

行政組織の会計における予算管理について

教養 神谷真弓子

- 目次
- 1, はじめに
 - 2, 現代経済社会における公会計の存在意義
 - 3, 行政組織の会計における諸問題
 - 4, アメリカ行政組織における予算管理の発展
 - 5, むすび

1, はじめに

現在、自由主義経済圏においては、市場メカニズムを通じて種々様々な財・サービスが生産されている。財・サービスは経済学上、一般企業の活動を中心として市場を通じて供給される私的財と、市場を通じては上手く生産されないか、または全く生産されないため、行政やボランティア組織の活動を通じて供給される公共財とに大別される。後者については、他の先進諸国と同様にわが国においても、行政に寄せられる市民の社会的要請の増大とともにその生産も、戦後の高度経済成長を通じて拡大の一途をたどってきた。近年、このような公共財・公共サービス生産の拡大に対して、低成長への移行とそれとともに地方自治体の財政危機を背景に、その限界性が指摘されつつある。そのような中で見直されなければならない点は、第一にこれまで安易に拡大されてきた各公共財・公共サービスの供給が果たして社会的公正を実現する上で真に必要なものであるのか否か、すなわち資源配分や所得配分を達成させるものであるのかということについての吟味であり、第二には行政あるいは非営利組織(パブリック・セクター)の公共財・公共サービスの生産活動というもの

が、それが市場メカニズムを通じるものではないとはいえ、一般企業のように効率的、有効的に行われ、社会全般の必要性を十分に満たしているのかどうかということについてであろう。本稿では後者の問題について、地方自治体に代表される行政組織の生産活動を中心に会計学の立場から議論し、さらにアメリカの公会計を参考に今後あるべき方向を考察することにする。

2, 現代経済社会における公会計の存在意義

今日の経済活動において生産を担う活動主体は様々な組織形態をとっているが、¹それらは活動の最終目的とそのための資金源や、生産される財・サービスの性質に基づいて営利組織と、行政組織を典型的な例とする非営利組織とに大別される。既述したように先進諸国においては戦後、混合経済体制と称されたように福祉の向上に対する社会的要請の高まりとともに市場メカニズムでは遂行されにくい警察、医療、教育、交通といった各種の公共財・公共サービスの生産を拡大させてきた。それによって公共利益の増進のための非営利組織の経済活動全体に占める比重も増々大きくなってきている。会計学上の非営利組織の定義を E. O. Henk に従って定義すれば、²「計画的あるいは意識的な利潤動

機や個々に所有され売買可能な株式等を持たず、その組織体への資本提供者および後援者を対象とする財務利益も存在しない活動組織」とされる。わが国の場合、中央政府および地方自治体の他、公益事業団体、金庫、公庫、医療、各種私立学校法人、宗教法人、財団法人、その他大小様々のチャリティー団体等が全てこの範疇に含まれる。

営利、非営利を問わず、存在組織の活動を健全なものとするために活動業績・財務状況を測定し、それを計数的情報に変換して組織内外の関係者に伝達することが会計の根本的な役割である。営利組織（一般企業）を対象とする会計理論の確立と会計実践（企業会計）の歴史は古く、特に17,8世紀以降欧米を中心とした株式制度の普及とともに発展してきた。それとは対照的に非営利組織を対象とする会計理論（公会計）の展開や実践はアメリカにおいてさえ今世紀に入ってからである。とはいえアメリカでは1968年に財務会計基準審議会（FASB）と並ぶ公会計基準審議会（GASB）が設立され、1970年以降、公会計制度の整備や理論化が進められている。一方わが国においては公会計というものの概念や意義も明確化されていないのが現状であり、従って非営利組織の運営における会計的処理も各領域でそれぞれに利用しうる企業会計上のそれらが採用されている。この点では「経営に当たっては、資源の利用が正当化されるために組織の有効性というものが明確化されなければならない。また営利か非営利にかかわらず、およそ生産主体というものは資源の転換過程を効率的に行う必要がある。増大する社会的要請に対応して、非営利組織に利用される資源の割合は明らかに大きくなってきている。これにともない公会計の職務も当該組織の経営成果を的確に伝達するような会計実践を行っていかなければならない」³と Henk が述べたように、具体的に実践的機関の設置を契機として、わが国においても公会計の一層の理論化や制度化に本格的に取り組む必要があるといえよう。

3, 行政組織の会計における諸問題

今日の生産主体はそれがどのような組織形態であれ、経営および会計上、次の三つの指標に基づいて行動すると推測される。それは効率性、有効性、従順性の三つである。

効率性とは、生産活動における資源転換行動が効率的であるかということであり、すなわち組織の努力の達成度を意味するものである。営利組織の場合には周知のごとく、損益計算書の評価による収益力に最大の関心が向けられるが、非営利組織の場合にはそれが二次的なものとなる。とはいえ希少な資源を消費して最大の成果を達成しようとする点では普遍的な指標であろう。

有効性とは、組織がその活動に当たって設定した目標の実現化の程度を意味する。ただしそれはある意思決定の具体的に可能な限り接近することであり、従って効率性の指標と異なるところは、それが必ずしも「最小の費用でもって最大の利益を得る」意味ではないということであり、具体的に述べれば財・サービスの生産原価に対する産出額の比率を問題としないということである。

最後に従順性とは、当該組織が経済・社会的基盤を形成するところの様々な法やその他の外的制約および社会的要請に反することなく行動するというものである。余談ではあるが、この点に関して今日、わが国に限らず、世界規模で発生している様々な環境問題をふまえると、資金源（すなわち租税）という規制の故に経営上、一般市民との信託関係を比較的重視する非営利組織に比較して、営利組織（一般企業）のそれには今後、検討されなければならない部分が多々あるように推察される。

さて、以上三つの指標が、大なり小なり現代の自由主義経済圏に存在する生産主体全般に共通して経営および会計上、拠り所となっているものであることは否定できない。それでは営利組織と非営利組織を、経営および会計上、本質的に異なるものとするところは何であろうか。

これに関しては再度、前述の Henk が以下のような見解を述べている。「非営利組織は、その運営目的と組織の性質において営利組織と異なる。第一に営利組織においては、組織における所有と統制の直接的な関係により、株主が最大の利得を獲得しうるように活動することが要求されるが、非営利組織においてはそのような直接的関係が存在しないため、それを統制する法的な組織体は活動プログラムの効率性、有効性というものに適切な関心を営利組織よりは払わない。第二に非営利組織は供給する財・サービスの性質に起因して、営利組織の経営におけるような、いわゆる自己浄化作用というものを受けない。従ってそれらが一旦活動を開始すると、それは常に拡大、拡張の傾向となる。このため非営利組織の場合には、経済・社会的要請の合理的水準を超えて過剰な生産を行いがちである。」と。⁴すなわち非営利組織固有の特質として、資産概念や利潤動機の欠如に加えてサービス供給の非効率性の助長が挙げられるといえよう。⁵さらにそれについてはその運転資金の出資者となる所有者と組織との関係が政治機構によって結合されているが故に財務会計の面で多くの制約を受けるといふ点もある。

さてここで、非営利組織を中央政府および地方自治体のそれに特に限定して、そこに内在する問題点の検討に移ることにしよう。行政組織の生産活動も本質的には前述の効率性有効性、従順性の三つの指標に基づいてなされることはいうまでもない。しかし今日のその活動を眺めると、行政事務のより広範な民間委託や情報システムの導入による行政執行上の効率化の試み等、部分的な進展は見られるものの、その活動全般について効率性、有効性の指標が生かされているとは必ずしもいいがたいのが現状である。特に営利組織の経営活動に比して決定的に立ち遅れていると断定しなければならないものは、予算管理である。ただし、ここで非営利組織における予算管理とは、一般企業のそれとは多少ニュアンスが異なる、内部管理のための予算、つまり事業計画や業務実施予算を意味することに留意していただきたい。

営利組織における予算管理は本来、経営管理組織の分権化の進展にともなって組織を一つの有機体として統合し、調和的な活動を促進するための手段の模索の過程から生成されたものであった。それはアメリカでは1920年代にもともと支出の制限を目的とする許容原価方式による統制型予算として開発された。そしてさらにそれは利益目標を達成しうる実行計画を、各種の利益改善策を検討しながら見出していく今日の近代的な計画方予算にまで発達させられたのである。このような計画型予算管理の手法の導入は営利組織において効率性や有効性の実現を図る上で大きく貢献したが、一方非営利組織においては、利潤動機の欠如および収支不均衡主義等のそれら固有の性質のために、アメリカにおいては1950年代、またわが国においては1960年代まで顧みられることがなかった。しかしアメリカでは各種の社会的サービスへの需要が増大していく中で、財政圧縮政策と関連して限られた資源の効率的使用が重要な課題となり、それが組織の経営活動に‘適切な計画’を必然的なものとした。そしてそのための具体的手法として導入されたものが予算開発プロセスである。すなわち一定の目的を持った計画を立ててこれを実行に移す場合、その計画にとって資源がどれだけ必要か、どれだけの支出を見積もるべきか等を明確に認識することが、予算編成および執行のためにも不可欠であるということであった。そして行政の予算制度の中に営利組織におけるような予算管理方式を導入しようという試みがアメリカで1950年代以降、開始されることになったのである。次節ではこのアメリカにおける行政組織（非営利組織）の予算管理について、その発展の推移を時代を追って見ていくことにしよう。

4、アメリカ行政組織における予算管理の発展

アメリカにおける公会計の近代化は、20世紀初頭に始まった。それまで営利組織の私的なものであった会計は、鉄道事業を契機とする産業資本の形成、経営の合理化とともに1910年代に

はずで一つの社会統制手段（企業会計）にまで進展した。これとともに行政組織においてもそれ固有の活動上の性質を把握しながら、企業会計を拠り所としつつもそれとは並行的に独自の予算管理方法を開発していったのである。ここで先に、アメリカ行政組織の会計制度において新たに導入されていった様々な概念を列挙してみよう。

①1910年頃まで ラン・サム予算
(総計予算)

1910年～1940年頃まで ライン・アイテム予算（科目別、支出目的別予算パフォーマンス予算、プログラム予算）

②1940年～1970年頃まで PPBS システム

③1970年以降 ZBB システム

① ライン・アイテム予算およびパフォーマンス予算、プログラム予算

1910年代までアメリカ行政組織の予算会計においては従来総計予算主義に基づくラン・サム予算が採用されていたが、その後それに代わって今日でも普及している科目別予算（性質別予算ともいう）が使われるようになった。この方式の焦点は、材料費、人件費、等の費用項目の見積要請をもって、行政支出の全般的管理を行うところにある。アメリカではこの方式の導入とともに行政支出の会計上の責任を委ねられたチーフ・エグゼクティブを頂点とするエグゼクティブ予算体制を確立することになった。

ライン・アイテム予算の長所は、以下の点である。

- 1, 組織の上部管理者が、具体的支出が成される以前に投入額を調整しやすい。
- 2, 財政支出の全般的管理により会計監査システムが促進され、業績評価としての費用を抑制しうる。
- 3, 組織全体の統一的コントロールを比較的容易にする。
- 4, 長期的政策策定がより行いやすい。

しかし一方でこの方式は以下の諸問題を含んでいた。

- 1, 会計上の責任が、何に支出するかという狭い概念に固執し、産出額や業務の実行結果への関心が二次的になるため組織の最終目的についての計画性という面で疑問がある。
- 2, 組織活動の効率性や有効性を評価する際の情報提供には役立ちにくい。
- 3, 一旦予算編成が成されると、活動が無意味なものとなっても継続されがちである。

ライン・アイテム予算の上述の不備な諸点を改善するために1940年代までに開発されたものがパフォーマンス予算、プログラム予算と呼ばれる方式である。

第二次世界大戦前後にアメリカではインフレーションが急速に進み、膨大な軍事支出をも抱えて連邦政府は社会サービスを提供する上で多くの活動プログラムの効率性や有効性を向上させるための予算合理化を行う必要性に迫られた。このような中で1949年にはトルーマン大統領の下に予算過程の改革のために第一次フーバー委員会が設置されたが、この委員会による改革案の中にパフォーマンス予算、プログラム予算という新方式の導入勧告があった。これらの方式が従来と根本的に異なる点は、活動プログラムの達成度の何らかの測定指標を基準として行政各機関の各活動および活動計画を立てた上で、そのための業務別、機能別の予算編成を行うところであり、それまでの組織別や目的別の予算編成に代わるものであった。しかしこの方式を実現するためには、原価計算あるいは労働量等の測定を中心とする、営利組織がその予算管理に駆使する記録の統一的なシステムが逆に必要とされたため、行政組織も改めて一般企業の原価計算制度というものを見直すことになった。⁶

パフォーマンス予算は1950年の予算改正法によって実施に移され、予算査定や編成に当たり様々な事業計画設定とそのための費用見積が選択しやすい制度的基盤を形成するという大きな役割を果たしたが、これにも公共財・公共サービスが本来特質として持つ業務活動量測定の不完全性や質的分析の限界性といった問題が残さ

れた。パフォーマンス予算と前後してフーバー委員会で提案された新予算方式としてもう一つプログラム予算がある。アメリカではこの二つの方式はほぼ同じ機能を持つと見なおされているが、⁷別の見解もある。⁸

② PPBS

1950年以降、アメリカ経済は朝鮮戦争を機に著しい成長を遂げたが、その後冷戦期を迎えて連邦政府は兵器、航空機、電信、通信機器等を中心とする巨大企業と結びつき、財政支出も国防費をはじめ膨張の一途をたどった。このような状況の中でさらに合理的な予算編成のために全く新しい試みとして考案されたものがPPBS (Planning Programming Budgeting System の略称。わが国地方自治体においては通常、“PPBS”と呼ばれている。これの日本語訳は特にないが、あえて訳せば、“計画型予算編成システム”が妥当であろうか)であった。PPBSは、既述のプログラム予算と長期的計画策定との結合を図った統合的意志決定システムである。それは1961年にアメリカ国防省で最初に導入された後、新システムであるZBBが登場する1970年代まで多くの州・地方政府の行政組織で採用された。

PPBS機能の目的は、重要な政策課題についての分析を促進し、類以の目標を持つ事業計画間の代替性を確認することにより、効率的、有効的な組織活動を行おうとするところにある。またそのために、まず計画目標についての費用とその影響の確認及び評価、計画目標遂行のための各組織の各時点で必要とされる物的・人的資源の具体的表示、各時点の物的・人的資源についての財政支出的保障の確認といった点について詳細な情報を収集した上で、下図1に示されるようなプロセスを経て予算編成および査定を行う。

PPBSが理念としたところは、予算編成および査定の過程においてそれまで容認されてきた増分主義の悪弊を払拭し、組織全体の最終目標を、大量の情報に基づき長期的あるいは多角的に策定することによって資源の効率的配分を達成することであった。しかしPPBSにも技術面、政治面で次のような欠陥が存在した。

- 1, 大量の情報収集およびその分析に多くの時間と人力を必要とし、またそのための費用をさらに追加しなければならない。
- 2, システム全体の管理のための特別なスタッフが必要となること、およびその費

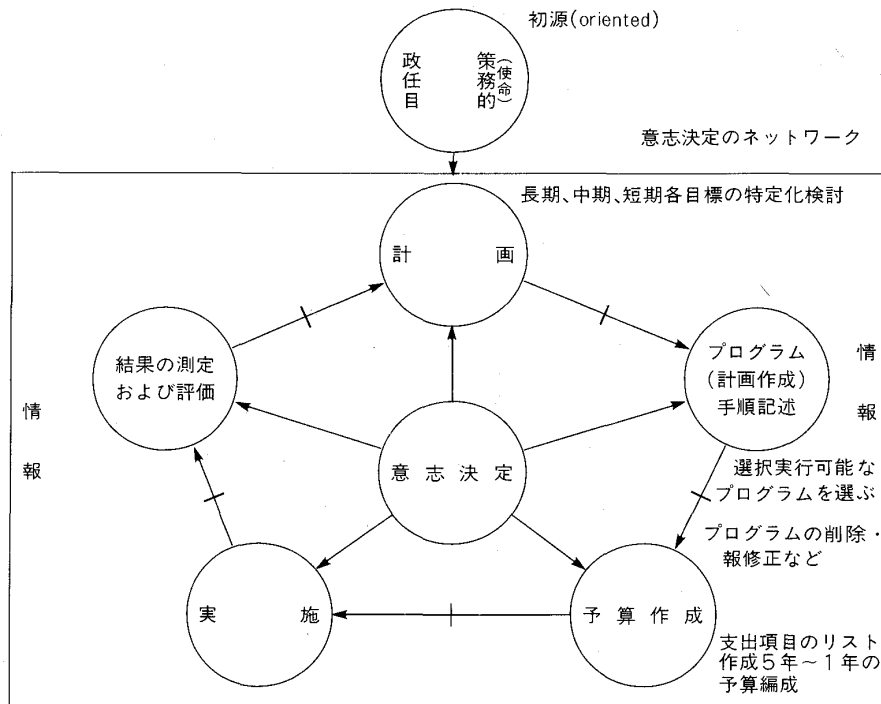


図1 PPBSにおける予算編成のプロセス

(17) J. B Mckinney; Effective Financial Management in Public and Nonprofit Agencies, p. 223より作成。

用の追加

- 3, 意志決定と予算編成を同時に行う点で従来の編成方式と相入れず、さらに多くの職権階層からなる複雑化した行政組織の中での伝統的な意志決定方法と対立した。
- 4, 意志決定がマクロ経済的分析に基づいて中央集権的になされるので、計画策定がトップ・ダウン型になり、本来遂行すべき社会サービスの適切な供給となる確実性に乏しい。

このように PPBS はその実施の段階で多くの問題を生じたため、1972年には中止のやむなきにいたった。しかし PPBS という全く新しい試みが持つ理念はその後、ZBB に継承されることになる。

③ ZBB

1970年代に入るとアメリカは、ベトナム戦争、ドル危機等の苦い経験により、それまでの軍事中心主義から国内の福祉充実へと政策の大転換を行うことになる。この福祉拡充政策にともない連邦政府を中心に関連支出が膨張し始めたが、レーガン政権下で再び軍事支出の拡大や減税政策が採られた結果、財政支出赤字は膨大なものになった。このような中で連邦・州・地方政府は一連にこの穴埋め策としての福祉関連支出の抑制をはじめとする行財政支出の削減と、活動全般の合理化という問題に本格的に取り組まなければならなくなった。そこで連邦政府を中心に、PPBS に次いで支出の抑制下で効率的な運

営を行うための予算管理面での画期的手段として採用されたものが ZBB (Zero-Base Budgeting の略称通常“ゼロベース予算”と呼ばれる。)である。

ZBB は Pyhrr の提唱により、1968年からアメリカのテキサス・インスツルメント社やジョージア州で体系化、実施された予算方式で、その基本的概念は1970年代末より連邦政府をはじめとして全米の各州・地方政府で利用されている。このシステムのねらいは、各事業予算を各年度にゼロベースのレベルに戻して見直し、すでに行われている活動についてもあえて予算配分の削減を容認することにより、資源の最も効率的、有効的利用を果たそうとするところにある。またその機能の基本的特質は、現在および将来の事業プログラムについての意思決定を、まず費目別、プロジェクト別、供給サービス別等に基づいて区分し、(この区分された単位をディシジョン・ユニットと呼ぶ)次にそれらユニット毎にある業務に関してディシジョン・パッケージ(管理の評価と、他の業務とのそのの比較を目的として一定の書式で業務目的、業務の尺度、代替案、廃止案、費用効果あるいは費用便益の5項目について要約して記述された報告書)を作成し、最後にパッケージのランキングにより活動プログラムの採否を決定する、といったプロセスを通じるころにある。下図2は ZBB プロセスを示すものである。

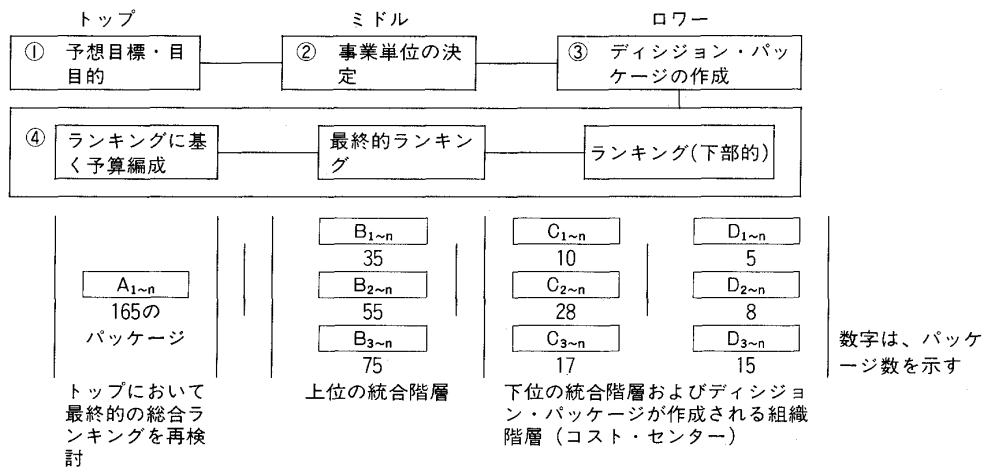


図2 ZBBの意志決定プロセス

P. A. Pyhrr; ゼロベース・マネジメント 中村芳夫訳。ダイヤモンド社 1977年。pp.119-207より作成。

ZBBはPPBが理念とした、予算編成と長期的計画策定の統合を生かしながら、前述のような欠陥を改善するという、困難な使命の下に開発された方式である。その優れた点は、以下のようなものである。

- 1, 事業プログラムの評価分析の際の情報収集にともなう費用が大きくなる。
- 2, 下部組織の活動および機能をより重視する、ボトム・アップ型のシステムであるため、下部の意志決定が計画に反映されやすく、中央集権的な予算編成を回避しうる。
- 3, 増分型の伝統的な予算編成を改革することにより、資源の最適配分を達成することができる。

Pyhrrによると、本来ZBBは営利組織における効率的経営のために開発されたものであるが、その活動に際して費用効果の関係が把握しにくい一般管理部門や技術部門および販売部門、その他のサービス・補助部門等の間接部門の予算管理において特にその効果が期待できるという。従って行政組織にとってもその実施は大きな成果を持ったと言えよう。

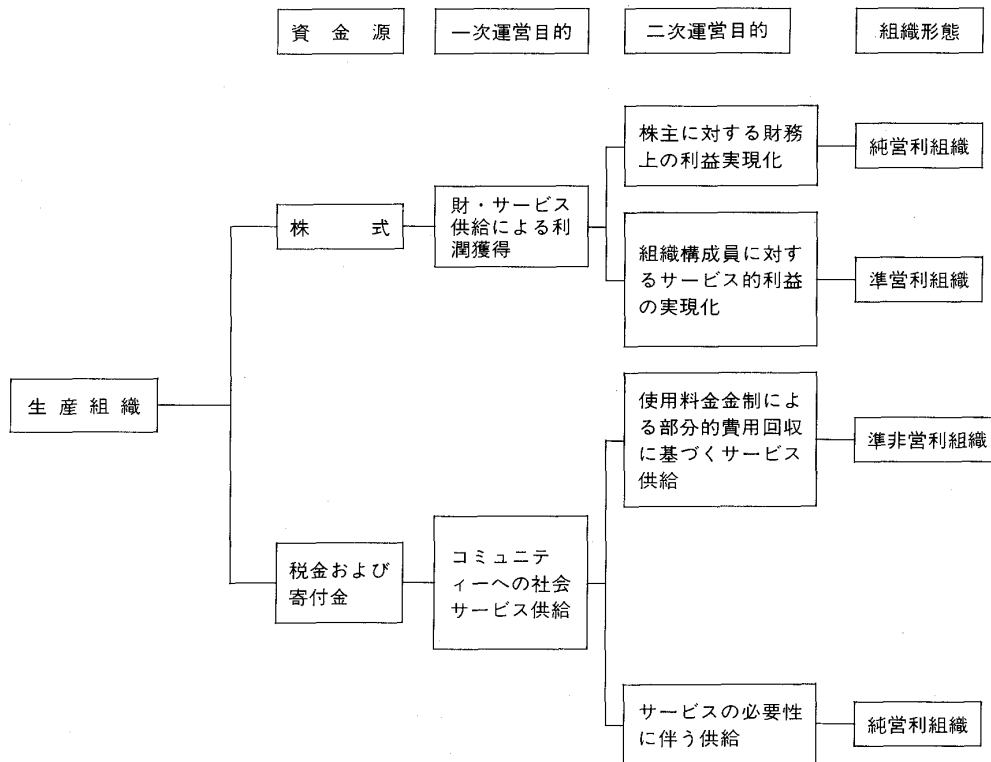
5, むすび

さてこれまで見てきたように、行政組織を中心とするアメリカ公会計は、20世紀初頭から経済・社会の変化に対応しうる会計原則の確立や制度、会計実践の充実化に努力を払い、非営利組織における“会計と予算の統一化”を促進させてきた。それとは対照的にわが国の公会計では、例えば明治時代からの会計処理が単に複雑化されたまま温存されるなど、今日の増大した社会サービス供給に的確に対応しうる会計上のシステム化が充分になされていないのが現状である。例えば前述のアメリカにおける予算管理方式の開発(PPBSやZBB)は、わが国の行政組織(特に地方自治体において)にとって概念上の刺激となったものの、明治以来の伝統的な官僚主義に基づく行財政制度の慣行のために、わが国では依然として行政と(行政組織の)経営とが合

理的に統合されないままにあることは事実である。この点について児島昭氏は、「日本の官僚制は、国・地方を通じて計画とか総合調整というような管理意識よりも法規解釈と職務権限意識で行政を行う風潮がまだ強い。そうした行政文化の下では、意志決定に当たって政策のメリットとコストの両面から最適化を図っていくという意識も思潮も育ちにくい。わが国でPPBSやZBBのような考え方が根づきにくい原因は、そうした行政文化にあるといえてよい。」と批判している。⁹

周知のように、アメリカの影響を受けてわが国においても1962年に第一次臨時行政調査会、そして1981年には第二次臨時行政調査会と、公会計改革への試みがなされたが、いずれも官僚主義をはじめとする種々の問題によって不十分なものに終わっている。今日のわが国の行政組織には、それが財政支出抑制策に直面した場合、経費節減という常套手段に終始するのではなく、行政需要を合理的に処理する何らかの活動効率化を図っていく必要があるといえよう。その意味でアメリカ行政組織がこれまでに模索してきたような予算編成および執行面での効率化、さらに将来を見通した長期的計画予算策定を中心とする予算管理の整備化、そしてその実現化にむけた柔軟的な行政組織への再編成(例えばタテ割行政の是正)といったものが早急に必要とされるのではないだろうか。

注 1
1



注 2

2 E. O. Henk; Introduction to Nonprofit Organization Accounting, 2th, Kent Publishing Company, 1984 pp. 4-6

注 3

3 E. O. Henk; Performance Evaluation For Not-For-Profit Organization, The Journal of Accountancy, June. 1972 p. 51

注 4

4 E. O. Henk; Introduction to Nonprofit Organization Accounting, 2th, 1984 p. 475-p. 478

注 5

5 非営利組織における主な会計上の特質は、資産(持分)概念や利潤動機の欠如である。ここから公会計固有の問題が発生することになる。前者は財務会計面に影響を及ぼす。それは資本形成及び債務を不明確にしている。社会の人々の持分と、組織持分との分別が具体的に行われにくいからである。後者は内部管理に影響を及ぼす。非営利組織によって生産される社会的サービスは市場システムを通じないために、営利組織における収益対応の原則を適用することは望ましくなく、これに代わる費用効果、費用便

益の計算原則に従ってその経済効果及び社会的効果(社会的付加価値)を測定することになる。しかしこの様な計算原則が絶対的なものとは必ずしもいえず、結果的に非営利組織の生産活動が真に効率的、有効的になされているか否かについての判断を曖昧なものにしている。

注 6

6 わが国においてはこの方式が昭和30年代に臨調で検討されたが、あくまでも理念的なものとして具体的な導入には至らなかった。しかしそれは今日の地方自治体において事業別予算としてようやく定着しつつある。

注 7

7 わが国においても両者はともに事業別予算として、厳密な区分はなされていない。

注 8

8 例えば斎藤達三は、後者を「各事業部門で予算請求した内容が財政部門により査定され新たな予算が編成されるまでの過程をそのシステム化の中心とする。事業計画と予算編成を結びつけた行政の計画段階にシステムの焦点が置かれている。またそれが着目するのは、主として行政の需要面のデータである。

その事業の提供するサービスに対しどのようなニーズが存在し、それをどの程度まで充足することができるか、さまざまな需要や欲求に対して、その充足の達成状況を現すための有効度やサービス度といった指標が設定され、それらに予算コスト指標が加えられて、事業計画の評価情報が構成される」方式とし、前者を「行政の計画段階を対象とすることはもちろんとして、さらに執行段階あるいは執行結果の評価段階も含めて行政経営の全過程をシステム化の対象とする。また情報把握の点では、行政の需要、供給の両面のデータを状況に応じて駆使する。プログラム予算で利用される需要面での各種データや指標に加えて、行政事業によりサービス供給が実施される過程での人的資源の配分、業務負荷量の発生、サービス提供の成果等のデータに基づく指標化が図られる」ものとして、明確に区別しようとする。

齋藤達三；「自治体の事業別予算」学陽書房 1990 pp.33-35

注9

9 小島昭；自治体の予算編成，学陽書房。1987年。
p.132

参 考 文 献

- (1) E. O. Henk; Introduction to Nonprofit Organization Accounting, 2th ed. Kent Publishing Company. 1984
- (2) M. J. Gross, Jr. & W. Warshauer, Jr; Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations 3rd ed. A Ronald Press Publication, 1979
- (3) R. N. Anthony & R. E. Herzlinger; Management Control in Nonprofit Organizations, Richard D. Irwin. Inc. 1980
- (4) J. B. Mckinney; Effective Financial Management in Public and Nonbusiness Agencies, Greenwood Press, Inc. 1986
- (5) T. D. Connors-editor; The Nonprofit Organization Handbook, McGraw-Hill Book Company, 1980
- (6) Performance Evaluation for Not-For-Profit Organizations; The Journal of Accountancy, June. 1972
- (7) 黒澤清編；会計と社会 中央経済社 1973年
- (8) 野口悠紀雄，新村保子，内村広志共著；予算編成における公共的意志決定過程の研究，経済企画庁経済研究シリーズ第33号 1969年
- (9) 高寄昇三；地方自治の経営 学陽書房 1988年
- (10) 小島 昭；自治体の予算編成 学陽書房 1987年
- (11) 齋藤達三；自治体の事業予算 学陽書房 1990年
- (12) 池上 惇；アメリカ資本主義の経済と財政 大月書店 1978年
- (13) 渋谷博史；現代アメリカ財政論 御茶の水書房 1986年
- (14) 上総康行；アメリカ管理会計史下巻 同文館 1988年
- (15) 菊地祥一郎監訳；アメリカ公会計原則 同文館 1986年
- (16) 青柳文司；アメリカ会計学 中央経済社 1986年
- (17) 吉田 寛，原田富士雄共編；公会計の基本問題 森山書店 1989年
- (18) 千葉 稔；‘なぜ予算は判りにくく不正汚職が絶えないのか’‘判りやすい「経済予算」とは’‘公共経済の運営三原則とは’‘これでよいのか国の公会計改革の歩みと現状’経済評論 日本評論社 8月～12月号 1991年
- (19) D. Novic; Program Budgeting, 福島康人訳；PPBSの理論と手法，日本経済新聞社 1960年
- (20) 宮川公男，浦尾武昭，川村直道共著；PPBSの研究 経済企画庁経済研究所 研究シリーズ第24号 1971年
- (21) P. A. Pyhrr; Zero-Base Budgeting 中村芳夫訳；ゼロベース・マネジメント ダイアモンド社 1977年
- (22) P. C. Sarant; Zero-Base Budgeting in The Public Sector 日本能率協会自治体ZBB研究会訳；官庁・自治体のためのゼロベース予算 日本能率協会 1980年