

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-25-001

行政学の一分野としての経営管理（管理会計）

—ターゲットは「財務次官」—

大西淳也

2025年2月

GraSPP
THE UNIVERSITY OF TOKYO

GraSPP Discussion Paper J-25-001

GRADUATE SCHOOL OF PUBLIC POLICY

THE UNIVERSITY OF TOKYO

HONGO, BUNKYO-KU, JAPAN

GraSPP
THE UNIVERSITY OF TOKYO

GraSPP-DP-J-25-001

行政学の一分野としての経営管理（管理会計）
－ターゲットは「財務次官」－

大西淳也

2025年 2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

行政学の一分野としての経営管理（管理会計）

－ターゲットは「財務次官」－

大西淳也（津田塾大学総合政策学部教授）

（東京大学公共政策大学院客員教授）

1. はじめに

本稿は「行政学の一分野としての経営管理（管理会計）」をテーマとする¹。管理会計論は効率性・効果性の向上のための方法論の集合体であり、一般的な用語でいう経営管理論の主要な柱の一つである。管理会計論では現在、非財務指標の重要性がとみに増してきている²。

一方、わが国の行政においては、これまでも事務改善活動等への取り組みがなされてきており、最近では、費用対効果分析や費用対効果評価、EBPM のロジック・モデル等の活用が進んできている。これらの方法論は管理会計論と非常に親和性があり、そこでは財務指標のみならず非財務指標が重要な働きをしている。

このように、内容を見れば管理会計論と行政実務との接近が観察されるにもかかわらず、行政学では伝統的に効率性・効果性の向上の観点からの方法論への言及・考察は非常に少なかった。しかしながら、人口減少社会の下、膨大な政府債務を抱えるわが国においては行政の効率性・効果性の向上が重要であることは論を待たない。したがって、行政学においてもこれらの方法論の集合体である管理会計論をその一分野として位置づけるべきと考える。

そこで、本稿においてはまず、行政学における管理会計的なもの（以下、広義の管理会計という）³の取り扱いについて述べ、次に、行政における管理会計の実践事例について言及する。そこで述べるように、30万人の国家公務員のおよそ2割を占める国税庁においては管理

¹ 本稿の元となる資料は玉川大学での管理会計研究会及び東京大学行政学研究会でご検討いただいた。その後、明治大学経営論集第71巻第3号で公表した論稿（大西, 2024）をもとに、日本行政学会全国大会（2024年5月19日於学習院大学）での発表を踏まえて大幅に加筆修正した。ご意見をいただいた関係の諸先生方には厚く御礼を申し上げたい。

² 本稿の標題は「経営管理（管理会計）」としているが、これは本稿で述べるように、わが国では管理会計は財務会計との結びつきが強く、実務家においては財務諸表の管理会計的活用レベルの理解が一般的であるため、行政学関係者等の誤解を避ける観点から実務でのマネジメントをイメージしやすい経営管理の語を先に用いている。

³ 例えば科学的管理法は管理会計の出自のひとつであるが、このようなものを含めている。

会計実践といい得る取り組みが既に行われている⁴。これはクリティカル・マスには十分な大きさである。しかも、国税庁は財政再建を担う財務省の傘下であり、財務省こそは行政の効率性・効果性の向上に向けた取り組みを通じて、行政に対する納税者の信頼の向上を確保すべき立場にある（そうでないと、将来の増税は不可能である）。本題に戻れば、本稿ではその後、歴史を振り返りつつ管理会計について再考を加え、最後に、ここで述べてきた管理会計を行政に浸透させるための3つの課題と3つの方向について述べることにする。

2. 行政学における管理会計の取り扱い

まず、最初に、行政学における広義の管理会計の取り扱いについてみる。ここで、広義の管理会計としているのは、そもそも管理会計は他の分野の取り組みを積極的に組み入れ、「計数的管理実践方法の技術学」（津曲, 1973）⁵として発展してきた歴史を有することから、管理会計を考える場合にはその隣接分野も視野に入れるのが自然であるからである。これは行政学において管理会計を考える場合でも同様である。このため、ここでは例えば科学的管理法や能率の概念、NPM（New Public Management）の概念などをも含めて考えることにする。

2-1. 代表的な教科書の構成と管理会計の位置づけ

まず、行政学の代表的な教科書である西尾（2001）、真淵（2020）及び伊藤正次ほか（2022）の章立てについて確認する。その中で広義の管理会計について言及しているところを下線付きかっこ書きと矢印で補足する。

⁴ 実務上の最大の課題は時間記録であるが、わが国では既実践されているのである。

⁵ 津曲（1973）は、管理会計は計数的管理実践における諸展開を管理会計論の対象に組み入れ、「方法の技術学」として積極的に対応してきたとする。

(図表1) 西尾勝 (2001) 『行政学 (新版)』有斐閣の章立て

第1章	行政サービスの範囲	
第2章	官僚制と民主制	
第3章	アメリカ行政学の展開	(≒科学的管理法)
第4章	行政学の構成	
第5章	現代国家の政府体系－中央集権と地方分権	
第6章	戦後日本の中央地方関係	
第7章	議院内閣制と省庁制	
第8章	現代公務員制の構成原理	
第9章	官僚制分析の視座	
第10章	官僚制組織の作動様式	
第11章	官僚制組織職員の行動様式	
第12章	第一線職員と対象集団の相互作用	
第13章	官僚制批判の系譜	
第14章	政策形成と政策立案	
第15章	環境変動と政策立案	
第16章	日本の中央省庁の意思決定方式	
第17章	予算編成過程と会計検査	
第18章	行政活動の能率	(≒米国行政学における能率)
第19章	行政管理と行政改革	(≒NPM)
第20章	行政統制と行政責任	

(図表2) 真淵勝 (2020) 『行政学 (新版)』有斐閣の章立て

序章	社会科学としての行政学	
第I部	理論と日本行政	
第1章	官僚制の合理性と非合理性	
第2章	官僚制の演繹モデル	
第3章	官僚制の帰納モデル	
第4章	政策決定と課題設定	
第5章	実施と評価	
第6章	市場の失敗・政府の失敗	
第7章	官民関係の見直し	
第8章	新公共管理 (NPM) と新しい公共	(≒NPM)
第9章	制度的行政責任	
第10章	非制度的行政責任	
第11章	自律的責任論とその周辺	
第12章	行政学説史	(≒科学的管理法)
第II部	国家行政	
第13章	内閣と補佐機構	
第14章	中央省庁	
第15章	行政ネットワーク	
第16章	国家公務員の採用	
第17章	国家公務員の昇任	
第18章	国家公務員の退職と再就職	
第19章	予算編成①	
第20章	予算編成②	
第21章	特別会計と財政投融资	
第22章	決算	
第23章	行政改革と行政管理	
第III部	地方行政	
第24章	日本の地方自治制度と中央地方関係の理論	
第25章	地方自治体の事務と権限	
第26章	地方財政の制度	
第27章	地方財政の危機	
第28章	執行機関	
第29章	地方議会と住民自治	
第30章	地方公務員	
第31章	大都市行政	
第32章	広域行政	
終章	日本の行政システム	

(図表 3) 伊藤正次ほか (2022) 『はじめての行政学 (新版)』 有斐閣ストゥディア

第1部 行政と行政学	
第1章 行政とは何か	
第2章 大きくなる政府の役割	
第3章 行政学はどのような学問か	(≒科学的管理法)
第4章 新しい行政の見方	(≒NPM)
第2部 執政制度と行政制度	
第5章 国と自治体を動かすしくみ	
第6章 政府の姿	
第7章 行政を担う人々	
第8章 変化する日本の行政	
第3部 公共政策と行政活動	
第9章 行政活動をデザインする	
第10章 法律・条令をつくる	
第11章 予算をつくる	
第12章 行政と社会のインターフェイス	(≒NPM)

以上見てきた通り、わが国行政学の代表的な教科書においては、管理会計そのものについての言及がそもそもないのみならず、広義の管理会計に拡張して考えたとしても、そこへの言及すらほとんどない。わずかに科学的管理法や NPM 等についての言及があるのみである。現在のわが国行政のように、これだけ効率性・効果が求められているにもかかわらず、行政学においては、現在のところ、効率性・効果を代弁しうる管理会計を考えていく「とっかかり」がそもそもない状況なのである。

2-2. 行政学における管理会計の将来的な可能性

行政学の教科書における現状は上記の通りである。しかし、真淵 (2020, p.vii, 初版はしがき。下線は筆者追記) では以下のような記述がある。そこでは、「作業効率の向上は行政学のテーマの一つ」とされており、これを見る限り、効率性についての方法論を内容のひとつとする管理会計論が将来的に行政学の一部に位置づけられる可能性は十分にあると考える。

「選挙は、政治学の最大の研究テーマの一つである。しかし、選挙制度の解説やそれぞれの選挙制度のもつ議席への効果の分析、そして投票行動の分析は、政治学のテーマではあっても、行政学のテーマではない。だが、選挙に行ったことのあるヒトは気づいているだろうが、最近の投票用紙は形状記憶合金の技術が採り入れられており、二つ折りにして投票箱に投函しても、投票箱の中では自動的に開くようになっている。これによって開票作業に要する時間は大幅に削減されている。作業効率の向上は行政学のテーマの一つである。はたしてどの自治体の選挙管理委員会がこの技術に、最初に、いつ着目して採用するようになったのか、そしてどのように伝播したのかという問いは、本書ではとりあげていないが、それは立派に

行政学のテーマである。いたるところに行政ありであり、行政学として取り上げたいテーマがある。」

また、行政学では最近、行政の多様性を受容した上で、多様な方法論の下での各方法論の厳密化という観点から、測定を可能にする概念の明確化や方法論に関する研究の促進が指摘されている（篠原ほか,2021）。この議論は、そもそも測定と密接な関係にたち、後述するように方法論がその中心にある管理会計論と非常に親和性があると思われる。

行政学における状況は以上の通りである。ひとことでいえば、可能性は大いにありつつも「とっかかり」がないといえるかもしれない。しかるに、行政実務において管理会計実践と⁶いい得る事例があれば状況は異なる。事例先行で検討が始まることは十分にあり得よう⁶。

3. 行政における管理会計の実践事例

それでは、現実の行政において管理会計は活用されているのか、ここで確認する。本節では国税庁を始めとするいくつかの事例を紹介する。ここで見るように、管理会計実践と⁶いい得る事例は既に存在するのである。なお、管理会計手法にかかる用語については（参考 1）で簡潔に解説しているので、適宜ご参照願いたい。

3-1. 国税庁における事務量マネジメント

国税庁は財務省の外局であり、30万人の国家公務員のおよそ2割を占める。そこでは管理会計実践と⁶いい得る取り組みが既に行われている。そこでの取り組みはベースにはいわゆる「三種の神器」という取り組み（事務量把握、事務改善提案、及び、税務書類の簡素化・統一化（のちのICTの活用）を内容とする）があり⁷、その起源は約70年前の1950年代前半にさかのぼる（詳細については大西（2023a）、大西（2021）及びOhnishi（2022）を参照されたい）⁸。国税庁は戦後設立された行政組織であるが、当時のわが国経済は大混乱しており、同時に税務行

⁶ ここでは行政学について述べているが、管理会計論においては、実践先行で検討が始まったものとして、原価企画、MPC等、手法に関する多くの議論が存在する。

⁷ 米国内国歳入庁（IRS：International Revenue Service）もほぼ同様の構成をとっており（Ohnishi, 2022）、そこからすれば、わが国の国税庁と同様の管理会計実践を行うことは十分に可能であろう。国際的な展開の可能性すら感じられるところである。

⁸ 起源までさかのぼり経緯を明らかにしたのは大西（2021）が最初である。時期的にはさまざまな管理会計実践に取り組んだあとであった。この時期となったのは、埼玉県和光市に所在する税務大学校租税資料室に日参することが可能となった時期を見計らったためである。

政も申告納税制度への移行等から混乱を極めていた。いわゆる「三種の神器」はこのような中で成立した。因みに、事務量把握とは職員の稼働を把握するシステムのことであり、法人税や所得税等の事務系統ごとに100以上ある事務区分のうちどれにどれだけの事務量を投下したのかを把握するもので（大西, 2010, pp.164-169）、現在では概ね1時間単位の時間記録により行われている（大西, 2020, pp.152-153）。また、事務改善提案は、事務の適正化と効率化を目的に行われるものであり、当初は献策制度として開始された（大西, 2010, pp.190-193）。

その後、国税庁においては、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⁹。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）¹⁰。しかし、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）。あと講釈とはなるが、原価計算の作業に引きずられやすいABCではなく、当初よりプロセス改善を目的とするABMとして構築すべきであった（大西, 2010, p.180）。その一方で、組織内では事務量把握の存在が知られるようになり、その結果、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）。

更に、2014年には広島国税局（以下、広島局という）において管理会計実践が試みられ¹¹、その後、全国的な取り組みとして盛り上がった。広島局における管理会計実践から全国的な取り組みに至る過程を踏まえると、管理会計実践の基礎となる取り組み（いわゆる「三種の神器」）は全国的に既に存在している中で、これに、以下で述べるような管理会計の考え方を活用して管理会計実践に発展させていくことは十分に現実的であった。すなわち、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わかった。この成果の存在は非常に重要であり、誰であれこの成果を否定できるものはいないであろう。

⁹ 著者は当時、担当の国税庁会計課に勤務した。試行に先立ち、いわゆる「三種の神器」と管理会計との関係についての庁内での過去の検討を調べたが、その存在は確認できなかった

¹⁰ 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）。ほぼ同時代の取り組みであった。

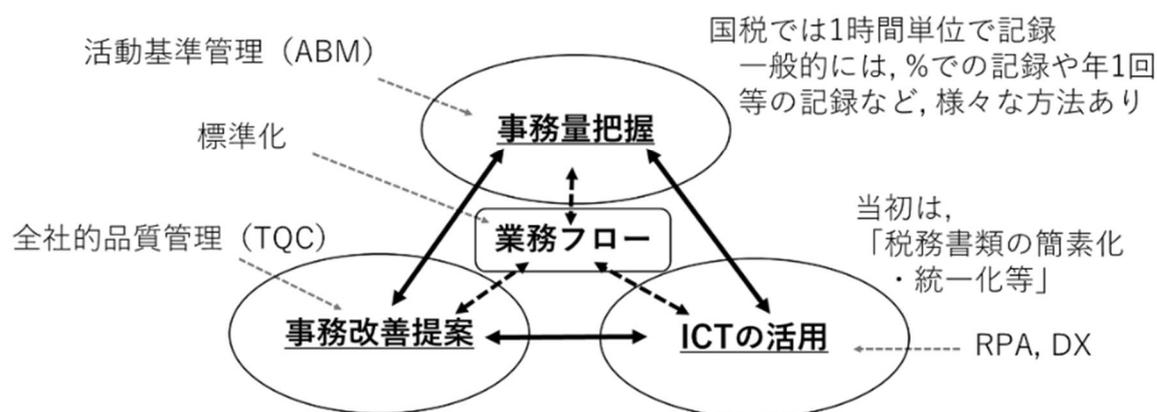
¹¹ 著者は2014事務年度（2014年7月～2015年7月）当時、広島国税局長であった。

広島局の管理会計実践は基本的にいわゆる「三種の神器」をベースに、いくつかの管理会計手法、すなわち、標準化、TQC、ABM、戦略マップから成る（図表4）。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。

なお、ここでの取り組みは総じてみればABMに相当するが、ABMという用語には管理会計論の過去の蓄積からミクロの正確性に引きずられかねない問題があることから、榎谷・財務総研（2016, pp.27-28）では事務量マネジメントという概念を導き出しているところである。

（図表4）いわゆる「三種の神器」と管理会計との関係

- 国税庁（国家公務員の2割）
- 国税庁のいわゆる「三種の神器」（1950年代～）



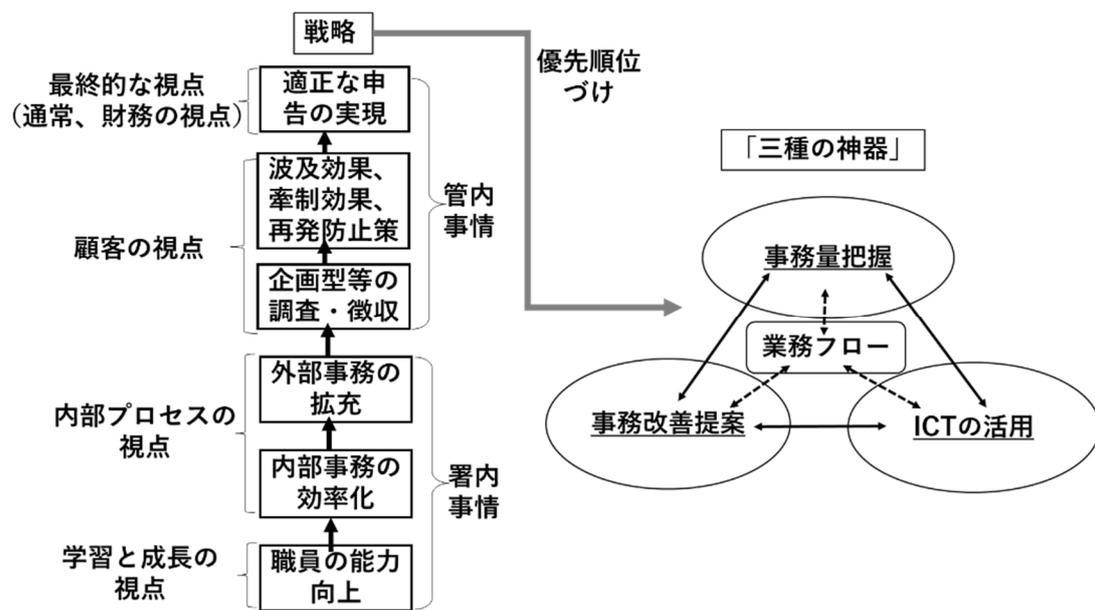
出所：大西（2023a）。

また、（図表4）に示した取り組みだけでは様々な事務の優先順位付けが難しくなるという問題があった。そこで、（図表5）に示した取り組みがなされた。具体的には、BSCの戦略マップに相当するものを基本的な考え方として、そこから各事務の優先順位が導かれる¹²。な

¹² 戦略マップをベースとして1枚紙にわかりやすくまとめる取り組みは現在にいたるも継続されていると聞く。その結果、「三種の神器」及び戦略マップといった管理会計実践の諸要素は、意識されているか否かは別として、すべて揃っていることになる。

お、これら実践の詳細については、大西（2023a）、大西編著（2020）、竹本・大西（2018）及び檜谷・財務総研（2016）で整理している¹³。

（図表5）事務の優先順位付けの基本的な考え方



出所：大西（2023a）。

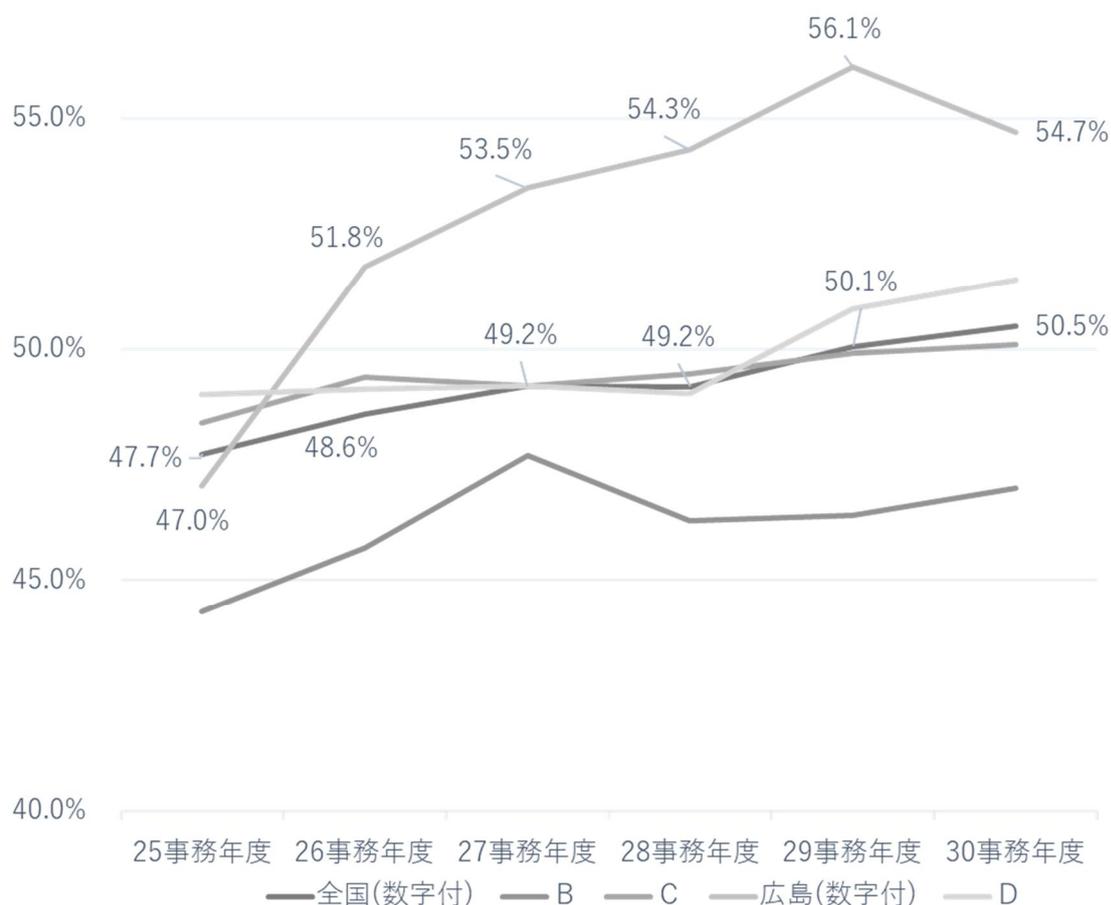
以上の成果について、法人課税部門の外部事務（税務調査等）の割合で見ると（図表6）の通りである。また、同図表では他の国税局の割合も掲げている。広島局ほどではないが、全体的に右肩上がりになっていることがわかる。これは広島局の取り組みが成果をあげるにつれてほかの国税局も注視するようになり、様々な部内会議等の場を通じて、事務改善提案の有効活用や個々の改善策の採用といった方法により伝播していったからである¹⁴。

¹³ ただし、竹本・大西（2018）及び檜谷・財務総研（2016）では広島国税局の名前を伏せ、匿名としている。これは広島局における現実の管理会計実践に与える影響を最小限にしたかったためである。いわば比例原則（宇賀，2013，pp.55-56）的に考え、抑制的な対応に努めた。

¹⁴ 管理会計実践の現在の状況については大西（2023a）を参照されたい。なお、本稿ではいわゆる三種の神器からはじまる取り組みについて予定調和的にきれいにまとめているが、実践の途上においてはそもそもの起源もわからず、管理会計手法の本質も模索する中での試行錯誤であった。あとで振り返りつつまとめた本稿等が、他日の、他機関における取り組みの参考になればと考えている。

なお、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という関係が観察されたのである。

(図表 6) 法人課税部門の外部事務割合 (局別比較)



(注) 年度は平成。事務年度は当年 7 月～翌年 7 月。

出所：大西編著（2020, p.176 図表 8-19）を著者修正。

3-2. 統計センターにおける事務量マネジメント

統計センターは統計の作成・利用・基盤整備を担う独立行政法人である。前身は総務省統計センターであり、2003年に独立行政法人化した。現在の正規職員数は約700名である。ここでは、工手間（くてま）という考え方がとられている（大西編著, 2020, p.60）。具体的には、調査票のデータ化、統計分類符号の格付、データチェック・審査、結果票の作成・審査という4つの工程があり、それぞれ事務区分に分けられる。そして、それぞれの事務区分に投入した事務量を15分単位で記録している。この事務量の計画・実績対比を行うことで様々な業務改善を行いつつ、品質改善の観点からTQMに相当する業務改善活動を行っている。この工手間を基礎に、2010年頃にABC/ABMが導入された。しかし、そこには、間接費配賦の正確性を追求しようという発想は見られず、その考え方はABMと同様であり、上記の国税庁の事務量マネジメントと同じものとなっている（詳細については、大西編著, 2020, pp.139-150の藤野雅史ほかによる論稿を参照されたい）。

3-3. 業務フロー・コスト分析

2010年代の中盤、国においては業務フロー・コスト分析という取り組みが行われていた。2010年7月の閣議決定「公共サービス改革基本方針」に端を発した取り組みであり、当時は内閣府公共サービス改革推進室が担当していた（2016年4月より総務省に移管）。

総務省HP（2017, p.3）によれば、業務フロー・コスト分析はABMの考え方にに基づき、①分析対象となる業務区分の特定、②当該業務区分を更に詳細区分である事務区分に分解、③事務区分ごとの業務量の把握・分析、④事務区分等の適切な区分ごとの人件費等の算定という手順で実施する。業務を可視化し、業務改善を図ることが目的であり、対象機関は、国の行政機関、独立行政法人、国立大学法人、特殊法人等とされていた。この業務フロー・コスト分析は、業務改善の目的で実施されるABMに相当するものであった（詳細については、大西編著, 2020, pp.54-55を参照されたい）。

3-4. 地方公共団体におけるガバメイツ社の実践

最近、ガバメイツ社の取り組みがDXの流れの中で注目されている。同社は2022年3月に設立された若い法人である。同社HPによると、全庁事務量調査を行って現状の業務を可視化

し、その上で業務分析を行い、改善フローを作成して、(各自治体共通の)標準化されたシステムを構築するものであり、既に多くの自治体で取り組まれている¹⁵ところである。

この取り組みは事務量把握を伴う標準業務フローの作成であり、これまでの事例と共通するところが多い¹⁶。このため、管理会計実践の基礎が実践されているといえるものとなっている。

3-5. 学校業務における事務量マネジメント

現在、小中学校等における教員の長時間労働が全国的に問題視されている。このような中で、2024年9月3日の日本管理会計学会年次全国大会での産学共同研究における藤野雅史氏とワーク・ライフバランス社・田川拓磨氏の間報告によれば、学校における働き方改革と事務量マネジメントを結び付けた研究がなされているところである。

3-6. 業務フローの可視化

管理会計実践にあたり、標準化に相当する業務フローの構築は重要である。この点に関し、業務フローに相当する業務プロセスの可視化という観点からの取り組みも存在する。2024年9月3日の日本管理会計学会年次全国大会での産学共同研究におけるシステム科学社・石橋博史氏の間報告においては、業務プロセスの流れをつくることは、業務を対象にしたイノベーション(管理技術の革新)と改善活動を通じた一人ひとりのスキルアップにつながるとし、業務プロセスの可視化のための「Sチャート」法などを提案している。

3-7. その他の事例

近年、町田市を中心に自治体間ベンチマーキングという取り組みが行われている。これは自治体に共通の法定業務について業務量調査によって定量的に把握し、その相互比較から業務改善につなげていこうというものである。町田市が2015年から始め、いくつかの自治体の参加を得て行われている(詳細については、大西編著, 2020, pp.115-138の柏木恵による論稿を参照されたい)。相互比較から始まるという意味では財務会計的な取り組み(後述)ではあるが、現在ではBPRの側面が強くなってきているとのことである。

¹⁵ 2024年9月3日日本管理会計学会年次全国大会での産学共同研究におけるガバメイツ社・別府幹雄氏の間報告によれば、350団体以上の地方公共団体で取り組まれている。

¹⁶ ガバメイツ社ではABMの用語は用いていないが、ABMに相当する取り組みを行っている。

BPR の事例はこのほかにも多く報告されている。全体として一時的な、スナップショット的な取り組みが多いが、ここではその一例として、経済産業省の地方局である経済産業局の BPR がある。そこでは外部コンサルタントとしてのあずさ監査法人の関与の下、対象案件を選定して業務フローを策定し、投入事務量を基にコスト管理表を策定して、廃止・削減、簡素化、権限委譲等の業務改善につなげたものである（詳細については、大西編著, 2020, pp.91-114 の鍋島学による論稿を参照されたい）。

なお、BPR に関しては、最近では DX や RPA の進展とともに業務フローの重要性が再び注目されてきている（詳細については、大西, 2023b、大西・梅田, 2019 を参照されたい）。なぜなら、業務フローまで整理できないと DX であれ、RPA であれ、その効果を最大限に享受することは困難であるからである¹⁷。業務フローの重要性については、3-1. から 3-6. の事例においても同様に指摘できよう。

以上のほか、古くは 2000 年頃の NPM の流行の下、一部の地方公共団体では原価計算としての ABC が盛んに取り組まれた。三重県四日市市の地区市民センターを対象にした分析（宮崎, 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）等が公表された。

そのほか、千葉県市川市における業務改善を主目的にした ABC の事例（市川市企画部, 2007）も報告された。しかし、これは内容的には、管理会計という ABM に相当する取り組みであることに留意する必要がある。

4. 管理会計・再考

前節においては、現実の行政における管理会計実践と称する事例を見てきた。以上のような実践事例を受けて、本節では管理会計について再考を加える。ここでは、まず、財務会計と管理会計について述べた後、非財務指標の重要性について言及する。次に、管理会計の歴史を振り返り、管理会計が時代の要請とともに変化してきたことを確認する。そして、行政の効率性・効果性の向上が時代の要請となっている現在の状況を受けて、行政に適用できる管理会計（行政管理会計）のとりあえぬの体系を示すこととする。

¹⁷ 例えば生成 AI でいえば、その活用に際しては、どの場面でこれを用いるのか、具体的な形で明確にしておく必要がある。

4-1. 財務会計と管理会計

企業における財務会計と管理会計の違いについて教科書的にまとめれば（図表7）の通りである。財務会計は、期間損益計算を行って配当可能利益を算定するとともに、投資意思決定に必要なかつ有用な情報を、投資家、債権者など、多様なステークホルダーに提供する会計である。これに対して、管理会計は、戦略の策定、経営意思決定とマネジメント・コントロール、及び現場活動のコントロールを通じて経営者を支援する。管理会計は企業内部の経営者を支援することから、内部報告会計とも称される（櫻井, 2019, p.11）¹⁸。

（図表7）財務会計と管理会計の特徴

視点	財務会計	管理会計
情報の利用者	内外のステークホルダー	企業内部の経営管理者
主な利用目的	ディスクロージャー、 配当可能利益の算定	戦略の策定、経営意思決定、 マネジメント・コントロール
報告書の種類	財務諸表	予算報告書、中長期経営計画書
情報の特性	客観性、信頼性	目的適合性、有用性、迅速性
法規制の有無	会社法、金融商品取引法	不要

出所：櫻井（2019, p.12）。

ここで、財務会計と管理会計について、行政実務家を念頭において更にわかりやすい整理をすれば以下の通りである（大西編著, 2020, pp.1-2）。両会計の本質は、財務会計はひとことでいえば資金調達を目的とする。財務会計の本質は資金調達のための財務広告であり、それがゆえに、そこには常に誇大広告のおそれが生じる。このため、企業どうしの比較可能性の確保が必要となる。だからこそ、会計士が会計数値をチェックするという構図になる。誤解をおそれずにいえば、財務会計の本質はいわば相互比較のための尺度ということになる。

これに対して、管理会計（management accounting）は、英語名から明らかなように経営学と会計学の間が存在する。管理会計は経営管理が目的であり、管理会計の本質は能率性・効率

¹⁸ 企業の管理会計は内部報告会計といわれるが、本稿で示す行政管理会計は内部報告会計だけに整理できるものではない。大西（2010, pp.303-304）で述べたように、行政管理会計では納税者等の理解の向上の観点から外への可視化もまた重要である。小林（2012, p.54）も、政府会計では管理会計は財務会計とともにオープンシステムとして機能すると指摘する。

性¹⁹・効果性の向上に役立つ方法論（考え方）ということにあらう。あるいは、個別の方法論（考え方）であるところの管理会計手法の集合体といってもいいのかもしれない。

それでは、財務会計と管理会計について、行政を念頭において更に考察を進める。前述の通り、財務会計の本質は資金調達のための相互比較である。これを行政で考えた場合、比較対象先の多い地方公共団体はともかく、国の行政の場合には比較対象先はほとんどない。しかも、そこでの資金調達は国家の信用を基に行っている。したがって、行政実務家からすると、財務会計とその影響を強く受けた公会計の議論には若干の距離感を感じないではない。これに対して、現在の行政の置かれた環境を考えれば、能率性・効率性・効果性の向上に役立つ方法論（考え方）を内容とする管理会計は、より切実に必要とされてきているといわざるを得ないであらう。

4-2. 非財務指標の位置づけ

次に、非財務指標の重要性について論を進める。大西・梅田（2018b）で整理した通り、近年、企業の会計においては統合報告が議論されてきており、そこでは非財務指標の取り込みが意識されている。統合報告については、環境や経済社会の持続可能性の観点からの議論、財務報告の拡張としての非財務指標の開示の観点からの議論、更には、企業価値を決定する要因の情報開示からの議論を背景に、2013年には国際統合報告評議会（IIRC：International Integrated Reporting Council）から国際統合フレームワークが公表された。この統合報告においては管理会計の立場から、統合報告の活用方法として情報開示のみならず、戦略をステークホルダーに開示しステークホルダーとのコミュニケーションを向上させる情報利用があるとされている（伊藤和憲, 2014）。統合報告にいたる議論の流れや統合報告のこのような活用を前提とすれば、これらが財務指標だけを対象とするのでは、戦略の開示等において用をなさないことから、非財務指標もその対象として非常に重要になってきている。このように現在、企業の会計においては、非財務指標であっても財務指標に影響を与えるものは積極的に取り込まれつつある。

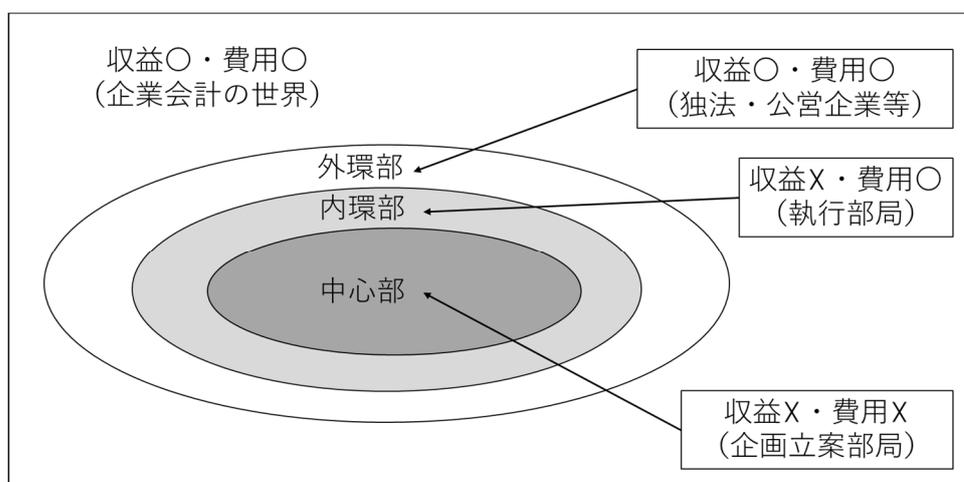
一方、行政においては、財務指標には表現され得ない非財務指標が企業の場合以上に重要な働きをする。このため、行政の管理会計においては、いかに非財務指標を取り込んでいくかが課題となっているし、そこに大きな期待が寄せられているのである。

以上を前提に、行政について考えてみた場合、行政には、収益、あるいは収益と費用の両方を財務指標では表現できない分野があることに気づかされる。すなわち、行政には収益（売上）・

¹⁹ ヒトの場合は能率、設備等の場合は効率と考えている。

費用²⁰の軸からなる3つの類型があると考えられる。具体的には、収益と費用とを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類型（外環部）、収益は財務指標では把握できないものの費用は何とか把握できる行政の執行部局の類型（内環部）、さらには、収益も費用も財務指標では把握しにくい政策の企画立案部局の類型（中心部）である。図で示せば、（図表8）の通りである。なお、これらの分類はあくまで概念としての整理であり、境界線上の事例では分類に迷う場合もあることは付言しておきたい。

（図表8）費用・収益からみた行政の3分類



出所：大西編著（2020, p.15 図表 1-2）。

このうち行政の外環部（独立行政法人や地方公営企業等）や内環部（執行部局）は意外と大きい。このことは竹本・大西（2018, pp.8-11）等で述べている通りである。行政の中心部（企画立案部局）に関しては、国の場合、機能をきちんと観察すれば、内閣官房や内閣府、本省の中に行政の執行部局が多く入り込んでおり、政策の企画立案部局はその一部に過ぎないことが多い。これは地方公共団体の首長部局であっても同じである。従って、国であれ地方公共団体であれ、職員の多数は行政の外環部（独立行政法人や地方公営企業等）や内環部（執行部局）に所属しているのである。

²⁰ 通常、収益獲得のために費消した経済価値を費用という。コストといってもよい。そこでは、製品等に跡付けできない非原価も含めて考えている。

行政における管理会計の活用の際には、ある程度安定的・定型的な業務運営が行われている必要がある。このため、その中心は自然と行政の外環部²¹と内環部²²となろう。

一方、中心部（企画立案部局）においても日々の業務等の一部については、BPR等は可能である²³。しかしながら、政策それ自体の企画立案・修正にあたっては、非財務指標を前提としたとしても、公共政策学でいう wicked problem（厄介な問題、ないしは入り組んだ問題）²⁴や ill-structured（悪構造）²⁵といった問題から、ロジック・モデルのような形で政策の基本的な考え方を構築できる場合はある程度限られるのではないかと思われる。ともあれ、現在この分野では、主としてEBPMが議論されているところである。

いずれにせよ、前節の国税庁の事例のように、管理会計実践が可能な行政組織は実のところ多い。財務省を例にあげれば、国税庁はいうに及ばず、少なくとも、関税局・税関、地方課・財務局等における管理会計実践は可能であろう。

4-3. 管理会計の歴史から学べること

歴史を振り返れば、管理会計はそれぞれの時代の要請に応えつつ発展してきた（大西, 2010, pp.15-21）。この意味で、管理会計は歴史的所産の1つである（櫻井, 1981, p.2）。そこで、ここでは管理会計の歴史を巨視的に振り返る。そして、ここでの考察を踏まえ、次小節では行政の管理会計についての体系的理解を試みることにしたい。

²¹ 外環部には上記3-2.の事例もあげられるが、加えて、筆者が独立行政法人・都市再生機構、地方公営企業担当の総務省自治財政局に勤務した経験からすると、独立行政法人や地方公営企業では管理会計と意識されているかは別として、少なくとも現に管理会計実践は行われていると指摘できる。

²² 上記3-1.の事例及び3-4.の事例があげられる。3-5.の事例も該当する部分が多いであろう。

²³ 霞が関におけるBPRの必要性を考えればすぐ理解できよう。これは働き方改革やDX等の活用につながる論点である。

²⁴ wicked problemとは、定義ができない、最終的なゴールがない、解決策に正誤はない、試行錯誤ができない、相互に関連している等の性質を有することをいう（Rittel & Webber, 1973）。

²⁵ ill-structuredとは、意思決定者が多数、目標が不明確、代替案が多数、結果も不確定といった構造を持つことをいう（秋吉ほか, 2020, p.67）。

(1) 草創期（管理会計の成立）

19世紀後半の米国では、近代的な大企業が興隆しつつあるなかで、非英語圏である東欧圏からの移民が増加した。このため、言葉の問題等から組織的怠業が横行し、これへの対処の必要から、19世紀末にテイラーが科学的管理法を編み出した。この科学的管理法を実践する生産技師（能率技師）が活躍する中で、これが原価計算と結びつき、会計士が活躍するようになっていった（辻, 1988, p.71）。その後、第1次大戦後の不況期のムダ排除の機運とともに、1921年に成立した政府予算会計法の影響を受ける中で予算統制が生まれ（古川, 1952, pp.57-60）、この予算統制が科学的管理法と結合して標準原価計算が生まれた。こうして予算統制と標準原価計算等を内容とする管理会計論がマッキンゼーにより1924年に成立したとされる（廣本, 1993, pp.74-84）。これらの基調には、20世紀初頭までの米国経済の発展が近代的な大企業の隆盛に結びつき、これが経営管理のための内部会計として発展し、管理会計の成立に結びついたのである。

(2) 利益管理手法の発展

1929年から1930年代にかけての大恐慌では遊休生産能力が問題になり、これをいかに活用するかが課題となった。そこでは作業能率の向上やムダの排除を内容とする管理会計論では十分に対応できないこととなり、より多くの利益を上げるためにはどうするかという観点からの利益管理手法が求められた。そこで、工学的手法の影響を受けつつ損益分岐点分析が、また、経済学の限界効用等の影響を受けつつ直接原価計算が編み出された。

(3) 体系論の流行

第2次大戦中は大量生産の必要から原価管理はゆるめられたものの、大戦後は事業の多角化が進行した。このため、管理会計の基礎的概念の1つである責任会計²⁶が議論されるようになった。そして、この時期には、原価管理会計（標準原価計算）、利益管理会計（予算管理、損益分岐点分析、直接原価計算）といった手法論が揃ってきたことにより、管理会計の体系論が盛んに議論されるようになった。例えば、Anthony（1965）の指摘する戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロール（現在ではタスクコントロール）の3分類などである。

²⁶ 大西・梅田（2018a）を参照されたい。

(4) 数理的・分析的手法の流行

1960年代には経営科学、行動科学、OR（Operation Research）等が喧伝され、経済学や数学、統計学等の影響の下、数理的・分析的な研究が一般化した（廣本, 1993, p.343）。これは、企業においても、行政においても、ともにPPBS（Planning Programming Budgeting System）やZBB（Zero-Base Budgeting）などが活用された。

(5) 適合性の喪失以降の手法の全盛

1970年代の石油ショック後から1980年代に至る日本企業の躍進と、その一方で米国企業の低迷を受けて、理論経済学や物理学のような方向を志向していた管理会計論が企業実務との適合性を喪失しているのではないかと指摘されるようになった。1987年にはジョンソンとキャプランによる『レレバンス・ロスト（適合性の喪失）』（Johnson & Kaplan, 1987）が公刊され、管理会計論の関心が手法論に大転換していく契機となった。その後、キャプランは企業実務との関係を深め、コンサルタントとともに新しい手法を次から次へと開発した。1988年にはABCが、1992年にはBSCが編み出された。一方、いわゆる日本の管理会計、すなわち、原価企画、TQC（Total Quality Control：全社的品質管理）やTPS（Toyota Production System：トヨタ生産方式）等が世界的に注目されてきた。一方、このような手法論全盛の時代の後、新たな体系化を図らねばならない時代が来るという指摘もなされていた（廣本, 1993, p.438）。

(6) 活用方法をめぐる模索の時代？

2010年前後以降、現在に至るまで、管理会計をいかに活用するかという視点からの研究が盛んになりつつある。例えば、統合報告に関する研究やコーポレート・レピュテーションに関する研究、インパクト評価や環境会計を活用したSDGsやESG投資への着目などである。これまでの状況からだけでは明言することはできないものの、管理会計における新たな時代に入っているのではないかと考えられないでもない。

4-4. 行政管理会計のとりあえずの体系

行政における管理会計（以下、行政管理会計という）の基本的な内容は企業の管理会計とは変わらない。しかし、行政に管理会計を展開していくことを考えた場合、前述の通り、非財務指標がより重要な役割を占めることから、非財務指標による活用を視野に入れたものであることが望ましい。そして、それに際しては、時代の要請とともに変化してきた管理会計の歴史を

踏まえる必要がある。とりわけ、わが国では効率的・効果的な行政運営が求められていることをも考慮する必要があるだろう。

行政管理会計を考えるにあたっては、以上を踏まえた何らかの体系があることが望ましい。これは、体系論がないとヒトは整理された気がしない。整理されていないものにはヒトは安心できないからである。心の安寧のためにも、何らかの体系が要請されるのである。

しかし、現実に移ろいゆくものであり、管理会計の歴史を踏まえれば、歴史的所産としての管理会計は時代の要請に応じつつ新たな手法が編み出され、大きく変わってきたことは前小節で見た通りである。このため、どんな体系論であっても移り行く現実に適し続けることは困難であろう。したがって、体系論はその時々にとりあえざる整理に止まるという割り切りは必要だと思われる。以上のような留保条件付きで、行政実務家を念頭において行政管理会計のとりにあえざる体系を示すこととすれば（図表9）の通りとなるのではないかと考えている（大西編著, 2020, pp.16-20）。なお、（参考1）に各方法論のポイントを掲げている。

管理会計手法をここで分類・整理するにあたっては、利益管理、原価管理、戦略策定等で示されることの多い管理会計論（例えば、櫻井, 2019）にならって、収益（売上のこと）と費用という軸を用いることとする。具体的には、どういう側面が強調されているかを基本として、便宜的に「収益側を中心とした管理会計手法」²⁷、「費用側を中心とした管理会計手法」²⁸、「総合的な管理会計手法」²⁹とタテ軸を使って整理する。行政実務で効率化等を行う場合には費用側のみを考える傾向があるが、費用側だけからでは答えが出ない場合も多い³⁰。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ることとしている。

そして、これら3者それぞれについて、ヨコ軸を使って非財務指標への拡張を考えることとする（非財務指標の重要性については前述の通り）。具体的には、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の3分類で考える。

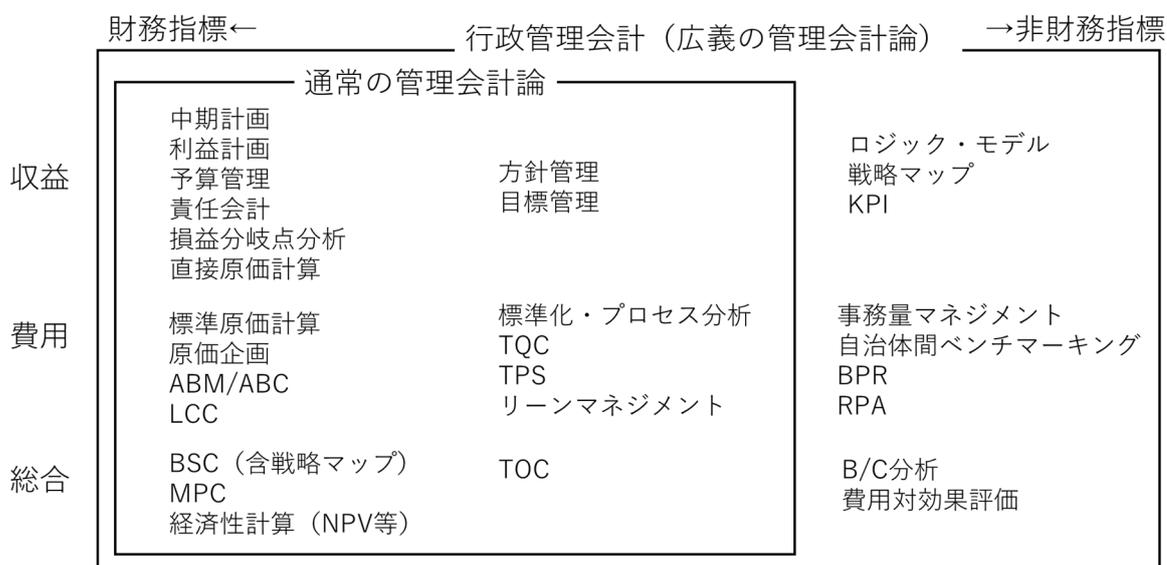
²⁷ 収益側の手法には費用側も考えるものも多い。ここでは収益側を中心とする手法という意味で用いる。なお、行政ではとりわけ収益側が失念されやすい。

²⁸ 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。

²⁹ 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。

³⁰ 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。

(図表 9) 管理会計の様々な方法論 (手法論)



(注) RPA (Robotic Process Automation) は、昨今の状況から DX (Digital Transformation) と併せて考察することが適当であろう (関連文献として大西 (2023b) がある)。

出所：大西編著 (2020, p.17 図表 1-3) など。

ここで、様々な手法から成り立つ上記の整理のエッセンスをあえてひとことでいえば³¹、収益側の中心的な考え方は、因果関係仮説、目的-手段関係によって、目標どうしをいかに関係づけるかにあるといえよう。また、費用側の中心的な考え方は、業務フロー等の標準を基礎に、ムダ等の非付加価値活動をいかに排除していくかにあるといえよう³²。

5. 行政における管会計実践の課題と今後の検討の方向 —行政学の一分野としての経営管理 (管会計)

最後に、行政における管会計実践の課題と今後の検討の方向について考察する。結論から先にいえば、行政において管会計実践を促進するためには、行政学の知見を大いに借りる必要があるということである。

³¹ もちろん、これら以外の考え方による手法もあるという留保は付ける。

³² 非付加価値活動の排除に関連して、今後、わが国労働力の制約が強まることを踏まえれば、「(業務の) 標準化→ (従業員の) 多能化→ (業務量の) 平準化」がますます重要になると考えている。

5-1. 行政における管理会計実践の課題

最初に、行政における管理会計実践の課題について述べる。ここでは、第1に、行政実務家の管理会計についての一般的な理解は財務諸表の管理会計的活用レベルにとどまること、第2に、行政組織には元に戻る非常に強い力が働くこと、第3に、組織の実質的なトップが誰かは意外と難しいことの3つの課題について述べる。

まず、第1の課題である。一般に行政実務家は管理会計について、当然ではあるがそれほど詳しくない。わが国の管理会計は、田中（2000, pp.40-41）が述べるように、そもそも財務会計との結びつきが強いと指摘されている。そのような中で行政実務家が管理会計について仮に学んだとしても、時間の制約もあり、促成栽培的な、端的な勉強にとどまる場合が一般的であろう。しかも、会計士等から学ぶことも多く、ここでは職業的な傾向もあり、財務会計に寄った管理会計となってしまう、管理会計そのものの理解は限られたものとなりやすい。以上の結果、行政関係者の多くは、損益分岐点分析や原価計算といった財務諸表の管理会計的活用レベルの管理会計知識をもって現実のマネジメントに従事することになる。その結果、本来であれば、財務指標をコントロールするためには、その川上にある非財務指標をコントロールすることが非常に重要であるにもかかわらず、そのようなイメージが描きにくくなるのである。そのような中で、いかにして本稿で指摘するようなマネジメントに関する知識を普及していくか。ここに第1の課題がある。

次に、第2の課題である。企業組織の場合には利益等を通じた責任会計がよく機能するが、利益等が把握されない行政組織の場合にはこの責任会計が非常に弱い。利益等といったわかりやすい指標がない場合が多いからである³³。その結果、行政組織には元に戻る非常に強い力学が働くことになる。国税庁の例で説明すれば、国税職員は2年程度の非常に短い期間で異動を繰り返すことから、本稿のような管理会計実践に際しては、元に戻る非常に強い力が働くことになる。1年後には半分に、2年後には全員にその趣旨を徹底しなければならないことになり、そこに困難があるからである。しかも、国税庁のトップである国税庁長官の管理会計実践に対するスタンスは積極・中立・消極の三様に分かれ、後二者の場合には元に戻る力は更に強力なものとなる（大西, 2023a）。更に悪いことに、管理会計の導入・実践は、幹部職員にとっては生き残りをかけた闘争の色合いすら帯びるものとなる（大西編著, 2020, pp.226-227）。このような中で難しいこととはいえ、行政組織特有の元に戻る力学が働かないようにするためのメカニズムをどう構築するか。ここに第2の課題がある。

³³ 付言すれば、利益等のわかりやすい指標で歯止めとする（元に戻る力を押さえつける）ことができないからである。

因みに、役所の一部には「問題の矮小化と拡散は役人の本能」という言い伝えがある。これが生き残りをかけた闘争を更に激化させる。管理会計を財務諸表の管理会計的活用レベルのものと限定的に解し、「だから使えない」と声高に叫ぶ（問題の矮小化）。あるいは、一部の政策には前述の wicked problem 等の存在は否定できないところ、あえてそこに注目し、「だから使えない」と声高に叫んだりする（問題の拡散）。悩ましいところである³⁴。

更に、第3の課題である。管理会計の導入研究等においては組織のトップマネジメントの重要性を指摘する研究（Shields 1995）に見られるように、管理会計実践において組織のトップの役割は重要である。しかし、行政組織においては誰が組織のトップなのか、コンテキストに応じた判断が求められる場合も多く、悩ましい。国税組織の場合でいえば、国税局長なのか、国税庁長官なのか、財務次官なのか、財務大臣なのかということである。内部マネジメントに関することなので、職制上は国税庁長官のように思えるが、そうではないかもしれない³⁵。悩ましい論点である。ここに第3の課題がある。

5-2. 今後の検討の方向

それでは、行政に管理会計実践を普及させていくための今後の検討の方向について考察する。ここでは、第1に、財務諸表の管理会計的活用レベルの管理会計観を乗り越えるための学際的な取り組みが必要であること、第2に、元に戻る力を弱めるためには、内への可視化（大西, 2010, pp.305-307）や外への可視化（大西, 2010, pp.303-305）を実現した上で、いわゆる「北風と太陽」政策等との連携が必要であること、第3に、組織内部の人事的な力学の見極めが必要であることについて言及する。

まず、第1の方向としての学際的な取り組みについてである。管理会計には大きく、マネジメント・コントロール（Anthony, 1965）を中心とする管理論と原価計算等を中心とする会計論とがあり、前者の管理論は経営学と深い関係を有する。これを行政に当てはめて考えれば、行政組織の場合には、前者の管理論は行政学と深い関係を有することになる。前述のような行政実務家における財務諸表の管理会計的活用レベルの管理会計観を払底するためには、行政組織のマネジメントという文脈で管理論を中心とする管理会計について行政学の観点から理解することが望ましいと考える。行政学の観点からマネジメントを理解するのであれば、非財務指標

³⁴ 財務省・国税庁内に本稿に反対する者がいるとすれば、ここでいう問題の矮小化、問題の拡散、ないしは定員削減への恐れ（大西, 2023a；大西編著, 2020, pp.182-183）のいずれかに立脚する。要すれば観察されたい。

³⁵ 筆者は国税庁長官と思っていたが、現実違った。後述する。

の重要性等に自然と注意が向けられ、行政の多様性を踏まえた管理論を論じることが可能となろう。少なくとも、わが国では財務会計との結びつきが強い管理会計のみから理解する場合に比べて、マネジメントそれ自体に関心がより向くことが期待されよう。

なお、マネジメントに注目する管理会計サイドからの取り組みとして、日本管理会計学会において産学共同研究が実施されているところである³⁶。2024年9月の同学会の年次全国大会ではその中間報告が行われた。(参考2)はその際の資料の冒頭の一部である。筆者としては、将来、このような取り組みが行政学と共同して行われるようになればと考えている。

次に、第2の方向としての元に戻る力を弱めるための方策についてである。元に戻る力を押しとどめる歯止めとして最も大切なことは、内への可視化と外への可視化である(大西, 2010, pp.303-307)。どのようなマネジメントを行っているのか、組織構成員から理解できるようになっていけば(すなわち、内への可視化ができていけば)、いったん講じられた取り組みが元に戻る力は弱まるであろう³⁷。加えて、どのようなマネジメントを行っているのか、組織外部から理解できるようになっていけば(すなわち、外への可視化ができていけば)、外部公表それ自体が歯止めとして機能しよう。これらを通じて、コミュニケーションツールとしての管理会計手法という視点が得られるものとする。

以上のような策を講じつつ、大西(2023a)で述べたように、内部のマネジメントについて合理的な説明³⁸ができる場合には、予算や定員等でインセンティブ措置を講じるとともに、そうでない場合には一律〇〇%削減のような厳しい査定を講じることが考えられる。これは管理会計実践の推進派にとって有効な後押しとなる。

そして、その次のステップ(すなわち、行政組織が管理会計実践にある程度慣れてきた段階)では、政策評価や実績評価(業績測定)³⁹の中で管理会計手法を活用していくことが考えられよう。これは、実効的な政策評価や実績評価(業績測定)に直結しよう。政策評価や実績評価の見直しとともに検討されるべき論点であるとする。

更に、第3の方向としての組織内部の人事的な力学の見極めである。管理会計実践においては組織トップの役割は重大である。利益等による責任会計が機能しにくい(すなわち数字が見

³⁶ 実施期間は2023年8月から2025年9月の2年間、主査(取りまとめ役)は筆者である。

³⁷ 名前を挙げるつもりはないが、組織内のマネジメントについて当該組織のトップはきれいに説明するものの、内部的にはここでいう内への可視化すらまったくなされていない例も見受けられた(言葉は強いが、いわゆる「粉飾」に近いといえるかもしれない)。

³⁸ そのほとんどのケースでは何らかの管理会計手法が用いられることになろう。そうでなければ管理会計はその役割を果たしていないことになる。

³⁹ 管理会計手法から考えれば、主として実績評価が適応すると思われる。

えにくい) 中では、マネジメントに貢献ありとして誰を引き上げるのか、誰をそれなりの扱いとするのかといった人事権の権力がとりわけ大きいからである。それでは、誰がその人事権を有するのか。この点は、実は行政組織によって異なっている。財務省の場合、幹部の多くの人事権については財務次官が有しており、国税庁長官の人事権は大きいとはいえ、その分限られたものとなっている。この点は省庁ごとに異なっており、加えて行政組織ごとでも異なるようである。いずれにせよ、行政組織ごとに事実上の仕組みが異なる中で、管理会計実践の導入・定着に貢献した職員をいかに処遇するのか、行政においてはこの点がポイントになる⁴⁰。それぞれの行政組織の実態を踏まえた考察が求められよう。

以上、3つの方向について考察したが、これらはいずれも管理会計論というよりも行政学の範疇の論点であると考えられる。このため、筆者としては、経営管理(管理会計)については行政学の一分野として位置づけ、行政学の観点から、ないしは、少なくとも学際的に検討を進めていくことが望ましいと考えている。

最後に、行政に管理会計実践を浸透させる一番有効な方策について言及したい。本稿の冒頭に記載した通り、行政の効率性・効果性の向上に向けた取り組みを通じて、行政に対する納税者の信頼の向上を確保し、もって増税に対する納税者の理解を得ていくためには、財政再建を担う財務省こそ、その役割を担わなければならない。財務省はそこから逃げることはできないはずである。そして、財務省の一部をなす国税庁には管理会計の要素技術がすべて揃っており、優れた実践基盤があることは本稿で言及してきた通りである。

本稿で述べたことを併せて考えれば、行政に管理会計実践を浸透させるための、まずもってのターゲットは財務次官、ということになる。行政学関係者に期待する所以である⁴¹。

以上

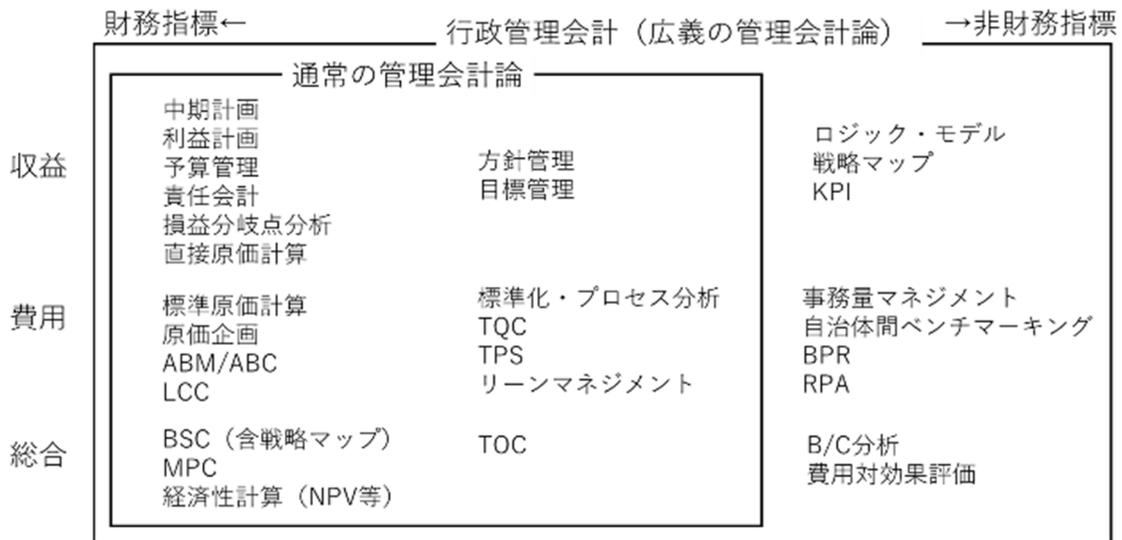
⁴⁰ 筆者は退職して1年近く経っていることからようやくこの点に言及することにしたが、現職の間は公言を差し控えていた。

⁴¹ 財務次官になるためには、そもそもマネジメントにも関心を有し、実践に功のあった職員は引き上げることが必要であるとの相場観さえできれば、次官候補者には合理的な行動が期待できる以上、自然とうまくいくはずである。この観点から、まずは行政学関係者、最終的には、政府部内の要請、政治家サイドからの要請が期待される。なお、本稿は行政学関係者をもっぱらの対象としている。

(参考1) 行政管理会計の全体像

行政管理会計の全体像は図表9(再掲)の通りである。詳細は大西編著(2020)等を参照されたいが、ここでは各手法について1~2行程度の解説を加える⁴²。

図表9 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)。

(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。

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⁴³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

⁴² 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。

⁴³ MPCと関連付けて総合に含めてもよいと考える。

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⁴⁴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

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

⁴⁴ if-then（もし…ならばどうなる）の関係で示されることをいう。

事務량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**（デジタル多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2) 日本管理会計学会・産学官共同プロジェクトの中間報告 (概要)

2024年9月3日於学習院大学
日本管理会計学会年次全国大会
中間報告・配布資料より

2024年9月3日
日本管理会計学会
年次全国大会
@中央大学茗荷谷C

① 本産学共同研究の問題意識 「 ウイズ・ガバナンス。 － 行政管理会計等の新展開 － 」

秋山盛 (常葉大学)	南雲岳彦 (京都大学)	研究協力者
伊藤克容 (成蹊大学)	藤野雅史 (日本大学)	株式会社ガバメイツ 様
井上慶太 (東京経済大学)	本間正人 (秀明大学)	株式会社システム科学 様
梅田宙 (高崎経済大学)	松尾貴巳 (神戸大学)	株式会社ワーク・ライフバランス 様
大西淳也 (津田塾大学等)	目時壮浩 (早稲田大学)	川越市角栄商店街振興組合 様
奥倫陽 (東京国際大学)	森光高大 (明治大学)	北海道立総合研究機構 様
関谷浩行 (日本大学)		

研究の意義・目的 (2023年5月の学会への申請書より)

膨大な政府債務の下での人口減少社会の進展等を踏まえると、わが国の公共部門の効率性・効果性の向上は喫緊の課題である。そこで、わが国では主に民間の企業経営において発展してきた管理会計論を行政に応用した行政管理会計論について、これをいかに発展的に活用できるか検討することを通じて、もって行政の効率性・効果性に資することを本共同研究の意義とする。

そこで、この意義の下、行政管理会計論及びその周辺分野の知見を発展的に活用し、公共部門のガバナンスをワイズな(賢い)ものとするを本共同研究の目的とする。現在、ワイズ・スペンディング(賢い支出)という用語が一般的に膾炙されているが、本共同研究ではこれにならない、研究課題について、仮題ではあるものの、とりあえず上記の通りとする。

現在のところ、具体的な内容としては、例えば以下の通り考えている。

- ・一般行政系のマネジメント・コントロール(国・地方自治体)
- ・事業系の分野のマネジメント・コントロール(防衛関係・学校経営/教育等)
- ・組織間関係のマネジメント・コントロール(地域おこしや地方創生等)
- ・政策評価とマネジメント・コントロール

(・管理会計の補完手段としてのフューチャー・デザイン)

なお、事業系の分野のうち公共事業や病院・医療等については、管理会計論ないしはそれに類する方法論が実践されつつあり、事例としても多く報告されていることから、今回の対象からは外している。

(また、2年目においては、1年目の進捗状況を踏まえ、行政学や財政学、財務会計論といった関連分野との連携、更には可能であれば財界や官界、コンサルティング会社等との連携についても考察の対象としたいと考えている。)

構成（全て仮題）

- 本産学共同研究の問題意識（大西）
- マネジメント・コントロール概念について（伊藤）
- 国税組織における行政管理会計の展開（大西）
- 金融庁・財務局におけるマネジメント・コントロール（秋山）
- 地方公共団体における業務フロー標準化に向けて（関谷&ガバメイツ・別府様）
- HITによるホワイトカラーの業務改善・BPR（梅田&システム科学・石橋様）
- 大学組織におけるマネジメント・コントロール（松尾）
- 学校における業務改善と事務量マネジメント（藤野&ワーク・ライフバランス・田川様）
- 弾薬のマネジメント・コントロール（本間）
- 防衛調達における関係特殊的投資の分析的研究（森光）
- 行政サービスの組織間連携とマネジメント・コントロール（井上）
- スマートシティのマネジメント・コントロール（南雲）
- 商店街振興のマネジメント・コントロール（奥&角栄商店街様）
- 地域おこし活動のマネジメント・コントロール（関谷&道立総合研究機構様）
- マネジメント・コントロール・システムとしての政策評価（目時）

中間報告（2024.9.3）

- ① 本産学共同研究の問題意識（大西）
- ② マネジメント・コントロール概念について（伊藤）
- ③ 国税組織における行政管理会計の展開（大西）
- 金融庁・財務局におけるマネジメント・コントロール（秋山）
- ④ 地方公共団体における業務フロー標準化に向けて（関谷&ガバメイツ・別府様）
- ⑤ 業務プロセスの「流れ」を可視化する（梅田&システム科学・石橋様）
- 大学組織におけるマネジメント・コントロール（松尾）
- ⑥ 学校における業務改善と事務量マネジメント（藤野&ワーク・ライフバランス・田川様）
- 弾薬のマネジメント・コントロール（本間）
- ⑦ 防衛調達における関係特殊的投資－初度費契約を中心とした分析（森光）
- 行政サービスの組織間連携とマネジメント・コントロール（井上）
- スマートシティのマネジメント・コントロール（南雲）
- 商店街振興のマネジメント・コントロール（奥&角栄商店街様）
- 地域おこし活動のマネジメント・コントロール（関谷&道立総合研究機構様）
- マネジメント・コントロール・システムとしての政策評価（目時）

引用文献

- 秋吉貴雄・伊藤修一郎・北山俊哉（2020）『公共政策学の基礎 第3版』有斐閣ブックス。
- 市川市企画部（2007）「特集 公共サービス改革への道筋 市川市版 ABC（活動基準原価計算）による取り組み」『地域政策研究』41, pp.41-47。
- 伊藤和憲（2014）「管理会計における統合報告の意義」『会計』185(2), pp.160-172。
- 伊藤正次・出雲明子・手塚洋輔（2022）『はじめての行政学（新版）』有斐閣ストゥディア。
- 宇賀克也（2013）『行政法概説 I 第5版』有斐閣。
- 大西淳也（2024）「管理会計を行政に浸透させるための方策についての考察」『明治大学経営学研究所経営論集』第71巻第3号（崎章浩教授退職記念号） pp.39-60。
- 大西淳也（2023a）「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ディスカッションペーパー』GraSPP-DP-J-23-002。
- 大西淳也（2023b）「DX等の下でのBPR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シリーズ』GraSPP-DP-J-23-001。
- 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」『財務総合政策研究所リサーチペーパー』1。
- 大西淳也（2018）「管理会計を行政に拡張する場合の課題」『管理会計学』26(1), pp.119-133。
- 大西淳也（2010）『公的組織の管理会計』同文館出版。
- 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（2019）「RPAと事務改善活動についての論点の整理」『財務総合政策研究所ディスカッションペーパー』3。
- 大西淳也・梅田宙（2018a）「責任会計についての論点の整理」『財務総合政策研究所ディスカッションペーパー』1。
- 大西淳也・梅田宙（2018b）「統合報告についての論点の整理」『財務総合政策研究所ディスカッションペーパー』11。
- 樫谷隆夫・財務総合政策研究所（2016）『公共部門のマネジメント』同文館出版。
- ガバメイツ社 HP（2023）<https://govmates.jp/> 2023年11月閲覧。
- 小林麻里（2012）「第2章 政府会計の基礎概念」大塚宗春・黒川行治責任編集『体系現代会計学第9巻 政府と非営利組織の会計』中央経済。
- 櫻井通晴（2019）『管理会計（第七版）』同文館出版。
- 櫻井通晴（1981）『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房。
- 櫻井通晴編著（2004）『ABCの基礎とケース・スタディ 改訂版』東洋経済新報社。

- 篠原舟吾・小林悠太・白取耕一郎 (2021) 「行政学における方法論の厳密化と多元的共存」
『年報行政研究』 56, pp.145-164。
- 総務省 HP (2017) 「業務フロー・コスト分析に係る手引き」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/koukyo_service_kaikaku/kouhyou.html
11 月閲覧。
- 竹本隆亮・大西淳也 (2018) 『実践・行政マネジメント』 同文館出版。
- 田中隆雄 (2000) 「日本の管理会計とグローバル・スタンダード」 『会計』 157(3), pp.40-41。
- 谷守正行編著 (2019) 『地域金融機関の経営・収益管理』 中央経済社。
- 辻厚生 (1988) 『管理会計発達史論 改訂増補』 有斐閣。
- 津曲直躬 (1973) 「管理会計体系論の再検討 (2・完)」 『経済学論集』 39(1), pp.41-53。
- 西尾勝 (2001) 『行政学 (新版)』 有斐閣。
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』 森山書店。
- 古川栄一 (1952) 『予算統制論 改訂版』 有斐閣。
- 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。
- 宮崎浩 (2000) 「活動基準原価計算 (ABC) を活用した行政運営の効率化」 『行政&ADP』 36(1), pp.10-18。
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control Systems – Framework for Analysis*, Harvard University. 高橋吉之助訳 『経営管理システムの基礎』 ダイヤモンド社, 1968 年。
- Johnson, H. T., and Kaplan, R. S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press. 鳥居宏史訳 『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰』 白桃書房, 1992 年。
- Ohnishi, J. (2022) Public Management Accounting in Japan: Case Study of the National Tax Agency in the Ministry of Finance, *Center on Japanese Economy and Business Working Papers* 383, Graduate School of Business, Columbia University.
- Rittel, H. W. J., and M. M. Webber (1973) Dilemmas in a General Theory of Planning, *Policy Sciences*, 4(2), pp.155-169.
- Shields, M. D. (1995) An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp.148-166.