

学位申請論文概要書

米国における政府管理会計システムの研究

小 林 麻 理

『米国における政府管理会計システムの研究』

小 林 麻 理

論 文 概 要

1 本論文の趣旨・課題

本論文は、民間企業の優れた管理会計システムとそのツールを積極的に取り入れ、まさにプロアクティブに財政改革を推進している米国の連邦政府と地方政府を対象として、政府における管理会計システムの構築と運用を詳細に検討したものである。

わが国においては、これまで、行財政改革の必要性が強く認識されてきているにもかかわらず、国民に対するアカウンタビリティとステewardシップの達成をまさにその焦点として、改革が進展してきたと評価することはできない。徹しく現状分析を行い、問題解決に向けてさまざまなアプローチを検討し、さらに目的適合的なシステムを設計・開発することに対する真摯な取組が、そこには欠如しているといわざるを得ないのである。これに対し、米国では、財政の透明性を高め、合理的かつ厳正にコントロールを行うことができるシステムを開発し、運用することが、政府の重大な責務であることが明確に認識され、その責務を果たすべく強力に改革が実践されてきた。しかも、政府のミッションは、国民、住民の政府に対する監視が一層厳しいものとなっている現在において、多様なニーズに希少な資源をいかに配分し、望ましいアウトカムを達成するか、という極めて困難かつ精緻なものであり、これを目的として、システム設計と開発が真剣に行われてきているのである。

この米国政府における財政改革を管理会計システムという観点に基づいて、体系づけ、詳細に検討したのが本論文である。これまで、多くの研究が、明確に利益追求目的を有する企業を主に対象として行われてきたのに対し、本論文は、利益目的をもたず、しかも、住民、有権者、納税者、債権者という極めて多くのステイクホルダーを有し、有効かつ効率的なサービス提供をミッションとする政府について、その管理会計システムに焦点を当てて、検討している点にその意義がある。厳しい競争環境下にある企業と同様、政府も、過酷な外部環境、内部環境にあって、ベスト・プラクティスを実践すべくシステム構築を行い、継続的な改善を行う必要性に迫られている。この意味で、米国における先進的な政府管理会計システムを検討し、政府のあるべきマネジメント・システムを論じる意義は極めて大きいといえることができる。

本論文は4部に分割して、政府管理会計システムの意義、米国連邦政府における管理会計システム、米国地方政府における管理会計システム、政府管理会計システムの展望と課題を論じている。

第1部「政府管理会計システムの意義」においては、政府会計における管理会計システムの重要性を論じ、その体系を明らかにするとともに、その基礎となるアカウンタビリティの意義、有効に機能させる必要条件としての会計情報システムの要件、さらに政府管理会計システムを有効に機能させるための戦略計画と業績評価のリンケージの重要性を論じている。

これを基礎として、第2部「米国連邦政府における管理会計システム」においては、国民に対するアカウンタビリティの確保を焦点とするその財政改革の経緯をまず検討してから、戦略計画と業績評価のリンケージ・システム、予算管理システム、業績評価システム、政府管理会計システムにおける原価情報の重要性を明確に規定する「管理会計基準」を取り上げ、いかなる制度的、またシステム上のアプローチが実践されているかを詳細に検討している。

第3部「米国地方政府における管理会計システム」においては、住民参加を組み込んだ政策意思決定とアウトカム評価を実施し、住民満足を一層獲得しなければならない地方政府が、いかなるマネジメント・システムを構築し、マネジメント・ツールを開発して、実践しているかについて、実態調査と先端的な事例を検討して、その方向性を明らかにしている。

これらの検討に基づき、第4部「政府管理会計の展望と課題」においては、米国政府における管理会計システムの課題を総括し、政府管理会計システムのより一層の精緻化を展望するために、英国におけるVFM監査の意義と事例を検討し、インプリケーションとした。また、さらに多くの課題を抱えるわが国政府の課題を提示し、これまで全く存在しない管理会計思考による会計システム構築のために、多くの示唆を与えるアプローチとして、活動基準予算(Activity-Based Budgeting : ABB)、統合的活動基準予算(Integrated Activity-Based Budgeting : IABB)、さらに戦略と業績評価のリンケージを達成するバランスト・スコアカード(Balanced Scorecard : BSC)と統合的業績管理システム(Integrated Performance Management System : IPMS)によるアプローチの必要性を論じた。

このように、本論文においては、管理会計アプローチによる財政改革の必要性という意識が希薄であり、国民、住民監視の圧力が、まだそれほど強く機能していないわが国において、政府管理会計システムという概念を提示するとともに、そのフレームワークと手法を明らかにし、政府会計を計画・コントロールシステムとして再構築することを意図している。

2 本論文の構想

本論文は、わが国においてはほとんど論じられないが、極めて重要な課題である管理会計システムアプローチによる政府会計の再構築を提示することを意図して、米国における政府管理会計システムを論じたものである。本論文の意義と特徴は、次の4点に要約することができる。

- (1) 本論文は、従来の政府会計に関する研究が、財務報告という観点から、政府におけるストック情報とフロー情報の重要性を強調していたのに対し、予算制度に規定される政府会計にお

けるマネジメント・システムの重要性という観点から、政府会計を再構築する必要性を強調し、政府管理会計システムの設計・開発と運用の重要性を論じるものである。

- (2) 本論文は、管理会計がマネジメントの意思決定に有用な会計情報を提供する一連の技術および概念である以上、企業と同様に、政府において管理会計システムを構築することが極めて有用であり、しかも明確な業績評価指標をもたない政府においては、その重要性が一層強調されなければならないという問題意識に貫かれている。
- (3) この問題意識に基づいて、本論文は、米国における財政改革を管理会計システムという視点から捉え直し、政府管理会計システムとして体系化するものである。計画・コントロールシステムとしての政府管理会計システムのフレームワークを明らかにし、それを機能させるメカニズムとツールを提示するものである。
- (4) これらの検討に基づき、本論文はわが国の政府会計と財政改革に存在する問題点を抽出し、あるべき改革の方向性を示すとともに、政府管理会計システムに不可欠なアプローチと手法を検討し、それらのインプリケーションを示している。

本論文は、政府管理会計システムの設計・開発と運用に多大な努力を行っている米国連邦政府と地方政府を検討することにより、わが国の政府管理会計システム構築に当たっての問題点と課題を明確に提示するものと評価することができる。

3 本論文の構成

本論文の章立ては、以下のとおりである。

第1部 政府管理会計システムの意義

第1章 政府管理会計システムの特徴と問題点

第1節 政府管理会計システムの重要性

第2節 わが国における政府管理会計システムの特徴と問題点

第3節 米国における政府管理会計システムの特徴と問題点

第2章 政府管理会計システムにおけるアカウントビリティの重要性

第1節 わが国政府における財政民主主義とアカウントビリティ

第2節 政府管理会計システムにおけるアカウントビリティの重要性

第3節 米国における財政改革とアカウントビリティ

第4節 わが国の政府管理会計システムにおけるアカウントビリティ確立の必要性

第3章 政府管理会計システムにおける会計情報システム

第1節 政府管理会計システムにおける会計情報システムの重要性

第2節 米国連邦政府における会計情報システムの意義

第3節 連邦政府における会計情報システムの確立

第4章 政府管理会計システムにおける戦略計画と業績評価のリンケージ

第1節 政府管理会計システムにおける戦略計画と業績評価のリンケージの重要性

第2節 戦略計画と業績評価のリンケージに関する1991年GAO調査

第3節 戦略計画と業績評価の有効な連携システムの構築

第2部 米国連邦政府における管理会計システム

第5章 連邦政府における財政改革の経緯

第1節 連邦政府における財政改革の基礎

第2節 連邦政府における管理会計システム改革

第3節 連邦政府における管理会計システム精緻化の推進

第6章 米国連邦政府における戦略計画システム—米国連邦政府における政府業績成果法—

第1節 GPRAの基本スキーム

第2節 GPRAの実施プロセス

第3節 GPRAの実践事例とそのインプリケーション

第7章 米国連邦政府における予算管理システム

第1節 米国連邦政府における予算管理システムの概念フレームワーク

第2節 予算管理システムの諸段階とその連携システムの構築

第3節 予算管理システムのメカニズム

第4節 連邦政府の予算管理システムにおける会計情報の役割

第8章 米国連邦政府における業績評価システム

—政府におけるコストマネジメントと業績評価—

第1節 米国連邦政府における生産性改善プログラム

第2節 「民間部門の業績測定指標の政府における適用可能性」に関するNAA・AGA共同調査

第3節 政府におけるトータルコストマネジメントと業績評価システム

第9章 米国連邦政府における管理会計基準

第1節 連邦政府における管理会計基準とアカウントビリティ

第2節 管理会計システムにおける原価情報の役割

第3節 わが国政府会計システムに対するインプリケーション

第3部 米国地方政府における管理会計システム

第10章 米国地方政府における財政改革の経緯

第1節 米国地方政府における財政改革と会計原則の設定

第2節 州および地方政府における財務報告

第3節 1990年代における州および地方政府の財政課題とマネジメント意識の高揚

第11章 米国地方政府における戦略計画システム

第1節 政府における戦略計画の設定プロセス

第2節 政府における戦略計画に影響を与える要因

第3節 政府会計における戦略計画の有用性

第12章 米国地方政府における予算管理システム

第1節 米国地方政府における予算管理システムの実態

第2節 コネチカット州における自動予算管理システム

第3節 米国地方政府における予算管理システムの重要性

第13章 米国地方政府における業績評価システム

第1節 地方政府の業績評価システムにおけるSEAの重要性

第2節 ポートランド市におけるSEA報告

第3節 日本の地方自治体の業績評価システムに対するインプリケーション

第14章 米国地方政府における活動基準経営

第1節 サービス提供活動における活動基準経営

第2節 サービス提供活動におけるABMの有効性

第3節 インディアナポリス市におけるABMの実践

第15章 米国地方政府におけるアウトカム・マネジメントシステム

—サニーベイル市の事例を中心として—

第1節 サニーベイル市における問題状況と財政改革

第2節 アウトカム・マネジメントシステムの構造

第3節 アウトカム・マネジメントシステムにおけるフィードバック機能の重要性

第4部 政府管理会計システムの展望と課題

第16章 米国における政府管理会計システムの展望と課題

—政府管理会計システムにおけるVFM監査の重要性—

第1節 米国における政府管理会計の課題

第2節 米国政府管理会計システムにおけるVFM監査の重要性

第3節 VFM監査の重要性と米国における政府管理会計システムの展望

第17章 わが国における政府管理会計システムの展望と課題

—管理会計システムによる政府会計の再構築—

第1節 わが国における政府管理会計システムの展望と課題

第2節 政府管理会計システムにおける活動基準予算の重要性

第3節 政府における戦略計画と業績評価のリンケージの重要性

—バランス・スコアカードと統合的業績評価システム—

終章 総括と展望

第1節 本研究の要約

第2節 本研究の結論

引用・参考文献

4 本論文の概要

各章における議論の概要は、次のとおりである。

第1章「政府管理会計システムの特徴と問題点」においては、政府管理会計システムの意義を米国会計学会(American Accounting Association : AAA)の管理会計委員会による定義[AAA, 1959, p.210]に基づいて明らかにしてから、計画・コントロールのフレームワークとして、Anthony による戦略計画(strategic planning : SP)、マネジメント・コントロール(management control : MC)、タスク・コントロール(task control : TC)を提示している[Anthony, 1988]。このフレームワークを前提として、わが国の予算制度、それに基づく予算管理プロセスの特徴と問題点を明らかにするとともに、米国政府における予算管理プロセスの特徴と問題分析を論じることによって、政府管理会計システムの重要性と構築の必要性を明らかにしている。

第2章「政府管理会計システムにおけるアカウンタビリティの重要性」においては、わが国における財政民主主義の基本原則を明らかにするとともに、それを機能させるアカウンタビリティを確保する措置が極めて不十分であることを指摘し、アカウンタビリティの意義と政府管理会計システムにおけるその重要性を論じている。米国政府においては、アカウンタビリティが財政改革のまさに焦点であり、いかにアカウンタビリティを確保する措置が講じられているかについて検討して、わが国に対するインプリケーションを示している。

第3章「政府管理会計システムにおける会計情報システム」においては、政府管理会計システムにおける会計情報システムの機能を明らかにし、米国連邦政府における会計情報システムの意義を米国会計検査院(General Accounting Office : GAO)による「連邦政府機関のガイダンスのための政策および手続マニュアル」『第2編会計』に基づいて検討している[GAO, 1989]。これにより、政府管理会計システムを効果的に機能させる基盤として、会計情報システムが具備すべき要件を明確にし、政府における情報技術(Information Technology : IT)の活用という点においても、遅れをとっているわが国の課題を提示している。

第4章「政府管理会計システムにおける戦略計画と業績評価のリンクージュ」においては、さまざまな社会ニーズを適正かつ適時に評価し、資源配分を最適化するために極めて重要な機能を果たす戦略計画と業績評価のリンクージュ・システムを構築する重要性を論じ、その法制化といえる『政府業績成果法』

(Governmental Performance Results Act of 1993 : GPRA)施行以前に、GAO が政府機関に対して実施した戦略計画と業績評価の連繫に関する調査を検討して、政府管理会計システムとして戦略計画と業績評価をリンクするシステムを構築するに当たっての問題点を考察し、構築に向けての基本原則を明らかにしている。

第5章「連邦政府における財政改革の経緯」においては、その財政改革の源流と立法措置を概観し、政府管理会計システム改革としての予算改革、共同財務管理改善プログラム(Joint Financial Management Improvement Program : JFMIP)、GAO の連邦政府会計基準における管理会計システムを明らかにし、さらに『最高財務責任者法』(Chief Financial Officers Act of 1990 : CFOA)、GPRA、『政府マネジメント改革法』(Government Management Reform Act of 1994 : GMRA)、『連邦財務管理改善法』(Federal Financial Management Improvement Act of 1996 : FFMIA)という一連の立法を検討して、改革を強力に推進する法制化の動きを明示している。

第6章「米国連邦政府における戦略計画システム」においては、戦略計画と業績評価システムのリンケージを確立することを目的とする GPRA の内容を明らかにし、GPRA 実施のメカニズム、プロセスを GAO による実施ガイドにしたがって検討し[GAO, 1996]、さらに、まだ途上ではあるが、その実践事例を紹介し、その意義を論じている。

第7章「米国連邦政府における予算管理システム」においては、GAO が 1985 年に議会に提出した報告書『連邦政府のコスト管理方式』に基づいて、政府管理会計システムが有効に機能しない原因分析とそれを解決するための概念フレームワークを検討し、予算管理システムを有効に機能させるメカニズムを論じている。

第8章「米国連邦政府における業績評価システム」においては、連邦政府における生産性改善プログラムを基礎として、米国会計人協会(National Association of Accountants : NAA ; 現在の IMA : Institute of Management Accountants)と政府会計人協会(Association of Government Accountants : AGA)が共同して行った実態調査に基づく民間部門の業績評価指標の政府業務の適用可能性に関する Harr=Godfrey の研究を検討して、政府業務に民間部門の管理手法を適用することの重要性とそれが政府のトータル・コストマネジメントに対して有する意義を論じている[Harr and Godfrey, 1991]。

第9章「米国政府における管理会計基準」においては、連邦会計基準諮問委員会(Federal Accounting Standards Advisory Board : FASAB)により、1995 年に『連邦財務会計の概念第4号』(Statement of Federal Financial Accounting Concepts : SFFAC)として公表された「管理会計基準」の内容を検討し、連邦政府の管理会計システムを機能させるメカニズムを明らかにしている[FASAB, 1997]。

第10章「米国地方政府における財政改革の経緯」においては、米国地方政府に顕著にみられる民間部門のマネジメント手法の積極的な導入を推進する経緯がいかなるものかを概観し、州および地方政府における財務報告の内容を検討し、厳しい財政逼迫による地方政府の現状認識とマネジメント意識の高

場を明らかにしている。

第 11 章「米国地方政府における戦略計画システム」においては、政府における戦略計画の設定プロセスを明らかにしてから、政府における戦略計画に影響を与える要因が何か、について Wechsler=Backoff[1986]による実態調査を検討し、さらに Berry=Wechsler[1995]の州政府機関に対する実態調査の結果に基づいて、政府会計における戦略計画の有用性を論じている。

第 12 章「米国地方政府における予算管理システム」においては、ポートランド・オレゴン州立大学教授 Daniel E. O'Toole らが 1996 年に地方政府に対して実施した予算管理システムに関する実態調査に基づき、米国の地方政府において用いられている予算管理システムを概観し[O'Toole, Marshall and Grewe, 1996]、さらに、コネチカット州において実践されている自動予算管理システムの内容を明らかにして、地方政府における有効な予算管理システムの方向性を提示している[Fadour, 1990]。

第 13 章「米国地方政府における業績評価システム」においては、政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board : GASB)が提示した「サービス水準および達成に関するデータ」(service efforts and accomplishments : SEA)が業績評価システムにおいて有する意義を明らかにし、SEA 報告を外部報告および内部マネジメント目的に活用しているポートランド市の事例を検討して[Office of the City Auditor Portland, Oregon, 2000]、業績評価システムにおける SEA 報告の位置づけと課題を提示している。

第 14 章「米国地方政府における活動基準経営」においては、政府業務に対する活動基準経営(Activity-Based Management : ABM)の意義とその実施プロセスを論じ、さらに活動基準原価計算(Activity-Based Costing : ABC)を実施し、意思決定改善、プロセス改善に結びつけたインディアナポリス市の事例を検討して、その有効性を明らかにしている[Anderson, 1993]。

第 15 章「米国地方政府におけるアウトカム・マネジメントシステム」においては、地方政府の最終目標ともいえるアウトカム達成に向けて計画設定・マネジメントシステムの改革に取り組んだサニーベイル市の事例を検討し[Chan and Rich, 1996]、そのシステム構築がもつインプリケーションを考察している。

第 16 章「米国における政府管理会計システムの展望と課題」では、米国における管理会計システムの展望と課題として、その一層の精緻化を推進する重要な要素を含む英国における VFM 監査を検討し、計画に強力にフィードバックし、組織改善を促進する業績評価手法を検討し、その有効性を指摘している。

第 17 章「わが国における政府管理会計システムの展望と課題」では、管理会計思考とアプローチが決定的に欠如しているわが国政府に対する展望と課題として、活動基準予算(Activity-Based Budgeting : ABB)、バランスド・スコアカード(Balanced Scorecard : BSC)をはじめとする管理会計アプローチを提唱し、管理会計システムによる政府会計の再構築の必要性を明らかにしている。

以上により本論文は、政府管理会計システムという基本概念を提示し、政府管理会計システムを構成

する戦略計画システム、予算管理システム、業績管理システム、コスト・マネジメントシステムのフレームワークと手法を論じることにより、わが国の財政改革に求められる政府管理会計システムの新たなアプローチと手法を提言するものである。

終章では、本論文で述べた政府管理会計システムに関する要約と結論を示した。わが国において、政府管理会計システムを構築するには、極めて多くの課題が存在するが、米国における政府管理会計システムに提示される不可欠な要素、すなわち、第一に、利害関係者を巻き込むこと、第二に、内部および外部環境を評価すること、第三に、ミッションに関連するアウトカム達成を支援するために組織活動、コア・プロセス、そして資源を緊密に連携させることを組み込む政府管理会計システムを構築し、運用することの必要性を強調して、本論文の結びとした。

引用文献〔本概要書において引用した文献に限る〕

- [1] American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966 ; 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房、1969年
- [2] Anthony, Robert N., *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, 1988.
- [3] Berry, Frances Stokes and Barton Wechsler, "State Agencies' Experience with Strategic Planning : Findings from a National Survey," *Public Administration Review*, March/April 1995, pp.159-168.
- [4] Brimson James A. and John Antos, *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., 1994.
- [5] Comptroller General of the United States, *Managing Cost of Government -Building an Effective Financial Management Structure, Volume I Major Issues*, U. S. General Accounting Office, February 1985.
- [6] Comptroller General of the United States, *Managing Cost of Government -Building an Effective Financial Management Structure, Volume II, Conceptual Framework*, U. S. General Accounting Office, February 1985.
- [7] Comptroller General of the United States, *Executive Guide Effectively Implementing the Government Performance and Results Act*, U. S. General Accounting Office, June 1996.
- [8] Fador, John R., 'State Financial Management Systems - Connecticut Experience -', *Public Budgeting & Finance*, Public Financial Publications, Inc., Volume 10, Number3, Fall 1990, pp.79-91.
- [9] Federal Accounting Standards Advisory Board, 'Managerial Cost Accounting Standards,'

Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 4, February 1997.

- [10] General Accounting Office, *Title 2 - Accounting, Appendix III*, U. S. General Accounting Office, August 1987.
- [11] Government Accounting Standards Board, Research Report, *Service Efforts and Accomplishments Reporting : Its Time Has Come*, Norwalk, CT : GASB, 1990.
- [12] Harr, David J. and James T. Godfrey, *Private Sector Financial Performance Measures and Their Applicability to Government Operations*, National Association of Accountants, 1991.
- [13] O'toole, Daniel E., James Marshall, and Timothy Grewe, "Current Local Government Budgeting Practices, " *Government Finance Review*, Government Finance Officers Association, December 1996, pp.25-29.
- [14] United States Congress, *Chief Financial Officers Act of 1990*, Public Law 101-576, November 1990.
- [15] United States Congress, *Governmental Performance and Results Act of 1993*, Public Law 103-62, August 1993.
- [16] United States Congress, *Government Management Reform Act of 1994*, Public Law 103-356, October 1994.
- [17] United States Congress, *Federal Financial Management Improvement Act of 1996*, Public Law 104-208, September 1996.
- [18] United States Executive Office of the President, *Executive Order 12637 : Productivity Improvement Program for the Federal Government*, Washington, DC, 1988.
- [19] Wechsler, Barton and Robert W. Backoff, "Policy Making and Administration in State Agencies : Strategic Management Approach," *Public Administration Review*, July/August 1986, pp.321-327.