Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2025-07-18

地方公共団体における発生主義に基づく会計制度の導入と予算管理

松尾, 貴巳

(Citation)
国民経済雑誌,222(1):17-34

(Issue Date)
2020-07-10

(Resource Type)
departmental bulletin paper

(Version)
Version of Record

(JaLCDOI)
https://doi.org/10.24546/E0042091

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/E0042091

KOBE UNIVERSITY

ISSN 0387-3129

国民経済雑誌

地方公共団体における発生主義に基づく会計制度の導入と予算管理

松　尾　貴　巳

国民経済雑誌　第222巻　第１号　抜刷
2020年７月

神戸大学経済経営学会

『国民経済雑誌』第222巻第１号（2020年７月），17-34

地方公共団体における発生主義に基づく会計制度の導入と予算管理

松　尾　貴　巳[a]

本論文の目的は，複式簿記，発生主義に基づく会計情報が予算編成に十分活用されていないという問題について，官庁会計とこれに関連する発生主義ベースの会計システム，計画，評価システムの関係を整理したうえで，その可能性と課題を明らかにすることである。施策・事務事業別の財務情報に展開されるプロセスと，それを用いて予算編成に活用する２つのプロセスに分け，東京都江戸川区，大阪府吹田市，兵庫県伊丹市の事例に基づいて検討した。

会計年度独立の原則と総計予算主義に基づく制度的な予算編成過程に，認識，測定基準の異なる会計情報を反映させるためには，事業別，部門別に展開された発生主義会計情報とこれを活用するためのマネジメントシステムを構築する必要がある。江戸川区や吹田市が採用している東京都方式は合理性の高い仕組みであるが，そのような仕組みをもたない自治体においても，行政評価の仕組みを活用することで予算編成に活用できる可能性がある。東京都方式のような会計システムを構築できる自治体はごく一部であることを考慮すると，今後は，発生主義情報を活用するための仕組みをいかに低コストで開発できるかが課題となる。

キーワード　　公会計，発生主義会計，自治体予算，行政評価

１　は　じ　め　に

1980年代以降，OECD 諸国を中心とした国家とその地方政府には，経済性や効率性，有効性の，いわゆる 3E（Economy, Efficiency, Effectiveness）を重視した経営が求められてきた。NPM（New Public Management）はその象徴的な潮流であり，会計に関わる課題として，複式簿記，発生主義会計に基づく財務書類の作成や成果志向の業績管理システムの導入が検討されてきた。この約20年，わが国の地方公共団体（以下『自治体』）の会計に大きな影響を及ぼしたのは，現金主義の官庁会計を補完する仕組みとしての複式簿記，発生主義会計に基づく財務書類の作成である。同時期に，行政評価を中心とした行政サービスの業績管

a　神戸大学大学院経営学研究科，mats@kobe-u.ac.jp

理システムの導入にも関心が高まったが，この約5年間の議論の中心は，総務省が導入を進めてきた統一的な基準に基づく財務書類の作成とその情報活用の問題であり，行政評価は，発生主義会計情報の情報活用に関連して議論されてきた。

自治体を含む政府会計固有の問題は，総計予算主義に基づく現金主義会計が会計の主軸として存続し，企業会計方式の会計システムはこれを補完するものとしてその導入と活用が期待されたことである。また，財務書類，行政評価いずれも自治体の導入率は高いものの，予算への活用は多くの自治体で進展していない状況にある。そこで，本論文においては，複式簿記，発生主義に基づく財務書類導入に関するこれまでの議論を整理したうえで，新公会計制度に基づく会計情報の予算編成への活用について，発生主義に基づく財務書類の作成とその活用に取り組んできた複数の事例に基づいて，その可能性と課題について検討する。

2 会計学に関連したNPMの議論

自治体を含む政府組織の会計学研究において，過去30年間最も大きなインパクトを与えたのは，Hood（1991; 1995; 1998）によって整理されたNPMの概念であり，1990年代以降の公会計研究の主要な軸となった（Hyndman and Lapsley, 2016）。Public Administration誌に掲載されたNPMの概念は，市場志向，成果志向，分権化など，それまでの伝統的な官僚主義的な管理の概念と対照的な概念として示されたことで，行政管理学，財政学，会計学分野など学際的に大きな影響を与え6,000以上の文献で引用された（Hood and Dixon, 2016）。国による取り組みの違いはあれ，OECD諸国を中心にNPM関連の制度や管理手法が導入され，発生主義会計，成果志向の業績管理が取り上げられた（Hood, 1995）。政府組織に求められるアカウンタビリティの範囲が法的な会計責任を超え，フロー，ストックに基づく経済的アカウンタビリティ，あるいは，非財務数値を含むアウトプット，アウトカムといった成果に及んだことで，会計学においても広く研究が行われるようになった。

財務会計に関する研究としては，Guthrie（1998），Guthrie et al.（1999）に代表される発生主義会計の適用に関する研究や，Humphrey et al.（1993）のアカウンタビリティに関連した研究，また，Pallot（1992）の政府会計に関する理論的枠組みに関する研究などをあげることができる。発生主義に基づく会計制度の導入については，IPSAS（International Public Sector Accounting Standards）に代表される国際的な基準を導入しているかどうかは多様であり（PwCあらた有限責任監査法人, 2017），また，IPSASを導入している国においても，予算（官庁会計）は現金主義が採用され二重の会計システム（dual system）となっていることから（たとえばスペイン），意思決定情報における現金主義会計情報と発生主義会計情報の有用性の問題は，一つの重要な研究対象となってきた（Pina et al., 2009）

他方，マネジメント・コントロール（管理会計）においては，どのような業績管理の仕組

みを構築し情報を利用すれば成果を高めることができるかというPMS（Performance Management System）の導入可能性や有効性に関する研究が行われてきた。とくにこの20年の管理会計研究の特徴は，民間企業を対象とした研究で使用されてきた変数や分析モデルを政府組織に応用していることである。Anderson（1995）をはじめとする管理会計システムの導入研究に基づくCavalluzzo and Ittner（2004）の研究，Simons（1990），Franco-Santos et al.（2007），Henri（2006）などの業績管理システム（情報）の利用方法の適合性に関する分析モデルに基づくSpeklé and Verbeeten（2014）の研究，また，行政サービスのアウトソーシング先組織のコントロール問題について，Dekker（2004；2008）の組織間管理会計の分析モデルを用いて分析しようとする研究などをあげることができる（Johansson and Siverbo., 2011；2018）。

発生主義会計に基づく財務書類やコスト情報，また成果指向の業績管理システムは，アカウンタビリティの質向上や組織のパフォーマンスに貢献するという規範的な議論は1990年代までに数多くなされてきた。しかし1990年代後半以降になると，理論通りにうまくいかないことが指摘されるようになった（Poister and Streib 1999；Bouckaert and Peters 2002；Grizzle 2002；Kelly 2002；Sanger 2008など）。理論通りうまくいかないという意味は，発生主義に基づく財務会計制度が導入されることで，形式的には，フロー，ストックに関する説明責任を政府組織が果たせるようになったが，情報利用者としての政府組織の行動につながっていないというものである。欧州諸国の自治体における発生主義会計制度の実態調査では，欧州では過去20年間，多くの自治体で現金主義の官庁会計が併用されてきており，財務書類の作成は，財務の透明性と説明責任を高めるためであると考えられてきたことが明らかにされた（Pina et al., 2009）。さらに，Hood and Dixon（2016）は，英国における過去30年間のNPMの取り組みを考察し，公務員の職員数が減った一方で，人件費，アウトソーシングに関わる業務費，オフィス関連の費用などの政府組織の運営コストは上昇したこと，また，政府の運営に関するオンブズマンからのクレーム数なども増加したことを示し，そもそもNPMの様々な取り組みが効率性と質向上の両立を実現できているか経験的な検証が必要であると指摘している。

3　わが国における自治体会計システムの特徴

3.1　わが国における複式簿記・発生主義会計制度導入の経緯

わが国では，単式簿記，現金主義会計に基づく官庁会計の問題として，資本収支と経常収支の区別がない，あるいはサービスとコストの関係性が希薄であるといった課題があり，これを克服するために，複式簿記，発生主義に基づく会計システムが必要であるという主張は1970年代からあった（吉田, 1978）。しかし，財務書類の制度に関する具体的な検討は，1987

年に財団法人地方自治協会（現，財団法人地方自治研究機構）が「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」において，収支計算書と貸借対照表を作成する方法を示したことに始まるとされ（山浦, 2016），1990年代になると公会計制度におけるストック情報の不備，不完全さも指摘されるようになった（茅根, 1991）。アングロサクソン諸国に比べるとわが国の取り組みは1990年代半ばまでは保守的であったが（Guthri et al., 1999），大阪府の巨額債務問題や夕張市の財政破たんなどをきっかけに，財務書類の整備に関する取り組みが進んだ。

1997年に当時の自治省（現総務省）出した「地方自治・新時代に対応した地方公共団体の行政改革推進のための指針」において，事務事業見直しの必要性が示され，2000年に閣議決定された「行政改革大綱」において，成果志向の業績管理システムである行政評価の取り組みが促された。また，同じ年，自治省は，「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究報告書」を公表し，決算統計をベースに貸借対照表を作成する手法を提示した。そして，2001年に行政コスト計算書，連結財務書類の作成手法を提示し，2006年には「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し，複式簿記に基づく貸借対照表，行政コスト計算書，純資産変動計算書，資金収支計算書等の財務諸類の体系的整備を特徴とした「基準モデル」と決算統計データを活用した簡便な財務書類作成方式である「総務省方式改訂モデル」の２つの作成手法を提示した。そして，総務省は，2014年４月に複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を柱とする財務書類作成基準「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」を公表し，地方公会計に関する新たな統一的な基準を示した。また，2015年１月には，「統一的な基準による地方公会計マニュアル」を示し，原則として2015年度から2017年度の３年間で統一的な基準による財務諸類の作成を要請した（2015年１月23日付総務大臣通知総財務第14号）。ただし，国，自治体ともに，現金主義（修正現金主義）に基づく会計は官庁会計の中心であり，複式簿記，発生主義に基づく財務諸類は，官庁会計を補足するものであると位置づけており，わが国の地方公会計システムは，現金主義に基づく官庁会計と発生主義に基づく財務書類制度が併存しているという意味で，Pina et al.（2009）のいう二重会計システム（dual accounting system）となっている。

統一的な基準による財務書類の作成要請においては，「予算編成等に積極的に活用」するよう情報活用が期待された。すなわち，「予算配分を適切に行ったり，行政サービスの民営化などにより行政のスリム化を図るためには，決算で得られる資産・負債の保有状況，政策ごとのコスト情報等の財務情報と，これらの財務情報を活用した政策評価から得られる業績情報を予算編成・配分プロセスにフィードバックさせることが重要である」からである（東, 2000）。また，2014年に出された「公共施設等の総合的かつ計画的な管理の推進について」（2014年４月22日付総務大臣通知総財務第74号）においては，財務書類が整備されることを

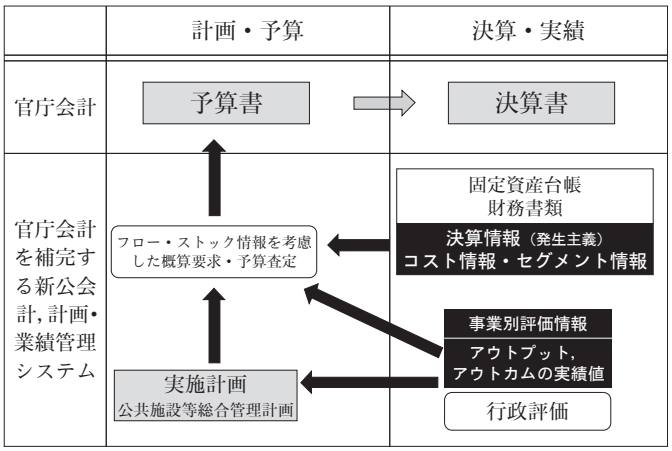
前提として，財務書類作成に当たって整備されることになる固定資産台帳を活用することが言及されていた。わが国の場合，1990年代においては，夕張市の経営破綻などの問題を契機に主に債務管理としての貸借対照表の意義が高まり，この約10年においては，老朽化した公共施設の管理，更新問題を背景として，資産管理と資本的投資の意思決定，資産の所有，維持管理に関わるコストに関する受益・負担のあり方を検討するための財務書類活用の意義が高まっているといえる。

しかし，実際には，大多数の自治体においては，固定資産台帳の整備と統一的な基準による財務書類を期限内に整備するという最低限の取り組みにとどまったとされている（山浦2016)。適切な資産管理，予算編成の活用，行政評価との連携等，個々の資産管理や事業の評価については情報活用がほとんど進んでいないことを考慮すると（総務省, 2015)。フローやストック情報，非財務情報を用いて積極的に 3E の向上，財政健全化に向けた行動につなげるという情報利用者としての視点（会田, 2013）は乏しいのが現状である。山本（2016）によれば，海外の実証研究でも，現実には発生主義会計情報の利用は進んでいないことを示すものが多く，情報利用の効果に関する経験的証拠は十分ではないと指摘されている。

3.2　予算への活用からみたわが国会計システムの特徴

図１は，地方自治法に定められている伝統的な官庁会計と，官庁会計を補完する会計，計画システムの関係を示したものである。

図１　官庁会計とこれを補完する会計・計画・評価システム



筆者作成

官庁会計としての予算は，各会計年度における歳出はその年度の歳入をもって充てなけれ

ばならないとする，現金主義に基づく会計年度独立の原則（自治法第208条第２項），一会計年度の一切の収入及び支出をすべて歳入歳出予算に編入しなければならないとする総計予算主義の原則（自治法第210条）に基づいて作成され，議会の議決によって承認されなければならない。作成された予算は，法令，予算にしたがって執行され，支出負担行為に基づいて支出が行われる。予算や決算書では，事業の目的に従って款（民生費など），項（社会福祉費など），目（老人福祉費など），また，支出の性質（旅費，委託料など）にしたがって整理されている。しかし，款，項，目の体系は必ずしも自治体が策定している総合計画の体系（政策，施策，事務事業等）と一致していない。また，人件費や旅費などの経常的経費と市民ホール建設など，支出効果が長期に及ぶ投資的経費の区別も行われておらず，多くの自治体において，行政サービスごとの経常的なコスト情報に基づいて受益と負担を合理的に評価することはできない。

官庁会計の決算書を補完するものが，財務４表（貸借対照表，行政コスト計算書，純資産変動計算書及び資金収支計算書）であり，ストック（資産）評価と減価償却費の算定に必要な補助簿である固定資産台帳である。期待される成果に対してより少ない経済価値の費消が求められるのであれば，フローやストックの情報は，その評価や意思決定単位に適合させる必要がある。このため，財務書類は，総合計画の体系を構成する施策や事務事業のセグメンテーションで作成されているか，あるいは資産やコスト情報は施策や事務事業と関連付けができるようにしておく必要がある。財務４表は財務会計情報であるが，会計情報をアウトプット（サービスの産出量）やアウトカム（結果や成果）を評価する行政評価に関連付けることで，アウトプット単位当たりのコスト評価などが可能となる。そして，この情報が予算編成における検討に反映され使用されるためには，予算編成過程，また予算編成に影響を与える実施計画や公共施設等総合管理計画に利用される仕組みの構築が必要である。

2014年４月に公表された財務書類作成基準「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」によれば，統一的な基準は，住民や議会等に対する説明責任の履行だけでなく，資産，債務管理や予算編成，行政評価等に有効活用することでマネジメントが強化され，財政の効率化，適正化につながると説明されている（総務省，2014，4）。さらに，「公会計マニュアル」では，「財務書類等活用の手引き」（総務省，2015）において，セグメント別のフルコスト情報を活用し，行政評価情報などと連携することで予算編成において資源配分の意思決定に活用することが期待されている。しかし，財務書類の作成に当たっては，部門別や事業別などのセグメント別の財務書類は財務書類作成基準において求められておらず，各自治体は，自身の自治体の実情に合った仕組みを検討する必要がある。

フローとストックに関する情報が予算編成において活用されるプロセスをふまえ，次節では，複式簿記，発生主義に基づく財務情報がセグメントあるいは事業単位に展開される過程

と，それらの情報に基づいて計画，予算編成において活用される過程に分けて，事例を通じてその可能性と課題について検討を行う。なお，検討に当たっては，セグメント，事業単位に展開される過程については，セグメント情報の提供が可能となる財務書類作成システムを導入してきた大阪府吹田市，東京都江戸川区の事例を取り上げ，同様のシステムを導入してこなかった兵庫県伊丹市の事例についても検討する。また，計画，予算編成において活用される過程については，江戸川区[1)]，伊丹市の事例に基づいて検討する。

4　事例に基づく考察

4.1　財務情報がセグメントあるいは事業単位に展開される過程

事業や部門別などのセグメント別の財務書類の作成は，東京都を中心に2011年に発足した新公会計制度普及促進連絡会議に参加している自治体（東京都，大阪府，新潟県，愛知県，町田市，大阪市，江戸川区，吹田市，郡山市，荒川区，福生市，八王子市，中央区，世田谷区，品川区，渋谷区，板橋区）において特徴的に見ることができる。

総務省が基準モデルを示し，財務諸類４表の整備を自治体に求めたのは2007年であったが，東京都は，1999年に「機能するバランスシート」として財務諸類（貸借対照表，行政コスト計算書，キャッシュ・フロー計算書）を公表し，2005年に複式簿記，日々仕訳（都度仕訳），セグメント別財務諸類を主要な特徴とする「東京都会計基準」を公表した。東京都の仕組みは，都政全体のアカウンタビリティの充実だけではなく，個別事業のマネジメントサイクルの確立を目的として設計されており（表１），財務情報を予算編成に活用するうえで合理性の高い仕組みになっている。

表１　東京都における財務諸表の情報活用の考え方

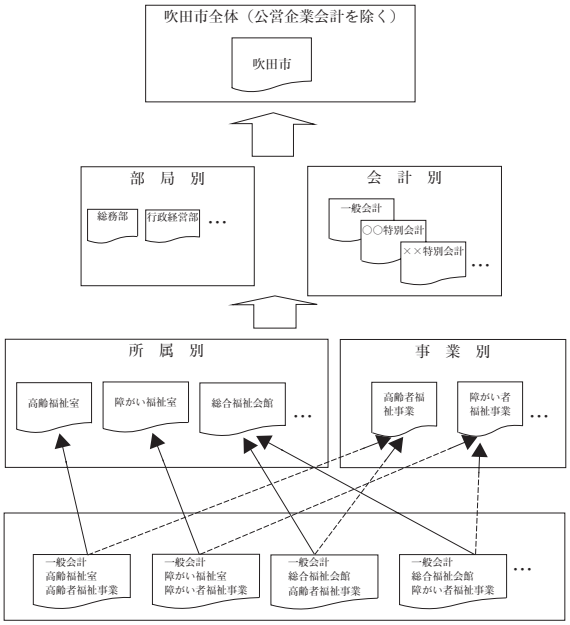
目的＼視点	マクロ（都財政）	ミクロ（事業別）
マネジメントの強化	都財政全体の分析 ・新たな分析手法による「財政の持続可能性」の評価など	個別事業の分析 ・マネジメントサイクルの確立 ・個別事業の分析と評価
アカウンタビリティの充実	都財政運営の説明 ・都財政全体の財務情報の提供	主要な事業の実施状況の説明 ・個別事業の財務情報の提供

東京都（2010）

図２は吹田市の財務書類の階層構造を示したものである。吹田市は，複式簿記，発生主義に基づく財務書類作成について，2013年度から取り組み，2014年度に仕訳等の会計処理を開始し，2015年度に2014年度分の財務諸類を公表している。吹田市の公会計システムは他の東京都方式を採用する自治体同様，事業を基本の作成単位とし，組織別，会計別に集計していく方式を採用したため，約1,300の予算事業を集約し，150の管理事業単位を設定した。また，

公共施設に関しては，「吹田市公共施設最適化計画」の推進において財務諸類を活用しやすくするため，主要施設ごとに管理事業を設定した。基礎となる事業別財務諸類を部局単位で集計することで，部局長の管理責任に対応した部局別財務諸類が作成される。

図２　財務諸類の階層別構成



吹田市（2013）11頁

他方，江戸川区が検討をはじめたのは，2012年度であり，先行的に取り組んでいた町田市や吹田市の例を参考に，予算編成への活用も考慮した財務諸類を検討した。江戸川区の財務諸類の作成単位は表２の通りである。中事業を基礎単位として，事業別，部門別，会計別等に財務諸類が作成される。

江戸川区では，財務諸類に基づく部門別管理を可能にし，予算体系と関連付けることができるようにするため，予算の「目」の単位と課の単位を同じにした。一つの目に複数の課が関わっていた場合は，目を分割している。町田市においても財務諸類の作成単位と組織，予算体系の整合性がはかられているが，町田市の場合は，一つの課に複数の目があるところがある。江戸川区の場合，一つの「目」に必ず一つの課が対応するようにした。つまり，予算編成過程においては部門別に概算要求行われ，財政部門と調整を行うことになるため，決算財務書類においても予め部門との対応関係が明確になるよう款項目の体系を変更している。

セグメント別財務書類の作成に取り組んだ吹田市や江戸川区では，これまで総額として管理してきた人件費や公債費などの経費をセグメント別に配賦する必要が生じた。

表２　江戸川区における財務諸類の作成単位

作成単位	内　　容
(1) 会計別	①一般会計，②国民健康保険事業特別会計，③介護保険事業特別会計，④後期高齢者医療特別会計
(2) 江戸川区全体	(1) の会計別を集約したもの
(3) 部別	15の部別（予算体系の「款」と対応したもの）
(4) 課別	63の課別（予算体系の「目」と対応したもの）
(5) 大事業別	397の大事業
(6) 中事業別	741の中事業（財務諸表作成の基礎単位）
(7) 連結財務諸表	（「統一的な基準」でのみ作成・公表）

江戸川区（2016）をもとに作成

吹田市では，人件費については，毎月の支出額をベースに職員数による按分計算を行い，公債費については，一括管理されている元金，利子を各事業に配賦している。江戸川区の場合は，各課長が職員ごとの中事業への負荷割合を見積もり算定している。また，職員による実際の時間当たり単価の違いや議会対応などの間接的な業務の区別などは行わず，配賦手続きの簡素化を行った。

他方，伊丹市は，2015年度決算までは，総務省方式改訂モデルにより財務書類４表を作成し，2016年度決算から統一的な基準に基づいて財務書類を公開している。仕訳方式は期末一括仕訳を採用した。東京都方式に見られるセグメント別財務書類は作成していない。伊丹市の人口は約20万人であり，総務省方式改訂モデルから統一的な基準への移行，期末一括仕訳の採用は，この規模の自治体として一般的であるといえる。

伊丹市は，行政評価については，2001年から検討を開始し2003年に導入し，予算編成への活用を目的として2007年からは事前評価を導入した。伊丹市では，2019年以降，次期総合計画の策定に合わせ，公表している行政評価に新公会計情報を追加することを検討したが，結果的に導入に至っていない。

伊丹市は，2019年度に，2018年度実施施策，事務事業の行政評価として112施策725事務事業の評価を行った。施策，事務事業ごとに成果を表す非財務指標を設定し，計画体系と予算体系の両コードが記載されている（図３）。財務情報としては官庁会計に基づく決算額を事務事業別に集計し，人件費については，投入人数に基づいて各事務事業に按分計算を行っている。人件費は行政コスト計算書で利用している退職給与引当金も含むため発生主義ベースに近い情報になっている。このため，固定資産台帳のデータを活用し，より発生主義情報に近づけることが検討された。

検討の結果，現在の事業費のうち，資本的支出に相当する投資的経費を差し引き，固定資産台帳の減価償却費データを反映できれば可能であることがわかった。しかし，期末一括仕

訳を採用しているため，行政評価結果を9月の決算議会に間に合わせるためには，財務書類作成とは分けて作業する必要があり，情報システムの改修と管理するための人件費を含めると，相当の管理経費が必要であることが課題となった。

図3　伊丹市における行政評価シート

政策目標	環境が大切にされ暮らしやすさと調和したまち	施策目標	良質な都市空間の整備	主要施策	交通ネットワークの充実および道路の整備	評価部局	都市交通部	関連部局	
施策コード	4334	施策名	違法駐車・駐輪対策の推進						

目的

平成30年度（2018年度）目指すべき姿	・中心市街地駐車場及び自転車駐車場の利便性を向上させる。 ・放置禁止区域について市民に正しく認識してもらえるよう、駐輪啓発指導や放置車両等の撤去をより効果的に行い、放置自転車等台数を前年度より減少させる。			
平成30年度（2018年度）事後評価（部局長評価）【☆☆☆☆(高)～☆(低)】	☆☆☆	事後評価の理由	伊丹機械式自転車駐車場の運用を開始し、JR伊丹駅周辺における自転車利用者の利便性が向上した。また、駐輪啓発指導及び放置自転車等の撤去を継続することにより、放置自転車等の台数が減少した。	
成果	・放置自転車等台数が減少した。 ・年間の自転車駐車場利用台数(1日平均)が増加した。			
課題	JR伊丹駅周辺の大規模商業施設において、駐輪場の有料化が実施されたことに伴い、今後、放置自転車等が増加した場合は、新たな収容場所の確保等について検討が必要となる。また、中心市街地路上駐車台数は減少傾向にあるものの、引き続き警察と連携した対策が必要である。			
令和元年度（2019年度）への対策・対応	各駅周辺の放置自転車等の調査を継続して実施し、必要に応じて駐輪啓発指導員の配置を変更する等、臨機応変に対応することで更なる放置自転車等の減少を図る。			
基本方針に対する貢献度（H30年度実績）【◎◎◎(高)～○(低)】	基本方針1 参画と協働 ◎◎◎	基本方針2 共生社会 ◎◎◎	基本方針3 自立的行財政運営 ◎◎◎	

成果指標

	指標名(単位)	性質	指標の意味・算式等		基準年度 H26(2014)	H28(2016)	H29(2017)	H30(2018)	R元(2019)	最終年度 R2(2020)
①	放置自転車等台数(台)	↓	自転車等放置禁止区域内における特定日の放置自転車等の台数。	目標		580	340	320	300	300
				実績	919	343	197	107		
②	年間の自転車駐車場利用台数(1日平均)(台)	↑	鉄道駅周辺の市営自転車駐車場の年間の自転車駐車場の利用台数(1日平均)	目標		6,286	6,348	6,612	6,678	6,744
				実績	6,224	6,365	6,337	6,565		
③	中心市街地路上駐車台数(台)	↓	中心市街地の一部地域における特定日の違法駐車台数	目標		30	29	29	28	28
				実績	30	46	41	33		
評価対象年度の成果指標における目標達成率					①	166.6%	②	99.3%	③	86.2%

成果指標の達成状況

手段

事務事業コード	事務事業名	平成30年度 事業の目標	総合評価【☆☆☆☆(高)～☆(低)】	評価の理由【成果と課題から】	款項目	上:事業費-下:人件費(千円) H29	H30	活動/成果指標の状況 指標名	性質	意味・算式等		H29	H30
433401	中心市街地駐車場事業	指定管理者と協議のうえ、3駐車場の利便性を高め、年間利用台数を前年度比1%向上させる。	☆☆	他団体が運営する駐車場案内サイトへ情報掲載を行い、利用者の利便性の向上を図った。また、宮ノ前地区地下駐車場において発変電設備機器を更新するなど、適正な施設の維持管理に努めた。	08 03 03	82,689	85,709	年間利用台数(台)	↑	−	計画	329,556	332,852
						4,096	4,951				実績	298,334	297,905
433404	自転車駐車場管理運営事業	指定管理者と協議のうえ、利便性の高い管理・運営により、年間利用台数(1日平均)を前年度比1%向上させる。	☆☆☆	インターネット上から定期予約が可能となる定期予約システムを導入し、利用者の利便性の向上を図った。また、阪急伊丹駅前地下及び平松自転車駐車場において場内階段の滑り止めを更新し、利用者の安全の確保に努めた。	02 01 10	135,446	107,297	自転車駐車場利用台数(台)	↑	鉄道駅周辺の市営自転車駐車場の利用台数(1日平均)	計画	6,348	6,612
						8,601	6,602				実績	6,337	6,565

手段

事務事業コード	事務事業名	平成30年度 事業の目標	総合評価【☆☆☆☆(高)～☆(低)】	評価の理由【成果と課題から】	款項目	上:事業費-下:人件費(千円) H29	H30	活動/成果指標の状況 指標名	性質	意味・算式等		H29	H30
433405	放置自転車撤去事業（433403を統合）	撤去時間帯のランダム化、同一地点集中撤去や放置禁止区域啓発看板の刊ニューアルなど、放置禁止区域内の日中の放置自転車等台数を今後も増加させない取組みを実施する。	☆☆☆☆	阪急伊丹駅周辺において、駐輪啓発指導員を効果的に配置することで、放置自転車等台数が減少した。また、市内主要5駅に設置する自転車等放置禁止区域啓発看板を更新し、同区域の更なる周知を図った。	02 01 10	38,697	42,158	放置自転車等台数(台)	↓	自転車放置禁止区域内における特定日の放置自転車等の台数	計画	340	320
						17,856	11,058				実績	197	107
433406	地域通貨制度事業〈名称変更前「駐輪対策を起点とした地域通貨制度創設事業」〉	新しいポイント発行基準に基づきポイントを発行することで、更なる放置自転車等の台数削減および市営自転車駐車場における地域通貨制度の利用率の向上を目指す。	☆☆☆	ポイントの発行基準を見直し、制度の周知を図った結果、ポイント発行額が増加したが、計画値には届かなかった。	02 01 10	2,050	2,424	市営自転車駐車場におけるポイント発行額(千円)	↑	市営自転車駐車場で発行されたポイント額	計画	1,418	3,370
						4,096	4,539				実績	718	1,104

構成事務事業費合計(千円)	H29	H30
	258,882	237,588

伊丹市（2019）

4.2　会計計画・予算編成において活用される過程

複式簿記，発生主義会計情報を予算編成過程で活用するうえで，東京都方式を採用している自治体は，予算編成過程への活用を前提としてセグメント別財務書類を作成しているため，具体的な管理手法が検討されている。財務書類の総合的な活用が検討されたのが江戸川区であり，資産マネジメントに特化しているのが吹田市である

江戸川区の場合，新たな公会計制度を導入するに当たって，情報活用は当初から重要な課題であった。情報活用の種類は，大きくは，決算資料としての活用，予算編成への活用，マネジメントへの活用から構成され，具体的には図表3の通りであり，予算編成に関連した項目が列挙されている。

江戸川区では，財務諸類の会計情報を活用するため，2016年度から財務レポートを作成し

表３　財務諸表の情報活用の項目と内容

目　的	内　　容
(1) 決算資料	・会計別・部別財務諸表を決算参考資料として区議会に送付し，決算特別委員会等での審査に活用される。 ・財務上の観点から特に検討を要する事業について，フルコストによる分析資料を示し，一層の説明責任を果たす。
(2) 予算編成	フルコストによる予算査定を行う。
(3) マネジメント	・大規模施設の更新，大規模修繕時における資産老朽化比率の検討 ・施設更新計画の策定 ・事業のスクラップアンドビルド，実施手法の改善 ・施設の管理運営費経費の見直し ・債権管理の適正化 ・受益者負担額の合理性の検討

江戸川区（2016）をもとに作成

表４　財務レポートの項目と内容

項　目	内　　容
(1) 事業目的	記述
(2) 施設情報	主要施設の名称，資産の内容等
(3) 事業の課題	特定の事業に関わる課題（記述）
(4) 事業の成果	成果指標（財務/非財務数値），成果の説明（記述）
(5) 財務情報	①行政コスト計算書（財務数値，特徴的事項の説明） ②単位当たりコスト情報（定量指標，分析内容） ③キャッシュ・フロー収支差額集計表（財務数値） ④貸借対照表（財務数値，特徴的事項の説明）
(6) 財務構造分析	①行政コスト/行政費用の性質別割合 ②人に関わるコストの内訳 ③その他の分析指標
(7) 個別分析	①個別事項の分析 ②その他の分析指標
(8) 総括	①事業の成果及び財務分析 ②「事業の成果及び財務分析」を踏まえた今後の課題

江戸川区（2018）をもとに作成

ている（表４）。各事業の課題，事業の成果，財務分析等について，財務数値だけでなく，非財務情報，定性的な説明が含まれている。会計制度を導入した主管部門である財政課がレポートのフォーマットを作成しており，予算編成への活用をより意識した構成となっている。

このレポートは，４つの会計別，13の部・局別，60の課別と118の特定事業別に作成された。対象事業の分類は，Ａ分類（施設運営受益者負担型），Ｂ分類（施設運営型），Ｃ分類（受益者負担型），Ｄ分類（各課が特に必要と認める事業）であり，Ａ分類（24レポート），Ｂ分類（27レポート），Ｃ分類（20レポート）については必ず作成し，Ｄ分類については，

各課が必要と認めた47事業について作成している（平成30年度決算）。また，財務レポートは，事業別だけでなく，施設間の比較ができるよう，施設グループ別のコスト等の比較表も掲載されている。

財務レポートを事業担当課の職員が自ら作成することで（財務数値等は財政課がサポートを行う），職員は前年度を振り返り，事業に関わるストック，フルコストの財務情報，非財務情報に基づいて課題を認識し，施設更新，事業の継続性，事業実施手法等について検討することが期待されている。また，予算編成において積極的に活用することで，財政課は，共通の情報に基づく予算ヒアリングが可能になる。財務レポートは議会にも提供されるため，担当部門には説明責任が求められる。このため，事業所管部門の担当者は，予算編成や議会に活用されることで，財務レポートの作成を積極的に行うように動機付けられることが期待されている。

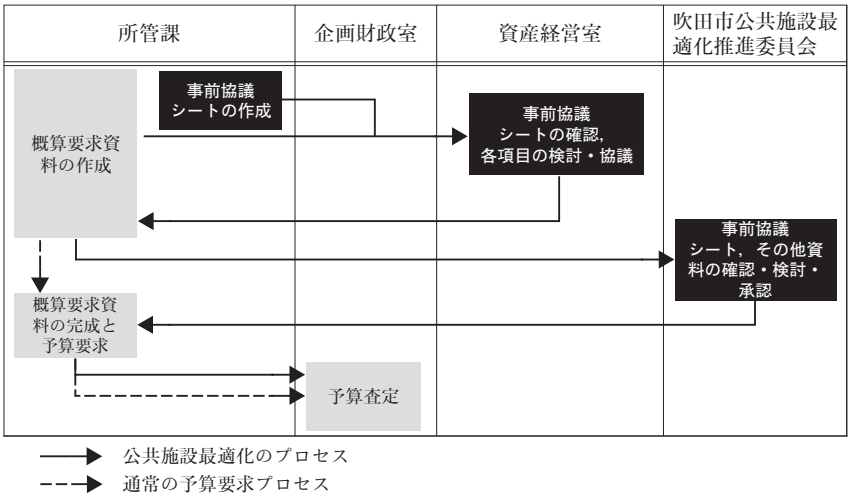
他方，吹田市の取り組みは，施設の新設，更新等が関わる事業について，財務情報が記載された事前協議シートを使って資産経営室が施設所管課と事前協議を行い，事業実施方法，仕様，材料等の代替案の検討等を通じて，設備投資の最適化をはかろうとするものである。この調整は，財務，技術両面の知見が必要となるため，吹田市では両機能をもつ部門（資産経営室）を設置した。

資産経営室は，公共施設の予算権限や財政査定の権限は有していない。施設の新設や更新は，各所管課の実施計画の中で位置づけられ，新設，更新等の時期が到来すると，概算要求を行い，一般の事業と同様，予算編成過程において企画財政室，市長査定等の査定を受けた後に次年度予算案に組み込まれる。つまり，概算要求や予算執行の権限，施設管理の責任は施設所管部門にあり，予算査定の権限は企画財政室にある。事前協議のプロセスでは，設備投資やその内容（仕様等）の妥当性について資産経営室と所管部門との間でコスト面，技術面から多角的に協議され，その内容が施設の仕様や建設自体に影響を与え，その結果が予算に反映されることで会計情報が予算編成に利用されることになる。

事前協議シートの提出は2015年度に始まった。資産経営室において事前協議を受けたものでないと，企画財政室は原則として予算編成の対象としないルールとなっている（図４）。事前協議シートは，資産経営室での協議の後，案件の内容により，「吹田市公共施設最適化推進委員会」で方向性を確認した後に予算編成過程において企画財政室が次年度予算に組み入れていくことになる。

他方，伊丹市では，行政評価を予算編成に反映させる管理手法として，事前評価を行っており，最終年度目標および次年度の成果目標（非財務指標）と予算額が示され，施策レベルの成果目標を達成するために，どのような事務事業でどのレベルの活動を行い，そのための資源（所要予算額）がどの程度かわかる仕組みになっている（表５）。

図４　公共施設最適化のための検討プロセス



松尾（2018）

表５　伊丹市における行政評価（事前評価）

政策目標	環境が大切にされ暮らしやすさと調和したまち	施策目標	良質な都市空間の整備	主要施策	交通ネットワークの充実および道路の整備	評価部局	都市交通部	関連部局	
施策コード	4334	施策名	違法駐車・駐輪対策の推進						

目的

施策の目的（目指すべき姿）	放置自転車等の防止に係る施策を総合的に推進し、駅周辺の放置自転車等の減少と、災害時の避難路確保及びまちの美観の維持を目指す。	施策の方向性
令和2年度（2020年度）目指すべき姿	駐輪容発指導員の配置転換ならびに撤去のランダム化を継続し、更なる放置自転車等台数の減少を目指す。既設駐輪場及び駐輪場の老朽化した設備等を更新し、安全で快適な利用環境の整備を図る。	取組維持

成果指標

	指標名（単位）	性質	指標の意味・算式等		基準年度 H26（2014）	H28（2016）	H29（2017）	H30（2018）	R元（2019）	最終年度 R2（2020）
①	放置自転車等台数（台）	↓	自転車等放置禁止区域内における特定日の放置自転車等の台数。	目標		580	340	320	300	300
				実績	919	343	197	107		
②	年間の自転車駐車場利用台数(1日平均)(台)	↑	鉄道駅周辺の市営自転車駐車場の年間の自転車駐車場の利用台数(1日平均)	目標		6,286	6,348	6,612	6,678	6,744
				実績	6,224	6,365	6,337	6,565		
③	中心市街地路上駐車台数（台）	↓	中心市街地の一部地域における特定日の違法駐車台数	目標		30	29	29	28	28
				実績	30	46	41	33		

手段

事務事業コード	事務事業名	事業の目的	事業の内容	令和2年度 事業の目標	款項目	事業費の概算（千円） R元	R2	活動/成果指標の状況 指標名（単位）	性質	意味・算式等		R元	R2	重点新規
433401	中心市街地駐車場事業	・中心市街地における駐車場の確保 ・路上駐車の排除 ・円滑な道路交通と安全の確保	①宮ノ前地区地下駐車場の管理運営　②JR伊丹駅前駐車場の管理運営　③アリオ地下駐車場の管理運営	指定管理者の選定を行うとともに、安全・安心な駐車場の管理運営を実施し、近年減少傾向にある年間利用台数の維持を目指す。	08 03 03	38,190	224,119	年間利用台数（台）	↑	－	計画	336,181	297,905	
433404	自転車駐車場管理運営事業	・良好な自転車利用環境の整備	市営11自転車駐車場の管理運営	指定管理者による施設の適切な管理・運営を実施するとともに、更なる利用者サービスの向上を図り、年間利用台数の向上を目指す。	02 01 10	107,250	132,496	自転車駐車場利用台数（台）	↑	鉄道駅周辺の市営自転車駐車場の利用台数（1日平均）	計画	6,678	6,744	創生重点
433405	放置自転車撤去事業（433403を統合）	・駅周辺の放置自転車等の排除　・良好な生活環境の保持 ・街の美観の維持　・交通の安全及び災害時における防災活動の確保	①放置自転車の撤去　②駐輪指導員による駐輪指導　③公募型協働事業による駐輪指導　④鴻ノ木自転車保管返還所の管理運営	駐輪指導員の配置、撤去時間のランダム化等ソフト対策を実施することで、放置自転車等の減少を目指す。	02 01 10	35,529	35,158	放置自転車等台数（台）	↓	自転車放置禁止区域内における特定日の放置自転車等の台数	計画	300	300	創生重点
433406	地域通貨制度事業（名称変更前「駐輪対策を起点とした地域通貨制度創設事業」）	・中心市街地の放置自転車対策と地域経済活性化の両立を図る。	・市営自転車駐車場等を利用することで、市内店舗での買物等に使用可能なポイントを付与する。	ホームページ等を活用し、制度の周知と利用促進を図る。	02 01 10	3,014	2,830	市営自転車駐車場におけるポイント発行額（千円）	↑	市営自転車駐車場で発行されたポイント額	計画	1,568	1,465	創生

施策全体事業費の概算（千円）	R元	R2
	183,983	394,603

伊丹市（2020）

表５の違法駐車・駐輪対策推進施策の例では，自転車駐輪場整備や放置自転車対策についてそれぞれ駐輪場利用台数，放置自転車数と予算額が示されている。これを見れば駐輪場の事業（事業コード：43303）に次年度132,496千円の予算が投入される予定であることはわか

るが，利用台数当たりどの程度の経常的コストがかかっており，総合的かつ平均的に見て効率的にサービスが提供できているかどうかはわからない。これを明らかにするためには，固定資産台帳や公債管理台帳に基づいて駐輪場の減価償却費や公債費を加算し，資本的支出が含まれていればそれを控除したうえで，利用台数当たりのコストを算定する必要がある。行政評価は3Eを明らかにするものとして位置づけ，予算編成段階から活用することができれば，予算編成における調整に活用することが可能であるが，伊丹市では，事前評価に発生主義会計情報を取り入れる必要性はあまり認識されてこなかった。また予算編成段階においてすべての事業についてコスト情報を整備することについてその管理コストに対するベネフィットを積極的に評価することが困難であった。

5　ディスカッション

複式簿記，発生主義情報を予算編成に活用するためには，財務データを施策や事務事業，部門に展開するデータ加工の仕組みと，それを活用するマネジメントの仕組みを持つことが重要である。

財務データの施策，事務事業への展開は，管理事業（セグメント）単位に財務書類を作成する東京都方式が有利である。江戸川区のように，予算編成への活用を念頭において，財務書類の款項目の体系を組織に合わせて変更できれば理想的である。他方，東京都方式を採用しない大多数の自治体においても，行政評価を実施していれば，固定資産台帳のデータを使って，事業費データを行政コスト計算書のデータに近づけることは可能であり，アウトプット当たりのコストを算定することは技術的には可能である。

管理コストをかけてセグメント別データを作成するためには，予算編成に活用するプロセスにおいて，発生主義に基づくコスト情報等を使って予算査定を行うという明確な意思や，施策別，事務事業別データを提供する仕組みとのリンケージが必要である。江戸川区の場合は，財政部門においてフルコストに基づいて予算査定を行うことが明確にされており，財務レポートというツールも整備されている。また，吹田市の場合は，資産経営室が施設所管部門と事前協議を行い，協議を経たものでなければ予算化されないという意思決定プロセスが構築されており，所管部門が概算要求を行うプロセスにおけるゲートキーパーとしての役割をもっている。一般的な予算要求のプロセスでは，施設所管課が設計部門に対して施設の仕様を伝え，設計部門は所管課の要求にしたがって概算要求書に必要な詳細仕様や見積額の資料を作成する。施設所管課が予算編成スケジュールに従って概算要求し，財政部門が予算ヒアリングを行う場合，建築時期やサービス提供の開始スケジュールの都合上，事業の再検討や仕様の変更は困難である。また，建築，設備に関わる積算内容について，建築，設備に関する技術的な知識を十分持たない査定者が，その妥当性を短期的に合理的に評価することは

実際には困難である。つまり，トータルコストの観点から資本的支出の最適化をはかるうえで，所管部門にその最適化を期待できないのであれば，所管部門の概算要求前に介入するプロセスを構築し，施設の基本仕様等の資料作成過程に影響を与える必要がある。

伊丹市の場合，行政評価に関する取り組みでは，他の自治体には見られない事前評価の仕組みをもっているため，コスト情報を反映させることで，アウトプット当たりのコスト目標を設定することなどは技術的には可能である。そのもとになる財務情報について，発生主義に基づく財務情報を計算することは可能であり，セグメント別（部門別や事業別）の発生主義予算を作成することもできる。問題は，コストをかけてでも発生主義ベースの事務事業別評価を行い，行政内部の予算査定に活用できるかについて，管理コスト対ベネフィットにプラスの価値を見出すことができるかである。市民や議会が行政組織に対して法的アカウンタビリティを超えた 3E に関するアカウンタビリティを積極的に求めない状況下においては，行政組織側が 3E に関するベネフィットを積極的に明確にする必要がある。その意味では，個々の自治体の経営課題を明確にしたうえで，対象事業や費目を絞った仕組みを検討することも重要である。

6　おわりに

本論文では，複式簿記，発生主義情報が予算編成に活用されるプロセスについて，情報活用が進展していないという問題について，その可能性と課題を明らかにするため，施策，事務事業別の財務情報に展開されるプロセスと，それを用いて予算編成に活用する 2 つのプロセスに分け，事例に基づいて検討した。

わが国では，現金主義会計に基づく官庁会計に発生主義ベースの財務書類制度が併存する二重会計システムを採用することになった。両者の関係は，官庁会計が主であり，財務書類は補足的な位置づけとなっている。会計年度独立の原則と総計予算主義に基づく制度的な予算編成過程に，認識，測定基準の異なる会計情報を反映させるためには，事業別，部門別に展開された発生主義会計情報とこれを活用するためのマネジメントシステムを構築する必要がある。江戸川区や吹田市が採用している東京都方式はその点で合理的な仕組みであると言えるが，伊丹市のように行政評価を実施している自治体においては，セグメント別財務書類を作成しないシステムであっても，事業別コストを算定することは可能である。また，行政評価の仕組みを使うことで，発生主義ベースの事業別予算を作成し，3E に関する目標管理を行うことも可能である。今後は，管理システムの汎用的なモデルや実装可能な管理システムの研究が必要であり，今後の研究課題としたい。

なお本研究は，JSPS 科研費 JP15H03400，JP16H03681 の助成を受けたものです。

注

1）4節で用いた江戸川区の事例は，山浦久司（2016）「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」『新しい地方会計の理論，制度，および活用実践』日本会計研究学会特別委員会報告書，第9章に基づいている。吹田市の事例は，松尾貴巳（2018）「吹田市における公共施設マネジメントとコストマネジメント」，柴健次編著（2018）『財政の健全化と公会計改革』第3章，関西大学出版部を一部引用している。

参 考 文 献

Anderson, S. W.（1995）“A framework for assessing cost management system change: the case of activity-based costing implementation at General Motors, 1986-1993”, *Journal of Management Accounting Research,* 7, 1-51.

Bouckaert, G., and B. G. Peters（2002）“Performance Measurement and Management: The Achilles' Heel in Administrative Modernization”, *Public Performance & Management Review,* 25(4), 359-362.

Cavalluzzo, K. S., and C. D. Ittner（2004）“Implementing performance measurement innovations: evidence from government”, *Accounting, Organizations and Society,* 29(3-4), 243-267.

Dekker, H. C.（2004）“Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements”, *Accounting”, Organizations and Society,* 29(1), 27-49.

Dekker, H. C.（2008）“Partner selection and governance design in interfirm relationships”, *Accounting, Organizations and Society,* 33(7-8), 915-941.

Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., Gray, D., Neely, A.（2007）“Towards a definition of a business performance measurement system”, *International Journal of Operations & Production Management,* 27, 784-801.

Grizzle, G. A.（2002）“Performance Measurement and Dysfunction: The Dark Side of Quantifying Work”, *Public Performance & Management Review,* 25(4), 363-369.

Guthrie, J.（1998）“Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector－Rhetoric or Reality”, *Financial Accountability & Management,* 14(1), 1-19.

Guthrie, J., O. Olson, and C. Humphrey（1999）“Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward”, *Financial Accountability & Management,* 15(3/4), 209-28.

Henri, J. F.（2006）“Organizational culture and performance measurement systems”, *Accounting, Organizations and Society,* 31, 77-103.

Hood, C.（1991）“A Public Management For All Seasons?”, *Public Administration,* 69（Spring）, 3-19.

Hood, C.（1995）“The “New Public Management” In The 1980s: Variations On A Theme”, *Accounting Organizations and Society,* 20(2/3), 93-109.

Hood, C.（1998）*The Art of the State: Culture, Rhetoric, and Public Management*, Oxford University Press.

Hood, C. and R. Dixon.（2016）“Not What It Said on the Tin? Reflections on Three Decades of UK Public Management Reform”, *Financial Accountability & Management,* 32(4), 409-428.

Hyndman, N. and I. Lapsley (2016) "New public management: The story continues", *Financial Accountability & Management,* 32(4), 385-408.

Humphrey, C., P. Miller and R. W. Scapens (1993) "Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector", *Accountability and Accountable Management,* 6(3), 7-29.

Johansson, T and S. Siverbo (2018) "Governing cooperation hazards of outsourced municipal low contractibility transactions: An exploratory configuration approach", *Management Accounting Research,* 22(4), 292-312.

Johansson, T and S. Siverbo (2018) "The relationship between supplier control and competition in public sector outsourcing", *Financial Accountability & Management,* 34: 268-287.

Kelly, J. M. (2002) "Why We Should Take Performance Measurement on Faith (Facts Being Hard to Come by and Not Terribly Important)", *Public Performance and Management Review,* 25(4), 375-380.

Osborne, S. (2010) *The New Public Governance?,* London: Routledge.

Pallot, J. (1992) "Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 5(1), 38-59.

Pina, V. Lourdes T. and Ana Y. (2009) "Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches", *European Accounting Review,* 18(4), 765-807.

Poister, T. H., and G. Streib (1999) "Performance Measurement in Municipal Government: Assessing the State of the Practice", *Public Administration Review,* 29(4), 325-335.

Simons, R. (1990) "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", *Accounting, Organizations and Society,* 15, 127-143.

Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014) "The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance", *Management Accounting Research,* 25(2), 131-146.

Sanger, M. B. (2008) "From measurement to management: Breaking through the barriers to state and local performance", *Public Administration Review*, 68: 70-85.

会田一雄（2013),「公会計情報の活用」『会計検査研究』48：1-10頁。

東信男（2000),「国の公会計制度の課題と展望」『会計検査研究』22：63-79頁。

伊丹市（2019),『伊丹市行政評価報告書』兵庫県伊丹市。

伊丹市（2020),『伊丹市行政評価報告書』兵庫県伊丹市。

江戸川区（2016),『江戸川区の新公会計制度』東京都江戸川区。

江戸川区（2018),『江戸川区財務レポート』江戸川区，https://www.city.edogawa.tokyo.jp/documents/16250/2018-03.pdf,（参照2020-05-01)。

吹田市（2013),『吹田市公有地利活用の考え方』吹田市。

総務省（2014),『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』総務省。

総務省（2015),『地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定』総務省。

茅根聡（1991),「地方自治体会計の現状と改善への試み－ストック会計の導入を中心として－」『会計検査研究』4：37-53頁。

東京都（2010),『東京都における新たな公会計制度の活用』東京都。

PwC あらた有限責任監査法人（2017),『平成29年度会計検査院委託業務報告書－諸外国における

国際公会計基準（IPSAS）等の導入状況等に関する調査研究－』PwC あらた有限責任監査法人。
松尾貴巳（2014),「自治体における事業企画の分権化と業績管理－北上市における震災復興支援の事例－」『国民経済雑誌』209(5)：31-44頁。
松尾貴巳（2018),「吹田市における公共施設マネジメントとコストマネジメント」, 柴健次編著（2018)『財政の健全化と公会計改革』関西大学出版部, 第３章：79-119頁。
山浦久司（2016),「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」『新しい地方会計の理論, 制度, および活用実践』日本会計研究学会特別委員会, 9-18頁。
山本清（2016),「公会計制度改革に関する文献レビュー－発生主義情報の効果を中心にして－」『新しい地方会計の理論, 制度, および活用実践』日本会計研究学会特別委員会, 19-33頁。
吉田寛（1978),「地方自治体会計の近代化と情報開示」『都市政策』12：28-42頁。