

本論文の構成は以下のとおりである。

序章

- 第1節 問題意識
- 第2節 既存の関連研究
- 第3節 本研究のアプローチ
- 第4節 本論文の構成

第1部 前史

- 第1章 予算と政府会計
 - 第1節 行政改革における予算と会計
 - 第2節 政府会計の先駆者たち
 - 第3節 政府会計論の確立

第2部 政府管理会計の生成・確立・展開

- 第2章 政府管理会計の生成
 - 第1節 経営管理プロセスと予算・会計
 - 第2節 パフォーマンス予算の提唱
 - 第3節 パフォーマンス予算の課題とさらなる改革
 - 第4節 政府会計論の展開

第3章 PPBSと政府管理会計の確立

- 第1節 PPBSの生成と導入
- 第2節 PPBSの課題
- 第3節 会計研究への影響

第4章 政府管理会計の展開

- 第1節 マネジメント・コントロール・システム設計と導入
- 第2節 目標管理の導入
- 第3節 ゼロベース予算の導入

第3部 政府管理会計の再構築

第5章 業績測定 of 展開

- 第1節 州・地方政府の業績測定
- 第2節 連邦政府における業績測定システムの設計
- 第3節 連邦政府の原価計算システム

第6章 政府管理会計の新展開

- 第1節 業績指標の設定と利用
- 第2節 業績予算の導入
- 第3節 管理会計研究の動向

結章 まとめと結論

参考文献

1. 本論文の問題意識

近年、アメリカの公共部門では、行政改革のために管理会計技法が積極的に利用されるようになってきた。政府関係者の管理会計への期待は依然として高いことから、今後の管理会計研究にとって、政府は有力な研究機会になる。しかし、現在のところ政府を対象とする管理会計研究は極めて少ない。

これまでに政府管理会計の研究が、まったくなかったわけではない。関連研究においても、1950年代には政府管理会計が現れたとされている。その後も1970年代までは、確かな政府管理会計の研究蓄積がみられる。しかし、かつての政府管理会計の研究は、現在ほとんど忘れられてしまったかのようである。

かつての研究は現在の問題に役立たなくなってしまったのか。そうであれば、それはなぜか。そうでないのであれば、今後の研究のために、かつての研究が教えてくれることは何か。本論文の問題意識はここにある。

そこで本論文の目的は、歴史に埋もれた政府管理会計の研究を再評価することによって、今後の研究の方向性を見極めようとするものである。

2. 第1部 前史

第1章 予算と政府会計

政府会計の歩みは、1900年代から1920年代にかけて、行政改革に奔走した先駆者たちによって始まった。行政改革の焦点は政治的な影響に対抗しうる行政の手続きを確立することであり、予算と会計には改革のなかで重要な役割が与えられた。具体的には、手続きとしての予算編成と会計記録の整備が進められた。

予算と会計の関係で取り上げられたのは、支出分類や単位コスト計算であった。当初の改革では、その具体的な手続きまでは曖昧であったが、その後の先駆者たちによる研究成果もあって、基本的な部分は次第に明確になっていった。支出分類には組織単位別分類、職能別分類、性質別分類、支出対象別分類、基金別分類という5つの基本的な分類が示された。単位コスト計算は、職能別に分類された支出について、作業量1単位あたりのコストを算出する手続きであった。

予算と会計との関係そのものについては、先駆者たちの間で見解が分かれることもあった。予算と会計は、予算編成の基礎として会計の実績記録が利用されるという関係にあることが一般的であったが、予算と会計は別物で、会計のなかでは予算を取り上げないということさえあった。J. O. McKinseyのように、予算を計画とコントロールの手段ととらえ、予算のための会計を積極的に検討する論者は稀であった。

先進的な改革もその後の研究も、すぐには普及しなかった。そこで、研究、教育、実務にわたって幅広い取り組みが展開され、そのなかで固有の政府会計論が確立される。先駆者たちの努力を反映して、確立された政府会計論は、勘定システムなどの手続きを中心に扱った。しかし、先駆者たちが企業の先進的な会計を政府へ取り入れようとしたのに対して、確立された政府会計論で強調されたのは、政府に固有の会計手続きであった。予算との関係では、会計が承認された予算額を勘定に記録し、支出を統制する役割を担うとされた。この手続きは予算勘定あるいは予算会計と呼ばれた。

以上の前史のなかで、支出分類と単位コスト計算は、後に政府の管理会計のなかに含まれる要素であり、その要素がこの時期からみられたことは注目に値する。しかし、そうであるからといって、すでに政府会計には管理会計が生成していたとするのは誤りである。支出分類や単位コスト計算は、政府に基本的な会計の手続きを整備しようとするなかで必要とされたのであり、そこには会計情報のすべての利用者からの基本的な情報ニーズがあった。そのなかで経営管理者の情報ニーズが含まれていたとしても、その他の情報ニーズから分化して扱われることはなかった。

3. 第2部 政府管理会計の生成・確立・展開

第2章 政府管理会計の生成

政府管理会計が生成するには、計画からコントロールにまで至る経営管理プロセスとの関係が重要であった。政府管理会計は、政府会計論のなかで経営管理プロセスへの関心が次第に高まるなかで、その生成に近づいていく。

経営管理プロセスへの関心は、政府会計論よりも先に政府予算論に現れる。政府予算論では、予算の編成から執行に至るプロセスが体系化され、それぞれのプロセスで会計との関係も明らかにされていた。プロセス全体のなかで、編成と執行を結ぶ要の位置にあったのが支出計画設定である。支出計画設定は後の業務予算に相当するもので、支出分類や単位コスト計算との関係も示された。

政府予算論では、プロセスを統合的に維持するという観点から、スタッフ組織についても予算担当の組織と会計担当の組織を統合して、1つの財務組織とすることを提案していた。財務組織がプロセス全体を見渡す形が整えられた。

1940年前後になると、政府会計のなかで連邦政府会計が注目されるようになる。それとともに、予算の支出統制機能だけでなく、経営管理機能が重視され、会計との関係も見直される。予算に対する認識の変化は、1940年のThe Accounting Review誌におけるL. MoreyとE. L. Kohlerの議論に象徴的に現れていた。Kohlerは予算の経営管理機能を果たすために、責任会計を強調した。

1940年代の政府会計テキストには、このような認識の変化が反映されるようになった。手続きだけでなくプロセスが認識されるようになり、予算はより体系的に扱われた。経営管理者の情報ニーズが識別されるまでには至らなかったが、予算について取り上げられた技法のいくつかは、後にそのまま管理会計の技法とされる。

戦後処理のための行政改革で提唱されたのが、パフォーマンス予算であった。パフォーマンス予算では、支出を職能あるいは活動別に分類するとともに、単位コストを計算することが求められた。行政改革では、パフォーマンス予算という予算全体のシステムのなかで、次第に業務予算の利用にも言及されるようになる。

パフォーマンス予算を実行するうえで、予算局には経営管理機能を強化することが求められた。そして、業務予算が予算局の経営管理のための用具であると位置づけられた。業務予算が議会に対する資金要求のための予算とは区別され、経営管理のための用具として利用されることになった。ここに、連邦政府における管理会計の生成を見出すことができる。

また、予算局には会計担当副長官とその会計スタッフが設置され、さらに会計担当副長官の指揮のもとに各省庁には検査官が設置された。これらの職能が業務予算のために適切な会計システムを構築することになった。業務予算を利用するために、もっとも重視されたのは発生主義にもとづいて業務コストを測定することであった。これが具体的な連邦政府の管理会計システムである。

1950年代後半のKohlerとH. W. Wrightの著書Accounting in the Federal GovernmentやAAA(American Accounting Association)の「公会計試案」は、このような連邦政府の会計実務を反映していたことに注意しなければならない。菊池教授の研究で、連邦政府会計への「管理会計的思考」の導入が1950年代後半であるとされたのは、このためであった。KohlerとWrightの著書には、マネジメント・コントロールという章も設けられ、具体的には活動会計や標準原価計算が取り上げられた。

政府管理会計が連邦政府において生成し、それが予算改革に関係していたことは後の展開をみるうえで重要である。連邦政府が政策展開していくうえで、予算は重要な経営管理用具であり、連邦政府の行政改革は予算改革に結びつけられることが重要であった。そして、その後の政府管理会計も、予算改革との関係で展

開されていく。

第3章 PPBSと政府管理会計の確立

1960年代後半の連邦政府は、大戦後の緊縮財政を克服して、新たな政策展開に入ろうとしていた。また、その政策展開を支えるために導入されたのが、PPBS(Planning-Programming-Budgeting System)であった。PPBS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。

連邦政府へのPPBSの導入は短命に終わってしまったが、それでもなお多くの論者がPPBSは適切であると考え、PPBSの課題を克服していこうとすることに注意しなければならない。政府管理会計の研究者たちもそのなかに含まれていた。

1960年代後半は会計学全体にとっても大きな変革の時代であったが、政府会計ではその変革がPPBSと結びつけられたことに特徴がある。政府会計に変革をもたらしたAAA(American Accounting Association)の政府会計委員会報告書は、政府会計の2大目的の1つをマネジメント・コントロールであるとした。ここに、政府管理会計は、財務会計に対比される2大領域として確立されたといえる。

この報告書でマネジメント・コントロールが重視されたのは、合理的な計画設定を強調しがちなPPBSに対して、管理会計が計画の実行を保証しようとするためであった。このように、PPBSの課題に対して、政府管理会計はPPBS全体をマネジメント・コントロールのシステムとして再構築し、そのために必要な会計情報を明らかにしようとした。R. N. Anthonyはその代表的な研究者である。

他方で、政府管理会計は、PPBSのなかで用いられた費用便益分析に対して、有用な情報を提供しようとした。従来の政府管理会計は、便益の測定にはほとんど関心を払ってこなかったため、費用便益分析の専門家たちに利用されていなかった。AAAではこの問題に対してもいくつかの委員会報告書を公表して、会計情報の有用性を高めようとした。また、研究者のなかにもこの問題に焦点をあてるものがいた。しかし、費用便益分析自体があまり注目されなくなるにつれ、このタイプの政府管理会計研究も少なくなってしまった。

第4章 政府管理会計の展開

1970年代の連邦政府は、政策的に見直しの時代に入っていた。そして、新しい政策展開とともに注目を浴びたPPBSも、光を失うようになる。PPBSは長期計画と予算編成の関係に焦点をあてていたが、PPBSとは異なる経営管理プロセスに焦点をあてるシステムが導入された。目標管理(Management by Objectives)とゼロベース予算(Zero-Base Budgeting)がそうであった。前者は長期目標との関係を強調しつつも、焦点は業務遂行にあり、後者は予算編成に焦点をあてた。

PPBSに対して、マネジメント・コントロールの観点からシステムを再構築しようとしていたAnthonyは、同僚のR. E. Herzlingerとともに、1975年にマネジメント・コントロールの著書を刊行する。マネジメント・コントロールとは、長期的な目標を達成させるためのプログラミング、予算編成、業務遂行と会計、報告と分析という一連のプロセスをいう。この著書によって、支出分類やコストの計算など政府管理会計の生成以前からあった問題がほとんど体系化されるようになった。

AnthonyのPPBSに対する考え方は、PPBS後に導入された目標管理やゼロベース予算に対する彼の反応にも影響を与えていた。目標管理は長期目標を重視しようとしたが、長期目標とマネジメント・コントロールの関係はPPBSほど厳密ではなかった。むしろ目標管理ではマネジメント・コントロールにのみ関心があつたといえてよい。しかし、Anthonyは目標管理に対しても、長期目標と予算編成とを結びつけることを強調した。

ゼロベース予算は長期計画を予算編成のなかですべて扱おうとしていた。しかし、長期計画の実行局面に役立つのが年次サイクルの予算編成であるから、年次予算に長期計画まで含めようとするゼロベース予算は、Anthonyによって、予算の役割を過度に重くするものとして批判される。Herzlingerもまたゼロベース予算に対しては、予算の役割を見誤る恐れがあると警告した。

AnthonyとHerzlingerの著書には、PPBSの課題に対する政府管理会計の新たな取り組みとして、システムの導入プロセスで生じる問題を明らかにしようとする研究が取り上げられた。システムの導入プロセスでは、トップマネジメントの積極的な支援や十分なスタッフが必要になるし、それでもなお発生する問題には、現場マネジャーの抵抗や外部利害関係者がもたらす混乱などがあるという。Herzlingerは、ゼロベース予算についてもケーススタディによって導入プロセスに関連する問題を明らかにした。PPBSの挫折を経験した政府管理会計が、早い時期からこの問題を扱っていたことは注目に値する。

4. 第3部 政府管理会計の再構築

第5章 業績測定の展開

1980年代は経済の停滞もあって、連邦政府も州・地方政府も、深刻な財政危機に直面した。60年代から70年代にかけて、福祉国家という理想のもとに拡大を続けてきた行政のあり方は根本的に見直されることになった。そのなかで、政府にとって業績とは何かということが再考されるようになる。1970年代をつうじて政府にも定着するようになっていた業績測定システムは、再構築を迫られることになった。

多くの政府では、TQM(Total Quality Management)の考え方を取り入れたり、目標管理を進化させたりすることで、新しい業績測定システムを模索していた。それに対して、政府会計では管理会計よりも先に財務会計の領域で重要な研究成果が現れる。その成果とは、政府の業績に対するアカウンタビリティの拡充を検討していたGASB(Government Accounting Standards Board)が、州・地方政府の業績測定実務に関する調査を実施したうえで、SEA報告(Service Efforts and Accomplishments)という概念を公表したことである。SEA報告にはコストだけでなくアウトプット指標とアウトカム指標が含まれ、非財務業績に関するアカウンタビリティが求められることになった。

連邦政府もGPRA(Government Performance and Result Act)と呼ばれる業績測定システムを導入し、経営管理プロセスの見直しを進めていた。経営管理プロセスのなかでは、予算編成との関係がもっとも重要かつ深刻な問題であった。連邦政府では、過去にもPPBS、目標管理、ゼロベース予算を導入するなかで、予算編成との関係が問題を引き起こしていたためである。

連邦政府は、業績測定システムと予算編成との関係について、極めて慎重にシステムの再構築を進めた。GAO (General Accounting Office) では、システムの導入に先がけて、州政府の先進事例を調査していた。業績測定システムの再構築は、非財務業績を中心に進められてきたが、連邦政府では1990年代に入って、財務システムの見直しにも着手する。連邦政府の財務職能を強化するCFO Act (Chief Financial Officers Act) が制定されるとともに、会計基準の設定主体としてFASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) が設置され、連邦政府の会計基準が公表された。そのなかには、「経営原価計算基準」と呼ばれる原価計算の基準も含まれ、コスト情報については、経営管理者による利用も視野に入れて検討された。以上のように、1990年代前半までに政府の業績測定実務は、大きな進展をみせていた。しかし、この間の管理会計研究は、政府の業績測定に対して目立った貢献をしてこなかった。これまでの歴史的展開をみると、その原因の1つはPPBS以降の政府管理会計の方向性にあると考えられる。PPBSの影響を受けて確立された政府管理会計は、長期計画とマネジメント・コントロールを結びつけることに焦点をあてていたからである。業績を測定する指標は費用便益分析などに利用されることが中心で、年次の業績目標として業務遂行のために利用されることは稀であった。

第6章 政府管理会計の新展開

1990年代後半は、再構築されたシステムが実際に導入され、利用される段階に入ったといえる。そのなかで新たな問題も現れるようになった。業績測定システムの導入によって、格段に増えた業績情報をどのように活用すればよいかという問題である。最近のGASBやGAOによる調査をみると、多くのマネジャーは新たな業績情報の利用に戸惑っていることがわかる。政府にとつての成果を測定する指標は、適切に設定されていない。また、その指標が設定されていても、経営管理には利用されないという問題が明らかになった。近年の研究は、これらの問題に焦点をあてはじめている。GASBのデータを使って、業績情報の利用に影響を与える要因を分析した研究では、十分なスタッフや事前の知識といった技術的な要因と、外部利害関係者からの影響といった政治的な要因のそれぞれが影響を与えていることが明らかになった。外部利害関係者からの影響に左右されるのは政府の本質をついているが、スタッフや知識の準備は容易に対応できそうである。今後の実務の動向を見極める必要がある。

1990年代の業績測定システム設計の局面では、連邦政府が業績測定と予算編成の連結に躊躇していた問題があった。その試験的な導入を経て、連邦政府は業績測定と予算編成の連結をさらに強めそうな勢いである。GAOでは、システムの導入後も継続的に進捗状況を調査しているが、一連の努力もあって、現在のところ連邦政府では業績予算が定着しつつあることがわかったからである。

1990年代後半に入って、ようやく政府の業績測定問題に取り組むようになった管理会計研究であるが、現在までのところ、重要な成果は政府の実務に古くからみられた原価計算システムを扱ったものが中心である。例えば、連邦政府の原価計算実務を題材に、政府の管理会計がどのような環境要因によって機能するかという基本的な問題に焦点をあてた研究があった。この研究によれば、経験的な事実にもとづいて、競争の存在や資金調達の不確実性など民間企業に近い性格を帯びる領域では、政府であっても管理会計の利用が促進されるという。

他方で、政府の実務レベルでは、新しい管理会計技法であるABC (Activity-Based Costing) やバランスト・スコアカード (Balanced Scorecard) が政府の業績測定に貢献するようになっていた。ABCは政府の原価計算システムを改善することによって、コスト情報の有用性を高めている。バランスト・スコアカードは成果に関連する業績指標を活用することによって、政策の実現を促進するとともに、組織の変革をもたらしている。しかし、政府におけるABCやバランスト・スコアカードについては、現在までのところ実務レベルの関心にとどまり、政府の管理会計としての研究レベルに大きな成果はみられないという現状である。

5. 結論

本論文では、政府における管理会計の研究がほとんど注目されていないことを問題にした。歴史的に振り返ってみると、政府管理会計の研究はかなり古からの蓄積を有し、1970年代までは大きく展開されていたことがわかった。しかし、90年代に実務で業績測定が大きく進展するときに、政府管理会計は積極的な役割を果たさなかった。

その原因について本論文は、PPBSの課題を克服しようとして確立された政府管理会計が、業績測定への問題意識を当初から大きくもってはいなかったことをあげた。しかし、このことが政府管理会計にとって失敗であったかどうかについては、さらに考える必要がある。政府としてのもっとも本質的な部分を多く有している連邦政府では、依然として長期的な計画設定や予算編成が重大な関心事である。それは、90年代前半の業績測定が、連邦政府に波及した段階で、予算編成との連結を図ろうとしたことからわかる。

その意味では、予算編成との関係をそれほど意識することなく業績測定を進めることのできる公共部門は、民間企業に近い性格をもっていると考えられる。そうであれば、政府管理会計としては、どちらを中心的な対象とすべきであろうか。自ずから答えは明らかである。政府管理会計には、もっとも本質的に公共部門の性格が強い領域に焦点をあてるべきである。70年代の政府管理会計の確立と展開は、われわれにそのことを教えてくれた。

問題なのはむしろ、90年代前半よりも90年代後半以降、さらには現在の状況である。現在の連邦政府実務に目を向けると、民間企業に近い性格をもつとはいえない政府機関においても、バランスト・スコアカードなどの管理会計技法の導入を進めるようになっている。その狙いがどこにあるのかは見極めていかなければならないが、今後まさに政府管理会計として取り上げなければならない問題であることは間違いない。現在のところ、政府管理会計としてこの問題へのアプローチはみられないが、今後はこの問題に対してさまざまな視点から研究が進められなければならない。