

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*—

佐藤 亨**

(公益財団法人日本生産性本部課長)

松尾 貴巳***

(神戸大学大学院経営学研究科教授)

梗概

地方公会計制度について、総務省は複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を柱とする「統一的な基準」を示し、原則として2015年度から2017年度の3年間で財務諸表を作成することを要請した。公表される事後的な会計情報は整備される方向にあるが、PDCAサイクルを回していくうえで、財務的な結果を次年度以降の計画につなげる情報利用については、何らかの促進/阻害要因が存在する可能性がある。

この点について、管理会計の領域では、業績管理や原価管理などPDCAサイクルに関わる経営管理手法の導入において、経営管理情報が利用され効果をもたらすかについてこれまで多くの研究蓄積がある。その中の1つの要素として、既存の管理システムや情報システムとの調和、情報利用などの技術的な要因が考慮されている。そこで本稿では、新たな会計情報が利用可能になったとしても、総合計画を中心とした行政管理システムの技術水準が低ければ、情報を活用しようとする期待もそもそも生まれないのではないかという問題意識に基づき、新公会計の予算編成への利用期待を被説明変数とし、地方自治体の総合計画を中心とした行政管理の質がどのような影響を与えているかを分析した。

分析の結果、基本計画・実施計画に数値目標を設定している団体は、そうでない団体に比べて発生主義会計情報の予算編成への利用期待が高くなっていった。他方、基本計画及び実施計画の行政管理の側面の水準と予算編成の方針、予算の要求、予算の審議における発生主義会計情報の利用期待の因果関係については、統計的に有意な関係は見だせなかった。今後、統一的な基準による財務書類は本格的な利活用が予定されている。本研究の発見事項は、情報の利活用において留意すべき点があることを示すものであり、その意味において実務に対する示唆があると考えられる。

2018年11月2日受付 2019年3月15日掲載決定

*本稿は、文部科学省学術振興会の科学研究費補助金（「地方自治体における新公会計システムの導入と運用に関する理論的・実証研究」基礎研究(B)(一般)15H03400)による成果の一部である。

**1978年生まれ。2001年横浜国立大学経営学部卒業。2003年横浜国立大学大学院国際社会科学研究所博士課程前期修了。同年、財団法人社会経済生産性本部(現：公益財団法人日本生産性本部)入職。2018年より明治大学客員研究員。2019年より大学改革支援・学位授与機構客員准教授。主な著書に『総合計画の新潮流』(共著、公人の友社、2014年)など。本稿は筆者の個人的見解であり、所属する団体の公式見解を示すものではない。

***1965年生まれ。大阪府立大学大学院経済学研究科博士前期課程修了後、(株)三菱総合研究所研究員、大阪府立大学経済学部助教授、神戸大学大学院経営学研究科助教授、准教授を経て2011年より同大学院教授。博士(経営学)神戸大学。主な著書に『自治体の業績管理システム』(中央経済社、2009年(日本管理会計学会文庫賞、日本原価計算研究会学会賞、国際公会計学会学会賞))など。

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）。

地方公共団体の財務書類の作成予定に関して、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、2015b）。また、2018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、1,783団体（全団体の99.7%）が統一的な基準に基づく財務書類を作成済または作成中であると回答している（総務省、2018）。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、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、2015a, 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方法が示されている。このような考え方の基礎には、財務情報の利用目的として、アカウントビリティのみならず「持続可能な行財政運営を実施していくためにも、財務書類の住民や議会等への説明を含めてPDCAサイクルにつなげるといった継続的な取組が必要である」（総務省、2014, 34）という経営管理指向がある。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見ると、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4分の1程度の団体が財務書類を活用していると回答した一方で、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、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、2015b）。

特別委員会（2016）の調査では、統一的な基準による財務書類が従来の財務書類と比較してどのような点で期待できるかについて聞いている。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）と回答した団体の対象項目を見ると、説明責任の向上：62.2%（回答自治体：1,103団体のうち686団体）と固定資産の適正な管理（82.5%）が比較的高い一方で、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%）などの項目については、必ずしも高い率で期待されているわけではない。

また、「研究会報告書」では、財務書類が行政評価に有効活用され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が（総務省、2014, 4）、その行政評価も、行政評価を導入済

みの1,099団体(調査対象の全団体数は1,788団体)のうち、予算要求に反映している団体が838団体(76.3%)ある一方で、「予算配分を大きく変更できた」団体は69団体(6.3%)であり、行政評価自体の課題として「予算編成等への活用」をあげている団体が784団体(71.3%)に達している(総務省, 2017)。

つまり、統一的な基準に基づく会計情報の提供は整備される方向にあるが、PDCAサイクルを回していくうえで、次年度以降の計画につなげる部分については、何らかの促進/阻害要因が存在する可能性がある。管理会計の領域では、業績管理や原価管理などPDCAサイクルに関わる経営管理手法の導入において、経営管理情報が利用され効果をもたらすかについてこれまで多くの研究蓄積があり、その中の1つの要素として、既存の管理システムや情報システムとの調和、情報利用などの技術要因が考慮されている。そこで以下では、新たな会計情報が利用可能になったとしても、PDCAサイクルを回す技術が乏しい、即ち、PDCAサイクルを回すうえで基礎となる総合計画を中心とした行政管理システムが情報活用できる水準にないことが情報活用に影響を与えているのではないかという問題意識に基づき、新公会計の予算編成への利用期待を被説明変数とし、地方公共団体(以下、「自治体」という)の総合計画を中心とした行政管理の質がどのような影響を与えているかを分析する。

2. 先行研究

2.1 行政組織における発生主義会計情報の意義

企業会計方式の財務諸表の作成は、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(New Public Management)に関連した取り組みの1つとして位置付けられてきた。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, Olson et al., 1999)。

我が国においても、1980年代から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)、予算制度を資源の効率的・効果的活用のための業績管理ツールと位置付けることや(会田, 1989)、プロジェクト別予算を提示し、予算制度とプロジェクト別成果測定との関連付けることが提案されていた(河野, 1988)。財務書類の制度に関する具体的な検討は、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(山浦, 2016)、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)。

我が国では、市場原理や発生主義会計の導入、成果志向の業績管理などのNPMに関連した一連の取り組みは、1990年代までは積極的に行われることはなかったが(Guthrie, Olson et al., 1999)、1990年代の景気低迷期に入ると、大阪府のように巨額の債務を抱え財政の健全性を著しく低下させる自治体が増えるようになり、債務に関心が持たれるようになった。また、1990年代半ば以降になると、自治体の中には、静岡県や東京都のように実施事業を棚卸し、その成果を評価しようとするいわゆる行政評価に取り組む自治体が見られるようになり、計画体系にそった業績管理も注目されるようになった。会計情報に関しては、財政健全化の観点からのストック情報の必要性(兼村, 2001)が指摘されるようになり、また、成果指向の業績管理における経済性・効率性評価の観点から、インプット情報としての発生主義情報の意義も指摘されるようになった(古川・北大路, 2001; 東, 2001)。

NPMの文脈に基づく発生主義の意義は、大きくは2つある。1つは、分権化との関係で議論されるアカ

ウンタビリティの観点であり、拡大した行政の裁量に対応し客観的な成果を求め、その業績を測定することでコントロールしようとする管理式アカウントビリティの視点である(毎熊, 2002)。他方は、行政側において、拡大した裁量や市場競争の環境下において、フローやストック情報、非財務情報を用いて積極的に成果・効率性の向上、財政健全化に向けた取り組みの行動につなげるという、行政の情報利用者としての視点である(会田, 2013)。情報利用によって行政の効率性や財政健全化をもたらすためには、予算配分の意思決定に関連付ける必要がある。東(2000)は、国の会計制度を念頭におきつつも、「予算配分を適切に行ったり、行政サービスの民営化などにより行政のスリム化を図るためには、決算で得られる資産・負債の保有状況、政策ごとのコスト情報等の財務情報と、これらの財務情報を活用した政策評価から得られる業績情報を予算編成・配分プロセスにフィードバックさせることが重要である」と述べ(東, 2000, 66)、決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせることが重要であると指摘している。

2.2 行政組織における発生主義会計情報利用の課題

発生主義会計に基づく財務書類やコスト情報は、アカウント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効果についての規範的な議論は数多くなされてきた。しかし1990年代後半以降になると、NPMに積極的に取り組んできた欧米において、実際には理論通りにうまくいかないことが指摘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)。理論通りうまくいかないという意味は、発生主義に基づく財務会計制度が導入されることで、アカウントビリティの視点では、フロー、ストックに関する説明責任を行政が果たせるようになったが、情報利用者としての行動につながっていないというものである。

中央政府の例であるが、イギリスでは、1998年に複数年度予算と公的サービス合意(Public Service Agreement: PSA)が導入されたことで、予算運用の柔軟性の向上と成果志向の業績管理システムが導入された¹⁾。そして、2000年には資源会計・予算(Resource Accounting and Budgeting: RAB)が導入されたことで、制度として発生主義に基づく予算が導入され、発生主義、成果指向の予算統制に移行した。しかし、東(2006)によれば、英国会計検査院(National Audit Office: NAO)の実施した調査では、発生主義による財務情報と現金主義による財務情報が財務会計と管理会計において完全に統合され、定期的に提供され意思決定に利用されたのは、46省庁のうち2省庁(全体の4.4%)にとどまったことが指摘されている(東, 2006, 234)。我が国では、中央政府、地方政府ともに、予算制度として発生主義会計情報は利用されていないため、情報利用に関連する環境としては、より消極的にならざるを得ない状況にある。また、山本(2016)によれば、公的部門に発生主義会計を導入した国の実証研究でも、現実には発生主義会計情報の利用は進んでいないことを示すものが多く、ただし、情報利用の効果に関する経験的証拠は十分ではないことが指摘されている(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言える。

2.3 管理会計におけるコントロールシステム導入の課題と視点

管理会計の領域では、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, 2001)、会計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

¹⁾ 英国も議決を要するのは単年度予算である。しかし、SR(Spending Review: SR)には今後3年間の公共部門の管理歳出総額(Total Managed Expenditure: TME)とともに、中央政府、地方政府及び公的企業の歳出額が決定されていることから、複数年度予算と考えられている(東, 2012)。

（活動基準原価計算）やBSC（バランストスコアカード）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、外部環境の不確実性や、戦略や計画等の既存システムとの調和などの技術要因、トップマネジメントのサポート、教育訓練、内部コミュニケーションや現場マネージャーの参加度合等の組織的な要因等が分析された（Anderson, 1995; Anderson and Young, 1999; Chenhall and Langfield-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、戦略の創発・実現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った（Widener, 2007; Henri, 2006 など）。政府組織を対象とした研究においても、マネジメントコントロールの分析枠組みを用い、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）。米国政府機関の職員を対象としたCavalluzzo and Ittner（2004）の調査では、成果指向の業績管理情報の利用について、教育訓練などの組織要因がプラスの影響を及ぼす一方で、業績測定の基準をうまく設定できないというような要因がマイナスの影響を及ぼすことが指摘されている。また、テキサス州アービング市の事例では、経済危機下においても高いパフォーマンスを発揮することができた要因として、明確な戦略目標と中長期計画に基づく単年度、単サイクルのきめ細かいPDCAサイクルを組織成員のコミットメントとマネージャーのリーダーシップで回していること、またこれを可能にする業績指標（KPI）の設定とギャップ分析の仕組みがあることが分析されており、組織的要因や既存の計画や評価システムに関わる技術的要因とともに重要であることが指摘されている（佐藤, 2017）。

東（2000）は、決算で得られる財務情報と、政策評価から得られる業績情報を予算編成・配分プロセスにフィードバックさせるためには、財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせることが重要であると指摘している。予算編成過程においては、予算が部門や部門を構成する施策や事務事業などの単位で検討することが必要になるため、事業別の人件費の計算などより精緻な計算構造が求められる。また、事業ごとの成果を評価し、予算編成の検討につなげていくためには、総合計画の体系にそって施策や事務事業ごとに合理的な成果評価が可能となるような業績測定基準が設定されている必要がある。以上の先行研究を踏まえると、戦略や計画体系にそってPDCAサイクルを回すことができるという経営管理の技術的側面について、少なくとも経営管理の技術水準が高い方が、組織内における管理情報を有効に活用できる可能性は高いと考えられる。

3. 分析の枠組み

3.1 仮説及び分析の概念モデル

統一的な基準による財務書類の作成によって得られる発生主義会計情報は予算編成への活用が期待されている。全国の自治体に統一的な基準による財務書類の整備を要請した「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」（2015年1月23日付総務大臣通知総財務第14号）は、統一的な基準による財務書類について「予算編成等に積極的に活用」するように要請している。

この統一的な基準による発生主義会計情報の予算編成への活用については、セグメント分析による活用が想定されている。統一的な基準とともに示された「財務書類等活用の手引き」（総務省, 2015a, 3-6）では、

統一的な基準による財務書類の予算編成への活用方法が示されている。まず、施設の統廃合、受益者負担の適正化の検討、行政評価に発生主義会計情報が活用されることによって、結果的に予算編成にも活用されることになるとしている。加えて、施設建設における審査資料としての施設別行政コストの試算、民間委託の意思決定における事業別・施設別の行政コストの比較、施設の統合整備などにおける施設別行政コストの試算による発生主義会計情報の予算編成への活用が想定されている。また、日本会計研究学会特別委員会（2016）では、我が国で実際に発生主義会計情報のマネジメントへの活用を行っているいくつかの事例を検証している。その結果として、発生主義会計情報のマネジメントへの活用を重視している団体においては個別事業の視点で管理することが重要であるとしている（日本会計研究学会特別委員会，2016，237-242）。

これらのセグメント分析による活用は行政評価を媒介とした活用であると考えられる。施設の統廃合や統合整備は財務情報だけでは意思決定が困難であり、施設の利用度が不可欠である。また、受益者負担の適正化も利用者数がなければ意思決定は難しい。このようにセグメント分析では、施設や事業など何らかの管理単位において財務情報とともに非財務情報を含む業績情報が必要になると考えられる。

自治省（2000，4）では、行政評価を「政策、施策及び事務事業について、成果指標等を用いて有効性又は効率性を評価すること」と定義している。この点で、セグメント分析は行政評価を媒介とした活用であると考えられる。しかし、先述の通り行政評価を導入済団体のうちの約7割は、行政評価の課題として「予算編成等への活用」をあげている（総務省，2018）。ここで、行政評価が対象としている政策、施策、事務事業の「政策体系」は、一般に政策は基本構想、施策は基本計画、事務事業は実施計画として理解されている（総務省，2017，5）。この基本構想、基本計画、実施計画から構成される計画が総合計画である。つまり、行政評価は総合計画の評価結果として予算編成に反映されることになる。このため、そもそも総合計画が予算編成に反映できるシステムになっていなければ、行政評価を予算編成に活用することは難しいと言える。

それではどのような総合計画であればその評価結果を予算編成に反映することができるのであろうか。この点について、松尾（2009，316-317）は、ケース・リサーチを踏まえ行政評価の計画へのフィードバックについて、計画策定においては計画体系の視点からどのような成果があったのかについて評価することが重要になると指摘している。また、計画体系と組織体系の整合が必要である点も指摘している。そのため、総合計画の体系が組織体系と整合しており、計画目標と予算と関連付けられ、そして、組織の責任として進行管理が行われている方が、総合計画の評価結果の予算編成への反映が促進されると考えられる。加えて、一般に、我が国の自治体では総合計画が最上位の計画として位置付けられている²⁾。他方、自治体は教育や福祉など多数の分野別個別計画を策定している。玉村（2015，18）のケース・リサーチにおいても指摘されているように、この個別計画と総合計画は一致していないと類似した施策や事業に異なった成果が定義されることになる。そうなれば、総合計画の評価結果が予算編成に反映されることは難しくなると考えられる。

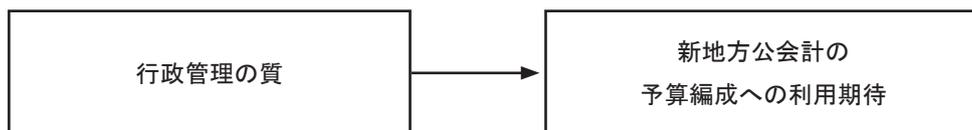
そこで、本稿ではこれらの総合計画の評価結果を予算編成に反映させるシステム、即ち、総合計画への目標と予算額の設定、総合計画の進行管理、計画体系と組織体系の一致及び総合計画と個別計画の一致といった総合計画の行政管理の側面の水準（以下、「行政管理の質」とする）が発生主義会計情報の予算編成への利用期待の促進要因または阻害要因になっていると考え、以下の仮説を設定した。この行政管理の質

²⁾ これは、2011年まで地方自治法により基本構想の策定が義務付けられていたことに由来している。

が高まれば総合計画の評価結果は予算編成に反映されやすくなるため、発生主義会計情報の予算編成への利用期待も高まると考えることができる。反対に行政管理の質が低くなれば、総合計画の評価結果は予算編成に反映されにくくなるため、発生主義会計情報の予算編成への利用期待も低くなると考えることができる（図表1）。

仮説1：行政管理の質が高くなれば、新地方公会計の予算編成への利用期待が高まる。

図表1 分析の概念モデル



3.2 分析方法

本研究では、予算編成における統一的な基準による発生主義会計情報の利用期待を測定する調査として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「新地方公会計に関する実態調査」の結果を利用した。同調査は平成 28 年 6 月 1 日に都道府県及び市区町村に対して質問票を送付し、同年 6 月 24 日を締め切りとした。質問票の有効回答数は 1,103 団体（回収率 61.7%）であった。

他方、行政管理の質を測定する調査としては、日本生産性本部（2016）が全国市区町（1,588 団体）を対象として行った「市町村総合計画に関するアンケート調査」の結果を利用した。同調査は平成 28 年 3 月 14 日に市区町の総合計画担当責任者に対して質問票を送付し、同年 3 月 25 日を締め切りとした。質問票の有効回答数は 940 団体（回収率 60.3%）であった。

2つの調査は別々の時期と対象で実施された調査であるが、「市町村総合計画に関するアンケート調査」は平成 28 年度末時点の行政管理の質、「新地方公会計に関する実態調査」は平成 29 年度以降の予算編成における統一的な基準による発生主義会計情報の利用期待が測定されている。また、両調査は質問票の回答者も異なり、マルチソースの分析手法となっている。測定時点、回答者が異なっているため、行政管理の質が予算編成における統一的な基準による発生主義会計情報の利用期待に与えるという因果関係を分析するうえで、適当かつ有意義な調査・分析方法であると考えられる³⁾。

具体的には、まず行政管理の質と発生主義会計情報の予算編成への利用期待の因果関係を明らかにするため、重回帰分析を行う。また、総体としての行政管理の質ではなく、行政管理の質を構成する個々の取り組みについて発生主義会計情報の予算編成への利用期待に差がある可能性も考えられる。そこで、行政管理の質を構成する個々の取り組みについて分布を確認し、平均値の差の検定を行う。

³⁾「市町村総合計画に関するアンケート調査」と「新地方公会計に関する実態調査」は異なる内容である。そのため、適切な回答者(担当部課)も異なる。この点、「市町村総合計画に関するアンケート調査」は総合計画担当責任者宛、「新地方公会計に関する実態調査」は新地方公会計担当者宛に送付している。そのため、同一の調査で行った場合に比べ、回答の正確性は高いと考えられる。また、本研究は、1つの調査が「回答者の主観的な期待」の程度を聞き、他方は、「行政管理の実際」について聞いており、異なる質の質問を行っている。同じ質問票でこれらの質問を行う方法も考えられるが、質問の時点と回答者をマルチにし分離することで、「主観的な期待」に対して、「実態はこうあらねばならない」という回答者の規範的な認識が回答にバイアスを与える可能性を小さくすることができると考えた。

4. 分析結果

4.1 記述統計

被説明変数の「新地方公会計の予算編成への利用期待」については、「新地方公会計に関する実態調査」の質問票の回答を指数化した。具体的には同調査の 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 4 点から 1 点で指数化した。「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（図表 2, 3）。

説明変数の「行政管理の質」については、「市町村総合計画に関するアンケート調査」の質問票の回答を指数化した。総合計画の事実上の標準となっている「市町村計画策定方法研究報告」（国土計画協会、1966）では、基本構想を「市町村又は市町村の存する地域社会の将来の目標及び目標達成のための基本的施策」、基本計画を基本構想の「将来の目標及び施策、手段の方針のうち、原則的に、市町村が直接に実現手段を有する施策、手段及びこれらの施策を合理的に推進するための内部管理合理化方策の大綱を定める」、実施計画を基本計画で定められた市町村の施策の大綱を、市町村が現実の市町村の行財政の中において、どのように実施していくかを明らかにするための計画」という性格を有するものとしている⁴⁾。この点で、自治体の予算編成と直接的な関係を有するのは基本計画と実施計画と考えられるため、まず総合計画のうち基本計画と実施計画を対象とした。

総合計画への目標と予算額の設定については、定性的な目標の有無（Q3-1）、数値目標の有無（Q4-1）、予算額の有無（Q6-1）を指数化した⁵⁾。総合計画の進行管理については評価の実施の有無（Q15, Q18）、計画体系と組織体系の一致については総合計画の体系と組織との一致（Q8-1）、総合計画と個別計画の一致については総合計画と個別計画の目標の一致（Q9-1）を指数化した。重回帰分析に当たっては、これらの項目を基本計画及び実施計画ごとに 6 点満点で得点化し、被説明変数に合わせ 4 点から 1 点の範囲に変換した（図表 2,3）。

⁴⁾ 新川（1995, 238-242）は、「市町村計画策定方法研究報告」によって「事実上、現行の市町村総合計画の枠組みができあがり、総合計画のモデルとしては、3 計画体系の完成をみた」としている。また、佐藤（2014, 44-47）においても、総合計画成立の背景から「市町村計画策定方法研究報告」が総合計画の事実上の標準として存在してきたとしている。

⁵⁾ 市区町村のうち、行政評価を導入している自治体における評価指標の導入率は 87.3%であるが、全市区町村における評価指標の導入率は 52.1%となる（総務省、2017）。行政評価の導入をせずに評価指標で評価している自治体がないとは言えないが、その件数は少ないと思われる。

図表 2 使用した質問項目と指数化方針

「新地方公会計の予算編成への利用期待」に使用する項目と指数化

Q18	「統一的な基準」による財務書類の予算編成の方針への利用期待	「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」で4点～1点。「わからない」、未回答は除外。
Q18	「統一的な基準」による財務書類の予算の要求への利用期待	同上
Q18	「統一的な基準」による財務書類の予算の審議への利用期待	同上

「行政管理の質」に使用する項目と指数化

Q3-1	定性的な目標の有無	「設定されている」は1点。
Q4-1	数値目標の有無	同上
Q6-1	予算額の有無	同上
Q8-1	総合計画の体系と組織との一致	「完全に一致している」「ほぼ一致している」は1点。
Q9-1	総合計画と個別計画の目標の一致	同上
Q15	基本計画の評価の実施の有無	「評価している」は1点。
Q18	実施計画の評価の実施の有無	同上

図表 3 記述統計量

	度数	最小値	最大値	平均値	標準偏差
基本計画の質	488	1.0	4.0	2.684	.65495
実施計画の質	488	1.0	4.0	2.149	.74594
予算編成の方針	412	1.0	4.0	2.711	.63673
予算の要求	405	1.0	4.0	2.568	.68827
予算の審議	395	1.0	4.0	2.605	.67664

4.2 分析結果

重回帰分析には、以下の3つのモデルを採用した。モデル1は予算編成の方針、モデル2は予算の要求、モデル3は予算の審議への発生活主義会計情報の利用期待を被説明変数としている。また、行政管理の質は基本計画の質と実施計画の質の2つに分けて説明変数とした。

行政管理の質が新地方公会計の予算編成への利用期待に与える影響に関して、何れのモデルにおいても統計的な有意差は確認されなかった ($p < .05$)。また、重決定係数は非常に小さい結果となった。中核市の要件とされる人口20万人以上、財政力指数の上位25%となった0.760以上でも統計的な有意差は確認できず、重決定係数もほとんど変わらなかった。そのため、仮説は支持されなかったと言える。(図表4)。

図表 4 分析結果

	人口 20 万人以上			人口 20 万人未満			財政力指数 0.76 以上			財政力指数 0.76 未満					
	モデル1	モデル2	モデル3	モデル1	モデル2	モデル3	モデル1	モデル2	モデル3	モデル1	モデル2	モデル3			
(定数)	2.493 (0.144)	2.253 (0.157)	2.543 (0.156)	2.194 (0.378)	2.385 (0.543)	2.589 (0.543)	2.518 (0.154)	2.241 (0.164)	2.547 (0.164)	2.824 (0.339)	2.789 (0.391)	2.859 (0.392)	2.405 (0.160)	2.137 (0.171)	2.480 (0.172)
基本計画 の質	0.063 (0.049)	0.062 (0.053)	0.006 (0.053)	0.340 (0.127)	-0.085 (0.182)	-0.010 (0.183)	0.062 (0.053)	0.072 (0.056)	0.006 (0.056)	-0.019 (0.108)	-0.096 (0.122)	-0.124 (0.121)	0.084 (0.056)	0.100 (0.060)	0.043 (0.060)
実施計画 の質	0.024 (0.044)	0.070 (0.048)	0.021 (0.048)	0.204 (0.141)	0.257 (0.201)	0.091 (0.202)	0.011 (0.047)	0.055 (0.049)	0.012 (0.049)	-0.030 (0.085)	0.034 (0.097)	0.046 (0.097)	0.042 (0.052)	0.075 (0.055)	0.004 (0.056)
R2 乗	0.006	0.011	0.001	0.071	0.043	0.006	0.005	0.010	0.000	0.002	0.007	0.013	0.013	0.021	0.002

* p<.05, ** p<.01

数値の上段は係数の推定値, 下段カッコ内は標準誤差

次に行政管理の質を構成する個々の取り組みについて分布を確認し、平均値の差の検定を行った(図表 5)。その結果、基本計画に数値目標を設定している団体は設定していない団体に比べ、予算編成の方針(p<.01)、予算の要求(p<.01)で有意差が確認された。また、実施計画で総合計画の体系と組織が一致している団体は一致していない団体に比べ、予算の要求(p<.05)で有意差が確認された。さらに、基本計画と実施計画の両方に数値目標を設定している団体についても設定していない団体に比べ、予算編成の方針(p<.05)、予算の要求(p<.05)で有意差が確認された。その他の項目については有意差が確認できず、新地方公会計の予算編成への利用期待の分布もほとんど変わらなかった。

図表 5 分析結果

	予算編成の方針		予算の要求		予算の審議	
	有り	無し	有り	無し	有り	無し
Q3-1_ 定性的な目標の有無 _ 基本計画	2.699	2.745	2.536	2.660	2.577	2.686
Q3-1_ 定性的な目標の有無 _ 実施計画	2.677	2.722	2.537	2.577	2.570	2.616
Q4-1_ 数値目標の有無 _ 基本計画	2.768	2.565 **	2.625	2.421 **	2.643	2.505
Q4-1_ 数値目標の有無 _ 実施計画	2.790	2.679	2.655	2.531	2.655	2.584
Q6-1_ 予算額の有無 _ 基本計画	2.733	2.710	2.600	2.567	2.533	2.608
Q6-1_ 予算額の有無 _ 実施計画	2.731	2.692	2.575	2.561	2.617	2.594
Q8-1_ 総合計画の体系と組織との一致 _ 基本計画	2.745	2.681	2.623	2.519	2.609	2.602
Q8-1_ 総合計画の体系と組織との一致 _ 実施計画	2.764	2.676	2.673	2.498 *	2.641	2.583
Q9-1_ 総合計画と個別計画の目標の一致 _ 基本計画	2.721	2.691	2.583	2.537	2.605	2.605
Q9-1_ 総合計画と個別計画の目標の一致 _ 実施計画	2.725	2.706	2.624	2.549	2.606	2.605
Q15_ 基本計画の評価の実施の有無	2.719	2.696	2.591	2.522	2.612	2.591
Q18_ 実施計画の評価の実施の有無	2.698	2.732	2.589	2.533	2.602	2.610

* p<.05, ** p<.01

	予算編成の方針		予算の要求		予算の審議	
	有り	無し	有り	無し	有り	無し
Q4-1_ 定量的な目標の有無 _ 基本計画 & 実施計画	2.835	2.673 *	2.698	2.528 *	2.705	2.573

* p<.05, ** p<.01

4.3 分析結果の解釈

行政管理の質が高ければ行政評価と予算編成の連携は高まる。しかし、ここに発生主義会計情報が付加されることは別の事柄として捉えられている可能性がある。もしそうだとすれば、行政管理を構成する個々の取り組みと発生主義会計の整備状況（複式簿記の導入方法、セグメント別の財務書類の作成、発生主義会計の研修の実施等）の相関は弱いと考えられる。そこで、行政管理の質を構成する個々の取り組みと発生主義会計の整備状況との相関関係の分析を行った。

図表 6 使用した質問項目と指数化方針

「発生主義会計情報の整備」使用する項目と指数化

Q5-3	日々仕訳または期末一括仕訳	「月次の一括仕訳」「四半期の一括仕訳」「半期の一括仕訳」は「日々仕訳」に読み替え。「日々仕訳」、「期末の一括仕訳」の順に配点。「その他」「未定」と未回答は除外。
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」の順に配点。「その他」「未定」と未回答は除外。
Q6	誤謬のチェック	「未定」は「どちらともいえない」に読み替え。「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」の順に配点。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」の順に配点。「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。「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」の順に配点。未回答は除外。
Q11	セグメント財務書類の作成	同上

発生主義会計情報の整備については「新地方公会計に関する実態調査」の以下の項目を使用した（図表 6）。行政管理の質を構成する個々の取り組みと発生主義会計の整備状況がどのように関連しているのかを検討するため、ピアソンの相関係数を使用した。その結果、行政管理の質を構成する個々の取り組みと発生主義会計情報の整備の間には相関関係が確認できなかった（図表 7）。

図表 7 分析結果

	Q5-3_日々仕 訳または期末 一括仕訳	Q5-4_ 仕訳 担当部署	Q6_ 誤謬の チェック	Q8_ 財務書 類の決算書 としての提出	Q29_ 発生主 義や簿記の 研修実施	Q11_ セグメン ト財務書類の 作成
Q3-1_ 定性的な目標の有無 _ 基本計画	-.068	-.068	.001	.010	-.044	-.056
Q3-1_ 定性的な目標の有無 _ 実施計画	-.038	-.003	.057	-.010	.004	-.057
Q4-1_ 数値目標の有無 _ 基本計画	.022	.028	.017	-.016	.041	.072
Q4-1_ 数値目標の有無 _ 実施計画	.031	.062	.020	.078	.084	.044
Q6-1_ 予算額の有無 _ 基本計画	.039	.080	.047	.033	.113*	.016
Q6-1_ 予算額の有無 _ 実施計画	.092	.179**	.017	.126	.131**	.063
Q8-1_ 総合計画の体系と組織との一致 _ 基本計画	.018	.018	-.004	-.023	-.038	.041
Q8-1_ 総合計画の体系と組織との一致 _ 実施計画	.013	.051	.043	.065	-.066	.070
Q9-1_ 総合計画と個別計画の目標の一致 _ 基本計画	-.005	-.002	.012	.010	-.039	-.007
Q9-1_ 総合計画と個別計画の目標の一致 _ 実施計画	-.027	.019	-.024	.082	.007	.011
Q15_ 基本計画の評価の実施の有無	.090	.052	-.045	.078	.042	.036
Q18_ 実施計画の評価の実施の有無	.115*	.127*	.039	.139*	.072	.023

* p<.05, ** p<.01

5. 考察

本研究は行政管理の質、即ち総合計画の行政管理の側面の水準が高くなれば、新地方公会計の予算編成への利用期待が高まるであろうとの仮説であった。分析の結果、基本計画・実施計画に数値目標を設定している団体は、そうでない団体に比べて発生主義会計情報の予算編成への利用期待が高くなっていた。他方、基本計画及び実施計画の行政管理の側面の水準と予算編成の方針、予算の要求、予算の審議における発生主義会計情報の利用期待の因果関係については、統計的に有意な関係は見だせなかった。

基本計画・実施計画に設定される数値目標は一般にアウトカムとアウトプットである。そして、一般に事業はコスト情報とこれらの質的な評価指標とを合わせて評価されている。この点で、数値目標を設定している団体では、フルコスト情報を利用することでより正確な事業の評価が可能になるという期待があるのではないかと考えられる。数値目標だけに違いがあるのは、アウトカムやアウトプットに関する数値目標が設定されている自治体では、有効性や効率性評価の観点から、アウトカムやアウトプット単位当たりのコスト情報に関心が及ぶ可能性は高いと考えられる（たとえば、図書館事業における利用者当たりのコストなど）。このため、設備や人員などの予算の増減が、アウトカムやアウトプットと対比される経常的なコストにどのように影響するかについての関心も高くなる可能性があり、予算編成時においてアウトカムやアウトプットと対比される形でコスト情報が検討されることを期待していることが考えられる。

また、総合計画の機能として、行政管理の側面の水準が高い団体が、発生主義会計情報の整備も進んで

いるとは限らないことも明らかとなった。現在のところ、総合計画の行政管理の側面の水準が高い団体では、発生主義会計の導入が別のコンテキストとして捉えられていると考えられる。管理会計領域ではABCの導入研究において、Anderson and Young (1999)により現場における変化の必要性の知覚がABCの情報の利用に影響を及ぼすことが明らかになっている。行政管理の取り組みが進んでいる団体において発生主義会計の導入が別のコンテキストとして捉えられているのは、計画とその評価を所管する部門における発生主義会計の必要性の認識が原因となっている可能性がある。つまり、行政管理の取り組みが進んでいる自治体の計画・評価の所管部門においてコスト情報の重要性が認識されていても、自治体としては財務書類作成の基礎となる会計基準の変更の問題として認識されていない可能性がある。

加えて、総合計画への目標と予算額の設定、総合計画の進行管理、計画体系と組織体系の一致及び総合計画と個別計画の一致といった総合計画の行政管理の側面の水準に関わらず、発生主義会計情報の予算編成への利用期待は変わらないことも明らかとなった。管理会計領域ではABCの導入研究において、Anderson (1995)などにより既存システムとの適合性がABCのフィットに影響を及ぼすことが明らかになっている。総合計画の行政管理の側面の水準が低い団体においては、行政評価と予算の連携がないか弱い状態になっている。このような団体では、発生主義会計情報の予算編成への利用期待が高くても、総合計画や行政評価といった既存システムとの適合性が考慮されておらず単なる期待に終わる可能性がある。

6. 結論と残された課題について

本稿では、日本会計研究学会特別委員会が実施した「新地方公会計に関する実態調査」及び日本生産性本部が実施した「基礎的自治体の総合計画に関する調査」の郵送質問票調査データを用いて、仮説検証を行った。

本研究では、基本計画・実施計画に数値目標を設定している団体は、そうでない団体に比べて発生主義会計情報の予算編成への利用期待が高くなっている点が明らかとなった。この発見によって定量評価という技術的要因が発生主義会計情報の予算編成への利用期待に影響していることが明らかとなった。今後の研究課題として、定量評価に関わる諸要因を検討し、情報利用や効果を決定付ける要因を解明していく必要がある。また、総合計画の行政管理の側面の水準と新地方公会計の予算編成への利用期待の因果関係に関しては、統計的な有意差は確認されなかった。我が国において両者の関係についてこれまで実証した研究はない。そのため、この点を明らかにしたことは先行研究に対する貢献があると考えられる。

加えて、本研究では、総合計画の行政管理の側面の水準が高い団体では、発生主義会計の導入が別のコンテキストとして捉えられている点が明らかとなった。また、総合計画の行政管理の側面の水準に関わらず、発生主義会計情報の予算編成への利用期待は変わらないことも明らかとなった。今後、統一的な基準による財務書類は本格的な利活用が予定されている。これらの発見事項は、情報の利活用において、組織横断的なコミュニケーションや検討が必要であることを示すものであり、その意味において実務に対する示唆があると考えられる。ただし、本研究では具体的な要因の特定までは至らなかった。発生主義会計の必要性の認識も含め、どのような行動的・組織的要因やコンテキスト要因などの阻害要因が影響しているかを明らかにすることが必要であり、また、総合計画の行政管理の側面の水準を構成する要素についても、より広く検討する必要がある。そしてこれらは、計画システム、評価システムと会計システムとの関係など、経営管理システム相互の関係性に基づいて検討をする必要がある。これらの点は本研究の限界であり、今後の研究の課題としたい。

参考文献

- 会田一雄 (1989) 「非営利組織体における予算編成の役割」『會計』136(3), 15-29 頁。
- 会田一雄 (2013) 「公会計情報の活用」『会計検査研究』48, 5-10 頁。
- 東信男 (2000) 「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』22, 63-79 頁。
- 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 頁。
- 東信男 (2006) 「イギリスにおける公会計制度改革の検証—効果と課題—」『会計検査研究』34, 215-239 頁。
- 東信男 (2012) 「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況—財政統制に焦点を当てて—」『会計検査研究』45, 161-174 頁。
- 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」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 頁。
- 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 頁。
- 河野正男 (1988) 「公会計と業績評価」『會計』134(5), 65-80 頁。
- 国土計画協会 (1966) 『市町村計画策定方法研究報告』。
- 佐藤亨 (2014) 「総合計画とは何か—総合計画を巡る経緯と現状—」玉村雅敏編著『総合計画の新潮流—自治体経営を支えるトータル・システムの構築』公人の友社, 43-68 頁。
- 佐藤亨 (2017) 「経済危機下においても卓越したパフォーマンスを発揮する自治体（下）—アービング市の成功要因と我が国への示唆—」『地方財務』2(Feb), 89-108 頁。
- 自治省 (2000) 『地方公共団体に行政評価を円滑に導入するための進め方』。
- 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 (2015a) 『財務書類等活用の手引き』。
- 総務省 (2015b) 『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 (2017) 『地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果』。
- 総務省 (2018) 『統一的な基準による財務書類の整備状況等調査』。
- 玉村雅敏 (2015) 「実践から学ぶ地方創生時代の自治体経営戦略」『地方行政』10567, 16-19 頁。
- 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 頁。
- 新川達郎 (1995) 「自治体計画の策定」西尾勝・村松岐夫編『講座行政学 第4巻政策と管理』有斐閣, 235-269 頁。
- 日本会計研究学会特別委員会 (2016) 『新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践』。
- 日本生産性本部 (2016) 『「基礎的自治体の総合計画に関する実態調査」調査結果報告書』。
- 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。
- 毎熊浩一 (2002) 「NPM 型行政責任再論—市場式アカウントビリティとレスポンシビリティの矛盾—」『会計検査研究』25, 103-117 頁。
- 松尾貴巳 (2009) 『自治体の業績管理システム』中央経済社。
- 山浦久司 (2016) 「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」『新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会特別委員会, 6-17 頁。
- 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—」『新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会特別委員会, 19-33 頁。
- 吉田寛 (1980) 『地方自治と会計責任』税務経理協会。

- Anderson, S.W. (1995) "A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993," *Journal of Management Accounting Research*, 7(4), pp. 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(7), pp. 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), pp. 359-362.
- Cavalluzzo, K. S. and C. D. Ittner (2004) "Implementing performance measurement innovations: evidence from government," *Accounting, Organizations and Society*, 29 (3-4), pp. 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), pp. 1-19.
- Grizzle, G. A. (2002) "Performance Measurement and Dysfunction: The Dark Side of Quantifying Work," *Public Performance & Management Review*, 25(4), pp. 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), pp. 209-228.
- Henri, J. F. (2006) "Organizational culture and performance measurement systems," *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), pp. 77-103.
- Hood, C. (1991) "A Public Management For All Seasons?," *Public Administration*, 69(Spring), pp. 3-19.
- Hood, C (1995) "The "New Public Management " In The 1980s: Variations On A Theme," *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), pp. 93-109.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker (1998) "Innovations in performance measurement: trends and research implications," *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 205-238.
- Ittner, C. D. and D.F. Larcker (2001) "Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective," *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), pp. 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), pp. 375-380.
- Poister, T. H. and G. Streib (1999) "Performance Measurement in Municipal Government: Assessing the State of the Practice," *Public Administration Review*, 59(4), pp. 325-335.
- Sanger, M. B. (2008) "From measurement to management: Breaking through the barriers to state and local performance," *Public Administration Review*, 68, pp. 70-85.
- Shields, M. D. (1995) "An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing," *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp. 148-166.
- Simons, R. (1990) "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives," *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), pp. 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), pp. 131-146.
- Widener, S. K. (2007) "An empirical analysis of the levers of control framework," *Accounting, Organizations and Society*, 32, pp. 757-788.