

事例紹介

管理会計を行政に拡張する場合の課題

大西 淳也

<論文要旨>

本稿では、まず、行政を 3 つの分類、即ち、①収益と費用を認識できる外環部、②収益は認識しにくい
が費用は認識できる内環部、③収益も費用も認識しにくい中心部に分ける。前 2 者は政策の執行管理過程
を、後者は政策の企画立案過程を意味する。

次に、管理会計手法には、収益や費用、利益といった中で形成されてきた伝統的な管理会計手法がある
とともに、収益や費用に相当するものに拡張した広義の管理会計手法がある。そして、上記の行政の 3 分
類に対しては、手法ごとに適した射程がある。

更に、管理会計の行政への拡張に当たっては、関係者により、即ち、行政実務家や CPA、財務会計研究
者、管理会計研究者、コンサルタント、議員、マスコミにより見方が異なる。

このような中、管理会計研究者には、行政の外環部や内環部に存在する行政実務家や、各分野の研究者
との交流が今後期待される。その上で、管理会計の行政への拡張に向けた今後の推進力として、議員やマ
スコミの理解を得ていくことが期待される。

<キーワード>

管理会計手法、行政、収益、費用、公会計

Issues in the case of Expanding Management Accounting to Public Sectors

Junya Ohnishi

Abstract

In this paper, public sectors consist of three parts in the context of revenue and cost. Individual tools & techniques
of management accounting fit in a different part in public sectors. Generally speaking, actors, who are government
officers, Certified Public Accountants, academic researchers in financial accounting or in management accounting,
consultants, assembly members and mass media, have different opinions based on different cases.

This paper depicts that academic researchers in management accounting are required to collaborate with officers
and researchers in public sectors, and then the management accounting researchers should get supports from assembly
members in national and local levels and mass media, for expanding management accounting to public sectors.

Keywords

Tools & Techniques of Management Accounting, Public Sector, Revenue, Cost, Public Sector Accounting

2017 年 8 月 31 日 受付
2017 年 11 月 9 日 受理
総務省大臣官房審議官（公営企業担当）

Submitted: August 31, 2017
Accepted: November 9, 2017
Deputy Director-General of Minister's Secretariat
(Local Public Enterprise)

1. はじめに

管理会計を行政に拡張できるとの議論はこれまでも存在した。近年では、公会計（財務会計）の議論も進展している。本稿では、管理会計を行政に拡張する場合の課題について述べる。

本稿の目的は、管理会計の行政への拡張に際し、そこにどのような課題があり、どのような方向で考えていけばよいかを明らかにすることにある。具体的には、行政には様々な類型があり、管理会計にも様々な手法がある。関係者も様々な見方を有する。その一方、行政には、企業における利益のような組織内の合意形成に有用なツールがないことが多い。このため、管理会計の行政への拡張は迷走しやすく、時間もかかる。そのような中で、管理会計研究の進むべき方向を示すこととしたい。

本稿の研究方法は、この20年近くにわたる筆者の経験に基づく。筆者は行政の様々な職務を経験する一方で、管理会計の行政への拡張に関しそれなりの立場で関与してきた。本稿はその経験からの着想に基づくものである。わが国の行政実務と管理会計論の両者について、多少なりとも経験を有する者として、わが国行政と管理会計論の発展に貢献できれば幸甚である。

2. 収益・費用からみた行政の3分類

管理会計を行政に拡張する場合、まず問題となるのが、行政のどこを対象としているのかということである。ここでは、管理会計の行政への拡張という本稿の主題に鑑み、収益と費用の観点から行政を3つに分類する。第1に、収益と費用を認識できる分野であり、国の独立行政法人や地方独立行政法人、地方公共団体の公営企業の類いが当てはまる。第2に、収益は認識しにくいが費用は認識できる分野であり、国の各省庁や地方公共団体の執行部局の類いが当てはまる。第3に、収益も費用も認識しにくい分野であり、いわゆる政策の企画立案部局が該当する。国の各省庁本省の一部部局や地方公共団体の首長部局の一部部局がこれに当てはまる。前2者が政策の執行管理を担い、最後者が政策の企画立案を担うと一応の整理ができる¹。

これを図で示せば図1の左側の通りである。しかしながら本稿では、ベン図外側に示す企業会計との関係を考慮するとともに、行政実務家が暗黙の前提とする傾向のある行政における政策の企画立案部局の重要性を表現する観点から、以下では右側の図を用いて論を進める。

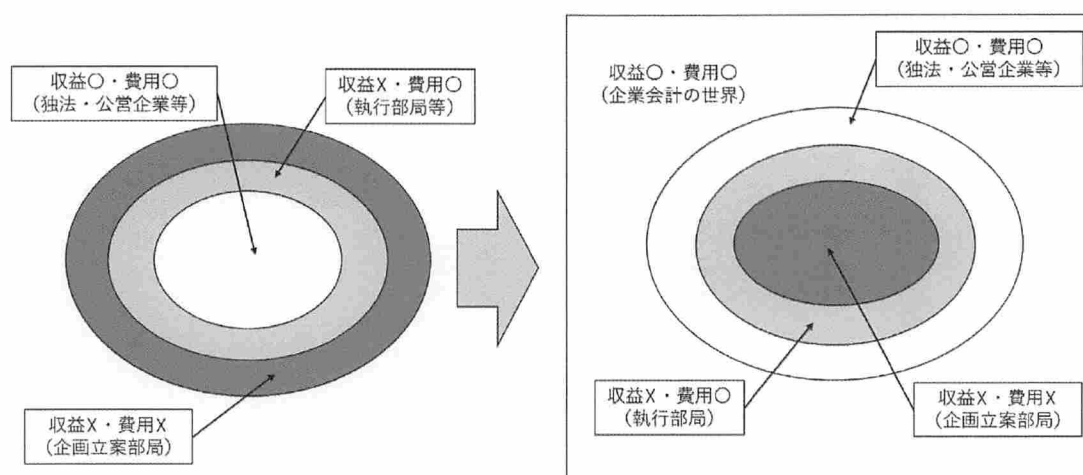
2.1 収益と費用を認識できる外環部

図1のベン図の外側の白抜きの環状部分（以下、外環部という）では、収益と費用が認識されることから、利益も認識される。具体的には、国の特殊法人や独立行政法人、地方公共団体の地方独立行政法人、地方公共団体の一部である公営企業などが該当する。

以下では、行政の外環部に属する代表例を述べる²。まず、特殊法人である。これは、特別の法律によって独立の法人を設け、政府による特別の監督を行う一方で、できる限り経営の自主性と弾力性を認めて能率的経営を行わせる法人をいう。NTTやNHK、日本年金機構、商工中金、東京メトロ、成田空港等、東日本高速道路等、日本貨物鉄道等、現在33法人が存在する。

次に、独立行政法人である。これは、各府省の行政活動から政策の実施部門のうち一定の事

図1 行政の3分類



出典：筆者作成。

務・事業を分離し、独立の法人格を与えて設立した法人をいう。統計センターや造幣局、国立印刷局等の職員が国家公務員の身分を有する行政執行法人（7法人）、情報通信機構や理化学研究所等の国立研究開発法人（27法人）、国民生活センターや大学入試センター、国立病院機構、経済産業研究所、日本貿易振興機構、住宅金融支援機構等の中期目標管理法（53法人）に分けられる（合計 87 法人）。また、このほか、国立大学法人（86 法人）も存在する。

更に、地方独立行政法人である。これは、公共上の見地から地域で実施の必要のある事務・事業のうち、地方公共団体自身が直接実施する必要はないものの、民間に委ねては確実な実施が確保できないおそれがあるものを効率的・効果的に行わせるため、地方公共団体が設立する法人をいう。公立大学（70 法人）、県立病院機構等の公営企業に相当する事業を行う法人（53 法人）、試験研究機関（11 法人）、社会福祉事業を行う法人（1 法人）がある（合計 135 法人）。

そして、地方公営企業である。これは、地方公共団体の経営する企業であり、地方公共団体の一部をなす（法人格は同一）。総数は 8,614 事業であり、個別には、水道事業 2,081 事業（うち上水道 1,344 事業、簡易水道 737 事業）、下水道事業 3,639 事業、病院 636 事業、交通 87 事業、電気 92 事業などとなる。

2.2 収益は認識しにくい、費用は認識できる内環部

図1のベン図の外側から2番目の薄いグレーの環状部分（以下、内環部という）では、収益³は認識しにくい、費用は認識できることから、国の各省庁の執行部局や地方公共団体の執行部局が該当する。そこでは、費用面については、どのような費用をどの程度かけているのか、金額で表示できる財務指標として把握できる。しかし、収益面については財務指標としての把握はできない。その一方で、政策の執行管理を担う部局であることから、政策執行の結果を、バーチャル（疑似的）な形で把握することはできる。

ここで急いで付言しなければならない点がある。行政には、議会と調整を行いつつ、政策を企画立案することこそが重要と考える傾向がある。政策の企画立案を上、政策の執行管理を下に置いて考える風潮がある。従って、国の各省であれ、地方公共団体であれ、部局の一部で

も政策の企画立案を行ってれば、自ら全てを政策の企画立案部局と位置付け、執行部局の範囲を矮小化して理解する傾向がある。しかし、国の各省でみても、地方支分部局はいうに及ばず、本省の中にも多くの執行部局が入り込んでいるのが実態である⁴。

以下では、行政の内環部に属する代表的な例を述べる。まず、国である。内閣官房による「国の行政機関の分野別定員」によれば、平成29年度末定員は29.7万人である。このうち、刑務所や管区海上保安本部、地方入管、税関、検疫等の治安関係で7.6万人、国税局や税務署といった国税で5.6万人、地方整備局等の河川・道路・港湾等で2.4万人、自衛官を除く防衛で2.1万人、労働基準監督署や職業安定所といった労働で2.1万人、地方農政局といった農政で1.0万人、法務局等の登記等で0.9万人、地方航空局等の航空安全で0.7万人、外交（外務省）に0.6万人、気象に0.5万人、国有林野に0.5万人、医療に0.3万人であり、このほか、内部部局等に5.6万人となっている。なお、自衛隊については⁵、平成28年度防衛白書によれば、その現員は計22.7万人であり、そのうち陸上13.8万人、海上4.2万人、航空に4.3万人、統合幕僚監部等に0.4万人である。

次に、地方公共団体である。総務省が平成29年3月に公表した「平成28年度地方公共団体定員管理調査結果」によれば、全国で273.7万人である。個別には、総務企画部門には21.3万人（うち会計や管財等を含む総務一般に11.6万人、窓口等の住民関連に7.2万人）、税務部門に6.6万人、福祉事務所や児童相談所等の民生部門に22.8万人、衛生部門に13.7万人（うち保健所等の衛生に7.7万人、清掃に4.6万人）、労働部門に0.7万人、農林水産部門に8.1万人（うち農業一般に5.4万人）、商工部門に2万人、土木部門に13.9万人（うち土木に8.2万人、建築に2.6万人、都市計画に2.9万人）、これらの一般行政部門計で91.1万人であった。同調査結果では、このほか、教育部門102.2万人（うち学校教育以外の教育に10.3万人（その内訳として、教育一般に4.6万人、公民館等の社会教育に4万人）、義務教育に68万人、その他の学校教育に23.8万人）、警察部門に28.7万人、消防部門に16万人である。以上のほか、国民健康保険事業や介護保険事業等の公営企業等会計に35.8万人⁶がいる。

以上に示してきたように、国であれ、地方公共団体であれ、公務員の多くは執行部局に所属している。純粋な政策の企画立案部局にいるのは、多めに見ても、国であれば内部部局5.6万人の一部であり、地方公共団体であれば各部門のごくごく一部ということになる。

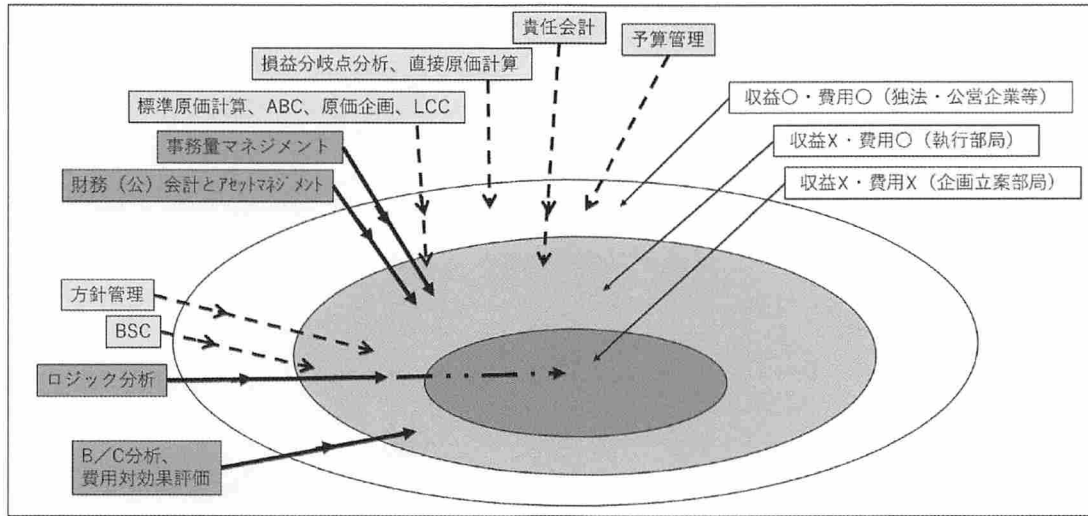
2.3 収益も費用も認識しにくい中心部

図1のベン図の真ん中の濃いグレーの中核部分（以下、中心部という）には、収益も費用も認識しにくい政策の企画立案部局が該当する。具体的には、国の各省本省の一部の部局や地方公共団体の首長部局の一部が当てはまる。政策の企画立案プロセスでは、国会や地方議会との調整にも大きな労力が必要となり、行政だけの判断で管理・遂行できる余地は小さくなる。議会との調整コストは民主主義のために必要なコストと考えざるを得ないと思われる。

2.4 若干の考察

以上のように行政は、費用と収益という観点から見れば3分類で示すことができる。管理会計の行政への拡張を考えるに当たっては、具体的な管理会計が行政の3分類のどこを念頭に置いているのかは押さえておく必要がある。加えて、行政実務家には、先述のように、中心部である政策の企画立案を大きく考える傾向がある。これは、収益や費用を考えていく管理会計の

図2 管理会計手法の射程



出典：筆者作成。

適用範囲を矮小化する傾向につながる。管理会計研究者が行政実務家と議論する場合には留意すべき点である。

3. 手法ごとに異なる射程

本節では、管理会計手法等を、伝統的な管理会計手法、広義の管理会計手法、そして隣接分野の経済学的手法⁷に分け、行政の3分類に対して、それぞれにどのような射程を有するのかについて述べる。結論からいえば、手法ごとに適した射程があるのである。

なお、管理会計手法に何が含まれるのかは、管理会計の範囲いかんによる。ここでは、管理会計の行政への幅広い活用について述べることから、管理会計についてもできる限り幅広く考えることとする。そこで、管理会計は、経営戦略を策定し、経営上の意思決定とマネジメントコントロールを通じて経営者を支援する会計であり（櫻井，2015: 10）⁸、会計は経済的データの測定と伝達の手段である（櫻井，2015: 11）と考える。そして、伝統的な管理会計手法に加え、この定義に含まれ得る手法を広義の管理会計手法と位置付けることとする。

結論から先に示すことになるが、伝統的な管理会計手法や広義の管理会計手法について、行政の3分類の図に合わせて示せば図2の通りとなる。なお、簡略化のため、経済学的手法は図から除いている。

3.1 伝統的な管理会計手法

まず、伝統的な管理会計手法から代表的な手法を挙げ、それぞれの射程について述べる。収益、費用、利益という中で形作られてきた伝統的な管理会計手法は、一般的に、収益や費用を認識できる外環部に適用が可能である。しかし、一部には例外もある。BSCや責任会計は内

環部までの適用が考えられ、方針管理は、後述の広義の管理会計手法であるロジック分析と相まって、中心部までの部分的な適用もありうると思われる。

3.1.1 予算管理

予算管理は、長期ビジョン→中期経営計画→単年度事業計画（利益計画）という時間軸の視点と、組織下方への展開を意味する方針管理や目標管理といった組織管理軸の視点とのちょうど交点に、目標利益が割り付けられる形で部門別の予算管理が行われる（樫谷・藤野・松尾・大西，2016: 7-13）。予算管理は利益が存在するところでは機能する。このため、行政でも収益、費用、利益が存在する外環部では予算管理は機能する一方、内環部や中心部では残念ながら機能しにくいものとなる。

3.1.2 責任会計

責任センターを設定し、会計数値と管理上の責任を結び付ける責任会計⁹は、利益や収益が成立する場合のみならず、費用やコストが成立する場合も成り立つ。このため、責任会計は、行政の外環部のみならず、費用のみが認識される内環部においても機能し得る¹⁰。

3.1.3 方針管理

目標とそれを達成する方策（手段）から考える方針管理と、この目標と方策を組織階層に従って展開する方針展開（以下、両者を併せて方針管理という）は、行政での活用余地は広い。行政の外環部であれば、利益があるので予算管理が成立し、そのための手段や下方展開としての方針管理が成り立つ。内環部であっても、政策の執行管理の過程で方針管理を考えることはできる。後述のロジック分析との併用も可能である。更に、中心部であっても、政策案の作成・評価の過程で、後述のロジック分析とあわせて考えることができよう。

3.1.4 損益分岐点分析、直接原価計算

利益管理に活用される損益分岐点分析や直接原価計算は、利益がある行政の外環部では活用できる。例えば¹¹、公営企業のうち固定費の比率が高い上水道等では、人口減少や節水機器の普及等による収益減少や施設の遊休化が見られる中で、価格をどのように設定するか、収益をどのように上げるかなど、実のところ工夫の余地が大きい。

3.1.5 標準原価計算、ABC、原価企画、LCC

標準原価計算、活動基準原価計算（以下、ABCという）、原価企画、ライフサイクルコストイング（以下、LCCという）は、コストマネジメントのための手法とされることが多い。このため、外環部のみならず、収益は認識しにくくても費用は認識できる内環部でも適用可能である。

標準原価計算に関連して、その基礎となる業務標準やプロセス分析は、行政での活用余地は大きい。大西（2010: 136-152）で指摘したが、業務標準やプロセス分析は活動基準管理（以下、ABMという）やリーンマネジメント等の基礎になる。また、松尾・藤野・大西（2016: 24-38）で指摘する通り、後述の事務量マネジメントの基礎にもなる。

ABCに関しては、行政では業務改善を主眼とするABMを基礎に考えていくことが適当である。ABCは、原価計算が必要になる場合等、必要に応じて検討していくことが現実的である。

内閣府（現在は総務省）公共サービス改革推進室では、ABM に相当する業務フロー・コスト分析を各省等に推奨しており、現在では導入事例の集積も進みつつある。

原価企画を構成する VE は公共事業等に導入されつつある。2000 年代前半には中部国際空港の建設に活用され、建設費の大幅削減が可能となった。LCC については、行政でも社会資本整備等が進む中で一般化しつつある。行政の内環部にあたる防衛省の防衛装備品調達では、2008 年の総合取得改革推進プロジェクトチーム報告書以降、LCC の適用を順次拡大してきている。

3.1.6 BSC

医療機関等への適用が進むバランスト・スコアカード（以下、BSC という）は、医療機関と同様に、収益、費用、利益が存在する行政の外環部への適用は想像し易い。そして、BSC における戦略マップへの展開に見られるように、戦略テーマ間の因果関係仮説と戦略目標から実施項目に至る目的手段関係を中心に考えれば、行政の内環部への適用も可能である。BSC の戦略目標を方針管理により下位組織に展開することも指摘されており（伊藤，2007）、BSC と方針管理を併せて考えていくことも可能である。行政の内環部では財務の視点等の改変が必要となるが、BSC の枠組みをそこまで変える場合には、因果関係仮説や目的手段関係と親和性のある後述のロジック分析と併せて考えることも可能であると考ええる。

3.2 広義の管理会計手法

前述のように、ここでは、経営戦略を策定し、経営上の意思決定とマネジメントコントロールを通じて経営者を支援する会計を管理会計とし、これに役立つ限りで管理会計手法として考えることとする。本稿では広義の管理会計手法として、ロジック分析、B/C 分析、費用対効果評価、事務量マネジメント、公会計（財務会計）とアセットマネジメントについて述べる¹²。前 2 者は、収益側について収益に相当するものに拡張したイメージであり、後 2 者は、費用側について費用に相当するものに拡張したイメージである。これらの手法は、主に内環部に適用できる方法論である。

3.2.1 ロジック分析

行政ではロジックモデルに言及されることが多い。ロジック分析¹³ は、「もし……ならば、どうなる」(if-then) という推論のチェーンに従って示される。収益が認識できない行政では、収益の代替手段として、このようなロジック分析を通じて、収益に相当するものをバーチャル（疑似的）な形で示すことができる。そして、ロジック分析は方針管理や BSC とも親和性がある。最近、行政では KPI (Key Performance Indicator) が多用されているが、大西・福元 (2016a) で述べた通りロジック分析の上に KPI を置いて考えることもできる。

また、ロジック分析は PDCA の基礎ともなる。大西・福元 (2016b) では、PDCA の成り立ちを整理した上で Plan の重要性を指摘しているが、Plan はロジック分析に基礎を置いたものであることが重要である。実効的な PDCA のためにもロジック分析は必要となる。

ロジック分析は、収益を認識しにくい行政の内環部に適用できるが、それに止まらず、政策の企画立案を担う中心部でも部分的に活用していくこともできる¹⁴。例えば、現在、行政事業レビューが各省で行われているが、その際にロジック分析を活用することなどが考えられる¹⁵。

3.2.2 B/C 分析, 費用対効果評価

公共事業の個別プロジェクトを評価するいわゆる費用対効果分析（以下、B/C 分析という）¹⁶ や、医療における個別の医療技術の評価する費用対効果評価は、いずれも収益に相当する部分をバーチャル（疑似的）な形で可視化している。藤野・松尾・大西 (2016: 128-152) で整理するように、前者であれば、便益をいくつかの方法で算出し、後者であれば効果を質調整生存年 (QALY) で算出し、それぞれ費用と比較するものである。これらの手法は、収益は認識しにくい¹⁷ が、費用は認識できる行政の内環部に適用できる。

企業の管理会計で使われる設備投資の経済性計算は、収益と費用が認識できる中での計算である。一方、これらの手法は、収益に相当するものをパターン化して認識していると考えることができよう。

3.2.3 事務量マネジメント

事務量とは、職員が特定の事務（活動）に投下した資源量であり、職員の時間記録等によって投下時間が計測される。この事務量を基に、事務そのものの効率のかつ効果的なあり方を考えていくことが事務量マネジメントである¹⁷。費用側において人件費という財務指標ではなく、事務量という非財務指標に拡張して活用している。

事務量マネジメント¹⁸ では、事務量を中心に、ミクロでは業務の標準やプロセス分析、事務改善活動、マクロでは戦略マップやロジック分析等に基づいた組織戦略が併せ考えられている。組織戦略に基づき、事務量の投入先をマネジメントしていくのである¹⁹。

行政においては人的資源を活用している分野は多く、事務量マネジメントが適用可能な分野は大きい。行政の外環部のみならず、内環部までは適用可能である。次項のモノの管理と対比すれば、ヒトの管理という位置付けもできよう。繰り返しとなるが、これが活用できる範囲は非常に広い。

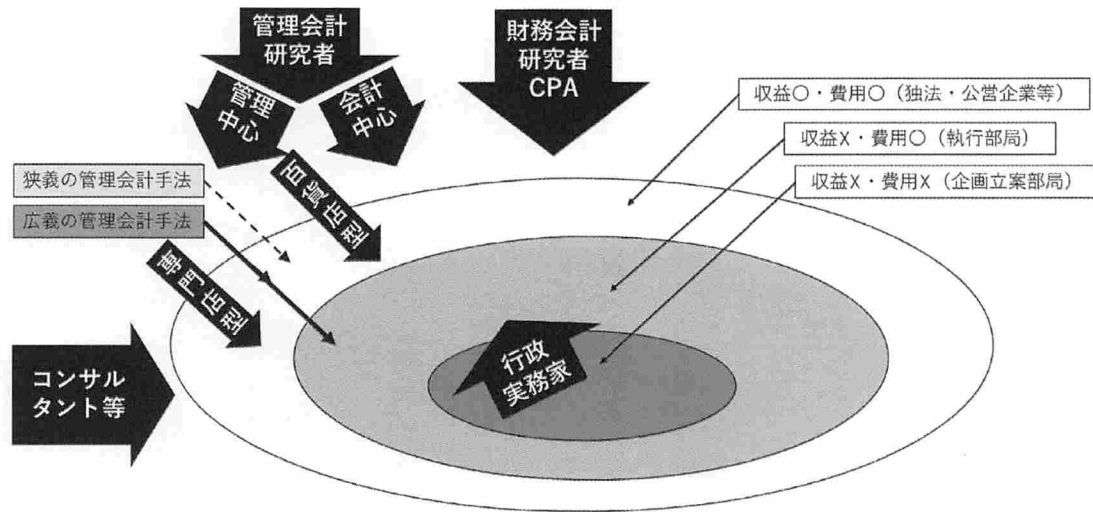
3.2.4 公会計（財務会計）とアセットマネジメント

国、地方ともに 2000 年前後より、従来の官庁会計に加えて、発生主義、複式簿記に基づく公会計（財務会計）の整備が本格化した。また、2000 年代に入って各国では、社会資本の維持更新に資するアセットマネジメントが一般化したことを受けて、わが国でも同様の取り組みが行われた²⁰。公会計（財務会計）の整備により減価償却等が認識されるようになり、将来の維持更新投資等の想定が容易になってアセットマネジメントが進展したと位置付けることもできる。そこでは、古くなりつつある公共施設等について、現状の老朽化の進展度合いを評価し、今後の人口減少等の将来予測の下で、LCC を踏まえた更新・再配置計画の作成が課題となっている²¹。財務会計（公会計）とアセットマネジメントは、社会資本等の管理という文脈から行政の内環部まで適用できる。前項のヒトの管理と対比でいえば、モノの管理と位置付けることもできよう²²。

3.3 経済学的手法

前述の通り、経済学では EBPM が提唱されており、政策の企画立案の実務にも影響を及ぼしつつある。EBPM は、多種多様なデータから因果関係を抽出し、政策の代替案間で比較していくものである。内閣官房に設置された統計改革推進会議 2017 年 5 月報告書でも EBPM の推進

図3 関係者により異なる見方



出典：筆者作成。

が提唱されており、既に重要な政策課題として認識されている。そこでは、従来から存在する一般的な経済学用語としての費用便益分析²³も活用される。

これらの経済学的手法は政策提言のためのものである。ロジック分析とは親和性はあるが、社会や国家全体を対象にした分析である。従って、経営戦略を策定し、経営上の意思決定とマネジメントコントロールを通じて経営者を支援する会計という管理会計から見れば、対象としては大きすぎ、現段階では管理会計の範囲外にあると位置付けるのが適当であろう²⁴。よって、本稿ではこれ以上言及しない。

3.4 若干の考察

以上のように、伝統的な管理会計手法、広義の管理会計手法には、手法ごとに異なる射程がある。行政のどのような場合に、どのような手法が適合するのか、管理会計研究の側においても、適用を試みる行政の側においても、この射程、適合性については意識する必要がある。

4. 関係者それぞれの見方

次に、関係者により見方が異なることを概観する。ここでは、行政実務家、公認会計士（以下、CPA という）、コンサルタント、財務会計研究者、管理会計研究者、議員やマスコミを例に挙げる。結論から先に示せば図3の通りである²⁵。以下では順次、見ていくこととする。

4.1 行政実務家の見方

管理会計の行政への拡張については、行政実務家にもいくつかの見方がある。一番多いのは、政策の企画立案者として見方である。図3でいえば、行政の中心部から考える見方であ

り、執行管理には思慮が及びにくいという傾向を有する。これに似たものとして、議会等との調整役を重視する見方もある。行政は、国会や地方議会、その他の住民団体等といった関係者等との調整に当たることも多い。行政は全体をマネジメントできる立場にないことも多く、ここでも主体的に行う執行管理には思慮が及びにくくなるのである。

また、財政収支を中心に考える見方もある。財政当局には財政収支のみしか考えないという傾向がある。管理会計の行政への拡張は、長い目で見れば効果的・効率的な行政運営に資する²⁶ものであるが、適用後直ちに効果が大きくでるものではないことから、財政当局のあと押しが得られないことが多い。また、わが国では1970年前後にPPBS導入に向けた取り組みが見られ、結局失敗した。財政当局にはその記憶が強く残っており、これが管理会計の行政への拡張には阻害要因となっていることは付言しておきたい²⁷。

行政をマネジメントから見る行政実務家も存在する。これは2つの傾向に分かれる。まず、法学的・制度的なマネジメントを中心に考える立場であり、法令を間違いなく適切に執行していくことこそがマネジメントの主目的であるとする。効果的・効率的な執行は視野の外縁に置かれ、管理会計の行政への拡張には関心が薄くなる傾向がある。次に、行政の執行管理の特徴を理解したマネジメントである。この場合には、法令の適切な執行に加えて、効果的・効率的な執行は常に考えられている。しかし、管理会計の行政への拡張が議論され始めてから日が浅いこともあり、何が効果的・効率的な行政の執行なのかといったことについては、そもそも共通言語がないという悩ましい問題がある²⁸。

最後に、いやなものはいやという性向を持つ人々である。これは、どのような時代であれ、それなりの確率で存在する。とりわけ、管理会計の行政への拡張においては、合理性を強調したマネジメントが多くなり、そこでは合理的であるがゆえに反発を感じる人も多くいる。

4.2 財務会計研究者、CPAの見方

国であれ、地方公共団体であれ、公会計（財務会計）の整備は、この20年、営々と取り組まれてきた。そこでは、財務会計研究者やCPAが非常に大きな足跡を残してきた。彼らは会計知識の普及を図る立場でもあることから、その活動は公会計（財務会計）それ自体の完成に主眼が置かれ、会計を意思決定や業績管理にどのように用いるかといった視点は劣後し易い傾向を有する。

4.3 管理会計研究者の見方

管理会計研究者には、会計との距離感による違いからくる2つの立場があると考えられる。管理を中心に考えるのか、会計を中心に考えるのかである。前者の管理を中心に考えるのであれば、企業にも行政にも管理という機能はあることから、管理会計の行政への拡張という視点をもち易い。これに対して、後者の会計を中心に考えるのであれば、公会計（財務会計）のある程度の完成を待って議論を始めるということになり、管理会計は今後の展開ということになろう。

また、管理会計研究のスタイルによる違いからくる2つの立場もある。管理会計研究者は、研究のスタイルによって専門店型と百貨店型に分けられると考える。前者の専門店型の研究者においては、やむを得ないことではあるが、どのような状況にも自らの専門とする手法の適用を主張する傾向がある。

4.4 コンサルタントの見方

特定の管理会計手法等を推奨する傾向は、コンサルタントには多いように思われる。例えば、2000年代前半にABCの行政への適用が推奨されたことがあるが、その時期に多くのコンサルタントが活躍していたように記憶する。このようなコンサルタントの活躍は、それぞれの管理会計手法等の議論に幅を与えるという意味では否定されるべきものではないが、行政の課題に直接応えているかという点では様々な議論もあり得よう。

4.5 議員やマスコミの見方

管理会計の行政への拡張については、国会議員や地方議会議員、更にはマスコミにおいても様々な立場からの様々な意見が存在する。まず、行政はインプットからアウトプットへの機械的な変換に過ぎないと認識する立場である。議員であっても、マスコミであっても、組織でのマネジメント経験が少ない場合は多く、自然とこのような考え方に染まり易い傾向を有する。

次に、財政政策には関心がある立場である。ここでも、行政実務家と同様、財政収支を中心に関心がある立場がある。その一方で、CPAと同様、公会計（財務会計）に則った情報開示等に関心のある立場もある。前者の場合には、行政実務家と同様、管理会計の行政への拡張という視点は弱くなり易い。後者の立場に立てば、管理会計の行政への拡張は今後の課題として認識されることとなろう。

そして、マネジメントに関心が高い方々である。ここはいくつかに分けられる。まず、一般企業での自らのマネジメント経験を有する議員である。この場合止むを得ないことではあるが、個別具体的な状況下でのマネジメント経験が一般化されるという傾向は否めない。次に、行政組織でのマネジメント経験を有する議員である。そこでは、法学的・制度的なマネジメントが中心であることもあり、管理会計の行政への拡張という視点は忘れられ易い。

いずれにせよ、残念ではあるが、議員、マスコミの中で、管理会計論ないしは管理会計手法に通暁している人はほとんどいない。管理会計の行政への拡張に当たっての推進役として期待し得るのは議員・マスコミであるにもかかわらず、それが困難な状況にあるのである。

4.6 若干の考察—行政の迷走と期待される今後の交流

以上、関係者により異なる見方があることを概観した。管理会計の行政への拡張においては、関係者がそれぞれの見方でお互いに違うものを見て議論してしまうことになりかねない。そこにコミュニケーションギャップが生じる可能性がある。企業に管理会計を導入する場合には、収益増大、費用逡減、利益確保の要請が強く働き、これが強い推進力となる。企業内での合意形成も容易である。これに対し、管理会計を行政に拡張する場合には、このような推進力がない。しかも、コミュニケーションギャップがある。このため、議論が迷走しやすいのである。

しかも、ここでとりわけ留意すべきだと思われることに、管理会計の行政への拡張を消極的に考える行政実務家が、様々な意見を持つCPAやコンサルタント、会計研究者のうち、自説に都合のいい意見のみを聞き出し、これを取り上げ、議員やマスコミに触れ回することはよく見受けられる。そもそも議論が迷走しやすい中で、行政実務家間の方向を巡る議論²⁹に関係者全体が巻き込まれることとなり、ここに、行政の迷走が始まるのである。

それでは、このような中で、管理会計の行政への拡張に当たって、管理会計研究者が留意す

るべきポイントは何であるのか。以下では私見を述べることにしたい。

まず、管理会計研究者は研究のターゲットを意識するべきであるということである。行政の場合、確かにその中心部は華やかであり、行政の中心部への管理会計の拡張を図るべきであるという方向に話が流れ易いのは確かである。しかし、そこではEBPMなどの経済学的手法の適用が主流の議論となっており、管理会計手法と親和性のある議論は現在のところ、残念ながら少ない。管理会計研究者としては、むしろ、行政の内環部や外環部にそれなりの数で存在する行政実務家や、公共事業のB/C分析や医療にかかる費用対効果評価等のみならず、上水道のアセットマネジメントや下水道のストックマネジメントなど、様々な分野の研究者との交流を目指すべきではないかと考える。

管理会計研究者が交流を図るに当たっては、各分野の研究者であれば、B/C分析等のPDCAでの活用など、管理会計的な視点を加味した共同研究を行うことなどが考えられる。また、行政実務家であれば、それぞれの経営を題材にした管理会計教育などを通じた交流が考えられる。行政実務家への教育では、各実務家が体感しているそれぞれの事業や業務の背後に流れるビジネスの論理のようなものを管理会計の概念で昇華させることが求められよう。行政官としての筆者の感覚では、独法や公営企業、執行部局等で行政官Dr.が10数人いれば、10数人育てることができれば、わが国行政を巡る局面は大きく変わるような気がしてならない。わが国行政に人材はいる。足りないのは管理会計教育である。いずれにせよ、現在、公会計や公営企業会計等が概成しつつある中で、今後は経営そのものが課題となろう。時機を得た取り組みだと思う。

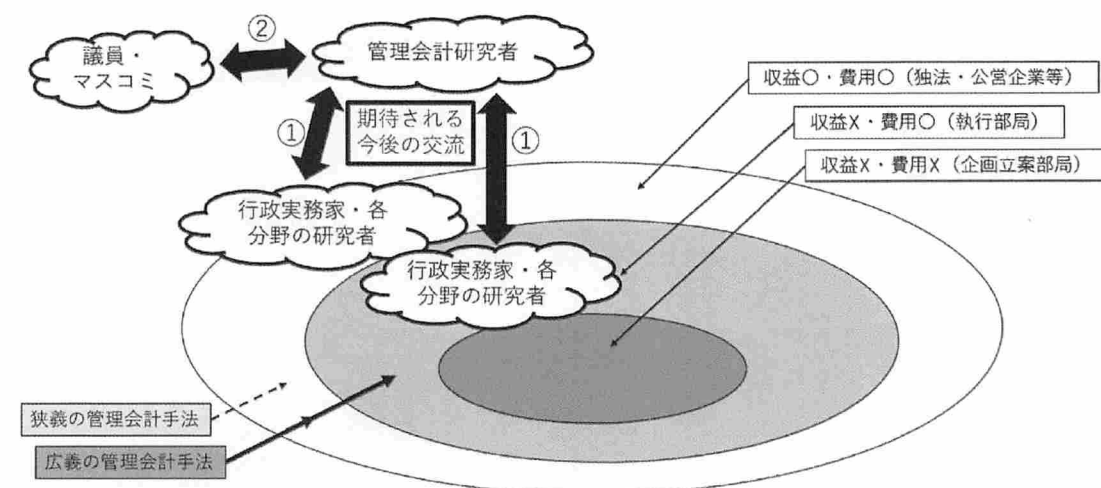
加えて、利益確保の要請等が管理会計導入の強い推進力となる企業の場合とは異なり、行政の場合には管理会計導入に強い推進力が存在しないという問題もある。そこで、推進力として、国会議員や地方議会議員、更にはマスコミを考えてみてもよい。管理会計研究者と行政実務家や各分野の研究者との交流を図った上で、将来的には、管理会計導入の推進力となり得る議員やマスコミの理解を得るような交流が、管理会計研究者と議員やマスコミとの間で期待されるのである。

以上を図示すれば図4の通りとなる。管理会計の行政への拡張のためには、管理会計研究者には今後、図4にあるような交流が期待されると考える。

5. おわりに

本稿では、管理会計の行政への拡張に当たっての論点として、3つの視点から論を進めた。まず、行政の3つの分類、即ち、①収益と費用を認識できる外環部、②収益は認識しにくいが費用は認識できる内環部、③収益も費用も認識しにくい中心部、のいずれを対象に議論しているのかを明確に認識しておく必要がある。次に、管理会計手法にも、伝統的な管理会計手法や広義の管理会計手法等があるが、上記の行政の3分類に対して、管理会計の手法ごとに適した射程があり、それを明確に認識しておく必要がある。そして、管理会計の行政への拡張に当たっては、行政実務家やCPA、コンサルタント、会計研究者、議員、マスコミといった様々な関係者が存在し、それぞれに異なる見方を有している。そのような中で、管理会計研究者には、行政の外環部や内環部の行政実務家や各分野の研究者との交流が今後期待される。その上

図4 期待される今後の交流



出典：筆者作成。

で、今後の推進力として議員やマスコミの理解を得ていくことが期待されるのである。

筆者としては、管理会計の知識や手法論、方法論は、行政にとっても有用であると考えている。そこでは、管理会計の手法論や方法論について、それらの経緯も含めてバランスよく頭に入れた上で、複雑な現実の個々の局面の中でそれぞれに適した管理会計手法を適用し、応用し、そして新たな手法等を編み出していくことが求められていると考える。本稿で述べたようなことを通じ、管理会計及び管理会計手法についての社会的な認識が育まれ、広く普及し、そして、管理会計の行政への拡張を必要と考える方々の間で、これらが共通言語として成り立つことを切に願っている。とりわけ、財政の逼迫が避けられないわが国においては、これは時間との闘いなのである。

以上

注

- ¹ 「一応の」との限定を付したのは、政策の企画立案と執行管理との区別は概念的には可能だが、実際の局面では困難なことも多いためである。行政学における政治行政分離論と政治行政融合論の議論の変遷も視野に入れた検討が求められると思うが、この点は別稿に譲りたい。
- ² 法人数は2017年度首現在。なお、国立大学法人は2015年度調査、公営企業は2015年度地方公営企業年鑑による。
- ³ わが国では、国であれ地方であれ、公会計において税収は収益とされていない。強制的に徴収された税収等は財源であり、利益獲得は予定されておらず、また、財源と費用の関係には企業会計における収益と費用の関係はないからである。
- ⁴ 政策はきちんと執行管理されなければ意味をなさないことを考え合わせると、行政におけ

る執行部局の重要性は強調されてしかるべきである。

- 5 防衛装備品の調達等を含め、防衛省には管理会計・原価計算の導入余地は非常に大きいと考えるが、本稿では言及しない。
- 6 なお、既述の公営企業職員は34万余人で、公営企業等会計はこれを含めた職員数である。
- 7 経済学における費用便益分析（ここではマニュアル化の進んでいる後述のB/C分析とは区別している）や証拠に基づく政策立案（EBPM; Evidence Based Policy Making, 以下、EBPMという）を意味する。
- 8 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対象に組み入れ、方法の技術学として積極的に対応してきた（津曲, 1973）。この観点から端的に言えば、管理会計は計数的マネジメントのための方法論であるということができよう。
- 9 責任会計の行政への適用可能性については、大西・梅田（近刊）で整理している。
- 10 行政の内環部で、収益に代えてバーチャル（疑似的）な非財務指標を用いることもできる。この場合には、非財務指標に拡張された責任会計的な手法は成り立つであろう。
- 11 イメージが湧きにくいと考え、例示している。
- 12 檜谷・藤野・松尾・大西（2016: 12-17）では、この4つの手法を予算管理がない場合の計数的マネジメントの例としている。
- 13 通常わが国では、インプット→活動→アウトプット→アウトカムという横向きのフロー図で示されるが、大西・日置（2016）で指摘した通りロジックモデルの形態は様々であり、表記の仕方も一様ではない。このため、本稿ではこれらをまとめてあえてロジック分析という。
- 14 部分的にという限定を付けた理由は、行政の中心部では後述の経済学的手法が大きな役割を占めるからである。
- 15 ロジック分析の業績予算への活用も考えられる。業績予算は藤野・大西（近刊）を参照。
- 16 経済学的には費用便益分析の一部である。ここでは国土交通省等においてマニュアルの整備がなされている手法をいう。なお、B/CはBenefit/Costの略で「BバイC」と呼ぶ。
- 17 詳細は、松尾・藤野・大西（2016）を参照。また、事例は大西（2016a）を参照。
- 18 事務量だけを見れば、ABMと理解できる。
- 19 組織戦略の重要性は藤野・大西（近刊）でも強調している。
- 20 藤野・松尾・大西（2016: 152-168）で整理している。
- 21 将来に向けた意思決定が重要であり、そこでは差額原価や埋没原価等の意思決定会計の活用が考えられるように思われてならない。
- 22 ヒト、モノとくれば次はカネである。行政では投融資もそれなりの規模にある。その管理手法も重要ではあるが、本稿では言及しない。
- 23 ここでは一般用語としての費用便益分析を意味し、マニュアル化・パターン化され、手法としてある程度固まっているB/C分析（前述）とは区別している。
- 24 管理会計の側からみれば、関係を構築すべく模索している段階ともいえるかもしれない。
- 25 簡略化のため、議員やマスコミは図から除いている。
- 26 管理会計を行政に拡張した場合、アウトプットやアウトカムにつながらないインプット増を巡る予算ゲームが減少し、中長期では各部局等からの予算増加圧力を低減させると考える。
- 27 大西（2016b）では財務省について述べている。
- 28 全国を対象に開催される「行革甲子園2016」（愛媛県, 2017）を見る限り、共通の方法論が

ないことがわかる。このような場で管理会計が共通言語の1つとなることが期待される。

- ²⁹ それぞれの組織で見れば、管理会計の導入は、組織運営を巡る路線闘争といえる。その意味では、管理会計は闘いであるといえるのかもしれない。

参考文献

- 伊藤和憲. 2007. 「戦略目標と戦略的实施項目のカスケード」『専修商学論集』84: 79-87.
- 愛媛県総務部総務管理局市町村振興課. 2017. 『「行革甲子園2016」応募事例集』.
- 大西淳也. 2010. 『公的組織の管理会計』同文館出版.
- 大西淳也. 2016a. 「第2章 国の地方支分部局Aの事例研究」榎谷隆夫編著, 財務省財務総合政策研究所編. 『公共部門のマネジメント』同文館出版.
- 大西淳也. 2016b. 「計数情報による公共部門のマネジメント」『ファイナンス』8月号: 76-84.
- 大西淳也, 日置瞬. 2016. 「ロジック・モデルについての論点の整理」『PRI Discussion Series』16A-08.
- 大西淳也, 福元渉. 2016a. 「KPIについての論点の整理」『PRI Discussion Series』16A-04.
- 大西淳也, 福元渉. 2016b. 「PDCAについての論点の整理」『PRI Discussion Series』16A-09.
- 大西淳也, 梅田宙. 2018. 「責任会計についての論点の整理」『PRI Discussion Series』18A-01.
- 榎谷隆夫, 藤野雅史, 松尾貴巳, 大西淳也. 2016. 「序章 問題意識と概観」榎谷隆夫編著, 財務省財務総合政策研究所編. 『公共部門のマネジメント』同文館出版.
- 櫻井通晴編著. 2004. 『ABCの基礎とケーススタディ』東洋経済.
- 櫻井通晴. 2008. 『バランスト・スコアカード(改訂版)』同文館出版.
- 櫻井通晴. 2015. 『管理会計(第六版)』同文館出版.
- 津曲直躬. 1973. 「管理会計体系論の再検討(2・完)」『経済学論集』39(1): 41-53.
- 藤野雅史, 大西淳也. 2017. 「第21章 行政管理会計」櫻井通晴・伊藤和憲編著. 『ケース 管理会計』中央経済社.
- 藤野雅史, 松尾貴巳, 大西淳也. 2016. 「第4章 社会福祉・社会資本分野における計数的マネジメント」榎谷隆夫編著, 財務省財務総合政策研究所編. 『公共部門のマネジメント』同文館出版.
- 松尾貴巳, 藤野雅史, 大西淳也. 2016. 「第1章 一般行政分野における計数的マネジメント」榎谷隆夫編著, 財務省財務総合政策研究所編. 『公共部門のマネジメント』同文館出版.