

政府会計における業績測定システムの展開

藤 野 雅 史

1 はじめに

行政サービスへのニーズが拡大するなかで、行政機関にはより質の高いサービスの提供が求められている。他方、多額の債務を抱えて財政危機に直面する行政機関も多く、行政サービスの提供は効率的に行われる必要がある。このような要請に対して、行政機関では、そのサービスがニーズを満たしているかどうか、またそれが効率的に提供されたかどうかを明らかにする業績測定システムの構築に関心が集まっている。

政府会計¹⁾においても、業績測定のために適切な管理会計システムを構築することが期待される。しかし、わが国では、管理会計の分野から政府の業績測定を扱った研究はまだ少ない。そこで、政府における業績測定システムについて、アメリカにおける研究と実務の展開を明らかにしたうえで、管理会計としての課題を考察する。近年アメリカでは、連邦政府などで業績測定を制度化する新しい試みが始まっている。そこでは、業績測定をマネジメント・コントロール・プロセスの一環として位置づけたシステム設計がみられる。そこで本論文では、まず業績測定の基礎概念を述べて、つぎにマネジメント・コントロール・プロセスにおける業績測定システムの位置づけを明らかにする。さらに、マネジメント・コントロール・プロセスとの関係で、現在までの業績測定システムに関する研究と実務の展開を述べ、最後に業績測定のための管理会計システムについて、その課題を考察する。

2 行政機関における業績測定の基礎概念

(1) インプットとアウトプット

行政機関では一般に、さまざまなプログラム (program)²⁾ が実施される。プログラムを実施するとき、インプットとして必要な資源が投入され、何らかのアウトプットが生み出される。プログラムの実施は、インプットをアウトプットに変換するプロセスとして概念的に示すことができる³⁾。例えば、道路建設プログラムであれば、コンクリート、建設機械、従業員の労働力など (インプット) が投入され、実際に道路建設が行われ (プロセス)、完成された道路 (アウトプット) が生み出される。プログラムに投入されたインプットとプログラムから産出されたアウトプットを測定することが、プログラムの業績測定の基礎になる。

インプットは原材料の重量や作業時間といった物量尺度で測定することもできるが、財務尺度であるコストに変換することも比較的容易である。しかし、コストは総額で把握するだけではなく、特定のプログラムに対してコストを跡づける必要がある⁴⁾。つまり、コストとプログラムを結びつける原価計算の技法が必要になる。

アウトプットを測定する財務尺度には、収益がある。しかし、政府のような非営利組織では、収益を生み出さないプログラムがほとんどであるため、アウトプットの測定では物量尺度が中心になる。先に述べた道路建設の例では、建設された道路の距離が典型的なアウトプット尺度の1つである。

アウトプットを測定するときには、プログラムから直接生み出されるものだけがアウトプットではないことにも注意が必要である。道路が建設されれば、渋滞が緩和され、目的地への所要時間が短縮されるだろう。また、商業施設を誘致しやすくなり、地域活性化につながることも考えられる。反面、近隣住民は騒音や振動に悩まされるかもしれない。このように、アウトプットは一般的な産出物を意味する範囲の広い概念である。

(2) 有効性と効率性

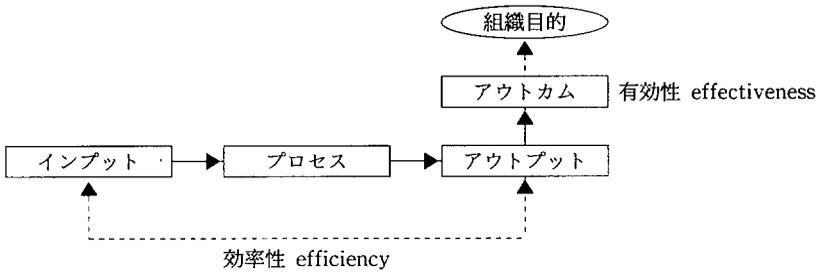
営利組織では、業績の判断基準の1つとして、アウトプットによってもたらされる収益から、インプットにかかったコストを差し引いた利益を用いることができる。しかし、非営利組織である政府では、利益尺度に代わる業績の判断基準が必要になる (Anthony and Young [1999, p. 568])。そこで用いられるのが、有効性と効率性という2つの業績判断基準である⁵⁾。

有効性 (effectiveness) は、さまざまなアウトプットのうち組織目的⁶⁾に合致するアウトプットの範囲として測定される⁷⁾。ここで、産出物一般の概念であるアウトプットから、組織目的との関連性が高いアウトカム (outcome) が識別される。先の例で考えると、道路建設のアウトプットに含めた所要時間短縮や地域活性化は、プログラムの目的との関連性が高いため、アウトカムであるといえる。前述した産出物一般を示すアウトプットは広義のアウトプット概念であるのに対し、アウトカムを除いた部分をアウトプットとするのが狭義のアウトプット概念である。

実際には、アウトカムとアウトプットは組織目的に対して連続的な関係 (Anthony and Young [1999, pp. 585]) にあり、明確に範囲を特定することは難しい。Anthony and Young [1999, pp. 570-571] が、産出物一般について広義のアウトプット概念を用いながら、狭義のアウトプットを測定するプロセス尺度 (process measures) とアウトカムを測定する成果尺度 (results measures)⁸⁾ を区別しているように、狭義のアウトプットとアウトカムは具体的な尺度のレベルで区別されることが多い⁹⁾。本論文では、アウトプット尺度とアウトカム尺度を業績測定システムにおいてどのように用いるかについては後でさらに検討するが、その測定自体の問題は取り扱わないことにする¹⁰⁾。

効率性 (efficiency) は、インプットとアウトプットの関係によって測定される。効率性を測定するには、2つの方法が考えられる。1つは、アウトプットを一定としてインプットを比較することであり、もう1つは、インプットを一定としてアウトプットを比較することである (Anthony and Young [1999, p. 11])。一般にインプットよりもアウトプットを測定するほうが困難であるから、効率性は前者の方法によると比較的容易に測定することができる。

図 1 業績測定 の 概念



効率性と有効性は、いずれも欠くことのできない業績の判断基準である。効率的なプログラムであっても、組織目的に合致しないプログラムは見直すべきである。立派な道路は建設されたが、極めて交通量が少ない、あるいは、公民館を建ててもほとんど市民に利用されないというのは、プログラムの有効性が低い例である。また、プログラムが組織目的に合致して実施されていても、コストがかかりすぎてはいけない。行政機関は、有効性と効率性の両面に注意してプログラムを実施しなければならない。図 1 は、インプット、(狭義の)アウトプット、アウトカムの概念にもとづいて、効率性と有効性の関係を示している。

3 マネジメント・コントロール・プロセスにおける業績測定

マネジメント・コントロール・プロセスは、戦略計画設定、予算編成、業務遂行と測定、報告と評価という4つの段階から構成される (Anthony and Young [1999, pp. 17-20])。実際に業績が測定されるのは業務遂行と測定のプロセスであるが、業績測定システムは業績尺度の設定や業績の報告を含めて適切に構築されなければならない。そのため、マネジメント・コントロール・プロセスとの関係で、業績測定システムを理解しておく必要がある。以下では、Anthony and Young のフレームワークにしたがって、それぞれのプロセスについて業績測定システムとの関係を明らかにする。

(1) 戦略計画設定 (strategic planning)¹¹⁾

戦略計画設定では、組織目的を達成するために着手すべき主要なプログラムが決定される。プログラムには、将来の数年間にわたるコスト（インプット）やアウトプットの見積りが示される。戦略計画設定では、プログラムと組織目的との関連が明確に考慮されている必要がある（Anthony and Young [1999, pp. 358]）。組織を目的達成へと導くためには、組織目的と関連性が高い業績尺度、すなわち適切なアウトカム尺度を設定することが重要である。加えて、その尺度について組織目的の達成につながる目標値が設定される。

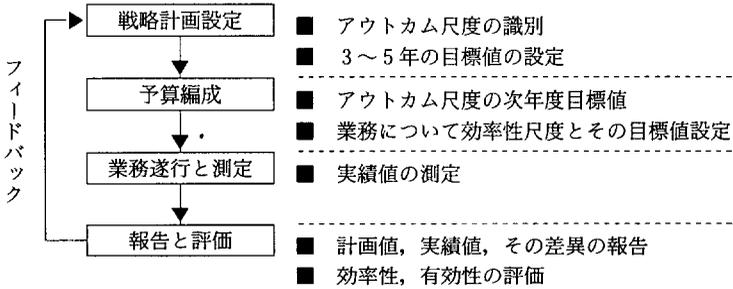
(2) 予算編成 (budget preparation)

予算編成では、決定されたプログラムについて、1年間の予算として定量的および金額的に表現された計画が作成される。さらに、予算には収益とコスト（あるいは歳入と歳出）が見積られるだけでなく、業績尺度も含まなければならない（Anthony and Young [1999, pp. 446-451]）。戦略計画設定プロセスとの関連性を高めるためには、戦略計画のアウトカム尺度を年次ベースに置き換えることが重要である。また、予算は行政機関のマネジャーにとっての業務計画でもあるから、組織目的との関連性に加えて、業務の効率性も検討されなければならない。インプット尺度あるいはアウトプット尺度について、達成すべき効率性の目標値が設定される。

(3) 業務遂行と測定 (operating and measurement)

業務遂行と測定のプロセスでは、プログラムが実施され、それをマネジャーが継続的に監視しながら、実際に業績測定が行われる。インプット尺度、アウトプット尺度、アウトカム尺度について、それぞれ実績値が測定される。日常の業務では組織目的との関連性が見失われやすいが、戦略計画設定や予算編成で適切なアウトカム尺度が設定されていれば、職員の注意を組織目的の達成につながる業務に向けることができる（Anthony and Young [1999, p. 528]）。

図2 マネジメント・コントロール・プロセスと業績測定システム



(4) 報告と評価 (reporting and evaluation)

報告と評価のプロセスでは、それぞれの業績尺度について、あらかじめ設定された計画値、測定された実績値、さらに計画値と実績値を比較した差異について報告し、効率性や有効性といった判断基準によって評価する。これらの情報はマネジャーに注意を喚起し、差異の原因究明や是正措置といった問題解決行動をとらせる。また、フィードバック・メカニズムを通じて、将来の業績改善に役立てられる。

以上で述べたマネジメント・コントロール・プロセスと業績測定システムの関係をまとめると、図2のようになる。

4 業績測定システムに関する研究と実務の展開

前節で述べたように、業績測定システムにはマネジメント・コントロール・プロセスをフレームワークとしたシステム構築が考えられる。近年アメリカ連邦政府で制度化されつつある業績測定システムにもその方向性がみられる。そこで以下では、アメリカ連邦政府における業績測定システムの設計について、マネジメント・コントロールとの関係からどのように展開されてきたのかを述べ、近年の業績測定システムの特徴について明らかにする¹²⁾。

(1) 計画設定プロセスを欠いた業績測定システム

行政機関の業績測定に関するもっとも初期の代表的な文献の1つが、1938年に

刊行された Herbert A. Simon と Clarence E. Ridley の著書 *Measuring Municipal Activities: A Survey of Suggested Criteria for Appraising Administration* である¹³⁾。当時のアメリカでは、大恐慌以来の不況への対応策として、失業対策や貧困救済を目的とした社会福祉関連の財政支出が急速に拡大しつつあった。このような社会的ニーズの高まりが、行政機関の業績に目を向けさせたといつてよい。Simon and Ridley も第 1 章の冒頭で、「今日、われわれは公共的な業務についてはるかに多くのものを要求している。それは公正であるばかりではなく、効率がよくなければならない」と述べ、業績測定の必要性を指摘している。しかし、この引用にもあるように、Simon and Ridley が、効率性を重視していたことに注意しなければならない¹⁴⁾。

Simon and Ridley が効率性を重視したのはなぜであろうか。それは、当時の行政機関の役割が限定的に理解されていたためであると考えられる。後述する PPBS 導入以前のアメリカでは、戦略計画設定プロセスでの指導権は基本的に立法機関にあり、行政機関はプログラムの決定に積極的な役割を果たしていなかった。つまり、組織目的を満たすプログラムであるかどうかは立法機関の政策的な決定事項であり、行政機関はそれを所与としてプログラムを実施すればよいとされていた。組織目的の達成が所与であるから、行政機関の役割は効率性を高めることが中心であった。

Simon and Ridley のような効率性を重視する立場は、アメリカ連邦政府において 1947 年に設置された第 1 次 Hoover 委員会によって、制度に反映された。この Hoover 委員会では、従来の支出項目別予算に代えて、機能別予算¹⁵⁾としての「パフォーマンス予算 (performance Budget)」が提案された。後の PPBS に至るまでの予算機能の歴史を述べた Allen Shick によれば、「パフォーマンス予算の趣旨の 1 つは、指示された活動の効率性業績を向上させるために、作業コストを測定することによって、組織の作業効率性を評価することであった」(Shick [1966, p. 250]) という。パフォーマンス予算においては、戦略計画設定プロセスと予算編成プロセスの関係は考慮されず、予算による業務の効率性向上に焦点が当てられていたことがわかる¹⁶⁾。

(2) 計画設定プロセスの重視

行政機関が計画設定プロセスで積極的な役割を果たすようになったのは、計画設定と予算編成のシステムとしてPPBS (Planning-Programming-Budgeting System) が導入されてからである。PPBSの導入が始まる1960年代は、ベトナム戦争での軍事支出拡大に加え、ジョンソン大統領による「偉大なる社会」の構想などによって、再び財政支出が拡大した時代であった。効率性の向上による財政支出の抑制には限界があることが認識され、行政機関でも組織目的との関連を検討する必要性が高まった。そこで、従来異なった視点から行われていた戦略計画設定と予算編成を結びつけることによって、行政機関の計画機能を高めるためにPPBSが導入された。

PPBSにおいて組織目的との関連が重視されることは、数多くの文献に指摘される。PPBS導入時に連邦予算局長官を務めたCharles L. Schultzeは、その著書のなかで、PPBSの第1の目的を「政府活動の各主要分野における目標と目的を注意深く確認し、検討すること」(Schultz [1968])であるとしている。また、Hinrichs and Taylorの編著によるPPBSの実践的なテキスト*Program Budgeting and Benefit-Cost Analysis: Case, Text and Readings*のなかでも、Harry P. HatryがPPBSの特徴として、第1に「政府の基本的な目的を認識することを必要とする」(Hinrichs and Taylor [1969, p.95])ことをあげている。

組織目的との関連性を検討するということは、アウトカムや有効性の尺度が用いられなければならない。この点についてSchultzeは、先に述べた第1の目的に続けて、PPBSの第2の目的を「所与のプログラムの『アウトプット』を組織目的の観点から分析すること」(Schultze [1968])としている。組織目的との観点から分析されるアウトプットはアウトカムであり、評価基準には有効性が用いられる。このように、PPBSでは組織目的との関連からアウトカムや有効性に焦点があてられるようになったことは注目される。しかし、PPBSにおけるアウトカムや有効性は、おもに戦略計画設定プロセスにおける分析に利用され、業績測定には必ずしも結びついていなかったことに注意が必要である。

このようなPPBSの特徴は、PPBSの制度そのものに起因すると考えられる。

連邦政府の PPBS は、具体的な制度として、プログラム要綱 (Program Memorandum; PM)、特別分析研究書 (Special Analytic Study; SAS)、プログラムおよび資金計画書 (Program and Financial Plan) という 3 つの基本文書の作成・提出を行政機関に求めた。この 3 つの文書はいずれも、計画設定プロセスでプログラムの意思決定に用いられる分析であり、業績の目標値として業務遂行と測定のプロセスに影響を与える制度であったか否かは定かではない¹⁷⁾。

(3) マネジメント・コントロール・プロセスにもとづいた業績測定システム

1990年代に入り、アメリカ連邦政府ではマネジメント・コントロール・プロセスの全体にわたる業績測定システムの新しいフレームワークが制度化されてきた。1980年代後半のアメリカ連邦政府は、前例のない巨額の財政赤字を抱え危機的な状況にあった。1993年にクリントン政権が誕生し、連邦政府が積極的に行政改革に乗り出すとともに、議会では GPRA (Government Performance and Result Act) が制定され、行政機関の業績測定を強化する取り組みが進められた。

GPRA では、「連邦政府のマネジャーが、プログラム目標の不十分な表現とプログラム業績の不適切な情報のために、プログラムの効率性と有効性を改善する努力において、著しい不利を被っている」(GPRA, sec. 2) という問題認識にもとづいて、連邦政府の業績測定実務を改善するフレームワークが提示された。そのフレームワークは、戦略計画、業績計画、業績報告という 3 つの文書から構成される。

戦略計画 (strategic plan) には、少なくとも 5 年間を対象範囲として、まず包括的な組織のミッションが設定される。つぎに、アウトカムを含めた組織目的を識別し、その目的をどのように達成するのか、その達成に必要なインプットは何かを記述する (GPRA, sec. 203)。戦略計画は、行政機関が年次のプログラム目標を設定し、その目標の達成に関するプログラムの業績を測定する出発点となる (GAO [1996, p. 48])。

業績計画 (performance plan) では、まず年次の業績目標値を設定して、プログラムによって達成すべき業績の水準を明確にする。この業績目標は、できる

かぎり客観的かつ定量的で測定可能な形式で表現される。さらに、業績目標を達成するために必要なインプットを簡単に記述する。また、各プログラムのアウトプットやアウトカムを測定するときに用いられる業績指標¹⁸⁾を設定する(GPRA, sec. 1115)。業績計画に設定された業績目標は、プログラムの実績値と比較するための基礎となるだけでなく、戦略計画の目標とマネジャーの日常業務とを結びつけるために役立つ(GAO [1996, p. 48])。

業績報告(performance report)では、業績計画で設定された業績指標について、達成された実際のプログラム業績と年次の業績目標を比較して公表する(GPRA, sec. 1116)。また、業績目標が達成されない場合は、その理由に加えて達成するまでの計画とスケジュールを説明しなければならない(GAO [1996, p. 48])。

以上のフレームワークからわかるように、GPRAでは、マネジメント・コントロール・プロセス全体にわたって、組織目的の達成につながる業績測定システムを構築しようとしていることが注目される。戦略計画設定プロセスには戦略計画、予算編成プロセスには業績計画が用いられ、組織目的を反映したアウトカム尺度の識別と組織目的に結びつく長期・短期の業績目標値が設定される。報告と評価のプロセスには業績報告が規定され、さらに将来の戦略計画設定へとフィードバックされる。

5 業績測定システムとしての管理会計システムの課題

業績測定の研究と実務に関する前節での考察から、マネジメント・コントロール・プロセスとの関係にもとづいて、業績測定フレームワークが制度化されつつあることが明らかになった。それでは、そのフレームワークに対して、管理会計システムはどのように整備されてきているのか。以下では、業績測定システムにおける管理会計の貢献について考察し、その課題を明らかにする。

(1) 業績測定システムに関する会計基準

地方自治体の会計基準設定主体である GASB (Government Accounting

Standards Board; 政府会計基準審議会) では、1990年代前半に Service Efforts and Accomplishments (SEA) と呼ばれる業績報告制度が導入された (GASB [1994, pars. 69-79])¹⁹⁾。SEA では、業績尺度について、業務尺度、達成度尺度、業務と達成度を関係づける尺度という3つのカテゴリーを設けている。

第1に、業務の尺度 (Measures of Efforts) とは、プログラムに投入された資源量の財務的および非財務的表現であり、インプット尺度に対応する。第2に、達成度の尺度 (Measures of Accomplishments) とは、利用された資源によって提供・達成されたアウトプット尺度あるいはアウトカム尺度を示す。第3に、業務と達成度を関係づける尺度 (Measures That Relate Efforts to Accomplishments) は、インプット尺度とアウトプット尺度あるいはアウトカム尺度との関係であり、効率性やコスト・有効性が示される。

GASB の SEA は、行政機関の業績報告を財務報告制度の一部に組み込んだという点で注目される。多くの行政機関において、業績測定システムの構築を促進することが期待される (小林麻里 [2000, p. 19])。しかし、SEA によって行政機関の業績測定に関する質の高い情報が提供されるためには、行政機関内部に適切な業績測定システムが構築されていなければならない。SEA は業績測定システムそのものを規定するものではない。

(2) 原価計算システムによるコストと効率性の測定

第2節で述べたように、インプットとアウトプットの関係を示す効率性は、アウトプットを一定とすると、インプットのみを測定し、比較すればよい。インプット、すなわちコストの測定については、近年の原価計算システムの整備によって、アメリカで実務も研究も進展しつつある。

実務面で注目されるのは、連邦政府において FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board; 連邦会計基準諮問審議会)²⁰⁾ の SFFAS No. 4として設定された「経営原価計算基準 (Managerial Cost Accounting Standards)」(FASAB [1995]) である。SFFAS No. 4における原価計算システムは、原則として責任セグメント別原価計算²¹⁾である。責任セグメント別原価計算では、コス

トをいったんすべて責任セグメントに集計し、責任セグメントからアウトプットやプログラムに配賦計算する。アウトプットに集計されるコストは、合理的に割り当てられるすべてのコストであり、組織を横断してインプットのやり取りが行われる場合でも、そのコストをアウトプットに割り当てなければならない。

研究側からの貢献は、1980年代後半のABC (Activity-Based Costing; 活動基準原価計算)の提唱と、その後の行政機関での導入研究である。ABCでは、責任セグメントよりも詳細な活動にコストを集計し、多様なコスト・ドライバーを用いてアウトプットやプログラムにコストを割り当てる。ABCは当初製造業での適用が中心であったが、近年では行政機関での適用も盛んに取り扱われている²²⁾。行政機関でABCを適用することによって、アウトプットやプログラムに合理的に割り当てられるコストの範囲を拡大し、コスト情報の質を高めることができる。

ABCは詳細な計算によって、コストの測定を改善するだけではない。近年では、予算編成や計画設定にABC情報を活用することが注目されている(櫻井=藤野 [2000])。ABCによる予算編成をABB (Activity-Based Budgeting; 活動基準予算)という。ABBでは、最終的なアウトプットから活動の必要量が予測され、さらに活動の必要量から資源の必要量が算定される(Kaplan and Cooper [1998, pp. 303-304])。ABBを用いると、予算編成プロセスにおける効率性尺度の目標値をより厳密な論理的関係にもとづいて設定することができる。

ABCは、前述したSFFAS No. 4においても採用が検討される原価計算方法として規定されており、今後さらに実務への導入が期待される。

(3) 組織目的の達成を導く管理会計システム

インプットによる効率性の測定に比較すると、アウトカムや有効性の測定は難しい(Anthony and Young [1999, p. 10])。アウトカムを測定する業績尺度を設定するために、組織目的との関係を明らかにしなければならないからである。Kaplan and Nortonの提唱するバランスト・スコアカード(balanced score-card)は、組織目的との因果関係²³⁾を示すことによって、戦略の実行、すなわ

ち組織目的の達成を導く業績測定システムとして注目される。

バランスト・スコアカードには、組織目的の達成につながる仮説が、因果関係の連鎖として表現される (Kaplan and Norton [2000, p. 69])。ここで、因果関係が連鎖をなすことに注意しなければならない。組織内のすべての活動が組織目的と直接の因果関係を有するわけではなく、なかには何重もの因果関係を経て組織目的と関連する活動もある。アウトカム尺度は、より組織目的と関連性の高いレベルで設定されることが望ましい。バランスト・スコアカードに表される因果関係の連鎖から組織目的との関連性が強い領域を明らかにすることによって、アウトカム尺度を設定するうえで何らかの方向性を見出すことができると考えられる。

バランスト・スコアカードは、具体的に財務、顧客、内部ビジネス・プロセス、学習と成長という4つの視点から構成され、それぞれの視点で業績尺度が設定される。Kaplan and Norton [2000, p. 72] は、財務の視点が組織としての最終的なアウトカムになるとしているが、営利追求を目的としない行政機関では財務の視点をどのように扱うのが問題になる。この点について、Kaplan and Norton [2000, p. 136] は、行政機関で組織目的との因果関係レベルが高い領域として、コスト、サービス受益者への価値、議会と納税者の満足という3つがあるとしている。コストは財務の視点、サービス受益者への価値、議会と納税者の満足は顧客の視点であり、その両者が並列するモデルになっている²⁴⁾。コストは効率性尺度の基礎となるから、残りの2つの領域で設定される業績尺度が、組織目的を反映するアウトカムや有効性を示すと考えられる。受益者も納税者も行政機関にとっては顧客であり、顧客ニーズを志向した業績測定システムは、行政機関において重要な要件の1つになると考えられる²⁵⁾。

バランスト・スコアカードは、すでにアメリカ連邦政府の諸機関で導入の事例が報告されている (National Partnership for Reinventing Government [1999])。前節で述べたGPRAのフレームワークに沿った業績測定システムを構築するうえでも、バランスト・スコアカードが役立つと考えられる。今後の研究課題の1つである。

6 まとめ

本論文では、アメリカ連邦政府の制度を中心に取り上げ、行政機関の業績測定システムについて考察してきた。その業績測定システムの特徴は、マネジメント・コントロール・プロセスの全体にわたってフレームワークが整備されているということである。そして最後に、このような業績測定システムに対する管理会計システムの貢献と課題について考察してきた。

行政機関の業績測定において、管理会計システムに期待される役割は大きい。本論文で取り上げたSEA, ABC, バランスト・スコアカードについては、すでにいくつかの行政機関の実務に導入が進められている。マネジメント・コントロール・プロセスにもとづいた業績測定システムのフレームワークにおいて、これらの管理会計システムがどのように活用され、またどのような問題点が認識されるのか、さらなる研究が必要である。

- 1) 本論文で、政府会計とは中央政府や地方自治体の会計である。これは狭義の公会計とされ、公企業会計や非営利事業会計と区別される(石井 [1989, pp.5-6])。
- 2) プログラムはさまざまなレベルで定義される。プログラムは、狭義には政策 (policy), 施策, 事務事業 (project) という階層構造のうち施策のみを意味する(西尾 [1993, pp. 209-210]) が、広義には階層構造全体を意味する(GAO [1998, p. 3])。アメリカの文献では、広義の意味で用いられることが多く(Anthony and Young [1999, pp. 309-310], Tierney [2000, pp. 397-399])、本論文もそれに従った。
- 3) Fitzgerald et al [1991, p. 7] では、業績測定のフレームワークとしてインプット、プロセス、アウトプットからなる概念モデルが示されている。
- 4) Kaplan and Norton [2000, p. 136] では、行政機関で測定すべきコストに、社会的コストを含めるべきであるとしている。社会的コスト (social cost) の例として、環境規制によって一般市民や企業に課されたコストがある。
- 5) 会計検査の分野では、有効性と効率性以外に、経済性 (economy) を加えて、3Eと称する判断基準が用いられる(石原 [1999, pp.6-9])。経済性は、アウトプットを一定としたうえでインプットの大小を測定する。公共事業に対する入札の場合などに用いられることが多い。

- 6) Anthony and Young [1999, pp. 355-358]によれば、組織目的 (objectives) とは、特定の期間に達成すべき特定の成果であり、期間を限定しない目標 (Goals) とは区別される。目標から組織目的が導かれ、さらにそれを実行するためのプログラムの決定に結びつく。
- 7) 本論文での効率性と有効性の定義は、Anthony and Young [1999, pp. 11-12]による。なお、FASAB [1993, par. 209]では、有効性についてインプットとアウトカムの関係で測定されるとしている。この定義によると、有効性は効率性を満たしたうえで、アウトプットとアウトカムの関係を考えるため、効率性が有効性に含まれることになる。
- 8) プロセス尺度と成果尺度の他にも、社会的影響としてのアウトプットを測定する社会的指標 (social indicators) を識別している (Anthony and Young [1999, pp. 569-570])。
- 9) Atkinson et al. [1994, p. 52]でもアウトプットとアウトカムを区別しているが、いずれも尺度の概念として説明している。
- 10) アウトプットやアウトカムの測定の問題については、荒井 [1999] に詳述されている。
- 11) Anthony and Young [1999]では、前の版までのプログラム設定 (programming) から戦略計画設定に用語が変化している。内容に大きな違いはないが、より戦略策定 (strategic formulation) との関係を重視した表現といえる。
- 12) 行政学 (行政管理論) における効率性、有効性の概念の展開については、西尾 [1993] が詳しい。
- 13) 1943年には第2版が刊行されているが、第1版に「序説」が付されただけで本文の内容に変更は加えられていない。Simon and Ridleyは、第2版の序文で「測定技術についてなされてきた重要な進歩は、概してすでに1938年に築かれた基礎にたつ」としている。
- 14) ただし、Simon and Ridley [1938]でも、測定には2つの異なるアプローチがあるとして、目的に対して十分に業務が行われているかという有効性が、効率性とは異なることは認識されていた。
- 15) 機能別予算の機能は、責任センターとなる組織単位のことであると考えられる。支出項目別予算に責任センター別の概念を加えたことは、予算の管理機能を発揮するために重要である。しかし、責任センターとプログラムの構造は異なる (Anthony and Young [1999, pp. 16-17]) ことに注意しなければならない。プログラムは責任センターを横断して実施されることが多く、両者の業績概念は区別される。

- 16) Hoover 委員会も当初はプログラムの決定に関与する意図があったが、当時の政治状況から断念されたという(西尾 [1993, pp. 333-334])。
- 17) 宮川等による研究では、有効性の尺度を業績測定にも利用しようとしている点で注目される(宮川等 [1971, pp. 83-84])。しかし、PPBSにおいて業績測定の発想があったとしても、制度としてプログラムの意思決定分析に焦点をあてていたことには注意しなければならない。
- 18) 業績目標は、有形で測定可能な目的として表現される業績のターゲット水準を意味するのに対して、業績指標はアウトプットやアウトカムを測定するために用いられる特定の値や特性である(GPRA, sec. 1115)。
- 19) 連邦政府でも、FASABの意見書でGASBを引用して類似の規定を設けている(FASAB [1993, pars. 199-212])。なお、GASBのSEAについては、隅田 [1998, pp. 137-148]にも詳述されている。
- 20) FASABは、GAO (General Accounting Office)、財務省、OMB (Office of Management and Budget)の合意のもとに、1990年に設立された。FASAB設立の背景については、拙稿 [2001]を参照されたい。
- 21) 責任セグメント別原価計算の手続きは、ほとんど部門別計算の手続きを踏襲している。異なるのは、責任セグメントの概念がコスト・センターよりも範囲が広いことである(拙稿 [2001])。
- 22) ABCの提唱者であるRobert S. KaplanとRobin Cooperの最近の著書*Cost & Effect*では、インディアナポリス市におけるABCの適用事例が紹介されている(Kaplan and Cooper [1998, pp. 245-250])。
- 23) 小林哲夫 [2000, pp. 6-7]は、バランス・スコアカードの因果関係について、それが実在するというよりも、戦略に対する組織メンバーの合意形成のために存在させるものと指摘する。また、Anthony and Young [1999, p. 571]は、アウトカムとアウトプットが目的と手段の関係にあるとしたうえで、手段が目的達成に結びつくという暗黙の前提は存在しても、それがつねに事実ではないと指摘する。
- 24) 内部ビジネス・プロセスと学習・成長は、3つの領域の下に置かれている。
- 25) 例えば、Anthony and Young [1999, p. 570]では、顧客志向の組織であれば、顧客のためにすべきことに関連してアウトカム尺度を設定すべきとしている。

参考文献

荒井耕 (1999) 「公会計におけるアウトカム測定に関する一考察」『産業経理』、

Vol. 59, No. 3, 108-117頁.

石井薫 (1989) 『公会討論—行財政分野との相互浸透—』同文館.

石原俊彦 (1999) 『地方自治体の事業評価と発生主義会計—行政評価の新潮流—』中央経済社.

木下照嶽, 野村健太郎, 黒川保美編著 (2000) 『政府/非営利組織の経営・管理会計—政府/自治体/大学/病院—』創成社.

小林麻理 (1991) 「管理会計システムとしてのマネジメント・コントロールシステム—アメリカ連邦政府会計の場合を中心として—」『早稲田商学』, 第345・346号, 149-186頁.

小林麻里 (2000) 「行政組織のマネジメントの特質と必要とされるマネジメント技法——地方自治体マネジメントの新たな挑戦——」『JICPA ジャーナル』, No. 539, 17-23頁.

小林哲夫 (2000) 「BSCと戦略的マネジメント」『会計』, 第158巻, 第5号, 1-13頁.

櫻井通晴, 藤野雅史 (2000) 「アメリカ政府関係機関における管理会計情報の活用—ABC適用の方向性—」『行政&ADP』, Vol. 36, No. 3, 15-20頁.

隅田一豊 (1998) 『住民自治とアカウントビリティ—日・米・英の地方公会計及び監査制度の基礎』税務経理協会.

隅田一豊編著 (1999) 『公会計改革の機軸—政策過程における公会計の役割』税務経理協会.

西尾勝 (1993) 『行政学』有斐閣.

藤野雅史 (2001) 「アメリカ連邦政府におけるコスト情報とアカウントビリティ—FASABによる経営原価計算の取り組み—」『会計検査研究』, No. 23 (掲載予定).

古川俊一 (1999) 「業績管理と会計制度改革の視点」『会計検査研究』, No. 19, 49-60頁.

宮川公男編著 (1969) 『PPBSの原理と分析—計画と管理の予算システム』有斐閣.

宮川公男・浦尾武昭・川村直道・小島祥一・伏屋和彦共著 (1971) 『PPBSの研究—プログラム体系およびアウトプット指標を中心として—』大蔵省印刷局.

Anthony, Robert N. and David W. Young (1999), *Management Control in Nonprofit Organizations*, 6th ed., Irwin/McGraw-Hill.

Atkinson, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan and S. Mark Young (1995), *Management Accounting*, Prentice-Hall.

- Federal Accounting Standards Advisory Board (1993), *Statements of Federal Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Federal Financial Reporting*, September.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (1995), *Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 4, Managerial Cost Accounting Standards*, July.
- Fitzgerald, Lin, Robert Johnston, Stan Brignall, Rhian Silvestro and Christopher Voss (1991), *Performance Measurement in Service Business*, CIMA.
- Governmental Accounting Standards Board (1994), *Concepts Statement No. 2, Service Efforts and Accomplishments*.
- Hinrichs, Harley H. and Graeme M. Taylor (ed.) (1969), *Program Budgeting and Benefit-Cost Analysis: Cases, Text and Readings*, Goodyear Publishing (加藤芳太郎・前田泰男・渡辺保男訳『予算と経費分析—自治体とPPBS—』東京大学出版会, 1974年).
- Kaplan, Robert S. and Robin Cooper (1998), *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press (櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社, 1998年).
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton (2000), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press.
- National Partnership for Reinventing Government (1999), *Balancing Measures: Best Practices in Performance Management*, August.
- Schultze, Charles L. (1968), *The Politics and Economics of Public Spending*, The Brookings Institution.
- Simon, Herbert A. and Clarence E. Ridley (1938), *Measuring Municipal Activities: A Survey of Suggested Criteria for Appraising Administration*, 1st ed., The International City Managers' Association (本田弘訳『行政評価の基準—自治体活動の測定—』北樹出版, 1999年).
- Tierney, Cornelius E. (2000), *Federal Accounting Handbook: Policies, Standards, Procedures, Practices*, John Wiley & Sons.
- U.S. General Accounting Office (1996), *Executive Guide: Effectively Implementing the Government Performance and Result Act*, GAO/GGD-96-118, June.

U.S. General Accounting Office (1997), *Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation*, GAO/AIMD-97-46, March.

U.S. General Accounting Office (1998), *Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships*, GAO/GGD-98-26, April.

2000年12月20日受稿

2001年2月6日レフェリーの審査をへて掲載決定

(一橋大学大学院博士課程)