



PRI Discussion Paper Series (No.20A-17)

EBPM と行政管理会計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

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)

EBPM と行政管理会計についての論点の整理

財務総研・客員研究員

大西淳也

要旨

わが国の EBPM (Evidence-Based Policy Making : 証拠に基づく政策立案) のポイントは、ロジックモデルの構築と、エビデンスによる因果関係の厳密な証明にある。そして、このロジックモデルにより、政策立案をカバーする EBPM は、行政の執行部局等のマネジメント (本稿では行政管理会計という。補論で各手法の概要を整理している) とつなげることが可能となる。そこで、本稿の主題は、このように EBPM と行政管理会計をつなげて (連結して) 考えてよいかということにある。

本稿の暫定的な結論から先に示せば、EBPM が中心となるであろう政策の企画立案と、行政管理会計が中心となるであろう政策の執行管理とは、それぞれの時間軸が異なることが多い。このため、両者の連結は否定しないものの、基本的には距離をとったほうが良い場合が多いのではないかというものである。

キーワード : EBPM、行政管理会計、ロジックモデル、戦略マップ、財務指標、非財務指標、政策の企画立案、政策の執行管理

目次

1. はじめに（問題の所在）
2. EBPM の概要
 - 2-1. 米国における EBPM
 - 2-2. 英国における EBPM
 - 2-3. わが国における EBPM
3. ロジックモデルと戦略マップ
 - 3-1. ロジックモデルの経緯と概要、わが国の EBPM との関係
 - 3-2. 戦略マップの経緯と概要
 - 3-3. ロジックモデルと戦略マップとの類似点と相違点
 - 3-4. 国税庁広島国税局の「署運営全体プラン」
4. 行政管理会計とロジックモデル
 - 4-1. 行政の 3 類型と非財務指標の重要性
 - 4-2. 行政管理会計の全体像
5. EBPM と行政管理会計との関係についての若干の考察
 - 5-1. EBPM と行政管理会計の連結
 - 5-2. 政策の企画立案と執行管理におけるサイクルの相違
 - 5-3. EBPM と行政管理会計におけるサイクルの相違
 - 5-4. EBPM と行政管理会計との距離感

引用文献

（補論）行政管理会計の各手法の概観

1. 収益側の各手法
2. 費用側の各手法
3. 総合的な各手法

1. はじめに（問題の所在）¹

わが国の EBPM（Evidence-Based Policy Making：証拠に基づく政策立案）²のポイントは、ロジックモデルの構築と、エビデンスによる因果関係の厳密な証明にある。そして、このロジックモデルにより、政策立案をカバーする EBPM は、行政の執行部局等のマネジメント（行政管理会計）とつなげることが可能となる。即ち、方法論としてのロジックモデルを介在させることにより、政策の企画立案と政策の執行管理とが、一連の方法論でつなげて理解することができることとなる。そこで、本稿の主題は、このように EBPM と行政管理会計をつなげて（連結して）考えてよいかということにある。

本稿の構成としては、まず、わが国における EBPM について、米英の動向を押さえつつ概観する。そして、行政管理会計についてのポイント³を鳥瞰したのち、ロジックモデルによる両者の連結について若干の暫定的な考察を行うこととする。

本稿の暫定的な結論から先に示せば、EBPM が中心となるであろう政策の企画立案と、行政管理会計が中心となるであろう政策の執行管理とは、それぞれの時間軸が異なることが多い。このため、両者の連結は否定しないものの、基本的には距離をとったほうが良い場合が多いのではないかというものである。

2. EBPM の概要

¹ 本稿のアイデア段階で玉川大学の研究会にて検討いただいた。高崎経済大学の梅田宙・専任講師には資料収集に協力いただいた。また、8月28日には名古屋商科大学での日本管理会計学会年次全国大会で発表したところ、塘誠・成城大学教授には司会を担当いただき、山口直也・青山学院大学教授、黒木淳・横浜市立大学准教授にはご質問をいただいた。皆様に感謝を申し上げたい。

² EBPM は「エビデンスを重視した政策立案」とされることもある（大橋編，2020）。政策立案に際し証拠が自明のことは少なく、仮説で対応しなければならないことも多いため、こちらのほうが適切ではあると思うが、本稿では内閣官房等で用いている「証拠に基づく政策立案」という用語をもって充てる。

³ 行政管理会計の各手法の概説は補論で扱う。適宜参照されたい。

EBPMとは、政策の企画をその場限りのエピソードに頼るのではなく、政策目的を明確化した上で、合理的根拠（エビデンス）に基づくものとするものである。そして、政策効果の測定に重要な関連を持つ情報や統計等のデータを活用したEBPMの推進は、政策の有効性を高め、国民の行政への信頼確保に資するものであると指摘されている（内閣府，2019）。

わが国においてEBPMが議論されるようになったのは最近のことである⁴。EBPMの先行事例としては、EBPMの先進国といわれることの多い米英の動向がよく紹介されている。米英におけるEBPMの実践は、後述のように既に長い歴史があり、それぞれに様々な取り組みが試みられている。米英日におけるEBPMの動向については、端的に言えば、国により、時代により、その取り組みはそれぞれに若干異なるものとなってきた。

そこで、本節においては、まず、米英におけるEBPMの取り組みについてみる。その後、わが国におけるEBPMの取り組みについて概観する。これらの作業を通じて、米英のEBPMの取り組みに対する適度な距離感を確保する⁵とともに、わが国のEBPMにおいてはロジックモデルが強調されていることを確認することとしたい。

2-1. 米国におけるEBPM

津田・岡崎（2018）によると、米国のEBPMは、1960年代のジョンソン政権以降、因果関係を厳密に証明することのできるRCT（Randomized Controlled Trial：ランダム化比較対照試験）⁶を中心に発展してきた。米国では、エビデンスの創出や活用について議論されてきている。そこで、以下では、津田・岡崎（2018, pp.3-24）を基礎に、適宜他の資料を参照しつつ、米

⁴ 古矢（2017）によれば、わが国政府の資料においてEBPMが初めて登場したのは、2016年3月の統計委員会・審議結果報告書である。

⁵ 米英の動向を参考にすることは必要であるが、これは米英と同じ動きをしなければならないということではないからである。

⁶ RCTとは、結果に影響を与える「他の条件が一定」になるような状況を「人為的に」作ることで因果関係を検証する方法のことである（山名，2017）。Baron（2018）によれば、初期のRCTは1930年代にさかのぼる。

国における EBPM の歴史と現況を概観することとしたい。

1960年代、連邦政府（ジョンソン政権：1963～69年）は貧困対策などの社会事業に取り組み始めた。そこでは、臨床医学の分野を中心に発展してきた RCT が、貧困対策の成果を厳密に評価するために取り入れられ始め、RCT が社会政策でも活用できると認識されるようになった（津田・岡崎, 2018, p.3）。

1980年代から1990年代半ばにかけて、社会政策分野における RCT は黄金時代を迎える。連邦政府（レーガン政権：1981～89年、ブッシュ（父）政権：1989～93年）は、州政府に多様なニーズや課題に応えられるよう一定の裁量を与え、効果検証を義務付けつつ、効果的な社会保障政策の提供を州政府間で競わせた。その際の方法論が RCT であったため、RCT による評価が一気に普及した（津田・岡崎, 2018, p.3）。しかし、1996年には社会保障改革法が成立し、州政府に大きな裁量や予算が与えられたことから、逆に RCT による評価の必要がなくなったため、RCT の件数も一気に落ち込むこととなった（津田・岡崎, 2018, p.3）。

その後、社会保障分野に代わって、教育分野と開発経済分野において RCT による頑健な効果検証が行われるようになった。2002年には教育省に IES（Institute of Education Sciences）が設立され、効果的な教育政策の実証研究に多額の資金を投じられていった。2003年にはマサチューセッツ工科大学に Jameel Poverty Action Lab.（J-PAL）が設立され、大規模な実験的手法が積極的に導入され始め、これ以降、RCT が開発経済分野におけるスタンダードとなっていった（津田・岡崎, 2018, p.4）。

しかし、連邦政府全体で見ると、RCT による頑健な効果検証が行われた施策は一部に過ぎなかった。1993年に成立した GPRA（Government Performance Result Act）は、連邦政府の全施策に目標指標の設定と達成度の評価を義務付けたが、業績測定が事業とその効果との因果関係を迫るものではなかった。このため、連邦政府のほとんどの施策は RCT のような頑健な効果検証を受けていなかったのである（津田・岡崎, 2018, p.4）。

連邦政府（オバマ政権：2009～17年）においては、その後も引き続き幅広い分野で RCT による効果検証が拡大されていった。その中心を OMB（Office of Management and Budget）が担い、2009年10月の OMB 覚書以降、予算でインセンティブを与えるなどの予算編成を利用した取り組みが実施されてきた（津田・岡崎, 2018, pp.4-5）。その中でも、政策効果を裏付けるエビデンスの頑健さに応じて補助金を配分するという階層付き補助金（Tiered Grant）が幅広い分野に適用されていった（Baron, 2018）。例えば、労働省の階層付き補助金では、一番下の階層においては十分に吟味されたロジックモデルでも対象となるとされ⁷、エビデンスの蓄積が厚くない分野でも活用された（津田・岡崎, 2018, pp.32-33）。

しかし、このような精力的な取り組みにもかかわらず、頑健性の高い評価が適用されている施策は連邦政府全体ではごく一部にとどまっていた。その理由はエビデンス創出に必要な良質なデータが政府内外の研究者に利用できないことにあった（津田・岡崎, 2018, pp.5-6）。

その後、議会における激しい政治的対立の中で、党派を超えて議員が拠って立つ共通の基盤として「機能する政府を構築する」という観点から、ポール・ライアン下院議長（共和党）とパティ・マレー上院議員（民主党）を共同提案者として、2016年3月には Evidence-Based Policymaking Commission Act of 2016 が成立した。2016年9月には CEP（Commission on Evidence-based Policymaking）が設置され、2017年9月には最終報告書（“The Promise of Evidence-Based Policymaking”）が取りまとめられた（津田・岡崎, 2018, pp.8-9；CEP, 2017）。

2017年9月の CEP 最終報告書（CEP, 2017）は4つの内容から構成されている。そこでは、第1に、データへの適切なアクセスが、一貫性のない法令、収集した行政組織ごとに異なる管理状態の下、行政組織ごとに異なる複雑な手続きによって阻害されている（CEP, 2017, pp.24-39）。第2に、様々なレ

⁷ ただし、その効果検証はできるだけ RCT で行うことが期待されていた。

ベルの技術による匿名化等を通じた個人情報保護が脆弱となっている（CEP, 2017, pp.50-60）。第3に、データ提供インフラを近代化する必要がある、そのためには行政記録情報と外部データを統合する際に必要となる情報処理インフラなどの整備が求められる（CEP, 2017, pp.68-80）。第4に、エビデンス創出に向けた制度・機構の能力強化が必要であり、そのための連邦政府の体制等の整備が求められる（CEP, 2017, pp.88-101）と指摘されている（津田・岡崎, 2018, pp.14-24）⁸。

以上みてきたように、米国におけるEBPMは、RCTを中心としたエビデンスによる因果関係の厳密性、評価の頑健性を巡ってもっぱら議論されてきている。米国におけるEBPMの中心にはエビデンスの創出と活用があり、これはStack（2018）がEBPMの司令塔（Quarterback）と位置付けるOMB

（Office of Management and Budget：行政管理予算局）のいくつかの資料⁹からも推察できる。また、米国EBPMの実務での活用を整理したGamoran（2018）は、米国のEBPMは3つの挑戦を受けているとし、第1には関連するエビデンスの創出、第2には政策決定者におけるエビデンス活用の促進、第3には社会問題は構造的に絡み合っていることと指摘しており、その視点の中心にはエビデンスの創出や活用があると推察できる。これらのことから、米国のEBPMにおいては、ロジックモデルに対してそれほどの役割が与えられていないように思われる¹⁰。

2-2. 英国におけるEBPM

米国と同様、英国のEBPMでもエビデンスの創出と活用が議論されてきて

⁸ 津田（2018）によれば、トランプ政権（2017年～）においてもEBPMの取り組みを継続して推進する方針が掲げられているとのことである。

⁹ OMB（2009）、OMB（2017）、OMB（2018）など。

¹⁰ 津田・岡崎（2018, p.51）は、仮説に基づくロジックモデルと頑健な評価手法による検証がEBPMの両輪であると指摘するが、筆者には米国のEBPMの文脈でそこまでいえるかは議論があるようにも思われなくてもない。また、金本（2020, pp.15-16）は米国ではロジックモデルが有益な役割を果たしていないケースが多く存在すると指摘しており、米国ではEBPMの文脈においてロジックモデルが強調されているわけでは必ずしもないように思われる。

いる。内山他（2018）によると、英国では、エビデンスの重要性¹¹について議論されるとともに、評価との連携が重視されてきている。

英国における EBPM の本格的な導入はブレア政権（1997～2007 年）で始まった。新自由主義的路線でもなく福祉国家路線でもない「第 3 の道」を唱道し、政府の役割を尊重しつつその効率化を図るとの方針の下、1999 年 3 月には白書（“Modernising Government”）が公表され、エビデンスに基づく政策形成の必要性が打ち出された（内山他，2018, p.2）。英国において EBPM が登場した背景として、1970 年代には医療において RCT の利用が主張され、その後、「エビデンスに基づいた医療」（Evidence-Based Medicine : EBM）が進展してきたことがあげられている（内山他，2018, p.3）¹²。

ブレア政権においては、1998 年以降、公共サービス合意（Public Service Agreement : PSA）に基づく業績管理（Performance Measurement）型政策が実施された。そこでは、府省別に目的（Aim）、政策目標（Objective）、業績目標（Performance Target）、金銭価値目標（Value for Money Target）が定められ、財務省と各府省との間で合意が締結された。この業績管理型政策は様々な見直しを経つつも、ブレア政権に続くブラウン政権（2007～10 年）でも継続された。

2010 年に登場したキャメロン政権（2010～16 年）は、公共サービス合意の枠組みにはアウトカム指標が上位レベル過ぎ、発散している等の問題（三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング，2017, p.53）があったとして、公共サービス合意を廃止した。そして、透明性の向上、権限移譲、ビジネスライクという 3 原則を掲げ、政権の優先目標に沿って各府省における事業計画（Business Plan）を導入した。その後、この事業計画は、2015 年には単独府省計画

¹¹ 内山他（2018）はエビデンスの需要と供給に着目して整理している。

¹² EBM と EBPM との関係について大屋（2019）は、①（医療行為の）標準の策定と特定の状況下における措置、②十分な件数があるものと対象が少なく統計的手法が限られているもの、③介入が正当化される負の疾患の存在と介入が正当化されるか否かも場合によって異なるという 3 つの違いをあげ、EBM の成功を EBPM が援用することはできないのではないかと指摘する。

(Single Department Plan) に変更された (内山他, 2018, p.8)。

内山他 (2018, p.10) によれば、英国における政策評価の中心となっているのは Green Book であり、1991 年の初版公表以来、何度かの改定がなされている。Green Book では、規制及び予算執行を含む、あらゆる階層の政策を対象とし、事前評価 (Appraisal) と事後評価 (Evaluation) に分けて、それぞれの在り方が示されている。

Green Book によれば、英国の政策過程¹³は ROAMEF サイクルに則り、6 段階に区分され行われているとされる。この ROAMEF サイクルとは、Rationale (政策的位置づけ)、Objectives (施策の目的・目標)、Appraisal (事前の規定・基準等の策定)、Monitoring (実施段階での情報収集)、Evaluation (施策の事後評価等)、Feedback (ノウハウの獲得・次への知見) からなる一連の政策のマネジメントサイクルの頭文字をとったものである (HM Treasury, 2018b, p.9)¹⁴。

そして、各府省には、Five Case Model と呼ぶ、5 つの観点からの検討を行った上で、事業の計画 (Business Case) を策定することが義務付けられている (HM Treasury, 2018b, p.10)。5 つの観点とは、Strategic dimension (戦略の観点：介入の合理性を含め変化のための事実¹⁵は何か)、Economic dimension (経済の側面：従前と比べて介入の社会的価値は何か)、Commercial dimension (商業の側面：現実的で信頼できる商取引が可能か)、Financial dimension (財務の側面：当該提案の公的予算への影響はどうか)、Management dimension (管理の側面：現実的で頑健な実行計画はあるか) であり、その詳細は HM Treasury (2018a) などにおいて実務的なガイドランスとしてまとめられている。

¹³ 英国の政策過程の議論は経営学の管理過程論と類似性を有すると思われる。管理過程論の端的な解説は大西・福元 (2016) を参照のこと。

¹⁴ なお、「ROAMEF サイクルのなかでも、事後評価 (Evaluation) とフィードバックに関する仕組み化がまだまだ不十分であり、「政策の因果効果に関する…エビデンスを政策的意思決定に活用していくことは、英国においても進展途上にある」と指摘されている (内山他, 2018, p.59)。

¹⁵ case を事実と訳出した。

Green Book では、標準的な評価サイクルが定められている。金本（2018, pp.39-40）は Green Book の各段階を 5 つのステップにまとめている。即ち、第 1 に政策介入の正当化理由と目標の設定、第 2 に代替案を幅広く検討するロングリストによる代替案の評価、第 3 に費用便益を推計しトレードオフを検討するショートリストによる代替案の評価、第 4 に推奨案の決定、第 5 にモニタリングと事後評価である。

このように、英国の議論の中心は政策過程に基づく政策評価にあり、政策評価のためにはエビデンスが必要となる（エビデンスの需要）。そして、そういった需要（ニーズ）を踏まえたエビデンスを供給できるようにするために、エビデンスの供給側においても様々な取り組みが行われている（内山他, 2018, pp.30-56）。

このエビデンスの供給の観点から、What Works Center (WWC) が 2013 年に設置された。WWC においては、公共サービスの支出や実践が利用可能で最良のエビデンスを踏まえたものとなることが目的とされている（What Works Network, 2018, p.5）。そして、WWC では 6 つの活動領域からなる一連のサイクルを描いている（What Works Network, 2018, p.6）。まず

“Synthesize existing evidence” では既存のエビデンスを整理する。次に“Translate evidence” では効果の比較や理解が可能なように整理する。更に“Disseminate evidence” では成果の普及を図る。“Implement evidence” では実務家等におけるエビデンスの活用を支援する。“Evaluate and improve practice” では評価や実践での活用を実務家に支援する。最後に“Produce primary evidence” では、意思決定に欠けているエビデンス（=エビデンスギャップ）が明らかにし、これを埋めるための指導・支援を行うのである。そして、最初の“Synthesize existing evidence”に戻るのである。

しかしながら、その一方で、英国においては、ロジックモデルについてはあまり意識されていないようである。上記で述べたような Five Case Model や標準的な評価サイクルに従ってある意味淡々と組み立てていくことにより、自

然とできあがるようになっていないかと思われる¹⁶。

2-3. わが国における EBPM

内閣官房（2018）は、EBPM とは、「(1) 政策目的を明確化させ、(2) その目的のために本当に効果が上がる行政手段は何かなど、『政策の基本的な枠組み』を証拠に基づいて明確にするための取組」と整理する。そこで、本小節では、米英とも異なる流れが観察されるわが国の EBPM について概観する。

わが国において EBPM という用語が用いられるようになったのは統計の改善に向けた取り組みの一環であった（古矢，2017）¹⁷。政府の経済財政諮問会議において、2015 年 10 月の麻生財務大臣から基礎統計の充実¹⁸についての問題提起を受け、同年 11 月に統計委員会に経済統計の改善に関して方針を整理するよう指示がなされた。2016 年 3 月に決定された統計委員会「平成 26 年度統計法施行状況に関する審議結果報告書」では、公的統計に共通する横断的な課題として EBPM の推進が記された。

EBPM への動きはこれ以降本格化した。2016 年 5 月には政府ではないが、自由民主党行政改革推進本部の行政事業レビュー PTEBPM グループによる提言がなされ、そこには統計改革と EBPM を車の両輪とする考え方の萌芽が見られたとされる（越尾，2018）。2016 年 8 月に就任した山本幸三行政改革担当大臣（当時）はその就任直後から統計改革の必要性を主張しており、そのための手段として EBPM の推進が必要だとしていた（伊藤伸，2019，p.25）。そして、山本大臣（当時）の下に「EBPM のニーズに対応する経済統計の諸課題に関する研究会」が設置され、2016 年 12 月にとりまとめが行われた。そこでは、EBPM 等の要請を踏まえて統計改善を行うべきである等の指摘（内閣官房 2016，p.2）がなされていた。その後、「経済財政運営と改革の基本方針 2017」（p.28）において、「証拠に基づく政策立案（EBPM）と統計の改革を車の両輪

¹⁶ これらの文書にもロジックモデルの記述は見当たらないと思われる。

¹⁷ それ以前の経緯については古矢（2017）が詳しい。

¹⁸ 経済情勢の的確な把握のためには GDP 推計のもととなる家計調査や毎月勤労統計等の基礎統計の充実に努める必要があるという趣旨であった。

として、一体的に推進する」(p.28)との文言が盛り込まれた。このように、わが国においては、統計改革に向けた機運の盛り上がりとあわせるように、EBPMが取り上げられるようになってきたのであった。

2017年5月の統計改革推進会議の最終とりまとめでは、EBPMはデータの活用等の観点を中心に論じられている。しかし、この最終とりまとめにより設置されたEBPM推進委員会の第1回会合(2017年8月)においては、三輪芳朗内閣府大臣補佐官から統計データ等のエビデンスとともに、ロジックモデルないしはロジックという用語への言及があった(内閣官房HP, 2017)。

その後、内閣官房行政改革推進本部が2017年11月にとりまとめた「EBPM推進の『次の一手』に向けたヒント集～『EBPM夏の宿題』ヒアリングから～」(内閣官房, 2017)においては、EBPMの取組における留意点として、冒頭にロジックモデル、次にアウトカム指標の設定等、その次にエビデンスの構築やデータの収集、最後にモデル事業の設計について述べられており、ロジックモデルが重要視されてきていると思われる。

更に最近でも、例えば、内閣官房(2018)では、2017年12月の行政改革推進会議のとりまとめ概要として、以下のように記載されており、ロジックモデルへの注目が強まってきているようである。

「○問題解決の必要性、事業目的と達成手段の合理性をロジックモデルを用いて精査することが必要。

○ロジックモデルの設定と合わせて、エビデンスの信頼性の検証を行うことが必要。また、有意義な分析を行うため、事業対象と対象以外の比較による事業効果の識別などの取組を行うことも重要。

○モデル事業では、モデル実施後の政策の決定と本格展開のための情報・データを、十分に収集可能な事業設計とすることが必要。

○複数省庁関連事業では、事業の基本設計であるロジックモデルや、統計・データ等が関係省庁間で連携・共有されるよう検討することが必要。」

EBPM推進委員会の有識者メンバーである大橋弘・東京大学教授は、その編著書の「終章 政策立案の力を研鑽できる場の構築を目指して」(大橋,

2020, pp.331-345) において、ほとんどの記述をロジックモデルに充てており、試行錯誤しつつロジックモデルを作成していくことの重要性について論じている。また、小林（2019）は、「新たな政策を開始する際や既存の政策を継続する際には、それらが有益なものであることを多くの国民が納得する形で示す必要があり、「そのために必要なものは、論理（logic）と証拠（evidence）である」と指摘している¹⁹。

このように、わが国の EBPM においては、当初は統計改革を契機にその一環として取り上げられた。その後、統計改革の重要性は否定されてはいないものの、エビデンスとロジックの重要性がともにいわれるようになり、最近ではロジックモデルへの関心が高まっているように見受けられる。鳥瞰してみれば、統計改革からエビデンスの厳密性へ、更にはロジックモデルへとプライオリティが動きつつあるように思われる。

以上を踏まえ、米英の動向と比較しつつわが国の EBPM を考える。米国の EBPM では RCT が議論の中心であり、英国の EBPM では政策評価が議論の中心であった。これに対してわが国の場合、ロジックモデルの構築から始まる EBPM という流れになってきている。

いずれにせよ、統計改革は並行的に議論されればよいが、政策の企画立案にあたっては、仮説に基づくロジックモデルの構築から始め、必要に応じて、必要となる範囲で、エビデンスの検討をしていくことが適当であると思われる。これは、ロジックモデルの構築により、因果関係等の立証のためにエビデンスの需要が生じ、これを受けてエビデンスの供給が考えられるという構図になることを意味する。

繰り返しとなるが、米国の EBPM では、RCT という方法論が先行し、そこからエビデンスについて議論されてきた。英国の EBPM では、政策評価のためにエビデンスの需要が生じ、その後、エビデンスの供給が考えられてきている。わが国の EBPM では、ロジックモデルの構築からエビデンスの需要が生

¹⁹ 小林（2019, p.2）は、このように述べた後に、2018 年度の行政事業レビューを振り返っている。

じ、その後、エビデンスの供給が考えられてきている²⁰。その意味では、わが国の EBPM ではロジックモデルが最重要視されるといってもいいのではないかと思われる。

3. ロジックモデルと戦略マップ

前節では、わが国の EBPM においてロジックモデルが最重要視されることを述べた。EBPM は政策の企画立案が対象とされており、そこではロジックモデルが最重要視されている。一方、次節で述べるが、政策の執行管理をみた場合、そこでは行政管理会計を考えることができる。この行政管理会計においては、ロジックモデルや戦略マップから始まる様々な方法論を活用できる²¹。しかも、このロジックモデルは、戦略マップとともに重疊的に活用することが可能である。

そこで、本節では、ロジックモデルと戦略マップについて簡潔に整理する。まず、両者の経緯等についてそれぞれ簡潔に概観し、ロジックモデルと戦略マップの両者の類似点と相違点について述べる。その後、政策の執行管理分野では両者を重疊的に適用しうることの一例として、国税庁広島国税局の事例について言及することとしたい。

3-1. ロジックモデルの経緯と概要、わが国の EBPM との関係

本小節ではまずロジックモデル²²の経緯について述べた後、概要としてロジックモデルの 3 類型について言及する。そして、ロジックモデルと我が国の EBPM との関係について概観する。

まず、ロジックモデルの経緯である。ロジックモデルは 1960 年代後半の米

²⁰ ロジックモデルが構築されてからではあるが、エビデンスの需要と供給については英国の事例が参考になろう。

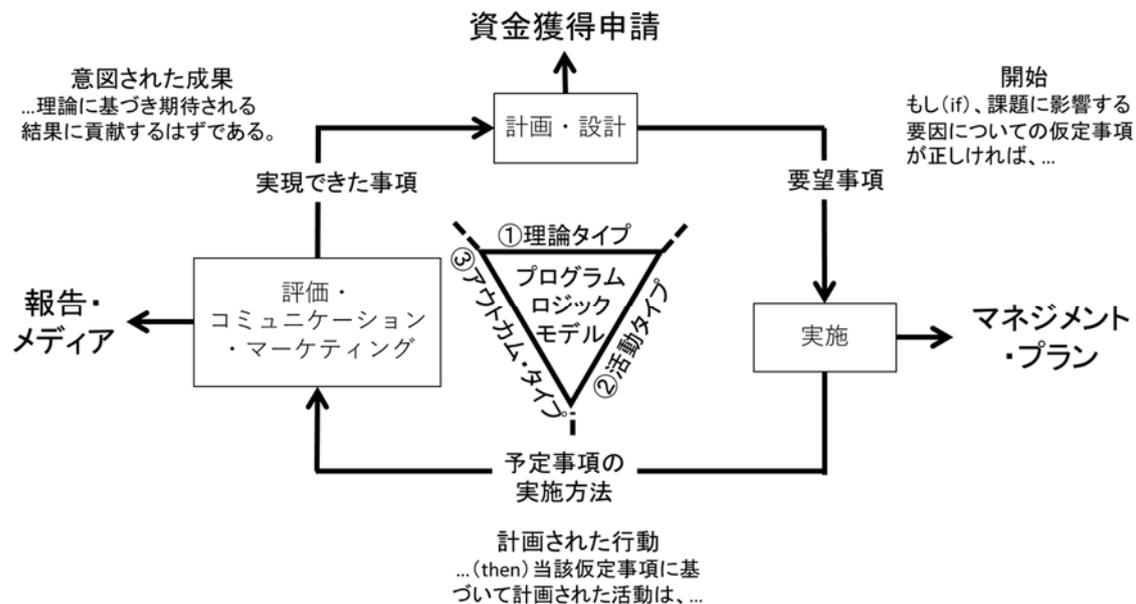
²¹ ロジックモデルや戦略マップをおおもとに置き、そこに様々な方法論をぶら下げるないし載せていくというイメージとなろう。大西・梅田（近刊）を参照されたい。

²² ロジックモデルの経緯や類型、プログラム評価論との関係等については大西・日置（2016）で整理しているので、要すれば参照されたい。

国国際開発庁（USAID）が開発したロジカルフレームワークを起源とする（高崎, 2001, p.69）。そこには、ODA に関し、巨額の税金をなぜ海外に供与・貸与するのか、説明する必要があったことが指摘されている（高橋, 1993, p.1）。ロジックモデルという用語を最初に用い、例を示したのは Wholey（1979）であるとされる（Hatry, 1999, 訳 p.64）。Wholey（1979, pp.58-59, pp.75-76）は、評価論の文脈から評価を 8 つの段階に分け、その中でロジックモデルについて情報を総合しモデル化する段階に属すると位置づけ、インプット、アクティビティ、アウトプット、アウトカム、インパクトからなるロジックモデルを示した。

その後、ロジックモデルについては、ケロッグ財団が、その策定と活用のためのガイドブックを 1998 年と 2004 年に作成している。Kellogg（2004, pp.8-9）はロジックモデルを目的ごとに 3 類型に整理している（図表 1）。即ち、資金獲得目的で構築される理論タイプ、マネジメントの目的で活用される活動タイプ、報告等を目的とした評価等に活用されるアウトカムタイプの 3 類型である。そして、これらの類型ごとに、ロジックモデルの形は多少異なるものと指摘されている（Kellogg, 2004, pp.9-13）。

（図表 1）ロジックモデルの 3 類型



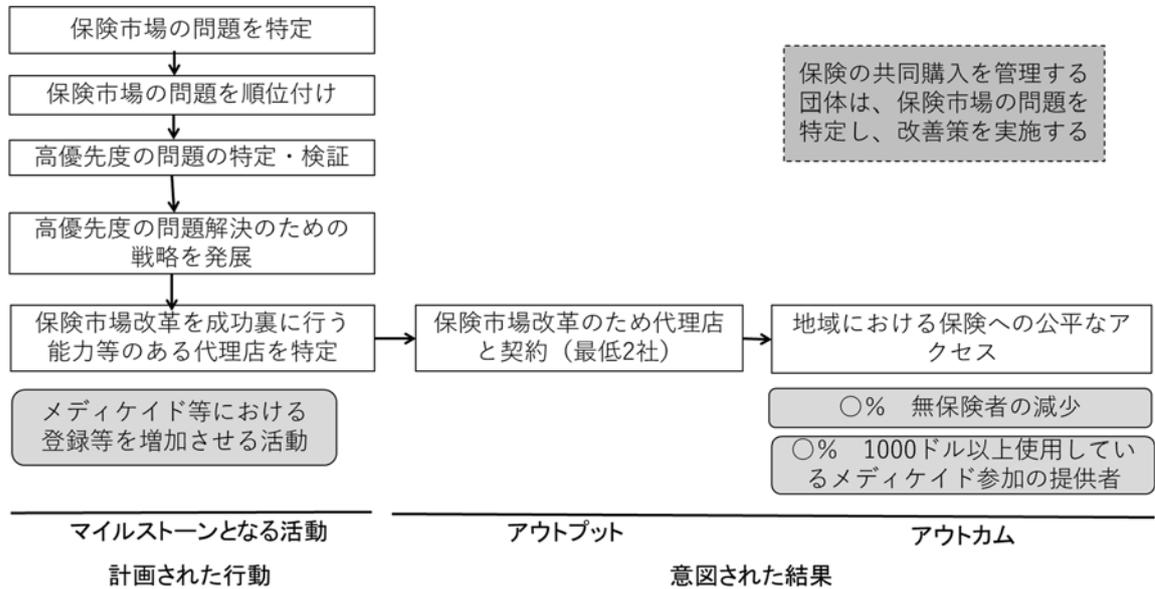
(出典) Kellogg (2004, p.9) より筆者翻訳・修正。

前節で概観したように、わが国の EBPM においてはロジックモデルが最重要視されている。わが国の場合、まずはロジックモデルの構築が求められ、このロジックモデルの構築からエビデンスの需要が生じ、その後、エビデンスの需要からエビデンスの供給が考えられるという構図にある。

ロジックモデルを平場から（ゼロから）構築することを考えた場合、前述のロジックモデルの3類型（図表1）でいうところの、①理論タイプから②活動タイプ、そこから③アウトカムタイプという順序で考えることが自然であると思われる。①の理論タイプの構築にあたっては、前提となる仮説を意味する仮定事項が必要となる（Kellogg, 2004, p.11, 図表2）²³。この仮定事項を設定してロジックモデルを構築したのち、②の活動タイプとして多段階にわたる活動を設定し、ロジックモデルに基づいて実際に実施してみる（Kellogg, 2004,

²³ 政策の企画立案ではその態様が多種多様なため、ロジックモデルの前提となる仮定事項をまずは整理しておく必要がある。これに対して、後述の戦略マップでは、前提となる経済活動にある程度の共通性があることから、仮定事項が暗黙裡に埋め込まれていると思われる（例えば、安価ならより売れる等）。

活動モデルの例(ミシガン包括的地域健康モデル・イニシアティブの一部をなすカルホーン郡健康改善プログラムから)



(出典) Kellogg (2004, p.13) より筆者修正・翻訳。

そして、図表 1 の最後の③段階の評価・検証のために必要となるデータからエビデンスの需要についての検討がなされる²⁵。そして、そこからエビデンスの供給についての検討に発展していくのが自然であろうと考えられる。

わが国の EBPM を考えた場合、このように、仮定事項の設定、ロジックモデルの構築、多段階の活動の設定・管理、その上でのロジックモデルによる成果の検証というロジックモデルの流れがまず存在する²⁶。そして、そこからエビデンスの需要と供給についての検討が必要視されることになるのではないかとと思われる。

3-2. 戦略マップの経緯と概要

²⁵ ロジックモデルの構築にあたってエビデンスを求めることもあろうかと思うが、実務ではそこまでの時間的余裕がないことが多く、仮説に基づきまずはロジックモデルを構築し実施してみて、その後にエビデンスを求めることが多くなるのではと想像される。

²⁶ もちろん、アウトカムがうまく達成できなかった場合、その前段階の活動を見直す、更なるその前のロジックモデルそのものを見直すといった振り返りも多々必要となろう。

本小節では戦略マップの経緯と概要について概観する。戦略マップは BSC (Balanced Scorecard : バランスド・スコアカード) の実践の中で生まれてきたことから、BSC についても併せて言及する。

管理会計論で生み出された BSC は、戦略の策定と実行のマネジメントシステムである (櫻井, 2019, p.638)。1992 年にキャプランらにより考案された当初の BSC は、財務の視点だけではなく、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点からなる評価指標のバランスを保とうとするところにその本質があった (伊藤和, 2014, p.14)。しかし、その後、BSC の実践過程で実務家が戦略目標どうしを、因果関係を表現する矢印で結びつけ始めたことから、戦略目標を因果関係仮説で結びつける戦略マップが考案された (Kaplan=Norton, 2004 : 訳 pp. x vii - x viii)。

戦略マップとスコアカード等からなる現在の BSC について、伊藤和 (2014, pp.15-18) の引用例により概観する。図表 4 の戦略マップはサウスウエスト航空の業務管理の卓越という戦略を可視化したものである。左端に、4 つの視点に基づいた戦略目標どうしを因果関係仮説で結びつけた戦略マップがあり、これにより戦略が可視化されている。そのすぐ右側に、戦略の達成度を測定する指標として尺度を意味するスコアカードがあり、具体的な目標値とともに設定されている。目標値にはそれを実現してくれる手段が必要となり、それが右端にある戦略的实施項目として表現されている。

この BSC のフレームワークにおいては、戦略マップの矢印で結びつけられた因果関係仮説 (タテ)²⁷と、戦略的实施項目からスコアカード、更には戦略マップの戦略目標につながる目的-手段関係 (ヨコ)²⁸が重要となる。これらの関係を図表 4 に付記したものが図表 5 である²⁹。

²⁷ タテ軸の因果関係仮説では、下方が先行指標、上方が結果指標ないし遅行指標となる。ヨコ軸の目的-手段関係では右方が手段、左方が目的となる。

²⁸ ヨコ軸の目的-手段関係を因果関係で説明する説もある (長谷川, 2002)。

²⁹ 実務では 4 つの視点を 5 つの視点にしている例もある。また、BSC と方針管理とが統合されている例もある (櫻井, 2008, pp.294-298)。このように、BSC には可塑 (そ) 的な側面がある (Hansen=Mouristen, 2005)。

(図表 4) 現在の BSC のフレームワーク

戦略マップ		スコアカード		アクションプラン	
業務の卓越 テーマ：地上の折り返し	戦略目標	尺度	目標値	戦略的实施項目	予算
財務の視点 利益とRONA 収益増大 → 機体の減少 → 利益とRONA	■収益性 ■収益増大 ■機体の減少	■市場価値 ■座席の収益 ■機体のリース費用	■年成長率 30% ■年成長率 20% ■年成長率 5%		
顧客の視点 より多くの顧客を誘導し維持 定刻の発着 → 最低の価格 → より多くの顧客を誘導し維持	■より多くの顧客を誘引し維持する ■定刻の発着 ■最低の価格	■リピート客の数 ■顧客数 ■連邦航空局定刻到着評価 ■顧客のランキング	■70% ■毎年12%の増加 ■第1位 ■第1位	■CRMシステムの実施 ■クオリティマネジメント ■顧客ロイヤルティプログラム	\$ xxx \$ xxx \$ xxx
内部プロセスの視点 地上での迅速な折り返し	■地上での迅速な折り返し	■地上滞在時間 ■定刻出発	■30分 ■90%	■サイクルタイムの改善プログラム	\$ xxx
学習と成長の視点 戦略的な業務駐機場係員 戦略的システム係員の配置 地上係員の方向付け	■必要なスキルの開発 ■支援システムの開発 ■地上係員の戦略への方向付け	■戦略的業務のレディネス ■情報システムの利用可能性 ■戦略意識 ■地上係員の持株者数の割合	■1年目70%, 2年目90%, 3年目100% ■100% ■100% ■100%	■地上係員の訓練 ■係員配置システムの始動 ■コミュニケーションプログラム ■従業員持株制度	\$ xxx \$ xxx \$ xxx \$ xxx
予算総額					\$ xxx

(出典) 伊藤和 (2014, p.16, 図表 1-1) より筆者修正。

(図表 5) 現在の BSC のフレームワークの基本的な考え方

戦略マップ		スコアカード		アクションプラン	
業務の卓越 テーマ：地上の折り返し	戦略目標	尺度	目標値	戦略的实施項目	予算
財務の視点 利益とRONA 収益増大 → 機体の減少 → 利益とRONA	■収益性 ■収益増大 ■機体の減少	■市場価値 ■座席の収益 ■機体のリース費用	■年成長率 30% ■年成長率 20% ■年成長率 5%		
顧客の視点 より多くの顧客を誘導し維持 定刻の発着 → 最低の価格 → より多くの顧客を誘導し維持	■より多くの顧客を誘引し維持する ■定刻の発着 ■最低の価格	■リピート客の数 ■顧客数 ■連邦航空局定刻到着評価 ■顧客のランキング	■70% ■毎年12%の増加 ■第1位 ■第1位	■CRMシステムの実施 ■クオリティマネジメント ■顧客ロイヤルティプログラム	\$ xxx \$ xxx \$ xxx
内部プロセスの視点 地上での迅速な折り返し	■地上での迅速な折り返し	■地上滞在時間 ■定刻出発	■30分 ■90%	■サイクルタイムの改善プログラム	\$ xxx
学習と成長の視点 戦略的な業務駐機場係員 戦略的システム係員の配置 地上係員の方向付け	■必要なスキルの開発 ■支援システムの開発 ■地上係員の戦略への方向付け	■戦略的業務のレディネス ■情報システムの利用可能性 ■戦略意識 ■地上係員の持株者数の割合	■1年目70%, 2年目90%, 3年目100% ■100% ■100% ■100%	■地上係員の訓練 ■係員配置システムの始動 ■コミュニケーションプログラム ■従業員持株制度	\$ xxx \$ xxx \$ xxx \$ xxx
予算総額					\$ xxx

目的-手段関係

因果関係仮説

(出典) 伊藤和 (2014, p.16, 図表 1-1) より筆者修正。

3-3. ロジックモデルと戦略マップとの類似点と相違点

本小節では、ロジックモデルと戦略マップの両者の類似点と相違点についてみる。先述したように、ロジックモデルの経緯と戦略マップの経緯は異なる。ロジックモデルはプログラム評価論と関係が深く³⁰、これに対して、戦略マップは企業における戦略の策定と実行との関係が深い。

経緯は異なるものの、ロジックモデルと戦略マップには類似点もある。活動タイプのロジックモデルでは多段階の活動が位置づけられ、それぞれが因果関係³¹で結びつけられている。これに対して、戦略マップにおいても、多段階の戦略目標どうしが因果関係仮説で結びつけられている。両者の基本的な構造は極めて類似していると指摘できる。

一方、ロジックモデルと戦略マップには相違点もある。第1に指摘できるのは、ロジックモデルにおけるインプットから活動、アウトプット、アウトカム、インパクトに至る因果関係においてはその厳密性が問題とされることが多いことである³²。これに対して、戦略マップの場合には戦略目標どうしの因果関係は仮説で足りるとされ、その厳密性は相当程度に緩められている。

第2には、戦略マップの4つの視点の背後には、それぞれにステークホルダーが位置づけられている³³。これに対して、ロジックモデルにはこのようなステークホルダーの視点はない。

第3には、ロジックモデルには前提となる仮説である仮定事項が存在するとされ、この仮定事項の上にロジックモデルが構築されている。これに対して、戦略マップにはこのような仮定事項は存在しない。

³⁰ とりわけプログラム評価論の中のセオリー評価と関係が深い（大西・日置，2016，p.22；田辺，2002，p.38）。

³¹ 補論を参照されたい。

³² プログラム評価論では因果関係の厳密性が議論されることが多いようである。

³³ 櫻井通晴・専修大学名誉教授によれば、4つの視点の背後には、従業員（学習と成長の視点）、経営者（内部プロセスの視点）、顧客（顧客の視点）、株主（財務の視点）が存在する。

ロジックモデルと戦略マップには以上のような相違点がある。しかし、これらの相違点は以下のように考えることで、相当程度に小さなものとなる。

まず、因果関係の厳密性については、ロジックモデルでも因果関係仮説によるロジックの構築は否定されていない³⁴。従って、因果関係仮説で考えることもありうるとした場合には両者の違いは小さなものとなろう。

また、ロジックモデルにはなく、戦略マップにはあるステークホルダーの視点であるが、こういう視点をロジックモデルに追加的に入れることは可能である³⁵。従って、この場合には両者の違いは小さなものとなろう。

更に、ロジックモデルにはあり、戦略マップにはない仮定事項であるが、こういう視点から戦略マップを整理していくことは可能である³⁶。従って、この場合には両者の違いは小さなものとなろう。

以上のように考えると、ロジックモデルと戦略マップとの違いはあくまで相対的なものに過ぎないといえる。企業における戦略の策定と実行のために編み出された戦略マップは、政策の執行管理分野での活用がイメージされやすい³⁷。そこで、次小節ではロジックモデルと戦略マップとが重疊的に活用されている政策の執行管理分野の事例をみることにしたい。

3-4. 国税庁広島国税局の「署運営全体プラン」

前小節で述べたように、ロジックモデルと戦略マップの両者を区別する意味は小さい。因果関係仮説の活用、ステークホルダーの視点の追加、仮定事項の明確化により、両者の違いは相対化されるからである。そこで、本小節では、ロジックモデルと戦略マップの両者の相違を意識しつつ、政策の執行管理部門のマネジメントに活用した事例について言及する。

³⁴ 因果関係仮説でロジックモデルを構築し、事後に検証することは否定されていないはずだからである。

³⁵ なぜなら、多段階の活動を4つの視点などで整理すればよいからである。

³⁶ 戦略マップの策定に際し仮定事項を書き出すことは、暗黙裡に前提としてある事項を整理することと同じであり、思考の整理に役立つはずである。

³⁷ 企業のマネジメントは、政策の企画立案分野よりも執行管理分野のマネジメントとの類似性がより高いからである。

国税庁広島国税局では 2014 事務年度³⁸以降、事務量マネジメント（「人日管理」とも称する）を実践している³⁹。その中では、各税務署において「署運営全体プラン」を構築し、これに基づきマネジメントを行っている。図表 6 と図表 7 は、国税庁広島国税局における「署運営全体プラン」の作成に際してのイメージを表したものである。実は、筆者⁴⁰が原案を考えた際、まずは、戦略マップを下敷きに、図表 6 のように、国税局の一般的な発想⁴¹に基づいてイメージを構築した。その上で、行政関係者にわかりやすいように、一般に流布しているロジックモデルの様式になぞらえ、図表 7 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」を作成した。即ち、図表 6 のように、タテ軸の下から上に因果関係仮説、ヨコ軸の右から左に目的・手段関係で示していたものを、時計回りに 90 度回転させて、図表 7 のように、ヨコ軸の左から右に因果関係仮説、タテ軸の下から上に目的・手段関係で示すこととしたのであった⁴²。

ここでみたように、行政実務家の感覚からすれば、政策の執行管理部局においては、ロジックモデルと戦略マップとは重疊的に考えることができると思われる。ロジックモデルにおいて、因果関係仮説を活用して多段階の活動で考えるとともに、ステークホルダーの視点を追加することにより、また、戦略マップにおいてもロジックモデルで用いるような仮定事項を明確化することにより⁴³、両者はほぼほぼ同じものとなるからである。

³⁸ 国税庁では 2014 年 7 月～2015 年 6 月を 2014 事務年度と称する。

³⁹ 詳細は、大西・竹本・小林・奥迫（2019, pp.155-173）、竹本・小林・奥迫・大西（2020）、大西・梅田（近刊）、大西編著（2020）などを参照されたい。なお、導入プロセスについては、局名は匿名であるが、竹本・大西（2018）に詳述している。

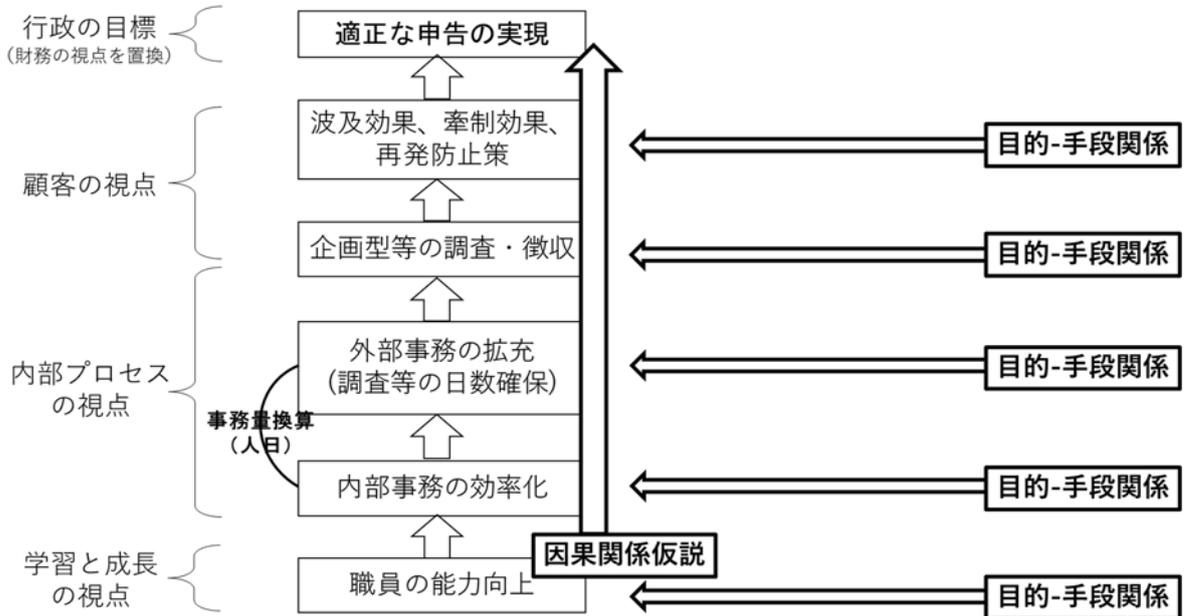
⁴⁰ 筆者は 2014 事務年度、広島国税局長として勤務した。

⁴¹ 内部事務を合理化して、税務調査等の外部事務に回し、もって税務の申告水準の向上を図ることは、国税職員には一般的な発想である。

⁴² 局内への展開にあたっては、ロジックモデルや戦略マップにはバタ臭い響きがあるので、その用語の使用は最小限にとどめ、目標間の関係性を因果関係仮説や目的・手段関係で考えていくことなどを強調した。図表 8 の右下の部分はその痕跡である。

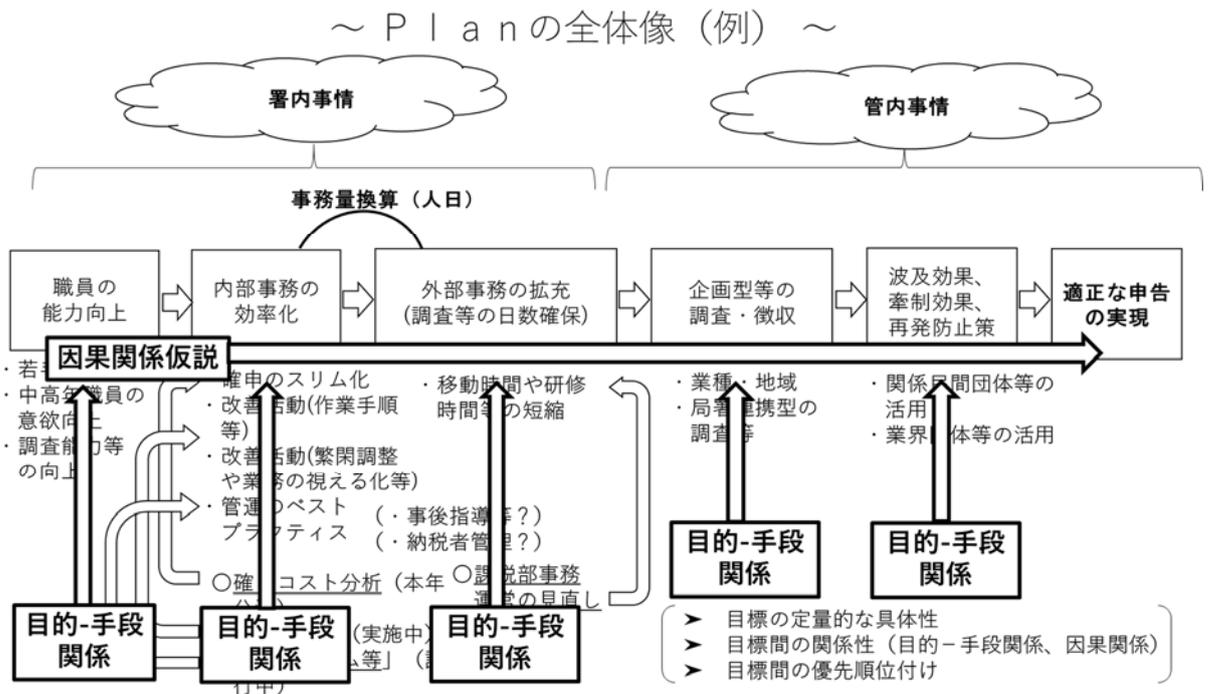
⁴³ 仮定事項は、例えば関係者の反応などを意味するが、ここでは省略する。

(図表 6) 戦略マップを踏まえた「署運営全体プラン」の原型のイメージ



(出典) 筆者作成。

(図表 7) 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・竹本・小林・奥迫 (2019, p.161, 図 4) を筆者修正。

4. 行政管理会計とロジックモデル

本節ではまず、行政の類型を整理し、非財務指標の重要性について述べる。そして、行政管理会計⁴⁴の全体像を示すとともに、その中に、ロジックモデルと戦略マップを位置づける。こうすることにより、概念的には、政策の企画立案分野の EBPM と政策の執行管理分野の行政管理会計とを連結させることができることとなる⁴⁵。

4-1. 行政の 3 類型と非財務指標の重要性

本小節では行政の 3 類型について述べる。行政には様々な様相があるが、管理会計の適用を考えた場合、大西 (2018) で整理したように、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で考えることが有益である (図表 8)。行政であっても、通常 of 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。都市再生機構のような独立行政法人や、上下水道や公立病院等の地方公営企業などがこれに該当し、図表 8 でいえば外環部にあたる。また、収益側は財務指標では把握できず⁴⁶、ロジックモデルや戦略マップのような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⁴⁷。これには国税庁や税関、財務局等の政策の執行管理部局が該当し、図表 8 でいえば内環部がこれにあたる。更に、収益も費用も財務指標では把握できない類型もある。霞が関の一部部局や地方公共団体の首長部局の一部のような政策の企画立案部局がこれに該

⁴⁴ 本稿では、行政で扱う管理会計を行政管理会計と置いた上で、もっぱら政策の執行管理の分野で活用されるものとする。

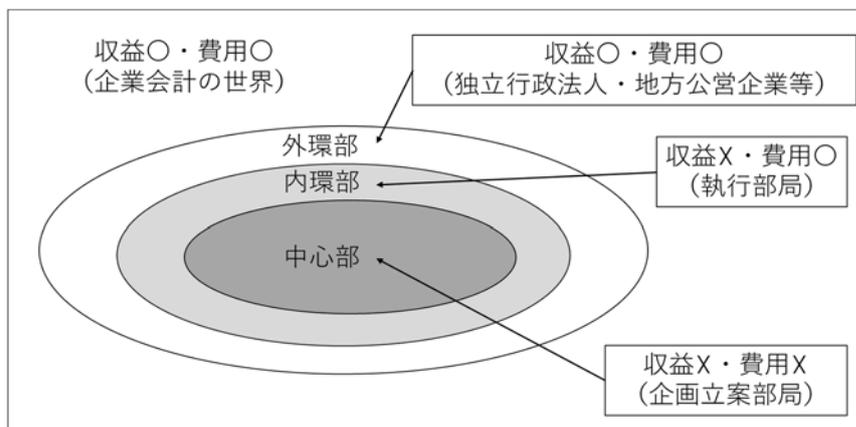
⁴⁵ 連結させることの意味づけについては次節で述べる。

⁴⁶ 管理会計上、国税庁の収益を税収と考えることは適当ではない。税務の申告水準向上のための様々な取り組みとその相互関係を収益と位置付けるべきである。

⁴⁷ 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。

当し、図表 8 でいえば中心部がこれにあたる⁴⁸。

(図表 8) 行政の 3 類型



(出典) 大西 (2018, p.121, 図 1) より筆者修正。

以上から、行政においては非財務指標で考えざるを得ない分野が多い。このため、管理会計の適用にあたっては、非財務指標を考慮に入れる必要が生じることとなる。即ち、行政に適用できる管理会計手法を考えるにあたっては、非財務指標にも拡張して考える必要があるのである。

4-2. 行政管理会計の全体像

行政には様々な業務があり、それぞれの業務の類型に応じて、また、様々な環境に応じて、様々な管理会計手法を選び出し、組み合わせて活用していく必要がある。このため、様々な管理会計手法についても一覽的に整理しておき、業務の性質や環境にあわせて選び出せるようにしておくことが望ましい⁴⁹。

その際には、先述したように行政における非財務指標の重要性に鑑み、収益側や費用側を非財務指標に拡張した手法も含めて整理しておくことが適当である。また、管理会計の一般的なテキストでは、利益管理、原価管理、戦略管理

⁴⁸ ただし、大西 (2018) で示したように、政策の企画立案部局は相当程度小さなものとなる。

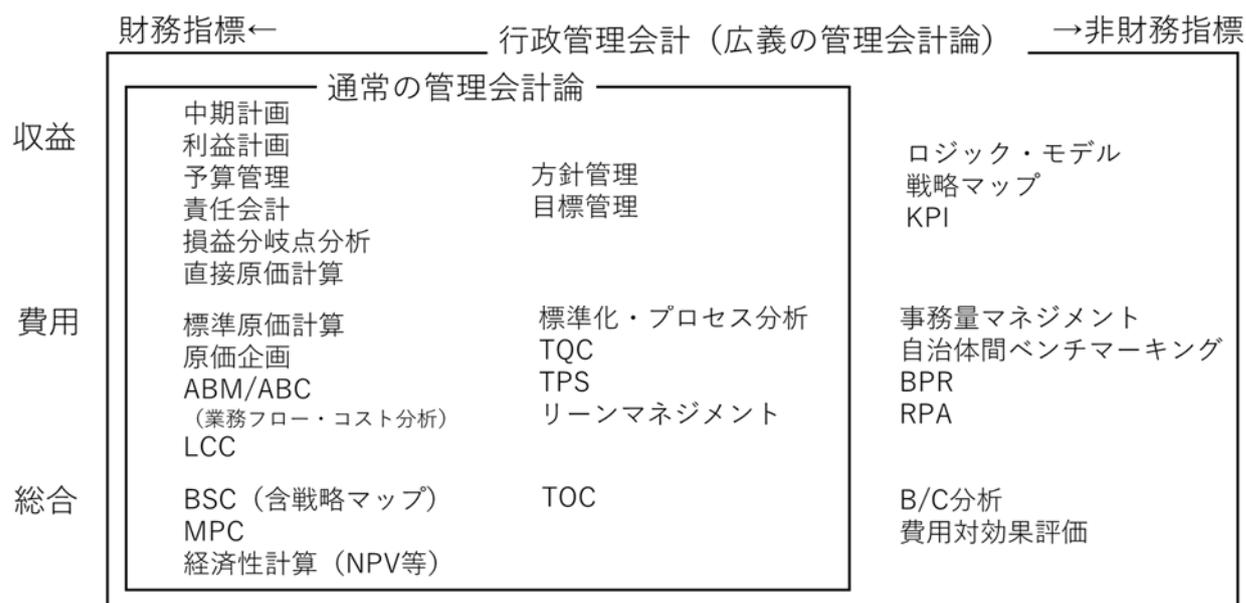
⁴⁹ 詳細については、大西編著 (2020) を参照されたい。

といった感じで並べることが多いと思われるが、利益が財務指標で把握できない行政の場合には、利益に代えて収益、そして費用⁵⁰、総合という区分を用いると整理しやすいので、この区分を用いている⁵¹。

そして、行政で扱う管理会計を行政管理会計と置き、その上で、行政には様々な態様があることから、行政管理会計については、もっぱら政策の執行管理の分野で活用されるものとする。

以上を踏まえて、行政管理会計の全体像について、非財務指標に拡張した手法を含めて考えれば図表 9 のとおりとなる⁵²。なお、個別手法等の内容については補論で端的に整理している。

(図表 9) 行政管理会計の様々な手法論 (方法論)



(出典) 筆者作成。

⁵⁰ 製品やサービスの生産のために費消した経済価値を原価、収益獲得のために費消した経済価値を費用という。行政の場合は個別の製品やサービスに紐づけられないものも多いので、費用としている。

⁵¹ 子細をみれば、収益に類型化した手法でも費用で使われる場合のあるものもあるが、どちらが主とされることが多いかで区分している。

⁵² 図表 9 は全体像の理解のための暫定的な整理である。

ここで、図表 9 の右上にあるロジックモデルと戦略マップについて付言する。前節の国税庁広島国税局の事例から推察できるように⁵³、多くの場合、ロジックモデルないしは戦略マップ⁵⁴は、政策の執行管理部局における組織運営の基本に位置づけられる。そして、これが様々な管理会計手法を伴いつつ組織の下方に展開されとともに、費用側にも展開されることとなる。

5. EBPM と行政管理会計との関係についての若干の考察

以下では、政策の企画立案分野を中心とする EBPM と、政策の執行管理分野をカバーする行政管理会計との関係について、暫定的な考察を加える。結論から先にいえば、両者を連結させて壮大な体系を作ること論理的に美しいものの、実務においては距離をとった方がよいのではないかということである。

5-1. EBPM と行政管理会計の連結

前節で述べたように、ロジックモデルや戦略マップを間に介在させることにより、EBPM と行政管理会計とを連結することができることとなる。これは、政策そのものと、政策の執行管理部局のマネジメントとを、必要に応じてつなげることも可能となるということの意味する⁵⁵。そして、このような連結により、EBPM が行政全域に拡大して適用できることとなる。EBPM が行政全体をカバーする壮大な論理体系となるのであり、何より論理的に美しい。

しかし、論理的に美しい壮大な体系は、論理的であり、壮大であるからこそ、以下のような問題を抱えることとなると思われる。実務的には機能しにくい代物となりかねないのである。

⁵³ 国税庁広島国税局の事例でも様々な管理会計手法が同時に活用されている（竹本・小林・奥迫・大西, 2020 ; 大西・竹本・小林・奥迫, 2019 など）。

⁵⁴ 因果関係仮説や目的・手段関係でつなげられた KPI でも同じ機能を果たすことができよう。

⁵⁵ ただし、その場合には、EBPM で求められる厳密な因果関係は、管理会計論で要求する因果関係仮説に基づく PDCA でも可とする必要はあろう。

5-2. 政策の企画立案と執行管理におけるサイクルの相違

EBPM と行政管理会計を考えるにあたって、まず問題となるのは、政策の企画立案のサイクルと政策の執行管理のサイクルの違いである。民主主義のもとでは、政治上の必要性が政策上の必要性よりも重要視されることが多い。このため、政治上の必要によって、政策そのものも時機と状況によってよく変わる事となる。このため、政治上の必要から生まれる政策の企画立案のサイクルは、政治上の要請が次から次へと変わることから、時間軸で見ると非常に短いことが多い。

これに対して、政策の執行管理のサイクルは、細かいところでは政策の企画立案の短いサイクルの影響下にあることは否めないが、基本的なところではそれなりの期間安定的に行われる必要がある。なぜなら、政策の執行管理の基本的なところはそんなに変わらないし、変えようがないからである。このため、政策の執行管理の基本的なサイクルは、時間軸でいえば非常に長いものとなる。

政策の企画立案分野と政策の執行管理分野における、以上のようなサイクルの違いを踏まえれば、EBPM と行政管理会計については連結すればいい（つなげればいい）というものではないと思われる。むしろ、両者を連結すると、執行管理の分野においても、政治上の必要性からくる短いサイクルの影響を大きく受けることとなり、いわば右往左往するに等しい結果となってしまいかねない。その結果、逆に機能しにくくなるのではないかと懸念されるのである。

5-3. EBPM と行政管理会計におけるサイクルの相違

EBPM と行政管理会計を考えるにあたって、次に問題となるのは、EBPM と行政管理会計のサイクルの相違である。EBPM においては、エビデンスの厳密性が求められることが多い。そこでは、RCT などのきちんとした分析が求められることとなり、そうした分析のためにはある程度の時間も必要となる。その一方で、行政管理会計においては、それぞれの行政組織の経営管理上の必要から、とりあえずの仮説に基づいて何らかのアクションを考えなければ

ならない場合は非常に多い。これは企業の経営管理と同様である。

従って、時間的な余裕が相対的に求められる EBPM と、時間的な余裕がない中での方針を決め行動を起こしていかなければならない行政管理会計とは、時間的なサイクルが異なることとなる。これは、企画立案＝EBPM、執行管理＝行政管理会計とした場合、前小節とはサイクルが逆の相違となる。

5-4. EBPM と行政管理会計との距離感

EBPM は非常に意味のある取り組みである。今後の行政運営の展開を考えた場合、非常に期待できる分野であることは間違いない。

しかし、米英やわが国のこれまでの動向をみても、国により相当程度に異なっている。わが国と異なるがゆえに、米英の動向については今後とも関心を集め続けよう。これは場合によっては米英の動向によって議論が拡散しやすいおそれもあることを意味する。

その一方で、今後のわが国の EBPM においては、本稿でみてきたように、ロジックモデルの構築から、そこで必要となるエビデンスの需要とそのためのエビデンスの供給といった流れが基本となると思われる。このため、わが国でも、ロジックモデルのお作法といった論点から始まり、因果関係の厳密性等から統計データや行政が保管するデータの活用といった論点など、今後ともその論点は相当程度に残されている。従って、これらの論点についての議論がまとまることを待っていると、現実の行政に何も働きかけられないことになりかねない。

これに対して、行政管理会計は政策の執行管理の分野で考えれば、適用しやすいところは多い。独立行政法人であれ、地方公営企業であれ、政策の執行管理部局であれ、濃淡はありながらも実務的には適用が始まっているところもある。

EBPM であれ、行政管理会計であれ、全体的な整理がないとできないというものではないと思われる。両者ともに、できるところから五月雨的に実践し、試行錯誤していくことが現実的かと思われる。その上で、個別の状況次第

ではあるが、EBPMと行政管理会計との連結が可能であれば、それを検討することを否定するものではない。しかしながら、上記のような両者のサイクルの違いを踏まえると、たんに連結すればいいというものではないのではないか⁵⁶。これが本稿の暫定的な結論である。

(以上)

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。
- 伊藤伸（2019）「『EBPM』という手段の使い方～文科省『研究大学強化促進事業』の事例をもとに～」『CUC VIEW&VISION』No.48, pp.25-30。
- 内山融・小林庸平・田口壮輔・小池孝英（2018）「英国におけるエビデンスに基づく政策形成と日本への示唆－エビデンスの『需要』と『供給』に着目した分析」『RIETI Policy Discussion Paper Series』18-P-018, 12月。
- 大橋弘編（2020）『EBPMの経済学－エビデンスを重視した政策立案』東京大学出版会。
- 大橋弘（2020）「終章 政策立案の力を研鑽できる場の構築を目指して」所収 大橋編『EBPMの経済学－エビデンスを重視した政策立案』東京大学出版会。
- 大西淳也（2018）「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。
- 大西淳也編著（2020）『行政管理会計の基礎と実践』同文館出版。

⁵⁶ 2020年12月11日に財務総合政策研究所で開催された研究報告会においては、現場で使える行政管理会計といった方法論がまずあり、その上でEBPM等を考えるのがいいのではとの意見が散見された。このような思考の順序は筆者も同意する。

- 大西淳也・梅田宙（近刊）「予算管理論についての論点の整理」『PRI Discussion Paper』。
- 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（2016）「PDCA についての論点の整理」『PRI Discussion Paper』16A-09。
- 大屋雄裕（2019）「政策と実践：EBPM の限界と可能性」『情報法制研究』6, pp.3-10。
- 金本良嗣（2018）「公共事業評価と EBPM（特集 公共事業評価スタートから 20 年：これまでとこれから）」『運輸と経済』78（7）, pp.37-44, 7 月。
- 金本良嗣（2020）「総説 EBPM を政策形成の現場で役立たせるために」所収 大橋編『EBPM の経済学』東京大学出版会, pp.1-41。
- 経済財政諮問会議（2017）『経済財政運営と改革の基本方針 2017』6 月。
- 越尾淳（2018）「EBPM の推進をめぐる政府の動きについて（特集 政策と統計）」『統計』69（7）, pp.21-27, 7 月。
- 小林航（2019）「特集 EBPM と行政事業レビュー 特集の狙い」『CUC VIEW&VISION』No.48, pp.2-3。
- 櫻井通晴（2008）『バランスト・スコアカード－理論とケース・スタディ改訂版』同文館出版。
- 櫻井通晴（2019）『管理会計 第七版』同文館出版。
- 高崎正有（2001）「政策評価を活用した問題解決型行政への転換（その 2）プログラム評価－ロジックモデルを活用した公共経営の実現」『SRIC Report』7(1), pp.56-70。
- 高橋進（1993）「第 1 章 ODA の評価体制－その意義と比較」行政管理研究センター『ODA の評価システム－理論と国際比較』所収。

- 竹本隆亮・大西淳也（2018）『実践・行政マネジメントー行政管理会計による公務の生産性向上と働き方改革』同文舘出版。
- 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。
- 田辺智子（2002）「政策評価の手法ーアメリカの評価理論の実践とともに」『季刊行政管理研究』97, pp.56-70。
- 津田広和（2018）「米国連邦政府における EBPM の動向（特集 公共データの分析と活用の実践に向けて）」『行政&情報システム』54（3）, pp.9-15, 6月。
- 津田広和・岡崎康平（2018）「米国における Evidence-based Policymaking（EBPM）の動向」『RIETI Policy Discussion Paper Series』18-P-016, 11月。
- 内閣官房（2016）『これまでの議論のまとめ』EBPM のニーズに対応する経済統計の諸課題に関する研究会, 12月16日, p.2。
- 内閣官房（2017）「EBPM 推進の『次の一手』に向けたヒント集～『EBPM 夏の宿題』ヒアリングから～」内閣官房行政改革推進本部。
- 内閣官房 HP（2017）「第1回 EBPM 推進委員会（平成29年8月1日）議事要旨」
<file:///C:/Users/junya/AppData/Local/Microsoft/Windows/INetCache/IE/D/P1EME25/gijiyoushi.pdf>
2019年12月アクセス。
- 内閣官房（2018）『EBPM の推進』内閣官房行政改革推進本部事務局, 1月12日。
- 内閣府 HP（2019）<https://www.cao.go.jp/others/kichou/ebpm/ebpm.html>
2019年12月アクセス。
- 長谷川恵一（2002）「バランスト・スコアカードと予算管理」『会計』161(5), pp.68-82。

- 古矢一郎（2017）「政府における『証拠に基づく政策立案（EBPM）』への取組について」『季刊行政管理研究』（160），pp.76-85, 12月。
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング（2017）「欧米主要国における業績評価指標の開発状況とそれに対応した会計検査に関する調査研究－イギリスの取り組みを中心として」『会計検査院委託調査』
- 山名一史（2017）「『エビデンスに基づく政策形成』とは何か」『ファイナンス』53(5), pp.76-84。
- Baron J.（2018）“A Brief History of Evidence-Based Policymaking,” *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*, Vol.678, Issue1, pp.40-50.
- CEP（Commission on Evidence-based Policymaking）（2017）“*The Promise of Evidence-Based Policymaking.*”
- Gamoran, A.（2018）“Evidence-Based Policy in the Real World: A Cautionary View,” *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*, Vol.678, Issue1, pp.180-191.
- Hansen, A. and J. Mouristen（2005）Ch.7 Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes, in *Performance Measurement*, Oxford University Press. 澤邊紀生・堀井悟志監訳『戦略をコントロールする－管理会計の可能性』中央経済社、2008年。
- Hatry, P. Harry（1999）*Performance Measurement: Getting Results*, Urban Institute Press. 上野宏・上野真紀子訳『政策評価入門－結果重視の業績測定』東洋経済新報社、2004年。
- HM Treasury（2018a）*Guide to Developing the Project Business Case.*
- HM Treasury（2018b）*The Green Book Central Government Guidance of Appraisal and Evaluation.*
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton（2004）*STRATEGY MAPS: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School

Publishing Corporation. 櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一訳『戦略マップ
復刻版』東洋経済新報社、2014年。

Kellogg Foundation (2004) *Logic Model Development Guide*.

OMB (Office of Management and Budget) (2009) *Increased Emphasis
on Program Evaluation*.

OMB (2017) “6. BUILDING AND USING EVIDENCE TO IMPROVE
GOVERNMENT EFFECTIVENESS,” *Presidential Budget FY2018*,
“Perspective Analysis,” pp.55-58.

OMB (2018) “6. BUILDING AND USING EVIDENCE TO IMPROVE
GOVERNMENT EFFECTIVENESS,” *Presidential Budget FY2019*,
“Perspective Analysis,” pp.59-64.

Stack, K. (2018) “The Office of Management and Budget: The
Quarterback of Evidence-Based Policy in the Federal Government,” *The
ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*,
Vol.678, Issue1, pp.112-123.

What Works Network (2018) *The what Works Network: Five Years On*.

Wholey, S. Joseph (1979) *Evaluation: Promise and Performance*, Washington,
D.C.: Urban Institute.

(補論) 行政管理会計の各手法の概観

本稿の補論として、以下では行政管理会計の各手法（方法論）についてごく簡潔に概観しておく。本論で述べたように、行政管理会計の適用を考えるにあたっては、その全体像を押さえた上で、各組織が置かれた状況等を踏まえつつ、適宜適切なる手法を選択的に適用することが望ましい。そのためには、管理会計の各手法を一覧性のある形で概観しておくことが求められる。なお、詳細については、大西編著（2020）を参照いただきたい。

この補論では、行政管理会計の各手法の概観を再掲した（図表-補）のち、各手法について1～2行程度の解説を加える⁵⁷。その際には、どの教科書にも掲載されている狭義の管理会計手法、教科書によっては紹介のある管理会計手法、及び、非財務指標に拡張した管理会計手法という分類で言及する。

(図表-補) 行政管理会計の様々な手法論（方法論）（再掲）

		← 財務指標	行政管理会計（広義の管理会計論）	→ 非財務指標
		—— 通常の管理会計論 ——		
収益		中期計画 利益計画 予算管理 責任会計 損益分岐点分析 直接原価計算	方針管理 目標管理	ロジック・モデル 戦略マップ KPI
費用		標準原価計算 原価企画 ABM/ABC (業務フロー・コスト分析) LCC	標準化・プロセス分析 TQC TPS リーンマネジメント	事務量マネジメント 自治体間ベンチマーキング BPR RPA
総合		BSC (含戦略マップ) MPC 経済性計算 (NPV等)	TOC	B/C分析 費用対効果評価

（出典）筆者作成。

上記の図表-補においては、行政における非財務指標の重要性に鑑み、管理

⁵⁷ 行政実務家を念頭にした端的な解説であり、正確性等には目をつぶる。

会計論を非財務指標に拡張して考えている。あわせて、収益⁵⁸・費用⁵⁹・総合の分類を設けている。利益、原価、戦略で示されることの多い管理会計論にならうとともに、実務で効率化等をいう場合には費用側のみを考える傾向があるが、それでは答えが出ない場合も多い⁶⁰。このため、収益側と費用側の両者をバランスよく考えていく必要があることから、その意識付けの意味もある⁶¹。

1. 収益側の各手法

因果関係仮説や目的・手段関係等により目標同士を関係づける手法が一般的。

1-1. 狭義の管理会計手法

中期計画：長期ビジョンに基づき市場分析・環境分析等を踏まえた3～5年程度の実行性の高い計画。**利益計画**：目標収益から目標費用を控除し、目標利益が計画され、それに向かって経営努力がなされる。**予算管理**：目標利益の具現化として、目標利益を部門別に割りつける形で予算数値が定められる。

責任会計：職制上の責任者個人の業績を明確化し、管理上の効果をあげるように工夫された会計制度。事業部制も含む。**損益分岐点分析**：損益分岐点の算出を通じ原価・操業度・利益の関係を分析。固定費の管理に有効。**直接原価計算**：収益から変動費を控除し、残額と固定費との多寡から利益を把握。利益計画に有効。

1-2. 教科書によっては紹介のある管理会計手法

方針管理：目標利益の実現のために、結果を生み出すプロセスに注目する。目標とその実現手段としての方策、当該方策を目標とし、そのための方策といったように下方展開（方針展開）される。**目標管理**：設定された目標の達成度を測定し、個人の業績を可視化する。自己管理が強調される。

⁵⁸ 収益側の手法には費用側も考えるものも多い。ここでは収益側を中心とする手法という意味で用いる。なお、行政では収益側が失念されやすい。

⁵⁹ 費用側の手法でも収益側を考えるものもある。ここでは費用側を中心とする手法という意味で用いる。

⁶⁰ 費用側でムダ削減を追求する場合でも、収益側を考え、そもそも何がムダかが明らかでなければ、費用側の努力も効果的にはならないからである。

⁶¹ 総合にある手法は、費用側と収益側の両者の視点を既にとり込んでいる。

1-3. 非財務指標に拡張した広義の管理会計手法

ロジックモデル：インプット、アクティビティ、アウトプット、アウトカム、インパクトを、因果関係⁶²を示す矢印で結びつけて図示。**戦略マップ**：4つの視点に基づき複数の戦略目標を因果関係仮説で結びつけ、戦略を記述したもの。**KPI**：戦略の実行プロセスにおける指標であり、先行指標・結果指標といった指標間の関係性の中で考えられている。

2. 費用側の各手法

ムダ等の非付加価値活動をいかに排除していくかに関する手法が一般的。

2-1. 狭義の管理会計手法

標準原価計算：達成目標として原価の標準を設定し、それに向けて原価の発生をコントロールする。**原価企画**：市況から販売価格を設定し、そこから製品の企画・設計段階で原価を作り込む。**ABM/ABC**：ABM（活動基準管理）は活動の管理を通じてプロセスを効率化し原価低減を図る。ABC（活動基準原価計算）は「製品が活動を消費し、活動が資源を消費する」との考え方で間接費を正確に配賦する。なお、総務省が推奨する**業務フロー・コスト分析**はABMを基にコスト計算する。**LCC**：ライフサイクル全体で発生するコストを測定。

2-2. 教科書によっては紹介のある管理会計手法

標準化：作業標準と作業の標準時間の設定という標準設定の思想に基づき業務の標準化がなされる。事務処理手順や業務フローのこと。**プロセス分析**：業務の標準化を基礎に、標準時間を分解し非付加価値活動等の時間を洗い出す。**TQC**（全社的品質管理）：全員参加・改善指向を基本とし、改善のためのQCサークルでは業務標準の改定を軸に展開される。**TPS**（トヨタ生産方式）：コスト低減による利益確保を目的に、ムダ取りに向け多くの方法論を一体化。必要なものを必要なときに必要なだけ作るジャストインタイムと、不具合が生じたら流れを止める自働化が2本柱。**リーンマネジメント**：プロセスに焦点

⁶² if-then（もし…ならばどうなる）の関係で示されることをいう。本稿では目的-手段関係と峻別しない。

をあて、業務の流れからムダな活動を取り除く。

2-3. 非財務指標に拡張した広義の管理会計手法

事務量マネジメント：職員の事務量の把握を基礎に、業務改善（TQC）や組織戦略（ロジックモデル/戦略マップ）と連携させつつ、より付加価値の高い活動の増を図る。ABMに相当するが、財務指標化を要しない場合も多いので別掲。**自治体間ベンチマーキング**：自治体間で特定の業務に係る業務量を比較し差異を分析して業務の効率化を図る。**BPR**：ビジネスプロセスを根本的に考え直し、抜本的にデザインし直す（リエンジニアリング）。実施では改善活動を関連する。**RPA**（ロボティックプロセスオートメーション）：ホワイトカラーの生産性を阻害する、システム化されずに残る手作業の業務を自動化。

3. 総合的な各手法

収益側と費用側の両者の視点を内在化させた手法群。TOCはシステム論。

3-1. 狭義の管理会計手法

BSC（含戦略マップ）：4つの視点に基づき戦略目標間を因果関係仮説で結びつけた戦略マップにより戦略を可視化するとともに、スコアカード等により戦略マップに記述された戦略目標の測定と管理を行う。**MPC**（ミニプロフィットセンター）：小集団活動を基礎に損益（業績評価指標）を通じて組織学習の効果向上を目的とする経営組織単位。時間当たり採算を基づくアメーバ経営等。

経済性計算：将来キャッシュフローの割引現在価値を計算し、正負によりプロジェクト等の投資判断をするNPV法など。

3-2. 教科書によっては紹介のある管理会計手法

TOC（制約条件の理論）：ボトルネックに着目し、システム全体を強化する。

3-3. 非財務指標に拡張した広義の管理会計手法

B/C分析（費用対効果分析）：費用側と仮定計算した収益側（便益側）とをそれぞれ割引現在価値化し、その比較により意思決定。公共事業で活用。**費用**

対効果評価：費用側と非財務指標で表示された収益側とを比較し、その比較により意思決定。医療分野で活用。（以上）