

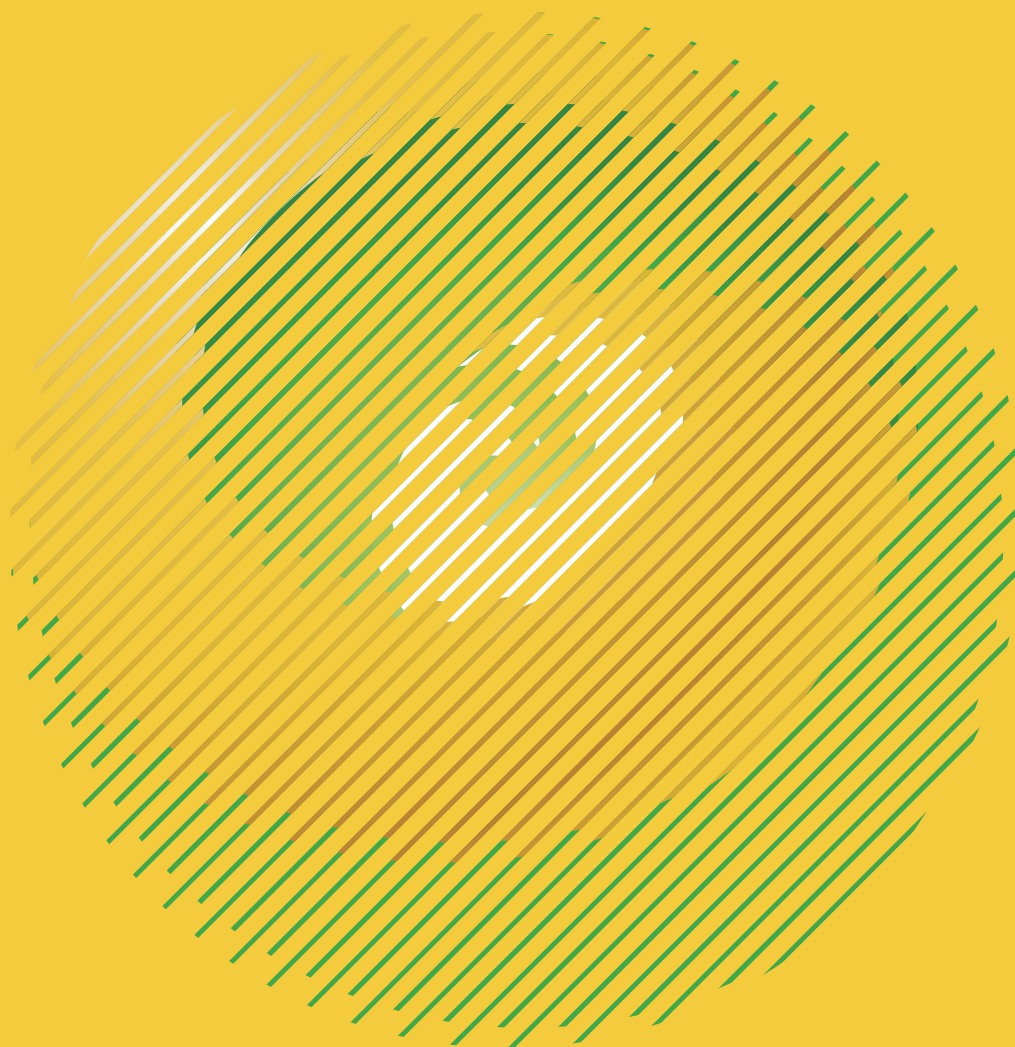


JAGA
JAPAN ASSOCIATION
OF GOVERNMENTAL
ACCOUNTING

公共経営とアカウンタビリティ

Public Management and Accountability

Volume 3, No.1 2022



政府会計学会

Japan Association of Governmental Accounting

■編集委員会

編集委員長

松尾 貴 巳 (神戸大学)

編集委員

佐藤 綾 子 (富山国際大学)

佐々木 多 恵 (常葉大学)

公共経営とアカウンタビリティ

2022 Vol.3 No.1

(巻頭言)

持続可能な財政運営に求められる会計の機能

—予算責任における会計情報の重要性—……………小林 麻理 1

(論文)

予算準拠型公会計としての宇城市モデル……………柴 健次, 天川 竜治 4

(論文)

行政課題解決に向けた公会計情報の活用手法に関する一考察

—「ムダの削減」の端緒としての財務指標の有用性検証— ……………横田 慎一 27

(論壇)

フルコスト情報を用いた団体間比較の試み……………大塚 成男 44

(論壇)

コロナ禍、デジタル化、行政サービスについて人々が感じていること

—市民意識に関する国際調査結果から— ……………伊澤 賢司 59

Public Management and Accountability

2022 Vol.3 No.1

The Significance of the Accrual-based Information for the Fiscal Sustainability:

How can the Government Fulfill the Budget Responsibility for the Future Generation?

.....KOBAYASHI, Mari 1

Uki-City Model as a Budget based Local Government Accounting

..... SHIBA, Kenji, AMAKAWA, Ryuji 4

A study on How to Use Public Sector Accounting Information to Solve Administrative Problems:
Verification of the Usefulness of Financial Indicators as a Starting Point for Reducing “Wasted
Expense”

..... YOKOTA, Shinichi 27

Pilot Study on Cross-Section Analysis of Local Governments by Cost Information

..... OHTSUKA, Shigeo 44

How are Citizens Experiencing Our Connected World in COVID-19, Use of Technology and
Public Services? : from the Results of EY’s International Research

..... IZAWA, Kenji 59

公共経営とアカウンタビリティ

巻頭言

持続可能な財政運営に求められる会計の機能 —予算責任における会計情報の重要性—

小林 麻理（政府会計学会会長）

2020年以降、世界はCOVID-19に席卷され、さらに2022年2月にはロシアによるウクライナ侵攻という未曾有の危機を経験した。これらが、各国の財政運営に与えた負のインパクトは予想をはるかに超え、各国政府は、将来にわたって持続可能な財政運営をいかに確保するかという難問に取り組まざるを得ない状況に立ち至った。しかも、すべての社会経済活動がグローバルに連鎖する現在においては、これらのリスクの重大性はさらに高まっている。これまでも政府は、高齢化の進展、社会保障費の増嵩、景気後退リスクをはじめとする多くの現在および将来にわたるリスクに取り組んできたが、ここにおいて、一層過酷な不確実性とリスクに直面したといえる。まさに、公的部門において財政の持続可能性を確保し続ける重要性和困難性、すなわち、直近の脅威のみならず長期的な財政の健全性の確保という壮大なタイムフレームの中で生起するさまざまな内的外的リスク要因と圧力に対処する政府の責務の重大性を改めて認識する契機を得たといえる。

翻ってわが国の財政運営の現実を顧みよう。COVID-19、エネルギー価格の高騰、安全保障をはじめとするさまざまな危機に対応する施策事業の積上げの下、2021（令和3）年度当初予算で106兆6,097億円、それを賄う財源内訳は税収57兆4,480億円、その他収入5兆5,647億円、公債金43兆5,970億円（うち特例公債37兆2,560億円）、さらに2022（令和4）年度当初予算107兆5,964億円、それを賄う財源内訳は税収65兆2,350億円、その他収入5兆4,354億円、公債金36兆9,260億円（うち特例公債30兆6,750億円）であり、世界最悪の公債残高をさらに更新して2022（令和4）年度末には国及び地方の長期債務残高は1,247兆円（対GDP比225%）に達する見込みとなっている。このような厳しい財政状況に直面しているにもかかわらず、2022年6月7日閣議決定の「経済財政運営と改革の基本方針2022について」、さらに同年7月29日閣議了解「令和5年度予算の概算要求に当たっての基本的な方針について」においては、「政策の長期的方向性や予見可能性を高めるよう」「EBPMやPDCAの取組」「効果的・効率的な支出（ワイズスペンディング）の徹底」（2022, 36）という文言はみられるものの、財政の健全化、持続可能性の強調やそれを実現するために必要とされる基本的な考え方については何の言及も方向性も示されていない。内閣府が2023年1月24日に公表した経済財政試算では、2026年度に国・地方の基礎的財政収支（プライマリーバランス）が黒字に転じるとするが、さまざまな歳出圧力がある中、財政の健全化への道筋は不透明であり、将来世代に対する負担の先送りが依然として続く過酷な現実がある。

持続可能な財政運営を実現するには、何が求められるのか。会計はいかなる機能を果たしうるの

か。UK の財政政策フレームワークにおける目標の設定に、それに対する重要な示唆を見ることが出来る。UK は、2011 年に制定した『予算責任憲章』¹ を 2022 年秋に更新し、その「第 3 章 政府の財政政策フレームワーク」において、まず財政政策の目的を次のように明示した。すなわち、「財政政策を担う財務省の目的は、持続可能な財政、経済成長、安定性、納税者にとって支出に見合った価値、強固なバランスシート、世代間の公正性を確保することである」(HM Treasury, 2022, 8)。そしてこの目的を達成するための財政政策マニフェストとして、「公的部門における（イングランド銀行を除く）継続予測期間の 5 年目までに正味負債の GDP に占める比率を減少させる」(HM Treasury, 2022, 8) ことを設定し、その上でさらに次のような明確な目標値、すなわち、「正味借入額が、継続予測期間の 5 年目までに GDP の 3% を超えないことを確保する」(HM Treasury, 2022, 8) ことを明示した。しかも、HM 財務省は、この財政政策マニフェストを達成するために、各財政年度の借入に対する計画について負債マネジメント報告を毎年発行し、次の 3 項目を内容とすることを明らかにしている (HM Treasury, 2022, 11)。

- ① 各財政年度の借入調達プログラム全体の規模
- ② 英国債の予定満期構成ならびに物価指数連動債権及び固定利付債券の比率
- ③ 国民貯蓄投資機構 (NS&I) による正味調達額の目標値

ここに明らかに示されているのは、財政の持続可能性を確保するための会計情報の機能の重要性である。高齢化、景気後退、金利変動、さらには気候変動への政策対応など、予算編成には歳出を増大する圧力が限りなく存在する。しかし、「持続可能な財政、経済成長、安定性、納税者にとって支出に見合った価値、強固なバランスシート、世代間の公正性を確保する」(HM Treasury, 2022, 8) ためには、財政の健全性を保証することができる明確な財務数値によるベンチマークが必要であり、会計情報に基づくコントロールが機能するということである。それこそまさに、政府が果たさなければならない予算責任 (Budget Responsibility) であり、ステewardシップである。

わが国はその意味で、発生主義に基づく財務書類の作成に着手した当初の財政制度等審議会の問題意識に改めて立ち還る必要があるだろう。すなわち、「フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない。予算、決算という現金収支と資産、負債状況との関係の把握が困難である」(財政制度等審議会, 2003, 2) という、わが国の財政運営における重大な会計情報の欠如が提起する問題に改めて立ち還る必要があるということである。単年度の現金ベースでの歳出積み上げによる伝統的な財政制度から脱却し、財政制度に会計情報を統合しなければ、わが国において財政の持続可能性は約束されない。資源には限りがある。財政運営における会計情報の重要性を認識し、その機能が十全に発揮される構造的かつ制度的仕組みの構築に取り掛かることが急務である。そうしなければ、国民に対する政府の重要な責務であるアカウンタビリティとステewardシップを解除することはできない。

注

1 UK は、2010 年に独立財政機関として予算責任局 (Office of Budget Responsibility: OBR) を設置し、さまざまな財政リスクを予測する責務を担っている。その根拠法が『予算責任及び会計

検査 2011 年法』(Budget Responsibility and National Audit Act 2011) である。

【参考文献】

閣議決定 . 2022. 『経済財政運営と改革の基本方針 2022 について』 2022 年 6 月 7 日.

閣議了解 . 2022. 『令和 5 年度予算の概算要求に当たっての基本的な方針について』 2022 年 7 月 29 日.

財政制度等審議会 . 2023. 『公会計に関する基本的考え方』 2023 年 6 月 30 日.

Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Chapter 4.

HM Treasury. 2022. *Charter for Budget Responsibility Autumn 2022 update*, November 2022.

論文

予算準拠型公会計としての宇城市モデル

柴 健次（関西大学教授）
天川 竜治（宇城市総務部長）

本稿は「予算準拠型公会計としての宇城市モデル」の誕生までの経緯と、同市の事例からの理論問題を抽出している。宇城市モデルの開発者であった共著者天川は宇城市合併から今日までの経緯を詳細に語っている。一方、共著者の柴はこの宇城市モデルをかつて経理の省力化に過ぎないと評価したが、これを改め財政に貢献する会計であるとして再評価している。宇城市にとっての重要課題は財政が硬直化しない範囲で、過剰な財産の管理を行う必要性があった。そのための公会計システムであったと評価し直したのである。

予算準拠型会計思考 予算補完型会計思考 経常収支比率 実質公債費比率 過剰施設のスクラップ・アンド・ビルド

I はじめに

わが国の地方公会計は、平成11年度～平成26年度（1999年度～2014年度）¹に至る取組みを経て、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」が公表されて以降の「整備要請期間」（平成27年度～平成29年度）を終えて、地方公会計の利活用の研究の時期にあたる²。

令和4年度は平成11年度取組みから数えて23年目にあたり、92%弱の団体が統一的な基準による財務書類を作成するに至っている³。その中で、総務省の「地方公会計に関する取組事例集」⁴（随時更新）によると、予算編成への活用3事例中に熊本県宇城市の事例が「予算編成のための行政コストの比較」の事例として紹介されている。この「取組事例集」では、背景・目的、事例概要、効果等が簡潔に示されている。

我々は宇城市の公会計が総務省の「取組事例集」に収録されていることをもって満足してはならないと考えている。かつて柴健次（2021）は、宇城市の公会計を「予算準拠型会計思考」と類型化し⁵、会計業務の効率性の追求に過ぎないと批判的に論じた⁶。しかし、宇城市総務部長の天川竜治氏と議論を交わす中で、この批判は表層的に過ぎないと考えるに至り、このたび、前稿での見解の修正を企図し、宇城市の公会計改革の当事者である天川氏と共同で本稿を作成することにした。

宇城市は旧5町が合併して平成17年（2005年）に誕生している。統一的な基準による地方公会計の整備が始まる10年前のことである。合併後の財政運営に対する課題に対応するために宇城市独自の会計モデル開発が始まっている。その経緯を踏まえずして会計業務の効率性の追求だと断ずることはできない。

柴は予算補完型会計思考に基づく公会計モデル（予算補完型公会計モデル）が予算準拠型会計思考に基づく公会計モデル（予算準拠型公会計モデル）に勝ると考えていた。しかし、その考えは公会計の側からの判断に過ぎなかった。天川は、予算の側（財政の側）から見ており、予算準拠型会計では財政思考が予算補完型会計思考に勝ると考えている。

以上を再考することにより、予算準拠型公会計モデルである宇城市モデルを再評価したいと考える。この作業は、予算補完型公会計モデルと予算準拠型公会計モデルにはそれぞれ異なる役割があるとの結論に通ずる。これが本稿を天川氏と共同で執筆する最大の理由であり、本稿の目的である。

II 宇城市の挑戦

1. 宇城市の位置等⁷

宇城市は、平成 17 年（2005 年）1 月 15 日、旧宇土郡三角町、不知火町、下益城郡松橋町、小川町、豊野町の 5 町が合併して誕生した。市の東西を見ると、西に天草市、東には宮崎県に通ずる。また、南北については、北に宇土市、熊本市が、南に八代市、さらには鹿児島県に通ずる。熊本県のほぼ中央、東西南北の結節点に位置し、東西約 31.2 キロメートル、南北 13.7 キロメートルと東西に長い形状で、面積は 188.6 平方キロメートルである。地目別では宅地 8 パーセント、田 18.2 パーセント、畑 21.5 パーセント、山林 30.9 パーセント、雑種地 4.4 パーセント、その他 16.6 パーセントとなっている。

平成 27 年（2015 年）国勢調査時の人口は 59,756 人、15 歳以上の労働力人口は全体の過半数を占めている。産業別の就業割合は、第 1 次産業が 16.12 パーセント、第 2 次産業が 21.93 パーセント、第 3 次産業が 61.4 パーセント、分類不能の産業が 0.55 パーセントであった。

宇城市の地理的位置、人口動態、産業構造等が財政に影響を及ぼすことは必然ではあろう。しかし、それらの影響は分離不可能で複合的な影響の結果として財政の実績値として確認できるにすぎない。そこで、各種の影響を分離しないままに、財政状況をその実績値から客観的に把握することが重要である。もちろん、宇城市は旧 5 町が合併しているので合併直前の財政状況から把握する必要がある。というのも「厳しい財政状況」への対応も合併の理由の一つであると考えられるからである。

2. 合併前の旧 5 町の財政状況

宇城市は平成 17 年（2005 年）に宇城西部 5 町が合併した。熊本県は、当初は宇城 4 町合併構想（三角町・不知火町（宇土郡）、松橋町・小川町（下益城郡））であったが、後に豊野町が加わり 5 町合併となった。もともと、宇土市、宇土郡、下益城郡は宇城地区と称されていて、この地区の西部が合併部分の大部分を占めており、新市を「宇城市」とすることになった。

平成 17 年（2005 年）は、いわゆる平成の大合併（1999 年～2010 年）のうち最も多くの合併が集中した年である。その背景には、国の主導による合併推進構想があり、交付税制度改革による小規模自治体の存続の危機が言われ、熊本県も市町村合併を推進していた。こうした大きな流れの中での 5 町合併であった。

図表 1 は、決算カードから平成 13 年度～15 年度の 3 か年にわたって旧 5 町の財政の主要指標・

数値を抜き出したものである。平成16年度は年度末期の1月に合併されているので、決算カードは新市「宇城市」の財政状況が示されている。しかし、合併後は1か月半しかなく、事実上は旧5町の合算値であり、新市の対応が十分には反映されていない。

図表1 合併前の旧5町の厳しい財政状況

(金額単位：百万円)

	三角町			不知火町			松橋町			小川町			豊野町			宇城市
	13	14	15	13	14	15	13	14	15	13	14	15	13	14	15	16
	西暦	2001	2002	2003	2001	2002	2003	2001	2002	2003	2001	2002	2003	2001	2002	2003
経常収支比率	92.4	90.9	93.6	85.7	83.7	88.1	80.7	85.1	85.6	90.1	88.5	97.7	77.8	81.4	79.7	93.0
起債制限比率	9.1	9	9.5	12.8	10.4	8.3	10.1	8.8	7.8	12.4	12	11.3	5.7	5.8	6.4	8.3
積立金取崩し額	54	81	90	0	0	100	100	300	250	117	45	38	80	74	155	1186
財政力指数	0.25	0.26	0.27	0.28	0.30	0.31	0.47	0.48	0.50	0.35	0.36	0.37	0.22	0.22	0.22	0.38
歳入総額	5515	6043	7500	4091	4335	4568	8813	8292	8103	5821	5332	5348	2953	2802	3777	28018
歳出総額	5420	5981	7404	3914	4144	4255	8512	7906	7626	5689	5137	5121	2847	2719	3530	27566
歳入歳出差引	95	63	96	178	191	313	301	386	477	131	195	227	107	84	247	452
翌年繰越財源	49	41	2	7	3	121	32	85	83	11	45	38	43	5	128	19
実質収支	47	21	94	171	189	192	270	301	394	120	150	189	63	79	118	432
実質収支比率	1.50	0.70	3.50	6.80	7.80	8.80	5.60	5.70	7.90	3.50	4.50	6.10	3.70	4.90	8.10	3.00
標準財政規模	3145	2941	2714	2497	2405	2187	5393	5287	4956	3452	3333	3088	1696	1600	1466	14507

出所：各年度決算カードから筆者作成。

図表1に明らかなように、旧5町の間には格差があった。何が裕福さを決めるか難しいところであるが、仮に歳入歳出規模で測るとすれば、松橋町が一番裕福であり、三角町と小川町がほぼ同規模で続いているように見える。しかし歳入歳出規模と裕福度は連動しない。

歳入歳出規模にかかわらず、財政が弾力的かどうかは財政運営にとって重要である。これは経常収支比率で測る。その経常収支比率に大きな差が見受けられる。これによると豊野町が一番余裕があり、三角町と小川町が一番厳しく、他の2町はその間にある。しかし、3年平均で測る財政力指数で見ると、5町に格差はあるものの、そろって財政力が乏しいといえる。ただし、松橋町は相対的にこの指標の値が高いので、一番裕福であると言える。

決算カードだけでは全体像をつかめない⁸が、天川によると、町毎で連結バランスシートを作成すると、松橋町と小川町は水道企業会計に莫大な債務（宇城天草水道企業団分）を抱えており、また松橋町と不知火町は下水道事業にも莫大な債務がある。逆に三角町は上下水道とも大きな債務がなく、債務自体が過疎債等の償還に有利な起債が占めており、町の財政の実態が違って見える。つまり連結ベースでは旧5町に財政上の優劣は見られない。

このように何を基準にするかにより格差はあるものの、宇城市は5町の財政状況を引き継いでスタートした。その宇城市については平成16年度（2004年度）から決算カードを見ることができる。しかし、平成16年度は合併年度であるとしても、1月15日が合併日であることから、この年度のカー

ドはむしろ旧5町の最後の財政状況を示しているとも言える。

つぎに「宇城市財政課」が作成したデータから見た旧五町の財産の状況を図表2として示した。このデータは昭和44年度からの決算統計から作成されたものである。しかし、収入には債務を伴うものがあり、資産には施設等固定資産の形成を伴うものがある。財政データから財産データが作成可能なのである。その推定の貸借対照表を町の人口で除した一人当たりの金額として示したものが図表2である。これを見ると、一人当たりの有形固定資産額と市債残高額の比率については松橋町が最も低く、他の4町は相対的に高い。これが合算後の宇城市の数値では、平均化され2.1倍となる。

図表2 合併前の旧5町の住民一人当たりBS（平成15年度）

（金額単位：千円）

	三角町		不知火町		松橋町		小川町		豊野町		宇城市	
有形固定資産	1,631	89.7%	1,069	84.0%	782	64.1%	1,069	61.1%	1,393	78.0%	1,071	72.9%
投資等	165	9.0%	122	9.6%	419	34.3%	761	43.5%	249	14.0%	378	25.7%
流動資産	23	1.3%	85	6.7%	183	15.0%	333	19.0%	143	8.0%	167	11.4%
資産合計	1,819	100.0%	1,275	100.3%	1,384	113.4%	2,163	123.7%	1,786	100.0%	1,615	109.9%
市債	762	41.9%	483	38.0%	428	35.1%	483	27.6%	576	32.3%	511	34.8%
退職給与引当金	181	10.0%	95	7.5%	315	25.8%	572	32.7%	182	10.2%	293	19.9%
負債合計	944	51.9%	579	45.5%	743	60.9%	1,056	60.4%	758	42.5%	804	54.7%
正味資産	876	48.1%	693	54.5%	476	39.1%	693	39.6%	1,028	57.5%	665	45.3%
負債・正味資産合計	1,819	100.0%	1,272	100.0%	1,220	100.0%	1,749	100.0%	1,786	100.0%	1,469	100.0%
有形固定資産 / 市債	2.1		2.2		1.8		2.2		2.4		2.1	
人口（人）	10,136		13,908		25,279		13,908		5,147		68,378	

出所 宇城市財政課作成。宇城市のデータは合算。

以上要するに、平成の大合併の流れの中で近隣5町の合併が実現したのであるが、各町単独でも財政の弾力性が低いことが確認できる。ただ、町間の格差もあったことから、合併に際しては格差解消に伴う不満の解消にも注意が払われた。

3. 新市宇城市の合併後10年の財政状況の概略

宇城市は平成17年1月15日に合併している。そこで、平成16年度の財政の状況は新生宇城市の財政運営の結果が十分に反映されていない。また、起債発行に制限がかかる条件となる「実質公債費比率」も平成17年度から導入されている。合併前は「起債制限比率」であった。このため合併前後を比較できない。つまり事実上、宇城市の状況は平成17年度以降で確認するのが良いようである。ただ、平成16年度決算は新市が取り組むべき初期状態ともいえる。

合併前には、宇城西部五町合併協議会（2004）が『「三角町、不知火町、松橋町、小川町、豊野町」新市建設計画』において合併後10年の財政計画を示している。合併後は、宇城市が第1次総合計画を策定している。いずれも計画期間は平成17年度（2005年度）を初年度とし、平成21年度（2014

年度) までである。この第1次総合計画では、第3章において未来構造図が示されている。そこでは将来都市像として「楽しい田園風景と不知火海の文化に彩られた未来に輝くフロンティアシティ・宇城」が掲げられている⁹。

そこで、合併協議会の新市10か年計画と、新市宇城市の第一次総合計画を実施した結果を対比して示したのが図表3である。

図表3 宇城市の財政状況(2005年度～2014年度)

(金額単位:百万円)

平成	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
西暦	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
● 宇城西部五町合併協議会による計画値 単位百万円										
歳入・歳出	28947	27948	26030	27268	26659	26597	27174	26468	25605	24730
● 宇城市による実績値 単位百万円										
歳入総額	24466	27204	27592	27398	27314	28422	27024	27620	29522	32665
歳出総額	23493	26189	26866	26310	26261	27369	25937	26455	28258	30975
歳入歳出差引	973	1015	727	1088	1053	1052	1088	1166	1264	1690
財政力指数	0.40	0.42	0.44	0.44	0.43	0.41	0.40	0.40	0.40	0.40
経常収支比率	93.0	94.6	97.4	93.6	89.9	86.7	88.6	85.9	86.7	88.1
実質公債費比率	14.6	15.9	16.5	16.9	16.5	16.2	15.5	14.6	13.1	12.2
積立金取崩額	536	526	488	193	-	-	-	-	-	911

出所:宇城西部五町合併協議会(2004)と各年度決算データから筆者作成。

第一に合併協議会が示した歳入歳出計画値に対して、実績値が大きく上回っていることに注意しなければならない。財政課は、経常収支比率、実質公債費比率及び積立金の取崩額に特段の注意を払っていたが、合併後の4年を経過した後は、厳しい中でも財政の弾力化が見られる。

具体的には、合併後の4年(2005年度～2009年度)は、財政数値で見ると、実質公債費比率が上昇し、経常収支比率も3年目にピークを迎え、積立金の取り崩しが続いた時期である。この4年が過ぎると、2014年度まで積立金の取崩しはなく、実質公債費比率も経常収支比率も改善していくのである。

4. 宇城市のその後の財政状況の概略

宇城市は合併後の10年(2005-2014)について『第一次総合計画』を策定しているが、2年をおいてその後の8年(2017-2024)につき『第二次総合計画』を策定している。空白の2年間にはその前後を含む『可能性への追求プロジェクト』が公表されている。総合計画が10年から8年へ変更された理由は市長の在任期間とのずれを解消するためである。

最初の10年と、その後の8年は異なっているといえる。2016年に発生した熊本地震により宇城市も大きな被害を被った。震災後の復興に多額の資金を投ずるとともに、過剰な施設の縮小化を行う一方で、市民にとって歓迎された新施設も建設している。第2期の実際からみて「宇城市施設の

スクラップ・アンド・ビルドの時代」と言える。

図表 4 宇城市のその後の財政状況（2015 年度～2020 年度）

（金額単位：百万円）

平成 / 令和	27	28	29	30	1	2
西暦	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入総額	30171	35629	39946	36049	36470	46227
歳出総額	28590	32893	37631	34297	35155	44977
歳入歳出差引	1581	2737	2314	1752	1315	1250
財政力指数	0.40	0.39	0.39	0.40	0.41	0.41
経常収支比率	89.5	94.9	94.7	95.1	95.0	93.9
実質公債費比率	11.9	11.7	11.1	10.2	8.9	8.7
積立金取崩額	-	1600	-	-	-	800

出所：各年度決算カードから筆者作成。

図表 4 で明らかなように、実質公債費比率が大きく改善する中で、2016 年度と 2020 年度の積立金を取り崩す事態に直面し、経常収支比率が上昇に転ずるなど厳しい財政運営が続いている。

5. 宇城市 17 年間の財政状況

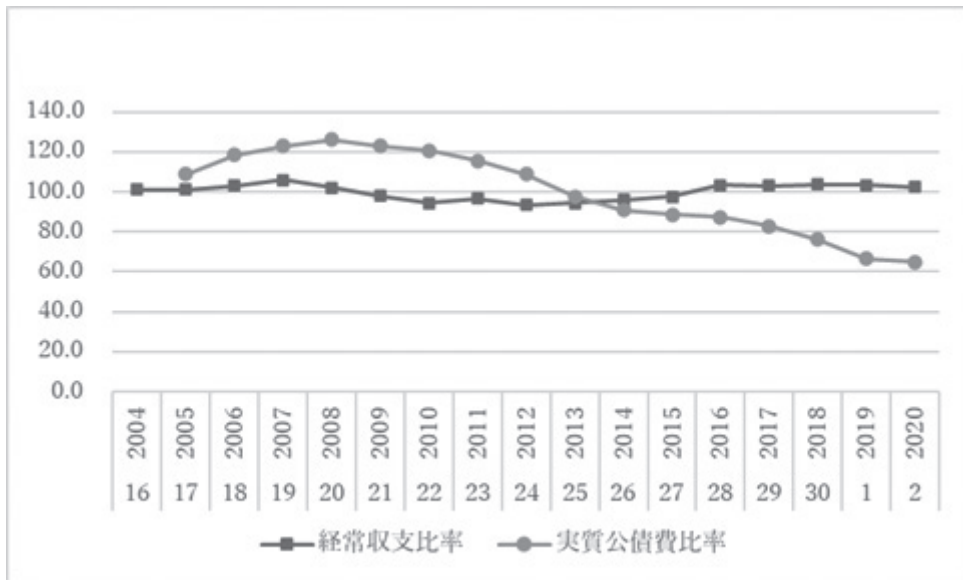
前 2 項では宇城市の財政の状況を「合併後最初の 10 年」と「その後の 8 年に」わけて主要指標を確認することで概観を示した。

本節では、「宇城市 17 年間の財政状況」の特徴をやや詳しく見ておこう。宇城市の財政は厳しい舵取りを迫られる一方で、新市独自の魅力を高めるための投資も行われてきた。そして後半では熊本地震に見舞われ、そして最近の 3 年間はコロナ禍への対応も迫られてきた。そこで、厳しさの中でも「賢い支出」¹⁰ が求められた結果、支出内容に変化が生じている。

（1）経常収支比率の変化と実質公債費比率の変化

宇城市は地震・コロナという非常時対応もあり経常収支比率は高いままとなっているが、財政の硬直化が続く中で、起債に制限が加えられることのないように実質公債費比率を傾向的に下げてきている¹¹。

図表5 財政硬直化回避のための指標の推移

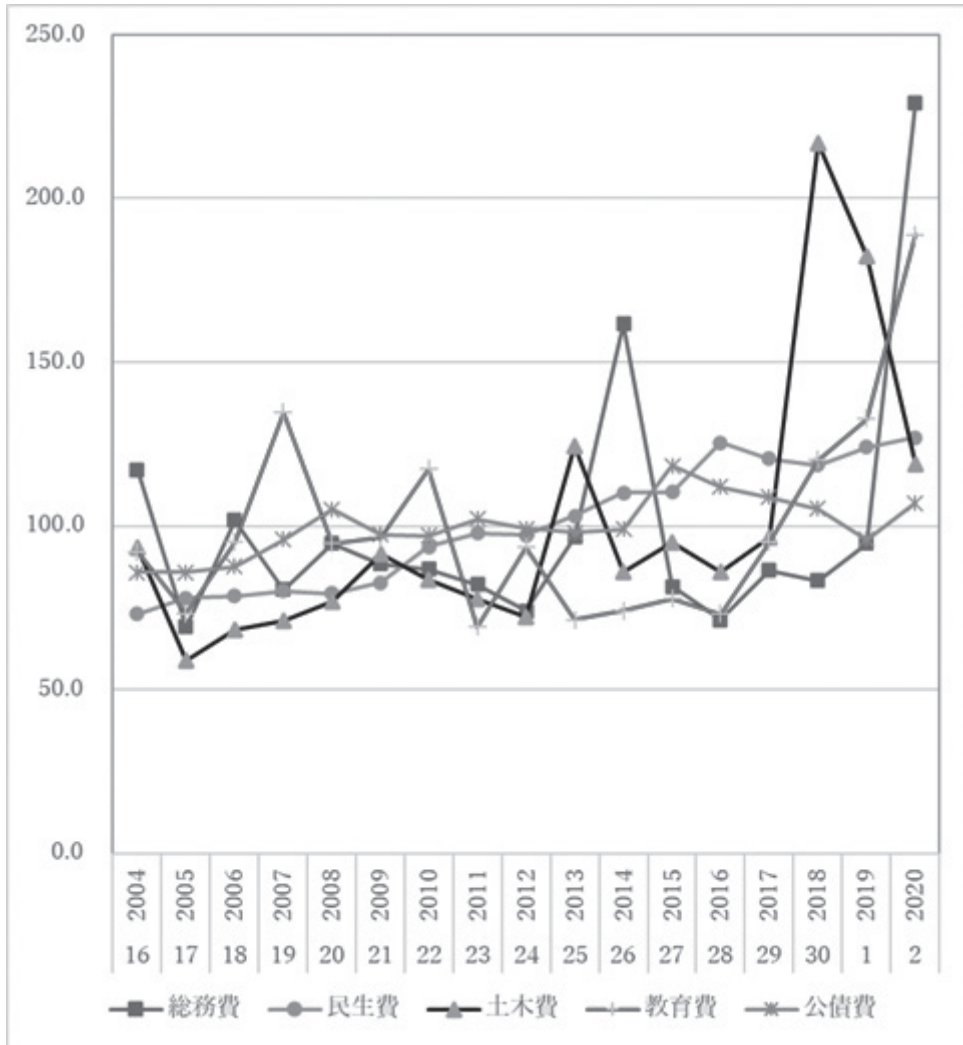


出所：各年度決算カードから筆者作成。縦軸は相対化指数。その算定は注11参照。

(2) 目的別歳出の変化

目的別歳出の上位5位までの項目を図示してみた。事実上の合併初年度にあたる2005年度は5科目とも維持か低下がみられる。教育費については、2007年度、2010年度、2012年度の3回にわたり支出増加が見られる。土木費は2013年度と2018年度に大きく伸びている。公債費は2014年度と2020年度の伸びが大きい。民生費は緩やかであるが年々増加している。最後に総務費は2017年度の減少と、2014年度の増加が著しい。

図表6 目的別歳出主要費目の変化



出所：各年度決算カードから筆者作成。縦軸は相対化指数。その算定は注11参照。

図表6のうち変化の大きいところを見ておこう。2005年度の歳出額は合併前の駆け込み事業の反動で減少する。2006年度の総務費の伸びは、市役所本庁庁舎の議会棟の建設による。教育費の伸びについては、2006年度～2007年度は統合三角小学校建設費、2011年度は不知火中学校改築費、2012年度は豊野小学校改築費が原因である。総務費の2014年度は起債借入による合併基金増設とその3割分を減債基金に積み立てたための増加である。2018年度の土木費は熊本地震災害公営住宅整備関連経費（土地・建物購入費、測量調査等）や道路新設改良工事費（戸馳大橋架替事業等）の増、2020年度の総務費の増は特別定額給付金給付事業費、本庁舎大規模改修工事費の増である。

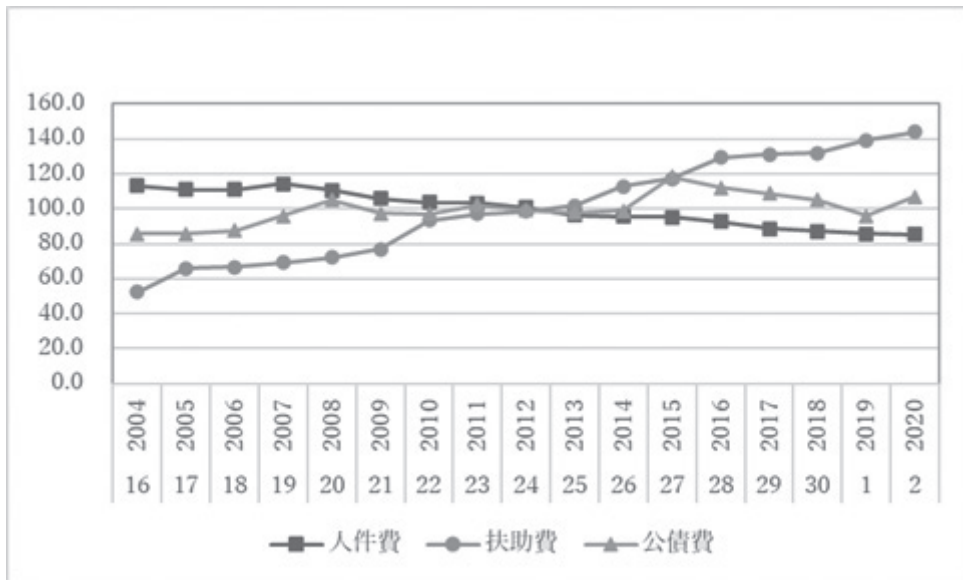
基本的には、普通建設事業は学校建設と道路改良に注力しており、年度間調整をして普通建設事

業を抑えていた。当時は起債返済以上には起債借入を行わない大原則で財政運営を行っていた。

(3) 性質別歳出の変化

性質別歳出のうちの義務的経費の変化は図表7のとおりである。この17年間で、人件費は漸減しており、扶助費が漸増している。公債費はやや増加している。

図表7 義務的経費の変化



出所：各年度決算カードから筆者作成。縦軸は相対化指数。その算定は注11参照。

投資的経費は一方的な増加または減少の傾向はみられない。ただし、普通建設事業費は近年増加傾向にある。一方、その他投資的経費は2016年度と2017年度に顕著に増加している。これは、熊本地震によるものである。

図表8 投資的経費の変化



出所：各年度決算カードから筆者作成。縦軸は相対化指数。その算定は注11参照。

6. 宇城市における保有施設のスクラップ・アンド・ビルド

宇城市（2022）第1章5節によると、宇城市の施設管理の基本方針が以下のように示されている。そのまま引用しておきたい。これを踏まえると、宇城市の施設管理方針は「スクラップ・アンド・ビルド」によると言える¹²。

5 計画の基本方針 ～ 質・量・コスト ～

本計画の基本方針は、課題解決へ向けた長期的な将来構想となり、本市の公共施設等の将来像に向けた3つの柱【質】【量】【コスト】を基軸としたマネジメントを進めます。

（1）機能向上と安心安全な公共施設等の提供 ～質～

地方創生による地域の特性を生かした公共施設等のあり方や、多様化する市民ニーズに対応した施設の機能向上を図ります。また、熊本地震の経験を踏まえた耐震化や防災機能の強化、環境対策やバリアフリー化など安全性と利便性を考慮した施設整備を推進し、質の向上を目指します。

（2）公共施設等の合理的な保有量と最適配置 ～量～

人口減少、少子高齢化及び過疎化を見据えて、公共施設等の利便性を向上させるため複合化や小規模建替えなどによるコンパクト化を推進し、地域の特性や地域間バランスに配慮した最適な施設配置により、将来の人口規模に見合った施設保有量を目指します。

（3）維持管理及び運営の効率化による財政負担の軽減と平準化 ～コスト～

今後も継続して使用する公共施設等については、定期的な点検や診断結果に基づく計画

的な維持管理と社会的要請に基づく施設の利用状況の見直しを含めた長寿命化を推進します。また、サービス提供などの運営面については、積極的な改善による施設運営や事務事業の効率化に取り組み、中長期的な視点に立ったコスト減と財政負担の平準化により、次世代の負担軽減を図ります。

以上の基本方針に従って、過剰施設のスクラップ・アンド・ビルドを行っている。それを一覧にしたものが図表9である。

図表9 宇城市における施設のスクラップ・アンド・ビルド

	対応済み		対応予定	
公立保育所	松橋保育園 H 2 8 河江保育所 H 2 9 不知火保育園 H 3 1 大岳保育園 R 3 青海保育園 R 3	民間移管済み	豊野保育園 戸馳保育園	R 5 民間移管 R 5 廃園予定
小学校	松合小学校 R 3	廃校		
給食センター及び 単独調理場	給食センター 松橋給食センター 不知火給食センター 豊野給食センター	R 3 統廃合	小川中学校 三角中学校 三角小学校・青海小学 校・小川小学校・河江 小学校・小野部田小学 校・海東小学校	R 5 に給食センターに 統合予定 R 6 にすべての調理場 を給食センターに統合 予定
給食無償化			小学校・中学校	R 6 単独調理場の廃止 により財源確保予定
図書館	松橋図書館 H 2 8 豊野図書館 H 2 8 不知火図書館えほんの家 R 4	廃止・解体 移転、元豊野保健 センター 新設		
公民館等	三角防災拠点センター R 2 不知火防災拠点センター R 2 松橋西防災拠点センター R 3 松橋東防災拠点センター R 2 小川防災拠点センター R 3 豊野防災拠点センター R 2	新設		
公民館等	三角市民センター R 3 不知火公民館 R 1 松橋公民館 R 3 豊野公民館 H 2 8	廃止・解体 廃止・解体 廃止・解体 廃止		
老人福祉センター	三角老人福祉センター R 1 不知火老人福祉センター R 1 小川福祉センター R 2 豊野福祉センター R 1	廃止・解体		
保健センター	小川保健センター H 3 1 三角保健センター R 2 豊野保健センター H 2 8	解体 解体 図書館へ用途変更		
病院			宇城市民病院	R 5 民間移管

出所：筆者作成。

Ⅲ 宇城市モデルの誕生

宇城市公会計モデルの誕生については宇城市財政課が公式に動いてきたが、天川個人の活動を加

味しなければ完全には理解できない。そこで、以下の「2. 宇城市の試み」が市公式の活動になるが、その前後に天川個人の活動を記述した。共著者柴から天川への要請の結果としてそのように構成した。

1. 天川の三角町での経験

(1) 発端 白杵市のバランスシート

民間企業で発生主義会計になじんでいた天川は、自営業を経て、旧三角町職員となるが、官公庁会計（現金主義会計）が万能ではないことを直ちに悟った。すなわち、官公庁会計では資産・負債の概念が薄く、建物を建てるための予算財源が重要であり、建築後の負債（地方債）、資産の老朽化（減価償却）に対する関心がない。

そのように感じていた当時、公会計先進自治体として評判の高かった大分県白杵市（後藤國利市長）が作成したバランスシートを知り¹³、こういう情報でなければならぬと直感した。

(2) 決算統計の負担に対する対応

天川が旧三角町時代に財政係へ配属された際の最初の大きな作業が「決算統計」（地方財政状況調査）であった。すべて手作業で計算し、手書きで記入するという当時の作業に対して、大きな改善の余地があると考えた。「決算統計」は長い歴史があり、全国的の統一されたフォーマットで作成されている。現況でも「決算統計」は全国を比較する際に非常に有用である。特に、コスト情報は総勘定元帳から集計するよりも、全国的に作成されている「決算統計」から作成することが、全自治体で可能である。

決算統計だけでは（現在の宇城市のように事業の細分化、予算の細分化をしなければ）、施設別・事業別分析はできず、旧三角町時代は決算統計の指標では公債費比率が重要であり公債費比率が基準を超えれば起債できない事態に陥るために、起債に関しては非常に注意を払っていた。決算統計は法定報告書で、これ以外では特段活用はできていなかった。しかし、その事務的作業には多くの手間を要したため、エクセルシートを導入して計算部分の効率化を図った。

(3) 財務会計システムの導入

三角町では天川着任以前は、オフコンによる予算編成システムのための導入であり、伝票関連は4連手書きで予算差引を行い、決算も伝票を手作業で積み上げて行っていた。特に決算統計は、手書きの伝票を1枚ずつ、目的、性質、臨時経常別に区分けを手作業で積み上げていた。手作業ではとても大変な作業となることから、旧三角町は「財務会計システム」を導入した。

一般的に地方公共団体が「財務会計システム」と呼ぶシステムは、「予算編成システム」、「歳入歳出管理システム」、「決算システム」が一体となった会計ソフトである。旧三角町が導入した財務会計システムは、さらに「決算統計作成」、「起債管理システム」も含んだ統合システムであった¹⁴。

これらの手作業がすべてシステムにより集計できるようになり、大幅に作業効率が向上していた。

また、決算データを「エクセル出力」することにより、決算統計表内・表間計算がエクセルにより自動計算されることにより大幅に作業効率が上がった。

すでに指摘したように目的、性質、臨時経常別に予算編成時点で細かく分けることにより「決算統計」の集計の精度が上がり手作業での集計が少なくなることに気づいた。ただし、旧三角町当時は、公会計改革等の考えはなく、ひたすら財政係の一大イベントである「決算統計」表作成の効率化を進めており、「予算科目の改善」には繋がっていない。

(4) バランスシートの試作

先に述べたように、平成 11 年（1999 年）に、天川は、臼杵市の後藤市長の「フロム市長 to 職員」のメルマガで市町村もバランスシートを作ることの重要性に気づかされる。翌平成 12 年度（2000 年度）に国の総務省モデルのワークシートにより「決算統計」からバランスシートを作成し、公開した。その際、決算統計の普通建設事業費を昭和 44 年度から積み上げて「資産」として認識し、普通建設事業の積み上げの「資産」を各年度に減価償却を行うことによりバランスシートの資産を計上する。現時点から振り返ると、バランスシートの試作というレベルにとどまっているが、当時、資産の認識と減価償却の認識がバランスシート作成により初めて認識された意義は大きかった。

2. 宇城市の試み¹⁵

(1) 宇城市誕生と予算編成

平成 17 年（2005 年）1 月の旧五町合併により合併協議会は新市の新電算システム選定に伴い、株式会社 R K K コンピューターサービスのシステムを新市電算部会で選定した。宇城市では、合併前の旧町ごとに事業や施設管理の予算編成の基準が異なっていたことから、予算編成時点において市としての予算編成の基準を作ることが必要であった。

例えば、保育園の賄材料費や小中学校の教材費など旧町ごとの行政サービスの水準が異なっており、そのため、予算科目について、款・項・目の下に担当係別で事業別・施設別などに、さらに区分された事業単位を設定し事業間や各施設間の均一化を図った。いかに、「決算統計」を容易に作成できるかを主眼に予算体系の細分化（のちに財務書類作成簡略化につながる）し、予算編成過程においてあらかじめ細かい事業単位を設定することにより、予算編成時点で事業別・施設別の行政コストの比較分析を行うことが可能となった。

具体的には、事業別・施設別の財務会計科目体系を設定し、目の下に事業別・施設別の細目を設定した。細目設定は担当係別に設定し、予算要求入力は各施設の担当者が行い責任を持って運営を行う仕組みを構築した。また、委託料・工事費・備品購入等の節の下に細節を細かく設定、細節の下に説明コードを細かく設定した。さらに、伝票起票に当たっては、担当者ごとに起票可能な事業と節・細節・説明コードをプルダウンで選択できるようにし、予算執行事務の簡略化及び正確性の確保を図った。

(2) 財務状況の公表

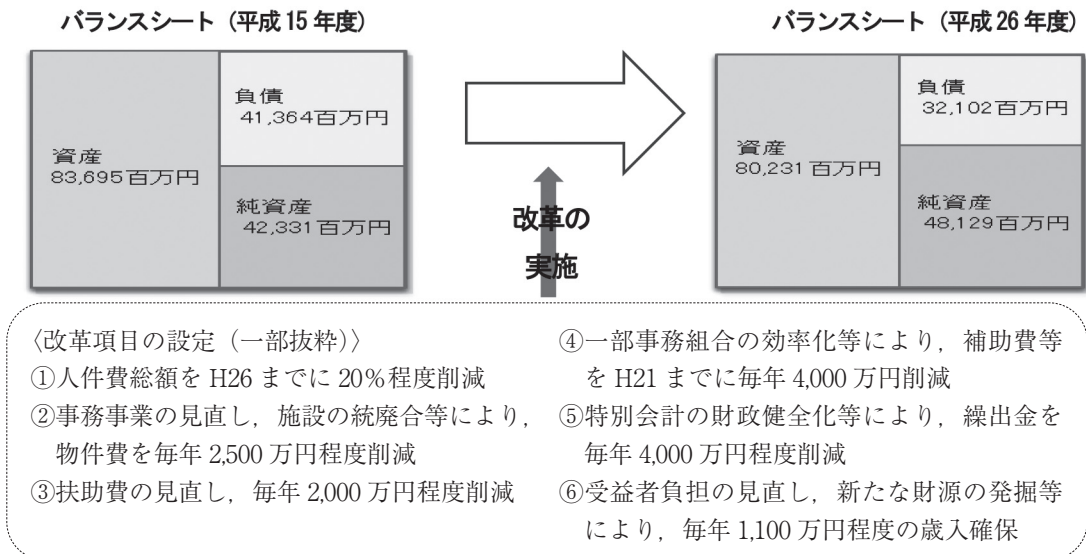
宇城市では新市発足時点での資産・負債の状況を把握し、市民と情報を共有するために、2005年6月に総務省モデルによる連結財務書類を作成し公表した。これは初代市長が新市発足時にデューデリジェンス（資産価値を適正に評価する手続き）を行い、資産・負債の状況を市民に公表し、宇城市の財政状況に応じた施策の実施を行うといった明確な視点から行ったものである。また、連結財務書類の作成だけでなく、市町村合併していない同規模の団体との比較と宇城市の10年後将来バランスシートの作成を行い、宇城市の課題を洗い出し改革の具体的な目標値を設定することにより行財政改革を着実に進める取組みを行った。

他市比較類似団体は、バランスシート等財務書類を公開している団体の中から、人口及び面積が宇城市と類似している宮崎県日向市を選定した。負債合計と正味資産の割合が、宇城市の場合は、1：1であるのに対して、日向市は1：2となっている。これは、宇城市の資産は将来世代の負担を頼りに形成されていることを表している。また、市民1人当たりの行政コスト総額は、日向市の33万円に対し、宇城市では34万円と4%程度高くなっており、特に、人件費については、日向市の1.2倍で、人件費の削減が課題となっていた。

(3) 宇城市集中改革プラン

宇城市発足時点での連結財務書類、他市比較、将来バランスシートから把握した課題克服に向けて、2005年9月に「第1次宇城市行政改革大綱」を作成し、2006年3月には「宇城市集中改革プラン」が打ち出され、この中で具体的な改革項目と目標の設定が行われた（図表10として表示）。

図表10 将来バランスシートと具体的な改善策



（宇城市（2006）より天川作成）

(4) 施設別バランスシート及び行政コスト計算書の作成

「宇城市集中改革プラン」を受け、公共施設の資産やコストの状況を含めた各施設の経営状況を市民に分かりやすく伝えるため、企業会計的手法（発生主義）により施設ごとのバランスシートと行政コスト計算書を作成した。これは、施設ごとの収入・支出の状況を明らかにするとともに、職員のコスト管理意識の醸成やコストに対する使用料収入等の収支状況の分析等を通じて、今後の効率的な施設運営や維持管理の合理化を図ることを目的とした「施設白書」として2007年3月に公表され、施設別コスト情報の「見える化」を契機として、施設統廃合に向けた議論がなされた。

(5) 改革の成果

宇城市の普通会計貸借対照表で、合併時の2005年度と2015年度を比較すると資産合計で125億56百万円増加し、負債合計では29億14百万円減少し、純資産は108億9百万円の増加になっている。負債対純資産の割合は、1:1.4から1:2.0に改善されている。特に資産のうち、現金預金が76億92百万円増加し、固定負債の地方債が27億73百万円減少しており、改革の成果を実感することができる。

3. 宇城市における天川の動き

宇城市の財政課の動きと天川の動きを峻別できないかもしれないが、天川の個人的動きに焦点を当て、前項（「2. 宇城市の試み」）を補っておきたい。

(1) 監査法人との共同作業

地方公会計はいわゆる「総務省の時代」（2006～）へ突入することになる。天川は、2008年に監査法人へ出向し、市町村の総務省改定モデル作成に協力し、また、監査法人が作成したワークシートの改良作業に参加した。

この当時、決算統計だけから作成する「総務省モデル」からの改善が総務省で進められており、「基準モデル」（資産台帳作成必須）と「総務省改定モデル」（決算統計からの資産推計）の議論が盛んに行われていた。

2005年に監査法人の協力を得て宇城市は公会計改革を進めており、天川は当時の「総務省モデル」での作成担当者であったため、実際に監査法人が進めている「総務省改定モデル」が決算統計等により作成できるか実証を行った。1969年からの具体的な決算統計の本表（各年度間で少しずつ異なる）を元に資産データベース（エクセルによる）を作成、また行政コスト計算書についても決算統計本表から実際に作成確認等を行った。この時点で、「決算統計」とBS・PL等の財務書類との関連・変換の整理が自分自身でできたため、決算統計用の科目コードの細分化を一段と進めることになる。

(2) 総務省改訂モデルの普及

この当時は全国の自治体でようやく財務書類の作成機運が高まり、各県単位で市町村を集めて研

修会が開かれており、実際に各自治体で「総務省改定モデル」の財務書類を作成している。「総務省改定モデル」は決算統計からの組替で資産台帳の代替えを行っているために、エクセルシートで作成できるため多くの自治体で採用された。「基準モデル」は資産台帳整備等のハードルが高く、一部の自治体で採用された¹⁶。

(3) 宇城市モデルの誕生へ

2010年代初頭、まだ「宇城市モデル」の黎明期であり、資産台帳等の整備ができていないため簡便な「決算統計」組替による資産計上、行政コスト計算書であり、全国の自治体との差はあまりなかった。

2015年1月に「総務省統一モデル」が生まれ、現行の「地方公会計モデルの時代」に移行した。一番大きな変更点は「総務省改定モデル」は普通建設事業の大まかな積み上げで資産計上し減価償却を行っていたが、「総務省統一モデル」は資産台帳整備による、個々の資産管理（例えば建物一棟ごと、道路路線ごと）が必要になった。しかしながら、多くの自治体では人材不足・公会計知識不足のため、固定資産台帳整備をコンサル会社に委託し固定資産台帳整備を行った、このため固定資産台帳がブラックボックス化され、固定資産台帳の更新がなかなかできないジレンマに陥っている自治体が多い、このような先例を見て、宇城市は固定資産台帳の整備を自前で始めた。

また、総務省（地方公共団体金融機構）から「総務省統一モデル」作成用の公会計システムソフトウエアが期間限定で無償配布されることになった。宇城市でも「無償ソフトウエア」の検討も行ったが、専用のハードウエアが必要であり、また、決算データを既存財務会計システムから吐き出すための財務会計システムの改修が必要であった。宇城市では、標準ソフトウエアか自前開発か検討を行い、自前開発を選択しRKKCSと共同開発を行った。

もちろん資産台帳整備、公会計システムの両方とも対応できるシステムを導入している自治体もあるが、人材不足・公会計知識不足のため資産データ、決算データを委託し財務書類を作成している自治体も多い。このため、できた財務書類もブラックボックスであり活用どころの話ではなかった。

「総務省統一モデル」作成用の公会計システムソフトウエアは全国の自治体が取り組むことができる最大公約数で作られていて、天川がこれまで培ってきた知識、体験から考えられる「理想モデル」ではないため、「宇城市モデル」の実践に着手をした。

また、財務会計システムベンダーであるRKKCSの協力もあり「財務会計システム」（前述の予算編成、歳入歳出執行管理、決算統計システム）と「公会計システム」（資産台帳システムも含む）をリアルタイムで連携を行っている。これが最大の特徴である。

「統一的な基準」による発生主義・複式簿記を導入するに当たり、東京都や韓国の公会計システムを参考にしたが、両システム共に担当者の仕訳知識が必要とされ、特に韓国では簿記会計教育が担当レベルでも行われていた。宇城市では各事業担当課の職員が仕訳を行えるほど公会計の知識が十分ではなく、できる限り職員の負担を軽減する必要性があった。職員の手作業による仕訳を極力避けるためには、予算編成段階から仕訳変換表に沿って予算科目体系を設定しておく必要がある。

そこで、事務負担軽減のため、予算編成時点で、財務会計システムに登録している歳出歳入科目の説明レベルで仕訳コードを割り振った。これにより、財務会計システムの歳入歳出データの仕訳コードが一对一で割り振られ、全て自動で「統一的な基準」仕訳のデータに変換されることとなった。担当職員は歳出歳入科目の説明コードを選択することで複式簿記の仕訳知識がなくても、随時自動的に複式仕訳ができる体制を構築し、業務負担が増加することなく、公会計の「統一的な基準」に適合した、伝票単位の仕訳が実現できるようになった。

多くの自治体では固定資産台帳と公会計システムが分離され個別に管理をされ整合性をとるのに苦労している中、宇城市では、総資産台帳システム（固定資産台帳、公有財産台帳、備品台帳を包括する）と財務会計・公会計システムとシステム連携を図っている。

すべての伝票が公会計の複式仕訳が自動的に行われる仕組みと同時に「資産となる支出」の場合や「備品」登録が必要な場合は、支出命令伝票起票時に総資産台帳に内容を登録しなければならない仕組みを導入しており、必要に応じて固定資産台帳、公有財産台帳、備品台帳を抽出して作成できる。宇城市財務会計システム上の例として工作物（道路・橋りょう）について説明すると、宇城市では予算科目で、資産取得のための支出か、費用処理するための支出（修繕費的支出）かを、説明コードにおいて一对一で特定し、「資産となる支出」として整理されたものは、支出命令書を起票する際に、「資産台帳の登録」が必須である。

IV 予算と会計

第Ⅲ章で確認してきたように、宇城市の最初のシステム化の目的は「決算統計」作成の省力化であった。すなわち予算システム（財政システム）の構築が「決算統計」業務の省力化を目指したものであった。このシステムは「総務省改訂モデル」への出力も想定されていた。しかし、「統一的な基準による地方公会計」で求められる情報に対応して、「統一会計モデル」での出力が可能となる予算システム（財政システム）に変更された。このシステムは会計側から見れば、会計システムともいえるシステムである。すなわち予算準拠型会計システムという独自のモデル（宇城市モデル）として完成したのである。

1. 前稿における宇城市モデルへの評価

第Ⅲ章で確認した宇城市モデルの最大の特徴は、一般の職員（予算管理を行う財政課職員を除く）に簿記の知識がなくても、日々仕訳、固定資産台帳登録ができることである。この点につき、柴(2021)は宇城市モデルを複式仕訳の自動化と予算編成への会計業務の組み込みを実現する仕組みであると評した¹⁷。複式仕訳の自動化は公会計の教育効果が薄れるという点を、また、予算編成への会計業務の組み込みについては、会計の予算に対する（期待される）補完機能を否定するものと評したのである。宇城市における公会計スタッフの人材不足が深刻であるとして、その問題を克服するという経理の省力化だと理解していたのである。

天川によると、宇城市も含め、多くの自治体では法定書類ではない財務書類は財政課で作成を行っている、これは決算統計が会計課ではなく財政課で行っていることも関連している。宇城市会計課

では経理事務（伝票本体の債権者、予算科目、金額）のチェックは行っているが、公会計（仕訳、資産チェック）についてはノータッチであり、財政課で行っている。基本的に財政課の職員（課長以下7名）は予算編成等を通じて公会計にタッチしていた。

以上要するに、予算編成と同時に、1年後の財務書類が完成するという点は承知していた¹⁸。しかし、このシステムでは、予算決算を補完するような新たな情報を生み出す仕組みではないと考えていた¹⁹。

2. 予算準拠型会計思考と予算補完型会計思考

柴（2021）は、公会計に関する2つの会計思考を図表11のように整理していた。ここに予算準拠型会計思考とは「予算が絶対であり、会計はそれに従う必要があるとする思考」である。予算に矛盾しない会計が求められるとすれば、この思考においては、予算と会計は一体型システムとして構築される²⁰。これに対して、予算補完型会計思考とは「予算は不完全であり、それゆえ会計は政府活動を独自に認識しなければならないとする思考」である。予算は絶対ではないという前提があるため、すなわち「予算の精神」があいまいであるため、それに左右されず会計的認識を行う必要があると考える。つまり、会計決算は予算決算の不備を補完する考え方に結び付きやすい²¹。なお、予算補完型会計思考を徹底する場合には会計の有用性を一段と高めた財政会計学の確立を求める必要性がある²²。これに対して、予算準拠型会計は財政会計学²³の立場ではない。むしろ、会計財政学²⁴と表現できる。

ただし、2つの会計思考は理念系であるため、予算準拠型であっても予算と会計は一体として構築されない場合や、予算補完型であっても予算の不備を補完する仕組みを備えない場合がある。理念型から外れたあいまいな会計システムでは、それゆえに予算との関係を構築できないのである。

図表11 2つの会計思考

	予算準拠型会計思考	予算補完型会計思考
予算システムと会計システムの連携	予算編成時	予算執行時
予算の柔軟性	低い	高い
補正の必要性	高い	低い
複式簿記への配慮	予算の執行により予定される複式簿記を予め予算編成時に行う	予算の執行により複式仕訳が可能ないように相手勘定を記録していく
一般職員の会計知識	求められていない	求められる場合がある
財政職員の問題	後任を育てる必要性が大。少数の職員に依存。	同左。その深刻度が低い。
結論：予算の性質	事務的予算の色彩が強い	政策的予算の色彩が強い
会計の性質	予算準拠型の会計	予算補完型の会計

出所 柴（2021）44ページの図表12。

ただし、以上の理念型を整理した図表11のうち、結論「予算の性質」に関する記述が不明確であった。

予算準拠型会計思考における予算は「事務的色彩が強い」と記している。理念型の予算が絶対で

あるという思考の背景に、行政が編成し議会がこれを承認したのであるから、承認された予算の執行は事務的であると書いたのである。編成され承認されたといえども不完全であるとするなら、予算制度そのものの改善を図るべきあるという意味合いを背景に有している。

一方、予算補完型会計思考における予算は「政策的予算の色彩が強い」と記した。これは予算制度において歳出は目的別分類と性質別分類という二つの分類の下で決算される。本来、予算は政策的色彩が強いと思われるが、制度としての予算はそれが隠れていてよく見えない。政策別予算・決算となっていないのである。これゆえ会計が予算に対して補完機能を有するというのであれば、予算に対しても「政策的」であれと求めるのである。図表だけを引用すると分かりにくいので、補足説明をした²⁵。

3. 宇城市モデルへの評価の見直し

さて、柴は天川との討議を踏まえて、宇城市モデルへの評価を見直すとした点はどこになるのかを説明しなければならない。

すでに確認してきたように、宇城市にとっての重要課題は財政が硬直化しない範囲で、過剰な財産の管理を行う必要性があった。過剰な施設は、計画的に、廃止、統合、民間移転など整理を図ってきている。つまり、これしかないという計画に従って予算が編成されると、相対的に会計の役割が縮小される。宇城市の会計は、単なる経理の省力化ではなく、財政に貢献する会計であるべきとの位置づけが与えられている。つまり予算は不完全であるという前提をとっていないと考えるべきである。

次に技術的な点では、予算が確定すると、予算決算も確定し、会計決算も確定するという仕組みが構築されているが、財政の実務においては、当年度の予算を執行するにつれ、予定される決算も確定していくので、当年度予算が確定すると同時に次年度予算の編成のための検討に入ることができるという利点を有する。

また、予算補完型会計思考に基づいて、予算が締められたのちに、会計情報を次の予算編成に生かすとしても、次年度は難しく、次々年度となるなど会計情報の活かし方に難がある。予算補完型会計の実用化が他市で検討されている。しかし、予算に対する会計の立場を確立できない場合には、宇城市が行っている事前仕訳を2年遅れで実施しているにすぎないという結果も招きかねない。ただし、予算補完型モデルにおいて、宇城市モデルが想定しないような公会計情報を生み出せるような工夫が生み出されてくれば、宇城市モデルの相対的優位性が低下することは考えられる。

以上から、宇城市モデルは、単なる経理事務の省力化の方法に過ぎないという評価を改め、徹底した財政運営のための補助手段であり、したがって理念型の予算準拠型会計であると再評価したい。つまり、予算編成と同時に会計情報も作り出せるので、財政運営に矛盾しない会計だと言え、その意味で、総務省の「地方公会計に関する取組事例集」に収録されるに値すると再認識した。

4. 他市への普及の可能性

以上、本稿においては、宇城市が新市誕生の平成17年以降たどった歩みを、財政運営とその結

果、その間における決算統計作業の省力化、公会計情報の作成の要請に対する対応を振り返ってきた。その過程で、宇城市モデルが財政運営上も、会計情報作成上も有益であると結論づけた。

その上で、宇城市モデルに普遍性が有るか否かは、全国の自治体が「予算と会計の関連性」をどのように理解しているかに依存する。宇城市は予算（財政）が絶対である。その予算を編成段階から会計情報に変換している。この仕組みから得られる公会計情報の意義は従来予算システムが生み出してきた情報を会計的に再編して得られる追加情報に意味を見出すことにある。

これに対して、予算が生み出す情報とは異なる情報を生み出すという意味で、予算（財政）と会計を対等に考える立場もある。ここにいう新たな公会計情報は「独立的な基準による地方公会計マニュアル」に示された財務書類に限定されない。技術的に言えば、財政情報を全く別の視点からとらえ直し、将来の予算編成（すなわち資源の配分という意味での財政意思決定）に影響する仕組みを考案することである。柴（2022）はこの領域を「財政会計学」と呼んでいる。この新しい機能を備えて初めて「財政を補完する」と言える。

財政に準拠するか、財政を補完するかは、以下の二つの条件に依存する。宇城市もそうであるように、予算統制が効いていることが「予算準拠」の第1条件である。その結果、予算編成時に予算通りに執行されるとした場合の予定仕訳に意味が出てくる。加えて、公会計担当スタッフが限られているという第2の条件がある。

これと反対に、予算統制が効きにくい都市の場合、行政活動のすべてを予算化することが難しくなるため予算の括り方が大きくなるという意味で予算統制が効きにくい。これらの都市の場合には、日々の行政活動を事後的に把握する必要がある。その場合には「予算補完型」公会計が有効になる。

予算統制が効きにくくなる規模を正確に示すことは難しいかもしれないが、以上は直感的にも分かることである。したがって「予算準拠型」公会計が成立する条件を満たす自治体は相当数に上ると考えられる。その結果、宇城市が開発した公会計モデルは他市に波及する余地は大きいといえる。

V まとめ

本稿は宇城市における地方公会計導入の実務事例を取りまとめたものである。宇城市に焦点を合わせた理由は、予算編成時に予算執行の際に行われる簿記仕訳を予め決定する独自モデル（宇城市モデルと称する）を構築した点である。すなわち宇城市の公会計は予定取引が予算執行と共に順次実際取引として実現していくモデルである。また、このモデルの構築にあたった当事者である天川の証言を共著という形で引き出せる点もあった。

では本稿のように実務事例を詳細に記録する意味はどこにあるのか。第1に全国1800弱の自治体の公会計導入事例を吟味する際の比較基準になりうる。第2に予算システムと公会計システムの関係の構築をより効率的に模索する自治体にとって一つのしかも有力な参考になりうると考えられる。第3に、会計が財政意思決定に影響する事例としても参考になる。本稿を執筆する過程で確信した3つの点である。

以上を踏まえて、本稿は理論的な課題の抽出に至った。会計的には予算との関係で、準拠型と補完型に類型化した。これにより、予算準拠型公会計における会計固有の意義と、予算補完型公会計

による会計固有の意義を明らかにするという課題が浮かび上がった。このことは財政に対する会計の位置づけを明らかにすることにつながると考えられる。

次に、予算の統制力の強弱が予算に対する会計のタイプに影響することを証明できるかという理論課題が浮かび上がる。本稿中では、予算統制の強い自治体では予算準拠型公会計が適し、予算統制の弱い自治体では予算補完型公会計になる可能性が高いことを示唆した。これを証明できれば、公会計を財政の一部門と位置付けられるか、公会計を財政と並立する位置づけとなるかが議論できる。前者を会計財政学、後者を財政会計学と呼んだゆえんである。

最後に、予算準拠型公会計を確立した宇城市の事例から財政上のヒントが得られる。財政にひっ迫した自治体では経費削減が声高に叫ばれる。ともすると資産の最適な再配分の優先順位が下がる可能性がある。この中で、宇城市は公会計を予算準拠としたうえで、財政収支に焦点を合わせてきた。一見すると、財政収支の帳尻合わせにも見えるかもしれないが、厳しい財政状況の中で年度間調整をしながら財政出動を行っている様子を観察できた。これを「賢い支出」と表現した。ここに財政と会計の接点を見出しようと考えられる。

以上、理論上の課題と可能性を示唆しつつ、宇城市の事例紹介の意義づけを行って、本稿のまとめとしたい。

注

- 1 和暦と西暦のいずれかで統一した方が良いかもしれない。しかし、主に公的文書に慣れた者には和暦表示の方が分かりやすい一方で、期間の長さ・その順序等を重視する者には西暦の方が分かりやすい。そのつど表記法の利便性を考慮したので、全体としては混在した状況になっている。
- 2 総務省（2022）は総務省方式が始まった2000年を始点とする。柴健次（2018）は地方自治協会による研究が公表された1987年を始点としている。
- 3 総務省（2022）によると、令和4年3月末時点で、令和2年度末時点の状況を反映した固定資産台帳については全団体の94.1%にあたる1,683団体が整備（更新）済みであり、令和2年度決算に係る財務書類については全団体の91.6%にあたる1,638団体が作成済みであるという。
- 4 <https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/katsuyouzirei.html>
- 5 柴健次（2021）40-49頁。予算準拠型会計思考とは会計システムは予算システムに準拠すると位置づける思考である。対する予算補完型会計思考は会計システムは予算システムに対して独立していると位置づける思考である。
- 6 柴健次（2021）28-30頁。
- 7 宇城市ホームページ「宇城市の位置と地勢」を要約（<https://www.city.uki.kumamoto.jp/toppage/gaiyo/shokai/2020532>）。
- 8 決算カードに公営事業等への繰出し情報もヒントになるが、企業債残高が不明である。
- 9 宇城市（2005）。
- 10 経済性（節約）のみを追求するのではなく、3E（経済性、有効性、効率性）を追求する支出行為をここでは「賢い支出」と称した。

- 11 個々の予算科目の平均値を 100 として各年度の値を指数化したうえで図解している。図表 6～図表 8 も同じ。したがって、注意すべきは、これら図表は指標が上昇か下落かという方向性とその相対化した変化の大きさを示している。
- 12 宇城市（2022）4 頁。
- 13 臼杵市（1999）。後藤國利（2006）も参照。
- 14 この指摘は重要である。柴はこれを「予算システム」と呼ぶのが適切だと思うが、ベンダーが「財務会計システム」としたようである。地方公会計導入後、従前の「財務会計システム」に対して新しい「財務会計システム」と呼ぶと混乱をまねくという理由からか「公会計システム」と呼ぶに至る。
- 15 本節は天川（2018）p40-46 を要約する形で記述している。
- 16 地方公共団体の平成 24 年度決算に係る財務書類の作成状況等（調査日：平成 26 年 3 月 31 日）総務省平成 26 年 6 月 6 日報道資料では、新地方公会計モデル全体 1670 団体（97.9%）、内総務省方式改定モデル 1429 団体（82.0%）、基準モデル 263 団体（15.8%）。
- 17 柴（2021）29-30 頁。
- 18 補正予算が編成されれば予定される会計決算も更新される。
- 19 財政的思考にはない会計固有の発想から生じる有用な情報を生み出す仕組みと考える。典型的には減価償却費等のコスト情報を生み出さないと考えていたということ。
- 20 柴（2001）41 頁。
- 21 柴（2001）41 頁。
- 22 柴（2022）。
- 23 財政会計学は「財政問題を意識した」「会計学」の意味で使っている。
- 24 会計財政学は「会計問題を意識した」「財政学」の意味で使っている。
- 25 柴（2022）42-47 頁。

【参考文献】

- 天川竜治. 2018. 「地方公会計システムを行政運営に生かす」『自治研』全国自治団体労働組合, 2018 年 2 月号: 40-46.
- 宇城西部五町合併協議会. 2004. 『「三角町, 不知火町, 松橋町, 小川町, 豊野町」新市建設計画』.
- 宇城市. 2005. 『第 1 次宇城市総合計画 概要版』.
- 宇城市. 2006. 『宇城市集中改革プラン』.
- 宇城市. 2010. 『第 1 次宇城市総合計画 基本計画（後期）平成 22 年度～平成 26 年度～』.
- 宇城市. 2014. 『可能性への追求プロジェクト』.
- 宇城市. 2017. 『第 2 次宇城市総合計画（基本構想・前期基本計画）2017-2024 いざ復興へ。～市民生活を最優先する都市（まち）を目指して～』.
- 宇城市. 2018. 『熊本県宇城市市勢総覧 2018』.
- 宇城市. 2022. 『宇城市公共施設等総合管理計画（改訂版）』.

白杵市. 1999. 『白杵市バランスシート備忘録』.

後藤國利. 2006. 「美しくに（郷土・国）再建のために～作って使って「バランスシート～」, 国と地方の改革を競い合う「改革コンペ」報告資料, 行政改革推進本部事務局・内閣府・総務省主催.

柴健次編. 2018. 『財政の健全化と公会計改革』 関西大学出版部.

柴健次. 2021. 「地方公会計の諸論点」『地方財政と地方公会計』 関西大学経済・政治研究書「研究叢書」第173冊.

柴健次. 2022. 「財政会計学の確立を望む」『早稲田大学パブリックサービス研究所ニューズレター』13(2) : 1-3.

総務省. 2022. 「「統一的な基準」による公会計の現状について」(自治財政局財務調査課) 2022年8月1日.

論文

行政課題解決に向けた公会計情報の活用手法に関する一考察 — 「ムダの削減」の端緒としての財務指標の有用性検証—

横田 慎一（公認会計士・英国勅許公共財務会計士
・関西大学大学院商学研究科博士課程後期課程）

行政における「ムダの削減」に資する財務分析等の手法について、公会計情報を活用したフレームワークを検討するとともに、その有用性を検討した。検討に際しては、実際に滋賀県甲良町において試行するアクション・リサーチを行った。その結果、マクロの財務分析を踏まえたコスト情報の指標分析がムダの削減に有用と考えられた。ただし、利用可能なセグメント情報及び物件費の内訳開示に限界があり、現状の公会計情報に課題も明らかとなった。

地方公会計 統一的な基準 行財政改革 財政効率化 行政経営 経済性 効率性

I はじめに

地方公会計制度による財務書類は、2016年度決算以降の統一的な基準の導入によって、ほとんどの地方公共団体（以下、「団体」と言う）で作成されるようになった（総務省 2021）。地方公会計制度の背景にあるのは、限られた財源を効果的・効率的に使うことがより一層求められている点である。そこでは、企業会計の手法を団体の決算に取り入れることによって、行政経営の推進を目指すことが望まれている。

具体的に財務書類の作成目的は、説明責任の履行のほか、資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することによって団体のマネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることにあるとされている（総務省 2014, 6）。

さらに、かつての基準モデル及び総務省方式改訂モデル設定時の総務省の見解に遡ると、公会計制度の整備目的として①資産・債務管理、②費用管理、③財務情報の分かりやすい開示、④政策評価・予算編成・決算分析との関係付け、⑤地方議会における予算・決算審議での利用が示されている（総務省 2006, 5）。

つまり、説明責任の履行といった財務会計の側面のほかに資産・債務管理、費用管理や行政評価や予算編成などといった管理会計の側面への貢献についても公会計は期待されている。

費用管理など行政課題対応のための公会計情報の活用手法については、総務省(2018, 3)において、その手法が示されている。具体的には、①適切な固定資産台帳の更新、②適切な財務書類の作成及

び③作成した財務書類の読解・分析を行った上で、④セグメント情報の作成や⑤行政評価などその他の取り組みを実施しながら、⑥課題の抽出、⑦課題の要因分析、⑧課題への対応策の検討、⑨課題への対応策の実施によって⑩課題の解決に至るというステップである。

しかし、このようなステップが総務省から示されている状況においても、各団体での行政課題解決に向けた公会計情報の活用が依然として進んでいない（総務省 2021）。この点、柴（2021, 22）は「コスト会計」の確立が行政における公会計の発展に望まれると指摘しており、行政課題解決に向けた公会計情報の活用の一手法として、費用管理、特にムダの削減のための公会計情報活用手法の具体化とその有用性を探る意義は大きい。IPSASB（2006, パラグラフ 15）においても、サービスのコストや効率性、達成度の面から報告主体の業績を評価するために有用な全体像を示す情報（aggregate information）の提供が財務書類の目的として挙げられているところである。

そこで本研究では、地方自治法第 2 条第 14 項に規定された「最少の経費で最大の効果」の実現に向け、行政サービスや行政事務における「ムダ」という行政課題解決について、総務省（2018）による公会計情報を活用した行政課題解決に向けたステップを具体化するとともに、その手法が実際に有用であるかについて検討する。また、そのような公会計情報の活用を目指した場合における統一的な基準の課題についても検討する。検討に当たっては、滋賀県甲良町の実務に筆者が介入するアクション・リサーチの手法を採用する。そして、費用管理、特にムダの削減のために考え得る解決策の実行を通じて、行財政改革の場面における公会計情報の活用に係る課題と解決策の一般化を試みる。

II ムダの削減と公会計情報

1. 先行研究

行政における「ムダ」に関連した先行研究として、米国会計検査院（GAO 2015）による評価マネジメントガイドがある。GAO（2015）によると、政策が非効率であったり、政策の効果がなかったりするものは、政策の断片化（Fragmentation）、重なり合い（Overlap）又は重複（Duplication）のいずれかが存在する場合であるとされる。また、政策の断片化（Fragmentation）、重なり合い（Overlap）、重複（Duplication）は、①政策実施、②アウトカムとインパクト、③費用対効果に影響を及ぼし得る（前掲書、パラグラフ 2.1）。そして、財政的なプレッシャーや限られた資源のもとにおいて、政策の有効性や効果を確認するための情報として財務書類や成果指標などが挙げられている（前掲書、パラグラフ 1.2）。さらに、政策の断片化（Fragmentation）、重なり合い（Overlap）、重複（Duplication）を特定する中では、費用対効果が悪いケースも見受けられ、費用対効果の改善策として、時代遅れの業務運営方法の見直しなどが例示されている（前掲書、パラグラフ 4.1）。

費用管理のための公会計情報の活用に係る先行研究に関し、経済性（Economy）・効率性（Efficiency）・有効性（Effectiveness）といった 3E の議論に関わるコスト低減は、コスト情報の分析でそのきっかけを見出すことができると指摘されている（石原 2012, 159）。ただし、経済性（Economy）・効率性（Efficiency）・有効性（Effectiveness）は、そもそもアクティビティやアウトプット、アウトカムといった成果指標等がその測定基礎に含まれることから、この議論には、活動

指標や成果指標を一定とするという仮定があると理解される。

また、コスト情報の分析に係る先行研究に関し、行政コスト計算書に表される「コスト」(広義)を行政サービスの住民満足度向上に繋がる狭義の「コスト」と行政サービスの住民満足度向上に繋がらない「ロス」とに区分して分析することが重要と指摘されている(大塚 2021, 40)。この狭義の「コスト」と「ロス」の定義についても広義の「コスト」に見合った成果が得られているかなどといった成果指標等に関する議論が含まれると理解される。

以上より、コスト情報のほか、アクティビティやアウトプット、アウトカムといった成果指標等が「ムダ」の評価手段となり、これらが良好でない場合、行政に「ムダ」があると推察される。

2. 「ムダ」及び「ムダの削減」とは

本研究における「ムダ」については、コスト情報、アクティビティやアウトプット、アウトカムと関連して、3E と称される経済性 (Economy)・効率性 (Efficiency)・有効性 (Effectiveness) に沿って考える。ここで、経済性は、アクティビティ／インプットの比率、効率性はアウトプット／インプットの比率、そして有効性はアウトカム／アウトプットの比率であるとする、コスト情報はインプットに相当する(大住 2002, 54)。

「ムダ」が経済性・効率性・有効性を害するものであるとすると、「ムダ」は、アクティビティ／インプットの比率、アウトプット／インプットの比率又はアウトカム／アウトプットの比率が悪化している状態である。ただし、本研究では公会計情報であるコスト分析に主眼を置いたため、アクティビティやアウトプット、アウトカムを一定とする。そうすると、「ムダ」はインプットであるコストが割高な状態と言え。そこで、本研究では、類似団体と比べて一定程度高い費目がある場合、それは割高なコストとなっている可能性があるとして捉え、そこには「ムダ」の存在が示唆されると考える。つまり、本研究において「ムダ」とは、割高なコストなど経済性及び効率性の低下をもたらすコスト(インプット)と定義する。さらに「ムダの削減」とは、経済性及び効率性の向上を目指し、アクティビティやアウトプット、アウトカムの水準を維持しつつ、コスト(インプット)の削減を図ることとする。

具体例を示すと、本研究における「ムダの削減」の代表は、競争性が不十分な発注や不必要な仕様を含む発注を改めることによって、アクティビティやアウトプット、アウトカムを阻害せずにコスト低減を図ることである。いわゆる「割高な契約」の是正であり、図表1において割高な契約の是正をインプットの低減として「↓」で示し、その結果としての経済性及び効率性の向上を「↑」と示した。なお、有効性は、コスト情報であるインプットが関わらないため、「一定」とした。

図表1 「ムダの削減」の概念

経済性	効率性	有効性
$\frac{\text{アクティビティ (一定)}}{\text{インプット (↓)}} \uparrow$	$\frac{\text{アウトプット (一定)}}{\text{インプット (↓)}} \uparrow$	$\frac{\text{アウトカム (一定)}}{\text{アウトプット (一定)}} \text{一定}$

出所：筆者作成

3. ムダの削減の端緒としての公会計情報の有用性

各団体において財務書類を作成する目的は、説明責任の履行のほか、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図り、団体ごとに直面した行政課題を解決することにある（総務省 2014, 6）。

この点、行政課題の解決に向けた公会計情報の活用のために総務省（2018, 3）では、公会計情報をどのように活用するのかという「活用ありき」で考えるのではなく、団体が抱える様々な行政課題を解決するにあたって参考となる客観的な根拠のひとつとして、公会計情報を利用する視点で考えることが重要であるとされている。そして、公会計情報を活用した行政課題解決に向けたステップとして、①適切な固定資産台帳の更新、②適切な財務書類の作成及び③作成した財務書類の読解・分析を行った上で、④セグメント情報の作成や⑤行政評価などその他の取り組みを実施しながら、⑥課題の抽出、⑦課題の要因分析、⑧課題への対応策の検討、⑨課題への対応策の実施によって⑩課題の解決に至る、という過程が示されている（前掲書, 3）。

ただし、公会計情報と言っても財務4表や注記、附属明細書のほか、財務指標など多様な形が存在する。この点、総務省（2021）によると、統一的な基準による2019年度財務書類に関して47都道府県及び1,741市区町村のうち、公会計情報を各種指標の分析に活用した地方自治体は53.9%と全体の半数を超える状況になっているが、財務書類の要約版などを住民への説明資料として作成した団体は26.8%と全体の3分の1以下となり、さらに、公共施設等総合管理計画や個別施設計画の策定・改定に公会計情報を活用した団体は同11.8%、施設別・事業別の行政コスト計算書などのセグメント別の公会計情報を作成した団体は同4.8%と財務指標以外の公会計情報の活用について依然としてあまり進んでいない。この状況からは、公会計情報のうち、財務指標は行政経営に活用するうえで比較的容易な情報であると言える。

そこで、統一的な基準による財務書類を活用した財務指標に係る先行研究を次に確認する。統一的な基準に基づく財務指標について、馬場ほか（2020）は、国内における総務省（2018；2019）や愛知県（2013）、大津市（2020）の試みや海外の先行研究を参考にしながら、①資産管理（資産形成度・資産維持）、②安全性（流動性・期間収支）、③財政持続性（世代間負担衡平性・債務償還能力）及び④サービス提供能力（サービス効率性・財源自律性）に分類した上で各種財務指標を提示した。さらに、横田ほか（2021）は、馬場ほか（2020）を参考に統一的な基準に基づく財務指標を用いて、西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市の財政健全性を測定した。その結果、従来の健全化判断比率では財政健全性を十分に測定できず、財政非常事態の予兆を見逃す一因となっている一方で、公会計情報による財務指標の分析が財政健全性の測定にとって有用であると指摘された。

また、行政コスト情報をムダの削減に活用するためには、時系列比較や団体間比較を行うことが求められるが、単なる行政コストの比較は十分な分析とはならず、具体的な分析指標の開発が必要とされている（大塚 2021, 40-41）。つまり、ムダの削減の端緒となる財務指標を用いた分析手法について検討することが望まれている。

そこで本研究では、馬場ほか（2020）及び横田ほか（2021）による財務指標を用いて、ムダの削減の端緒となる分析手法を検討し、その有用性について実際の団体の例をもとに検証する。

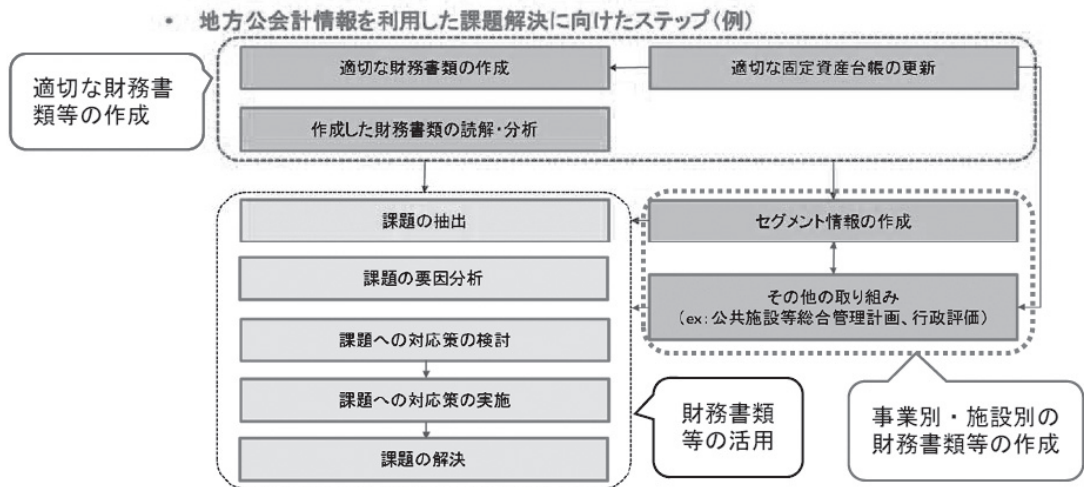
Ⅲ 研究方法及び研究対象

1. 研究方法

本研究は、筆者が実際に現場の実務に介入しながら、財務指標の分析過程において、生じた変化を経時的に観察していくアクション・リサーチを試みる¹。

アクション・リサーチにおいては、ムダの削減の端緒となる分析手法について、図表2に示した総務省（2018）による公会計情報を活用した行政課題解決に向けたステップに基づいて検討する。具体的に総務省（2018）では、図表2の通り、公会計情報を活用した行政課題解決に向けたステップとして、①適切な固定資産台帳の更新、②適切な財務書類の作成及び③作成した財務書類の読解・分析を行った上で、④セグメント情報の作成や⑤行政評価などその他の取り組みを実施しながら、⑥課題の抽出、⑦課題の要因分析、⑧課題への対応策の検討、⑨課題への対応策の実施によって⑩課題の解決に至るとされた。そこで本研究では、「ムダの削減」の端緒としてこのフレームワークが実際の団体において有用であるかを検討する。

図表2 公会計情報を活用した行政課題解決に向けたステップ



出所：総務省（2018，4）

各ステップのうち、③作成した財務書類の読解・分析及び④セグメント情報の作成においては、全国的に活用度合いが比較的高く、公会計情報の活用として着手しやすい財務指標の分析を行う。

なお、財務分析に使用するデータは、総務省（Website）が公表しており、分析実施時点において比較対象団体を含めて取得可能であった直近年度の2019年度の公会計情報（統一的な基準）とした。また、研究対象は甲良町とした。財務指標の分析手法は他団体比較とし、他団体比較を容易にするため、甲良町と同じく滋賀県内にある町（日野町、竜王町、愛荘町、豊郷町及び多賀町）を比較対象団体とした。セグメント分析については、甲良町及び比較対象団体がセグメント情報を作成・公表していないことから決算統計を代替的に活用した。

2. 研究対象（リサーチ・サイト）

研究対象である甲良町は、滋賀県の湖東に位置し、人口6,903人（2019年1月1日時点）、歳入総額は3,852百万円（2019年度一般会計等）である。甲良町を研究対象とした理由は次の3点である。

第一に、甲良町では組織が小規模であることもあり、総務課が統一的な基準による財務書類の作成のほか、行財政改革及び予算査定をいずれも担当しているため、ムダの発見からムダの削減までを比較的容易に繋げられるためである。

第二に、甲良町では第三次財政健全化計画の策定時期を迎えており、ムダの削減に向けた行財政改革プログラムを策定することが比較的容易な時期にあったためである。なお、過去に策定した財政健全化計画では、財政健全化プログラムが総花的であったが、正規職員が40名強ほどとマンパワーの少なさも要因となり、具体的なムダの削減があまり進まなかった。そこで、今回の第三次財政健全化では選択と集中による財政健全化プログラム策定を図るため、財務分析による行政課題の明確化を必要としていた。

第三に、総務省によって設けられた「地方公共団体の経営・財務マネジメント強化事業」のアドバイザーとして2021年度以降、筆者が甲良町の地方公会計の活用促進に関わっており、継続的な観察ができるためである。

IV 甲良町におけるムダの削減プロセス

1. ムダの削減プロセスのフレームワーク

ムダの削減プロセスは、前述の総務省（2018）の示すステップをもとに検討する。本研究では、総務省（2018）で示された公会計情報を活用した行政課題解決に向けたステップを図表3の通り具体化した。

図表3 甲良町におけるムダの削減プロセス

分類	ムダの削減ステップ	具体的な手法
マクロの分析	(a-1) 適切な固定資産台帳の更新	重要な誤りなく、固定資産台帳を適切に更新する。
	(a-2) 適切な財務書類の作成	重要な誤りなく、財務書類を適切に作成する。
	(a-3) 作成した財務書類の読解・分析	財務書類に基づく財務指標を用いて財政状況を分析する。
ミクロの分析	(b-1) セグメント情報の作成	セグメント別財務情報（事業別・施設別等）をとりまとめる。ただし、統一的な基準に基づく公会計として、セグメント別財務情報を作成していない場合、決算統計（行政目的別・性質別歳出内訳）をもとに簡易的なセグメント別財務情報（行政目的別・性質別）をとりまとめる。
	(b-2) その他の取り組み	公共施設等総合管理計画や行政評価など行政課題の解決に向けたその他の取り組みを行う。 なお、(b-2) その他の取り組みは、「要因分析と対応策の検討」及び「対応策の実施と課題の解決」の各ステップにおいても補足的に実施する場合がある。
	(b-3) 課題の抽出	財務書類の読解・分析を踏まえたセグメント別財務情報の分析により「割高なコスト」等を明らかにし、行政課題を抽出する。
要因分析と対応策の検討	(c-1) 課題の要因分析	「割高なコスト」等の行政課題について、伝票の精査やヒアリング等を通じてその要因を特定する。
	(c-2) 課題への対応策の検討	要因分析によって明らかになった「割高なコスト」等の原因について、伝票の精査やヒアリング等を通じて対応策を検討する。
対応策の実施と課題の解決	(d-1) 課題への対応策の実施	上記で検討した対応策について、行革部会において対応策を具体化しながら、予算査定や全庁的・部署ごとの業務見直し等を通じて実施する。
	(d-2) 課題の解決	行政課題の解決に向け、行革委員会・部会において対応策の実施に係る進捗状況を管理する。

出所：総務省（2018，4）に基づき筆者作成

まず、マクロの分析として(a-1)適切な固定資産台帳の更新、(a-2)適切な財務書類の作成及び(a-3)作成した財務書類の読解・分析を行う。これは、一般会計等財務書類をもとに行財政運営全体（マクロ）としての現状分析を行うステップである。

次に、ミクロの分析として(b-1)セグメント情報の作成、(b-2)その他の取り組み（本研究では、主に第三次財政健全化計画の策定）、そして(b-3)課題の抽出を行う。これは、前ステップで明らかにしたマクロでの財政課題を踏まえつつ、ミクロの分析として、会計情報をもとに「割高なコスト」といった個々個別の行政課題を明らかにするステップである。

そして、要因分析と対応策の検討として(c-1)課題の要因分析、(c-2)課題への対応策の検討を行う。このステップでは、ミクロの財務分析によって示唆されたムダについて伝票の精査や担当者へのヒアリング等を通じて実際のムダを特定し、対応策を検討する。

最後に、対応策の実施と課題の解決として、(d-1)課題への対応策の実施、(d-2)課題の解決を図る。

2. マクロの分析

(1) 分析手法

マクロの分析における(a-1)適切な固定資産台帳の更新、(a-2)適切な財務書類の作成及び(a-3)財務書類の読解・分析について、(a-1)適切な固定資産台帳の更新及び(a-2)適切な財務書類の作成は当然に行われるものとして、ここでは(a-3)財務書類の読解・分析に関して検討する。

財務書類の読解・分析の手法は、横田ほか（2021）による財政健全性の測定手法を参考とする。この点、財政健全性は、米国政府会計基準審査会（GASB 1987、パラグラフ 34）による「地方自治体におけるサービスの継続能力と、現在・将来の負債の償還能力を示す尺度」という定義が日本の地方自治体においても整合的であるとされている（原口 2018、15-16）。本研究においても「ムダの削減」など行財政改革の目的は、行政サービスの持続可能な提供能力や負債の償還能力の確保であることから、財政健全性の測定手法をマクロの分析として実施する。

財政健全性の測定手法として横田ほか（2021）では、統一的な基準に基づく公会計情報による財務指標を用いて、西宮市、尼崎市、豊中市及び吹田市の財政健全性を測定した。ここでは、財政健全性の測定のために、債務負担能力、サービス持続可能性及び固定資産維持の観点から分析することが有用とされた。また、従来の健全化判断比率では財政健全性を十分に測定できず、財政非常事態の予兆を見逃す一因となっている可能性が指摘された。実際に、健全化判断比率に抵触しないにもかかわらず、財政調整基金が枯渇して財政非常事態宣言を発出する地方自治体が現れている（大塚 2015；新座市 Website；村田町 Website など）。そして、そのようなケースは、起債や財政調整基金の取崩しに依存せずには支出が収入で賄いきれず、そのような財政運営を続けた結果、いずれ財政調整基金が枯渇して予算編成が困難になるという例が多い（大塚 2021、34；ほか）。そこで、横田ほか（2021）を参考に収支に係る指標及び基金残高に係る指標を算定する。

まず、基礎的財政収支は、横田ほか（2021）では用いられていないが、馬場ほか（2020）では、財政的な安全性を示す指標とされている。この指標は、発生主義会計がベースではなく、資金収支に基づく指標であり、団体職員にとって理解可能性が比較的高いため、本研究における分析指標として用いる。また、基礎的財政収支は、地方債等の元利償還額を除いた支出と地方債等の発行を除いた収入とのバランスを示す。従来の官庁会計で決算指標として用いられる単年度収支、実質単年度収支と異なり、基金取崩し収入及び起債収入がいずれも「収入」として指標が算定されることはない。起債や財政調整基金の取崩しに依存した財政運営を行った場合には基礎的財政収支に表れるため、より財政の状況が明らかとなる。

次に本年度差額率について、横田ほか（2021）は「経常収益・財源対本年度差額比率」と表記していたが、民間企業における純利益率に近い考えであることから、より理解しやすくするため、「本年度差額率」に表記を改める。

そして、経常収益・財源対経常費用比率は、当年度の経常収益及び財源（税収等、国県補助金等）のうち、経常費用にどの程度が充当されたかを表す指標であり、財政の硬直性を図る指標となっている（横田ほか 2021）。行政サービスの持続可能性の測定に繋がり、行財政改革の視点からは重要と考えられるため、本研究においても同様の指標を用いる。

さらに、減価償却累計額対基金残高比率、財政調整基金等月収倍率は、横田ほか（2021）と同様に基金残高の水準を図るため算定する。なお、近年、臨時財政対策債の慢性的な発行もあり、人口規模の小さい団体ほど減価基金を含む基金積立残高の増大傾向が強い（総務省 2017；立岡 2019、93）。横田ほか（2021）では財政調整基金等月収倍率について指標算定式の分子に減価基金が含まれていないが、人口規模の小さい町を対象とする本研究では、減価基金の財政運営上の重要性の高

さを鑑み、財政調整基金等月収倍率の算定式の分子に減債基金を加える²。

最後に、財政状況が悪くなる原因として経常的行政サービスの規模がその団体に見合った収入以上に拡大している場合が多いことから（大塚 2021, 34）、経常的行政サービスの規模を図るため、追加的に馬場ほか（2020）を参考として住民一人当たりコスト情報を算定する。

（2）分析結果

前述の指標のうち、住民一人当たりコスト情報以外の指標について実際に算定したのが図表4である。なお、図表4のほか甲良町の健全化判断比率について、2019年度において実質公債費比率は11.3%と比較団体中央値の7.0%より高いが早期健全化基準の25%を大きく下回っている。また、将来負担比率について、甲良町は3.8%と比較対象団体の32.2%に対して非常に小さな値になっており、過大な負債は認められない。さらに、実質赤字比率及び連結実質赤字比率は赤字がないため、「―」（該当なし）である。

図表4の指標算定の結果、次のように分析した。つまり、甲良町は現状の健全化判断比率が良好である一方で、基礎的財政収支は比較対象団体の中央値よりも低い。また、本年度差額率はマイナスであった。さらに経常収益・財源対経常費用比率は104.5%と、100%を超えており、財政的弾力性が低い。基金残高について、減価償却累計額対基金残高比率は8.2%と比較対象団体の中央値の半分以下であり、また、財政調整基金等月収倍率は2.5か月と、比較対象団体の中央値の3.9か月より低く、財政的余力が小さいことが分かった。

図表4 マクロの分析指標①（収支及び基金残高）

指標	算定式	甲良町	中央値	平均値
基礎的財政収支	業務活動収支（支払利息支出を除く） + 投資活動収支（基金積立金支出・基金取崩収入を除く）	149百万円	167百万円	177百万円
本年度差額率	本年度差額 ÷（経常収益 + 財源（税金等及び国県補助金等））	△ 4.6%	△ 4.8%	△ 2.9%
経常収益・財源対経常費用比率	経常費用 ÷（経常収益 + 財源（税金等および国県補助金等））	104.5%	104.8%	102.9%
減価償却累計額対基金残高比率	基金残高（減債基金を除く） ÷ 減価償却累計額	8.2%	16.9%	18.3%
財政調整基金等月収倍率	（資金残高 + 財政調整基金 + 減債基金） ÷（業務収入 ÷ 12）	2.5か月	3.9か月	3.7か月

比較対象団体（日野町、竜王町、愛荘町、豊郷町、多賀町）

出所：筆者作成

また、住民一人当たりコスト情報について実際に指標を算定したのが図表5である。指標算定の結果、特に住民一人当たり人件費が高いことが分かった。また、一般的に人件費が高いと外部委託などの物件費等が少なくなる傾向にあるが、甲良町においては物件費等も高いことが分かった。

図表5 マクロの分析指標②（コスト情報）

（単位：万円）

指標	算定式	甲良町	中央値	平均値
住民一人当たり純行政コスト	純行政コスト÷人口	48.7	46.9	46.3
うち、住民一人当たり人件費	人件費÷人口	13.6	9.8	9.8
うち、住民一人当たり物件費等	物件費等÷人口	18.5	16.9	18.2
うち、住民一人当たりその他業務経費	その他業務経費÷人口	0.6	0.5	0.5
うち、住民一人当たり移転費用	移転費用÷人口	17.7	19.4	19.8

出所：筆者作成

以上より、マクロの分析結果として人件費及び物件費等の高さを一因として、収支のバランスが悪化し、基金残高も少なく、財政的余力が小さいことが明らかになった。

3. ミクロの分析

ここでは、ミクロの分析における (b-1) セグメント情報の作成、(b-2) その他の取り組み及び (b-3) 課題の抽出について検討する。

まず、(b-1) セグメント情報の作成については、甲良町及び比較対象団体がセグメント情報を作成・公表していないことから、決算統計を代替的に活用して図表6の通り、セグメント情報を作成した。セグメント情報の作成においては、分かりやすさの確保と他団体比較のため、住民一人当たりという形式で指標化した。

実際に指標を算定した図表6の行政目的別コスト情報は、統一的な基準における附属明細書「行政コスト計算書に係る行政目的別の明細」のうち、「物件費」の詳細分析に近いものである。ただし、決算統計は現金主義会計、行政コスト計算書は発生主義会計にそれぞれ基づくなどから、決算統計上の「物件費」に含まれる一方で、公会計上は「固定資産」になるものが存在する。また、逆に決算統計上、「物件費」の枠外である工事請負費の一部は、公会計上、「物件費」になる可能性がある。そのため、決算統計に基づく行政目的別コスト情報と、統一的な基準における附属明細書「行政コスト計算書に係る行政目的別の明細」では両者の「物件費」の範囲がやや相違する。

図表6 行政目的別コスト情報（住民一人当たり物件費の目的別・性質別内訳）

i. 甲良町（実数）

（単位：千円）

指標	議会費	総務費	民生費	衛生費	労働費	農林水産業費	商工費	土木費	消防費	教育費	合計
賃金	0.00	1.60	14.60	0.25	0.00	0.36	0.00	0.00	0.00	9.59	26.41
旅費	0.06	0.35	0.13	0.00	0.00	0.06	0.03	0.02	0.30	0.12	1.07
交際費	0.00	0.02	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02
需用費	0.12	3.30	10.58	0.28	0.01	0.10	0.38	0.45	1.34	5.91	22.47
役務費	0.00	2.84	1.29	0.17	0.00	0.01	0.01	0.02	0.02	0.91	5.27
備品購入費	0.00	0.14	0.28	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2.31	2.73
委託料	0.10	14.89	6.91	14.00	0.00	0.68	2.42	4.02	0.60	3.01	46.62
その他	0.03	11.01	2.31	0.07	0.00	0.08	0.01	0.06	0.01	4.31	17.90
合計	0.32	34.15	36.11	14.78	0.01	1.28	2.86	4.56	2.26	26.18	122.49

ii. 甲良町（偏差値）

指標	議会費	総務費	民生費	衛生費	労働費	農林水産業費	商工費	土木費	消防費	教育費	合計
賃金	43.12	48.19	66.67	43.50	—	50.31	44.29	36.73	—	56.88	63.71
旅費	50.55	71.72	61.56	39.60	42.33	55.16	58.69	61.04	59.15	49.55	68.29
交際費	44.43	43.74	—	—	—	43.84	—	—	44.34	47.22	43.59
需用費	47.92	51.14	70.63	40.21	44.91	43.11	68.56	54.99	69.13	31.10	61.67
役務費	43.33	46.45	71.01	50.96	45.53	43.22	48.83	44.32	41.99	59.97	47.38
備品購入費	44.02	41.56	53.16	40.91	—	38.60	45.53	41.09	38.81	54.37	46.15
委託料	66.43	67.48	58.52	62.80	43.47	42.91	57.12	51.09	51.99	35.25	53.11
その他	52.49	64.00	62.19	43.25	—	47.78	44.87	41.83	44.91	50.04	57.13
合計	46.55	53.54	69.49	59.62	43.05	43.22	57.52	49.69	62.77	37.59	57.70

（注）「—」は標準偏差がゼロのため、偏差値が算定できないもの。

iii. 中央値

（単位：千円）

指標	議会費	総務費	民生費	衛生費	労働費	農林水産業費	商工費	土木費	消防費	教育費	合計
賃金	0.00	1.39	3.39	0.29	0.00	0.24	0.00	0.32	0.00	7.67	13.93
旅費	0.05	0.11	0.06	0.01	0.00	0.04	0.02	0.02	0.18	0.11	0.61
交際費	0.01	0.02	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.04
需用費	0.13	3.19	1.75	0.66	0.01	0.14	0.15	0.32	0.25	10.13	19.23
役務費	0.00	2.23	0.54	0.14	0.00	0.02	0.01	0.01	0.04	0.54	3.55
備品購入費	0.00	0.38	0.19	0.01	0.00	0.01	0.00	0.01	0.05	2.06	3.29
委託料	0.06	8.39	5.61	11.28	0.00	1.02	1.93	1.93	0.50	10.45	46.79
その他	0.03	7.59	0.63	0.09	0.00	0.09	0.02	0.17	0.01	4.27	12.50
合計	0.38	25.47	13.60	13.31	0.02	1.49	2.26	3.05	1.34	33.77	110.74

iv. 平均値

（単位：千円）

指標	議会費	総務費	民生費	衛生費	労働費	農林水産業費	商工費	土木費	消防費	教育費	合計
賃金	0.02	1.77	6.02	0.41	0.00	0.35	0.07	0.42	0.00	7.93	16.98
旅費	0.06	0.15	0.07	0.01	0.00	0.04	0.02	0.01	0.20	0.12	0.67
交際費	0.01	0.03	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.01	0.04
需用費	0.14	3.20	3.29	0.71	0.01	0.17	0.16	0.34	0.52	9.85	18.39
役務費	0.01	6.15	0.68	0.16	0.00	0.03	0.01	0.05	0.05	0.66	7.81
備品購入費	0.03	0.85	0.23	0.01	0.00	0.01	0.02	0.01	0.05	1.97	3.18
委託料	0.07	9.52	5.28	11.03	0.04	2.07	1.73	3.61	0.50	10.40	44.25
その他	0.03	7.90	1.11	0.19	0.00	0.10	0.03	0.24	0.07	4.30	13.97
合計	0.35	29.57	16.68	12.52	0.05	2.78	2.03	4.69	1.38	35.24	105.29

出所：筆者作成

次に、(b-2) その他の取り組みについては、本研究に並行して甲良町が策定作業を進めていた第三次財政健全化計画が該当する。第三次財政健全化計画策定の過程において、セグメント分析を行い、行政課題を抽出するというミクロの分析そのものである。ただし、(b-2) その他の取り組みとしての第三次財政健全化計画策定は、要因分析と対応策の検討以降のステップにおいても各ステップ実施の前提としての意義が考えられる。

そして、(b-3) 行政課題の抽出として、行政目的別コスト情報に基づくミクロの分析を行う。分析の前提となる町財政全体（マクロ）の分析の結果において、甲良町は人件費及び物件費等の高さを一因として、収支のバランスが悪化し、基金残高も少なく、財政的余力が小さいことが分かった。そして、収支のバランスの悪化は、収入に対する過大な支出を意味し、住民一人当たりコストの分析結果からも分かるように、人件費及び物件費等が高いことがその原因と考えられる。

この人件費及び物件費等の高さの要因のうち、特に短期的に対応策が講じやすい物件費の高さについて次の通り、行政課題を抽出した。まず、図表6-iiでは、より比較しやすくするため甲良町の偏差値を示した。また、甲良町の目的別・性質別物件費に係る偏差値が60より高く、かつ、住民一人当たりの目的別・性質別物件費そのものが1千円以上高くなっているものを網掛けで示した³。その結果、第一に民生費の賃金が割高、第二に民生費及び消防費の需用費が割高、第三に民生費の役務費が割高、第四に総務費、民生費及び衛生費の委託料が割高、第五に総務費、民生費のその他物件費が割高であることが明らかとなった⁴。費用管理の観点からは、これらの割高なコストが行政課題と言える。

以上、行政目的別コスト情報を用いたミクロの分析、つまり、(b-1) セグメント情報の作成、(b-2) その他の取り組み及び (b-3) 課題の抽出によって、割高なコストの状況が明らかとなった。

4. 要因分析と対応策の検討

ここでは、要因分析と対応策の検討において実施する (c-1) 課題の要因分析、(c-2) 課題への対応策の検討について検討する。

前節で明らかとなった割高なコストについて、高額な契約など支出内容を精査し、物件費が高くなっている要因を検討した。支出内容の精査については、統一的な基準による財務書類の作成のほか、行財政改革及び予算査定を担当している総務課担当者と筆者が協働して行い、以下の通り、対応策の検討とともにムダの可能性を把握した。この点、(c-1) 課題の要因分析及び (c-2) 課題への対応策の検討については、要因分析とともに行政課題への対応策の検討を行うことが効果的と考えられるため、両者を一体的に実施した。

第一に、賃金について、甲良町は保育園を町営で行っており、民生費を押し上げていた。保育園の統廃合について今後議論が行われる余地があるが、保育園及び幼稚園の統廃合は住民満足度を一定程度低下させるものであり、本研究においてはムダとは考えない。

第二に、需用費について、保健福祉センター（民生費）の光熱水費及び燃料費の影響が大きく、保健福祉センターに併設している温水プール及び温浴施設が主な原因であった。ただし、保健福祉センターは稼働状況が高いとは言えない状況であり、施設利用があまりない時間帯などの運営方法

の見直しによって、住民満足度を下げることなく、コスト削減を図ることも考えられるため、ムダの存在が示唆される。また、消防費については、他団体よりも高くなっているが、消防行政の充実が一因であるため、本研究においてはムダとは考えない。

第三に、役務費について主な支出内容は、通信運搬費であった。これは、郵便物の切手代やネットワーク回線料（システム利用料）である。業務見直しによる郵便代削減の余地や特命随意契約となっているシステム利用料について発注方法の見直しにより、住民満足度を下げることなく、コスト削減を図ることも考えられるため、ムダの存在が示唆される。

第四に、委託料について、委託契約のうち、見積合わせを行わない特命随意契約（少額契約を除く）が件数ベースで82%、金額ベースで41%あった⁵。これらは、契約方法の見直しにより、住民満足度を下げることなく、コスト削減を図ることも考えられるため、ムダの存在が示唆される。

第五に、その他の物件費について事務用PCのリースに係る仕様書をはじめとして、メーカーを必要以上に特定したり、必要以上のスペックや業務内容が盛り込まれたりしている仕様書が散見された。これらは、契約方法や仕様書の見直しにより、住民満足度を下げることなく、コスト削減を図ることも考えられるため、ムダの存在が示唆される。

以上より、前節のミクロの分析までで明らかにした行政課題、特に割高なコストについて、その要因等を検討することにより、ムダの存在に関する示唆が得られた。

5. 対応策の実施と課題の解決

対応策の実施と課題の解決においては、(d-1) 課題への対応策の実施、(d-2) 課題の解決を行うこととなる。ここでは、マクロの分析及びミクロの分析を踏まえて示唆を得たムダの存在について、対応策の検討と実施が進められる。具体的には、財政健全化計画の策定や町が設置する行革委員会・部会、予算査定等を通じて、行政課題への対応策の検討と実施を行うものである。

まず、(d-1) 課題への対応策の実施では、行革部会において対応策を具体化しながら、全庁的・部署ごとの業務見直しや予算査定等を通じて対応策を進める。

そして、(d-2) 課題の解決では、課題の解決に向け、行革委員会・部会において対応策の実施に係る進捗状況を管理する。

この点、本研究においては、必要以上のスペックによる契約が見受けられた点について、先行して令和4年度の予算査定において仕様書の見直しを条件とすることにより予算付けを行い、結果として以前より減額しての予算化となった。

その他、対応策の実施と課題の解決の各ステップについては、財政健全化計画の策定を通じて、実施体制が検討された。そして、令和4年度以降に実際に本格的に対応策が実施され、課題が解決されていくことが期待される。

V ムダの削減のための財務指標の有用性の限界（ディスカッション）

ここでは、本研究における取組みが実際の甲良町の現場において有用性が認められたのか、また、有用性が認められたとしても現状の公会計情報についてどのような限界があるのかについて議論す

る。以下の議論については、甲良町総務課職員（地方公会計、行財政改革及び予算査定を担当）へのヒアリングをもとに進める。なお、甲良町総務課職員へのヒアリングは、2021年8月に筆者が関与を始め、財務分析から財政健全化計画策定まで計8回、総時間24時間ほど行った。

まず、総務省（2018）の手法を本研究において具体化したフレームワークである「マクロの分析」、 「ミクロの分析」、 「要因分析と対応策の検討」及び「対応策の実施と課題の解決」といった各プロセスは有効に機能した。実際に先行して、本研究におけるムダの削減プロセスを経て発見されたPCリース契約のムダの端緒について、仕様書見直しを前提とした予算査定に取り組んだ結果、予算減額に繋がった。財務指標の分析から得られたムダの存在についての示唆が実際にムダの削減につながったと言える。

ムダの削減プロセスにおける各ステップは、第三次財政健全化の策定とともに進めた。過去に策定した財政健全化計画では、財政健全化プログラムが総花的であったが、マンパワーの少なさも要因となり、具体的なムダの削減があまり進まなかった。この点、本研究では、財務分析による行政課題の明確化が特に今後の財政健全化プログラムの実施に有用であると甲良町担当者のディスカッションにおいて確認された。

本研究では、セグメント別公会計情報が甲良町及び比較対象団体において作成されていないことから、ミクロの分析においては決算統計を用いて、物件費というコストに着目した簡易的なセグメント別コスト情報を作成した。この点について、ムダの削減に向けた財務分析手法のためのセグメント別コスト情報は、事業別や施設別などより細かいセグメント単位は必要ではなく、総務費や教育費などの行政目的別レベルの決算統計の情報で足りると考えられた。また、他団体との比較可能性の観点からも事業別や施設別などより細かいセグメント単位よりも行政目的別レベルのセグメント単位が適していた。

さらに、決算統計における物件費の内訳情報をもとに分析を進めたことから、より具体的な費目での行政課題を特定することができた。これは、現状の統一的な基準による地方公会計では、需用費や役務費、委託料などが混在した「物件費」という大きな単位でのコスト情報の開示に留まる。そのため、この大きな「物件費」の内訳分析という観点では、現状の地方公会計に限界もあると考えられた。公会計におけるコスト情報について、物件費の内訳を含め、行政目的別に開示されるようになれば、公会計情報のみを用いた一貫通貫のマクロの分析及びミクロの分析が可能になり、より理解可能性が高まる。つまり、統一的な基準における附属明細書「行政コスト計算書に係る行政目的別の明細」は、行政目的別コスト情報を表すものであるが、「物件費」の内訳を開示することがより有用であると考えられる。

ここで、決算統計を用いてコストに係る財務指標の分析を進めたとすると、公会計情報の必要性は議論となり得る。この点、公会計情報によるマクロの分析を踏まえた財政健全性に関して、職員が認識を共有することによって、このままでは持続可能な行政サービスの提供が困難となる可能性について職員の意識が高まり、実際に個々個別の行政課題への対応策の検討と実施が進められると考えられる。

また、今回のムダの削減の取り組みは経常費用が対象であり、土木・建築などの固定資産の取得

に係る支出については、土木・建築に係る取組みが総務課とは別所管になっているため、土木・建築などの固定資産の取得に係る支出には取組みを広げにくい状況であった。この点は本研究におけるムダの削減プロセスの限界と言える。

VI 結論と今後の研究課題

まず、本研究におけるムダの削減プロセスを実際に適用して、先行的に一部経費について仕様書見直しを前提とした予算査定に取り組んだ結果、予算減額に繋がったように、財務指標の分析から得られたムダの存在についての示唆が実際にムダの削減につながった。その点において、マクロの分析を踏まえたコスト情報の指標分析がムダの削減に有用と考えられる。

その要因としては、マクロの分析によって財政健全性に関して、職員が認識を共有することができたことが考えられる。そして、ミクロの分析としてのコスト情報の指標分析、さらにその後の要因分析と対応策の検討、対応策の実施と課題の解決の各ステップを経て、一部先行的にムダの削減が実現できた。また、そのほか、今後に行われる残りの対応策の実施と課題の解決についても甲良町総務課によってその実行可能性が期待されている⁶。

また、ムダの削減プロセスの過程のうち、(c-2) 課題への対応策の検討において、GAO (2015, パラグラフ 4.1) にある通り、存在が示唆されたムダの改善策として仕様書の見直しや入札・契約方法の変更など時代遅れの業務運営方法の見直しが本研究においても有用であった。

本研究では、ミクロの分析において、コスト情報のうち物件費に着目して決算統計を用いて行政目的別・性質別の物件費を分析したが、より広いコスト分析のためには、公会計情報を用いたフルコストベースで検討することが求められる。ただし、現状の統一的な基準では、物件費の内訳が開示されず、本研究のような性質別物件費の詳細な分析は困難である。また、統一的な基準における附属明細書「行政コスト計算書に係る行政目的別の明細」が任意開示とされており、実際の開示例も少ないことから行政目的別行政コスト情報の他団体比較に限界がある。これらの点は、統一的基準に残された課題と言える。

今後の研究課題としては、本研究の手法をより統計的に確かなフレームワークとする手法の検討や、決算統計ではなく、統一的な基準に基づいたセグメント分析手法の検討が残されている。

注

- 1 アクション・リサーチの手法を用いた公会計関連の先行研究には柴・松尾 (2012) や大川 (2020) などがある。柴・松尾 (2012) は、予算制度について経営管理の視点から、予算編成プロセスの機能に着目し、大阪府八尾市及び兵庫県伊丹市における財務・非財務の会計情報 (業績評価情報) の果たす意義について考察した。そこでは、業績評価によって、個々の施策、事務事業に関する財務・非財務情報が提供され、相対的な重点化の検討を可能にする仕組みが提供されるとされた。また、大川 (2020) は、アクション・リサーチの手法に基づいて、大阪府吹田市の「予算資金収支計算書」の作成手法を考案した。そして、予算資金収支計算書の作成方法の妥当性、あるいは予算資金収支計算書によって得られる情報の活用可能性に関して考察し、予算資金収支計算書の

- 有用性を明らかにした。管理会計研究におけるアクション・リサーチの意義と課題については、松尾（2014）に詳しく、そこでは、実務と密接に関連する管理会計におけるアクション・リサーチの有用性が指摘されている。
- 2 減価償却累計額対基金残高比率については、減債基金は公共施設等の更新の財源にならないことから、算定上の分子に減債基金を加えないこととした。
 - 3 偏差値が60を超えると一般的に高いと言え、さらに、ムダの削減をより効果的に行うため、住民一人当たりの目的別・性質別物件費そのものが1千円以上高くなっているものを対象とした。
 - 4 2020年度以降は会計年度任用職員制度の開始に伴って、「賃金」の節は廃止となり、従来の賃金は人件費に歳出科目が移行している。
 - 5 一般的に地方の小規模団体では、地元事業者の育成等を理由とした特命随意契約が多く見られるが、本研究では、地元事業者以外を契約相手とした特命随意契約も多く見られた。
 - 6 なお、本研究は小規模自治体を対象としたが、同様の手法を人口12万人の某市でも実践しており、同様に成果が見られている。

【参考文献】

- 愛知県. 2013.『愛知県の新たな公会計制度：公会計とマネジメントプロセスの一体改革』愛知県
(<https://www.pref.aichi.jp/uploaded/attachment/31936.pdf> 閲覧日：2022年9月21日参照).
- 石原俊彦. 2012.「地方自治体における公会計情報の活用とニュー・パブリック・マネジメント」(大塚宗春・黒川行治『政府と非営利組織の会計』中央経済社：137-169).
- 大川裕介. 2020.「地方自治体における予算情報の活動別区分による有用性向上：新たな財政運営ツールの導入に向けたアクション・リサーチの試み」『公会計研究』21(1)：38-50.
- 大住莊四郎. 2002.『パブリック・マネジメント：戦略行政への理論と実践』日本評論社.
- 大津市. 2020.『平成30年度決算財務書類本編』大津市
(<https://www.city.otsu.lg.jp/material/files/group/114/zaimusyoriuhonpen.pdf> 閲覧日：2022年9月21日).
- 大塚成男. 2015.「財政力指数の限界と地方公会計による財務書類の機能」『千葉大学経済研究』30(2)：111-150.
- 大塚成男. 2021.「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タビリティ』2(1)：28-43.
- 柴健次・松尾貴巳. 2012.「行財政改革のための『予算企画』」『会計検査研究』46：45-63.
- 柴健次. 2021.「地方公会計の諸論点」(財政の健全化と公会計改革研究班『地方財政と地方公会計』関西大学経済・政治研究所：1-51).
- 総務省. 2006.『新地方公会計制度研究会報告書』総務省
(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chikoujiken/report.html 閲覧日：2022年9月21日).
- 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

- (https://www.soumu.go.jp/main_content/000287808.pdf 閲覧日：2022年1月13日).
- 総務省. 2017.『基金の積立状況等に関する調査結果』総務省
(https://www.soumu.go.jp/main_content/000517449.pdf 閲覧日：2022年9月18日).
- 総務省. 2018.『地方公会計の活用の促進に関する研究会報告書』総務省
(https://www.soumu.go.jp/main_content/000559610.pdf 閲覧日：2022年9月21日).
- 総務省. 2019.『地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成30年度）』総務省
(https://www.soumu.go.jp/main_content/000614873.pdf 閲覧日：2022年9月21日).
- 総務省. 2021.『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）』
総務省 (https://www.soumu.go.jp/main_content/000757067.pdf 閲覧日：2021年10月23日).
- 総務省. Website.『令和元年度 統一的な基準による財務書類に関する情報』総務省
(https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikai/R01_chihou_zaimusyori.html 閲覧日：2023年1月5日).
- 立岡健二郎. 2019.「地方自治体の基金はなぜ積み上がるのか：求められる地方財政制度の改革」『JRIレビュー』5（66）：65-109.
- 新座市. Website.『財政非常事態宣言』新座市
(<https://www.city.niiza.lg.jp/uploaded/attachment/40207.pdf> 閲覧日：2020年11月8日).
- 馬場英朗・横田慎一・保木本薫. 2020.「公共経営における財務指標活用の可能性：吹田市のケースからみた公会計情報の有用性検証」『関西大学商学論集』65（1）：45-58.
- 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』57：13-35.
- 松尾貴巳. 2014.「管理会計研究におけるアクションリサーチの意義と課題」『管理会計学』22（2）：15-27.
- 村田町. Website.『村田町財政非常事態宣言』村田町
(https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikai/H29_chihou_zaimusyori.html 閲覧日：2020年11月8日).
- 横田慎一・馬場英朗・保木本薫. 2021.「公会計情報を活用した財政健全性の測定：健全化判断比率との比較から」『公共経営とアカウントビリティ』2（1）：44-56.
- GAO (2015) *Fragmentation, Overlap, and Duplication: An Evaluation management Guide*.
- GASB (1987) *Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No. 1*.
- IPSASB (2006) *Presentation Of Financial Statements*.

謝辞

本稿は、政府会計学会第6回年次大会の自由論題報告をもとにしており、大変貴重なコメントや示唆を頂いた方々に御礼を申し上げる。また、貴重な事例となる場を提供して頂き、さらに本研究による議論内容の公表をお許し頂いた甲良町総務課担当者にも御礼申し上げます。

論壇

フルコスト情報を用いた団体間比較の試み

大塚 成男（熊本学園大学大学院）

本稿では、実際の行政コスト情報を用いて試みた団体間比較の結果を示す。具体的な検討対象としているのは、図書館事業、消防事業、および特例定額給付金事業である。本稿の内容は研究成果としては未成熟であるが、現実の行政コスト情報を用いた分析・評価の取り組みを広げるうえでのきっかけとなることを期待している。

行政コスト、団体間比較、実態分析、事業評価、効率化

I はじめに

本稿においては、コスト情報を用いて地方公共団体の行政活動を比較し、その内容における差異から個々の団体の業務内容の違いを洗い出すことを目的として試行した調査の結果を示す。

地方公会計で作成される財務情報については、貸借対照表や資金収支計算書から得られる情報に比して¹、行政コスト情報についてはその活用方法が十分に検討されているとは言い難い。貸借対照表や資金収支計算書は企業会計における財務諸表分析の手法が援用できるのに対して、行政コスト計算書は企業会計における損益計算書とは異質であり、分析手法を確立するための手がかりが乏しいことは否定できない。しかしながら、地方公会計改革の目的が政策の事後評価のための会計財務情報基盤の確立にあるのであれば、地方公共団体による事業活動の実施状況を示す情報である行政コスト情報の意味と活用方法が検討されなければならない。

本稿では、静岡県行政経営研究会²を主宰する静岡県経営管理部市町行財政課から提供を受けたコスト情報の団体間比較を行う³。そのうえで、活動実績を評価するためのアウトプット指標を設け、行政コストとアウトプット指標とを対比することで、実際の地方公共団体の活動に対する評価を試みる。ただし、本稿における調査では、行政コストの違いを生じさせた業務内容自体の違いには踏み込むことができていない。本稿の目的は、実際の行政コストの数値を事後評価のための情報として利用しようとする具体的な試みを示すことで、行政コスト情報の活用方法に関する議論を進めるための題材を提供することにある。

II 分析にあたっての視点と手法

本稿では、行政コストは行政活動の実績を把握するための情報であると位置付けている。すなわち、行政コストの金額の大小は実績としての行政活動の規模を表し、行政コストの構成は実施され

た行政活動における内容を表しているときとみなすのが本稿における基本的な考え方である。そして、行政コストの団体間比較により、たとえ同一の分野であっても団体ごとの具体的な活動内容には差異があることを読み取ることができると考えている。それゆえ、本稿では行政コストを単に金額の大小だけで評価することはしない。行政コストが行政活動の実施状況を表す資源の投入（インプット）を示しているのであれば、その評価は行政活動が生み出す成果との関係で行われる必要がある。そこで本稿では、行政コストから読み取ることができる地方公共団体の行政活動の内容と、その活動が生み出している成果との対比を試みた。本稿における取り組みの目標は、行政コストの団体間比較を通じて、行政活動の効率性を高めるうえでの団体ごとの課題を明らかにすることである。

行政活動の成果を測定するうえでは、アウトプットとアウトカムという2つの視点がある。アウトプットは行政活動を通じて提供された役務の量であり、アウトカムは役務の提供に伴う結果である（Governmental Accounting Standards Board 2008, par.52b）。行政活動の最終的な目的は地域における福祉の増進というアウトカムを生み出すことであるが、福祉の増進は様々な行政活動が総体として実現させるものであり、行政活動について個別的にアウトカムを測定することは難しい。それゆえ本稿では、行政活動の成果を表す指標としてアウトプットに関する指標を用いた。そのうえで、行政コストとして把握されたインプットとアウトプット指標との対比に基づく検討を行った。

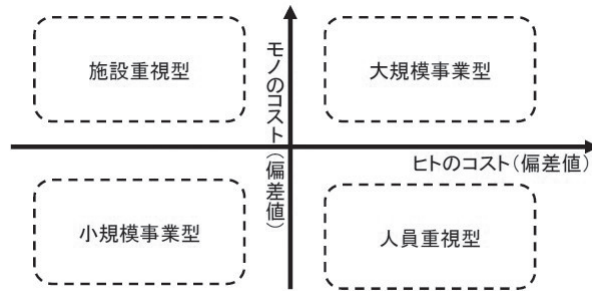
言うまでもなく、アウトプットが大きいこととアウトカムが大きいことは同義ではなく、本稿においてもアウトプットが大きければその行政活動は有意義であると単純に結論付けることは意図していない。しかしながら、アウトプットがなければアウトカムが生じることもない。行政コスト情報を用いて地方公共団体の活動を事後評価するうえでは、その第一段階として、インプットに見合ったアウトプットが生み出されているのかを検討することが必要であると考えている。

インプットとアウトプットを対比した評価を通じて行政活動の効率性を高めるうえでは、見合ったアウトプットを生み出していない行政コスト（インプット）を見つけ出して削減することが必要となる。本稿では、見合ったアウトプットを生み出していないインプットをロスと呼ぶ。そして本稿における分析の目標は、実際の地方公共団体における具体的な行政コストの数値を用いて、それらからロスの存在を指摘し得るか否かを検討することである。

地方公共団体の行政活動を評価するうえでは、団体自体による資源の費消の状況を把握することが必要であると考えられる。そこで本稿では、まず行政コストの中の業務費用に注目した。そのうえで行政コストの金額に基づく団体間比較を行うことにしたが、単なる金額の大小による評価となることを回避する必要がある。そこで本稿では、検討対象となる団体を行政コストの金額の大小だけで一次元で序列化することはせず、業務費用の主要な構成要素である人件費（人的資源の費消：ヒトのコスト）と物件費等（物的資源の費消：モノのコスト）を2つの軸として、偏差値により標準化した行政コストの相対的な大きさをを用いて図表1のように4つに類型化した。大規模事業型は、人的資源と物的資源の双方を相対的に多く投入している団体であり、その分野の行政活動を大規模に行っている団体である。それに対して小規模事業型は、投入されている人的資源と物的資源がともに少なく、事業活動の規模が小さい団体である。一方、施設重視型は人的資源の投入量は比較的小さいにもかかわらず物的資源の投入量が大きい団体であり、施設の整備に重点を置いた事業活動

が行われていると推測される。そして人員重視型が、物的資源の投入量は相対的に小さいにもかかわらず人的資源の投入量が相対的に大きい団体である。そのうえで、それぞれのカテゴリーの中で比較分析を行った。

図表1 分析にあたっての地方公共団体の類型化



出所：筆者作成

比較分析にあたっては、それぞれのカテゴリーごとの主要な団体のアウトプット指標を対比し、共通点と相違点を洗い出した。そのうえで、行政コストに見合ったアウトプットが提供されているか否かを検討し、それぞれの団体の行政活動においてロスが存在する可能性について考察した。

具体的な分析対象とした分野は、図書館事業と消防事業である。これらの事業を選択したのは、すべての団体において地域住民からのニーズがあると考えられる行政分野であるとともに、ともに人的資源と物的資源の投入が必要であるが、人員や施設の他の事業に対する独立性が高く、他の事業とは切り離して行政コストを計算することが可能であるためである。

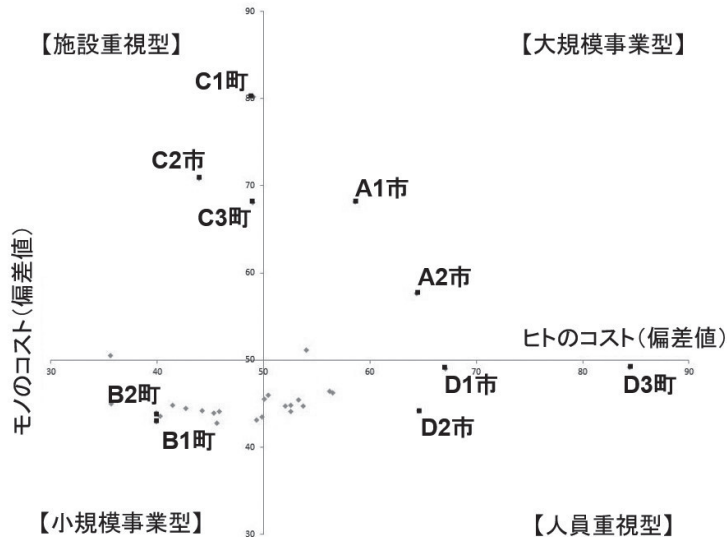
さらに、業務費用と移転費用が区分されている点も行政コストの大きな特徴である。両者は必ずしも独立したものではない。移転費用を生じさせる行政活動を実施するうえでは、地方公共団体自体による資源の消費である業務費用が生じる。移転費用はその発生自体が地域住民によつてのメリットとなるが、それに付随する業務費用が過大なものとなれば、そこにもロスが存在する可能性がある。そこで本稿では、コロナ禍対策としての特例定額給付金の交付に伴う業務を対象として、移転費用に付随する業務費用に関する検討も行った。

Ⅲ 図書館事業に関する検討

1. 分析対象団体の抽出

分析対象とした団体をヒトのコストの偏差値を横軸、モノのコストの偏差値を縦軸としてマッピングしたものが図表2である。そして、大規模事業型の団体としてはA1市とA2市、小規模事業型の団体としてはB1町とB2町を抽出した。また、施設重視型の団体としてはC1町、C2市、およびC3町、人員重視型の団体としてはD1市、D2市、およびD3町を分析の対象とした。

図表 2 図書館事業に関する分析対象団体の抽出



出所 著者作成

2. アウトプット指標

図書館事業から地域住民に提供されるアウトプットの指標としては、以下の指標を用いた。

- ・入館者倍率：入館者総数÷人口
- ・貸出利用者倍率：貸出利用者延べ数÷人口
- ・住民 1,000 人当たりのイベント開催数 (回)
- ・住民一人当たりの図書館延床面積 (㎡)
- ・住民一人当たりの開架図書数 (冊)

図書館に対する入館者が多ければ、図書館を通じて提供されている行政サービスの規模も大きいと考えられる。ただ、図書館を施設として利用することも多いと考えられるため、入館者と貸出利用者の双方を指標とした。また、図書館は文化活動の発信施設でもある。そこで、図書館事業の中のイベント開催数も指標とした。また、施設としての図書館の規模が大きければ、提供されている行政サービスの規模も大きいとみなせる。そこで、住民一人当たりの図書館延床面積と住民一人当たりの開架図書数もアウトプット指標とした。そのうえで、行政コストの金額がこれらの指標に示されたアウトプットの規模と見合ったものであるかを検討した。

3. 団体間比較に基づく課題の検討

アウトプット指標について、データが得られたすべての団体の平均値と分析対象とした 10 市町の値をまとめたものが図表 3 である。

図表3 図書館事業に関するアウトプット指標

	入館者倍率	貸出利用者倍率	イベント開催数	一人当たり床面積	一人当たり開架図書数
県内平均	2.045	1.192	1.767	0.054	3.742
【大規模事業型】					
A1市	1.844	0.844	2.093	0.079	4.318
A2市	n.a.	1.485	1.181	0.047	4.476
【小規模事業型】					
B1町	0.642	1.025	0.141	0.029	3.624
B2町	1.025	0.505	1.185	0.051	4.310
【施設重視型】					
C1町	2.555	1.140	n.a.	0.102	4.329
C2市	2.772	1.303	0.920	0.048	3.295
C3町	4.163	1.141	0.369	0.024	1.921
【人員重視型】					
D1市	1.990	0.998	0.029	0.074	3.588
D2市	2.218	2.020	0.566	0.032	2.470
D3町	1.703	0.900	9.837	0.131	5.749

n.a.：データなし

出所 著者作成

まず大規模事業型とみなしたA1市とA2市については、住民一人当たりの開架図書数はともに平均を上回っているものの、必ずしもアウトプット指標の値が大きいとは言えない。これはこれらの市においては、必ずしも投入されたインプットに見合ったアウトプットが提供されていない可能性を示している。したがって、これらの市においては、図書館業務の内容や施設についてロスが存在する可能性がある。さらに、見直しにおいて重視されるべき点についての差異も読み取ることができる。貸出利用者倍率が低いA1市においては図書館利用者数の拡大を図り、イベント開催数が少ないA2市は図書館施設の利用拡大を図ることが望ましいと考えられる。ただし、これらのアウトプット指標の積み増しが難しいのであれば、図書館施設に投入される人的資源や施設規模の見直しが求められるだろう。

次に小規模事業型とみなしたB1町とB2町については、入館者倍率、貸出利用者倍率、およびイベント開催数という指標が共通して低い水準にある。それゆえ、これらの団体においては地域住民に対する図書館事業からのアウトプットが不足している可能性がある。したがって、行政コストの値が小さいといっても、活動が効率的であると単純に考えることはできない。地域住民の図書館事業に対するニーズの調査が必要になるが、その結果を踏まえて、アウトプットの拡大を目的とした人的資源や物的資源の追加投入を検討することも考えられる。

また、施設重視型と位置付けた調査対象の市町については、入館者倍率が大きいという共通点が指摘できる。ただし、貸出利用者倍率は必ずしも大きいわけではなく、C2市とC3町については延床面積や開架図書数の指標の値も小さい。また、イベント開催数も少ない。したがって、これらの市町については、図書館施設に対する大規模な資源投入を行うことで、地域住民による利用を促

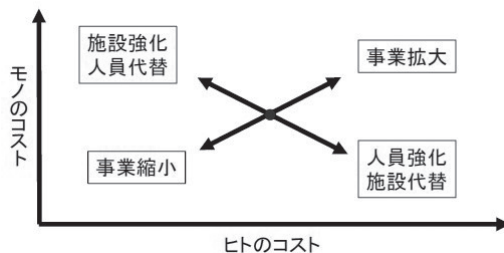
す図書館施設自体の機能が高められていると推測される。そして、そのような推測が当てはまるのであれば、これらの市町における将来に向けた図書館施設の維持負担は大きく、その補修・更新に関する適切な将来計画の策定が求められるだろう。

そして人員重視型の市町については、相対的な人的資源の投入が行われているにもかかわらず、必ずしもアウトプット指標の値は大きくない。ただし、これらの団体間にも差異があった。D1市はすべての指標が平均を下回っており、投入された人的資源の活用がどのように行われているのかを検討することが必要である。D2市の貸出利用者倍率は比較的大きいが、イベント開催数や延床面積の指標の値は小さい。この点からは、D2市においては図書館施設の規模が不足している可能性を指摘することができる。そしてD3町については、イベント開催数、延床面積、および開架図書数の値は大きい、利用数に関する指標の値は小さい。この点からはD3町における図書館事業が必ずしも地域住民のニーズに合致していない可能性が指摘できる。それゆえ、D3町においては図書館事業に対して大きな人的資源が投入されていることの妥当性に関する検討が必要になるだろう。

4. 時系列変化の検討

地方公共団体によって実施される行政活動の内容も変化する。この変化は、行政コストにも影響を与える。本稿での分析における枠組みに基づけば、行政コストの変化は図表4に示す4つのパターンに区別できる。このうちの事業拡大や事業縮小は行政コストの増減と一致するが、施設強化人員代替や人員強化施設代替のパターンでは行政コストが増加している場合もあれば減少している場合もある。したがって、行政コストの増減を総額としての変化だけで評価することを避けるうえでは、図表4に示す4つのパターンのいずれに合致するかを踏まえて行政コストの変化を検討することが望ましい。

図表4 行政コストの時系列変化におけるパターン

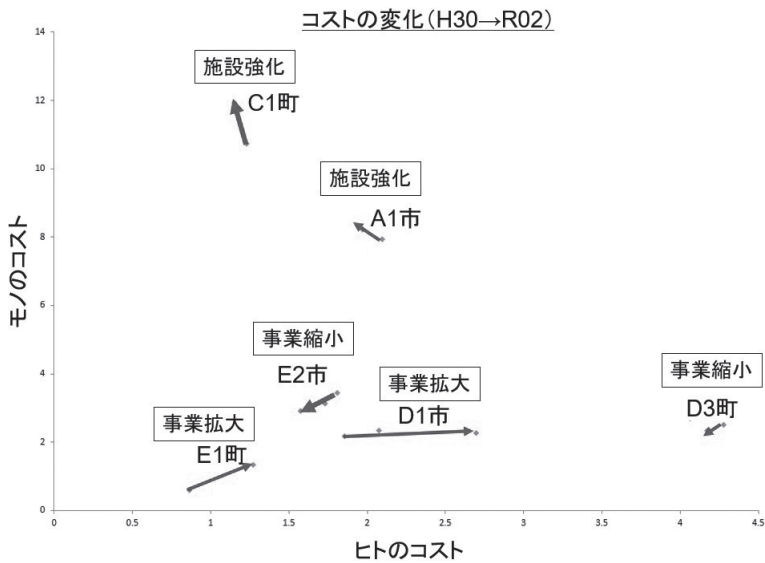


出所 著者作成

分析対象とした市町の中で平成30年度に対する令和2年度の変化が比較的大きかった6市町についての行政コストの変化パターンの違いを示したのが図表5である⁴。まず指摘すべき点は、団体によって行政コストの変化のパターンが異なっている点である⁵。これは、行政コストの分析を

通じてそれぞれの団体における図書館事業に対する方針の違いを描き出すことができることを示している。そして、事業拡大の動きを見せている D1 市や E1 町と、事業縮小の動きを示している D3 町と E1 市では、それらの方針の妥当性を検討することが求められるだろう。また、A1 市と C1 町では、人的資源の投入量は減少傾向にあるものの、物的資源の投入量が増加している。この資源投入量の増加は、その理由に基づいて評価することが必要だろう。新施設の導入による省力化が進められている場合と、人的資源の投入が行われなままに施設の拡大が図られている場合では、同様の施設強化人員代替という変化が生じていても、図書館事業に対する評価は異なるものになると考えられる。

図表 5 図書館事業の行政コストにおける時系列変化



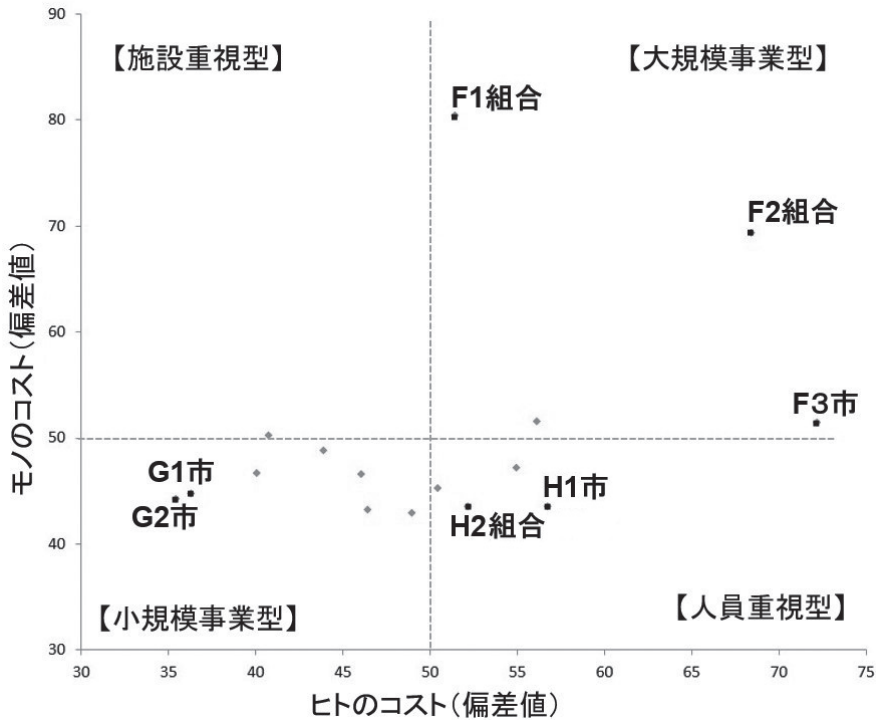
出所 著者作成

IV 消防事業に関する検討

1. 分析対象団体の抽出

消防事業については、複数団体で消防事業を行う組合を設立する広域化も進められているため、組合単位での行政コストの検討も行った。分析対象とした団体・組合をヒトのコストの偏差値を横軸、モノのコストの偏差値を縦軸としてマッピングしたものが図表6である。この図表に基づき、大規模事業型としてはF1組合、F2組合、およびF3市を分析対象とし、小規模事業型としてはG1市とG2市を分析対象とした。また、人員重視型としてはH1市とH2組合を分析対象とした。なお、消防事業について施設重視型に区分された団体・組合はなかった。これは消防事業においては、消防職員を配置せずに施設・設備のみを導入しても機能しないことが背景にあると考えられる。

図表6 消防事業に関する分析対象団体の抽出



出所 著者作成

2. アウトプット指標

消防事業に関するアウトプットについては、行政サービスの提供範囲と消防・救急活動の実施頻度に注目して、以下の指標を用いる。

<行政サービスの提供範囲>

- ・住民一人当たりの管内面積：管内面積÷人口 (ha)
- ・住民一人当たりの家屋数：家屋数÷人口
- ・観光交流客集倍率：観光交流客数÷人口

<活動の実施頻度>

- ・人口1,000人当たりの災害出動回数 (回)
- ・人口1,000人当たりの緊急出動回数 (回)
- ・人口1,000人当たりの広報・指導イベントの実施回数 (回)

行政サービスの適用範囲に関して、管内面積が大きければ、消防事業の規模は大きくなる。また、非居住者の家屋や空き家も消防事業の対象となるので、家屋数と消防事業の規模とは比例的な関係にあると考えられる。それゆえ、家屋数が多ければ消防事業からのアウトプットも大きいと考えた。また、救急等の業務の対象には観光客も含まれるだろう。定住人口よりも観光客等が多い地域にお

いては、消防事業の規模を拡大することが求められる。そこで、観光交流客数倍率もアウトプット指標に含めた。ただし、人口規模が異なる団体・組合を比較する必要があるため、これらの指標は人口で除した値を用いることにした。

また、消防・救急活動の実施頻度としては、災害出動回数と緊急出動回数をアウトプットの大きさを示す指標とした。さらに、消防事業には防災のための活動も含まれるので、広報・指導イベントの実施回数もアウトプット指標として用いることにした。

3. 団体間比較に基づく課題の検討

アウトプット指標について、データが得られたすべての団体・組合の平均値と分析対象とした7団体・組合の値をまとめたものが図表7である。

大規模事業型に区分したF1組合、F2組合、およびF3市について、F2組合やF3市は観光交流客数倍率と緊急出動回数の値が大きい。さらにF3市は、管内面積こそ小さいものの、家屋数や災害出動回数の値も大きくなっている。F2組合やF3市は、行政コストが大きい、消防事業により提供されているアウトプットも大きいと考えることができる。しかしF1組合については、F2組合やF3市のように、行政コストが大きいことの利用とし得るほどにアウトプット指標の値は大きくない。図表6に示されているように、F1組合はヒトのコストは平均的であるが、モノのコストが他の団体・組合と比較して突出して大きくなっている。しかし、アウトプット指標に関してはF1組合においてモノのコストが大きくなる理由を見出すことが難しい。それゆえ、F1組合における行政コストがロスではないことを示すためには、F2組合やF3市とは異なるアウトプットの存在を示すことが求められる。そして、F1組合において適正なアウトプットの存在を見出すことができないのであれば、消防施設の見直しが必要になると考えられる。

一方、小規模事業型に区分したG1市とG2市については、共通してアウトプット指標の値が小さい。すなわちこれらの団体における消防事業は、投入されているインプットは小さいが、アウトプットも小さい状況であり、行政コストと事業規模との関係は整合的であると考えられる。ただし、アウトプットが小さいことが地域住民のニーズに合致しているかを検討することが必要になる。現状のアウトプットが住民のニーズを満たしているのであれば、これらの団体においては現在の事業規模を継続することが望ましいことになる。しかし、もし地域住民が現状以上の行政サービスを求めているのであれば、人的資源や物的資源を追加投入し、活動規模を拡大することが必要になるだろう。

そして人員重視型とみなしたH1市とH2組合については、アウトプット指標の値に差異があった。H1市は、全体としてアウトプット指標の値が小さい。したがってH1市においては、人的資源の投入量は多いものの、それに見合ったアウトプットを提供することができていない可能性がある。それゆえH1市において消防事業における人員管理を中心とした見直し求められるだろう。それに対してH2組合については、管内面積の値はやや大きい程度だが、交流人口倍率の値が非常に大きい。それゆえ、H2組合については対応が必要となる範囲が大きいことに備えた人的資源の投入が行われていると推測される。ただし、災害出動回数や救急出動回数の値が小さいことを考え

れば、投入されている人的資源が過大である危険性も指摘できる。

図表7 消防事業に関するアウトプット指標（19行）

	管内面積	家屋数	交流倍率	災害出動	救急出動	イベント数
県内平均	0.247	0.55	33.27	1.49	43.07	1.49
【大規模事業型】						
F1組合	0.288	n.a.	29.67	0.26	30.60	0.67
F2組合	1.025	0.83	52.07	1.14	66.88	0.31
F3市	0.181	1.17	96.63	11.58	81.62	0.35
【小規模事業型】						
G1市	0.194	n.a.	4.02	0.71	30.01	8.87
G2市	0.100	0.48	20.77	0.44	38.37	0.20
【人員重視型】						
H1市	0.098	0.50	13.62	0.35	34.91	0.77
H2組合	0.314	0.47	131.85	0.87	40.76	1.33

n.a.：データなし

出所 著者作成

V 間接コストの団体間比較

1. 分析の視点と方法

行政コスト計算書においては、経常費用が業務費用と移転費用に区分されている。この区分は、企業会計にはなく、地方公会計特有のものである。

業務費用は地方公共団体の活動自体における資源の費消であるのに対して、移転費用は地方公共団体外部の主体に対する資源の投入である。移転費用もアウトカムの観点から評価すべきであるが、業務費用と異なり、団体自体の活動を表すものではないため、団体による役務の提供とは結び付かない。むしろ、移転費用自体が地方公共団体からのアウトプットであるとみなすことができる。したがって、地方公共団体による行政活動の効率化にあたっては団体自体による活動を考えることが必要であり、移転費用よりも業務費用からのロスを排除することが重要になる。

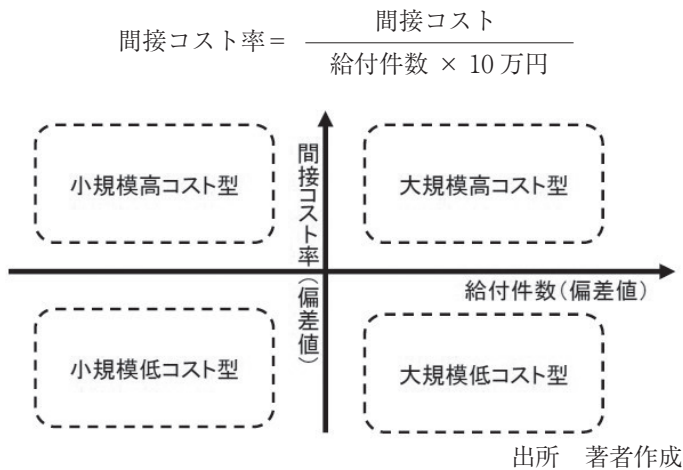
本稿では、移転費用が生じる事業を実施するうえでの業務費用を「間接コスト」と呼ぶ⁶。特例定額給付金に関しては現金と商品券のいずれによるべきかという議論があったが、これは間接コストの問題であったと考えることができる。今回の分析では、コロナ禍対策の特例定額給付金を地域住民に配分する業務に要した経費に関する資料の提供を調査対象とした団体から受け、分析を行った。

特例定額給付金については、その給付自体がアウトプットであるとみなすことができる。そして、給付金の金額自体は地方公共団体に変更することはできないが、給付金を配分するための作業内容はそれぞれの団体が決定することができる。さらに、特例定額給付金の配分に係る費用については国が負担するという方針が採られたこともあり、それぞれの団体は制約のない状況で独自の判断により作業の内容および支出項目を決定したと考えられる。それゆえ、特例定額給付金自体は全国一

律であったとしても、特例定額給付金の配分に係る間接コストの金額と内容には個々の団体ごとの特徴が表れている可能性が高い。

ただし、決算統計上の区分を用いることができる図書館事業や消防事業の分析とは異なり、特例定額給付金事業に関するコストは他の事業から区分することが難しい。常勤職員に関する人件費や共用資産に関する物件費等は特例定額給付金事業のコストとしては認識されていない部分が多く、把握されているコストは基本的には臨時的な事業に関する増分コストにならざるを得ない。それゆえ、コストの総額に注目して図書館事業や消防事業と同一の類型化を行うことができない。そこで、活動規模としての給付件数と間接コスト率の偏差値に基づく類型化（図表8）を行った。そして、大規模高コスト型の団体と大規模低コスト型の団体の比較と、小規模高コスト型と小規模低コスト型の団体の比較を通じて、事業規模とは別の団体間の活動内容の差異を洗い出すことを試みた。

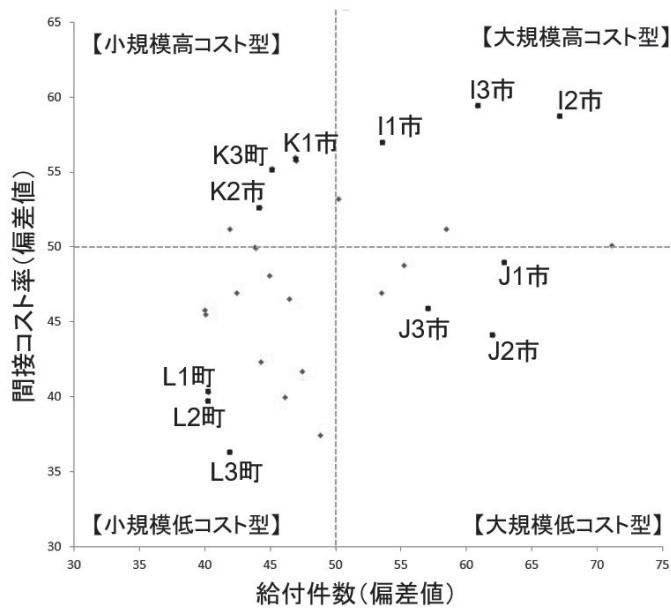
図表8 特例定額給付金事業を検討するための類型化



2. 分析対象団体の抽出

入手された資料に基づいて団体のマッピングを行ったのが図表9である。この図に基づいて、大規模高コスト型としてはI1市、I2市、及びI3市、大規模低コスト型としてはJ1市、J2市、およびJ3市を抽出した。また、小規模高コスト型としてはK1市、K2市、およびK3町、小規模低コスト型としてはL1町、L2町、およびL3町を抽出し、分析対象とした。

図表9 特例定額給付金事業に関する分析対象団体の抽出



出所 著者作成

3. 団体間比較に基づく考察

特例定額給付金に関する事業は当然に作業に関わる人員を必要とする。ただし、業務を外部の業者に委託している団体も多く存在した。団体の職員が直接に作業を行った場合と、外部の業者に委託した場合には、同様に人的資源を使用しているとしても、活動内容には違いがあるとみなすことができる。そこで各団体から提供された資料に基づいて、人件費と委託費を区分して集計した。また、システム改修の支出が行われていた団体も多かった。システム改修に関する支出は、特例定額給付金事業におけるモノのコストに相当すると考えられるため、人件費や委託費とは区分して集計した。それら以外の経費は「その他」としてまとめた⁷。そして、集計された事業経費について住民一人当たりの金額を計算し、団体間比較を行った。

人件費、委託費、システム改修、およびその他について、調査対象とした団体の平均値と分析対象とした12の団体の数値をまとめたものが図表10である。

大規模高コスト型の団体においては、I1市・I2市とI3市とでコストの内訳に違いがあった。I1市・I2市は委託費が大きな金額となっているのに対して、I3市では委託費の計上は行われておらず、人件費とシステム改修費が大きくなっている。これは、間接コストが大きくなった団体の中でも事業実施にあたっての業務内容に違いがあったことを示している。この点では、外部委託による対応を図ったI1市・I2市と、外部委託を行わなかったI3市では、庁内体制にどのような違いがあったのかが検討対象となる。また、システム改修費が大きいI3市については、改修されたシステムにおける今後の事業にも活用し得る汎用性の有無も視野に入れて、経費におけるロスの有無を確認す

る必要がある。

また、大規模高コスト型の団体と大規模低コスト型の団体を比較した場合、I3市は例外となるものの、コストの差異は委託費の違いによって生じているとみなすことができる。したがって、事業が大規模であった団体において特定定額給付金事業の実施に関するロスの有無を検討するうえで、委託業務の内容についての検証を行うことが重要であることが指摘できる。

一方、小規模高コスト型の団体については、調査対象とした3つの団体それぞれの人件費と委託費のパターンが異なっていた。K1市は2種の経費の双方が計上されているのに対して、K2市は委託費のみであり、K3町は人件費のみであった。したがって、事業の実施にあたって実施された業務の内容は事業規模が小さくとも団体ごとに異なっていたことがわかる。ただし、小規模高コスト型の団体においては、いずれもシステム改修費が大きいという特徴があった。それゆえ、これらの団体では、地域住民への直接の給付作業よりも、システムの強化に経費が振り向けられたことが推測される。さらに小規模高コスト型の団体と小規模低コスト型の団体とを比較した場合にも、システム改修費の大小が両者の間の大きな差異であることがわかった。したがって、小規模高コスト型の団体における事業の事後評価にあたっては、改修されたシステムの評価がロスの判別にあたって特に重要となると考えられる。

図表 10 特例定額給付金事業におけるコストの差異

単位：円	人件費	委託費	システム改修	その他
県内平均	76	164	107	206
【大規模高コスト型】				
I1市	73	365	0	210
I2市	45	429	0	214
I3市	248	0	233	225
【大規模低コスト型】				
J1市	0	172	150	193
J2市	61	218	0	147
J3市	77	87	89	204
【小規模高コスト型】				
K1市	171	99	141	236
K2市	0	174	177	234
K3町	220	0	213	194
【小規模低コスト型】				
L1町	20	86	70	186
L2町	103	0	0	263
L3町	19	67	0	191

出所 著者作成

Ⅵ おわりに

本稿では、実際の地方公共団体のコスト情報を用いて試行した団体間比較の結果を示した。率直に言って、本稿の内容は研究成果と呼べる水準に達していない。団体間のコストに違いがあることは示すことができているが、示されているには事実を過ぎず、その違いの意味が十分に解明できているわけではない。それゆえ、論壇として公表することにした。調査結果を公表すること自体が時期尚早であったかもしれない。ただし、本稿を通じて、現実のコスト情報が団体ごとの活動内容の違いを明らかにするツールとなり得ることは示せたのではないかと考えている。

あえて本稿の公表を行ったのは、地方公共団体の実際のコスト情報を用いた分析の広がりが必要であると考えたためである。貸借対照表や資金収支計算書と異なり、地方公共団体の行政コスト計算書やコスト情報については企業会計の財務諸表分析の手法を援用することが難しい。しかし、ただ座しているだけでは、分析手法が開発されることはない。行政コスト情報を用いた事後評価を行い、行政活動の効率性を高めるためには、現実のコスト情報を用いた分析・評価の取り組みを積み上げることが必要である。そして、そのような取り組みを通じて、地方公共団体の行政コスト情報自体も精緻化されていくことが望ましい。きわめて未成熟な調査結果ではあるものの、本稿で示した取り組みが行政コスト情報に対する関心を高め、新たな分析の取り組みが行われることを期待したい。

注

- 1 「統一的な基準」に基づく貸借対照表から得られる情報の意味を検討した論文としては、原口（2017）、原口（2019）がある。また資金収支計算書から得られる情報に関しては、大塚（2015）、大川（2020）を参照されたい。また、公会計情報を幅広く検討した研究としては馬場ほか（2020）がある。
- 2 静岡県全体の行政経営の効率化・最適化を目指し、県内の市町の連携を促進して問題解決を図る仕組みとして2014年4月に設置。2017年に「地方公会計の活動」課題検討会を設置して、作成されている具体的な地方公会計情報の活用方法の検討を行っている。
- 3 提供をうけたコスト情報および関連情報には非公開の情報も含まれている。そのため本稿では団体名はすべて記号で表している。異なる分野で同一団体が取り上げられている場合には、同一の団体に対して異なる記号が付されている場合もある。
- 4 単年度では大きな差が生じないため、2年間での変化を検討対象とした。
- 5 調査対象の中には人員強化施設代替のパターンの変化をしている団体はなかった。
- 6 国の財務諸表では、国民等の補助金や給付金の総額に対して、その交付等のために要したコストの割合を間接コスト率とし、補助金等の交付事務の効率性を考えるきっかけとして用いることができるとしている。（財務省 2022, p.40）
- 7 「その他」に含まれる主要な経費は、給付金に関する地域住民への通知を送付するための郵送費や、給付金の振込手数料である。そのため、金額的には大きいですが、住民一人当たりの金額については団体間の差は小さかった。

【参考文献】

- 大川裕介. 2020. 「地方自治体の財務報告におけるキャッシュ・フロー情報の重要性」『公共経営とアカウンタビリティ』1(1) : 24-36.
- 大塚成男. 2012. 「地方公共団体におけるコスト情報の意義」『会計検査研究』46 : 29-38.
- 大塚成男. 2015. 「地方公共団体における収支の『質』の評価」『地方財務』136 : 139-153.
- 大塚成男. 2019. 「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」『公会計研究』21(1) : 61-73.
- 大塚成男. 2021. 「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タビリティ』2(1) : 28-43.
- 経済戦略会議. 1999. 『日本経済再生への戦略』.
- 財務省. 2022. 『「国の財務書類」ガイドブック』.
- 総務省. 2019. 『統一的な基準による地方公会計マニュアル（令和元年8月改訂）』.
- 馬場英朗, 横田慎一, 保木本薫. 2020. 「公共経営における財務指標活用の可能性：吹田市のケースからみた公会計情報の有用性検証」『関西大学商学論集』65(1) : 45-58.
- 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 : 117-132.
- 原口健太郎, 丹波靖博. 2022. 「わが国の統一的な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係」『会計プロGRESS』23 : 85-102.
- Governmental Accounting Standards Board. 1987. *Concepts Statement No.1: Objectives of Financial Reporting*.
- Governmental Accounting Standards Board. 2008. *Concepts Statement No.2: Service Efforts and Accomplishments Reporting*.

(謝辞)

本稿は、2022年11月9日に開催された政府会計学会第2回九州部会での研究報告に基づいて執筆したものである。分析にあたってのデータを提供していただいた静岡県経営管理部市町行財政課および静岡県下の地方公共団体の皆様に御礼を申し上げます。なお、本稿は、JSPS科学研究費補助金(19K02008)の助成を受けた研究成果の一部である。

論壇

コロナ禍、デジタル化、行政サービスについて人々が感じていること —市民意識に関する国際調査結果から—

伊澤 賢司（EY 新日本有限責任監査法人）

筆者が所属するEYでは、日本を含む世界12か国において、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）のまん延が生活に与える影響、デジタル化の進展やデータプライバシーに対する意識などについて、アンケート調査を実施した。その結果、日本の調査結果は、他国の調査結果と異なる「悲観的な」傾向を示していたところがあったので、本稿では他国の調査結果と比較して日本の調査結果が異なったところを中心に紹介する。

コロナ禍、デジタル化、行政サービス、市民意識、信頼性

I 調査概要

筆者が所属するEYグローバルでは、2020年の7月から9月にかけて、日本を含む世界12か国において、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）のまん延が生活に与える影響、デジタル化の進展やデータプライバシーに対する意識などについて、各国1,000サンプル、合計12,100サンプル超のWebアンケートを実施した（以下、「グローバル調査」という）。また、EY Japanでは、このグローバル調査結果を受けて、2022年1月に日本を対象に追加調査を実施した（以下、「日本調査」という）。日本で追加調査を実施した理由は、グローバル調査結果のうち多くの質問において、日本の調査結果は、他国の調査結果と異なる「悲観的な」傾向を示していたことに加えて、よりCOVID-19の影響を受けた状況を把握するために期間比較すべきであると判断したためである。本稿では、このグローバル調査と日本調査のうち他国の調査結果と比較して日本の調査結果が異なったところを中心に紹介する。なお、本稿のうち意見に該当するものは筆者が所属する組織のものでなく私見である。

図表1 調査概要

項目	グローバル調査	日本調査
調査対象国	全12か国（日本・オーストラリア・ブラジル・フランス・ドイツ・インド・マレーシア・メキシコ・南アフリカ・アラブ首長国連邦・英国・アメリカ合衆国）	日本
サンプル数	全12,100サンプル （各国1,000サンプル，ただし，アラブ首長国連邦のみ1,100サンプル）	1,000サンプル
調査対象	就労年齢にある男女（日本の場合，18～64歳）	18～64歳の男女
調査実施方法	インターネット調査	インターネット調査
調査期間	2020年7月～9月	2022年1月
サンプル設計	・各国において，性別・年齢層・都市規模・仕事の有無について，人口構成比に合わせて割付を設定 ・回収後，割付に一致させるためウエイトバック集計を実施	性別・年齢層・居住地について，人口構成比に合わせて割付を設定

出所 筆者作成

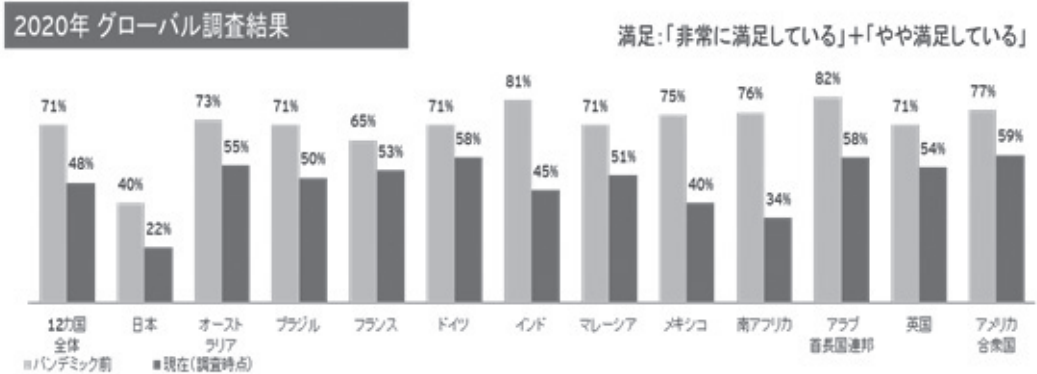
II コロナ禍によって「生活の質」はどう変化したか

パンデミックにより全世界で「生活の質」は大きく低下した。図表2はグローバル調査で生活の質への満足度を質問した結果である。ここでは「非常に満足している」と「やや満足している」を足して「満足している」としている。

12か国全体ではパンデミック前の満足度が71%だったところ2020年時点での満足度は48%と大きく低下した。グローバル調査での日本に関しては，パンデミック前の満足度が40%と12か国中最も低かったところ，2020年時点での満足度は22%とさらに低下した。日本調査でもパンデミック前の満足度が36%であったところ，2022年時点での満足度は28%と少し上昇したが大きな傾向は変わらない。

年齢層別に日本についてみると，グローバル調査では，パンデミック前の満足度は年齢層別に20歳以下では68%，若年層（21～36歳）では43%，中年層（37～50歳）では39%，高年層（51～64歳）では37%であったところ，2020年時点では同じく，39%，28%，20%，16%と年齢が上がっていくにつれて満足度が下がる傾向には変わりなかったが，とくに20歳以下に関しては大きく満足度を減らす結果となった。

図表2 生活の質への満足度



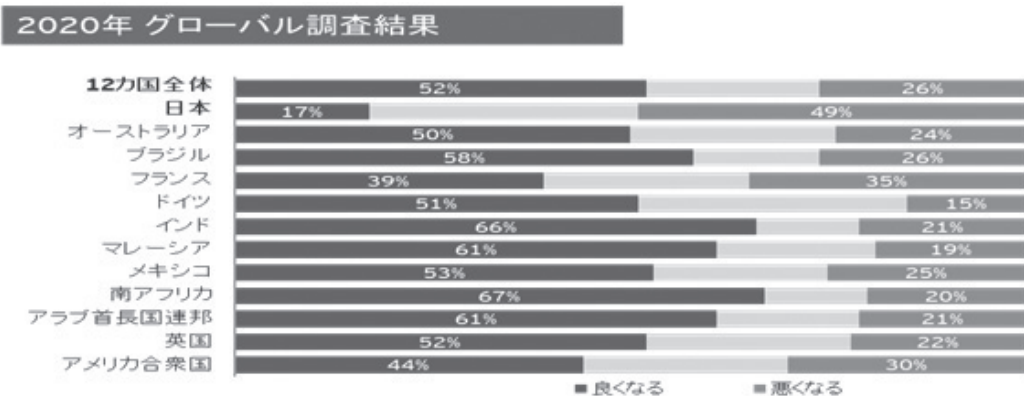
出所 EY Japan (2022)

図表3では、グローバル調査で、自分の生活の質は親の世代よりも良くなるかについて質問した結果である。「かなり良くなる」と「やや良くなる」を足して「良くなる」とし、「かなり悪くなる」と「やや悪くなる」を足して「悪くなる」とした。

12か国全体では「良くなる」が52%なのに対し、「悪くなる」が26%となり、親世代より「良くなる」と楽観する見方が主流の世界に対し、日本に関しては「良くなる」が17%なのに対し、「悪くなる」が49%と悲観的な見方が半数を占める結果となった。日本調査では、「良くなる」が19%なのに対し、「悪くなる」が38%となり、グローバル調査での2020年時点と比較して、「悪くなる」の割合が改善した。

年齢層別に日本についてみると、グローバル調査では、年齢層別に20歳以下では「良くなる」28%・「悪くなる」42%、若年層では「良くなる」20%・「悪くなる」45%、中年層では「良くなる」15%・「悪くなる」50%、高年層では「良くなる」15%・「悪くなる」53%となり、年齢が上がっていくにつれて「良くなる」の割合が下がり、「悪くなる」の割合が上がり、「生活の質への満足度」と同様の傾向となった。

図表3 自分の生活の質は親の世代よりも良くなるか



良くなる:「かなり良くなる」+「やや良くなる」
 悪くなる:「かなり悪くなる」+「やや悪くなる」

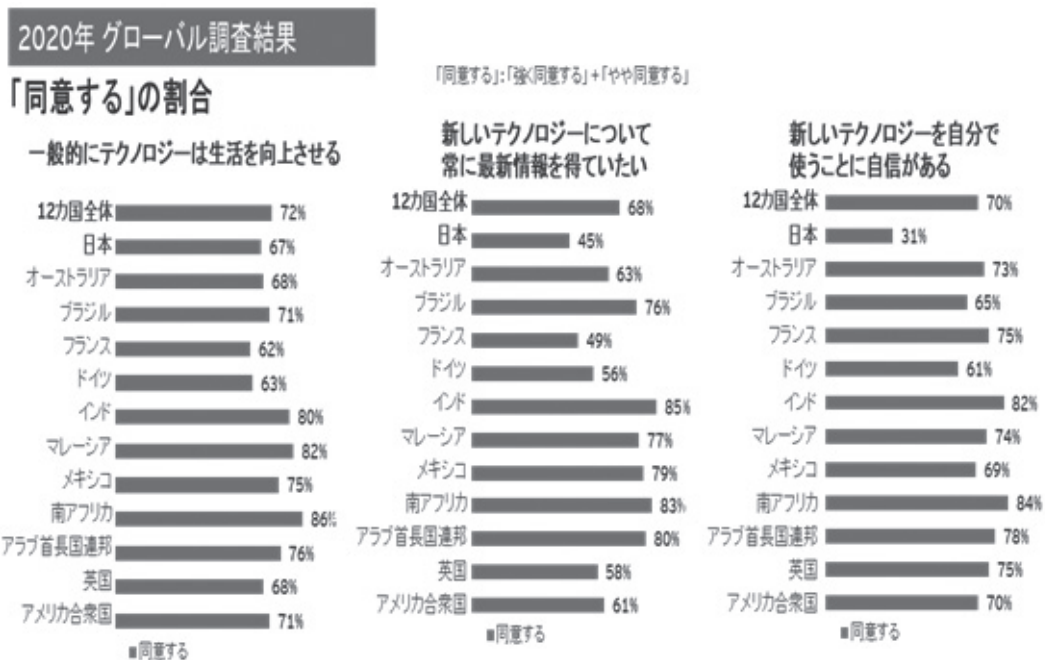
出所 EY Japan (2022)

Ⅲ テクノロジーは生活にどのような変化を与えるのか

パンデミックにより大きく低下した「生活の質」を改善する鍵のひとつはテクノロジーの活用である。図表4はグローバル調査で新しいテクノロジーへの姿勢を質問した結果である。(1)一般的にテクノロジーは生活を向上させる (2)新しいテクノロジーについて常に最新情報を得ていたい (3)新しいテクノロジーを自分で使うことに自信がある、に分けて質問した。

「同意する」の割合は、(1)については12か国全体が72%なのに対し、日本が67%とほぼ同じであったが、(2)については12か国全体で68%なのに対し、日本が45%と12か国中最も低く、(3)に至っては12か国全体で70%なのに対し31%と12か国中最も低くかつ他国から大きく引き離されていることが分かった。日本では、テクノロジーに対して、「生活を向上させるもの」という意識はあるものの、「新しいテクノロジーについて常に最新情報を得ていたい」という意識は弱く、「テクノロジーを自分で使う」ことに対しては自信が持てない人が多いことがわかる。日本調査でも同様の質問をしたところ、「同意する」の割合が(1)で48%、(2)で31%、(3)で24%となり、テクノロジーに対して「生活を向上させるもの」という意識自体も減らす結果となった。

図表4 新しいテクノロジーへの姿勢



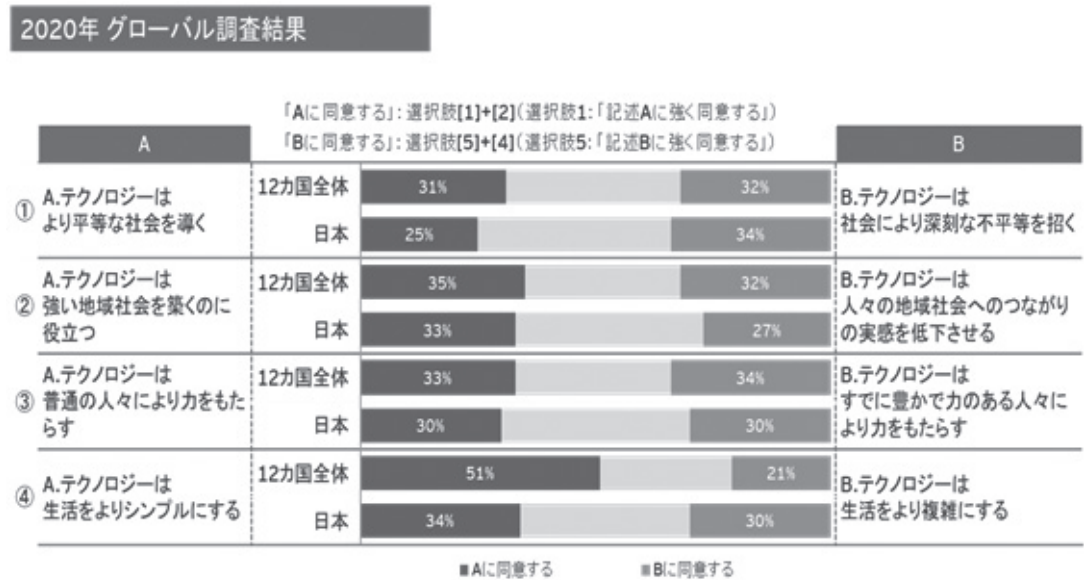
出所 EY Japan (2022)

図表5はグローバル調査でテクノロジーは社会をどのように変えるかについて質問した結果である。(1)テクノロジーはより平等な社会を導く、(2)テクノロジーは強い地域社会を築くのに役立つ、(3)テクノロジーは普通の人々により力をもたらし、(4)テクノロジーは生活をよりシンプルにする、に分けて質問した。

(1)については12か国全体で「同意する」31%・「同意しない」32%なのに対し、日本が「同意する」25%・「同意しない」34%であり、(2)については12か国全体で「同意する」35%・「同意しない」32%なのに対し、日本が「同意する」33%・「同意しない」27%であり、(3)については12か国全体で「同意する」33%・「同意しない」34%なのに対し、日本が「同意する」30%・「同意しない」30%であった。テクノロジーがもたらす変化については、12か国、日本いずれもポジティブな考え方とネガティブな考え方が拮抗している状態であった。

一方、(4)については12か国全体で「同意する」51%・「同意しない」21%と「テクノロジーは生活をシンプルにする」と考える人が半数を超えたものの、日本では「同意する」34%・「同意しない」30%であり「テクノロジーは生活をシンプルにする」と考える人が12か国全体と比較して少なかった。

図表5 テクノロジーは社会をどのように変えるか



出所 EY Japan (2022)

IV デジタル社会において政府・行政サービスにはどのようなことが求められているのか

図表6はグローバル調査で各機関の信頼度を質問した結果である。ここでは「非常に信頼できる」と「ある程度信頼できる」を足して「信頼できる」とし、「まったく信頼できない」と「やや信頼できない」を足して「信頼できない」としている。

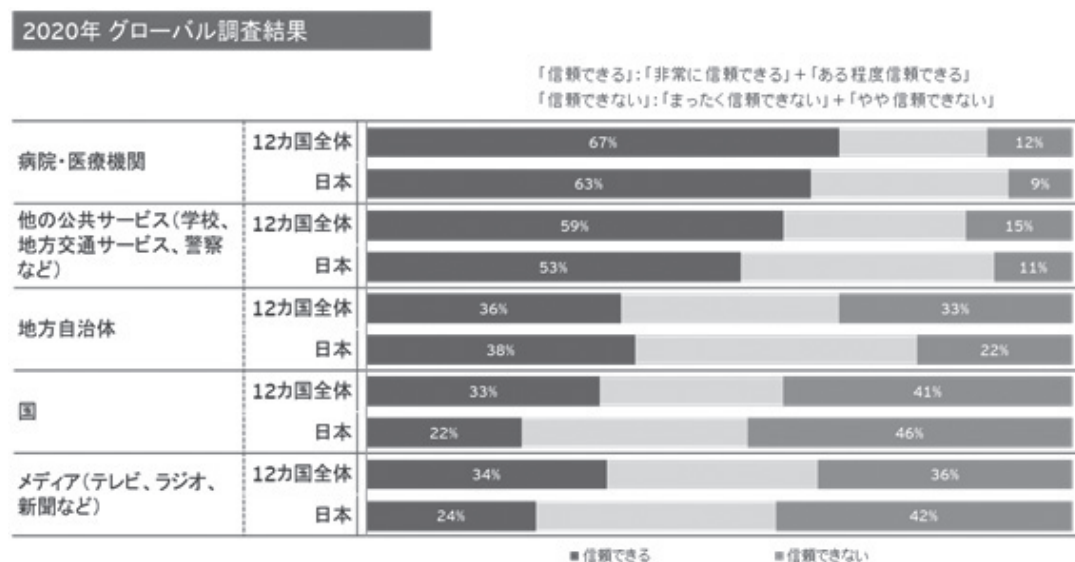
まず、病院・医療機関については12か国全体で「信頼できる」67%・「信頼できない」12%、日本では「信頼できる」63%・「信頼できない」9%であり、他の公共サービスについては12か国全体で「信頼できる」59%・「信頼できない」15%、日本では「信頼できる」53%・「信頼できない」11%であり、病院・医療機関や他の公共サービスいずれも、12か国全体・日本双方で、「信頼できる」が「信頼できない」を大きく上回る結果となった。

次に、地方自治体については12か国全体で「信頼できる」36%・「信頼できない」33%、日本では「信頼できる」38%・「信頼できない」22%であり、12か国全体、日本いずれも「信頼できる」が約4割となり、日本においても「信頼できる」が「信頼できない」を上回る結果となった。

さらに、国については12か国全体で「信頼できる」33%・「信頼できない」41%、日本では「信頼できる」22%・「信頼できない」46%であり、12か国全体、日本いずれも「信頼できる」が「信頼できない」を下回り、とくに日本では大きく下回る結果となった。

最後に、メディアについては12か国全体で「信頼できる」34%・「信頼できない」36%、日本では「信頼できる」24%・「信頼できない」42%であり、12か国全体では「信頼できる」と「信頼できない」が拮抗しているが、日本では「信頼できる」が「信頼できない」を大きく下回り、国に対する信頼度と同様な傾向となった。

図表6 各機関の信頼度



出所 EY Japan (2022)

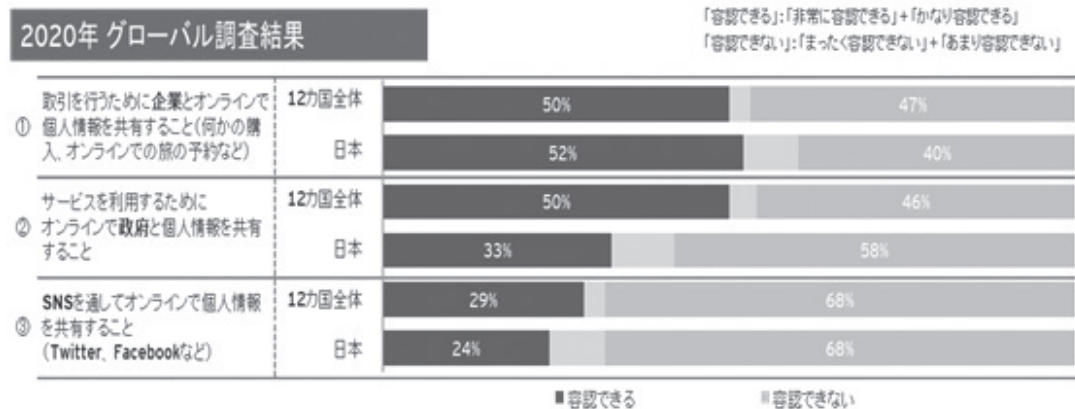
図表7はグローバル調査で取引・サービス利用のための個人データの共有について質問した結果である。ここでは「非常に容認できる」と「かなり容認できる」を足して「容認できる」とし、「まったく容認できない」と「あまり容認できない」を足して「容認できない」としている。(1)取引を行うために企業とオンラインで個人情報を共有すること、(2)サービスを利用するためにオンラインで政府と個人情報を共有すること、(3)SNSを通じてオンラインで個人情報を共有すること、に分けて質問した。

(1)については12か国全体で「容認する」50%・「容認しない」47%なのに対し、日本が「容認する」52%・「容認しない」40%であり、12か国全体、日本いずれも半数が取引を行うために企業とオンラインで個人情報を共有することを容認していた。一方、(2)については12か国全体で「容

認する」50%・「容認しない」46%と(1)の企業の場合と同様に政府についても半数がサービスを利用するために個人情報を共有することを容認していたのにもかかわらず、日本では「容認する」33%・「容認しない」58%であり、12か国全体と比較すると政府についてサービスを利用するために個人情報を共有することを容認している割合は低かった。(3)については12か国全体で「容認する」29%・「容認しない」68%なのに対し、日本が「容認する」24%・「容認しない」68%であり、12か国全体、日本いずれもSNSを通してオンラインで個人情報を共有することを容認する割合は低かった。

日本調査でも同様の質問をした結果、(1)については「容認する」42%・「容認しない」40%、(2)については「容認する」28%・「容認しない」54%、(3)については「容認する」21%・「容認しない」61%となり、2020年と比較して2022年のほうが、企業、政府、SNSいずれもオンラインで個人情報を共有することを容認する割合が下がったが、とくに企業については大きく下がった。

図表7 取引・サービスの利用のための個人データの共有について



出所 EY Japan (2022)

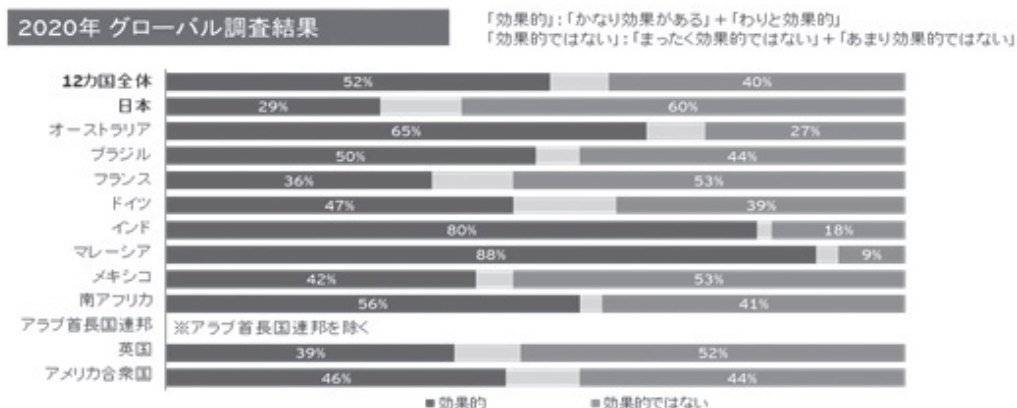
図表8はグローバル調査でデジタルテクノロジーを利用した行政のパンデミック対策に対する評価を質問した結果である。ここでは「かなり効果がある」と「わりと効果的」を足して「効果的」とし、「まったく効果的ではない」と「あまり効果的できない」を足して「効果的ではない」としている。

12か国全体では「効果的」が52%なのに対し「効果的ではない」が40%と約半数が「効果的」と回答するなか、日本に関しては「効果的」が29%なのに対し「効果的ではない」が60%と「効果的」と回答したのは約3割と12か国中最も低く、「効果的ではない」を大きく下回った。日本調査でも同様の質問をしたところ、「効果的」が33%、「効果的ではない」が49%となり、2020年と比較して2022年では「効果的」と回答した割合はあまり変わらなかったが、「効果的ではない」と回答した割合は減少した。

年齢層別に日本についてみると、グローバル調査では、(20歳以下は回答者数が少なかったため捨象するが)年齢層別に若年層では「効果的」38%・「効果的ではない」50%、中年層では「効果的」

29%・「効果的ではない」58%、高年層では「効果的」21%・「効果的ではない」71%となり、若年層では「効果的」というポジティブな評価も見られるが、高年層では評価が厳しい結果となった。

図表8 デジタルテクノロジーを利用した行政のパンデミック対策に対する評価

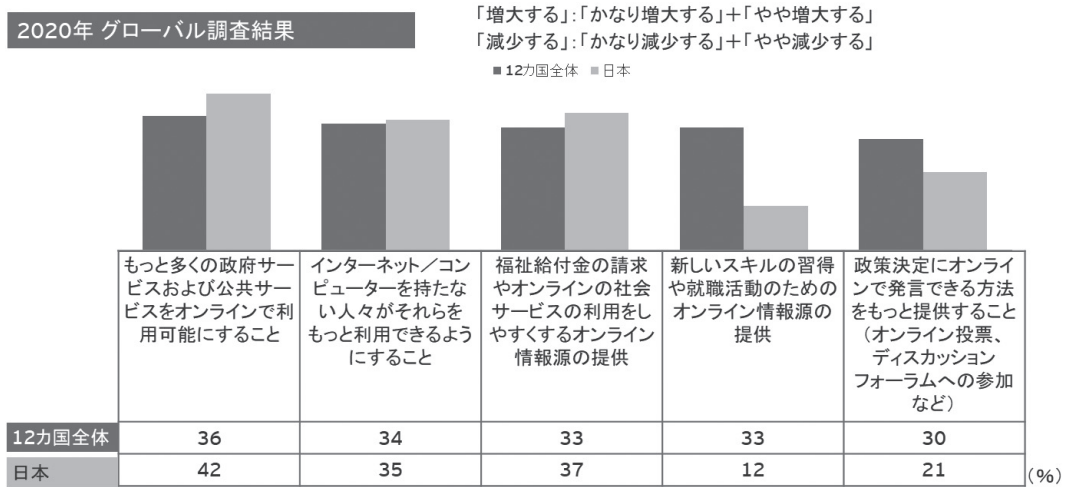


出所 EY Japan (2022)

図表9はグローバル調査で政府が優先すべき課題を質問した結果である。ここでは「かなり増大する」と「やや増大する」を足して「増大する」とし、「かなり減少する」と「やや減少する」を足して「減少する」とした。(1)もっと多くの政府サービスおよび公共サービスをオンラインで利用可能にすること、(2)インターネット/コンピューターを持たない人々がそれらをもっと利用できるようにすること、(3)福祉給付金の請求やオンラインの社会サービスの利用をしやすくするオンライン情報源の提供、(4)新しいスキルの習得や就職活動のためのオンライン情報源の提供、(5)政策決定にオンラインで発言できる方法をもっと提供すること、に分けて質問した。

その結果、「増大する」と回答があった割合は、(1)については12か国全体で36%、日本が42%、(2)については12か国全体で34%、日本が35%、(3)については12か国全体で33%、日本が37%、(4)については12か国全体で33%、日本が12%、(5)については12か国全体で30%、日本が21%となり、日本では、主に「政府・公共サービスをオンラインで利用可能にする」「福祉給付金の請求やオンラインの社会サービスの利用をしやすくするオンライン情報源」「インターネット/コンピューターを持たない人々がそれらをもっと利用できるようにする」の3項目へのニーズが高く、「新しいスキルの習得や就職活動のためのオンライン情報源の提供」や「政策決定にオンラインで発言できる方法をもっと提供すること」の2項目へのニーズは低いことが分かった。

図表9 政府が優先すべき施策



出所 EY Japan (2022)

V おわりに

以上、グローバル調査や日本調査をもとに、(1)コロナ禍によって「生活の質」はどうか、(2)テクノロジーは生活にどのような変化を与えるのか、(3)デジタル社会において政府・行政サービスにはどのようなことが求められているのか、についてみてきた。他国の調査結果と比較して日本にとって「悲観的な」傾向を示していると考えられるデータをまとめると下記のとおりである。

① コロナ禍によって「生活の質」はどうか

- ・生活の質への満足度がパンデミック前にも日本は12か国中最も低かったが、2020年時点でも大きく減少した。
- ・自分の生活の質は親の世代よりも良くなるかについて、他国は「良くなる」という楽観的な傾向が強かったが、日本は「悪くなる」という悲観的な傾向が強かった。

② テクノロジーは生活にどのような変化を与えるのか

- ・新しいテクノロジーへの姿勢について、「新しいテクノロジーについて常に最新情報を得たい」「新しいテクノロジーを自分で使うことに自信がある」に同意すると回答したのは日本は12か国中、最も少なかった。
- ・テクノロジーは社会をどのように変えるかについて、「テクノロジーは生活をシンプルにする」と回答した割合は日本では12か国全体と比較して低かった。

③ デジタル社会において政府・行政サービスにはどのようなことが求められているのか

- ・各機関への信頼度のうち、国とメディアについては、12か国全体と比較して日本では「信頼できない」と回答した割合が「信頼できる」と回答した割合よりも大きかった。
- ・取引・サービス利用のための個人データの共有のうち、「サービスを利用するためにオンライ

ンで政府と個人情報とを共有すること」を「容認する」と回答した割合は12か国全体と比較して日本の場合は低かった。

- ・デジタルテクノロジーを利用した行政のパンデミック対策に対する評価については、日本は「効果的」と回答した割合が12か国中最も低かった。
- ・政府が優先すべき課題のうち、日本では他国と比較して「新しいスキルの習得や就職活動のためのオンライン情報源の提供」や「政策決定にオンラインで発言できる方法をもっと提供すること」の2項目へのニーズは低かった。

上記のような調査結果をどのように捉えればよいのであろうか。ひとつにはそれぞれの調査結果の相関関係により、原因と結果の関係を整理することが考えられる。もちろん、統計的に整理しないと科学的な検討はできないであろうが、それぞれの調査結果を踏まえて思索を深めることは許されるであろう。ここでは上記の調査結果のうち、各機関の信頼度に着目してみたい。

各機関の信頼度のうち、病院・医療機関や他の公共サービスについてはいずれも12か国全体・日本双方で「信頼できる」が「信頼できない」を大きく上回り、地方自治体については12か国全体で・日本双方で約4割が「信頼できる」と回答したことで、12か国全体と日本での回答は同じ傾向であったものの、国とメディアについては、12か国全体でも「信頼できる」が「信頼できない」を下回っていたが、とくに日本では大きく下回る結果となっている。

市民を行政サービスの受け手と見ると、直接、行政サービスを受ける病院・医療機関や他の公共サービスでは信頼度が高く、それらと比較すると直接、行政サービスを受ける機会が少なくなる地方自治体についてはそれらよりも信頼度が低くなり、間接的に行政サービスを受ける国やメディアについては信頼度がより低くなるというのは、市民が受ける行政サービスの結果を評価することによって各機関の信頼度を変化させるのであろうとすると自然な傾向ともいえる。それでは日本の場合は国やメディアの信頼度が他国と比較しても低いことはどのように考えればよいのであろうか。各機関の信頼度が市民が受け取る情報の質と量に影響するとすると、日本の場合他国と比較して市民が国やメディアの信頼度に影響する情報に接していない可能性があると考えられる。例えば、病院・医療機関や他の行政サービスの場合は、市民が実際に行政サービスを受け取ることによって、市民生活との関連で行政サービスの質と量を評価し、それが各機関への信頼度につながるが、国やメディアの場合には、市民が受け取る行政サービスと直接関連しないとすると、追加で情報を提供しないとすれば市民生活との関連で受け取るサービスの質と量を評価することがないので、各機関への信頼度につながる機会がない、もしくは乏しいことが考えられるのである。

そのような国やメディアの信頼度の低さが、例えば、「サービスを利用するためにオンラインで政府と個人情報を共有すること」を許容する割合が日本の場合他国と比較して低いことに影響しているかもしれないし、デジタルテクノロジーを利用した行政のパンデミック対策に対する評価が日本は12か国中最も低い結果に影響しているのかもしれない。前者については、市民の国に対する信頼度が低ければ、その政府が個人情報を共有することを許容しなくなることは自然であろうし、後者については、実際に日本の場合、他国と比較してデジタルテクノロジーを利用した行政サー

ビスは提供されていなかったのかもしれないが、提供されていたとしてもその提供する主体である国の信頼度が低かったとすれば、行政サービスに対する信頼度も低くなり、ひいては行政サービスに関する評価も必要以上に下げられているかもしれない。「悲観的」や「楽観的」というのは心情的なあいまいな表現ではあるが、市民の心情や信頼性に与える影響という観点で国のアカウンタビリティやガバナンスを検討するというのは有用かもしれないと考えられる。

【参考文献】

EY Japan 株式会社. 2022. 『コロナ禍、デジタル化、行政サービスについて人々が感じていること～市民意識に関する国際調査結果から～』.

公共経営とアカウンタビリティ Vol.3 No.1
Public Management and Accountability

2022年12月発行

発行・編集 政府会計学会
Japan Association of Governmental Accounting
〒162-0041 東京都新宿区早稲田鶴巻町518 司ビル3F
（株）国際ビジネス研究センター内
Tel:03-5273-0473 Fax:03-3203-5964
ホームページアドレス：<http://www.jaga-network.org/>

印刷所 一印刷
〒657-0837 神戸市灘区原田通1-2-14
Tel:078-801-1241
ISSN:2435-6158

会員外頒価 2,200円（税込）

公共経営とアカウンタビリティ

Public Management and Accountability