論　説

地方自治体における会計責任概念の拡充とSEA報告
——民主的にして能率的な行政の確保をめざして——

隅　田　一　豊

I　はじめに

わが国の地方自治法は，周知のごとく，戦後，昭和27年の改正に際して，地方自治体における行政の指導原理として民主主義と能率を規定した．すなわち，地方自治法第1条では，この法律は，憲法で規定する地方自治の本旨に基づいて，「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」と定めている．地方自治の目的は，いうまでもなく主権者である住民の福祉を維持し増進することにある．したがって，この目的を有効に達成するために，地方自治体は，住民の選択と責任に基づいて，民主的な行政運営を確保するとともに，行政運営を能率的に行うことが要請されているのである．しかし，現行の地方公会計及び情報公表義務制度は，こうした「民主的にして能率的な行政の確保」という地方自治法の目的を達成するために，果たして十分にその機能を発揮しているのであろうか．

先年，公表された「新行革審答申」では，民主的な行政運営に係わって，「住民の参加と監視機能の充実は，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」[1)]のである．こうした住民への情報提供の拡充等による住民の参加と監視機能の充実のためには，住民の「知る権利」を保障する合理的な財政情報の公表義務制度の確立とその適正な運用が不可欠な前提となる．しかし，わが国地方自治体における現行の財政情報の公表義務制度は，住民の「知る権利」を保障する制度として必ずしも有効に機能していないように思われる．もしそれが有効に機能していない場合には，民主的な行政運営を確保する上で重大な支障を生ずることになるであろう．

また，同答申では，行財政改革との係わりで，行政の簡素化・能率化について「国・地方を通じて官民の役割分担や行政サービス水準の在り方を見直し，国民負担の増大を抑制するとともに，簡素で効率的な行政を実現していくべきである.」[2)]「地域行政にあっては，住民との日常的な接触の下におかれ，多様なニーズに直面する．限られた資源を有効に活用し，真に必要とされる課題に行政が重点的に取り組むためにも，地方行財政の効率化等を推進する」[3)]ことを求めている．特に，近年における地方自治体の財政規模の拡大，行財政活動の複雑化，財政支出の急激な増大に伴う住民の財政負担の増大などのために，能率的な行政運営に対する住民の関心は一段と高まってきているのである．

しかし，わが国はもとより，先進的なアメリ

カやイギリスの地方自治体会計においても，行政活動の効率性や有効性を測定し，これを住民に報告するという実務は，その緒についたところで，いまだ制度上確立されるにまでは至っていないのが現状である．ただ公監査の領域では，比較的早くから能率概念が導入され，漸次，その概念の精緻化が図られてきた．例えば，アメリカでは，1970年代の初頭から会計検査院（GAO）によって主に連邦政府レベルで業績監査（経済性・効率性監査及びプログラム監査）に関する詳細な基準を設定し，実施されてきた[4]．また地方自治体レベルでは，1982年にイギリスの地方財政法の改正によって，いわゆるVFM監査又は3E（経済性，効率性及び有効性）監査の制度化が行われ，爾来，10数年間にわたって実践されてきたところである[5]．

かかる情況のもとで，アメリカ公会計基準審議会（GASB）は，10年来の懸案となっていた政府活動の効率性及び有効性の測定と報告に関して，1994年4月に「サービスの提供努力と成果の報告」（SEA報告）と題する概念報告書第2号[6]（CS第2号）を公表した．これは，GASBの概念報告書第1号[7]（CS第1号）における財務報告の目的をさらに展開することを企図するものである．すなわち，この報告書では，一般目的外部財務報告（GPEFR）は，会計責任を明らかにすべき政府の義務の履行を助け，かつ利用者による会計責任の評価を可能ならしめるために，政府実体の業績評価に役だつ情報を提供しなければならない，というGASBの信念に基づき，政府環境，SEA報告の必要性及びSEA報告の構成要素を確認するとともに，SEA情報の目的，特性，限界等について詳細な検討が行われているのである．

本稿は，以上のような現状認識に基づいて，住民自治の視点から，主としてGASBのCS第1号「財務報告の目的」，同CS第2号「SEA報告」などを手掛かりとして，財政情報の公表義務制度と公会計責任，能率概念と財務報告の目的，業績測定とSEA報告などについて考察を加え，民主的にして能率的な行政を確保するうえで，現行の地方公会計及び情報公表義務制度が孕んでいる重要な問題点を摘出し，その原因を究明するとともに，現行制度改革の指針を明らかにしようとするものである．

Ⅱ　民主的な行政運営と公会計責任

住民自治は，地方自治体における政治や行政ができる限り直接に住民の意思に基づき，その責任のもとに行われるべきことを意味するものである．したがって，現行制度のもとでは，民主的な行政を確保するために，首長や議員の選挙を通じて住民の意思を政治や行政に反映する議会制間接民主主義とともに，同制度がもつ「宿命的欠陥」[8]を是正・補充するために，直接民主主義も制度上保障している．住民の意思を直接行政に反映する直接民主主義の制度には，例えば，直接請求制度，住民投票制度，住民監査請求・住民訴訟制度，不服申立てや行政訴訟などがある．このように住民自治の特色は，議会制間接民主主義に加えて直接民主主義も制度として保障している点にあるのである．

しかし，こうした住民自治を充実し，住民の自治意識を高揚するためには，議会制度の改革，選挙制度の充実，さまざまな直接民主主義制度の改善・充実とともに，政治・行政過程への住民参加の積極的な活用が不可欠となるのである．例えば，習志野市の予算編成への住民参加や吹田市の住民懇運動[9]のように，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や執行過程に直接参加しうるように，参加機会の拡大が図られねばならない．こうした地域行財政過程への住民参加の重要性については，上述のごとく，「新行革審答申」が地方自治体の自己改革との関連ですでに主張しているところである．

しかし，住民が地域行財政の運営に実質的に参加するためには，当該自治体の行財政の現状と問題点を明らかにし，住民の的確な判断と行動を可能にする行財政情報の公開が不可欠な前提条件となる．すなわち，住民参加の前提とな

る行財政情報の公開制度は，一般に住民の「知る権利」を保障する制度であり，それはまた直接請求制度を柱とする諸制度が保障している住民の権利の有効・適切な行使を可能ならしめるものである．

かくて，地方自治体レベルでは，住民の「知る権利」を保障する制度として，予算要領の公表，決算要領の公表，財政状況の公表及び業務状況の公表など，財政情報に関する公表義務制度が確立されているのである．しかし，この制度に関しては，すでに別稿で分析・検討を行い，その運用の実態について次のような問題点を指摘した．すなわち，「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」[10]と．

特に，地方都市の場合は，財政状況の公表の実態は，一応最低限の法定事項を充足しているものの，全体的に誠にお粗末であり，事実上，財政情報の公開にはなっていない．これに対して大都市の場合は，図表やグラフを用い，また参考資料や付表を添付して財政事情を詳細に報告しているが，アメリカやイギリスの地方自治体の財務報告に較べると，多くの改善すべき問題点を孕んでいる．つまり，わが国地方自治体における財政情報の公表義務制度は，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ということである．

なぜ有効に機能しえないのであろうか．それは，地方自治法における財政状況の公表に関する法定事項が不備・不完全であること，タイムリーに情報が開示されていないこと，財政実態の開示に対する自治体の姿勢が極めて消極的であること，未だに会計決算制度が導入されていないことなどに，主要な原因があるように思われる．とりわけ，会計決算制度については，つとに地方財務会計制度調査会が，その答申において，地方自治体が住民に対して「真の意味の会計責任」を果たすためには，会計決算制度の導入とそれに基づく決算報告書の公表が不可欠であると主張しているところである．その後30数年を経過した現在も，なおこの答申が実現されていないという事実は，まさにわが国における地方民主主義の遅れを端的に示すものであると言えよう．

このように現行制度が政策の決定や執行過程への直接参加に必要な情報を適時・適切に公表しえないという限りにおいて，行政は，住民に対して会計責任を果たしていないといわざるをえない．ところが，自治体サイドでは，法律上採択された予算や財政関連諸法規等を遵守し，予算通りに歳入が確保され，また歳出予算に準拠して資源が利用されたことを公表することによって，行政の住民に対する責任は果たされたものと考えている．つまり，ここでは，行政責任はいわゆる合規性会計責任として理解されているものと思われる．しかし，かかる情報を開示するだけでは，住民の積極的な行政参加や行政監視を促進することはとうてい不可能であり，したがって民主的な行政の確保を期待することはできないであろう．

ところで，行政学上，行政責任概念はどのように定義され，また行政責任と会計責任との関係はどのように把えられているのであろうか．西尾勝教授によれば，行政責任は主としては政治機関の委任を受けた行政機関ないし行政官が

国民に対して負う責任であり，この責任は，次のような4つの局面をもった循環サイクルを構成している[11]．

第一の局面は任務責任で，「本人から代理人への事務の委任によって発生する責任」すなわち「政治機関から与えられた任務を遂行する責任」である．

第二の局面は服従責任と呼ばれ，「委任者が受任者に対して，その職務遂行に当たって準拠すべき行為準則を定め，これを伝達することによって発生する責任」すなわち「法令・予算による法律，上級機関の指令，上司の個別の指示・命令にしたがって行動する責任」である．

第三の局面は弁明責任又は答弁責任と呼ばれ，「委任者は服従の調達状況を確認するため，委任者から職務の遂行状況について報告を求め，質問し，受任者の行為を点検しこれを評価しようとする．そこで，受任者の側は己の行為とその結果について，これを命令者の下した行為準則に照らして弁明し釈明しなければならない．このような問責者に対する答弁者の責任」，つまり「監督者の問責に応答して自己のとった行動について弁明する責任」である．

第四の局面は受裁責任であり，「委任者が受任者にたいして解任ないし懲戒免職といった制裁をおこなうとき，―中略―受任者がこの制裁を甘受する責任」，つまり「任命権者から加えられる制裁に服する責任」である[12]．

つぎに，これら4つの局面をもつ行政責任と会計責任とはどのような関係にあるのであろうか．行政学の文献では，accountability は一般に法的責任と訳されているが[13]，「もともとは予算執行と決算の責任を基礎として定着した予算責任ともいうべき概念だった」[14]ようである．加藤教授は，このアカウンタビリティを広い意味での予算責任として，次のように規定している．すなわち，「予算過程が―中略―複合的な全行政現象のある側面をとらえたものとして理解されるならば，行政責任の一側面として予算に関する責任が，本質上必然的に存在しなければならぬはずである．これが予算理論において常に取り上げられているいわゆるアカウンタビリティ（予算責任）である」とし，さらに「予算責任が存在しない行政部の歳出計画は，語の正当な意味で予算ではない．予算責任の対象範囲は，かくて，行政責任の範囲と同じ」[15]であるとする．

このように，ここでは，アカウンタビリティ＝予算責任＝行政責任として把えられている．そして予算過程におけるその統制について，「まず，編成過程では，行政自身の内部統制見地からする予算統制が加えられ，ついで立法部による行政部に対する外部統制が，立法過程において審議議決をつうじて行使される．執行過程に入ってからは，行政部は立法部より与えられた外部統制基準をよく守りうるように，また自身の内部統制のために予算を統制しなければならない．決算過程では，行政部の内部統制と会計検査院の立法部統制基準による統制が行われ，最後に，決算結果の立法部における審議議決によって最後的に政治的統制が加えられる」[16]とする．

上の論述からも明らかなように，アカウンタビリティは，予算の議決，予算の執行，決算及び決算の議決という予算循環の全過程に係わるものとして考えられている．したがって，ここでのアカウンタビリティは，先の官僚制組織における行政責任の循環サイクル，すなわち任務責任，服従責任，答弁責任及び受裁責任という4つの局面と対応したものとなるのである．

このような見解に対して，会計責任を狭義に解する見解がある．すなわち，「accountability は行政機関が政治機関に対して負う制度的責任，中でも責任の第三の局面である答弁責任を指す言葉」[17]として用いる場合である．つまり，accountibility は，受任者が法令・予算による規律などの行為準則に準拠して職務を遂行したことを，弁明する責任である．この見解によれば，地方自治体においても，行政が行為準則に準拠して情報を作成・公表している場合には，

その限りで行政は住民に対して会計責任を果たしていることになる．したがって，行政が住民の「知る権利」を保障していないということは，地方自治体における行為準則の内容そのものが不備・不完全であるということである．

以上のように，行政学上の会計責任に関しては，広狭二様の見解が存在するが，その意味するところは，法令・予算による規律などの行為準則に準拠して職務が適正に遂行されているか否か，そして決算が予算執行の状況を正確に表示しているか否かを明らかにする，いわゆる伝統的な合規性会計責任であると解することができよう．しかし，アメリカやイギリスでは，公的部門の会計責任は，このような合規性会計責任だけに限定されるものではなく，以下で示すように，近年，その範囲を著しく拡大してきているのである．

公的部門における会計責任概念の発展過程は，一般に企業会計におけるそれとほぼ同一の経緯をたどってきたといわれる．すなわち，まず，受託財産・資源の保全責任を意味する財務会計責任概念が生まれ，つぎに，1950年代頃から資源の効率的な使用・管理に対する責任を意味する経営管理会計責任概念が定着し，さらに，経営管理会計責任を発展させたものとして，資源の投資目的・目標を効果的かつ適切に達成するというプログラム会計責任概念が1960年代末から1970年代初めに提唱されるようになったのである（図1参照）[18]．

公的部門の会計責任については，これまでも多くの論者によって，さまざまな観点から考察がなされてきた．例えば，AAA の公的部門委員会の報告書では，会計の見地から行政責任の類型を住民に対する議員の責任，立法府に対する行政府の責任及び行政府内における上級管理者に対する責任官吏の責任の3つに分類したのち，実体が会計責任を負っている事項を4つの構成要素に分割している．すなわち，(1) 財務資源，(2) 法律上の要求及び行政政策の誠実な遵守又は固守，(3) 活動の効率性と経済性，並びに (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と活動の成績である[19]．

また，J. D. スチュワートは，機能的な見地から会計責任を5つのレベルから構成される階段として示している[20]．この階段のレベルは，標準に照らして，より客観的に測定される会計責任から，判断による主観的な測定を要求する会計責任へと移動する．このために，会計責任の階段のレベルが高くなるにつれて，情報要件の正確な定義づけが一層困難になるのである．

第一レベル：誠実性・合法性会計責任　これは，違法な行為を回避すること，適切なしかも授権された方法でファンドを使用していること，及び法律が規定する権限を逸脱していないことを保証する（遵守）．

第二レベル：プロセス会計責任　これは必要な行動を遂行する際に適切なプロセス，手続又は尺度を採用することに関係をもつ（計画，配分及び管理）．

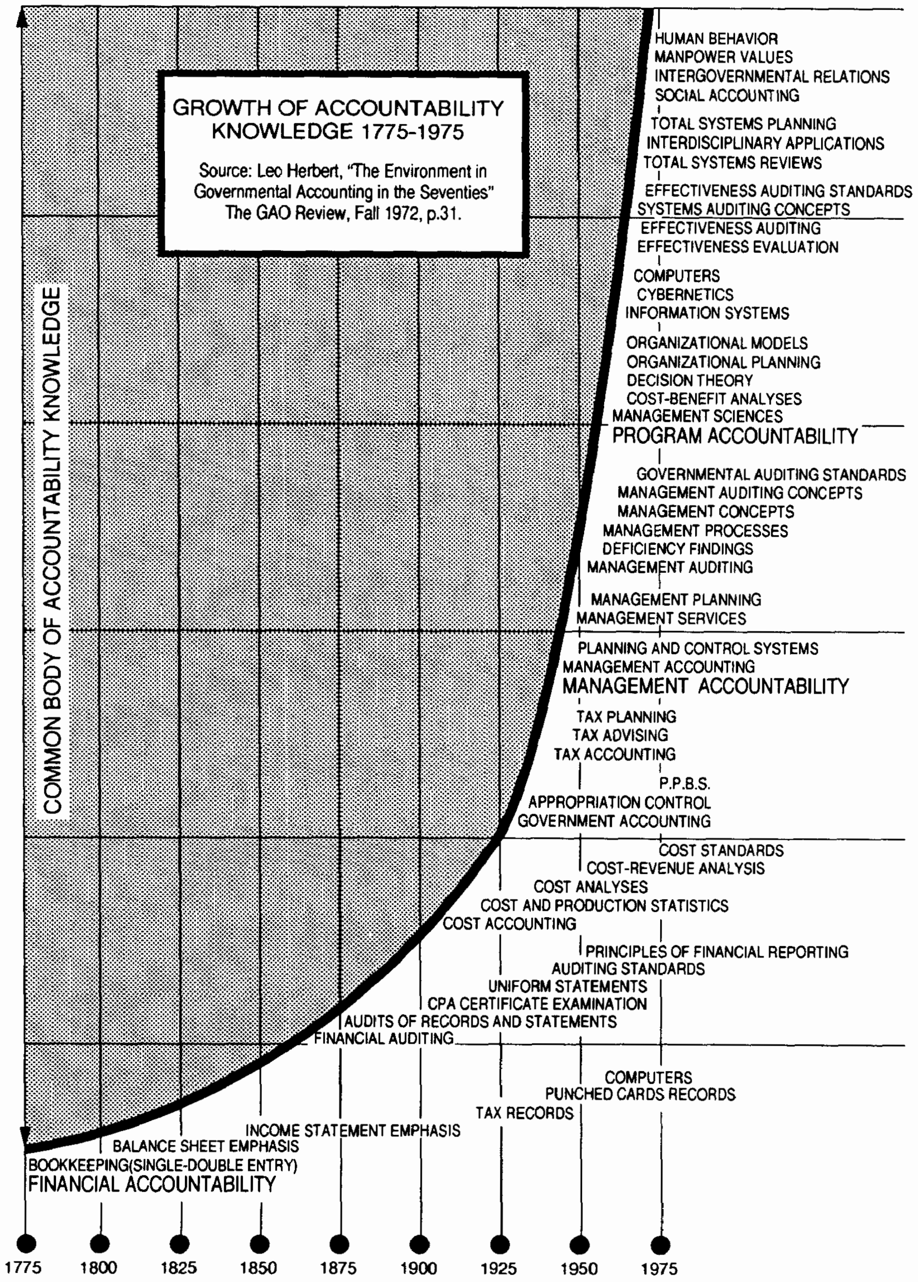
第三レベル：業績会計責任　これは達成された業績が要求標準を充足しているか否かに関係がある（効率性と経済性）．

第四レベル：プログラム会計責任　これは遂行された業績が設定目標を充足したか否かに関係がある（アウトカムと有効性）．

第五レベル：政策会計責任　これは政策の選択に関係があり，有権者に対する会計責任のうちで核心をなすものである（価値）．

スチュワートによれば，会計責任の階段のレベルが高くなるにつれて，財務報告には会計の言語とともに，他の言語を含めることを要求されるようになる．すなわち，第一のレベルでは会計の言語のみで十分であるが，第三のレベルではアウトプット・データが財務データに付加される必要があり，第四のレベルでは目的の言語が重要となり，そして第五のレベルではいくつかの領域の言語が不可欠となるのである．なお，GASB の CS 第2号では，政策会計責任を評価するために必要なサービス価値に関する情報は，GPEFR の範囲を超えるものであると判

図1　会計責任の発展



資料出所：J. J. Cramer and G. H. Sorter (ed.), *op. cit.*, p. 279.

断し，SEA 報告書の構成要素から除外している[21]．

さらに，会計責任システムの重要な特徴という見地から，会計責任は，例えば，(1) アウトカムに焦点を合わせる，(2) 業績測定のためにいくつかの選択された指標を使用する，(3) 政策やプログラムの管理意思決定のために情報を提供する，(4) 毎期首尾一貫したデータを作成する，そして (5) 定期的にかつ公衆に対してアウトカムを報告する，といった特徴をもつものとして記述されうる[22]．

ところで，GASB の CS 第1号によれば，

GPEFR の目的は，政府の会計責任の評価と経済的，社会的及び政治的意思決定に役立つ情報の提供にあるとする．ここでは，政府の会計責任は，公共資源の調達とそれらの資源の利用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．すなわち，会計責任は，住民が公の議論の対象となる事実について「知る権利」をもつ，という信念に基づいているのである．ただ，会計責任の概念について特に言及がないため，その内容は必ずしも明確ではないが，財務報告の利用目的に関する規定との関係から，それは，(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・有効性会計責任という3つの要素から構成されるものと解される[23]．

わが国の地方自治体においても，財政情報の公表義務制度が住民自治の充実・活性化のために有効に機能するためには，上述のような財務・合規性，プロセス・効率性及びプログラム・有効性という会計責任概念を承認し，かかる会計責任の評価を可能ならしめる情報を，住民に提供しうる制度として再構築されなければならない．このような財政情報の公表義務制度の確立は，民主的な行政運営を確保するための不可欠な前提条件をなすものであると考えられる．なお，上記の会計責任のうち，効率性と有効性は，能率性の概念と関連をもつものであるから，次節においてさらに検討することにする．

Ⅲ　能率的な行政運営と財務報告

かつてアメリカ行政学では，「基本的な善は能率」であり，「能率こそは，行政の価値体系において最高の鉄則である」[24]とみなされてきた．戦後，わが国で制定された地方自治法において，能率が行政の指導原理として規定されているのはかかる理由によるものであろう．しかし，能率の概念及びこの言葉の用語法については説明がなく，これが何を意味するのか必ずしも明確ではない．そこで，以下では，まず辻教授の所説に従って，3つの発展段階をもつ行政学上の能率概念を概観することにしたい．

第一は，機械的能率と呼ばれるもので，「最小の労力と資材によって最大の効果を実現することが，能率を測定する最大基準」とする見解である．これはやがてセリグマンの「入力—出力 (input-output) の比」やサイモンの「バランスシート的能率」の概念をもたらすことになるのである．

第二は，社会的能率である．これは「行政の社会的有効性を基準として能率の高低を評価」するものである．すなわち，「社会的能率は，より人間的な要請を充足する性質をもつものである」．それは「量の問題の検討でなく，質の問題の評価」であり，「職員の満足，相手方の満足，調整のとれた手続き，多元的な利益の統合を実現する場合に，はじめて発揮される」ものである．

第三は客観的能率と規範的能率である．この二元的能率観によれば，「能率の決定は，目的に依存している」．したがって「機械的な判定基準が容易な場合には，いわゆる客観的な意味における能率観が成立する」．しかし，「能率の判定基準が，評定者の規範意識に大きく依存するような場合には，客観的な能率観は常に妥当するとは限らない」とする．つまり「比較的職務内容の単純な段階にある場合には，客観的能率観が有効」であるが，「その職務内容が政策決定のごとき複雑な内容をもつ」場合には，「むしろ規範的な能率観によらなければ，より正確な能率の高低を測定できない」[25]のである．

つぎに，西尾教授は，能率という言葉の用語法を3類型に分け，以下のごとく解説している[26]．すなわち，第一の用語法（能率＝官僚制原理）は，能率を民主主義と対置するものである．ここでは「能率的という言葉を，官僚制原理に支えられた有能な政府を包括的に特徴づける，漠然たる形容詞」として使用するものであり，「能率的であることは，有能であること，仕事のできること，仕事が速いことなどと，ほとんど同義である」とする．

第二の用語法（能率＝投入・産出比率）は，上記の機械的能率に相当するもので，「能率を個々の活動の性能を評価する概念とし，ある活動に投入された努力とその活動から産出された成果との対比を能率と呼ぶものである」．

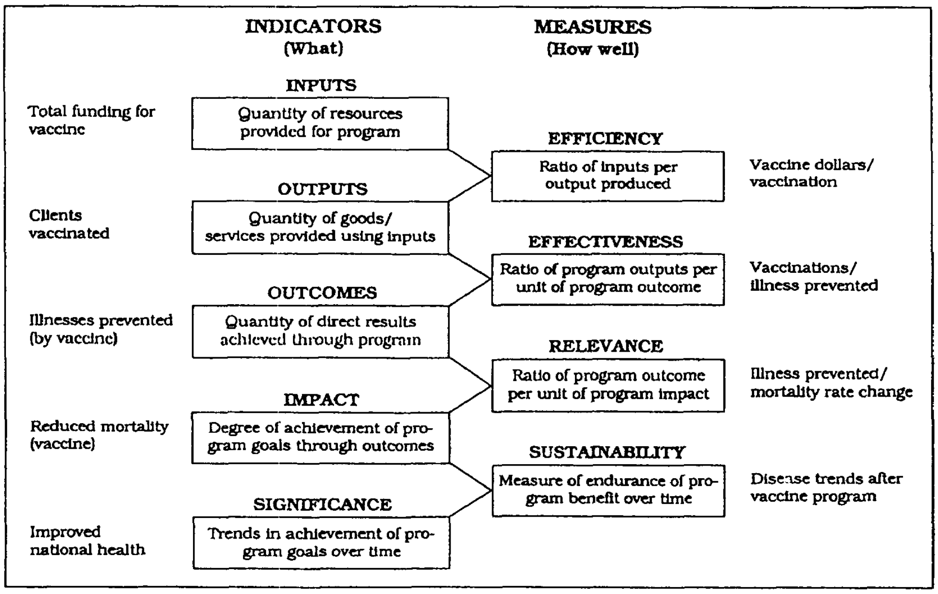
第三の用語法（能率＝組織活動に対する満足度）は，先の社会的能率と呼ばれるものであり，「組織活動に参加している人々がその組織活動に対して抱いている満足感の度合いを能率の究極的の判断基準とみるものである」と．

西尾教授は，これら3つの用語法のうち，能率＝投入・産出比率こそが最も正統の能率概念であるとする．そしてこの概念をより精緻化するために，有効性の概念と能率性の概念を区別し，次のように定義している．すなわち，「有効性とはある活動の実績を所期の目的水準に照らしてその達成度合いによって評価する基準であり，能率性とはこの活動の実績をその投入・産出比率によって，評価する基準である」[27]と．

このような有効性及び能率性の概念は，上述のごとく，公的部門の監査の領域では，比較的早くから導入がはかられてきた．例えば，イギリス地方自治体におけるいわゆるVFM監査では，3Eを相互に関連を有する概念として，次のように規定している[28]．すなわち，経済性とは，地方自治体が人的及び物的資源を獲得するさいの条件，つまり，適切な質と量の資源を最低のコストで獲得することである．また効率性とは，産出された財貨またはサービスとそれらを産出するために使用された資源との関係，すなわち，一定量の資源のインプットで最大のアウトプットを産出すること，または提供されるある一定の量と質のサービスに対してインプットを最少にすることである．そして有効性とは，あるプログラムまたは活動が設定された目標または他の意図された効果をいかに適切に達成しているかということである．

さらに，最近では．公会計の領域でも政府のプログラムの使命，目標，目的及びターゲットの達成度を評価しかつ報告するために，次のような指標と尺度が提唱されている[29]．すなわち，(1) 効率性—アウトプット（インプットを使用して提供された財貨・サービスの数量）に対するインプット（プログラムのために提供された資源の数量）の比率，(2) 有効性—アウトカム（プログラムによって達成された直接的な

図2　業績指標と業績尺度



資料出所：D. J. Duquette and A. M. Stowe, *op. cit.*, p. 21.

結果の数量）に対するアウトプットの比率，(3) 目的適合性―プログラムのインパクト（プログラムの目標の達成度合）に対するプログラムのアウトカムの比率，及び (4) 持続可能性―プログラム便益の持続期間の尺度である（図2参照）．

ところで，行政活動における非能率は，増税や料金値上げ等を通じて，最終的には主権者たる住民の財政的な負担の増加をもたらすことになる．したがって，住民が能率的な行政運営の確保，すなわち，業績の評価に重大な関心をもつのは当然のことである．特に，利潤の獲得を主要な目的としない行政活動の場合には，営利企業並みの競争原理が働きにくく，とかく非能率に陥り易いために，能率性の評価は，法的に採択された予算と実際の財務成績の比較，財政状態や活動成績の評価及び財政関連法規等の遵守の決定以上に，重要視されなければならない．わが国の地方自治法では，地方自治体がその事務処理に当っては，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あげるよう義務づけ，また常にその組織及び運営の合理化に努めることを要求しているのはこのためである．

しかし，従来，わが国ではもとより，先進的なアメリカやイギリスの地方政府の財務報告においても，行政活動の効率性及び有効性を評価するのに必要な業績情報は殆ど開示されてこなかったのである．すなわち，政府の伝統的な財務報告は，例えば，費消された公共資源の見返りに住民が何を受け取ったか，あるいはプログラムに配分された資源をいかに経済的，効率的かつ効果的に利用したかについて，十分な情報を住民に提供してこなかったのである．

なぜ伝統的な財務報告は業績評価に役立つ情報を提供してこなかったのであろうか．その主要な原因は，政府実体の目標の特性，すなわち，その目標が質的・非貨幣的であることと，当該目標の達成度を適切に測定するための能力が十分開発されていなかったことに求められ得る．

営利企業の主要な目標は，長期にわたって，貨幣的な富を増殖することである．したがって，マネジメントは，かかる目標がどの程度達成されるかについて，株主などの利害関係者に説明する責任がある．また，利害関係者は会計責任を評価するために，当該目標の達成度合いを明示する業績情報が必要となるのである．

FASB の CS 第1号によれば，営利企業の財務報告の目的は，財務的な業績情報を提供することにあり，財務報告の主要な焦点は，利益及びその構成要素の測定によって提供される業績情報である．このような利益情報は，マネジメントがそのスチュワードシップ責任をいかに履行したかを，明らかにするものである．すなわち，それは，企業資源の管理及び保全，その効率的で有利な利用，及びインフレ又はデフレなど好ましくない経済的な影響からの資源の保護といった，マネジメントの受託責任又は会計責任を評価するための焦点となるものである[30]．

これに対して，政府及び非営利組織体の主要な目標は質的であり，非貨幣的であるから，営利企業における収益力という指標は，その業績を評価するのにほとんど役立たないのである．これらの組織体におけるより有用な指標は，例えば，国家の安全を保障する能力，貧困を救済する能力，あるいは研究を促進する能力であるが，これらの指標は，貨幣額によって測定し伝達することは困難である．かくして，AICPA の報告書では，政府及び非営利組織体の財務諸表の目的は，資源管理の有効性を評価するための情報を提供することであり，業績の尺度は目標に則して数量化されるべきである[31]，と主張している．

この点に関して，FASB の CS 第4号では，非営利組織体の財務報告の目的は，当該組織体の業績情報，とりわけ，純資源の金額及び性質の変動に関する期間的測定とサービスの提供努力及び成果に関する情報の提供にあるとする．非営利組織体の財務報告が業績情報の提供を目的とする点では，営利企業のそれと同じである．

しかし，非営利組織体の場合には，その成果は一般的に売上高，利益，投資利益率では測定できない．このために，その業績評価にあたっては，特に，サービスの提供努力及び成果に関する情報が重視されることになるのである．

ここでは，サービスの提供努力に関する情報，すなわち，組織体の資源（貨幣，人材，原材料などのインプット）がさまざまなプログラムまたはサービスを提供するために，どのように使用されたかに関する情報の測定技術はすでに十分開発されており，したがって，かかる情報は財務諸表に含めるべきものとする．他方，生産された財貨またはサービス（アウトプット）とプログラムの結果によるサービス提供の成果に関する情報は，サービスの提供努力に関する情報の価値を非常に高めるものである．しかし，この報告書が公表された時点では，サービス提供の成果を測定するための能力は未だ開発されておらず，そのような尺度は，会計情報が具備すべき質的特性（目的適合性，信頼性，比較可能性，検証可能性及び中立性）を充足するまでには至っていなかった．したがって，ここでは，こうした情報特性を充足しうるサービス提供の成果に関する尺度の開発を待って，かかる情報を財務報告に含めるよう主張しているのである[32)]．

さらに，GASB の CS 第 1 号では，上述のごとく，GPEFR の目的は，会計責任の評価と意思決定に役だつ情報を提供することにあるとする．しかし，行政活動の場合には，資源提供者と彼らが受け取るサービスとの間には，次のような特徴が存在している．すなわち，納税者は不随意な資源提供者であること，個人の納税額と当該納税者の受け取るサービスのコストまたは価値との間には比例的な関係が存在しないこと，提供した資源と受け取るサービスとの間には交換関係が存在しないこと，政府は住民に提供するサービスについて独占権をもつこと，及び提供するサービスの最適な数量又は品質を測定することが困難であることである[33)]．

かくて，政府の財務報告では，これらの特徴を踏まえて，意思決定よりも会計責任の評価により重要なウェイトが与えられている．すなわち，会計責任の評価を，財務報告の最高目的または全体目標として位置づけ，この目的からさらに三つの基本目的（会計責任の評価，活動成績の評価及びサービスのレベルと債務返済能力の評価）と九つの構成目的を導出しているのである．そして財務報告は，利用者による会計責任の評価を可能ならしめるために，政府実体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提供しなければならない，と規定している．しかも，このような業績情報は，後に詳述するように他の源泉から得られる SEA 情報と組み合わされるとき，情報利用者，とりわけ，市民グループや立法府議員による行政活動の経済性，効率性及び有効性の評価を助け，投票又は資金提供の意思決定の基礎を形成するのに役立つものである[34)]．

さて，以上明らかなごとく，営利企業，非営利組織体及び政府実体の財務報告の目的は，会計責任の評価と意思決定に役立つ業績情報を提供することにあり，その報告の焦点は，当該実体の業績におかれているが，政府実体及び非営利組織体の業績評価のために要求される情報と営利企業のそれとは生得的に異なるものである．政府実体の主要な目的は，住民の福祉を維持・向上することにあり，この目的を達成するために，極めて多様なサービスを提供する責任を負っている．したがって，その業績は，投資利益率，費消した資源額，費消した資源 1 ドルあたりの獲得収益額などの財務的な尺度によっては，満足に測定されえないものである．すなわち，政府実体の場合は，純利益または一株当たりの利益といった単一の包括的な業績尺度が存在しないために，財務報告の利用者は多様な尺度によって業績を評価しなければならないのである．

Ⅳ　業績測定と SEA 報告

州・地方及び連邦政府レベルは，近年，業績

を測定し報告することの重要性がますます高まっている．政府レベルで業績測定報告が重要視されるのは，第一に，政府が希少資源の配分という厳しい現実に直面しているためである．今日では，すべての政府レベルで資源の詐欺，無駄及び乱用を完全に排除できたとしても，価値ある全プログラムに十分なファンドを提供することが極めて困難な状況になっている．このため，政府がその使命をいかに適切に達成したかを評価する業績測定情報は，資源配分の意思決定者にとって有用なものである．第二に，納税者，マスコミ，議員等による資源の利用に関する会計責任の改善要求が増大していることである．プログラム等の管理責任者は，資源を効率的，効果的に利用する会計責任を負うものであるから，単に現金の源泉と使途を説明するだけでなく，プログラムに配分された資源の利用結果に関する完全な会計責任報告を要求されるのである．第三に，公的部門でも目的別管理 (MBO) 及び総合品質管理 (TQM) の採用が非常に重要視されていることである．品質管理目的が達成されているか否かを知り得る唯一の方法は，適切なターゲットや標準に照らして測定を行うことであるから，使命，目標，目的等の達成度を示す業績測定情報は，TQM 及び MBO にとって不可欠なものである[35]．

GASB では，こうした業績測定報告の重要性を早くから認識しており，すでに1984年にはその最初の協議事項として SEA の研究計画を確定している[36]．その後，SEA の測定と報告に関する広範な実務経験の展開を援助するために，1985年に SEA 報告の実験を奨励する決議を採択した．そして，CS 第1号では，上述のごとく，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たすのを助けるべきであり，サービスの提供努力，コスト及び成果を評価する際に，利用者の助けとなる情報を提供することによって，利用者による会計責任の評価を可能ならしめるべきである，と規定した．これは，政府の業績に関する情報が納税者及びその他の資源提供による業績評価と資源配分の意思決定のために重要である，という確信に基づくものである．

また，GASB は，SEA の測定・報告技法の状態を評価し，調査対象となった各サービスの総合的な指標を勧告し，かつ SEA の測定・報告に係わるその他の重要問題を処理するために，1987年に研究活動を開始し，1990年9月にはその研究成果「SEA 報告：その時が来た」[37]を公表している．この調査研究の結果，SEA 測定は議員，市民，投資家や債権者及び管理者によって利用されていること，また SEA の測定・報告技法は，政府実体による広範な実験の奨励を可能にするほど，十分に開発されていることが明らかとなった．そこで，GASB は，SEA の指標を選択し，SEA 情報を収集し，かつこの情報を内外に報告するための実験を奨励する決議を採択するとともに，SEA 報告に関する概念報告書の作成を決定したのである．

その後，GASB は，SEA 報告に関する予備調査文書[38] (1992年12月) や同公開草案[39] (1993年9月) を公表し，またこれらに対する公聴会を開催して，一般的な合意の形成につとめ，本年4月に CS 第2号を公表したのである．そこでは，GPEFR の目的をさらに展開し，SEA 報告の構成要素及び SEA 情報の特徴等を明らかにしている．GPEFR の目的は，上述のごとく，情報利用者のニーズを充足するために，業績評価に役立つ情報を提供することである．しかし，従来の伝統的な財務諸表によっては，提供されたサービスの経済性，効率性及び有効性の評価に役立つ十分な情報を提供することは困難である．すなわち，政府実体の業績を評価するには，資源の取得と利用だけでなく，提供されたサービスのアウトプット・アウトカム，及び資源の利用とアウトプット・アウトカムとの関係についての情報が不可欠である．したがって，SEA 報告は，インプット，アウトプット及びアウトカムに関する財務的・非財務的測定並びに努力と成果を関係づける測定に焦点を

図3　業績指標・尺度と組織・目標レベルとの関係

ORGANIZATION LEVEL	GOAL LEVEL	PERFORMANCE INDICATOR	PERFORMANCE MEASURE
Congress and Administration Law or Mandate	**Mission** Overall purpose	**Significance** Trends in achievement over time	**Sustainability** Measure of endurance of benefit over time
Department and OMB TQM, MBO, etc.	**Goal** General plan or policy	**Impact** Degree of achievement through outcomes	**Relevance** Ratio of outcome to impact
Department and Program Managers Program Plans	**Objective** A specific plan to achieve a goal	**Outcome** Quantity of direct results achieved	**Effectiveness** Ratio of outputs to outcome
Program Managers and Staff Program Procedures and Implementation Strategy	**Target** A quantified step toward achieving an objective	**Output** Quantity of goods or services provided	**Efficiency** Ratio of input to output

資料出所：D. J. Duquette and A. M. Stowe, *op. cit.*, p. 23.

合わせることにより，政府の業績をより完全に評価するための追加的情報を提供することを目的とするものである．

ところで，D. J. Duquette と A. M. Stowe によれば，政府レベルの業績測定は．目的及びターゲットの達成度を検討評価しかつ表示するために，業績の指標と尺度を使用するプロセスであり，これには六つの段階が存在している[40)]．すなわち，(1) プログラムまたは報告実体の使命，目標，目的及びターゲットを確認すること，(2) 業績指標と業績尺度を目標レベルと組織レベルで確認すること（図3参照），(3) 選択された業績指標と業績尺度を用いて使命，目標，目的及びターゲットの達成度を測定すること，(4) 傾向分析や差異分析等の分析技法を用いて結果を分析すること，(5) 傾向を確認し，類似のプログラム等とそれらを比較し，かつ結果の原因を明らかにすること，及び (6) 図表やグラフ等を用いて業績測定の結果を報告することである．

このような業績測定報告プロセスのうち，CS 第2号では，第三段階の使命等の達成度の測定に焦点を合わせ，SEA 報告の構成要素について詳述している．すなわち，ここでは，政府実体の業績に関してより完全な情報を提供するために，SEA 報告の構成要素として，SEA 測定の三つの類型，すなわち，1．サービスの提供努力の測定（インプット指標），2．サービス成果の測定（アウトプット・アウトカム指標）及び3．努力と成果を関係づける測定（効率性及びコスト－アウトカム指標）並びに (4) 説明情報を確認し，その内容を明らかにしているのである[41)]．

1．努力の測定　努力はサービス提供のために費消された財務・非財務資源の総額であるが，この測定には，財務・非財務資源とその他の測定（例えば，一般人口，サービス人口，道路マイル数などのサービスに対する潜在的需要を示す他の測定）とを比較する比率も含まれる．財務情報は，支出・費用（例えば，給料・年金，原材料・消耗品，契約サービス，設備など，サービス提供のためのコスト）の財務的な測定であり，例えば，教育サービスの場合には，教育のための支出総額及び学生一人当たりの教育支出額として報告される．これに対して非財務情報には職員数とその他（サービス提供のために利用された資本資産の総数，例えば，車の台数，道路のマイル数，公園のエーカー数など）

を含む．特に職員は重要な資源であるから，サービスの提供にあたって使用した常勤職員数やその職務時間数を測定する指標は，使用した資源の適切な尺度である．これらの測定は，インプットされた資源から賃金，年金及び生活費の差異を排除する効果を有し，期間比較や他の組織との比較を容易にするものである．例えば，教員総数，又は学生一人当たりの教員数がその例である．

2．成果の測定　これは，利用された資源によって何が提供され，何が達成されたかを報告するものである．これには二つのタイプ，すなわち，アウトプットの測定とアウトカムの測定がある．前者は，提供したサービスの数量，例えば，進級または卒業した学生の数の測定と一定の質的要件を充足して提供されたサービスの数量の測定，例えば，事前に決定された最低限の達成基準を充足して進級又は卒業した学生の比率を含むものである．これに対して，後者は，サービスの提供によって発生する成果又は結果を測定するものであり，例えば，リーディングにおいて一定の技能水準を達成している学生の比率の測定があげられる．アウトカムの測定は，過年度の結果，実体が設定したターゲット，目標や目的，一般に認められた基準・標準，他の部局などとの比較として提示されるときに，特に有用である．例えば，ある学校区では，少なくとも学生の70％がリーディングにおいて一定の技能水準の達成を目的としているとき，あるいは州全体の学生の65％が一定の技能水準を達成しているときに，学生の75％がそれを達成している場合がその例である．

なお，アウトカムの測定においては，時には，受益者，州，地域社会などに及ぼすサービスの第二次的な影響が確認され，報告される．この測定には，例えば，退学する学生の割合が減少した結果，失業率が減るといった，サービス提供の結果として発生する重要な間接的な結果を含んでいる．しかし，この測定は，第二次的な結果とサービスとの間に明確な相関関係を確定できないこと，また外部的な要因がその結果に影響を及ぼすために，しばしば確認することが困難であり，また提供している実際のサービスに関係づけることも困難である．

3．努力と成果を関係づける測定　これには効率性とコスト−アウトカムの測定という二つのタイプがある．前者は，サービスの提供努力をアウトプットに関係づける測定，つまり，アウトプット1単位あたりの利用資源またはコストの測定である．これは，一定レベルでの資源利用によるアウトプットの生産情報を提供するものであるから，過年度の結果，内部的に設定した目標や目的などと比較することにより，当該実体の相対的な効率性を明らかにすることが可能となる．例えば，学生一人あたりのコスト，進級又は卒業した学生一人あたりのコストがこの例である．これに対して，後者は，サービスの提供努力をアウトカム又はその結果に関係付ける測定である．これは，例えば，リーディングにおいて一定の技能水準を達成した学生一人あたりのコストのように，マネジメント，議員，市民などが提供されたサービス価値を評価しうるように，コストと結果を関係付けるものである．

4．説明情報　これには，利用者がSEA測定を理解し，実体の業績を評価しかつ業績に影響を及ぼす諸要因の意義を評価するのに役立つ，数量情報と叙述情報の両者が含まれる．数量的な説明情報には，環境や人口の特性といった実体の統制外の要因（例えば，貧困レベルにある家庭の学生数）と職員構成のパターンのような実体の統制可能な要因（例えば，教員と生徒との比率）の二つのタイプがある．また叙述的な説明情報は，どのレベルの業績が報告されているか，説明要因が業績に与えると予想される影響，及び報告業績を変更するために採用された行動について説明するものである．この情報は，他の管轄区域との比較または同一区域内の類似の構成単位間での比較が報告されるときに，特に有意義なものとなる．

さて，CS 第 2 号では，以上のような SEA 情報が具備すべき特性として，目的適合性，理解可能性，比較可能性，適時性，首尾一貫性及び信頼性の六つに言及したのち，会計責任の評価及び意思決定に際して SEA 情報を利用する場合に，この情報がもつ次のような限界を認識すべきであるとする[42]．すなわち，

(1) 一般的に一つだけの合成尺度ではサービス提供の結果を適切に伝達し得ないこと．

(2) SEA 情報そのものは，業績がなぜそのレベルで報告されているのか，業績をどのようにして改善するか，あるサービスまたは説明要因がどの程度報告されるアウトカムに貢献したかを説明しないこと．

(3) SEA 測定の類型には，サービスを提供するために採用されているプロセスまたは戦略の測定を含まないこと，また SEA 測定はプロセスまたは戦略と結果との関係を決定するのに必要なすべての情報を提供しないこと．

(4) 報告された SEA 測定が目標または目的の達成度を計るのに最適な尺度であるか否かを決定することは困難であること．

(5) いくつかのサービスに関しては，最も重要なアウトカムを測定することができないために，報告される SEA 測定は代用尺度になること．

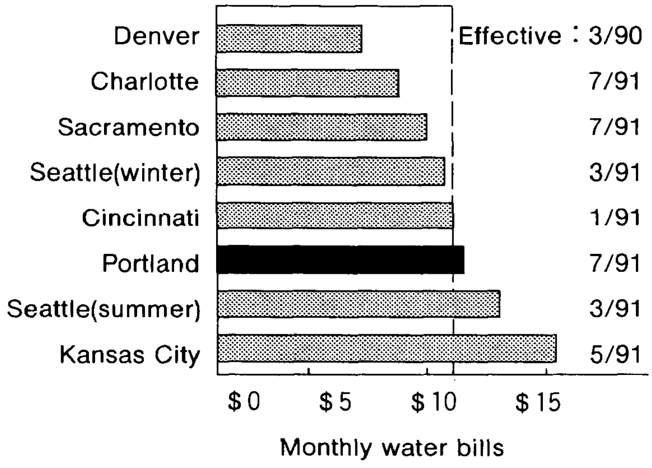
(6) SEA 情報は目標や目的の達成に関するデータを提供するが，当該目標や目的が最適なものであるか否か，また地域社会の価値観を最も明確に反映しているか否かを評価するのに必要な情報を提供しないこと．

(7) SEA 情報は政策会計責任を評価する際に必要となるすべてのデータを提供しないことである．

ところで，オレゴン州・ポートランド市では，SEA の測定と報告に関して，既に 3 年間の実践経験を有している．同市の監査局は，1991年に SEA 報告に関する実行可能性のテストを実施したのち，二つの主要な目標の達成，すなわち，住民に対する市の会計責任を改善し，かつ市のプログラム業務をより適切に遂行するために，1992年以降，同市の警察，消防，公園・娯楽，上下水道及び輸送サービス（これらのサービスは同市の職員数及び支出額の約75％を占める）の業績に関して，財務報告書とは別個に，SEA の年次報告書（業績指標及び市民の満足度に関する調査結果を含む）を作成・公表してきたのである[43]．

同報告書は 4 部から構成されており，各行政サービスに関して次のような情報を開示している．すなわち，(1) サービスの使命，目標，目的及び主要な活動の説明，(2) サービス領域の支出額と職員配置のレベルに関する情報，(3) サービスの標準仕事量と需要データ，及び (4) サービスの結果，アウトカム並びに効率性に関する業績データである．ここでは，これらの情報の解釈と評価を容易にするために，例えば，他の都市との比較（図 4 参照），各業績指標の時系列比較（図 5 参照），業績目標または標準と実績との比較など，数種の比較技法が採用されている．また同市のデータが他都市と比較して異常な傾向，業績不良，異常な支出額を示す場合には，これに関する説明情報が添付されている．

図 4 居住者用の月額水道料金の比較



(注) 月間水道使用量（1,000立方フィート）にサービス料金を加算．

資料出所：R. C. Tracy and E. P. Jean, *op. cit.*, p. 12.

図5　ポートランド市消防局の業績指標

	Fires/1,000 residents		Lives lost/ 100,000 residents	Total fire loss per capita (in conststant dollars)	Structural loss as % of value of of property exposed	% of travel times within 4 mins.	
	Structural	Total				Fire	Medical
FY1988-89	3.3	7.8	.7	$34.81	.48%	75%	81%
FY1989-90	3.0	7.0	1.9	$40.26	.71%	75%	78%
FY1990-91	2.9	6.4	3.2	$35.26	.39%	72%	75%
FY1991-92	2.5	6.9	2.0	$49.74	.47%	72%	74%
Goal(91-92)	–	–	<1.9*	<$35.67*	<.51%*	70%	75%
Average annual %change	−9%	−4%	+67%	+15%	+8%	−1%	−3%

＊過年度平均値97％以下

資料出所：R. C. Tracy and E. P. Jean, *op. cit.*, p. 13.

同市におけるSEA報告のサイクルには，(1) 業績指標の展開と精緻化，(2) SEAデータの収集と監査，(3) 傾向の分析と再検討，(4) 結果の提示と報告，及び (5) 評価が含まれている．このサイクルの各局面の概要を示せば，次のようになる．

(1) サービス部門の管理者と職員は協力してSEA指標の作成とその精緻化に努めてきた．また監査人は，サービス目的の明確化，業績指標の精緻化，そして可能な場合には，業績報告の改善を支援するとともに，市民の満足度に関する調査の質問事項を作成するために，各部門の管理者と緊密な連携をとっているのである．

(2) SEA報告に必要なデータは，サービス部門別に収集され，監査部門に提供される．監査人は，SEAデータの正確性と信頼性をテストするとともに，比較対象となる他の都市及び市民サーベイの管理者からも情報を収集しているのである．

(3) 監査人は，SEAデータを監査したのち，その傾向及び変動状況を分析・検討する．そして報告書草案を各サービス部門に配布し，これについての論評や所見を受け取るのである．各部門は，通常，プログラムのアウトカムを明確にするために，説明情報を準備している．なお，SEAデータの表示にはグラフや図表も使用されている (図6参照)．

(4) SEAの最終報告書は，市議会，管理者，市民グループ，マスコミ，企業，その他の利害関係者に公表されている．

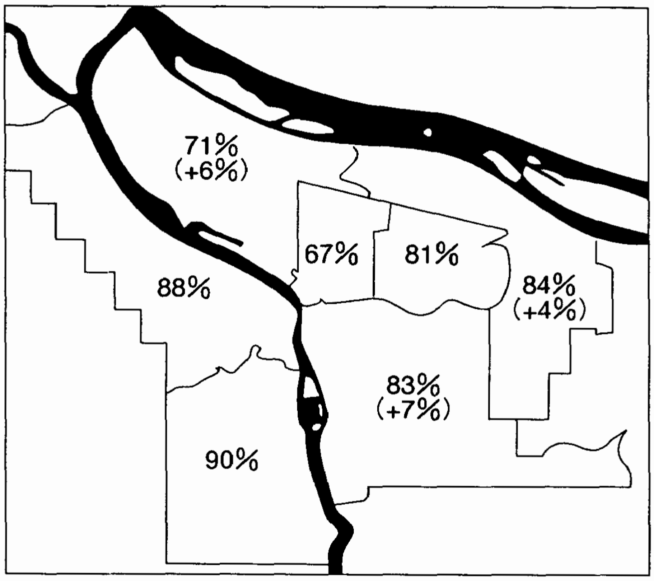
(5) SEA報告書の公表後，監査サービス部門の職員は，報告書に関するフィードバック情報を収集し，また次年度の報告書の修正・改善について同意を得るために，各部門の代表者と意見交換を行っている．

監査サービス部門では，これまでの経験から，ポートランド市のSEA報告の過程がプログラムの管理，予算過程，市民に対する会計責任及び監査の有効性に対して，以下のような効果・便益を与えていることを確認している．

(1) より適切なプログラムの管理　サービスの使命や目標を明確化し，業績指標を確認する過程は，プログラムの目的に焦点を合わせるよう管理者を奨励し，各部門の業績測定に関する理解を高めるのに貢献してきた．管理者がプログラムの計画された結果やアウトカムに明確に焦点を合わせている場合には，その意思決定は，使命や目的の明確さと適切な関係を持つために，結果としてより整合的・合理的な管理をもたらすことになるのである．

(2) 公会計責任の改善　SEA報告が公会計責任に及ぼす最終的な影響を評価するには，時期尚早のようであるが，利害関係者集団は，市政府の業績を見極めかつ評価するために，

図6　昼間の居住地域の安全性に関する住民の評定率
（カッコ内の数字は対前年度変動分）



ポーランド市の監査局−1992年度の市民調査より抜粋.
資料出所：R. C. Tracy and E. P. Jean, *op. cit.*, p. 13.

SEA 報告を種々の機会に利用している．例えば，新市長は計画の立案や行政の改善勧告を行うため，地方のマスコミや住民は，新聞の論説の執筆や年次予算の論評を行う際に，そして政府の業績について学習するために，SEA 報告を利用しているのである．

(3) 予算決定に必要な情報の改善　SEA 報告は，予算要求の年次査定の際に，議会，予算分析家及び住民を支援するために，さまざまな方法で利用されている．例えば，市議会は予算のワークショップの資料として，予算分析家は各部門の予算要求の分析や予算分析書の作成の際に SEA 報告を利用しているのである．

(4) より効果的な監査　SEA 報告を毎年作成することは，監査サービス部門にも間接的な便益を与えている．すなわち，監査部門の職員と主要な部門との緊密な接触を保持し，重要な問題領域に引き続き焦点を合わせることが可能となる．また監査職員がサービス部門の知識を蓄積することにより，将来，より詳細な監査業務の適切な遂行と時間の節減が可能となるのである．

以上明らかなごとく，ポートランド市の SEA 報告のための努力は，政府並びに情報利用者に多くの便益をもたらしてきた．しかし，SEA 報告に関する基本的な考え方はいまだ実験段階にとどまっており，どうすれば最も適切にそれを実施できるかについて，さらに多くのことが学習されねばならない．ここでは，住民，行政管理者及び議員のための会計責任のツールとして，SEA 報告がその有効性を高めるためには，(1) より多くの市民に結果を伝達するための適切な方法を開発すること，(2) 読み易くかつ人を引きつける方法で，大量のデータを提示するための創造的な技術を発明すること，(3) 重複や矛盾を減らすために，連邦，州及び地方の業績測定の努力の調整を改善すること，及び (4) データを利用するためのより多くの誘因を創造することが不可欠であると主張している．

V　結　び

地方自治の主要な目的は，主権者である住民の福祉を維持・増進することにある．この目的

を有効に達成するために，地方自治体は，住民の選択と責任に基づいた民主的な行政運営を確保するとともに，行政運営を能率的に遂行することが要請されているのである．わが国の地方自治法では，民主的な行政運営を確保するために，議会制間接民主主義とともに直接民主主義も制度として保障している．しかし，住民自治を充実・活性化し，住民の自治意識をより高揚するには，住民の政治行政過程への積極的な参加を促進し，かつ政治行政に対する住民の監視機能を充実・強化しなければならない．もとよりこうした住民の参加の促進と監視機能の充実・強化は，地域行財政に関する合理的な情報公表義務制度の確立とその適切な運用を不可欠な前提とするものである．

ところが，財政状況の公表に関する現行法の規定は極めて不備・不完全であり，また開示情報は，目的適合性，適時性，理解可能性など，本来情報が具備すべき重要な条件を欠如するものである．しかも，情報開示に対する自治体の姿勢は，法が義務制度として強制しているために，止むなく情報を公表するというものであり，そこでは，自ら進んで行財政の実態を開示し，住民の行政参加や行政監視を促進し，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．これらはまさに「依らしむべし，知らしむべからず」という住民統治の思想の名残をとどめるものであり，明らかに住民自治の考え方に逆行するものといえよう．このように情報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えない状況のもとでは，住民は当該自治体の現状と諸問題を理解し，その政策決定や執行過程に直接参加することは，到底不可能であろう．

民主的な行政運営を確保するにはかかる現状を早急に改善しなければならない．そのためには，地方自治体の会計責任の範囲を拡充するとともに，情報開示に関する法定事項を整備・充実する必要がある．わが国では，地方自治体の会計責任＝予算責任＝行政責任，すなわち，単に合規性会計責任として捉えられているために，予算や財政関連諸法規等の行為準則に準拠して業務が適切に遂行されているか否か，また決算が予算の執行状況を正確に表示しているか否かを開示することによって，行政の住民に対する責任は果たされるものと考えられている．換言すれば，地方自治体の会計責任概念には，財務資源，プロセス・効率性及びプログラム・有効性に関する会計責任は含まれていないということである．これは，現行法が地方公会計制度を内部管理のための事務組織として規定し，住民等に対する外部財務報告を極めて軽視していることに起因するものである[44]．特に会計決算制度の導入とそれに基づく決算報告書の公表が未だに制度化されていないのは，かかる事情によるものと思われる．したがって，こうした現状を改善して，財政情報の公表義務制度が真に住民の参加を促進し，監視機能を充実するには，会計責任の範囲を拡大すること，すなわち，上述の合規性に加えて，財務，効率性及び有効性という会計責任概念を承認し，かかる会計責任の評価を可能ならしめる情報を，住民に提供し得る制度を確立しなければならない．

また，行政運営の能率的な遂行に関しては，地方自治法において最少の経費で最大の効果をあげるよう義務づけ，常にその組織及び運営の合理化に努めることを要求している．ただ行政活動の場合，その目標が質的・非貨幣的であり，その業績を純利益等の単一の包括的な貨幣的尺度で測定し得ないこと，成果の測定技法が未開発であること等の理由から，先進的な諸外国においても，行政活動の効率性や有効性を測定し，これを住民に報告する実務は，未だ制度として確立されるまでには至っていないのである．しかし，行政活動における非能率は，増税や料金値上げ等を通じて，最終的には住民の財政負担の増加をもたらすために，住民は能率的な行政運営の確保に重大な関心を持つものである．また，政府レベルでも，近年，希少資源の有効な活用や資源の効率的・効果的な利用に関する会

計責任の改善等の見地から，業績測定報告の重要性の認識が高まっている．こうした状況のもとで，本年4月GASBはCS第2号を公表し，その中でSEA報告の実施を提唱したのである．インプット，アウトプット及びアウトカムの財務的・非財務的測定並びに努力と成果を関係づける測定に焦点を合わせ，政府の業績をより完全に評価するための情報提供を目的とするSEA報告は，わが国の行政運営における能率の改善を考える際に，一つの重要な方向を示唆するものであるといえよう．もとよりSEA報告はいまだ実験段階にあり，今後解決すべきいくつかの問題点を残しているが，一部の都市ではすでにSEA報告の実行可能性とその便益・効果が確認されているのである．こうしたSEA報告をさらに具体的に検討し，わが国の国情に即した方法で，これを地方自治体に導入することは，情報提供の拡充や公会計責任の改善をもたらし，民主的にして能率的な行政運営の確保に貢献するものであり，ひいては行財政改革の推進にも役立つものであると思われる．

注

1) 臨時行政改革推進審議会事務室監修『「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及び隅田一豊「住民自治と情報開示制度」，『横浜経営研究』第12巻第2号（1991. 9），p. 85を参照．
2) 臨時行政改革推進審議会事務室監修『前掲書』，p. 5.
3) 臨時行政改革推進審議会事務室監修『前掲書』，p. 9.
4) 隅田一豊「住民自治と監査制度の改革」，『横浜経営研究』第12巻第3号（1991.11），pp. 56−57.
5) 隅田一豊「地方自治体監査制度に関する国際比較」，『横浜経営研究』第13巻第2号（1992.9）を参照．
6) Governmental Accounting Standards Board (GASB), Concepts Statement No. 2 of the GASB on concepts related to *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, GASB, April 1994.
6) GASB, Concepts Statement No. 1 of the GASB, *Objectives of Financial Reporting*, GASB, May 1987.
8) これは「間接民主主義では，選挙の時点という“点”の責任は保障できても，次の選挙までの任期間の“線”の責任は，必ずしも保障されないという欠陥」である．久世公尭『地方自治制度』（学陽書房，1989），p. 77.
9) 重森暁『現代地方自治の財政理論』（有斐閣，1989），pp. 261−267.
10) 隅田一豊「住民自治と情報開示制度」，p. 87.
11) 西尾勝『行政学の基礎概念』（東京大学出版会，1990），pp. 346−348及び西尾勝『行政学』（有斐閣，1993），pp. 351−352を参照．
12) なお，現代の行政官・行政職員の任務には，従来からあった受動的責任に加えて，補助責任（裁量）・補佐責任（政策の発議・立案）という能動的責任が重要となり，また非制度的責任（行政活動の対象集団・利害関係者の団体の要望・期待に的確に応答する責任）が発生し拡大してきたとされる．西尾勝『行政学』，pp. 352−355.
13) 例えば，足立教授によれば，「日本語の文献においても，accountabilityは法的責任と訳されたり，あるいは，法律との関係において，責任を論じるときにはわざわざaccountabilityと断ったりすることがある」「英語のaccountabilityが計算（account or count）によって説明できるという―中略―ところから発しており，しばしば会計責任を意味するのも，ここに由来するのであろう.」足立忠夫「責任論と行政学」，辻清明編『行政学講座1　行政の理論』（東京大学出版会，1976），pp. 234−235参照．
14) 西尾勝『行政学の基礎概念』，p. 358.
15) 加藤芳太郎「財務行政」，加藤一明，加藤芳太郎，佐藤竺，渡辺保男『行政学入門（第2版)』（有斐閣，1985），pp. 95−96.
16) 加藤芳太郎「財務行政」，pp. 97−98.
17) 西尾勝『行政学の基礎概念』，p. 358.
18) 会計検査問題研究会『業績検査に関する研究報告書』（1990.2），pp. 1−2及び吉田寛『社会責任―会計学的考察』（国元書房，1978），pp. 153−164を参照．
Leo Herbert, The Environment in Governmental Accounting in the Seventies, The GAO Review, Fall 1972, pp. 22−32 and J. J. Cramer and G. H. Sorter (ed.), *Objectives of Financial Statements*, AICPA, 1974, pp. 277−284.
19) 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.
20) J. D. Stewart, *The Role of Information in Public Accountability*, in A. Hopwood and C. Tomkims (eds.), Issues in Public Sector Accounting (Oxford, Eng: Philip Allan, 1984), pp. 13−34.
21) GASB, Concepts Statement No. 2, *op. cit.*, par.

22.
22) GASB, Concepts Statement No. 2, *Ibid.*, par. 24.
23) GASB, Concept Statement No. 1, *op. cit.*, par. 56–58. 隅田一豊「住民自治と情報開示制度」, pp. 92–95を参照.
24) 辻清明『行政学概論 上巻』(東京大学出版会, 1966), pp. 50–51.
25) 辻清明『前掲書』, pp. 51–57. なお, 辻教授によれば,「能率は行政官の依拠すべき社会の理念の枠内においてのみ測定できるのであって, 逆に能率測定がこのような理念を評価するための基準を設定することはできない」という意味において,「行政の世界における能率概念の通用は, あくまで数量的測定の可能な範囲に限定すべきである」とされる.
26) 西尾勝『行政学』, pp. 304–308.
27) 西尾勝『行政学』, pp. 308–309.
28) 隅田一豊「地方自治体監査制度に関する国際比較」, pp. 36–38.
29) D. J. Duquette and A. M. Stowe, Enter the Era of Performance Measurement Reporting, *Government Accountants Journal*, Summer 1992, p. 20.
30) Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization*, FASB, December 1980 Appendix B (item c(z)) and FASB, Statement of Financial Accounting Concept No. 1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, November 1978, par. 50.
31) AICPA, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statement, *Objectives of Financial Statements*, AICPA, October 1973, pp. 50–51.
32) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, *op. cit.*, par. 51–53.
33) GASB, Concepts Statement No. 1 *op. cit.*, par. 17.
34) GASB, *Ibid.*, par. 42, 74–77.
35) Alexis Stowe, Auditing Performance Measurement Reporting, *Government Accountants Journal*, Winter 1992, *op. cit.*, pp. 23–24.
36) GASBにおけるSEAの測定と報告の展開の詳細については, CS第2号の補論Aを参照されたい. GASB, Concepts Statement No. 2, *op. cit.*, par. 80–89.
37) GASB, Research Report, *Service Efforts and Accomplishments Reporting*: Its Time Has Come. An Overview, GASB, September 1990.
38) GASB, Preliminary Views of the GASB on concepts related to *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, *GASB*, December 18, 1992.
39) GASB, Exposure Draft, Proposed Statement of the GASB on concepts related to *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, GASB, September 15, 1993.
40) D. J. Duquette and A. M. Stowe, *op. cit.*, pp. 20–26.
41) GASB, Concepts Statement No. 2, *op. cit.*, par. 50–53.
42) GASB, Concepts Statement No. 2, *Ibid.*, par. 67.
43) R. C. Tracy and E. P. Jean, Measuring Government Performance: Experimenting with Service Efforts and Accomplishments Reporting in Portland, Oregon, *Government Finance Review*, December 1993.
44) 隅田一豊「住民自治と基金会計システム」,『経理研究』第35号 (1991.11), pp. 133–145を参照されたい.

〔すみた かずとよ 横浜国立大学経営学部教授〕