

科学研究費助成事業 研究成果報告書

令和 2 年 6 月 2 日現在

機関番号：14501

研究種目：基盤研究(B)（一般）

研究期間：2016～2018

課題番号：16H03681

研究課題名（和文）新公会計時代の自治体予算管理に関する学際的研究

研究課題名（英文）Interdisciplinary study on local government budget management in the new public accounting era

研究代表者

松尾 貴巳（Matsuo, Takami）

神戸大学・経営学研究科・教授

研究者番号：80316017

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 11,300,000円

研究成果の概要（和文）：発生主義会計に基づく新しい公会計情報を効果的に予算に使用するためには、次の3つが重要である。第一は、事業セグメントと発生主義予算の視点で計画・予算を作成することである。第二は、経営管理情報を組織間においてインタラクティブに使用することである。第三は、発生主義ベースの評価を現金主義ベースの予算に転換できる組織機能、人材を開発することである。

研究成果の学術的意義や社会的意義

地方公共団体に導入された発生主義会計に基づく財務書類の情報利用問題について、法学、経済学、会計学（財務会計、管理会計）の観点から学際的に課題を認識したこと、効果的な予算管理の実現においては、マネジメントコントロールの観点に基づく双方向の情報活用が有効であること、そして組織的なアプローチが重要であることを示したことである。また、会計学領域においては、財務、管理会計、監査の観点からの継続的な学際的研究の必要性が認識された。研究成果は、伊丹市の行政評価のデザインや、公共施設利用料金算定の基礎となるコスト概念の整理など社会的実装に活用された。

研究成果の概要（英文）：In order to effectively use new public financial accounting information based on accrual accounting for the budgeting, the following three are important. The first is to make the plan and budget from the perspective of the project segment and an accrual budgeting. The second is to use management control information interactively between organizations. The third is to develop an organizational function and human resources that can convert the accrual-based evaluation into a cash-based budget.

研究分野：会計学

キーワード：行政評価 公会計制度 発生主義予算 アカウンタビリティ

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。

様式 C-19、F-19-1、Z-19（共通）

1. 研究開始当初の背景

2015年（平成27）年1月、総務省から「統一的な基準による地方公会計マニュアル」が示されたことで、自治体では、2017年（平成29）年度までに、固定資産台帳の整備と複式簿記・発生主義に基づく新たな財務書類を作成することになった。わが国では、1990年代の終わりから、貸借対照表（ストック）や行政コスト（フロー）情報の意義は検討されてきたが、財政の健全性は、経常的な収支不足と公債への依存度等を測る健全化判断比率によってチェックし、財政破綻を招く前に国が自治体に是正措置を取らせる方法が採用されてきたため、財務書類を通じた財政健全性向上の意義は乏しかった。2015年にすべての自治体が固定資産台帳の整備と財務書類によるストック・フローの管理を求められたのは、負債の管理というよりは資産の有効活用と老朽化が進んだインフラ資産の適切な更新、行政サービスの経済的、効率的な提供に重点が置かれたものであり、マネジメントへの活用を通じて予算編成に活用することが期待された。

他方、実際の制度導入にあたっては、現金主義・単年度決算を基礎とする官庁会計はそのまま維持された。統一的な基準に基づく財務書類は官庁会計を補完するものと位置付けられ、二重の会計システムが存在することになった。また、資産の有効活用や事業評価の重要性が指摘され、セグメント別管理の意義が強調されたが、セグメント別管理は制度化されなかった。実際にはほぼすべての自治体が、総務省に要請された期限内の固定資産台帳整備と財務書類の作成に取り組んだが、懸念された通り、多くの自治体は形式的な最低限の取り組みを行い、本研究開始後も情報活用はほとんど進展しないという結果になった。このため、情報活用の成功・阻害要因の解明や情報活用に向けた成功事例の収集と他自治体への展開等が社会的課題であった。

2. 研究の目的

本研究の目的は、社会的には大きなコストをかけて導入された固定資産台帳の整備と複式簿記・発生主義に基づく財務書類に関して、その情報が合理的な資源配分の意思決定、すなわち、予算に有効に活用されるための過程について、実態を把握し促進・阻害要因を明らかにするとともに、自治体に取り組むべき公会計としての新たな予算管理の要件を明らかにすることにある。

3. 研究の方法

本研究のアプローチの特徴は次の点にある。

- ① 情報利用に関して、アウトソーシングや民営化など公共サービスの担い手が変容してきていることを考慮し、財務会計、管理会計の視点だけでなく、経済学や法学の観点から課題を認識し学際的に情報活用上の課題を整理すること。
- ② マネジメント・コントロールの領域において、学術的に蓄積されてきたマネジメント・コントロールシステムの導入研究や情報利用方法と管理システムのフィットネスに関する先行研究などの知見をパブリックセクターにおける情報利用の問題に適用すること。
- ③ 文献研究、質問票調査（サーベイ）、インタビュー調査（事例研究）、自治体との共同研究など多様な研究方法をミックスし、学術面の貢献だけでなく実務面で貢献すること。

4. 研究成果

本研究の結果は、以下の11の項目として、それぞれ独立した論文としてまとめた。

- (1) 政府予算会計論序説
- (2) 自治体における新公会計制度の導入と業績管理情報の活用
- (3) 地方公共団体における発生主義に基づく会計制度の導入と予算管理
- (4) 固定資産台帳に基づく自治体コスト情報の有用性について-吹田市における分析事例-
- (5) 新公会計制度の活用に向けた地方公共団体の取組み-富岡市の事例-
- (6) 地方公共団体における業績管理情報の利用と有効性
- (7) 地方公共団体における業績管理情報の利用方法の有効性と文化的コントロール
(Diagnostic and Interactive use of PMM by Japanese local government: Does the context affect the fitness use?)
- (8) 公営都市ガス事業民営化の理由・目的・手法
- (9) 指定管理者による公の施設の管理と国家賠償責任の所在
- (10) 自治体業務のアウトソーシングと予算管理
- (11) 自治体のアウトソーシング管理の有効性に関する実証研究-組織間管理会計の視点- (How are Japanese local government managing the outsourcing of services? The perspective of inter-organizational management control systems)

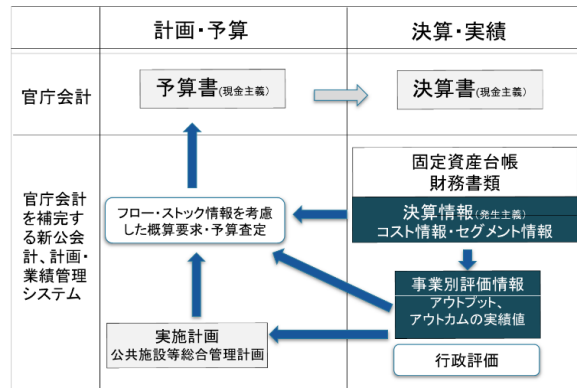
(1)では、政府組織における予算を企業会計における予算と同じと考えてよいかという問題意識のもと、公会計に導入された複式簿記・発生主義会計は、企業会計において議論されてきた「原価の会計」であり、企業会計が検討してきた「原価の会計」から「価値の会計」の変化と同じ方向にあるわけではないことを整理した。そのうえで、公会計に求められるのは、原価と成果との関係であり、この関係は、事業等のミクロの単位で評価される必要があるという点で、セグメント別の評価が重要であることが、いくつかの自治体の事例をもとに整理された。

(2)では、全国の市（特別区を含む）の部門レベルにおける業績管理情報の利用実態について、

質問票調査の結果が分析、整理されている。総務省方式改訂モデルベースの財務書類を採用してきた自治体を含めれば、コスト情報が一定の割合で活用されていること、日々仕訳やセグメント別の分析は、東京都方式を採用する自治体を中心であること、月次管理に対する関心をもつ自治体はごく少数であること、事業に対する評価について、アウトプットやアウトカムなどの非財務情報に対する関心・利用が一定の割合であるのに対して、ひとの評価に関連付けようとする傾向は小さいことなどが整理されている。

(3)では、まず、地方自治法に定められている伝統的な官庁会計と、官庁会計を補完する会計、計画システムの関係を図1のように整理し、フローとストックに関する情報が予算編成において活用されるプロセスをふまえ、複式簿記・発生主義に基づく財務情報がセグメント単位に展開される過程と、それらの情報に基づいて計画・予算編成において活用される過程に分けて、それぞれ仕組みが必要であることが事例をもとに検討されている。

図1 官庁会計とこれを補完する会計・計画・評価システム



筆者作成

検討の結果、会計年度独立の原則と総計予算主義に基づく制度的な予算編成過程に、認識・測定基準の異なる会計情報を反映させるためには、セグメント別に展開された発生主義会計情報とこれを活用するためのマネジメントシステムを構築する必要があること、東京都江戸川区大阪府や吹田市が採用している東京都方式はその点で合理的な仕組みであると言えるが、兵庫県伊丹市のようにセグメント別財務書類を作成しない自治体であっても、行政評価を実施していれば事業別コストを算定することは可能であること、また、行政評価の仕組みを使うことで、発生主義ベースの事業別予算を作成し、3E(経済性、効率性、有効性)に関する目標管理を行うことが可能であることが明らかにされている。

(4)では、統一的な公会計基準に基づく財務書類作成にあわせて導入が求められた固定資産台帳について、固定資産台帳と施設計画の情報をもとに、公共施設に係る中長期的なコスト情報を算出することにより、事業、施設計画、公共施設マネジメントにとって有用なコスト情報を提供できるかについて、大阪府吹田市の教育施設のデータに基づいて分析、検討を行っている。その結果、財務会計上の減価償却費は必ずしも固定資産利用に関する平均的なコストを示す訳ではないため、利用者当たりコスト等の指標に活用する場合は注意を要すること、個別施設計画などの維持保全のための計画において、過去の支出に関する会計情報は、ライフサイクルコストや平均コストを評価するうえで必要であり、トータルコストを下げるという観点から、合理的な意思決定を行ううえでは重要な情報になること、情報を活用するためには、伝統的な事後保全の考え方が踏襲されている限りは固定資産台帳の会計情報は活用できず、計画保全と意思決定の最適化を志向した管理に転換することができて初めて情報の利用価値が高まること、等が明らかにされている。

(5)では、群馬県富岡市が導入した予算段階の仕訳処理に関する事例研究について整理している。多くの自治体が採用した期末一括仕訳方式は、会計年度終了後に財務書類作成のための仕訳処理を行うため、財務書類の作成に時間を要するという欠点がある(次頁図2)。事業評価や予算に活用することを考慮すると日々仕訳が理想的であるが、管理コストが高くなるため、とくに中小の自治体では負担が大きい。富岡市の採用した予算時に仕訳を予め行う方法は、事前に仕訳処理がなされているため、期中、事後の事務負担が小さく、財務書類の作成時期も早いという点でメリットがある。また、事業別、費目別予算の精緻化を図るという意味でも有意義であり、発生主義予算に発展させることも可能である。他方、予算編成や変更時に財政課に負担がかかる仕組みであり、中小自治体には適合性が高いが、大規模自治体にとってはむしろ導入が難しい面もあり、自治体の規模にあわせた仕組みを導入する必要があることが明らかにされている。

(6)では、自治体における業績管理情報の利用方法がパフォーマンスに及ぼす影響について、自治体の部門レベルを対象にしたデータに基づき実証的に検証している。分析の結果、目標の曖昧性および業務の複雑性の程度が高いほど、成果に対して負の影響を与えること、環境の不確実

性に対して、伝統的な（すなわち診断的な）業績管理情報の利用は馴染まず、逆に、部門内外でインタラクティブに利用することで成果に対して一定の効果があると考えられることが示されている。また、(7)では官僚的な組織文化の影響等を加味した発展的な分析を行い、官僚的な組織文化は、業績に対して必ずしも負の影響をもたらすものではないこと等が示されている。

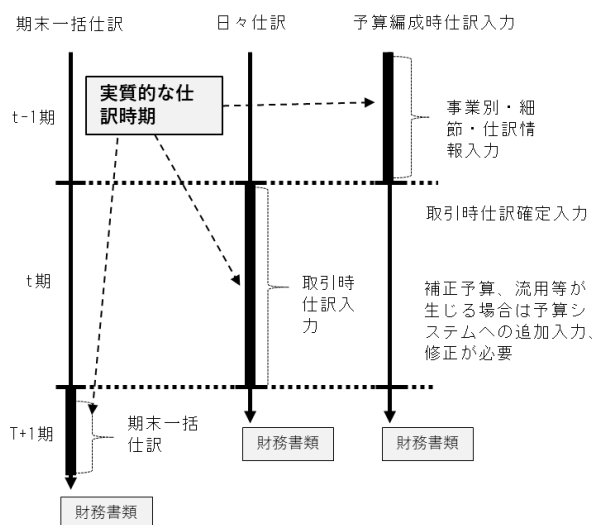
(8)、(9)、(10)、(11)では、公共サービスの民営化、アウトソーシングといった公共サービスの担い手の変容に関連して、複式簿記・発生主義情報が管理や資源配分の意味決定にどのような影響を与えるかという問題意識に基づいて調査、分析を行っている。(8)では、公営都市ガスの民営化問題に関する事例研究に基づき、官民比較の効率性評価、インフラ資産の保有に関する責任と費用負担について、フロー・ストックの評価が重要であることが示唆されている。また(9)では、指定管理者制度に関わる責任について、法的な賠償責任の問題の整理を通じて、賠償リスクを軽減するうえでは期中のコントロールの重要であることが示唆されている。(10)、(11)では、指定管理者制度に関わる、事業者の選択方法、事前、期中、事後のコントロールの現状と業績、モニタリングコスト等との関係について、市場ベースの事業者選択が高業績をもたらす可能性が高い一方で、効果を得るためにはモニタリングや事後評価に係るコストは上昇する可能性があり、短期的な支出の抑制だけでなく事業ごとのトータルコストの管理が必要であることが示唆されている。

以上の分析を通じて、複式簿記・発生主義の会計情報を効果的な予算管理に結び付けていくためには、少なくとも以下の経営管理に関わる取り組みが重要であることがわかった。

- ① 発生主義予算の視点（マイクロ視点での事前コントロールの重要性）：中長期計画（総合計画）を管理事業単位に実施計画として展開し、予めフロー・ストック両面で財務書類作成の基礎となるデータを作りこんでいくことである。具体的には、事業別予算に基づく事前行政評価、事前仕訳の仕組みである。公共施設関連であれば、事後補修から計画補修への「転換」が重要である。
- ② 会計情報のインタラクティブな利用：新公会計制度のフロー・ストックに関わる意思決定においては、予算査定部門と所管部門との間の事前の双方向的な情報収集、発生主義情報に基づく経済性・効率性評価が重要であること。
- ③ 組織的側面：係数的な管理空間を形成する予算管理において規定される施策や事業などのマイクロの管理単位は、実際の組織単位と一致させることが重要である。わが国のように、官庁会計に基づく予算、決算が重視される自治体組織にあつては、フロー・ストックに基づく経済性、効率性、有効性の評価を行いそのアカウンタビリティを明確にしたうえで、これを単年度予算として表現できる部門の設置、担当者の育成が重要であること。

以上の検討成果の知見は、伊丹市における施設使用料算定の基礎となるコスト算定基準や伊丹市、大阪府八尾市における予算管理に活用できる行政管理システムのあり方を検討するうえで活用された。

図2 期末一括仕訳、日々仕訳、予算編成時仕訳入力の特徴と仕訳業務の発生時期



5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計8件（うち査読付論文 1件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 2件）

1. 著者名 松尾貴巳	4. 巻 69巻6号
2. 論文標題 新公会計制度の活用に向けた地方公共団体の取組み－富岡市の事例－	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 同志社商学	6. 最初と最後の頁 69-83
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 松尾貴巳	4. 巻 117
2. 論文標題 吹田市にける公共施設マネジメントとコストマネジメント	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 関西大学政治経済研究所双書	6. 最初と最後の頁 79-120
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 角松 生史	4. 巻 79
2. 論文標題 行政過程と民主主義	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 公法研究	6. 最初と最後の頁 74-97
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 松尾貴巳	4. 巻 191巻3号
2. 論文標題 「統一的な基準」と自治体における業績情報利用の多様性	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 会計	6. 最初と最後の頁 41-55
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 松尾貴巳	4. 巻 213巻5号
2. 論文標題 自治体における新公会計制度の導入と業績管理情報の活用	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 国民経済雑誌	6. 最初と最後の頁 47-61
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 柴健次	4. 巻 32
2. 論文標題 政府・非営利組織の経営分析	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 経営分析研究	6. 最初と最後の頁 22-18
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 松尾貴巳	4. 巻 197
2. 論文標題 パブリックセクターの会計学研究の課題と可能性について	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 202-213
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 松尾 貴巳、佐藤 亨	4. 巻 60
2. 論文標題 地方自治体の新公会計 (統一的な基準) が予算編成に与える影響に関する分析 - 実態調査結果に基づいて -	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 会計検査研究	6. 最初と最後の頁 13-27
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計5件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 2件）

1. 発表者名 松尾貴巳
2. 発表標題 地方自治体の新公会計が予算編成に与える影響に関する分析
3. 学会等名 日本会計研究学会76回大会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 松尾貴巳
2. 発表標題 Diagnostic and Interactive use of PMM by Japanese local government: is there a fitness of use?
3. 学会等名 EGPA (The European Group for Public Administration) Conference (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 松尾貴巳
2. 発表標題 New Japanese Local Government Accounting Standard and the Asset Management
3. 学会等名 ECA (Spanish Accounting and Business Administration Association) Conference (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 松尾貴巳
2. 発表標題 統一的な基準と自治体における業績管理情報利用の多様性
3. 学会等名 日本会計研究学会 第75回大会
4. 発表年 2016年

1. 発表者名 松尾貴巳
2. 発表標題 地方公共団体における業績管理情報の利用と有効性
3. 学会等名 日本原価計算研究学会
4. 発表年 2016年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
研究分担者	柳川 隆 (Yanagawa Takashi) (60247616)	神戸大学・先端融合研究環・教授 (14501)	
研究分担者	角松 生史 (Kadomatsu Narufumi) (90242049)	神戸大学・法学研究科・教授 (14501)	
研究分担者	柴 健次 (Shiba Kenji) (40154231)	関西大学・その他の研究科・教授 (34416)	