

東京大学 公共政策大学院

ワーキング・ペーパーシリーズ

GraSPP Working Paper Series

The University of Tokyo

GraSPP-DP-J-23-002

財務省国税庁における行政管理会計の展開

大西 淳也

2023年12月

**GraSPP**  
THE UNIVERSITY OF TOKYO

GraSPP Discussion Paper J-23-002

GRADUATE SCHOOL OF PUBLIC POLICY  
THE UNIVERSITY OF TOKYO  
HONGO, BUNKYO-KU, JAPAN

**GraSPP**  
THE UNIVERSITY OF TOKYO

GraSPP-DP-J-23-002

財務省国税庁における行政管理会計の展開

大西 淳也

2023年 12月

東京大学公共政策大学院

〒113-0033 東京都文京区本郷 7-3-1

## 財務省国税庁における行政管理会計の展開

東京大学公共政策大学院教授  
大西淳也

### Summary

本稿は、財務省の外局である国税庁における行政管理会計の展開についてのケーススタディである。戦後の混乱期に創設された国税庁では、米国内国歳入庁の影響を受けつつ、事務量把握、事務改善提案及び税務書類の統一化等（のちの ICT の活用）のいわゆる「三種の神器」による事務運営が創設後の早い時期から開始された。これらを前提に、2000 年前後には活動基準原価計算（ABC）を始めとする管理会計実践が試行された。また、2014 年以降には広島国税局を先頭に管理会計実践が大規模に取り組みられ、大きな成果が得られた。本稿ではこれらを振り返るとともに、そこからの発見事項と今後の課題について述べる。

### Key Words

- ① 管理会計
- ② ケーススタディ
- ③ 事務量把握
- ④ 事務改善提案
- ⑤ ICT の活用
- ⑥ 業務フロー

## I はじめに

巨額の財政赤字を抱えるわが国においては、遅かれ早かれいずれかの段階での増税が必至である。増税に際しては、効率的・効果的な行政運営に対する納税者の信頼が確保されなければならない。この納税者の信頼確保のためには、効率的・効果的な行政運営に向けた努力の証（あかし）を行政側から示していく必要がある。管理会計論はこの努力の証として効果的である<sup>1</sup>。

これまで筆者はこの観点から何冊かの書籍等を提示してきた（大西編著, 2020；竹本・大西, 2018；財総研・樫谷編著, 2016；大西, 2010）。そこでは行政で扱う管理会計を行政管理会計と位置づけ、国税庁の事例等とともに地方公営企業や独立行政法人等の事例を含め、行政管理会計としての体系化に留意しつつ示してきた。これは、他の行政組織へのヨコ展開を考えた場合、ある程度の体系化がなされなければ一般的な議論となりにくいと考えたからである。

これらに対して、本稿<sup>2</sup>では、国税庁における行政管理会計の展開について、事務運営の草創期等の歴史的経緯を含めたケーススタディとして整理する<sup>3</sup>。そして、今後の公共政策の立案と執行の向上に役立つ観点から、そこでの発見事項と今後の課題を述べるものである<sup>4</sup>。

## II いわゆる「三種の神器」の形成

国税庁における特徴的な事務運営として、事務量把握（人日（にんにち）あるいは事務実績ともいう）、事務改善提案（当初は献策制度、のちに提案制度）、税務書類の簡素化・統一化等（のちの ICT（Information and Communication Technology）の活用）がある。本稿ではこれらをいわゆる「三種の神器」という。この「三種の神器」は、税務行政が危機的な状況にあった戦後の早い時期に形成され、今日に至っている。そこで、当時の時代背景等を含めて整理する<sup>5</sup>。

### 1. 終戦直後の税務行政

国税庁は 1949 年に創設された比較的新しい行政組織である。当時の国税庁は、戦後経済の混乱、熟練職員の不足、申告納税制度の導入に伴う混乱という 3 つの苦難に直面していた。

---

<sup>1</sup> 大西編著（2020, pp.311-313）、大西（2010, pp.303-307）では内への可視化と外への可視化という概念を提示しており、ここでいう努力の証は外への可視化の一部に相当する。

<sup>2</sup> 本稿は Ohnishi（2022）を修正している。

<sup>3</sup> 本稿の III と IV は実務家として関与事例であり、純粋なケーススタディではないが、ケーススタディについては門田（1997）、三矢（2002）、松尾（2014）を参考にしている。

<sup>4</sup> 実務家からすると、深い洞察を伴うケーススタディから得られる知見は実証分析に優るとも劣らない。本稿がその一助となれば幸甚である。

<sup>5</sup> 詳細は大西（2021）で整理している。なお、国税庁の事務運営の草創期の経緯についていつか調べたいと考えていたところ、資料のある税務大学校（租税資料室）に近いさいたま新都心勤務の機会を得てようやく実現できた。

まず、当時のわが国経済の混乱である。国税庁（1953, p.3）は「戦後日本経済の混乱、インフレの進行とともに、国民生活は極度に窮乏し、国民の担税力は著しく低下していたにもかかわらず、経済復興、国家再建のため巨額の国費を必要とし、徴税を強行せざるを得なかった」と指摘する。数字で確認すれば、1946年～1949年までの卸売物価上昇率は364.5%、195.9%、165.6%、63.3%と著しく、同時期の租税負担率は10.9%から28.5%とわずか3年間で2.6倍に上昇していた。

次に、当時の国税庁における熟練職員の不足である。国税庁（1953, p.3）は「税務職員の資質は、戦時中から戦後にかけて著しく低下し、戦後における税務職員の大量の増加にもかかわらず、熟練した税務官吏の不足という根本的な欠陥があった」と記載する。因みに、1945年当時に19,418名であった税務署等の定員は、その後増員され、1948年度に73,607名に達した。これに伴う職員の大量採用の結果、1949年1月現在の調べでは税務職員の約8割が30歳未満で、7割超が経験年数3年未満であった（国税庁, 2000, p.9）。

更に、申告納税制度の導入に伴う混乱である。国税庁（1953 p.3）は、「納税者の面から見ても、画期的申告納税制度に対応しうる理解あるいは記帳能力もなく、かつ、税務官吏に対する態度も非協力的であった」と整理する。1947年度にはGHQの勧告に基づき所得税と法人税が従前の賦課課税方式から申告納税制度に改められたが、その結果、税務行政は混乱し、政府と納税者が互いに反発し合い、全国的な税務官署に対する大衆のデモや傷害事件が頻発するという状況であった（国税庁, 1952, p.4）。

## 2. 米国の影響

終戦直後の米国の影響は多大であった。一つには、今日の税務行政にも多大なる影響を与え続けたシャープ勧告の存在が挙げられる。もうひとつには、米国の経営管理思想の流入が挙げられる。

まず、シャープ勧告である。シャープ使節団日本税制報告書（シャープ勧告）は1949年9月と翌年9月に占領軍総司令部（GHQ）に提出された。この勧告は租税制度について有名であるが、税務行政についてもその附録において述べられている（シャープ使節団, 1949, pp.48-50）。

具体的には、「…税務署…における官庁の手続きは…近代化を要する。

…問題…は、現有の職員の非能率的使用にある。…徹底的な職務分析が必要であろう。役所の事務の一方面の改善が…その過剰人員を、もっと職員を必要とする他の方面へ配置すべき…

もう一つの面は、…大量の書類および資料の能率的な処理ができるような事務上の手順および手続の必要な改善である。記帳整理は…能率的でなければならない。標準型用紙を発送させ、番号付けを採用し、用紙識別の迅速をはかるため異なった色を使用すべき…」と指摘する。

以上をみれば、能率や職務分析等は科学的管理法に、事務の手順や手続は業務の標準化を意味し、これも科学的管理法に関連付けられよう。

次に、米国の経営管理思想の流入である。テイラーの科学的管理法はわが国では1920年代に啓蒙・普及活動が本格化した（岡野, 2006, pp.101-102）。当時でも日本的な色彩を帯びており、戦後のQCサークル運動に似た現場労働者を含む全員参加型手法も採用された（高橋衛, 1994, pp.122-123）。

そして、第二次大戦等により一時的に止まっていた米国の経営管理思想は、終戦とともに堰を切ったように流入した。科学的管理法をはじめ、デミング賞で有名な品質管理論（のちの Total Quality Control; TQC）（大西・福元, 2016）等である。戦後のわが国の経営管理・管理会計は米国管理会計の翻訳的導入を中心として展開した（西澤, 2006）。

ここで科学的管理法について若干言及する。有名な課業管理は、最も優秀な作業者の仕事を時間を研究・動作研究によって解析し、最も効率的な仕事のやり方を明らかにする（高橋伸編著, 2011, p.166）。また、時間研究・動作研究による業務の標準化は、標準の改定作業としての事務改善活動と密接に関係する<sup>6</sup>。

### 3. 国税庁サイドの積極的な対応

以上の状況の下、混乱した税務行政を立て直す観点から、国税庁サイドでは納税者との信頼感の構築とともに、能率の概念が強調されていた。また、国税庁長官の積極的なリーダーシップの発現も見られた。

国税庁（1952, p.4）は、「国税庁としては、…法の適正公正な執行を第一義とし、もって納税者の善意と政府の公正な行政運営とが相まって、相互の信頼感を基礎とする、真に、民主的な税務行政が確立されるよう…施策を推進する…」と指摘し、納税者との信頼感の構築を中心的な課題と位置付けていた。

国税庁では1953年度から1976年度までの毎年度、税務運営の基本的な目標等を明らかにする観点から税務運営方針を定めてきた。その初期の方針では事務の能率化が強調された。具体的には、1953年度の税務運営方針における「事務運営の能率化と責任の明確化」の項で「…できる限り詳細な事務規程を定め、仕事の定型化と能率化をはかる…個々人にいたるまで仕事の分担と責任を明確化し、能率化する…」とされていた（国税庁, 1954, pp.19-21）。

更に、国税庁創設当時には、国税庁長官の積極的なリーダーシップの発現がみられた。1950年5～7月、高橋衛国税庁長官（初代）等は米国を視察し、帰国後に「税務行政改善についての根本精神」をGHQに提出した。その各論の冒頭では「最も能率のよい組織を確立するため次の措置を講ずる」とされ、能率の概念が強調されていた（国税庁, 2000, pp.156-158）。

高橋長官は米国の税務行政について特に感心した点として以下のように述べている。「向うの方では事務の分界が非常に明確にされておって、たとえば税務署においても、内

---

<sup>6</sup> 事務改善活動で業務標準の改定を意識することは、元の木阿弥になりがちな手戻りを防止する効果（歯止め効果）を有することになる（大西編著, 2020, p.47）。なお、本稿では業務標準と業務フローを同義で用いている。

部事務と外部事務は完全に分かれていますし、内部事務においてもそれぞれの仕事が非常にこまかく分類されて、それが流れ作業で円滑に敏速に行われ、その上にきな程度に(マ)機械が使われております。向うの税務署に行ってみますと、すぐ受ける感じは、税務官吏が働いているということよりも、一つの大きな工場に来て、一つの大きな組織が動いているという感じがするくらいであります…」(国税庁広報課, 1950, p.14)<sup>7</sup>。

#### 4. いわゆる「三種の神器」の形成

以上を背景に、1950年から1950年代前半にかけて、本稿でいわゆる「三種の神器」と呼ぶ、事務量把握、事務改善提案及び税務書類の簡素化・統一化等が形作られた。以下で説明したい。

##### (1) 事務量把握(人日管理)

事務量把握の起源は明確ではないが、その必要性については、1950年の高橋国税庁長官による米国視察報告書(日本へのヒント)(国税庁, 1952, p.8)においてはじめて述べられている(大西, 2021)<sup>8</sup>。従って、事務量把握は、視察先となった米国内国歳入庁(Internal Revenue Service: IRS)における実践にヒントを得た可能性が高い。

また、米国IRSは、国税庁の事務量把握と非常に似たWork, Production and Control system(WP&C system)を有する<sup>9</sup>。現状のシステムは1960年代初期から稼働している<sup>10</sup>ので、1950年代には既に何らかのシステムがあったと考えるのが自然である。これも前述の補足となろう。

国税庁の事務量把握は、各国税局での様々な取り組み<sup>11</sup>を経て、1950年代前半のかなり早い時期に1日単位での事務量把握が行われるようになり、その後、0.5日単位、現在では1時間単位が一般化してきている(大西, 2021)。現状の事務量把握のイメージは図表1の通りである。

---

<sup>7</sup> 税務大学校租税資料室で当時の資料を閲覧したところ、業務フローや標準化についての記述は見つけられなかった。

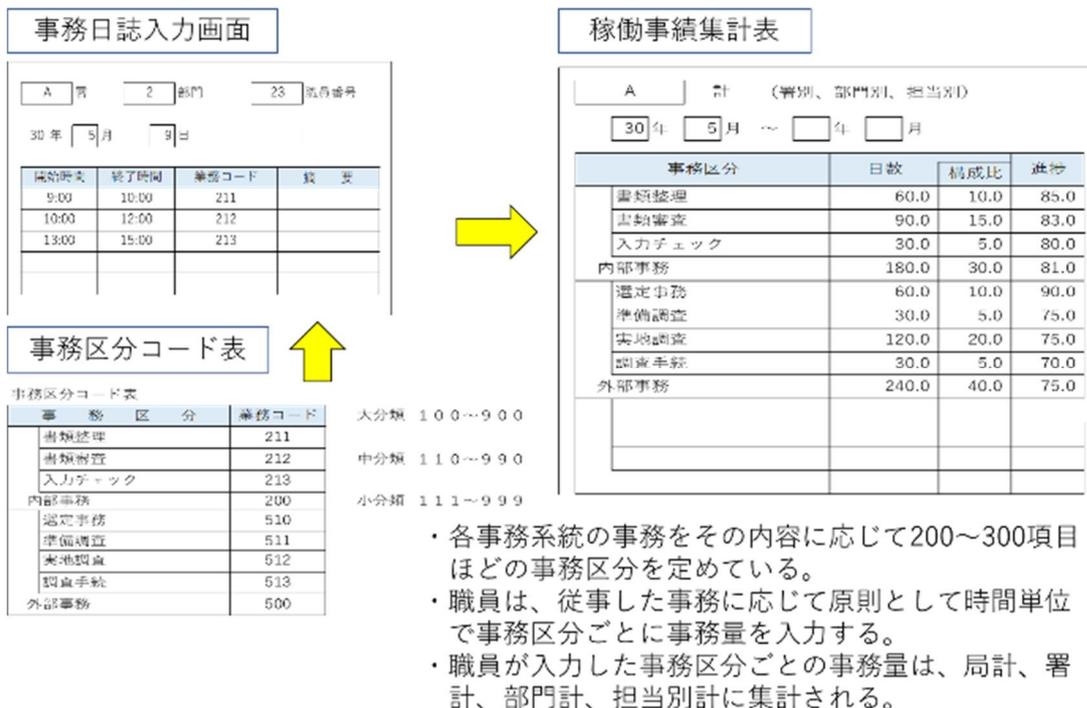
<sup>8</sup> そこでは「毎日の仕事の実績を日報によって明らかにする制度を急速に作る」と記されている。

<sup>9</sup> 国税庁の現在の事務量把握は概ね1時間単位、IRSは0.1時間単位で、他はほぼ同じである。

<sup>10</sup> 2022年5月9日面談。席上、IRSと国税庁の事務量把握の類似性に驚く声があった。

<sup>11</sup> 例えば、現在の取り組みに類似する金沢国税局の事務処理日票制度の試行などがあった(国税庁, 1954, p.71)。

図表1 国税庁の事務量の把握のイメージ



(出所) 大西編著 (2020, p.153, 図表 8-1)

## (2) 事務改善提案

現場職員の経験から生まれた創意工夫を広く求め、税務事務の執行面の能率刷新・改善を図るため、1950年11月に献策制度が設けられた(国税庁, 1952, p.34)。この献策制度に先立ち、能率に関する職員の関心を高めるため『能率通信』が同年4月より発刊され、能率コンクール等の欄やムリムラムラ<sup>12</sup>の解説など、献策制度と相乗効果のある様々な内容が紹介された。

1963年には献策制度をより発展させる等の観点から新たに提案制度が制定された(国税庁長官・国税局長, 1963)。この制度は現在に至るも継続されてきており、①法令遵守の徹底などの適正な事務の管理、②職員の積極的な参画意識の醸成、能力向上及び事務の効率化を目的としている(大西, 2010, pp.190-192)。

## (3) 税務書類の簡素化・統一化等 (のちの ICT の活用)

1952年度から1954年度にかけて、税務関係の諸様式に一定の原則に従った付番を行い、様式の整理等が精力的に進められた(国税庁, 1954, p.72など)。これらにより、事務連絡や整理保管等が容易となった(国税庁, 1953, p.70)。また、税務の能率化等を図るた

<sup>12</sup> 『能率通信』の用語である。筆者はムリムラムダ(ムリをすれば成果にムラができる。ムラができれば中間貯蔵施設等のムダができやすい)のほうが適切だと考えている。

め、1955 年度には報告文書の簡素化及び一部権限の委譲が行われた（国税庁、1956、p.53）。

税務書類の簡素化・統一化等はその後、計算穿孔機や電気加算機（ママ）の導入を嚆矢として（国税庁、1957、p.11）、事務用機器の活用が中心となった。そして、これが今日の ICT の活用、更には RPA（Robotic Process Automation）<sup>13</sup>や DX（Digital Transformation）につながっていくことは想像に難くない。

## 5. 考察

「三種の神器」の形成期の取り組みを振り返り、その今日的意味について考察する。ここでは事務量把握、事務改善提案及び標準たる業務フローの3点について言及する。

### (1) 事務量把握の取り組みとその今日的意味

まず、事務量把握について考察する。事務量把握は国税庁事業年報書等の記述を見てもほぼ言及されていない。事務量把握それ自体は能率向上等のためのデータを整えるという準備的性格を持ち、能率向上に直結するわけではないことから、年報書等で言及されなかった可能性も否定しきれない。また、過去には労務管理上の問題もあった可能性はあるが、これは今日的な課題ではない。

しかし、シャープ勧告やその後の国税庁の事務運営を見ても、内部事務を合理化し外部事務を拡充することは常に取組みられてきた。そして、そこに事務量の把握が役立ってきたことは想像に難くない。これは今日の管理会計論を踏まえれば非常に筋のいい着眼点でもあった。もっとも、国税庁の事務量把握における時間単位や事務区分数は、海外の行政組織と比べても時間単位は細かく、区分数も多い（大西、2010、pp.196-198）。今日の管理会計実践においても%での把握や年数回の把握等、様々な簡便な方法が用いられていることを踏まえれば、事務量把握をいかに簡便なものとするかについては、他の行政組織への展開に当たっての実践上の重要な論点となると考える。

この点について今日的観点から更に検討を加えると、現在、多くの職場において労務管理の観点から勤務時間の把握は既に行われており、これにリモートワーク等でより必要視されてきている事務の計画的遂行の観点を加味すれば、今日の執務環境の下での事務量把握はそれほど困難な課題ではない。例えば、大レベルで数個、中レベルで各数個の計 20～30 の事務区分の下、半日（4 時間）単位や 1/4 日（2 時間）単位で事務を計画し、その実績を事務量として把握することは十分に考えられよう<sup>14</sup>。国税庁の場合にはこれまでの蓄積があり、職員側にも慣れがあることから、相当程度に精緻な事務量把握が可能となっているが、この点についてはそれぞれの組織における職員の現在の認知レベルを踏まえた実現可能な形での組み立てが必要視されることとなろう。

---

<sup>13</sup> RPA については大西・梅田（2019）を参照。

<sup>14</sup> 先述したように、%での把握や年数回の把握なども考えられよう。

## (2) 事務改善提案の取り組みとその今日的意味

次に、事務改善提案である。事務改善提案は職員の自主性に委ねられるので、マネジメント層からの積極的な働きかけがないと提案そのものが低迷しやすいという弱点がある。国税庁でもこの点は当初より認識されており、『能率通信』の発刊等の取り組みも見られたが、提案件数の低迷には悩まされてきた（大西, 2021）。残念ながら、その後の実践においても改善提案は形骸化する傾向にあった（竹本・大西, 2018, pp.136-138）<sup>15</sup>。職員の主観に配慮しつつ、どのようなストーリーで職員の関心をかき立てるのか、ここにマネジメント層の知恵が求められよう。このような事務改善提案の徹底もまた、他の行政組織への展開に当たっての実践上の重要な論点となると考える。

この点について今日的観点から更に検討を加える。事務改善活動は TQC（Total Quality Control；全社品質管理）の一つである QC（Quality Control）サークル活動との類似性が極めて高い。石川（1989, p.89）は QC サークル活動の TQC に占める比率は第 3 次産業で 1/3 くらいであろうと指摘しているが、TQC に占める重要性はそれほど高い。QC サークル活動では全員参加の観点から、標準的な問題解決手順である QC ストーリーや、特性要因図等の QC 七つ道具等を活用した思考方法の簡略化・パターン化の重要性がいわれている（大西編著, 2020, pp.46-47）。企業の管理会計実践における TQC の重要性を踏まえれば、行政管理会計の実践においても TQC のエッセンスを一部であれ活用していくことは十分に考えられよう。更に昨今では RPA が喧伝されている。RPA においては、現場の気づき等の現場主導の重要性等から、RPA と事務改善活動の親和性が指摘されている（大西・梅田, 2019）<sup>16</sup>。

現状の事務改善活動は、残念ながら、皆で知恵を出そうといった耳障りのいい言葉が連呼されやすい一方で、どうすれば知恵が出せるのかといった方法論は忘れられる傾向にある。しかも、わが国製造業が華やかなりし時代に喧伝されただけに、「古い」とか「オワコン」といったレッテルが貼られやすいテーマでもある。しかし、本稿で指摘するような事務改善活動の重要性を踏まえれば、その今日的意味は見失われるべきではないと考える。

## (3) 標準たる業務フローの不存在といわゆる「三種の神器」の相互関係

最後に、標準たる業務フローが明確に考えられていなかったことについて述べる。シャープ勧告や IRS 等の影響から、国税庁に能率の用語とともに科学的管理法的な考え方が流入したと考えられるが、標準としての業務フローという意識があったかは明確ではない（少なくとも税務大学校租税資料室所蔵の資料では確認できなかった）。後述の通り、2000 年代前半の国税庁における ABC 試行当時の筆者を含む担当者に、この標準たる業務フローについての認識がなかったこと等を踏まえると、標準たる業務フローが明確に考え

---

<sup>15</sup> だからこそ、後述の広島国税局における実践では、取り組み当初の国税局長のリーダーシップが効果的に機能したのである。

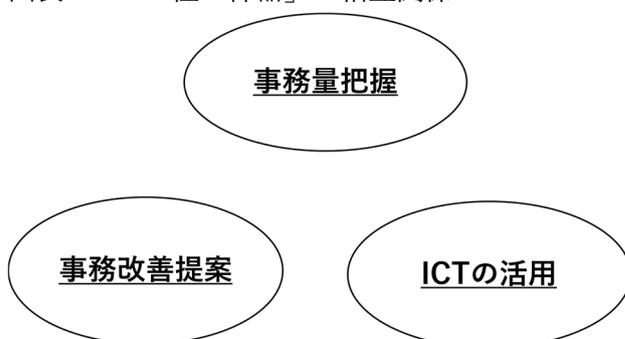
<sup>16</sup> 大西・梅田（2019）は、ホワイトカラー部門においても製造業の生産エンジニアに相当する事務エンジニアが今後必要視されると指摘している。

られてこなかったことは明らかであろう。この標準たる業務フローの重要性についての考察は後述する。いずれにせよ、現在、事務改善活動に注力する行政組織は数多く存在するが、そこでは、当時の国税庁と同様、標準としての業務フローが意識されていないことが多いと思われる。従って、これもまた今日に至るも実践上の重要な論点となると考える。

#### (4) 小括

以上を端的にまとめれば、国税庁では 1950 年代の早い段階から、本稿でいう「三種の神器」の取り組みが実践されてはいた。しかしながら、そこでは図表 2 の通り「三種の神器」もそれぞれがバラバラに存在していたと考えられるのである。

図表 2 「三種の神器」の相互関係



(出所) Ohnishi (2022, Figure2) を筆者修正。

### Ⅲ 活動基準原価計算 (ABC) の試行

前述の通り、国税庁において「三種の神器」の取り組みはその後も継続された。その過程では、事務量把握の単位時間や事務区分は細分化され、また献策制度は事務改善提案制度に変更され、更には税務書類の簡素化・統一化等は情報化を経て ICT の活用に変えられた。この NPM や ABC の流行を受け、国税庁でも内部的に事務量把握を活用しつつ、2000 年頃から ABC が試みられた。ここでは、NPM の流行、国税庁における ABC の試行について述べたのち、考察を行う。

#### 1. 2000 年前後における NPM の流行

NPM は「ビジネスメソッドに近い経営・報告・会計のアプローチをもたらす公共部門の再組織化の方法」(Dunleavy and Hood, 1994) とされ、そこに体系的な教義があり、それを系統立てて実践に移したというよりも、実践が先にあった (真淵, 2020, p.136)。わが国では 1990 年代後半から流行し、独立行政法人制度や PFI (Private Finance Initiative)、政策評価制度、公会計、強制競争入札等が内容となっている。

NPM の流行の下、一部の地方公共団体では ABC<sup>17</sup>が取り組まれた。三重県四日市市の地区市民センターを対象にした分析（宮寄, 2000）、千葉県柏市税務第 3 課を対象にした分析（櫻井編, 2004, pp.297-311）、首都圏の公共図書館と静岡県内の授産施設の分析（南, 2002）等が公表されている。

## 2. 国税庁における ABC の試行

1990 年代後半から 2000 年頃まで地方公共団体や中央省庁では経費の不適切な流用等の各種の不祥事が頻発していた。このような中で、国税庁では NPM や ABC の流行をにらみつつ、経営管理的な方策を実施することができないか、検討が進められていた<sup>18</sup>。

2000 年には事務量把握と ABC の Time Study や Activity Map との共通性に着目し、ABC として計算できないか、検討を開始した<sup>19</sup>。この取り組みは部内ではコスト分析と称され、間接費の配賦としての ABC ではなく、各プロセスの原価計算に相当し、指標化して相互比較・分析を行うことを主眼とするものであった（大西, 2010, pp.176-178）<sup>20</sup>。

国税庁における ABC の試行は数年間継続されたものの、残念ながら空中分解してしまった。その理由は、ABC のデメリットとして一般的に指摘されている重い作業負荷、原価計算の先にあるべき目的が曖昧だったこと、継続的なリーダーシップの確保が困難であったことにあった（大西編著, 2020, p.216）。

## 3. 考察

ここではまず、国税庁での ABC の試行について考察する。その後、いわゆる「三種の神器」と業務フローについて考察する。

### (1) ABC の試行に関して

ABC の試行に関してまず指摘しなければならないことは、自身を含む当時の担当者には標準たる業務フローへの配慮がほぼなかったことである（大西, 2010, pp.187-188 等）。後述するように、「三種の神器」の真ん中に標準たる業務フローを置くべきであった<sup>21</sup>。

---

<sup>17</sup> 因みに、ABC は 1987 年頃に間接費のより正確な配賦のための手法として米国で編み出された。また、1991 年頃にはプロセス効率化による原価管理を行う ABM (Activity-Based Management : 活動基準管理) が米国で編み出された（大西編著, 2020, p.51）。

<sup>18</sup> 筆者は当時、国税庁会計課総括課長補佐として勤務した。当時の緊張感は思い出深い。

<sup>19</sup> 検討に先立ち、国税庁内における過去の検討状況について、存在する資料を総ざらいしたが、類いする資料は発見できなかった。

<sup>20</sup> わが国の都市銀行では既に実践されていた事務量管理を基礎に 1990 年代末に ABC/ABM が導入された（谷守編著, 2019, pp.62-63）。また、(独) 統計センターでは既に実践されていた工手間（くてま）を基礎に 2010 年頃に ABM が導入された（大西編著, 2020, p.60）。

<sup>21</sup> この ABC の試行の数年後、筆者は、修士、博士と経営管理や管理会計関係の研鑽を積んだ。このため、試行当時は標準たる業務フローの重要性に思い至らなかった。

そして大西（2010, pp.179-181）は以下の3点を指摘する。第1に、定型的な原価計算手法への拘泥である。これはABCのCostingに引きずられた結果であったが、本来であれば、コスト削減のために事務改善を考えるABM（Activity-Based Management：活動基準管理）として整理すべきであった（Johnson, 1992）。

ABCとABMの本質的な相違は、ABCが製品の原価算定を中心とする、測定の視点に立つ手法であるのに対して、ABMはプロセス改善の視点が求められることにある（櫻井, 2019, p.376）。後講釈とはなるが、いわゆる「三種の神器」という管理実践が行われていた国税庁の場合、事務改善提案の有用性を引き出す意味でもABCではなく、ABMとするのが適切であったといえる。

第2に、コスト分析を行うにあたって漸進的な拡大をめざすべきであった。体系的なバックアップの確保に加え、コスト指標から問題提起につなげていくソフト面の組織的な能力の育成への配慮が必要であった。

第3に、組織内部での深く潜航した独自の取り組みは失速しやすいことである。作業開始直後には作業負荷が問題となりやすい一方で、メリットが見えにくいので深刻な問題となり得る。

そして、更に考察を加えれば、ABCの試行にあたり取り組みの継続性への配慮がもっとなされてしかるべきであった。当時、ここまで取り組めば継続は期待できるだろうとの意見もあったが、結局はそうはならなかった。残念ながら、行政組織内部における元に戻る大きな力を軽視してしまっていたのであった。

その一方で、この試行の結果、組織内で事務量把握が一般的に知られるようになった。この結果、コストを考えるに際し、物件費と人件費が同じ土俵で考えられるようになったというメリットもあった（大西, 2010, pp.180-181）。

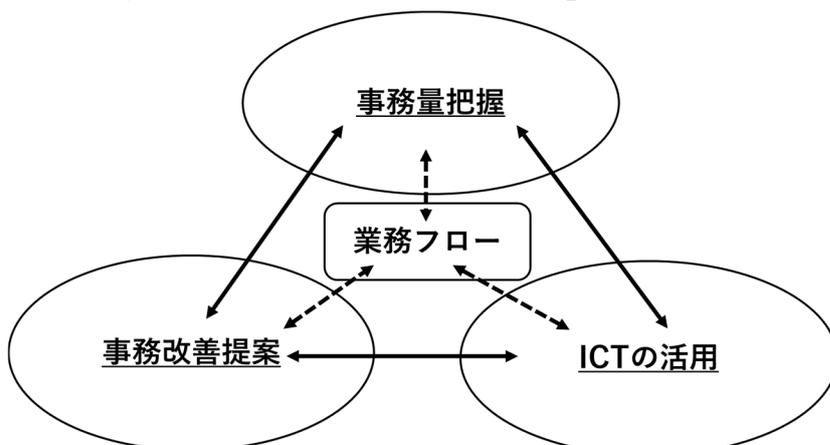
## **(2) いわゆる「三種の神器」と業務フローに関して**

ABCの試行の結果、標準たる業務フローの重要性が認識された<sup>22</sup>。この業務フローと「三種の神器」との関係を示せば図表3の通りである。管理会計手法等と関係づければ、業務フローは標準化に、事務改善提案はTQCの一部に、事務量把握はABMに相当する（大西, 2010, pp.187-193）。

---

<sup>22</sup> 正確にいえば、筆者の博士論文である大西（2010）ではじめて明確に指摘できた。

図表3 業務フローといわゆる「三種の神器」



(出所) Ohnishi (2022, Figure3) を筆者修正。

図表3の業務フローを中心に「三種の神器」との関係の説明する。業務フローと事務量把握との関係では、業務フローに基づいて事務量が決まる。従って、事務量を削減するためには業務フローを変えなければならない。業務フローとICT活用との関係では、ICTの活用は新しい業務フローの作成ないしは既存の業務フローの変更を伴う。業務フローと事務改善との関係では、事務改善は手戻り防止の観点から業務フローの改変を意味する<sup>23</sup>。

次に、図表3の「三種の神器」相互の関係を見る。事務量把握とICTの活用との関係では、新しいICTの活用による事務量の変化から費用対効果の情報がより正確に得られる。ICTの活用と事務改善との関係では、新しいICTの活用に伴う新規の業務フローは、必ず机上での検討から始まるため、そこに想定外のムダが入り込みやすく、実際にやってみた上での事務改善活動が必要となる。事務改善と事務量把握との関係では、事務改善の効果が事務量でより正確に把握できることから、事務改善活動に弾みをつける<sup>24</sup>ことが可能となる。

#### IV 広島国税局における管理会計実践

広島国税局では2014年後半から管理会計実践が開始された<sup>25</sup>。その後、この管理会計実践は他の国税局にも広がっていった。因みに、この時期、総務省においても2010年代中頃からBPR (Business Process Reengineering) に注力してきた。

##### 1. 広島国税局における管理会計実践

広島国税局 (以下、広島局という) の管理会計実践は基本的にいくつかの管理会計手法、すなわち、標準化、TQC、ABM、バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard;

<sup>23</sup> この点は行政組織の実践において失念されやすいポイントである。

<sup>24</sup> 事務改善活動は現場職員の参加を伴うことから、非常に人間臭い側面を伴う。ここから、職員がどう考えるか、職員の主観が重要となる。

<sup>25</sup> 筆者は2014年7月から1年間局長であった。

BSC) から成る。業務フローは標準化に、事務改善提案は TQC の一部である QC サークル活動に対応する。事務量把握は ABM に対応する。また、後述の通り BSC の戦略マップから事務の優先順位が導かれる。なお、その実践の詳細については樫谷・財務総研(2016)、竹本・大西(2018)、大西編著(2020)で整理している。樫谷・財務総研(2016)は実践開始の翌年度に松尾貴巳教授(神戸大学)や藤野雅史教授(日本大学)等による現地訪問を踏まえてまとめられた<sup>26</sup>。

ここで行政の業務改革を行うに際して、行政にとってはなじみのない管理会計手法をわざわざ意識することのメリットについて述べる。その最大のメリットは、無意味な試行錯誤、無意味な手探りを避ける、即ち、要らぬ手間を省くことができることにある。例えば、事務改善提案における手戻りというデメリット(これを避けるためには標準たる業務フローが重要になる)や、ABCにおける重い作業負荷など、管理会計手法のデメリットは既に知られている。このため、管理会計手法を意識することにより、これらのデメリットを回避しつつ実践を進めていくことが可能になるのである。

広島局におけるこの管理会計実践の最初の取り組みは事務改善提案の活性化に向けた国税局長(筆者)から現場職員への働きかけであり、この段階での局長のリーダーシップは非常に有効であった。その後、ABMへの意識づけに続き、戦略マップを用いた事務の優先順位付けに取り組んだ。これは例えば外部事務のうちどの事務を優先させるのかについて具体的に考えていく必要があったからである。

前述したABCの試行の経験から取り組みの継続性に困難があることが予想された。そこで、将来ともに広島局に残る職員からコアメンバーを選定し、その自主性を尊重しつつ重要な役割を担ってもらった<sup>27</sup>。

また、当時、広島局では地方税当局との協力関係を一步進める観点から、組織間管理会計(後述)を意識しつつ、戦略マップの共有とともに国税局と同様のABMの導入を試みた。初期段階では成功といえる取り組みもいくつかあった。

## 2. 管理会計実践の成果

広島局の管理会計実践は内部事務を効率化し、外部事務を拡充するものであったが、その成果は大であった。ここではまず、内部事務の効率化に関する施策について述べ、その後、わかりやすい例として、法人課税部門における外部事務(税務調査等)の割合について言及する。

まず、内部事務の効率化策である。まず事務改善提案に強い反応があった。平成25事務年度から平成26事務年度にかけて提案件数はほぼ倍増した(434件から802件)。ここでは大きく3つのグループに分けられ、繁忙調整等の業務体制の構築に関するもの、重複

---

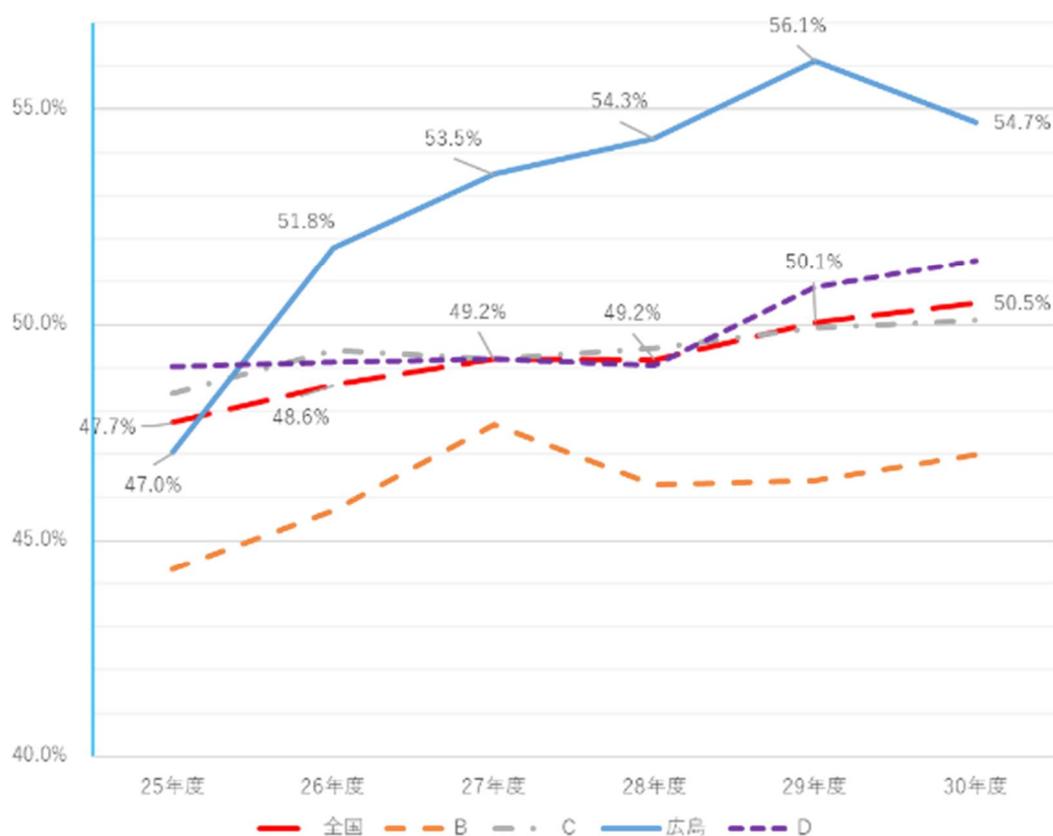
<sup>26</sup> いずれ外部専門家による調査に発展させたかったが、当時の状況から断念した。

<sup>27</sup> この過程では大西(2010)の第4章、第5章のコピーを配付した。この結果として、熟読したコアメンバー(当時の総務課長であった竹本隆亮氏ら)による自律的な展開につながっていった。

作業の見直し等の合理的な事務フローの構築に関するもの、更には作業手順書の精緻化等に関するものがあった（大西編著, 2020, pp.155-163）。これらのグループは自然発生的に生まれたものであった（後述で更に考察を進める）。その過程では女性職員の活躍に目を見張るものがあったことは特筆されるべきであろう<sup>28</sup>。

次に、法人課税部門における外部事務（税務調査等）の割合についてみる。これを国税局別に比較したものが図表4である。そこからは他の国税局に比べ広島局の成果が上がっていることがわかる。

図表4 法人部門の外部事務割合（局別比較）



（注）本表の年度は事務年度。平成26年度であれば2014年7月～翌年7月を意味する。  
 （出所）大西編著（2020, p.276, 図表8-19）

また、別表4においては、ほかの国税局の割合も掲げている。広島局ほどではないが、全体的に右肩上がりになっていることがわかる。筆者は当時、広島局離任後も国税庁や各国税局の動向に関心をもっていた。広島局以外も含め多くの関係者の話を総合すれば<sup>29</sup>、

<sup>28</sup> 内部事務担当部門には当時、様々な理由から女性職員の配置が多かった。  
<sup>29</sup> 以下、やむを得ず、いくつかのところで「関係者の話を総合すれば」という構成をとっている。

広島局の取り組みが成果をあげるにつれてほかの国税局も注視するようになり、様々な部内会議等の場を通じて、事務改善提案の有効活用や個々の改善策の採用といった方法により伝播していったとのことであった。

その一方で、別表4における国税局Bの推移をみると、平成28事務年度（2016.7-2017.7）でいったん減少している。関係者の話を総合すれば、その背景として当時の国税庁にはこのような取り組みに消極的なトップマネジメントがいたとのことであり<sup>30</sup>、国税局Bは様々な理由によりその影響を受けやすいことからこのような結果となったと推測される。このトップマネジメントの関与の継続性が重要であることについては後述する。

また、広島局の外部事務割合は平成30事務年度（2018.7-2019.7）に減少している。そこで、広島局の提案件数を見ると、平成25事務年度から平成30事務年度までで434件、802件、861件、874件、653件、541件となっている。これに様々な関係者の話を総合すれば、ここに「国税局長のリーダーシップ⇒提案件数⇒内部事務の効率化施策⇒外部事務割合の向上」という因果関係仮説<sup>31</sup>の存在を指摘できる。国税局長のリーダーシップが弱まると提案件数にすぐに反映し、時間を置いて内部事務の効率化施策の停滞につながり、最後に外部事務割合の低下に反映するのである。

### 3. 考察

ここでは、広島局の管理会計実践と行政管理会計としての一般化に関しての大きく2点に分けて考察を進める。

#### (1) 管理会計実践に関して

管理会計実践に関しては、ここでは5点について考察したい。即ち、効率性の向上策、効果性の向上策、DXへの対応、職員の主観の重要性、そして組織トップの継続的なリーダーシップの重要性の5つである。

##### ① 効率性の向上策

まず第1に、効率性の向上策である<sup>32</sup>。先述したように、内部事務の効率化については自然発生的に大きく3つのグループに整理された。ここではこれを更に考察し、一般化してみたい。コストを削減しつつ質を向上させるキモは標準化である<sup>33</sup>。ここでは標準たる業務フローの構築・改変を含めて考える。そして、標準化がしっかりできればこれを未經

---

<sup>30</sup> どのような見直しでも反対派は必ず存在する。トップマネジメントの消極的な言葉は反対派に言質を与える。しかも、この言葉は独り歩きしやすい。

<sup>31</sup> ここには部分的に、多数の手段→1つの目的という目的-手段関係が含まれている。

<sup>32</sup> 後述の図表6でいえば、費用側に位置づけられる

<sup>33</sup> 標準化ほど、好き嫌いの対象となる用語はない。生理的な嫌悪感は理解できるが、標準化がなければ経済社会の発展はない。なお、大西（2023）で整理したが、ここでいう標準化は、イネーブリング・コントロールにおける「進化する官僚制」（イネーブリング・ビューロクラシー）に相当すると考えるのがより適切であろう。

験者が学ぶのは容易になるので、多能化が進めやすくなる。出来のいいマニュアルがあれば新規の業務にも気持ちよく取り組むことができることを考えれば理解できよう。更に、各人の進捗状況が見える化し、その情報を共有化できれば、どこにサポートに入らなければならないかが自然とわかる。これにより、職員の手待ち時間がなくなり、業務の平準化ができることになる。これらをまとめれば、ここに「標準化⇒多能化⇒見える化⇒情報共有化⇒平準化」という一連の流れの存在が指摘できるのである<sup>34</sup>。

また、実践から得られた貴重な着眼点の一つに転換プロセスがあった。これは増やすべき事務を予め想定し、必要に応じて玉突きのように内部事務から外部事務に転換していくプロセスをよく考えておく必要があることである。これがないと節約した事務量が途中で雲散霧消してしまうという問題が生じるのであった（竹本・大西, 2018, pp.169-171）。

## ② 効果性の向上策

第2に、効果性の向上策である<sup>35</sup>。どのような事務であれ、それぞれの事務には存在理由があることから、いわゆる「三種の神器」のみでは事務の削減や増加に際しての優先順位づけが困難であるという問題があった。そこで、組織戦略が必要視されることとなる。組織戦略は管理会計論では通常、戦略マップで表現されるので、そこから広島局においては、図表5のような戦略マップと「三種の神器」の組み合わせが編み出された。因みに、この戦略マップはヨコに並べれば、行政では比較的なじみのあるロジックモデルにほぼ近いものとなることから、行政実務ではロジックモデルの方が一般的であることもあり、当時はロジックモデルを使って説明していた。そして、戦略マップでは組織下方へのカスケードが課題となる。この点は当時から認識されていたが、筆者の局長任期から今後の課題として残された<sup>36</sup>。

ここで目標設定のあり方について更に考察を進めたい。行政学の標準的な教科書のひとつである真淵（2020, pp.68-69）は、成果指標の自己目的化の一例として、日本経済新聞社編（1984, p.36）を引きつつ、「日本における税務行政の現場においても、国税局は公式には認めていないが、国税調査官に追徴課税額や調査件数に対して、ノルマのようなものがあると報告されている」と指摘している。筆者はこの指摘の正否について言及する立場にはない。ただ、一般論として考えれば、目標設定にあたっては、大西（2010, pp.126-128等）で述べたように、数値を通じた結果による管理（Management By Results : MBR）とするのか、手段による管理（Management By Means : MBM）とするのか、考え抜いたマネジメントが望まれるのではないか。行政実務においても、経営学等の発展を踏まえた高度化は常に求められていると考える。

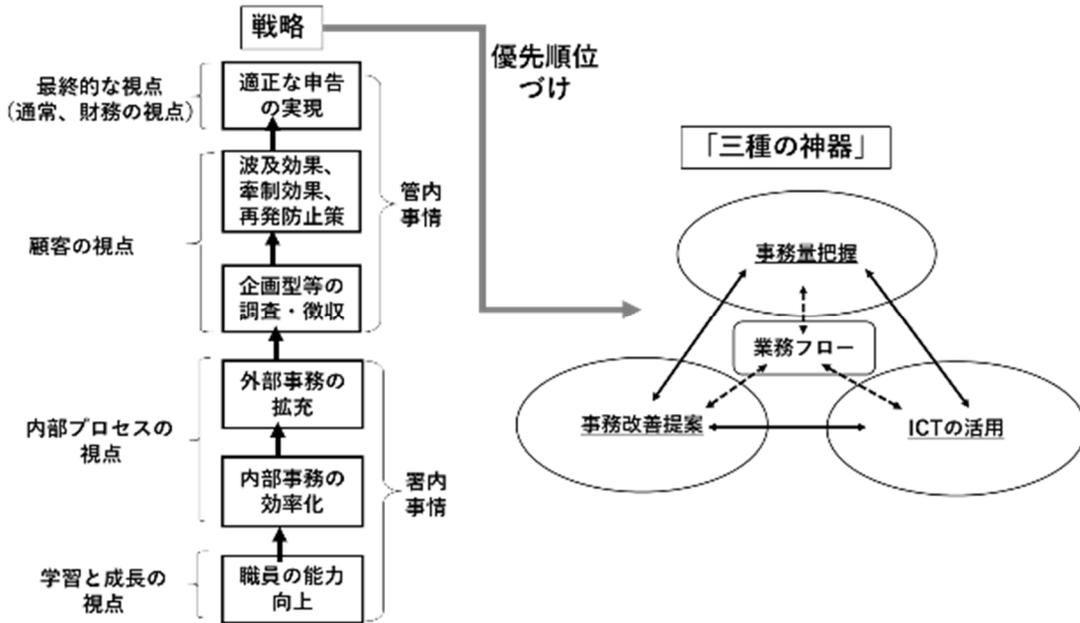
---

<sup>34</sup> この一連の流れに気づいたのは、広島局を離任して数年後の都市再生機構（UR）勤務時、フリーアドレス化した新宿支社における内部事務の流れについてヒアリングしていた際であった。この視点から多くのものごとを観察すると、そのあてはまりの良さに驚く。

<sup>35</sup> 後述の図表6でいえば、収益側に位置づけられる。

<sup>36</sup> カスケードにおいては、よく指摘される方針管理の活用以外に、ロジックモデルを活用することも考えられよう（大西, 近刊1）。

図表5 戦略といわゆる「三種の神器」



(出所) Ohnishi (2022, Figure5) を筆者修正.

### ③ DX への対応

第3に、DXへの対応である。DXは実務においていわば「ドラえもののポケット」のごとく、何でもできる夢のツールと喧伝される傾向にある。しかしながら、DXを具体的に考えていけば、業務フローにいかにか落とし込むか、業務フローをいかにか改変するかといった作業<sup>37</sup>に行きつく<sup>38</sup>。ICTの活用に関連して先述した通り、DXによる新規の業務フローは必ず机上での検討から始まるため、そこに想定外のムダがどうしても入り込みやすく、実際にやってみた上での事務改善活動が必要になるのである。マイナンバーの導入に伴い、行政の様々な分野でDXが進展すると予想されるが、これは業務フローの構築・改変を通じて事務改善活動の必要性和結びつくのである。

### ④ 職員の主観の重要性

第4に、職員の主観の重要性についてである。広島局の実践では職員の主観に働きかけることも重要視された。1949年の国税庁創設時にGHQのハロルド・モス氏より贈られた「正直者には尊敬の的、悪徳者に畏怖の的」というモットーは外部事務の重要性を職員に訴えかけるものであり、この管理会計実践では有効に機能した。

また、職員配置や予算におけるインセンティブ措置も有効であった。努力をすれば追加的な職員配置や予算面でのインセンティブ措置が得られるという広島局内の取り扱いによ

<sup>37</sup> PC上の作業を自動化するRPAで考えれば理解しやすい。

<sup>38</sup> あるいは、より難易度が高くなるが、ビジネスモデルをどう変えていくかという点に行きつく場合もある(大西, 近刊1)。

り現場の鼓舞が可能となった。この点に関して残念なこともあった。国税庁は広島局の実践開始の1年後から広島局の人員を削減し始めた。これは現場に「努力したのにヒトが減らされる」という負の影響を与えた。当時の国税庁トップマネジメントは大いに反省すべきであろう。

## ⑤ 組織トップの継続的なリーダーシップの重要性

第5に、組織トップの継続的なリーダーシップの重要性についてである。トップマネジメントの重要性については管理会計論でも指摘されているところであるが<sup>39</sup>、ここでは実務に即してもっと細かく検討していきたい。

広島局の取り組みから、国税庁における管理会計実践は、国税局の現場の動きになじみ、問題なく導入できることが分かった<sup>40</sup>。そして、国税局において現場のリーダーにヒトを得ることができれば<sup>41</sup>、その取り組みはある程度継続することがわかった。これは1国税局での事例ではあるが、0（ゼロ）か1かの差は限りなく大きい。

残された課題は、組織トップのリーダーシップをどうやって継続させるかにある。国税局の管理会計実践のキーパーソンはそこでのトップたる国税局長であるので<sup>42</sup>、1年ごとに代わる国税局長のリーダーシップの継続性をいかに確保するかということになる。しかし、国税局長はどうしても国税庁長官の顔色を見るので、結局、国税局長の継続的なリーダーシップを期待するためには、1年ごとに代わる国税庁長官にどうやって継続的なリーダーシップを発揮してもらうかが、より本質的な問題となる。筆者としては、国税庁長官の継続的なリーダーシップを期待するためには何らかの仕掛けが必要となると考えるに至っている。この点は後述する。

## (2) 行政管理会計としての一般化に関して

国税庁は国家公務員30万人の2割を占める。このため、行政組織における管理会計実践の全面的な展開に際してのクリティカルマスになり得る存在である。

しかし、他の行政組織へのヨコ展開に際し、国税庁創設時のいわゆる「三種の神器」から始まる立論は特殊に過ぎ、「国税だからできたが、我々にはなじまない」とか「我々の仕事は高尚だから…」といった強い拒絶反応を誘発しかねない。そこで、筆者はこの方向ではなく、行政管理会計としての一般化を模索してきた。その全体像は図表6の通りであ

---

<sup>39</sup> Shields (1995) は、ABC 導入に関してトップマネジメントの重要性等を指摘した。

<sup>40</sup> これまでの「三種の神器」等の取り組みは管理会計実践になじむということでもある。

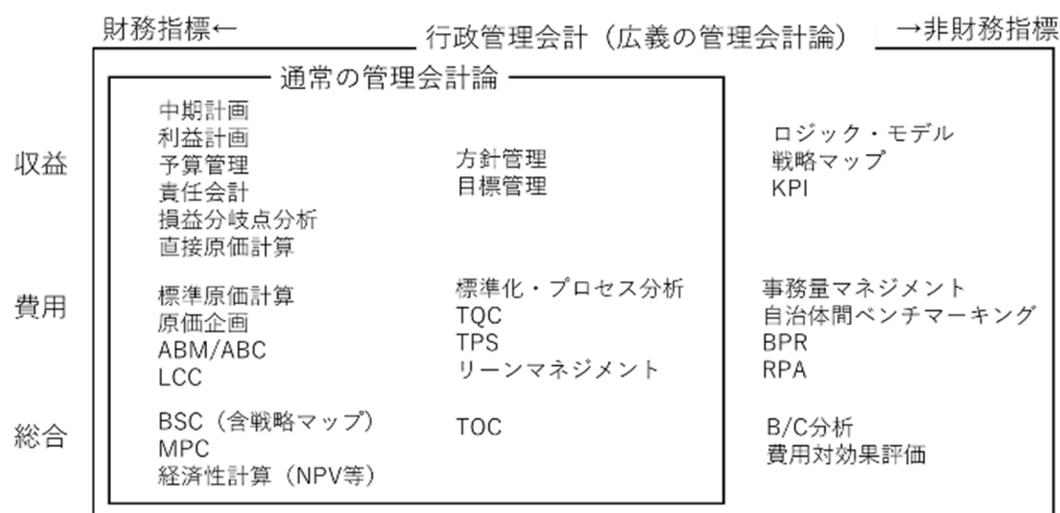
<sup>41</sup> 広島局の中心人物は竹本隆亮氏（当時総務課長、その後局課税第二部長を経て現在、税理士）であった。

<sup>42</sup> なぜなら、内部事務から外部事務をと考えた場合、部を超えた協力が必要となるが、これを統括するのは国税局では局長しかいないからである。

る<sup>43</sup>。本稿においても補論にそのエッセンスを掲げている（詳細は大西編著（2020）等を参照されたい）。

管理会計論の過去の展開をみれば、様々な手法を体系化した管理会計体系論が安定的な存在であることは少なかった。これは時代によって管理会計への要請が異なっており、そのため、時代々々の要請に合わせた手法が編み出され、これが体系論に影響を与えてきたからである。しかしながら、その一方で、様々な様相を有する行政のなかで行政実務家の理解を得ていくためには、個々の様相に応じて必要となる手法は異なるので、数ある手法の全体を一覧化しておく必要もある。その上で、そこから必要に応じて手法を選ぶことが適当であろう。そこで、将来の変更ありうべしとの留保付きで、図表6の通り現時点での整理を行ったものである。

図表6 行政管理会計の全体像



（出所）大西（2020, p.17, 図表 1-3 ほか）。

図表6のX軸左側は管理会計のコンパクトな教科書に示す手法を、真ん中には詳細な教科書に示す手法を並べている。右側には行政では企業以上に重要となる非財務指標で活用される手法を列記している。

図表6のY軸上側は収益側から、真ん中には費用側から考えられることの多い手法を並べている。これは行政では費用削減に関心が集中し、収益側への思考が失念されやすいことを踏まえた整理である。下側にはこの両者を考える手法を列記している。

ここで一点補足する。国税庁の事務量把握等は管理会計ではABMと整理されるが、これだと間接費の精緻な配賦方法としてミクロの正確性を追求してきたABCの過去の蓄積に引きずられ、業務改善の視点が忘れられやすいという深刻な問題があった（椋谷・財総

<sup>43</sup> しかし、このような一般化は国税庁内に「難しすぎる」という反応を生ぜしめた。そこで、本稿では国税庁創設時の歴史的経緯を含めて整理している。歴史的経緯は否定できないからである。

研, 2016, pp.27-29)。そこで、同書では行政実務家に与える印象に配慮し、事務量マネジメントという整理を行っており、本稿でもこれを踏襲している<sup>44</sup>。

## V まとめ

最後に、まとめとして、本ケーススタディの発見事項と今後の課題について述べる。

### 1. 発見事項

発見事項としては3つ挙げられる。いわゆる「三種の神器」に至った国税庁の歴史と管理会計実践との関係、「三種の神器」の中央に位置づけられる標準たる業務フローの存在、更には行政組織トップの継続的なリーダーシップの重要性である。

第1に、いわゆる「三種の神器」に至った国税庁の歴史と管理会計実践との関係である。困難な環境を乗り越えるためには納税者の信頼確保が必要であり、そのために能率（効率）<sup>45</sup>が着目され、「三種の神器」に至った国税庁の歴史は注目されてよい。そこでは事務量把握が行われていたことから、ABMに相当する事務量マネジメントへの展開が容易であった。また、QCサークル活動に相当する事務改善提案といった日本的な色彩も帯びていた。いずれにせよ、大きな流れで見れば、「行政の信頼の確保⇒能率（効率）の向上⇒管理会計実践」とつながっている点は興味深い。

第2に、いわゆる「三種の神器」の中央に業務フローが位置づけられることである。現在、行政では改善活動やICTの活用、DX等が喧伝されているが、残念ながら業務フローの位置づけは明確ではないことが多い。そして、その際には、「標準化⇒多能化⇒見える化⇒情報共有化⇒平準化」という一連の流れで考えていくことが業務改革にあたってのヒントになることが多いのではないかと考える。

なお、政策の企画立案を担う霞が関本省の一部部局においては、一般的にロジックモデルや戦略マップ等の策定が困難な側面もある。しかしながら、「三種の神器」とその真ん中にある業務フローに限れば、働き方改革やDX等の要請の下、これらを本省の政策企画立案部局でも活用することは十分に可能であろう。

第3に、管理会計実践における行政組織トップの継続的なリーダーシップの重要性である。広島局の取り組みから、国税庁の場合、本質的な問題は現場にあるのではない。国税庁長官の継続的なリーダーシップにこそ本質的な問題があることがわかった。しかし、国税庁長官等の行政組織トップは1年ごとに代わるのが通常である。しかも、組織内には様々な小集団が存在し、各々内在的論理があり、改革に消極的である場合も多いであろう。従って、これらを一方向に束ねるには行政組織トップの継続的なリーダーシップが必須となる<sup>46</sup>。ここで、行政組織トップの1年ごとの交代が変えられない前提であるとすれ

---

<sup>44</sup> ほかに、最近の議論からRPAはDX/RPAとすべきかもしれない（補論で後述）。

<sup>45</sup> ヒトの場合には能率、設備等の場合には効率とすることが多い。

<sup>46</sup> 管理会計実践への国税庁長官の反応は、積極、中立、消極の3様であった。長官が後2者の場合、組織内には元に戻る大きな力が働いていた。

ば、行政組織トップの継続的なリーダーシップを確保する仕組みをいかに作るのかについて検討されなければならない。この点については次で後述する。

## 2. 今後の課題

今後の課題として大きく3つあろう。管理会計実践を後押しする工夫（先述の仕組み作り）、内への可視化における組織下方へのカスケードのあり方、更には外への可視化による組織間関係等への活用である。

まず第1に、管理会計実践を後押しする工夫である<sup>47</sup>。国税庁では長官の継続的なリーダーシップが課題であった。その確保の観点から、例えば政府全体で一律的な削減を義務づけ、「説明せよ、さもなければ、削減を受け入れよ」との方針の下、長官等にマネジメントの基本方針を説明させ<sup>48</sup>、合理的な説明ができればインセンティブ措置を講じることが考えられる（シーリングのイメージに近い）。国税庁のケースでいえば、国税庁（長官）が合理的に説明できれば、国税庁に定員や予算で配慮する（インセンティブ措置を講じる）ということである。税関や財務局が合理的に説明でき、国税庁が合理的に説明できないのであれば、税関や財務局に配慮すればよいだけである<sup>49</sup>。

なお、このような仕組みを作る場合には査定側の能力育成も必要となるが、その際には査定側の近くにある国税庁の取り組みをその能力育成に活用できる<sup>50</sup>。そして、査定等の際には、管理会計手法がコミュニケーションツールとして活用されることが期待されよう。

第2に、職員の理解が容易となる内への可視化（大西編著, 2020, p.311）に関連して、組織下方へのカスケード（落とし込み）のあり方が今後の課題となろう。行政実務でもロジックモデルや戦略マップの検討が進められている。これら自体も論点であるが、加えて、これらをいかにカスケードするのかについても検討されなければならない。そうでなければロジックモデル等は単なる絵に描いた餅となるからである。しかし、行政においては一般的にカスケードが苦手である。このカスケードにあたっては、管理会計論でも方針管理/方針展開という考え方が提示されている。この課題については、経営実務等での展開をにらみつつ、行政でも検討を進めていく必要があると考える。

第3に、管理会計による外への可視化（大西編著, 2020, pp.311-312）を通じた組織間関係等への活用が今後の課題となろう。厳しい財政事情からは将来的には行政組織間の連携や関係者の協力の充実化が必要視される。国税庁でいえば、地方税当局や関係民間団体と

---

47 ここでの記述のほか、いくつかの方策について大西（近刊2）で述べている。

48 擬制でもいい。問題の本質は、部内の取り組みに対して、代々のトップが常に関心を寄せ、代々のトップによるサポートが期待できるようにすることにある。

49 他省庁のことに言及するのははばかられるので、財務省の部局を例にあげる。

50 国税庁だけで考えれば、本稿のような取り組みに対して「余計なことはやらなくていい」という反応もありうる。しかし、財政再建を担わざるを得ない財務省の外局である以上、国民の負託を考えれば、ここは積極的に考えるべきである。この観点から本稿の表題も「財務省国税庁」と記している。

の協力のレベルアップが必須となろう。その際には外部から理解可能でないと連携や協力は得られない。このため、基本方針の開示、戦略マップやロジックモデル等の管理会計手法を用いた概括的な開示が求められる。この課題は、統合報告や組織間管理会計とも関連しよう。いずれにせよ、経営実務等の展開をにらみつつ、行政でも検討を進めていく必要があると考える<sup>51</sup>。

以上をまとめれば、管理会計は可視化に役立ち、組織内外とのコミュニケーションツールとして機能する。そして、これは、納税者に対する行政側からの努力の証（あかし）を示すことに他ならないのであり、わが国財政を踏まえれば、いずれ来るべき増税の前提条件となるものなのである<sup>52</sup>。

(以上)

---

<sup>51</sup> この延長線上には、地方創生の観点からの「地方創生戦略マップ」のようなものも位置付けられよう。

<sup>52</sup> だからこそ、財務省は先陣を切って自ら努力するべきである。しかも、その外局たる国税庁には実践にあたっての要素技術はすべて揃っているのである。

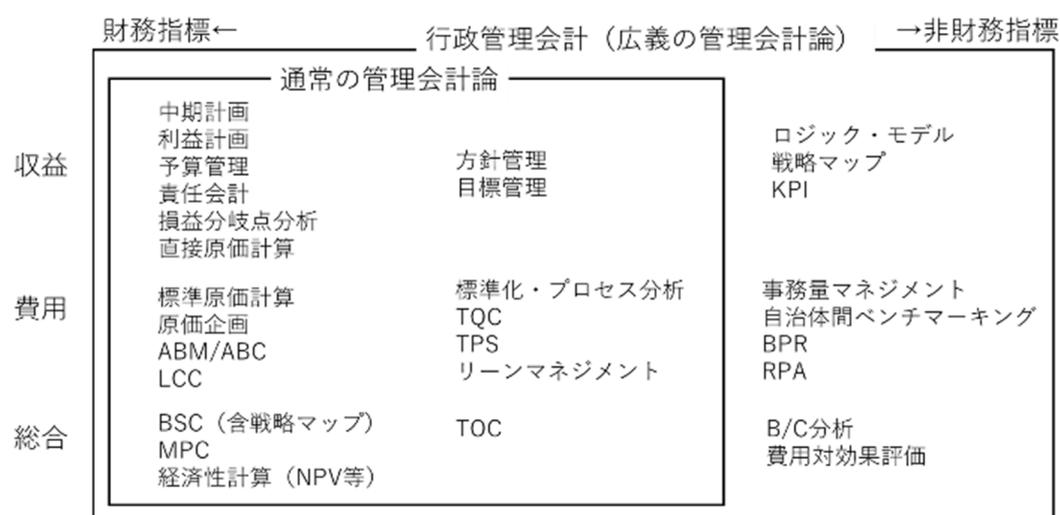
## (補論) 行政管理会計の全体像

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。そこで、ここでは管理会計の各手法を一覧性のある形で概観しておく（詳細は大西編著（2020）等を参照されたい）。

行政管理会計の全体像は図表6（再掲）の通りである。ここでは各手法について1~2行程度の解説を加える<sup>53</sup>。図表6ではヨコ軸を使って非財務指標に拡張することを表現している。そこでは、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。

また、タテ軸を使って、収益<sup>54</sup>・費用<sup>55</sup>・総合の分類を設けている。利益管理、原価管理、戦略管理で示されることの多い管理会計論になっている。また、行政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、費用側だけからは答えが出ない場合も多い<sup>56</sup>。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、収益と費用とで分けている<sup>57</sup>。

図表6 行政管理会計の全体像（再掲）



（出所）大西（2020, p.17, 図表 1-3 ほか）。

<sup>53</sup> 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。

<sup>54</sup> 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、行政ではとりわけ収益側が失念されやすい。

<sup>55</sup> 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。

<sup>56</sup> 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。

<sup>57</sup> 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) 収益側の各手法

収益側では、因果関係仮説や目的-手段関係等により目標どうしを関係づける手法が一般的である。

### 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<sup>58</sup>もここに含む。

**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。

### 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。

### 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、目的-手段関係等<sup>59</sup>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。

---

<sup>58</sup> MPC と関連付けて総合に含めてもよいと考える。

<sup>59</sup> if-then（もし…ならばどうなる）の関係で示されることをいう。

## (2) 費用側の各手法

費用側では、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である。

### 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 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動化が2本柱。

**リーンマネジメント**：プロセスに焦点をあて、業務の流れからムダな活動を取り除く。

### 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加を図る。

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）。改善活動と関係が深い。

**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っている手作業の業務を自動化。最近の**DX**（デジタルトランスフォーメーション）の進展から、**DX/RPA**で考えるべきかもしれない。

### (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が多い。なお、TOCはシステム論である。

#### 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。

#### 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 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。

## 【参考文献】

- 石川馨. 1989. 『品質管理入門 (第3版)』日科技連.
- 大西淳也. 2010. 『公的組織の管理会計』同文館.
- 大西淳也編著. 2020. 『行政管理会計の基礎と実践』同文館.
- 大西淳也. 2021. 「国税組織における事務改善提案と事務量把握の起源について」『財務総研リサーチ・ペーパー』1.
- 大西淳也. 2023. 「DX等の下でのBPRの進め方についての考察」『東京大学公共政策大学院ディスカッションペーパー』GraSPP-DP-J-23-001.
- 大西淳也. 近刊1. 「ロジックモデルについての検討」『東京大学公共政策大学院ディスカッションペーパー』.
- 大西淳也. 近刊2. 「管理会計を行政に浸透させるための方策についての検討」『明治大学経営論集崎教授退職記念号』.
- 大西淳也・福元渉. 2016 「PDCAについての論点の整理」『PRI Discussion Paper』9.
- 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』3.
- 岡野浩. 2006. 「日本管理会計史研究序説」『経営研究』56(4), pp.99-113.
- 樫谷隆夫編著・財務総合政策研究所編. 2016. 『公共部門のマネジメント』同文館.
- 国税庁広報課. 1950. 『米国の税務から何を学ぶか』昭和46年本校No.571 (税務大学校租税資料室所蔵).
- 国税庁. 1952. 『国税庁事業年報書 昭和24・25・26年度』
- 国税庁. 1953. 『国税庁事業年報書 昭和27年度』
- 国税庁. 1954. 『国税庁事業年報書 昭和28年度』
- 国税庁. 1956. 『国税庁事業年報書 昭和30年度』
- 国税庁. 1957. 『国税庁事業年報書 昭和31年度』
- 国税庁. 2000. 『国税庁五十年史』
- 櫻井通晴. 2004. 『ABCの基礎とケース・スタディ 改訂版』東洋経済新報.
- シャウプ使節団. 1949. 『Report on Japanese Taxation by Shoup Mission - Appendix』Vol. IV, 平成14年東京国税局No.449 (税務大学校租税資料室所蔵).
- 国税庁長官・国税局長. 1963. 1月7日付官総7-1「提案制度要綱の制定について」『租税関係法例規集 追録 除却分』昭和56年東京国税局No.1397 (税務大学校租税資料室所蔵).
- 高橋伸夫編著. 2011. 『よくわかる経営管理』ミネルヴァ書房.
- 高橋衛. 1994. 『「科学的管理法」と日本企業』お茶の水書房.
- 竹本隆亮・大西淳也. 2018. 『実践・行政マネジメント』同文館.
- 西澤脩. 2006. 「わが国戦後管理会計発達史 (前編)」『LEC会計大学院紀要』1, pp.35-50.
- 日本経済新聞社編. 1984. 『ザ税務署』日本経済新聞社.

- 松尾貴巳. 2014. 「管理会計研究におけるアクションリサーチの意義と課題」『日本管理会計学会誌』 22(2), pp.15-17.
- 真淵勝. 2020. 『行政学 新版』 有斐閣.
- 南学. 2002. 「解説 行政サービスの原価計算」『月刊自治フォーラム』 512, pp.14-18.
- 三矢裕. 2002. 「管理会計システム導入の研究手法」『学習院大学経済論集』 39(1), pp.61-68.
- 宮崎浩. 2000. 「活動基準原価計算を活用した行財政運営の効率化」『行政&ADP』 36(1), pp.10-18.
- 門田安弘. 1997. 「管理会計の経験的研究方法序説」『関西大学商学論集』 42(2), pp.345-364.
- Dunleavy, P., and C. Hood, 1994, From old public management to new public management, *Public Money & Management*, 14(3), pp.9-16.
- Johnson, H. T. 1992. It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts, *Management Accounting*, 73(3), pp.26-35.
- Ohnishi, J. 2022. Public Management Accounting in Japan: Case Study of the National Tax Agency in the Ministry of Finance, *CJEB Working Papers*, 383, Columbia University.
- Shields, M. D. 1995. An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp.148-166.