

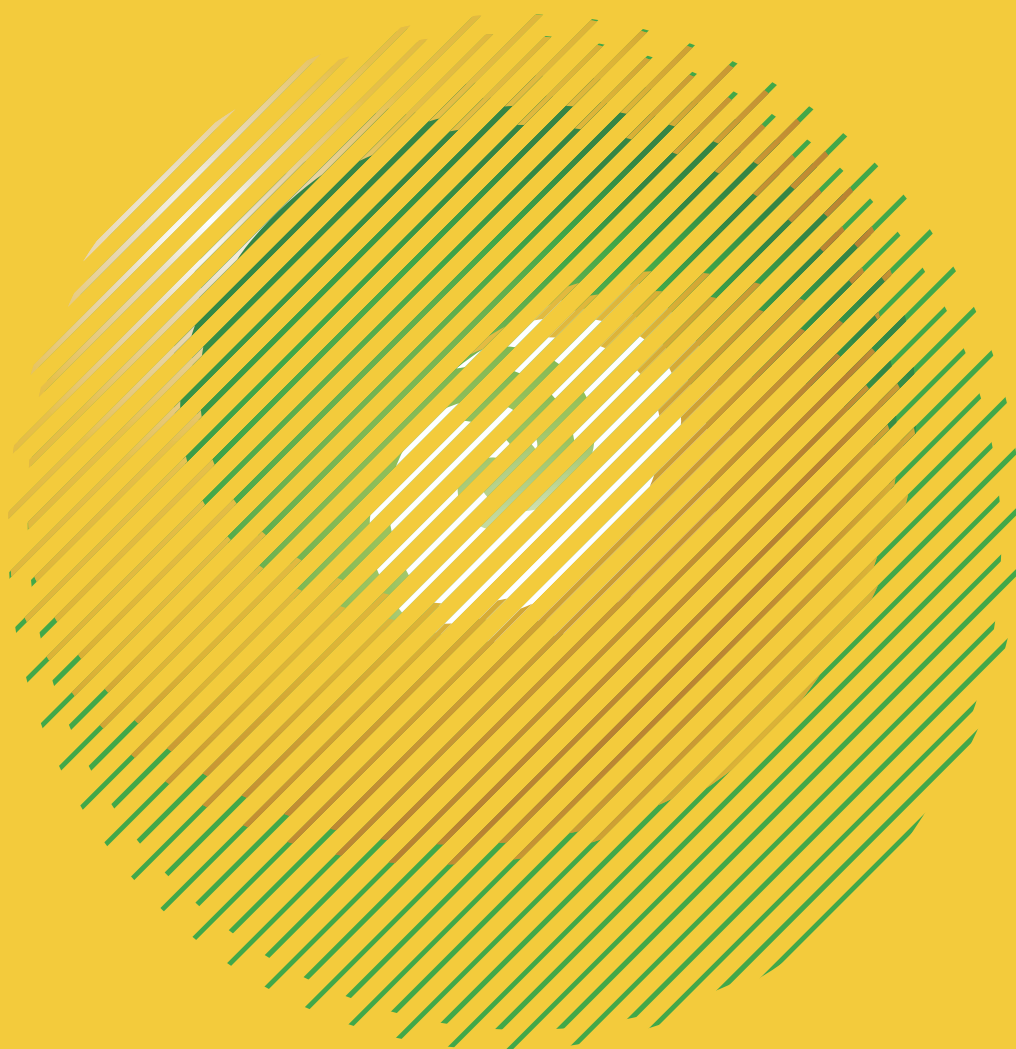


JAGA
JAPAN ASSOCIATION
OF GOVERNMENTAL
ACCOUNTING

公共経営とアカウンタビリティ

Public Management and Accountability

Volume 2, No.1 2021



政府会計学会

Japan Association of Governmental Accounting

■査読者一覧

会 田 一 雄（慶應義塾大学）

山 本 清（鎌倉女子大学）

■編集委員会

編集委員長

松 尾 貴 巳（神戸大学）

編集委員

金 子 良 太（國學院大學）

佐 藤 綾 子（富山国際大学）

公共経営とアカウンタビリティ

2021 Vol.2 No.1

(査読論文)

教育研究組織の業績評価における課題と可能性

—国立大学法人の KPI 分析に基づく考察— ……佐々木 多恵 1

(論文)

COVID-19 を契機とした財政運営モデル変革への提案

—エクイティを組み込む財政運営モデルとは— ……小林 麻理 16

(論文)

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……………大塚 成男 28

(論文)

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— ……横田 慎一, 保木本 薫, 馬場 英朗 44

Public Management and Accountability

2021 Vol.2 No.1

Challenges and Prospects of Performance Evaluation for Education and Research Organizations

-Discussions based on KPI Analysis of National University Corporations-

..... SASAKI, Tae 1

The Critical Agenda for Public Financial Management under COVID-19

-How to Redesign the Governmental Management System based on the Core Concept of
“Equity” -KOBAYASHI, Mari 16

Function of Administrative Cost Information For fiscal Consolidation of Local Governments

..... OHTSUKA, Shigeo 28

Measurement of Fiscal Stability by Using Public Sector Accounting Information: In Comparison
with Fiscal Consolidation Judgment Ratio

..... YOKOTA, Shinichi, HOKIMOTO, Kaoru, BABA, Hideaki 44

査読論文（2021 年 12 月 10 日受理）

教育研究組織の業績評価における課題と可能性 —国立大学法人の KPI 分析に基づく考察—

佐々木 多恵（常葉大学）

本稿では、わが国の国立大学法人が掲げる KPI を 3 つのタイプに区分して大学類型別の分析を行い、KPI の数やその評価結果の違いを明らかにすることを試みる。さらに、現行の評価の課題を踏まえ、質的評価と主観的評価の可能性について考察する。文部科学省の公表データを用いた分析から、大学類型によって進捗状況の評価結果に偏りがあることが明らかとなった。

国立大学、業績評価、KPI、アウトプット、プロセス、インプット

I はじめに

1980 年代にヨーロッパ諸国やカナダで普及した新公共経営（New Public Management）の概念のもと、業績評価の対象が民間企業のみならず公的組織にも広がり始めてから、約 40 年の歳月が経過した。公的組織には自治体や病院、学校等が含まれるが、特にわが国の国立大学においては業績評価が著しく強化されている。国立大学の制度は、1964 年に一般会計と区分して設置された国立学校特別会計から、2004 年に国立大学法人に移行した。この国立大学の法人化により、一般会計から運営費交付金と施設整備費補助金が交付されるようになった（吉田 2007）。授業料収入、入学料及び検定料収入、附属病院収入等の自己収入は特別会計の歳入であったが、法人化を機に歳入費目から除外され、各大学独自の収入となった。上記の中でも、運営費交付金に関しては、その大学間配分に際し各大学の業績評価の結果が重要な基準となる。文部科学省の国立大学改革方針（文部科学省、2019）によれば、2022 年に開始する第 4 期中期目標期間では、成果指標の開発・活用を通じた厳格な評価の徹底が図られている。しかしながら、先行研究では、教育研究活動への成果指標の厳格な適用は動機づけの低下や近視眼的な行動等の弊害をもたらすことも指摘されている（Kallio and Kallio 2014; Ter Bogt and Scapens 2012）。

欧米では、古くから高等教育の分野において、教育研究組織における業績評価への関心が高かったことが分かる。例えば、Pollitt（1990）と Cave（1991）は、いずれも英国の大学に焦点を当てている。Pollitt（1990）は、英国の大学が用いてきた業績評価指標の多くは大学の環境を十分に反映しておらず、教育にも言及していないため、改善の余地が大きいと指摘している。Cave（1991）は、米国をはじめとする他国との比較を通して、英国における指標の利用や構成要素、適用方法等についてまとめている。わが国においても、1990 年代ごろには、高等教育の視点から教育研究組織の

経営について検討した研究が見られる (e.g., 木下 1997; 小林 1999)。

ところが、わが国の会計学領域においては、自治体や病院と比べて教育研究組織を対象とした研究蓄積ははるかに少なく、歴史が浅い。筆者は、会計分野の主要な査読付き学術誌である『会計ブロードグレス』『管理会計学』『原価計算研究』『メルコ管理会計研究』において、2000年から2020年までの21年間に掲載された論文を確認した。その結果、病院等の医療組織を対象とした論文が39本、自治体等の行政組織に関連する論文が14本であるのに対して、大学等の教育研究組織を対象としたものはわずか2本であった。これらは黒木 (2015) および黒木 (2016) であるが、ともに日本の私立大学を対象とし、財務データを用いて実証分析を行っている。そして、検定料や学生生徒等納付金の獲得における会計情報開示の有効性 (黒木 2015) や、損失の計上と低水準の帰属収支差額が将来の教育研究経費の削減に影響を及ぼすこと (黒木 2016) を明らかにしている。したがって、会計学の視点では、その実務的な重要性に反して、教育研究組織における業績評価への関心は薄かったことが分かる。

このような問題意識のもと、本稿では、わが国の国立大学法人が掲げる KPI (Key Performance Indicators, 重要業績評価指標) のタイプとその評価結果に関して大学類型別の分析を行う。詳細は後述するが、この類型は各大学の方向性を反映するものであるため、本稿の分析によって戦略のタイプと KPI の関係の特徴が見出される。特に①設定されている KPI のタイプや数、②どのようなタイプの KPI が高く (低く) 評価される傾向があるのかについて、大学類型別の分析を通じて考察を行い、質的評価と主観的評価の可能性について論じる。主要財源である運営費交付金の予算額は年々削減される傾向にあり、2004 年度には 1 兆 2,415 億円であったのに対し、2020 年度には 1 兆 1,070 億円となっている (文部科学省高等教育局国立大学法人支援課 2020)¹。こうした財政制約の中にあっても、国立大学法人は高度な研究・教育に加えて社会的貢献を使命とし、経済的規模と社会から寄せられる期待がきわめて大きい。活動の質の維持・向上を目指す管理会計の視点を用いた本稿の研究を通して、今後の大学組織、ひいては教育研究に従事する個人の業績評価にとって重要な課題が見出されると期待される。

本稿の構成は以下の通りである。第 2 節では、国立大学法人の資金配分と評価に関連する制度について述べた上で、先行研究の概要をまとめる。第 3 節では、本稿の研究課題と研究方法を提示する。第 4 節では分析結果を記述し、それに対する考察を行う。最後に第 5 節で本稿の結論を示す。

II 関連する制度と先行研究

1. 国立大学法人の資金配分と評価の制度

前節で述べた法人化に伴い、国立大学法人の財源は、運営費交付金や施設整備費補助金をはじめとする国からの収入のほか、授業料等の自己収入、借入金等のその他の収入で構成されるようになった (吉田 2007)。吉田 (2007) によれば、法人化当初の交付金依存度は平均 52.8% となっている。その後は効率化係数や附属病院経営改善係数によって交付金の減少が続いてはいるものの、運営費交付金の重要性は依然として高い。近年では運営費交付金の大学間配分において、財務省による成果重視の傾向が強化されている (佐々木 2020)。このことはすなわち、評価に基づく資金配分の割

合の上昇を意味する。

2019年7月26日付の日本経済新聞によると、2019年度の運営費交付金1兆971億円のうち995億円が評価による配分枠であり、その内訳は客観的指標に基づく相対評価²によるものが700億円、重点支援評価によるものが295億円である。2020年度には相対評価分が850億円、重点支援評価分が250億円となっていることから、相対評価がますます重視されている。相対評価においては、教育・研究・マネジメントに関する指標が設けられており、卒業・修了者の就職・進学等の状況、博士号授与の状況、常勤教員当たり科研費獲得額・件数、人事給与マネジメント改革の状況等が評価されている（文部科学省高等教育局国立大学法人支援課2020）。

一方、重点支援評価に関して、2016年度に開始した第3期中期目標期間において、各国立大学は自らの位置づけや方向性を踏まえて3つの枠組みのいずれかを選択した。具体的には①地域貢献を主とするもの（55大学）、②専門分野で全国的な教育研究の推進を目指すもの（15大学）、③世界で卓越した教育研究や社会実装を推進するもの（16大学）である。各大学は、6年間で1期とする中期目標期間の中で、作成したビジョンに沿って戦略を策定し、戦略の達成度を測定するためにKPIを設定し、年度ごとに目標値と実績値の差を明示し、達成状況や評価結果をもとにその後の改善に向けた取り組みを進める。重点支援評価のメリットとして、各大学の特色を伸ばし、課題の解決に資することが期待される。その反面、客観性に欠け、各大学の正確な評価や大学間比較が困難になりやすいというデメリットも指摘されている。

重点支援評価では、各大学の自己評価や外部の有識者検討会による評価が行われており、評価結果が運営費交付金の再配分額に影響を与える。この点について、2020年度時点のルールを詳細に説明すると、まずKPIごとの進捗状況（実績値）に関する評価結果について、定められた得点換算表に基づく得点化が行われる³。a評価には10点、b評価には6点、c評価には2点が与えられ、d評価には得点が与えられない。続いて、各大学の平均点と3つの枠組みごとの配分表にしたがって配分率が決定される。そして、各大学の運営費交付金の中から機能強化促進係数に基づいて拠出された評価対象経費にこの配分率を乗じて配分額を決定する。2020年度には250億円の評価対象経費が105%から95%まで2.5%刻みの5段階で再配分されている。

このように、各大学の財政に大きく影響を与えるのは相対評価の結果であるが、本稿では重点支援評価に主眼を置く。その第1の理由は、重点支援評価で適用されるKPIは大学ごとに設定されるため多様性に富み、各大学の戦略との結びつきを明らかにすることに役立つと考えられるためである。加えて、本稿の主な関心は業績評価の結果とそこから推察される背景であり、最終的な資金配分額をはじめとする財務面の重要性は相対的に低いことも挙げられる。

2. 先行研究

本節では、本稿の関心に沿って先行研究の知見を整理する。特に、評価指標の特性と整備、業績評価において生じうるバイアス、教育研究組織における業績評価の3点に焦点を当てる。

まず、評価指標の特性に関しては、河合（2016; 2020）が東証一部・二部上場の製造業1,043社への質問票調査（回収率16.2%、有効回答167）を用いた実証研究を通じて、財務指標と非財務指

標に関する分析を行っている。河合（2016）は、収益性、費用、顧客、生産等の計10種類の測定対象について指標の特性の違いを検討し、具体的に計測度、重要度、コスト、感度、ノイズに違いがあることを見出している。中でも、①外部情報の収集には相応のコストが必要な一方、内部情報を収集するコストは相対的に低いこと、②財務情報や工場を測定対象とする業績情報の感度は高いが、提携や研究開発、社会的評価のようなすぐに発現しにくい成果については感度が低いこと、③外部や競合他社との関係性が影響する情報にはノイズが多く含まれているが、企業内部で管理できる業績情報は外部からの影響を受けにくいといった点は、企業に限らずあらゆる組織に関連するだろう。また、河合（2020）は、指標レベルと企業レベルの要因が財務／非財務指標の整備に与える影響を検証した。その結果、財務／非財務にかかわらず業績指標の整備に影響を与える要因は、指標レベルの要因である「他社利用」と「測定コスト」であった。指標の「重要性」「感度」「ノイズ」は非財務指標の整備にのみ影響を与えた。企業レベルの要因については「部門間相対評価」と「全社管理目的」が財務指標の整備に影響を与えたが、非財務指標の整備は「部門個別評価」や「学習促進目的」に影響を受けていた。これらの研究は、指標に期待される役割や指標の整備運用に伴う課題を明確にした点で、画期的な知見を提供している。

次に、業績評価におけるバイアスについて、共通指標バイアスや寛大化バイアスはしばしば取り上げられる課題である。共通指標バイアスとは、評価者が複数の事業部やマネジャーを評価する際に、共通して設定された指標を重視する傾向のことである（Lipe and Salterio 2000）。寛大化バイアスとは、業績評価に評価者の主観を取り入れると評価者が高い評価をつけて業績評価を圧縮し、全体的に寛大な評価結果がもたらされることを意味する（Moers 2005）。Dai et al. (2018) は、客観的指標と主観的指標が同等に正確で信頼できるとされる場合でも、評価者は業績評価の意思決定において客観的指標の方に強く影響されることを、実験を通じて示している。Dai et al. (2018) の結果は、運営費交付金の大学間配分において重点支援評価の割合を減らし、より客観的な相対評価の割合を増大するというわが国の動きとも合致している。しかしながら、先行研究は主観的評価の意義についても豊富な知見を与えている。例えば、環境不確実性が高い場合に主観的業績評価を利用することで組織業績の向上につながることや（Govindarajan 1984）、創造性が求められる環境における主観的業績評価の有効性（Grabner 2014）が明らかにされている。

最後に、教育研究組織における業績評価について、その枠組みの議論から整理する。Osterloh (2010) は、大学を想定し、アウトプット／プロセス／インプットの各コントロールを論じている。彼女は、大学における業績評価がアウトプットを偏重し、関係者が科学そのものよりもパブリケーションを好む傾向が強まっていることを指摘し、有効なアウトプットコントロールの4つの前提条件を提示した。これらは、①指標の明確さと安定性、②指標による研究業績の明確な測定可能性、③業績測定による研究の動機づけ、④将来望ましいアウトプットを生み出すための最適な資源配分である。そして、引用数や学位授与数等のアウトプット指標はこれらの条件を十分に考慮していないと批判している。あわせて、プロセスコントロール（例えばピアレビュー）やインプットコントロール（例えば人材の選抜や社会化）の意義を強調し、職務のタイプや、評価者が有する職務関連の知識に応じて、最善のコントロールミックスを目指すことが重要であると結論づけている。

アウトプットに基づく評価がもたらす弊害は、オランダ、英国、フィンランドの大学を対象とした先行研究でも詳細に観察されている（Kallio and Kallio 2014; Ter Bogt and Scapens 2012）。具体的には、被評価者の不安やストレスの誘発、仕事に対する動機づけの低下といった心理的影響のほか、トップジャーナルに迎合した研究の助長、長期を要するリスクの高い研究の回避、論文の本数稼ぎといった、研究活動自体への悪影響も指摘されている。Kallio and Kallio（2014）は、定量的な指標を用いた評価は通常は活動の質を明らかにしないため、教育や研究等の標準化されないアウトプットを生産する活動の評価には質的要素を組み入れることが適切だと述べている。一方で、事例研究を通じてアウトプットコントロールの弊害を緩和する方策を示した Sutton and Brown（2016）は、数年からキャリア全体にわたる長期的な評価の有用性を説いている。

この点に関連して、佐々木（2018）が理化学研究所（理研）の多細胞システム形成研究センター（現・生命機能科学研究センター）を対象に実施したインタビュー調査では、法人と研究者（ラボリーダー）の評価制度が別々に整備されており、それぞれ異なる役割を果たしていることが分かった。ラボリーダーに対しては、2年半に1回、彼（彼女）らの契約更新や任期満了後の転出計画について判断するため、外部評価委員会による質的評価が行われていた。そこでは、研究成果が論文等の形で公表されていない場合でも、Eメールやプレゼンテーションを通じて、研究内容の質的な評価が綿密に行われていた。ラボリーダーらは、有益なフィードバックを得た自身の経験を語り、当該評価にきわめて大きな意義があることを強調した⁴。理研は専ら研究活動を行っている点で大学組織とは異なるが、この事例は教育研究組織における業績評価に有益な示唆を与える。

Ⅲ 研究課題と研究方法

前節までで述べてきた問題意識および先行研究から、評価指標の特性は多様でありその整備には他社利用と測定コストが広く影響を与えること、客観的指標が偏重される傾向、教育研究組織におけるアウトプットコントロールの弊害等が示された。そこで本稿では、わが国の国立大学法人で設定されている KPI について考察する。特に①設定されている KPI のタイプや数、②どのようなタイプの KPI が高く（低く）評価される傾向があるのかについて、大学類型別の分析を行い、③質的評価と主観的評価の可能性を考察する。KPI のタイプに関しては、前節で取り上げた Osterloh（2010）によるアウトプット／プロセス／インプットの枠組みを採用する。

研究方法としては、公表資料を用いた定性的・定量的な分析を採用する。文部科学省が公表している、令和元年度・令和2年度の「国立大学法人運営費交付金の重点支援の評価結果について⁵」に記載の、①86の国立大学が策定した296の戦略に位置づけられた944のKPI、②KPIの適切性⁶に関する評価結果、③KPIの進捗状況に関する評価結果をデータとして利用する。なお、令和元年度資料には平成29年度まで、令和2年度資料には平成30年度までの評価結果が掲載されているが、本稿ではこれ以降、資料の公表年にならって令和元年度・令和2年度として表記する。

分析は、以下の手順に沿って進める。第1に、令和2年度のKPIを評価結果ごとに分類し、令和元年度からの評価結果の変化も把握する。第2に、令和2年度のKPIをアウトプット／プロセス／インプットの3タイプに分類する。続いて、KPIのタイプと評価結果のクロス集計を行い、タ

イブごとに進捗状況に関する評価結果の内訳を示す。第3に、評価結果の偏りを調べるため、統計分析を実施する。第2と第3の分析は、大学類型別に実施する。最後に、現在の評価の課題を踏まえ、質的評価と主観的評価の可能性について考察する。なお、大学類型については前述の重点支援評価の①から③に対応させ、本稿ではこれ以降、地域型、全国型、世界型として表記する。

KPI の分類の結果、アウトプットは 326 指標（地域型 197、全国型 53、世界型 76）、プロセスは 543 指標（地域型 316、全国型 105、世界型 122）、インプットは 75 指標（地域型 41、全国型 16、世界型 18）であった。KPI の分類にあたっては、基本的に押海（2018）を参考とした。アウトプット指標は、教育研究等の結果生まれる実績、およびアウトプットが評価された結果（アウトカム）を含む。単位取得者数、セミナー開催数、就職率・進学率、論文数、学会発表数、国際共著論文比率、特許数、治験件数、データ数、知財収入、一般管理経費削減率、アンケート結果、評価割合、受賞数等がアウトプット指標に当てはまる。次に、プロセス指標には、教育研究等の具体的な活動状況が含まれる。例えば、教育プログラム数、外国人留学生の人数や比率、海外派遣人数、参加者や履修者の数、科研費等の外部資金の獲得、就職志望率、入学志願者数、受験者の人数や割合、単位取得を伴う留学がこれに該当する。「単位取得者数」をアウトプット指標、「単位取得を伴う留学」をプロセス指標とした理由は、後者は単位取得よりも留学に主眼を置いており、指標の表現からは実際に単位取得に至ったのかは明確でないためである。最後にインプット指標は、教育研究等に必要となる資源投入に関する KPI を含む。年俸制、クロスアポイントメント、女性教員や外国人教員の比率、入学者数、入試方法、学内資源配分目的や学長裁量のスペースや経費の確保、自己収入獲得額等に関連するものがこれに分類される。

IV 分析結果と考察

1. 評価結果の変化の概要

前節で説明したように、本稿が焦点を当てる重点支援評価は、KPI の適切性と進捗状況の 2 点について実施される。まず、令和元年度から令和 2 年度にかけての全体的な評価結果の変化を要約すると、適切性に関して c 評価から b 評価に改善された KPI が 45 に上った。評価が改善された KPI を調査すると、前年度から一切の変更がないものが多数を占めている。適切性に関する評価は、評価の焦点化や事後の客観的な検証可能性に加えて、戦略推進によって目指す成果等の水準についてのこれまでの実績や今後の実現可能性を踏まえた考え方が適切であるかといった観点から行われている。したがって、前年度と同一内容でも評価結果が改善された KPI は、前年度までの実績が認められたことによるものと考えられる。

一方、進捗状況について、実績値は年度目標値および中期目標期間の最終目標値と比較される。令和 2 年度の進捗状況は、944 の KPI のうち a 評価が 198（21%）、b 評価が 705（75%）、c 評価が 27（3%）、d 評価が 14（1%）という分布であった。令和 2 年度に a 評価を得た KPI はいずれも年度目標値の達成度が 100%を超えている。中には最終目標値をも上回る KPI もあるが、そうではない場合でも前年度から著しい進捗が見られるなど、高評価が得られた要因を推測しやすい。b 評価の KPI も、1 つを除き年度目標値の達成度が 100%以上である。これに対し、c 評価と d 評価

の KPI は、いずれも年度目標値の達成度が 100% 未満であった。このことから、進捗状況の評価結果は、文部科学省が提示する主な評価基準である「具体的な目標値以上の実績値を達成しているかどうか」に概ね沿ったものとなっている。

2. KPI のタイプごとの適切性と進捗状況に関する評価結果

続いて、分析手順の第 2 に関連する結果を示し、考察を加える。図表 1 (1)-(3) は、KPI のタイプと適切性に関する評価結果について大学類型別にクロス集計を行ったものである。いずれの大学類型においても、どのタイプでも大半の KPI が b 評価となっていることが分かる。

図表 2 (1)-(3) は KPI のタイプと進捗状況に関する評価結果についてのクロス集計である。まず (1) 地域型では、アウトプット指標は計 197 のうち a 評価が 34 (約 17%)、b 評価が 146 (約 74%)、c 評価が 12 (約 6%)、d 評価が 5 (約 3%) となっている。プロセス指標は計 316 のうち a 評価が 82 (約 26%)、b 評価が 226 (約 71.5%)、c 評価が 6 (約 2%)、d 評価が 2 (約 0.5%) である。インプット指標は計 41 のうち a 評価が 4 (約 10%)、b 評価が 36 (約 88%)、c 評価が 0、d 評価が 1 (約 2%) である。続いて (2) 全国型では、アウトプット指標は計 53 のうち a 評価が 15 (約 28%)、b 評価が 32 (約 60%)、c 評価が 2 (約 4%)、d 評価が 4 (約 8%) となっている。プロセス指標は計 105 のうち a 評価が 23 (約 22%)、b 評価が 81 (約 77%)、c 評価が 1 (約 1%)、d 評価は該当なしであった。インプット指標は計 16 のすべてが b 評価である。最後に (3) 世界型では、アウトプット指標は計 76 のうち a 評価が 16 (約 21%)、b 評価が 56 (約 74%)、c 評価が 2 (約 2.5%)、d 評価が 2 (約 2.5%) である。プロセス指標は計 122 のうち a 評価が 24 (約 20%)、b 評価が 94 (約 77%)、c 評価が 4 (約 3%)、d 評価は該当なしであった。インプット指標は計 18 のすべてが b 評価となっていた。

図表 1 KPI のタイプと適切性に関する評価結果

(1) 地域型

	a 評価	b 評価	c 評価
アウトプット	1	189	7
プロセス	1	302	13
インプット	1	40	0

(2) 全国型

	a 評価	b 評価	c 評価
アウトプット	1	51	1
プロセス	1	98	6
インプット	0	15	1

(3) 世界型

	a 評価	b 評価	c 評価
アウトプット	0	76	0
プロセス	0	121	1
インプット	1	17	0

出所：筆者作成

図表2 KPIのタイプと進捗状況に関する評価結果

(1)地域型

	a 評価	b 評価	c 評価	d 評価
アウトプット	34	146	12	5
プロセス	82	226	6	2
インプット	4	36	0	1

(2)全国型

	a 評価	b 評価	c 評価	d 評価
アウトプット	15	32	2	4
プロセス	23	81	1	0
インプット	0	16	0	0

(3)世界型

	a 評価	b 評価	c 評価	d 評価
アウトプット	16	56	2	2
プロセス	24	94	4	0
インプット	0	18	0	0

出所：筆者作成

3. 進捗状況の評価結果に関する統計的分析

図表3(1)-(3)は、KPIのタイプ別に、進捗状況に関する評価結果の分布を割合で示したものである⁷。これらを前述の全体の内訳（a評価：21％，b評価：75％，c評価：3％，d評価：1％）と比較すると、大学類型やタイプによってKPIの数には偏りがあるが、どの類型でもプロセス指標の評価結果の分布は全体の内訳と大きな差がない。他方アウトプット指標では、地域型において高評価が少なく低評価が多い傾向が示された。全国型ではa評価とd評価が多く、b評価が少ない。世界型では、全体の内訳と概ね等しい分布となっている。インプット指標はどの類型でも全体の内訳と相当程度異なる分布が確認された。全国型と世界型ではb評価が100％となっており、地域型でもa評価の割合が全体の内訳より約11ポイント少なく、b評価の割合が約13ポイント多い。

以上のことから、アウトプット指標の評価結果の分布については大学類型ごとの違いがあるといえる。地域型と全国型では低評価が多い傾向が認められる。インプット指標についてはサンプルサイズが相対的に小さいが、どの類型でもa評価を得にくい傾向があると予想される。

図表3 進捗状況に関する評価結果の分布

(1)地域型

	アウトプット	プロセス	インプット
進捗状況 a 評価	17%	26%	10%
進捗状況 b 評価	74%	71.5%	88%
進捗状況 c 評価	6%	2%	0%
進捗状況 d 評価	3%	0.5%	2%

(2)全国型

	アウトプット	プロセス	インプット
進捗状況 a 評価	28%	22%	0%
進捗状況 b 評価	60%	77%	100%
進捗状況 c 評価	4%	1%	0%
進捗状況 d 評価	8%	0%	0%

(3)世界型

	アウトプット	プロセス	インプット
進捗状況 a 評価	21%	20%	0%
進捗状況 b 評価	74%	77%	100%
進捗状況 c 評価	2.5%	3%	0%
進捗状況 d 評価	2.5%	0%	0%

出所：筆者作成

したがって、各評価結果に占める KPI のタイプの構成割合には明らかに異なる傾向が見られる。そこで、より厳密な考察を行うため、実測値と期待値の比較を通じて、統計的な有意差の有無を確かめるためにカイ 2 乗検定を行った。ここでもその重要性を鑑み、進捗状況の評価結果のみ分析の対象としている。下記の図表 4(1)-(3)で進捗状況について、各 KPI の実測値と期待値を記載している。なお、表中の数字は「実測値（期待値）」である。

自由度 6 の 95% 信頼区間のカイ 2 乗の境界値は 12.5916 であるため、地域型（カイ 2 乗値 = 16.3234）では実測値と期待値の間に明らかに有意な差があり、全国型（カイ 2 乗値 = 13.0635）でも有意な差があることが認められる。一方で、世界型ではカイ 2 乗値が 5.8032 となり、実測値と期待値の間に有意な差は確認されなかった。

図表 4 進捗状況に関する評価結果の実測値と期待値の比較⁸

(1)地域型

	アウトプット	プロセス	インプット	カイ 2 乗値 = 16.3234 P 値 = 0.00283
a 評価	34 (42.7)	82 (68.4)	4 (8.9)	
b 評価	146 (145.1)	226 (232.7)	36 (30.2)	
c 評価	12 (6.4)	6 (10.3)	0 (1.3)	
d 評価	5 (2.8)	2 (4.6)	1 (0.6)	

(2)全国型

	アウトプット	プロセス	インプット	カイ 2 乗値 = 13.0635 P 値 = 0.00451
a 評価	15 (11.6)	23 (22.9)	0 (3.5)	
b 評価	32 (39.3)	81 (77.9)	16 (11.8)	
c 評価	2 (0.9)	1 (1.8)	0 (0.3)	
d 評価	4 (1.2)	0 (2.4)	0 (0.4)	

(3)世界型

	アウトプット	プロセス	インプット	カイ 2 乗値 = 5.8032 P 値 = 0.15835
a 評価	16 (14.1)	24 (22.6)	0 (3.3)	
b 評価	56 (59.1)	94 (94.9)	18 (14)	
c 評価	2 (2.1)	4 (3.4)	0 (0.5)	
d 評価	2 (0.7)	0 (1.1)	0 (0.2)	

出所：筆者作成

ただし、図表 4(1)-(3)に示した分析結果だけでは、具体的にどの箇所に有意な差があるのか、またはないのかという点は分からない。そこで、追加分析として、有意差が見られた地域型と全国型について、行ごと・列ごとに実測値と期待値を比較したカイ 2 乗検定も行った。追加分析の結果は、図表 5(1)-(2)に示す通りとなった。

図表 5(1)の分析結果から、地域型では a 評価と c 評価の行、アウトプットの列で 5%水準の有意な差が確認された。このことから、アウトプット指標の a 評価と c 評価の実測値と期待値の間には相当程度の差があることが示唆される。すなわち、令和 2 年度において、地域型ではアウトプット指標が低評価となる傾向が強かったといえる。また、図表 5(2)の分析結果から、全国型では d 評価の行で 1%水準、アウトプットの列で 5%水準の有意な差が見られた。このことは、アウトプット指標の d 評価において実測値と期待値の差が相当程度大きいことを意味する。つまり、令和 2 年度においては、全国型のアウトプット指標で低評価が理論上よりも多くなっていたことが分かる。

図表 5 進捗状況に関する評価結果の実測値と期待値の比較：追加分析

(1)地域型

	カイ 2 乗値	有意差の有無と程度
a 評価	0.02768	有意差あり (5%水準)
b 評価	0.51882	有意差なし
c 評価	0.01836	有意差あり (5%水準)
d 評価	0.17686	有意差なし
アウトプット	0.03831	有意差あり (5%水準)
プロセス	0.104	有意差なし
インプット	0.1461	有意差なし

(2)全国型

	カイ 2 乗値	有意差の有無と程度
a 評価	0.10556	有意差なし
b 評価	0.22602	有意差なし
c 評価	0.36788	有意差なし
d 評価	0.0094	有意差あり (1%水準)
アウトプット	0.01671	有意差あり (5%水準)
プロセス	0.4106	有意差なし
インプット	0.12743	有意差なし

出所：筆者作成

4. 考察：質的評価と主観的評価の可能性

先行研究における質的評価の重要性の指摘及び現行の評価の問題点を踏まえ、本節では、今後の教育研究組織における質的評価と主観的評価の2点について可能性を検討したい。質的評価については具体的に、KPIの表現と評価結果の2つの視点から考察を行う。まずKPIの表現に関して、本稿で参照したKPIの中で質的側面が明確なのは、アウトカムに言及したものである。論文数や学会発表数のみならず、受賞、査読付き、学術誌ランキング等の目標も設定することで、質的評価が可能となる。人事をはじめとするインプットに関しても「特別研究員（PD、SPD）・海外特別研究員等の優れた実績を持つ者の採用者数」や「海外活動実績保有専任教員数」といったKPIは、質の向上につながると考えられる。3種類の中で最も多かったプロセス指標には「国際卓越大学院の在籍者数」や「世界トップレベル大学との研究者交流状況」のように一定の質が期待されるものもあるが、「共同研究件数」や「アクティブ・ラーニングの実施」といった、必ずしも質を伴わないものが圧倒的に多い。特にインプットやアウトプットと比較してプロセスの対象は広いため、曖昧になりやすい。Sutton and Brown（2016）が提示した長期的評価や、佐々木（2018）による事例研究で確認された途中経過報告の活用も有益であろう。

次に評価結果からの考察として、令和2年度の進捗状況でd評価となったKPIには「分野内でのインパクトファクターの順位上位25%の学術誌に発表する論文割合の増加状況」や「特定8分野における論文数、被引用数、1論文あたりの被引用数、Top10%論文割合、国際共著率のうち最上位の国内ランキング上位維持」等、アウトカムに言及したものも見られる。つまり、実際にはアウトカムに言及したKPIにも容赦なく低評価がつけられている。既に述べたように、d評価が下される大きな原因は、実績値が少なからず年度や最終の目標値に届かなかったことである。もちろん目標値との比較は1つの重要な基準であるが、令和元年度から令和2年度の評価結果の変化でも確認されたように、前年度からの伸び率を考慮することも重要であると考えられる。

しかし、質的評価、長期的評価、途中経過報告の推進だけでは根本的な解決にはならないだろう。そこで2点目に、現行の国立大学法人の評価における問題点から、主観的評価の可能性について検討する。本稿では重点支援評価に焦点を当て、アウトプット／プロセス／インプットの観点から分析を進めてきた。指標の問題点として、河合（2016）で明らかにされたように、指標間で特性に違いがあることが挙げられるだろう。例えば、同じアウトプット指標でも、受講者満足度や経費削減率には基本的に組織内部の努力が反映されるが、就職率や国際共著率、企業との共同研究等には組織外部の事情が少なからず影響すると考えられる。

さらに、評価においては、各大学の資源が考慮されていない。すなわち、貸借対照表上の資産がどの程度充実しているのか、研究時間や人材がどの程度確保されているのかといった点を無視して、アウトプットやプロセスの指標が多く用いられている。これは、Osterloh（2010）が有効なアウトプットコントロールの第4の前提条件として示した「将来望ましいアウトプットを生み出すための最適な資源配分」が充足されないことも意味するだろう。このような状況下で評価結果が資金配分額に直結するため、資源の乏しさゆえに十分な成果を生み出せない大学がさらなる資源不足に陥るという負の連鎖が危惧される。同一の大学類型内でも格差が生じている可能性があるため、各大学

が有する資源や各大学を取り巻く環境を踏まえた個別の判断も併せて必要であろう。本稿で取り上げた Govindarajan (1984) や Grabner (2014) と同様、教育研究組織も一般的には環境不確実性が高く創造性が求められるため、主観的評価が一定の役割を果たすと考えられる。

V おわりに

本稿では、わが国の国立大学法人を対象に、アウトプット／プロセス／インプットの視点から、①設定されている KPI のタイプや数、②どのようなタイプの KPI が高く（低く）評価される傾向があるのかについて、大学類型別の分析を行い、③質的評価と主観的評価の可能性を考察した。本節では、上記の研究課題に対応させる形で、本稿の結論を提示する。

第 1 の研究課題に関して、地域型では全 554 指標のうちアウトプットが約 36%、プロセスが約 57%、インプットが約 7% である。全国型では全 174 指標のうちアウトプットが約 31%、プロセスが約 60%、インプットが約 9% である。世界型では全 216 指標のうちアウトプットが約 35%、プロセスが約 56%、インプットが約 8% である。このことから、大学類型間で KPI のタイプの内訳には大きな差はない。一方、1 大学当たりの KPI 数の平均を計算すると、地域型は 554/55 より 10、全国型は 174/15 より 11.6、世界型は 216/16 より 13.5 となっており、世界型の大学では最も多くの KPI が設定されている傾向がある。

第 2 の研究課題では、進捗状況の評価結果に主眼を置いた。分析の結果、地域型と全国型において低評価のアウトプット指標が期待値を上回った。地域型と全国型は世界型の大学と比較すると規模が小さく、資金や人材が乏しいと予想されるため、前節で述べたように資源に起因する結果となった可能性もある。ただし、本稿では評価結果の背景を調べることはできていないため、この点については今後の研究を通じて明らかにすべきである。

第 3 の研究課題について、質的評価と主観的評価を促すためのいくつかの取り組みが期待される。アウトカムに言及した KPI、長期的な視点や途中経過報告の導入、目標値との比較だけでなく前年度からの伸び率も考慮することで、質的評価が促進されうる。ただし、質的評価だけでは現行の問題点の本質的な解決に結びつかない。そこで、主観的評価を併用し、各大学の事情を十分に踏まえた評価を定着させることが求められる。

本稿には主に 3 つの限界がある。第 1 に、大部分が一時点の評価結果に関する考察であるため、この結果の一般化可能性について、継続的な検証を通じて明らかにしなければならない。第 2 に、評価結果に至るまでのプロセスは反映されていない。特に、KPI の設定理由や、異なる大学や指標が同じ基準で評価されているのかが明確でなく、分析から正確な結果を導き出せているのかには疑問の余地がある。今後、複数の研究方法を用いた調査から、教育研究組織における評価制度のあり方について十分な検討を加えることに意義がある。第 3 に、本稿では戦略の違いを 3 つの大学類型で代用したため、個別具体的な戦略との関係を掘り下げる必要がある。

上記の限界はあるが、本稿には以下の学術的および実務的な貢献が期待される。まず、学術的には、業績評価指標の設計と運用に関する研究の発展に寄与する。本稿では、KPI をアウトプット／プロセス／インプットの 3 つに区分し、3 つの大学類型別に指標の特徴や評価結果との関係を検証

した。その結果、類型によって KPI の数と評価結果の傾向に違いが見られた。特にわが国の国立大学法人における戦略、KPI、評価結果の関連性について、部分的にはあるものの示した点に新規性がある。実務的には、教育研究組織における業績評価の発展に貢献する。評価をする側にとっては、指標の設計や運用の再考に役立つと期待される。評価をされる側にとっては、現場の問題点を考え提起するための根拠となるだろう。加えて、質的評価と主観的評価のあり方についての考察も、専門性や不確実性の高い組織を中心とするあらゆる組織、ひいては個人に関連すると考えられる。各組織の戦略実現につながる業績評価システムの整備を目指して、多様なアプローチに立脚したさらなる研究の推進が望まれる。

注

- 1 2020 年度の運営費交付金 1 兆 1,070 億円のうち、264 億円は高等教育修学支援新制度の授業料等減免分（内閣府計上）とされている（文部科学省高等教育局国立大学法人支援課 2020）。
- 2 相対評価について、文部科学省高等教育局国立大学法人支援課は「成果を中心とする実績状況に基づく配分」と称しているが、本稿では簡略化のため相対評価という表現で統一する。
- 3 KPI については、a 評価を最高、d 評価を最低とする 4 段階でその適切性と進捗状況が評価されるが、進捗状況に関する評価結果のみが運営費交付金の予算配分額に反映される。
- 4 法人評価の詳細については佐々木（2018）を参照されたい。
- 5 令和元年度資料（https://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/1417263.htm）・令和 2 年度資料（https://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/1417263_00001.htm）のいずれも、最終閲覧日は 2021 年 9 月 27 日である。
- 6 令和元年度資料では「精選」とされているが、令和 2 年度資料では「適切性」に改められているため、本稿ではより新しい資料で採用された名称に従っている。また、適切性の評価結果の重要度は進捗状況のそれに比べて低いため、本稿では適切性に関する分析は部分的な実施にとどめた。
- 7 適切性の評価結果については、先の分析からも特筆すべき点が乏しいため、統計的分析の対象からは除外する。
- 8 期待値が 10 以下となった部分については誤差が大きくなるため、カイ 2 乗値の算出過程で Yates の補正（末吉・末吉 2014）を施した。

【参考文献】

- 押海圭一. 2018. 「国立大学法人運営交付金の重点支援において設定された評価指標（KPI）の分析」 2021 年 8 月 15 日閲覧.
https://iir.ibaraki.ac.jp/jcache/documents/2018/iries2018/files/1-05_oshiumi.pdf
- 河合隆治. 2016. 「業績指標の測定対象と指標特性」『原価計算研究』40 (2):87-99.
- 河合隆治. 2020. 「業績管理システム設計の決定要因—財務指標・非財務指標の整備に焦点を当てて—」『原価計算研究』44 (1):61-74.

- 木下照嶽. 1997. 「高等教育機関・病院－非営利組織の会計・経営研究」『明星大学経済学研究紀要』 28 (1/2):3-20.
- 黒木淳. 2015. 「私立大学における会計情報開示の経済的帰結—シグナリング仮説の検証—」『会計プロGRESS』 2015 (16):30-44.
- 黒木淳. 2016. 「私立大学における教育研究経費削減の予測—収支差額情報の有用性—」『会計プロGRESS』 2016 (17):55-69.
- 小林静史. 1999. 「学校経営戦略の一考察：岐路に立つ高等教育機関の経営」『湘南短期大学紀要』 10:229-251.
- 佐々木多恵. 2018. 「高等研究機関における業績管理システム：国立研究機関の事例研究」神戸大学大学院経営学研究科博士論文.
- 佐々木多恵. 2020. 「高等教育・研究機関における業績評価指標と資金配分の現状と課題」『国民経済雑誌』 222 (1):103-116.
- 末吉正成・末吉美喜. 2014. 『EXCEL ビジネス統計分析 第2版』 翔泳社.
- 文部科学省. 2019. 『国立大学改革方針（令和元年6月18日現在）』 2021年9月21日閲覧.
(https://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/__icsFiles/afieldfile/2019/06/18/1418126_02.pdf)
- 文部科学省高等教育局国立大学法人支援課. 2020. 『国立大学法人運営費交付金を取り巻く現状について』 2021年9月25日閲覧.
(https://www.mext.go.jp/content/20201104-mxt_hojinka-000010818_4.pdf)
- 吉田香奈. 2007. 「運営費交付金と自己収入」『国立大学法人の財務・経営の実態に関する総合的研究』 157-178.
- Cave, M. 1991. *The Use of Performance Indicators in Higher Education: A Critical Analysis of Developing Practice. Higher Education Policy Series, 2*; ERIC.
- Dai, N. T., X. Kuang, and G. Tang. 2018. Differential weighting of objective versus subjective measures in performance evaluation: experimental evidence. *European Accounting Review* 27 (1):129-148.
- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 9 (2):125-135.
- Grabner, I. 2014. Incentive system design in creativity-dependent firms. *The Accounting Review* 89 (5):1729-1750.
- Kallio, K.-M., and T. J. Kallio. 2014. Management-by-results and performance measurement in universities—implications for work motivation. *Studies in Higher Education* 39 (4):574-589.
- Lipe, M. G., and S. E. Salterio. 2000. The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review* 75 (3):283-298.
- Moers, F. 2005. Discretion and bias in performance evaluation: the impact of diversity and

- subjectivity. *Accounting, Organizations and Society* 30 (1):67-80.
- Osterloh, M. 2010. Governance by numbers. Does it really work in research? *Analyse & Kritik* 32 (2):267-283.
- Pollitt, C. 1990. Measuring university performance: Never mind the quality, never mind the width? *Higher Education Quarterly* 44 (1):60-81.
- Sutton, N. C., and D. A. Brown. 2016. The illusion of no control: management control systems facilitating autonomous motivation in university research. *Accounting & Finance* 56 (2):577-604.
- Ter Bogt, H. J., and R. W. Scapens. 2012. Performance management in universities: Effects of the transition to more quantitative measurement systems. *European Accounting Review* 21 (3):451-497.

(謝辞)

本稿は 2021 年度政府会計学会第 5 回年次大会における自由論題報告に基づいて執筆したものである。当日、モデレータをご担当いただいた大塚成男先生（熊本学園大学）、オーディエンスの柴健次先生（関西大学）、泉澤俊一先生（公認会計士）からは貴重なコメントをいただいた。本稿の投稿に際しては、2 名の匿名査読者の先生方から建設的なご指摘をいただいた。この場を借りて御礼申し上げる。なお、本稿の研究は、日本学術振興会科学研究費助成事業（課題番号 19K13868）の成果の一部である。

論文

COVID-19 を契機とした財政運営モデル変革への提案 —エクィティを組み込む財政運営モデルとは—

小林麻理（早稲田大学）

COVID-19（新型コロナウイルス感染症）は、政府の重要な任務である住民の安心・安全の確保、住民の福祉の増進という中核的なサービス分野に、個別に深刻な格差を生み出し、社会全体に重大な不均衡と不公平を引き起こした。ここで政府に提起されたのは、財政運営にエクィティという基本原則をいかに組み込むかという重大な課題である。本稿は、この観点に立ち、アウトカムの分解と、分解したそれぞれのフェイズにおける業績測定指標の適切な設定の重要性を指摘した上で、課題解決に向けた財政運営モデルとして、エンタープライズ・アーキテクチャにおける業績レファレンスモデルを適用した財政運営モデルを提案する。

COVID-19, 格差, 財政の持続可能性, エクィティ, アウトカム, エンタープライズ・アーキテクチャー (Enterprise Architecture: EA), 業績レファレンスモデル (Performance Reference Model: PRM)

I 新型コロナウイルス感染拡大が政府の財政運営に与えたインパクト

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）が国・地方の財政運営に与えた影響は、まさに未曾有といえる。なぜ未曾有か。次のような特質が、これまで経験したことのない高いハードルを財政運営に課したからである。すなわち、感染の急速な拡大と継続、収束時期の予測困難性という不確実性の高い要因が複雑に絡み合っていること、そのため、環境を適時的確に分析して、効果的に政策決定を行い、効率的な施策・事業運営を図ることが極めて難しいということである。その難しさは、国における令和2（2020）年度の3度にわたる補正予算に顕著に表れている。具体的には、新型コロナウイルス感染症緊急経済対策関係経費にかかる令和2年度補正予算は、第1号25兆5655億円、第2号31兆8171億円、第3号4兆3581億円であり、実に総額で76兆7789億円に上る。地方においても、コロナ対策のために基金が取り崩されており¹、今後の国と地方の財政運営に大きな影響を与えることは容易に予測される。まさに、問題はこの先にある。この未曾有の危機から政府は何を学び、将来にわたって前提とせざるを得ない財政制約の下で、どのように政府活動、財政運営を変容することができるのか、また変容する必要があるのか、という大きな課題に直面しているということである。財政の持続可能性を確保して、必要とされる公共サービスを提供するためには、政府は、早急かつ現在進行形で、その解を導いていかなければならない局面にある。

本稿はこの問題意識に立ち、今だ COVID-19 の渦中にある政府がこの危機の経験から何を学び、財政運営をどのように変革していく必要があるのかについて検討する。特に、GDP の 2 倍を超えるわが国の国・地方の債務残高が、さらに増加し続けていることに鑑み、これからの財政運営に求められる変革と基本的考え方を提示する。

II 感染症対応に係る財政支出の課題

感染症対応に係るわが国の財政支出については、厳しい課題が指摘されている。例えば、翁(2021, 8-11)は、「日本の感染症対応の財政支出は国際的にみて量的には大規模といえるが、質的な課題がある可能性が指摘できよう」と述べて、「効果的に経済を支え、ウィズコロナ、アフターコロナにおけるニューノーマルへの支援もできているか、検証が必要である」と中長期にわたる結果検証の重要性を指摘し、その上で次の2点への対応の必要性を強調している。すなわち、第一は、公的債務拡大への対応であり、第二は、格差への対応である。同様に、田近(2021)は、令和2(2020)年度の3次にわたる補正予算について、「コロナ対策では、給付金、資金繰り対策、および緊急小口資金等の特別貸し付けを通じた『資金援助』が圧倒的に大きな割合を占めていること」などから、課題として次の3点を指摘する。すなわち、第一に支援金回収の必要性、第二に一括支出の見直し、第三に補正予算の在り方、である。特に、支援金の回収については、「コロナの被害がなかった、あるいは軽微ですんだ人々や企業から、コロナ禍の支援金の回収を図らなければならない」ことを求めている。この田近の指摘は、結果について公平性を実現することが政府の責務であることを鋭く指摘するもので、翁が指摘する2つの長期的課題と相通じるとともに、本稿の中心をなす問題意識でもある。

III エクィティを組み込んだ財政運営への転換の重要性

1. 問題の所在

各国政府は COVID-19 対策のために、想定をはるかに超える財政支出を行った。その規模が、財政運営に将来にわたって負の影響を与え、財政の持続可能性を揺るがすインパクトを持つものであることは言うまでもない。そしてまた、この厳しい現実、今後財政運営をどのように行っていくのか、いかなければならないのかという問いに対する政府の迅速な応答を求めるものであり、その政府の応答こそ、まさに政府の財政運営能力の試金石といえる。

政府はどのように応答すべきか。それは、翁(2021, 11)が指摘する「コロナ後に格差が拡大する中で、税制の在り方をどう設計するかを検討し、長期的な財政の正常化について」検討することであり、また、田近(2021)が指摘する「巨額の財政支出の管理」、「真に救済すべき人々や事業者にしっかり手を差し伸べると同時に、コロナによって収入に大きな影響を受けなかった人々からは、コロナ感染の収束と経済回復を踏まえて、緊急時給付金の回収を進める」ことでもある。そして、本稿が指摘したいのは、この問題の根源には、公平性という基本原則があり、政府の最大の課題は、この大原則を財政運営にいかに関与させることができるのかということだ、ということである。

この2年にわたる未曾有のパンデミックは、社会のさまざまな局面に格差を引き起こした。この

格差に対して、伝統的な財政運営では効果的な手当てができず、給付や補助金による財政の膨張による政府債務の拡大を招いたというのが現状である。このことを再認識し、GDPの2倍超の公的債務を抱えるわが国の現況において、公平性を組み込んだ財政運営の在り方とは何かについて、改めて検討し、従来の財政運営から抜本的な転換を図る必要がある。公平性という大原則が、税制の在り方、受益と負担の関係を見直すにあたっても、中核であることは言うまでもない。結果についての公平性の実現、一律給付にみられるような形式的な平等性ではなく、実質的な平等性の実現、言い換えると、財政運営に「エクイティ」²の考え方をいかに組み込むか、ということが重要な課題であるということを再認識し、財政運営の柱としなければならない。COVID-19は、政府の重要な任務である住民の安心・安全の確保、住民の福祉の増進という中核的なサービス分野に、個別に深刻な格差を生み出し、社会全体に重大な不均衡と不公平を引き起こした。その意味で、政府は財政運営の基本原則を再確認し、従来の財政運営から転換することが求められていると言えるのである。

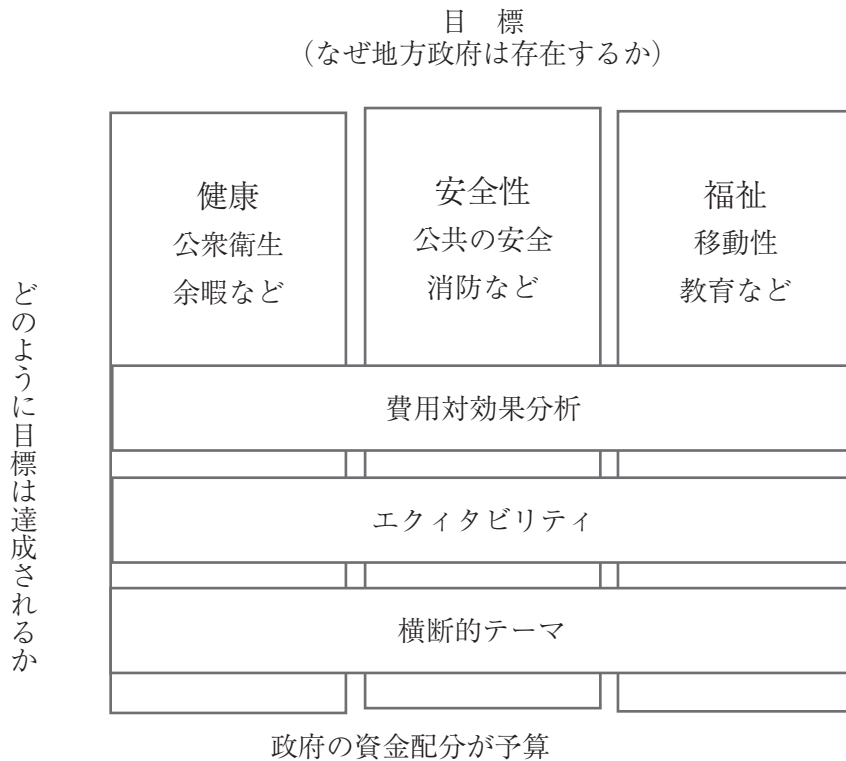
2. エクイティの意義

ここで改めてエクイティの意義を確認しよう。エクイティとは、英米法の淵源を構成する法的概念である。田中（1980, 10-14）によれば、実体法上の権利に関する救済手段として、「コモン・ロー上の救済手段(legal remedy)とエクイティ上の救済手段(equitable remedy)とが区別」される。「エクイティ上の救済手段は、より古くからあったコモン・ロー上の救済手段では不十分な場合に救済を与える目的で、発生したもの」であり、そこから、その第一の特性として『『補充性』の原則が引き出される』。さらに、田中はエクイティの特徴として、救済内容の弾力性を挙げる。すなわち、『『エクイティは、中途半端でない正義を与えることを喜ぶ』(Equity delights to do justice and not by halves.)という法諺があるように、エクイティ上の救済手段には、正義を実現するに必要なさまざまな内容を盛り込むことができる』。エクイティが衡平法として、コモン・ローを補充する法体系が成立したこの背景こそ、まさにCOVID-19に対する政府の政策・活動が生み出したさまざまな社会的な不均衡を修復するように機能する財政運営の在り方の検討にあたって重要な示唆を与えるものであり、財政運営におけるエクイティの価値原則としての重要性を示すものといえる。エクイティを財政運営に組み込むためには、これらの特質を理解した上で、基本的な考え方を精査し、制度設計を行うことが求められるといえる³。

3. エクイティをいかに財政運営に組み込むか

この問題意識に基づき、Kavanagh and Kowalski(2021, 18-27)による予算編成におけるエクイティの基礎を検討しよう。Kavanagh and Kowalski(2021, 20)は、エクイティを計画段階から先行して予算に組み込むことの重要性を指摘する。図表1は、政府が目標を明確に設定することとともに、目標を達成する方法について、それぞれの環境・状態に応じた横断的なテーマを設定し、コンセンサスを確立し、その上でさまざまな措置に関して生じている重要な現行の差異を識別し、エクイタビリティ、費用対効果分析という尺度を用いることの重要性を示している。

図表1 計画策定フレームワークにおけるエクイティ

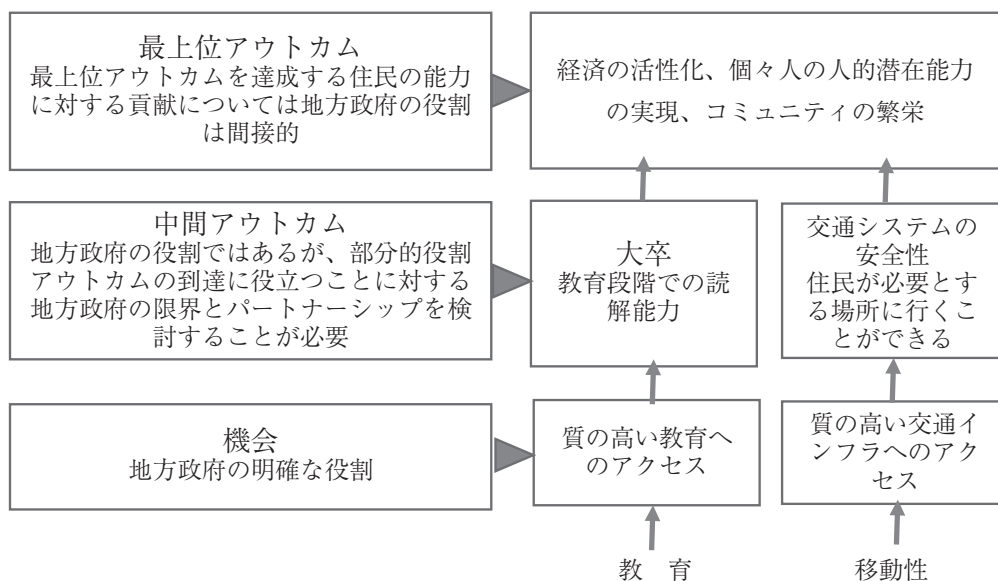


出所：Kavanagh, Shayne and Jake Kowalski, “The Basis of Equity in Budgeting”, *Government Finance Review*, February 2021, Government Finance Officers Association, p. 22.

Kavanagh and Kowalski (2021, 22-26) はさらに、政府が不公平な状態（unfairness）など、エクイティに関連する事項を認識する潜在性に役立つ5原則を次のように明示している。すなわち、第一に、ゼロサム競争の創出を回避すること、第二に、いずれか一方という思考を回避し、両方の思考を奨励すること、第三に、手続的正義を創出すること、第四に、アウトカムを分解すること、第五に、会話に市民をエンゲージすること、である。第一と第二の原則は、全体の状況を過不足なくすべてを網羅して把握することによって、不公平な状況を識別することができ、それによってはじめて状態を修復する措置をとることができることを意図する。まさに、エクイティを実現する前提となる環境分析の重要性を指摘するもので、事象を断片化するのではなく、総合的な観察を行い、分析するという重要な視点を提供するものといえる。第三の手続的正義は、財政運営の結果として、予算配分が行われない場合においても、意思決定に至るプロセスが公平であることが確保されることの重要性を指摘する。すなわち、意思決定者が、客観的に最善を尽くし、プロセスが透明で、かつ人々にインプットを行う機会を与えられ、真摯に対応することを求めるものである。第四のアウトカムの分解は、機会とアウトカムの2分法を組み込んで、機会、中間アウトカム、最終アウトカムに分

解する考え方であり、図表2に示される。図表2のボトムには、住民が質の高い教育や交通インフラにアクセスできる機会を有しており、政府がその機会を提供する主要な役割を担っていることを示している。政府は中間アウトカムについても役割を担っており、すべての中間アウトカムのすべてに影響を与えるべく多くの事業を行うことができるが、政府のコントロールが及ばない事象も存在するため、達成には限界が存在する場合もある。そして、重要なことは、中間アウトカムと最終アウトカムの間には、中間アウトカムが実現すると最終アウトカムの実現の確率が高まるという相関関係が識別されることである。しかし、中間アウトカムの実現は必ずしも最終アウトカムの実現を保証するものではない。その意味で政府の役割は間接的である。このように機会、中間アウトカム、最終アウトカムに分解することによって、それぞれのステージの達成状況の評価に環境分析を組み込み、不公平な状況を修復するデータを得ることが可能となる。第五の会話に市民をエンゲージすることは、政府による民主的な参加の促進というより重大な目的に関わる。言い換えれば、公的な資源を配分、再配分する、しかも意思決定者はだれかということが、コミュニティ全域にわたって市民とのコミュニケーションを通じて伝達されなければならないということを意味している。これによって、価値観やコミュニティの優先順位付けに関する市民間の合意形成が醸成され、意思決定プロセスの透明性、結果に対するアカウンタビリティが履行されて、政府に対するパブリックの信頼と信任が構築される。これら5原則が密接に関連し、連動することによって、エクイティを組み込んだ財政運営が可能となる。

図表2 機会とアウトカムの分解



出所：Kavanagh, Shayne and Jake Kowalski, “The Basis of Equity in Budgeting”, *Government Finance Review*, February 2021, Government Finance Officers Association, p. 24.

Ⅳ エクィティを組み込む財政運営モデルにおける業績レファレンス・モデルの重要性

前節で検討したとおり、エクィティを組み込む財政運営を行うには、アウトカムの分解と、分解したそれぞれのフェイズにおける業績測定指標の適切な設定が不可欠である。これに加えて、COVID-19 に対応するための政策分野が、人々の健康と経済活動、具体的には、感染拡大の抑止による市民の健康の維持と経済的支援や経済不況への対策という広範かつ多角的な事業範囲にわたることに鑑みると、達成すべき最終アウトカムに照準を当てたアウトプットとしてのそれぞれの事業活動に対する達成指標の設定、さらに、分解したフェイズ間の業績測定指標がどのように相互に連携するかについて、因果関係に基づく評価を行うことができるモデルの設計が極めて重要となる。すなわち、最終アウトカムを照準として、各フェイズにおけるアウトプットの業績測定をいかに的確に連携させることができるか、が極めて重要な検討課題となる。

この基本的考え方を提供するモデルとして、米国連邦政府による連邦エンタープライズ・アーキテクチャ（Federal Enterprise Architecture: FEA）⁴における業績レファレンスモデル（Performance Reference Model: PRM）を適用することを提案したい。図表3に示す通り、PRMは、連邦政府全体を通して共通のアウトプットの測定を提供する業績測定のためのフレームワークであり、インプット、アウトプット、アウトカム間における因果関係を明確に表現する価値連鎖及びプログラムロジックモデルを中核とする（Executive Office of the President of US, 2005, 7）。その特徴は、最終アウトカムに照準を合わせて各フェイズの業績測定情報を連携させる構造にあり、PRMは、2010年政府業績現代化法（GPRA Modernization Act of 2010）⁵が、政府に中央のウェブサイトを通じて業績情報を公表し、コンピュータで読み取り可能な様式で戦略計画及び業績報告を利用可能にすることを求めたことによって、さらに業績情報に直接リンクするメカニズムの確立に寄与する結果を創出している（Executive Office of the President of US, 2013, 23）。

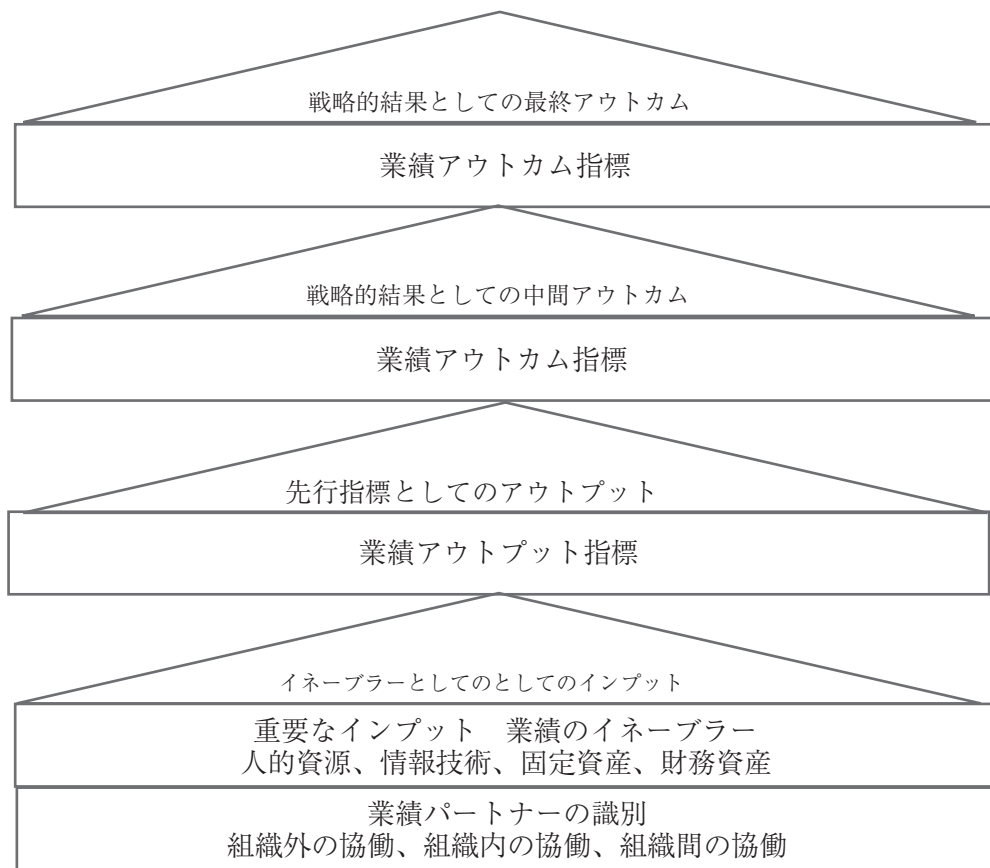
ここで重要となるのが目標、測定領域、測定カテゴリーというPRMの基本構造である。図表4は、最終アウトカムとしてのミッション及び事業成果ならびに顧客成果、アウトプットとしてのプロセス及び活動、インプットとしての技術、人的資源、その他固定資産を測定領域とし、それぞれの測定領域に測定カテゴリーが識別されている。米国大統領行政府（Executive Office of the President of US, 2013, 23）によれば、目標によって、政府機関が確立する投資及び活動のグルーピングが可能となり、投資及び活動全体にわたる共通の業績要素を識別して、情報をリンケージする横断的なプラットフォームが形成される。このリンケージによって、業績要素と情報との論理的関係性が構築され、業績領域の詳細に対して一貫性のある洞察を得ることが可能となる。第二の構造は測定領域である。測定領域は、投資及び活動が、政府機関の目標によって識別された業績要素の達成を支援する方法を記述するものであり、投資や活動と関連するより詳細な業績指標を適用する。業績指標には活動と明確なリンケージがなければならないが、複数の活動領域に照準が合っていることを認識することの重要性が強調されている。第三が測定領域をより精緻化する測定カテゴリーである。測定カテゴリーはいかなる目標にも適用できることが特徴とされている。

PRMに測定領域と測定カテゴリーを付加して、これらの構造の関係性の重要性を示したのが図表5である。測定領域は、アウトカム、アウトプット、インプットに区分される。米国大統領行政

府（Executive Office of the President, 2005, 8-12）に基づいて、それぞれの測定領域にどのような測定カテゴリーが識別されるかを示すと次のとおりである。アウトカムにおける測定領域には、ミッション及び事業成果測定領域と顧客成果測定領域の2つが識別される。前者には、①市民サービス、②サービス提供支援、③政府資源マネジメントの3つのカテゴリーがあり、後者には、①顧客の便益、②サービス提供範囲、③適時性・応答性、④サービスの質、⑤サービスのアクセシビリティの5つのカテゴリーがある。アウトプットの測定領域は、プロセス及び活動であり、①財務、②生産性及び効率性、③サイクルタイム及び適時性、④質、⑤安全性及びプライバシー、⑥マネジメント及びイノベーションの6つのカテゴリーがある。インプットの測定領域は、さらに次の3測定領域からなる。すなわち、第一は技術測定領域、第二は人的資本測定領域、第三はその他の固定資産測定領域である。第一の技術測定領域には、①技術に関連するコストなどの財務、②技術が機能性や能力、最善の実務などを充足する程度としての質、③応答時間、相互操作性、ユーザのアクセシビリティ、技術能力の改善などによるシステムまたはアプリケーション・パフォーマンスの効率性、④共有、標準化、信頼性・品質、情報量などのデータ・情報、⑤システムまたはアプリケーション能力、ユーザに対する利用可能性、不具合などの信頼性及び利用可能性、⑥関連するアプリケーション・システムのユーザ満足度、ユーザの要求充足度、プロセス・パフォーマンスに対するインパクトなどの有効性の6つのカテゴリーがある。人的資本測定領域には、①従業員満足、②採用・定着、③能力開発、④従業員比率、その他の固定資産には、①財務、②質・保守・効率性、③安全性、④活用度のカテゴリーが識別される。

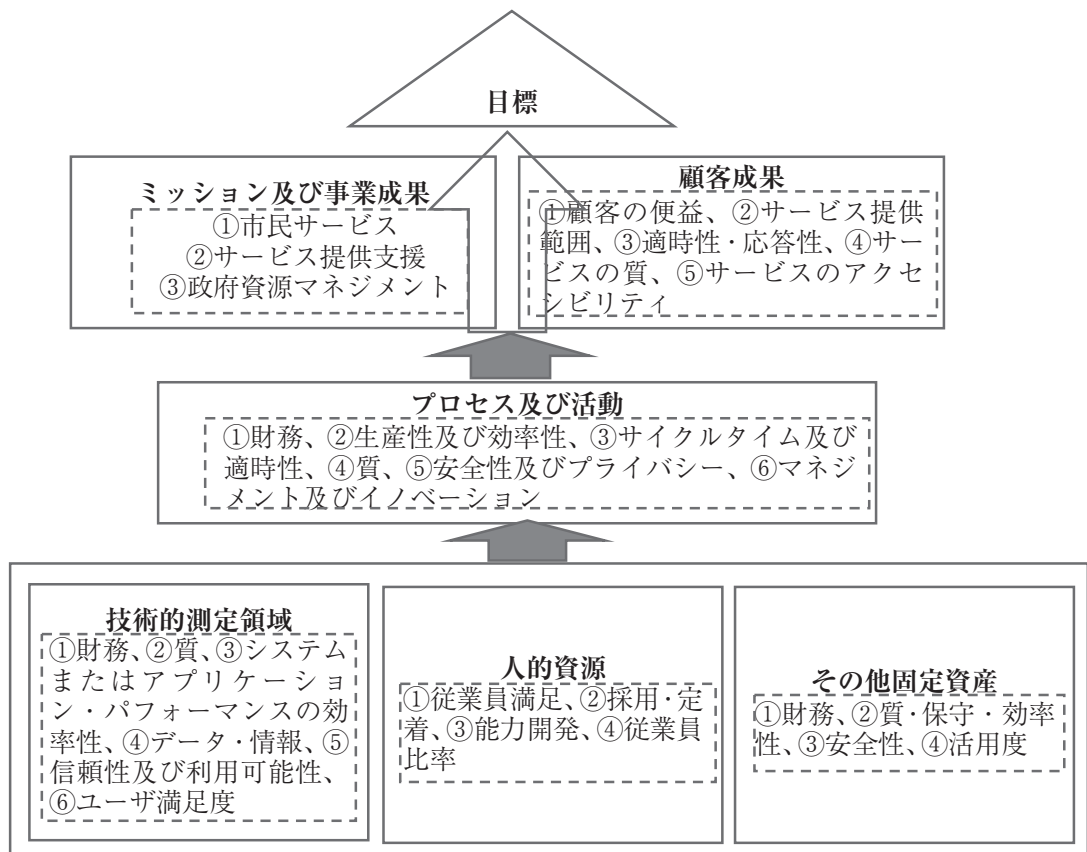
このように、目標を照準として、インプット、アウトプット、アウトカムの測定領域に測定カテゴリーとして指標をリンクする業績評価システムを構築することが、前節で検討したエクイティを組み込む財政運営システムのまさに基盤となる。エクイティを組み込むためには、さらに戦略的アウトカムの実現における社会指標の組み込みが必要となる。

図表3 PRM フレームワーク



出所：Federal Enterprise Architecture Framework, Version2, 2013, p.27 に基づき作成

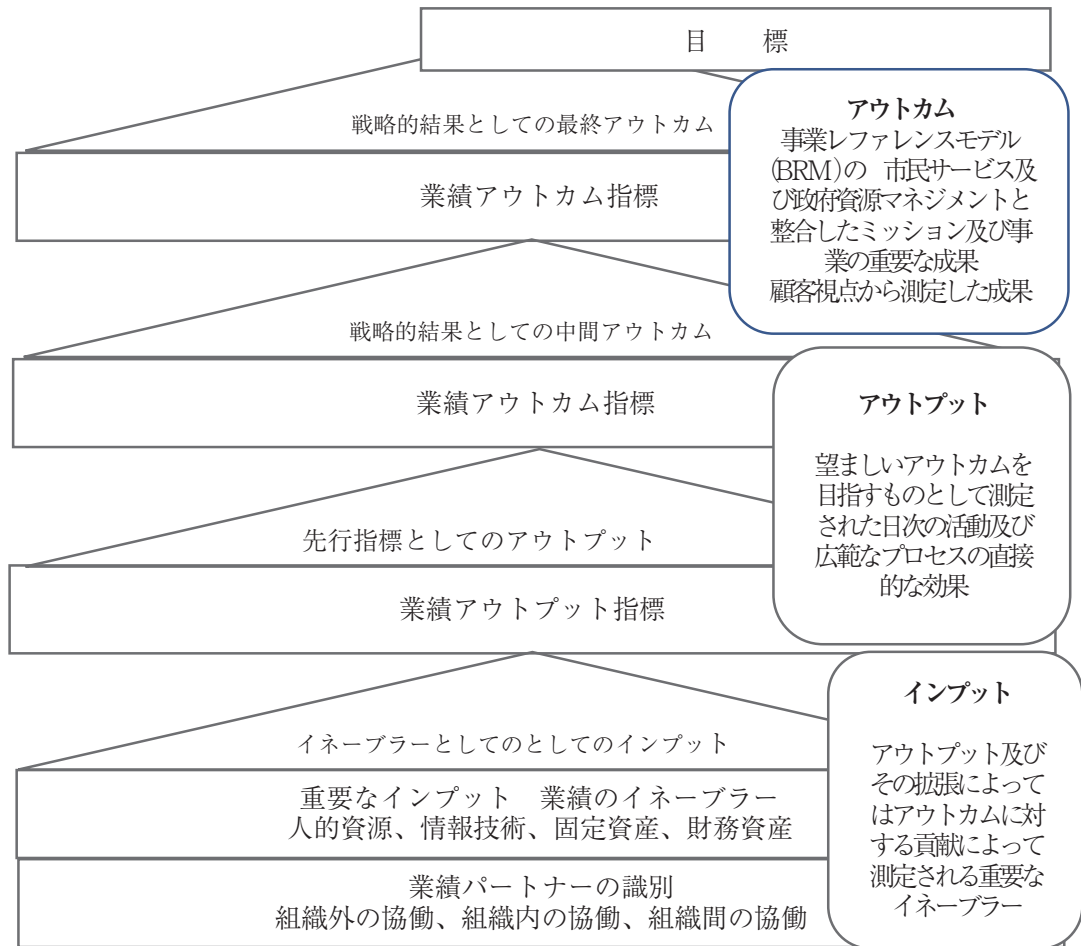
図表4 PRMの3層構造



(注) 点線枠内が測定カテゴリー

出所：Executive Office of the President of US, *FY07 Budget Formulation FEA Consolidated Reference Model Document*, May 2005, p. 8 に基づき作成

図表5 PRM フレームワークと目標・測定領域との関係



出所：Executive Office of the President of US, *FY07 Budget Formulation FEA Consolidated Reference Model Document*, May 2005, p. 8 及び *Federal Enterprise Architecture Framework*, Version2, 2013, p.27 を参考に作成

V エクィティを組み込む財政運営モデルをいかに実行可能なものとするかーわが国財政運営の基本的考え方の抜本的変革の必要性

エクィティを組み込む財政運営モデルをいかに実行可能なものとするか。わが国の財政運営が、COVID-19 という未曾有の危機を経験しても、何も変わっていない現実を改めて認識すると、ここでの最大の課題は、財政運営の原点に立ち帰って、まず何から着手すべきか、という問題点の整理から始めなければならないということであろう。これまでと同様に、政府による COVID-19 対策のインプットとしての多様な事業メニューは国民に明示されている。しかし、重大な問題は、照準

とされる戦略的なアウトカムと目標、それを達成するためのアウトプットと業績指標、さらには施策事業横断的な指標間の連携が明確に識別されていないことである。わが国の財政の持続可能性、持続的かつ安定的な公共サービスの提供を担保する財政運営モデルの設計さえ行われていないことに根本的な問題があるのであり、これまでのノーマルな状況における財政運営ではすでに対応し得ないウィズコロナにおけるニューノーマルに適合する財政運営の変革が求められていることに政府は厳しく目を向けなければならない。

OECD は、2020 年 11 月に「COVID-19 危機：政府変革への触媒」(2020) という報告書を公表した。OECD が、その中でさまざまな例を引きながら明らかにしたのは、COVID-19 を契機とする政府のまさに 9 つの変容であった。すなわち、第一は、感染症コントロールまたは追跡対策、第二に公共等のコミュニケーションの強化及びデータ共有、第三に、危機コンテキストに調整したサービス提供、第四に社会連帯、第五に既存の資源および解決法のレバレッジと配備、第六にチャレンジングなメカニズムによるインターネットを通じてアウトソーシングしたアイデアや解決法、第七に立法府の適応的対応、第八に集団学習及び意味づけ、第九に、構造的応答及び可能な長期性へのシフト、である。まさに IT の急速な発展と社会的課題に対する社会的協働は、COVID-19 を経験する中で、さまざまな形で展開した。PRM の重要な要素であるインプット、アウトプット、業績のイネーブラー、業績達成のための重要なパートナーの識別と連携は、その意味で COVID-19 を契機とする政府の変容を経て、一層重要となり、社会実装の必要性を促進するものといえる。統計情報を待たなくても、民間データによる人流データ、消費活動の指標となるカード決済情報や消費者ネット調査などのリアルタイムデータ、さらには、OECD が作成する GDP トラッカーなどのデータを活用すれば、さまざまな事業のアウトプット指標とのリンケージ、最終アウトカムをまさに照準とする業績評価モデルの構築は不可能ではない。インプットから抜け出せないわが国の財政運営モデルを今こそ変革すべき時に来ている。エクイティを組み込んだ財政運営を実現するために、あらゆるデータ源、社会的連帯による協働を基盤とした柔軟かつ迅速な評価と意思決定の重要性、そしてそれを可能とする政府能力が求められている。

注

- 1 例えば、『東京都決算参考書財務諸表』に基づけば、財政調整基金残高は、2019 年度末 934,494,118,683 円が 2020 年度末には 532,707,718,908 円となり、401,786,399,775 円の減少となっている。
- 2 BLACK'S LAW DICTIONARY 第 7 版によると、エクイティは次の 6 つの意味を有する。第一は、公平性、第二は、公平で正しいことを構成する原則、自然法では不可譲の権利、第三は、特定の状況に適用される場合に、法を修正又は補完する正義の原則に拠ること、第四に、コモン・ロー、制定法に代わる、英国の衡平法裁判所に起源をもつ原則又は法体系、第五に、衡平法裁判所が認定する権利、利害または救済、第六に、エクイティにおいて事案を決定する権利、である。
- 3 このエクイティという概念がなぜ重要となるのか。Kavanagh and Kowalski (2021, 20) は、イーコリティ（平等性）ではなく、エクイティの原則が今日最重要課題となっているのは、「富、

安全性、健康において広範かつ重要な差異」が生じているためであるとし、エクイティによる公平性（fairness）に対する異なる視点こそが、資源の測定と配分について実践的な手段となることを強調する。

- 4 FEA は、行政管理予算庁（Office of Management and Budget: OMB）の E ガバメント及び IT 局が、共通役務庁（General Service Administration: GSA）と連邦最高情報責任者協議会（federal Chief Information Officer Council）の支援を受けて確立したもので、連邦政府全体の包括的な事業駆動型の設計図を構築する（Executive Office of the President of US, 2005, 4）。FEA は、5 つの相互に関連するレファレンスモデルから構成されており、その重要なモデルの一つが PRM である。それらにより、省庁横断的な分析及び省庁内及び省庁横断的な協働のための重複投資、ギャップと機会の識別を促進することが意図されている。

【参考文献】

- Executive Office of the President of US. 2005. *FY07 Budget Formulation FEA Consolidated Reference Model Document*, May.
- Executive Office of the President of US. 2013. *Federal Enterprise Architecture Framework*, Version2.
- Garner, Bryan A. (Editor in Chief).1999. *Black's Law Dictionary, Seventh Edition*, WEST GROUP.
- Kavanagh, Shayne and Jake Kowalski. 2021. The Basis of Equity in Budgeting. *Government Finance Review* February: 18-27.
- OECD. 2020. *The Covid-19 Crisis: A catalyst for government transformation?* 10 November.
- Stitt, Matthew and Michael Nadol. 2021. Equitable Recovery in Practice. *Government Finance Review*, Government Finance Officers Association, April: 51-57.
- 翁百合. 2021.「日本のコロナ対応策の特徴と課題—国際比較の視点から見えてくるもの—」『NIRA オピニオンペーパー』57（May）：pp. 1-11.
- 財務省. 2020.『令和2年度予算』
 (https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_workflow/budget/fy2020/fy2020.html).
- 田近栄治. 2020.『政府はコロナにどう向き合ったか（下）』東京財団政策研究所
 (<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=3658>).
- 田中英夫. 1980.『英米法総論 上』東京大学出版会.

論文

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

大塚 成男（熊本学園大学大学院）

近年、負債の増加ではなく、経常的な経費の増大によって財政状況の悪化に追い込まれる地方公共団体が増加している。経費を増大させているのは団体の活動規模の拡大であり、活動規模の拡大は行政コストを通じて把握しなければならない。本稿では財政健全化のために行政コスト情報を活用するための視点を示すとともに、今後に向けた課題を提示する。

行政コスト、財政健全化、地方公会計情報、財政非常事態宣言、財政指標

I はじめに

わが国においては、民間企業と異なり、地方公共団体が破産することはない。しかしながら、財政の実質的な破綻はあり得る。2006年に夕張市が財政再建団体へ移行したのは、地方公共団体も実質的に財政破綻することを示す具体例である。

夕張市の実質的な財政破綻を受けて、2007年には「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」（以下、地方財政健全化法とする）が制定された。それにより、地方公共団体の財政状況を決算に基づいて継続的に評価し、財政状況が悪化した団体には財政健全化のための取り組みを義務付ける制度が整備された。具体的には、実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率、および将来負担比率が健全化判断比率として毎年の決算に基づいて算定され、それら比率の値が1つでも一定の水準を上回った団体には、財政健全化計画もしくは財政再生計画の策定と実施が義務付けられる。この制度が整備されたことにより、財政状況が悪化した団体に対しては、破綻する前の段階での対策が強制される仕組みが整えられた。ただし、健全化判断比率の算定が始められた2007年度の決算については43の団体が財政健全化を求められる状況にあったが、2013年以降は財政健全化が義務付けられているのは夕張市のみという状況が続いている¹。

しかしながら、地方公共団体の財政状況は楽観視できない。むしろ、少子高齢化・人口減少という社会変化を受けて、地方公共団体の財政状況は悪化していると考えられる必要があるだろう。実際、図表1に示すように、2018年以降は多数の団体が財政非常事態宣言の発出もしくは緊急財政対策の策定と実施を行っている（以下、図表1に示す団体を財政危機団体と呼ぶ）。

本稿においては、まず財政危機団体の財政状況をあらためて検討することで、実情を踏まえて地方公共団体における財政状況の悪化とはどのような状況を示しているのかを明らかにする。そのう

えで、財政状況の悪化を改善するうえでは、歳出額ではなく、コスト情報を重視すべきであることを指摘する。そして、地方公共団体が財政の健全化を進めていくうえではコスト情報をどのように利用すべきであるかを提案するとともに、コスト情報をめぐる課題についても検討する。

図表1 緊急財政対策の策定または財政非常事態宣言の発出を行った団体

2018年 2月	周南市（山口県）、緊急財政対策
2018年 11月	銚子市（千葉県）、緊急財政対策
2019年 1月	涌谷町（宮城県）、財政非常事態宣言
2019年 8月	小郡市（福岡県）、緊急財政対策
2019年 11月	相模原市（神奈川県）、行財政構造改革プランの策定
2020年 2月	杵築市（大分県）、緊急財政対策
2020年 2月	村田町（宮城県）、財政非常事態宣言
2020年 2月	日野市（東京都）、財政非常事態宣言
2020年 10月	新座市（埼玉県）、財政非常事態宣言
2021年 2月	裾野市（静岡県）、財政非常事態宣言

出所：筆者作成

II. 地方公共団体における財政悪化の実情

地方公共団体における財政状況を評価するうえで重視されてきた財政指標としては、財政力指数がある。また、前述したように、地方財政健全化法に基づいて算出される健全化判断比率による財政状況の評価も行われている。しかし、図表2に示されているように、財政危機団体のすべてで、健全化判断基準は財政健全化が義務付けられる水準を大きく下回っている。さらに、財政危機団体には財政力指数が非常に高い団体も含まれている。特に、2021年2月に財政非常事態宣言を発出した裾野市は、財政力指数が1を超えており、地方交付税の交付は必要ないとみなされる団体であった。したがって、財政力指数や健全化判断比率は地方公共団体における現実の財政状況を評価するうえでは必ずしも役に立っていない²。

図表2 財政危機団体における財政指標（2018年度）

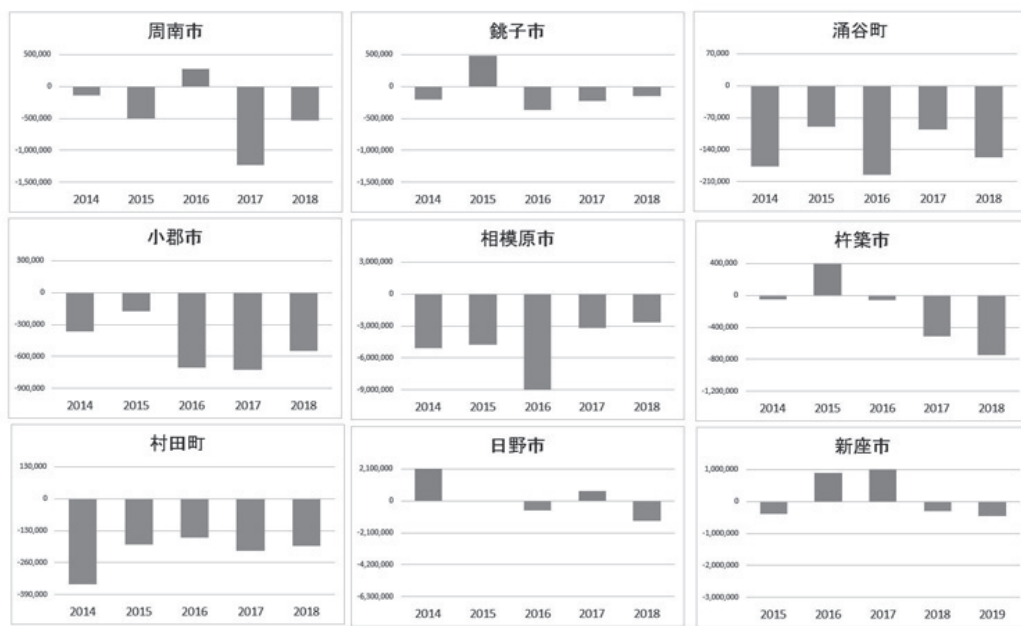
団体	財政力 指数	実質赤字 比率	連結実質 赤字比率	実質公債費比 率	将来負担 比率
周南市	0.79	-	-	8.1%	90.3%
銚子市	0.60	-	-	13.3%	146.5%
涌谷町	0.38	-	-	12.1%	59.6%
小郡市	0.67	-	-	10.2%	41.9%
相模原市	0.90	-	-	2.7%	33.3%
杵築市	0.34	-	-	10.6%	46.6%
村田町	0.44	-	-	13.5%	129.7%
日野市	0.97	-	-	-2.3%	1.0%
新座市	0.91	-	-	5.8%	51.8%
裾野市	1.06	-	-	8.1%	31.6%

出所：筆者作成

そこで、財政危機団体のうち、裾野市以外の団体の財政状況で共通している点を洗い出し、その特徴が裾野市に当てはまることを確認する。

財政危機団体の中に実質赤字に陥っている団体はない。しかしながら、地方公共団体が決算に基づいて算出・公表している実質収支は、単年度の収支の状況を示す指標ではないことに注意しなければならない。実質収支の計算にあたっての歳入額には、前年度以前からの黒字の繰越額が含まれる。したがって実質収支は過去からの累積黒字を示す指標であり、実質黒字であっても単年度における歳入が歳出を上回っているとは限らない。そこで、実質黒字の変動額である単年度収支が重要となるが、単年度収支を計算するうえでの歳入額にも基金の取崩しによる収入も含まれている。それゆえ、ある年度に限定された実質的な収支の状況を見るためには、単年度収支から基金の取崩しの影響を除外した実質単年度収支をみなければならない。そして、財政危機団体について財政非常事態宣言の発出もしくは財政緊急対策の策定・実施が行われるまでの5年間の実質単年度収支の推移を見ると、ほとんどの年度でそれらの団体は実質単年度赤字に陥っていたことがわかる。

図表3 財政危機団体における実質単年度収支（単位：千円）

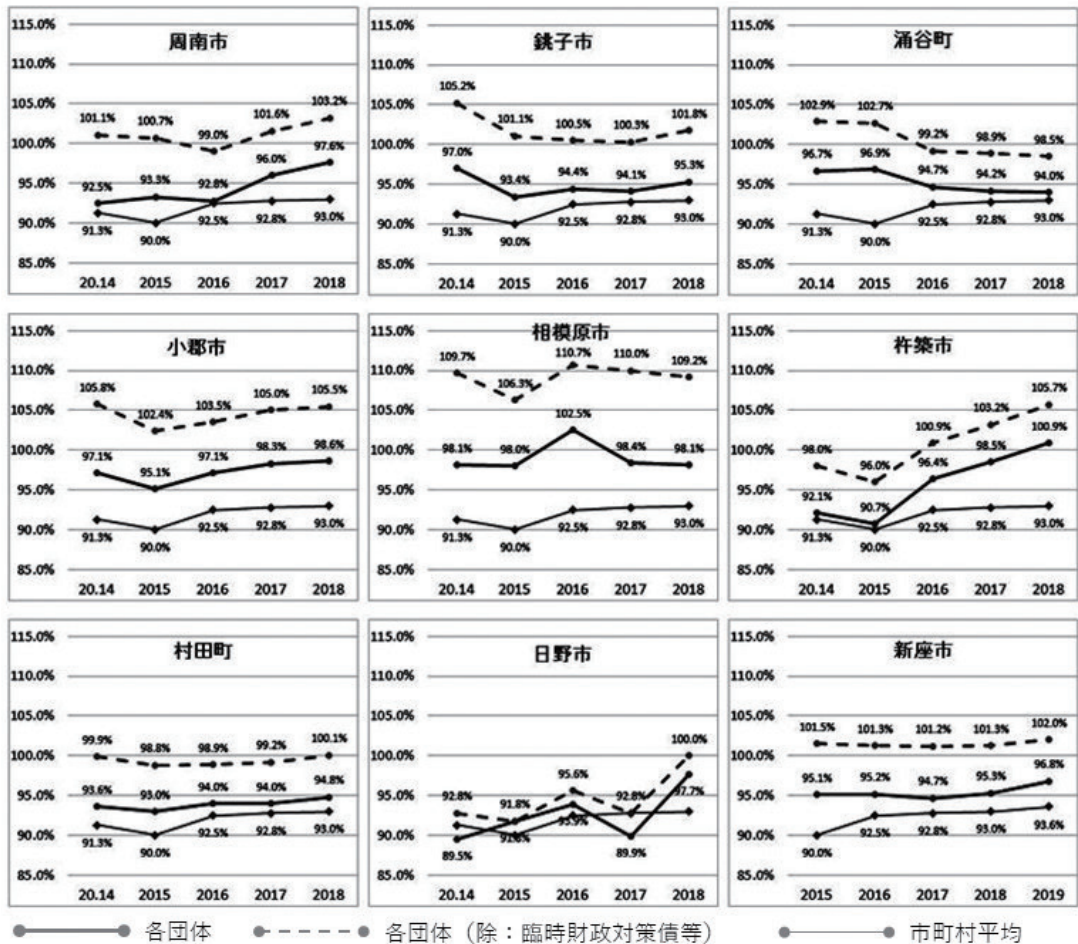


出所：筆者作成

そして、財政運営においての資金繰りがそのように困難になっている要因は、経常収支比率に表れる。経常収支比率は、人件費や扶助費などの経常的な活動に要する支出が地方公共団体の税収を基本とした経常的に得られると期待できる収入に対する比率であり、その値が大きい場合には財政運営における余力が失われている。そして、財政危機団体の経常収支比率はどの団体も全国平均を上回っている（図表4）。特に、経常収入から臨時財政対策債の起債による収入を除外した場合

には、値が100%を上回っている団体も多く、さらにその値が増加傾向にある。したがって、財政危機団体は共通して経常的な活動のための経費を経常的な収入で賄うことができない状況に陥っているものであり、実質単年度収支の赤字が続いていることの原因は経常的な活動における資金不足にあることを読み取ることができる。

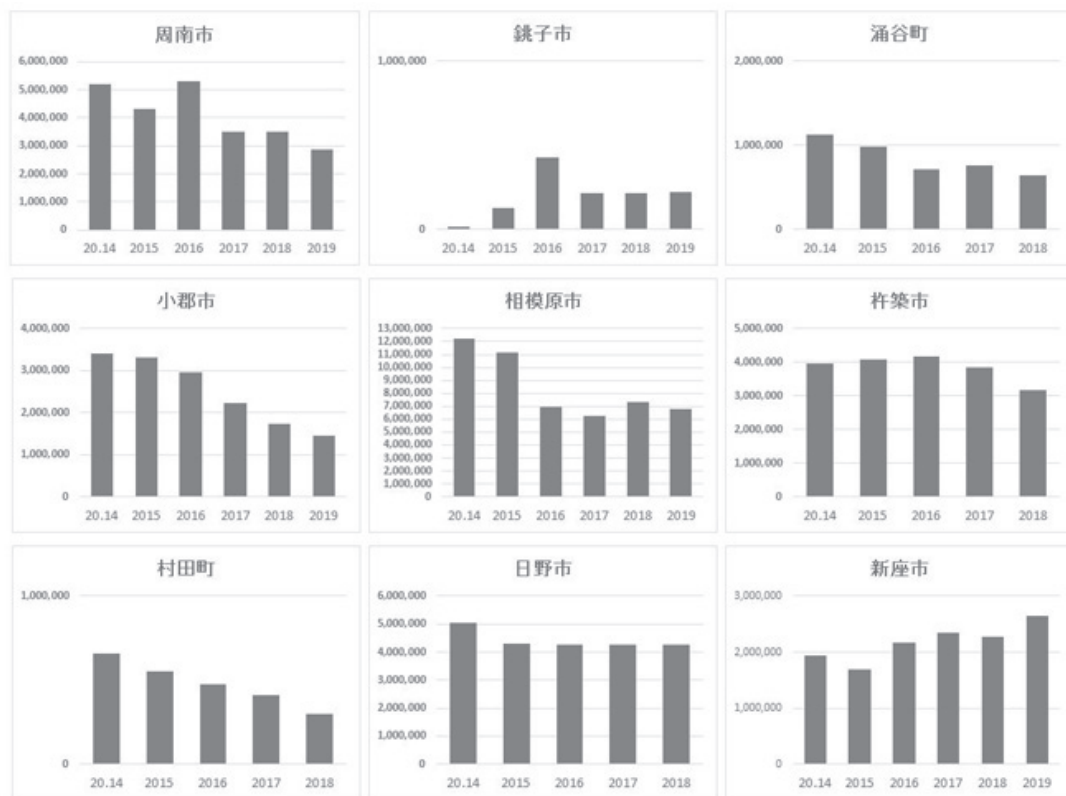
図表4 財政危機団体における経常収支比率の推移



出所：筆者作成

さらに、経常的な活動における資金の不足は、過去からの財政上の貯えである基金を取り崩すことによって賄われている。夕張市の実質的な財政破綻が表面化してから、多くの団体が資金不足を地方債収入によって賄うことには消極的になっている。そのため、必ずしも地方債残高が増加しているわけではないが、過去からの貯えである財政調整基金を減少させている団体が多い。図表5は財政危機団体における財政調整基金の残高の変化を示しているが、多くの団体で財政調整基金が減少している³。

図表5 財政危機団体における財政調整基金の変化（単位：千円）

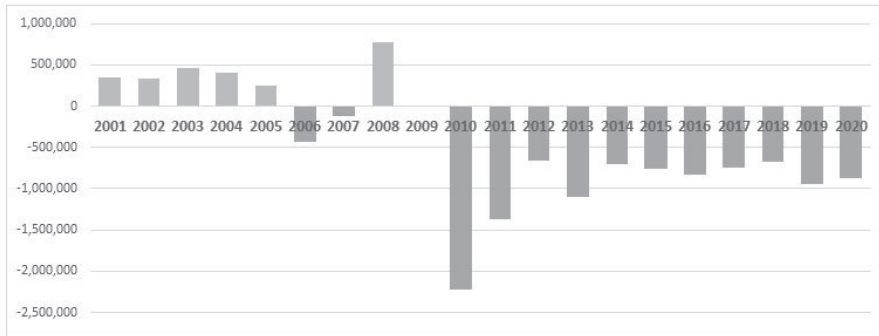


出所：筆者作成

財政調整基金に残高がある限り、その取崩額を歳入に組み入れることによって、実質収支は黒字を維持することができる。しかし、財政調整基金が枯渇すれば、実質収支は一気に赤字になる。基金の取崩しで填補できない資金の不足は地方債収入によって解消せざるを得ず、財政状況はさらに悪化していくことになる。財政危機団体が財政非常事態宣言の発出や緊急財政対策の策定・実施に踏み切った直接的な要因は、財政調整基金の枯渇が相当に確実になり、実質収支の赤字転落と、それによる財政健全化が義務付けられる可能性が高まったことにあった。

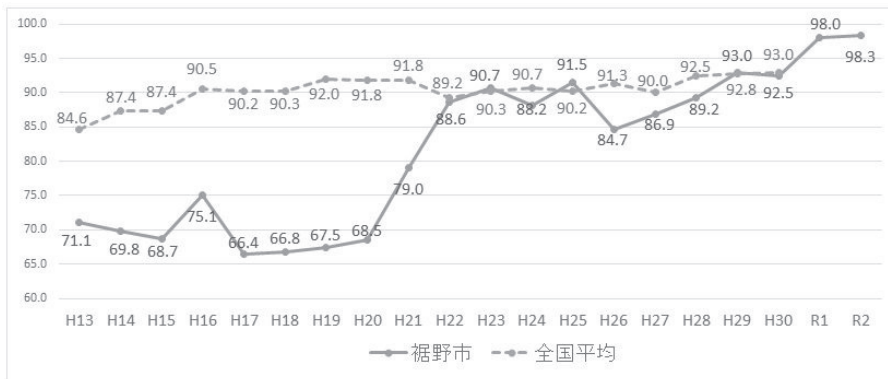
そして、以上のような財政危機団体の特徴が裾野市にも端的に当てはまる。裾野市では10年以上にわたって実質単年度赤字が続いており（図表6）、経常収支比率は98%を超える水準にまで高まっている（図表7）。その結果として、財政調整基金の残高の減少も10年以上にわたって続いており、最大で80億円を超える規模にまで積み上げられていた財政調整基金は30億円にまで減少してしまっている（図表8）。裾野市は、財政力指数こそ大きいですが、財政状況には財政危機団体に共通する特徴があり、その状況が相当に長い期間にわたって続いていた。そして、裾野市が財政非常事態宣言を発出せざるを得ない状況に陥ったことは、一見唐突に見えたとしても、決して突発的な変化によるものではない。

図表6 裾野市の実質単年度収支（単位：千円）



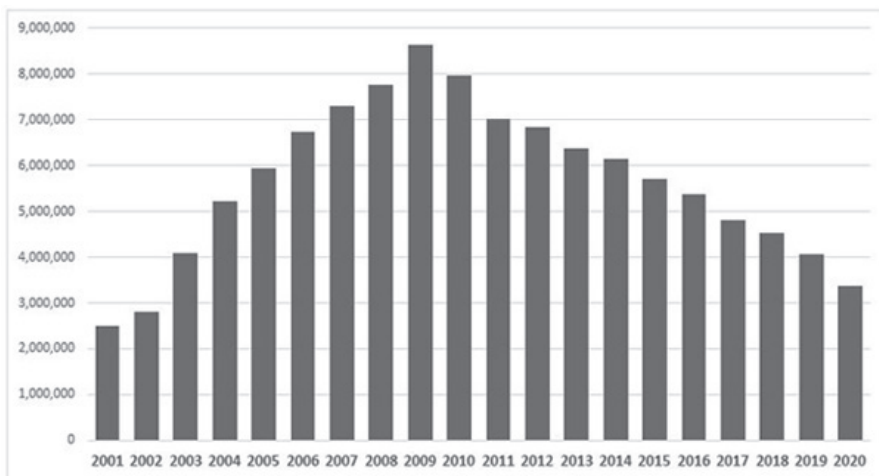
出所：筆者作成

図表7 裾野市における経常収支比率の推移（単位：％）



出所：筆者作成

図表8 裾野市における財政調整基金の変化（単位：千円）



出所：筆者作成

以上の分析から、現状における地方公共団体の財政状況の悪化とは実情としてのどのような状態を示しているのかがわかる。財政危機団体に健全化判断基準が定められた水準以上に悪化している団体はない。むしろ日野市のように、一般的な団体よりも健全化判断比率の値が小さい団体もある。すなわち、現状における地方公共団体の財政状況の悪化は、地方財政健全化法の制定時に懸念されていたような債務負担の増加による資金繰りの悪化によって生じているものではない。むしろ公債費（地方債の返済負担）以外の経常的な経費の増加が財政状況の逼迫を招いている。そして、各年度における歳出が歳入に対して過大であり、財政調整基金の減少という形で過去からの貯えが失われる状況に陥っているのが、実情としての財政状況の悪化である。すなわち、現状において地方公共団体の財政で問題になるのは負債ではない。経常的な活動のための支出が、それぞれの団体における現実の収入では賄いきれない規模になっていることが問題なのである。

Ⅲ 財政健全化にあたってのコスト情報の重要性

1. 地方公共団体の財政状況に関する仮説

健全化判断比率として実質公債費比率と将来負担比率が用いられていることが表しているように、地方財政健全化法では地方公共団体の財政状況の悪化を債務の返済負担の増加として捕捉しようとしている。しかし、実際の財政危機団体の財政状況进行分析することで明らかにできたように、現状においては必ずしも債務の返済負担が問題になっているわけではない。むしろ、経常的な行政活動のための支出が過大なものになっていることが地方公共団体の財政状況を悪化させている。

地方公共団体の経常的な支出が過大なものになっている原因としては、団体の経常的な活動の規模が過大なものになっていることが考えられる。財政規模の縮小を生じさせる少子高齢化・人口減少という社会変化を踏まえた見直しが遅れているため、必要以上の規模の行政活動が続けられている可能性が大きい。財政危機団体が共通して実質単年度赤字の状況に陥っており、経常収支比率が非常に大きくなっていることがその裏付けとなる。

そこで、「経常的な行政活動の規模が必要以上に拡大している地方公共団体が、財政的に破綻する」という仮説を立てることができる。夕張市以外には現時点で財政的に破綻していると判定されている団体はない。また、行政活動の規模が必要以上であるか否かを判別する基準があるわけではない。したがって、現状ではまだこの仮説を検証することができない。しかしながら、逸話的な事例ではあるものの、財政危機団体の状況からはこの仮説が成立する可能性は大きいと考えられる。そこで、以下ではこの仮説が成立するものとして検討を進めたい。

地方公共団体の行政活動の規模が過大であることが財政状況悪化の原因となるとしても、実際の歳出額だけで団体の行政活動の規模を捉えることは適切ではない。実際の歳出額は、特別措置や先送りによって、単年度として削減することが可能である。ただし、職員給与の凍結や建設事業等の先送りによって単年度の収支は改善されたとしても、結局は将来において大きな支出が必要となる原因は残されており、財政状況が実質的に改善されるわけではない。そこで行政コスト情報が重要となる。

2. 行政コストの内容

図表9は「統一的な基準」⁴に基づいて地方公共団体が作成している行政コスト計算書の雛形である。地方公共団体の行政コスト計算書は、民間企業の損益計算書と異なり、収益から費用を控除していくという構造にはなっていない。あくまで行政コストそのものの内容を明らかにすることが主たる目的になっている。そして、地方公共団体の経常的な活動に関しては、経常費用が測定・開示されている。さらに経常費用は業務費用と移転費用に区分され、業務費用は人件費、物件費等、およびその他の業務費用に区分される。

業務費用に関しては、これまでの地方公共団体の決算では計上されていなかった発生主義項目が算入されている。たとえば人件費には、歳出としての職員給与費だけでなく、退職手当引当金繰入額等が含まれる。したがって、職員給与を緊急措置として削減しても、退職手当の制度を抜本的に変更しない限り、行政コストとしての人件費は大きくは減少しない。そして、人件費という行政コストの金額として、行政活動に対する人的資源の投入量が示されることになる。また、減価償却費を含む物件費等の金額によって、行政活動に対する物的資源の投入量が示される。建設事業費は行政コストからは除外される以上、建設事業の抑制は行政コストには関係しない。保有するインフラ資産や公共施設等の規模が変わらなければ、継続して減価償却費が計上される。したがって、普通建設事業費を抑制して単年度の収支の改善を図ったとしても、物件費等の金額がそのまま減少するわけではない。さらにその他の業務費用には、徴収不能引当金繰入額が含まれる。支払利息や徴収不能引当金繰入額で構成されるその他の業務費用は、資金の運用にあたっての金銭的資源の投入量を示していると考えられる。

また、移転費用は基本的には現金の支出額であるが、地方公共団体がどれほどの規模の外部支援を行っているのかを示している。移転費用は業務費用と異なり、消費されてしまった資源ではない。ただし、地方公共団体による外部支援のための資源の投入量ではある。行政コストとして示されている支出額の運用は、支援先の主体に委ねられている。したがって、移転費用の有効性は支援先の主体の活動に対する評価に基づいて行わなければならないらず、地方公共団体自らの活動に基づいて評価されるべき業務費用とは区別される。

図表9 行政コスト計算書の雛形

経常費用		
業務費用		
人件費		xxx,xxx
職員給与費	xxx,xxx	
賞与等引当金繰入額	xxx,xxx	
退職手当引当金繰入額	xxx,xxx	
その他	xxx,xxx	
物件費等		xxx,xxx
物件費	xxx,xxx	
維持補修費	xxx,xxx	
減価償却費	xxx,xxx	
その他	xxx,xxx	
その他の業務費用		xxx,xxx
支払利息	xxx,xxx	
徴収不能引当金繰入額	xxx,xxx	
その他	xxx,xxx	
移転費用		xxx,xxx
補助金等	xxx,xxx	
社会保障給付	xxx,xxx	
その他	xxx,xxx	
経常収益		xxx,xxx
使用料及び手数料	xxx,xxx	
その他	xxx,xxx	
純経常行政コスト		xxx,xxx
臨時損失		xxx,xxx
災害復旧事業費	xxx,xxx	
資産除売却損	xxx,xxx	
損失補償等引当金繰入額	xxx,xxx	
その他	xxx,xxx	
臨時利益		xxx,xxx
資産売却益	xxx,xxx	
その他	xxx,xxx	
純行政コスト		xxx,xxx

出所：筆者作成

なお、行政コスト計算書では使用料・手数料が経常収益として表示されているが、使用料・手数料は地方公共団体による活動の成果ではない。むしろ地方公共団体によって投入されている資源の一部を行政サービスや公共施設等の利用者に負担してもらっていることを意味する。そして経常費用から経常収益が差し引かれて純経常コストが計算されるが、この金額によって経常的な行政活動に投入された地方公共団体自体の資源の量が示される。

したがって、行政コストは地方公共団体による行政活動の規模を資源の投入量という視点から捉えた指標であると位置づけることができる。そして、地方公共団体による業績規模の拡大は、歳出額の増加ではなく、行政コストの増加を通じて把握すべきである。そのうえで、行政コストの大きさとして表される行政活動の規模がアンバランスなものになっていることで、地方公共団体の財政状況は悪化するという推論が成り立つ。

3. 財政危機団体における行政コスト

財政危機団体については、現実には行政コストを通じて把握される行政活動の規模が収入の変化からみてアンバランスなものになっていることが指摘できる。図表 10 は、財政緊急対策の策定と実施にいたった銚子市、小郡市、および杵築市について、計画の策定が行われる 3 年前の数値を 100 として指標化した行政コストと業務収入⁵の推移である。そして、これらの団体においては、緊急財政対策の策定と実施に先立って、業務収入が減少しているにもかかわらず、行政コストが増加、あるいは減少していない状況になっていた。

図表 10 緊急財政対策を実施した団体における行政コストと業務収入の変化

銚子市	2016			2017			2018		
	一般等	全体	連結	一般等	全体	連結	一般等	全体	連結
人件費（コスト）	100.0	100.0	100.0	101.9	101.5	101.8	101.8	102.0	103.4
物件費等（コスト）	100.0	100.0	100.0	103.8	106.6	105.6	97.7	100.2	100.7
移転費用（コスト）	100.0	100.0	100.0	111.9	107.9	107.7	96.4	92.0	93.0
業務収入	100.0	100.0	100.0	105.5	103.3	104.6	96.8	93.6	95.7

小郡市	2016			2017			2018		
	一般等	全体	連結	一般等	全体	連結	一般等	全体	連結
人件費（コスト）	100.0	100.0	100.0	109.7	111.5	111.1	99.1	101.1	101.9
物件費等（コスト）	100.0	100.0	100.0	104.6	121.0	115.2	111.3	128.1	121.1
移転費用（コスト）	100.0	100.0	100.0	100.1	99.8	95.8	101.2	97.9	95.1
業務収入	100.0	100.0	100.0	103.4	106.5	101.8	103.3	102.2	99.1

杵築市	2016			2017			2018		
	一般等	全体	連結	一般等	全体	連結	一般等	全体	連結
人件費（コスト）	100.0		100.0	98.8		111.5	100.0		110.7
物件費等（コスト）	100.0		100.0	94.5		91.7	103.5		92.1
移転費用（コスト）	100.0		100.0	102.7		101.8	101.2		96.0
業務収入	100.0		100.0	95.4		99.2	91.0		92.8

出所：筆者作成

銚子市においては、2016 年度に比べて 2018 年度の業務収入は減少していたにもかかわらず、行政コストの中での人件費は増加しており、物件費等も減少していない。一般会計等でこそ、人件費の増加は抑えられ、物件費等は減少している。しかし、一般会計と特別会計を合わせた全体会計では、人件費がさらに増加し、物件費等も減少していない。したがって、銚子市全体としての行政活動の規模は、業務収入が減少している状況下であっても、やや拡大する傾向にあった。そして小郡市については、業務収入はやや増加する傾向にあったものの、物件費等の増加が顕著である。また小郡市についても、一般会計等よりも全体会計におけるコストの増加が大きいことがわかる。さらに杵築市においても、業務収入は減少しているにもかかわらず、行政コストは減少していない。むしろ外郭団体等も含めた連結会計における人件費は大きく増加している。連結会計に含まれる外郭

団体には実際には行政活動を行う一部事務組合も含まれており⁶、行政活動の規模は実質的に拡大していた。

これらの団体の財政状況の悪化は唐突に生じたものではなく、緊急財政対策の策定・実施に至る前から財政上の対策は講じられていた。しかしその対策が、単に単年度の歳出を削減するだけのものであった可能性がある。単年度の歳出の削減では減額することができない退職手当引当金繰入額や減価償却費を含む行政コストの金額が増加傾向にあることが、財政的な対策が中長期的な効果を持つものになっていなかったことの傍証となる。そして、財政的な対策が講じられても行政活動の規模の縮小を図ることができなかったことが、経費の固定化を招き、実質単年度収支を悪化させ、財政の困窮度を増加させたと考えることができる。

4. 財政健全化と行政コスト

前述したように、現状において地方公共団体が財政危機に陥る要因は、地方債の増大ではない。毎年の行政活動のための経費を賄えないことによる実質単年度収支の赤字と、それによる財政調整基金の減少である。そして、賄うことができていないのは、経常的な経費である。経常的な経費は、行政活動の規模に比例して増加すると考えられる。したがって、財政危機の状況から脱し、財政の健全化を図るためには、行政活動の規模を見直すが必要になる。それゆえ、行政活動の規模を表す指標としての行政コストが、財政健全化を進めるための情報として活用されなければならない。

また、行政コストの推移が財政危機に陥る兆候を先行して示している可能性がある。図表10で具体的に提示した団体のように、業務収入の推移とはアンバランスな行政コストの増加が生じている団体は、財政状況が悪化する危険性が高いと考えられる。地方財政健全化法の下では実質収支と債務負担に基づく財政状況の評価が行われているが、債務が増加する前の段階で財政状況の悪化を把握しようとするのであれば、行政コストに基づく評価指標を設けることも考えられる。

財政健全化に向けた対策として行政コストの削減を図るとしても、単年度の支出を減額することによる行政コストの削減では、実質的な効果は期待できない。たしかに、行政コストには実際の支出が含まれており、単年度の支出を減額することによって節減することができる行政コストもある。しかし、行政活動の規模自体の見直しが行われない限り、実質的には財政の負担を将来に先送りしているに過ぎない場合が多い。それゆえ「支出によってコストが生じる」と考え、支出を減らすことによってコストを節減するという考え方は、財政を健全化するうえでは適切ではない。むしろ、行政コスト、すなわち行政活動によって支出が生じるという考え方に転換をすることが必要である。行政コストによって行政活動の規模を把握し、行政活動自体の見直しを通じて行政コストの節減を図り、それによって財政上の収支の改善を図るという取り組みを進めることが求められる。

Ⅳ 行政コスト情報の活用に向けて

1. 行政コスト計算書に対する視点

行政コスト計算書は、民間の損益計算書と異なり、業績評価のための指標を提供する計算書ではない。経常収益として記載される項目が基本的には使用料・手数料に限定されるため、経常費用の

金額が経常収益を大きく上回り、経常収益で経常費用が賄われることはない⁷。また、行政活動のためには行政コスト計算書には記載されていない税収が投入されるべきであり、必要な行政活動は実施されなければならない。それゆえ、経常費用と経常収益との差額がマイナスであるとしても、それ自体が行政活動の非効率性を示しているわけではない。したがって、行政コスト情報を地方公共団体における財政の健全化のために用いるのであれば、差額としての純行政コストよりも、行政コストの金額自体を情報として活用しなければならない。その場合、行政コスト計算書から情報を得るうえでは、次の3つの視点が重要になる。

第1には、行政コストを行政活動の規模と結び付けて捉える視点である。行政コストは、地方公共団体が活動を実施したことで費消された資源の量であり、費消される資源の大部分は資金であるため、行政コストと歳出とは密接に結び付く。ただし、歳出にはなっていない資源の費消分が含まれている点が行政コストを測定することの意義であり、歳出を抑制しても行政コストの実質的な削減とはならない。行政コストを情報として利用するうえでは、行政コストが支出額ではなく、行政活動の規模を表す指標であることを常に意識しなければならない。行政コストとしての人件費は、給料としての支出額ではなく、費消された人的資源の量である。したがって、行政コストとしての人件費は、人を使った活動の規模を表す。また、行政コストとしての物件費等も、費消された物的資源の量であり、施設・設備等を用いた行政活動の規模を表していると解釈することが求められる。そして、行政コストを実質的に増減させるためには、単年度の歳出を増減させるのではなく、行政活動の規模自体をコントロールし、拡大・縮小させる必要があると考えなければならない。

第2には、業務費用と移転費用を区分するという視点がある。従来の決算においても義務的経費や経常経費等の区分が行われてきたが、業務費用と移転費用の区分はそれらとは異なる新たな区分である。業務費用は、地方公共団体自体が自らの活動において費消した資源の量であり、行政活動の効率化のためには、あくまでも地域住民に提供される行政サービスが維持されるという条件を満たしたうえで、最小化を図るべき行政コストである。それに対して移転費用は、その支出がなされること自体が行政サービスの提供であるとみなせるものが多く、金額の削減が地域住民にとっては直接に行政サービスの縮小となる危険性がある。そして、移転費用については、その全体としての金額よりも、移転費用である補助金や手当等を給付するための行政コストが問題になる⁸。したがって、業務費用と移転費用では、その評価の基準が異なる。行政コスト情報を用いて地方公共団体の活動の効率化を図ることで財政の健全化を進めるうえでは、業務費用と移転費用とを区分して評価することが求められる。

そして第3には、行政コストは担当者による説明責任の対象であるとみなさなければならない。行政コストは、単純に金額の大小では評価できない。行政コストとして把握される地方公共団体の活動が地域住民に対して望まれる行政サービスを提供しているか否かで評価する必要がある。ただし、地方公共団体が提供する行政サービスの内容は多岐にわたり、それらの評価の基準も行政活動の内容によって異なる。たとえば、所得の再配分を目的として行われる福祉のための行政サービスと、地域経済の拡大による税収の増加を目的とした産業振興のための行政サービスは、同じ基準では評価できない。それゆえ行政コストの評価にあたっては、その行政コストによって把握される行

政活動が地域社会における福祉の増進に貢献していることを、それぞれの行政活動に精通した担当者に説明させることによって評価しなければならない。そして、その説明に説得力がない場合に、そこでの資源の費消はロスであるとみなして削減をしていくことになる。

2. 行政コストにおける課題

地方公共団体における財政の健全化にあたって行政活動の効率化が求められるのであれば、行政コストから得られる情報を活用した取り組みが求められる。ただし、現状において実際に行政コスト情報の活用を図る場合には、解決すべき課題もある。

まず、行政コスト自体に対する地方公共団体の現場での理解が十分ではない。行政コスト情報は地方公共団体によって実施されている活動の規模を示す指標として捉える必要があるが、地方公共団体の現場においては、いまだ「コストは削減すべきもの」と捉えられている場合が多い。行政コストが行政活動の規模の指標であるならば、地域住民が団体に対して相当規模の活動を行うことを求める分野については相当規模の行政コストが生じるのが当然であり、金額が大きい行政コストをむやみに削減することは適切ではない。行政コストを削減することは行政活動の規模が縮小されることや中止されることを意味し、必要な活動まで削減されてしまえば、地域住民にとって不利益となる場合もある。重要なのは、地域住民への行政サービスの提供につながっているコストは残し、行政サービスや地域住民における満足度の向上につながっていない資源の減失であるロス削減することである。そのために、地方公共団体の現場に、発生した資源の費消がコストであってロスではないことを説明できるようにするという意識を徹底させることが必要であり、そのための教育的な取り組みを拡大することが求められる。

さらに、行政コストにおける説明責任を明確にするためには、地方公共団体における実際の責任分担に合致したセグメント情報が必要になる。しかしながら、セグメント別の行政コスト情報を作成・開示している団体は少ない。「統一的な基準」には、行政コスト計算書に関する附属明細書として、行政目的別の行政コスト明細書が盛り込まれている。しかしその作成・開示は強く推奨されているに過ぎないため、ほとんどの団体では行政コスト計算書の本表しか作成・開示されていない⁹。また、セグメント別の行政コスト情報を作成している団体においても、事業別のセグメント情報では過度に細分化された情報になっているために、必ずしも活用が進んでいない場合もある。行政コストを情報として用いて活動の効率化を図るためには、団体内での人的・物的資源の管理・運営体制と合致したセグメンテーションが行われることが必要であるが、そのための基準はいまだ明確になっていない。

そして、行政コストを活用するための具体的な分析指標を開発することも必要である。行政コストを情報として活用しようとする場合には、時系列比較や団体間比較を行うことが求められる。特に、団体間比較を可能にする「統一的な基準」が普及していることを踏まえれば、行政コストの団体間比較を通じてそれぞれの地方公共団体の活動における特徴が洗い出されることが望ましい。しかしながら、人口や財政規模が大きい団体の行政コストの絶対額が大きくなることは当然であり、行政コストを単純に絶対額で比較しただけでは十分な分析とはならない。何らかの分析指標を開発

することによって行政コストを標準化することで、人口や財政規模が異なる団体間も比較することができる分析手法を確立していく必要がある。

V おわりに

本稿においては、地方公共団体の財政を健全化するうえで、行政コストを通じて団体の活動状況を把握し、その効率化を図るべきであることを指摘した。行政コストは、単に削減すべきものではなく、説明責任の対象とすることで行政活動におけるロスをなくすための情報として活用されなければならない。

ただし、本稿において成立するものとして検討を行った「経常的な行政活動の規模が必要以上に拡大している地方公共団体が、財政的に破綻する」という仮説はまだ検証されていない。今後の地方公共団体の財政状況を注意深く監視しつつ、この仮説の検証を行っていくことが本稿における今後の課題として残されている。

コロナ禍への対策もあり、地方公共団体の2020年度の予算規模は過去最大になった。2021年度においても、予算上、財政規模が拡大している状況が続いている¹⁰。地方公共団体の現場では、財政の健全化よりもコロナ禍対策が優先されているのが実情であるかもしれない。しかし、歳入に表れる財政規模の拡大が財政調整基金の大幅な取崩しや大規模な起債による資金調達によるものである場合、将来的な財政負担は増加している。また、歳出の増加が、協力金等の一時的な移転費用の増加だけでなく、経常費用の増加も伴っているとすれば、将来において負担となる固定的な経費も増加している危険性がある。そのため、コロナ禍対策に起因して、財政危機団体のような実施単年度収支の赤字化、経常収支比率の増加、財政調整基金の枯渇といった事態に陥る団体が増加することが懸念される。それゆえ、現状においてこそ特に、行政コストを情報として活用した財務の健全化に向けた取り組みを進めることが求められている。

注

- 1 各年度で算定された健全化判断比率の状況を取りまとめた資料が、毎年総務省から公表されている。<https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/kenzenka/index8.html>
- 2 財政力指数の計算式とその問題点については、大塚（2015）を参照せよ。
- 3 図表5において、新座市の財政調整基金は増加している。しかし新座市においては、地方債残高が47,149百万円（2014年度末）から53,095百万円（2019年度末）に増加しており、その増加額（5,946百万円）は財政調整基金の増加額702百万円を大きく上回る。したがって、新座市においても実質的な財政上の貯えは大きく減少していると考えなければならない。
- 4 「統一的な基準」とは、2014年に総務省から研究会報告書として提示され、2015年に具体的なマニュアルが作成・公表された地方公共団体による財務書類の作成指針である。その後、作成マニュアルは2019年に改訂されている（総務省2014, 2015a, 2019）。2020年3月末時点で、98.7%の地方公共団体が「統一的な基準」に基づく財政書類を作成済みか作成中である（総務省2020）。

- 5 業務収入は資金収支計算書における区分であり、税収等収入、建設事業以外の事業に対する国県等補助金収入、使用料及び手数料収入で構成される。業務収入には、基金取崩収入や地方債等発行収入は含まれておらず、将来における財政状況を悪化させることのない収入であると考えることができる。
- 6 杵築市は、し尿処理、ごみ処理、火葬場、および常備消防の一部事務組合に加入している。それゆえ、これらの活動に関する実質的な人件費や物件費等は一般会計等ではわからず、連結会計を通じて把握しなければならない。
- 7 行政コスト計算書で計算されている純経常行政コストや純行政コストは、地方公共団体のその活動を通じて消費している正味の資源の消費量を表している。純資産変動計算書において、税収を中心とする資源の流入量（財源）との対比が行われることで、行政活動の維持可能性が評価される。
- 8 国の財務書類に関しては、政策別のフルコスト情報を評価するうえで、給付事業の効率性を表す指標として「間接コスト率」があることが取り上げられている（財務省 2021, 85）「間接コスト」とは、給付金等の事業の事務自体に要するコストである。
- 9 この点は総務省に設けられた研究会でも問題視されており、財務書類の本表だけでなく、行政目的別のコスト情報を含む附属明細書の作成・開示が進められるべきであることが提言されている（総務省 2019a）。
- 10 総務省（2021）、2。

【参考文献】

- 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, 65-78.
- 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), 255-294.
- 大塚 成男. 2018. 「地方財政と地方公会計の接合」『産業経理』78(3), 29-38.
- 大塚 成男. 2019a. 「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. 2019b. 「地方公会計における財務書類の空洞化」『公共経営とアカウンタビリティ』1(1), 39-50.
- 大塚 宗春・黒川 行治 編著. 2012. 『政府と非営利組織の会計』, 中央経済社.
- 河崎 照行 編著. 2020. 『会計研究の挑戦』, 中央経済社.
- 黒川 行治 編著. 2009. 『日本の会計社会—市場の質と利益の質—』, 中央経済社.
- 経済戦略会議. 1999. 『日本経済再生への戦略』.
- 財務省. 2021. 『令和元年度 個別事業のフルコスト情報の開示（ダイジェスト版）』.
- 柴 健次 編著. 2016. 『公共経営の変容と会計学の機能』, 同文館出版.
- 総務省. 2014. 『今後の新地方公会計の推進に関する調査研究会報告書』.
- 総務省. 2015a. 『統一的な基準による地方公会計マニュアル』.

- 総務省. 2015b. 『統一的な基準による地方公会計の整備促進について』.
- 総務省. 2019a. 『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. 2019b. 『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）』.
- 総務省. 2020. 『統一的な基準による財務書類の整備状況等調査（令和 2 年 3 月 31 日時点）』.
- 総務省. 2021. 『令和 3 年度地方財政計画のポイント』.
- 山浦 久司 編著. 2021. 『地方公共団体の公会計制度改革』, 税務経理協会.

（謝辞）

本研究は JSPS 科学研究費補助金（19K02008）の助成を受けたものである。

論文

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—

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

保木本 薫（吹田市理事 福祉指導監査担当）

馬場 英朗（関西大学）

統一的な基準にもと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・吹田市の財政健全性を測定した。その結果、債務負担能力・サービス持続可能性・固定資産維持の観点から分析することが有用と考えられるが、従来の健全化判断比率ではこのような情報を把握できず、財政非常事態宣言の予兆を見逃す一因となっていることが懸念される。

統一的な基準，財務指標分析，債務負担能力，サービス持続可能性，固定資産維持，財政非常事態宣言

I はじめに

わが国の地方公会計においては、総務省方式改訂モデルや基準モデル、東京都方式など複数あった財務書類の作成方式を統一し、公会計情報の行政経営への活用を促進するために、複式簿記・発生主義会計を基礎とする統一的な基準による財務書類を作成することが、2016年度決算より地方自治体に求められている。ただし、2018年度決算では98.1%の地方自治体が統一的な基準による一般会計等の財務書類を作成しているが、統一的な基準による財務書類等をもとに各種指標の分析を行った団体は52.1%、施設別・事業別等の行政コスト計算書等を作成した団体は5.3%にとどまるなど、公会計情報を行政経営にどのように活用するかは、依然として大きな課題となっている（総務省 2020a, 1-2）。

そのため、総務省では引き続いて研究会を設置し、公会計情報の活用を模索しているが（総務省 2018；2019a；2020b）、現状において示されている活用事例は、施設別や事業別の公会計情報が中心である。それに対して、諸外国では発生主義会計により作成された財務書類にもとづいて、地方自治体の財政健全性を測定する研究が進められている（原口 2018）。

その一方で、2009年に全面施行された「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」が規定する、いわゆる官庁会計にもとづく健全化判断比率（実質赤字比率・連結実質赤字比率・実質公債費比率・将来負担比率）に抵触しないにもかかわらず、財政非常事態宣言を発出する地方自治体が現れていることから（大塚 2015；新座市 Website；村田町 Website など）、現状の健全化判断比率にもとづ

いて地方自治体の財政状態を評価するには限界がある。そのため、複式簿記にもとづく財政状況を表す公会計情報を、財政健全性の把握に活用する方策を探ることが重要になっている。

そこで本研究では、統一的な基準にもとづく公会計情報を用いた財務指標が、地方自治体における財政健全性の把握にどのように役立つかを検討したい。ただし、今回の研究では、多種多様な地方自治体を網羅的に分析することが難しいため、一定の財政規模をもつと考えられる中核市に焦点を当てている。具体的な研究方法としては、馬場ほか（2020）に示されている財務指標から財政健全性に係るものを抽出した後、これらの指標について中核市における全体的な傾向を、総務省が公開している財務書類データから概観する。さらに、西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市という4つの中核市について比較検討を行うことにより、これら公会計情報による財務指標から得られた分析結果と、従来から用いられている健全化判断比率を対比し、地方公会計から得られる財務指標が地方自治体の財政健全性を評価するうえで有用であるかどうかを考察する。

II 研究方法

地方自治体に対して活用可能な財務指標は、総務省（2018；2019a）が制度的に検討しているが、愛知県（2013）や大津市（2020）なども独自の財務指標を考案している。そして、馬場ほか（2020）では国内におけるこれらの試みや海外の先行研究を参考にしながら、地方自治体の財務指標に関して資産管理（資産形成度・資産維持）、安全性（流動性・期間収支）、財政持続性（世代間負担衡平性・債務償還能力）、サービス提供能力（サービス効率性・財源自律性）に分類し、吹田市の2016年度及び2017年度の公会計情報から財務指標を算定することにより、財政状況を把握するうえでの有用性について検討した。

本研究の目的となる財政健全性に関して、原口（2018, 15-16）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指摘している。すなわち、原口（2018, 20）は「実質的な累積赤字が大きいほど、将来の税収のうち、公共サービスに充当できる分が圧縮され、サービス継続能力が低下する可能性が高まる」ことと、「実質的な累積赤字があまりにも大きくなれば、その償還財源を将来の税収で措置できなくなり、債務不履行リスクをも生じ得る」ことから、ストックベース（net asset ratio）とフローベース（operating ratio）の財務指標を用いて財政健全性を測定することが有用であるとしている。

GASB のいう財政健全性について、明確な定義が示されているわけではないが、Rivenbark et al. (2010, 155) によれば「財務諸表上の資源フローやストックが、政府の債務支払い、サービス提供及び資産維持と見合う状態」とされている。そこで本研究では、債務負担能力・サービス持続可能性・固定資産維持の観点から、馬場ほか（2020）より財政持続性とサービス提供能力、資産管理などに関する財務指標を抽出することにより、図表1に示した地方自治体の財政健全性について考察する。

まず、債務負担能力に関しては、原口（2018）に用いられているストックベース指標（net asset ratio）に相当する純資産比率に加えて、負債の相対的な規模と債務償還能力を測定するために、

歳入総額対純負債比率と債務償還可能年数を用いることとした。なお、馬場ほか（2020）は、純資産比率を財政持続性のうち世代間負担衡平性を表す指標に区分しているが、本研究では財政健全性と債務担保力に資する点を重視し、債務負担能力を表す指標として用いている。

また、サービス持続可能性に関しては、原口（2018）に用いられているフローベース指標（operating ratio）に相当する経常収益・財源対経常費用比率に加えて、期間収支及び財政的な余裕度を測定するために、経常収益・財源対本年度差額比率と財政調整基金等月収倍率を用いることとした。なお、財政調整基金等月収倍率については近年、財政非常事態宣言を発出した地方自治体の多くに共通して財政調整基金の枯渇が指摘されているため（大塚 2015；新座市 Website；村田町 Website など）、財政調整基金が表す財政の余裕度を重視して、本研究において新たに追加した財務指標である。

そして、固定資産維持に関しては、固定資産の老朽化及び維持補修の程度を測定するために、有形固定資産減価償却率と減価償却費対維持補修費比率を用いるとともに、将来的な更新費用がどの程度確保されているかを把握するために、減価償却累計額対基金残高比率を用いることとした¹。

図表 1 地方自治体の財政健全性に関する財務指標

内 容	財 務 指 標	算 定 式
債務負担能力	純資産比率	純資産 ÷ 資産合計（％）
	歳入総額対純負債比率	(負債合計 - 財政調整基金及び減債基金) ÷ 歳入総額（％）
	債務償還可能年数	(地方債残高 + 未払金（長期・短期）+ 損失補償等引当金 + 退職手当引当金 - 財政調整基金及び減債基金) ÷ (業務収入 - 業務支出)（年）
サービス持続可能性	経常収益・財源対経常費用比率	経常費用 ÷ (経常収益 + 財源（税金等及び国県補助金等）)（％）
	経常収益・財源対本年度差額比率	本年度差額 ÷ (経常収益 + 財源（税金等及び国県補助金等）)（％）
	財政調整基金等月収倍率	(資金残高 + 財政調整基金) ÷ (業務収入 ÷ 12)（月）
固定資産維持	有形固定資産減価償却率	減価償却累計額 ÷ (有形固定資産合計 - 土地等の非償却資産 + 減価償却累計額)（％）
	減価償却費対維持補修費比率	維持補修費 ÷ 減価償却費（％）
	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（％）

出所：馬場ほか（2020，51）を元に筆者作成

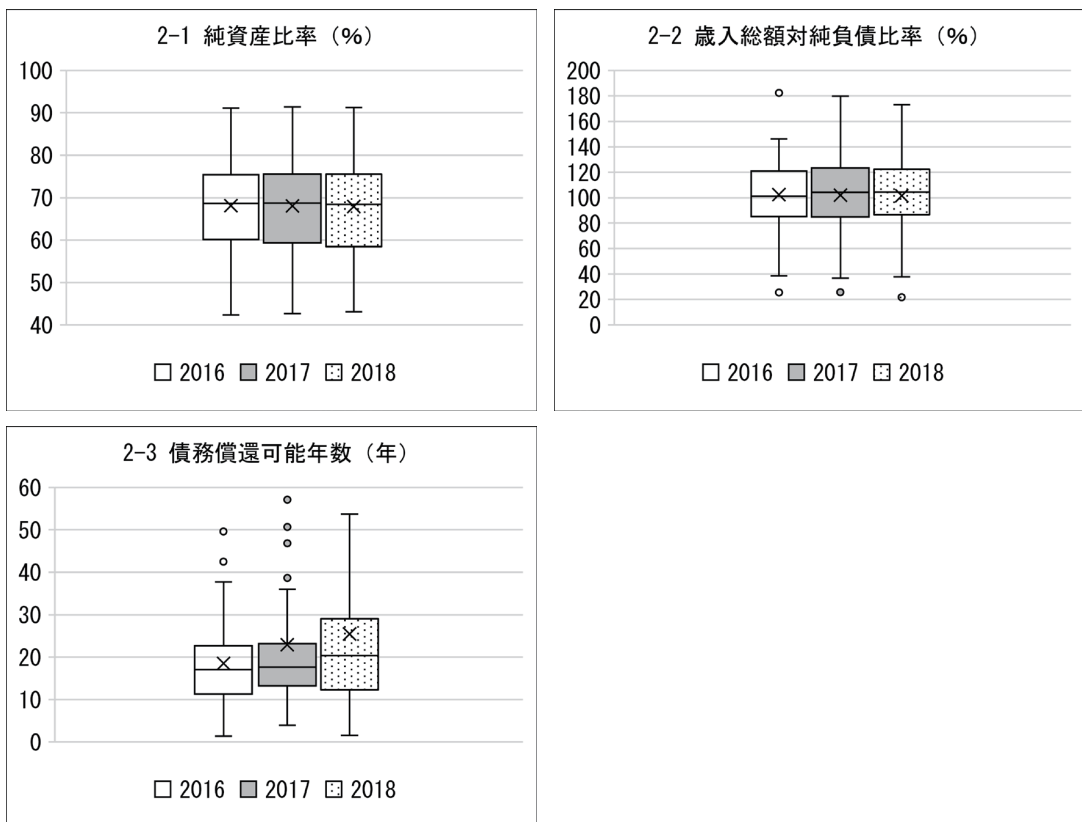
Ⅲ 中核市における財政健全性に関する財務指標の傾向

全国の中核市に関して、図表 1 に示した財務指標を概観するために箱ひげ図を表すと²、債務負担能力については図表 2、サービス持続可能性については図表 3、固定資産維持については図表 4 のようになる。なお、これらの財務指標は総務省のウェブサイト公表されている、2016 年度から 2018 年度までの 3 カ年分における一般会計等の財務書類データを用いて算定した³。分析対象

となる団体数は2016年度及び2017年度は48市であるが、2018年度は新たに中核市となった団体も含めて54市となっている。

まず、債務負担能力について図表2をみると、純資産比率は60～70%あたりに多く分布しているが、低い団体では40%，高い団体では90%とバラつきがある。ただし、純資産比率は資産の評価方法によっても大きく影響を受けるため、必ずしも精緻な計算になっていない可能性があることに注意する必要がある。また、歳入総額対純負債比率は80～120%あたりに多く分布しており、概ね年度の歳入額に相当する程度の債務を抱えている状況がみてとれる。そして、債務償還可能年数をみると年間の業務収支で生じた資金余剰を債務償還に充当すると10～20年ほどの返済期間がかかる団体が多いが、2018年度には30年ほどに長期化している傾向も見受けられる⁴。

図表2 中核市における債務負担能力の分布

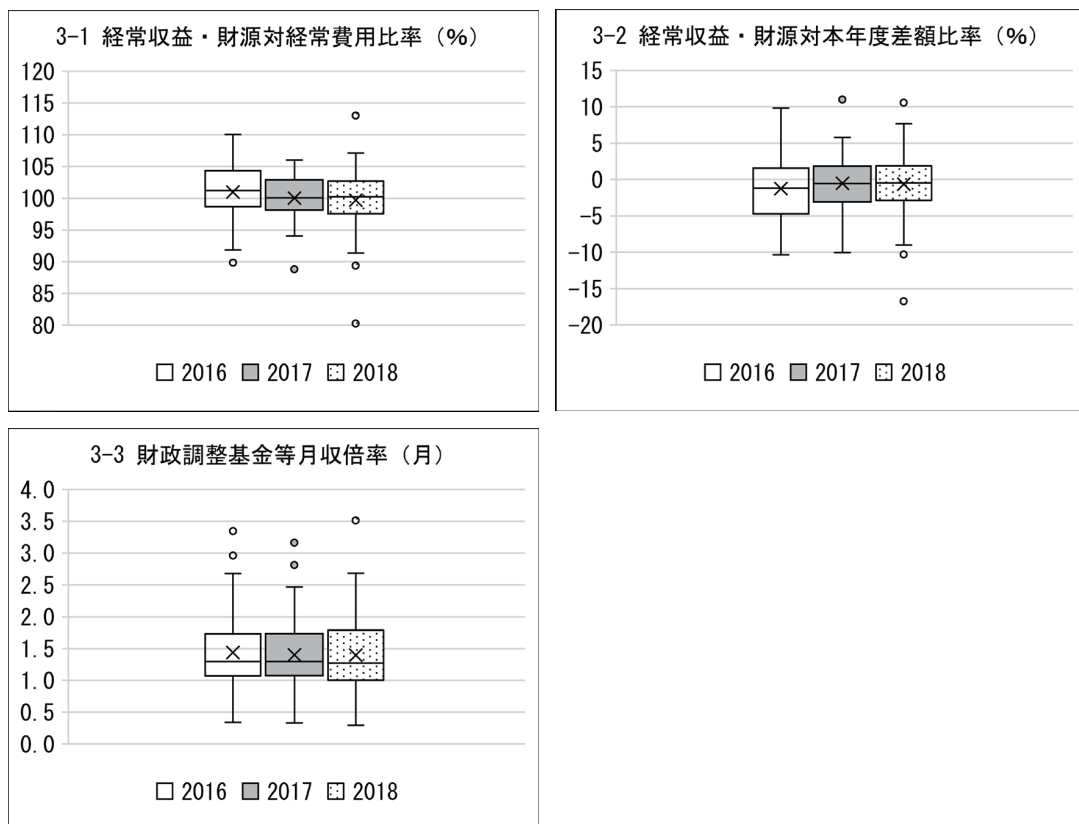


出所：総務省（Website）を用いて筆者作成

続いて、サービス持続可能性について図表3をみると、経常収益・財源対経常費用比率は概ね100%前後に集中しており、財源が経常的な経費に拘束されている傾向がみられる。また、経常収益・財源対本年度差額比率についてもゼロ前後に集中しており、発生主義にもとづく財政収支は概ね均衡しているものの、余剰財源を確保するまでには至らない団体が多いことが見受けられる。そして、

財政調整基金等月収倍率をみると1～1.5カ月に多く分布しているが、これは資金残高及び財政調整基金といった余裕資金が、業務収入の約1～1.5カ月分ほど確保されている団体が多いことを表している。

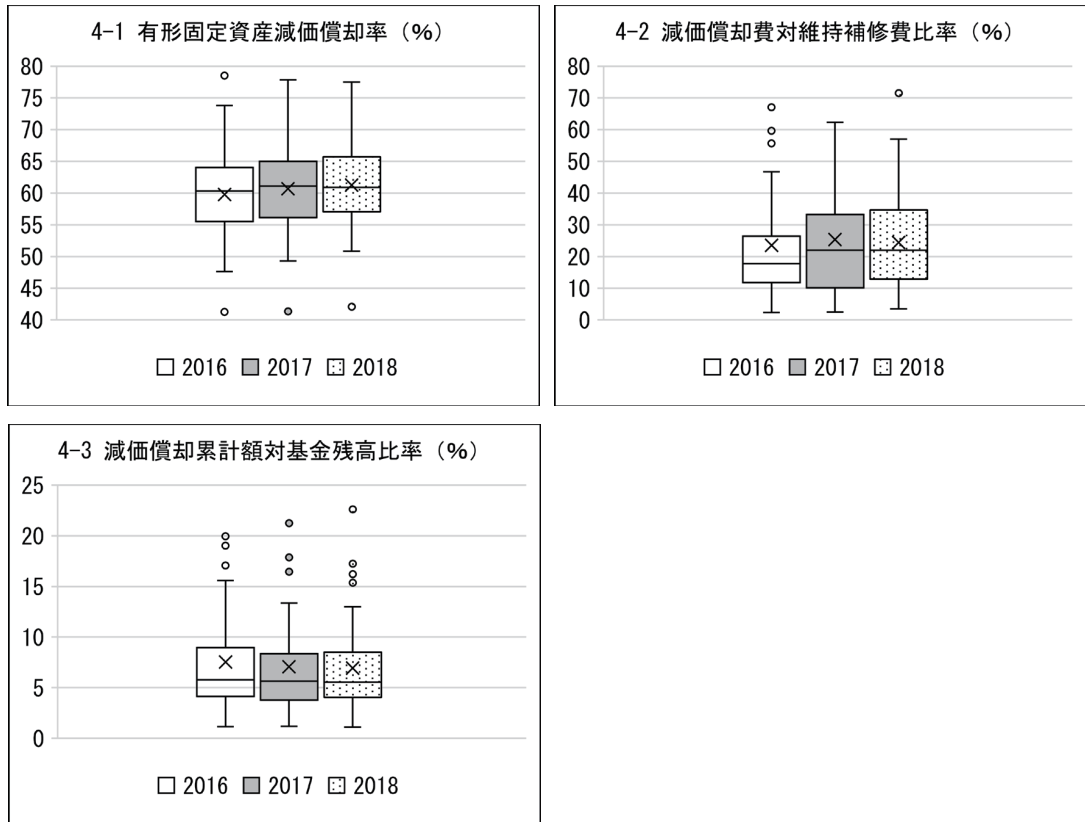
図表3 中核市におけるサービス持続可能性の分布



出所：総務省（Website）を用いて筆者作成

最後に、固定資産維持について図表4をみると、有形固定資産減価償却率が55～65%あたりに多く分布している一方で、70%を超えて固定資産が老朽化している団体も見受けられる。また、減価償却費対維持補修費比率は10～30%程度に多く分布しているが、多額の維持補修費を負担している団体とのバラつきは大きく、固定資産の老朽化に対して十分な維持補修が行われているかどうかは今後も注意する必要があると考えられる。そして、減価償却累計額対基金残高比率をみると5～10%未満に多く分布しており、これについても固定資産の老朽化に対して余裕資金が確保できている団体と、余裕資金があまり確保できていない団体に大きな格差が生じている状況がみてとれる。

図表 4 中核市における固定資産維持の分布



出所：総務省（Website）を用いて筆者作成

Ⅳ 財政健全性に関する財務指標の4市比較

これまで財政健全性に関する公会計情報による財務指標について、中核市における全体的な状況を概観したが、本節ではより具体的な検討を行うために、西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市という4つの中核市を取り上げて分析を行いたい⁵。2018年度におけるこれら4市の基礎的な統計情報を示すと図表5のようになる。これらの4市は関西地域で互いに隣接する中核市であり、それぞれの頭文字を取ってNATSと称し、様々な連携を模索しているところである。以下、図表1に示した財務指標にもとづいて、4市の財政健全性について検討を進める。

なお、各市の財政事情を事前に確認するために2018年度決算概要資料（豊中市については2018年度予算編成方針）を閲覧したところ、尼崎市では「類似中核市と市債残高を比較すると、（中略）市債現在高は依然として高い水準にあるため、更なる将来負担の抑制に向けた取組が必要」であること、また「類似中核市と基金残高を比較すると、本市は低い状況にあり、今後においても収支剰余等を活用した着実な積立が必要」という記載がなされていたが、他の3市では財政健全性に係る特段の記載はみられなかった。

図表 5 西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市（NATS）の基礎情報

内 容	西宮市	尼崎市	豊中市	吹田市
2019 年 1 月 1 日時点人口（人）	485,189	463,186	406,593	371,715
歳入総額（百万円）	174,073	205,992	148,996	144,578
資産総額（百万円）	827,161	879,307	726,445	592,901
負債総額（百万円）	177,566	270,935	112,395	94,894
実質赤字比率（％）	-	-	-	-
連結実質赤字比率（％）	-	-	-	-
実質公債費比率（％）	2.9	12.9	4.0	△ 2.7
将来負担比率（％）	8.6	88.2	1.2	-

出所：総務省（Website）より筆者作成

1. 債務負担能力

西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市における 2018 年度の債務負担能力に関する財務指標の計算結果は、図表 6 の通りである。純資産比率が高くなると総資産に占める負債の割合が低くなり、歳入総額対純負債比率が低くなると収入に対する負債の割合が低くなるため、負債が相対的に小さいということになる。また、債務償還可能年数が短い方が、地方債等の返済負担が軽いと考えられる。前節で概観した中核市全体の傾向では、純資産比率は 60 ～ 70%，歳入総額対純負債比率は 80 ～ 120%，債務償還可能年数は 10 ～ 20 年ほどであったため、4 市とも概ね良好な水準を示しているといえる。

ただし、尼崎市は 4 市との比較でみると、いずれの指標についても最も厳しい状況となっており、歳入総額対純負債比率は 123.7%，債務償還可能年数は 18.2 年と高い水準を示している。特に債務償還可能年数に関しては、一般的な地方債の償還年数である 10 年間と比較してもかなり長期になっているため、債務償還に対する負担が相当に重くなる可能性がある。それに対して、西宮市、豊中市及び吹田市は純資産比率が 80% 程度と良好であり、特に吹田市は歳入総額対純負債比率が 57.2%，債務償還可能年数が 10.4 年と低い水準になっていることから、債務負担能力が相当に高い状況が推測される。

図表 6 債務負担能力の算定結果（NATS）

財 務 指 標	西宮市	尼崎市	豊中市	吹田市
純資産比率（％）	78.5	69.2	84.5	84.0
歳入総額対純負債比率（％）	87.1	123.7	71.3	57.2
債務償還可能年数（年）	12.1	18.2	12.8	10.4

出所：総務省（Website）を用いて筆者作成

2. サービス持続可能性

西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市における 2018 年度のサービス持続可能性に関する財務指標の

計算結果は、図表7の通りである。経常収益・財源対経常費用比率が低いほど経常的な財源に対する費用の割合が小さくなり、経常収益・財源対本年度差額比率が高いほど経常的な財源に対する余剰の割合が大きくなるため、財政構造的な弾力性が高いということになる。また、財政調整基金等月収倍率は大きい方が、手元資金及び余裕財源の積み立てが多く備えられていると考えられる。前節で概観した中核市全体の傾向では、経常収益・財源対経常費用比率は100%前後、経常収益・財源対本年度差額比率はゼロ前後、財政調整基金等月収倍率は1～1.5カ月ほどであったため、尼崎市の財政調整基金等月収倍率を除き、4市とも概ね全国的な水準と同程度を示しているといえる。

しかしながら、経常収益・財源対経常費用比率は、西宮市、尼崎市及び豊中市は90%台後半となっており、吹田市は100%を超えていることから、財政的な自由度はあまり高くはないと考えられる。ただし、経常収益・財源対本年度差額比率については、西宮市がゼロに近い状態であるが、豊中市及び吹田市は1.5～2.0%のプラス、さらに尼崎市は3.5%となっており、財政構造が硬直化するまでには至っていない。それに対して、財政調整基金等月収倍率は西宮市と吹田市が2カ月前後と大きくなっており、余裕財源の積み立てがある程度なされている一方で、尼崎市と豊中市は財政調整基金等月収倍率が比較的に低い状態となっている。

図表7 サービス持続可能性の算定結果（NATS）

財 務 指 標	西宮市	尼崎市	豊中市	吹田市
経常収益・財源対経常費用比率（%）	99.2	96.1	97.5	100.7
経常収益・財源対本年度差額比率（%）	0.2	3.5	2.0	1.5
財政調整基金等月収倍率（月）	2.0	0.7	1.0	1.9

出所：総務省（Website）を用いて筆者作成

3. 固定資産維持

西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市における2017年度の固定資産維持に関する財務指標の計算結果は、図表8の通りである。有形固定資産減価償却率が低いほど老朽化があまり進んでおらず、減価償却費対維持補修費比率が高いほど固定資産の減価に対する維持補修費が手当てされているため、固定資産の維持が十分になされているということになる。また、減価償却累計額対基金残高比率が大きいほど、将来的な固定資産の更新費用に充てることができる余裕資金があると考えられる。前節で概観した中核市全体の傾向では、有形固定資産減価償却率は55～65%、減価償却費対維持補修費比率は10～30%、減価償却累計額対基金残高比率は5～10%未満であったため、吹田市を除く3市における固定資産の老朽化は全国的な水準よりもやや高めであり、維持補修費の負担も尼崎市を除き、やや大きな傾向が見受けられる。また、基金残高の蓄積も吹田市を除く3市は少し低水準な状況となっている。

より詳細に検討するために4市における比較でみると、西宮市、尼崎市、豊中市は有形固定資産減価償却率が60%台の後半であり、固定資産の老朽化がやや進んでいるが、減価償却費対維持補修費比率が西宮市は36.3%、豊中市は57.0%になっており、ある程度の維持補修がなされている。

それに対して、尼崎市は減価償却費対維持補修費比率が13.1%と比較的低くなっているため、固定資産の維持管理が先送りになっている可能性が懸念される。それに対して、吹田市では有形固定資産減価償却率が55.9%となっており、老朽化が最も進んでおらず、減価償却費対維持補修費比率も40.6%という高い水準で維持補修が行われている。そして、減価償却累計額対基金残高比率は11.7%と最も高くなっており、将来的な固定資産の維持更新に充てられるリソースが相対的に大きいと推測することができる。

図表8 固定資産維持の算定結果（NATS）

財 務 指 標	西宮市	尼崎市	豊中市	吹田市
有形固定資産減価償却率（%）	66.1	65.7	69.4	55.9
減価償却費対維持補修費比率（%）	36.3	13.1	57.0	40.6
減価償却累計額対基金残高比率（%）	6.8	4.2	4.5	11.7

出所：総務省（Website）を用いて筆者作成

V 公会計情報による財務指標と健全化判断比率との対比

ここまで、統一的な基準にもとづく公会計情報による財務指標から4市の財政健全性について考察した。その結果として、西宮市は概ね平均的な水準を示しているが、本年度差額がほぼゼロであり、経常収益・財源対経常費用比率もほぼ100%であることから、サービス持続可能性がやや硬直化している傾向が見受けられた。ただし、財政調整基金等月収倍率は2.0カ月と4市のなかで最も高く、余裕財源の蓄積はある程度なされていると考えられる。

また、尼崎市は経常収益・財源対経常費用比率と経常収益・財源对本年度差額比率をみると、4市のなかでは比較的に財政構造の弾力性が高いという結果が得られた。しかしながら、歳入総額対純負債比率が123.7%、債務償還可能年数が18.2年と4市の中で突出して高い水準であり、債務償還の負担が比較的重いと推測される。さらに、財政調整基金等月収倍率は0.7カ月と最も低く、手元資金及び余裕財源の積み立てが薄くなっている可能性が示唆された。そして、減価償却費対維持補修費比率が13.1%、減価償却累計額対基金残高比率が4.2%と最も低くなっていることから、公共施設等に対する維持補修が先送りされたり、更新費用への備えが薄くなっていたりする懸念がみられた。

続いて、豊中市は概ね平均的な水準を示しているが、純資産比率が84.5%と高めであるとともに、歳入総額対純負債比率が71.3%と低めであることから、債務負担能力が比較的良好であると考えられる。しかし、財政調整基金等月収倍率は1.0カ月と比較的低く、手元資金及び余裕財源の積み立てが薄くなっている可能性が示唆された。また、有形固定資産減価償却率が69.4%と最も老朽化が進んでおり、減価償却費対維持補修費比率も57.0%と非常に高い水準になっていることから、固定資産の維持補修負担が重くなっている状況が推測される。

最後に、吹田市は純資産比率が84.0%、歳入総額対純負債比率が57.2%、債務償還可能年数が10.4年といずれも良好であり、債務負担能力が相当に高いと考えられる。さらに、有形固定資産減

減価償却率が55.9%と低く、あまり老朽化が進んでいないにもかかわらず、減価償却費対維持補修費比率が40.6%、減価償却累計額対基金残高比率が11.7%と比較的高い水準になっていることから、公共施設等の維持補修や更新費用に対する備えが早期にできており、固定資産維持が保たれていると推測される。ただし、経常収益・財源対経常費用比率が100%を超えていることから、財源が経常的な経費に充てられて財政的な弾力性が硬直化している傾向も見受けられる。

以上の分析にみられるように、公会計情報による財務指標を活用することにより、債務負担能力、サービス持続可能性、固定資産維持について、地方自治体間で比較検討することがある程度は可能となる。それに対して、従来から用いられている健全化判断比率について、2018年度における4市の比較を行うと図表9のようになる。

図表9 健全化判断比率の算定結果

健全化判断比率	西宮市	尼崎市	豊中市	吹田市
実質赤字比率 (%)	-	-	-	-
連結実質赤字比率 (%)	-	-	-	-
実質公債費比率 (%)	2.9	12.9	4.0	△ 2.7
将来負担比率 (%)	8.6	88.2	1.2	-

出所：総務省（2019b）より筆者作成

まず、実質赤字比率と連結実質赤字比率は資金残高の不足額を表しており、サービス持続可能性に影響を与えると考えられる。これらの比率は実質収支の赤字額（＝歳入－歳出－翌年度への繰越財源）を標準財政規模で除した比率であり、歳入には前年度からの資金の繰越金が含まれるため、実質的には資金残高を標準財政規模で除した指標ということになる。そのため、図表9に示したように、資金不足が生じていない場合には「-」となり、実質赤字比率及び連結実質赤字比率の算定はなされない。

また、赤井・石川（2019, 46）が指摘するように、地方財政制度には財政調整基金を取崩すなどにより、赤字すなわち資金残高不足を回避する仕組みが組み込まれており、地方自治体は資金不足がそもそも生じにくい制度になっている⁶。そのため、ほとんどの地方自治体では健全化判断比率によって期間的な資金残高不足を把握することは困難であり、実質赤字比率と連結実質赤字比率を用いて資金状況を明らかにすることには限界がある。

したがって、資金不足が生じていない状態での資金の余裕度や、期間収支に関するフロー情報を、実質赤字比率や連結実質赤字比率によって十分に測定することはできないため、健全化判断比率では公会計情報にもとづく経常収益・財源対経常費用比率や経常収益・財源对本年度差額比率、財政調整基金等月収倍率から読み取ることができたような、サービス持続可能性に関わる財政的な硬直度を把握することは難しいと考えられる。

続いて、実質公債費比率及び将来負担比率は債務に係る返済負担及び残高規模を表しており、債務負担能力に影響を与えると考えられる。実質公債費比率には将来の交付金措置額などの調整が加

えられるが、大まかには元利償還金を標準財政規模で除した比率であり、地方債の元金償還及び支払利息が財政規模に占める状況を表している。また、将来世代負担比率についても将来の交付金措置額などの調整があるが、大まかには地方債や第三セクター等の負債に対する一般会計等の負担見込額等から、充当可能な基金残高を控除した額を標準財政規模で除した割合であり、将来世代の負担となる債務残高の水準を表している。

実質公債費比率や将来負担比率をみることにより、地方自治体の債務負担能力を一定程度は把握することができる。図表9に示したように、尼崎市の実質公債費比率と将来負担比率は大きな値となっており、債務償還に係る現在及び将来の負担が重くなっていることが推測される。このような分析結果は、公会計情報にもとづく歳入総額対純負債比率や債務償還可能年数とも合致しており、西宮市、豊中市、吹田市についても公会計情報による分析結果と概ね整合的であることから、健全化判断比率は債務負担能力に関して相応の情報を提供していると考えられる。

しかしながら、健全化判断比率では公会計情報による財務指標で論じたような、固定資産維持に関する情報を把握することはできない。確かに、有形固定資産減価償却率や減価償却費対維持補修費比率、減価償却累計額対基金残高比率が悪化したとしても、直ちに地方自治体の財政に影響が生じるわけではない。しかし、総務省（2018, 52）が指摘するように、将来負担比率が低くても有形固定資産減価償却率が高い場合には、公共施設等の老朽化対策が先送りにされているということも起こり得る。また、減価償却累計額対基金残高比率及び減価償却費対維持補修費比率が低い場合には、公共施設等の更新費用が将来に先送りされている可能性があることから、将来の債務負担が過大になることを予防するために、固定資産維持についても注視しておくことが望ましいと考えられる。

Ⅵ 結論と課題

本研究により、西宮市・尼崎市・豊中市・吹田市という隣接する4つの中核市について、公会計情報による財務指標の団体間比較を行ったところ、精緻な分析を実施するには限界があるものの、各地方自治体の財政健全性を把握するうえで、債務負担能力・サービス持続可能性・固定資産維持の観点から分析を行うことが有用であると明らかになった。

その一方で、これらの財務指標と健全化判断比率を比較した場合、健全化判断比率ではサービス持続可能性の硬直化や固定資産維持の不足を把握することができないため、将来において債務負担能力の悪化が招かれる危険性を見落とす懸念が認められた。特に、総務省（2018, 52）は、将来負担比率が低くても有形固定資産減価償却率が高い場合には、公共施設等の老朽化対策が先送りにされている懸念を指摘しているが、本研究により減価償却費対維持補修費比率と減価償却累計額対基金残高比率についても、将来的な債務負担に影響を与える可能性が示唆された。

これらの研究結果のみによって、健全化判断比率では問題とされていなかったにもかかわらず、財政非常事態宣言を発出する地方自治体が現れていることの理由をすべて明らかにすることはできないが、債務負担能力・サービス持続可能性・固定資産維持が大きな影響を与えていることに関して推測される検討結果が得られた。データの制約もあり、今回は関西圏の中核市を研究対象として

分析を行ったが、年々の公会計情報が今後蓄積されていくようになれば、実際に財政非常事態宣言を発出した地方自治体なども対象に含めて研究を深めていく必要性があると考えている。

注

- 1 現状の公会計情報では、地方自治体によって資産評価の方針が異なっていたり、資本金の支出を正確に把握することができなかつたりすることから（馬場ほか 2020, 52-53）、必ずしも正確に団体間の比較を行うことができない可能性もあるが、今回はそのような制約を踏まえたうえで試算を行っている。
- 2 箱ひげ図では、最大値と最小値の間をデータの個数で4等分し、最小値から25%（第1四分位点）と最小値から75%（第3四分位点）までの範囲に箱を描き、中央値（第2四分位点）で仕切り線を引いたうえで、最小値及び最大値をひげの端で示している。ただし、ひげは四分位範囲（箱に含まれる範囲）の1.5倍を上下限とし、その範囲外にあるデータは外れ値として個別に示している。なお、平均値は×として表しており、また一部にグラフ内に表示することができなかった極端な外れ値がある。
- 3 公会計情報による財務指標を算定するにあたって一般会計等を対象とした理由は、今回の研究において比較対象となる健全化判断比率では、連結実質赤字比率を除いて一般会計等を基礎とするために比較の整合性を図るためである。
- 4 債務償還可能年数の分母である業務収支は年度によって小さくなったり、マイナスになったりする場合もあるため、非常に大きな値になったり、計算不能になったりする場合がある。そのため、今回の研究では極端な外れ値については分析対象から除いているが、時系列データを入手できるようにすれば、分母となる業務収支は数年間の平均値を用いるといった対策も考えられる。
- 5 吹田市は2020年度から中核市に移行しており、4市の比較期間とした2018年度時点では中核市ではない。ただし、吹田市(2018, 155)による試算では中核市移行による事務範囲の拡大に伴い、事業費・人件費など約11億6千万円のコスト増と、普通交付税など約2億6千万円の歳入増により、差引約9億円の財政影響額が見込まれている。したがって、歳入総額の規模からみると影響は限定的であり、4市比較を行うことに支障はないと考えられる。
- 6 2018年度決算において全1,788の地方自治体のうち、資金不足が生じて実質赤字比率が算定されているのは1団体のみであり、連結実質赤字比率が算定されている団体はゼロであった（総務省 2019b）。

【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』.
- 赤井伸郎・石川達哉. 2019. 『地方財政健全化法とガバナンスの経済学—制度本格施行後10年での実証的評価』有斐閣.
- 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.

- 大津市. 2020. 『平成 30 年度決算財務書類本編』.
- 吹田市. 2018. 『吹田市中核市移行基本計画』.
- 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. 2019a. 『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. 2019b. 『平成 30 年度決算に基づく健全化判断比率・資金不足比率の概要（確報）』.
- 総務省. 2020a. 『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』.
- 総務省. 2020b. 『地方公会計の推進に関する研究会報告書（令和元年度）』.
- 総務省. Website. 『平成 30 年度決算に係る統一的な基準による財務書類の各地方公共団体のホームページにおける公表状況』
 (https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/H30_chihou_kouhyou.html) 2021/9/21.
- 新座市. Website. 『財政非常事態宣言』
 (<https://www.city.niiza.lg.jp/uploaded/attachment/40207.pdf>) 2020/11/8.
- 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.
- 村田町. Website. 『村田町財政非常事態宣言』
 (https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/H29_chihou_zaimusyorui.html) 2020/11/8.
- GASB. 1987. Objectives of Financial Reporting, *Concepts Statement No. 1*.
- Rivenbark, W. C.; Roenigk, D. J. and Allison, G. S. 2010. Conceptualizing financial condition in local government, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22(2): 149-177.

謝辞

本稿は、政府会計学会第4回年次大会の自由論題報告をもとにしており、コメントや示唆を頂いた方々に御礼を申し上げる。また、ノースアジア大学経済学部講師の大川裕介氏には、総務省ウェブサイトで公表されている財務書類データを集約してご提供を頂いた。本稿は、関西大学経済・政治研究所「財政の健全化と公会計改革研究班」の助成による研究成果の一部である。

公共経営とアカウンタビリティ Vol.2 No.1
Public Management and Accountability

2021 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 - 1 4
Tel:078-801-1241
ISSN:2435-6158

会員外頒価 2,200 円（税込）

