

令和 6 年 6 月 28 日現在

機関番号：37402

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2019～2023

課題番号：19K02008

研究課題名（和文）地方公会計情報を基礎とした将来計画に基づく地方財政の改善方法に関する研究

研究課題名（英文）financial improvement methods based on future plans using accounting information of local governments

研究代表者

大塚 成男（OHTSUKA, Shigeo）

熊本学園大学・専門職大学院会計専門職研究科・教授

研究者番号：20213770

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 3,300,000円

研究成果の概要（和文）：地方公会計情報を地方公共団体における財政状況の改善に役立たせるためには、地方公会計情報と将来計画との関係が必要であり、特にコスト情報の分析と評価が重要であることを、現実のデータを用いて裏付けた。また、コスト情報を活用するうえでは固定費と変動費の区分を地方公会計に導入することが有用であることを明らかにした。さらに、地方公会計における計算構造の理論的な検討を通じて、地方公会計特有の財源と純資産の計算の意義を明らかにし、地方公会計における取り組みが企業会計の改善にも資することを示した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の学術的意義としては、地方公共団体における財政の改善のためにはコスト情報が特に重要であることを現実のデータも用いて裏付けた点がある。本研究の成果を踏まえてコスト情報に関する理解が促進され、その現実的な活用が進めば、地方公共団体の行財政活動における持続可能性を高めることが可能になる。また、本研究ではこれまでにほとんど研究成果がない地方公会計における財源と純資産の計算構造が明らかにされている。さらに、地方公会計研究の取り組みが企業会計制度の発展にも寄与し得ることを示し、地方公会計研究に新たな意義を与えている。

研究成果の概要（英文）：Using real data, this research has shown that in order for accounting information on local governments to be useful in improving the financial situation of local governments, it is necessary for local governments to link accounting information with future plans, and that analysis and evaluation of cost information is particularly important. This research also found it useful to introduce the distinction between fixed and variable costs into governmental accounting in order to make use of cost information. Furthermore, through a theoretical analysis of the calculation structure in governmental accounting, the significance of the calculation of financial resources ("Zaigen") and net assets in governmental accounting was clarified, and it was shown that efforts in governmental accounting can also contribute to the improvement of corporate accounting.

研究分野：会計学

キーワード：地方公会計 財政 将来計画 コスト情報 財源 計算構造

様式 C-19、F-19-1 (共通)

1. 研究開始当初の背景

平成 29 年度決算以降、ほぼすべての地方公共団体で「統一的な基準」に準拠した財務書類の作成・開示は行われているが、その活用は進んでいない。しかし、地方財政の将来における縮小が確実視されており、地方公会計情報を用いた事後評価を財政運営の基礎とすることで、地方公共団体の行政活動における効率性を向上させるべき必要性が高まっている。

2. 研究の目的

財務書類を中心とした地方公会計情報の活用が進まない理由としては、財務書類と予算科目とが直接に結び付かない点がある。財務書類の目的が従来からの決算書とは異なる視点で地方公共団体の実態を描き出すことにある以上、両者の科目区分における差異は解消できない。そこで本研究では、地方公会計情報と予算との連結環として地方公共団体が策定している将来計画を位置付ける。そのうえで、中長期計画に優先して反映させるべき地方公会計情報を現実のデータを用いて帰納的に検討する。さらに、地方公会計制度や財務書類の内容に対する演繹的な検討も行い、地方公会計情報を実践的に活用する方法を明らかにする。

3. 研究の方法

(1) 地方公共団体のそれぞれのサイトから収集した財務書類等や、協力団体等から提供された実際の地方公会計情報を分析し、地方公共団体の現場担当者等の意見交換を通じて、作成されている地方公会計情報から特に将来計画の策定・改訂にあたって重視されるべき具体的な事項を明らかにする。

(2) 収集された地方公会計情報の分析を行う中で、現在の地方公会計制度の構築プロセスや実際に作成されている地方公会計情報の構造に対する演繹的な検討を行い、実際に作成されている財務書類等を活用するための理論的な基盤を強化する。

4. 研究成果

(1) 本研究による成果は、地方公共団体が実際に作成している財務書類等を調査した結果に基づく帰納的な検討からの調査結果と、それらの調査結果を踏まえた演繹的な検討から得られた理論的な成果に分かれる。

(2) 実態調査の結果から得られた成果としては、第 1 に、地方公共団体の財政悪化の兆候を見出すうえでは、収支情報よりもコスト情報を確認・評価することが重要であることが裏付けられた。実際に緊急財政対策の実施や財政非常事態宣言の発出といった事態に陥った地方公共団体においては、歳出自体の削減は図られていても、コストの削減を行うことができていなかった。これは、財政状況の悪化を生じさせる歳出の拡大要因が解消できていないことが、コスト情報には反映されているためであると考えられる。したがって、地方公共団体における財政悪化を予見的に判断するためには、コスト情報の分析・評価こそが重要であることが明確になった。地方財政健全化法等により、収支情報に基づく地方公共団体の財政評価は行われている。しかし、本研究の成果を通じて収支情報に基づく財政評価では地方公共団体の財政破綻の予防が十分に行えないことが示され、今後の地方公共団体における財政規律を考えるうえで重要な知見が得られた。また、本研究の目的である地方公会計情報と財政の将来予測とを連携させる手法の確立にあたっては、コスト情報の活用方法を中心として検討することが有意義であることが確認できた。この研究成果は、以下の論文を通じて公表した。

大塚成男「地方公共団体の財政健全化における行政コスト情報の機能」『公共経営とアカウントビリティ』第 2 巻 1 号、2021、28-43

(3) 実態調査の結果から得られた第 2 の成果としては、行政コスト情報を通じて地方公共団体が現実に実施した行政活動における内容の違いを描き出すことができることを実際のデータに基づいて確認することができた。行政コストの主たる構成要素は人的資源の費消規模を表す人件費、物的資源の費消規模を表す物件費等、および補助金や給付金としての地域住民への資源配分の規模を表す移転費用である。このうち、人件費と物件費等は地方公共団体自体の活動における人的資源（職員等）と物的資源（施設等）の投入状況を示している。そして、実際のデータから、同種の事業であったとしても、地方公共団体ごとに人的資源と物的資源の投入状況には違いがあることを明らかにすることができた。これは、行政コスト情報の内容がそれぞれの地方公共団体に固有の課題を抽出するうえで有用であることを示している。地方公共団体におけるこれまでの事業評価ではそれぞれの事業においてどのような資源が費消されているのかが把握されておらず、コスト・ベネフィット分析を適切に行うことができていない。また、団体内での事業間の比較や他団体の同種事業との比較もほとんど行われていなかった。しかし、本研究の成果として、行政コスト情報が、行政活動の内容を具体的に見える化し、活動実績に基づいて行政活動の効率性や有効性の評価・検討を行う手段として有効であることが示されたことは、地方公共団

体で実施されるべき事業評価の方法を改善するうえで大きな意義を有している。この研究成果は、以下の論文を通じて公表した。

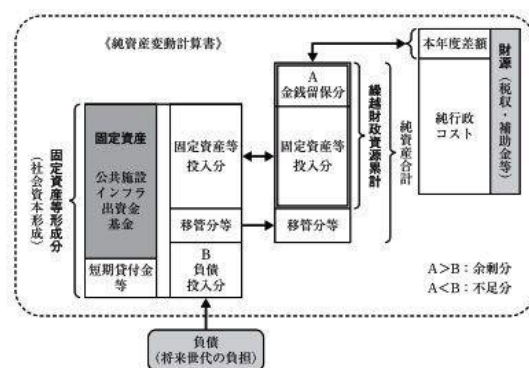
大塚成男「フルコスト情報を用いた団体間比較の試み」『公共経営とアカウンタビリティ』第3巻1号、2022、44-58

(3) 地方公共団体の財政状況を悪化させる原因が、歳入が減少しているにもかかわらず減額することが難しいコストの存在であるとすれば、現実のコストの分析にあたって、固定的なコストと変動的なコストを区分することが有用であると考えられる。そこで本研究では、地方公共団体への指定管理者による収支報告の内容についての分析を行った。その分析の結果、実態調査の結果からの第3の成果として、地方公共団体の会計においても固定的な支出と変動的な支出を区分することは可能であり、独自に収入を得ることができる指定管理者については、企業会計における損益分岐点分析の手法を援用した収支状況の評価を行うことができる点を明らかにすることができた。また、下水道事業の収支見通しの作成にあたって、従来からの財政分析における収支の区分ではなく、資金収支計算書における区分を用いることで、たとえ収支の黒字を維持することができるとしても財政上の負担が増大し得ることを具体的に示すことができることも判明した。これらの研究成果は、企業会計におけるコスト分析や収支分析の手法を地方公共団体における収支見通しの作成に組み入れることで、将来の財政負担を軽減するための実質的な検討を行うことができることを示している。現状においては地方公共団体が作成している「財政収支見通し」が予算編成に反映されていることは少ない。しかし本研究の成果として、地方公会計の枠組みを基礎とした将来予測を行うことが有意義であることが確認された。

(4) 理論的な研究の成果としては、会計制度の構築という観点から、企業会計制度と地方公会計制度とを対比し、両者の相互作用を通じて会計制度全体の発展を促すことが可能であることを示すことができた。具体的には、大塚(2001)で整理した会計制度を分析するための枠組みを用い、現在の地方公会計制度を説明変数、基準設定の方式、および成立条件という3つの視点からの理論的な解析を行った。説明変数としては、理論的基盤、会計環境、および社会的要請の3つがある。理論的基盤としては、意思決定有用性が求められる点は企業会計制度と地方公会計制度の共通点であるが、地方公会計が利害関係者に提供すべき情報は「投資のポジションと成果」に関する情報ではなく、資源利用の効率性に関する情報である。会計環境としては、個々の地方公共団体に独立した財政運営が求められている点は共通点であるが、地方公会計制度においては財政民主主義が制約条件となる。そして、社会的要請としては地方公共団体に財政規律の確立が求められている。また、地方公会計基準の設定は「上からの改革」という形で行われており、デュー・プロセスに基づく企業会計の差異を生じさせている。そして成立条件としては、地方公会計制度も企業会計制度と同様に社会的なコストの節減が必要となるが、地方公会計制度における社会的コストの節減は地方公共団体の財政破綻の回避により達成される。以上のように、企業会計制度と地方公会計制度は、理論的基盤と成立条件において共通点があるものの、社会的要請、社会的要請、および基準の設定方法に違いがあることが具体的な内容を異なるものとしている。ただし、それらの差異も将来的には縮小する可能性があり、その場合には地方公会計の内容が企業会計制度に影響を及ぼすことも考えられる。この研究成果により、単に企業会計の一方的な導入が求められる傾向が強い地方公会計制度を、むしろ企業会計制度のカウンター・パートとして捉えることが、会計制度全体としての有効性を高める可能性があることが示された。これは従来からの地方公会計研究に対して企業会計への発信を求めている点で意義がある。この研究成果は、以下の論文を通じて公表した。

大塚成男「会計基準設定活動としての地方公会計の整備」河崎照行編著『会計研究の挑戦』(中央経済社)、2020年、155-173

(5) 理論的な研究としての第2の成果は、地方公会計における財源と純資産について、その計算構造を明らかにするとともに、それらの積極的な意義も明らかにすることができた。地方公会計では収益という概念に代わって「財源」という概念が導入されている。「財源」という概念が用いられることで、資本取引と損益取引の区分が不要となり、資源の流入とストックの形成を一体化した右図のような純資産の変動に関する計算が可能になっている。そして、この計算に「繰越財政資源累計」というストックの概念を組み入れることで、地方公



地方公会計における財源と純資産の計算構造

共団体における純資産の変化が地方公共団における行財政運営のための情報として活用できることも明らかにすることができた。この研究成果は、以下の論文を通じて公表した。

大塚成男「地方公会計から企業会計へのフィードバック―財源と純資産の計算を題材として―」『会計』第204巻4号、2023、1-15

(6) 本研究では学生アルバイトを雇用してすべての地方公共団体のサイトを閲覧し、財務書類や「財政収支見通し」の開示状況を調査した。その結果として、インターネットを通じて開示されている財務情報が団体間比較を行ううえで不十分なものであることが明確になった。団体ごとに開示方法が異なり、さらに「財政収支見通し」については独立した数値としては開示されていない場合が多い。また、大部分の団体で計算されている将来の予測値も個々の団体の実情が考慮されていない機械的な数値であることが多く、将来の収支均衡を図るだけのものになっている状況だった。そのため、当初予定していた統計的な手法を用いた分析を実施できるだけの信頼性のあるデータベースを整備することができなかった。財務書類についても、「地方公会計マニュアル」では附属明細書の作成・開示が求められているにもかかわらず、本表だけを開示している団体が多く、開示自体が中断されている団体も多数存在した。この点については、以下の論文を通じて調査結果を公表した。

大塚成男「地方公会計における財務書類の空洞化」『公共経営とアカウントビリティ』第1巻1号、2019年、39-50

本研究はコロナ禍の影響を受けて当初計画よりも2年間延長したが、コロナ禍後も地方公会計に対する地方公共団体の現場で改革に向けた意識が低下しており、訪問調査を行う団体を拡大することができなかった。その点からは、今後も地方公会計情報を活用した地方公共団体の行財政運営における効率化が必要であるにもかかわらず、そのための取り組みが停滞している危険性が見いだされた。

(引用文献)

大塚成男「会計基準設定活動を分析するための枠組み」『会計』第160巻3号、2001、349-361

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計6件（うち査読付論文 0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 大塚成男	4. 巻 204(4)
2. 論文標題 地方公会計から企業会計へのフィードバック：財源と純資産の計算を題材として	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 315-329
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 大塚成男	4. 巻 13
2. 論文標題 地方公共団体における財務書類の活用に向けて	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 青山アカウンティング・レビュー	6. 最初と最後の頁 70-76
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 大塚成男	4. 巻 3
2. 論文標題 フルコスト情報を用いた団体間比較の試み	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 公共経営とアカウンタビリティ	6. 最初と最後の頁 44-58
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 大塚成男	4. 巻 2
2. 論文標題 地方公共団体の財政健全化における行政コスト情報の機能	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 公共経営とアカウンタビリティ	6. 最初と最後の頁 28-43
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 大塚成男	4. 巻 131
2. 論文標題 決算等の審査 - 財務書類の活用による財政分析 -	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 アカデミア	6. 最初と最後の頁 26-31
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 大塚成男	4. 巻 21-1
2. 論文標題 地方公共団体における取得原価情報とコスト情報を用いた事後評価	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 公会計研究	6. 最初と最後の頁 61-73
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 -

〔学会発表〕 計5件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 大塚成男
2. 発表標題 コスト情報を用いた団体間比較 - 静岡県行政経営研究会の取り組みを題材として -
3. 学会等名 政府会計学会九州部会
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 大塚成男
2. 発表標題 地方公共団体の財政健全化における行政コスト情報の機能
3. 学会等名 日本会計研究学会第80回大会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 大塚成男
2. 発表標題 地方公共団体における行政コスト情報の活用に向けて
3. 学会等名 政府会計学会九州部会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 大塚成男
2. 発表標題 地方公共団体における取得原価情報とコスト情報を用いた事後評価
3. 学会等名 国際公会計学会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 大塚成男
2. 発表標題 地方公会計における財務書類の空洞化
3. 学会等名 政府会計学会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計2件

1. 著者名 河崎 照行	4. 発行年 2020年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 496
3. 書名 会計研究の挑戦	

1. 著者名 山浦 久司	4. 発行年 2021年
2. 出版社 税務経理協会	5. 総ページ数 316
3. 書名 地方公共団体の公会計制度改革	

〔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
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------