

平成 30 年 6 月 29 日現在

機関番号：33202

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K03794

研究課題名(和文) 地方議会の意思決定に有用な財務報告に関する研究

研究課題名(英文) Usefulness of Financial Reporting for Japanese Local Councils' Decision Making

研究代表者

佐藤 綾子 (Sato, Ayako)

富山国際大学・現代社会学部・准教授(移行)

研究者番号：20746614

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,500,000円

研究成果の概要(和文)：新地方公会計制度に基づく財務書類は外部財務報告としての機能を発揮することが求められている。しかしながら、全国地方議会議長を対象とした実態調査からは、地方議会による財務書類利用が進んでないこと、その要因として地方議会における情報ニーズと財務書類において提供される情報のミスマッチ、情報ニーズに対応する財務書類の有用性の認識、財務書類の理解可能性の向上が重要な課題であることが明らかになった。我が国の財務書類を説明責任の履行および利用者の意思決定に有用な情報を提供する財務報告に進化させるためには、財務諸表にとどまらず、政策・施策・事業別に財務・非財務情報を体系的に説明可能な媒体の開発が重要である。

研究成果の概要(英文)：Japanese local governments have prepared accrual-based financial documents, expecting them to function as external financial reporting. However, the survey targeted chairpersons of Japanese local councils, representative of citizens as main external users, showed the limited utilization of the documents. It was caused by the information gap between users' needs and the information given in the documents, understandability of the information and low recognition of information usefulness. To develop the financial documents toward financial reporting, which is accountable for external users, it is important to afford not only financial information but non-financial information by the level of policy-business line, with explanation of management discussion analysis. The development of these general purpose financial reports will contribute to the governments' external communication and then to better governance.

研究分野：公会計

キーワード：公会計 財務報告 地方議会

1. 研究開始当初の背景

我が国の地方自治体においては 2017 年度を目途に新地方公会計制度に基づく財務書類の整備が進められてきた。財務書類の活用に関しては、行政内部の活用に関する研究が先行している。しかしながら、地方自治体のガバナンス強化のためには、住民をはじめとする行政外部のアクターに財務情報が活用され、そのフィードバックが自治体経営に活かされることこそ重要である。本研究では財務書類の持つ財務報告機能に焦点を当て、行政外部の利用者、なかでも住民の代表として政策決定を担う地方議会を財務書類の重要な利用者として位置づける。そして、膨大な行財政情報を集約する地方議会に対して意思決定に有用な財務報告のあり方につき研究する。

2. 研究の目的

本研究では、まず国内外の先行研究および全国の地方議会を対象とした実態調査をもとに、地方議会の意思決定に有用な財務情報・非財務情報につき明らかにする。次に、これらの情報に対して地方議会において利用可能な財務・非財務情報の現状を精査し、地方自治体における財務報告の課題を整理する。そして、海外の政府財務報告の先進事例、ならびに地方議会における財務報告活用の先進事例を参照し、地方議会の意思決定に有用な財務報告のあり方につき検討する。

3. 研究の方法

地方議会に有用な財務情報・非財務情報については文献・資料調査、実態調査、インタビュー調査を通じその実態を整理し、課題を抽出する。そして、国内外の先進事例の調査により、地方議会の意思決定に有用な財務報告のあり方を検討する。主な方法については以下の通りである。

政治家による財務情報利用に関する文献調査。政府財務報告に関する文献・資料調査。

全国地方議会議長を対象とした財務・非財務情報活用にかかわる実態調査

市議会における財務報告の活用にかかわる先進事例研究(ヒアリング調査、予算委員会議事録分析、開示資料分析)

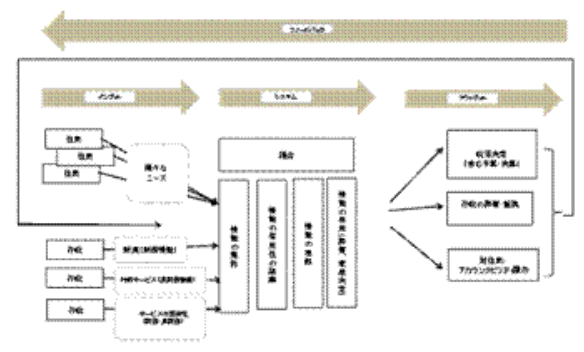
4. 研究成果

(1) 議会における財務情報活用にかかわる先行研究

財務情報の活用に関する研究は、海外においても行政内部の活用に関する研究が先行しており、議会における活用に関するものは少ない。このことに関して、Bourdeaux(2006)は、米国地方政府の予算制度研究において、多くの先行研究が議会を改革の障害とみなしてきたが、議会が積極的に新たな制度を活用することで、議会が改革の推進主体となりうることを論じている。公会計の分野において、政治家による財務情報活用に焦点にあ

てた先行研究としてはPollitt (2006)、Bogt (2004)、Askim (2006)、Taylor (2009)が、そして我が国では Yamamoto(2008)や柴・宗岡・鶴飼(2007)等がある。なかでも、Pollitt(2006)は、政治家や市民が民主主義的過程において重要な情報利用者であることをふまえ、これらの利用者に情報が十分に活用されていないというミッシングリンクにつき研究が進められるべきであると提起した。その後も研究は広がりを見せてこなかったが、Helden (2014)、Yamamoto (2014)、Christiaens (2014)らにより政治家による財務情報利用に関する研究の重要性が再び論じられ、Helden (2015)は政治家による会計情報利用を、情報ニーズの段階から、利用者の情報収集行動、制度策定、財務書類のタイプ、情報の有用性、情報の利用に関するものに分類した。これを図1の我が国の地方議会の政策 PDCA における情報集約過程、すなわち 情報ニーズの認識、目的適格的かつ有用な情報の選択、その情報の理解・活用という観点から整理すると、多くの研究がのフェイズにおける、行政による開示情報の財務書類のタイプや、情報の有用性とその利用との関係に焦点をあてており、情報ニーズに関する研究が不足していることになる。次の(2)地方議会を対象とした実態調査は、この点を明らかにするものである。

図1: 地方自治体の政策 PDCA サイクルにおける地方議会の情報集約機能



(2) 地方議会を対象とした実態調査

アンケート調査票は 2018 年 2 月から 3 月にかけて、全国の地方議会(1,788 団体)に郵送により実施した。1,122 議会より回答を得、回答率は 62.9%であった。地方議会の財務情報利用にかかわる実態調査に関しては、2010 年に小林・山本・石川らが地方議会議長を対象に実施した財務情報の利活用に関する調査が確認されるのみである(Kobayashi, Yamamoto, Ishikawa 2016)。そのため、本調査では財務情報活用に関し包括的に実態を把握すべく質問項目は 71 項目に及んだが、それにもかかわらず 6 割を超える回答を得ることができた。質問は四つのカテゴリーから構成されており、その内容は以下の通りである。1) 予算・決算審議における資料の利用について(予算資料、決算資料、財務書類等)

閲覧状況、有用性の認識、理解しやすさ、2) 予算・決算審議における情報ニーズについて、3) 議会活動の状況(議会活動の状況、議会活動における情報収集について)、4) 基本情報(団体基本情報、回答者属性)。この回答結果を地方議会の意思決定に有用な財務報告という視点から整理すると以下の課題が抽出される。

第一は、財務書類の有用性が十分に認識されていない点である。他の予算・決算関連資料において高い有用性が認められている一方、財務書類の有用性に関しては「どちらともいえない」とする回答が14.1%と他の資料の倍以上の水準である。複式簿記・発生主義の手法を用いた財務書類の情報の、資産・債務管理や行政サービスのコストマネジメント等への役立ちが十分に認識されていない可能性がある。第二は情報のギャップである。財務書類の有用性の認識が低い要因として、情報ニーズと財務書類で提供される情報のギャップを指摘することが出来る。地方議会における情報ニーズを見ると、「非常に重要」の比率が高い上位項目は財政の健全性、経常収支比率、政策効果と費用の関係など、自治体全体もしくは政策レベルの項目が占める。これらと比較すると、複式簿記・発生主義の情報整備は、サービスの単価・コスト、公共施設等の管理状況等、事業レベルの情報を起点としている。そのため、この情報ギャップを埋めるためには、発生主義・複式簿記により得られた事業レベルの情報を政策レベルの情報へ応用することが重要である。第三は情報の理解可能性の問題である。地方議会における財務情報の利用者は専門的知識を前提としない。これは予算・決算資料の閲覧において、ナラティブな補足説明が加えられている資料がより閲覧されている傾向からも確認できる。そのため、地方議会においては、単に目的適的な情報が提供されるだけでなく、それをわかりやすく提供することがより重要となる。これは、議会における情報収集に関して、わかりやすい議員向け資料の整備や議員向け研修の拡充に対する有用性の認識が高いことから明らかである。

### (3) 地方議会における活用事例研究(東京都町田市)

東京都町田市は2012年度より公会計情報に基づく課別・事業別行政評価シート(2013年度までは事業別財務諸表)を作成しており、同シートは次の五点において先進的な事例である。1) 複式簿記・発生簿記に基づく日々仕訳の早期導入、2) 課レベルでの公会計情報の活用、3) 議会における活用、4) 財務情報と行政サービスの評価情報の一体的開示、5) 住民への説明への活用である。3) 議会における活用に関して2013年度より他団体に先駆けて同シートを町田市議会の決算審議の提出資料として位置付けているほか、4) 5) に見られる通り外部報告とし

ても活用している。以下に、町田市議会における課別・事業別行政評価シート活用の決算審議に与えた影響及び、町田市議会において利用可能な財務・非財務情報にかかわる課題につき整理する。

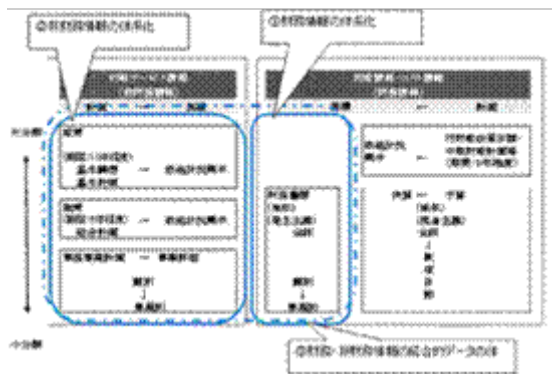
### 町田市議会における課別・事業別行政評価シート活用の決算審議に与えた影響(議事録分析)

課別・事業別行政評価シート導入の影響に関しては、町田市議会における決算審議に関する議事録を分析した。町田市の2011年度～2014年度決算特別委員会における地域福祉部の審議を対象に、以下の①～⑤の視点に焦点を当てて、質疑内容が課別・事業別行政評価シートの導入によりどのように変容したかを整理した。5つの視点は内容確認にとどまらない実質的な議論、行政サービスにおける事業成果の視点に基づく議論、行政サービス提供における経済性、効率性に関する議論、比較分析表に基づく趨勢分析の視点による議論、(組織)別、事業別の段階的な開示による行政運営全般に関する議論、である。分析の結果、町田市議会における課別・事業別評価シートの活用に関して次の点が明らかになった。第一は課別・事業別評価シートの財務報告としての活用効果である。町田市の決算特別委員会においては、課別・事業別評価シート導入により、財務情報、非財務情報が拡充され、その情報が委員会において共有されたことにより、単純質問による議論や、議論の分散が減少し、より大きな事案に議論の時間が配分されるようになった。また、決算特別委員会における質疑内容においても、分析指標を用いた質疑がなされるようになるなどの変化が見られた。これは課別・事業別評価シートが行政と議会の情報共有基盤として機能していることを意味している。すなわち、課別・事業別評価シートは、行政外部の利用者による行政経営に対する意思決定や評価のための情報共有基盤として機能しうる活用可能性を示唆しているのである。しかしながら、課別・事業別評価シートの事例からは、同時に財務報告としての課題も指摘することができる。財務報告に含まれる情報が議論の範囲を限定する可能性である。町田市の事例では、2014年度決算特別委員会における議論の殆どは課別・事業別評価シートをもとに行われている。課別・事業別評価シートは発生主義情報を用いて、行政サービスとコスト情報の開示単位を共通化したことにより、行政サービスと財務情報の議連を結び付けることに成功した。しかしながら、自治体として限られた財源を、より有効かつ効率的に必要とされる行政サービスに配分するためには、事業レベルのみならず、政策、施策との関係、自治体全体としての財政計画の関係など上位レベルの政策や国、他団体との関係などを含め、総合的に評価する必要がある。

町田市議会において利用可能な財務・非財務情報にかかわる課題

以上のことから、課別・事業別評価シートについては、事業レベルの現開示体系にとどまらない目的適的な情報をいかに含むかにつき、一層の検討が必要となる。課別・事業別行政評価シートと町田市におけるその他の財務・非財務開示情報については、図2に示される通り、複数の媒体に分散している。そこで非財務情報については基本構想、基本計画、総合計画、事務事業計画を、財務情報については部、課、事業別データを体系化し、事業レベルの非財務情報と財務情報の連携を手掛かりに財務・非財務情報の体系化を図ったところ、以下の効果を確認することが出来た。事業レベルにとどまらず、政策・施策レベルで財務情報と非財務情報が一覧可能となることにより比較可能性が高まり、事業執行の評価のみならず、事業計画や目標設定の在り方を評価することが可能となる。しかしながら、政策・施策レベルの評価に有用な開示媒体の整備に向けては、総合計画と事業別評価シートの体系の不一致や、費用計算における現金主義会計、発生主義会計の差が情報の結合の障害となっていることも明らかになった。これらの差異を一気に解消することは現実的ではないものの、財務報告という媒体においてこれらの差異を説明することは可能である。総合計画と財務書類の事業の整合性は、行政組織における企画、財政部門の連携を意味するものでもある。組織の壁を越えて、情報利用者の視点にたった媒体の開発が望まれる。

図2：町田市の財務・非財務情報体系化イメージ



(4) 海外における財務報告の表示体系  
 (2)(3)の結果から、地方議会の意思決定に有用な財務報告整備に向けては、財務情報にとどまらない非財務情報を含む情報の整備、政策・施策・事業の体系的開示、わかりやすい開示など理解可能性の確保を課題として挙げる事が出来る。これらについては米国政府会計基準審議会(GASB; Governmental Accounting Standards Board)による「意見書第34号 州および地方政府の基本財務諸表 および経営者による討

議・分析」(GASB1999)および同意見書の実施マニュアルである政府財務担当者協会(GFOA; Government Finance Officers Association)の「政府会計、監査、財務報告 GASB34号意見書に基づくモデル」(Gautheier 2005)で示される包括年次報告書(CAFR; Comprehensive Annual Financial Report)から我が国への示唆を得ることが出来る。我が国の地方自治体の財務書類においては、財務諸表と財務報告のギャップが明示されていない。これに対してGASB、国際会計基準審議会(IPSASB; International Public Sector Accounting Standards Board)の概念フレームワークにおいては財務諸表、一般目的外部財務報告、説明責任の履行および外部利用者の意思決定に有用な情報を提供する広義の財務報告の範囲が明確に示されている。我が国においても、一般目的外部財務報告の開発が重要となるが、財務諸表と一般目的外部財務報告の重要なギャップは補完情報である。これは単なる財務諸表の注記を意味するものではない。説明責任の履行および利用者の意思決定に有用な情報の提供という財務報告の目的達成のために、財務諸表情報に加えて必要とされる情報である。例えば、CAFRの構成を見ると、義務的開示項目として経営者による討議・分析(MD&A; Management's Discussion and analysis)、予算との比較、インフラ資産の状態にかかわる趨勢データ、年金及び退職給付手当に関する趨勢データ、政府の保険契約プールの状況があり、非義務的開示項目として、はじめに(組織、サービス、環境等の概要説明)、統計データがある。ここでは、財政状態や財務活動の状況を示す財務諸表を財務報告の中央に据え、これらに影響を与える要因や、法律の準拠性に関わる情報等はMD&Aにおいて説明されている。さらに、MD&Aに含まれない、人口統計、経済情報等外部環境にかかわる統計情報が財務諸表の後に補完されている。このように、MD&Aにより関連する情報の連携が図られ、説明が加えられることにより、説明責任履行において財務諸表情報の持つ意味が明確になるのである。しかしながら市民の情報ニーズのうち、行政サービスの効率性と有効性の評価情報についてはCAFRだけでは十分に示されない。このことにつき、GASBでは一般目的財務報告をより完全なものにするためには、SEA報告(SEA; Service Efforts and Accomplishments Reporting)が必要であるとの認識のもと、1994年4月にGASB概念書第2号「サービス提供の努力と成果に関する報告」(GASB1994)を公表している。ここでは「政府の業績の査定するためには、資源の調達や利用に関する情報だけではなく、提供されたサービスのアウトプットやアウトカム、そして資源の利用とそれによるアウトプットやアウトカムとの関係に関する情報も必要である」とした上で、「一般目的財務報告の不可欠な一部である」(para.49)と

見なしている。もうひとつ GASB の財務報告の表示に関して特筆されるべきことは、利用者に応じた媒体の開発の重要性を主張していることである。GASB においては、一般目的財務報告として、利用者のニーズに応じて CAFR のほかに「ポピュラー・レポート」の表示体系を示している。CAFR はより詳細かつ広範囲な情報をカバーする報告書であり、義務的開示媒体であることから地方政府間の比較を含めた分析に有用である。これに対して、ポピュラー・レポートは住民などへの分かりやすさに主眼を置いた情報提供媒体である。理解可能性を高めた媒体を開発し、より多くの市民による情報活用を促すことにより、説明責任の履行及び意思決定に有用な情報の提供という財務報告の目的の達成を目指しているのである。なお、ここでは CAFR のモデルを参照したが、IPSASB においては CAFR のような表示体系は検討中であり、当面は国際統合報告委員会 (IIRC; International Integrated Reporting Council) によりフレームワークが示された統合報告 (IR; Integrated Reporting) や、同委員会による「企業報告に関する対話」(CRD; Corporate Reporting Dialogue) の取り組み、そして IASB による「財務報告におけるコミュニケーションの改善」(BCFR; Better Communication in Financial Reporting) の動向を注視し、見極めた上で検討したいとしている。IR では情報の「結合性」が重視され、BCFR は情報過多に伴う理解可能性の低下を回避するために「簡潔性」を要求している。これらは我が国の地方自治体の財務報告開発に関しても今後検討が求められるべき課題である。

#### [引用文献]

- Askim(2007) “How do politicians use performance information? An analysis of the Norwegian local government experience” *International Review of Administrative Sciences* Vol 73-3: 453-472
- Bourdeaux, Carolyn(2006) “Do legislatures Matter in Budgetary Reform?”, *Public Budgeting & Finance*, Vol.26, No.1, pp120-142
- Bogt, ter H (2004) “Politicians in Search of Performance Information? - Survey Research on Duth Aldermann’s Use of Performance Information, *Financial Accountability and Management*, Vol20-3, pp 221-252
- Christiaens, J (2014) “Politicians also use accounting information, but of a different kind” *CIGAR Nesletter*, Vol15-1
- Governmental Accounting Standards Board (1999) Statement No. 34, ‘Basic Financial Statements—and Management’s Discussion and Analysis—for State and

- Local Governments’, Governmental Accounting Standards Board
- Governmental Accounting Standards Board (1994) Concepts Statements No.2, ‘Service Efforts and Accomplishments Reporting’; 藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社
- Gautheier, Stephen J. (2005) *Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting*, Government Finance Officers Association
- Helden, J (2014) “What are the financial topics which make politicians losse sleep?” *CIGAR*, Vol15-1
- Helden, J(2015) “A critical literature review and a challenging research agenda on politicians’ use of accounting information”, Essay for the 15th bi-annual CIGAR conference, Malta, June
- Kobayashi M., Yamamoto K., Ishikawa.K, (2016) “The Usefulness of Accrual Information in Non mandatory Environments: The Case of Japanese Local Government”, *Austratial Accounting Review* Volume 26 Issue2, pp.153-162
- Pollit, C (2006) “Performance Information for Democracy The Missing Link?” *Evaluation* Vol12(1) pp.38-55
- Yamamoto, K (2014) “Why and when do ppoliticians use accounting information?” *CIGAR Nesletter*, Vol15-2
- 佐藤綾子(2011)「地方自治体における財政評価メカニズムの構築」『地方自治研究』第26巻第1号, pp.55-66

#### 5. 主な発表論文等

[雑誌論文](計 2件)

1. 佐藤綾子「地方議会における財務報告活用の重要性 町田市議会における課別・事業別行政評価シート活用の事例」山浦久司編著『新しい地方公会計の理論、制度および活用実践』日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告書、PP326-341(2016)
2. 佐藤綾子(2018)「地方自治体における財務報告の重要性」富山国際大学現代社会学部紀要 第10巻 第2号、PP35-48

[学会発表](計 5件)

1. 佐藤綾子「地方議会の意思決定に有用な財務報告モデルの検討 事業別財務諸表の活用と課題」国際公会計学会第20回全国大会、2017年8月、神戸学院大学 神戸
2. 佐藤綾子「地方自治体の経営分析における事業別評価シートの活用可能性」日本経営分析学会第32回秋期大会、2016年10月、国土館大学 東京
3. 佐藤綾子「地方議会における政策議論に

有用な財務情報」国際公会計学会第 46 回中部部会、2015 年 12 月、名古屋学院大学 名古屋

4. 佐藤綾子「地方議会における財務情報活用に関する先行研究と課題」国際公会計学会 第 18 回全国大会、2015 年 8 月、新日本監査法人 東京
5. Sato, A. “Effective use of financial reporting: The case of a Japanese local council ” CIGAR-Comparative International Governmental Research 15th Biennial Conference, MALTA(2015)

〔図書〕(計 1 件)

1. 佐藤綾子「地方議会における財務報告活用の課題」柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版、pp.171-192(2016)

〔産業財産権〕

該当無し

〔その他〕

6. 研究組織

(1)研究代表者

佐藤 綾子 (SATO, Ayako)

富山国際大学・現代社会学部・準教授

研究者番号：20746614