

行政管理会計
：財務省国税庁におけるケーススタディ
大西淳也（東京大学）

Summary

本稿は、財務省の外局である国税庁における管理会計実践に関する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「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、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。

この観点から筆者は何冊かの書籍等を示して

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、他の行政組織へのヨコ展開を念頭に国税庁の事例を行政管理会計として一般化しつつ示してきた。

これらに対し本稿¹⁾は、国税庁における管理会計実践について、事務運営の草創期等の歴史的経緯を含めた長い時間軸でのケーススタディ²⁾として整理する。そして、そこでの発見事項と今後の課題を端的に述べるものである。

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。

II 「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「三種の神器」という。「三種の神器」は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³⁾。

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。

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⁴⁾。

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(5)。

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(6)。

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である。もうひとつには、米国の経営管理思想の流入である。

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が有名であるが、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。標準型用紙を発達させ、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、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時間研究・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(7)。

3. 国税庁サイドの積極的な対応

以上の状況の下、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た。また、国税庁長官の積極的なリーダーシップの発現が見られた。

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)。

4. 「三種の神器」の形成

以上を背景に、1950年前後には本稿で「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。

(1) 事務量把握 (人口管理)

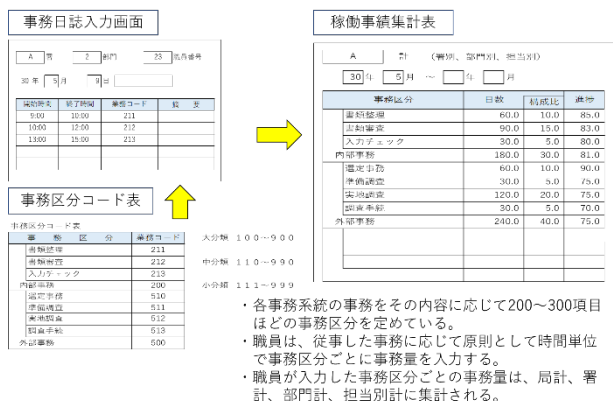
事務量把握の起源は明確ではないが、その必要性については、1950年の高橋衛国税庁長官による米国視察報告書 (日本へのヒント) (国税庁 1952, p.8) ではじめて述べられている (大西 2021)。従って、事務量把握は米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service : IRS) における実践

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(8)。現状のシステムは1960年代初期から稼働している(9)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。

図表1 国税庁の事務量把握のイメージ



(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ダムラの解説など、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 の活用につながっている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について振り返る。ここでは3点を言及する。

まず、事務量把握について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られてきており、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（後述）。

次に、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）。どのようなストーリーで職員に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るが、これは今日に至るも課題であり続けている。

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である。シャープ勧告や IRS 等の影響から能率の用語とともに、国税庁に科学的管理法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。その結果、「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。

III 活動基準原価計算（ABC）の試行

わが国では1990年代後半から NPM（New Public Management）が流行し、一部の地方公共団体では活動基準原価計算（Activity-Based Costing; ABC）が取り組まれた。国税庁でも内部的に2000年頃から ABC が試みられた。

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ず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 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) 等があった。

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⁽¹⁰⁾。

2000 年には事務量把握と ABC の共通性に着目し、ABC の検討を開始した。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・分析を行うものであった (大西 2010, pp.176-178) ⁽¹¹⁾。

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。

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⁽¹²⁾。その後、「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)。

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。コスト削減のために事務改善を考える ABM (Activity-Based Costing) として整理すべきであった (Johnson 1992)。

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。システムのなバ

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)。

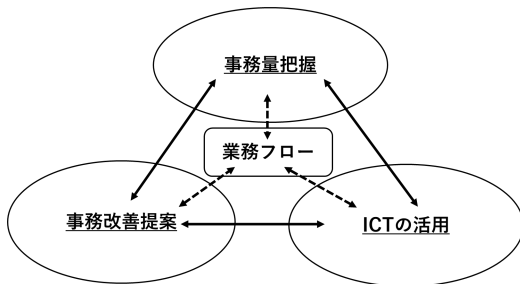
(2) 「三種の神器」と業務フローに関して

ABC 試行の結果、業務フローの重要性が認識された。そこで、「三種の神器」と業務フローの関係を示せば図表 2 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)。

業務フローと事務量把握との関係では、業務フローの上に事務量があり、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創造ないしは既存の業務フローの変更を意味する。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。

次に、「三種の神器」間の関係をみる。事務量把握と ICT 活用との関係では、新しい ICT の導入による事務量の変化から費用対効果の情報が得られる。ICT 活用と事務改善との関係では、新しい ICT 活用に伴う新規の業務フローは机上での検討から始まるため、そこにムダが入り込みやすく、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把握できることから、事務改善活動に弾みをつけることが可能となる。

図表2 業務フローと「三種の神器」



（出所）Ohnishi（2022, Figure3）を筆者修正。

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⁽¹³⁾。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⁽¹⁴⁾。

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、バランスド・スコアカード（Balanced Scorecard; 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榎谷・財務総研（2016）、竹本・大西（2018）、大西編著（2020）で整理している。榎谷・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⁽¹⁵⁾。

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。

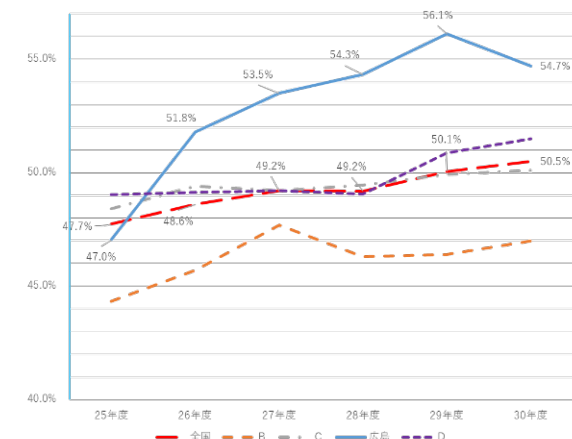
前述したABC試行の経験から取り組みの継続に困難があることが予想された。そこで、将来ともに広島局に残る職員からコアメンバーを選定し、その自主性を尊重しつつ重要な役割を担ってもらった。

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の成果は大であった。分かりやすい一例として、法人課税部門における外部事務の割合を国税局別に比較した図表3がある。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。また、他の国税局も上昇傾向にある。これは広島局の取り組みをまねたことによると考えられる。

図表3 法人部門の外部事務割合（局別比較）



（出所）大西編著（2020, p.276, 図表8-19）

その一方で、広島局の外部事務割合は平成30事務年度（2018.7-19.7）に減少している。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。これに様々な情

報を総合すれば、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、外部事務割合の低下に反映するのである。

3. 考察

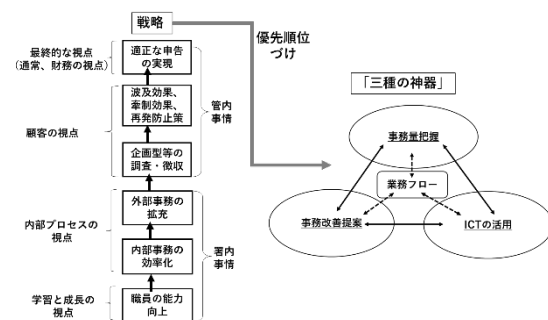
ここで広島局の管理会計実践と行政管理会計としての一一般化についての2点を考察する。

(1) 管理会計実践に関して

それぞれの事務には存在理由があることから、「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付けが困難という問題があった。そこで、組織戦略が必要とされてくる。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、そこから図表4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。

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。

図表4 戦略と「三種の神器」



(出所) Ohnishi (2022, Figure5) を筆者修正。

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かねないのであった(竹本・大西 2018, pp.169-171)。

また、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。

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。

最後に、リーダーシップの重要性を指摘したい。国税局の管理会計実践のキーパーソンは国税局長である。しかし、各局長のリーダーシップを期待するためには国税庁長官の継続的なリーダーシップが実は重要となる(後述)。

(2) 行政管理会計としての一一般化に関して

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「三種の神器」から始まる立論は特殊に過ぎると思われる。そこで、筆者はこの方向ではなく、行政管理会計としての一一般化を模索してきた(16)。その全体像は図表5の通りである(詳細は大西編著(2020)等)。

過去の管理会計論の展開をみれば、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きたこと等による。その一方、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、様相に応じて必要となる手法を一覧化しておく必要もある。そこで、将来の変更ありうべしとの留保付きで図表 5 の通り現時点での整理を行った。

図表 5 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。右側には行政で重要となる非財務指標で活用される手法を列記する。

図表 5 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。

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問題があった(榎谷・財総研 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いる。

図表 5 行政管理会計の全体像

	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 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

(出所) 大西 (2020, p.17, 図表 1-3 ほか) .

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。まず、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、そのために能率が着目され、「三種の神器」に至った国税庁の歴史である。歴史的に科学的管理法の影響を受けていたことから、管理会計実践への展開が容易であった。事務改善提案等の日本的色彩も帯びていた。

次に、「三種の神器」の中央に業務フローが位置付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 (Digital Transformation) 等が喧伝されているが、残念ながら業務フローの位置付けは明確ではないことが多い(17)。

最後に、管理会計実践での国税庁長官等の行政組織トップのリーダーシップの重要性である。組織内には様々な小集団が存在し、各々内在的論理がある。これらを一方向に束ねるにはトップの継続的なリーダーシップが必須である(18)。

2. 今後の課題

今後の課題として大きく 3 つあろう。まず、管理会計実践を後押しする工夫である。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、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(19)。

次に、職員の理解が容易となる内への可視化(大西編著 2020, p.311)である。管理会計実践には職員の理解が必須である。その際、職員に理解しにくいのが、戦略の表現がなぜ戦略マップ等に限られるのか(20)、戦略から業務へのカスケードには方針管理(展開)以外はないのかといった点である。

最後に、外への可視化(大西編著 2020, pp.311-312)である。厳しい財政事情からは行

政組織間の連携や関係者の協力が必要視される。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、管理会計手法を用いた概括的な開示が求められる(21)。

以上をまとめれば、管理会計は可視化に役立つ、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）になることに他ならないのである。

(注)

- (1)本稿は Ohnishi (2022) を修正している。
- (2)本稿は実務家として関与した事例で純粋なケーススタディではないが、門田 (1997)、三矢 (2002)、松尾 (2014) を参考にしている。
- (3)詳細は大西 (2021) で整理している。
- (4)1946年から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。
- (5)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)。
- (6)GHQの勧告に基づき1947年度に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した(国税庁1952, p.4)。
- (7)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を有する(大西編著, 2020, p.47)。
- (8)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。

- (9)2022日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上がっていた。
- (10)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。
- (11)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)。
- (12)筆者はこの後、修士、博士号と研鑽を積んだ。当時は全てが手探りであった。この意味で本稿はケーススタディとして完成していない。
- (13)筆者は2014年7月から1年間局長であった。
- (14)2010年代中頃から総務省もBPR(Business Process Reengineering)に注力してきている。
- (15)いずれ外部専門家による調査をと考えたが、当時の取り組みは安定しておらず断念した。
- (16)行政管理会計としての一般化は国税庁内に「難しすぎる」との反応を生ぜしめた感があった。そこで国税庁創設時に遡り本稿をまとめた。歴史的経緯は否定できないからである。
- (17)突き詰めれば生産エンジニアに相当する事務エンジニア(大西・梅田2019)の必要性にいきつこう。なお、「三種の神器」等に限れば本省の政策企画立案部局でも活用可能であろう。
- (18)管理会計実践への長官の反応は、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。
- (19)査定側の能力育成も必要だが、その近くにある国税庁の取り組みを活用できる。各組織で活用可能なツールとして、B/C(費用対効果分析)、費用対効果評価、EBPM(Evidence Based Policy Making)等が既に知られている。
- (20)戦略マップやロジックモデルが実務家の発想から生まれたことから、他の手法の可能性もあろう。戦略化(伊藤2018)も関連する。

(2)組織間管理会計や統合報告とも関連する。

【参考文献】

伊藤和憲. 2018. 「管理会計の拡張と実務適応の課題」『管理会計学』26(2), pp.19-29.

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・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.

榎谷隆夫編著・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.

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.

宮寄浩. 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.