

Title	フランスにおける地方自治体会計の改革(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	Reform of the Accounting for Local Government in France(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	黒川, 保美(Kurokawa, Yasuyoshi)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.158- 169
JaLC DOI	
Abstract	フランスでは、「地方自治体会計改革諮問委員会」が政府内に1990年6月に設置され,1992年2月には,答申書が提出された。この委員会の使命は,改正草案を作成することによって,地方自治体会計を現代的かつ明瞭にすることにあつた。このような改革の動向は,1988年の病院会計,1989年の低家賃住宅,協同組合の会計,1990年, 1991年の商工的公施設の会計などの改訂の延長線上にあり,プラン・コンタブルジェネラルの公会計への導入に関わっている。そこで,どのような背景の下に,地方自治体の改革が行われねばならないかについて,まず,地方自治体会計の発展過程をとくに1960年代から掘り起こす。つぎになぜ1982年法が成立するに至ったかを明らかにする。ここでは,併せて1982年法そのものの内容を検討する。その後,諮問委員会が設立され,答申の作成ということとなる。答申の内容もここで検討する。最後に,フランスにおける地方自治体会計の今後の展望を示す。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056317

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

フランスにおける地方自治体会計の改革

黒川保美

<要約>

フランスでは、「地方自治体会計改革諮問委員会」が政府内に1990年6月に設置され、1992年2月には、答申書が提出された。この委員会の使命は、改正草案を作成することによって、地方自治体会計を現代的かつ明瞭にすることにあった。このような改革の動向は、1988年の病院会計、1989年の低家賃住宅、協同組合の会計、1990年、1991年の商工的公施設の会計などの改訂の延長線上にあり、プラン・コンタブルジェネラルの公会計への導入に関わっている。

そこで、どのような背景の下に、地方自治体の改革が行われねばならないかについて、まず、地方自治体会計の発展過程をとくに1960年代から掘り起こす。つぎになぜ1982年法が成立するに至ったかを明らかにする。ここでは、併せて1982年法そのものの内容を検討する。その後、諮問委員会が設立され、答申の作成ということとなる。

答申の内容もここで検討する。最後に、フランスにおける地方自治体会計の今後の展望を示す。

<キーワード>

地方自治体会計、地方自治体会計諮問委員会、1982年法、分権化、予算、会計検査院、地域会計法院、行政裁判所、プラン・コンタブル・ジェネラル、連結会計、会計の調和化

1 はじめに

フランスでは、「地方自治体会計改革諮問委員会 (Comité consultatif pour la réforme des comptabilités locales)¹⁾」が政府内に1990年6月に設置され、1992年2月には答申書が提出され委員会としての仕事を終了した。この委員会の使命は、「市町村プラン・コンタブル改正草案 (projet de plan comptable communal rénové)」を作成することによって、地方自治体会計を現代的かつ明瞭なも

1) 委員会は、予算省補佐官 M. Michel Charasse と政府の地方公共団体補佐官 M. Jean-Michel Daylet が設置し、会計検査院 (cour des cpmptes)、国家会計審議会 (Conseil National de la comptabilité)、国立経済統計研究所 (INSEE) などの代表からなる14名を構成メンバーとした。

Ministère de l'économie, des finances et du budget, "L'installation du Comité pour la réforme des comptabilités, locales", Les notes bleues n° 494, semaine du 25 juin au 1er juillet 1990, p.1.

改革日程は、以下の通りである。

1992年2月26日：研究委員会解散

のにすることにあった。このような改革の動向は、1988年の病院会計、1989年の低家賃住宅（HLM）、協同組合の会計、1990年および1991年の商工的公施設の会計などの改訂の延長線上にあり、1982年プラン・コンタブル²⁾の導入に深く関わっている³⁾のである。

そこでどのような背景の下に、地方自治体の改革が行われねばならないかについて、まず過去に遡って考えていこう。

2 地方自治体会計の発展過程

フランスは、中央集権国家（État centralisé）と言われている。これはフランス革命前のアンシャン・レジームに形成され、フランス革命（Révolution française）とくにナポレオン（Napoléon Bonaparte）の出現により加速された。ここで中央集権とは、市町村（communes）、県（département）を同様な範疇として構成する行政区域自治体が、同一の法制度に従うことを言うのであり、統一性原理が働いてこれがなされるのである。中央集権体制は、1982年3月2日の法（Loi n°82-213 du mars 1982 以下1982年法と略す⁴⁾）が成立するまで続くことになるが、分権化（décentralisation）の動きは、第二次大戦直後から存在した。しかし、これが顕著となるのは、1964年頃からと考えられる。直接的には国土整備地方振興庁（D. A. T. A. R: Délégation à l'Aménagement du Territoire et à l'Action régionale）が1963年に創設され、政府の力を分散すべく、地域の改善政策に取り組んだことによる⁶⁾。

政府一機関が設置されたことで分権化が進展するわけではなく、経済社会全体からの要請がこの第1の要因である。それは、公共サービスの効率性と堅固たる官僚制に対する意義申し立てであ

1) 1992年度中：市町村の予算会計にかかわる法案の採用と公開

1993年、1994年、1995年：各種地方公共団体での新会計システムの実験
1995年1月：住民10,000人以下の市町村改革の一般的適用

1996年1月：住民10,000人以下の市町村改革の一般的適用

Ministère de l'économie, des finances et du budget, "Le projet pour la réforme des comptabilité locales," Les notes bleues, n° 585, semaine du 23 au 29 mars 1992, p.6.

2) Conseil National de la Comptabilité, "Plan comptable Général," 3^e édition, Imprimerie Nationale, Septembre 1983.

3) Ministère de l'économie, des finances et du budget, n° 585, op. cit., p. 1.

4) Bernard Manceau, "1982-1988: histoire d'une législation," Les Cahiers Français, n° 239, Janvier-février 1989, notice 1-2, pp.2-3.

5) Loi n°82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes des département et des régions. この法は、以下のように改正が加えられている。

Loi n°82.594 du 10 juillet 1982, Loi n°82.623 du 22 juillet 1982, Loi n°82.659 du 30 juillet 1982, Loi n°82.1126 du 29 décembre 1982, Loi n°82. 1169 du 30 décembre 1982, Loi n°83.8 du 7 janvier 1983, Loi n°83.663 du 22 juillet 1983, Loi n°83.1186 du 29 décembre 1983, Loi n° 84.53 du 26 janvier 1984, Loi n°85. 30 du 9 janvier 1985, Loi n°85.97 du 25 janvier 1984, Loi n°85.595 du 11 juin 1985, Loi n°85.1406 du 30 décembre 1985, Loi n°86.29 du 9 janvier 1986, Loi n°86.972 du 19 août 1986, Loi n°88.16 du 6 janvier 1988, Loi n°88.13 du janvier 1988.

6) Georges Dupuis, "Centralisation: inverser la tendance?," Les Cahiers Français, n°239, Janvier-février 1989, pp. 2-3.

る。科学技術の進歩と相入れるものではないとすべての人が認め、政府もこれを受け入れたのである。政府にしてみても、計画化とりわけ国民経済計算 (comptabilité nationale) と合理的な予算選択を行いうる可能性を考慮した結果、分権化の歩みに踏み込むこととなった。行政区域民 (administrés) からの不満は、責任の所在および意思決定プロセスが政府と自己の所属する区域の間で不明確であること⁷⁾であった。このようなことを念頭に置いて、分権化に至るまでの推移を考察していこう。

地方公共団体 (collectivités locales) の改革は、1964年から1982年までの時期と1982年から今日までの時期に大きく区分される。前者を前期、後者を後期とするならば、前期は、さらに1964年から1971年までの市町村情報の重要性が認識される期 (前期第1期)、1971年から1977年までの国家の期待に応える形でその具体的に展開する期 (前期第2期) 1977年から1982年までの新しい情報手段を導入する期 (前期第3期) に分けられる⁸⁾。後期は、地方分権 (décentralisation) 化を実行し、精緻化し、これを改革する期である。

前期第1期では、内務・経済大蔵省通達 (Instructions du ministère de l'Intérieur et du ministère de l'Economie et des Finances) によるM12⁹⁾を市町村に広め、市町村会計 (comptabilité communale) の改革に取り組むことが特色づけられる。第5次経済計画 (1966—1970) を準備するにあたり、実行すべき中期財務計画を定め、1966年5月に配布された公会計の要旨 (note) の中では、地方予算の財務予測をいかに行うかという方法が述べられているものの、財務問題についてもっぱら政府の手にあるのであって、地方のレベルまで下りることがないことが問題である。この要旨に評価を与えるならば、予測の面についてであり、これが基礎となって地方公共団体一般部門 (D. G. C. L; Direction Général des Collectivités Local)¹⁰⁾の方法要旨となった。さらには、設備省 (Ministère de l'Équipement) 国際問題サービス (Service des Affaires Economiques et Internationales) 部門の要旨として展開した。ここでは、地方財政問題について、1. 予測モデルの取り扱い方、2. 地方予算の情報化、3. 計量経済的モデルの作成が扱われている。これを実行するのにコストの認識が不足し、中央政府の立案によるがために、政府の方法をそのまま用いれば、正確なデータを把握できるとの誤った認識がここにあった。この解決には、次の前期第2期を待たねばならない。

この期は、前期第1期を受けて、統計の開発、比較研究、管理方法の深化を計る期である。この頃新たに設備を導入することで運転コストが増大することに対して、コスト削減に向けて各省庁を

7) Ibid., pp. 3-4.

8) 1964年から1982年までは、以下の文献を参照した。

R. Demeestere, Ph. Barbier, J. Chatignoux, S. Duriand, P. Garnier, M. Gjibara, ch. Lалу, ch. Le Lamer, F. Pallez, "Ou va la gestion des collectivités locales?", Ingénieurs des Villes de France, 4-1981, pp. 49-50.

9) 「M12」は、10,000人以上住む市町村への通達であり、1964年4月2日の官報で公表され、1964年3月16日のデクレ (décret) から生じるものである。

10) この要旨は、地方公共団体に関する第6次経済計画 (1971—1975) 上の財務予測を述べたものである。

越えた委員会で研究が始められることになる。ここでの結論は、各設備ごとに運転コストを記載した記録簿を備えるべきであるということになったにすぎない。しかし、地方公共団体一般部門の責任者が資産管理、財務管理、事業所の管理および連結財務諸表の作成等の経営管理の諸側面の重要性を認識するに至ったことは、大きな進歩として考えられる。たとえば、オルレアン (Orléans) 市では、1973年度に財務諸表の連結を行った。ここでは17の重要な影響力のある機関を活動別に分類し、使途側で6つの機能に、そして源泉側で性質別に8つに集計して示されている¹¹⁾。このようにして一般部門の責任者が重要な影響力のある機関を連結すべきであるとの意識が高まることになったが、しかし、このような措置も政府から一般部門の責任者へ、外から指導するという形でなされたために、地方自治体の自発性が軽視されることとなったのである。

前期第3期では、新しい情報手段の導入に伴い地方公共団体の自らのイニシアチブの下で、予算管理、設備計画などの改革が試みられる。この期以前に投資は、補正予算 (budget supplémentaire) とされていたがしかし、この期では当初予算 (budget primitif) として組み込まれることになった。したがって、予算は投資計画を含み、経済発展、都市化の問題は3年～4年、投資コスト、補助金の減額などについては、毎年見直しが行われるのである。とくに大都市にとっては、設備計画の設定に伴う2年以上にわたる予算は緊急度によって決定される¹²⁾。

2年以上にわたる設備計画を予算化することは、設備導入を促進し、その優先順位を決め、設備導入に伴う財務上の影響度を評価し、予算管理を明確するという動機づけによって行われた。ここでは歳出の増加に伴い、予算を均衡させていくという予算管理の問題が最大の関心事となったのである。次に地方自治体改革の後期は、1982年法から始まると考えられるので、この法が改革にどのように取り組んでいるか見ていこう。

3 1982年法の意義

1982年法の目的は、第1条の中で明らかにされている。議会の責任の下に、市町村、県、地域圏 (région) が自らを自由に管理するということが、分権化プロセスでカバーできる分野を明示していくことが、その目的である。後者は、具体的には権限の委譲、公共資源の配分、地域圏の組織化、地域の公共機能の創造、選挙方法、当選者規約、地域間協力、地方生活で市民参加が増大すること、海外県に特別な規約を告知すること等である¹³⁾。したがって、1982年法では、市町村、県、地域圏にこれまで存在していた政府の管理を委任し、自らの管理責任を強化することをねらいとしているのである。予

11) Jean Bouinot, *La nouvelle gestion municipale*, édition Cujas, pp. 142-143.

12) 市町村法 L. 211-2 条 (article L. 211-2 du Code des Communes.)

13) Bernard Manceau, *op. cit.*, p. 1.

算についてもこのことが言えるが、しかし、次の場合には予算コントロールを受けることとなる¹⁴⁾。

- (1) 一定期日前に予算決議を行わない(1982年法第7条, 第16条, 第83条)
- (2) 議決予算が実質的に均衡しない(同法第8条, 第16条, 第51条, 第83条)
- (3) 市町村とのその公共施設にかかわる赤字予算での執行(同法第9条, 16条)
- (4) 義務的な支出を明記しない(同法11条, 16条, 52条, 83条)

予算コントロールをする主体は、どこにあるかと言えば、地方公共団体についてもこれまでは、会計検査院(Cour des Comptes)であった。しかし、1982年7月10日の法(loi du 10 Juillet 1982)¹⁵⁾の制定により、会計検査院のコントロール権を地域会計法院(Chambre Régionale des Comptes)を新たに設立することで、この任務がここに委任されることとなった。1982年法とこれ以前での、監査機構を説明しているのが、表1、表2^{16) 17)}である。

表1、表2における1982年法以前と以後の監査機構での大きな違いは、行政監督(tutelle administrative)¹⁸⁾および財務監督(tutelle financière)が1982年法以後に除去されたことである。監査システムがなくなったということではなく、新しいシステムとしてこのシステムが構築されたのである。県(département)、地域圏(région)の共和国委員は、地方財政の行為が法に反すると判断する場合に、行政裁判所(tribunal administratif)に提訴することができると同時に、市民もここに直接的に提訴ができるようになったことも新法の特色である。そして、新たに、財務監督(contrôle financier)を行うために地域会計法院(chambre régionale des comptes)が設立され、会計係、法人、協会の提訴も行える体制となった。財務監督の手続は、税務官と地域会計法院の調整をしながら行われる。しかし地域会計法院は、監督のみがその役割かといえば、そうではない。これは、地方公共団体からの様々な相談、とりわけ、財務問題についての適切なアドバイスをする専門機関でもある。したがって、新法において、地域会計法院が設立され、その役割が大きく期待されたことが特色づけられる。また、地方公共団体の税務官にしても、自己の責任の重要性を十分認識すべきこととなったのである。¹⁹⁾つぎに、1982年法以前と以後で財務メカニズムがどのように違うかについて考えていくことにする。

地方公共団体の帰属機関が増大することに伴う自己の税負担は、権限が委譲した分だけ政府の税移転によって賄われる。地域圏は、自動車登録により、県は不動産譲渡から大部分、納税済証紙からも、税収を得る。分権化資金総額からは、税移転によりカバーされない部分が支出される。この

14) Ibid., p.2.

15) Loi n°82.594 du 10 juillet 1982 modifiant la loi n°67-483 du 22 juin 1967 relative à la cour des comptes.

Loi n°82.595 du 10 juillet 1982 relative aux présidents des Chambres régionales des comptes.

16)17) Fondes, Entreprises de l'économie social et lois de décentralisation, La documentation Française, 1985, p.22.

18)19) Ibid., p.23.

表1 1982年法以前の監査機構

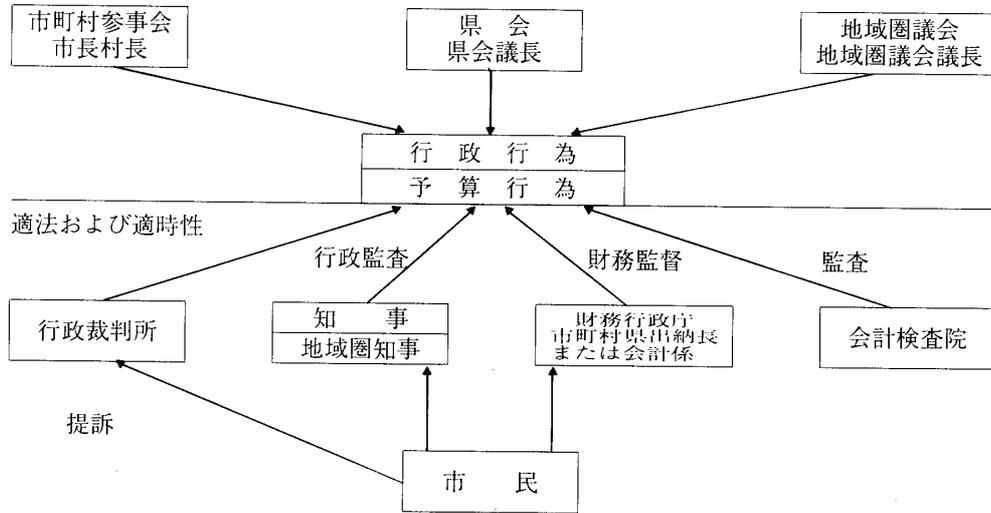
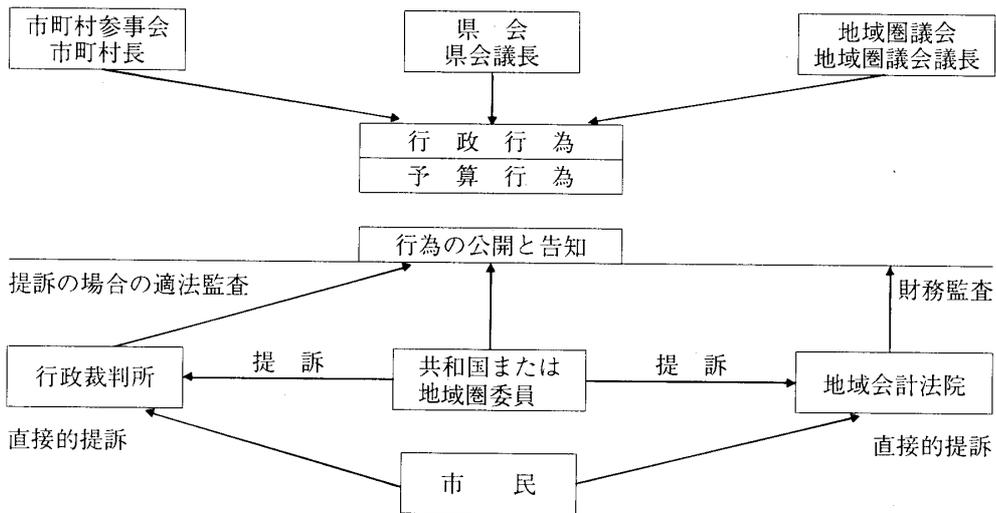


表2 1982年法以後の監査機構



20) ようなことが表4で説明されている。表3では、これらの税がすべて一度政府、省に納税されてからこれらのうちから助成金として支出されることもあるのであるから、1982年法とは大きな相違がある。しかも、国税として扱われるのは、1982年法以後では、その他の税のみであることが表3と表4からわかる。1985年度について言えば、税移転は、170億フランを超え、最終的には200億フランにも達することとなろう。分権化交付金総額は、同年度に約100億フランに達し、最終額は内務省によって現在見積り中である。負担が適正であるかどうかは、地方選出委員から構成される諮問委

20)21) Ibid., p.26.

表 3 1982年法以前の財務メカニズム

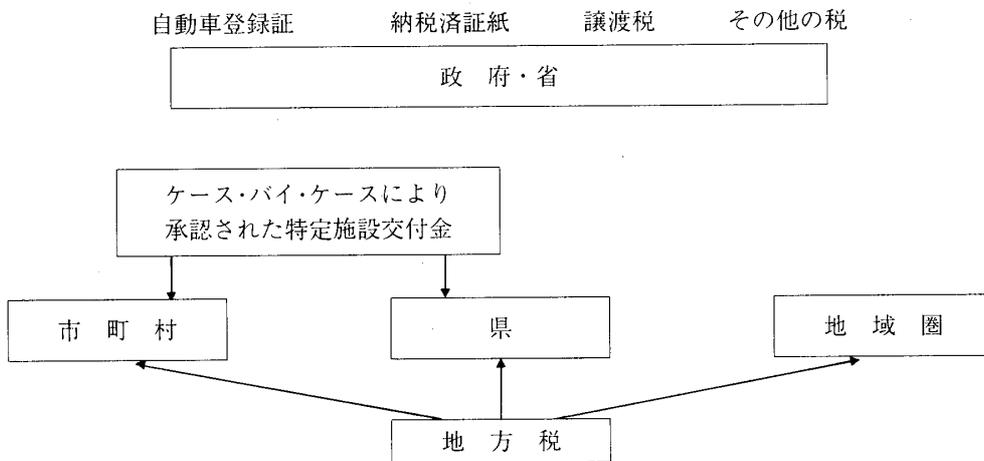
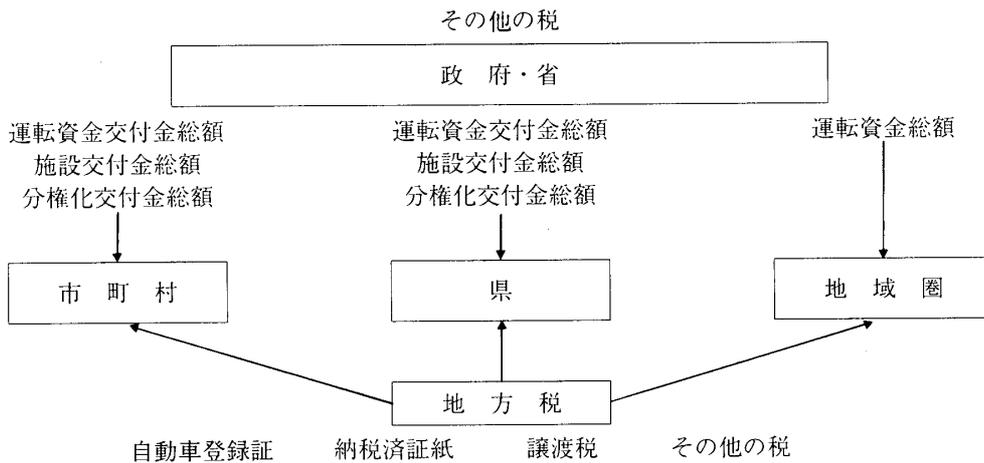


表 4 1982年法以後の分権化された財務メカニズム



員会の見解に委ねられている。

助成金については、これまでケース・バイ・ケースによって政府により交付されていた施設助成金は、交付金総額の中からそれぞれの市町村、県、地域圏の裁量に任せられることとなったのが1982年法である。²²⁾

これまで、ケース・バイ・ケースで、書類審査により市町村、県に承認されていた特定施設助成金は、市町村、県、地域という三単位の交付金総額を分けた上で交付される。これが交付されるのは、市町村、県である。市町村、県には、分権化交付金と運転資金交付金が交付されるが、地域圏には、運転資金のみが交付される。施設交付金総額は、1985年に市町村で19億6千5百万フラン、

22)23) Ibid., p.27.

県で15億2千2百万フランに達している。政府サービス部門のすべてのコントロールが単純化され、政府は自ら審議日を決め、交付金を支出する場合、支出の正当性に基づいて実行することになった。この手続は、1982年法が成立する以前に比べて、単純かつ、自動的になされるようになった。これが近年、柔軟となった手続である。地域圏が交付金を得るためには、上限が法により定められており、住民一人当たり165フランである。自動車登録税は、この上限がない。²³⁾

1980年代初頭から、地方公共団体の経済的重要性が高まっていた。その支出は、1987年には政府支出の49.1%を占め、国内総生産の約11%に達した。その粗付加価値 (valeur ajoutée brute) は、国内総生産の4%を超え、第1順位の公共投資家は、地方公共団体となった。その総固定資本形成 (formation brute de capital fixe) は、国家の12.2%、一般政府 (administrations publiques) の75.5%を占めた。1982年法および1983年から1986年までのロワおよびデクレではこのような背景の下に、地方予算の構成を著しく変更して扱われ、地方公共団体の予算選択の面での新しい責任および政府との財政関係の変更が規定されるに至った。そこで、分権化は、予算にいかなる財政的な影響を及ぼすことになったかについて見よう。1982年に地方公共団体の総支出は、国内総生産の10.4%、政府予算の45.2%であった。1986年に、それは国内総生産の10.7%。政府予算の48%となった。この期に支出は、45%、年平均にすると11.3%増加した。これは、インフレを考慮すると、1982年から1986年の4年間に7.8%すなわち約年2%の増加となる。この増加率は、地域圏、市町村、県ごとに把握せねばならないが、適切な水準での増加である。²⁴⁾

このように分権化以後、たしかに地方公共団体の経済的重要性は、少しずつ高まっていた。このことをもって、分権化が成功していると解釈してはならない。むしろここでの視点は、分権化とは言っても、政府の介入する領域が残され、しかもこれが新たに作り出されつつあるということである。

たとえば地方議員に対する監督権の保持、市町村警察に代わる権限の維持などは言うに及ばず、権限の委譲にかかわる法文が都市計画、および拒否権ないし代替案などを用いている監督 (tutell) などで考案されたのである。そしてまた政府の施設局は、地方の都市計画や土地利用の許可にまで介入しているのを見るにつけ、技術的監督の問題は解決されていない。さらに、政府と地方公共団体の財政的な関係は、より一層複雑化しつつある。政府助成を地方公共団体がいまなお大きく依存する傾向にあるということは、地方公共団体の自らの税務的な自由を拘束する結果にもなっている。おわりに、行政裁判所 (tribunaux administratifs) および地域会計法院は、当初考えられていたほどの役割は果たしていない。訴訟および事件係属 (saisines) は、制度の変更により非常に少なくなった。これは、地域会計法院が行政裁判所よりも重要性が認識されてきたことでもある。という

24)25) P. Joyeux, G. Logié, J. Carles, J. Pupuis, "Les finances locales depuis 1982," Les Cahiers Français, n°239, janvier-février 1989, p.68.

のは、地域会計法院の行う法定監査は、知事と地方当局との間の政府の行政規制によって行われているからである。²⁵⁾

4 地方自治体会計諮問委員会の答申

このような背景に下し、地方自治体会計改革諮問委員会が答申として国務院 (Conseil d'État) で扱われている報告書が作成されたのである。そこで、この答申書がどのような内容のものであるかを把握することにしよう。

計算書類の表示の面で、経済財務省、内務省の指令 (instructions) に基づき、住民10,000人以下の市町村にはM11、10,000人以上の市町村にはM12が適用され、それぞれ前者は性質別分類 (Classement par nature)、後者は機能別分類 (classement par fonction)、により計算書類が作成され、開示がこれまで行われてきた。しかし、この答申では、すべての公共団体には機能別分類によってこれを行うべしとした。これによって、同質性 (homogénéité) と解読可能性 (lisibilité) が確保されると同時に、プラン・コンタブル・ジェネラルでも機能別分類も採用しているのであるから、この面での一貫性が保持されるのである。すべての公共団体への機能別分類の採用は、指令M14となる予定である。²⁶⁾ つぎは、予算についてである。

各種公機関が独自の計算書類により予算が記録されたのでは、全体予算は把握できない。そこで、予算単一性 (unicité du budget) の原則が答申されることとなった。これは、公機関の取引全体が単一の計算書類により記載されるが、しかし、例外はある。たとえば、税務、工的商的公共サービス部門および社会的な医療サービス部門では、これに拘束されることはない。指令M14では、この単一性の原則が組み込まれるであろうし、管理サービス (services à caractère administratif) は追加予算ではなく、通常予算に組み込まれることとなった。そして均衡予算を念頭に置いて予算を設定することは当然であるが、問題は均衡をはかるための処理基準の見直しである。たとえば、資金の控除と将来の自己金融の控除を同じく扱ってよいかどうか、また減価償却方法をどう考えるかである。予算の歳入、歳出は一会計期間ごとに設定される。この会計期間中の成果を得るには、発生主義会計 (comptabilité d'engagements) の方法によるべきであると答申される。この方法によってすれば、歳入、歳出の関わりが明確になり、真実性を改善するのに役立つというのがこの根拠になっている。要するに追加予算のこれまでの性格づけが異なるのである。そして、予算の議決にしても、²⁷⁾ 予算を提示し、執行するに際し、詳細なデータが要請されることとなる。

以上のような地方自治体会計の改革に基づいて、プラン・コンタブル・ジェネラルとのかかわり

26) 27) Ministère de l'économie, des finances et du budget, n°585, op. cit., p.4.

合いを見ていくこととする。プラン・コンタブル・ジェネラル第2章勘定処理と財務諸表の第1節勘定処理、A貸借対照表勘定、クラス1資本勘定は、(1)自己資本、(2)危険費用引当金、(3)長期借入金その他の類似債務、(4)事業所・参加会社連結勘定というように4分類されている。この資本勘定に特定助成金を入れてこれら4分類が再考されよう。クラス4、対人勘定は財務活動以外の短期の債権・債務が記入されるが、地方自治体会計に固有のこれら債権・債務を入れて考える必要がある。クラス7、収益勘定は、当該年度の収益、過年度の収益を性質別に記入する勘定である。地方自治体が利益を得るのであれば、税務にかかわらず、この源泉を跡づけるために、このクラス7の再編が検討される。²⁸⁾

前述したように計算書類の記載は、機能別分類によって行われる。しかしながらこの下位分類には、性質別分類によってコード化したものが記載されることは注意を要する。これは、国庫支払命令者にデータを戻すのに必要とされ、さらには会計人も性質別分類に固執するためとされる。したがって上位分類に機能別、下位分類に性質別が、要請されることとなった。つぎに、私会計 (*comptabilité privée*) で用いられている概念を地方公共団体の会計に適合させるには、基本的に費用・収益の対応、減価償却、引当金の設定などに考慮が払われねばならない。費用・収益をプラン・コンタブル・ジェネラルにより解釈すると提供されたサービスに対する歳出と稼得された権利にかかわる歳入は、債権、債務の変動をもたらした会計期間の費用、収益として算出されることとなる。地方公共団体は、費用・収益の繰延、見越も考慮しなければならない。減価償却も当然同団体に義務づけられるが、しかし建物、道路などは評価が困難なためこの義務は免除される。したがって機械設備、機材、輸送財のような償却可能な財だけが、償却される。プラン・コンタブルを重視する限り、引当金の設定も認められる。この場合、将来の費用またはリスクを確認できなければならないのは当然である。具体的には、私法上の法人格を有するものに与えられる借入保証に限定された義務的支出の性格を有するものに対して、引当金が設定できる。しかし、これには、会社の住居、病院、老人ホームに対しては、設定できないのである。²⁹⁾

地方公共団体における営業報告書は、これまで以上に附属明細書の取り扱いが重要となる。さらに、営業報告書の中で、貸借対照表に記載されない取引のリスク評価、および地方公共団体とその衛星都市との関係が記述されねばならない。附属明細書は、地方自治体にとって、貸借対照表項目の説明に必須のものとして位置づけられている。共和国地域行政にかかわる指導法 (*loi d'orientation relative à l'administration territoriale de la République*) 第9条では、1992年から始まる期から予算を集計するように規定している。いわば、予算の連結がこの期から開始されようとしている。さらに進んで、この答申では、主予算、商工業、行政予算などをすべて連結して、計算書類を提示するように

28)29) Ibid., p.5.

勧告している。これはさらに、衛星勘定までの連結を考えているのである。たとえば、混合経済会社 (Société d'économie mixte) のような私企業、法人格を持つ商的、公的公共サービス業あるいは、³⁰⁾ 協同組合のような公企業を衛星勘定として扱い、これら企業の予算が連結の対象とされる。このように簡単に連結を提案したとしても、会計上、技術的な問題点が数多く出てくることは間違いないのである。

5 おわりに

地方公共団体の会計の改革は、現行のシステムが十分機能していないという背景の下に答申が出されている。地方公共団体の会計は、予算を中心として問題が生じる。1962年12月29日のデクレ³¹⁾ (décret du 29 décembre 1962) は、地方公共団体のみならず、公会計全般にわたる一般規定とされる。この中で重要なことは、支払命令者 (ordonnateur) たる市町村長と市町村収入役たる会計人との役割を分けていることである。ここにおいて市町村長は、独自の権限で歳入、歳出を行うことができなくなったし、収入役もこれと同様である。³²⁾ それまで市町村長主導型の会計は、予算を執行するためであったのである。この結果、歳入と歳出を記録する単式簿記が行われていたものであり、期中取引を記録するだけであって、正規の貸借対照表を作成することはなかった。

権限が分割されたことで会計上大きく変化したことは、私会計に近い複式簿記の考え方が導入されていくこととなったことである。³³⁾ とくに収入役は、予算を執行し、歳入・歳出を記録するだけでなく、債権、債務、固定資産、流動資産などについても計算が課せられるのである。市長(あるいはその代理人)の側でも、歳入・歳出は記録することとなるのは当然である。1982年に分権化法が制定され、1990年に地方自治体会計改革諮問委員会が設置されたということは、分権化を進展させる中で、必ずしも十分うまく機能していないとの理由が考えられる。現行システムの欠陥は、各種のタイプがある。情報の受け手たる利用者がこれまでにない要求を求めるがために、情報を送る側ではこの要求に答えることができなくなっている。そして、地方自治体にも私会計で用いられる概念が要求されるようになったのである。棚卸、減価償却、債権債務などの考え方が求められるようになってきている。とりわけコストの認識が強く各方面から要請されている。さらに、衛星勘定との連結においても、調和化と比較可能性の面で問題点を残すものの、強く要請されるに至っているのである。

改革の答申案では、財務的に透明な計算書類の公開を課している。これは、明瞭、信頼、公示、

30) Ibid., pp. 5-6.

31) décret n°62-1587 du 29 décembre 1962, portant règlement général sur la comptabilité publique.

32)33) Joseph Carles, "L'expert-Comptable et les collectivités, locales", Revue Française de comptabilité, n°164, Janvier 1986, p44.

監査などが満たされた情報となって初めて可能となる。この面で、支援されるのが、1982年のプラン・コンタブル・ジェネラルと考えられる。そうすると公会計の一般規定を定めている1962年12月29日のデクレも、この答申に従った形で改訂されることになるであろう。プラン・コンタブル・ジェネラルで、第1編一般規定・用語および勘定計画、第1章一般規定、第1節会計に関する一般規定にて、忠実な概観 (image fidèle) を表わすため、慎重性の原則 (règle de prudence) を尊重し、正規性 (régularité) および誠実性 (sincérité) を満たすべきとしている。また財の評価には歴史的原価 (coûts historiques)、利益には、実現利益 (bénéfices réalisés) によって算定するのがこの会計原則の骨格となっている。そして、勘定計画のために、性質別分類を採用し、総合計算書類を構成するには、成果計算書 (compte de résultat) 貸借対照表 (bilan)、附属明細書 (annexe)、資金計算書 (tableau de financement) をこの原則はあげている。

ここで問題となるのは、このようなプラン・コンタブル・ジェネラルの基本的な考え方が地方公共団体にとって、合致するかどうかである。地方公共団体が提供するサービスをどう把握するか、利益ないし成果によって業績が評価できるか、この業績評価の方法自体がプラン・コンタブル・ジェネラルの要請する方法と微妙に異なるのではないかなど等の問題が生起して来よう。しかしながら、プラン・コンタブル・ジェネラルは、第1章、第2節B会計の調和化3において、特殊プランを作成すると明記し、その脚注にて公的部門への適用を謳っているのであるから、この会計原則を重視するのであれば、各種問題点もその運用者の力量により解決されるであろう。そして会計原則は、性質別アプローチを採用している。この方法を用いると国民経済計算が可能となり、地方自治体間の比較が容易となろう。予算、計算書類などの連結の問題もある。連結は、それなりのメリットがあるがしかし、連結を実行する以前に行わねばならないことがある。連結する組織体全体に適用可能な会計基準を設定し、調和化はかることがまず第1になされねばならない。1995年に地方自治体全体に答申が適用される予定である以上、これらの諸点は一つずつ解決していかねばならない。

[専修大学]