

わが国の地方公会計改革の 進展と論点整理*

近 藤 春 生

1. はじめに

わが国では、2000年代以降に地方公会計改革が進展¹し、ほとんどの地方自治体において、財務書類等の作成が進んだ²。ただし、総務省による調査や一部の先行研究が指摘するように、地方公会計の整備は進んだものの、自治体における活用はまだ十分進んでおらず、これからといった指摘も聞かれる³。これは、地方公会計改革に関する研究についてもあてはまるかもしれない。この論文では、これまでのわが国における地方公会計改革の経緯と、学術的な研究を振り返り、今後の研究課題を探ることを目的とする。

従来、国や地方政府の政府部門の会計は単式簿記、現金主義が基本とされてきたが、政府活動にも民間経営的な発想を導入するべきとする、NPM (New Public Management) の影響を受けて、企業会計に準拠した複式簿記、発生主義の会計システムを取り入れる動きが、1980年代以降、欧州を中心とする各国

* この論文は JSPS 科研費（課題番号21K01535）の助成を受けた研究成果の一部である。本稿の作成にあたり、小川顕正京都先端科学大学准教授の協力を得た。

1 地方公会計改革の経緯と意義については、小西（2012, 2014）、兼村（2020a）などに詳しい。

2 総務省「統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査（令和3年3月31日時点）」によると、令和元年度決算に係る一般会計等財務書類（財務4表）が作成済みとなっている自治体は、都道府県では89.4%、政令指定都市で100.0%、政令指定都市を除く市区町村で85.8%に達している。これらには作成中の自治体は含まれない。一方で、未着手の自治体は、35団体（全市区町村の2.0%）に過ぎない。

3 例えば、大塚（2017）、松尾（2020）参照のこと。

で広がった (e.g. 松尾 2020)⁴。この動きは、政府部門の資産債務状況を把握することにより、政策決定による長期的な財政へのインパクトを捉えようとする目的があったとされる (e.g. Christofzik 2019)。また、発生主義的な公会計は、公共部門の透明性を高めることを通じて、公共部門の効率性の向上が期待されると考えられている (e.g. Yamamoto 1997)⁵。

わが国でも、1990年代以降、政府債務が累増し、政府の効率化が求められる中、1999年に取りまとめられた、「経済戦略会議」の答申、「日本再生の戦略」で公会計に企業会計的な要素（発生主義）を取り入れることが提案された⁶。これと前後して、総務省（旧自治省）は、1999年に「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」を立ち上げ、この研究会の成果にあたる報告書が2000年と2001年に公開された。ここでは、バランスシート（貸借対照表）と行政コスト計算書の作成方法を示されたが、のちに地方自治体に作成が求められる、純資産変動計算書や資金収支計算書は含まれず、また「参考資料」と言う位置づけであり、財務書類の作成は義務付けられていない（森田 2019, 近藤・小川 2020a）。なお、この報告書で示された、財務書類の作成基準をのちに「旧総務省方式」と呼ぶことになる。この頃の地方公会計への発生主義の導入は、2005年に都独自の会計基準を策定した東京都のような積極的な自治体が存在する一方で、市区町村においては十分進展していなかったといえる。

その後、状況が大きく変化するきっかけとなるのが、2005年12月に閣議決定

4 OECD (2020) によると、OECD の調査対象国33か国のうち、地方政府の会計基準として、発生主義を採用しているのは、アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリア、フランスなど21か国 (63.6%)、現金主義と発生主義の併用が、オーストリア、韓国など4か国 (12.1%)、その他が日本やドイツを含む8か国 (24.2%) となっている。地方公会計改革で先行する国 (イギリス、韓国) の活用実態については、兼村 (2020b, c) で紹介されている。

5 逆に、純粋な現金主義による公会計を用いることの問題点として、Cavanagh et al. (2016) は、①現金受け取りの前倒し、現金支払いの先延ばしによって、財政収支を良く見せかける危険性があること、②資産債務状況を目に見える形でアップデートしないことにより、納税者に見えない形で、隠れ資産や簿外債務のように第三者に移転する危険性があることの2点を指摘している。

6 これ以前の地方政府の財務書類作成に関する取り組みとしては、地方自治協会が1987年に刊行した「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」における収支計算書と貸借対照表の作成方法の提示があげられる (山浦 2016, 松尾 2020)。

された「行政改革の重要方針」である。「行政改革の重要方針」では、「小さくて効率的な政府の実現」が謳われており、政府の資産債務改革の一環として、地方における財務書類作成の推進も盛りこまれた。これ以降は、国（総務省）主導で段階的に地方公会計改革が進むことになる。その後、総務省は2006年に「新地方公会計制度研究会」を設置し、同年に「新地方公会計制度研究会報告書」、翌2007年に「新地方公会計制度実務研究会報告書」が公開され、「総務省方式改訂モデル（改訂モデル）」と「基準モデル」の2つの財務書類作成基準が示された。さらに、2006年8月の総務省通知「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」において、都道府県及び人口3万人以上の都市については2009年度までに、それ以外の市町村については2011年度までに、財務書類4表（バランスシート、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書）を作成することが求められることとなり、地方自治体における財務書類の作成が本格的に進展することとなった。しかし、この時期は、自治体の財務書類整備にかかる手間に配慮して、複式記帳と固定資産台帳の整備が求められる「基準モデル」だけではなく、必ずしもそれらを必要としない簡便な作成基準である「改訂モデル」での作成も認めたため、多くの自治体が「改訂モデル」での財務書類作成を選択しただけでなく、「基準モデル」や独自の基準で作成された「その他モデル」が併存する形となり、自治体間の比較という観点でも問題があった。

そこで、総務省は2010年に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を設置し、2014年に研究会報告書が、2015年に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」がそれぞれ発表され、新たな財務書類作成基準として、固定資産台帳の整備と複式記帳を必須とする、「統一的な基準」が示された。2015年1月の総務省通知「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」において、2015年度から2017年度までの3年間ですべての自治体において、この「統一的な基準」に基づく財務書類の作成が求められ、現在に至っている。

以上の経緯を踏まえると、わが国の地方公会計改革の取り組みを、大きく3つの時期に区分、整理することが有益であるように思われる。本稿では以下のような時期区分を用いることとする。第1期は、総務省によってはじめて地方

公会計のモデル（「旧総務省方式」）が提示されたものの、まだ自治体の財務書類等の作成は任意であった、2001年度～2005年度まで。第2期は、「新地方公会計制度研究会報告書」とその後の総務省通知によって、「基準モデル」「改訂モデル」による財務書類の作成が求められたものの、複数の財務書類作成基準が併存した、2006年度～2013年度まで。第3期は、「統一的な基準」が示されて、「統一的な基準」により財務書類の作成が進展した、2014年度以降の時期とする。

このような経緯を経た、わが国の地方公会計改革であるが、これまでどのように普及し、活用されているのだろうか。また、地方公会計改革が目標とした、資産債務改革や予算編成への活用、ひいては財政等への影響については、学術的に研究する意義があると思われるが、どの程度進展しているのだろうか。総務省による調査に基づくデータを確認した上で、先行研究をサーベイすることにした。

本論文の構成は以下のとおりである、第2節では、総務省の資料に基づき、これまでの地方自治体における財務書類の作成状況について時系列的に概観する。第3節では、関連研究をサーベイして、論点整理を行い、今後の研究課題を検討する。第4節は以上の議論を踏まえたまとめである。

2. 地方自治体における財務書類の作成状況

本節では、総務省が平成13年度（2001年度）決算分から毎年実施・公開している、「地方公共団体の財務書類の作成状況」に基づいて、時系列的に地方公会計の普及状況や活用方法について整理する。なお、自治体別の個別データは、総務省への開示請求によって入手した。

この調査は、総務省自治財政局がすべての地方公共団体を対象に、地方自治体における財務書類の作成状況等を調査したものである。なお、調査時点は、ある年度決算の財務書類の作成状況について、翌年度末時点で調査したものとなっており、このタイムラグに注意が必要である。例えば、2001年度決算であれば、2003年3月31日時点での財務書類作成状況が調査されたものが、総務省

によって取りまとめられることになる。総務省によって「地方公共団体の財務書類の作成状況」が公開されるのは、例年、調査された年の夏頃となっている。

調査項目は年度によって一部異なるものの、第2期以降（2006年度決算以降）は、①財務書類の作成状況（2016年度決算まで財務書類の種類を含む）、②財務書類の活用状況、③財務書類の公表状況、④財務書類の作成体制、⑤固定資産台帳の整備状況の主に5項目となっている。以下では、財務書類の作成状況を中心に、調査結果を時系列的に整理しなおすことによって、時系列的な変動を確認することとする。

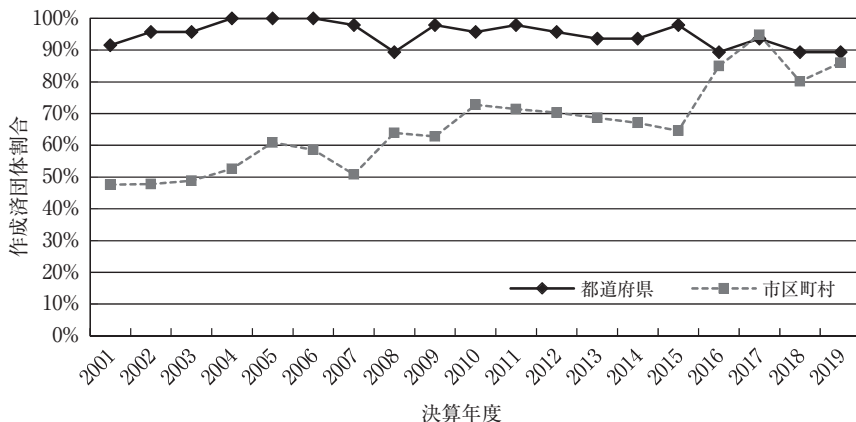
2.1 財務書類の作成状況

各決算年度の財務書類が「作成済」となっている自治体の割合をまとめたのが図1である。ただし、総務省の調査形式が時期によって異なっており、2001～2005年度決算については、「バランスシート作成状況」、2006～2015年度決算は、各「年度決算に係る財務書類の整備状況」の結果、2016年度決算以降は、「一般会計等財務書類の作成状況」の結果をそれぞれ用いている。したがって、各年度の計数の定義が一貫していない点に注意が必要である。特に2005年度までは、バランスシートのみで作成状況であるのに対し、2006年度以降は財務4表の作成状況となっている点に留意が必要である。

図1によると、上述のような定義の違いはあるものの、第1期においても、都道府県では90%以上がバランスシートを作成していたことが確認できる。その一方で、市区町村に関しては、第1期ではバランスシートの作成に限定しても約半数の自治体しか作成済ではなかったものの、第2期では、2007年度の50.8%から、2010年度には72.8%まで増加し、さらに「統一的な基準」での財務書類の作成が要請された、第3期の2017年度には95%程度までに達し、地方自治体において、財務書類の作成がこの約20年間で段階的かつ、確実に進展してきたことが確認できる。

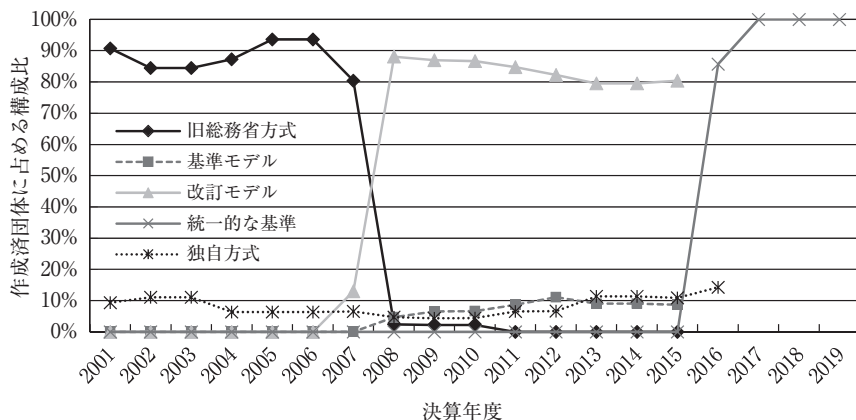
図2は、財務書類を作成済とした団体を対象に、採用した財務書類モデルの構成比の推移をまとめたものであり、図2-1は都道府県の推移を、図2-2は市区町村の推移をまとめたものである。図2-1、図2-2ともにグラフの概形は似てお

図1 財務書類作成状況推移（翌年度末時点で作成済の団体割合）



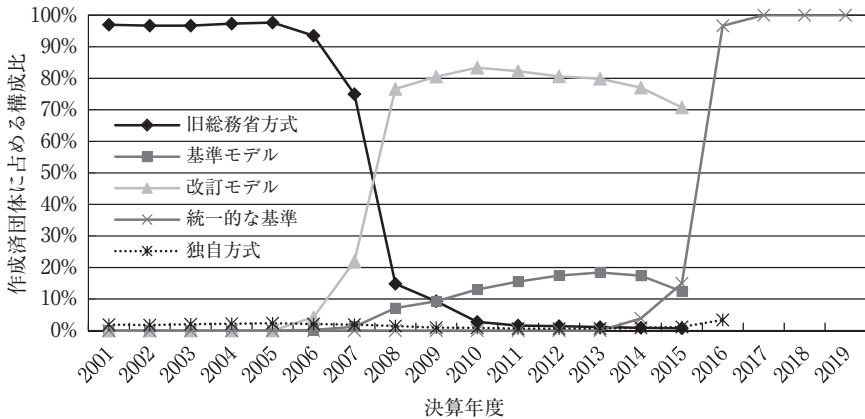
出典：総務省資料より作成

図2-1 財務書類モデルの構成（都道府県）



出典：総務省資料より作成

図2-2 財務書類モデルの構成（市区町村）



出典：総務省資料より作成

り、第1期では「旧総務省方式」が、第2期では「改訂モデル」が過半数を占めつつ、複数のモデルが併存している状況が、第3期では「統一的な基準」に収斂していることが確認できる。第1期では、「旧総務省方式」が約90%、第2期では、「改訂モデル」が約80%程度を占めている。一方で、複式記帳が必要で固定資産台帳の整備が必要になるなど、作成に手間がかかる「基準モデル」は10～20%程度の自治体が採用するに留まっている。

ただし、より詳細にみると、都道府県においては、第1期、第2期ともに、「独自方式」を採用している自治体数が一定数存在すること、市区町村においては、第2期において、都道府県に比べて「基準モデル」を採用した自治体が次第に増えていったことなどが確認できる。都道府県で「独自方式」を一貫して採用していたのは、「機能するバランスシート」（2001年策定）、「東京都会計基準」（2005年策定）など、公会計に対して独自の取り組みを続けてきた東京都である。一方で、市区町村で「独自方式」を採用してきた自治体は全市区町村の約1～2%と少ない⁷。

7 2012年度決算において「独自方式」を採用しているのは、群馬県太田市、東京都武蔵野市、東京都町田市、東京都奥多摩町、東京都大島町、東京都御蔵島村、東京都小笠原村であった。一部の先進的自治体や島嶼部が目立つ。

以上から分かることは、わが国において、地方公会計改革の影響もあり、ほぼすべての自治体に財務書類の作成が浸透したことである。しかし、最終的には、「統一的な基準」に統一されたものの、第2期までは、財務書類作成基準にかなりのバリエーションをとった形で普及したことである。この点は、諸外国と比較した場合に我が国の地方公会計改革における、特徴と言えるだろう⁸。

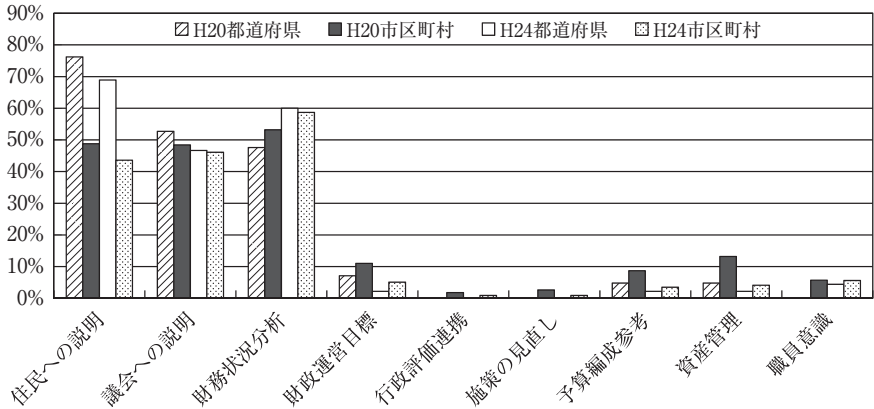
2.2 財務書類の活用状況

図3は財務書類の活用状況についてまとめたものである。ただし、この項目についても、質問内容が年度によって異なるため、第2期と第3期に分けて、質問内容が比較的共通している2年分を取り上げて、都道府県別、市区町村別に比較したものである。図3-1は第2期の2008年度（平成20年度）決算と2012年度（平成24年度）決算の結果を整理したものであり、図3-2は第3期の2015年度（平成27年度）決算と2019年度（令和元年度）決算の結果を整理したものである。

まず、図3-1の結果について確認する。第2期の活用状況に関する調査項目は、主に以下の9点である（括弧内は、図での表記を表す）。①住民等に対する財政状況の説明（住民への説明）、②議会に対する財政状況の説明（議会への説明）、③財務状況の分析（財務状況分析）、④財政運営上の目標設定・方向性の検討（財政運営目標）、⑤行政評価との連携（行政評価連携）、⑥施策の見直し（施策の見直し）、⑦予算編成の参考資料（予算編成参考）、⑧公共施設に係る老朽化対策等の資産管理への活用（資産管理）、⑨研修等を通じた職員の意識改革（職員意識）。図3-1をみると、第2期の活用方法としては、①住民への説明（約50～80%）、②議会への説明（約40～50%）、③財務状況の分析（約40～60%）が中心であることが分かる。一方で、公会計改革の目的として掲げられた、「財政の効率化」や「資産債務改革」につながると考えられる、④財政運営目標、⑥施策の見直し、⑧資産管理を選択した自治体は、都道府県、市

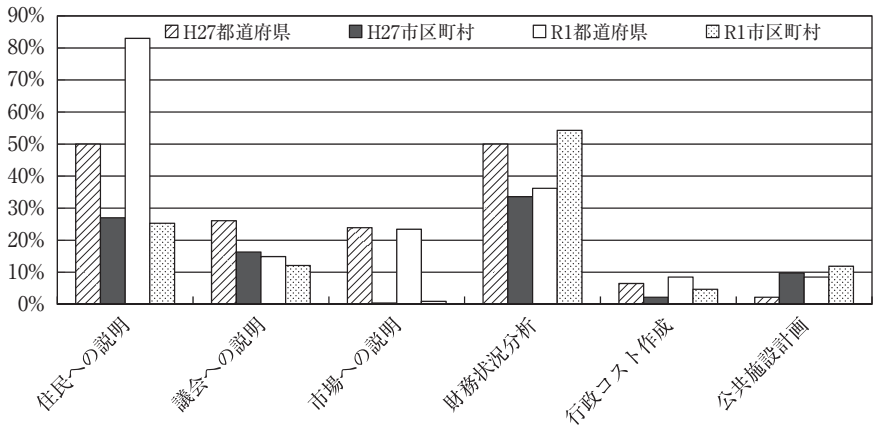
8 わが国における公会計の古くからの歴史や諸外国の制度については、亀井（2017）が分かりやすく説明している。

図3-1 財務書類の活用状況（第2期：2008年度と2012年度）



出典：総務省資料より作成

図3-2 財務書類の活用状況（第3期：2015年度と2019年度）



出典：総務省資料より作成

区町村に関わらず、せいぜい10%程度と必ずしも活用が進んでいなかったと考えられる。

次に、図3-2の結果について確認する。第3期の活用状況に関する調査項目は、主に以下の6点である（括弧内は、図での表記を表す）。①簡易に要約した財務書類を作成するなどし、住民に分かりやすく財政状況を説明した（住民への説明）、②決算審査の補足資料とするなど、議会における説明資料として活用した（議会への説明）、③財務書類等の情報を基に、地方債の説明会において財政状況を説明した（市場への説明）、④財務書類等の情報を基に、各種の指標を公表した（財務状況分析）、⑤施設別・事業別の行政コスト計算書を作成した（行政コスト作成）、⑥財務書類や固定資産台帳の情報を公共施設等総合管理計画又は個別施設計画に反映した（公共施設計画）。設問内容が第2期とは大きく異なるため、比較は難しいが、①住民への説明、②議会への説明、④（第2期においては③）財務状況分析の3項目については、似た性質を持つ設問と考えられる。図3-2によると、第3期の活用方法としては、①住民への説明（約20～80%）、③財務状況分析（約30～50%）が中心と言える。また、③市場への説明は、都道府県で高めの数値となっており、市場公募債を発行する自治体にとっては、財務書類等の情報公開が重要となることを示唆している。⑥公共施設計画に活用する自治体は、10%程度と高くはないが、少しずつ活用する自治体が増加しているようにも見える。ただし、①住民への説明、②議会への説明は、第2期に比べて活用度が低くなっているように見えるだけでなく、第3期においても、2015年度に比べて2019年度は数値が低くなっており、依然として多くの自治体で活用が進んでいるとは言い難い状況が浮き彫りにされたといえる。

9 わが国の地方公会計改革によって整備された財務書類等で新たに得られた情報が地方債市場に与える影響に関する先行研究と今後の研究の可能性については、原口・丹波（2021a）が詳しい。

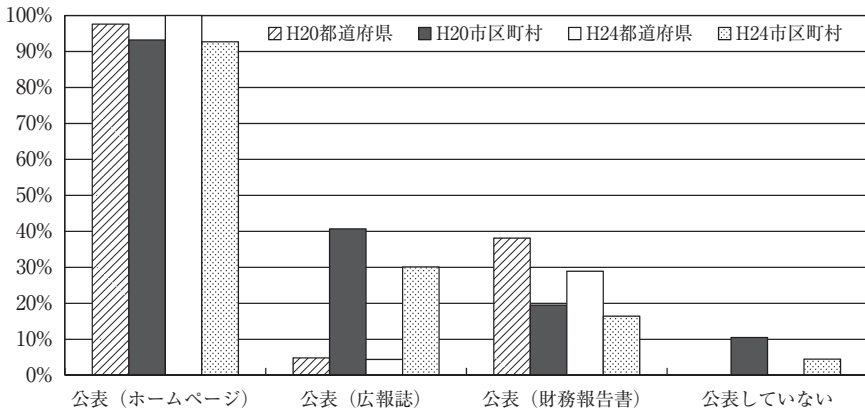
2.3 財務書類の公表状況

図4は財務書類の公表状況をまとめたものである。公表状況についても、時期によって大きく設問が異なるため、第2期と第3期に分けて結果を整理した。図4-1が第2期に関する結果を、図4-2が第3期に関する結果をそれぞれまとめたものである。

図4-1の結果から確認する。第2期においては、公表の有無のほかに、公表している場合は、公表方法について複数回答で尋ねている。具体的には、①ホームページ、②広報誌、③財務報告書、④住民説明会、⑤新聞などが回答として設定されているが、住民説明会と新聞は該当数が少ないため、①～③の結果に絞っている。これによると、圧倒的にホームページでの公開が多く、財務報告書、広報誌が続く。公表していない団体は、都道府県では0%、市区町村でも概ね10%以下にとどまっている。

図4-2の結果についても確認する。第3期においては、設問が大幅に簡略化され、ホームページかそれ以外となった¹⁰。第3期ではほとんどの自治体が、財務書類を公表しており、その手段はやはりホームページである。公表してい

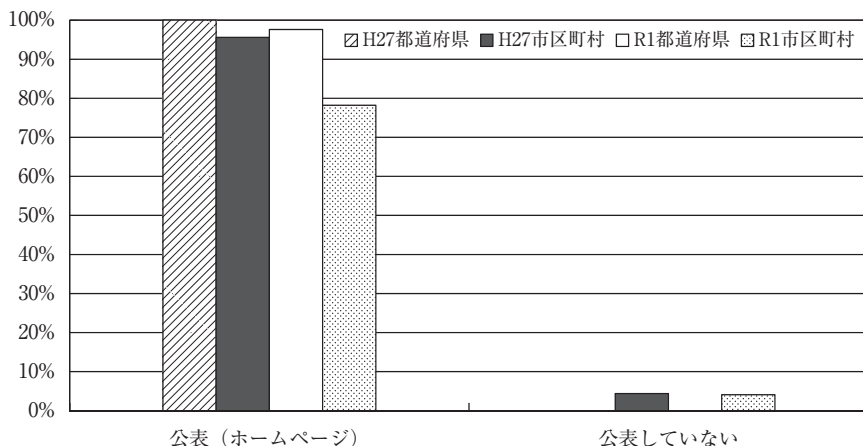
図4-1 財務書類の公表状況（第2期：2008年度と2012年度）



出典：総務省資料より作成

10 2019年から総務省ホームページで各自治体の財務書類を直接ダウンロードできるようになった（小川 2021）ことも影響しているかもしれない。

図4-2 財務書類の公表状況（第3期：2015年度と2019年度）



出典：総務省資料より作成

ない自治体は、市区町村において、5%未満となっている（2019年度決算では4.1%）。

2.4 財務書類の作成体制

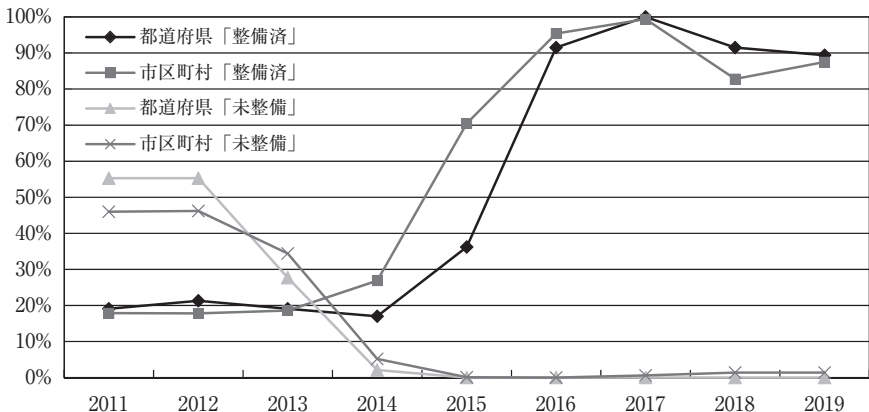
財務書類の作成体制については、主に第2期において調査されていたものの、やはり年度による質問形式が大きいため、経年比較は難しい。ここでは、比較的調査項目が整理されている、2011年度決算の結果についてまとめる。財務書類の作成体制と作成手段について取りまとめられており、このうち、作成体制については、財務書類の作成が職員のみで行われているか、それとも公認会計士、税理士の支援を得ているかが調査されている。都道府県では93.6%が職員のみで作成されているのに対し、市区町村では69.0%にとどまっており、市区町村では自治体によってはマンパワーが足りていない可能性を示唆している。作成手段については、自前の会計システムを活用しているのか、もしくは総務省提供のワークシートを利用しているか、業者委託しているかなどが尋ねられている。これによると、「総務省提供の総務省改訂モデル向け作業用ワークシートを活用」している割合が最も高く、都道府県では70.2%、市町村では

43.7%となっている。そのほかの回答では、「新たな財務会計システムを導入」したのは、都道府県では8.5%に対し、市区町村では0.8%にとどまるが、「財務会計システムとは別に公会計に対応したソフトウェアを導入」したのは、都道府県で4.3%に対し、市区町村では22.8%、「業者委託・業者等作成のワークシートを活用等」としているのは、都道府県で14.9%に対し、市区町村では27.4%となっている。このことから、市区町村では自前でシステムを構築できる自治体と外部への委託に依存する自治体で、二分化している可能性が浮かび上がる。

2.5 固定資産台帳の整備状況

最後に、固定資産台帳の整備状況を確認する。固定資産台帳の整備状況については、2011年度決算からとりまとめ結果が公表されているため、2011年度末～2019年度末までの状況をまとめたのが、図5である。総務省調査の回答項目は、「整備済」「整備中」「未整備・未着手」の3つであるが、このうち「整備済」と「未整備・未着手」を取り上げている。これによると、固定資産台帳の整備が完了した自治体の割合は、全ての自治体に財務書類の作成が要請された第2期の中盤にあたる、2011年度末時点でも、都道府県、市区町村共に20%

図5 固定資産台帳の整備状況



出典：総務省資料より作成

程度だったものが、「統一的な基準」による財務書類の作成が要請された2015年度以降、急激に増加し、2017年度末にはほぼ100%に達したことが確認できる。このことから、国による「統一的な基準」による財務書類の作成要請は、地方自治体の固定資産台帳の整備促進に大きな役割を果たしたといえよう¹¹。

3. 先行研究

わが国の地方公会計改革に関係する研究としては、大きく以下の3つに分けられよう。1つは、地方公会計改革によって進展した財務書類の整備が、財政や地方債市場などに及ぼす影響について分析するもの。2つ目としては、地方公会計で新たに整備された財務書類等から得られる情報によって、地方政府の資産債務状況や財政の健全性を分析するもの。3つ目としては、地方公会計改革に関わる地方自治体の意思決定を明らかにしようとするもの。以下、順を追って紹介する。

3.1 地方公会計改革による財務書類の整備の効果に関する研究

地方公会計改革の目的として、「公共部門のスリム化・効率化」や「小さくて効率的な政府の実現」が掲げられてきたが、果たしてこの目的は果たされているのだろうか。この観点から、わが国のデータを用いた実証研究として、山下・赤井（2005）、近藤・小川（2020a, b）、小川（2020）、Bessho and Hirota（2021）があげられる¹²。

このうち、山下・赤井（2005）は財政運営の透明性が地方自治体の歳出効率性に与える影響について、確率的フロンティア分析を通じて明らかにしようとしている。地方公会計のみを分析の焦点としたものではないが、財政運営の透明性を高める仕組みの一つとして、バランスシートの作成をあげており、独自

11 小西（2018）では、「統一的な基準に基づく財務書類の作成の目的は、信頼度の高い固定資産台帳の整備にあると考えるべき」（p.5）と述べている。

12 公会計改革が財政運営等（財政の効率性、財政支出、財政規律、汚職）に与える影響を扱った海外の研究としては、Lampe et al.（2015）、Christofzik（2019）、Lewis and Hendrawan（2020）、Dorn et al.（2021）などがある。

帳簿によるバランスシートの作成が一部費目の非効率性を低くすることを示している。これに対し、近藤・小川（2020a, b）、小川（2020）、Bessho and Hirota（2021）はいずれも、地方公会計改革による財務書類の整備が地方歳出等に及ぼす影響を市町村（もしくは都市）レベルのパネルデータを使った計量分析により明らかにしたものである。いずれも、「統一的な基準」が導入される前の、複数の財務書類作成基準が併存していた時期（本稿の区分では、第2期）を分析対象としている。近藤・小川（2020a, b）では、財務書類の有無だけでなく、財務書類の作成基準の違いを考慮した分析を行い、財務書類の整備は一部の費目を抑制する効果があることを指摘した。小川（2020）は、基準モデルの採用が地方歳出に及ぼした影響について、分析を行っており、やはり普通建設事業費など一部の費目を抑制している可能性を指摘している。Bessho and Hirota（2021）は、財務書類作成がもつ内生性に対処するために、総務省が2006年に財務書類の作成要請を行ったときに、人口による区分を行った事実を踏まえて、人口規模を操作変数とする識別戦略を採用している。これによると、財務書類の整備は歳出構成の見直しにつながった可能性を指摘している。わが国の公会計改革による財務書類の整備が段階的にかつ地域差を伴って進展してきたことは、この視点に基づく実証研究を行う上では非常に興味深い環境を与えているといえよう。地域や時期によって、財務書類の作成状況や採用する財務書類モデルに大きなばらつきがあるからである。これらの研究は始まったばかりであり、「統一的な基準」以降のデータを用いた研究や、財務書類の作成状況だけでなく、財務書類の計数を用いた研究などが今後の研究テーマとして考えられる¹³。

3.2 地方財務書類を用いた地方政府の財務状況等の分析

まず、地方政府の財務書類を作成する初期の取り組みとして、赤井・鷺見・吉田（2001）や赤井・田中（2001）があげられる。これらは、SNAをベース

13 原口・丹波（2021b）のように、地方公会計改革によって整備された財務書類によって新たに得られた情報（増分情報）が地方債市場に与える影響について実証分析により明らかにしようとする研究も存在する。

に国及び地方政府のバランスシートおよび収支計算書を作成し、経年比較等から、日本の財政状況、もしくは地方財政の状況について明らかにしようとしている。これらの研究では、発生主義的な会計情報の重要性を指摘しているものの、地方政府全体を統合したバランスシートであり、個別の地方自治体の財政状況を分析するための情報は得ることができない。

その後、地方公会計改革の進展により、自治体レベルの財務書類が作成されてきたことから、財務書類で得られた情報を活用して地方自治体の財政状況やその分布状況について分析を行う研究が行われるようになってきた。このタイプの研究としては、石田・小黒（2007）、大川・赤井（2011）、原口（2017、2018）、鷺見（2020）、大川（2021a）、小川（2021）などがあげられる。石田・小黒（2007）は、都道府県のバランスシート情報を活用して、世代間の公平性を判断する指標を提案し、現在世代が負うべき負担を将来世代に転嫁していないかを分析している。大川・赤井（2011）では、2008年度から「東京都方式簡易版」方式で財務書類を作成している大阪府のバランスシートを取りあげ、2007年度以前も同じ基準での財務書類作成を試み、大阪府の政策形成に与えた影響について考察を行っている。原口（2017、2018）では、アメリカの先行研究に倣い、国際比較可能な公会計指標として、純資産比率（NAR）を定義し、日本およびアメリカの地方自治体のNARの分布状況を明らかにしている。

以上は、「統一的な基準」以前の財務書類を用いた分析であったが、鷺見（2020）、大川（2021a）、小川（2021）は「統一的な基準」の財務書類から計算された各種財務指標を使った分析を行っている。このうち、鷺見（2020）と大川（2021a）は、総務省が2015年1月に公開した、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」で提示された財務指標や、一部を修正した指標を算出し、都道府県、都市、町村別、もしくは類似団体別に記述統計的な考察を行っている。大川（2021a）によると、人口規模が少ない団体区分ほど住民一人当たり資産や負債が大きくなる傾向があることが明らかにされている。また、鷺見（2020）では、将来負担比率と固定資産の老朽化の目安となる有形固定資産減価償却率の相関も確認した上で、将来負担比率が低いにもかかわらず、減価償却率が高くなっている自治体があるとして、老朽化対策を先送りしている自治

体が存在する可能性を指摘している。小川（2021）では、米国の先行研究で用いられている財務指標を、わが国の市町村に適用して、「統一的な基準」による財務書類を用いて、各種財務指標の算定を行い、順位付けを行っている。財務指標の計算から、震災の被災地や原発立地自治体で指標が良好になる傾向があることを発見している。これらの研究は、各種財務指標を測定することに力点が置かれているが、今後は各種財務指標が自治体政策や地域経済とどのような関係があるかを明らかにするような研究¹⁴も重要となるだろう。

3.3 地方公会計に関する地方自治体の意思決定に関する研究

まず、小川（2019）は、地方自治体に財務書類の作成基準を選択する余地があった、「統一的な基準」以前の選択行動を多項ロジットモデルで分析している。実証分析では近隣自治体の横並び行動を示唆する結果が得られている。また、会計学的な視点から、アンケート調査を活用した研究として、佐藤・松尾（2019）や黒木・廣瀬（2020）があげられる。佐藤・松尾（2019）は、行政管理の質と地方公会計を活用した予算編成に対する期待との関係について、アンケート調査により明らかにしており、基本計画・実施計画に数値目標を設定している自治体ほど、発生主義的会計情報の予算への利用期待が高くなることを統計分析により指摘している。黒木・廣瀬（2020）は、地方自治体の財務担当者が地方公会計情報に対してどのような動機によって、どのような利用者を想定しながら財務書類を作成しているかをアンケート調査により明らかにしている。これによると、負債比率が大きい自治体の財務担当者ほど、活用を想定していること（負債仮説）と発生主義会計の実務経験を有する首長が在職している自治体の財務担当者ほど、活用を想定していること（上層部仮説）がそれぞれ成り立っている可能性を指摘している。これらの研究は、分析視角は異なるものの、地方公会計改革を巡る、地方自治体の意思決定の特徴を明らかにしつ

14 この発想に関係する研究としては、近藤（2016）、大川（2020）、大川（2021b）があげられる。近藤（2016）では、「統一的な基準」以前の自治体のバランスシート情報を用いて、公共資本の資本化について検証している。大川（2020）では、地方公会計で得られる財務指標を決定する要因に関して、大川（2021b）では、財政状況の変動に対して、従来のフローの財政指標と公会計で得られるストックの財政指標のどちらが説明力を持つか回帰分析により明らかにしている。

つ、地方公会計改革の効果を別の角度から分析・予測するものになっているといえる。経済統計、財政統計を用いた実証研究に加えて、地方自治体の組織や政治的側面に着目した研究も興味深いテーマとなり得るだろう。

4. ま と め

本稿では、わが国において進展してきた、地方公会計改革に関する経緯を振り返り、地方自治体の財務書類の作成状況等について整理を行った。その上で、地方公会計改革の背景やその効果に関する研究を整理して、今後の課題を示した。

地方公会計改革で進展した財務書類等の作成や活用が財政や地方行政の質にどのような影響を与えるかについての研究はまだ始まったばかりといえ、今後の研究の余地があると言える。また、「統一的な基準」に基づく研究は、現在のところは、予備的な段階の分析が多いと考えられる。しかし、「統一的な基準」の普及によって、固定資産台帳の整備が進んだことや、自治体間の発生主義情報の比較可能性が高まったことを考えると、地方公会計改革や財務書類整備の効果に関する研究こそがより重要であり、これから進展することが期待される。また、原口（2018）や小川（2019）で試みられたように、地方公会計改革で先行しているアメリカをはじめとする諸外国と比較可能な指標を測定し、分析に活用することも重要な課題となろう。

地方公会計がどのように活用され、どのように政策に反映しているか（反映されていないか）を明らかにすることを通じて、地方公会計改革の費用対効果や今後の政策へのフィードバックが可能になるだろう。以上のような観点から、地方公会計改革を巡る実証的な研究の進展は有意義であると考えられる。

参考文献

- 赤井伸郎・鷺見英司・吉田有里（2001）『バランスシートで見る日本の財政：政策評価のための財務書類の作成』日本評論社。
- 赤井伸郎・田中宏樹（2001）「財務面から見た地方政府部門の評価」、本間正明・齊藤慎編『地方財政改革：ニュー・パブリック・マネジメント手法の適用』第7章、日本評論社。

- 石田三成・小黒一正 (2007) 「地方公共団体の財務諸表分析：公平性の観点から見た都道府県のバランスシート」『PRI Discussion Paper Series (財務省財務総合政策研究所)』07A-17.
- 大川裕介 (2020) 「地方自治体の財政健全性にかかる要因分析：地方公会計データに基づく実証的検証」『地方自治研究』35(2), pp. 13-24.
- 大川裕介 (2021a) 「地方公会計データを用いたストック情報の分析 — 全国の市町村における類似団体分析 —」『関西大学商学論集』66(1), pp. 37-56.
- 大川裕介 (2021b) 「地方自治体の財務指標と財政状態に関する実証分析：実質収支等と地方公会計の指標の比較」『地方自治研究』36(2), pp. 15-27.
- 大川裕介・赤井伸郎 (2011) 「バランスシート・行政コスト計算書による財政評価 — 大阪府の事例 —」『会計検査研究』43, pp. 87-109.
- 大塚成男 (2017) 「地方公会計情報の活用に向けて」『地方財務』2017年1月号, pp. 15-20.
- 小川顕正 (2019) 「地方公会計整備と財務書類作成基準の選択について～自治体間の横並び意識を考慮した要因分析～」『計画行政』42(2), pp. 27-33.
- 小川顕正 (2020) 「『基準モデル』による財務書類作成が自治体歳出に与える影響」『自治体学』34(1), pp. 50-57.
- 小川顕正 (2021) 「財務面から見た地方政府の状況 — 「統一的な基準」による財務書類を用いた予備的分析 —」『京都先端科学大学経済経営学部論集』2, pp. 19-55.
- 兼村高文 (2020a) 「自治体の決算書を考える(3) — 統一的公会計基準による財務書類の特徴と活用場面 —」『地方財務』2020年2月号, pp. 97-109.
- 兼村高文 (2020b) 「自治体の決算書を考える(4) — 公会計改革を終えた国の財務書類の活用状況：英国の事例 —」『地方財務』2020年5月号, pp. 159-171.
- 兼村高文 (2020c) 「自治体の決算書を考える(5) — 公会計改革を終えた国の財務書類の活用状況：韓国の事例 —」『地方財務』2020年7月号, pp. 159-171.
- 亀井孝文 (2017) 『よくわかる公会計制度：創設の歴史と現行制度の活用や改革の方向まで』イマジン出版.
- 黒木淳・廣瀬喜貴 (2020) 「地方公会計における情報利用者の実態と決定要因」『会計検査研究』61, pp. 35-50.
- 小西砂千夫 (2012) 『公会計改革の財政学』日本評論社.
- 小西砂千夫 (2014) 『公会計改革と自治体財政健全化法を読み解く』日本加除出版.
- 小西砂千夫 (2018) 「公会計の活用という言い方はもう止めてほしい — 「地方公会計の活用の促進に関する研究会」を終えて」『地方財務』2018年6月号, pp. 2-13.
- 近藤春生 (2016) 「自治体公共資本の地価への影響：自治体財務書類を用いた分析」『西南学院大学経済学論集』51(1・2), pp. 97-118.
- 近藤春生・小川顕正 (2020a) 「地方公会計の整備と自治体歳出 — 『統一的な基準』以前の地方公会計改革は歳出抑制と関係があるのか —」『会計検査研究』61, pp. 51-66.
- 近藤春生・小川顕正 (2020b) 「地方公会計改革と自治体の歳出行動の関係」『公共選択』74, pp. 67-90.
- 佐藤亨・松尾貴巳 (2019) 「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 —」『会計検査研究』60, pp. 13-27.
- 鷺見英司 (2020) 「統一的な基準による地方公会計財務分析指標を用いた地方財政状況」『新潟大学経済論集』108, pp. 53-85.
- 原口健太郎 (2017) 「公会計財務諸表分析による地方公共団体の財務健全性の測定」『会計検査研究』55, pp. 117-132.

- 原口健太郎 (2018) 「地方公共団体における財務健全性の国際比較 — 日本と米国の公会計財務諸表に係る統計分析 —」『会計検査研究』57, pp. 13-35.
- 原口健太郎・丹波靖博 (2021a) 「わが国における公会計と地方債市場に関する分野横断的研究の展開可能性」『西南学院大学商学論集』67(3・4), pp. 169-199.
- 原口健太郎・丹波靖博 (2021b) 「わが国の統一的基準に基づく公会計財務諸表が有する増分情報と地方債スプレッドとの関連性分析」『日本会計研究学会第80回大会予稿』pp. 1-25.
- 松尾貴巳 (2020) 「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」『国民経済雑誌』222(1), pp. 17-34.
- 森田英二 (2019) 「公会計改革による新地方公会計制度の形成過程」『経済学論集(宮崎産業経営大学経営学会)』29(1), pp. 1-13.
- 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, pp. 6-17.
- 山下耕治・赤井伸郎 (2005) 「財政運営の透明性(情報公開, 政策評価)と事業効率性」『長崎大学経済学部研究年報』21, pp. 61-73.
- Bessho, S. and H. Hirota (2021) “Do Public Account Financial Statements Matter? Evidence from Japanese Municipalities”, *CIRJE Discussion Paper Series*, CIRJE-F-1172.
- Cavanagh, J., S. Flynn and D. Moretti (2016) *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*, IMF Technical Notes and Manuals.
- Christofzik, D. I. (2019) “Does Accrual Accounting Alter Fiscal Policy Decisions? - Evidence from Germany” *European Journal of Political Economy*, 60, 101805, pp. 1-23.
- Dorn, F. S. Gaebler and F. Roesel (2021) “Ineffective Fiscal Rules? The Effect of Public Sector Accounting Standards on Budgets, Efficiency, and Accountability” *Public Choice*, 186, pp. 387-412.
- Lampe, H. W., D. Hilgers and C. Ihl (2015) “Do Accrual Accounting Improve Municipalities’ Efficiency? Evidence from Germany” *Applied Economics*, 47, 41, pp. 4349-4363.
- Lewis, B. D. and A. Hendrawan (2020) “The Impact of Public Sector Accounting Reform on Corruption: Causal Evidence from Subnational Indonesia” *Public Administration and Development*, 40, 5, pp. 245-254.
- OECD (2020) “Can Subnational Accounting Give an Early Warning of Fiscal Risks?” *OECD Journal on Budgeting*, 2020, 2, pp. 27-66.
- Yamamoto, K. (1997) “Accounting System Reform and Public Management in Local Governments: Is It Possible to Integrate the Reforms for Improving Public Accountability with Those of Public Management?” *Okayama Economic Review* (岡山大学経済学会雑誌), 29, 2, pp. 61-84.