

May 2018

地方自治体の新公会計制度（統一的な基準）に対する
取り組み状況に関する分析
—実態調査結果に基づいて—

石川 恵子 稲田 圭介 兼村 高文 佐藤 亨
田中 優希 松尾 貴巳 山本 清

地方自治体の新公会計制度（統一的な基準）に対する取り組み状況に関する分析—実態調査結果に基づいて—

石川恵子（日本大学） 稲田圭介（和光大学）

兼村高文（明治大学） 佐藤亨（日本生産性本部）

田中優希（法政大学） 松尾貴巳（神戸大学） 山本清（東京大学）

1. はじめに

地方公会計制度について、総務省は、2014年4月に複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を柱とする財務書類作成基準「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（以下『研究会報告書』）を公表し、地方公会計に関する新たな統一的な基準（以下、「統一的な基準」という）を示した。2015年1月には、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」（以下『公会計マニュアル』）を示し、原則として2015年度から2017年度の3年間で統一的な基準による財務諸表の作成を要請した（2015年1月23日付総務大臣通知総財務第14号）。

全国自治体の財務書類の作成予定に関する総務省の調査（地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定）によれば、2015年3月末時点において、全団体（1,788団体）のうち1,239団体（69.3%）は、基準モデルや総務省方式改訂モデル、また独自方式で既に何らかの財務書類を作成済みであり、全団体のうち98.2%は統一的な基準による財務書類の作成を要請期間内に作成を完了すると回答した（総務省, 2015a）。また、2017年3月末時点の調査では、統一的な基準による財務書類について、1,766団体（全団体の98.8%）が要請期間内の平成29年度までに財務書類を作成予定であると回答している（総務省, 2017）。日本会計研究学会特別委員会（2016）が、全国自治体（1,788団体）を対象として行った調査によれば、2017年度以降の財務書類の作成について、回答自治体（1,103団体）のうち95.6%の団体が統一的な基準で作成し、固定資産台帳の整備についても95.5%の自治体が2016年度中に完了予定と回答しており（特別委員会 2016）、導入率の高さは2015年の総務省調査と整合している。

「研究会報告書」は、現金主義会計による予算・決算を補完するものとされ、住民や議会等に対する説明責任の履行だけでなく、資産・債務管理や予算編成・行政評価等に有効活用することでマネジメントが強化され、財政の効率化・適正化につながるとされている（総務省, 2014, 4）。さらに、「公会計マニュアル」では、「財務書類等活用の手引き」（総務省, 2015b, 3-6）として、セグ

メント別のフルコスト情報を活用し、行政評価情報などと連携することで予算編成において資源配分の意思決定に活用することが期待されており、マネジメントへの活用が期待されている。しかし、総務省の調査では、財務書類を作成済みである 1,239 団体の財務書類の活用状況をみると、財政指標の設定（26.4%）や地方議会での活用（25.9%）等、団体全体の財務状況の報告・開示に関わる項目については四分の一程度の団体が財務書類を活用している一方で、適切な資産管理（10.2%）、予算編成の活用（7.7%）、行政評価との連携（1.4%）等、個々の資産管理や事業の評価に関わる活用については活用が進んでいないことが示されている（総務省, 2015a）。

特別委員会（2016）の調査においても、統一的な基準による財務書類について、従来の財務書類と比較して期待している（「大いに期待している」、「やや期待している」の合計）と回答した団体の率は、説明責任の向上：62.2%（回答自治体：1,103 団体のうち 686 団体）、固定資産の適正な管理：82.5%、業務効率化：31.0%、予算編成：53.1%、総合計画の決定：42.4%、実施計画：45.0%、行政評価：40.8%など、必ずしも高い率で期待されているわけではない。

また、予算編成等への活用をはかるうえでは、事業や施策等のセグメント情報が重要となり、また、予算編成の時期に情報提供を行ううえでは、決算の早期化が重要となるなど、情報活用の実現に向けた仕組みの整備が重要である。上述の特別委員会の調査では、部門や事業等のセグメント別の財務書類を作成する予定の自治体は 1,103 自治体のうち 8.7%の 96 団体（すでに作成しているのは 20 団体 1.8%）であり、財務書類作成早期化に貢献すると考えられる日々仕訳については、1,077 団体のうち 7.9%の 79 団体（導入済み団体を含む）にとどまっている（874 団体、81.2%が期末一括仕訳を予定）。また、職員に対して発生主義会計や複式簿記の教育・研修を実施、実施予定の団体は、1,103 自治体のうち 23.2%の 256 団体である。情報活用に関連すると考えられる仕組みや体制整備に関する取り組みは、財務諸表の作成率（95.6%）と比べるとギャップが大きい状況にある。

このような導入の現状において、総務省の期待通り果たしてマネジメント等への情報活用が行われていくのであろうか。今後、ほとんどの自治体で統一的な基準に基づく財務諸表は作成されることにはなるが、そもそも期待値の低い団体では情報活用に消極的である可能性がある。また、期待値が高い団体においても、情報活用に向けた仕組み作りが行われていなければ、実際にうまく活用できない可能性もある。

そこで、以下では、特別委員会（2016）の実態調査に基づき、情報活用の期待や仕組み作りの傾向を明かにするとともに、その傾向を規定する要因を分析

することを通じて、今後統一的な基準の制度的な可能性や限界、課題を検討するうえでの論点を明かにしたい。

2. 先行研究

自治体のような公的組織が、複式簿記、発生主義に基づく企業会計方式の財務諸表を作成するにおいて導入が進められている新たな地方公会計制度である統一的な基準について自治体のような政府組織に複式簿記、発生主義会計に基づく企業会計方式の会計システムを導入しようとする考え方は新しいトピックスではない。わが国の場合、実務面では、統一的な基準が検討・導入される前の段階として、2006年以降総務省による基準モデル、総務省方式改訂モデルが提示された時期がある。山浦（2016）によれば、もともとの先行事例としては、1987年に財団法人地方自治協会（現、財団法人地方自治研究機構）が「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」において、収支計算書と貸借対照表を作成する方法を示したことに始まるとされるが、統一的な基準においては、固定資産台帳の整備を前提とした財務諸表の作成が提示されたことで、公共施設マネジメントなど、マネジメント・ツールとして情報活用を行うことが強調されるようになった。他方、学術的には、1980年代は主として行政の経済性・効率性に関するアカウンタビリティの観点から、発生主義会計の意義が議論されはじめており（吉田, 1980 など）、1990年代になると公会計制度におけるストック情報の不備、不完全さも指摘されるようになった（茅根, 1991）。また、1990年代以降になると、以下のような NPM（New Public Management）の潮流を受け、成果志向の業績管理におけるインプット情報としての発生主義情報の意義や（古川・北大路, 2001; 東, 2001）、財政健全化の観点からのストック情報の意義など（兼村, 2001）が検討されてきた。

企業会計方式の財務諸表の作成は、海外では主に 1980 年代からイギリスやニュージーランドなどのアングロサクソン諸国において、いわゆる NPM に関連した取り組みの一つとして位置づけられてきた。NPM は、市場メカニズムの導入や分権化、権限・責任の明確化、成果志向の業績管理などの複数の取り組みに関連したものである（Hood, 1991; 1995; Guthrie et al., 1999）。また、山本（2016）が指摘するように、米国では地方債市場が発達し、自治体の財政状態によって発行条件が異なっていたことから、財政の透明性と経済性・効率性に関する情報ニーズが高く、情報ニーズと財務諸表のタイプの関係についての分析（Patton, 1978）などが 1970 年代後半から行われている。

発生主義会計に基づく財務書類やコスト情報はアカウンタビリティや成果

志向の業績管理に貢献するものであるという規範的な議論がなされてきたが、実際には理論通りにうまくいかないことが認識されるようになってきた（Poister and Streib, 1999; Bouckaert and Peters, 2002; Grizzle, 2002; Kelly, 2002; Sanger, 2008 など）。このような議論は、会計基準のような制度が政府主導で導入されても実際には形式的、表面的な適用にとどまるのではないかという問題意識に基づいたものであり、Meyer and Rowan（1977）のような新制度派組織論のアプローチに基づいて議論されるようになってきた。山本（2016）が指摘するように、発生主義会計を導入することが財政の効率化・健全化につながるという暗黙の規範的前提がおかれていた状況から、理論と実務のギャップが認識されるようになったことで、ミクロレベルである行政組織における情報利用や情報利用の効果に対する関心が高まったと考えられる。

発生主義会計の導入意義に関する議論は、情報利用の主体を議会や住民、債権者等の利害関係者におく財務会計的なアカウントビリティの観点と、個々の行政組織における経営管理者（マネージャー）に焦点を当て、マネージャーが情報を利用し、業績管理や資源配分等の意思決定に利用する内部管理目的の管理会計的な観点がある。もちろん、行政組織の場合は、財政の民主主義統制に基づき、予算編成は行政内部で完結せず、立法・議会における審議・議決を要するという点で外部報告、アカウントビリティと一体的な部分を有する（山本,2016）。発生主義会計の会計情報の利用実態や有用性の分析を通じて、発生主義会計制度導入の妥当性を考察しようとするアプローチは、山本（2016）が整理しているように、山本ら自身が行った政府関係職員を対象とする調査や先行して公的部門に発生主義会計を導入した国の実証研究でも、現実の発生主義会計情報の利用は制度を導入しても進んでいないことを示すものが多く、情報利用に効果に関する経験的証拠は十分ではない（山本, 2016）。この意味では、経験的な実証研究の余地が残されているといえる。

他方、マネジメントコントロールの領域では、意思決定や評価のための情報を提供する業績管理システムは、それらを支援する欠くことのできないものであると考えられてきたため（Ittner and Larcker, 1998; Ittner and Larcker, 2001）、情報の意思決定有用性やパフォーマンスとの関連性に対する関心は伝統的に高かった。とくに、1980年代後半からは、ABC（活動基準原価計算）やBSC（バランススコアカード）のような新たな管理会計技法の開発と導入が進められてきたが、必ずしもその導入はうまくいかなかった。このため1990年代から、導入効果、導入の促進要因、阻害要因を明らかにする研究が積極的に行われてきた経緯がある（梶原・窪田, 2004）。一連の導入研究では、導入の促進、阻害要因として、規模、業種、外部環境の不確実性、正確性・適時性・既存シス

テムとの調和などの技術要因、戦略との調和、トップマネジメントのサポート、訓練、導入経過年数、内部コミュニケーション、現場マネージャーの参加度合等の要因が分析された（Anderson, 1995; Anderson and Young, 1999; Chenhall and Smith, 1998; Shields, 1995）。1990年代以降は、マネジメントコントロールの役割として、Simons（1990）に代表されるように、戦略実施、促進のための情報利用や、情報利用とパフォーマンスとの関係にも関心が高まるようになり（Widener, 2007; Henri, 2006 など）、業績管理システムが組織内外の諸条件との関連で、いかなる条件において積極的なパフォーマンスをもたらすかに焦点が当てられるようになった（Cavalluzzo and Ittner, 2004; Speklé and Verbeeten, 2014 など）。

マネジメントコントロールの分析枠組みでは、多様な促進・阻害要因が考慮され、情報利用とパフォーマンスとの関係も検討がなされてきたが、マネジメントコントロールの領域における研究では、業績管理システムの有効性に焦点を当てる傾向があるため、発生主義会計に基づく会計情報は、多様な業績管理情報の一つにすぎない。また、情報利用目的も、実行（実施）計画の策定、予算配分、業務プロセスのモニタリング、業務改善、職務設計、報酬決定、コミュニケーション、目標、政策の妥当性評価、部門方針の見直し、内部部門への報告、外部報告など多様な利用目的があげられている（Speklé and Verbeeten, 2014）。したがって、発生主義会計に基づく情報の有効性を分析するためには、マネジメントコントロールの領域で考慮されてきた多様な促進・阻害要因を考慮しつつも、業績管理情報の利用方法について特定の目的に焦点を当てた研究を行うことが重要である。

3. 分析の枠組み

統一的な基準に基づく財務書類の作成は平成 29 年度にはすべての自治体で完了される予定であるから、発生主義による公会計は現行制度の現金主義を基礎とする予算・決算を補完するものとなる。したがって、公会計の発生主義情報の作成という点では制度的な完成段階に達したことになり、実務や研究の関心もその利活用な効果さらには現行制度との補完性をより調和的・実効的なものにしていくことになる。しかし、既往研究は前節でレビューしたように発生主義化・企業会計化が期待した効果を上げているかという問題認識に基づき種々のモデルが提案されているものの、因果関係的な分析手法の開発には至っていない（Dabbicco, 2015）。個別の優良事例の紹介や意識調査による活用状況の把握はあっても、なぜうまく導入され適用されているのか、財政健全化・効率化

や政策改善に有効だったのかの分析は、一般化には程遠い。個々の公的主体のおかれている制度、環境や文脈（時代背景を含む）の多様性が影響しているため、主体をこうした背景や文脈及び他の制度改革を考慮して、いくつかに分けて適用実態や効果を検証することが分析を進めていく上で有効と考える。同じ基準による財務書類の作成をしても Hepworth(2017)が指摘するように、経営改革を伴わなければ財政の効率化や透明性・説明責任の向上をもたらさないからである。

3.1. 自治体の類型化

統一的な基準による発生主義化の活用とその効果を文脈との関係で分析するには、発生主義会計情報の作成とその活用・効果をつなぐ関係論理を明確にすることが有用である。関係性が確認できれば改善や効果を高める処方箋の開発に役立つからである。財政の効率化と説明責任の向上が総務省も意図する効果であるが、その達成の論理回路には発生主義情報が効率化を促すよう意思決定に利用されることと資源の委託者で主権者である市民・住民やその代表である政治家が当該情報を理解できることが前提になる。しかし、意思決定は適時になされなければ「後の祭り」になるから、情報が適時に作成・提供されねばならず、年度末に一括仕訳されては合理的な意思決定機会をのがしてしまうであろう。また、かかる技術的条件（実現条件）を満たしたとしても内部・外部利用者の意識や利用意欲（期待）が低い状況では「宝の持ち腐れ」となる可能性がある。もちろん、実際の効果の発現には期待でなく期待を実施に移す政治的・行政的実行力や利用を促したり制度化する機構が重要であるが、ここで使用するデータは平成 28 年度に実施された特別委員会の調査であり実績状況は把握できない制約がある。そこで、実現条件をどの程度満たしているかという水平軸と効果への期待はどのくらいかという垂直軸で4つに自治体を区分することにする。実現条件が十分でかつ期待も高いのが「優等生」、実現条件が十分だが期待が低いのは「技術先行」、実現条件が低い期待が高いのは「期待先行」、実現条件も期待も低いのは「問題児」と類型化できる。なお、ここでは優等生は発生主義による効果を得る確率が高く、問題児は低く、また、技術先行若しくは期待先行は不確定であるという前提を置いている。

図表 3-1 類型化モデル

期待	高	I 期待先行	II 優等生
	低	III 問題児	IV 技術先行
		不足	十分

実現条件

3.2. 自治体類型と制度・環境・文脈の関係

この類型化された自治体に対し、制度、環境及び文脈に応じて異なった影響を与えるとみなす。類型が違えば同じ環境でも発生主義化の効果は異なるし、逆に同じ類型に属していても制度、環境、文脈により影響が違う可能性がある。ここでは、以下3つの仮説を制度論と合理性理論を基礎として設定する。まず、実現条件は技術的な要件を満たすことであり、技術的合理性に基づく。この技術的合理性には複式簿記等の専門的知識の習得と専門人材の確保が前提になり、一定以上の組織規模を必要とする。1人で決算を実施している組織で発生主義の財務書類を作成し、かつ利用を図る能力を身に着ける余裕はないであろう。ここから次の仮説が提示される。

仮説1 自治体の規模が大きくなるほど実現条件が高まり優等生や技術先行の比率が高まる。利活用には一定以上の人口規模を有する必要がある。

次に、財政は自治体の立地環境とも強い環境があり、財政が健全な自治体では発生主義会計の活用等を図る長期的な戦略にも取り組む余裕があり、実現条件が高まると想定される。他方、現在既に財政悪化であるか近い将来に悪化が予測される時には、経済合理性から発生主義化による財政の効率化を期待する傾向が強まると想定される。また、期待は経済合理性に基づく証拠に基づかない場合もあり、政治的に行政改革に積極的に取り組んでいる姿勢を強調する象徴的效果を目指す政治的合理性からも生じる¹。さらには、制度派組織論が述

¹ ただし、当面の次善的な政策対応としてあえて技術的問題とみなして実現条

べるように既にある（成功したとされる）財政健全化への処方箋を採用するという意味での模倣的同型とみることも可能である。この場合には、象徴性や同型性が強いほど期待も大きくなると想定される。したがって、次の仮説になる。

仮説2 財政が健全なほど実現条件が高まるものの、他方、財政悪化が予想されるほど期待も高まるため、財政状態と自治体類型の間には明確な関係がみいだせない。

なお、本論文では分析の第一段階として組織規模を表す人口を尺度に規模と自治体の類型との関係につき検証する²。自治体の規模として人口をいくつか区分した方が関係性は把握しやすいため、ここでは地方財政研究や財政統計で使用される市と町村の区分と人口5万未満、5～10万、10万～30万、30万以上の4区分を採用して行うこととする。

4. 分析結果

4.1 質問票回答結果の指数化

「期待」と「実現条件」を表す因子を抽出するために、質問票の回答を指数化した。たとえば「期待」についてはQ16とQ18の回答結果を使い、回答が「大いに期待している」、「やや期待している」、「あまり期待していない」、「全く期待していない」の順番に、指数化後の点数が高くなるようにした。「わからない」という回答については、期待の有無が不明であることから、指数化を行わなかった。「実現条件」については、Q5-3、Q5-4、Q6、Q8、Q29、Q11を点数化した（図表4-1）。

件を改善することが政治的に推進されることがある。EUの財政問題へのEPSASに関するこの論点からの接近としてOulasvirta and Bailey(2016)参照。

² 類似団体とは総務省が財政健全化の比較分析等に提供するため人口と産業構造が類似している市町村を類型化してまとめたものであり、政令市（選定団体20）、中核市（同43）、特例市（同40）、特別区（同23）はそれぞれ1類型、都市は16類型、町村は15類型にそれぞれ区分し類型毎に主要な決算データがまとめられている。

図表 4-1 「期待」「実現条件」に使用する質問項目と点数化方針

「期待」に使用する項目と点数化		
Q16-1～6	「統一的な基準」による財務書類に、これまでの財務書類と比較して期待する効果	「わからない」と回答したものは、除き、点数化しない。点数の高い順は以下の通り。「大いに期待している」、「やや期待している」、「あまり期待していない」、「全く期待していない」
Q18-1～6	意思決定のための計画書等それぞれに対する、「統一的な基準」による財務諸表情報の利用程度	同上
「実現条件」に使用する項目と点数化		
Q5-3	日々仕訳または期末一括仕訳	「日々仕訳」、「期末の一括仕訳」で点数が高い。
Q5-4	仕訳担当部署	「各課が処理」、「各部の総務課等が処理」、「財務書類の主管課が処理」の順に点数が高い。「その他」「未定」と未回答は除外。
Q6	誤謬のチェック	「未定」と回答したものは、「どちらともいえない」に読み替える。点数の高い順は以下の通り。「実施している」、「実施する予定がある」、「どちらともいえない」「実施する予定はない」。「未回答」は除外。
Q8	財務書類の決算書としての提出	「既に決算提出資料としている」、「決算提出資料とする予定がある」、「決算提出資料とする予定はない」の順に点数が高い。「未定」と未回答は除外。
Q29	発生主義や簿記の研修実施	「未定」と回答したものは、「どちらともいえない」に読み替える。点数の高い順は以下の通り。「実施している」、「実施する予定がある」、「どちらともいえない」「実施する予定はない」。
Q11	セグメント財務書類の作成	「未定」と回答したものは、「どちらともいえない」に読み替える。点数の高い順は以下の通り。「実施している」、「実施する予定がある」、「どちらともいえない」「実施する予定はない」。

4.2 因子分析

「期待」については、Q16 から 6 項目、Q18 から 6 項目の合計 12 項目を因子分析にかけた。主因子法を用いて潜在的因子の数を推測したところ、固有値が 1 以上（カイザー基準）³の因子は第 1 因子のみであった。第 1 因子の固有値は 6.58、累積寄与率は 54.9%であった。

「実現条件」については、Q5-3、Q5-4、Q6、Q8、Q29、Q11 の 5 項目を因子分析にかけた。期待条件と同様に、固有値が 1 以上の因子は第 1 因子のみで、第 1 因子の固有値は 1.52、累積寄与率は 30.47%であった（図表 4-2、図表 4-3）。

なお、因子分析の特性上、いずれかの設問において、未回答か、点数化の対象とならない回答（「わからない」など）をした自治体は、因子が創出されない。この結果、アンケート全体の有効回答数は 1,103 自治体だが、因子分析から「期待」因子と「実現因子」の両方が得られた自治体は 685 自治体であった（「期待」因子が得られた自治体は 925 自治体、「実現条件」因子が得られた自治体は 801 自治体。どちらかの因子が得られなかった自治体は 418 自治体）。

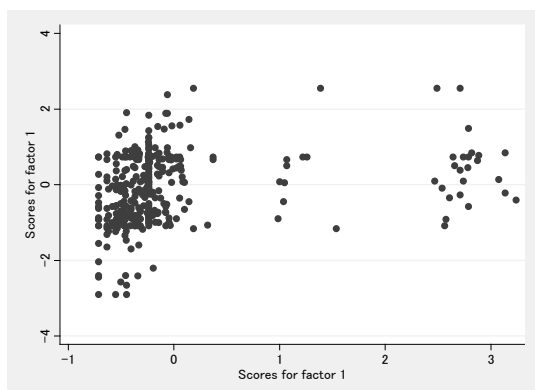
³ なお、固有値を並べ替えたときの差が非常に大きい部分で切る方法（スクリー・テスト）をとっても、因子数は 1 である。実現条件についても同様。

4.3 類型化

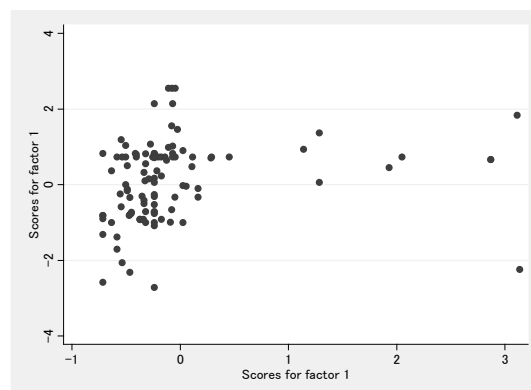
3.1 で提示した自治体の類型化を行う。まず、図表 3-1 の縦軸には「期待」第一因子の因子得点を採用し、横軸には「実現条件」第一因子の因子得点を採用した。この結果を、人口規模別にプロットしたものが図表 4-4 である。

図表 4-4 市区町村 人口規模別散布図

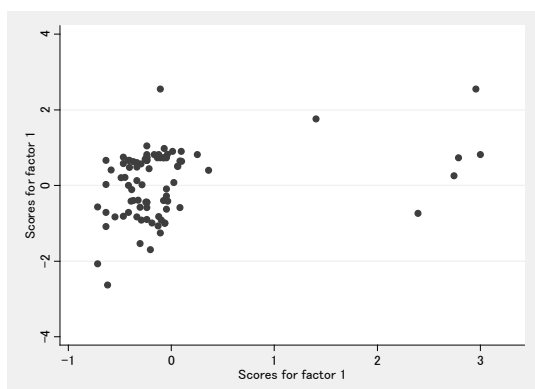
5 万未満



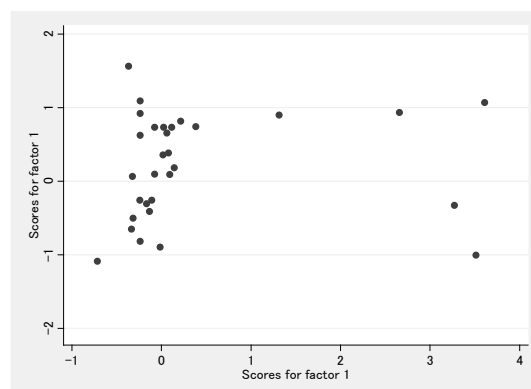
5～10 万



10～30 万



30 万以上



図表 4-4 からは、縦軸、横軸ともに、中央値付近にサンプルが集中する傾向が見られる。中央値を基準に類型化すると、各類型の特徴が薄まることが懸念された。

そこで、より特徴のある類型化を行うために、因子得点順にサンプルを並び替え、第 1 三分位と第 2 三分位を境界に 3 等分し、上位 3 等分と下位 3 等分を用いて 4 類型を抽出した。このうち、縦軸（期待）、横軸（実現条件）の値がともに第 2 三分位より大きい自治体を、期待が高く実現条件も十分な「優等生」とした。同様に、縦軸（期待）の値は第 2 三分位よりも大きい、横軸（実現条件）の値が第 1 三分位より小さい自治体は、期待は高いが実現条件が不十分

な「期待先行」とした。「問題児」「技術先行」についても同様に類型化した⁴。この結果、期待先行として 54、優等生として 98、問題児として 109、技術先行として 59 の自治体が抽出された。

4.4 仮説検証

仮説 1 で想定したとおりに、自治体の規模が大きくなるほど実現条件が高まり、優等生や技術先行の比率は高まるだろうか。検証のために、類型化した自治体を人口規模別に集計した（図表 4-5）。

図表 4-5 人口規模別Ⅳ類型

	5 万未満	5～10 万	10～30 万	30 万以上	都道府県	合計
I 期待先行	11 (44%)	40 (18%)	2 (5%)	1 (5%)	0 (0%)	54 (18%)
II 優等生	8 (32%)	61 (27%)	16 (37%)	9 (45%)	4 (50%)	98 (18%)
III 問題児	6 (24%)	90 (40%)	10 (23%)	2 (10%)	1 (13%)	109 (18%)
IV 技術先行	0 (0%)	33 (15%)	15 (35%)	8 (40%)	3 (38%)	59 (18%)
合計	25 (100%)	224 (100%)	43 (100%)	20 (100%)	8 (100%)	320 (100%)

優等生と技術先行を合わせた比率を比べると、5 万未満の自治体では 32% (6+0 サンプル)であるのに対し、5～10 万の自治体では 42% (61+33 サンプル)、10～30 万の自治体では 72% (16+15 サンプル)、30 万以上の自治体では 85% (9+8 サンプル) と、規模が大きくなるほど比率が高まっている。仮説 1 で想定したとおり、利活用には一定以上の人口規模を有する必要があると考えられる。

続いて、財政と自治体類型の関係（仮説 2）を検証するために、財政指標を 4 類型間で比較した。財政指標としては、総務省「地方公共団体主要財政指標一覧」に基づき、財政力指数を採用した。また参考数値として、財政の健全性

⁴ 縦軸、横軸の値がともに、それぞれの第 1 三分位より小さい自治体を「III 問題児」、縦軸の値が第 2 三分位より大きい横軸の値が第 1 三分位より小さい自治体を「IV 技術先行」とした。

を保持するための要件として用いられる経常収支比率、実質公社債比率、将来負担比率についても比較した（図表 4-6）。

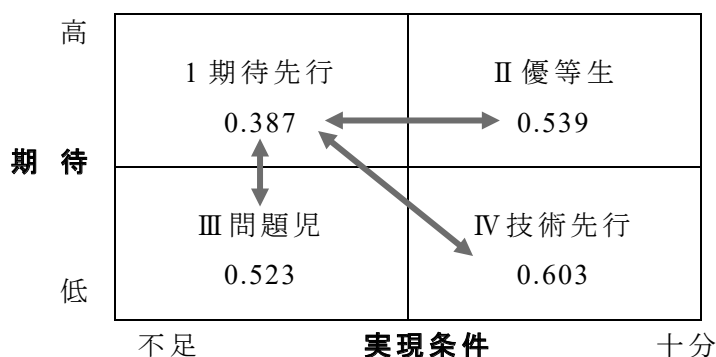
図表 4-6 4 類型の財政指標平均値と検定結果

	財政力指数	経常収支比率	実質公社債比率	将来負担比率
I 期待先行	0.387	86.931	9.863	70.683
II	(3.411)***	(2.510)**	(-1.844)*	(-0.304)
III	(-3.454)***	(-2.915)***	(1.390)	(-0.202)
IV	(-4.572)***	(129.590)***	(2.733)***	(-0.332)
II 優等生	0.539	89.370	8.601	67.671
III	(0.430)	(-0.084)	(-0.493)	(-0.596)
IV	(-1.390)	(-0.314)	(1.537)	(-0.673)
III 問題児	0.523	89.439	8.889	72.749
IV	(1.830)*	(0.253)	(-1.788)*	(0.193)
IV 技術先行	0.603	89.668	7.490	75.176

（注）括弧内は t 値。***は 1%水準、**は 5%水準、*は 10%水準で有意であることを示す。

財政力指数の平均値を t 検定によって比較したところ、期待先行とその他の 3 類型については有意な差異が認められたが、他の組み合わせでは差異を表す強い証拠は得られなかった。そこで、期待先行を基準にして、検証結果を解釈してみたい。図表 4-7 は、財政力指数の平均値と、統計的に有意な差異が認められた組み合わせを両端矢印でつないで図示したものである。

図表 4-7 4 類型の財政力指数平均値



財政力指数の平均値を降順に並べると、期待先行（0.387）、問題児（0.523）、

優等生（0.539）、技術先行（0.603）の順に低い（図表 4-7）。財政悪化の程度が最も高い期待先行は、危機感から、新しい統一的な基準への期待が他の類型よりも相対的に高いのかもしれない。第二に、問題児の自治体は、期待先行に比べると財政悪化の程度が低く、あくまでも期待先行と比べてだが、危機感からの期待が薄いかもしれない。第三に、優等生の自治体は、期待先行よりも財政が健全であり、それによって期待に応えるだけの実現条件を整えているものと思われる。最後に技術先行だが、期待先行と比べると、財政ははるかに健全であり、実現条件が整っている。しかしながら、財政が健全であるがゆえに、危機感には乏しく、期待先行ほどには新しい統一的な基準への期待を抱けないのかもしれない。

5. 結論と残された課題について

本論文では、昨年、特別委員会が実施したアンケート調査を使用して、実証分析を行った。すなわち、調査結果から、技術的条件（実現条件）と利用意欲（期待）という測定尺度を抽出して、これを使用して、自治体の類型化を図った。本調査では、全ての団体（都道府県ならびに市町村）にアンケート調査の依頼をしたものの、全ての団体からは回答が得られなかったことなどの限界がある。また、現在、ヒアリング調査を進めており、その結果と本論文の分析結果についての整合性の確認が必要であり、これを進めている。

もっとも、本論文では、包括的かつ実証的な分析を行うことで、わが国の公会計情報の作成と利用についての鳥瞰図を示すことができたと考える。というのも、わが国の自治体の公会計情報の作成と利用に係わる先行研究は、個別の団体の事例研究が行われる傾向があるからである。

ただし、類型化した団体については、今後、因果関係についての分析を行い、これを一般化あるいは汎用性の高いものにしていく必要がある。例えば、「優等生」に類型化された団体は、なぜ、うまく導入し、適用していることができているか、これは地域の固有の事情によるものかなどである。現状では、以下の因果関係についての分析を進めている。

(1) 仮設検定 2 について

仮設検定 2 については、①期待先行団体と優等生団体、②期待先行団体と問題児、そして③期待先行団体と技術先行団体との間には、有意な差が見られた。これに関連して、どのような要件がこれに影響しているのか、更なる分析を必要とする。

（２）物理的な距離の問題について

小規模の団体については、技術的条件がないことが明らかになった。小規模な団体がこれに対応していくためには、例えば、近隣の団体と協議することによって、合同で、研修を受けるあるいはシステムベンダーに依頼することがあると考える。協議にあたっては、物理的な距離の問題があることから、これについての分析が必要となる。

（３）首長の影響度について

統一的な基準の導入にあたっては、首長がこれについて十分に理解を示し、取り組んでいくことが前提となる。そのもとで、影響度として検討しているのは、例えば、当選回数、前職（自治体の職員・議員・民間企業）、所属する会派などがある。これについては、政治学の分野における先行研究がある。これらの先行研究を参考に、首長が統一的な基準の導入の推進にどのような影響があるのか、あるとすれば、どのような要因があるのかを分析する。

（４）財政規模による影響について

本論文では、人口規模による影響について検討したが、あわせて決算規模による影響を検討する。なお震災復興特別交付金等で決算規模が著しく大きく変化している自治体については別途考慮する。

（５）外部利用と説明責任との関係

本論文では、内部利用者に焦点をあてて、分析を行った。もっとも、利用意欲（期待）については、外部利用（地域住民・議会）についても検討する必要がある。この場合、公会計情報が説明責任に、どのような効果があるのかを検討する必要がある。

（６）内部利用の実態について

財務書類作成/固定資産台帳作成については、全国的に同じ水準に達しているが、その利用能力ならびに意欲は異なると考えられる。

参考文献

- 東信男. 2001. 「我が国の政策評価制度の課題と展望」『会計検査研究』24: 103-126.
- 兼村高文. 2001. 「自治体財政と発生主義会計」『都市問題』92(1); 41-51.
- 梶原武久, 窪田祐一. 2004. 「理論先行の管理会計システムの導入研究のレビュー」. 谷武幸編著『成功する管理会計システム: その導入と進化』中央経済社: 26-47.
- 総務省. 2014. 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』総務省.
- 総務省. 2015a. 『地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定』総務省.
- 総務省. 2015b. 『統一的な基準による地方公会計マニュアル』総務省.
- 総務省. 2017. 『統一的な基準による財務書類の整備予定等調査』総務省.
http://www.soumu.go.jp/main_content/000486584.pdf
- 茅根聡. 1991. 「地方自治体会計の現状と改善への試み—ストック会計の導入を中心として—」『会計検査研究』4: 37-53.
- 特別委員会. 2016. 『新しい地方会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会特別委員会.
- 古川俊一、北大路信郷. 2001. 『公共部門評価の理論と実際—政府から非営利組織まで—』日本加除出版.
- 山浦久司. 2016. 「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」『新しい地方会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会特別委員会, 9-18.
- 山本清. 2016. 「公会計制度改革に関する研究レビュー—発生主義情報の効果を中心にして—」『新しい地方会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会特別委員会, 19-33.
- 吉田寛. 1980. 『地方自治と会計責任』税務経理協会.
- Adam, B., Mussari, R. and Jones, R. 2011. The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: an Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK, *Financial Accountability & management*, Vol.27, No.2, 107-133.
- Anderson, S.W. 1995. A Framework for Assessing Cost Management System Change: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research* 7:1-51.
- Anderson, S. W., and S. M. Young. 1999. The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity Based Costing systems. *Accounting, Organizations and Society* 24:525-559.

- Bouckaert, G., and B. G. Peters. 2002. Performance Measurement and Management: The Achilles' Heel in Administrative Modernization. *Public Performance & Management Review* 25(4) : 359-362.
- Cavalluzzo, K. S., and C. D. Ittner. 2004. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society* 29 (3-4): 243-267.
- Chenhall, R. H., and K. Langfield-Smith. 1998. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research* 9(1, March): 1-19.
- Christiaens, J. , Vanhee, J. , Manes-Rossi, F. , Aversano, N. and Van Cauwenberge, P.(2013). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison, *International Review of Administrative Sciences*, Vol.8, No. 1, 158-177.
- Dabbicco, G. 2015. The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making, *International Journal of Public Administration*, Vol.38, No.4, 253-267.
- Grizzle, G. A. 2002. Performance Measurement and Dysfunction: The Dark Side of Quantifying Work. *Public Performance & Management Review* 25(4) :363-369.
- Guthrie, J., O. Olson, and C. Humphrey. 1999. Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward. *Financial Accountability & Management* 15(3/4) : 209-228.
- Henri, J. F. 2006. Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society* 31(1) : 77-103.
- Hepworth, N.2017. Is Implementing the IPSASs an Appropriate Reform? *Public Money & Management*, Vol.37, No.2, 141-148.
- Hood, C. 1991. A Public Management For All Seasons? *Public Administration* 69(Spring): 3-19.
- Hood, C. 1995. The "New Public Management " In The 1980s: Variations On A Theme. *Accounting Organizations and Society* 20(2/3) :93-109.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker. 1998. Innovations in performance measurement: trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research* 6: 205-238.
- Ittner, C. D., and D. Larcker.2001. Assessing empirical research in managerial

- accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32(1-3): 349-410.
- Kelly, J. M. 2002. Why We Should Take Performance Measurement on Faith (Facts Being Hard to Come by and Not Terribly Important). *Public Performance and Management Review* 25(4) :375-380.
- Meyer, J. W. and B. Rowan. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* 83:340-363.
- Oulasvirta, L.O. and S.J. Bailey. 2016. Evaluation of EU Public Sector Financial Accounting Standardisation: Critical Events that Opened the Window for Attempted Policy Change, *Journal of European Integration*, Vol.38, No.6, 653-669.
- Patton, J. 1978. An Experimental Investigation of Some Effects of Consolidating Municipal Reports. *The Accounting Review* 53(2): 402-414.
- Poister, T. H., and G. Streib. 1999. Performance Measurement in Municipal Government: Assessing the State of the Practice. *Public Administration Review* 29(4) :325-335.
- Sanger, M. B. 2008. From measurement to management: Breaking through the barriers to state and local performance. *Public Administration Review* 68:70–85.
- Shields, M. D. 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research* 7: 148-166.
- Simons, R. 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15(1/2) :127-143.
- Speklé, R. F., and F. H. M. Verbeeten. 2014. The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research* 25(2) :131-146.
- Widener, S. K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework *Accounting, Organizations and Society* 32: 757-788.

日本大学経済学部産業経営研究所
〒101-8360

東京都千代田区神田三崎町 1-3-2

TEL 03-3219-3309 FAX 03-3219-3329

E-mail sanken.eco@nihon-u.ac.jp