

自治体決算に関する法政策的考察

— 「会計決算」の性質・内容と法制化の意義を中心に —

廣 田 達 人

一	はじめに	2
二	自治体決算法の基礎と会計決算	4
	(1) 自治体財政・財務法の基本原則と自治体決算	4
	(2) 現行自治法令の規定	5
	(3) 昭和37年地方財務会計制度調査会答申	7
	(4) 公会計における合理性・正確性の保障と民主的統制 —田中二郎博士の見解—	8
	(5) 小括	9
三	会計決算と健全財政主義の原則・建設地方債の原則	9
	(1) 地方財政法5条但書きと会計決算	9
	(2) 地方財政法5条但書き各号の支出	11
	(3) 小括	12
四	会計決算の内容を規律する法規定のあり方	13
	(1) 法律の規定の要否（政省令・条例委任の可能性）	13
	(2) 地方公営企業法における発生主義の会計決算	14
	(3) 発生主義の会計決算と簿記原理のあり方	15
	(4) 小括	17
五	現金主義包含型発生主義の決算のあり方	17
	(1) 地方公営企業法における現金主義包含型発生主義の決算	17
	(2) 小括	18
六	おわりに	19
	(1) 連結会計決算	19
	(2) その他の論点	20

一 はじめに

本稿は自治体¹の決算に関する法的論点について政策的見地から考察するものである。一般的意味（現行地方自治法（以下、本稿において

「自治法」という）の規定にとらわれない講学的意味）において自治体の決算とは、自治体における一定期間若しくは一定時点における収入支出等の実績を明らかにする行為又はその実績

1 自治体（本稿において自治体とは、わが国の普通地方公共団体のことを指すものとする）の会計には一般会計と特別会計（自治法209条1項）があり、特別会計のなかには、地方公営企業法の財務規定の

適用を受ける地方公営企業会計がある。本稿においては、特別に明示のない限り、自治体の一般会計を指すものとする。

の計数であるとする²。これに対して現行自治法は、歳入歳出予算について決算を調製するとしている（自治法233条1項、地方自治法施行令（以下、本稿において「自治令」という）166条1項）。本稿は、自治体の決算について、現行法の解釈についてまったく触れないわけではないが、大半は、立法政策としてどのようなものが妥当であるかという点に主眼が置かれている。

自治体の決算の作用は、直接に住民の権利・義務に係わるものではないが、自治体財政・財務に係る民主的統制を実効的なものにするうえで重要な作用である。この問題は、昭和37年に答申をまとめた地方財務会計制度調査会（会長は田中二郎博士）³において活発になされているが、今日においても、単に技術的な問題にとどまらず、決算の性質、内容、手続等について、重要な法政策的論点を含んでいる。

まず、決算の性質の問題については、予算の実績を示す「予算決算」（37年答申の用語法。以下、本稿において「」書きにし、予算と決算の両方を意味する場合には「予算・決算」と記す）のみを法定決算（法令に根拠を置く決算）とすればよいと考えるのか、それとも、「予算決算」とは別に、広い意味での財産（金銭・財産・物品及び債権債務等を含む）の保全状態と行財政の活動状況の結果を示す「会計決算」（37年答申の用語法）をこれに加えるべきなのか、といった論点が中心となる。次に、決算の内容の問題については、具体的な決算書類の構成の問題であり、例えば、歳入歳出決算、財務諸表（貸借対照表・損益計算書等）等をどのようなものとして法定すべきなのか、その基礎としての「現金主義」か「発生主義」かの選択⁴と簿記原理のあり方の論点が中心となる。さらに、決算の手続の問題については、決算の調製

2 自治体に限らず、一般的な意味において「決算」とは、「一定の期間における収入支出、利益損失等の実績をまとめて明らかにすること又はその実績の計数をいう」（有斐閣『有斐閣法律用語辞典〔第2版〕』）とされる。他方、松本英昭『新版逐条地方自治法〈第3次改訂版〉』（学陽書房、平成17年）770頁は、「決算とは、一会計年度の歳入歳出予算の執行の結果の実績を表示するため調整される計算表である」としているが、これは現行自治法における自治体の決算について述べているものと思われる。また、国の決算について、杉村章三郎『財政法〔新版〕』（有斐閣、昭和57年）133頁は、「決算は一会計年度における国の収入支出の実績を確定的係数をもって表示する国家行為である」とされ、他方、「決算は一会計年度間における予算執行の実績」であるという記述もある。杉村教授の後者の記述は現行法の決算の説明であり、前者は、現行法から離れた一般的な意味における決算を述べているものと思われる（小村武『改訂版 予算と財政法』（新日本法規、平成4年）315頁は、「国の決算は、国会の議決によって成立した予算の執行実績であり、一会計年度における収入支出、すなわち歳入歳出の実績を一定の形式に従って計算整理した記録とすることができる」としているが、これも現行法が採用する国の決算の基本的な性質を述べているものと思われる）。

3 自治庁（当時）が昭和34年に設置。調査会は、「地方公共団体の財務会計制度についての改正の要綱を示されたい」との自治大臣からの諮問について、地方財務会計制度に関する重要事項を広く調査し、

37年3月に答申（昭和37・3・23自治大臣あて調査会会長から）を行なった。宮元義雄『地方財務会計制度の改革と問題点』（学陽書房、昭和38年）87頁によれば、「決算制度に関しては、調査会がもっとも力を入れ時間を掛けて審議した重要事項であって、それだけにいろいろ話題を提供し、議論も多かった。中には、答申の内容から省みれば、調査会が設けられていたのは決算制度を中心に審議するためのものであったのかとまでいわれたくらいである」と述べておられる（著者は昭和38年当時自治省行政局行政課課長補佐）。同答申については、本稿「二(3) 昭和37年地方財務会計制度調査会答申」以下で検討する。

4 公会計法（後掲注(9)）において用いられる「現金主義」「発生主義」という語は、その詳細は、会計学において論じられている概念であり、会計学上これらは、費用・収益の「認識」基準である。これに関係して、会計学上、「発生主義会計」という場合には、費用の認識基準として、発生主義を中心的に採用し、この他に「費用収益対応の原則」「費用配分の原則」に従うこと、収益の認識基準については「実現主義」に従うこと、費用・収益の「測定」基準としては「収支額基準」に従うこと等を含めた計理方式の全体のあり方を意味する（発生主義会計の象徴ともいえる減価償却手続は、「発生主義」ではなく「費用配分の原則」に基づく計理手続である）。公会計法において単に「発生主義」という場合には、会計学上の「発生主義会計」を指す場合があることに注意を要する。

主体（責任）⁵、調製期限、監査機関による審査、議会（委員会を含めて）による審議（認定等の議決権限）、住民の手続的権利のあり方などの論点を中心となろう。これらを中心とした法領域を「自治体決算法」と認識することができる。

本稿においては、決算の性質・内容の問題のうち、特に、現行自治法が採用する現金主義⁶の「予算決算」に対し、新たに、発生主義の会計決算を法制化することの法政策的意義に重点を置いて考察する。この論点は、地方財務会計制度調査会において活発な議論がなされたものであるが、その後しばらくは低調な時期が続き、最近になって、行財政改革の流れの中で行政学、

財政学、会計学などを中心に比較的活発になされているものである⁷。しかし、自治体決算に関する法的考察は必ずしも活発であるとはいえない⁸。

そこで、本稿は、この37年答申を再検証するとともに、同答申がいう会計決算について、健全財政主義の原則・建設地方債の原則（地方財政法5条但書き）の観点からその法政策的意義を分析し、結論において会計決算の法制化を支持し、さらに、地方公営企業法を参考に、自治体の一般会計に「現金主義包含型発生主義」の決算（決算の性質については「予算決算」と会計決算の並立）の法制化の可能性と合理性を見

5 現行自治法233条1項は、「出納長又は収入役」が決算を調製するとしているが、平成18年法律第53号は、特別職としての出納長・収入役を廃止し、一般職としての「会計管理者」を設けることとした（平成18年改正自治法168条）。出納長・収入役と会計管理者の職務権限自体に変更はなく、決算の調製に関しても、平成18年改正自治法233条1項は、決算調製権者について、現行法が「出納長又は収入役」としているものを「会計管理者」と改めたのみである。この改正によって、決算の調製主体については変化がみられるのであるが、本稿の考察の中心である決算の性質・内容については改正前と変わりはないと考える。改正法についての立案関係者の解説として藤井雅文・佐久間寛道・渡邊史朗「地方自治法の一部を改正する法律について（上）」地方自治704号（平成18年7月号）20頁以下がある。なお、この改正は、第28次地方制度調査会がまとめた「地方の自主性・自律性の拡大及び地方議会のあり方に関する答申」（平成17年12月9日）において、「特別職としての出納長・収入役の制度は廃止するものとするが、収入、支出、支出命令の確認等一定の会計事務をつかさどる一般職としての補助機関を置くなど、引き続き会計事務の適正な執行を確保する仕組みが必要である」とされたことに基づくものである。

6 自治体の会計は、一般的には現金主義であるといわれる（松本英昭・前掲注(2)667頁）が、歳入歳出の年度所属区分の詳細を定める自治法施行令142条・143条の一部の内容、出納整理期間（自治法235条の5）の存在などから、純粋な現金主義とはいえない（確井光明『要説 自治体財政・財務法〔改訂版〕』（学陽書房、平成11年）287頁、松本英昭『地方公共団体の予算』（ぎょうせい、昭和54年）28頁も同様の指摘をしている。）。いわば「修正」現金主義というべきかもしれない。本稿は、この点の考察を目的とするものではないので、減価償却（これは正確には発生主義ではなく費用配分の手続に過ぎな

い）等を実施する完全な発生主義と対置して、便宜上、現行自治法の会計を「現金主義」に基づくものであるとする。

7 行政学、財政学、会計学における先行研究を列記することは控えるが、論点が網羅的で詳細な考察のある比較的最近のものとして、醍醐聰編著『自治体財政の会計学』（新世社、平成12年）、山本清『政府会計の改革 国・自治体・独立行政法人のゆくえ』（中央経済社、平成13年）を挙げておく。

8 もっとも、実務においては、平成16年9月、総務省が「地方財務会計制度研究会」を発足させ、地方財務会計制度の見直しを行う必要があるとして、その調査・研究を開始している。その目的は、昭和38年の地方自治法の一部改正により地方財務会計制度の抜本的な改正が行われてから既に40年が経過していることから、この間の社会経済情勢に対応するとともに、地方分権の推進、情報通信社会の進展、新たな公会計への対応等を踏まえ、地方公共団体の一層の事務処理の適正化と効率化を図ることにあるというから、公会計に係る法的観点からの調査・研究もなされると期待される（なおこれに先立つ平成12-13年、同省内に地方財務会計制度検討会が設置され、筆者はその委員として有益な議論に参加する機会をいただいた）。また、同省は平成11年、「地方公共団体の総合的財政分析に関する調査研究会」を設置し、いくつかの報告書を取りまとめている。この研究は、決算法に直接係わるものではないが、決算における計理基準（後述する）のあり方、若しくは財政状況の広報の手段として参考となる。他方、国の決算法については、主に憲法規定の解釈に係る先行研究が多数あるが、今日的視点のあるものとして、木村琢磨「決算制度」日本財政法学会『財政法講座1 財政法の基本課題』（勁草書房、平成17年）を挙げておく。また、財務省財政制度等審議会における議論・報告書も参照（例えば、「公会計における基本的考え方」（平成15年6月）等）。

出そうとするものである。

決算の性質・内容に係るその他の論点、及び決算の手續に係る論点のうちいくつかについては、今後の課題として「おわりに」において問題提起的に付言する。

以上、本稿は、自治体決算法という未開の領域におけるいくつかの論点について、現時点で筆者が考えるところを積極的に述べることにより、各方面からの批判を賜りたいと望むものである。

なお、本稿においては、公法学上の「会計」という用語と会計学上の「会計」という用語とを区別するために、便宜上、会計学上の「会計」のことを「計理」（計算整理の略語）という場合がある。たとえば、会計学において一般に「会計基準」（会計処理（認識・測定等）及び財務諸表の表示の方法等）といわれるものは、本稿においては、「計理基準」ということとする（この計理基準の基本的な部分は法令において定めるべきものもあり、公法学の関心と重なる）。

二 自治体決算法の基礎と会計決算

9 公法学上、「会計」という語をどのように用いるべきかについてはそれ自体が一つの重要な論点となりうるが、本稿では立ち入らない。法学上において会計とは一般に、「経済活動に伴って生ずる財産の増減異動や収支を総合的、組織的に整理、管理すること。国の会計については、広義では予算、租税等の財政を含むが、狭義では収入・支出等の経理に関する手續を指す」（有斐閣『法律用語辞典〔第二版〕』）とされる。用例としても多様であり、たとえば、明治憲法は第六章の題目に「会計」の語を用いており、その内容は、日本国憲法第七章の「財政」に対応するもので、広義の会計概念を用いているといえ、会計法（昭和22年法律35号）は、概ね狭義の会計に対応するといえる。さらに、財政法13条と自治法209条は、会計という作用を行なう単位としての「会計」概念の存在を前提に、一般会計と特別会計という語を用いている。他方、講学上、金子宏教授は、財政法学の大系を六つに分ち、そのうちの一つとして、「公会計法」を認識し、「国家の収入・支出の経理、公金の管理、私人との契約等、公の会計の処理を規律する法」とされる。金子宏「総説」『現代行政法大系10財政』（有斐閣、昭和59年）6頁。詳しくは、角谷正彦「公会計法」同71—108頁を参

(1) 自治体財政・財務法の基本原則と自治体決算

未開の法領域である自治体決算法の考察にあたり、初めに、自治体財政・財務法の基本原則¹⁰の観点から若干の検討を加えておくことも有益であろう。自治体決算と係わりのある基本原則として、「自治体財政議会主義の原則」、「自治体財政自律主義の原則」、「公金・公財産尊重主義の原則」及び「地方自治の保障手段の原則」を挙げることができるが、これらの基本原則が自治体決算法の領域で作用する局面の例を挙げれば次のとおりである。

まず、「自治体財政議会主義の原則」は、憲法83条が定める国における財政民主主義を自治体財政についてその趣旨を及ぼしたものであり、自治体財政が住民の意思に基づいて処理されるべきことを要請し、具体的には自治体の議会を通じて住民の意思を財政処理に反映されるべきであるとする原則である¹¹。自治体財政・財務法の最も重要な原則であり、自治法96条1項が多くの財政・財務事項を議会の議決事件としているのはこの原則の表れである。決算の認定も議決事件の一つとして規定されている（同3

照。）。なお、会計学上の「会計」の意義については、飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』（同文館、平成5年）1—2～1—4頁等を参照。

10 自治体財政・財務の基本原則として、いかなる原則をいかに認識しうるかについては諸説ありうるが、主なものとして、碓井光明・前掲注(6)10—14頁があり、本稿においてはこれに従う。

11 国会における決算審査のあり方をめぐり、憲法83条については、国の決算の取扱いを定める同90条の規定とあいまって、その解釈について古くから議論がある。報告説・各院議決説・両院交渉の議案説などが対立している。国の決算の手續に係る主要な法的論点といえるが本稿では立ち入らない。もっとも、自治体決算の手續について法政策的考察をする場合には対比・参照されるべきである。多数の先行研究のうち詳細な検討のあるものとして、清宮四郎「国会の決算審査権」法学（東北大学）14巻3号1頁（昭和26年）、小島和司「国会における決算の取扱い」清宮四郎博士退職記念『憲法の諸問題』（有斐閣、昭和38年）333頁、吉田善明「国会の決算審査の憲法統制について」芦部信喜先生古希祝賀『現代立憲主義の展開 下』（有斐閣、平成5年）413頁をあげておく。

号)。決算が議会に提出されその審議に付されることは、法定決算（法令に根拠を置く決算であるから、内部管理目的で任意に調製される決算と区別する。また、単なる広報とも異なる）の重要な要素の一つであり、この原則は、決算法の中にあっても中心的な働きをする原則であるといえる。

次に、「自治体財政自律主義の原則」は、自治体の財政・財務に関しては、当該自治体が自主的に決定できることが要請されるとする原則である。この原則は、近年のわが国の構造改革（地方分権やいわゆる「三位一体の改革」等）の進展に関わって特に重要な役割を果たしている。この点、自治体の決算は、自治体の長が、議会や住民との間で進める民主的手続における客体の一つであり、将来の自治体の活動に重要な影響を与える。自治体決算法の整備は、自治体が種々の決定を自主的かつ適確に行なうことができるようにするために必要な基盤の一つであるといえる。したがって、この原則の趣旨からすれば、決算の内容や手続についても、自らそのあり方を決定することができるべきであるとする考え方があってもよいかもしれない。しかし、自治体決算については、それが自治体の財政が国家財政と密接であり統計的集約が可能とされるべきこと、国民からみて各自治体の財政を比較検討することが可能とされるべきこと（決算の自治体間比較可能性の確保）、自治体決算の内容については技術上高度に専門的な要素が多く含まれていること（自治体決算の専門性）などから、その計理基準の全国的統一が必要であり、その規範は、法律・政令のみならず、省令やそれ以下の規範さらには主務大臣の指導等によることを避けられない。したがって、種々の自治体決算に係る規範をどのような法源において定立するか、その定立手続における自治体の関与をどのように設定するか、という論点が法政策上重要となってくる。

さらに、「公金・公財産尊重主義の原則」は、自治体の公金・公財産が住民等の租税を源泉としていることから、その適正な管理・使用を要

請する原則である。最少経費最大効果原則（地方財政法4条など）は、この表れである。決算法との関係においては、簿記原理の法定、とりわけ、財産・物品・債権等の適確な記録管理を可能とする複式簿記（後述する）の採用の促す営みをするであろう。

最後に、「地方自治の保障手段の原則」は、自治体が、憲法92条の定める「地方自治の本旨」に基づいて活動する組織体であることに鑑み、その活動基盤を提供するものとして自治体財政・財務法が存在し、解釈運用されなければならないとする原則である。決算法との関係においては、たとえば、国が自治体を含めた連結会計決算¹²を調製することとし、そのために、国が個々の自治体の決算に何らかの形で介入する必要が生じた場合、どこまでそれを認めるべきかを検討するときにはこの原則が考慮されなければならない。

(2) 現行自治法令の規定

会計決算の法政策的考察の入り口として、自治体決算の内容に関する現行自治法令の規定を確認しておく。まず、自治法は、「出納長又は収入役は、毎会計年度、政令の定めるところにより、決算を調製し、出納の閉鎖後三箇月以内に、証書類その他政令で定める書類とあわせて、普通地方公共団体の長に提出しなければならない」（自治法233条1項。平成18年改正により、「出納長又は収入役」は「会計管理者」に改められた。前掲注(5)参照。）とし、長は、「決算を議会の認定に付するに当たっては、当該決算に係る会計年度における主要な施策の成果を説明する書類その他政令で定める書類を併せて提出しなければならない」（自治法233条5項）としている。

これを受けて自治令は、「決算は、歳入歳出予算についてこれを調製しなければならない」（166条1項）とし、「政令で定める書類」として、「歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に

12 本稿「六(1) 連結会計決算」を参照。

関する調書及び財産に関する調書」を掲げている（自治令166条2項）。また、「決算の調製の様式及び前項に規定する書類の様式は、総務省令で定める様式を基準としなければならない」（同3項）としている。

まず、自治法233条の規定についてみておこう。同条は、「決算」については、その調製主体や調製期限等一定の手続規定を置くにとどめ、決算の具体的な内容若しくはそれを導く具体的な書類の名称を規定することもなく、それらを政令に委任している。決算作用の重要性に鑑みれば、決算の内容を自治法においてある程度具体的に定める必要があるのではないかという問題が生じる（この問題については、本稿「四会計決算の内容を規律する法規定のあり方」を参照）。

この点、自治法233条の2は、各会計年度において決算上剰余金を生じたときは、原則として、翌年度の歳入に編入しなければならないとしている¹³。決算上の剰余金の処分に関する事項を法律事項とすること自体は正当といえようが、その前提となる決算の内容が政令に委任されていることとの整合性が問題となる。自治法233条の2がいう「剰余金」は、歳入と歳出の差額によって生じるものであることを前提としていると考えられるが、決算が歳入歳出決算によるべきことは自治法には規定されておらず、政令に規定されているのである。決算の性質、内容の基礎（どのような目的のもと、どのような決算書類を調製すべきなのかなど）について

は、法律において規定すべきであろう¹⁴。

次に、自治令の規定についてみておこう。第一に、決算の性質について、自治令166条1項の規定をみると、決算は予算について調製するとしており、決算を「予算の実績」と位置付けている¹⁵。現行法の決算の性質についての解釈には争いはないであろうが、これは、「決算」という用語の本質からくる唯一のものではなく、この他にも、以下で述べるように、立法政策上の選択肢としては、予算の実績という内容から離れた貸借対照表等を内容とする「会計決算」を行なうことも可能である。

第二に、自治令は、決算の内容について、歳入歳出予算の執行の結果の実績を明らかにする「歳入歳出」決算を調製するとしている。決算の内容として歳入歳出決算が定められたことは、決算の性質が予算の実績を示すものであること（第一の点）と、歳入歳出予算が予算の内容（自治法215条）の中心であることから、当然に導き出された結果であるといえる¹⁶。しかし、もし、会計決算の制度を採用するのであれば、決算の内容は、さまざまなものが考えられる。

また、自治令が定める決算添付書類について、「歳入歳出決算事項別明細書」及び「実質収支に関する調書」は、歳入歳出決算書を補足するものであるといえるが、「財産に関する調書」については、歳入歳出決算書の内容から離れた財産の詳細を明らかにするものである。財産に関する調書は、財産の在高を表示するものである点については、前述の会計決算において想定

13 例外として、条例の定めるところにより、又は議会の議決により、剰余金の全部又は一部を翌年度に繰り越さないで基金に編入することができる（自治法233条の2）。この規定は、昭和38年改正の前までは、政令において規定されていた（旧自治令147条）ものであるが、同改正によって、法律（自治法）において規定されたものである。立案関係者によれば、決算上の剰余金の処分に関する事項は、決算に関連する基本的な事項であるというのがその理由であるという（柳庸夫「詳解改正地方自治法—財務」自治研究39巻8号（良書普及会、昭和38年）90頁）。

14 国の決算においては、財政法上、「歳入歳出決算」の作成等の手続に関する規定（財政法37—40条）、及び歳入歳出の決算上の剰余金の処分に関する規定

（財政法41条）は、ともに法律事項として規定されている。

15 宮元義雄・前掲注(3)88頁によれば、自治体の決算制度は府県制、市制及び町村制から自治法に到るまで一貫して予算に対比しての決算制度であって別段制度の沿革として取りあげるものもないという。

16 歳入歳出予算以外の予算の内容として、継続費、繰越明許費、債務負担行為、地方債、一時借入金、歳出予算の各項の経費の金額の流用があるが、これらに関する執行の結果は、すべて歳入歳出を通じて具体化されるので、これらについては決算とはいわない（首藤堯監修・安永吉郎著『新版 地方公共団体 予算と決算』（ぎょうせい、昭和54年）379—380頁）。

される貸借対照表にいくらか近い書類である。しかし、自治法施行規則に示されている様式(16条の2関係別表)によれば、ここでいう「財産」には、地方債等の債務は含まれず、また、財産の在 high は物量の表示であり、金銭額の表示ではない。したがって、会計決算上の貸借対照表との比較においては、財産に関する調書は、決算添付書類であって決算そのものではないし(したがって、議会の認定の対象とならないと解される¹⁷⁾、その内容も、自治体の財政状況の判断において重要である債務の状況を含まないなど、貸借対照表に代替するものではない。

もっとも、碓井光明教授によれば、「『財産に関する調書』は、自治体の創意工夫によって、追加的に充実させることは構わないので、例えば、自治体の資産・負債を評価した『貸借対照表』を加えることもできるばかりでなく、今後大いに工夫されるべきである。さらに、自治体の100%出資法人を含めた連結決算的な調書の作成も検討されるべきであろう。その場合に、資産について、取得価額方式によるのか、時価評価によるのかが大きな争点となろう。」としておられる¹⁸⁾。碓井教授の指摘は、貸借対照表について、決算添付書類としての位置付け、連結決算の当否、資産の評価方式の選択という論点に係わる。現行自治法の下における法定決算の外における自治体の工夫の視点として当を得ていると思われる。

(3) 昭和37年地方財務会計制度調査会答申

決算の性質及び内容に関する法政策的論議は、昭和38年改正自治法(現行自治法の財務に関する規定の骨格を築いた法律である)の企画・立案を担った地方財務会計制度調査会の答申(昭和37年)によってその基礎が築かれたと考えることができる。37年答申は、予算の実績の報告である現行法に基づく「予算決算」に対して、それとは別に、「会計決算」の導入(これは、

予算の実績の報告という現行法の決算の性質に新たな性質を付加することを意味する)の必要性を述べ、さらに会計決算の内容を具体的に示している。

すなわち、37年答申は、「日日の会計処理を通じて、財産、物品及び債権債務を含めた財務の状況を的確に把握し、ひろい意味での財産を保全しうよう経理手続の改善について工夫する必要がある。そのためには、単なる予算決算の対照にとどまらず、別に金銭収支の金額を基礎とする財産、物品及び債権債務を含めた総合的、有機的な『会計決算』をなし、その結果を表示する『会計制度』を設けるべきである。このような公会計制度に基づく『会計決算書』としては次の財務諸表を作成すべきである」とし、具体的に、「期間収支・剰余金処分計算書」と「資産・負債表」の二つの決算書類を作成すべきであるとしている。

さらに37年答申は、会計決算の具体的な内容の基礎となる収支の年度帰属(会計学上でいう費用の「認識基準」)の考え方に言及している。すなわち、会計決算は、広義の財産(金銭、財産、物品及び債権債務を含むもの)の「保全状態と行財政の活動情況」の結果を示すとしたうえで、「かかる意味における会計上の決算は、地方公共団体の広い意味での収支活動の結果を明示するものでなければならない。そのための会計決算にあたっては、収支の原因項目(勘定科目)とその金額を当年度(前年度から引きつがれた『財産』の額の増減を含めて)に帰属せしめるべきものと、翌年度に繰り越されるもの」とに区別して、両者を有機的に相関連せしめた財務報告書を作成すべきである。前者は、地方公共団体の年度財務活動を示す基本的な『期間収支計算書』〔前述の「期間収支・剰余金処分計算書」のことと思われる〕を意味し、後者は『資産・負債表』にほかならない。〔() = 筆者挿入〕としている。

広義の財産、広義の収支活動の語とその説明から、37年答申は、収支の年度帰属の考え方として、発生主義に基づく計理の採用を意味して

17 首藤堯監修・安永吉郎著・前掲注(6)419頁同旨。

18 碓井光明・前掲注(6)291頁。

いるものと考えられる。それというのも、「広い意味での収支活動」の結果を明示するために、当年度に帰属するものと翌年度に繰り越されるものとを区別するとしていることから、その区分の基準として発生主義が必然的に導き出されるからである。

以上、37年答申は、決算の性質としては、「予算決算」と「会計決算」の双方の必要性を説いているのであるが、その結果、決算の内容については、「予算決算書」、「期間収支・剰余金処分計算書」、「資産・負債表」の三つの書類をもって「決算報告書」を構成するとしている（収支の年度帰属は発生主義に基づく）。なお、「期間収支・剰余金処分計算書」と「資産・負債表」の二つの書類は、企業会計（地方公営企業の会計を含めて）において用いられている「損益計算書」と「貸借対照表」に相当する。

(4) 公会計における合理性・正確性の保障と民主的統制 一田中二郎博士の見解一

37年答申が提言する会計決算に係る学説として、同調査会の会長を務められた田中二郎博士は、公会計における合理性と正確性の保障と民主的統制の観点からその重要性を次のように述べておられる。

「現行の地方財務会計制度に関する法律の定めは、一般的に極めて簡単であり、しかも伝統的な現金中心主義に偏し、財産・物品・債権等に関する規定ははなはだ不備である。その結果ではあるが、現金中心主義の現れとして、予算・決算の制度はあっても、その予算は、金銭収支の見積りを示すものにすぎず、その決算は、予算に対比される実績を示すものにすぎない。

決算は、広い意味での財産（金銭・財産・物品・債権・債務を含む）の保全状態と行財政の活動状態を示すものとはいえない。〔中略〕財務会計の実態を、現金収支に限局することなく、その変形でもある財産・物品・債権・債務等の全般にわたって、正確に把握し、その保全状態と行財政の活動状況を明確にすることは、公会計の合理性と正確性を保障し、かつ、その民主的統制を可能にするうえからいっても、極めて重要なことといわなくてはならぬ。」（下線＝筆者）¹⁹

田中博士の指摘は、自治体の決算に係る問題点として、第一に、予算の内容が金銭収支に限定されていること（予算の内容）、第二に、決算が予算の実績の報告に限定されていること（決算の性質）、第三に、決算が広義の財産の保全状態と行財政の活動状態を示すものでないこと（決算の内容）、以上の三つを指摘しているものといえる。予算の内容の問題については本稿では立ち入らないが、田中博士が古くから事業別予算制度の検討を提唱されていたことは特筆すべきと思われる²⁰。

決算の内容については、田中博士は具体的には示してはおられないが、いたずらに私企業のそれに倣うものではなく、自治体の地位・性格・機能等の特殊性を考慮しなければならないとしておられる²¹。ただし、「発生主義方式」²²の語を用い、広義の財産の保全状態と行財政の活動状況を明確にすべきとする指摘から、発生主義・複式簿記を前提とした企業会計に相当に近い内容のものを想定しておられるように思われる²³。

19 田中二郎「地方財務会計制度の改革に関する答申を了えて」地方財務（ぎょうせい、昭和37年）9—10頁。なお、田中博士は、同調査会の答申が出される以前から、「現行決算制度の下では、単年度における予算収支の決算に主眼がおかれ、財産・物品・債権は、直接決算の対象とされていない。このような制度の下では、地方公共団体の財政運営の総合的把握は不可能に近い」と指摘しておられる（田中二

郎「地方財務会計制度の改正問題（下）」自治論集第15（地方自治研究会、昭和36年）3頁。

20 田中二郎「地方財務会計制度の改正問題（下）」前掲注⑨2—3頁。

21 田中二郎「地方財務会計制度の改正問題（上）」自治論集第14（地方自治研究会、昭和34年）6—7頁。

22 田中二郎「地方財務会計制度の改正問題（下）」・

(5) 小括

37年答申に関する議論を要約すれば、予算による民主的統制に加え、広義の財産の保全状態と広義の収支活動を明示する発生主義の会計決算を導入することによって、自治体財政における民主的統制を強化することの是非にあると考えられる。基本的に、予算による民主的統制の手段の問題と切り離れた問題として、独自の決算(会計決算)を導入し、充実した内容を持たせることにより、民主的統制の強化を図ろうとするものであるといえる。「予算による統制」とは異なる、いわば、「情報による統制」の一つと位置付けることができよう。もっとも、「情報による統制」という点に限っていえば、自治法243条の3に基づく財政状況の公表として、財産、地方債、その他財政に関する事項が住民に対して公表されることをもって十分とする見方があるかもしれない。しかし、37年答申が、それらを決算制度の中に位置付けようとすることは、「公会計の合理性と正確性を保障し、かつ、その民主的統制を可能にする」(田中博士)ためには、固有の手段的保障(監査委員による監査、議会による認定等。さらには、会計処理基準の遵守による客観性の確保等)のある

決算の内容に含めることに意味があるといえよう。

三 会計決算と健全財政主義の原則・建設地方債の原則

前述の37年答申に係る議論における会計決算の導入のメリットは、主に行政管理というマネジメントの観点とそれに係る民主的統制の観点から述べられているといえる²⁴。これに加えて、筆者は、自治体財政法における基本原則である健全財政主義の原則と建設地方債の原則(ともに地方財政法5条)の観点から、貸借対照表等を含めた発生主義による会計決算の法政策的意義を検討することも有益であると考えている²⁵。

(1) 地方財政法5条但書きと会計決算

健全財政主義の原則と建設地方債の原則は、基本的には、地方債制度の中における法的統制²⁶として位置付けられるものである。しかし、両原則が自治体財政法上の根本原則であることに鑑みれば、起債制度という、どちらかといえば国による自治体の監督の枠組みの中に押し留めるべき問題ではなく、むしろ、住民による何らかの監視(民主的統制)の下におく必要があ

前掲注(9)3頁。

23 以上、37年答申における論議は、国の決算制度においても通用する部分が少なくない。杉村章三郎教授は、「広義の財政法の体系については現金会計の法、不動産関係の法、債券関係の法に分かれているが全体としての総合性に乏しく国の財政に関する全体としての収支関係が国民の前に明らかにされないのは法の不備と思われる。」としたうえで、国有財産白書(大蔵省管財局編、昭和34年)が「国の総合資産負債表」を掲載していることに重要な意味があると指摘しておられる(杉村章三郎『財政法』(有斐閣、昭和34年)318-319頁)。また、現金主義に基づく現在の予算及び決算の制度への批評と立法論として次のように述べておられる。すなわち、「国の決算制度は消費的現金会計を基礎とする現行の財政制度の下に形成されたものであり、〔中略〕決算は結局のところ事後報告に過ぎないのである。〔中略〕しかし立法論的にいえば国の予算については〔中略〕現金会計だけでなく財産計算を加えることにより、決算制度についても損益の観念を加えることが要請されるわけである。現に特別会計にはこのような企業会計的な要素を加えたものがあり、また

一般会計の剰余金についても国債償還の外に特別使途が考慮される状態であることを考え合わせると、この要請が必ずしも望みがないわけではないと思われる」(杉村章三郎・前掲注(2)134-135頁。)。さらに、杉村教授は、経済学において、決算は、各会計期末において当該期間中の経営成績および当該期末における財政状態を計算確定することと定義されていることについて参照しておられる。

24 会計学・財政学の観点から、公会計に発生主義を導入することの意義について、例えば、山本清・前掲注(7)47-53頁は、透明性の向上、資源管理の改善、財政政策の科学化の三点を挙げている。

25 国の会計決算においても、財政法4条から類似的議論が可能であると考えられる。この点について、廣田達人「英国における政府資源及び決算法の概要(下)」ジュリスト1189号(平成12年)71頁を参照。

26 地方債制度における統制としては、法的統制のほか、従来の起債許可制度や新たな事前協議制度などの行政的統制を認識することができる。地方債制度の全般に関する法的研究として、碓井光明『要説住民訴訟と自治体財務〔改訂版〕』(学陽書房、平成14年)77-90頁を参照。

り、会計決算は、その手段として適格であると考えられる。

まず、地方債の発行について、地方財政法5条は、自治体の歳出は、地方債以外の歳入をもって、その財源とすることを原則とし（健全財政主義の原則）、例外的に地方債をもってその財源としうる場合として1号から5号の各号を掲げている（建設地方債の原則）。地方債を発行しうる場合とは、公営企業に要する経費の財源とする場合（1号）、出資金及び貸付金の財源とする場合（2号）、地方債の借換えのために要する経費の財源とする場合（3号）、災害応急事業費・災害復旧事業費及び災害救助事業費の財源とする場合（4号）、公共施設又は公用施設の建設事業費の財源とする場合（5号）である。自治行政関係者によれば、以上の各号は、①「資本」的な役割を果たすもの、②後年度にわたって住民負担の均衡を図るためのものを中心としているという²⁷。

健全財政主義の原則は、自治体の歳出を地方債の発行による歳入に依存すると、翌年度以降の償還により将来世代への財政負担を生じることから、安易な地方債の発行による負担の転嫁を防止することがその趣旨である。しかし、上記1号から5号の各号の資本的な支出等は、主には将来の行政サービスに用いられる施設の建設費等であり、単年度の行政サービスのための消費的な支出ではない点において、他の支出と性質が異なり、これらの支出の負担を単年度の租税等に依存すると、かえって負担の衡平を損なう。そこで、地方財政法5条は、これらの資本的な支出等については、例外的に地方債を財源とすることを認めており、それが建設地方債の原則である。

以上の自治体財政法上の基本原則に対して、現行の歳入歳出決算は、何らかのかたちでこれらを検分しうる内容を備えているのであろうか。

現行の歳入歳出決算において、資本的な支出等は、科目によって他と区別されており、その当該年度の支出の概要については歳入歳出決算書のなかにおいて相当程度捕捉しうる。しかし、基本的には歳出という一つの属性において他の支出と同一の扱いを行っており、また、地方債を含めた広い意味の財産の状況は、増減（歳入歳出）だけでなく、むしろ残高が問題となる項目であるにも関わらず、残高は決算の内容に含まれていない。

これに対して、37年答申がいう、「当年度に帰属せしめるべきものと、翌年度に繰り越されるものとに区別」する発生主義の会計決算は、「翌年度に繰り越されるもの」、すなわち広い意味の財産等を地方債残高とともに貸借対照表に計上することによって翌年度以降の決算に引き継ぐ仕組みを有している（それ以外の項目を「期間収支・剰余金処分計算書」²⁸に計上する）。

すなわち、貸借対照表を含めた発生主義の会計決算においては、健全財政主義の原則については地方債残高の記載から、他方、建設地方債の原則については地方債残高の記載と広い意味の財産の残高の記載から（より正確には両者が対照表示されることによって）、それぞれ決算による情報開示若しくは決算における手続を通じた民主的統制の機会が提供されることになる。それらを決算の内容に含めることは、単なる財政状況の公表（自治法243条の3）によるのと異なり、監査委員による監査、そして議会の審議に付したうえで住民に公表されるという法的な手続が保障され、当該地方債の負担者の一つであり、当該財産による将来の行政サービスの受益者である住民に対して、「公会計の合理性と正確性を保障し、かつ、その民主的統制を可能にする」（田中博士）ことにつながると考えられる。

27 石原信雄・二橋正弘『新版 地方財政法逐条解説』（ぎょうせい、平成12年）55頁。

28 私企業会計における損益計算書がほぼこれに相当するが、自治体の会計決算としては、今日的には

「行政コスト計算書」（総務省「地方公共団体の総合的財政分析に関する調査研究会」（前掲注(8))の報告書を参照）と呼ばれる書類がこれに相当するといえる。

(2) 地方財政法5条但書き各号の支出

以下、発生主義の会計決算、とりわけ貸借対照表において、地財法5条の各号の支出がどのように扱われるのかを分析することにより、会計決算を通じた建設地方債の原則に関する民主的統制の可能性について検討する。

まず、1号については、文言上は、単に「公営企業に要する経費」とされており、公営企業の施設の建設経費に限定されず、消費的経費も含まれるように読める。したがって、公営企業については、資本的な支出以外の経費の財源として、地方債を発行しうるように思われる。

この点、自治行政関係者によれば、1号の財源は、公営企業の建設経費のみならず「運転資金等の不足を補うための財源として」地方債を発行しうが、放漫経営の結果による資金不足をいつでも地方債の発行によって補てんできるとするのはこの規定の趣旨ではないとし、さらに、公営企業の建設等経費以外の経費に充てる地方債は、発行しうるものの、当該発行額は、経営状況が悪化した公営企業に対して許可制度を適用(地財法5条の4第3項)する際の資金不足額の算定において通常資金不足額に加算することが想定されているという²⁹。

自治行政関係者がいう「運転資金等の不足」とは、事業年度内の一時的な資金の不足をさしているのか、それとも、純粋に消費的な支出への資金支出を含めているのかは明らかではないが、上記のとおり、1号の経費は、法律上は消費的経費を排除するものではないと解されるものの、趣旨としては、資本的な支出を本来的な対象として想定しているものといえる。

次に、5号の経費についてみる。自治行政関係者によれば、公共・公用施設の建設事業費の財源として地方債の発行を認めるのは、当該施設が建設の年度以降長期間にわたって住民に対して利便を提供する性格のものであることから、

その施設によって利益を受ける期間の住民が、当該地方債の償還費を負担することは、衡平の理念に合致するからであるとしている³⁰。さらに、地財法5条の2によれば、同法5条5号の建設事業費に係る地方債の償還年限は、当該地方債を財源として建設した公共施設又は公用施設の耐用年数を超えないようにしなければならないとし、借り換えの場合も同様であるとしている(1号に定める公営企業に係る地方債については地財法5条の2の対象外であるが、健全経営と適正な原価計算に基づく適正料金を前提とする限り、企業債の償還年限は、当該地方債を財源として建設された資産の耐用年数を超えないようにすべきとしている)³¹。

特に、「耐用年数」については、これは、損耗等の物的な面や陳腐化等の社会的な面を考慮した企業会計上の用語とは必ずしも同一ではなく、修理等の保全行為を前提として実際に使用に耐える年数そのものと解すべきとしながらも、実際問題としては、正確な耐用年数を決定することは困難であるから、本条以外に耐用年数について別に定められたものもないことから、実際上は税法上の法定耐用年数又はこれとほぼ同一の耐用年数をとっている地方公営企業のそれを参考にすべからざるとしている³²。

2号の出資金及び貸付金については、資本的経費であることは明らかである。4号の支出は、①資本的な役割りというよりは、②後年度にわたって住民負担の均衡を図るためのものといえよう。なお、3号は各号によって発行された地方債の借り換えのための発行であるから、対象経費は他の各号によって規制されているとおりである。

(3) 小括

以上から、建設地方債を財源とする支出のうち、4号を除いた支出は、将来の行政サービス

29 石原信雄・二橋正弘・前掲注(7)55—56頁。

30 石原信雄・二橋正弘・前掲注(7)66頁。

31 石原信雄・二橋正弘・前掲注(7)66頁。

32 石原信雄・二橋正弘・前掲注(7)67頁。税法上の耐

用年数については、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」(昭和40年大蔵省令15)、地方公営企業のそれについては、地方公営企業法施行規則8を参照。

に用いられる施設等の建設費、若しくは将来においても資産性が維持される出資及び貸付金が主であり、将来の住民に利便を提供する資本的な支出である。他方、その財源である地方債は、将来の住民がその償還支出を負担するものである。発生主義の会計決算における貸借対照表は、この両者を対照表示する決算書類であるといえる。

中でも、前記5号の支出に係る地方債の償還年限は、それによって建設される施設の「耐用年数」を超えないようにすべきとされているが、この耐用年数の考え方は、企業会計（地方公営企業を含めて）の減価償却手続におけるそれと類似しており、したがって、企業会計の基本的な考え方を取り入れている発生主義の貸借対照表においては、概ね、当該施設等とその財源たる地方債の残高とが、耐用年数を通じて対照表示されることとなる。このことから、発生主義の会計決算は、建設地方債の原則の視点から事後において自治体財政に民主的統制を加えるうえでの適格な材料となりうるものと考えられる。

とりわけ、平成11年の地方分権推進のための一連の法整備により、従前の自治法250条による地方債許可制に関する規定は削除され（許可制の原則廃止と事前協議制への導入など）、地方債に係る国の関与は縮小し、自治体の自主決定権が強化される³³。これにより、自治体の自己規律の重要性が高まるのであるが³⁴、特に、

長期的視点における自己規律が重要となってくる。発生主義の会計決算は、こうした要請に応える決算であるといえよう³⁵。

ただし、発生主義の貸借対照表は、建設地方債の原則を直接的に評価するための決算書類ではない。それというのも、貸借対照表の資産のなかには、地方債以外の財源によって取得した財産が多種多量に計上されること、上記5号の支出による用地取得費や、2号の支出による出資金や貸付金については、減価償却手続がなされることはなく、年々償還される地方債残高と金額的に均衡しないこと、逆に、資本的な支出によって建設される施設は、必ずしも当該自治体が所有権を有するとは限らず（国や他の自治体、公共的団体又は国若しくは自治体が出資している法人が設置する公共施設の建設事業に係る助成などの場合である³⁶）、当該施設等が貸借対照表に計上されないため、貸借対照表上は、地方債のみが計上されること、以上から、支出の効果が長期に及び、その財源に地方債を充てることが適切であっても、発生主義の貸借対照表において、資産と負債は必ずしも均衡するとは限らないのである。こうした不均衡を会計決算上どのように補足して明らかにするのかについては、企業会計における繰延資産の概念を応用するなどの計理技術上の工夫や、会計決算の注記による補足、会計決算に含める若しくは添付する附属明細書等の表示様式の工夫によるほか³⁷。しかし、この点については、「決算」

33 くわしくは、平嶋彰英・植田浩『地方自治総合講座9 地方債』（ぎょうせい、平成13年）97—186頁。

34 確井光明・前掲注(6)88頁を参照。

35 また、財政投融资改革等に伴って、地方債計画における政府資金の割合は縮小し、市場原理に即した民間資金の割合が高まっているが、こうした地方債市場の変化は、地方債管理のあり方にも影響する。地方債に関する充実したIR（Investors Relation）活動が求められ、その一環として、発生主義の会計決算、若しくはそれに代替する私企業会計の決算情報に代替する情報開示も必要となるであろう。バランスシートや行政コスト計算書による情報開示を提言するものとして（財）地方債協会・地方債に関する調査研究委員会報告書「地方債市場の発展に向けた環境整備について」（平成15年3月）及び同「総

合的な地方債管理の推進と商品性の向上」（平成17年3月）があり、実際に多くの自治体がこれを実践している（ただしこれらは、決算書類ではなく、財務分析書類による情報開示を指しているものと思われる、総務省の「地方公共団体の総合的財政分析に関する調査研究会」（前掲注(8)）において示されている財政分析書類がそれに近いであろう）。この点、東京都の地方債の募集資料は、財務分析書類としてのこれらの書類の開示に加え、公会計制度を改革して決算書に財務諸表（貸借対照表、行政コスト計算書及びキャッシュ・フロー計算書）を加えて情報開示の充実を図ることを強調している（東京都財務局「東京都の財政状況と都債」平成17年10月及び同「資料編」を参照）。

36 石原信雄・二橋正弘・前掲注(7)58—59頁。

ゆえに法的に保障された固有の手續（監査，議会による審議・認定等）の過程において，その詳細は明らかにされうるので，以上に述べた健全財政主義の原則・建設地方債の原則に係る会計決算の法政策的効用の核心は依然として削がれてはいないと考ええる。

四 会計決算の内容を規律する法規定のあり方

(1) 法律の規定の要否（政省令・条例委任の可能性）

発生主義の会計決算を法制化する場合に，決算の性質・内容についての自治法令の規定の仕方，すなわち，どのような事項を法律に規定すべきか，また，どのような事項を政省令若しくは条例に委任できるか，さらには，どのような事項について「計理基準」に委ねることが可能か，という問題がある。これは一見立法技術的な問題であるかのように見えるが，自治体決算「法」の守備範囲を画することにもなる重要な問題である。

昭和37年答申に関係して，会計決算を決算の内容に含める場合について，旧自治省関係者（行政局行政課）によれば，「会計決算を制度化する場合においては，この規定〔自治令166条1項＝筆者注〕を根拠とし，政令において規定が設けられることになると予想される。」という³⁸。

この見解について，確かに決算（特に発生主義の会計決算にイえることであるが）の内容をどのように定めるかは，優れて専門技術的な問題であり，法律で詳細を定めることには困難な点が多い。実際に，自治体の財政構造や財務会計活動は複雑であり，それをどのように計算整理をして決算に反映させるかについて，国会の審議に付して法律で定めることは合理的な結果

をもたらさないであろう。

しかし，自治体決算の法的重要性³⁹に鑑みれば，そのすべてを行政立法に委ねることには問題もある。自治体決算は，自治体の財政に関する事実関係を適確に示すものである必要があるし，自治体の重要事項（特に財政や予算に関する事項）について議決権を行使する議会の認定に付し，さらには，自治体財政の信託者である住民に対して公表するものであるから，決算の内容についても（調製主体や手續に限らず）一定事項を法律において規定すべきであろう。

他方，条例への委任には大きな制約を認めざるを得ないを考える。それというのも，自治体決算は，国家財政と密接であり，国家財政の計画にも重要な影響を与えること，さらには，住民の立場においても，住民が当該自治体の決算を他の自治体のそれと比較することができるように，全国的な統一性（決算の自治体間比較可能性）を確保する必要があるからである。この全国的な統一は，法令の規定から計理基準にいたる全体として行なわれる必要があり，これを損なうような条例の制定を個々の自治体に認めるべきではない。こうした考え方が自治体財政自律主義に反するものでないことはすでに述べた⁴⁰。

(2) 地方公営企業法における発生主義の会計決算

次に，決算の内容の一定事項を法令に規定するとして，いかなる事項を規定すべきかについては多くの考え方があるであろう。発生主義の会計決算の法制化には先例がないではない。地方公営企業法に基づく会計決算を例として挙げることができる⁴¹。

まず，地方公営企業法20条及び同法施行令9

37 37年答申は，「資産・負債表」の主要項目について，「資産・負債表附属明細書」を作成することとしている。

38 柳庸夫「詳解改正地方自治法一財務」自治研究39巻8号（良書普及会，昭和38年）89頁。

39 前述「二(1) 自治体財政・財務法の基本原則と自治体決算」を参照。

40 前述「二(1) 自治体財政・財務法の基本原則と自治体決算」における「自治体財政自律主義の原則」の記述を参照。

41 地方公営企業の他に，発生主義の会計決算を採用するものとして地方独立行政法人がある。しかし，地方独立行政法人は，地方公営企業と異なり，自治体から独立した別法人であり，予算制度や議会関与

条が、地方公営企業の決算及び計理の基本等を定めている。同法20条1項は、「地方公営企業においては、その経営成績を明らかにするため、すべての費用及び収益を、その発生の事実に基づいて計上し、かつ、その発生した年度に正しく割り当てなければならない。」とし、同条2項は、「地方公営企業においては、その財政状態を明らかにするため、すべての資産、資本及び負債の増減及び異動を、その発生の事実に基づき、かつ、適当な区分及び配列の基準並びに一定の評価方法に従って、整理しなければならない。」とし、同施行令9条は、「会計の原則」として、私企業会計のそれになぞらえた原則を規定している⁴²。

同法20条1項・2項は、「計理の方法」(条文見出し)としての発生主義の採用を宣明し、あわせて発生主義が技術的に前提とする複式簿記の採用を示唆していると考えられる⁴³。複式簿

記の採用の直接的な宣明は、同施行令9条2項(「正規の簿記の原則」)に見出すことができる。

また、具体的な決算書類の構成については、同法30条が規定しており、地方公営企業の管理者は、「決算」を調製し、証書類、事業報告書及び「政令で定めるその他の書類」⁴⁴をあわせて自治体の長に提出するとし(1項)、決算について作成すべき書類は、「決算報告書並びに損益計算書、剰余金計算書又は欠損金計算書、剰余金処分計算書又は欠損金処理計算書及び貸借対照表とし、その様式は、総務省令で定める」(7項)とされている。

以上から、地方公営企業の決算法制においては、かなり具体的な内容を法令に規定しているといえる(様式を総務省令に委任している点については、その技術的性質から合理的なものといえよう)。しかも、決算書類、会計原則等に係る法令の規定からうかがえる地方公営企業の

の手続などの面で、自治体(地方公営企業を含めて)のそれと根本が異なることから(地方独立行政法人法26条2項3号を参照)、正確には自治体決算の一部ではない。広くは自治体決算法の領域のなかで論じられるべきであるが、本稿においては省略する。以下において地方独立行政法人の決算の内容の概要を示す。まず、地方独立行政法人法33条は、「地方独立行政法人の会計は、総務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする」とし、同法34条1項において、「地方独立行政法人は、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他設立団体の規則で定める書類及びこれらの附属明細書(以下「財務諸表」という。)を作成し、当該事業年度の終了後三月以内に設立団体の長に提出し、その承認を受けなければならない」としている。まず、「企業会計原則による」という規定が目ざされるが、この規定は、少なくとも会計方式としての発生主義会計の採用、さらには複式簿記の原理の採用を法定したものと解することができる。しかし、私企業の会計の実務の中で発達し一般に公正妥当と認められた会計処理の原則及び処理並びに表示の方法の全般を指すものと考えられ、「企業会計原則・企業会計原則注解」(昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告)を指定するものではないと考えられる(もっとも、この規定の多くは妥当するという含意があると思われる)。また、損益計算書、貸借対照表等の決算書類の名称を具体的に掲げていることも特徴である。さらに、同法34条2項

は、前記の「財務諸表を設立団体の長に提出するときは、これに当該事業年度の事業報告書及び予算の区分に従い作成した決算報告書を添え」るものとしている。なお、地方独立行政法人法は、国の独立行政法人の法制との平仄を合わせることに優先され、地方自治法や地方独立行政法人法との整合性や関係整理はあまり意識されていないと思われる。

42 地方公営企業法施行令は、9条において真实性の原則(1項)、正規の簿記の原則(2項)、資本取引・損益取引区分の原則(3項)、明瞭性の原則(4項)、継続性の原則(5項)、保守主義の原則(6項)の会計原則を規定し、さらに具体的に、同施行令は、収益の年度所属区分(10条)、費用の年度所属区分(11条)、資産の増減又は異動の年度所属区分(12条)、未収及び未払(13条)、資産(14条)、資本及び負債(15条)、勘定の区分(16条)等について規定している。

43 関根則之『改訂 地方公営企業法逐条解説』(地方財務協会、平成7年)198—199頁は、同法20条1項・2項は、「発生主義方式」の採用であるとし、「発生主義を採用することに伴い、地方公営企業においては、複式簿記を採用することになる」としている。また、確井光明・前掲注(6)287頁も、歳入歳出の年度所属を決定する基準として、発生主義と現金主義とをあげ、地方公営企業に関しては発生主義が採用されているとする。

44 具体的には、収益費用明細書、固定資産明細書及び企業債明細書である(同法施行令23条)。

会計及び決算は、私企業におけるそれと酷似するものとなる点の特徴である。このことから、立法者は、地方公営企業の会計及び決算については、私企業のそれになぞらえて設計する意図をもっており、その結果、地方公営企業法の規定は、商法の規定⁴⁵と平仄を合わせるかのようになり、相当の具体性をもって規定されたのかもしれない。

(3) 発生主義の会計決算と簿記原理のあり方

発生主義の会計決算は、決算書類の内容の問題であるが、これが自治体決算の法政策的検討において最も重要な論点の一つであることは間違いない。他方、法定決算は、それが適正なものであることについて客観的に検証できるものでなければならない（一般に、多くの経済主体における決算作用に監査作用が随伴するのは、この適正性を確認するためである）。この点、会計決算は、多様な財産・物品・債権・債務等の的確な把握を必要とするものであるから、その客観的検証可能性を確保する観点から、決算の調製の基礎となる簿記原理（帳簿記録の技術

的原理）のあり方についても、一定の法的規範を設けるべきではないかという問題が生じる。田中二郎博士⁴⁶は、現行の地方財務会計制度に関する法律の定めが財産・物品・債権等に関してはなほだ不備であり、公会計の合理性と正確性を保障し民主的統制を可能にするうえで問題があると指摘されるが、一見、計理技術的な問題のようにみえる簿記原理のあり方は、こうした点を本質とし、その延長にある法政策的問題点であると考えられる。

まず、簿記原理には、単式簿記と複式簿記とがあるが、現行自治法は簿記原理については何も規定しておらず、事実上、一般的に単式簿記が採用されている。これに対して、発生主義の会計決算を法制化する場合には、その性質上、簿記原理としての複式簿記の採用が要請されると考えるのが妥当であろう。

それというのも、発生主義の会計決算を調製するためには、広い意味での財産を適確に把握することが必要となるが、現在の単式簿記方式では困難が多いと思われる⁴⁷。このことは、37年答申も、「日常経理の処理手続についても、

45 旧商法281条1項は、取締役が作成すべき計算書類として、貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分又は損失の処理に関する議案を掲げていた。その他、旧商法281条以下（「会社の計算」）及び商法32条以下（「商業帳簿」）等の各条文において詳細な規定をおいていた。なお、新会社法（平成17年法律第86号）435条以下も参照。

46 本稿「二(4) 公会計における合理性・正確性の保障と民主的統制—田中二郎博士の見解—」を参照。

47 財産の会計記録管理の問題は、監査においてしばしば指摘されている。たとえば東京都監査委員は、都の債権の会計管理について、次のように指摘している（平成11年度随時監査）。すなわち、「貸付金の管理について」と題する監査結果において、「出納長への通知を適正に行うべきもの」として、「東京都会計事務規則第94条第1項によれば、局長は毎年度9月末日及び3月末日現在において、その所管に属する債権（発生又は帰属と同時に調定するものを除く。）について債権増減異動通知書を作成し、10月末日及び4月末日までに「出納長に通知しなければならない」とされている。また、「公有財産・債権及び基金増減異動通知書（平成11年度上期分）の提出について（依頼）」では、貸付金に係る債権は公有財産増減異動通知書等作成要領に基づき、対象期間

中に発生した債権のうち既に履行期限の到来した部分を除いたものを「増」とし、債権として管理しているもののうち対象期間中に調定したものを又は免除したものを「減」として整理することとされている。ところで、各局が出納長に通知した平成11年9月末日現在の債権額と貸付台帳等を照合したところ、〔中略〕現在額が誤っているものが見受けられた。各局は、出納長への通知を適正に行われた。（〔〕筆者注）としている。具体的には、総務局の育英資金貸付金において、正しい現在額が111億円であるところ、債権増減移動通知書の現在額は、124億円となっており、12億円の過大登載であるという。

また、公有財産について、東京都の包括外部監査の監査結果報告によると、「公有財産の異動状況報告について」（A大学）に関して、「公有財産に異動があった場合には、その異動状況を年2回（4月から9月分は10月、10月から翌年3月分は翌年4月）、財務局長に通知する必要がある（公有財産規則第23条）。この規定は財産の残高を正確に把握するために設けられたものと考えられる。しかしながら、A大学においては、毎回報告が半年間遅れており、期日までに公有財産の異動状況が報告されていない。」と指摘している。これらは単式簿記方式の下で財産を会計記録管理することの困難さの表れであるとい

それらに要する会計諸記録が有機的関連をもっておらず、経常的財務把握が十分に行なわれているとはいいいにくい」こと、「財産、物品および債権債務の管理についても、金銭の収支がきわめて厳格に行なわれていることに比較して、一般的に軽視の傾向がみられる」こと、さらに、会計決算を実施するためには、「勘定体系、帳簿組織、評価基準、棚卸手続等の整備を必要とする」と指摘しているとおりである⁴⁸。

もっとも、37年答申は、簿記原理のあり方については、計理技術的な問題として捉えているように思われ、これを法的な問題としてはみていないようである⁴⁹。しかし、現時点の筆者の考えとしては、簿記原理のあり方は、住民の権利・義務に直接係わるものではないが、次に述べるとおり、決算による民主的統制の基礎条件の一つとして、単なる計理技術上の問題としてではなく、法令事項として定めるべきであると考える。

すなわち、現行法が採用する現金主義の「予算決算」の場合には、財産等の記録は法定決算の本体とは切り離された会計記録管理の適否の問題に留まるが、発生主義の会計決算を法制化する場合には、これらの記録は法定決算の重要な要素となるからである。法定決算は、その法

定手続に乗せるに耐える客観的に検証可能な合理性と正確性を備えるべきであり、それは、監査委員による決算審査手続（自治法233条3項、同4項）によって確認されるのである。発生主義の決算に対する監査として、複式簿記を前提としない決算を適正なものとして認めることは、近代監査の性質（自己検証能力を有する複式簿記による帳簿組織の採用等の内部管理・内部統制の整備を前提とした試査主義など）からして困難が伴うであろう⁵⁰。このことは、「決算」が、自治体の裁量に委ねられる広報活動（自治法243条の3が定める財政状況の公表も同様である）と法的に区別される重要な要素であると考える。

この点、地方公営企業法施行令9条3項が「正規の簿記の原則」（これは複式簿記のことである）を要請していること（前述した）は、地方公営企業法20条が定める発生主義の会計決算が備えるべき基礎条件を政令において適切に規定したものであるといえる。

(4) 小括

以上から、自治体（地方公営企業以外の会計）に発生主義の会計決算を導入する場合、前述の地方公営企業法の場合になぞらえていえば、

え、おそらく東京都のみの問題ではないであろう。

48 この点、国においては、臨時行政調査会が「予算・会計の改革に関する意見」（昭和三九年九月）において、「会計事務の効率化」の一つの課題として「複式簿記の採用」について検討している。そこでは、複式簿記の一般的特徴として、「財産変動の事実と事由が同時に把握され、さらに収入支出・国庫金・債権債務・物品・国有財産の増減変化が相互に関連づけられて、継続的に表示されることにある。いわば複式簿記が計算制度それ自体、内部けん制の働きをもつという点に基礎をおくものである。」とし、さらに、「官庁会計の場合には、管理目的から、複式簿記のもとに原価計算を行なって費用を把握し、原価意識の高揚に資するという面を考慮する必要がある。」としており、管理面のみならず、今日重視されるコスト意識の改善の効果を認めている点が注目される。もっとも、国の一般会計における複式簿記の採用については、「現行の会計制度を複式簿記に改めることについては、なお多くの疑問を残す」とし、他方で、「補給業務・刑務所業務・公共

事業等のように区分経理して、費用を把握する必要のある分野も少なくない。これらの分野については、内部的に複式経理を基礎として費用を把握し、内部的な報告制度を整備する等効果的な管理手段を整備すべきである。」としている。

49 地方財務会計制度調査会における審議の過程は、複式簿記の採用を良しとする意見で一致していたわけではない。事務手続の複雑化、職員教育の困難等の問題が指摘され、消極的意見も多く、37年答申も、複式簿記の採用を断定的に結論付けたものではなく、今後の検討にゆだねられた部分が相当にある。詳細は、宮元義雄『地方財務会計制度の改革と問題点』（学陽書房、昭和38年）89頁・151頁を参照。

50 単式簿記は、37年答申がいう「会計諸記録の有機的関連」が欠落しており、第三者的立場から決算を審査する監査委員としても、発生主義の決算の数値の正確性について信頼を置くことができず、合理的監査を実施しても、適正と認める結論にいたらない可能性がある。

少なくとも、同法20条に定める決算の目的（経営成績及び財政状態の表示）及び発生主義の採用、同法30条7項が定める決算書類の構成・名称（貸借対照表、行政コスト計算書等）⁵¹、さらに、同施行令20条が定める計理原則（これは私企業会計における「一般原則」⁵²にはほぼ相当する。複式簿記の採用を含む）については、それぞれ自治法及び同施行令において定めるのが合理的であると考ええる。それというのも、これらの規定は、決算の性質・内容の基本部分及びその基礎を構成する計理の基本原則を定めるものであり、決算の計理基準（計理原則の具体化）の技術的な問題ではないからである。他方、計理基準の詳細は、その専門性と迅速な改正の必要性に鑑み、省令やそれ以下の規範さらには主務大臣の指導等によることに合理性が認められよう。

五 現金主義包含型発生主義の決算のあり方

以上は主に、予算の実績を表示する「予算決算」（これは現行法の決算であり、予算も決算も現金主義である）と切り離して、発生主義の会計決算を法制化することの意義等を考察してきた。

しかし筆者は、決算法においても、予算法においても、現金主義と発生主義は、必ずしも選択関係に立たせなければならないものではなく、現金主義の予算・決算に、発生主義のそれを付加する方式、すなわち、「現金主義包含型発生主義」の予算・決算が技術的に可能であると考えており、このことに留意して予算法と決算法を考察すべきと考えている。特に予算法については、現金主義の予算を放棄することは、立法

政策として合理的ではなく、その当否は論じるまでもないであろう。問題は、現金主義の予算とその実績報告たる「予算決算」に、発生主義の予算・決算を付加することの当否であると考ええる。したがって、現金主義と発生主義を選択関係に立たせた議論はあまり実りの多いものとは思われない⁵³。

発生主義の予算の法制化の意義については、決算法を対象とする本稿では深くは立ち入らないが、予算のあり方は、「予算決算」のあり方として決算法と関係する。以下、地方公営企業法の例を参照しつつ若干の考察を加えておく。

(1) 地方公営企業法における現金主義包含型発生主義の決算

地方公営企業法30条1項は、決算書類として、「決算報告書並びに損益計算書、……貸借対照表」を作成すべきとしているが、次の二つの特徴を見出すことができる。

第一に、同法の決算は、いわば「現金主義包含型発生主義」の「予算決算」を採用していることである。同法の決算制度については本稿「四(2) 地方公営企業法における発生主義の会計決算」において既に触れたが、同法30条1項が決算書類の一つとして作成すべきとしている「決算報告書」は、「予算決算」である。この決算報告書は、収益的収支及び資本的収支に関して、予算とその執行の実績とを対照させたものであるが（同法施行規則様式別表10号）、基本的に、収益的収支は発生主義の予算であり、資本的収支は現金主義の予算であることから、決算報告書の内容は、現金主義のみならず発生主義によって計算されている事項を含んでいる

51 具体的には総務省「地方公共団体の総合的財政分析に関する調査研究会」（前掲注(8)）の報告書が参考となる。

52 「企業会計原則・企業会計原則注解」・前掲注(4)の「第一 一般原則」。

53 国の予算・決算法においても同様である。憲法90条が現金主義の予算・決算を要請しているか（すなわち、これを廃止しうるか）否かの議論があるが、現金主義の予算・決算を積極的に排除しなければならない理由はないのであるから、これを排除することの憲法上の可否を論じる意義は乏しい。問題は、付加的に、発生主義の予算・決算を法制化することが憲法上認められるかである（私見としては、現金主義の予算・決算が維持されるのであれば、これにいかなる予算・決算を付加するかは立法政策の問題であり、憲法が禁止していると解する余地は乏しいと考える）。

54 同法24条1項によれば、地方公営企業の予算は、

といえ⁵⁴、現金主義包含型発生主義の決算であるということが出来る⁵⁵。換言すれば、同法は現金主義包含型発生主義の「予算」を採用しており、その結果として、予算とその実績とを対照表示させる決算報告書は、現金主義包含型発生主義の決算となっているのである。

発生主義の予算・決算の採用は、それが直ちに現金主義の予算・決算の排除を意味するものではないことに注意を要する。

第二に、同法の決算書類は、全体として、「予算決算」と会計決算とを並立させる方法を採用していることである。決算報告書は、その内容から、現金主義包含型発生主義の「予算決算」であるが、損益計算書及び貸借対照表は、予算の内容から離れて、当該地方公営企業の経営成績及び財政状態を明らかにするために発生主義によって作成される純粋な会計決算である⁵⁶。

この点、決算報告書は、現金主義包含型発生主義の決算（決算の性質としては「予算決算」である）なのであるが、さらに、損益計算書や貸借対照表等を発生主義の会計決算としてこれに付加する目的は、費用・収益（これらはフロー情報である）を発生主義の損益計算書におい

て表示するのみならず、資産・負債等（これらはストック情報である）を貸借対照表において表示することにより、地方公営企業の経営成績と財政状態の詳細を決算において表示し、決算による民主的統制をさらに充実させることにあると考えられる。

(2) 小括

以上の地方公営企業法に基づく現金主義包含型発生主義の決算は、相当程度、一般会計においても採用しうるものであると考える。

具体的には、第一の方法として、現金主義の歳入歳出予算と、その「予算決算」である歳入歳出決算を現行のままとし、これに加えて、会計決算として、発生主義の決算を導入する方法が考えられる。この場合においても、「予算決算」と会計決算の各書類は、全体としてみれば、現金主義包含型発生主義の決算であるといえる。もっとも、地方公営企業法の例からはなれて、会計決算の書類の一つとして収支計算書（キャッシュフロー計算書）を作成することとすれば、会計決算（の各書類を全体としてみた場合）のみをもって現金主義包含型発生主義の決算となる。いずれにしても、発生主義の決算の導入は、

「業務の予定量並びにこれに関する収入及び支出の大綱を定める」とし、予算に記載すべき事項は、同法施行令17条に規定され、同条1項2号は、「予定収入及び予定支出の金額」とし、同条2項は、「予定収入及び予定支出は、収益的収入及び支出と資本的収入及び支出に大別し、さらにこれらを款項に区分する」とし、その様式は総務省令に委任されている（同条3号）。これを受け、同法施行規則別表5号が予算様式（全14条からなる）を定め、「収益的収入及び支出の予定額」（いわゆる「3条予算」）、「資本的収入及び支出の予定額」（いわゆる「4条予算」）等を掲げている。3条予算の内容は、前記予算様式が定めるその各款項の内容等から、そのまま予定損益計算書につながるものであり、決算における損益計算書が発生主義に基づく以上、3条予算（予定損益計算書）も発生主義に基づくことになる（3条予算と4条予算の解釈について、関根則之・前掲注43)261—262頁を参照）。他方、4条予算の内容は、前記予算様式が定めるその各款項の内容等から、決算における貸借対照表の勘定科目に属する取引のうち、原則として現金の支出を必要とする取引について予算化したものである。以上から、同法が

定める予算は、現金主義包含型発生主義の予算であるといえる。

なお、地方公営企業の予算について、同法は、「収入」「支出」という語を用いているが、この用語は、一般的には、現金主義の収支を意味するように解されているかもしれない。しかし、収入・支出という用語は、広義には、発生主義の収益・費用の意味を持たせて理解することも可能であると解するのが妥当であり、前記の地方公営企業法の条文はその例であるといえる（この問題は、国の決算法における重要な論点とも係わる。すなわち、憲法90条は、「国の収入支出の決算」という語を用いているが、これは法用語として、現金主義の収入・支出に限定されるものではなく、発生主義の収益・費用等を含めて解することが可能であると考えられる。少なくとも、憲法定制者が、現金主義と発生主義とを対比したうえで、発生主義を排除する明確な意思を持っていたとは思われない）。

55 この点は一般会計の決算と異なる（関根則之・前掲注43)318頁を参照）。

56 しくは、本稿「四(2) 地方公営企業法における発生主義の会計決算」を参照。

現金主義の予算・決算を排除することなく可能であり、また、そうすることが合理的である。

第二の方法として、予算法の問題にも係わるが、発生主義の会計決算の導入に加えて、歳入歳出予算を廃止し、現金主義包含型発生主義の予算を採用し⁵⁷、その結果として、現金主義包含型発生主義の「予算決算」(前述の地方公営企業法における「決算報告書」がこれに相当する)を導入し、両決算を並立させる方法も、より積極的な(予算を巻き込んでという意味で積極的な)立法政策として検討に値する。もっとも、これは決算法の問題というより、むしろ予算法上の問題である。ただし、現金主義包含型発生主義の「予算決算」の導入は、発生主義の会計決算を不要ならしめるものではないことに留意しなければならない。なぜならば、発生主義の会計決算は、費用・収益を発生主義で認識する決算であるということにとどまらず、フロー情報に加えてストック情報を含むという意味において独自の情報価値があるからである。具体的には、前述の地方公営企業法がそうであるように、現金主義包含型発生主義の「予算決算」においては開示されない資産・負債等を明らかにする貸借対照表等が会計決算の書類には含まれているからである。したがって、「予算決算」と会計決算の並立が望ましいと考えられる。

六 おわりに

本稿は、自治体決算法のうち、とりわけ会計決算の法制化とその性質と内容について、政策的見地から考察を行なったが、自治体決算法には他にも重要な論点が多い。

(1) 連結会計決算

たとえば、決算の内容に関する重要な論点としては、「連結決算」の問題がある。自治体の会計は、一般会計と特別会計からなり(自治体209条1項)、特別会計の一部には、さらに地方公営企業法の適用を受けて地方公営企業会計となっているものもある。現行自治法は、会計区分ごとに決算を調製する方法を採用しているが、これは、予算の実績たる現行法の決算の性質からくる当然の結果である。しかし、「予算決算」とは別に会計決算を法制化する場合には、決算における一覧性の確保(行政主体たる各自治体の全体の財政の健全性についての状況の一覧の開示)の観点から⁵⁸、これらを連結した連結会計決算を導入することが論じられるべきである⁵⁹。

ここでの最大の論点は、連結範囲の設計であろう。自治体内部の会計区分である特別会計(地方公営企業会計を含む)のすべてを連結範囲に含めることに異論はないと思われる⁶⁰。次に問題となるのは、地方公社、地方独立行政法

57 具体的な仕組みについても地方公営企業法の例(前掲注64)が参考となる。

58 財政分析の観点から、総務省の「地方公共団体の総合的財政分析に関する調査研究会」(前掲注(8))報告書(平成13年3月)は、私企業会計が個別企業の個別情報から連結情報の開示へと転換していることに言及しつつ、自治体においても、各自治体の全体の財政状況を一覧性のある形で把握することの重要性、及び説明責任の観点から「各地方公共団体全体のバランスシート」の作成を有意義としているが、決算においても妥当することであるといえる。また、醍醐聡・前掲注(7)は、連結決算の必要性について、理論的考察に加え、主要な自治体が試作した連結貸借対照表の各種数値の「連単倍率」(一般会計等と連結との比較)が大きいことを摘示しつつ、自治体の財政状況を適確に表示するためには連結決算が必要であると説く。

59 連結会計決算は、地方債に係る充実したIR(前掲注(8))を参照)の手段としても効果的であろう。投資家は、自治体の一般会計の会計決算よりも、財政状況の悪化が指摘される公社等の外部団体をも含めた当該自治体の全体の財政状況に関心を持つと思われるからである。

60 もともとは予算法上も単一予算主義がとられているが、その趣旨からすれば、決算法上も単一決算主義(連結決算主義)に合理性が認められて当然である。しかし、自治法は、単一予算主義を理想としつつ一般会計中心主義の下で特別会計の設置を認めているので、「予算決算」においては、この趣旨に徴し、会計区分ごとの決算が必要であろう。しかし、「予算決算」に加えて行なう会計決算においては、こうした制約はなく、独自に単一決算主義を実現すればよいのである。一般会計中心主義については、確井光明・前掲注(6)286頁を参照。

人、その他の全額出資法人や一定の財政援助団体等である。連結範囲の検討に際しての重要な視点は、支配力（出資、役員任命権等）ばかりでなく、むしろ、各法人の存立目的に照らした行政主体性の観点であると考えられる。さらには、連結範囲をどのような法源において、どのような手続をもって定めるかという問題もあろう（決算の自治体間比較可能性に大きな影響を与えるので、国において統一的に定めるべきであり、各自治体の裁量に委ねるべきではない）。

また、「自治体」決算の問題を超えて国の決算の問題にわたるが、国において連結会計決算を法制化する場合に、自治体を含めることの可否・可否という問題もある。自治体の財政は、国家財政と密接であるから、国の連結会計決算に自治体を含めること自体には一定の合理性がある。しかし、「地方自治の保障手段の原則」⁶¹の観点から、国が個別自治体の決算に直接・具体的に介入する仕組みを法制化することは妥当ではない⁶²。各自治体の決算が適正に調製されている前提で、国の機関等（たとえば総務大臣。市区町村にあっては都道府県知事）が計数的な調整を行い、全自治体の連結会計決算を調製するといった仕組みにとどめるべきと考える（したがって、会計検査院の権限も、計数的な調整の正確性を検査する権限にとどめるべきである）⁶³。

(2) その他の論点

以上の他にも、自治体決算法には多くの重要な論点が認められる。

① 決算手続法の領域には、決算監査（自治

法233条2項の決算審査）のあり方（発生主義の会計決算を法制化した場合、これを対象に、いかなる監査主体に、いかなる監査手続を適用させ、その監査結果・監査意見にどのような類型と効果を与えるか⁶⁴。決算監査における監査委員の合議のあり方など）、議会（委員会を含めて）による審議のあり方（議決の要否・意義・効果など⁶⁵。これは議会の権限の問題でもある）、さらに意欲的な立法政策を考えるならば、決算監視手続に住民を参加させる設計もないではない。複式簿記の原理に基づく会計帳簿の一部を住民の閲覧に供するであるとか、不適正な決算に対する不服申立ての手続を法定するとか、さらには決算の適法性を住民監査請求・住民訴訟の対象にするといった形により、住民に新たな権利を与えることを論じるのもまったく無益ではないであろう。

② さらに、計理基準の設定主体・手続の問題もある。計理基準の定立は、決算の客観性を確保する観点からも重要である。計理基準は、法令事項とその他に分けられるが、既に述べたように、また、地方公営企業法がそうであるように、法令事項は限定的なものとなる。しかし、法令事項以外の計理基準についても、決算法の問題としては、その設定主体と設定手続について法令で定めるべき部分もありうる。決算の自治体間比較可能性の確保という観点からは、全国で単一の組織が、一律の規範を定める（ないし、多様な計理慣行の集約・規範化を図る）仕組みを法制化するのが合理的である⁶⁶。

「自治体財政議会主義の原則」との関係からは、計理基準の定立にあたって、自治体議会の

61 本稿「二(1) 自治体財政・財務法の基本原則と自治体決算」を参照。

62 一般的な視座として、確井光明・前掲注(6)12頁も、「自治体財政に対する国会の財政監督が、個別的・具体的なものであってはならない」とされる。

63 自治体を含めた国の連結会計決算については、英国法の先例がある。廣田達人「英国における政府資源及び決算法の概要（下）」ジュリスト1189号（平成12年）68頁以下を参照。

64 現行法上、監査委員による決算審査の主眼は、自治行政関係者によれば、「①計算に間違いはないか、

②支出命令等に符合しているか、③収支は適法であるか等」であるという（松本英昭・前掲注(2)771頁）。発生主義の会計決算の監査には別の視点も必要となる（本稿においては省略する）。

65 国の決算においては、憲法解釈を含めてこの論点（地方議会に対して国の場合には国会若しくは各議院における決算の取扱い）に係る議論が活発であることは既に述べた（前掲注(1)）。

66 「自治体財政自律主義の原則」との関係については、本稿「二(1) 自治体財政・財務法の基本原則と自治体決算」を参照。

関与のあり方が問題となる。決算の報告をうける立場にある議会としては、決算を調製する長（正確には長の補助機関が決算を調製し長が議会に提出する）に対して、法令事項以外の事項については、事前に一定のルールを定めて、長にその遵守を求めることは、決算の性質に照らして合理的な一面もある。しかし、自治体間比較可能性の確保の観点から、相当の制約を設けるべきであろう。また、監査委員が計理基準を定立する、若しくは定立に一定の関与をする方法も考えられる。計理技術の専門性の観点、決

算の客観性の確保の観点からメリットがある。しかし、それは監査権限を行使するに当たって必要不可欠な内容にとどめるべきであり、それを超えて決算の計理基準の定立に積極関与をさせるべきかといえばその根拠を見出し難い。立法政策として、監査委員に対して、監査機能を超えた権限をみだりに与えるべきではないと考える。

(投稿受付 2006年 2月27日)