

大西淳也「公的組織の管理会計 ——効果性重視の公共経営をめざして」(同文館, 2010)

I 論文要旨

大西淳也

本論文は、公共部門のうち、行うべき業務の範囲が比較的明確であって、純粋な企画立案業務を除くものを公的組織として考察の対象にとりあげ、そこでの管理会計の活用の可能性について、歴史的な視点および国際比較の視点に留意しつつ、豊富な事例を踏まえて論考している。

序章では、まず本論文の課題として、公的組織において効率性・効果性の向上の観点から管理会計を活用することで、納税者・国民の公的組織への信頼性（信頼される側の特性）を向上させ、効果性重視の公共経営を創り込んでいくことと設定する。そして、おもな研究対象として、労働集約的な分野をとりあげて示している。

第I部は、第1章から第4章の4章で構成されている。第1章では、企業における管理会計の展開について概観している。まず、アメリカの管理会計について、標準原価計算および予算管理を前史として、1924年にコントローラー制度を実践基盤とする管理会計が成立した。そこでは、原価計算は技術者主導で、原価低減を志向していた。1960年代～1970年代は数理的・分析的な研究が興隆したが、1987年に企業実務との適合性の喪失が指摘され、企業実務との関係を深めたABCやBSCなどの研究が興隆す

るとともに、日本の管理会計の伝播もみられた。そして、イギリスの原価計算が原価の正確な計算を志向している。ドイツの原価計算は操業度等の変化による価格政策を志向しており、理論的緻密性を有する。フランスではタブロー・ドゥ・ボールが管理会計のルーツのひとつとなった。

つぎに、わが国の会計学研究は英米の簿記文献の輸入から始まり、1930年代前半には長谷川により原価計算の土台が完成した。科学的管理法は比較的早い時期に紹介され、当時から全員参加型的手法など、日本的な色彩を帯びていた。戦後のわが国の管理会計はアメリカ管理会計の翻訳の導入により発展し、通産省産業合理化審議会による行政主導型の展開もみられた。1980年代以降は日本の管理会計の研究も興隆し、現在では、ABCやBSCの導入研究や、経営理念や組織文化との関係を視野に入れた研究も行われており、さらにわが国では、レピュテーション・マネジメントなどのインタンジブルズの管理会計への導入も試みられている。わが国管理会計の全般的な特徴として、海外の理論・実務の影響、製造主導の管理会計および財務会計による制約が指摘されている。

このように管理会計は国により時代によりさまざまであり、わが国の場合、日本の管理会計にみられるように、その管理会計実践には大きな特徴を有する。管理会計は歴史的所産のひとつであり、時代とともに変わる。公的組織で

も現在の社会状況や時代の要請を考えることが重要となる。また、管理会計手法は管理会計の既存領域にあるとは限らず、隣接諸学からの吸収、実務家の積極的な参画が求められる。さらに、管理会計は精緻な体系として安定的な存在であり続けたことは少なかった。公的組織の管理会計の考察に際しても、これらの諸点はずねに意識されねばならないと考えられる。

第2章では、公的組織における管理会計の展開と現況について概観している。まず、アメリカの公的組織では20世紀初頭に政治的影響の排除のための手続きとして会計が理解され、その後、ニューディール政策による連邦政府拡大への危機感から、計画とコントロールという経営管理プロセスの確立が課題と認識された。1960年代後半には財政拡大基調のもと、長期的な計画設定と短期的な予算編成にもとづくPPBSが導入されたが、1971年には頓挫した。そして、アメリカでの公的組織の管理会計はPPBSのさらなる発展を意図して確立され、管理会計の導入問題なども注目されていた。その後、多くの公的組織でMBOやZBBが取り組まれ、1990年代後半には業績測定に関心が移るとともに、ABCなどの管理会計手法も積極的に導入された。アメリカの公的組織の管理会計には企業のそれとの類似性が観察できる。また、そのほかの主要国の公的組織の現況として、イギリスでは資源会計・予算を骨格とする精緻な仕組みとなっており、ドイツでは原価と業績の計算が中心である。フランスではプログラム型業績予算のもとタブロー・ドゥ・ボールが使われている。

つぎに、わが国の公的組織でも1960年代後半～1970年代初頭にPPBSが試行されたが、アメリカでの不首尾、各省庁の消極的な意向を受け頓挫した。現在、わが国では管理会計と認識されていないものの、それに関連する取り組みとして、公共事業での費用便益分析(B/C分析)、財政投融资での政策コスト分析、予算制度改革、政策評価およびNPM等がある。わが国の場合、政策中心思考が根強く存在し、執行段階を視野に入れることが弱い。このため、日本の管理会計の活用余地もきわめて小さい。そのうえで、わが国公的組織ではすでにそれぞれに取り組みがみられるので、今後の展開としては漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図るアプローチが現実的である。そして、公的組織にはいくつかの業務の類型があるが、労働集約的な業務はもっとも議論が遅れている。

第3章では企業のレピュテーション・マネジメントの議論について整理し、公的組織の信頼性との関係を検討している。まず、企業のレピュテーションでは、コミュニケーションやマーケティングを重視し、レピュテーションを操作する意識の強い考え方が一方、内部統制などの企業内部のマネジメントを中心に、透明性、信頼性および好感度の向上に力点をおく考え方もあり、レピュテーションの高い企業が内部管理手法を公表している事例も観察される。つぎに、公的組織と信頼との関係については、公的組織の信頼性(信頼される側の特性)にも、コミュニケーションによる信頼の確保と、弱い保証としての管理会計の構築と公表との2つの方向がある。前者が先述のレピュテーションを操作する意識の強い考え方に、後者が企業内部のマネジメントに力点をおく考え方に近い。そして、弱い保証としての管理会計の構築と公表は、公的組織ではとくに外部環境に働きかける管理会計という役割で考えられる。

第4章では人的資源の管理と管理会計として、労働集約的な業務の管理会計について考察している。そこではまず、人件費の無駄についての議論から、公的組織では「公共サービスの質を劣化させないで削減できる業務」を見つけ出すことについて、プロセスとして担保することが重要であると考えられる。つぎに、管理会計手法の導入にあたり、組織構成員に着目した自律的組織論とミクロ・マクロ・ループとしての管理会計が重要となる。また、企業の管理会計での重要な概念である責任会計については、原価管理が求められる公的組織でも成立し、自律的組織では責任会計でも情報提供機能および学習促進機能による動機づけが重要となる。そして、原価管理が中心となる場合、人間はコスト削減には消極的となるので、動機づけの基盤として組織の価値観が重要となると考えられる。

つぎに、労働集約的な業務を対象に管理会計を中心とする手法について概観する。そこでは「業務の標準およびプロセス分析から活動基準管理(ABM)へ、さらにはバランス・スコアカード(BSC)へ」という一連の流れが指摘できる。そして必要に応じ、リーン・マネジメント、TQC、原価企画およびTOCも活用できる。

さらに、公的組織と原価計算との関係について検討している。利益管理が必要な公的組織では公共サービスの原価計算が重要となる一方、原価管理のみの公的組織では組織

内部の業務についてのコスト構造の可視化が重要視される。

第Ⅱ部では、事例を考察している。第5章では人件費が8割を占めるわが国最大の行政組織である国税組織について、その事務運営の概要を記述し、これまで考察してきた管理会計の各視点から検討を加えている。

まず、国税組織の事務運営では「人日」という国税組織に独特の内部管理システムを用いたマネジメントを行っている。そして、国税組織の事務運営の具体的事例を記述するとともに、個人課税事務での確定申告事務の転換の背景に、また、徴収事務での集中電話催告センターの取り組みの背景に「人日」システムが機能していた。また、国税組織では「人日」システムをもとにABCを参考にしてコスト分析が実施されており、いくつかの論点からの考察ができる。

そして、国税組織の事務運営について管理会計の各観点から考察する。まず、レピュテーション・マネジメントからは信頼性向上のために管理会計の活用が考えられる。また、国税組織も自律的組織論と共通の特徴を有しており、そこでは組織の価値観が機能している。責任会計論からは中心点が2つあると考えられ、税務署長の活性化などの課題もみられる。さらに管理会計を中心とした手法論の観点からは、「人日」システムは広義のABMに相当すると考えられる。今後の展開としてはまず、業務の標準の活用が考えられること、BSCの発想の活用も可能であること、および、TQCの提案制度に類似する現行の職員提案制度の強化も考えられることがあげられる。

第6章では主要国の公的組織における管理会計手法の導入について概観している。具体的にはアメリカ、カナダ、オーストラリアおよびニュージーランドの公的組織から国の行政組織の事例をいくつか抽出しつつ考察を加えている。概観すれば、まずABC導入のスケジュールについて全組織的な導入を先にすべきとする公的組織が多かったこと、非常に簡略なABCが多かったこと、ABCは活動への従事時間の計測がポイントとなるが、そこに特段の配慮をしている公的組織が多く、各職員が日々記録するスタイルが少なかったこと、および、ABCからBSCへ発展させる方向で考えている公的組織もみうけられた。

そして、業務の多様さから公的組織では管理会計手法の

概念は同じであっても、さまざまな具体的な活用が考えられ、漸進的な導入が必要視される。これは管理会計手法の導入研究にも反映し、複数のスタイルの研究が求められることとなる。また、その結果、公的組織間では管理会計手法もまだら模様を導入されることとなり、ここから管理会計手法も伝播・変異の過程が観察されることとなり、進化論の観点からの制度進化パースペクティブが参考となる。さらに、諸外国の公的組織ではプロセスを見直し、無駄の削減に着目する視点、すなわち、プロセス分析、業務の標準、QCサークル運動といった視点はそれほど強くはなく、日本の管理会計やわが国の国税組織の事例などを踏まえると、管理会計手法の基盤となるプロセスへの視点も必要視される。

第7章ではデンマークの病院経営改革について、リーン・マネジメントを中心に検討している。そこではプロセスへの視点が重要視されている。デンマークの医療サービスは地方主導型で公により提供されており、その供給の効率化に関心が集中している。そして、デンマークではこれまでにさまざまな経営管理手法が流行してきたが、リーン・マネジメントもこれまでの流行と同様に、循環的な、一過性のものと考えられる一方で、各手法に取り組んだ結果として、基礎となるプロセス分析に戻るという意味で、一過性のものではないと考えることもできる。さらに、デンマークでのリーン・マネジメントの今後の展開に向けた促進要因と阻害要因を指摘できる。プロセス分析をより機能させるためにはQCサークル運動的なものを基軸にする必要があり、現場の意識への働きかけが重要となると考えられる。

そして、デンマークのリーン・マネジメントでは業務の流れという点が非常に強調されており、これはわが国でも参考となると思われる。デンマークの病院経営改革という濾過機を通して抽出したリーン・マネジメントを第4章でみたように再構成し、わが国になじみのあるやり方でわが国の公的組織の管理会計に活用していくことが考えられる。

第8章ではわが国の公的組織から信州大学医学部附属病院をとりあげ、ケース・リサーチにもとづき、管理会計の観点からの今後のアクション・リサーチのための試案を示している。診療・教育・研究の3機能を担う信大病院では大学との間で責任会計が不透明になりやすく、ここからさ

まざまな問題が生じている。

そして、診療報酬制度の見直しのもと、医療の標準化を意味するクリティカル・パスやDPCの段階的導入が試みられているなかで、信大病院においては第4章でみた「業務の標準およびプロセス分析から活動基準管理（ABM）へ、さらにはバランスト・スコアカード（BSC）へ」という考え方を基本として考えていくことができると思われる。具体的には、クリティカル・パスの創り込みを意味する医療パス分析、ボトルネックとなるプロセスの能力向上のための医療プロセス分析、および、医師等の業務時間を記録し責任会計のもとに分析していく業務活動分析の3つの分析として段階的に適用しうると考えられる。

第Ⅲ部では、公的組織における管理会計の今後の方向を考察している。第9章では短期的および中期的な観点から考察している。まず短期的な観点から、公的組織における管理会計の今後の期待される進展として、管理会計についての知識の蓄積がない公的組織では、まずはネットワーク型の管理会計研究が必要となり、そこでは財務省の研究機関である財務総合政策研究所などの積極的な参加が期待される。そして、国税組織での管理会計実践を踏まえ、税務大学校の参加もまた期待される。さらに、行政実務家と管理会計研究者との協力もまた必要視される。加えて、管理会計研究の側面からも、各公的組織での管理会計の漸次的な導入となろうことを踏まえれば、短期的には管理会計手法の導入研究の本格化が望まれる。

つぎに中期的な観点から、管理会計には事業強行の理由として使われるという逆機能も有するので、この逆機能を抑制するためには第三者監査が求められる。そこでは現行の予算執行調査や会計検査院による検査を活用していくことが考えられる。また、管理会計研究の側面からも、各公的組織で鋭意進められるであろう管理会計手法の導入には、手法の伝播・変異の過程を観察することが可能であり、その機能もさまざまに展開していくと予想されるため、中期的には進化論にもとづく制度進化パースペクティブからの研究が期待される。さらに、管理会計研究にはさまざまな類型があり、公的組織での事例が集積されれば実証的研究なども期待される。

第10章では長期的な観点から、公的組織の管理会計の役割について考察している。公的組織は管理会計によっ

て、外への可視化と内への可視化が可能となる。外への可視化により、納税者等のステークホルダーの理解が向上し、これは公的組織の信頼性の向上に役立つと考えられる。また、内への可視化により、PDCAサイクルを実効的なものとし、組織学習を強めることができること、同時に、これは公的組織の職員個人にとっては動機づけの強化につながることができると考えられる。

つぎに、管理会計により効率性のみならず、組織目的に対する達成度の観点から環境を考慮した効果性を重視した公共経営を期待できる。公的組織の業務運営では納税者等の理解と協力という環境は重要であり、これは組織目的に対する達成度に大きな影響を与えるので、納税者等と公的組織との建設的なコミュニケーションは、効果性重視の公共経営のためには必須の課題となると考えられる。

さらに、公的組織の管理会計にはソーシャル・キャピタル等としての機能も考慮しうる。会計研究の側面からは管理会計研究でもコンテキスト研究が必要視される。これにより、わが国社会の紐帯としての管理会計も視野に納めることができると思われる。

結章では以上の論考をまとめ、公的組織の管理会計は財政規律の下部構造を担うと位置づけている。

Ⅱ 審査報告：

主査	伊藤 和憲
副査	青木 章通
副査	西居 豪

〈論文構成〉

序章 問題の提起

第Ⅰ部 管理会計の先行研究と公的組織

第1章 企業における管理会計の展開

第2章 公的組織における管理会計の展開と現況

第3章 レピュテーション・マネジメントと公的組織の信頼性

第4章 人的資源の管理と管理会計

第Ⅱ部 事例の考察

第5章 国税組織における事務運営と管理会計

第6章	アメリカ等の公的組織での管理会計手法の導入 事例—ABCとBSCを中心として—
第7章	デンマークにおける病院経営改革
第8章	信州大学医学部附属病院の経営
第Ⅲ部	公的組織における管理会計の今後の方向
第9章	短中期的な観点から期待される今後の進展
第10章	効果性重視の公共経営と管理会計
結章	管理会計を活用した効果性重視の公共経営をめざして

〈論文要旨〉

本論文は、公共部門のうち、行うべき業務の範囲が比較的明確であって、純粋な企画立案業務を除くものを公的組織として考察の対象にとりあげ、そこでの管理会計の活用の可能性について、歴史的な視点および国際比較の視点に留意しつつ、豊富な事例を踏まえて論考している。

序章では、まず本論文の課題として、公的組織において効率性・効果性の向上の観点から管理会計を活用することで、納税者・国民の公的組織への信頼性（信頼される側の特性）を向上させ、効果性重視の公共経営を創り込んでいくことと設定する。そして、おもな研究対象として、労働集約的な分野をとりあげて示している。

第Ⅰ部は、第1章から第4章の4章で構成されている。第1章では、企業における管理会計の展開について概観している。まず、アメリカの管理会計について、標準原価計算および予算管理を前史として、1924年にコントローラー制度を実践基盤とする管理会計が成立した。そこでは、原価計算は技術者主導で、原価低減を志向していた。1960年代～1970年代は数理的・分析的な研究が興隆したが、1987年に企業実務との適合性の喪失が指摘され、企業実務との関係を深めたABCやBSCなどの研究が興隆するとともに、日本の管理会計の伝播もみられた。そして、イギリスの原価計算が原価の正確な計算を志向している。ドイツの原価計算は操業度等の変化による価格政策を志向しており、理論的緻密性を有する。フランスではタブロー・ドゥ・ポールが管理会計のルーツのひとつとなった。

つぎに、わが国の会計学研究は英米の簿記文献の輸入から始まり、1930年代前半には長谷川により原価計算の土台が完成した。科学的管理法は比較的早い時期に紹介さ

れ、当時から全員参加型的手法など、日本的な色彩を帯びていた。戦後のわが国の管理会計はアメリカ管理会計の翻訳的導入により発展し、通産省産業合理化審議会による行政主導型の展開もみられた。1980年代以降は日本の管理会計の研究も興隆し、現在では、ABCやBSCの導入研究や、経営理念や組織文化との関係を視野に入れた研究も行われており、さらにわが国では、レピュテーション・マネジメントなどのインタンジブルズの管理会計への導入も試みられている。わが国管理会計の全般的な特徴として、海外の理論・実務の影響、製造主導の管理会計および財務会計による制約が指摘されている。

このように管理会計は国により時代によりさまざまであり、わが国の場合、日本の管理会計にみられるように、その管理会計実践には大きな特徴を有する。管理会計は歴史的所産のひとつであり、時代とともに変わる。公的組織でも現在の社会状況や時代の要請を考慮することが重要となる。また、管理会計手法は管理会計の既存領域にあるとは限らず、隣接諸学からの吸収、実務家の積極的な参画が求められる。さらに、管理会計は精緻な体系として安定的な存在であり続けたことは少なかった。公的組織の管理会計の考察に際しても、これらの諸点はつねに意識されねばならないと考えられる。

第2章では、公的組織における管理会計の展開と現況について概観している。まず、アメリカの公的組織では20世紀初頭に政治的影響の排除のための手続きとして会計が理解され、その後、ニューディール政策による連邦政府拡大への危機感から、計画とコントロールという経営管理プロセスの確立が課題と認識された。1960年代後半には財政拡大基調のもと、長期的な計画設定と短期的な予算編成にもとづくPPBSが導入されたが、1971年には頓挫した。そして、アメリカでの公的組織の管理会計はPPBSのさらなる発展を意図して確立され、管理会計の導入問題なども注目されていた。その後、多くの公的組織でMBOやZBBが取り組まれ、1990年代後半には業績測定に関心が移るとともに、ABCなどの管理会計手法も積極的に導入された。アメリカの公的組織の管理会計には企業のそれとの類似性が観察できる。また、そのほかの主要国の公的組織の現況として、イギリスでは資源会計・予算を骨格とする精緻な仕組みとなっており、ドイツでは原価と業績の計算が中心である。フランスではプログラム型業績予算のもとタ

ブロー・ドゥ・ボールが使われている。

つぎに、わが国の公的組織でも1960年代後半～1970年代初頭にPPBSが試行されたが、アメリカでの不首尾、各省庁の消極的な意向を受け頓挫した。現在、わが国では管理会計と認識されてはいないものの、それに関連する取り組みとして、公共事業での費用便益分析(B/C分析)、財政投融资での政策コスト分析、予算制度改革、政策評価およびNPM等がある。わが国の場合、政策中心思考が根強く存在し、執行段階を視野に入れることが弱い。このため、日本の管理会計の活用余地もきわめて小さい。そのうえで、わが国公的組織ではすでにそれぞれに取り組みがみられるので、今後の展開としては漸次的・パッチワーク的な導入・展開を図るアプローチが現実的である。そして、公的組織にはいくつかの業務の類型があるが、労働集約的な業務はもっとも議論が遅れている。

第3章では企業のレピュテーション・マネジメントの議論について整理し、公的組織の信頼性との関係を検討している。まず、企業のレピュテーションでは、コミュニケーションやマーケティングを重視し、レピュテーションを操作する意識の強い考え方がある一方で、内部統制などの企業内部のマネジメントを中心に、透明性、信頼性および好感度の向上に力点をおく考え方もあり、レピュテーションの高い企業が内部管理手法を公表している事例も観察される。つぎに、公的組織と信頼との関係については、公的組織の信頼性(信頼される側の特性)にも、コミュニケーションによる信頼の確保と、弱い保証としての管理会計の構築と公表との2つの方向がある。前者が先述のレピュテーションを操作する意識の強い考え方に、後者が企業内部のマネジメントに力点をおく考え方に近い。そして、弱い保証としての管理会計の構築と公表は、公的組織ではとくに外部環境に働きかける管理会計という役割で考えられる。

第4章では人的資源の管理と管理会計として、労働集約的な業務の管理会計について考察している。ここではまず、人件費の無駄についての議論から、公的組織では「公共サービスの質を劣化させないで削減できる業務」を見つけ出すことについて、プロセスとして担保することが重要であると考えられる。つぎに、管理会計手法の導入にあたり、組織構成員に着目した自律的組織論とマイクロ・マクロ・ループとしての管理会計が重要となる。また、企業の

管理会計での重要な概念である責任会計については、原価管理が求められる公的組織でも成立し、自律的組織では責任会計でも情報提供機能および学習促進機能による動機づけが重要となる。そして、原価管理が中心となる場合、人間はコスト削減には消極的となるので、動機づけの基盤として組織の価値観が重要となると考えられる。

つぎに、労働集約的な業務を対象に管理会計を中心とする手法について概観する。そこでは「業務の標準およびプロセス分析から活動基準管理(ABM)へ、さらにはバランスト・スコアカード(BSC)へ」という一連の流れが指摘できる。そして必要に応じ、リーン・マネジメント、TQC、原価企画およびTOCも活用できる。

さらに、公的組織と原価計算との関係について検討している。利益管理が必要な公的組織では公共サービスの原価計算が重要となる一方、原価管理のみの公的組織では組織内部の業務についてのコスト構造の可視化が重要視される。

第II部では、事例を考察している。第5章では人件費が8割を占めるわが国最大の行政組織である国税組織について、その事務運営の概要を記述し、これまで考察してきた管理会計の各視点から検討を加えている。

まず、国税組織の事務運営では「人日」という国税組織に独特の内部管理システムを用いたマネジメントを行っている。そして、国税組織の事務運営の具体的事例を記述するとともに、個人課税事務での確定申告事務の転換の背景に、また、徴収事務での集中電話催告センターの取り組みの背景に「人日」システムが機能していた。また、国税組織では「人日」システムをもとにABCを参考にしてコスト分析が実施されており、いくつかの論点からの考察ができる。

そして、国税組織の事務運営について管理会計の各観点から考察する。まず、レピュテーション・マネジメントからは信頼性向上のために管理会計の活用が考えられる。また、国税組織も自律的組織論と共通の特徴を有しており、そこでは組織の価値観が機能している。責任会計論からは中心点が2つあると考えられ、税務署長の活性化などの課題もみられる。さらに管理会計を中心とした手法論の観点からは、「人日」システムは広義のABMに相当すると考えられる。今後の展開としてはまず、業務の標準の活用が

考えられること、BSCの発想の活用も可能であること、および、TQCの提案制度に類似する現行の職員提案制度の強化も考えられることがあげられる。

第6章では主要国の公的組織における管理会計手法の導入について概観している。具体的にはアメリカ、カナダ、オーストラリアおよびニュージーランドの公的組織から国の行政組織の事例をいくつか抽出しつつ考察を加えている。概観すれば、まずABC導入のスケジュールについて全組織的な導入を先にすべきとする公的組織が多かったこと、非常に簡略なABCが多かったこと、ABCは活動への従事時間の計測がポイントとなるが、そこに特段の配慮をしている公的組織が多く、各職員が日々記録するスタイルが少なかったこと、および、ABCからBSCへ発展させる方向で考えている公的組織もみうけられた。

そして、業務の多様さから公的組織では管理会計手法の概念は同じであっても、さまざまな具体的な活用が考えられ、漸進的な導入が必要視される。これは管理会計手法の導入研究にも反映し、複数のスタイルの研究が求められることとなる。また、その結果、公的組織間では管理会計手法もまだら模様導入されることとなり、ここから管理会計手法も伝播・変異の過程が観察されることとなり、進化論の観点からの制度進化パースペクティブが参考となる。さらに、諸外国の公的組織ではプロセスを見直し、無駄の削減に着目する視点、すなわち、プロセス分析、業務の標準、QCサークル運動といった視点はそれほど強くはなく、日本の管理会計やわが国の国税組織の事例などを踏まえ、管理会計手法の基盤となるプロセスへの視点も必要視される。

第7章ではデンマークの病院経営改革について、リーン・マネジメントを中心に検討している。そこではプロセスへの視点が重要視されている。デンマークの医療サービスは地方主導型で公により提供されており、その供給の効率化に関心が集中している。そして、デンマークではこれまでにさまざまな経営管理手法が流行してきたが、リーン・マネジメントもこれまでの流行と同様に、循環的な、一過性のものと考えられることができる一方で、各手法に取り組んだ結果として、基礎となるプロセス分析に戻るという意味で、一過性のものではないと考えることもできる。さらに、デンマークでのリーン・マネジメントの今後の展開に向けた促進要因と阻害要因を指摘できる。プロセス分析

をより機能させるためにはQCサークル運動的なものを基軸にする必要があり、現場の意識への働きかけが重要となると考えられる。

そして、デンマークのリーン・マネジメントでは業務の流れという点が非常に強調されており、これはわが国でも参考となると思われる。デンマークの病院経営改革という濾過機を通して抽出したリーン・マネジメントを第4章でみたように再構成し、わが国になじみのあるやり方でわが国の公的組織の管理会計に活用していくことが考えられる。

第8章ではわが国の公的組織から信州大学医学部附属病院をとりあげ、ケース・リサーチにもとづき、管理会計の観点からの今後のアクション・リサーチのための試案を示している。診療・教育・研究の3機能を担う信大病院では大学との間で責任会計が不透明になりやすく、ここからさまざまな問題が生じている。

そして、診療報酬制度の見直しのもと、医療の標準化を意味するクリティカル・パスやDPCの段階的導入が試みられているなかで、信大病院においては第4章でみた「業務の標準およびプロセス分析から活動基準管理(ABM)へ、さらにはバランスト・スコアカード(BSC)へ」という考え方を基本として考えていくことができるとされる。具体的には、クリティカル・パスの創り込みを意味する医療パス分析、ボトルネックとなるプロセスの能力向上のための医療プロセス分析、および、医師等の業務時間を記録し責任会計のもとに分析していく業務活動分析の3つの分析として段階的に適用しうると考えられる。

第Ⅲ部では、公的組織における管理会計の今後の方向を考察している。第9章では短期的および中期的な観点から考察している。まず短期的な観点から、公的組織における管理会計の今後の期待される進展として、管理会計についての知識の蓄積がない公的組織では、まずはネットワーク型の管理会計研究が必要となり、そこでは財務省の研究機関である財務総合政策研究所などの積極的な参加が期待される。そして、国税組織での管理会計実践を踏まえ、税務大学校の参加もまた期待される。さらに、行政実務家と管理会計研究者との協力もまた必要視される。加えて、管理会計研究の側面からも、各公的組織での管理会計の漸次的な導入となろうことを踏まえれば、短期的には管理会計手

法の導入研究の本格化が望まれる。

つぎに中期的な観点から、管理会計には事業強行の理由として使われるという逆機能も有するので、この逆機能を抑制するためには第三者監査が求められる。そこでは現行の予算執行調査や会計検査院による検査を活用していくことが考えられる。また、管理会計研究の側面からも、各公的組織で鋭意進められるであろう管理会計手法の導入には、手法の伝播・変異の過程を観察することが可能であり、その機能もさまざまに展開していくと予想されるため、中期的には進化論にもとづく制度進化パースペクティブからの研究が期待される。さらに、管理会計研究にはさまざまな類型があり、公的組織での事例が集積されれば実証的研究なども期待される。

第10章では長期的な観点から、公的組織の管理会計の役割について考察している。公的組織は管理会計によって、外への可視化と内への可視化が可能となる。外への可視化により、納税者等のステークホルダーの理解が向上し、これは公的組織の信頼性の向上に役立つと考えられる。また、内への可視化により、PDCAサイクルを実効的なものとし、組織学習を強めることができること、同時に、これは公的組織の職員個々人にとっては動機づけの強化につながる可以考虑される。

つぎに、管理会計により効率性のみならず、組織目的に対する達成度の観点から環境を考慮した効果を重視した公共経営を期待できる。公的組織の業務運営では納税者等の理解と協力という環境は重要であり、これは組織目的に対する達成度に大きな影響を与えるので、納税者等と公的組織との建設的なコミュニケーションは、効果性重視の公共経営のためには必須の課題となると考えられる。

さらに、公的組織の管理会計にはソーシャル・キャピタル等としての機能も考慮しうる。会計研究の側面からは管理会計研究でもコンテクスト研究が必要視される。これにより、わが国社会の紐帯としての管理会計も視野に納めることができると思われる。

結章では以上の論考をまとめ、公的組織の管理会計は財政規律の下部構造を担うと位置づけている。

〈審査結果〉

博士号学位取得論文、大西淳也著『公的組織の管理会

計』（同文館出版）は、営利組織の管理会計システムが公的組織に有効であるという趣旨で、公的組織の管理会計に取り組んだ労作である。従来、管理会計は営利企業を対象に構築され発展してきた。そのような管理会計の歴史的変遷をしっかりと捉えた上で、公的組織への管理会計研究が確立されていないという問題意識で著書が書かれている。

言い換えれば、公的組織への管理会計ツールの導入として、アメリカでは、PPBSやZBB、あるいはABCなどであった。日本でも、費用便益分析、政策コスト分析、予算制度、NPMなどが検討されてきたが、これらは必ずしも管理会計ツールではなかった。そこで、日本の公的組織への管理会計研究が必要であるというのが問題提起である。

本書の特徴は、大別すれば3点ある。第1点は、公的組織として外部環境に働きかけるにはレピュテーション・マネジメントが必要であるという提案である。

第2点は、自律的組織としてマイクロ・マクロ・ループが機能するために、リーン・マネジメント、ABM、BSCの導入という3つの提案をしている点である。もちろん提案するだけでなく、これらを実証する意味で、国税組織への人日システムをベースとしたABC事例、アメリカ等4ヶ国での公的組織のABCおよびBSCを中心とした事例、デンマークでのリーン・マネジメントの事例、信州大学医学部附属病院のABMからBSCへのアクション・リサーチについて検討している。これらのうち2つは著者が実践した事例であり、残り2つは著者が足しげく通ったインタビュー調査による事例である。

第3点は、将来の公的組織の管理会計研究として、短期的には管理会計の導入研究、中期的には公的組織における管理会計の実証研究、長期的にはステークホルダーへの可視化と内部の組織学習の強化が必要であるという展望も行っている。

研究テーマの斬新さ、先行研究の充実さ、文献だけでなくフィールド・スタディによる実証など、どれをとっても卓越したものであるといえる。インタビュー調査や著者の経験に基づいた多くの事例の記述は公的組織における管理会計を考慮する際に示唆に富むものである。とりわけ第5章での国税組織における取り組みが群を抜いている。事例が詳細に記述されており、公的組織における管理会計システムの導入促進と阻害要因を考慮するうえで貴重な分析である。また、営利組織における管理会計研究の広範なレ

ビューや複数の諸外国も交えた検討なども、行政実務家やコンサルタントなどの実践の担い手に対する実践的インプリケーションとして有用なものである。

そうした側面を重要視したことによる問題点もある。公的組織という組織概念の不明確さ、制度・国家・組織・文化といった影響要因のコントロール不足といった点は、議論の理論的整合性を高めるうえでもっと配慮すべき事項であった。また、公的組織の管理として必要な要件を明確にして、その管理要件の実証をすべきだったという課題もないわけではない。ただし本研究が公的組織への管理会計の試みとしては最初の文献である。このような課題はあるものの、本書の学会への貢献を考えると、論文博士として合格と判断できる。

以上、本論文のすぐれた特徴とともに問題点を指摘した。しかし、これらの問題点は本論文の貢献に比べれば些細なものであり、本論文の学界への貢献をいささかも損なうものではない。主査・副査の審査の結果、本論文は十分に博士論文の水準に達しているものとの結論に至った。

Ⅲ 学位授与要記

- | | |
|------------|---------------------------|
| 一 氏名・本籍 | 大西 淳也（日本） |
| 二 学位の種類 | 博士（商学） |
| 三 学位記番号 | 商乙第三号 |
| 四 学位授与の条件 | 学位規則第四条第二項該当 |
| 五 学位授与の年月日 | 平成二十三年三月二十三日 |
| 六 学位論文題目 | 公的組織の管理会計－効果性重視の公共経営をめざして |
| 七 審査委員 | |
| 主査 | 専修大学商学部 教授 伊藤和憲 |
| 副査 | 専修大学商学部 准教授 西居 豪 |
| 副査 | 専修大学経営学部 教授 青木章通 |