとして見直そうという取り組みにも着手している（三重県〔2004〕）。

このように、管理会計をトータル・システムとしてみるアプローチは公的組織一般に適用することができる。もっとも、アメリカ連邦政府とわが国の公的

¹⁶ このように、変化と保持が共存しながらも全体として何らかのシステムが形成されるプロセスを説明するアプローチとして、進化論的なアプローチが知られている（藤本〔1997〕）。管理会計における進化論的なアプローチとは、生物の進化における変異・淘汰・保持という概念を用いて管理会計システムの進化を説明しようとするアプローチである（挽〔2007〕73～84頁；藤野〔2007〕99～102頁）。本稿でのアプローチもこれに近いが、公的組織の管理会計に進化論的なアプローチを適用できるかどうかについては、さらなる概念の整理が必要であると考えられる。

¹⁷ 三重県におけるシステムの形成プロセスの詳細は、上山・伊関〔2003〕を参照のこと。

組織それぞれを取り巻く制度・環境の違いを考えると、異なる要因がトータル・システムとしての機能とその形成プロセスに影響を与えていると考えられる。わが国の公的組織の管理会計をトータル・システムとしてどのように説明することができるか、その影響要因に関する違いは何かを明らかにすることが、今後のさらなる研究課題である。

【参考文献】

Executive Office of President, and Office of Management and Budget (OMB), *The President's Management Agenda*, Government Printing Office, 2002.

General Accounting Office (GAO), *Performance Budgeting: State Experiences and Implications for the Federal Government*, GAO/AFMD-93-41, 1993.

———, *Managing for Results: Prospects for Effective Implementation of the Governmental Performance and Results Act*, GAO/GGD-97-113, 1997.

———, *Performance Budgeting: Initial Experiences Under the Results Act in Linking Plans With Budgets*, GAO/GGD-99-67, 1999.

———, *Managing for Results: Federal Managers' Views Show Need for Ensuring Top Leadership Skills*, GAO-01-127, 2000.

———, *Managing for Results: Agency Progress in Linking Performance Plans With Budgets and Financial Statements*, GAO-02-236, 2002.

———, *Performance Budgeting: Observations on the Use of OMB's Program Assessment Rating Tool for the Federal Year 2004 Budget*, GAO-04-174, 2004a.

———, *Results-Oriented Government: GPRA Has Established a Solid Foundation for Achieving Greater Results*, GAO-04-38, 2004b.

Gore, A., *From Red Tape to Results: Creating A Government That Works Better & Costs Less*, Report of the National Performance Review, 1993.

———, *Common Sense Government: Works Better and Costs Less*, Third Report of the National Performance Review, 1995.

Government Accountability Office (GAO), *Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships*, GAO-05-739SP, 2005.

Hatry, H. P., *Performance Measurement: Getting Results*, Urban Institute Press, 1999. (『政策評価入門 結果重視の業績測定』、上野宏・上野真城子訳、東洋経済新報社、2004年)

Kaplan, R. S., and D. P. Norton, *Strategy-Focused Organization: How*

Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment, Harvard Business School Press, 2001. (『キャプランとノー
トンの戦略バランスト・スコアカード』、櫻井通晴監訳、東洋経済、2001
年)

————, and ———, *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into
Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, 2004. (『戦略マップ
バランスト・スコアカードの新・実行フレームワーク』、櫻井通晴・伊藤
和憲・長谷川恵一監訳、ランダムハウス講談社、2005年)

National Partnership for Reinventing Government (NPR), *Balancing
Measures: Best Practices in Performance Management*, 1999.

Office of Management and Budget (OMB), *The Government Performance
and Results Act, Report to the President and Congress from The
Director of the Office of Management and Budget*, 1997.

————, *Guidance for Completing the Program Assessment Rating Tool
(PART)*, 2005.

Osborne, D., and T. Gaebler, *Reinventing Government*, Plume, 1992. (『行政
革命』、野村隆監修・高地高司訳、日本能率協会、1995年)

Pollitt, C., and G. Bouckaert, *Public Management Reform: A Comparative
Analysis*, Oxford University Press, 2000.

上山信一・伊関友伸、『自治体再生戦略』、日本評論社、2003年

総務省、「行政改革大綱」、2000年12月1日閣議決定
(http://www.soumu.go.jp/gyoukan/kanri/gyokaku_taikou.html)

田中秀明、「業績予算と予算のミクロ改革 コントロールとマネジメントの相克」
、『季刊行政管理研究』第110号25~55頁、第111号20~50頁、第112
号43~62頁、2005年

内閣府、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2002」、2002年6月25日
閣議決定(<http://www.keizai-shimon.go.jp/cabinet/2002/0625kakugikettei.pdf>)

挽文子、『管理会計の進化』、森山書店、2007年

藤野雅史、「自律的組織における管理会計とその進化」、一橋大学日本企業研究
センター編『日本企業研究のフロンティア』、有斐閣、2007年、87~105

頁

藤本隆宏、『生産システムの進化論』、有斐閣、1997年

三重県、「『みえ行政経営体系』による県政運営 トータルマネジメントシステムの検討結果」、2004年