

住民自治と情報開示制度

隅 田 一 豊

I 住民参加と情報公開制度

周知のごとく、わが国の憲法では、「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める。」(第92条)と規定している。また地方自治法では、「この法律は、地方自治の本旨に基づいて、地方公共団体の区分並びに地方公共団体の組織及び運営に関する事項の大綱を定め、併せて国と地方公共団体との間の基本的関係を確立することにより、地方公共団体における民主的にして能率的な行政の確保を図るとともに、地方公共団体の健全な発達を保障することを目的とする。」(第1条)と定めている。ここで「地方自治の本旨」とは、憲法が保障する地方自治の根本的な原理、理念、または精神を意味するものであり、いわゆる大陸型の「団体自治」と英米型の「住民自治」という2つの原理から構成されている。

「団体自治」は、法律的意義における自治とも呼ばれ、主に国に対して法的に独立した自治体の存在を認め、それに十分な地方自治権を保障するという、対外的自治の原理である¹⁾。それは、地方自治法で規定する「国と地方公共団体との基本的な関係」と密接に関連するものであり、地方公共団体が「一団体として自立性、独自性をもち、国の干渉や関与からできるだけ独立であることを意味している。したがって、このような「団体自治」が成立するためには、首長の公選や地方公共団体に対する課税権の付与(形式的条件)及び自主財源の確保(実質的条件)が必要となる²⁾。

他方、「住民自治」は、政治的意義における自治とも呼ばれ、自治体の内部自治のあり方にかかわり、自治体の政治行政がなるべく直接に住民の意思に基づいて行われるべきことを意味する。地方自治・自治体行政では、議会制間接民主主義と並んで直接民主主義も

基本になっている点に住民自治の特色がある³⁾。これは地方自治法にいう「地方公共団体の民主的にして能率的な行政の確保」と関連があり、地方公共団体が「一組織として民主的に運営されることを求めるものである。したがって、「住民自治」成立のための形式的条件は、現行の議会制度及び予算制度のうちに備わっており、実質的要件は、住民の選好にできるだけ基づいて効率的行政を実施することである⁴⁾。このように地方自治は、団体自治と住民自治から構成されるものであるが、団体自治は住民自治を実現するための手段として位置付けられるべきものであって、地方自治の核心はなによりも住民自治にあるとされる⁵⁾。

このような住民自治をより充実し、活性化するためには、住民参加の積極的な活用が不可欠である。住民参加は、主権者である住民がその生活に影響を及ぼす政策の決定、及び執行過程に直接参加することである。こうした住民による行政参加の制度的仕組みには、住民の直接請求、住民監査請求、住民訴訟、住民投票などの諸制度のほかに、かつての飛鳥田市政における「一万人民集会」、「市政モニター」、「市長への手紙」、「住民集会」などの広報・公聴行政があげられる⁶⁾。

住民参加の重要性については、先の「新行革審答申」でも、地方自治体の自己改革との関連で主張されているところである。すなわち、住民の参加と監視機能の充実、行財政改革推進の見地のみならず、地域行政の活性化にとって不可欠な課題であり、住民への情報提供の拡充、監査委員制度の活性化、住民の参加機会の拡大等を通じて、住民の選択と責任の原則の下に多様な地域行政を展開することを提言している⁷⁾。

しかし、こうした主権者たる住民の地域行政過程への実質的な参加を促進するためには、地域行財政に関する情報公開制度の確立が不可欠な前提条件となる。「情報なくして参加なし」といわれるように、行財政

情報の公開によって、住民は自治体の現状と諸問題に対する理解を深め、よりの確な判断と行動が可能となるのである。しかもそれによって直接請求、監査請求、住民訴訟など各種の制度が保障する住民の権利を有効・適切に行使することも容易となるからである。

住民参加の前提となる情報公開制度は、一般に住民の「知る権利」を保障する制度であるといわれる。これまで「知る権利」をめぐる多様な議論がなされてきたが、それは(1)表現の自由の背景としての「知る権利」と(2)参政権を保障するための「知る権利」という2つの考え方に整理される⁸⁾。前者は、憲法が保障する表現の自由と表裏一体のものとして、国民大衆が報道、出版等の活動を通じて流される情報を国家権力の妨害を受けずに「知る権利」が保障されているとするものである。これに対して、後者は、国民が主権者として生活又は行政の意思決定過程に実質的に参加するには、その前提として国政について十分知り得る状態になれば、妥当な判断ができないとするものである。

こうした参政権を保障するための「知る権利」に拘わって、臨時行政調査会の行政改革に関する第5次答申では、わが国において、行政情報公開への関心が高まってきた背景について、次のように述べている。すなわち、それは、社会全体の情報化の進展及び行政機能の拡大により、行政機関に大量の情報が集積したこと、及び国民の行政情報に対する関心と行政過程への参加意欲とが高まっているという状況の変化である。しかし、同答申では、わが国における情報公開の現状は、その内容、方法、体制等が必ずしも十分ではなく、国民の需要に答えたものとなっていないと指摘し、国民からの要求を待つまでもなく、国民にとって必要かつ有用な情報を自主的・能動的に提供する努力を要求している。そして行政情報の公開に関しては、より一層公正で民主的な行政運営を実現し、行政に対する国民の信頼を確保するという観点から、できるだけ幅広く改革のための方策を検討することが必要である、と提言している⁹⁾。

このような国レベルでの情報公開の現状に較べて、地方自治体レベルでは、既に1982年4月に山形県金山町が、わが国最初の「金山町公文書公開条例」を制定している。また都道府県レベルでも1982年10月に神奈川県が、「神奈川県の機関の公文書の公開に関する条例」を制定した。そして1990年4月までに167の自治

体(都道府県31, 市町村116, 特別区20)において情報公開条例が制定されている¹⁰⁾。地方自治体の情報公開制度がこのように比較的容易に導入されたのは、①国にはみられない多数の直接民主主義制度が設けられており、住民の行政への参加についての制度的仕組みと経験があること、②地方公共団体が保有する情報には、外交、防衛等の国の存在に直接関係する文書がほとんど存在せず、住民に身近な生活情報が多いこと、③現行法制度の枠組の範囲内での制度化であることなどが指摘される¹¹⁾。

さて、以上のような情報公開制度とは別に、現在、行政機関は国民に対して、次のような情報の公開を制度的に保障している¹²⁾。すなわち、①広報・公聴業務、白書類の刊行を行う広報サービス、②文書閲覧窓口制度、国立公文書制度など、国民の求めに応じて行う行政運営上の情報提供施策、及び③法令に基づく財政状況や総合計画等の公表、文書の公表、閲覧、縦覧などの情報公表義務制度である。そこで次節では、これら既存の制度のうち、地方自治体レベルにおける財政情報に関する公表義務制度を取り上げ、それが住民参加の前提となる情報公開の制度として、住民の「知る権利」をどの程度、保障しているかを検討することにした。

Ⅱ 公表義務制度と「財政のあらまし」

わが国の地方自治法では、財政情報に関する公表義務制度として、(1)予算要領の公表(第219条Ⅱ)、(2)決算要領の公表(第233条Ⅴ)、及び(3)財政状況の公表(第243条の3)を地方自治体に要求している。また地方公営企業法でも業務状況の公表(第40条の2)を公営企業に要求しているが、以下では、一般会計及びいわゆる官庁会計方式を採る特別会計(以下、普通会計)を中心に、財政情報の公表義務制度について考察することにした。

まず予算要領の公表とは、自治体の長が議会の議長より予算の送付を受けた場合に、再議その他の措置を講ずる必要がないと認めるときは、直ちにこれを上級官庁の長に報告するとともに、その要領を住民に公表することをいう。また決算要領の公表とは、自治体の長が、決算の認定に関する議会の議決があった時は、その議決とともに、決算を上級官庁の長に報告し、かつその要領を住民に公表することである。さらに財政状況の公表とは、自治体の長が条例の定めるところに

より毎年2回以上、歳入歳出予算の執行状況、財産、地方債及び一時借入金の現在高、その他財政に関する事項を住民に公表することである。これらの法定事項以外、条例により何を定めるかは各自治体の裁量に任されている。例えば「東京都財政状況の公表に関する条例」では、上記事項の他に都民負担の概況及び公営企業の業務の状況を掲げている。東京都の場合、6月にはこれらの事項並びに財政の運営方針及びその動向を、また12月には同事項及び前年度の決算の概況を明らかにするよう要求している。なお、財政状況を公表する場合に、その基礎となる資料もあわせて公表するよう規定している。

このような自治体レベルにおける財政情報の公表義務制度は、本来、歳入歳出予算、その執行状況及び執行結果、財産の状況等を広く住民に公表することによって、主権者である住民の行政参加、行政監視を促進し、地方財政に関する住民の理解と協力を得て、民主的で健全な財政運営を行うとともに、民主的にして能率的な行政を確保しようとするものである。しかし、財政状況の公表の実態は、その本来的な趣旨とは著しくかけ離れたものとなっている。すなわち、地方自治体の姿勢は、法が義務制度として強制しているために、止むなく公表するというものであり、そこでは、自ら進んで当該自治体の財政実態を開示し、住民の行政参加、行政監視を促進し、開かれた行政を実現しようとする姿勢は全く見られないのである。

例えば、広報で市の財政状況を公表しているK市の場合、6月の広報では、前年度下半期の一般会計、特別会計及び企業会計の予算の執行状況、私有財産の現況、市債の現在高等を公表しているが、そのスペースはわずか2頁である。また12月の広報でも、前年度決算状況と本年度上半期の予算執行状況、市有財産の状況等を6月の場合とほぼ同じスペースで掲載している。そこでは、一般会計決算額は歳入歳出合計額とその内訳、市民一人当たりの歳入歳出明細、特別会計決算額は会計区分ごとの収入・支出決算額とその合計額、そして企業会計決算額に至っては、事業別の収益的収支と資本的収支のみで、貸借対照表も損益計算書も開示していない。また市有財産の現況も建物及び土地はすべて物量単位で表示され、有価証券及び基金は一括して総額で表示し、市債は一般会計債と事業債の内訳明細と合計額を開示するにとどまっている。

K市の財政状況の開示は、一応最低限の法定事項は

充足しているものの、全体的に甚だお粗末であり、事実上、財政情報の公開になっていないといえよう。しかし、これはK市のみにもみられる特殊ケースではない。かつて日本公認会計士協会・近畿会・社会会計委員会が大阪府下30市(大阪府を除く)について行った財政状況に関する実態調査でも同様な結果が報告されている¹³⁾。このように地方財政に関する公表義務制度は、少なくとも地方都市レベルでは、住民の「知る権利」を保障する制度として機能しておらず、自治体は住民に対して会計責任を十分に果たしていないといわざるを得ない。

これに対して、東京都、横浜市、大阪市及び神戸市といった大都市の「財政のあらまし」は、表示方法、表示事項等に関して自治体間で若干の相違があるものの、いずれも多くの図表・グラフ等を用い、また参考資料・付表を添附してそれぞれの財政事情を詳細に報告している(資料1及び2を参照)。ここでは、これら地方自治体の「財政のあらまし」を詳細に比較検討する余裕はないが、最も大部の報告書(1～86頁)を公表している大阪市(平成2年12月)のそれを取り上げ、その概要を紹介すれば、大略次のようになる¹⁴⁾。

① 同市の歳入構成比の推移、経常的経費と市税の伸びの比較、国・地方における租税の配分状況、国税・地方税の構成比較、地方税の伸び率比較等を図表やグラフで明示し、大都市税財源の充実強化の必要性を強調する。

② 前年度決算の概要として、主要事業の成果を事業項目別に概要を説明したのち、一般会計と20の特別会計(政令等特別会計11、準公営企業会計4、公営企業会計4及び公債費会計1)の歳入歳出決算額の内訳明細を一覧表示するとともに、若干の補足説明を加えている。

③ 上半期の歳入歳出予算執行状況については、一般会計及び政令特別会計の予算現額、執行済額、予算残額を歳入・歳出科目別に一覧表示している。

④ 財産(公有財産、物品、債権及び基金はすべて金額で表示)、市債(会計別、借入先別に明細を表示)、一時借入金の現在高、債務負担行為の状況(事項ごとに限度額、契約金等を明示)及び市民の負担状況をしめす。

⑤ 準公営企業及び公営企業の上半期の業務状況について、各事業ごとの概況、損益計算書、貸借対照表、企業債等の現在高及び業務の状況を説明している。

以上のようなわが国の「財政のあらまし」に対して、アメリカやイギリスの自治体では、どのような財務報告が行われ、それはどのような特徴を有するのであるうか。アメリカの場合、州及び地方政府の会計及び財務報告は、各州等の財政関連諸法規及び公会計基準審議会(GASB)の「基準書」に準拠して行われている¹⁵⁾。またイギリスでは、地方自治体の財務諸表に対する法律上の要求は「計算書類及び監査に関する規則」により、また財務諸表作成のための会計原則及び実務は「地方自治体会計実務コード」で規定され、さらにこれら両者が規定する枠組みは、自治体に対して標準会計基準書の適用を勧告する実務書(SORP)により補完されている¹⁶⁾。

例えば、サンフランシスコ市・郡の1986-87年度の包括的年次財務報告書(i~105頁)は、序論区分(i~xiv)、財務区分(2~90)及び統計区分(92~105)から構成されている¹⁷⁾。このうち財務区分では、(1)監査報告書、(2)結合財務諸表、(3)結合基金、個別基金、勘定グループの財務諸表及び付属明細表を表示している。そして(2)の結合財務諸表には、①すべての基金及び勘定グループを結合した結合貸借対照表、②すべての政府基金と支出可能信託基金を結合した結合収支・基金残高変動報告書、③一般基金と特別収入基金の予算と実績を比較した結合収支、支出負担行為及び基金残高変動報告書、④すべての事業基金と類似信託基金の結合収益・費用及び留保利益/基金持分変動報告書、⑤すべての事業基金と類似信託基金の結合財政状態変動報告書及び結合財務諸表に対する注記(報告実体の説明から後発事象まで14項目)が含まれている。なお、(3)の財務諸表及び付属明細表の細目は省略することにする。

次に、イギリスの場合、バーミンガム市の1988-89年度の年次報告書(1~93頁)により、財務報告(70~90)の概要を示せば、次のようになる¹⁸⁾。市の財務部長による序文(財政活動の総括と展望)に続き、①会計方針の説明(經常収入・支出、債務の償還、資本資産、資本収入及び流動資産に区分して主要な会計方針を説明)、②一般地方税基金の經常収支計算書(委員会単位の經常収支と純支出、他の基金からの振替、ブロック補助金、地方税収入計算からの振替、地方税基金残高の内訳明細等を前年度との比較形式で表示)及びその注記、③資本収支計算書(委員会単位の資本支出額及びその調達財源を源泉別に住宅、教育、社会サービス

等6つのブロックに区分して表示)、④連結貸借対照表及びその注記、⑤連結經常収支及び資本収支計算書、⑥公営住宅、直営工事部、ケイタリング、及び国内展示センターの収支計算書、⑦一般地方税収入計算書、⑧住民に対する貸付資金の収支計算書、⑨連結ローン基金の収支計算書、⑩資本基金の収支計算書、及び⑪監査報告書を掲載している¹⁹⁾。

以上のようなアメリカ及びイギリスにおける地方自治体の財務報告とわが国のそれとを比較してみると、次のような問題点が明らかとなる。すなわち、わが国の「財政のあらまし」(普通会計の場合)には、(1)結合貸借対照表又は連結貸借対照表、(2)經常収支計算書、及び(3)主要な会計方針などは掲載されておらず、また(4)一部の大都市を除き、公有財産及び物品はすべて物量単位による表示であり、さらに(5)監査報告書も添附されていないのである。このような極めて不備・不完全な財務報告は、営利企業では全く考えられないことであるが、これが地方公会計の現実の姿なのである。財政情報の公表義務制度が、住民の「知る権利」を保障する制度として有効に機能していない場合、住民の積極的な行政参加や行政監視を促進し、開かれた行政の実現を期待することはできないであろう。しかし、これは単に公表義務制度のみの問題ではなく、わが国地方自治法上の「決算」制度そのものに係わる問題である。そこで次節では、地方自治体の普通会計における「決算」制度について考察し、その意義と問題点を明らかにしたい。

Ⅲ 「決算」と会計責任

わが国の地方自治法では「決算」について、次のような規定を設けている。すなわち、地方自治法は、出納長又は収入役に対して、毎会計年度、政令の定めるところにしたがって、決算を調製し、出納の閉鎖後3箇月以内に、証書類その他制令で定める書類とあわせて、地方公共団体の長に提出することを義務づけている(第233条I)。

周知のごとく、営利企業における会計決算は、一定期間の経営成績と一定時点の財政状態を明らかにするために、当該企業の損益の計算とともに、その資産、負債及び資本の額を計算確定することである。ところが、地方自治法でいう「決算」とは、歳入歳出予算の執行状態を明確にするための予算対比の決算であって、いわゆる会計決算ではない。すなわち、それは、一会

計年度における歳入歳出予算額とその執行結果の実績額とを計数的に表示する「歳入歳出決算書」のことである。なお、政令では、「決算」の調製を歳入歳出予算(款及び項)のみに限定しており(第166条Ⅰ)、継続費、繰越明許費、債務負担行為、地方債、一時借入金等については、その調整を要求していない。

このような「歳入歳出決算書」に添附される書類として、政令では、次のものを規定している。すなわち、各会計ごとの歳入歳出決算の内訳明細(目及び節)を明らかにする「歳入歳出決算事項別明細書」、各会計ごとに歳入歳出の総額、歳入歳出差引額、翌年度に繰り越すべき財源を示し、当該会計の単年度の実質収支を明らかにする「実質収支に関する調書」、及び公有財産、物品、債権及び基金の前年度末現在高、決算年度中の増減高並びに決算年度末現在高を明らかにする「財産に関する調書」である(第166条Ⅱ)。しかし、これらの書類は、議会における認定の対象とはなっていない。

地方自治法では、決算書及び政令で定める書類について監査委員の審査を受けること、及び審査を受けた「決算」は、監査委員の意見を付けて議会の認定に付すことを要求している(第233条Ⅱ及びⅢ)。ここで注目すべきは、「決算」の認定は予算の議決とは異なって、その効力発生の要件ではなく、予算執行の結果の確認行為であるとされ、したがって、決算の認定がなくても決算の効力には影響がないという点である²⁰⁾。なお、議会の認定を経た「決算」は、上述のごとく、上級官庁の長に報告され、かつその要領が住民に公表されるのである(第233条Ⅴ)。

さて、以上のような現行の「決算」制度が孕んでいる第1の問題点は、経常収支計算書が存在しないという点にある。既に別稿²¹⁾で指摘したように、普通会計は、会計処理の基準として基本的には現金主義を採用し、各会計年度の歳入歳出を現金収支に基づいて処理している。そこでは単式簿記によるために経常収支と資本収支とは区別されず、当該会計年度の支出はすべて経費(例えば、総務費、土木費、民生費、教育費など)として処理される。したがって、歳入歳出予算の執行結果の実績を表示する「歳入歳出決算書」は、当該年度における活動成績、すなわち、歳入歳出の適正な期間対応を計算・表示する経常収支計算書とは異なるものである。つまり、現行制度上の「決算」は当該年度における不適性なフロー情報しか表示しないと

いうことである。

第2の問題は、ストック情報、特に貸借対照表が作成されないという点にある。現行制度下では、上述のごとく、ストックに関する情報として「財産に関する調書」が作成されるが、この調書では、有価証券、出資金、債権など一部の財産のみが金額表示されるにとどまり、大部分の公有財産や物品は物量単位で表示されており、ストック情報としては極めて不完全なものであるといわざるをえない。また普通会計では、単式簿記に基づく現金収支会計を採用しているために、ストック(財産)とフロー(現金収支)に関して有機的な関連をもった貸借対照表と経常収支計算書を、会計帳簿から誘導的に作成しえないという問題をもっている。もちろん、地方自治体では、当該年度に経費として処理したストック(公有財産及び物品)の管理処分に関して詳細な規定を設けて、物的な管理を行っているが、これらの財産は決算書に表示されていないために、その管理・保全是金銭の収支に比べて一般的に軽視されがちである。

以上のごとく、現行制度下では、事実上、財務報告書としては不完全なフロー及びストック情報、すなわち、「歳入歳出決算書」と「財産に関する調書」しか作成されていないのである。特にストックに関する財務情報が欠如し、地方自治体の財政構造の実態が適切に開示されない場合、ストック面からの財政分析が不可能となり、健全な財政運営を行う上で、また地方自治体が社会資本の整備を進める上でも重大な支障を生ずることになる。こうした状況を改善するために、例えば、地方自治協会の研究報告書では、決算統計に基づく貸借対照表及び収支計算書の作成を提言している²²⁾。しかし、かかる提案は、当面の対応策としては評価されるべきものであるが、問題の根本的な解決策とはなり得ない、問題の根本的な解決のためには「決算」制度を含めた、地方公会計制度の抜本的な改革が不可欠であると考えられる。

かつて、地方財務会計制度調査会答申(昭和37年3月)は、「地方公共団体の活動が会計年度をこえた長期の継続的な事業に及んでいる今日、地方公共団体の財務の実質も継続的性格を有するものとなってる事実を否定することはできない。この事実を体系的に説明するための会計記録と『決算』なくして、真の意味の『会計責任』を果すことはできない。」と制度改善の必要性を主張した。この答申では、会計責任の内容につ

いての具体的な論及がないため、「真の意味の『会計責任』」が何を意味するか必ずしも明らかでない。しかし、この答申では、「会計決算」制度の導入とそれに基づく「決算報告書」として、「予算決算書」、「期間収支・剰余金処分計算書」及び「資産・負債表」の作成を提言している。このことは、地方自治体の会計責任は、これらの報告書の公表によって果されうる、ということであろう。

わが国の地方自治体における情報開示制度の改革を考えると、会計責任の概念は極めて重要な意味をもつものと思われる。けだし、会計責任の概念をどのように規定するかによって、公表される財務報告の内容は異なったものとなるからである。そこで以下では、主にイギリス及びアメリカの文献を中心に、公的部門における会計責任の一般概念について考察することをしたい。

まず、John J. Glynnによれば、公的部門の会計責任とは、政策を立案し、かつ遂行する責任者が有権者にその行動を説明しなければならない義務である、と定義される²³⁾。彼は、この公的部門の会計責任を、D. Healdが展開した政治的会計責任、管理的会計責任及び法的会計責任と、B. Smithの9つの会計責任に関する見解を組み合わせて、第1表のように示している。ここでは、法的会計責任は主に行政上の裁量権か

ら個人を保護することに注意が払われているのに対して、政治的会計責任及び管理的会計責任は、基金がなぜ特定の方法で支出されたのか、またその支出によってどんな成果又は便益がえられたかを説明することに関係があるとする。

次に、P. Day及びR. Kleinは、単純なアテネ国家から複雑な現代福祉国家又はサービス提供国家に至る会計責任の歴史的な発展過程(第1図参照)について考察したのち、会計責任の多様な次元と属性を次のように整理している²⁴⁾。まず、彼等は会計責任を政治的会計責任と管理的会計責任とに区分する。前者は、権限を委譲された人々が、単純な社会では直接的に、また複雑な社会では間接的に民衆に対してその行動について責任を負うということである。これに対して、後者は、権限を委譲された人々が、合意した業績基準に従って合意した課業を遂行することに責任を負うということである。

管理的会計責任は多くの次元を有しているが、慣習的には財務、プロセス及びプログラム会計責任として、あるいは合規性、効率性及び有効性監査として、次のこどく区分される。

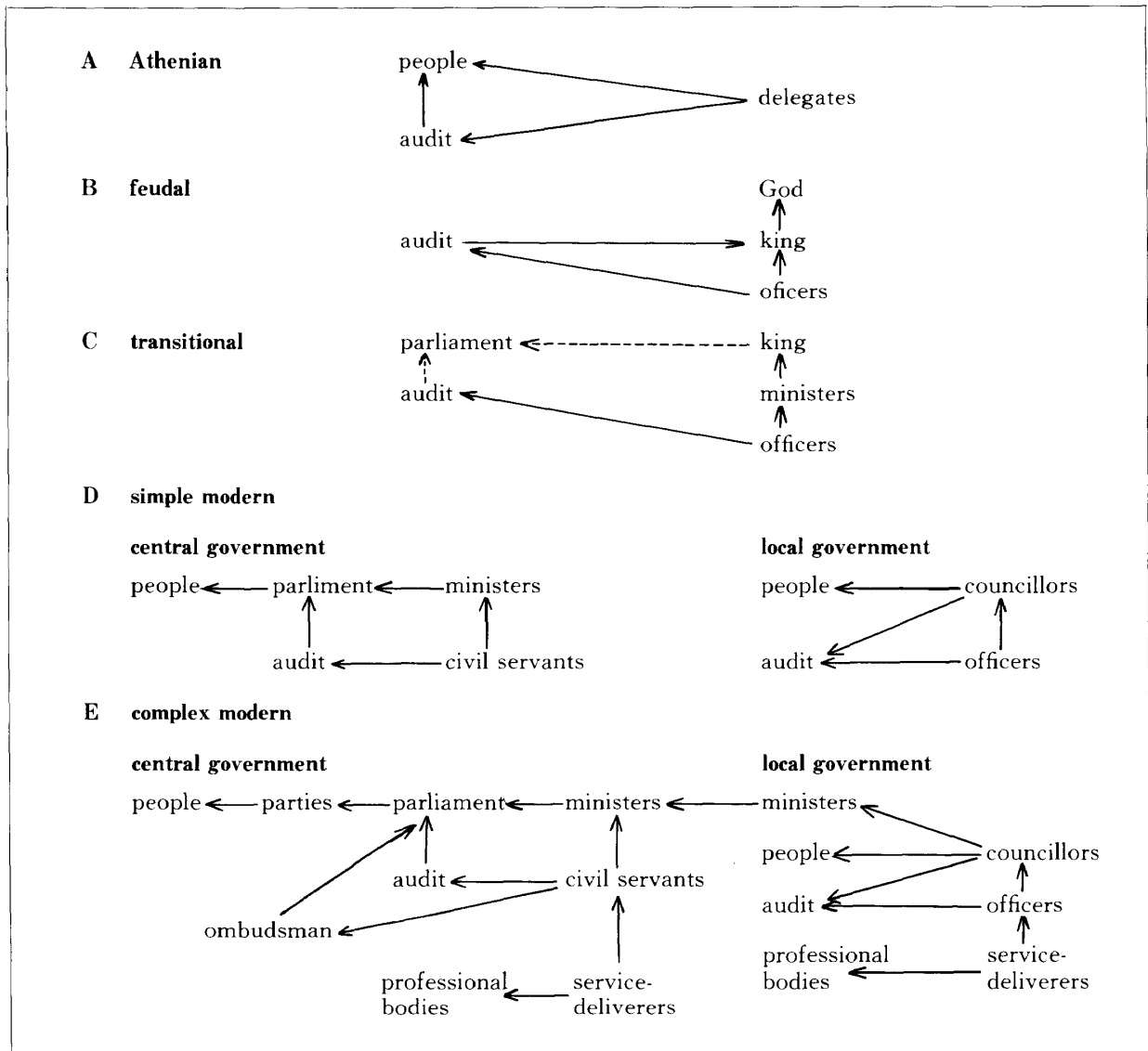
(I) 財務/合規性会計責任 これは貨幣が適切なルールに従って、合意した通り支出されていることを保証することである。従って、これは、資源又は管理

第1表 公的部門における会計責任の概念

区 分	下位区分	
I 政治的会計責任	(a) 憲法的会計責任	— 議会制度の特質
	(b) 地方分権的会計責任	— 例えば、地方自治体への統制及び会計責任の委譲
	(c) 協議的会計責任	— 「利害関係者」及び「圧力団体」の関与
II 管理的会計責任	(a) 商業的会計責任	— 予算支出ではなく、利用者の料金によって資金調達する公的所有の組織
	(b) 資源的会計責任	— 適切な予算統制の枠組み設定によって非営利実体の効率性及び有効性を促進する管理実務を採用すること
	(c) 専門的会計責任	— 公的部門で雇用された専門家による自己規制
III 法的会計責任	(a) 司法的会計責任	— 権利を害された個人の煽動による行政行動の調査、判決は法令に従い急進的なものであってはならない
	(b) 準司法的会計責任	— 例えば、再審裁判所による行政上の裁量権の統制
	(c) 手続的会計責任	— 外部機関、通常はオンブズマンによる決定の再調査

資料出所：John J. Glynn, *op. cit.*, pp.18~19.

第1図 会社責任のモデル



資料出所：P. Day and R. Klein, op. cit., p. 11.

の適切なインプットが政策又はサービス提供機構の中に浸透していることを検査することである。

(2) プロセス/効率性会計責任 これは、所定の行動が遂行されていること、及び支出に見合った価値が資源の利用において達成されていることを保証することである。従って、これは、適当なアウトプットが産出されていること、及びインプットとアウトプットの比率が最適であることを検査することである。

(3) プログラム/有効性会計責任 これは、所定の行動又は資源の投資が意図した通りの結果を達成していることを保証することである。しかし、これは、意図したアウトカムが創造されているか否か、望ましい

影響が創造されているか否か、という根本的な問題に関係するものである。

彼等によれば、このような会計責任の諸概念は単純な階層モデルを構成しており、その頂点に位置する政治的会計責任は、政策目的を設定し、かつ管理的会計責任(これは比較的単純な財務/合規性会計責任からより複雑なプログラム/有効性会計責任まで、またインプットからアウトカムにまで及んでいる)の中立的・専門的なプロセスにおいて使用される基準を創造するものであるとされる。

ところで、アメリカでは、このような一般概念としての会計責任については、既に1972年にAAAの公的

部門委員会が公表した報告書²⁵⁾において言及されている。ここでは、政府概念のもとでの基本的な責任の種類を次のように3つに分類している。すなわち、議員の一般民衆に対する責任、行政府の立法府に対する責任及び行政府内における責任ある官吏の上級管理に対する責任である。もちろん、正規の会計システムがこれらの責任を充足するに必要なすべての情報を提供することはできない。しかし、正規の会計が役立つ領域は存在するとし、一般概念としての会計責任を次のような4つの構成要素に分析し、検討している。すなわち、(1)財務資源に対する会計責任、(2)法的要求及び行政政策の誠実な遵守又は固守に対する会計責任、(3)活動の効率性及び経済性に対する会計責任、及び(4)成果、便益及び有効性として表現される政府のプログラムや活動の成績に対する会計責任である。

上記(1)及び(2)は、先の Day および Klein の財務/合規性会計責任に、また(3)は、プロセス/効率性会計責任に、さらに(4)はプログラム/有効性会計責任に、それぞれ対応するものであるといえよう。

AAA のこのような会計責任の概念は、アメリカ会計検査院の「政府監査基準」²⁶⁾ (以下、基準)においては、財務監査及び業績監査として規定されている。すなわち、ここでは、財務監査及び業績監査は会計責任プロセスの重要な構成要素として位置づけられている。ただし、前者は、ある実体の財務諸表が財務活動成績を適正に表示しているか否か、及びその他の財務情報が設定された基準に準拠して提示されているか否かについて独立した意見を提供するものであり、また後者は、責任ある官吏がどの程度誠実に、効果的かつ効率的にその責任を遂行しているかについて独立した見解を提供するものであるからである。この「基準」では財務及び業績監査は、次のように規定されている。

(1) 財務監査 これは①財務諸表監査と②財務関連監査を含んでいる。①では、(イ)財務諸表が一般に認められた会計原則(GAAP)に準拠して財政状態、活動成績、現金フロー又は財政状態の変動を適正に表示しているか否か、及び(ロ)実体が財務諸表に重要な影響を及ぼす取引等を法律や規則に従って編成しているか否かを決定する。

(2) 業績監査 これには①経済性と効率性監査及び②プログラム監査が含まれる。①では次の事項を決定する。すなわち、(イ)実体がその資源を経済的かつ能率的に取得し、保管し、かつ利用しているか否か、(ロ)不

効率又は不経済な実務の原因、及び(イ)実体が経済性及び効率性の問題に関して法律及び規則に従っているか否かである。また②では、(イ)立法府又は他の権威ある団体によって設定された望ましい成果又は便益がどの程度達成されているか、(ロ)組織、プログラム、活動又は機能の有効性、及び(イ)実体がプログラムに適用可能な法律及び規則に従っているか否かを決定するものである。

以上明らかなごとく、イギリス及びアメリカの公的部門における会計責任の概念は、(1)財務・合規性会計責任、(2)プロセス・効率性会計責任及び(3)プログラム・有効性会計責任の3つにほぼ要約することができよう。そこで次節では、GASB の概念報告書第1号を中心に、これらの会計責任を評価するために、財務報告はどのような情報を提供すべきか、すなわち、政府の会計責任と財務報告の目的について考察し、わが国地方自治体における情報開示制度改革の手掛りを探ることにした。

VI 会計責任と財務報告

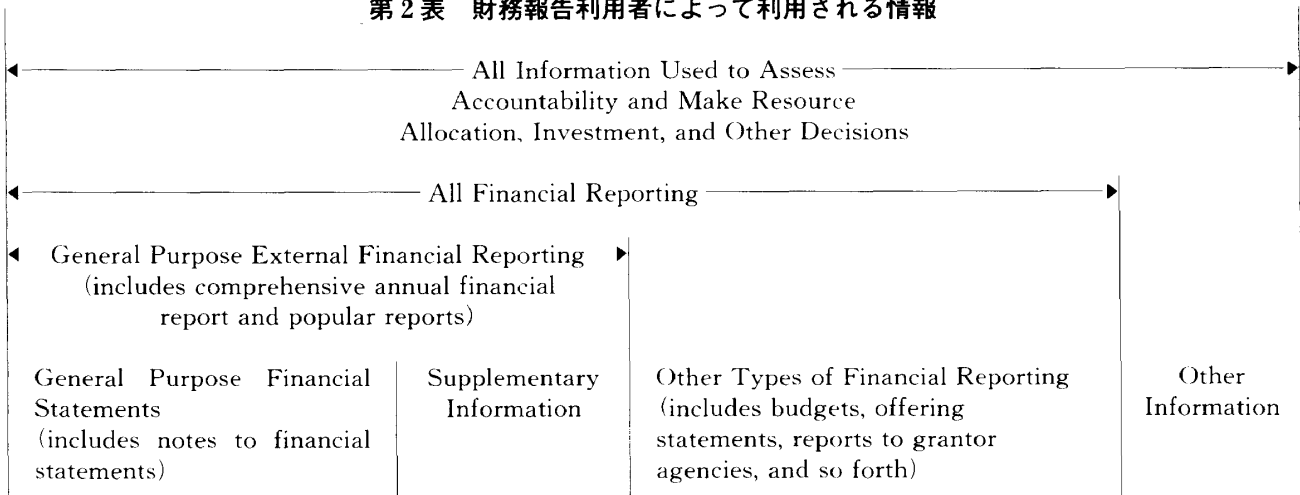
GASB は、州及び地方政府実体(以下、州政府等)による一般目的外部財務報告の目的を確定し、政府型及び事業型の両活動に適用するために、1987年に概念報告書第1号「財務報告の目的」²⁷⁾ (以下、報告書)を公表した。本報告書は全国公会計審議会(NCGA)の概念報告書²⁸⁾にとってかわるものであり、州政府等における現行の基準や実務を評価し、将来の財務報告基準を設定するための枠組みとして使用しうる概念を規定している。従って、現行のGAAPは、本報告書の目的から導出される原則と一部矛盾するところが生ずるが、当面、現行のGAAPの変更等は要求しないこととしている。

さて、報告書は、州政府等の一般目的外部財務報告(包括的年次財務報告書とポピュラー リポートを含む—第2表参照)に影響を与え、かつその目的を確定する際に考慮すべき要因として、政府環境の特性と財務報告利用者の要求の2つを挙げている。そこで以下では、まずこれら2つの要因について考察することにした。

1. 報告書は政府環境の主要な特性として、次の事項を指摘している。

(1) 政府の構造と政府が提供するサービスの主要な特性: ①代議制民主主義による政治形態と行政府、立

第2表 財務報告利用者によって利用される情報



資料出所：GASB, *op. cit.*, p.5.

法府及び司法府への権力の分散システムの採用。行政府は、歳出予算及び法律の範囲内の活動について立法府に説明責任を負い、また両府は市民に対して説明責任を負っている。

②連邦政府システム(連邦、州及び地方政府)とこれらの政府間における補助金等の資金移動の一般性。補助金等を受領した政府は、市民と同様に、資源を提供した政府実体に対しても説明責任を負うことになる。

③納税者と彼等が受取るサービスの関係。納税者が提供した資源(税金)と受取るサービスとの間には比例的な関係、交換関係、対応関係は存在しない。また政府がサービスに関して独占権を有し、競争市場が存在しない場合には、サービスの効率を測定することが困難となる。さらに政府が提供するサービス(警察、学生と教員の比率など)について最適の量や質を測定することは極めて困難である。これらの特性は政府財務報告における公会計責任の必要性を強調することになる。特に政府の場合には、単一の全体的な業績評価の尺度(例えば、純利益や一株当たりの利益)が存在しないために、財務報告の利用者は多様な尺度で業績を評価することにより、会計責任評価しなければならない。

(2) 政府の構造に起因する統制上の特性：①公共政策や財政計画の表明としての予算及び法的強制力をもった統制手段としての予算。予算はまた業績評価のための基礎を提供する。しかし、詳細な業績評価を行うためには、サービスの提供努力と達成目標を確定するとともに、比較のための実績データを蓄積することが必要である。

②統制目的のための基金会計の採用。基金会計を採用する場合、当該実体の活動成績や財政状態の表示が曖昧にならないような方法について検討することが必要である。

(3) その他の特性：①類似した名称をもつ政府間の非類似性。政府実体が同じ名称(州、市、郡など)であっても、それらが同じ組織又は同じ機能を果している訳ではない。したがって、財務報告目的を展開するには、政府実体の組織、それらが提供するサービスおよびその収入源泉の差異のすべてが考慮されなければならない。

②収入を創造しない資本資産(庁舎、道路、橋など)への多額の投資。

③政治的なプロセスの本質。政府は市民の福祉の増進を重要な目標とするため、有限な財務資源と市民の無限な要求を調和させることによって、予算均衡を達成しようとする。また市民は最低の税金で最大のサービスを獲得しようとする。したがって、財務報告は、経常的な活動がどの程度、非経常的収入(長期負債)で賄われているかを明らかにする必要がある。

2. 次に、報告書では、GASBが1985年に公表した研究報告書「政府財務報告の利用者の要求」²⁹⁾の成果を基本的に踏襲し、財務報告の主要な利用者として、次のような3つのグループを確認した。

(1) 市民グループ(納税者、有権者、サービスの受益者、報道機関、財政研究者など)。

(2) 立法府及び監督官吏(州立法府、郡の委員会、市議会、教育委員会等のメンバー、他のレベルの政府

に対して監督責任をもつ行政の官吏など)。

(3) 投資家及び債権者(個人及び機関投資家, 債権者, 都市証券引受業者, 公債格付機関, 金融機関など)である。

これらの利用者は, 経済的, 社会的及び政治的な意思決定や会計責任の評価に際して, 政府の財務報告を, 主に次のような目的のために利用している。

(1) 法的に採択された予算と実際の財務成績を比較するため。例えば, 会計責任を評価するために, 市民や立法府及び監督団体は, 資源が歳出予算に準拠して利用されたという保証を求める。

(2) 財政状態及び活動成績を評価するため。例えば, 投資家及び債権者は政府の債務返済能力を評価するために, 財務資源, 負債, 活動成績, 現金フロー等の情報を要求する。また市民グループは増税又はサービス料金の値上げの可能性を評価するために, 財政状態や資源の源泉と用途に関心をもつ。さらに立法府及び監督官吏は, 資本予算や經常予算及びプログラムの勧告書を作成する際に, 全体的な財政状況を評価することが必要となる。

(3) 財政関連法規, 通則及び規則の遵守の決定を助けるため。予算や基金の他に政府の行動を統制する債権契約, 補助金規制, 課税制限等の他の法的規制が存在する。例えば, 市民は財政上の責任を評価するため, また立法府及び監督官吏は予算編成過程を跡づけるために法規等の遵守に関心をもっている。

(4) 効率性及び有効性の評価を助けるため。特に市民及び立法府議員は, 政府によるサービスの提供努力, コスト及び成果に関する情報を要求する。この情報は他の源泉からの情報と組合わされる時, 政府の経済性, 効率性及び有効性の評価に役立つ。また上級官庁など補助金の提供機関は補助金の効率的かつ効果的な利用に関心をもっている。

これら財務報告の利用目的のうち, (2)は前節で明らかにした財務資源に対する会計責任に, また(1)及び(3)は合規性会計責任と, さらに(4)はプロセス・効率性会計責任及びプログラム・有効性会計責任と対応するものと考えられる。しかし, GASBの現行「基準書」³⁰⁾では, (1), (2)および(3), すなわち, 財政状態及び財務活動成績の適正表示と財政関連法規等の遵守の決定を公会計システムの要件として規定するにとどまっている。従って, 効率性及び有効性をどのような形で「基準書」に取り入れるかが今後検討すべき課題であ

るといえよう。

さて, 報告書では, 以上のごとく, 政府環境の特性と財務報告の利用者の要求を明らかにしたのち, 財務報告の目的を政府の会計責任の評価と経済的, 社会的及び政治的な意思決定に役立つ情報の提供に求めている。しかし, ここでは, 会計責任の評価と利用者の意思決定のうち, 公的に会計責任を明らかにすべき政府の義務は, 企業の財務報告におけるよりも重要であると結論し, 会計責任の概念により重要なウェイトを与えている。すなわち, 会計責任は, 政府におけるすべての財務報告の基礎として他のすべての目的が派生する最高目的として位置づけられているのである。

ここでは, 会計責任は, 公的資源の調達とそれらの資源が利用されている目的を, 市民に弁明する政府の義務として捉えられている。つまり, 会計責任は, 市民が「知る権利」, すなわち公けの議論の対象となる事実を受取る権利を持つ, という信念に基づいているのである。したがって, 財務報告は, 民主主義社会において公的に会計責任を明らかにすべき政府の義務を果す際に, 重要な役割を演ずるものとされる。

この場合に問題となるのは, 「情報開示の限界」, すなわち, 市民の「知る権利」という価値と情報を提供するためのコストをいかに調和させるかという点である。ここでは, 財務報告によって会計責任を明示することは, 最小限, 市民によって賦課された法的な制約の枠内で, 政府が活動したか否かを評価するのに役立つ情報を提供することであるとしている。

本報告書は, 以上のような広範な公会計責任の評価を, 財務報告の全体目標として位置づけ, この目的から次のような基本目的及びその構成目的を導出している。なお, 会計責任は基本目的の(1)で特に言及しているが, それは他のすべての目的にも内在するものである。

(1) 財務報告は, 公的に会計責任を明らかにすべき政府の義務を果すのを助け, かつ利用者が会計責任を評価することができるようになるべきである。このために財務報告は, 次の情報を提供すべきである。

① 当期の収入が当期のサービスの支払いをするのに十分であったか否かを決定するための情報。これは, 当期のサービスの支払いは当期の納税者が負担すべきであるという期間衡平性の概念を表明したものである。

② 法律上採択された予算に準拠して資源が獲得され, かつ利用されたか否か, 及びその他の財政関連法

規又は契約上の要求を遵守しているか否かを明らかにする情報。

③ 政府実体によるサービスの提供努力、コスト及び成果を評価するさいに利用者の助けとなる情報。

(2) 財務報告は、当期の政府実体の活動成績を評価する際に利用者の助けとなるべきである。このために財務報告は、次の情報を提供すべきである。

① 財務資源の源泉と用途についての情報。これらの情報は、機能別・目的別の流出額、源泉別・タイプ別の流入額、及び流入額が流出額を充足する程度を説明すべきである。

② 政府実体がその活動の資金をいかに調達したか、またその現金要求をいかに充足したかについての情報。

③ 当期の活動の結果、実体の財政状態が改善したか悪化したかを決定するのに必要な情報。

(3) 財務報告は、政府実体によって提供されるサービスのレベル及び債務の返済期日が来た時、当該債務を返済する能力を評価する際に利用者の助けとなるべきである。このために財務報告は、次の情報を提供すべきである。

① 政府実体の財政状態についての情報。政府実体の主要な財務資源は徴税と公債発行によって調達されるので、財務報告は課税源泉、課税制限、租税負担、及び公債発行限度額についての情報を提供すべきである。

② 1年以上の耐用年数を有する政府実体の物的資源及びその他の非財務資源についての情報(これら資源の用役潜在性を評価するのに利用できる情報を含む)。この情報は長期及び短期資本の要求を評価するのに役立つものである。

③ 資源に対する法律又は契約上の規制及び資源に関する潜在的な損失の危険についての情報。

なお報告書では、利用者に対する情報伝達が有効に行われるためには、財務報告における情報は、次のような基本的特性を具備しなければならないとする。すなわち、理解可能性、信頼性、目的適合性、適時性、首尾一貫性及び比較可能性である。

V 結 び

主権者たる住民の地域行政過程への実質的な参加を促進して、公正で民主的な行政運営を実現し、かつ行政に対する住民の信頼を確保するためには、地域財政に関する情報開示制度の確立が不可欠な前提条件となる。「情報なくして参加なし」と言われるように、住民の「知る権利」を保障することによって、住民は当該自

治体の現状と諸問題に対する理解を深め、その生活に影響を及ぼす政策の決定及び執行過程への参加が可能となるのである。

しかし、わが国の地方財政に関する情報公表義務制度及び「決算」制度は、アメリカ、イギリスなど先進諸国の制度に比べて極めて不備・不完全であり、住民の「知る権利」を保障する制度として有効に機能していない。すなわち、これらの現行制度は、地方自治体の財務資源、効率性・経済性及び有効性に対する会計責任の評価や社会的、経済的及び政治的な意思決定に役立つ情報を提供する制度として殆んど機能していないのが実態である。

住民の行政参加、行政監視を促進して開かれた行政を実現するためには、こうした現状は早急に改革されねばならない。GASBの概念報告書は、わが国の地方自治体における情報開示制度の改革を考える際に、一つの重要な方向を示唆するものであり、かかる方向での制度の確立は、まさに「時代の要請に応えた制度の実現」であるといえよう。しかし、こうした情報開示制度を確立するためには、記録(単式簿記)及び測定(現金主義)のレベルを含めた地方公会計制度及び監査制度の抜本的な改革が不可欠であると考えられる。

注

- 1) 兼子 仁『地方自治法』(岩波書店, 1984年), pp.24-31 及び原田尚彦「地方自治」, 南博方・原田尚彦・田村悦一編, 『新版行政法(3)』(有斐閣, 1986年), pp.1-5.
- 2) 牛島 正『現代の地方自治』(有斐閣, 1988年), pp.56-58.
- 3) 兼子 仁『前掲書』pp.31-34.
- 4) 牛島 正『前掲書』pp.56-58.
- 5) 中島茂樹「憲法と地方自治の保障」, 室井 力・原野 翹編, 『現代地方自治法入門』(法律文化社, 1985年), p.4.
- 6) 中村紀一「広報と広聴」, 辻 清明編『行政学講座 3 行政の過程』(東京大学出版会, 1976年), pp.267-270.
- 7) 臨時行政改革推進審議会事務局監修『「地方の時代」の新展開—新行革審答申』(ぎょうせい, 1990年), pp.31-34.
- 8) 浜田幸一・岩井 孝監修『セミナー情報公開』(ぎょうせい, 1986年)pp.15-19.
- 9) 臨時行政調査会『行政改革に関する第5次答申—第8章行政情報公開, 行政手続等, 2 行政情報の公開と管理』(1983年)
- 10) 総務庁行政管理局監修『情報公開—制度化への課題』(第1法規, 1990年), p.3.
- 11) 総務庁行政管理局監修『前掲書』p.7.
- 12) 総務庁行政管理局監修『前掲書』pp.15-16及び

資料1 「財政のあらまし」の比較表—平成2年6月

東京都	大阪市
<p>はじめに(1~6) 第1 平成元年度下半期財政運営の状況 あらまし(7~8) Ⅰ 一般会計(9~12) Ⅱ 特別会計(13) Ⅲ 公有財産及び都債(14~16) 第2 平成元年度公営企業会計決算の状況 あらまし(17~18) 1. 病院会計の他11事業会計(18~44) 付表 1. 平成元年度各会計歳出予算の補正状況及び最終予算現額(46~47) 2. 平成元年度一般会計予算の補正及び執行状況(48~51) 3. 平成元年度一般会計最終歳出予算局別財源別内訳(52~53) 4. 平成元年度公営企業会計決算の状況(54~55)</p>	<p>第1. 大都市税財源の充実強化(2~8) 第2. 平成2年度当初予算の概要 Ⅰ あらまし(9~10) Ⅱ 主要事業の概要(10~23) Ⅲ 各会計の歳入歳出構成(24~45) 第3 平成元年度下半期の歳入歳出予算執行状況 Ⅰ あらまし(46) Ⅱ 一般会計(46~52) Ⅲ 政令等特別会計(53~59) 第4. 市有財産・市債・一時借入金の現在高及び債務負担行為の状況(60~63) 第5. 市民の負担状況(63~64) 第6. 準公営企業の平成元年度下半期の業務状況 Ⅰ 市民病院事業の他3事業(65~84) 第7. 公営企業の平成元年度下半期の業務状況 Ⅰ 自動車運送事業の他3事業(85~100)</p>
横浜市	神戸市
<p>第1. 平成2年度予算のあらまし(1) 1. 方向と規模(1~2) 2. グラフと表で見る平成2年度予算(3~10) 第2. 平成元年度下半期の予算執行状況 1. 一般会計最終予算(11~13) 2. 一般会計予算執行状況(14) 3. 特別会計予算執行状況(14~15) 第3. 市有財産,市債及び一時借入金の現在高(16~19) 参考資料 1. 平成2年度予算総括表(23) 2. 平成2年度一般会計歳入歳出予算比較(24~25) 3. 歳出予算の目的別配分と市民の市税負担状況(26) 4. 平成元年度一般会計歳入予算執行状況(27) 5. 平成元年度一般会計歳出予算執行状況(28) 6. 平成元年度市税収入見込額(29) 公営企業の状況(31) 第1 病院事業の他6事業の業務状況(32~55)</p>	<p>Ⅰ 平成2年度当初予算のあらまし 1. 予算の特徴(1) 2. 予算の内容(2~25) 3. 市民負担と行政費(25~26) 4. 国庫補助事業における超過負担(27) 5. 国庫補助負担率の削減(27) Ⅱ 平成元年度下半期における予算のあらまし 1. 補正予算のあらまし(28) 2. 予算の執行状況(28) 3. 市民の負担状況(29) 4. 一時借入金の状況(29) 5. 企業の業務状況(30) 参考資料 1. 平成2年度各会計予算総覧(33) 2. 平成2年度会計別歳出予算とその財源(34) 3. 平成2・元年度一般会計当初予算額比較(35) 4. 平成2年度公営企業会計当初予算額(36) 5. 一般会計歳入予算(決算)額累年比較(37) 6. 一般会計歳出予算(決算)額累年比較(38) 7. 平成元年度会計別予算現額(39) 8. 平成元年度会計別最終歳出予算とその財源(40) 9. 平成元年度資金収支の状況(41)</p>

()内の数字はページ数をあらわす。

pp.183-187.
 13) 日本公認会計士協会・近畿会・社会会計委員会『地方自治体における財政公開制度と公認会計士の役割』(日本公認会計士協会, 1982年), pp.5-17.
 14) 大阪市『財政のあらまし』(大阪市広報号外第34号別冊, 1990年).
 15) 隅田一豊「地方公会計制度に関する国際比較」, 吉田 寛・原田富士雄編, 『公会計の基本問題』(森山書店, 1989年), pp.95-99.

16) 隅田一豊「イギリス公会計制度の研究—地方自治体会計の基本的枠組み」, 『経営情報』第6巻第2号(1987. 12) pp.22-42.
 17) 都市政策研究会・財政情報部『地方公会計の研究(資料編)』(横浜市立大学経済研究所, 1990年) pp.1-77.
 18) Birmingham City Council, Annual Report and Accounts 1988-89, pp.1-93.
 19) 隅田一豊「イギリス公会計制度の研究(3)—基金会計システムの特徴と問題点」, 『経営情報』第8巻

資料2 「財政のあらまし」の比較表—平成2年12月

東京都	大阪市
<p>はじめに(1~5) 第1. 平成元年度決算の概況(6~9) 第2. 平成2年度上半期財政運営の状況 あらまし(10~15) I 一般会計(16) II 特別会計(16) III 公営企業会計 1. 病院会計の他11事業会計(17~30) IV 公営財産及び都債(31~33) 付表 1. 平成2年度会計別歳出予算現額(37) 2. 平成2年度一般会計歳入歳出予算の執行状況(38~39) 3. 平成2年度特別会計歳入歳出予算の執行状況(40~41) 4. 平成元年度一般会計及び特別会計決算の状況(42~45) 5. 平成元年度一般会計款別決算の状況(46~49)</p>	<p>第1. 大都市税財源の充実強化(1~7) 第2. 平成元年度決算の概要 I 一般会計・政令等特別会計(8~22) II 準公営企業会計(23~28) III 公営企業会計(29~34) 第3. 平成2年度上半期の歳入歳出予算の執行状況 I あらまし(35) II 一般会計(36~37) III 政令等特別会計(38~43) 第4. 市有財産・市債・一時借入金の現在高, 債務負担行為の状況(44~46) 第5. 市民の負担状況(47) 第6. 準公営企業の平成2年度上半期の業務状況 I 市民病院事業の他3事業(48~69) 第7. 公営企業の平成2年度上半期の業務状況 I 自動車運送事業の他3事業(70~86)</p>
<p>横浜市</p>	<p>神戸市</p>
<p>第1. 平成元年度決算のあらまし(1) 1. 平成元年度・各会計の決算状況(1) 2. グラフと表で見る平成元年度・決算(2~10) 第2. 平成2年度上半期の予算執行状況(11~14) 第3. 市有財産, 市債及び一時借入金の現在高(15~18) 参考資料 1. 一般会計決算の推移(21) 2. 平成元年度一般会計歳入・歳出決算(22~23) 3. 平成元年度特別会計決算(24) 4. 平成元年度市税収入額(25) 5. 平成2年度上半期一般会計歳入・歳出予算執行状況(26~27) 6. 平成2年度上半期特別会計予算執行状況(28) 7. 平成2年度上半期市税の収入状況(29) 公営企業の状況(31) 第1 病院事業の他6事業の業務状況(32~58)</p>	<p>I まえがき(1) II 平成元年度決算のあらまし 1. 決算の内容(2~4) 2. 国庫補助事業における超過負担(5) 3. 市有財産及び市債(6~7) 4. 市民負担(8) III 平成2年度上半期における予算のあらまし 1. 予算の概要(9) 2. 市民の負担状況(9) 3. 一時借入金の状況(9) 4. 企業の業務状況(9) 資料編 I 平成元年度決算状況 1. 各会計決算額(12) 2. 会計別歳出決算額とその財源(13) 3. 会計別経費別決算額(14) 4~8. 一般会計収支状況, 同款別決算額, 同目的別歳出決算額とその財源, 同歳入決算額累年比較, 同性質別歳出決算額累年比較(15~19) 9~24. 下水道事業の他7事業の損益計算書・貸借対照表(20~35) II 平成2年度歳入歳出予算状況 1~3. 会計別歳出予算額とその財源, 同歳出予算の現計額, 資金収支の状況(36~38)</p>

()内の数字はページ数をあらわす。

第1・2号(1989.9)pp.43-70.
 20) 長野士郎『逐条地方自治法』(学陽書房, 1983年), p.726.
 21) 隅田一豊「住民自治と基金会計システム」, 『経理研究』第35号(1991).
 22) 地方自治協会『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』, (財団法人地方自治協会, 1987年).
 23) John J.Glynn, *Public Sector Financial Control and Accounting*, Basil Blackwell. 1987, pp.17-21.
 24) Patricia Day and Rudolf Klein, *Accountabilities, Five Public Services*, Tavistock Publications, 1987, pp.26-29.
 25) AAA, Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-71, *The Accounting Review*, supplement to Vol. XLVII, 1972, pp. 80-84.
 26) United States General Accounting Office, *Gov-*

- ernment Auditing Satandards*, 1988 Revision, Page 1 -3 and 2-5.
- 27) GASB, Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board, *Objectives of Financial Reporting*, GASB, May 1987.
- 28) National Council on Governmental Accounting (NCGA), Concepts Statement 1, *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, NCGA, 1982.
- 29) David B. Jones, *The Needs of Users Governmental Financial Report*, GASB, 1985.
- 30) GASB, *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Satandards*, GASB, 1990, p.33.

[すみた かずとよ 横浜国立大学経営学部教授]