

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 9 日現在

機関番号：12601

研究種目：基盤研究(B)

研究期間：2010～2013

課題番号：22330136

研究課題名(和文) 公的部門への発生主義会計適用による効果に関する総合的研究

研究課題名(英文) Synthetic research on outcomes by adopting accrual based accounting into the public sector

研究代表者

山本 清(yamamoto, kiyoshi)

東京大学・教育学研究科(研究院)・教授

研究者番号：60240090

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 12,200,000円、(間接経費) 3,660,000円

研究成果の概要(和文)：国や自治体などの公的部門に企業会計に準じた発生主義会計の導入が我が国においても進展している。この財務情報が公的部門の政策立案、経営や財務にどのように利用されているか、また、活用されている場合に業績改善や説明責任の向上にどのように寄与しているかについて国際比較を交えて分析した。その結果、公式の制度に組み込まれていないこと及び技術的制約から我が国では所期の効果を挙げていないことを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：Financial management reform which adopts accrual based accounting in the public sector has been developed in Japan as in other nations. This research aims at exploring how and to what extent accrual accounting information has been used in policy making, management and financial control. The results show that accrual accounting does not cause intended outcomes owing to separated system from formal institution and technical problems.

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：発生主義 公会計 国 自治体 企業会計

## 1. 研究開始当初の背景

我が国の公的部門で企業会計に準じた発生主義会計の導入が1990年代以降進む一方で、活用が不十分という意見も多くその効果の検証が期待されていた。

こうした公会計制度改革は我が国では小泉政権下で新公共管理(New Public Management; NPM)と称される行政改革の一環として現れたものであり、手法的にはアングロサクソン諸国の市場原理と民間経営管理の手法の組み合わせを基本とするものであった。

ここでは成果志向、顧客志向、分権化及び競争機構の活用を基本方針とし、民間部門とのコスト比較や成果と費用の合理的な関連付けという点で現金収支に着目する現金主義に替えて、資源の消費を測定する発生主義は有用であるとされていた。なかでも英国、ニュージーランド、オーストラリアなどの英連邦諸国の改革は会計化という表現が一部にされるほど会計制度の変更は重要な役割を担うとされていた。他方、こうした先行した国においても定量的な効果の検証はほとんどないのが実態であり国際的に研究が期待されていた。

## 2. 研究の目的

公的部門への発生主義会計適用による効果を実証的に明らかにすることにある。具体的には以下の項目について検討するである。

(1) 我が国での発生主義会計情報の整備状況と利用状況(国、自治体レベル): 自治体間で取組に差があるのはどのような事情が影響しているか?

(2) 比較対象の欧米諸国における利用状況とその効果に関する文献研究並びにヒアリング調査: 英連邦諸国では発生主義会計が予算・決算とどのように連動しているか? 政治家・行政官・市民によって本当に使用されているのか?

(3) 政治家、行政官及び市民の各層における発生主義会計情報の認識と活用状況: 適正に認識されているか? 現金主義会計との違いを的確に理解しているか?

(4) 技術的な発生主義会計のシステム化の状況: 財務会計システム及び財産管理や負債管理とどのように連携しているか?

(5) 予算・決算制度と発生主義会計情報の関係: 決算のみ発生主義会計の場合に予算とどのように反映させているのか? 評価制度と連動しているのか?

(6) 上記の状況がどのような要因によって規定されているか: 政治的リーダーシップが重要なのか? 市場メカニズム(地方債金利など)に反映されているか?

## 3. 研究の方法

アンケート調査及びヒアリング調査を国際比較を交えて行う。また、統計的分析を行う。具体的には以下の手順にしたがって行った。

(1) 我が国の全市町村の長、財政課及び会計課並びに監査部門に発生主義による財務書類の作成状況、活用状況、財政指標、作成の主導者、利用の阻害要因、予算・決算制度との関係につき選択肢方式でアンケート調査を実施する。

(2) 同種調査を発生主義会計の適用による経験効果(習熟効果)が生じるか否かを確認するため研究期間内に再度実施して比較する。先行研究では有用性が行政官の習熟に応じて高まるという結果と高まらないという対立する結果が出ているためである。

(3) 国内の先進的試みをしている自治体を訪問調査し、どのような意図で何を行っているか、果たしてその試行は効果を挙げているか、もし、所期の効果を挙げていないならば、どこに問題があり、いかに解決できるかを調査する。

(4) 日々記帳に基づく複式簿記による発生主義会計の適用と決算時の修正仕訳による発生主義情報への加工において活用や効果に差があるかを検証する。つまり、東京都や大阪府あるいは基準モデルを使用している自治体とその他の方法を利用している自治体で職員の意識や行動に差異が生じているかを調査する。

(5) 国際比較の観点から発生主義会計の効果を包括的に検証するため、国際比較政府会計研究会(CIGAR)のネットワーク及び経済協力開発機構(OECD)の発生主義会計シンポジウムの参加者と意見交換し、各国の状況とこれまでの効果に関する研究レビューを実施する。

(6) モデルの開発  
発生主義会計の効果が発現する過程を考慮した理論モデルを開発し、操作可能な変数と政治経済社会変数を同定化する。経済合理性と制度論及び関連する制度との補完性を反映したものとする。

(7) 実証分析  
アンケート調査結果と財政データ及び自治体の人口動態等の基礎変数を合わせモデルの実証分析を行う。また、ヒアリング及びインタビュー調査結果との整合性を確認する。

## 4. 研究成果

我が国で発生主義会計を公的部門に適用し

業績改善と説明責任の向上を図ることが期待されている。しかし、効果を挙げている諸外国と比較すると、公式の財務会計制度と発生主義会計でもたらされる情報が切り離されていること及び複式簿記の導入が記入段階から進んでいないことから十分な効果があがっていないことが明らかになった。

具体的に示すとアンケート調査とヒアリング結果の分析から以下の点が判明した。

(1) 我が国での発生主義会計の整備に関しては自治体の規模が大きく、財政状況が良いほど進んでいることが確認できる。逆に条件適合理論が説くように財政悪化や市民の透明性を求める圧力が自動的に発生主義会計の導入や活用を進展させるとは認められない。

(2) 先進的とされる英連邦諸国でも発生主義会計の政策分野での活用については課題があり、特に政治家にとって現金主義情報が理解可能性で発生主義情報より有用とされている。また、我が国と並び発生主義会計の適用に慎重なドイツの先進的自治体の取り組みを実態調査したところ、原価計算と評価との連動を通じて予算編成に活用しようとする動きがあることがわかった。

(3) ただし、我が国を含め複式簿記で発生主義会計を適用している場合には、作成のシステム化を行っていることから活用に積極的であり、特に資産やインフラ管理への活用に取り組んでいる傾向にある。

(4) 発生主義会計の情報(事業コストや資産・負債の状態)を予算編成、評価、人事考課に反映しようとすることは我が国ではほとんどなされていない。

(5) また、地方財政健全化法制と発生主義会計との有機的連動がなされていないため、財政健全化と発生主義会計の適用は無関係になっている。強制的な措置として財政指標が設定された場合に初めて効果が生じていることがわかる。

(6) 任意的あるいは勧告的な発生主義会計の適用では、強制的・義務的あるいは財政誘因がある現金主義による統制よりも自治体側での関心は低く、財務書類を作成している財政当局責任者も国の方針にしたがっているだけで実際の活用は難しいとしている。

(7) NPM を機能させる会計として発生主義会計は理論的に有用であるものの、分権化、市場原理や顧客志向及び成果志向の原理が同時に適用されないと効果が限定される。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計 12件)

山本清「公共経営と会計の関係—国際比較の観点から—」日本会計研究学会課題別研究会中間報告, pp.23-34, 2013.

山本清「財政統制と政府会計の関係」『会計プロフェッション』第8号, pp.59-70, 2013.

石川恵子「地方自治体監査制度の最近の動向—公認会計士が地方自治体監査に携わる上での留意点と問題点」『会計・監査ジャーナル』Vol.25, No.5, pp.43-49, 2013.

山本清「政府会計の基盤」大塚宗春・黒川行治編『体系現代会計学第9巻 政府と非営利組織の会計』中央経済社, pp.19-50, 2012.

山本清「アカウントビリティ論の展開と公会計」『公会計研究』第13巻第2号, pp.47-64, 2012. 査読有.

石川恵子「今後の地方自治体監査制度の変革の可能性」『実践女子大学人間社会学部紀要』第6集, pp.1-10, 2012.

石川恵子「英国の地方自治体監査制度における VfM 監査の示唆—3E 監査にかかわる合意された判断規準の確立に向けて」『公会計研究』第12巻第2号, pp.46-57, 2011. 査読有

山本清「公会計制度改革を成功させるには何が必要か?」『会計と監査』第62巻第7号, pp.13-19. 2011.

山本清「公的部門の会計改革」『企業会計』第62巻、第4号, pp.4-10. 2010.

山本清「独立行政法人制度の見直しの課題」『会計と監査』第61巻第8号, pp.22-27, 2010.

石川恵子「公的部門の監査の効力とアカウントビリティの構造」『実践女子大学人間社会学部紀要』第6号, pp.61-71, 2010.

Kiyoshi Yamamoto, Performance-Oriented Budgeting in Public Universities: The Case of a National University in Japan, The Journal of Finance and Management in Colleges and Universities, No.7, pp.43-60, 2010.

[学会発表](計 3件)

Kiyoshi Yamamoto, Educational and Public Accountability in Case of National Universities in Japan, International Conference on Educational Policy and Leadership, Taipei, 2010.10.12 (Invited Keynote Speech).

Mari Kobayashi, Kiyoshi Yamamoto, Keiko Ishikawa. Usefulness of Accrual

Information in Non-mandatory Environment: the Case of Japanese Local Government, 13<sup>th</sup> CIGAR Conference, 2011.6.9, Ghent, 2011. 査読有 .

Kiyoshi Yamamoto. Public Sector Accounting Reform in Japan: An International Perspective. International Seminar in Forli, University of Bologna, 2011.10.26. (Invited Guest Speaker).

〔図書〕(計 3件)

山本 清 『アカウンタピリテイを考える』NTT出版、248頁、2013

Shaun Goldfinch and Kiyoshi Yamamoto, Prometheus Assessed? Research measurement, peer review and citation analysis, Chandos Publishing, 2012.

小林 麻理 『公共経営と公会計改革』三和書籍、213頁、2013.

石川 恵子 『地方自治体の業績監査』中央経済社、194頁、2011 .

〔産業財産権〕

出願状況(計 件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
出願年月日：  
国内外の別：

取得状況(計 件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
取得年月日：  
国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

## 6 . 研究組織

### (1)研究代表者

山本 清(東京大学・教育学研究科・教授)  
研究者番号：60240090

### (2)研究分担者

小林 麻理(早稲田大学・政治経済学院・教授)

研究者番号：50248978

ただし、平成22年度から平成24年度まで。25年度から本人の申し出により辞退。

### (3)連携研究者

石川 恵子(日本大学・経済学部・准教授)  
研究者番号：70343647

藤井 秀樹(京都大学・経済学研究科・教授)  
研究者番号：80173392

上記の国内研究体制として総括が山本、調査デザインは小林、調査実施と監査部門の調査は石川が、また、企業会計と公的部門の会計の理論的比較研究は藤井が分担して実施した。また、国際比較調査に際しては米国はジェームス・チャン教授(イリノイ大)、英国はアーウィン・ラブスレイ教授(エジンバラ大)、ドイツはジャン・ヘルデン教授(クローニンゲン大)から支援を得て実施した。

