奈良県立大学「研究季報」第12巻 第1号（2001年8月10日）

地方自治体における管理会計情報の利用

藤　森　　　茂

Ⅰ　はじめに
Ⅱ　地方自治体における会計システムの位置づけ
Ⅲ　ＡＢＣ予算の利用可能性
Ⅳ　むすびに代えて

Ⅰ　はじめに

平成10年に地方自治法が改正され、次いで、平成11年2月の経済戦略会議による提言「日本経済再生への戦略」が公表され、ここにおいて、わが国の公的部門の効率化・スリム化を進めること、および政府活動の事後評価を行う観点から、これまで以上に決算を重視すること、そして中央政府及び地方自治体は、会計制度等の抜本的改革を進め、会計財務情報基盤を整備する改革の基本方向が示された(1)。

こうした制度改革の基本的提言等を踏まえ、平成12年3月に旧自治省（現、総務省）より『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書』が公表され、地方自治体が作成する普通会計のバランスシート（以下、貸借対照表と同義）についてその作成基準が初めて示され、旧大蔵省（現、財務省）でも「国の貸借対照表」と題した試案が同年10月に公表されている。また、バランスシートを自主的に作成する地方自治体が急増し、日経産業消費研究所が全国671市と東京23区を対象に調査したところ、バランスシートを導入済み、または導入を予定および検討している自治体が全体の31.7％に上っていることが明らかとなっている(2)。

「地方公会計とは、地方自治体の利害関係者に対して、彼らが各種の意志決定及び説明責任（accout-ability）の評価を適切に行いうるように、自治体の経済活動及びこれに関連する経済事象を測定し、その経済的事実と結果に関する情報を伝達する行為又は手続である。」(3)

現在、わが国の地方自治体会計は、地方公営企業の会計が複式会計システムを採用しているのを除けば、普通会計において単式会計システムを採用している。このため、単年度収支決算会計であって、その結果としてのストック会計の不在が、国際比較をとおしても批判されてきた。つまり、利害関係者へ対する「アカウンタビリティ」（説明責任）(4)が、ストック会計の不在では果たせないため、地方自治体会計にストック情報としてのバランスシートの導入が急がれているのである。

一方で、当初から、地方自治体会計についての議論・提言等は、先の旧自治省公表による「バランスシート」（決算統計に基づくもの）や「発生主義」による「バランスシート」（企業会計方式に基づくもの）に関連するもの、あるいは地方自治体会計への「企業会計的手法」の導入に関するものとして、いわゆる「アカウンタビリティ」（説明責任）の充実に関するものが数多くなされてきた。現在では、さらに進んで地方自治体会計への「企業会計的手法」の導入を通じて、行政意志決定を支援する「会計管理」が議論されるようになってきている。

しかしながら、こうした「会計管理」論は、バランスシートを利用した財務分析等、いわゆる「財務会計情報」をベースにした「会計管理」を目指すものであって、すなわち、地方自治体会計の「財務会計シ

ステム」の拡充あるいは延長線上の問題として捉えられており、不思議と「管理会計的アプローチ」による議論が見受けられない。

筆者は、一般に企業会計には大きく分けて「財務会計」と「管理会計」という二つの領域が存在するように、地方自治体会計における「企業会計的手法」の導入も、「財務会計的アプローチ」と「管理会計的アプローチ」との二つの問題として議論されるのが当然ではないかと考える。いやむしろ、普通会計への「企業会計的手法」の導入が、「アカウンタビリティ」(説明責任)を確保することにもつながるという役割を期待されているばかりでなく、とりわけ重要な政策決定である予算に関していえば、その決定過程である予算編成に際して、財政収支の見通しや編成作業において重要な情報を提供するものとして期待されているのであることを考慮すれば、「管理会計的アプローチ」こそが議論されるべきだと考えるのである。

本稿は、こうした問題意識に立って、わが国の地方自治体の普通会計における「管理会計情報」の有用性を問うものである。

Ⅱ　地方自治体における会計システムの位置づけ

地方自治体会計(あるいは地方公会計)は、一般会計、特別会計、企業会計(地方公営企業法に基づく水道・下水道・病院・地下鉄など)、収益事業会計(競馬・競輪・宝くじなど)に分けられるが、このうち、一般会計と特別会計の一部を「普通会計」、特別会計のうち「普通会計」に含めないものと企業会計および収益事業会計を「公営事業会計」と呼ぶ。一般に、営利企業と同じく複式会計システムを採用している公営事業会計に対して、普通会計においては単式会計システムを採用しているため、今日、地方自治体会計に対する改革という場合は、主に地方自治体の普通会計についての改革を指す。

平成12年4月に「地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律」(地方分権一括法)が施行され、地方自治体は、地域における行政を自主的・主体的に担っていくことになった。ここにおいて、地方分権改革の意義が、地方自治体の自己決定、自己責任そして自己負担を貫徹させることにあるとすれば、地方自治体自身による自律的自治的な財政秩序の構築こそが肝要となることになった(5)。なぜなら、「地方分権改革の最大の論点は、地方税財政制度にかかわる問題」(6)だからである。つまり、一連の変化は、自治体財政部門を焦点の一つとしていると考えてもよい側面があるからであり、地方財政は、財政運営の自由化を手にすると共に、財政面から地方自治体の自己責任を果たす一翼を担うことになったからであり、また、昨今の地方自治体問題は、その財政危機を巡っての運営方針が問われてきているからである(7)。

地方分権が推進されていくなかで、地方自治体が住民の自治意識を高揚して、住民自治の充実・活性化を図り、住民の選択と責任のもとに、地域の実情に即した個性的で多様性に富んだ地域行政を展開するためには、地方自治体の財政等に関する詳細な情報を作成し、公表することが、その不可欠な前提条件である。

地方自治法第2条では、次のように規定している。

「13　自治体は、その事務を処理するにあたっては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない。

14　地方公共団体は、つねにその組織及び運営の合理化に努めるとともに、他の地方公共団体の協力を求めてその規模の適正化を図らなければならない。」

この二つの条項のうち、「第13項は自治体がその事務を処理するにあたっての目標となる指針であり、地方自治運営の能率化の基本原則を規定したものである。また、第14項は自治体の組織および運営の合理化と適正化とについての基本原則である。したがって、地方自治行政の運営は、この基本原則に従って実

行しなければならず、その責任は首長・収入役および関係職員に帰属する」[8]。

さらに、地方自治体の首長をはじめとする行政管理者は、納税者である住民に対して、税金をいかに効率的かつ効果的に運用したか、その顛末について十分な説明を行う責任および義務がある。こうした行政管理者と住民との関係は、営利企業における取締役と株主との関係と対比され、地方自治体の普通会計に「企業会計的手法」を導入するに際しての、「アカウンタビリティ」(説明責任)についての説明として、一般に論じられている。

上記の二つの条項と住民に対する説明を行う責任および義務を果たすために、「多くの地方自治体では、こうした行財政改革の一環として、つまり、財政の健全化、行政運営における能率の向上、アカウンタビリティ(説明責任)の改善等を図るための手段として、企業会計方式の導入に積極的に取り組んできた」[9]。

現行の地方自治体における普通会計での決算制度の問題点として、単式簿記に基づく現金収支会計では、①経常的収支と資本的収支とが区別されないこと、したがって、経常的な収支計算の期間対応が歳入歳出決算書において表示されないこと、②現金主義のために収益・費用の見越し・繰延が計上できないこと、および固定資産の減価償却費の計上、退職給与引当金の設定等がなされないこと、③会計帳簿からバランスシートなどの財務諸表を誘導的に作成できないこと、そのため、ストック会計に基づく適正な財政分析・評価が不可能であること、などが指摘されている。このため、こうした問題点を克服する手段として、「発生主義」に基づく複式簿記を普通会計に導入することが意図されるのであり、この点に関しては何らの異論も存在しようがない。

「かかる方式の導入は、首長はじめ、各階層の行政管理者(マネジメント)に対して、その意志決定に役立つ多くの情報の提供を可能にするものである。すなわち、ストック(資産、負債および正味財産)に関する情報が充実するため、従来の伝統的なフロー分析指標(例えば、経常収支比率、公債費負担比率、財政力指標など)に加えて、ストック面からの財政分析・評価を行うことにより、普通会計の総合的な財政状況を把握することが可能となるのである。

かくて、マネジメントは、これらの情報に基づき新規の公共事業などに対する財政支出の膨張を抑制するとともに、巨額の負債(地方債)を削減するための方策、遊休資産の処分や活用、不良資産に対する適切な対策等を講ずることにより、財政の健全化に努めることが可能となるであろう。」[10]

こうした改革のなかで、地方自治体会計にストック情報としてのバランスシートの導入が急がれているのであり、一般に、その作成意義については、①起債許可制度の廃止に伴う投資家への情報開示の要請、②住民に対するアカウンタビリティの要請、③業績評価のための基礎データとしての要請等が挙げられており[11]、最近では、バランスシートを作成する地方自治体が急増し、日経産業消費研究所が全国671市と東京23区を対象に調査したところ、バランスシートを導入済み、または導入を予定および検討している自治体が全体の31.7%に上っていることが明らかになっている[12]。

では何故、バランスシートを作成することが脚光を浴びているのかというと、それは地方自治体会計の普通会計は単年度収支会計であるため、その結果としてのストック会計の不在が、国際比較をとおしても常々批判されてきたからである。

さらに、地方自治体会計の予算会計システムと業績評価システムとの一体化という観点から、地方自治体は財務業績の評価を実体的な行政事業との関連において行う必要があるため、行政事業による資産形成を貨幣価値計数によってストック表示するストック会計を成立させることによって、期間の消費的収支から成るフロー会計における収支管理をも純化することができる[13]。また、期間業績評価(消費的収支計算)と資産形成の評価(投資的収支の評価)を分析し、かつフローとストックの期間的連鎖をつくること

により、複数会計年度にまたがって継続的に会計事実をフォローする継時的な会計管理が成立することになるからである[14]。

つまり、バランスシートを導入することで、現行の地方自治体会計制度において不在となっているストック情報を補完し、「アカウンタビリティ」(説明責任)を確保するとともに、フロー会計とストック会計をリンク(連鎖)することによる「会計管理」の確立を図ることがその目的なのである。そして、そうして確立された「会計管理」は、行財政改革の一環として「行政運営における能率の向上」、および「財政の健全化」を図る手段として期待されており、その結果として、多くの地方自治体でバランスシートの導入が積極的に取り組まれてきていることに留意しなければならない。

そうした意図の下に、特に地方自治体財政の破綻を問題視し、それを解決するとともに、地方自治体の「財政の健全化」を図りつつ、社会資本整備を行うためのいわゆるストック面からの分析をより有効にする観点から、バランスシートの分析に関連した様々な議論・提言等がなされている[15]。これらの議論・提言等は、ストック面からの財政分析・評価を行うことにより、普通会計の総合的な財政状況を把握することで、「これらの情報に基づき新規の公共事業などに対する財政支出の膨張を抑制するとともに、巨額の負債(地方債)を削減するための方策、遊休資産の処分や活用、不良資産に対する適切な対策等を講ずることにより、財政の健全化」[16]を図るという、地方自治体会計の予算会計システムと業績評価システムとの一体化を目指すものでもある。

しかしながら、これらの議論・提言等が目指す「地方自治体会計の予算会計システムと業績評価システムとの一体化」では、「アカウンタビリティ」(説明責任)および「財政の健全化」を達成することが可能となるであろうが、「行政運営における能率の向上」に関しては、何らの方策も示されておらず、今まで通り「内部管理」に委ねられたままであって、何らの改善も期待できないことに留意しなければならない。なぜなら、従来の伝統的なフロー分析指標(例えば、経常収支比率、公債費負担比率、財政力指標など)に、ストック面からの財政分析・評価を加えても、それらの会計情報はあくまでも行政事業の執行結果のデータをその対象とするものであって、行政事業のプロセスあるいは業務内容そのものを分析・評価するものではないからである。したがって、これらの議論・提言等が目指す「地方自治体会計の予算会計システムと業績評価システムとの一体化」では、「行政運営における能率の向上」に資する会計情報を与えることはできない。

しかも、今日の地方自治体改革をそうした観点から捉えるのは、「財政の健全化」を達成する上では有効であろうが、一種の規制された枠内での財政支出のみ認められるという前提が形成されることにつながるという意味で、「消極的な行政運営」を結果としてもたらすものであると言えるのではないだろうか。地方自治体行政が「住民の福祉の増進」という、地方自治の理念を目的とする以上、そもそも行政運営は政策判断に委ねられるべきものであって、単年度だけの財政収支の均衡に拘泥されるべきものではない。勿論、財政破綻をもたらす野放図な財政支出を容認するものではないし、また、受益の世代間ギャップの問題等、考慮すべき点が様々存在することを否定するものではないが、まず、「ストック情報ありき」の会計システムでは、機動的な行政運営を望めないことになり、結果として「住民の福祉の増進」の機会を狭めることにつながる恐れがある。

さらに、これらの議論・提言等が目指す予算会計システムと業績評価システムとの一体化は、その前提条件として、ストック会計とフロー会計との組織的結合を図る複式会計システムが構築されてはじめて実現されるものであるが、「現在、多くの自治体が自主的・主体的に公表している財務諸表は、当該自治体の財政の概要を示す単なる参考資料であって、アカウンタビリティ報告ではない」[17]ことが指摘されている。つまり、地方自治体が公表している、これらのバランスシートを含む財務諸表は、自治体を管理・統

制するための決算統計に基づいて作成されたものであって、ストック会計とフロー会計との組織的結合を図る複式会計システムが構築されて作成されているものではないのである。しかも、平成12年３月に旧自治省（現、総務省）より『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書』が公表され、地方自治体が作成する普通会計のバランスシートについてその作成基準が示されるにおよんで、決算統計資料に基づくバランスシートが今後、わが国の地方自治体において公表されるものの主流になるであろうことも容易に推測されるところである。

地方自治体の普通会計への「企業会計方式の導入」は、財政部門にとっては、行政資源の合理的な管理を可能とし、財政運営の客観性を確保するものであり、同時に、いわゆる「アカウンタビリティ」（説明責任）を確保することにもつながるという役割を期待されているものである。そして、とりわけ重要な政策決定である予算に関していえば、その決定過程である予算編成に際して、普通会計への「企業会計方式の導入」は、財政収支の見通しや編成作業において重要な情報を提供するものとして期待されているものでもある。

つまり、限られた予算の枠内で執行される地方自治体行政が、「住民の福祉の増進」という地方自治の理念に沿うように、予算会計システムと業績評価システムとが一体化した会計システムこそが、今、必要とされているのである。そして、行財政改革の一環として、この要請に適う会計システムとして、「財政の健全化」、「行政運営における能率の向上」、「アカウンタビリティ」（説明責任）の改善等を図るための手段として、地方自治体の普通会計に「管理会計情報」を活用することが、非常に有用であると考えられるのである。

Ⅲ　ＡＢＣ予算の利用可能性

地方自治体会計において、有用な「管理会計的アプローチ」としては、ＡＢＣ予算（活動基準予算：activity-based budgeting）によるものが考えられる。「ＡＢＣ予算とは、『作業の負荷と資源の必要量の見積もりを支援するためにＡＢＣ（活動基準原価計算：activity-based costing）を用いたコスト予算の編成』のことをいう。ＡＢＣ予算は、作業間の結び付きと活動の背後にあるドライバー（作用因）を理解するための『計画と予算管理のツール』である。」(18)

地方自治体の現行制度のもとでは、歳出予算の経費は、その目的に従って、議会費、総務費、商工費、民生費などの款に区分され、各款はさらに項、目、節に細分されている。そして、地方自治体における予算は、こうした目的別・使途別の編成とその執行管理を通じて、行政活動を総合的に管理しているものである。このような、伝統的な費目分類を通じて行われる予算管理においては、会計システムを行政組織に関連づけて会計処理が行われることになる。それゆえ、財務会計の数値が予算から簡単に集計できる利点がある。しかも、各部の長の責任において管理可能な数値が示されることになり、管理にも役立つという利点がある。

しかし、こうした伝統的な予算編成・執行過程に対しては、一般に次のような問題点が指摘されうる(19)。

「①　過去の実績に基づいて一律の積み上げ方式で予算配分を行う、いわゆる増分主義（又は漸増主義）をとること、あるいはタテ割りの各行政部局に対して枠配分（財源割当て）の方法をとること。

②　どの施設や事務事業を選するかについての客観的な基準が存在しないため、しばしば外部団体等の激しい陳情や圧力により予算計上が行われること。

③　現行制度のもとでは、最初の（目）、例えば民生費の場合には、社会福祉総務費に人件費などを一括計上することとしている。このため、事務事業ごとにトータルコストを把握し、分析すること

が困難であること。

④　単年度主義であるため、長期的な視点が欠如し、事業計画の全体像が分かりにくいこと、またランニング・コストなどの後年度負担額がとかく軽視されがちであること。

⑤　事務事業について費用対効果の分析が極めて不十分であること。

⑥　国の予算執行について、すでに臨調の意見書が指摘しているところであるが、自治体のおいても予算を既得権視するろう習があり、費用節約の努力も十分でなく、また予算消化のために不用不急財貨の購入や年度末使用、さらに、予定事業量の減少を無視した予算の使い切りなどの事態がみられる。このため、他方では、真に必要な事業が予算不足を理由に、実施できなくなるケースも生じていることなどである。」

さらに、こうした現行の予算編成・執行過程では、「予算と実績を対比して、仮に不利差異が発生したにしても、それは予算額が低すぎたか、それとも予算を超過して費用をかけたにすぎない。不合理な仕事がなされたか否かは判明しない。どんな仕事をして、その結果、効率的な仕事をしたかどうかもわからない」(20)。しかも、この問題点については、上記の①〜⑥に示した問題点を改善するために、多くの地方自治体で導入し、またその導入を計画している事業別予算制度（行政目的を達成するために、一般的には「目」を構成する「細目」を事業単位とし、その事業単位ごとに一貫して、予算の要求、予算査定、予算執行および決算を行う予算の仕組み）においても改善されないものでもある。

「ＡＢＣ予算をもてば、活動別に予算を編成することが可能になる。そのため、従来は前年度の実績や恣意的な比率によって編成していた予算が、全員の賛同が得られるような形で編成できるようになる。さらにまた、ＡＢＣ予算によって、アウトプットとの関係において費用予算を編成・統制することができるようになる。」(21)

ＡＢＣ予算では、さらに、事務事業ごとの業績評価も可能になる。すなわち、「ＡＢＣ予算をもつことで横断的組織におけるプロセスの管理にも役立つ予算管理が必要になる」(22)からである。なぜなら、「相互依存性の強い有機的組織（プロジェクト組織、自主管理作業集団等）の業績評価のためには、伝統的責任会計における予算管理のような技法には限界があり、職能の限界を越えた業績測定が必要になる」(23)からである。「その結果、従来のようにプロセスの結果をみるのではなく、あるプロジェクトの責任を適切に業績評価できるような責任会計制度」(24)として、ＡＢＣ予算の利用が有用性をもつのである。

伝統的な予算は、行政活動の計画とコントロールを目的としてタテ組織の機能的な行政組織を中心にして編成される。これに対して、ＡＢＣ予算では、プロセス志向の視点から、ヨコ組織の活動を中心に編成される。「そのため、伝統的な予算よりも業務の内容を可視化することができる。そのことは、どこに業務上の制約や経営上の問題があるかを容易に明らかにすることができることを意味する。」(25)

ＡＢＣ予算では、活動を基準にして費目が分類され、活動を通じて投入した業務内容を分析することにより効率的な管理を行う。そのため、担当者が具体的にどんな仕事をしているかが明らかになる。つまり、「行政運営における能率の向上」を図ることが可能となるのである。その結果、ＡＢＣ予算によれば、どこに無駄な活動があるかも明らかになる。活動が行われていないところでコストが発生することはあり得ないため、活動別に予算を編成することで、これまで気がつかなかった重複を排除することができる(26)。つまり、無駄を省くことで「財政の健全化」をもたらすことが可能となるのである。

Ⅳ　むすびに代えて

地方自治体会計に「管理会計的アプローチ」としてＡＢＣ予算を利用することは、上述のごとく、地方自治体会計の予算会計システムと業績評価システムとの一体化を図るうえで、非常に有用である。

もともと管理会計は、その基本的な役割の一つに「業績評価」をもつ。もし、純粋に「業績評価」のみを地方自治体会計に対する「管理会計的アプローチ」として求める場合には、総勘定元帳と統合された発生主義会計のシステムにもとづいて実施するのが望ましい。なぜなら、期間損益計算と整合性を保つことによって業績評価がより合理的に行われるからである。

しかしながら、現実の地方自治体会計では、ストック情報としてのバランスシート（貸借対照表）の作成基準が決算統計によるものに統一化されつつあるように見受けられるなど、発生主義会計にもとづく「業績評価」を実施可能な状況にはないものと考えざるをえないのが実情であろう。

一方、管理会計では、経営者による意志決定や経営戦略への支援が管理会計における重要なテーマとなるに及んで、総勘定元帳と統合された発生主義会計のシステムにもとづいて実施される「業績管理」から、プロジェクト別の経営意志決定、事業体の経営戦略策定へとその重点を移行しつつある。従来は、「業績評価」のためには発生主義にもとづいて算定された損益との関係で企業の経営活動の評価を行ってきたのであるが、期間損益の計算結果は、財務諸表の作成や経営活動の業績評価のためには合理的であっても、意志決定や経営戦略への役立ちには限界があることが認識されてきたのである[27]。そして、それにつれて、管理会計上の基礎概念も、発生主義にもとづく利益からキャッシュ・フローへの重点移行が見られる[28]。

こうした管理会計情報の経営者による意志決定や経営戦略への活用が増すにつれて、キャッシュ・フロー経営の意義が増大しつつあることは、一面で、こうした新たな手法を地方自治体の普通会計に導入することで、行政意志決定を支援する会計システムの構築が可能になることをも示すものである。

また、管理会計には外部利害関係者への財務諸表の作成も含まれるとする見解も存在する[29]ように、地方自治体の普通会計に管理会計情報を活用することは、一面、それを利用した「アカウンタビリティ」（説明責任）を確保できるという利点をも有するものである。

以上のことから、地方自治体会計における「管理会計情報」についての研究が、今後、活発になされる必要があると言える。

（注）

(1) この答申では、改革の基本方向として、①企業会計原則の基本的要素を踏まえた財務諸表の導入（具体的には、複式簿記による貸借対照表の作成）、②経常的収支と資本的収支の区分、③外郭団体を含めた連結決算書の作成、④現金主義から発生主義への移行、⑤外部監査の導入・拡充と徹底した情報開示、などを掲げ、特に地方自治体については、全国統一の基準に基づく財務諸表を作成・公表し、各自治体間の比較・評価を可能とするよう提言を行っている。

(2) 日本経済新聞2000年6月5日付記事。

(3) 隅田一豊「入門　地方会計」『地方財務』ぎょうせい、No.542、1999年7月、235ページ。

(4) 一般に、地方自治体会計についての論考等において、「アカウンタビリティ」という文言が「説明責任」という意味で使用されているため、本稿においてもこれに準じて使用するものとする。

(5) 新川達郎「地方財政の新たな役割と能力」『地方財務』ぎょうせい、No.551、2000年4月、3ページ。

(6) 同上論文、同上ページ。

(7) 同上論文、1ページ。

(8) 高田駒次郎「地方自治体の会計基準と会計責任」、日本監査研究学会地方自治体監査研究部会編『地方自治体監査』、第一法規、平成3年6月、63ページ。

(9) 隅田一豊「入門　地方会計」『地方財務』ぎょうせい、No.551、2000年4月、330-331ページ。

(10) 同上論文、331ページ。

(11) 山本清「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」『會計』第152巻、第5号、1997年、108ページ。

(12) 注（2）参照。

(13) 吉田寛「行財政改革と地方公会計制度」『會計』第133巻、第6号、昭和63年6月、84-85ページ。

(14) 同上論文、同上箇所。

(15) 例えば、醍醐 聡編著『自治体財政の会計学』新世社、2000年9月などを参照。

(16) 隅田一豊、前掲論文、前掲箇所。

(17) 同上論文、331-332ページ。同教授は、これらの財務諸表を正規の説明責任報告とするためには、①決算統計はもともと財務諸表を作成するために考案されたものでないため、財務諸表項目の金額（例えば、固定資産の価額など）の正確性については、上述のごとく、重要な問題を孕んでいる。したがって、かかる財務諸表を説明責任報告として公表するには、その正確性についてさらに精度高めるための工夫が必要であること、②これらの財務諸表について、監査委員等による決算審査を受けなければならない。監査委員等はすべての財務諸表について十分な審査を行い、その適正性について意見を表明する必要があること、等の要件を充足することが必要であると列挙されたうえで、「そもそも決算統計は、自治体を管理・統制するための資料として、お上のために作成される情報である。かかる情報を処理・加工して主権者たる住民等に対するアカウンタビリティ報告を副次的に作成することは、本末転倒も甚だしいといわざるをえない。現在、多くの自治体が行っている決算統計に基づく財務諸表の作成（企業会計的方式の導入）は、あくまでも当面の対応策である。欧米の多くの先進的な自治体がすでに実践しているごとく、わが国も可及的速やかに複式簿記に基づく発生主義会計を導入し、正確な会計帳簿に基づいて住民等に対する説明責任情報を作成するという、本来の姿を確立すべきであろう。」（同上論文、332ページ。）と述べられている。

(18) 櫻井道晴「ＡＢＣ予算によるホワイトカラーの生産性向上」『企業会計』Vol.50、No.6、1998年6月、4ページ。

(19) 隅田一豊「入門　地方会計」『地方財務』ぎょうせい、No.545、1999年10月、218ページ。

(20) 櫻井道晴、前掲論文、前掲ページ。

(21) 同上論文、同上ページ。

(22) 同上論文、同上ページ。

(23) 頼誠「業績管理会計に関する一考察――ＡＢＭと責任会計の変貌――」『原価計算研究』日本原価計算研究学会、Vol.18、No.1、1994年、38ページ。

(24) 櫻井道晴、前掲論文、4-5ページ。

(25) 同上論文、10-11ページ。

(26) 同上論文、5ページ。

(27) 櫻井道晴「キャッシュ・フロー経営の意義」『企業会計』Vol.50、No.8、1998年8月、34ページ。

(28) 同上論文、40ページ。

(29) ＩＭＡ（アメリカ管理会計協会）の意見書（National Association of Accountants (NAA), *Definition of Management Accounting*, Statements on Management Accounting, Statement Number, 1A., 1981, pp. 4-5.）では、管理会計を次のように定義づけている。

「管理会計は、経営者が組織体における計画、評価、統制に役立て、企業の資源の適切な利用と会計責任を保証するため、財務情報を識別、測定、収集、分析、作成、解釈、および伝達するプロセスである。また、管理会計は、株主、債権者、規制機関、および税務当局など外部利害関係者への財務報告書の作成も含むものである。」