

# わが国地方自治体における財務管理のフレームワーク

## —財務管理の展開のための基礎的条件の整理—

関下 弘樹

### I はじめに

わが国においては長く、「財政」ということばで国・地方の経済管理を行ってきた。

ところが、1990年代 NPM の考え方がわが国流入すると、成果を求める考え方と、従来の財政との相違がみられるようになってきた。その相違に対して地方自治体はどのような改革でもって応えたのか、またその改革の先に新たな財務管理の方向性について検討する。

まず、財政と財務等の用語について一定の整理を行い、その作用について確認を行う。また、財務改革の実践について NPM 改革と公会計改革の視点から検討を行い、最後にこれらの検討を踏まえたうえで、今後の財務管理展開のためのわが国地方自治体における財務管理のフレームワークの整理を行うこととする。

### II 財政と財務の相違

#### 1. 「財政」「財務」の定義

わが国地方自治体をめぐるなかで、財政と財務、または会計という言葉が渾然一体となって使われている感がある。

それは、法令の面からもその変遷が見て取れる。大日本帝国憲法では第6章に会計の条があり、戦後制定された日本国憲法では第7章に財政の定めがある。この2つは内容にほとんど相違がないにもかかわらず、その用語が会計から財政へと変化している。これは GHQ 草案作成の際の、「Chapter VII Finance」としたものを邦訳したものであると考えら

れる。

法制面は憲法の条文自体が「財政」の語を用いており、これに沿うように財政法、地方財政法など国・地方を通して金銭出納に関することを「財政」と呼称しているようである。

一方で地方自治体での一般的な取扱いを規定した地方自治法上では、第9章に財務の章が設けられており、地方自治体の財務に関することはここに規定されている。この中には、会計年度及び会計区分、予算、収入、支出、決算、契約、現金及び有価証券、時効、財産に分かれて各事項ごとにさらに詳細に規定が設けられている。

ただ、地方自治体の実務の上では、予算・決算、起債管理、財務会計まで含めて地方自治体の経済的な作用について一般的に「財政」、特に「地方財政」と呼び習わされている。これらを特に財務と断っては言わないのである。そして地方自治体の現場においては、これらの差異を明確に感じ、説明することは困難である。

この似通った財政と財務という言葉のその持つ意味をまずは検討することとする。

## 2. 財政とは

まずは、財政学上の「財政」の定義はどうか。神野によると、「常識的には財政を貨幣による統治とする理解と、政府の経済とする理解がある」<sup>1</sup>と述べている。経済学の一分野である財政学は、この財政制度が市場経済に与える影響を対象とするもの<sup>2</sup>である。財政学上は、「財政」についての定義はあるが、財務についての明確な定義は寡聞にして聞かない。

英語では、財政・財政学とも Public Finance と呼ばれている。Hepworth は、その著書の中で財政制度と財務管理を同時に記し、「財政」と「財務」をひとまとめとする言葉として「Public Finance」を使用している<sup>3</sup>。そこでは財政と財務を明確に分離はしておらず、財政が財務を包含するイメージを持つ。

財政学上に財政と財務の切り分けが成されていない以上、別の角度からの切り分けが必要である。自治体の行う作用については、行政法の見地から見ていくことができるため、

1 神野直彦『財政学 改訂版』有斐閣、2007年、18頁。

2 橋本徹・山本栄一・林宜嗣・中井英雄・高林喜久生『基本財政学 第4版』有斐閣、2002年、40頁。

3 Hepworth は以下に示す著書を記した1980年当時、CIPFA の Director を務めている。英国地方財政をその著書で語る際、財政的な記述（地方財政制度、税制、政府間財政等）に含める形で財務管理についても説いている。Hepworth, N. P., *The Finance of Local Government 6th edition*, George Allen & Unwin, 1980. 池上惇監訳『現代イギリスの地方財政』同文館、1983年。

両者がどのような峻別が行われているのか見てみる。行政法上の「財政」とは、「国又は地方公共団体がその存立に必要な財力を取得するために一般統治権に基づいて人民に命令し強制する作用及びその財産を管理し会計を経理する作用」<sup>4</sup>をいう。ここにいう作用とは行政作用のことを指し、「行政の目的を実現するために行う一切の作用」<sup>5</sup>とされている。上記の財政作用は、一般統治権に基づいて人民に命令し強制する「財政権力作用」と財産を管理し会計を経理する「財政管理作用」に分けられる。このうち、財政管理作用が「財務」と呼ばれるものと解することができる。

### 3. 財務とは

それでは財務とはより具体的にどういったものを指すものなのだろうか。この行政法での定義を受ける形で財務の定義をするならば、「財政管理作用、すなわち、地方公共団体が財政管理の構成を確保するため、その内部手続として、自己の財産及び収支を管理する作用を「財務」という」<sup>6</sup>ことができる。

前述の「財政」が統治権に基づき外部に対して発せられる作用とすれば、これと対比する場合「財務」とは組織内部における金銭の収支、財産の管理を指すことが分かる。

また地方自治体の中では財政や財務と近い言葉として「会計」の語がある。会計とは、「会計とは、情報利用者が、事情に精通した上で、判断や意思決定を行うことができるように、経済的な情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである。」というアメリカ会計学会による定義があるが、地方自治体においては、予算の結果としてどのように成果があったことを主権者に対して周知することを主眼としていることも付け加えなくてはならないだろう。

この会計と財務との関連を整理するために、追加的に述べておきたい。財務と会計の関連は、こと予算統制と会計の関係で語られることが多い。Hepworth は、会計制度の重要な側面として「地方自治体内で判断するのに必要な情報を提供することである」<sup>7</sup>と述べている。つまり自治体の意志決定に必要な情報を提供することが会計であると述べられている。加えて、会計制度は予算統制制度上の基盤であり、予算統制制度と会計は緊密に連携

4 田中二郎『新版 行政法 下Ⅱ 全訂第一版』弘文堂、1969年、415-416頁。

5 『同上書』243頁。

6 田中宗孝・熊谷道夫『自治行政講座3 地方公共団体の財務』第一法規、1986年、2頁。

7 Hepworth, N. P., *op. cit.*, p. 220.

を取る必要がある<sup>8</sup>としている。

つまるところ、財務は内部の経済事象を取り扱う実務を指すのに対し、会計はその実務上の財務事務を記録する手続であると整理することができる。

#### 4. 財務管理とは

わが国の地方自治体においてははまだ「財務」に関して比較的なじみが薄い。本来、財務を取り扱っているにもかかわらず、それは財政と認識されていたり、会計として認識されていたりと一定しない。これまで地方自治体では、地方財政という考え方が強く、全てを財政もしくは財政の末端事務として認識されてきた。

前述の定義から整理を試みると、財務とは組織内部における金銭の収支、財産の管理等の作用であるということが分かった。財政は、財務を包含する大きな範疇を指し、財務より外延的な広がりを持つ、自治体外部の経済的要因を含む言葉である。

地方自治体においては、財務と同様に財務管理という言葉もまたなじみが薄い。現在の地方自治体における財務管理とは、地方自治法、地方自治法施行令、財務規則等により管理を行うことを指している。

一方で、民間の財務管理は広義には企業の財務全般を管理することを指して財務管理と呼ぶが、狭義としては管理会計の一部とされ、その機能は4つある。すなわち、資金調達と運用、予算管理、原価計算、財務分析である。初期の財務管理の考え方では資金調達について注目され、運用・投資についてその範疇に加えられることは、後のことであった。その後も財務管理の範疇は、企業の実務からの要請の広がりと共にその範囲を拡大させていくこととなった。

この財務管理の4分野については、地方自治体の財務を巡る最近の諸改革から自治体においても取り組みがなされており、これに倣って自治体で応用することも可能である。

#### 5. 財政管理における問題点と財務管理に期待される役割

ここまで言葉の定義を見てきたわけであるが、現実の財政における問題から、財務管理へ期待される点を明らかにしておきたい。

財政の機能としては、一般的に知られているように資源配分機能、所得再配分機能、経

---

8 *Ibid.*, p. 220.

済安定化機能の3つであるが、地方自治体財政においては、所得再配分機能、経済安定化機能については、中央政府に比べて予算規模・その対象範囲（自治体域内を対象とすることから）単独の自治体の効果としては限定的である。

地方自治体が財政的機能として発揮できるのは資源配分機能が主となろう。このことから地方財政における財政の意味は詰まるところ資源配分機能に尽きる。そのため財政と財務を狭義として捉えた場合、財政が役割を果たすのは、資源配分の昇華たる予算作成までである。その後の執行まで財政として把握することは、予算偏重に陥りかねない。

それは、資源配分を当然ながら是とし、それ以外の執行を認めないことに起因する。財政民主主義からすれば、配分した資源について、議会が議決をもってオーソライズしている関係上、これをないがしろにすることは許されることではない。

しかし、議会の議決つまり財政民主主義によって資源配分されたものを、執行（敢えてマネジメントと置き換えても良い）にまで及ぼすことは、過剰な統制といわざるを得ない。それは、執行の中には、実際の行政経営の中で不確定な要素も含まれ、現場においてはその環境要因に合せて執行を工夫する必要があるが生じる。そのような部分に対して、民主主義の統制が及ぶことは非効率であり、議会の権能を超えたところへ影響力を行使していることになる。

議会の統制が、いわゆる一件査定のように「鉛筆1本」まで統制することに意味があるとは考えにくい。議会は、選挙民から付託された監視機能を持っているにもかかわらず、承認した予算通りに執行することだけをチェックする機能しか持ち得ないのではなく、本質的にはより効率性を鑑みたチェック機能を持っているはずである。実際の地方議会の中には、議会が決算委員会ですら些細な流用や不用額について執拗な質問を繰り返す場面に遭遇するが、それは議会の決算審査能力をより高めていく必要があると感じられる。事業の効果など本質的な議論をさしおいて、些末な金額や予算からの逸脱について質問を重ねることは財政の統制において効果的と言うことはできない。本来、マネジメントはそのプロたる経営陣（いわゆる、マネジメント層）が取り仕切り、結果を出すことである。

これらマネジメントの結果をどのように把握し、経営資源を最大限に利用するかを考えるのが、「財務」ということであろう。地方自治体に置き換えて考えるならば、それはすなわちマネジメントを行うべき各事業（単位は諸説あるが）の、もしくはある施策の一团について、どのように資源が投入され、結果を生み出しているか、また、その結果は時系列で比較した場合、どのような推移を遂げているのかということについて、明らかにする

必要がある。

それは、つまりマネジメント層に付託された受託責任を全うするということである。政治の側から実務の側へと、予算を通じてマネジメント層に権限がおろされていると考えれば、それに対する付託に応えなければならない。つまり、マネジメント層は議会を通じた間接的な市民からの付託に対してアカウントビリティを発揮しなければならないのである。それは行政経営において、決算と同義で語られるべき重要な要素である。

ただ、資金調達を一手に担い、力の源泉である予算編成の実を握っている状況からは、財政担当部局の発言力が強くなるのも当然とも言える。地方自治体の財務管理の中で重要な点は、地方自治法の本旨に基づいて「最少の経費で最大の効果を上げる」財務管理を行うことである。つまりは、Value for Money (VFM：支出に見合う価値) を高めることである。VFM を高める方法の一つとしても、財務管理を捉えていくべきである。

### Ⅲ わが国地方自治体におけるこれまでの財務改革に関する取り組み

#### 1. NPM の思考と改革の潮流

ここではNPM改革の潮流とその中で行われた財務改革について見ていくこととする<sup>9</sup>。NPMの歴史的な経緯は、現在では人口に膾炙した感があるが、1970年代後半以降OECD諸国、特に英国を中心とするコモンウェルス諸国で盛んとなった。特に先駆的に取り組まれた国のうちの一つである英国では、サッチャー政権登場以降、改革が断行されていった。その中にはエージェンシー制度や、PFI、市場化テストやそのほかにもシチズンズ・チャーターやNAOが実施するValue for Money Auditなど現在のわが国で取り入れられている改革手法の多くが実施されている。地方自治体に対しては、CCT（強制競争入札）や、その後のベスト・バリュー制度が実施されるなど、1990～2000年代にかけて広い分野において改革が実施されていた。

9 NPM改革については、以下の文献を参考にしている。石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計 一行政評価の新潮流一』中央経済社、1999年。稲継裕昭「第六章 NPMと日本への浸透」村松岐夫・稲継裕昭編著『包括的ガバナンス改革』東洋経済新報社、2003年、121-133頁。玉村雅敏「第5章 NPMとは何か」山内弘隆・上山信一編『パブリック・セクターの経済・経営学』NTT出版、2003年、169-197頁。

NPMの基本的な要素は、NPMの世界的な広がりと共にその定義は困難さを伴うが、一様に下記のように考えられている。つまり、①市場機構の活用、②顧客志向、③成果志向、④権限移譲・分権化<sup>10</sup>の4つの要素である。①市場機構の活用では、市場での競争原理の活用により効率化することが模索され、民営化や外部委託が行われる。②顧客志向では、統治者でありサービス受給者である住民を顧客と見なし、アカウントビリティを果たしていく。また③成果志向では、事業効率の見直しに伴う業績指標による評価の実施や、より成果を具現化しやすい発生主義会計の導入がなされる。④権限移譲・分権化では、より住民に近い場所に権限を移譲していくこととし、サービス部門に対して権限を移譲・分権化し、業績の測定とともにこれを表裏一体として管理することが企図された。

これら基本的な要素を取り込みつつ、わが国の地方自治体は各々改革に奔走したのが、三重県の改革を嚆矢とする1990年代初めの出来事であった。

## 2. 処方箋としての財務改革

わが国地方自治体が諸外国からNPM改革を取り入れ、実践していった背景とは何であったか。国内社会の成熟化による経済後退、国民の価値観の多様化などにより、諸外国に比してさほど巨大ではない政府や地方自治体に対しても効率化が求められることがあった。

ここでは、従前の「財政」に対するアンチテーゼとしての改革を取り上げていく。まずは、NPM改革の嚆矢となった三重県で、事務事業評価と並んで取り組まれた貸借対照表・損益計算書の導入がある。これらの導入とは、その名称のとおり発生主義会計の導入である。ただ、この改革では複式簿記を導入するものではなく、複式簿記から生成される財務諸表ではなかった。それでも従前の収支のみの決算書に資産・負債まで含めた貸借対照表・損益計算書を公表することで、それまで一元的に見えることのなかった財務情報を可視化することに成功した。この取り組みは都道府県レベルにとどまらず、白杵市においても同じ1998年に当時の後藤市長のもとバランスシートの作成に取り組んでいる。発生主義会計の導入については、後年、公会計改革として総務省主導のもと、全国的な取り組みとして展開され現在に至っている。このバランスシートの導入について、導入に深く関与した石原は「資産の本質について、財政学者は理財的な考えで換金価値のあるもの、もし

10 石原俊彦『前掲書』5頁。

くは、将来のキャッシュ・イン・フローに関係するものを資産として認識する傾向が強い。しかし、会計学者は資産の本質をサービスポテンシャルと考え、資産（具体的には行政財産）の利用価値に大きく注目する<sup>11)</sup>とその効果について述べている。

このほかに、尼崎市などにおいて導入されたフルコスト計算書も発生主義的手法の導入として注目された。これは、事業費等においてそれまで考慮されることのなかった人件費について、事業コストの中に含めフルコストとしての事業費を把握しようと努めたものである。これらは自治体会計に原価計算の考え方を導入したのものとして評価される。これに続くABC（活動基準原価計算）では、アクティビティごとに原価を配賦し、事業フローの中での原価を算定し、非効率性の排除するとともに、効率の向上に努めている。このような原価の考え方については、従前の自治体では掘り下げて検討されることはなかったが、これらの改革以降、行政評価の原価算定時での反映や、使用料算定の際に原価計算を用いたり、サービス原価の表示を行うなどの取り組みが行われた。

これらはNPM改革に関連するものの一部であるが、従前の財政では為し得なかった自治体総体、もしくは事業総体のなかでのコストの把握、バランスシートによる自治体財政の包括的な全貌把握に努めている。これは、NPM改革の浸透と、従前の財政管理では不十分であった点に対するアンチテーゼとしての取り組みであったといえよう。

## IV 公会計改革<sup>12)</sup>と地方自治体財務管理

### 1. わが国公会計改革の流れ

前章で取り上げた三重県で取り組まれた発生主義会計の導入の取り組みは、その後、総務省の主導のもと、新地方公会計改革として全国的に展開されることとなった。

2000～2001年に公表された総務省の報告書によっていわゆる総務省方式の財務諸表の作成方法が示され、2007年10月には総務省改訂モデル・基準モデルの両モデルが発表され、国の地方公会計の方向性が示された。

11 『同上書』155頁。

12 地方公会計改革については、公会計改革研究会編『公会計改革：ディスクロージャーが『見える行政』をつくる』日本経済新聞出版社、2008年を参照されたい。

国の取り組みに前後して、東京都では総務省とは異なる独自の会計方式、いわゆる東京都方式を策定し、2006年4月から複式簿記に基づく会計処理を行い、誘導的に財務諸表を作成する仕組みを備えた。

この流れは地方自治体に対してこれまでの財政・財務の考え方から大きく変更を迫ることになった。財務会計について会計学的アプローチで取り組まれたこれら公会計改革の一連の取り組みは、地方自治体には大きな衝撃を与えるものだった。ただし、これらの取り組みについて、財務諸表について作成はされたものの、その利活用について多くは取り組みが進まず、また、その作成については法制化されておらず通知のみによる作成であったために、予算・決算は法令に基づき引き続き作成され、財務諸表については追加的な事務として否定的な印象をぬぐいきれなかった。

とはいえ、公会計改革の会計学的アプローチは、極めて「財務」の考え方として妥当な方向性といえ、内部管理のしやすい可視化された会計、つまりは複式簿記・発生主義会計の導入は財務管理の向上に大きな効果をあげると期待されるのである。

## 2. 地方自治体財務管理のフレームワーク

財政・財務は当然ながら地方財政制度の上に財務事務が成り立っていることもあり、制度上密接不可分の関係にあることがわかる。だが、一方で、それぞれの機能は異なり、財政は制度の枠組み・統制を、財務はマネジメントを司っている。

近年のNPM、公会計におけるこれまでの改革の流れを見て、主に会計学的アプローチが取られていることが分かる。財政の現場では、これまでの財政の考え方から会計学的な考え方が取られたために、混乱を来すこともあった。また、現在改革が進展する中でも会計学的アプローチに馴染まず、改革に対する理解が進まなかったり、これに否定的な見解を持つ財政担当者もいる<sup>13</sup>。これは、公会計改革において多くの自治体が、煩雑な印象のある基準モデルではなく、より簡便な方法が認められる総務省改訂モデルを採用した<sup>14</sup>ことでもそのことが伺える。

従前の財務管理では、地方自治法に基づく「財務」の管理を行っているが、ただその主

13 石原は様々な自治体への行政経営アドバイスの中で得た経験として、財政担当課の意識改革の遅れを指摘している。石原俊彦「自治体がディスクロージャーする意義」『前掲書』187頁。

14 平成22年3月31日現在で、作成済み・作成中合計で、都道府県で42団体（約89%）、市町村で1,286団体（約73%）が総務省改訂モデルを選択している。総務省「新地方公会計の現状について」今後の新地方公会計の推進に関する研究会第1回資料2、2010年。

なものは資金繰りと財産管理といった場合が多い。NPM改革や公会計改革が進展してきた中、今後の財務管理の向かう方向性としては会計学的アプローチに沿ったマネジメント志向の財務管理へと変わっていかなくてはならない。そのため、地方自治体における財務管理の範囲について整理していく必要がある。ここで地方自治体における財務管理のフレームワーク提示しておきたい。

財務管理の範囲は、財務の管理する範疇は法令に沿うこと前提に考えれば、基本的に地方自治法の定める範囲ということになる。地方自治体の事実上の会計基準は、地方自治法であるから、法令が改正されない以上、地方自治体の財務運営上はこの基準に沿うことになる。

伝統的な財務管理では、予算均衡・超過支出の禁止が重要な要素であったが、わが国においてもNPM改革が進展している現状を踏まえれば、諸外国の財務管理におけるNPMモデル<sup>15</sup>を元に採用するべきであると考えられる。NPMモデルの要素として、複式簿記・発生主義会計の導入、サービスのフルコスト計算、アウトプットとアウトカムの測定とベンチマーク、業績のVFM監査による検証が挙げられている。

以上を総合して考えると、下表のとおりである。

表1 財務管理のフレームワーク

財務管理手法	財務管理で得られる内容
予算管理	会計による予算の統制、VFMの向上
資金調達・運用	キャッシュ・フロー、基金運用など資産と資金管理の向上
原価計算	サービスコストの把握、コスト改善、使用料等の算定基礎
地方債管理	デット・マネジメント
資産管理	アセット・マネジメント（ストックの管理・更新の運営）
財務分析	意志決定の支援、リスクと機会の認識

15 諸外国において財務管理（PFM: Public Finance Management、もしくはFM: Financial Management）には3モデルあり、伝統的モデル、NPMモデル、パーナード・サイモンガバナンスモデルに分けられる。Chan, J. L., Xuyun Xiao, “Fiancial management in the public sector,” in *the Public Management and Governance Second Edition* (T. Bovaid, E. Loffer eds.), Routledge, 2009, pp. 110-116.

ただし、これらの実現には公会計の更なる進展、つまり発生主義が欠かせない。厳密に発生主義を取ろうとすれば複式簿記による導入的な財務諸表の作成が重要な点である。それは決算統計の組み替えだけでは正確な財務状態を必ずしも表さないからである。より良い財務管理には、発生主義・複式簿記上で生成されるより詳細な財務情報が必要である。公会計改革の今後については、どのような方向が示されるのか明かでない点も多いが、漸進的に改革を進めていく方向が「新地方公会計制度実務研究会報告書」にも示されていることもあり、公会計改革の本質の達成<sup>16</sup>つまりは発生主義・複式簿記の導入に向かって更なる改革の歩みを進めていく必要がある。

## V おわりに

これまで、わが国地方自治体における財政と財務の関係、または財務管理について見てきた。前述したとおり、「財務」とは自治体内部の財政管理作用のことをいい、実務・マネジメントと密接な関わりを示している。しかし、財政と財務が相反する、または対立する概念などではなく、大きな財政という枠組みの中に、財務が存在するという制度・組織上の構成が見てとれるのである。つまりは「財務」も「財政」の一部を構成しており、密接不可分の関係であるといえる。

その中で、財政と財務にはそれぞれの役割があり、地方自治体における財政は主に資源配分をその機能としている。また財務は予算執行の行為部分を指している。従前の自治体の財政の中では、資源の配分機能である財政が、その権限を背景に地方自治体運営に大きな影響をもっていた。この影響は予算統制となって現れ、予算の適正執行を監視し、逸脱や誤謬を赦さなかった。また、議会においても財政民主主義の下、議決された予算に逸脱する流用は厳しく監視され統制の下に置かれた。しかし、この強い統制が、予算偏重・成果軽視につながることとなり、漫然とした予算執行を許す素地とも成ったことは否めない。主に資源配分機能である「財政」の役割を、「財務」である執行まで適用するのは過重な管理であったと言わざるを得ない。

これに対し、NPM改革の普及によって、さまざまな財務改革を試み、導入が行われ、

16 森田祐司「公会計改革と総務省改訂モデル」『前掲書』129頁。

その知見が蓄積された。ただし、これは改革それぞれが単独のもので地方自治体財務全体を通してパッケージ化されたものでは必ずしもなかった。そのため、内部におけるファイナンスの管理モデルが必要となってきた。その改革の処方箋は、財務管理の先進国である英国にある。諸外国、とりわけ英国では、国、地方自治体の発生主義会計への移行がすでに行われており、財務管理についてもこれに基づいて行われている。英国の例を見れば、実務的には会計学的アプローチを採用している。それは、英国地方自治体の財務が複式・発生主義を採っているからに他ならない。その財務管理の分野において、地方自治体を理論的側面から支援し、研究・研修活動を行っているのが CIPFA<sup>17</sup>（勅許公共財務会計協会）である。

その CIPFA では、さまざまな財務管理に関する書籍や、ツールをアレンジメントしている。わが国地方自治体の財務管理は NPM 改革や公会計改革の開始によって、その歩みを進めたものの、公会計を巡る法制面の整備が進まない現状から停滞に近い状態になっている。これらの環境整備と共に、公会計改革の先進事例である英国の知見に学ぶところは大きいものとする。

この論考で明らかにされた地方自治体における財務管理のフレームワークとその役割について、地方自治体や会計専門職団体の知見、その他の監視機能からどのように組み立てられているのか、また、そこから導き出されるわが国地方自治体の財務に対する示唆について、続く論考にて考察していくこととする。

---

17 CIPFA については、石原俊彦「CIPFA 英国勅許公共財務会計協会」関西学院大学出版会、2010年を参照されたい。

## 参考文献

- Bovaid, T., Elke Loffer eds., *Public Management and Governance Second Edition*, Routledge, 2009.
- Hepworth, N. P., *The Finance of Local Government 6th edition*, George Allen & Unwin, 1980. 池上淳  
監訳『現代イギリスの地方財政』同文館、1983年。
- 石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999年。
- 石原俊彦『CIPFA 英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2010年。
- 稲継裕昭・松村岐夫編著『包括的自治ガバナンス改革』東洋経済新報社、2003年。
- 公会計改革研究会編『公会計改革：ディスクロージャーが『見える行政』をつくる』日本経済新聞  
出版社、2008年。
- 田中二郎『新版 行政法 下II 全訂第一版』弘文館、1969年。
- 田中宗孝・熊谷道夫『自治行政講座3 地方公共団体の財務』第一法規、1986年。
- 田谷聡『地方自治総合講座4 財務管理』ぎょうせい、2002年。
- 山内弘隆・上山信一編『パブリック・セクターの経済・経営学』NTT出版、2003年。