



PRI Discussion Paper Series (No.20A-16)

## 予算管理論についての論点の整理

財務省財務総合政策研究所客員研究員

大西 淳也

高崎経済大学専任講師

梅田 宙

**2020年12月**

本論文の内容は全て執筆者の個人的見解であり、財務省あるいは財務総合政策研究所の公式見解を示すものではありません。

財務省財務総合政策研究所総務研究部  
〒100-8940 千代田区霞が関3-1-1  
TEL 03-3581-4111 (内線 5489)

## 予算管理論についての論点の整理

財務総研・客員研究員

大西淳也

高崎経済大学専任講師

梅田宙

### 要旨

予算管理は管理会計論において最重要の方法論のひとつである。管理会計論の通説的な見解では、企業の予算管理は1921年の米国政府の予算及び会計法と思想的根拠を同じくすると説明されている。

そこで、本稿では、政府予算と同じような思想的根拠から始まった企業の予算管理について、その発展の経緯をみることを通じ、行政の予算管理の今後の展開を考察する。その際、行政においては非財務指標が重要な役割を担うことから、予算管理についても非財務指標に拡張して考える。

本稿の暫定的な結論から先に示せば、企業の予算管理は、①政府予算と同じ思想の資金配分（支出制限）、②活動方針の調整、③統制・業績管理、④利益計画との協調と段階を追って発展してきた。これを行政で考えれば、②～④について、非財務指標も活用しつつ、いかに同じ機能を果たせるようにするかが重要視されることとなる。

キーワード：予算管理論、米国政府予算会計法、マッキンゼー、資金配分、統制・業績管理、予算実績差異分析、カスケード、利益計画、非財務指標、ロジックモデル、戦略マップ

## 目次

1. はじめに（問題の所在）
2. 予算管理論の展開
  - 2-1. 通説的見解
  - 2-2. 小林健吾の所説
  - 2-3. 北村浩一の所説
  - 2-4. 予算管理論の展開のポイント
3. 行政における「予算管理」
  - 3-1. 行政の3類型
  - 3-2. 行政における「予算管理」の類型
  - 3-3. 統制・業績管理におけるカスケード
4. 独立行政法人 A における予算管理の事例
  - 4-1. 独立行政法人 A の概要
  - 4-2. 現在の状況
  - 4-3. 予算管理の今後の課題
5. 政策の執行管理部局における「予算管理」とその事例
  - 5-1. 政策の執行管理部局における「予算管理」
  - 5-2. 国税庁広島国税局の取り組み
  - 5-3. 国税庁広島国税局の今後の課題
6. 行政における「予算管理」の今後の可能性についての若干の考察
  - 6-1. 企業の予算管理と平行に考えられる独立行政法人等の予算管理
  - 6-2. 財務指標から離れる執行管理部局の「予算管理」
  - 6-3. 企業と比較した場合の予算管理等における行政の強みと弱み

## 1. はじめに（問題の所在）

経営管理を担う管理会計論において予算管理は最重要な方法論のひとつである。管理会計論は、米国で1924年にマッキンゼーの著書（“**Managerial Accounting**”）により成立した。管理会計論の通説的な見解では、企業の予算管理は1921年の米国政府の予算及び会計法と思想的根拠を同じくすると説明されている。

そこで、本稿では<sup>1</sup>、政府予算と同じような思想的根拠から始まった企業の予算管理について、その発展の経緯をみることを通じ、行政の予算管理の今後の展開を考察することとしたい。その際、行政においては非財務指標が重要な役割を担うことから、予算管理についても非財務指標に拡張して考えることとしたい<sup>2</sup>。

本稿の暫定的な結論から先に示せば、企業の予算管理は、①政府予算と同じ思想の資金配分（支出制限）、②活動方針の調整、③統制・業績管理、④利益計画との協調と段階を追って発展してきた。これを行政で考えれば、②～④について、非財務指標も活用しつつ、いかに同じ機能を果たせるようにするかが重要視されることとなる。

## 2. 予算管理論の展開

本節では予算管理論の展開を検討する。予算管理論がどのような背景から成立し発展してきたかについては論者ごとに様々な見解がある。ここでは、通説的な見解として米国政府の予算及び会計法と思想的根拠を同じとする古川（1952; 1967）の主張、組織規模が拡大し・複雑化したことに伴い分権化した組織を統合する手段として予算管理が生成されたとする小林（1987）の主張、そして通説的な見解をベースにしてマッキンゼーの予算統制論を精緻に分析した北村（2006）の主張をとりあげる。古川・小林・北村ともに企業予算と政

---

<sup>1</sup> 本稿のアイデア段階で玉川大学の研究会においてご検討いただいた。感謝を申し上げたい。

<sup>2</sup> 本稿では、非財務指標に拡張した場合の予算管理について、通常の予算管理とあわせて「予算管理」と表記する。

府予算との関連性を指摘している一方で、小林は政府予算が制定される以前の文献も渉猟しており、より詳しく検討がなされている。

## 2-1. 通説的見解

古川（1967）によると、予算は、第一次世界大戦後にアメリカの産業界に導入されたものである（古川，1967，p.19）。「当時アメリカは、戦争の終了によって、戦後の不況に直面していた。大戦中のアメリカは、ヨーロッパにたいする武器供給国として、もっぱら企業内部の生産力の拡充に努力した。ところが、戦争の終結によって、ヨーロッパの諸国が生産力を回復するようになり、アメリカの企業ではむしろ生産過剰に基づく在庫品の過剰をきたし、需要面に苦慮することになった。このため企業としては、その内部の生産力と市場における需要とをいかに適合させるかが問題となった。ここに予算管理の発展する基盤があった」という（古川，1967，p.19）。

予算の必要性は第一次世界大戦後の恐慌を契機とするものであるが、発展に多大な影響を与えたものとして、第1に1921年にアメリカ政府ではじめて制定された予算及び会計法（**The Budget and Accounting Act**）の存在、第2にテイラーの科学的管理の思想があるという。第1の政府予算について、予算及び会計法の運用によってアメリカ政府の予算編成が組織的に行われるようになった。そしてこの法律が制定されたときは、丁度アメリカ産業界が第一次大戦後の恐慌に見舞われていた年であった。したがってこのことが、各企業の財務運用に対しても多くの影響を与えることとなり、予算統制の実施を助長することになった。予算統制が国家予算から教えられたものであることは、一般にも知られている通りであり、このアメリカ政府の予算及び会計法の影響が特に重視されなければならないと指摘されている（古川，1952，pp.58-59）。

第2の科学的管理について、予算統制は第一次大戦後にみられるようになった近代的経営管理の方法であるが、それはテイラーによって創始された、「科学的管理法」（**Scientific Management**）からの展開であるという（古川，1952，p.3）。テイラーの科学的管理法は主として作業活動の領域に限られてい

たから、その方法は比較的簡単であった。しかし、それはやがて企業全般の活動領域にまで及ぼされてきたのである。作業活動の領域はいうまでもなく、企業の内部関係にとどまっているのであるが、それは他の活動領域と関係を有している。したがって科学的管理法もまた企業の内部関係と共に、さらにその外部関係にまで及ぶこととなり、次第にそれは市場に対する販売活動の領域にまで拡大されたのである（古川, 1952, p.60）。

以上のように、アメリカの予算管理<sup>3</sup>の発展は、遠くはテイラーの科学的管理法の思想によってはぐくまれ、さらに近くは政府の予算及び会計法の制定によって影響されているものとみられる。そうして第一次世界大戦後にアメリカ産業界を襲った恐慌を直接の動機として、具体的な発展の道をたどることになった（古川, 1952, p.61）とまとめている。

## 2-2. 小林健吾の所説

予算管理の発達を詳細に検討した小林（1987）は、予算管理の歴史を扱うには、予算管理の定義を明らかにする必要があるとした。予算管理には複数の目的が存在するため特定の事象、例えば見積と実績の比較をするだけでは予算管理とは言えない。そこで、予算管理を「企業予算の本質的な機能を、分権化とよばれる企業の管理組織の発展に伴って不可欠となるところの、経営者（トップ・マネジメント）の集権的な総合的利益管理の視角からする、企業全体の諸活動領域の調整にある」と定義した（小林, 1987, pp.8-9）。

上記の定義は、統制機能、調整機能（水平的調整、垂直的調整）、計画機能（目標利益を予算編成の段階で設定し達成を促す）を備えた予算管理であるが、小林（1987）は予算の類型を統制型予算、調整型予算、計画型予算の3つに整理している（小林, 1987, pp.81-82）。統制型予算は「原価制限額を設定して、実際原価をその限度内に統制することに重点を置いて予算を利用する考え方」である（小林, 1987, p.81）。調整型予算は「予算によって全社的な調和

---

<sup>3</sup> 古川（1952）の用語は予算統制であるが、本稿では予算管理に統一する。

的統合を図る考え方」である（小林，1987，p.81）。最後に計画型予算は「積極的に目標額を設定して、それを達成する実行計画を考慮選択しながら予算を設定する考え方」である（小林，1987，p.82）。以上の3類型を念頭に置いて、予算制度の歴史を概観する。

予算制度が必要になった背景は米国企業の大規模化により分権化が発達し、分権化した組織を調整し統合する管理技法が求められたことにある。ただし、当時は職能的な組織体系が未整備であり、組織全体の調整よりも、特定の機能をいかに管理すべきかという議論に比重が置かれた。これは管理組織の必要性や管理のための記録・報告のシステムをいかに構築し、現場を統制するかという問題である。言い換えればコントロール（統制）の問題として予算が取り上げられていた。

統制機能を予算と捉えた場合には予算管理の成立を定説である第1次大戦後の不況に求めるのも1つの見方であると小林（1987）は指摘する。「こうした説が生じた背景には、予算を専ら予算と実績の比較と、これによるコントロールの機能に重点をおいて理解したことが大きいといえよう。支出制限的な予算の利用は、売上高の増加によって利益増大をはかれない不況期にあっては、ほとんど唯一の利益改善策である原価節約と結びつく」からである（小林，1987，p.148）。これは統制型予算の類型に相当する。

組織体系が整備されると、機能間の調整をいかに行うのかという問題が生じた。調整のための近代的な予算編成を体系的に論じた文献にマッキンゼーが1921年に刊行した一連の論文<sup>4</sup>がある。小林（1987）が指摘しているマッキンゼー論文の特徴を3点あげると、①分権化された組織での調整の必要、②水平的調整と垂直的調整、③管理責任範囲とコントロールである<sup>5</sup>。

---

<sup>4</sup> 1921年のマッキンゼーの論文には『アドミニストレーション』誌に1月から8月まで連載したもの他に、12月に同誌に連載した単独の論文があるが、いずれも1922年の著書『予算統制論』の骨子となったものであるから一連の論文として取り上げる（小林，1987，p.149）。

<sup>5</sup> 他にも損益的と財務的統合の一体化と見積利益、予算編成と修正の手順、予算委員会と予算組織という3つの特徴を検討している。

①の特徴は、予算の必要性を分権化された組織での調整の重要化から説明していることである。マッキンゼーでは「企業予算の制度を、不況期において特に重視されるような、目標利益を達成するための原価許容額を見出そうといった受動的な役割ではなく、企業規模の増大に伴う調整のための手段としての機能を重視していることが強調されなければならない。調整・統合化の必要に対して、予算管理という管理技法の形で回答を与えたものであったと評価する」と指摘する（小林, 1987, p.152）。

②の特徴は、「目標利益を具体的に設定して、これを予算で調和的に達成することの強調は見出しえない」点である（小林, 1987, pp.154-155）。マッキンゼーの論文では各職能間の調整を意図した水平的調整は考慮されているが、トップが要求する利益と職能間の調整を意図した垂直的調整は論じられていない。

③の特徴は、「予算が支出や費用の制限額を示すことによって、それ以上の出費を抑制する機能については」マッキンゼー以前に言及する論者が存在するが、「予算によるコントロールが、その発生に責任ある人と結びつけられて考えられるべきことを指摘する例は極めて少なかった」という点である（小林, 1987, p.162）マッキンゼーは責任会計的な予算の運用を考慮していたことがうかがえる。

マッキンゼーの一連の論文から小林（1987）は彼の論文を高く評価する一方で、問題点にも触れている。問題点を要約すると、利益目標の計画的調和的達成という観点がないことと、部門の見積が実際と比較されることは述べるが、基準あるいは目標としての性格が強調されていない点である。以上のことから予算の目標性あるいは予算の計画機能の強調が見出しがたいとしている。そのうえで小林（1987）はマッキンゼーを「調整型予算の主張であり、完成者として位置づける理由も、彼が販売予測に製造プログラムを調整することには触れても、利益目標に積極的に調整する手順については、実質的に説明していない」と評価している（小林, 1987, p.360）。すなわち、利益計画をもとにして予算編成が行われる計画型予算はマッキンゼーの考慮外であった。



利益計画について触れられていない要因として、製造業の増加によって利益の発生形態が複雑化したことが挙げられる。製造業における利益は販売量だけでなく製造量の影響を受けて変化する。製造原価に固定費が含まれているため、製造量の増減に応じて製品単位当たりの固定費が変動するためである。この結果、原価・営業量・利益の関係が複雑になった。小林（1987）は、「この点が解決しうる分析法が発展されない限り、垂直的調整を体系的に行うための技法的な側面が不足することになる。文献的に見ても、企業予算の生成期に希望利益や目標利益について言及する例はあっても、せいぜい予測売上高からこの希望利益を差し引いて、原価全体の許容額を見出すにとどまっていた」と指摘する（小林, 1987, p.360）。

原価・営業量・利益の関係を分析する技法は 20 世紀初頭から提唱されているが、「計画型予算の発展は、損益分岐点分析の有用性が知られるようになる 1929 年以降に見られる」という（小林, 1987, p.366）。1930 年代前半に限っても予算に関連して損益分岐点分析を取り上げる論者は多くいた。「しかし、こうした損益分岐点分析の予算管理への意義、特にその垂直的調整の手段としての洞察をもって指摘した主張を、1950 年ごろまでの論者の中に見出すことはなかった。それは 1950 年代以降になって初めて、論者の意識にのぼった問題であったといえる」（小林, 1987, p.372）としている。

このような経過をみると、「今日的な近代的予算管理の成立は、比較的近年に求めなければならない」のである（小林, 1987, p.381）。「計画的管理の重要化と共に、損益分岐点分析のような臨時的な分析によってではなくして、経常的な原価計算によって体系的な利益計画を展開することが必要になったことも、必然的な成り行きであったといえる。この CVP 関係分析の損益分岐点分析から直接原価計算への発展によって、企業の予算制度は利益目標を設定して、それを達成する実行計画案を見出していく意味での近代的な計画型予算を利用する具体的な手段を手に入れることができ、垂直的調整が系統的に行うることになった。・・・近代的な予算管理は、調整機能を基本とし、垂直的及び水平的調整の技法とプロセスに支えられた計画と統制の機能を果たしうる制

度として論じうるのである。このような近代的予算管理の完成は、1950年代以降に求められるべき」(小林, 1987, pp.381-383) だと主張する。

以上で小林(1987)の文献を予算の3つの類型で説明してきたが、1910年後半～1920年には統制型予算と調整型予算は生成されていたように思われる。統制型予算は主として原価や売上のコントロールに重点が置かれるのに対して、調整型予算は主として職能間の水平的調整に重点が置かれている。調整型予算についてはマッキンゼーの1919年の一連の論文をもって成立したと整理されていた。最後に、計画型予算が成立したのは1950年代以降と考えられる。計画型予算はトップが目標とする利益と現場間の調整である垂直的調整が求められ、そのための技法としてCVP分析や直接原価計算が必要になる。

### 2-3. 北村浩一の所説

北村(2006)は1922年にマッキンゼーが刊行した『予算統制』<sup>6</sup>(budgetary control)を精緻に分析している。具体的にはマッキンゼーの著書が執筆された背景、現代の予算管理論から見た『予算統制』の役割、そして『予算統制』では扱われてこなかった予算の役割が加わっていく過程などを検討している。

マッキンゼーの『予算統制』が形成された影響要因として北村(2006)は第1次世界大戦後恐慌とアメリカ連邦政府予算制度<sup>7</sup>の制定の2つをあげている。以下では2点を検討する。

第1の戦後恐慌について、大規模化した企業は職能別組織を採用するようになっていた。「職能部門別の組織形態を採る企業の管理問題を表面化させる契機となったのがアメリカを襲った第1次世界大戦後恐慌である・・・戦時特需に対応すべく増強されていたアメリカの生産能力が、ヨーロッパの生産能力の回復に伴って需要が急速に減退することで過剰な状態となり、それが企業

---

<sup>6</sup> 北村(2006)はマッキンゼーの書籍を『予算統制』と呼び、『予算統制』の中で取り上げられている仕組みを「予算統制」と呼んで区別している。本稿でも同様に扱う。

<sup>7</sup> 予算及び会計法を始めとする制度のことを北村(2006)はこう表現する。

にとって販売可能量を大きく超える製造から生じた過剰在庫による損失・倒産問題として表面化」した（北村，2006，p.34）。過剰在庫が生まれる要因として各職能を任された管理者、例えば製造部門の管理者であれば自部門の業務に注力し、他部門との調整を行う手段が限られていることがあげられる。マッキンゼーは「欠如した各職能部門活動間の調整及び部門管理者間の協調を図ることが組織管理上の課題であると認識したうえで、その課題に応える新たな管理方法として、未来の計画情報＝見積りの利用による体系的な企業予算の方法」として『予算統制』を執筆した（北村，2006，p.39）。

第2の連邦政府予算制度が要因になるのは、同制度が体系的な予算の編成過程を有していた点にある。『予算統制』以前は企業での予算手続きがインフォーマル・部分的にしか行われていなかったとマッキンゼーは指摘する。予算システムの体系化に影響を及ぼしたのがアメリカ連邦政府予算制度である。このように「アメリカ連邦政府によって改革・整備されていた予算制度をマッキンゼーが参考にしたことをうかがい知る」ことができる（北村，2006，p.42）。

連邦政府予算制度を参考にすることで「予算の編成過程は、各見積りの関連付けによる調整というマッキンゼーが独自に形成した構成要素を、組織全体の視点から各部門へ支出の配分を行うというアメリカ連邦政府予算制度から企業へ導入・適用した全体的な枠組みに結合させることによって、職能部門別の組織形態をとる当時の企業が直面していた損失・倒産の危機の打開を可能にする」というマッキンゼー『予算統制』の形成目的を実現するための構造を持つに至った」といえる（北村，2006，p.65）。

連邦政府予算制度を参考にして執筆されている『予算統制』であるが、北村（2006）は両者の違いとして政府予算の役割が歳出制限であるのに対して、企業予算には歳出制限に加えて指針としての機能がある点を指摘する。これは歳出制限に該当する費用・支出の予算に加えて、活動の指針に該当する物量の予算を用いている点で政府予算と異なっている。物量を用いることで、まず販売部門が販売数量を見積り、その後製造部門が販売数量に基づいて生産数量を見積ることになる。また販売量や生産量の見積りに基づいて収入・支出の見積が

なされる。このような過程を通じて部門間の調整を図ろうとしている。

マッキンゼーの『予算統制』は部門間の調整と、見積った収入・支出の水準から借入の規模を決定する短期的な財務管理を目的として執筆されたというのが北村（2006）の評価である。そのうえでマッキンゼーの「予算統制」システムには、予算実績差異分析が不在<sup>8</sup>（北村，2006，p.129）である事実と、予算報告の目的と報告書の内容に関する分析を踏まえて「責任会計の成立要件である管理責任と会計数値との結びつきの存在を確認できないために、『予算統制』からは責任会計的思考及びその展開を見出せないことになる」と結論付けている（北村，2006，p.145）。責任会計の成立要件として業績評価を目的とする管理責任と会計数値との結びつきと捉える（北村，2006，p.147）場合、マッキンゼーの『予算統制』では、統制・評価のための基準としての予算ではないことが明らかになる。

統制・評価のための予算には、「予算実績差異分析を基盤とした事後統制の過程—いいかえれば業績評価を目的とする責任会計—を展開する」ことが必要になる（北村，2006，p.205）。北村（2006）はこのような予算システムを業績評価・責任会計システムと称している。この予算システムで必要となるのは実際活動の改善に向けたフィードバックと業績評価のための統制・評価の基準が求められる。

最後に、今日的な予算管理システムとして機能するためには、予算が利益目標の達成という目的のもとで編成される必要がある。北村（2006）によると利益目標達成という観点から見た場合、マッキンゼーの『予算統制』は「調整に基づく短期資金管理を主目的に置いている・・・これは予算管理システムの主目的である利益管理（利益目標の達成）と対比していえば、利益との関連性が希薄であると指摘する（北村，2006，p.211）。

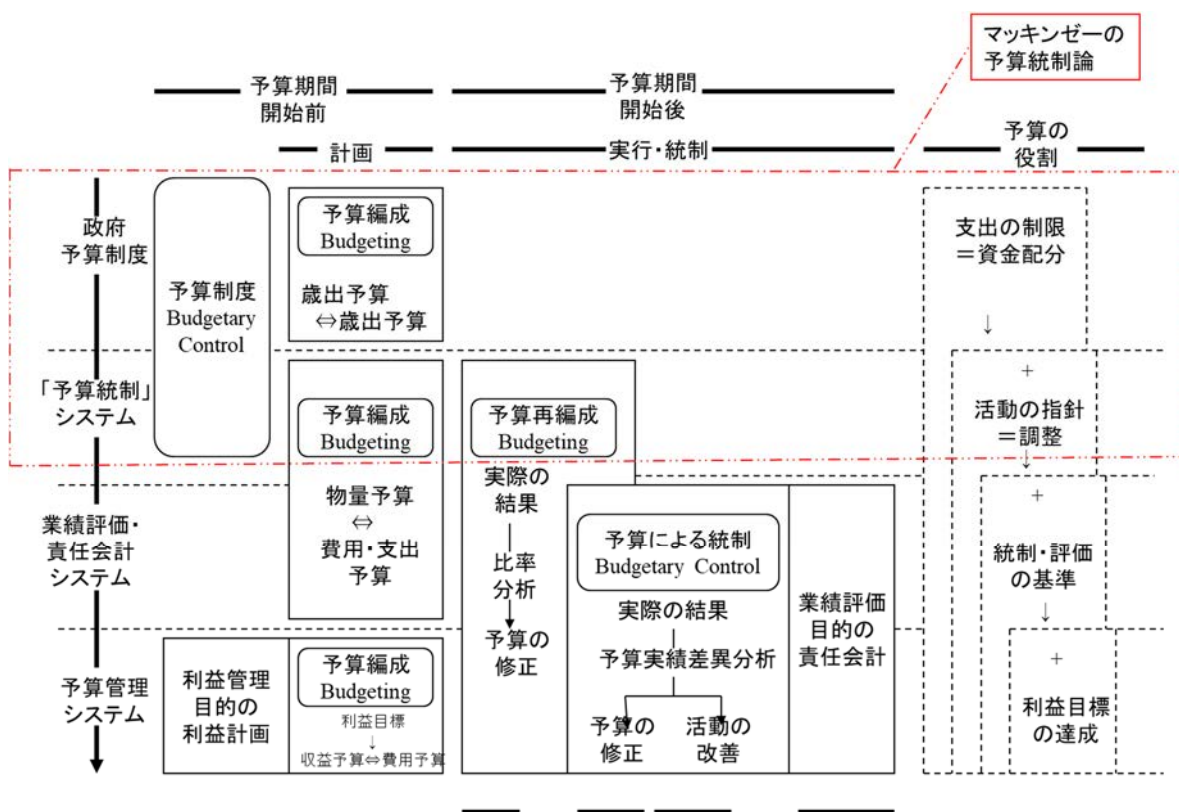
北村（2006）は、マッキンゼーの『予算統制』を基軸にしたうえで、予算

---

<sup>8</sup> 予算編成（計画）がなされた後の実行段階で見積の修正は行われる。しかし修正の目的は予算編成時の見積を実行段階での環境の変化を踏まえることで見積の精度を高めることである。見積られた数値に対応する会計数値の達成に対する責任は意図されていない。

を連邦政府予算制度、『予算統制』、業績評価・責任会計システム、そして予算管理システムという過程で展開を捉えていた。連邦政府予算制度は支出の割り当てによって歳出制限を各部署に課すシステムであった。マッキンゼーはこの仕組みを参考にし、「予算統制」システムを提案した。「予算統制」システムでは歳出制限に加えて指針としての機能が加わり、職能間の調整という役立ちを有することになる。一方、同システムは業績評価や目標利益の達成を意図したものではないため、『予算統制』以降にこれらの機能が加わっていくことで今日の予算管理システムが生成されたと整理されている(図表 1)。

(図表 1) 予算管理論の展開・発展



(出典) 北村 (2006, p.212, 図 7-7) を筆者修正。

#### 2-4. 予算管理論の展開のポイント

以上のように 3 名の論者を中心に予算管理の生成と発展を検討してきた。様々な主張があったが、共通点として、第一次世界大戦後の戦後不況、予算及

び会計法の制定が企業予算の生成に影響を及ぼした点、予算制度は生成当初からではなく時代を経て今日的な企業予算となった点であることがあげられる。一方相違点として、予算及び会計法が企業予算の生成に与えた影響に対する評価である。古川・北村は予算及び会計法が企業予算に多大な影響を与えたとしているのに対して、小林はその影響は少なかったと論じている。これは通説的見解に依拠した古川・北村説に対して有力説として小林説があるといえる。小林（1987）は1900年代前後から予算管理の発達を検討しており、組織の大規模化に伴う分権的組織の統合の手段として予算を捉えているためこのような主張になったと考えられる。

論者ごとに主張の違いは見られるが、本稿は予算管理論の展開として何が正しいかではなく、政府予算の発展を考えるという趣旨である。この点を踏まえると北村の所説が企業予算の発展段階をわかりやすく示している。北村は、まず企業予算を政府予算の影響を受け支出権限としての予算という機能に加え、営利企業として活動の方針・調整としての予算を企業予算の生成初期のものとして位置付けた。次に、マッキンゼーの『予算統制』では重視されていなかった統制・評価のための予算が加えられた。具体的には責任者の行動に影響を及ぼす目的でなされる予算実績差異分析と修正活動などである<sup>9</sup>。これには責任会計の展開が必要になり、これと予算が結びつくことで業績評価・責任会計システムとしての予算管理が可能になる。最後に利益計画と予算管理の結びつきによってトップマネジメントと管理者間の垂直的調整が可能になった。以上のような展開によって今日の予算管理論が確立したというまとめである。

行政の予算管理を論じる際の道具立てとして、ここでは4つの機能を導き出せる北村説を採用することとしたい。そこで、次節以下では、北村の所説に従って考察を進めることとする。なお、その際の用語としては、図表1の4つの機能それぞれについて、支出の制限＝資金配分は①「資金配分（支出制

---

<sup>9</sup> マッキンゼーの『予算統制』においても差異分析は行われているが、その目的はマネジャーの業績評価ではなく、短期的な資金管理にあった。差異分析は期中に計画値を見直すことで外部環境に応じてどの程度借入額が必要なのかを把握する目的でなされる。

限)」に、活動の指針＝調整は②「活動方針の調整」に、統制・評価の基準は③「統制・業績管理」に、利益目標の達成は④「利益計画との協調」<sup>10</sup>に統一することとしたい。

### 3. 行政における「予算管理」

本節では行政における「予算管理」<sup>11</sup>の意味について概観する。まず、行政においては収益と費用を財務指標で把握できるか否かにより3類型に分けられ、このため、行政では非財務指標を取り込んだマネジメントが重要視されることについて述べる。次に、行政における「予算管理」について、非財務指標に拡張しつづくつかの類型があることを述べる。最後に、統制・業績管理においては企業の予算管理でもカスケード（組織下方への展開）が課題になるところ、行政における「予算管理」でも同じ課題があることを述べる。

#### 3-1. 行政の3類型

本小節では行政の3類型について述べる<sup>12</sup>。多様な側面を有する行政においては、収益（売上）と費用のそれぞれについて財務指標で把握できるか否かにより、3類型で考えることが有益であると思われる（図表2）。行政であっても、独立行政法人や水道等の地方公営企業など、通常の企業会計と同様、収益と費用の両方ともに財務指標で把握できる類型がある（図表2の外環部）。また、政策の執行管理部局のように、収益側は財務指標では把握できず、非財務指標を活用しつつ何らかの形で把握するしかない一方で、費用については人件費等の財務指標で把握できる類型もある（図表2の内環部）<sup>13</sup>。更に、霞が関

---

<sup>10</sup> 予算管理に利益計画を含めるか、両者を別々のものとするかについては両説が存在する（櫻井, 2019, p.200）。北村（2006）は前説で考えていると思われるが、本稿では後述のように、利益計画をロジックモデルや戦略マップと同視しうると考えていることから、後説の考え方をとる。

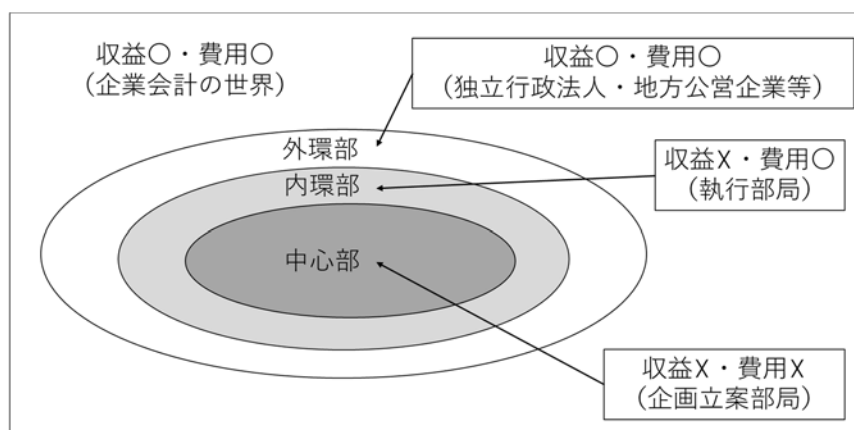
<sup>11</sup> 財務指標を対象とした通常の予算管理に加え、非財務指標に拡張した場合も含むことから、カギかっこ付きの「予算管理」としている。

<sup>12</sup> 詳細は大西（2018a）を参照のこと。

<sup>13</sup> 収益側が非財務指標となることから、費用側も財務指標に変換せず、その前段階の非財務指標（例えば事務量等）で把握することも含めて考える。

の一部などの政策の企画立案部局のように、収益も費用も財務指標では把握できない類型もある（図表 2 の中心部）。

（図表 2）行政の 3 類型



（出典）大西（2018a, p.121, 図 1）より筆者修正。

企業の管理会計論においては、財務指標によるマネジメントが基本ではあるが、非財務指標の重要性も指摘されている（例えば、櫻井, 2019, pp.181-189）。具体的には、財務指標の先行指標として非財務指標を選定しこれを通じてマネジメントしていくことや、組織下部にカスケード（落とし込み）していく際に非財務指標を通じてマネジメントしていくことなどがあげられる。

行政においても、独立行政法人や地方公営企業などの図表 2 の外環部の場合には、企業の管理会計と同様に、非財務指標を通じたマネジメントは重要視される。利益の算出に用いられる収益（売上）や費用は財務指標ではあるが、更にその前の段階となると、非財務指標が活用されるようになるからである。

図表 2 の内環部のような政策の執行管理部局においては、非財務指標は更に重要な存在となる。そこでは、収益（売上）という概念がないため、利益という概念もない。このため、財務指標に頼らずに、収益側と費用側をバランスよく配意していくマネジメントが求められることになる。収益側には、最終的な行政目的の実現に向けた様々な取り組みをその相互関係とともに位置づけ



14、その最大限の効果を目指すということが置かれることとなろう。これに対して、費用側については、財務指標で把握しその低減を図るといったマネジメントも考えられるが、同時に、利益を算出する必要がそもそもないことから、費用側についても非財務指標のままで、費用低減と同視しうるようなマネジメントを行うことも考えられる<sup>15</sup>。

図表 2 の中心部のような政策の企画立案部局の場合には少し様相が異なる。ここには、霞が関の一部部局や、地方公共団体の知事部局の一部などが該当する。政策の企画立案プロセスでは、収益側・費用側ともに、何をどう位置づけたら良いかすら不明なことも多い<sup>16</sup>。この点に関しては、EBPM

(Evidenced-Based Policy Making : 証拠に基づく政策立案) といった注目すべき議論もあるが、そこには様々な論点もまた残されている<sup>17</sup>。また、政策の企画立案プロセスでは、国会や地方議会との調整などに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。このような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ことも多いと思われる。

以上を踏まえ、本稿の以下の議論については、独立行政法人や地方公営企業等の図表 2 の外環部と、政策の執行管理部局といった図表 2 の内環部を対象にして論を進めることとしたい。

### 3-2. 行政における「予算管理」の類型

前節に従えば、予算管理論においては以下の 4 段階で発展してきている。即ち、①資金配分（支出制限）、②活動方針の調整、③統制・業績管理、④利益計画との協調の 4 段階である。

---

<sup>14</sup> ロジックモデルや戦略マップが使われることが多いであろう。なお、ロジックモデルについては大西・日置（2016）を参照されたい。

<sup>15</sup> 例えば、人件費に換算せずに、事務量といった時間単位のままでマネジメントをしていくことなどが考えられる。

<sup>16</sup> 費用側だけをとりあげ業務改革を行うこと等はあるよう。職員の働き方改革や専門性向上等の観点から重要ではあるが、本稿ではとりあげない。

<sup>17</sup> 大西（近刊）で端的に整理している。

独立行政法人や地方公営企業等といった図表 2 の外環部においては、通常の財務指標による予算管理が機能する。このため、これらの 4 段階をなぞりつつ、それぞれの予算管理を高度化していくことも一案であるとする。このような観点から、次節（4）ではその例として、独立行政法人 A における予算管理の現状と今後の方向性について述べる。

これに対して、政策の執行管理部門といった図表 2 の内環部においては、収益が存在しないことから財務指標による予算管理は機能しない。このため、別の形での何らかのマネジメントが求められることとなる。そこでは、財務指標たる利益に代えて非財務指標を活用したロジックモデルや戦略マップが考えられることとなる<sup>18</sup>。このような観点から、次々節（5）では非財務指標を活用したマネジメントについて若干論じ、その後、その例として、国税庁広島国税局における取り組み等と今後の課題について述べる。

### 3-3. 統制・業績管理におけるカスケード

予算管理のうち③統制・業績管理では、個々の予算について事後に予算実績差異分析<sup>19</sup>を行い、その後の活動を修正していくことが求められる。しかし、通常、組織の経営管理においては、個々の予算目標の達成のためには現場レベルにまで更に細かくブレイクダウンし、マネジメントしていかねばならない。このため、予算管理においても組織下方への展開であるカスケード（落とし込み）を行う必要がある。このカスケードとは、戦略を、業務計画等を通じて現場担当者の日々の業務に落とし込むことをいう（伊藤，2014，p.4）。組織階層を順に落ちていく様子を滝（cascade）に見立てているのである。カスケードに際しては、目標間を連鎖させつつ、目標の分解や因果関係仮説による先行指

---

<sup>18</sup> あるいは、因果関係仮説や目的-手段関係により KPI 同士をつなげてマネジメントに活用していくことも考えられる。ただ、その実体はロジックモデルや戦略マップに近いものとなる。なお、KPI については大西・福元（2016a）を参照されたい。

<sup>19</sup> 非財務指標の場合は目標実績差異分析を行えば同様の機能を果たすことができよう。このような差異分析により PDCA が実効的なものとなる。PDCA については大西・福元（2016b）を参照されたい。

標を通じた管理、目的・手段関係による手段（方策）を通じた管理を考えていくことが求められる。

管理会計においては、予算管理のカスケードのために使える手法として、責任会計や方針管理、目標管理などがあげられている。このため、「予算管理」においても、これらの方法論を用いつつ、このカスケードをどの程度徹底して行うのかもひとつの課題となっている<sup>20</sup>。

#### 4. 独立行政法人 A における予算管理の事例

企業の管理会計論において、予算管理は極めて重要な存在である。そして、これは図表 2 に示す行政の外環部でも同じである。独立行政法人等においては、利益、収益、費用が財務指標で把握できることから、企業の予算管理に相当する予算管理を考えることは比較的容易である。

業務の効果的・効率的な運営等を目的として設けられた独立行政法人制度であるが、当然のことながら、独立行政法人化すれば全てがうまくいくわけではない。本節では、独立行政法人 A における予算管理を題材に、予算管理の高度化にはそれなりの時間と工夫が求められることを述べる。

##### 4-1. 独立行政法人 A の概要

独立行政法人 A は 10 数年前に独立行政法人化した。独立行政法人の中では最大規模に事業を営んでいる法人のひとつである。主務大臣から 5 年間の中期目標が与えられ、これに基づいて、法人が 5 年間の中期計画を設定し、業務を遂行する中期目標管理法人である。収益の大半は自らの事業によりまかない、費用を支弁している。

独立行政法人 A では、独立行政法人化に際して、非常に巨額の繰越欠損金を計上した。その後、3 期にわたる中期計画、15 年にわたる経営努力のもとで、近年ようやく繰越欠損金を解消した。単年度の損益の状況は比較的堅調で

---

<sup>20</sup> 戦略の実行プロセスについての方法論的な整理は大西（2018b）を参照されたい。また、責任会計については大西・梅田（2018）を参照されたい。

ある。有利子負債をそれなりに有するが、近年の低金利環境を受けて利子支払額は低下傾向にある<sup>21</sup>。

#### 4-2. 現在の状況

10 数年前の独立行政法人化に際して生じた繰越欠損金の解消のため、これまでは利益の確保を優先してきた。そこでは、利益のもととなる収益や費用について、部門ごとに目標を定めて目標管理を行ってきた。そして、目標に至るプロセスや手段（方策）については各部門に委ねられており、法人全体ではそれらを合算して管理してきた。利益額については、中期計画の期間内で計画的に考えられてきている。しかし、実力ベースの利益をどれだけ積極的に積み上げ、戦略的に必要となる投資や費用に回していくのかについての検討は道半ばである。

繰越欠損金が解消されたことから、これまでの、ある意味、やみくもな利益確保の要請は弱まってきている。そのような中で、中期計画に定めた事項については、プロセスや手段（方策）となる指標を探し出し、これらを先行的な目標として活用しようとし始めている。

プロジェクト等については経済性計算を行い、その採否を検討している。また、それなりの規模となる有利子負債から生じる金利変動リスクに対しても負債の長期化を図る等の措置を講じてきている。

#### 4-3. 予算管理の今後の課題

現在の予算管理の状況を、先述の①資金配分（支出制限）、②活動方針の調整、③統制・業績管理、④利益計画との協調の4段階で示せば、①と②は実施されているが、③と④は道半ばという状況であろう。①の資金配分としての予算配分は独立行政法人化以前から実施されてきている。②の活動方針の調整についても、部門ごとに予算目標が設定されており、法人全体での調整はな

---

<sup>21</sup> 本節の詳細については、大西編著（2020, pp.237-252）を参照いただきたい。

れているといえよう。

一方、③と④については課題が残る。③の統制・業績管理という観点からみれば、各部門の予算目標について、実績との差異を分析し、その後の活動を修正していくという点で課題が残っている。各部門の内部ではそれなりの管理が行われているはずではあるが、その状況が法人全体では共有されてはいない。予算実績差異分析に基づいて、うまくいっているのであればよりストレッチな（高い）予算目標にする、前提が間違っていればそれを修正して予算目標を変更するなど、その後の活動を具体的にどう修正していくのかが課題となっている。

更に、各部門の予算目標について、それぞれ組織下方にカスケード（落とし込み）し、各現場でいかに徹底していくかについても課題となっている。責任会計の職責も明確に認識されておらず、工夫を講じる余地がある。目標を手段（方策）で管理する方針管理を組織下方に展開していく方針展開等の工夫を講じる余地も残る。

また、④の利益計画<sup>22</sup>との協調にも課題がある。これまでの状況においては、生じた利益は繰越欠損金にあてて貸借対照表上で調整を行うことができた。しかし、繰越欠損金が解消された現在の状況下では、実力ベースの利益をどの程度積み上げ、それらをどのように活用していくのかという積極的な判断が求められる。

とりわけ、将来に向けた戦略的な投資や費用について、これらをどのように考え、いかに計画的に実施していくのかという点が課題となろう。また、利益を積み上げながら、事業リスクや金利変動リスクに対して、どのように対応していくのかについて考えるべきであると思われる。

そして、何より重要なことであるが、利益増大の必要性について職員の理解を徹底させ、法人内で意思統一を図っていくことが求められよう。利益増大の必要性についての職員の理解が得られなければ、②～④のいずれについてもそ

---

<sup>22</sup> 管理会計用語としての利益計画のことである。

の徹底を欠くことになりかねないからである。

繰り返せば、各部門における利益目標に対して、統制・業績管理を強めつつ、利益を積み上げるところでは積み上げ、内部的に必要なところでどう補填していくのか、必要となる投資や費用にどう回していくか、将来の様々なリスクにどう備えていくのか等の諸点を踏まえた、長期的な利益計画をいかに構築するか、利益をそもそもどう考えるのかといった点が課題となっているのである。

## 5. 政策の執行管理部局における「予算管理」とその事例

本節では、収益を財務指標で把握できない政策の執行管理部局における「予算管理」をどのように考えればよいのかについて述べる。まず、政策の執行管理部局での活用が考えられる「予算管理」について端的に論じる。その後、国税庁広島国税局の取り組みと当該取り組みの今後の課題について述べる。

### 5-1. 政策の執行管理部局における「予算管理」

収益を財務指標で把握できない場合には利益も把握できなくなり、管理会計論で極めて重要な役割を演じる予算管理が機能しなくなる。その場合、通常の予算管理に代わる「予算管理」をどのように考えたらよいのかがここでの問題である。

先述したように、予算管理は、①資金配分（支出制限）、②活動方針の調整、③統制・業績管理、④利益計画との協調の4段階で発展してきている。そこで、この4段階を4つの機能として考えてみる。

まず、①資金配分（支出制限）である。これは、行政府に与えられる歳出権限付与の予算のことであり、行政部局の予算でもこの機能は果たしている。

次に、②活動方針の調整であるが、これに相当するものは存在しない。しかし、実績評価等の枠組みの中で、活動の方向性についてはそれなりに整理されており、これで代替しているといえなくもない。ただ、実績評価等で記述されている内容は、大枠での活動の方向性にとどまっており、マネジメントに用いる

ことは実際問題として困難であると思われる。

③統制・業績管理は、予算実績差異分析とそれを踏まえたその後の活動の修正を内容とする。政策の執行管理部局では収益が財務指標で把握されないことから、個々の項目において予算（額）としての目標はない。このため、予算実績差異分析は困難である。そこで、非財務指標からなる目標数値を定め、目標実績差異分析と形を変えて活用することが考えられる。このように考えれば、企業の予算管理と同様のことができると考えられる。

そして、目標と実績の差異を分析し、その後の活動を修正するに際しては、結果指標としての目標に対して、因果関係仮説でさかのぼることのできる先行指標を通じてマネジメントしていくことが求められるようになる。また、目標に対して手段（方策）となる中間指標をマネジメントしていくことも求められるようになる。そこでは、責任会計や方針管理、目標管理などの方法論も考えられる。このように目標をカスケード（落とし込み）したマネジメントを通じて、組織全体における活動に「予算管理」の網をかぶせていくことが求められることになる。

④利益計画との協調については、政策の執行管理部局は財務指標としての収益がないことから利益が存在せず、企業の予算管理と同様の利益計画は存在しない。しかし、それぞれの行政には最終的な目的が存在し、その最終目的に向けてどうしていくということは整理できると考えられる。そして、これが利益計画に相当するものとなると考える。なお、ここでもまた、非財務指標が活用されることになる。

②活動方針の調整と④利益計画との協調に関しては、ロジックモデルや戦略マップ等を考えていくことができるように思われる。なぜなら、②活動方針の調整に相当する、活動をどのように類型化し、方針を組み立て、調整するののかについては、ロジックモデルや戦略マップ等で示すことは十分に可能である。また、④でいう利益計画に相当する、行政の最終目的の実現に向けて、どのような考え方で活動を組み立てていくのかについても、ロジックモデルや戦略マップ等で示すことは十分に可能だからである。したがって、上記の②や④の機

能を果たすものとして、行政の最終目的の実現に向けて、様々な活動を組み立て、その方針を調整し管理していくロジックモデルや戦略マップを考えることはできよう。場合によっては<sup>23</sup>、ロジックモデルなどのような形態をとらずに、KPIを指標間の関係性の中で考え、KPI どうしを因果関係仮説や目的-手段関係でつなげることも考えられよう。

## 5-2. 国税庁広島国税局の取り組み

国税庁広島国税局では2014（平成26）事務年度以降、「人日管理」と称する事務量マネジメントを実施している。これは、戦略マップやロジックモデルに相当する組織戦略（「署運営全体プラン」と呼称）に従い、事務改善活動等により事務量を捻出しつつ、ABM（活動基準管理）に相当する事務量マネジメントを行っている<sup>24</sup>。

まず、組織戦略（「署運営全体プラン」）について説明する。大西（近刊）に示したところであるが、組織戦略（「署運営全体プラン」）の作成に際して、当時の広島国税局長であった筆者は、まず戦略マップを下敷きにしてプランを構築した。その上で、行政関係者にイメージしやすいように、ロジックモデルの様式になぞらえ、図表3のように、左から右にかけてのフローチャートで表現して「署運営全体プラン」とした<sup>25</sup>。そこでは、行政の最終目的である「適正な（税務）申告の実現」に向けて、様々な活動を統合的にマネジメントしていこうとしていたのであった。そして、この組織戦略（「署運営全体プラン」）は、各税務署にも展開されていった。広島国税局における実践の成果、岡山東税務署や広島東税務署への展開については、大西・竹本・小林・奥迫（2019）や竹本・小林・奥迫・大西（2020）、大西編著（2020, pp.151-225）

<sup>23</sup> 戦略マップやロジックモデルにはある程度のルールがあるが、実務ではそれにとらわれずに、KPIをつなぎ合わせつつ描くこともできよう。

<sup>24</sup> 大西編著（2020）や大西・竹本・小林・奥迫（2019）などで言及しているように、全ての要素は国税組織に既に存在しており、管理会計の考え方を活用しつつ、これらの要素をつなげたことにミソがある。

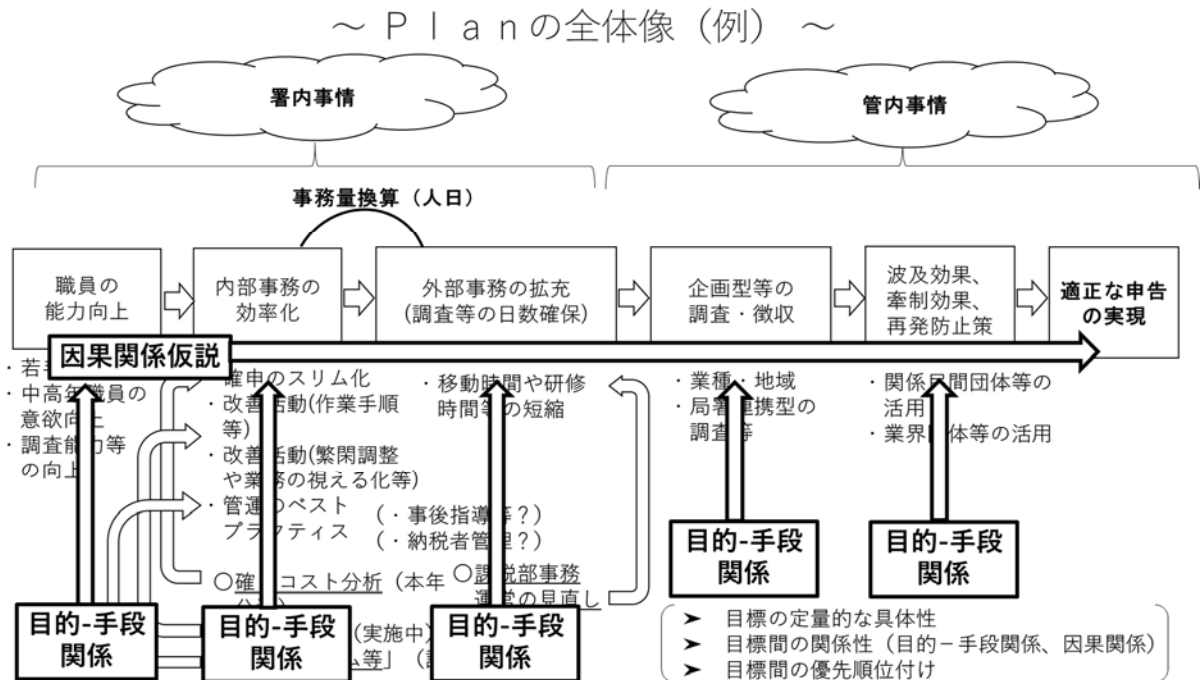
<sup>25</sup> 戦略マップは下から上への流れが基本となる。これを図表3では90度時計回りにして表現している。



で整理しているところである。

本稿の文脈では、この組織戦略（「署運営全体プラン」）が②活動方針の調整と④でいう利益計画に相当する。そこでは、財務指標を用いずに、行政運営全体をマネジメントしようとしていることが理解されよう。そして、当該組織戦略の中には、それぞれのポイントごとに、合理化できた事務量や投下事務量などの非財務指標が細かく把握され、マネジメントに活用されていた。

（図表 3）広島国税局における「署運営全体プラン」のイメージ



（出典）大西（近刊，図表 8）。

### 5-3. 国税庁広島国税局の今後の課題

前小節では 2014（平成 26）事務年度以降の取り組みについて述べた。本小節では今後の課題について述べる。

今後の課題としては 3 点があげられると考える。第 1 点は、③統制・業績管理の強化である。そこでは、現場レベルまで目標をカスケードし、徹底していくことが求められている。難しいことではあるが、何年にもわたって徹底の

ための努力が求められるポイントである<sup>26</sup>。

具体的には、ポイントごとに把握される目標について、予算実績差異分析に相当する目標実績差異分析を行い、その後の活動に修正を加えていくことが必要視される。そこでは、結果指標としての目標に対して、因果関係仮説でさかのぼることのできる先行指標を通じてマネジメントしていくことや、目標に対して手段（方策）となる中間指標をマネジメントしていくことも求められることになろう<sup>27</sup>。先述したように、責任会計や方針管理、目標管理などを用いることも必要となろう。これらをいかに組織全体に徹底させていくのか。これが予算管理論からの課題として指摘できよう。

第2点は、昨今のコロナウィルスを契機とするテレワーク等の業務改革をいかに反映させるかということである。広島国税局の取り組みは事務改善提案活動による内部事務の合理化、捻出できた事務量の外部事務への投入がその基本的な構図となるが、そこでのポイントは事務改善活動である。このため、昨今の業務改革の大きな流れのもと、事務改善活動のみならず、業務改革の様々な動きをどうやって取り込むのかが課題となってきていると指摘できよう<sup>28</sup>。

第3点は、広島国税局における取り組みの継続性である。財務指標を活用する予算管理では最終的には利益計画に結びつくことから、企業組織にとっての利益の重要性や利益そのものの理解のしやすさを踏まえれば、予算管理の継続性に問題が生じることは少ない。これに対して、政策の執行管理部局といった行政の場合には、このようなわかりやすい利益がないことから、組織に合わせて作成したロジックモデルや戦略マップについて、職員の理解をいかに確保・徹底し続けるのかという問題<sup>29</sup>が生じやすいという構図がある。

---

<sup>26</sup> 岡山東税務署、広島東税務署の取り組みについては、大西・竹本・小林・奥迫（2019）や竹本・小林・奥迫・大西（2020）で整理している。それぞれに、徹底のために相当の努力がなされていたことが述べられている。

<sup>27</sup> 必要に応じて、目標を分解していくことも求められよう。

<sup>28</sup> 職員を巻き込みながら全社的に進める必要がある点では、事務改善活動も、BPR、RPA、テレワーク対応も同じであろう（大西・竹本，2018，p.87；大西・梅田，2019）。

<sup>29</sup> 職員は年々変わっていくことから、理解を確保・徹底し続けるのは相当に骨の折れる仕事となろう。

## 6. 行政における「予算管理」の今後の可能性についての若干の考察

以上の議論を踏まえ、本節では、行政における「予算管理」の今後の可能性について、若干の考察を行う。まず、独立行政法人等について、次に、政策の執行管理部門について、それぞれに考察する。最後に、企業と比較した場合の「予算管理」における行政の強みと弱みについて考察する。

### 6-1. 企業の予算管理と平行に考えられる独立行政法人等の予算管理

北村（2006）の所説を参考にしつつ、企業の予算管理と独立行政法人等のそれとの対比を考える。行政組織の影響が大きい独立行政法人や地方公営企業等の予算管理は、実質的に①資金配分（支出制限）にとどまっていることが多いが、企業の予算管理と同様の機能を実現していく観点から、行政と同様の機能を有する①資金配分（支出制限）に加え、②活動方針の調整、③統制・業績管理、④利益計画との協調の1+3の4機能で考えていくことが可能である。利益・収益・費用ともに財務指標で把握できる独立行政法人や地方公営企業等の予算管理の場合、企業の予算管理とほぼ同様に考えることができ、そこではこれらの4機能を有することとなる。

ただし、このような予算管理の取り組みは一朝一夕にできるものではない。これまでの行政組織の影響を強く受けた①資金配分（支出制限）としての予算管理から、②～④の機能を有した予算管理のレベルに移行するためには、年々歳々の積み重ねが必要となる。

例えば、③統制・業績管理でいう予算実績差異分析からその後の活動の修正については、これをいかに徹底するのか。そしてまた、その徹底の際には、先行指標や手段（方策）などを通じていかに組織全体にカスケードしていく（落とし込んでいく）のか。そこでは責任会計などの様々な管理会計手法も併せて考えていく必要が生じよう。

また、④利益計画との協調も課題となりやすい。独立行政法人等においては利益をどのように考えるのか、きちんと整理されていないことが多いと思われる。

る。このため、利益確保に向けた動きが弱いものとなる可能性が高い<sup>30</sup>。従って、利益を確保し、それを何に使っていくのか、利益計画そのものの位置づけを整理していくべき時期にあるのではないかと考える。

## 6-2. 財務指標から離れる執行管理部局の「予算管理」

政策の執行管理部局の場合、収益・利益ともに財務指標では把握できないので、企業と同様の予算管理は困難である。そこでは、財務指標に代えて、行政の最終目的につながるロジックモデルや戦略マップ等を構築し、これを②活動方針の調整、④でいう利益計画そのものと位置づけることとなろう。企業の予算管理と同じようなマネジメントを行うためには、ロジックモデルや戦略マップ等の構築が強く求められることになる。

政策の執行管理部局にとって、③統制・業績管理は慣れていないだけに混乱もみられよう。ポイントごとに非財務指標を含む目標を設定し、予算実績差異分析に代わって目標実績差異分析を行い、その後の活動を修正していく必要がある。そこでは、結果指標としての目標に対して、目標を分解しつつ、因果関係仮説でさかのぼることのできる先行指標を通じてマネジメントしていくことや、目標に対して手段（方策）となる中間指標をマネジメントしていくことも求められることになる。あわせて、責任会計や方針管理、目標管理などの方法論も考えられよう。このように、目標をカスケード（落とし込み）していくマネジメントを通じて、組織全体の活動に「予算管理」の網をかぶせていくことが求められることになる。

## 6-3. 企業と比較した場合の予算管理等における行政の強みと弱み

以上のような行政における「予算管理」について、企業と比較した場合、強みと弱みはどのように考えたらよいのか、最後に整理しておきたい。行政における「予算管理」の強みとしては、行政運営そのものが安定的に行われる、換

---

<sup>30</sup> 利益はなくてもいい、赤字にさえならなければいいという雰囲気が出てきやすいからである。

言すれば、変化しにくいことがあげられよう。企業の場合、5～10年に一度はビジネスモデルを変える必要があると指摘されている（三谷, 2014, p.367）。これ比べれば、行政の場合にはその行政運営の基本は相当程度に長い期間にわたって安定的に行われることとなろう。その意味では、行政の場合のほうが、時間軸の長さからマネジメントの徹底が容易という評価も可能であろう。

一方、弱みも考えられる。まず、第1に、③統制・業績管理の徹底である。本稿で述べてきたように、予算（目標）実績差異分析とそれに基づく活動の修正、更にはそのカスケードといった統制・業績管理の面では課題を抱えやすい。ここは①資金配分（支出制限）としての予算に慣れ親しんだ行政であるだけに、③統制・業績管理については、「予算管理」に本来必要なものではあるが、慣れてはいないものとして、今後長期間にわたって意識的に努力する必要があると思われる。

弱みの第2は、企業の場合や独立行政法人等の場合、利益という財務指標があることから、利益確保に向けた努力は継続されやすい。これに対して、行政の場合には利益という財務指標がなく、ある意味バーチャルなロジックモデルや戦略マップ等が利益に代わるものとなる。これらは財務指標に比べれば理解しにくく<sup>31</sup>、このため、その徹底に向けた継続的な努力を維持することも困難となろう。即ち、政策の執行管理部局の場合、ロジックモデルや戦略マップ等を踏まえた取り組みをいかに継続させるかがその弱みとなるのである。

（以上）

---

<sup>31</sup> 財務指標で端的に表現される利益については、数字で表現される簡便さ、理解しやすさを否定することはできないと思われるからである。

## 引用文献

- 伊藤和憲（2014）『BSCによる戦略の策定と実行』同文館出版。
- 大西淳也（2018a）「管理会計を行政に拡張する場合の課題」日本管理会計学会誌『管理会計学』26(1), pp.119-133。
- 大西淳也（2018b）「目標達成活動についての論点の整理－戦略の策定から戦略の実行プロセスへ」『PRI Discussion Paper』18A-08。
- 大西淳也（近刊）「EBPMと行政管理会計についての論点の整理」『PRI Discussion Paper』。
- 大西淳也編著（2020）『行政管理会計の基礎と実践』同文館出版。
- 大西淳也・梅田宙（2018）「責任会計についての論点の整理」『PRI Discussion Paper』18A-01。
- 大西淳也・梅田宙（2019）「RPAと事務改善活動についての論点の整理」『PRI Discussion Paper』19A-03。
- 大西淳也・竹本隆亮（2018）『実践・行政マネジメント』同文館出版。
- 大西淳也・竹本隆亮・小林重道・奥迫仁則（2019）「行政における管理会計の活用－国税庁広島国税局における実践事例とともに」『産業経理』79(3), pp.155-173。
- 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 Paper』16A-08。
- 大西淳也・福元渉（2016a）「KPIについての論点の整理」『PRI Discussion Paper』16A-04。
- 大西淳也・福元渉（2016b）「PDCAについての論点の整理」『PRI Discussion Paper』16A-09。
- 北村浩一（2006）『J.O.マッキンゼーの予算統制論』中央経済社。
- 小林健吾（1987）『予算管理発達史』創成社。
- 櫻井通晴（2019）『管理会計 第七版』同文館出版。
- 竹本隆亮・小林重道・奥迫仁則・大西淳也（2020）「国税庁広島国税局におけ

る管理会計実践について」日本管理会計学会誌『管理会計学』28(2), pp.91-107。

古川栄一（1952）『予算統制論』森山書店。

古川栄一（1967）『予算管理』経林書房。

三谷宏治（2014）『ビジネスモデル全史』ディスカバー・トゥエンティワン。