

第2章 公会計制度改革に関する研究レビュー

－発生主義情報の効果を中心にして－

山本 清（東京大学）

1 公会計研究レビューの意義

公会計制度改革は、国際的に財政の透明性とアカウントビリティの向上及び効率化を図るために実施されている。その主たる内容は、発生主義会計による財務報告及びコストと効果の関連付けを行うものである。基底にあるのは企業経営・会計の方式を公的部門に適用する考え方¹であるので、企業会計の研究成果や実践も参考にされる。しかしながら、方式は同じでもそれが適用される環境や活動実態は企業会計と公会計（政府部門と広い意味での公的部門の会計）では大きく異なる。公会計では市場原理が原則として働かないこと及び業績が財務的尺度では基本的に測定できない。また、資源の調達も原則として税等の直接的な交換関係にない手段でなされ、その配分も議会による集合的意思決定によりなされ、行政に対する執行管理が予算を通じて実施される。公的部門の役割は公共の福祉の向上にあるため、成果の目標や実績は非財務的な尺度や指標となる。そのため、公会計が意思決定の有用性やアカウントビリティの確保という企業会計と同じ目的を有していても、その背景や内容は同じでなく、研究に際してもかかる異同点を踏まえる必要がある。

本章は公会計制度改革の効果に着目し、既往研究が依拠している理論、手法及び対象を軸に企業会計との違いを勘案して現在までの到達点と今後の課題を整理する。まず、理論については、意思決定論から会計情報を分析する意思決定有用性とアカウントビリティに焦点をおくのが一般的である。この場合、会計情報はどのような質的属性を有しなければならないかを考察する規範的理論と現実に意思決定に有用かを検証する実証理論がある。そして実証理論は現実・実態を説明しようとするが、その場合に人間・組織行動についてどのような原理を使用するかで合理主義論、制度論、政治理論、心理学及びポストモダン等に区分される。また、手法には定量的研究と定性的研究がある。数理的分析や統計分析などは前者であり、後者はインタビューや参与観察等が代表的である。さらに、公的部門のうちどの組織・レベルを対象にするかによって中央政府（国）の会計、地方政府（自治体）の会計、公的機関（独立行政法人、公企業等）の会計に区分される。

そこで、本章ではアカウントビリティを果たしているかの判断も意思決定とみなし、広義の意思決定過程に焦点をおき、それに関連する理論をそれぞれの過程で扱うこととする。特に、我が国では国及び自治体とも既に発生主義による財務書類は作成済又は予定であることから、規範的研究や会計の計算構造に関する理論的研究は別稿で扱うことにし、発生主義の活用や効果に焦点をおいてレビューする²。次節では公会計制度改革の基礎となっている意思決定有用性アプローチに関する研究について（パブリック）アカウントビリティとも関

連付けて整理する。そして第3節では、意思決定とアカウントビリティの見地から企業会計に準じた発生主義が適用されるのはどのような条件かに関する研究が概観される。続く第4節は、発生主義が適用された場合にいかなる効果が生じているか、意図した効果があがっているかの見地から既往研究が検討される。第5節では、公会計制度改革の背景にある行財政改革との関係を制度的論理の見地から考察する。第6節は、合理主義や制度論といった伝統的な理論でなく、ポストモダンの見地から会計情報と情報行動の関係を分析している研究を紹介する。最後に、結論と残された課題について述べる。

2 意思決定有用性アプローチ

2.1 概念フレームワーク

会計基準を作成するためには、その前提となる基本原則たる概念フレームワークを設定することが必要である。ただし、現実の会計実務や制度改革は必ずしも概念フレームワークが先に決定されているわけではないことに留意しておかねばならない。我が国も含め公会計制度改革が着手されたのは、財政運営の透明性の改善や行政サービスにおけるコスト比較のため発生主義情報が求められたことによる。NPMは成果志向であり、対応するコストも資源の投入でなく成果に実現するのに要する資源の消費に焦点が当てられることから、発生主義会計が適用される。介護や見守りサービスを労働集約的なヘルパー中心で行うか、機械や情報通信技術を活用し資本投資と人的配置をバランスさせた方式で行うかは、同じサービスの質であれば、発生主義のコストで比較して低い方を選択すべきだからである。現金主義でも発生主義でもヘルパー中心方式のコストの違いが小さいが、バランス方式では投資や取得時期によって現金主義と発生主義では大きくコストが異なる。

概念フレームワークなしに公会計制度改革を行うことについて会計学者からも批判がある。国際公会計基準(IPSAS)に関しては長く概念フレームワークの検討がなされてきたが、最近(2014年)になり概念フレームワークが公表され、質的特性については民間の財務報告基準に準じているものの公的部門の特性について配慮されたものとなっている。税などの財源調達とサービスの非交換性やアカウントビリティの重要性も認識され、情報の有用性とともアカウントビリティの確保が財務報告の目的とされている。これは、米国の政府会計基準審議会(GASB)の概念書第1号「財務報告の基本目的」(1987年)及び連邦会計基準諮問審議会概念書第1号「連邦財務報告の基本目的」(1993年)において、パブリック・アカウントビリティを果たすこと及び有用な情報を提供することを挙げていることと基本的に同じである。企業会計での財務報告が意思決定への有用な情報提供にあるのに対し、公会計でアカウントビリティが強調されているのは、民主主義政府と税とサービスの非交換性にある。パブリック・アカウントビリティ概念の発達を鈴木(2013)は10段階に整理しているが、これも政府・公的部門の特性を踏まえた監査論である。

2.2 情報ニーズ

有用な情報提供及びアカウンタビリティの査定が財務報告の基本目的であるとする、その情報・査定ニーズに適合することが必要である。概念フレームワークの検討に際しても情報ニーズが調査され、特定化されねばならない。実際、GASB(1985)は住民、投資家及び立法・監督機関の3グループに区分して情報ニーズの実態調査を実施し、予算準拠性に並び効率性及び有効性の測定が重要であることを明らかにしている。IPSAS の概念フレームワークの検討においても、公開草案の公表や各国の会計士団体等への意見聴取を通じて間接的に情報ニーズを把握したという見方もできなくはない。もっとも、民主主義統制の観点から、法令・予算にしたがって予算が執行されたかの準拠性、非自発的な資源拠出（政府にとっては強制的な資源調達）による効率性・有効性、さらには受益と負担の公正性が確保されているかは規範的にも導出される。NPM における発生主義会計も官民を含むコスト比較可能性や公平な競争条件の確保という技術的要件から理論的に必要性が説明できる。

3 会計情報の選択・適用

会計情報が意思決定への有用性やアカウンタビリティの確保にどのように影響を与えているかについては、まず情報の生産から影響に至る過程を区分して検討することが必要である。会計情報は情報の一種であり、生産・作成されても自動的に活用される保証はなく、それが認知され、意思決定に利用され、行動に移され、はじめて結果が生じるからである(図表 2-1 参照)。外部報告向けの財務会計であれば、監査による情報の信頼性チェックがなされた後、決算等の財務関係の会計情報が作成・公表され、市民や投資家等によってその情報開示・公表が認知される。そして、政権（首長）信任・選択や株式購入・売却等の意思決定がなされ、現実の投票や取得・売却等の行動に至り、最後に政権交代による行政サービスの水準変化や株価の変動等が生じる。他方、内部管理目的の管理会計も、サービスコスト等の予算・会計情報が作成され、内部部局で管理や統制目的に利用され、資源配分等の意思決定がなされ、実際の予算編成や執行に至り、部門や組織全体の財務業績等の結果を生じる。ただし、公的部門では前述したように財政の民主主義統制から、資源調達及び配分にあたる予算は行政内部で完結せず、立法・議会における審議・議決を要する。その意味で管理会計と財務会計の一体化が生じる。

図表2-1. 意思決定モデル



会計情報の影響を分析するという場合、新規あるいは修正された会計情報が作成される産出・投入、認知・意思決定・行動の過程、そして結果・成果という3つの局面において変化が生じる。公会計制度改革としては企業会計に準じた発生主義会計を導入・適用すること

が1970年代以降進められてきたため、第一の新規情報の産出にかかる発生主義会計の適用・選択に関する研究3（勘定体系や資産・負債・費用・収益の認識・測定の内訳を含む）が多かった。この発生主義化には、従来の現金主義や修正現金主義よりも包括的かつ比較可能な財務情報を提供できるから財政の効率化や健全化に寄与するという暗黙の（規範的）前提がおかれていた。情報の利用や効果は発生主義会計の適用により当然もたらされると想定されていたのである。国内外の研究でも理論・実証を問わず、どのような条件や要件が成立すると発生主義会計を適用し、移行するか、現金主義会計との関係はどうなるかに焦点が当てられた。理論的には、条件適合理論(Lüder 1992)や合理的選択理論(Falkman and Tagesson, 2008)、社会学的制度論(Ellwood and Newberry, 2007)などが適用された。条件適合理論はどのような条件・環境を整えば公会計制度改革が生まれ、推進されるかを要因とアクターを中心にモデル化するものである。Lüderのモデルは、財政状況や不正・汚職が社会制度や政治制度の環境要因に刺激要因として作用して公会計制度改革が進められるとする。Pollitt and Bouckaert (2000)の行政改革の国際比較の基本モデルを先取りした点で公会計研究として特筆される。ただ、実際には財政悪化や汚職があっても行政改革（NPMの導入）や公会計改革が実施されこともあり、モデルの適合性は十分でなかった。また、合理的選択理論は、会計情報の作成、利用者はそれぞれの効用を最大化するものとして、発生主義は現金主義よりも有利な場合に適用されるものとみなす。実証主義会計理論として公会計でも1970年代末から欧州に先行して米国で研究蓄積(Zimmerman, 1977; Ingram, 1984)がある。制度論では、組織は現実のあるいは想定される外界の変化に対応して構造と実務を適用するとみなす。外界の変化は圧力であり、模倣的（他の組織・政府が適用しているなど）、強制的（法律・規制などによる適用）及び規範的（専門職・団体が奨励など）な要素に区分(DiMaggio and Powell, 1983)され、会計基準や会計制度においても組織間の会計実務の同質性を促進し制度的同質性に貢献すると考える。さらに、産出・作成に関連して、より質の高い情報が提供されているかの視点から、効果を間接的に検証するアプローチもある。規範的な概念フレームワークにある情報の質的属性(IFAC, 2014)を満たしているか、特に、発生主義会計情報が現金主義会計情報に比してより忠実な表現になっているかは、アカウントビリティや透明性の観点から実証されるべき課題である。この分析には、発生主義会計がよりバイアスが少ない情報開示になっているか(Pina et al., 2012)及び予算・計画への準拠性において現金主義と発生主義のいずれがより重視されているか(Yamamoto, 2008; Yamamoto and Kobayashi, 2010)等の定量的な財務分析が行われている。

これらの制度論や経営学的なアプローチ以外に公会計制度改革は公共政策の転換であるから政策過程の理論を使用して発生主義の適用・移行を分析するものもある。最近ではOulasvirta and Bailey(2016)がKingdon(2010)の「政策の窓」モデルを使用し、欧州連合(EU)で統一的な公会計基準(EPAS)を政策課題に設定され検討されるようになった状況を分析している。ここでは、ギリシャ危機等の背景にある財政赤字と不適正会計の問題、財政状況を的確に把握する方策としてマイクロな会計標準化という政策(代替案)及び政策変更の意思

決定として政治の3つの流れが合流して2013年から検討が開始されたと説明する。ただし、ミクロな国際会計基準の統一化の流れに財政危機とEU本部の意思が合流した結果で推進されているだけに、政治的問題よりも技術的課題として設定され、技術先行という事の前足を誤っていて、次善の方策になっていると批判的な考察をしている。つまり、最善策はミクロな会計基準の統一化でなく財政監督の基礎となる国民経済計算ESAや財政統計GFSを所掌する統計局Eurostatに監査権限を付与するだとする。もっとも、批判社会学的アプローチをとる論者からは、会計の「技術性・中立性」を借りた隠れた政策目的達成の課題設定方策とみなすかもしれない。

4 会計情報の効果

発生主義による財務報告はNPMによる世界的な導入・適用が進められる前に米国の地方政府・自治体において実務的に進展したため、実証研究も欧州に先行してなされている。米国では現金や財務資源に限定した現金主義や修正発生主義から経済的資源を測定の対象とする発生主義による財務報告に改革して、住民へのアカウントビリティ目的の他、投票などの意思決定に有用な情報を提供しようとした。地方債市場が発達し、財政状態により地方債の発行金利等の条件が異なっているため、財政の透明性を発生主義により高めることを通じ資金の調達費用を効率化することが期待されていた背景がある。このため、米国では1970年代後半から効果に関する実証分析も現れている(Patton,1978; Ingram and Copeland,1981,1983; Wallace,1981;Wilson and Howard,1984)。Ingramらは選挙結果を説明する代理変数として会計情報が投票者行動を説明するのに有用であったことを示している。また、Wallaceは会計情報が地方債の発行条件に影響を与えていることを確認している。

発生主義会計の適用や移行はIPSASの適用・準用国も増加しているように、公的部門の財務報告において一般的なものとなりつつある。我が国でも法制度化されないものの、国及び多くの自治体で企業会計に準じた財務書類が作成されている。こうした状況を踏まえ、国内外の研究も、次第に情報の産出から利用及び効果に関心が向かうようになった。これは、発生主義の財務報告を作成しても、必ずしも意図したような利用・活用がなされないこと等から、産出から過程や結果に焦点を置く必要性がでてきたためである。しかしながら、公的部門では、会計情報の作成者が同時に主たる内部利用者であることから、利用実態を調査すること自体が容易でない。また、米国のように地方債等の資本市場が成立していない時には、結果の測定が企業会計のように株価等の市場評価を使用することができない。このため、米国以外ではこれまで先行研究も少なく定性的な特定の事例研究や参与観察的なアプローチによるか、定量的なアプローチでも市民や政治家・公務員に対する意識調査によって発生主義会計情報の利用状況を把握するものが大半であった(Christiaens et al., 2010)。我が国でも山本らによって財政関係職員に対する質問紙調査を通じて活用状況が十分でないことが示されているが、先行して公的部門に発生主義会計を導入した国の実証研究でも、現実の発生主義会計情報の利用は制度を導入しても進んでいないことを示すものが多い(Ezzamel

et al., 2008)。政治家等の認知や利用も非財務情報の業績情報と同様に低いことが確認されている(Ter Bogt, 2004)。また、新規制度の効果発現に時間を要し一定期間の運用経験が必要(経験効果)か否かに関しても、発生主義会計導入に関してオーストラリアの事例で確認されている(Kober et al., 2010)が、Kobayashi et al. (2016)では日本の自治体では経験効果が見られないことを示しており、必ずしも一致した結果が得られていない。こうした、利用面に着目した研究では Moynihan and Lavertu (2012)が用途として①目的に沿った利用、②消極的・受動的利用、③曲げた利用、④政治的利用の4つに区分しており、会計情報でも参考になる。①の目的に沿った利用がなされているかの検討と同時に、その他の利用形態がありことを示しており、一時的な利用や文脈的に利用がなされるのは④の政治的利用の場合である。この研究では、利用の規定要因として経済合理的要素、制度的要素(組織学習を含む)及び政治的要素を勘案している。公的分野の予算・会計や管理会計的な業績情報の利用に関する実証研究でも、この複合モデルを使用するもの(Askim, 2009; Johansson and Siverbo, 2009; Demaji and Summermatter, 2012; Raudla, 2012)が多い。

利用に関係する認知から行動に至る過程に関する研究は、企業の行動理論(Cyert and March, 1963)に基づき歴史的、社会的目標を達成しようとする行動する抱負モデル(aspiration model)や会計情報の利用がルーチン化されて初めて効果に至る制度アプローチがある。前者は、組織の業績や比較参照される組織業績が当該組織の計画目標を規定するという行動理論が成立するかを、自治体や学校の目標管理や業績管理に適用する。山本(2015a)では事務事業レベルで抱負モデルが成立するかを現金主義の予算・決算及び行政評価結果を使用して検証しているが、予算・決算では成立せず、成果目標の設定において部分的に支持されることを示している。後者には予算・財務報告、業績指標、バランスト・スコアカードやABC(活動基準原価計算)の導入から適用・効果について事例研究を通じて検証するのが多く、所期の効果があがっていないことをインタビュー調査等によりルーチンとして制度が定着していないことに求める。制度論(Meyer and Rowan, 1977)では、模倣的、規範的及び強制的な圧力により発生主義会計が適用されるようになってからも伝統的な官僚制や政治家の思考様式が維持されると、形式的な適用になり、実務への影響を最小限にする脱結合(decoupling)が生じ所期の効果が出ていないと説明する。たとえば、Pollanen and Loiselle-Lapointe(2012)はカナダ連邦政府の発生主義会計の適用と影響について制度論を援用し、インタビュー等に基づく定性的研究アプローチにより分析している。そこでは、発生主義会計は他のアングロサクソン諸国を模倣する圧力と会計専門職による規範的圧力による同型化と政治家のトップダウンにより導入されたとする。しかし、現金主義会計と発生主義会計の並列により行政実施部門は現金主義による意思決定を継続していること、効果がわずかであることを明らかにしている。また、公共選択論を援用し自己利益中心的な行動により政治家(保守政権)は、導入決定した前の政権(リベラル政党)の発生主義会計が世代間公正確保に有益であってもその政策推進に消極的なことを示している。

我が国の多くの自治体も発生主義の財務書類を作成しているものの予算や評価への活用

が低いのは、公会計制度改革の目的自体を否定することは困難なため制度論により形式的適用になっている側面から説明できる。このほか、批判会計学の視点から情報の象徴的利用 (Feldman and March, 1981) にしたがって、発生主義会計が制度化され情報が産出されても政治や行政に利用されない実情を説明するものもある (Arnaboldi and Lapsley, 2009)。

公的部門への発生主義会計適用による成果・効果自体に着目した研究は、非適用つまり現金主義会計との比較において効果が測定されるため極めて限定的であり、意識調査を利用した最近のもの6に Burth and Hilgers(2014)がある。ドイツの自治体では発生主義会計と現金主義会計が選択適用になっているため、財政課長への質問紙調査により情報の質、経営の質、経営活動への貢献及び効果・便益に関して有意な差があるかを共分散構造分析により検証し、効果・便益に関しては現金主義会計との違いが認められないとしている。このモデルでは情報の質が意思決定に影響し、その結果として行動がなされ、効果が生じるという経路が想定されている。規範的モデルと意思決定モデルが組み合わさったアプローチである。

5 会計制度改革と行財政改革の関係

国際的に公会計制度の改革が大きな動きになったのは 1980 年代以降であり、前節で述べた米国の動きが財源調達観点から生じたのは例外的である。行財政改革の推進の重要な要素・制度として実施されており、特に NPM では民間経営及び市場原理の活用から企業経営で使用している発生主義を適用する。これは、コスト比較及びコストと成果の対比並びに純資産の管理を可能にするものとされ、NPM は「会計化」(Power and Laughlin, 1992) であると称されたことに代表されている。しかし、公会計制度改革が先にあったというより行財政改革の基盤的装置として導入され、企業会計が市場化や組織内部の管理に適合していたので使用されたというのが実態である。もちろん、英連邦諸国では伝統的に会計専門職の影響力が強く、公的分野への適用・浸透が容易であった背景も否定できないし、会計化が市場原理や業績管理を補完・補強したことも事実である。伝統的な行政管理 (Old Public Administration; OPA) が投入志向の管理であったことから資金の流入・流出に焦点をおいた現金主義会計と親和性があった。これに対し、NPM は成果 (アウトプット) 志向であり、成果に見合う資源消費をコストとして認識・測定する。そこには、投入の組み合わせに裁量権を与え成果と資源消費で管理する統制観への転換がある。「任す」(letting) と「させる」(making) の組み合わせが NPM の特性とされ、両者をつなぐのがコスト概念になるゆえ発生主義が重要な装置になったわけである。もっとも、「任せる」と「させる」のバランスをとることは難しく、また、「させる」ための成果管理は最終成果であるアウトカムよりもアウトプットに力点を置かざるを得ない制約があった。政府全体の政策効果を高め政策間・組織間の調整を行うにはアウトカムを規定するアクター間のネットワークを重視する必要性が強調され、それがポスト NPM といわれる動きが 2000 年代初期から大きくなってきた。会計パラダイムとしてポスト NPM にどう対処していくかは未だ明確な形になっていないが、概念的には全政府的な連結会計とかパートナーシップや業務分担の PPP の会計が技術的に近いもの

とされている。

実際の3つの行政運営のパラダイムの違いに会計がどのように対応しているかについて、Hyndman and Liguori(2016)は英国の中央政府の会計制度について政策文書・予算文書を資源会計予算の導入期の1991年から2008年までの期間を4期(91-95, 96-99, 00-03, 04-08)に分けて分析している。そこでは伝統的な行政管理(PA)は現金/義務、経費、支出、NPMは監査、コスト、資源、そしてNPG(ポストNPMでNew Public Governanceの略)は外部アカウンタビリティ、連結及び透明性の用語を選択している。すると1991年以降、どの期間をとってもNPM的な概念が卓越していること、PAが続きNPGの影響は依然として小さいことを明らかにしている。各用語の選定が行政運営の原理として代表的かつ妥当かの議論もあるものの、あるモデルから別のモデルに移行するのではなく、いくつかのモデルが重層のあるいは混在して機能していることがわかる。PAはNPMでもNPGでも併存し、同様にNPMはPAやNPGでも無視できない存在となっている。

もっとも我が国では国及びほとんど全ての自治体は企業会計方式による財務書類を作成し、活用方策が叫ばれているものの行財政改革に大きな役割を果たしているとは言えない状況にある。これは、前述の行政運営の原理と会計モデルの関係から考察すると、会計モデルの前提になる行政運営の原理が追いついていないため、両者が分断されて会計モデルが先行(孤立)しているためとも理解できる。その点を国の公会計制度改革の基本となる政策文書といえる骨太方針7で検証してみよう。骨太方針に最初に公会計制度改革が言及されたのは平成15年(2003年)であり「透明性を高めるために、発生主義会計等の民間企業会計手法の導入など、公会計制度改革を進める」とされ、小泉改革の総仕上げともいえるべき2006年の骨太方針には「財政健全化をフロー、ストック両面からの確に管理・評価するための公会計制度を計画的に導入・整備する」とする。2015年の骨太方針では「自治体の行政コストやインフラの保有・維持管理情報等(公共施設等総合管理計画の策定、地方公会計の整備、公営企業会計の適用拡大、地方交付税の各自治体への配分の考え方・内訳の詳細、経年変化など)の「見える化」を徹底して進め、誰もが活用できる形での情報開示を確実に実現する」としている。当初の目的は財政の透明化であり、次第にマネジメント志向が表れてくるが近年は再び開示志向になっている。小泉政権初期及び現在の安倍政権の骨太方針では、会計は外部の国民等への情報の透明性を高めることで顧客志向の監視を高める装置として位置づけられているのに対し、小泉政権最後の骨太方針では政府組織の管理装置とみている。情報開示・透明性及び「見える化」は意思決定者である国民がその情報により意思決定を改善し現実の行動がなされることが、内部管理にはPDCAサイクルが機能することが前提になる。見える化による行政への圧力が作用しないならば民間の消費者のように簡単に退出できない状況では効果は限定的であり、PDCAを廻すには計画・執行・評価に至る過程を結びつけるか同じ尺度(発生主義による予算・会計・決算など)を採用することが望ましい。現状では財務書類はあくまでも現行制度の補完・補足的な情報提供を担うのにとどまり、財政管理との関係を明示しているのは2006年骨太方針のみである。しかし、この

財政管理も基礎的財政収支（プライマリー・バランス）や公債残高という現金主義会計の尺度を利用して発生主義情報により算定されるものでなく、運営管理システムと会計システムは断絶している。

6 ポストモダンのアプローチ

ポストモダンのアプローチは、従来の合理主義的や制度論的な理論では会計情報の選択・利用実態を十分に説明できないことを踏まえ、新たな枠組みを提案する。NPM で強調される成果にかかる業績情報や成果に対応する資源消費に相当するコスト情報が、実際の政治的意思決定にはあまり利用されていない実態を説明するのに人間の意思決定バイアスに焦点をおいた心理学の知見を適用しようとする。経済学で中心的な合理主義や社会学での制度論あるいは組織論での組織学習あるいは経営学での PDCA サイクルは、いずれも情報が意思決定に活用されより良い決定と行動をもたらす、結果としてより良い成果につながることを想定している。しかし、Kahneman and Tversky(1984)や Haidt(2001)らは人間の情報行動には直観的（システム I）なものと推論的なもの（システム II）があり、日常的な意思決定は論理的に推論しているのではなく直観により判断しているという立場にたつ。この社会心理学の直観アプローチを政治的決定における会計情報や業績情報の役割に適用しているのが、Demaji and Schedler (2014)である。多くの実証研究で意思決定に有用なはずの発生主義会計情報や対応する業績測定・情報が政治的及び行政的決定において活用が低いことが報告されている。政治的な直観で判断できる時には情報は不要であり、政治的直観では決定できないか判断に悩む（トレードオフを生じる）時に限り情報を必要とすると想定する。つまり、通常は図表 2-2 の a にある合理者モデルで想定するように判断の前に情報に依拠した推論・理由づけを行うのではなく、図表 2-2 の b にある直観者モデルにしたがい直観にもとづき判断していると考える。直観者モデルでは推論や理由づけが判断に際し必要ないため、情報が利用・活用されることがないのは自然の結果ということになる。彼らは、スイスの州議会議員に対する実験的研究により、政治的信条に依拠する直観で判断が迷う場合には政策情報を利用することを確認している。もちろん、合理者モデルでも直観が理由づけに間接的に影響することはあるし、直観者モデルでは推論がなく判断して全体として悪い結果をもたらすこともある。このポストモダンの直観者モデルは規範性にあるのではなく、実証的な説明性に価値があるとみられる。Baron(1998)は人間の情報行動においてバイアスがあることを実証的に明らかにし、それゆえ公共政策的には結果をより重視した合理的な意思決定を促すことを主張している。

ポストモダンでは発生主義会計情報が政治的意思決定に使用されていないことを説明する点で優れている。意思決定に使用されないから効果も発現しないという論理は、制度論で形式的適用だから実質的適用でなく効果がでない論理よりも情報を形式的にも使用しないことを説明するからである。しかしながら、公会計制度改革による新たな情報が意思決定に利用されないならば本末転倒である。ポストモダンの要素を取り込んでより発生主義会計情

7 結論

国や自治体の公会計改革は財政の効率化やアカウンタビリティの向上に資することを目的にしており、我が国も発生主義に基づく財務書類の作成から活用に力点が移行している。そこで、公会計制度改革の核となっている発生主義会計が効果を発揮しているか、どのようにすれば意図した効果があがるかの観点から既往研究をレビューした。得られた暫定的な結果は、第一に、発生主義会計の導入・適用によって十分な成果があがっている実証研究は少ないこと、多くは定性的研究であり、定量的な効果の検証に至っていないことである。第二に、現金主義の予算制度や政治制度との関係で発生主義会計は利用や意思決定に際し調整を必要とし、政治的決定の利用が限定されていることである。第三は、会計情報が意思決定に有用であるには意思決定者に利用されることが必要であるが、そのため情報の需要、認識から意思決定及び行動・結果に至る過程がどうなっているかに関する理論・実証研究が不足していることである。

発生主義会計の情報活用があるか否か及び財政改善や透明性向上に寄与したかの実証研究だけでなく、なぜ、会計情報が利用されたか（されなかったか）及びどのようなメカニズムで効果が発現したかに関する研究が求められている。意思決定の現場に入り込んだ参与観察的な手法や複数の国や自治体における実践の事例研究が理論・規範的研究と合わせて必要と思われる。その意味で公会計制度改革の研究を通じて、企業会計の財務会計や管理会計への貢献もできるであろうし、また、公会計の背景にある公共政策とも技術的革新が政策効果に与える相互関係（会計が政策に従属するか、政策が会計に従属するか、両者は相互依存か）を明らかにできる研究の発展性・可能性があるといえる。

注

1 New Public Management(NPM)とよばれる考え方であり、企業会計に準じた発生主義会計は重要な手法とされている。

2 我が国の先行研究を網羅したレビューは困難であろうが、Google Scholar で「公会計 発生主義」で検索して出てきた論文等 299 件（2015 年 7 月 3 日アクセス）を精査した限りでは、効果に関する実証研究は佐藤(2010)と藤井(2014)の 2 件であった。ただし、この検索では筆者の公会計制度改革に関する論文も出てこないため漏れている可能性がある。こうしたレビューの限界に留意されたい。公会計の規範的あるいは計算構造に関する先行研究としては、吉田・原田(1989)、瓦田(1996)及び亀井(2004)などを挙げることができる。

3 本稿ではこの理論研究は扱っていない。多くの公会計研究は会計測定や開示・報告に関するものである。

4 予算や評価への活用は、財政担当や企画・計画担当による組織内部の利用であり、組織全体として作成者が同時に利用者になる。

5 企業会計における会計情報の効果を実証的に研究する手法の展開については、上野

(2015)の第21章から25章が参考になる。

6 下水道事業について発生主義会計の地方公営企業法適用のものと現金主義会計の法非適用（特別会計）のものについて、効率性等に差があるかを検証したものに山本(1992)がある。

7 平成13年の小泉政権時代から作成され、民主党政権時は中断して、第二次安倍政権で復活した。正式名称は「経済財政運営と構造改革に関する基本方針」（平成19年から「経済財政改革の基本方針」）である。

参考文献

- Arnaboldi, M. and I. Laspley (2009). “On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity”, *European Accounting Review*, 18(4), pp.809-836.
- Askim, J. (2009). “The Demand Side of Performance Measurement: Explaining Councillors’ Utilization of Performance Information in Policymaking”, *International Public Management Journal*, 12(1), pp.24-47.
- Baron, J. (1998). *Judgement Misguided: Intuition and error in Public Decision Making*, New York: Oxford University Press.
- Ben-Shahar, O. and C.E. Schneider (2014). *More than You Wanted to Know: The Failure of Mandated Disclosure*, Princeton and Oxford: Princeton University Press.
- Burth, A. and D. Hilgers (2014). “Cui bono? Depicting the Benefits of the New Municipal Budgeting and Accounting in Germany”, *Journal of Business Economics*, 84, pp. 531-570.
- Christiaens, J., B. Reiniers and C. Rollé (2010). “Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information System: A Comparative Study”, *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp.537-554.
- Connolly, C. and N. Hyndman (2006). “The Actual Implementation of Accrual Accounting: Caveats from a Case within the UK Public Sector”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(2), pp.272-290.
- Coy, D., M. Fischer and T. Gordon (2001). “Public Accountability: A New Paradigm for College and University Annual Reports”, *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), pp.1-31.
- Cyert, R.M. and J. G. March (1963). *A Behavioral Theory of The Firm*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Demaj, L. and L. Summermatter (2012). “What Should We Know About Politicians’ Performance Information Need and Use?”, *International Public Management Review*, 13(2), pp.85-111.
- Demaj, L. and K. Schedler (2014). “What Drives Legislators’ Information Behavior?” paper presented at the IAS workshop on experiments in public administration, September 9-10, Speyer, Germany.

- DiMaggio, P.J. and W.W. Powell (1983). “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective rationality in Organizational Fields” , *American Sociological Review*, 48(2), pp.147-160.
- Dooren, W.V., G. Bouckaert, and J. Halligan (2015). *Performance Management in the Public Sector*, 2nd, London and New York: Routledge.
- Ellwood, S. and Newberry, S. (2007). “Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-liberal Principles” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(4), pp.549-573.
- Ezzamel, M., N. Hyndman, Å. Johnsen and I. Lapsley (2008). *Accounting in Politics*, London and New York: Routledge.
- Falkman, P. and T. Tagesson (2008). “Accrual Accounting Does Not Necessarily Mean Accrual Accounting: Factors that Counteract Compliance with Accounting Standards in Swedish Municipal Accounting” , *Scandinavian Journal of Management*, 24(3), pp. 271-283.
- Feldman, M.S. and J.G. March (1981). “Information in Organizations as Signal and Symbol” , *Administrative Science Quarterly*, 26(2), pp.171-186.
- GASB(1985). Research Report, The Needs of Users of Governmental Financial Reports.
- Haidt, J. (2001). “The Emotional Dog and Its Rational Tail: A Social Intuitionist Approach to Moral Judgement” , *Psychological Review*, 108(4), pp.814-834.
- Hyndman, N. and M. Liguori (2016). “Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape” , *Financial Accountability & Management*, 32(1), pp.5-32.
- Ingram, R. (1984). “Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices” , *Journal of Accounting Research*, 22(1), pp.126-144.
- Ingram, R. and R. Copeland (1981). “Municipal Accounting Information and Voting Behavior” , *The Accounting Review*, 56(4), pp.330-343.
- 藤井秀樹(2014). 「公会計改革の現状と課題」 『會計』 第 185 卷第 5 号, pp.595-611.
- 亀井孝文(2014). 『公会計改革論』 白桃書房.
- 瓦田太賀四(1996). 『公会計の基礎理論』 清文社.
- Kingdon, J.W. (2010). *Agendas, Alternatives, and Public Policies*, 2nd ed. New York: Longman Classics and Political Science.
- Kobayashi, M., K. Yamamoto and K. Ishikawa (2016). “The Usefulness of Accrual Information in Non-mandatory Environments: The Case of Japanese Local Government” , *Australian Accounting Review*, 26(2), pp.153 -161.
- Laughlin, R. (2008). “A Conceptual Framework for Accounting for Public- Benefits Entities” , *Public Money and Management*, 28(4), pp.247-254.
- Lüder, K. (1992). “A Contingency Model of Government Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment” , *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, pp.77-129.

- Matland, R.E. (1995). "Synthesizing the Implementation Literature: The Ambiguity-Conflict Model of Policy Implementation", *Journal of Public Administration and Theory*, 5(2), pp.145-174.
- Mohr, Z.T. (2015). "An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities", *Public Budgeting & Finance*, 35(1), pp.95-115.
- Moynihan, D.P. and S.K. Pondey (2010). "The Big Question for Performance Management: Why Do Managers Use Performance Information?", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 20(4), pp.849-866.
- Moynihan, D.P. and S. Lavertu (2012). "Does Involvement in Performance Management Routines Encourage Performance Information Use? Evaluating GPRA and PART", *Public Administration Review*, 72(4), pp.592-602.
- Nilsson, K. (2010). "Expectations from Administrative Reforms: An Attempt to Implement the Balanced Scorecard in a Public Sector Organization", *International Journal of Public Administration*, 33(14), pp.822-831.
- Oliver, C. (1991). "Strategic Responses to Institutional Processes", *Academy of Management Review*, 16(1), pp.145-179.
- Oulasvirta, L.O. and S.J. Bailey (2016). "Evolution of EU Public Sector Financial Accounting Standardisation: Critical Events that Opened the Window for Attempted Policy Change", *Journal of European Integration*, published online 11 May 2016.
- Patton, J. (1978). "An Experimental Investigation of Some Effects of Consolidating Municipal Reports", *The Accounting Review*, 53(2), pp.402-414.
- Pina, V., L. Torres and A. Yetano (2009). "Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches", *European Accounting Review*, 18(4), pp. 765-807.
- Pollanen, R. and K. Loiselle-Lapointe (2012). "Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting Adoption and Impact", *Financial Accountability & Management*, 28(4), pp.359-377.
- Pollitt, C. and G. Bouckaert (2000). *Public Management Reform*, New York: Oxford University Press.
- Power, M. and R. Laughlin (1992). "Critical Theory and Accounting" in Alvesson, M. and Wilmott, H. (eds). *Critical Management Studies*, London: Sage, pp.113-135.
- Raudla, R. (2012). "The Use of Performance Information in Budgetary Decision-Making by Legislators: Is Estonia Any Different?", *Public Administration*, 90(4), pp.1000-1015.
- 佐藤幹(2010)。「地方自治体への複式簿記及び発生主義の導入効果と管理会計」『公会計研究』第12巻第1号, pp.1-12.
- 鈴木豊(2013)。「業績（行政成果）公監査論」税務経理協会。
- Ter Bogt, H. J. (2004). "Politicians in Search of performance Information? Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information", *Financial Accountability & Management*, 20(3), pp.221-252.

- 上野清貴(2015). 『会計学説の系譜と理論構築』 同文館出版.
- Wallace, W.A. (1981). “The Association Between Municipal Market Measures and Selected Financial Reporting Practices” , *Journal of Accounting Research*, 19(2), pp.502-521.
- Wilson, E. and T. Howard (1984). “The Association Between Municipal Market Measures and Selected Financial Reporting Practices: Additional Evidence” , *Journal of Accounting Research*, 22(1), pp.207-224.
- 山本 清(1992). 「政府行動と会計情報システム—下水道事業における実証研究—」
『地方自治研究』 7(1), pp.14-28.
- (2001). 『「政府会計」の改革』 中央経済社.
- (2013a). 『アカウンタビリティを考える』 NTT 出版.
- (2013b). 「公会計制度改革の実態と課題（上）」 『会計検査資料』 第 574 号, pp.33-36.
- (2013c). 「公会計制度改革の実態と課題（下）」 『会計検査資料』 第 575 号, pp.46-48.
- (2015a). 「公的部門の PDCA サイクルの再検証Ⅱ」 『会計と監査』 第 66 巻第 4 号, pp.20-25.
- (2015b). 「政治家の会計情報利用に関する研究枠組みについて」 国際公会計学会全国大会予稿集.
- Yamamoto, K. (2008). “Financial Management in a Dual System: An Empirical Study on the Impacts of Budgetary and Accounting Behavior on Japanese Public Agencies” paper prepared for 5th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public sector Reforms, Amsterdam, September 3-5.
- Yamamoto, K. and M. Kobayashi (2010). “Utility of Accrual Information in a Dual Financial Management System” paper prepared for Annual Conference of the International Association of Schools and Institutions of Administration, Bali, July 12-17.
- 吉田寛・原田富士雄(1989). 『公会計の基本問題』 森山書店.
- 財政制度等審議会(2003). 「公会計に関する基本的考え方」
- Zimmerman, J. (1977). “The Municipal Accounting Maze: An Analysis of political Incentives” , *Journal of Accounting Research*, 15(Supplement), pp.107-144.