

地方自治体における公会計情報の活用と制度ロジック

—A市の事例分析結果から—

掛 谷 純 子*

要 旨

1980年代から、わが国では従来現金主義で行われていた公会計に発生主義を導入するいわゆる公会計改革が行われてきた。NPM（ニュー・パブリック・マネジメント）の考え方に基づけば、公会計情報は、内外の利害関係者への説明責任を果たすための情報として利用されるだけでなく、地方自治体のマネジメントに活用されるべきであるが、今日においても、公会計の「マネジメント活用」が進んでいるとはいえない。そこで、本稿においては、わが国において公会計情報がマネジメントに活用されていないのはなぜかについて、A市における事例分析を通じて、公会計情報をマネジメントに活用することに関連する制度ロジックの複雑性を検討した。これにより、行政管理ロジックと財務ロジックという制度ロジック間にコンフリクトが生じていることが明らかとなったが、それが、公会計情報の活用が進まない原因となっている可能性がある。

キーワード：公会計改革、制度ロジック、地方自治体、管理会計

はじめに

1980年代から日本においてはいわゆる公会計改革が行われてきた（小西2012、柴2016ほか）。一般的に、公会計改革とは、従来現金主義で行われていた公会計に発生主義を導入することだと理解されている（神野2008、山浦2016ほか）。本稿においては、「公会計」を「地方自治体における発生主義に基づく会計」という意味で用いている。

公会計改革は、もともと1980年代後半頃から熊本県や三重県など先進自治体の取り組み

* 京都女子大学 准教授

として始まった。1990年代からは総務省が主導して進められてきた。現在では83.9%の地方自治体が発生主義の考え方による財務書類を作成している（総務省2017:1）。このように、財務会計目的の公会計改革はこの間に大きく進歩したといえるだろう。

わが国の公会計改革は、欧米のニュー・パブリック・マネジメント（以下NPMとする）の考え方を基礎として進められてきた（神野2008、大森2016ほか）。NPMとは「1980年代の半ば以降、英国・ニュージーランドなどのアングロサクソン系諸国を中心に行政実務の現場を通じて形成された革新的な行政運営理論」（大住1999:1）である。

NPMの中心には、会計化（accountingization）の動きがあるといわれている（Hood1995:93）。これは、客観的な財務数値を基礎として地方自治体がマネジメントされるべきであるというNPMの基本的考え方を反映したものである（Hood1995:97）。また、フッドによれば、会計化を進めることで、地方自治体は財務的な成果という「結果」に対する「責任」を意識して行われるようになり、公務員の活動はコストや成果の面から測定され、評価されることになる（Hood1995:94）。

ここで、公会計をマネジメントに使うとはどういうことかを定義しておく。たとえば、Bogt et al. (2010: 242) は、政府組織における発生主義会計導入のマネジメントの観点からの貢献として、より正確で適切な経営情報の提供、情報に基づく意思決定、財務計画と管理の効率化を挙げている。また山本（2001）は、類似の観点から、公会計情報を地方自治体における資源配分の効率化に活用できると指摘している（山本2001: 59）。これらの先行

研究は「会計に基づく情報を意思決定に活用し、計画に反映させること」をマネジメントと関連づけており、本稿においても、公会計をマネジメントに活用するということを、「公会計に基づく情報を意思決定に活用し、計画に反映させること」と定義し、検討していくこととする。

NPMの考え方に基づけば、公会計情報は、内外の利害関係者への説明責任を果たすための情報として利用されるだけでなく、地方自治体のマネジメントに活用されるべきであることになる。このような規範的な主張は、木下（1995）、吉田（2003）、石田（2006）、山本（2001）などによってわが国でも行われており、NPMの考え方からすれば会計情報をマネジメントに使うことは当然である。

しかし、わが国では今日においても、公会計の「マネジメント活用」が進んでいない。堀北ほか（2010）の実態調査によれば、外部報告目的を重視している地方自治体は高い平均値を示しているものの、経営管理目的については相対的に低い平均値を示している。

これに関して、欧米の研究によれば、NPMの導入に対して、さまざまな利害関係者が抵抗などの反応を示すことが明らかとなっており（Broadbent and Laughlin 1998）、複数の制度ロジックがコンフリクトを発生させるとの研究結果もある（Lounsbury 2007）。

そこで、本稿においては、わが国において公会計情報がマネジメントに活用されていないのはなぜかについて、制度ロジックの考え方に照らして検討を行う。

次の1では、公会計のマネジメントへの活用に関して先行研究および公表資料に基づき検討を行い、本稿のリサーチクエスチョンを

設定する。また、2で本研究の研究方法を述べたうえで、3で、事例研究の結果を概説する。さらに4では3の事例研究に基づき制度ロジックの観点から考察を行う。最後に5で本稿のまとめを行う。

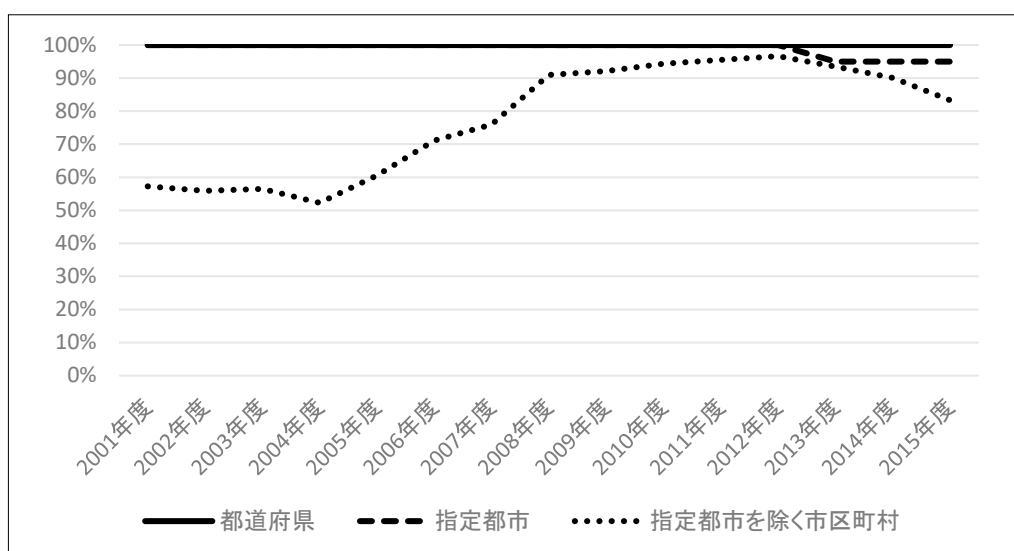
1 先行研究

本章においては、公会計情報のマネジメントへの活用に関する先行研究を整理する。1.1では、マネジメントへの公会計情報の活用はどうあるべきかについて論じた規範的研究を中心に整理する。そして、1.2ではわが国における公会計情報のマネジメントへの活用についての実態を調査した研究を中心に整理し、本稿が明らかにすべき内容を述べる。さらに、1.3では制度ロジックに関する議論を整理するとともに、1.4では日本の地方自治体における制度ロジックを先行研究により整理する。

1.1 マネジメントへの公会計情報の活用に関する規範的研究

1980年代には、多くのOECD諸国において、NPMに向けた動きがあった。公共経営のこのモード変化の中心はaccountingization(会計化)に向けたシフトであった(Hood1995: 93)。わが国においても、「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」(2001年6月26日閣議決定)において、NPMによる行政改革を実施する旨が明記された。このように、わが国においては企業と公共のマネジメントに存在した境界を取り払うNPMの考え方を通じて、その領域を公会計に拡張してきた(小林2016: 88)。このようななか、地方自治法や財務規程の改正による改革とはなっていないものの、開示レベルでの改革が行われており、財務会計目的では、ほぼすべての地方自治体が財務書類を作成するなど成果をあげてきたといえる(図表1参照)。

図表1 地方自治体における財務書類の作成状況



(出典：総務省資料より筆者作成)

なお、わが国における発生主義による財務書類の作成については総務省の主導により実施されてきた。具体的には、2006年に総務省が「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し、2つの会計モデル（「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」）を提示した。「基準モデル」は個別の取引情報については複式簿記・発生主義により記帳するものであるが、総務省方式改訂モデルは、決算統計からデータを入手して作成するものである（兼村2010ほか）。2007年の「公会計の整備推進について」（総務省、自治財政局長通知）は、2009年度または2011年度中に財務書類を作成することを要請している。

さらに、すべての地方自治体を対象とした新たな財務書類の作成基準として2014年に「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）が公表された。このなかで、地方公会計整備の意義は、住民や議会等に対する説明責任の履行と、資産・債務管理、予算編成、行政評価等に有効に活用することで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している。2015年の「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」（総務大臣通知）により、2017年度

までに統一的な基準（以下「統一的基準」とする）による財務書類の作成が求められている。「統一的基準」では、すべての資産を網羅した固定資産台帳の作成、事業別・施設別のフルコスト分析を可能にするための複式簿記の導入も求められている（大塚2016: 149）など、よりマネジメントに使うことが想定されている。

その一方で、行政の効率化や適切な資源配分や、効果的かつ効率的な政策の遂行と適時の見直しを目的とした、行政機関や議員が行う意思決定に必要な情報として公会計情報が活用されるべき（日本公認会計士協会2013: 2）といわれている。すなわち、整備の段階から活用の段階へステージが変わってきている（総務省2018）。

これについて、山浦（2016）が、地方公会計制度改革の目的として、地方財政の改善ならびに行政の合理化、効率化に役立てることを挙げており（山浦2016: 15）、小西（2014）が、財政学の見地からもマネジメントのための会計の観点を取り入れるべき（小西2014: 29）と述べているように、会計情報をマネジメント目的で使うことが求められているといえる。

図表 2 会計情報の活用方法

	合計		都道府県		指定都市		市区町村	
財政指標の公表	401	34.2%	23	50.0%	11	64.7%	367	33.1%
施設別・事業別行政コスト計算書の作成	28	2.4%	3	6.5%	4	23.5%	21	1.9%
将来の施設更新必要額の推計	68	5.8%	0	0.0%	0	0.0%	68	6.1%
公共施設等の計画への反映	111	9.5%	1	2.2%	1	5.9%	109	9.8%
議会における説明資料としての活用	195	16.7%	12	26.1%	8	47.1%	175	15.8%
わかりやすい住民への説明資料作成	327	27.9%	23	50.0%	8	47.1%	296	26.7%
地方債 IR への活用	16	1.4%	11	23.9%	5	29.4%	0	0.0%
PPP/PFI 事業の提案募集への活用	1	0.1%	0	0.0%	1	5.9%	0	0.0%

（出典：総務省2017より筆者作成）

1.2 わが国における公会計情報のマネジメントへの活用実態

1.1で述べたように、理論的、政策的、実務的な観点から、会計情報をマネジメントに使うことが求められているが、堀北ほか（2010）の実態調査によれば、会計情報の活用目的として経営管理目的もある程度重視されているものの、現状ではその活用効果は低く、課題の認識の程度が高いことが明らかになっている。また、総務省（2017）によれば、会計情報の活用方法として「財務指標の公表」（34.2%）、「住民へのわかりやすい説明」（27.9%）、議会における説明資料（16.7%）となっているのに比べ、「公共施設等の計画への反映」（9.7%）、「将来の施設更新必要額の推計」（5.8%）など、計画への反映といったマネジメントへの活用は10%にも満たない状況である（図表2参照）。

このように、公会計の活用が進んでいない理由として、総務省（2015）は以下の3点を示している。

- ①総務省方式改訂モデルでは、決算統計データを活用することにより財務書類が作成されるため、セグメント分析を実施することが困難であること
- ②総務省方式改訂モデルでは、固定資産台帳の整備が必ずしも前提とされていないため、公共施設等のマネジメントへの活用が困難であること
- ③基準モデル、総務省方式改訂モデル、その他の方式が混在しているため、地方公共団体間の比較可能性が確保されていないこと

すなわち、総務省（2015）は、公会計の活用が進まない理由が上記3点の問題にあるとし、統一的な基準による財務書類等が作成されることにより、上記①～③の問題が解消され、活用が進むとしている。

これについて、山浦（2016）は、新地方公会計制度の位置づけが明確でないこと、すなわち現金主義の予算・決算制度に対して新公会計制度による財務書類が「補完的」位置づけにとどまっていることを指摘し、新地方公会計制度についての3つのシナリオを提示している（山浦2016: 15）。

- ①あくまでも現金主義の予算・決算制度のもとで、「補完的」機能に徹しつつ、説明責任の向上、財政運営と経営の効率化に活用していく
- ②新地方公会計制度のもとでの財務4表が正規の決算書となり、そこから現行の現金主義による予算・決算制度の運用に必要なデータを抜き出す
- ③新地方公会計制度のもとでの財務4表が正規の決算書となり、予算・決算制度を発生主義に移行し、新地方公会計制度と一体化する

このように、山浦（2016）は、根本的な制度自体の見直しも含めて議論すべきことを指摘している。また、大塚（2016）は、公共経営において地方公会計が機能するために考慮すべき条件を、公共財の提供、多元的な評価基準、予算制度との関係といった公共経営の特質から整理している（大塚2016: 155-160）。その他、管理会計の観点からの公会計に関する研究としては、公会計改革について、マネ

ジメントに使われていないという研究結果がある（堀北ほか2010）ものの、なぜマネジメントに使われていないのかについての研究は行われていない。これに関して、欧米の研究によれば、NPMの導入に対して、さまざまな利害関係者が抵抗などの反応を示すことが明らかとなっており（Broadbent and Laughlin 1998）、複数の制度ロジックがコンフリクトを発生させるとの研究結果もある（Lounsbury 2007）。

そこで、本稿においては、公会計がマネジメントに活用されないのはなぜかについて、利害関係者の抵抗という観点から検討していく。制度ロジックの競合が反応につながっていくという研究もあることから、まず、制度ロジックの概念についてみていくこととする。

1.3 制度ロジック

新制度派組織論（institutional theory）による、同型化の圧力に対する組織の正統性や組織間の実践の類似性の観点については会計研究でもよく知られている（Damayanthi & Gooneratne 2017: 523）。それに対して、差別

化や多元性を強調するのが制度ロジックの概念である（Ocasio et al. 2017: 509）。Friedland and Alford（1991）は、制度的秩序の多くは中心的なロジック（一連の物質的実践や象徴的構造）を持っており、制度ロジックは、象徴的に基礎となり、組織的に構築され、政治的に守られ、技術的・物質的に制約となるものである（Friedland and Alford 1991: 248-249）。Thornton and Ocasio（1999）によれば、制度ロジックとは、「社会的に構築される、個々人が物質的な生活を生産または再生産し、時間と空間を組織し、また彼らの社会的現実の意味を与える、物質的実践、過程、価値、信念、規則のパターン」（Thornton and Ocasio 1999: 804）である。制度ロジックとして、Friedland and Alford（1991）は、資本主義ロジック、家族ロジック、官僚ロジック、民主主義ロジック、宗教ロジックの5つをあげているが、Thornton et al.（2012）は、家族、コミュニティ、宗教、国家、市場、専門家、企業の7つに分類し、それらの理念型を整理している。なお、そこから国家ロジック、企業ロジックの理念型を抜粋したものが図表3である。

図表3 制度ロジックの理念型

特徴	国家ロジック	企業ロジック
根源的なメタファー	再分配メカニズム	階級組織としての企業
正統性の源泉	民主的参加	企業の市場ポジション
権威の源泉	官僚的支配	重役会議
アイデンティティの源泉	社会的、経済的な階級	官僚的な役割
基礎的な規範	国民の市民権	企業の雇用
基礎的な注目点	圧力団体の地位	階級組織における地位
基礎的な戦略	共同体の幸福の向上	企業の規模と多角性の向上
非公式のコントロールシステム	秘密の政治	組織文化
経済システム	福祉資本主義	管理資本主義

出典：Thornton et al.（2012）p73より抜粋

制度ロジックの研究において、Lounsbury (2007) は投資信託会社業界における受託者ロジックとパフォーマンスロジックが引き起こすコンフリクトに対応するため、多様な実践が行われたことを分析した。また、Greenwood et al. (2011) は、複数のロジックがコンフリクトを発生させ、それに対してどのように対処されるかという点に焦点を当てる制度的複雑性 (Institutional Complexity) という概念を用いた。また、Ezzamel et al. (2012) は、専門家ロジックと政治ロジックが存在していたイギリスの教育フィールドに対してビジネスロジックが導入されるケースを分析している。

このように、複数の制度ロジックが組織内に存在することにより、コンフリクトが生じるなどさまざまな反応が発生していることが指摘されている。地方自治体において公会計がマネジメントに活用されないということについて、複数の制度ロジックが存在している可能性がある。そこで、日本の地方自治体に存在する制度ロジックを先行研究から整理していくこととする。

1.4 日本の地方自治体における制度ロジック

前述したとおり、Friedland and Alford (1991) は、制度ロジックとして、資本主義ロジック、家族ロジック、官僚ロジック、民主主義ロジック、宗教ロジック等をあげているが、その後の研究ではさまざまな制度ロジックが検討されてきた。

Rautiainen et al. (2017) は、公共セクターにおける制度ロジックとして、先行研究から財務ロジック (financial logic)、オペレーショナルロジック (operational logic)、行政管

理ロジック (administrative logic) に分類している。財務ロジックは、公共セクターにおけるマネジリアルな (ビジネスライクな、NPM的な) 意思決定のロジックであり、予算や業績測定に焦点を置くものである。また、オペレーショナルロジックは、医療専門家の意思決定ロジックのように、経営倫理や規則を反映したもので、財務的な視点にはあまり注意を払わないものである。そして、行政管理ロジックは、規則や手続きを強調するもので、リスクを回避し、現状維持を目指すものである (Rautiainen et al. 2017: 168)。

これらのロジックについて、日本における地方自治体に当てはめてみると、外部から改革を求められると、官僚たちはむしろ反発を感じて、形式的に切り抜けることにエネルギーを割こうとする (真淵2009)、行政改革がテーマになっているときには、結論が出るまで何もせずに待っている (真淵2009) といったものが行政管理ロジックに該当する。このような風潮になる理由として田尾 (2015) は、「複雑な地域の利害を調整するという地方公務員の役割行動に適合しているところも少なくない。というのは彼らが意図的に何かしようという場合、現状の地域社会のバランスを壊すこともなくはないからである。受け身の安定重視志向が状況適合的と考えられることも多くある」点を挙げている。

また、同じ目的をもつ事業であっても、別の部局で行われた場合には、包括的な合理性に沿ってすべての決定を一時に行うことはなされない (橋本2011)、それぞれの部局は相互に独立しており、他の部局に関心を持つことはない (田尾2015: 76) といった縦割り行政の例も多くみられる。これも、リスクを回避し、

現状維持を目指すという行政管理ロジックにあてはまるだろう。

さらに、地方自治体においては、法令に従い、上級官庁から指示されたことを肅々と大過なく行えばそれでよいという風潮（田尾2015）があるが、これについては地方自治体の権力悪用を防止する必要性から、公務員の行動やそれに至る判断は、詳細にわたって文書や慣例によって規定されている（田尾2015: 18）ということによるものであり、これも行政管理ロジックの例であろう。

このように、わが国の地方自治体においても、行政管理ロジックが存在しているといえる。

一方、公会計の導入に関しては、NPMの考え方が前提となっているが、それをマネジメントに活用するという点についてはマネジリアリズムの考え方が基礎となっている。すなわち、公共の分野に民間企業の考え方を導入するというものであり、財務ロジックに該当する。

2 研究方法

A市は政令指定都市、中核市、特例市に該当しない、その他の市である。A市は、2009年に基準モデルによる財務書類の作成を開始した。

調査にあたって、A市の公会計システム導入・整備を支援するコンサルティング会社の協力により、予備知識を得たうえでインタビュー調査を実施した。

具体的にはA市の公会計システム導入・整備を実施しているコンサルティング会社および公認会計士（以下「B社等」とする）が、

A市の公会計データ等に基づき40年先までのシミュレーションを作成、その活用方法を検討する会議に筆者が出席した。なお、B社等が40年先までのシミュレーションを実施したのは、A市の水道や下水道の設備について、その更新に多額の資金が必要になるだろうと考えており、それを長期的にシミュレーションしておく必要があると考えたからである。すなわち、B社等は財務ロジックに基づき、40年後までのシミュレーションを実施しているといえる。

なお、インタビューは3回に分けて実施し、公会計を担当する部署だけでなく関連部署に対してもインタビューを実施した（調査概要は付表のとおり）。

3 事例研究

A市は2009年に基準モデルによる公会計を導入した。2007年10月17日に総務省自治財政局長からの通知「公会計の整備推進について（通知）」により、地方自治体は2009年には貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の財務書類を作成・公表することとなった。これらの財務書類の作成について、改訂モデルと基準モデルの2つの方式が提示された。すでに整備されている決算統計のデータに基づき財務書類を作成する方式である改訂モデルによるほうが簡易であったため、改訂モデルを採用する地方自治体のほうが多かったが、A市は当時の財政課長主導のもと、改訂モデルではなく複式簿記の考え方を取り入れた基準モデルを積極的に取り入れた。

3.1 公会計の活用状況

A市は公会計を導入したが、他の地方自治体同様、活用には至っていない。これについて、公会計導入時にも財政課に在籍していた係長は以下のとおり述べている。

今はもう時代の流れで、資産管理と更新計画というところでは活用しておるんですが、逆に言えば、そのあたりにしか活用できていないということなんですけど。実際問題、これ（作成された財務書類：筆者追加）を見た私らや市民の方が、何が見えるのかなあということについては非常に疑問を感じておるんで。せっかく作ったのであれば、色々活かしていかないともったいない。委託費も発生してますし、こちらも一定の時間で作成してるし、活用していきたいと思っておるんですが、現時点では資産管理にとどまっているかなと。（財務係長，2017.9.14）

このように、資産管理以外に活用したいとの考えがあるものの、何に活用できるのかという点に疑問をもっている。

3.2 シミュレーションの導入について

A市の公会計導入・整備を支援してきたB社等は、公会計情報をマネジメントに活用することを提案し、A市の公会計データに基づき将来40年間の財政シミュレーションを実施した。これに対するA市職員の反応は以下のとおりである。

たとえばこの数字だけ見せて、議員さんに、「2029年にこうなんですわ」と言っ

て、「ほんまにそうなる？」って話。（財政係長，2017.9.14）

最長でも10年位の計画しか考えていないので、職員にとっては40年後の数値を見せられても、検討できないのでは。（財政課，2017.10.26）

ある大学で未来のシミュレーションだったか、ネット上で試算したA市の数字が出てまして、見せて頂いて、将来的に赤字になるように試算してあるんですけど、率直な意見として荒っぽいですね。推計の基準が。ものすごく荒っぽいで、当然決算を基準において、その一律で収入は減る、支出は増やす、当然どっかで赤字になって、それが拡大していくというのは当然の事なんで、非常に荒っぽくて、結果だけが外に出ていくようなイメージがあります。（財政部長，2018.2.8）

「30年40年先の数字がこんなになります」って言うても、伝わらない。統廃合して将来的に「こんだけ料金が上がるかもしれません」って言うても、「今、安うしてほしいんやけど」って。「先の事言われてもどうやこうや」って話で、（下水道課長，2018.2.8）

40年先を見越して、こういった数字を実際、表に出して活用するとなると、説明がいるし、誤解を招くなあという気がします。早速、次年度の予算にどういう風に反映させていくかとなっても、反映させられるものはほとんどないだろうなと。

結局考え方として、切り離して私たちは考えてしまう。「これはこれ」「あれはあれ」。これは、将来に向かって確かに手を打つために若い世代に向けて発信していく、というのは必要な事かなあと思うんですけど。(行政経営課, 2018.2.8)

以上の反応から、A市における「40年先というような不確実性の高い情報を提供することとはできない」という考え方が読み取れる。さらに、職員へのインタビュー結果からは、住民や議員などA市の利害関係者も同様の考え方を持っていることが推測される。

その一方で、A市では10年後までの財政シミュレーションを公表している。これについては以下のとおり説明されている。

もともと県の方で、義務付けられてまして、それをもっとかみくだいて。(財政係長, 2017.9.14)

私も独自で、収支見通しをしてるんですけど、10年なんです基本的に。40年50年というのは資産については有効な活用を図れる可能性はあるんですけど、その他の収入とか経費を40年50年一定の条件で伸ばすというのは、非常に根拠が薄くなって、あまり現実的な数字じゃないという理解をしている。ですから、せいぜい10年。それも、もう少し伸びる根拠なり落とす根拠をつめなければなかなか現実的な数字に見えないというところは、実態かなと思っております。(財政部長, 2018.2.8)

すなわち、10年先までの財政シミュレーションに関しては、県からの指導により作成が開始されている。

さらに、数値の根拠という点に関して以下の反応であった。

アクションプランのほうにかかれている内容が利用されているが、数字が出ているものは理解できる。しかし数字が出ておらず言葉しか出ていないものについても金額が算定されている。何の根拠があってこの数字が出てきているのか理解できない。何かの積み上げをされているのだらうと思うが。(行政経営課長, 2017.10.26)

平成28年度公共施設等総合管理計画の内容はこのシミュレーションになぜ入っていないのか？固定資産台帳に基づく計画であり、その内容を含めるべきではないか？(行政経営課長, 2017.10.26)

中学校を7つから4つに減らすなどの目標があれば計算できるが、それが現時点では明確にできない。(行政経営課長, 2017.10.26)

以上のように、将来数値を入力するにあたっては、その根拠が示されているものは反映させるべきという考え方がある一方で、根拠が曖昧なものについては反映させるべきではないという考え方がある。

3.3 連結情報について

前述したとおり、A市においては10年先までの財政シミュレーションが行われているが、

これは普通会計ベースの資料となっている。一方、本調査でコンサルティング会社等が提示した資料は連結ベースの財政シミュレーションとなっている。これについての反応は以下のとおりである。

普段は普通会計ベースでしか見ない。連結で見る習慣がないので、ピンとこない。連結で見る必要があると思うが、分けて作成できれば見やすいと思う。この数字(連結ベースの数値)は研修を実施することは難しい。職員がどう感じるか？さらに連結だとなおさら。(財政課係長, 2017.10.26)

財政課職員でさえ、この数値が理解しづらい。公会計の活用という意味では、それを公表していく必要性はあると思うが、現段階の数値では、職員も戸惑うのではないか。連結だとなおさらわかりにくいと思われる。(財政課係長, 2017.10.26)

事業別や施設別に数値が出せれば、職員は自分の仕事に関わる部分は気にするので、色々と検討できるが、大きな数値だけ見せられても職員には響かないかもしれないし、逆に混乱を招きかねない。(行政経営課係長, 2017.10.26)

以上のように、連結ベースで公会計情報を作成・公表しているにもかかわらず、活用するためにはもっと小さいレベルでの情報が必要であるとの反応であった。

4 考察

3におけるA市職員へのインタビューにより、「40年先というような不確実性の高い情報を提供することはできない」という考え方が読み取れる。これはリスク回避を意図する行政管理ロジックの表れであり、B社側の財務ロジックに対して、A市側では行政管理ロジックが支配していることがわかる。すなわち、将来について、不確実な見積もりに基づく資料を出すことはできないとの認識が根強いということである。なお、不確実な見積もりという点では、現在作成されている10年先までのシミュレーション(財政見通し)も同様だと思われるものの、この作成については何ら疑問視されていない。これも、県の指導により作成されたという点で、行政管理ロジックに支配されているといえる。

また、連結情報は活用できないという点についても、縦割り行政の考え方が反映されたものであるといえる。すなわち、包括的な情報が得られたとしても、それぞれの部局は相互に独立しており、自らの部局に関する情報でなければ活用できないという考え方が存在しており、これも行政管理ロジックの表れであろう。

このように、A市においては公会計改革を導入しつつも、従来の行政管理ロジックが支配していることから、財務ロジックとコンフリクトが生じていることが明らかとなった。

5 まとめ

本稿では、A市における事例分析を通じて、公会計情報をマネジメントに活用することに

関連する制度ロジックの複雑性を検討した。これにより、行政管理ロジックと財務ロジックという制度ロジック間にコンフリクトが生じていることが明らかとなったが、それが、公会計情報の活用が進まない原因となっている可能性がある。

本論文の貢献は、公会計における制度変化においても制度ロジックの考え方が成立することが説明できた点である。

なお、本研究においては、A市の職員を支配している制度ロジックに関して検討してきたが、A市職員へのインタビュー結果から、住民や議員を支配するロジックの存在が窺える。地方自治体の性質から、このような利害関係者を支配する制度ロジックからも影響を受けている可能性があり、この点については今後の検討課題である。

〔インタビューについて〕

	日時	場所	担当部署	所要時間
1	2017年9月14日	A市役所	財務課	4時間
2	2017年10月27日	A市役所	財務課 管財課 行政経営課	2時間
3	2018年2月4日	A市役所	財務部長 財務課 行政経営課 下水道課 水道課	3時間

【参考文献】

- 石田晴美. 2006.『地方自治体会計改革論』森山書店.
大住莊四郎. 1999.『ニュー・パブリックマネジメント—理念・ビジョン・戦略』日本評論社.
大塚成男. 2016.「地方公共団体において目的適的な財務諸表の整備に向けて」(柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版: 137-169)
大森明. 2016.「公共経営における会計の対象領域の拡大とその展開」(柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版: 67-86)
兼村高文. 2010.「新地方公会計制度による財務報告」(鈴木・兼村編著『公会計講義』税務経理協会: 107-131)
木下照嶽. 1995.「政府・非営利企業の会計」(石崎・木下・堀井編著『政府・非営利企業会計』創成社: 34-54)
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.
小林麻理. 2016.「公共経営の変容におけるコスト・マネジメントの理論課題」(柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版: 87-101)
柴健次. 2016.「公共経営の変容と会計学の機能」(柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版: 1-17).
神野直彦. 2008.「公会計改革の視点」(公会計改革研究会編『公会計改革』日本経済新聞社: 1-26)
総務省. 2015.「財務書類等活用の手引き」
総務省. 2017.「地方公共団体における平成27年度決算に係る財務書類の作成状況等」
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」
田尾雅夫. 2015.『公共マネジメント—組織論で読み解く地方公務員』有斐閣.
日本公認会計士協会編. 2013.『公会計基準設定』日本公認会計士協会出版局.
橋本信之. 2011.『サイモン理論と日本の行政—行政組織と意思決定』関西学院大学出版会.
堀北秀一・妹尾剛好・横田絵里. 2010.「地方政府の

- マネジメント・コントロールにおける情報活用－日本での実態調査からの示唆－」(三田商学研究第53巻第4号: 35-53)
- 真淵勝. 2009. 『行政学』 有斐閣.
- 山浦久司. 2016. 「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」(日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告『新しい地方公会計の理論, 制度, および活用実践』 6-17)
- 山本清. 2001. 『政府会計の改革－国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』 中央経済社.
- 吉田寛. 2003. 『公会計の理論』 東洋経済新報社.
- Bogt et al. 2010. Current NPM Research: Digging Deeper and Looking Further. *Financial Accountability & Management* 26(3) August: 241-245.
- Broadbent, J. and R. Laughlin. 1998. Resisting the "new public management" Absorption and absorbing groups in schools and GP practices in the UK. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11 No. 4: 403-435.
- Damayanathi, S. and T. Gooneratne. 2017. Institutional logics perspective in management control research. *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol.13 No.4: 520-547
- Ezzamel, M., K. Robson, and P. Stapleton. 2012. The Logics of Budgeting: Theorization and Practice Variation in the Educational Field. *Accounting, Organizations and Society* 37 (5): 281-303
- Friedland, R., and R. R. Alford. 1991. Bringing Society Back in: Symbols, Practices and Institutional Contradictions. W.W. Powell and P. J. DiMaggio Eds. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press: 232-263.
- Greenwood, R., M. Raynard, F. Kodeih, E. R. Micelotta, and M. Lounsbury. 2011. Institutional Complexity and Organizational Responses. *Academy of Management Annals* 5 (1): 317-371.
- Hood, C. 1995. The "new public management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* Vol.20 No. 2 / 3: 93-109
- Ocasio, W., P. H. Thornton, and M. Lounsbury 2017. Advance to the institutional logics perspective. R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence and R.E. Meyer Eds. *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. London: Sage: 509-531.
- Lounsbury, M. 2007. Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society* Vol.33: 349-361
- Rautiainen, A., E. Urquía-Grande and C. Muñoz-Colomina. 2017. Institutional logics in police performance indicator development: A comparative case study of Spain and Finland. *European Accounting Review* Vol.26 No.2: 165-191
- Thornton, P. H. and W. Ocasio. 1999. Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry, 1958-1990. *American Journal of Sociology* 105(3): 801-843.
- Thornton, P. H., W. Ocasio and M. Lounsbury. 2012. *The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure and process*. Oxford, UK: Oxford University Press