

## 行財政改革のための「予算企画」

柴 健 次\*

(関西大学会計専門職大学院教授)

松 尾 貴 巳\*\*

(神戸大学大学院経営学研究科教授)

### 1. はじめに

我々は社会全体を認識する方法を手にしていない。すなわち、そういう学問が成立していない。それゆえ、社会に係るある課題については、すべての学問分野から、それぞれの見方に従った検討がなされるのみである。そこで、仮に百出した議論を整理するとすると、そのための学問が欠如していることに気がかされる。

行財政改革もそうした課題の一つである。我々は社会全体を議論する学問的手法を手にしていないので、できることといえば、たとえば行政学者と財政学者にまずは意見を求めようということになる。しかし、これらの学問も、社会全体を扱う学問ではない。それゆえ、行政学や財政学の立場からいくら論じたとしても、社会学、心理学、経済学、経営学、会計学といった学問分野からはいくらでも反論が生じるものである。

こうした状況を踏まえた時に、特定領域の研究者ができることといえば、自身の領域を超えた社会認識論へジャンプするか、自身の領域内で部分最適の議論を展開するかのいずれかであろう。我々は、前者の選択は困難であると自覚しており、それゆえ、自己の主張の普遍性に難があるとしても、自身の守備領域で最善を尽くすという方法しかとれない。

しかし、たとえそうであったとしても、隣接学問分野に多少踏み込む主張は可能である。そこで、我々

---

\* 関西大学大学院会計研究科教授・研究科長。博士（商学）関西大学。日本学術会議連携会員、会計大学院協会副理事長、会計大学院評価機構評価部会長、経営関連学会協議会理事長補佐、全国ビジネス系大学教育会議理事。日本ディスクロージャー研究会会長、日本会計教育学会会長、日本会計研究学会理事、日本監査研究学会理事、非営利法人学会理事、日本経営分析学会理事など。元税理士試験委員、元公認会計士試験委員。

\*\* 1965年生まれ。大阪府立大学大学院経済学研究科博士前期課程修了後、(株)三菱総合研究所研究員、大阪府立大学経済学部助教授、神戸大学大学院経営学研究科助教授、准教授を経て2011年より同大学院教授。博士（経営学）神戸大学。主要著書：『自治体の業績管理システム』中央経済社、2009年3月（日本管理会計学会文献賞、日本原価計算研究学会賞、国際公認会計学会賞）。日本原価計算研究学会常任理事、国際公認会計学会理事、公認会計士試験試験委員。

は、行財政改革という課題に対して、複数の学問分野にアピールできるアプローチとして「予算企画」を提案したい。予算は議会による財政権の付与機能があるといわれる。しかし、議会の議決の前に予算編成がある。この編成過程に新風を吹き込めないかと考えた。このため、我々は予算を一つの企画であるととらえ、この企画を政府の企画担当と財政担当が協働して担うことにより、既存の予算編成過程を改革する可能性を主張したいと考えている。その際、予算があらゆる利害関係者の利害を調整する役割を担っていることを重視したい。予算が利害調整機能を果たすということは、表現を変えれば、自由な人間行動に制約を課すことでもある。そこでの関心は、それゆえ、人々の行動にどのような制約を課するのが良いかという問題に及ぶ。

以上のように、我々は予算企画という新たなアプローチから予算改革を提言するのである。予算の企画機能と利害調整機能については、会計学とくにその一分野である管理会計論の研究者が積極的に関与してきた。というのも、管理会計は、経営者が直面する課題に対して、管理可能な状況を作り出すことによって、意思決定を容易にするという役割を有している。難解でかつ既得権益が働きがちな予算編成に対して、管理の視点を導入すると、予算編成は管理の対象を企画する過程となり、結果として、合意に基づく予算が編成されると考える。

## 2. わが国における予算制度と課題

### 2-1 予算制度改革と会計

予算と会計の関係については、政府（国及び地方公共団体）における関係と民間企業における関係に分けて論ずることが可能である。しかし、その議論を成立させるためには、予算と会計に対する行政と財政の関係を明らかにする必要がある。政府が行う活動を行政と位置付ける一方で、行政が経済活動であるときにはこれを財政という。そこでこの財政を貨幣的に表現したものが予算ないし会計である。政府の行政は民間企業の経営に、財政は経済的取引に置き換えれば理解可能となろう。

民間企業においては、経営は経済的取引として具体的に実施される。この経済的取引を事前の見積もりとして表現するものが予算であり、この経済的取引を事後の貨幣的記録として表現するものが会計である。ここに経営活動に属するにもかかわらず経済的取引を伴わない場合には、事前の予算にも事後の会計にも表現されない。ただし、経営を全体として理解するには貨幣的に表現できないものまでも説明することが求められる場合がある。

政府においてもこの基本は変わらない。行政は財政として具体的に実施される。この財政を事前の見積もりとして表現するものが予算であり、この財政を事後の貨幣的記録として表現するものが会計である。ここに行政に属するものの財政を伴わない場合には、事前の予算にも、事後の会計にも表現されない。ただし、行政を全体として理解するには貨幣的に表現できないものまでも説明が求められる場合がある。

このように民間企業と政府の場合を同じように説明してみたが、重点の置き所が違うようである。民間企業の場合には、貨幣的に表現できない活動の存在はあるにしても、一般には、貨幣的に表現された事後的な経営成果が重視される。そこでは、経営成果を良く導くために予算が存在するけれども、より重視されるのは会計である。もちろん企業は会計のために存在するのではないが、経営目的の達成度を会計が表現しているとの前提に立ち、経営成果の貨幣的表現を得る会計が重視されるのである。

ところが政府の場合には、行政目的の成果が貨幣的に表現できないので、貨幣的表現として会計を行政

成果の手法として採用するわけにはいかない。それにもかかわらず、行政は不可避免的に財政を伴う。そこで、事前の財政見積もりとして予算を重視する仕組みが考え出される。これに加えて、財政の事後的表現である会計を重視することは可能であるとしても、民間企業と異なり、財政を伴わない行政の責任まで強く求められる、すなわち会計では表現できない責任まで強く求められる状況を見捨てることはできない。

以上の関係において、予算制度という場合、民間企業においては社内制度として、いわば任意の制度として、組織構成員の行動を経営成果に良く結び付くように導く手段として存在すればよく、制度とはいうものの社会制度ではない。これに対して、政府においては、会計的手段によっては統制不能な行政行動を、財政への制約として、事前に強制力を持たせた収支見積表の形式で、その統制力を確実にするものが予算制度である。

政府においてはこれだけ重要な予算制度であるにもかかわらず、その定義すら学説が定まっていないという。あるものは財政制度としての予算制度と定義し、あるものは財務会計制度としての予算制度として定義するなど、予算と会計と財政と行政の関係が明確に定義されていないものが多い。それにもかかわらず、会計学の観点からいえば、法的な定義の如何にかかわらずその実質を改善するために貢献できる提言を行う立場にある。

法的、経済的な予算制度の意義を変えることなく、会計が予算制度を改善する方法がある。一方、会計が法的、経済的な予算制度の意義を変えることによって、予算制度を改善する方法がある。前者を会計からする制度改善、後者を会計からする制度改革と区別したい。以後煩雑なので、コンテキストから混乱を招かない限り、単に制度改善と制度改革とよびたい。

制度改革への会計の貢献は多々ある。予算はぶんどりである、予算は使いきるものである、予算は流用でいかようにもなる、といった実態があるとすれば、今の予算制度を一切変えることなく、会計が機能する環境を確保するという条件付きではあるが、予算の改善は望めるであろうというものである。しかし、これは行政における会計に対する対応の変革すなわち意識改革を求めることになるので、その意識改革が何によって達成されるかはもはや会計問題ではない。

他方、会計からの主張が認められれば、法的、経済的な予算制度の意義が変わるという方法を選択することができる。明治以来の伝統的な形式的予算の諸慣行の意義を認めつつも、実務的な側面から、予算の編成過程に会計の主張を盛りこむことである。短期的には、予算編成の過程の変化を求める試みであり、中長期的には形式的な予算過程の法整備の変革を迫る試みである。

これまでのところ、財務会計は予算制度改革への貢献という点で成功していない。現行予算制度はそのままにして別に財務会計制度の構築を求める意見と、現行予算制度の機能を否定して財務会計の発想による新規予算制度を望む意見とが大半を占め、現行予算制度の機能を肯定的に評価する意見が少ない。一方、管理会計は、政策評価や事業評価の経験をふまえ、現行予算制度の枠組みを大きく変えることなく、実行可能な改革案を提案できそうである。

我々の提言は後者に属するものであり、民間における予算の機能は政府においても期待できるという信念に基づき、実行可能な改善策を提言できると考えている。以下の諸節はそのような信念に基づく提言である。

## 2-2 NPM と機能しない業績評価システム

1980年代以降、イギリスやニュージーランドなどのアングロサクソン諸国では、民間企業における経営理念、手法、成功事例などを可能な限り行政現場に導入することを通じて行政部門の効率化・活性化をは

かる NPM (New Public Management) が志向された (大住, 1999, p.1)。NPM の概念には, Hood (1991, 1995) や Guthrie et al. (1999) が整理しているように, 予算権限の分権化と, 非財務指標に基づくアウトプット, アウトカムの測定, 評価という業績評価の視点が含まれている。これは, PDCA (Plan-Do-Check-Action) サイクルを念頭においた経営管理を通じて, 計画を構成するプログラムやプロジェクトの業績の測定, 評価を行い, 計画の見直しや改善を行うことを通じて, 長短の効果的な資源配分の意思決定につなげることを志向したものである。

このような考え方は, わが国における中央省庁の政策評価や自治体における行政評価の導入に影響を与え, 2001 年に政策評価が法制化され, 自治体においては行政評価の導入が進んだ。自治体については, 国として法的に制度整備は行われなかったが, 総務省 (当時の自治省) が調査を兼ねて先進自治体の取組みに関する情報提供を実施したこと, 予算編成に反映させることによる計画の効果的な実現, 事業の削減, 業務改善, 住民に対する説明責任の履行, 職員の意識改革などが期待されたこと, また, 2000 年に閣議決定された行政改革大綱において行政評価導入の促進が明示されたこともあって, 2000 年以降現在に至るまで導入が進んだ。都道府県, 政令市など規模の大きな自治体ではほぼ導入済みであり (95%以上, 平成 22 年度総務省調べ), 市町村を含めた自治体全体でも 5 割を超える自治体が導入済みである。国から強制されたものではなかったため, 評価対象事業数, 評価指標の種類, 成果の測定・評価方法は各自治体の裁量に委ねられたが, 総合計画などの計画体系にそった施策や事務事業を対象とすることや, インプットだけでなくアウトプットやアウトカムの成果を測定, 評価しようとする点, また, PDCA サイクルが志向されている点など, 基本的な構造は類似した取組みが広がっていった。

しかし, 計画体系にそった施策や事務事業に関する業績評価情報を予算編成における意思決定に活用するのは必ずしも容易ではなく, 予算編成過程 (査定) との関連付けが曖昧であることや (東, 2005, pp.245-249), とくに財政規律の観点からは, 十分機能していないと指摘されている (田中, 2011, p.362)。そして, 業績評価の技術的合理性を高めること, 業績評価, 予算編成それぞれの機能や目的に違いがあるため, 政策, 施策, 事務事業といった評価の階層とマネジメントサイクルの整合性を高めること, アウトプット予算, 政治的過程と評価における技術的過程との調整の必要性が指摘されてきた (山本, 2001, pp.125-135)。とくに, 行政活動の成果を定量的に測定することは難しく (Lapsley, 1999; Kelly, 2002; 中井, 2005, p.184; 山田, 2006), また, 合理的な目標値を設定することや, インプットとの関係を合理的に示すことが困難であることが指摘されてきた (Flynn, 1986, p.397; Poister, 2003, p.19; 大住, 2002, pp.55-56; 山口, 2008, p.83 など)。わが国の場合は比較可能性が乏しいことで, 合理的な指標選択や目標設定がより難しいものとなり, 行政評価を導入するうえでの大きな課題となった (古川・北大路, 2001; 山本, 2001 など)。実際, 自治体の場合, 導入自治体の約 9 割が評価指標の選択や目標値設定における課題に直面し, 約 6 割の自治体が予算編成への反映が難しいと認識している。また, 2010 年 10 月に実施された総務省による調査においても, 評価指標の設定について 79.1%, 予算編成の活用については 65%の自治体が課題として認識している (総務省, 2010)。

計画と予算を関連付けようとする自体は新しいものではない。たとえば 1960 年代前半, 米国において短期的ながら導入された PPBS (Planning-Programming-Budgeting System) をあげることができる。わずか 3 年で廃止に至った要因として, 複数の要因が指摘されており, 実施するための技術, 資源不足などのほかに測定, 評価の問題も指摘されている。管理会計の考え方が導入され事業ごとに費用測定が行われたが (大住, 1997, p.97), 費用—便益分析における成果に関わる定量化の困難性の問題が指摘されている (松本, 2006, pp.19-20)。NPM の考え方にそった業績評価は必ずしも貨幣数量に限定されるものではないが,

NPM 志向の業績評価においても業績測定の困難性の問題は克服できていない。その結果、評価結果に基づいて資源の重点化、休廃止といった資源配分を合理的に実施することができず、行財政改革においても十分貢献できていない。

政策評価などの業績評価と予算編成過程との整合性を高めるため、とくに、政策評価や行政評価など新たに導入された業績評価システムにおいては様々な検討や改善の取組みがなされてきた。

中央省庁レベルでは、行政評価局や各種委員会の設置、評価と省庁へのフィードバックの仕組みなどが整備されてきた。地方においても、各自治体は試行錯誤的に様々な取組みを行ってきた。一つは、豊富なデータ、多元的評価、きめ細かい評価基準の設定などにより、客観性や信頼性、妥当性を高め、行政評価システムとして事業の有用性における優劣や重要性の大小を総合評価しようとするアプローチである。たとえば、横須賀市では、2001年から行政評価に取り組み、詳細な住民満足度調査と外部評価委員会による評価によって客観性、妥当性の高い評価システムの構築を目指そうとした。また、評価結果や目標値の合理性を高めるアプローチとして、複数自治体のデータを収集することや複数の自治体がネットワークを形成することで、相対業績評価に取り組んできたケースもある。代表的な取組みは2005年にNIRA（総合研究開発機構）によって設立された「都市行政評価ネットワーク会議」における参加メンバー都市間の取組みであり<sup>1)</sup>、86団体が参加したものである（2009年3月現在）。また、自治体を中心となって実施したものとして、福井市、龍ヶ崎市などの取組みがある。福井市の取組み（「比ベジョーズ」）は、特例市を中心とした全国的な同規模自治体間の相対比較であり、2006年現在34団体が参加している。龍ヶ崎市の取組みは県南近隣自治体8市町を対象として2000年から実施されたものである。その他にも、逗子市、藤沢市、鎌倉市が取り組んだ「湘南ベンチマーキング」などの取組みがある。

しかし、満足度評価や外部評価を取り入れた自治体においても、実際には予算編成過程の意思決定に合理的に反映することができず、行政評価自体を断念したケースや、相対評価結果は予算編成過程からはまったく分離しているケースがあるなど、評価コストに見合った成果を得ることができていないのが現実である。

### 2-3 予算の機能と調整活動

政策評価などの業績評価と予算編成過程との整合性を高めるための方策として、計画体系にそった業績評価の側面においては様々な取組みがなされてきた。しかし、評価における取組みに限界があるとすれば、予算編成過程に踏み込んで検討する必要がある。

予算編成を、経営管理の視点でとらえるならば、予算管理の機能には、計画、調整、統制の三つの機能があると考えられることができる（小林, 1997, pp.29-30; Anthony, 2007, p.382）。行政組織においても、業績評価情報を用いた組織間、利害関係者間の組織的な調整活動を予算編成過程において重視する必要がある。つまり、NPM 志向の業績評価システムを導入するのであれば、その情報を利用する予算編成過程は、計画を実現するために、計画体系にそって資源配分の重点化を行う調整機能を果たさなければならない。

では、予算編成における調整活動とはどのようなものであろうか。予算機能としての調整活動には、少なくとも部門間の水平的な調整活動と上位の管理単位の目標と下位の管理単位の目標との垂直的な調整活動がある（小林, 1997, pp.31-32）。行政組織における水平的な調整活動とは、施策、事務事業の所管部門と関連部門、計画全体の進行管理を行っている政策、企画部門、財政部門との調整であり、地域を統括している部門がある場合は、地域所管部門も調整主体に含まれるであろう。また、垂直的な調整とは、政策、

<sup>1)</sup>2009年度より、地方シンクタンク協会を中心とした自立的な研究運営組織（86自治体・2009年3月末）に移行している。

施策、事務事業といった、計画体系における上位政策または施策と、それを構成する下位施策または事務事業との調整である。この調整活動は、単に権限と責任を組織や人に割り当てる活動ではなく、予算管理の仕組みを通じて組織横断的、あるいは上下間にインターアクションをもたらす (Simons, 2005)。このような双方向のコミュニケーションが生まれることで、性質の異なる事業間の資源配分について計画の実現に向けた合理性を高めることができるだけでなく、新たな事業実施方法のアイデアを創出することができる。調整活動は創造的な活動であると考えられる。

このような水平的調整活動を通じて、目指そうとする成果に対して、どの程度のアウトプットを供給するか、そのための資源確保はどのようにするのか、限られた資源の中でどの部門（あるいは地域）の事業を優先的に実施するのか、他部門の事業と統合ないしは代替できるものはないかなどの調整を考えることができる。また、垂直的調整活動を通じて、事務事業の目標を達成することが上位施策、政策目標の達成につながるかという観点から調整活動が行われることが考えられるであろう。

このような調整活動を重視する予算編成過程の手続きは、部門内の最適化だけでなく、地域や全体最適も志向するものである。また、個々の施策や事務事業について検討する際には、期待される成果目標と投入予定資源量、金額、業績情報が求められる。この意味では、予算編成方法に関しては個別査定に基づく業績予算に近いといえ、少なくとも増分主義やシーリングによる枠配分による予算編成プロセスとは明らかに異なる手続きを必要とすると考えられる。

以上のように、行政評価などの業績評価の技術的合理性を高めることを通じて財政規律を高めることは依然として難しい課題であるが、むしろ予算編成過程における組織的側面である調整機能を重視することで、調整活動を通じた部門縦横断的なコミュニケーション（インターアクション）により、計画体系にそった成果志向の資源配分の重点化、事業の統廃合、事業実施方法についての新たなアイデアが生みだされる可能性がある。そこで、このような計画体系にそった成果志向の調整活動を通じて、予算を作り込んでいく予算編成過程を予算企画と定義し、調整活動の意義を検討したい。

### 3. 予算企画の事例研究

以下では、調整活動を重視した予算編成過程を採用している二つの自治体の例を検討することで、調整機能重視型予算編成の意義と可能性について検討することにした。分析の視点は、予算編成における調整課題、予算編成過程の概要、会計情報の果たす役割であり、事例をもとに検討を行う。

分析対象組織は、大阪府八尾市と兵庫県伊丹市であり、両市とも業績評価情報に基づいて予算編成のための調整活動を積極的に実施しようとしている自治体である。

事例の記述は、研究者が導入に介入するアクションリサーチに基づく経時的な観察に基づいている。八尾市の事例については、松尾 (2012) において概要を取りまとめ、それをもとに 2012 年 4 月に追加的な議論を実施している。

#### 3-1 大阪府八尾市における取組み

##### 3.1.1 八尾市における調整課題

八尾市は大阪府中東部に位置する人口 27 万人、一般会計規模 899 億円 (2011 ; H23 年度当初予算) の特例市である。八尾市では、平成 22 (2010) 年度に、平成 23 (2011) 年度開始予定の新たな総合計画 (基本

構想：10年、基本計画：5年、実施計画：3年）の立案を行ったが、その過程において行政経営管理に基本的に求められたのは、効果的な計画行政の実施であった。

平成23年度を開始年度とする新たな総合計画では、計画を実質的に実現するために、各施策の中期的な成果に関する計画目標値が設定された。また、市内の地域の実情にあったまちづくりをきめ細かく実施していくための地域別の計画も策定された。その結果、計画行政の観点からは、実施計画における目標を達成し、基本計画、基本構想を実現するために各施策をどのように重点化するか、また、施策ごとに構成事務事業をどのように構成し重点化するかという課題があった。このため、年度計画の立案と実施に関する分権化が進められた。

他方、八尾市では、予算については必ずしも分権化を進めてきたわけではない。財政状態は、経常収支比率は99.8%（19年度）から97.6%（21年度）へと良化しており、また、連結実質赤字比率は黒字であり、公債費比率も12.6%（19年度）から11.9%（21年度）へと良化しているなど危機的な財政状況には置かれていないが、決して健全性が高い状況ではない。このため、部局間で重複事業が生まれないようにすると共に、全庁的視点に立った最適化が必要であり、政策推進課、行政改革課、財政課との調整が必要となった。

さらに、市長は、総合計画の着実な実施だけでなく、総合計画の立案時点では想定できなかった事業について、迅速に評価し対応する必要性を感じており、市長が必要性を感じている事業を、既存の計画の中でどのように位置付け資源配分するかについても調整が必要である。このため、資源配分に関わる部局間、市トップとの情報共有と最適化に向けた議論も必要となった。

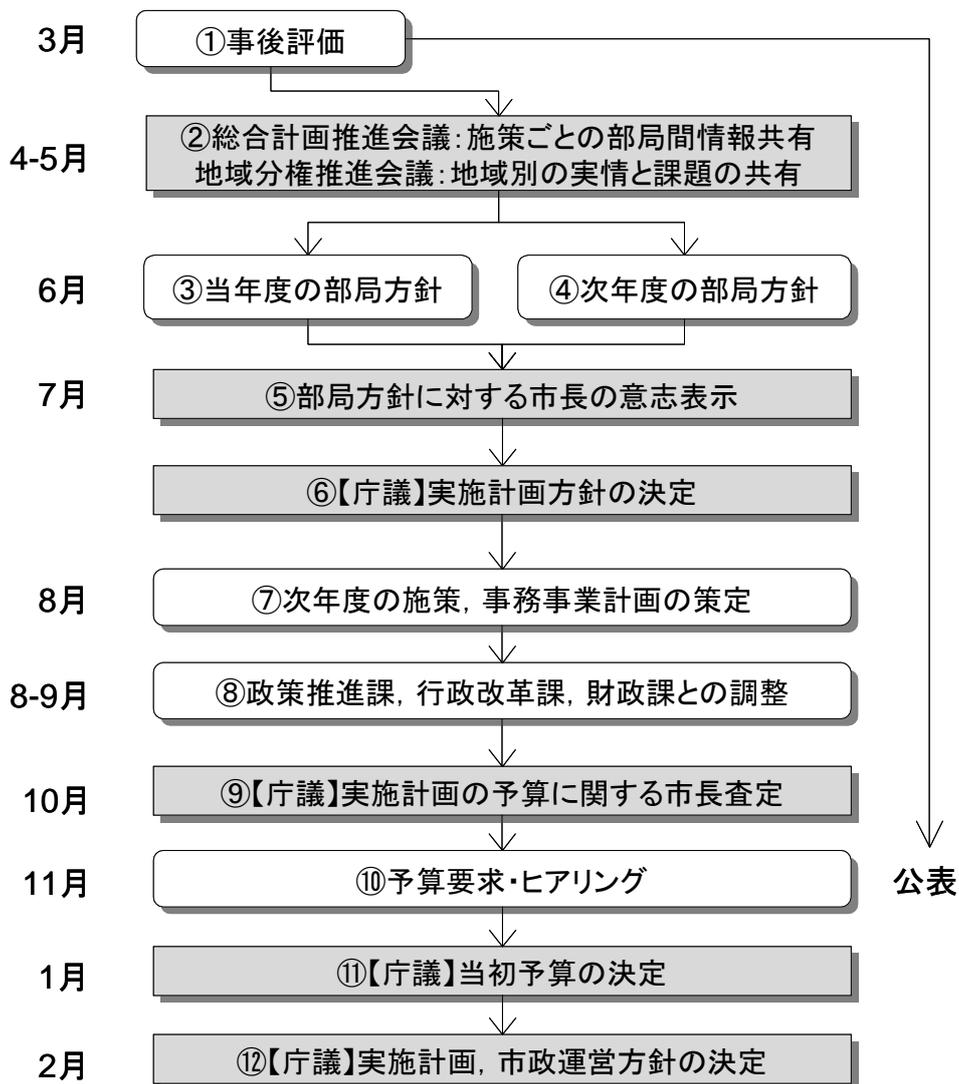
業績評価については、行政評価として既に導入済みであり、総合計画に体系付けられた事務事業を評価する仕組みとなっていたが、それまでの実施計画は、必ずしも明確に各部門の目標や責任と関連付けられていたわけではなかったため、各部門において事業の目的を意識した改善や資源配分の変更に関する検討が適切に実施されているとはいえないと考えられた。また、行政評価は事後的な評価であり、前年度の評価結果が次年度の予算編成に反映される可能性も低いことが認識されていた。

### 3.1.2 八尾市における予算編成プロセス

八尾市では、調整の主体となる組織を重視するため、経営管理システムの主軸を組織業績管理としての部局マネジメントに置き、庁内の会議体と意思決定プロセスを部局マネジメントが中心となるよう変更した。

図表1の通り、①行政評価の事後評価は、②部局レベルの当年度、次年度の情報共有に活用され、③今年度部局方針、④次年度部局方針が策定される。ここで、部局内で施策、構成事務事業の重点化の調整がまず行われる。この部局方針は⑤市長の意志もふまえ、⑥市全体の計画策定方針として決定され、部局において部局間調整が行われる。そして、⑦次年度の施策、事務事業の資源配分が検討され、⑧各部局と政策推進課、行政改革課、財政課との調整、⑨市長との調整を経たのち、⑩具体的な予算編成に入り、議会に向けた⑪当初予算の決定と⑫次年度計画、運営方針の決定につながる。

図表 1 予算編成のプロセス



出所：八尾市資料をもとに筆者作成

計画体系に位置付けられる施策や事務事業を、部局に関連付け、部局の方針と業績責任を明確にするため、図表2のような、マネジメントシートが作成された。これは、長期的（10年間）な部局使命と中期的（3年間）な基本方針をふまえ、次年度の運営方針と関連する施策の目標、構成事務事業の計画を管理しようとするものである。これにより、総合計画は、各部局における次年度計画策定の方針に落とし込まれ、市長および部局間調整を経て予算編成に反映されることで、実現につながっていくことが期待された。

図表 2 部局マネジメント・ワークシート

平成23年度 部局マネジメント目標シート 【次年度ビジョン】								
部局名		部局長名						
部局の使命								
↓								
中期の施策実現のための部局の基本方針								
↓								
部局における次年度の重点的な 施策展開の基本方針	関連施策	関連施策の進捗度を測定するための指標						
		指標名(単位)	次年度目標値	現状値	めざす姿			
			H24	H22	H27			
↓								
平成24年度における重点取り組み内容								
①実施計画・マニフェスト実行計画案関連事業及び行財政改革アクションプログラム(予算を伴うもの)							(千円)	
施策	提案 区分	経費 区分	事業・項目名	取り組み内容	担当所属	事業費	特定財源	一般財源
No.	新規 ・ 拡大 ・ 継続	経常 ・ 投資						
平成24年度における重点な行財政改革の取り組み内容								
②行財政改革アクションプログラム等								
番号	項目名			取り組み内容				

出所：八尾市資料

### 3.1.3 調整活動と会計情報

八尾市では、市長、施策や事務事業の実行主体である部局長、そして政策推進課、行政改革課、財政課等の全庁的な部門との調整ツールとして、図表3のような優先付けマップを作成した。マップでは、各部局方針に基づいて、各部局が施策実現に向けて貢献度が高いと評価した取組みを優先度の高い順に配列し、その中で全市最適化の観点から政策企画部長案に印をつけ(濃い色のセル)、さらに各事業には、地域分権の視点や政治判断の必要性、緊急性が整理されている。これに基づき市トップが、各部門がどのような方針で資源配分を行うべきと考えているかを理解し、全市としてどの事業に優先的に資源配分を行うべきか意思決定した上で方針を示し、その後の部局内および部局間の調整により、各施策・事務事業計画策定が行われる。

このような調整ツールを作成したことで、各部局長は、他部局がどのような施策や事務事業を重点化しようとしているのかがわかり、自部局の重点化の方向性を他部局の方向性と相対化して認識し意見交換できるようになった。また、市長や全庁部門は全体を俯瞰できるようになり、全庁的な観点から、優先付けをすることで、部局が下位の優先度として位置付けた事業を全庁的な観点から重点化するうえでの調整が

容易になった。ただし、優先付けマップは、基本的計画体系に位置付けられる施策や事務事業が中心であり、市長が対応の必要性を認識している追加的な事業はリストとして示されていない。したがって、調整の議論を可視化するうえで、どのようにマップを使用するかが平成24年度の課題となっている。

以上のような取組みを通じて、計画体系に位置付けられる各施策や事務事業は、まず、各部局内での中長期的な方針と次年度方針、上位施策と構成事務事業間で調整が行われ、庁議などの全庁的な調整の場で部門間調整が行われ、資源配分的意思決定につながっている。重点化の議論は財政規律を維持するための取組みに関する議論と併せて実施され、部門を越えて取り組むべき課題が導出される。このような各調整の場で、会計情報は、過年度、当年度、次年度の財務情報および、行政評価に基づく成果を示す非財務情報を提供している。ただし、部局内での調整、部局間調整の場においては、行政評価の過年度の評価結果情報は意思決定の参考情報として使用されており、評価結果が調整の意思決定に必ずしも直接的に影響を与えているわけではない。

図表3 事業優先付けマップ (イメージ図)



出所：八尾市資料

## 3-2 兵庫県伊丹市における取組み

### 3.2.1 伊丹市における調整課題

伊丹市は、人口 197,124 人（2012 ; H24 年 1 月 1 日）、一般会計規模 622 億円（2011 ; H23 年度当初予算）の市である。2001（平成 13）年から、各部局で実施されてきた事務事業を総合計画の体系にそって整理し、その事業費と非財務的な成果の測定を行う行政評価に取り組みはじめた。2004（平成 16）年度以降は財政規律の維持を目的として予算への反映に重点をおいた取組みを行い、2005（平成 17）年度には、行政評価の体系を予算における細目事業と関連付けることが可能となった。3 月に会計年度が終了すると、9 月の予算議会に向けた決算手続きが行われるが、財務会計における決算報告に合わせて、行政評価として、実施事業別の予算執行額と非財務指標に基づく成果報告が行われるようになった。

そして、事務事業別の事務事業評価結果を次年度の予算編成に活用するための取組みとして、予算編成過程において、投入資源配分的意思決定を事務事業・施策別の重点化の方向性と成果目標を考慮して検討することが志向された。そして、2007（平成 19）年度からは、次年度予算を決める年度末の予算議会に合わせ、事務事業・施策別の非財務目標値と概算要求額を開示できるようになった。また、前年度事後評価と次年度評価を関連付けるための管理ツールとして、「行政評価結果総覧」を庁内経営管理用に作成するようになった。2011（平成 23）年度においては、2010（平成 22）年度に実施された 858 の事務事業と 165 施策について事後評価を行い、2012（平成 24）年度実施予定の 799 事務事業と 113 施策について事前評価を行っている。事後評価を決算の補足資料とし、事前評価を予算の補足資料として開示することで、総合計画・実施計画の観点から予算と決算を評価できる仕組みを構築しており、事業評価のシステムと予算編成がリンクしている例としては、わが国自治体の中で数少ない自治体である。

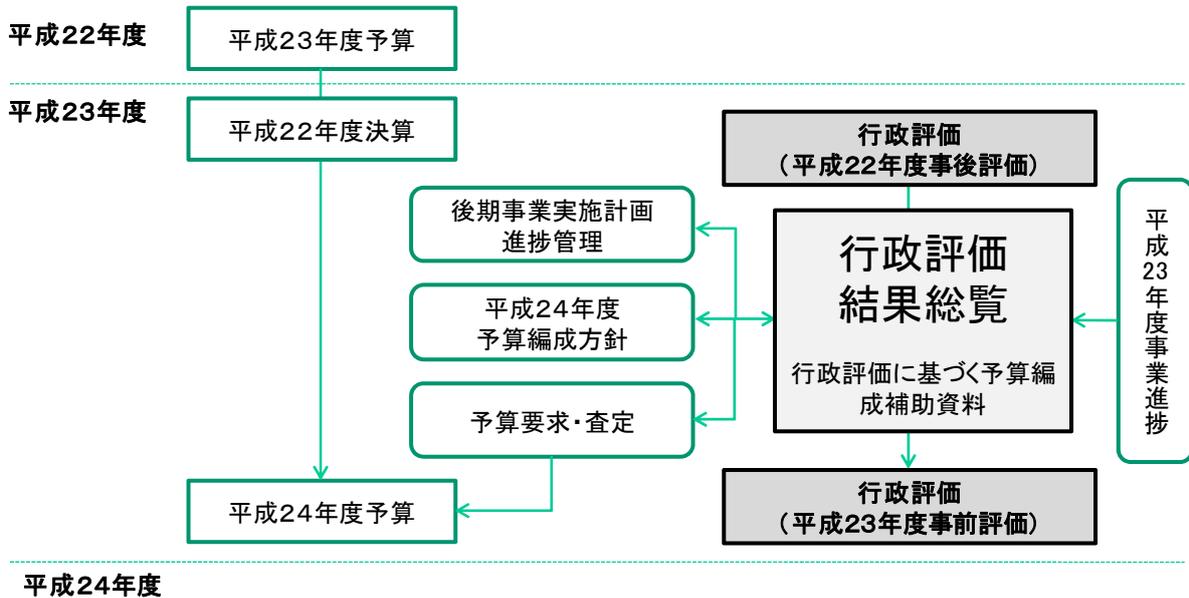
伊丹市の場合、予算編成は、経常的経費については財政部、投資的経費については政策室が事務事業を個別に査定する方式を採用してきたが、各部課と財政部、政策室との調整は、必ずしも計画体系にそったものではなく、また、成果目標と投入資源との関係についても十分に検討されているとはいえなかった。つまり、予算編成過程において、計画体系という視点で施策や構成事務事業を調整すること、また、部門と全体を調整することが求められるようになり、予算編成プロセスに計画体系の視点を反映させる方法として、行政評価システムを利用してきた経緯がある。

### 3.2.2 伊丹市における予算編成プロセス

図表 4 は、予算、決算の財務会計のプロセスと行政評価のプロセスとの関係を見たものである。2011（平成 23）年度の場合、財務会計は 2010（平成 22）年度の決算手続き、事後評価としての行政評価が行われ、9 月の決算議会に向けた資料作成が行われている。他方、行政評価結果を 2012（平成 24）年度の予算編成に使用するため、2012（平成 24）年度の予算編成方針と関連付け、2010（平成 22）年度実施事業に 2011（平成 23）年度開始事業および 2012（平成 24）年度事業を加え、予算要求のための優先度評価を行い、行政評価結果総覧を作成する。これを、予算要求・査定プロセスに反映し、市長、財政課との調整を行い、事業別の次年度予算が編成される。

「行政評価結果総覧」は部課別の施策、事務事業一覧となっているため、各部課は予算編成方針に基づいて資源配分上の優先度を評価し、予算要求・査定の補助資料として予算編成を行う。そして、次年度の予算議会が始まる前に、事前評価としての行政評価資料として取りまとめを行い、議員に配布し議会での参考資料としている。事前評価は、伊丹市における制度上は行政評価の取組みとして位置付けられているが、事業別予算書としての機能ももっている。

図表 4 財務会計と行政評価の関係



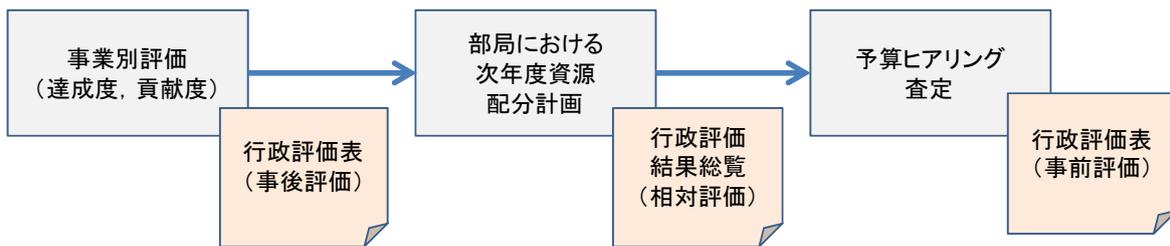
出所：伊丹市資料に基づき筆者作成

### 3.2.3 調整活動と会計情報

伊丹市における事業別の業績評価から予算策定に至るプロセスは、大きく三つに分けることができる。

(1) 達成度・貢献度評価に基づいて事後評価を行うステップ、(2) 部局において施策・事務事業別の資源配分を検討するステップ（事業間の優先度評価）、(3) 市トップ、財政課と調整しながら予算を編成するプロセスである（図表 5）。

図表 5 業績評価から予算策定に至るプロセス



筆者作成

事後評価では、まず第1のステップとして、事務事業に関する、決算見込み額と非財務的な成果が記入される。これに基づいて、課長が非財務の成果指標に関する達成度評価を行い、達成度に応じて4段階で評価する。次に、担当課長が事務事業の上位施策に対する一次貢献度評価（4段階）を行い、部長が二次貢献度評価を行い、達成度（25%）、課長評価（25%）、部長評価（50%）の比重で総合評価が行われる。また、施策についても成果に対する非財務指標による達成度評価と総合評価が行われる。

次に第2のステップとして、予算要求するための優先度評価を行い、その評価結果を「行政評価結果総覧」としてまとめる（図表 6）。各部局では、施策ごとに次年度の事務事業の構成を検討し概算見積を行う。

そして、次年度優先的に資源配分を行うべき順番を決める。このとき、過年度の達成度、貢献度評価結果は参考にされるが、必ずしも評価の高いものが優先されるわけではない。達成度、貢献度が高く効果的であると評価され優先的に資源を配分すべきと考えられる事業であっても、達成度が高ければ、次年度の投入資源を減らしても良いと考えられる場合がある。また、必要性が認められれば、達成度が低くてもより多くの資源を投入し提供方法を変えようという意思決定もあり得る。ただし、優先度を評価することで財政規律を維持しようとするねらいがある。

伊丹市が、予算編成のために相対的な優先度評価を行う理由には、達成度・貢献度評価の視点で作成される評価結果だけで資源配分の意思決定はできないという理由と、性質の異なる複数の事業を予め決められた評価体系で得点化し横並び評価することは難しいため、担当部局の総合的な評価に基づかざるを得ないという理由がある。つまり、予算編成において検討するためには、資源配分の視点で事務事業や施策の重要性を評価する必要があるが、性質の異なる施策・事務事業を統一的な指標で評価することは困難であるため、担当部局の主観的な評価に基づいて資源配分上の優先度を考えようとするものである。ただし、優先度評価の方法には、庁内においても様々な意見がある。図表6の通り、2011年度までは、各事業の優先度は数字の順序で記入されており、10個の事業がある場合は、強制的に10位までの順序が決まる仕組みである。あえて順序付けすることで、当該事業の重要性について深く検討することが期待できる一方で、個別に相対評価することが困難であるとの意見も根強くあり、とくに最下位の順位を付ける場合は、評価に対する理解が十分でない場合は資源配分の意思決定に影響を与えないような事業を意図的に位置付ける可能性も指摘されている。したがって、2012年度は優先度の評価方法について改善が必要と認識されている。

第3のステップである予算ヒアリング・査定プロセスでは、部局ごとに市トップ、財政課、政策室、担当部局との間で交渉が行われる。市トップの予算編成方針への適合性、部局全体の予算規模、施策レベルでの配分の合理性、施策ごとの事務事業への配分が検討される。伊丹市の場合、予算に関して分権化は進展しておらず、部局の方針に対して市トップ・財政課が全市的な観点で調整を行うため、予算編成過程においては、部局の全体との擦り合わせが行われる。この予算編成過程において、事業別の非財務目標値と予算配分が決定され、その検討結果は、行政評価の事前評価結果報告書として取りまとめられ、予算議会が始まるまでに議員に配布され予算議会で検討される。

図表7は2007年以降、実施してきた事前評価のワークシートである。基本的に一つの施策について一つのシートが作成されており、施策に関する成果指標と5か年の目標値、構成事務事業に関する活動指標と計画値、予算における概算要求額が列挙されている。これにより、伊丹市の財務会計上の予算は、各部課および施策、事務事業およびその他の予算（事務事業に割付けることのできない庁内管理事務など）にすべて展開されている。この事前評価が翌年の決算における事後評価と対比されることで、財務会計上の資源投入額と非財務指標に関する成果を事前事後で対比することが可能であり、資源投入額に対してどのような成果が得られたのかを評価することが可能である。

伊丹市では、2007年の導入以降、1、2年は、大きく関心を持たれることはなかったが、実質的には、財政規律の維持を志向した事業別予算書となっていることから、議会において徐々に浸透し、現在では予算議会における質疑応答に使用される頻度が高まった。予算議会の補助資料としての役割が高まってきたことから、2012年度からは、事前評価の情報を充実させるため、各事務事業の財源項目（国・県の補助金、市債、一般財源など）別に予算の概算要求額を開示する予定である。これにより、伊丹市の行政評価は予算とより密接に関連付けられることになる。

図表 6 行政評価結果総覧

視点: 伊丹の未来を託す「人づくり」を実現 項目: 子どもたちの基礎学力の向上

施策コード	2102	施策名	確かな学力の向上							
評価担当部局	教育委員会学校教育部		関連部局							
施策目標 (目指すべき状態)	一人ひとりの子どもが基礎的な知識や技能に加え、自らの頭で考え、意見や目標を持ち行動できる力、すなわち確かな学力を身につけるとともに「ことば文化都市伊丹」にふさわしい国際化・情報化社会に対応できる優れたコミュニケーション能力を備えた、「未来に向かって大きな夢をふくらませる伊丹っ子」を育むことを目指す。									
成果指標	① 小学校学習到達度調査・全国学力調査対全国平均値(ポイント)	↑	学習到達度調査・全国学力調査における児童の学習習得状況結果(全国平均値を100に対する数値)	目標	H17	H18	H19	H20	H21	H22
				実績		100	100	101	101	101
	② 中学校学習到達度調査・全国学力調査対全国平均値(ポイント)	↑	学習到達度調査・全国学力調査における生徒の学習習得状況結果(全国平均値を100に対する数値)	目標		100	100	101	101	101
				実績		96	99	98		
	③ サタデースクールの参加児童生徒数	↑	サタデースクールの参加児童生徒数	目標		300	300	300	300	300
				実績	309	375	342	341		
事後評価結果(◎・○・△・▲)	H20評価の判断理由			次年度の方向性						
事前評価	⇒	◎	学力の向上は、本市における最大の教育課題であり、多くの施策を実施して取り組んでいるところである。それらの施策を検証する上で、学力調査のデータは重要である。			重点化 ・取組維持 ・縮小 ・その他( ) (メモ)				

評価結果欄の記号の意味  
 ◎=施策目標の達成に向け順調に推移しており、目標達成は十分可能。○=施策の進捗はほぼ順調であり、目標達成は可能である。  
 △=施策の進捗が計画に比べ遅れが見られ、目標達成が予定よりも遅れる可能性がある。▲=施策の進捗が計画に比べ大幅に遅れており、達成が危ぶまれる状況である。

施策を構成する事務事業の状況

事務事業名	事業費		活動指標の状況				H20事後総合評価	事前評価			
	H20決算	H21予算	指標名	計画	H20	達成度評価		優先順位	方向性	メモ	
「読む・書く・話す・聞く」ことば文化都市伊丹特区推進事業	116,923	96,287	ことば科実施の小学校数(校)	計画 17 実績 17	17	●●●●●	●●●●●	☆☆☆☆	1	②現状維持	
確かな学力向上推進モデル校事業<H21・学力向上推進モデル校事業に名称変更>	1,059	1,158	事業実施学校数(校)	計画 50 実績 50	50	●●●●●	●●●○	☆☆☆☆	11	②現状維持	
学習到達度及び学習意識調査事業	5,295	5,406	調査実施教科数(教科)	計画 3 実績 3	3	●●●●●	●●●●●	☆☆☆☆	2	②現状維持	
小学校英語教育支援事業	7,893	7,843	指導補助員配置人数(人)	計画 9 実績 9	9	●●●●●	●●●○	☆☆☆☆	4	①重点的に予算配分	
サタデースクール事業	7,080	7,837	参加児童生徒数(人)	計画 300 実績 341	341	●●●●●	●●●○	☆☆☆☆	8	②現状維持	
子どもサポーター派遣事業	1,731	2,011	サポーター登録者数(人)	計画 30 実績 47	47	●●●●●	●●●○	☆☆☆☆	5	②現状維持	
小中学校自由研究推進事業	1,082	1,062	研究レポート提出件数(件)	計画 70 実績 50	50	●●○○	●●●○	☆☆☆☆	15	②現状維持	
小中学校社会科副読本	3,010	1,891	配布部数(部)	計画 2,300 実績 2,300	2,300	●●●●●	●●●○	☆☆☆☆	12	②現状維持	
英語暗唱・スピーチ大会事業	646	712	出場者数(人)	計画 20 実績 27	27	●●●●●	●●●○	☆☆☆☆	10	①重点的に予算配分	
外国人英語指導助手派遣事業	22,971	23,367	外国人英語指導助手の各中学校への年間派遣日数(日/校)	計画 60 実績 65	65	●●●●●	●●●●●	☆☆☆☆	3	①重点的に予算配分	
中学校進路指導委託事業	968	959	各校の進路説明会等参加回数(回)	計画 320 実績 327	327	●●●●●	●●●○	☆☆☆☆	13	②現状維持	
中学校進路指導副読本	1,174	1,227	配布部数(部)	計画 5,788 実績 5,691	5,691	●●●○	●●●○	☆☆☆☆	14	②現状維持	
伊丹市家庭学習の手引き策定事業	1,620	1,166	家庭学習の手引きの配布数(部)	計画 25,000 実績 25,000	25,000	●●●●●	●●●●●	☆☆☆☆	9	②現状維持	
中学校検定チャレンジ事業	-	1,566	伊丹市優良生徒顕彰者の延べ数(人)	計画 - 実績 -	-	-	-	評価対象外	6	②現状維持	
理科おもしろ推進事業	-	9,283	特別講師の派遣回数(回)	計画 - 実績 -	-	-	-	評価対象外	7	①重点的に予算配分	
H20事業費合計(千円)	171,451		H21事業費合計(千円)	161,774							

図表7 事前評価資料

基本目標:		-		基本方針:		-					
政策目標:		未来を担う人が育つまち		施策目標:		明るく元気な子どもを育む魅力ある学校教育		主要施策:		豊かな心と健やかな体の育成	
施策コード	2222	施策名	子どもの問題行動への対応	評価部局		教育委員会学校教育部					
				関連部局		-	-	-	-	-	-
						-	-	-	-	-	-
施策の目的		学校、家庭、地域、関係機関が連携し、専門性を有する人事などを活用し、いじめや暴力行為・不登校など生徒指導上のあらゆる問題に対して未然防止に努めるとともに、一貫性のある取り組みを推進し、早期発見・早期解決を図ります。									
次年度(H23)の取組方針		問題行動等の背景にある環境改善に向けたスクールソーシャルワーカーの効果的運用を図るとともに、スクールカウンセラー等を効果的に活用し、学校と連携した取り組みによって、不登校や生徒指導等の問題件数の減少を目指します。									
成果指標	指標名(単位)		性質	指標の意味・算式等		H21基準値	H23目標	H24目標	H25目標	H26目標	H27目標
	①	小学生不登校児童出現率(%)	↓	在籍児童数に対する不登校児童の割合(%) (不登校児童数/在籍児童数)		0.17	0.16	0.15	0.14	0.14	0.14
	②	中学生不登校生徒出現率(%)	↓	在籍生徒数に対する不登校生徒の割合(%) (不登校生徒数/在籍生徒数)		2.09	2.08	2.07	2.06	2.05	2.04
	③										

施策を構成する事務事業の状況

事務事業コード	事務事業名	予算事業名	款項	事業費の概算(単位:千円)		活動指標		次年度の方向性	
						指標名(単位)	計画値		
222201	スクールサポート事業	学校教育活動振興指導費	10	H22	1,975	スクールソーシャルワーカーの派遣校数(校)	H22	25	充実
			01	H23	2,261		H23	25	
222202	学校問題解決支援事業	学校教育活動振興指導費	10	H22	19,790	学校問題解決支援チームのアドバイザー派遣校数(校)	H22	26	継続
			01	H23	19,790		H23	28	
222203	スクールカウンセラー活用事業	学校教育活動振興指導費	10	H22	15,989	スクールカウンセラーの延べ配置日数(日)	H22	560	継続
			01	H23	14,935		H23	525	
222204	生徒指導委託事業	学校教育活動振興指導費	10	H22	970	夜間等のパトロールを実施している小中学校数	H22	25	継続
			01	H23	970		H23	25	
222205	こどものいじめ問題対策推進事業	学校教育活動振興指導費	10	H22	108	ネットいじめ対応マニュアルの配布枚数	H22	5,400	継続
			01	H23	79		H23	5,000	
222206	ピアサポートプログラム(冒険教育)推進事業	-	-	H22	-	冒険教育コース使用人数(人)	H22	1,500	継続
			-	H23	-		H23	1,500	
222207	不登校児童生徒の学校復帰支援事業	不登校問題対策費	10	H22	11,573	学校復帰者数(人)	H22	14	継続
			01	H23	11,334		H23	14	
222208	教育相談事業	教育相談研究費	10	H22	21,927	教育相談件数(件)	H22	320	継続
			01	H23	22,205		H23	320	
222209	適応教室ICT活用事業(適応教室「やまびこ館」IT整備事業)	不登校問題対策費	10	H22	89	IT機器利用日数(日)	H22	70	継続
			01	H23	92		H23	70	

施策全体事業費の概算(単位:千円)	H22	H23
	72,421	71,666

## 4. ディスカッション

予算編成過程における調整課題について両市には共通点がある。一つは、計画体系にそった資源配分を検討するためには、上位の政策や施策目標の実現を念頭において、下位の施策や事務事業の資源配分を検討しなければならないが、資源に制約があるため、重点化、優先順位付けの調整を行わなければならない点である。そして二つは、市全体の全体最適を行う必要があることから、部局間の調整も必要としている点である。八尾市においては、市長との調整も重要であり、両市とも計画の実現を念頭においた水平、垂直的な調整活動が求められていた。

予算編成は、部門の利用できる資源の大きさを決めることを意味し、その調整主体は部局等の組織となる点である。このため、計画体系に位置付けられる施策や事務事業は、組織単位と関連付けられる必要があり、組織内で所管する施策や事務事業への資源配分を検討するため、また、部局間、部局と財政部門や市長との調整を行うためには、各部局の方針や戦略を明らかにし、計画を各部局の課題として落とし込むプロセスが必要となる。

行政評価等の業績評価情報を、調整活動や意思決定に活用するためには、調整のためのツールが重要であり、とくに一覧性が求められる。すなわち、計画体系にそって個々の施策や事務事業の過去の財務、非財務の成果を示すだけでなく一覧として示すことで、資源をどのように配分するかを検討するための基礎的な資料を提供すると共に、事後評価などの実績が概観されることで、意思決定を支援している。とくに、八尾市の事業優先順位付けマップや、伊丹市の行政評価結果総覧は、施策や事務事業の構成、優先順位を可視化することで、調整活動の議論を促進させるうえで貢献している。また、伊丹市の場合、行政評価結果総覧をもとに、予算編成の結果を事前評価書として予算議会に提出することで、事務事業別予算（概算要求額）と事務事業別成果目標の開示を行っている。議会が始まるまでに議員は構成施策と施策別構成事務事業の予算配分額の一覧を見ることができ、ホームページにおいても開示することで、議会を調整の場とする調整活動が行われている。

他方、使用される行政評価等の業績評価情報について注目すべきは、調整活動において重点化、優先度を決定する際には、両市とも必ずしも行政評価の事後評価結果の良否に依存していないことである。すなわち、事後評価の高かった事業について機械的に資源を配分しているのではなく、将来的な重要性和他の施策や事業との相対的な関係において決定している。したがって、両市の例は、行政評価などの業績評価情報は、予算体系と関連付けられた事業別の予算額とアウトプット、アウトカム等の成果に関する基礎的なデータを提供すれば良く、資源配分上の評価は調整活動に委ねることができる可能性を示している。

## 5. さいごに

予算制度改革には様々なアプローチがあり、財務会計、管理会計それぞれに貢献しようとしてきた。財務会計は必ずしも成功したとはいえない。管理会計は、NPM 志向の政策評価や行政評価の導入によって、政府組織における業績評価システムの意義を高めようとしてきたが、計画や戦略の実現とプロセスとしての資源配分の意思決定に効果的に影響を及ぼすことができてきたかという点では、必ずしも成功してきたとはいえないだろう。このままでは、行政評価などの業績評価システムは仕組みとしての費用対効果が問

われる可能性がある。

そこで、本稿では、政府会計における予算制度について、法的な制度ではなく経営管理の視点で、予算編成プロセスの機能に着目し、財務、非財務の会計情報（業績評価情報）の果たす意義について考察することを目的とした。分析の焦点は、予算管理における調整活動であり、この調整活動について、評価情報を活用している二つの市を取り上げた。

両市の事例では、計画体系を組織目標に落とし込み、水平的、垂直的な調整が行われていた。そして、予算編成過程において、業績評価情報は個々の施策、事務事業について財務、非財務情報を提供し、相対的な重点化の検討を可能にする仕組みを提供することができる可能性があることがわかった。そして、調整活動は、単に責任権限の組織各階層への展開を意味するだけでなく、調整活動によって、コミュニケーション（インターアクション）が生まれ、計画の実現に向けて最小の資源で最大の成果を上げようとしていた。このような取組み、すなわち成果指向である点、水平的、垂直的、組織的かつ創造的な活動である点で、増分主義、枠配分、シーリングといった伝統的な予算編成とは区別されるべきものであり、両市の事例は、予算企画と我々が定義付けた条件をある程度満たした取組みであるといえる。

もちろん本研究には限界がある。まず、二つの市の事例を検討したが、普遍性、有効性を高めるためには、追加的な事例研究、サーベイを必要とする。とくに、調整活動の内容を詳細に分析し、分類・整理したうえで、各種の活動が財政規律を維持するうえでどのような機能、効果を持つかを検証する必要がある。この点については今後の検討課題としたい。また、都道府県レベル、国レベルにおいてどのように応用できるかについて検討を重ねる必要がある。

## 【参考文献】

- 東 信男 (2005) 「政策評価制度の課題と展望－政策評価法施行後 3 年を経過して－」『会計検査研究』第 32 号, pp.245-254.
- 大住 荘四郎 (1997) 「ニュー・パブリック・マネジメントによる財政システムの改革」『国民経済雑誌』第 176 巻, 第 6 号, pp.91-103.
- 大住 荘四郎 (1999) 『ニュー・パブリック・マネジメント』日本評論社.
- 大住 荘四郎 (2002) 『パブリック・マネジメント』日本評論社.
- 小林 健吾 (1997) 『予算管理講義』東京経済情報出版.
- 総務省 (2010) 『地方公共団体における行政評価の取組状況』総務省.
- 田中 秀明 (2011) 『財政規律と予算制度改革』日本評論社.
- 手島 直明 (1993) 『実践 価値工学』日科技連出版社.
- 中井 達 (2005) 『政策評価－費用便益分析から包絡分析法まで－』ミネルヴァ書房.
- 古川 俊一, 北大路 信郷 (2004) 『公共部門評価の理論と実際：政府から非営利組織まで－新版』日本加除出版.
- 松尾 貴巳 (2009) 『自治体の業績管理システム』中央経済社.
- 松尾 貴巳 (2010) 「自治体における業績評価システムの多様性と有効性」『国民経済雑誌』第 202 巻, 第 2 号, pp.29-45.
- 松尾 貴巳 (2012) 「地方公共団体における行政評価－システムの課題と方向性について－」『産業経理』第 71 巻, 第 4 号, pp.72-89.
- 松本 有二 (2006) 「プログラム概念の発展について」『静岡産業大学情報学部研究紀要』第 8 号, pp.13-35.
- 山口 直也 (2008) 「地方公共団体における行政評価の機能とシステム・デザイン」『会計検査研究』第 38 号, pp.75-85.
- 山田 治徳 (2006) 「なぜ指標なのか－行政評価の実効性向上のために『比較 - 改善』サイクルの活用を－」『会計検査研究』第 34 号, pp.17-32.
- 山本 清 (2001) 『政府会計の改革』中央経済社.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan (2007), *Management Control System*, 12th edition, McGraw-Hill, NY.
- Flynn, N. (1986), Performance Measurement in Public Sector Services, *Policy and Politics*, 14 (3), pp.389-404.
- 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), pp.209-228.
- Hood, C. (1991), A Public Management for All Seasons?, *Public Administration*, 69 (Spring), pp.3-19.
- Hood, C. (1995), The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), pp.93-109.
- Kelly, J.M. (2002), Why We should Take Performance Measurement on Faith (Facts Being Hard to Come by and Not Terribly Important), *Public Performance & Management Review*, 25 (4), pp.375-380.
- Lapsley, I. (1999), Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity?, *Financial Accountability & Management*, 15(3&4), pp.201-207.
- Poister, T.H. (2003), *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, CA: Jossey-Bass.

Simons, R. L. (2005), *Lever of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*, Harvard Business School Press, Boston, (谷武幸ほか訳 (2008) 『戦略実現の組織デザイン』 中央経済社) .