

スイス・カントンにおける公会計制度

— 公会計への資金情報の導入 —

Kantonales öffentliches Rechnungswesen in der Schweiz.

亀井孝文*

Takafumi KAMEI

はじめに

表題のようにここではスイスの公会計が直接の考察対象であるが、まずはじめになぜスイスなのかについて述べておかねばなるまい。

これまで筆者はドイツにおける公会計制度の内容についていくつかの機会に紹介してきたが、そこではドイツにおける公会計決算書が実質的に財務計算に強く志向したものであるという管見を披瀝した。また、スイスのそれにあっては財務計算書、在高計算書および成果計算書の体系からなる「FBEシステム」であることも紹介してきた。このようなスイスの公会計制度はかつての古典的なカメラル計算体系から脱して完全発生主義会計を導入しており、1970年代から1980年代のアメリカやイギリスにおける公会計の議論の進展、さらには同じカメラル計算体系をもつドイツ公会計制度の改革とは別に独特の特徴をもち、加えて、資金情報を作成するなど世界的に見ても先駆的な制度を作りあげている。しかし、子細に考察すると、このスイスの公会計制度は今世紀前半におけるドイツ資金理

論の影響を残していることを窺わせる興味深い内容をもっている。このように見るとドイツ公会計との理論的関連についての興味もさることながら、ドイツ公会計それ自体およびその改革の検討を行なう場合にもスイスの公会計制度は不可避の考察対象となる。このことがスイスの公会計制度を取り上げる主たる理由である。

そこで本稿においては、これまで取り上げられることのなかったスイス・カントンにおける公会計制度改革に焦点を当てその内容を見るとともに、とりわけ、そこに導入されている資金情報の作成に関心をもってその意味を考えることとする。

まず最初に、スイス公会計制度改革の背景はいかなるものなのかを見ておきたい。この問いについてはスイスでの行政に対する考え方を見ることによってその解答の一部を知り得る。スイスは連邦制をとり23のカントンから構成されるが、「スイス連邦の主体はあくまでもカントンであり、連邦は二次的形体である」といわれ、また、カントンは「単なる行政区域ではなく、準国家といえる存在である」⁽¹⁾といわれる。これに加えて、スイスの政治システムにおける3つの特徴的な構造原理といわれる連邦主義(カントンの強い地位)、直接民主主義(連邦レベルおよびカントン・地方自治体のそれぞれにおける国民投票制度〈レファレンダム〉すなわ

*流通科学大学情報学部教授—会計

Professor of College of Information Sciences

University of Marketing and Distribution Sciences

— Accounting

ち義務的レファレンダムと任意的レファレンダム)および自由主義的な基本姿勢が、さまざまな制度の統一化ないし調和化を困難なものにしてきたといえるのである。

1. 公会計制度改革の経緯

(1) 公会計制度改革の背景

公会計制度にあってもこのように地方自治権がきわめて強固であるために、従来、カントンのうちほとんどが一般会計および特別会計の区分とその計算書(Ordentliche Rechnung/Außerordentliche Rechnung)を決算書として採用してきたとはいえ必ずしも統一性がなく、従って、カントンにおける比較可能性が大きく制約されてきた。こうした問題点はすでに19C後半以来、例えば、スイス統計学会でも、1910年代のカントン財政長官会議においてもしばしば指摘されてきた。このように、この公会計改革の動きは近年になってにわかに開始されたものではなく、ブショアによれば制度改革の議論は60年来のものであるという⁽²⁾。さらに、その萌芽にまで遡れば100年以上の経緯をもっているのである。比較的近時においては、第二次大戦後すぐに財政改革のための一連の動きに関連して公会計制度問題が再び取り上げられた。そのさい勘定組織が改訂され10進法による分類を導入しているが、一般会計計算書および特別会計計算書の基本的概念の改訂には至らなかった。1949年にはこれらの計算書は、いったん、財務計算書(Finanzrechnung)および総括計算書(Gesamtrechnung)へと移行し、同じ年に発足したカントン財政担当官連盟による「市町村の勘定組織構築のための委員会」は、1953年に複式簿記に基づいた項目グループ別勘定組織(Sachgruppenplan)を公表している。それによれば複式簿記の導入とともに、行政計算書(Verwaltungsrechnung)および財産計算書(Vermögensrechnung)が提唱されたのであるが、カメラル思考に基づく予算編成は原則としてさらに維持された⁽³⁾。

1960年代後半における財政改革は公会計制度の調和化の必要性をいっそう大きいものにし、

公会計制度改革の要請は1970年代に入ってカントン財政長官会議(Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren: FDK)がそのための「会計モデル委員会」を設置することによってようやくにして結実することとなる。

カントン財政長官会議によって開始された公会計制度改革の検討は、その継続的な努力を経てようやく1988年までにカントンおよび地方自治体(コミュン)に導入された。この間、制度改革案作成の作業委員会が2度設置され、1973年に設置された第1次の委員会が1974年に行なった報告で、会計モデル構築のための「今後の作業方針」として次の4つの基礎的な考え方が示されている⁽⁴⁾。

① 普通財産(Finanzvermögen)および行政財産(Verwaltungsvermögen)に関してもっぱら実現可能性(Realisierbarkeit)の基準に志向した区別に基づく統一的な支出概念

② 行政計算書(Verwaltungsrechnung)の經常計算書(Laufende Rechnung)および投資計算書(Investitionsrechnung)への分割

③ 統一的なコンテンラーメン

④ 特別財務(Spezialfinanzierung)(基金Fonds)の維持による補償原則(Deckungsgrundsätze)の調和化

この作業方針に基づいて新しい会計モデルを具体的に構築すべく1974年に第2次の委員会が設置されている。1976年に出された同委員会の最終報告がカントン、連邦および関連する自治連合組織の支持を得たのを受け、これを基礎にしてカントン財政長官会議は、1977年12月2日、カントンおよび市町村が導入すべき新公会計モデルのための「推薦」としてハンドブックを公表したのである。そのハンドブックは、1981年7月2日、増補のうえ2分冊として公表されている。ついでながら、本稿においてスイスの現行公会計制度に関して依拠するハンドブックはこの1981年版である。

(2) 予算制度改革の視座

公会計情報の内容は自治体の業務、行政組織

および会計制度に如何にかかっている。公会計情報の調和化をする場合に、その方法は計算書の基本的構造に関する限り結局のところ統一化に限定されるために、実質的にというよりはむしろ形式的に調和化された計算書の内容が必要となる。ただ、行政の業務は各カントンや市町村の間で多様性があり、また異なっているために、財政統計、経済統計および社会統計の役割は、例えば、カントン財政、市町村財政、特定目的連合および営造物財政について、内容的に比較可能性をもった結果を提供するところにある。そこで、改革の出発点は形式面での予算制度調和化に置かれたのである。こうした改革にさいして留意された観点として、統一的な概念によって制度を調和化すること、経営経済的観点からの原価情報の提供および国民経済的観点からの利用可能性を含んだ公会計の情報能力の向上、公会計情報の受け手である議会および市民にとっての理解可能性の向上および透明性の向上等次のような8つのポイントが掲げられた⁽⁵⁾。

a. 公共団体のすべての財政事象の統合的で体系的な整序：公共団体においては多様な財政にかかわるさまざまな事象が展開されるのであるが、これらは統合性や体系性をもって報告されるべきことが意識されている。具体的には、行政計算書において予算計上され決算が行われる項目とならんで、普通財産に関連して生ずる事象（例えば、あらかじめ見込まれる土地収益、有価証券の収益および売却）が貸借対照表で分類して表示されなければならない。それとともに、種々の財政事象や監督下にある財団の財産状態に関する報告がなされ、また、企業や営造物（例えば市町村事業所のような公営の独立的企业および非独立的企业）の計算書が作成されなければならないのである。

b. 行政計算書の統一的な基本構造：どの公共団体にとってもその政策と行政計算書の内容は重要な関連をもっている。つまり、それぞれの政策決定に公会計情報が用いられることを意識するならば、公会計制度は、国家政策的かつ

経営経済的な必要条件に適合し調和化された内容および分類基準をもったものとして開発されることが必要となる。

c. 市民および議会にとって理解可能であること：一般的に、公共団体の行政計算書および財産計算書は、専門家によってさえも難解であるとしか見られないような多様な分類基準をもっている。《普通財産および行政財産》のような中心的な概念ですら、しばしば同じカントンにおいても、また各カントン間ではさらに異なった内容をもっているのである。《行政計算書》は、従って、市町村間においてもカントン間においても往々にして比較不能となるのである。《支出》および《収入》または《費用》および《収益》のような概念はさまざまに異なる内容を含み、そして誤った解釈へ導く誘因となる。このことから、商業教育を受けた人が容易に使用できるような近代的な経営経済的会計制度の用語および概念に依存することが求められなければならないのである。このようにスイスにあっては市民および議会に公会計を理解しやすくし、また、接近しやすくするために、すべての段階の公会計は同じシステムに基づいて構築されるべきであるという鮮明な理念が掲げられている。ここでは、そのための共通の基準および共通の概念が会計モデルの本質的な基礎となることが強調されているのである。

d. さまざまな規模の公共団体すべてに当てはまる制度の妥当性：公共団体は制度的に多様性をもつとともにその規模にもかなりの相違があるのが普通である。にもかかわらず、会計制度としては同じものが採用される必要がある。特定の規模の基準または制度的な枠組みにのみ適合するモデルは除外されなければならない、そうした観点からの会計制度の構築がここでは強調されているのである。

e. 公的支出が適切な自己金融によって資金調達される保障：公共団体は年度によっては資金需要すなわち欠損を生じ、あるいは、剰余金を生ずる。外部資金に対する需要および償還の可能性はそのつどの投資行動のあり方に依存し、

また、特別収入（例えば、土地利益税または相続税）に依存するのであるが、とりわけ小規模公共団体にとっては収支バランスの不安定性はますます増大しつつあるという。会計モデルはこうした状況を考慮するものでなければならない。補償原則を考える場合には、支払資金需要と負債償還支払との調節のために、財政的および全体経済的必要条件を考慮に入れたシステムが前もって予定される必要があるのである。

f. 原価意識の喚起：公共の施設に対する資本集中がますます進み、また、行政のさまざまな領域における費用増大は《原価爆発（Kostenexplosion）》といわれるほどの状況となっている。そこで、個々の任務の領域における業務遂行のための費用を徹底して明示することが重要となってきたのである。目標として設定された原価節約は外部および内部の給付の購入および提供についてのできる限り詳細な知識を必要とする。こうした情報は公会計によってできる限り経済的な方法で用意される必要がある。固有の経営簿記をもつ官庁企業の会計制度においては原価についての認識は常に念頭に置かれ得るが、行政計算書の大部分の会計制度においてはこうした見方は等閑視されてしまうこととなる。こうした領域においても原価意識を喚起するために、会計制度は新しいモデルの枠組みにおいて考察されなければならないのである。

g. 協同のための基盤（Kooperationsbasis）の物的および時間的な拡張：公的な給付による地域への配慮および社会的な各種の階層に関する適切な配慮の強化、地域振興政策、地域開発計画等には比較可能なデータが必要とされる。しかしながら、現行の公会計制度は限定的でしかもその多様性によって比較も困難であり、関係団体が協同するさいに必要なデータを比較検討する基礎としてはあまりに貧弱すぎるということが明らかとなっている。公共団体間の協同のための物的および時間的にできるだけすぐれた基準を作成するためには、計画、予算編成および計算書類のために形成されたモデルが利用可能であり、財政数値との間に最適な連携関係が存在

していなければならない。そうやって初めて迅速かつ経済的なデータ解析が保障されるのである。

h. 分類が経済統計および社会統計に準拠していること：財政は経済および社会政策における要点を考慮しつつ全体経済という大きな観点から判断されなければならない。つまり、私経済と国家経済は、例えば、労働市場および資本市場、建設産業等の大部分の市場において競合関係にある場合もあれば、あるいは、運輸部門のようにその業務の履行をさまざまなかたちで分担するような補完関係にある場合もあるのである。従って、ここでは会計制度においてもその重要な二次的役割として、会計の数値が各種の統計数値の分類に準拠することによって、政策的意思決定に利用し得ることが求められているのである。

2. 制度のフレームワーク

以上にわたってスイス・カントンにおける新公会計制度成立の経緯を見てきたのであるが、ここではその制度の概要とその基礎的な概念について考察することとする。

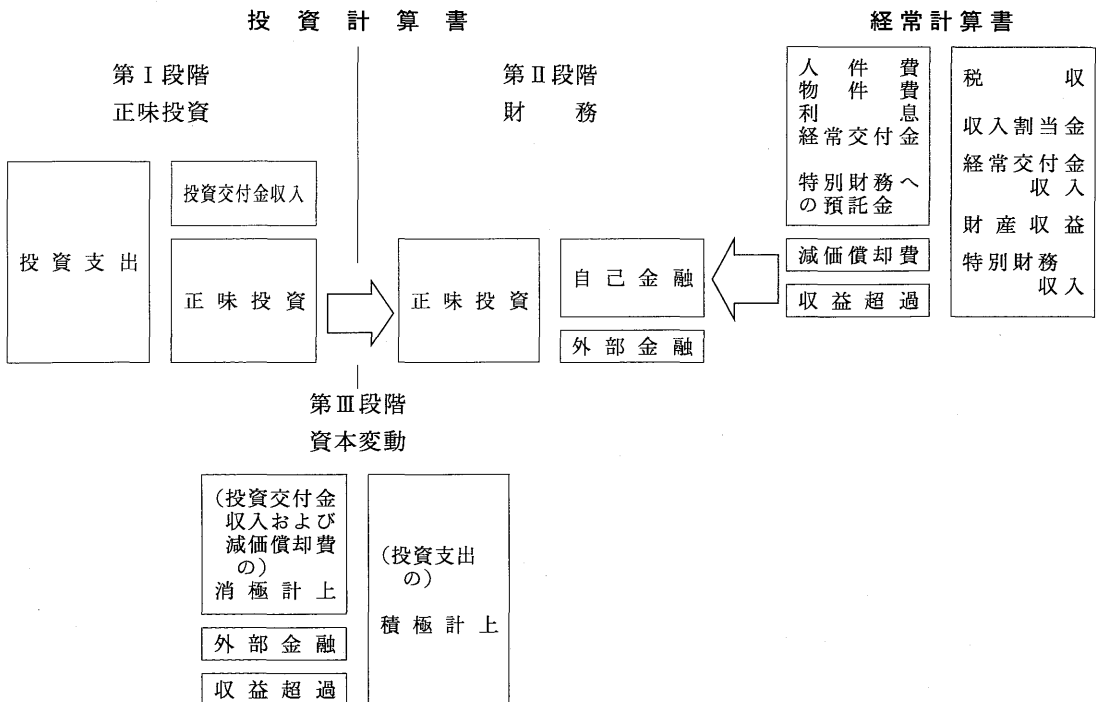
さきにも触れたように、ほとんどのカントンおよび多くの市町村では行政計算書を一般会計計算書および特別会計計算書に分割してきた。この区別は、経常的な収入から直接的に補償される支出は一般会計計算書に記入し、事後的または事前的な補償⁽⁶⁾によるものは特別会計計算書に記入するというものである。とくに、投資等の特定の支出に対する資金手当が自己金融ではなく外部金融による場合には、その収入および支出は特別会計計算書において取り扱われることとなる。この方法は、かつてのドイツにおける特別会計が公債による収入およびそれによって補償される支出を取り扱ったのと軌を一にするものと考えられる。こうした両者を区別する方法は、一般会計計算書の残高によってそのつどの会計年度における補償成果（Deckungserfolg）が表示されるという利点をもつと考えられる。つまり、直接補償の結果は自己金融力

(Selbstfinanzierungskraft)⁽⁷⁾を表示することとなるのであるが、しかし、それ以上の何ものでもない。新公会計モデル構築のための作業委員会は、このような一般会計計算書と特別会計計算書に分割する方法を避けることとした。その理由はこうである。この方法が長期にわたって採用されるとすると、特別支出による財務の拡張や縮小が行なわれることによって計算書が「改善」されたり「改悪」されたりすることが起こり得るとする。つまり、計算書についての「操作 (Manipulation)」の可能性が考えられるとするのである⁽⁸⁾。ドイツの現行制度も一般会計と特別会計の区別を廃止した理由にはこうした「操作性」は少なくとも表面的には掲げられてはいないが、すべての収入をもってすべての支出を支弁するという「総体補償の原則 (Gesamtdeckungsprinzip, Nonaffektationsprinzip)」が主

たる理由として考えられている。それによって財政全体における補償力 (Deckungskraft) を知ろうとする点についてはスイスにあっては同様である。

さて、次に制度における成果計算書の位置づけについて言及しなければならない。従来、いくつかのカントンにおいては行政計算書は「成果計算書 (Erfolgsrechnung)」の形式で作成されてきている。これは可能な限り経営経済的計算制度に依拠するという観点に基づくものである。従って、公共団体の価値消費すなわち費用および価値流入すなわち収益は成果計算書において計上されることとなる。ところがこの方法によれば投資は経常的な費用支出のなかに埋没してしまうこととなる。投資がいわば変動費として取り扱われる限りにおいてはこうした「成果計算書としての行政計算書」が成立するのである

第1図 スイス・カントンにおける会計モデルの概念図



(出所) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte*. Bd. I. Bern 1981, S. 20 u. S. 68.

が、投資を区別しようとする場合にはこの計算書は十分な情報能力をもち得ないのである。投資は当然のことながら貸借対照表に借方計上されるが、投資概念として特化されないまま直接に貸借対照表に計上されるために、それにかかわる予算計上のさいに投資活動の証明に関する特別の評価を必要とすることとなるのである⁽⁹⁾。

委員会ではこのように投資活動およびそのための資金フローの表示を意識しながら諸外国の制度研究も踏まえ計算書体系の種々の可能性を模索している。こうした検討を経て、諸外国においては行政計算書を経常会計にかかわるものと資本会計にかかわるものに分割するのが有力となっているとの結論を得たのである⁽¹⁰⁾。その結果スイスにおいては行政計算書を経常計算書(Laufende Rechnung)および投資計算書(Investitionsrechnung)に分割することとなった。この体系は第1図のように表されている。当然ながらこれらに在高計算書(すなわち貸借対照表)が加えられて計算書の体系が構成され、さらに、本稿での重要な関心の対象である資金情報としての財務表示書(Finanzierungsausweis)が作成され開示されている。

3. 新制度における10の原則

委員会によって開発された新会計モデルは必ずしもすべてを規定するものではなくその原則的な基礎を形づくるものであり、その最終的な制度形成はそれぞれの公共団体のおかれた個別の特殊条件のなかでなされるべきものであるとされている。そうした前提の上に提示されているのが次に掲げる10の原則である。もっとも、これらの原則のうちには内容的に重複も見られ、重複部分ないし反復部分をまとめてブショアは6つないし7つの原則を掲げている⁽¹¹⁾。

(1) 予算法におけるカントンと地方自治体(市町村)との調和化

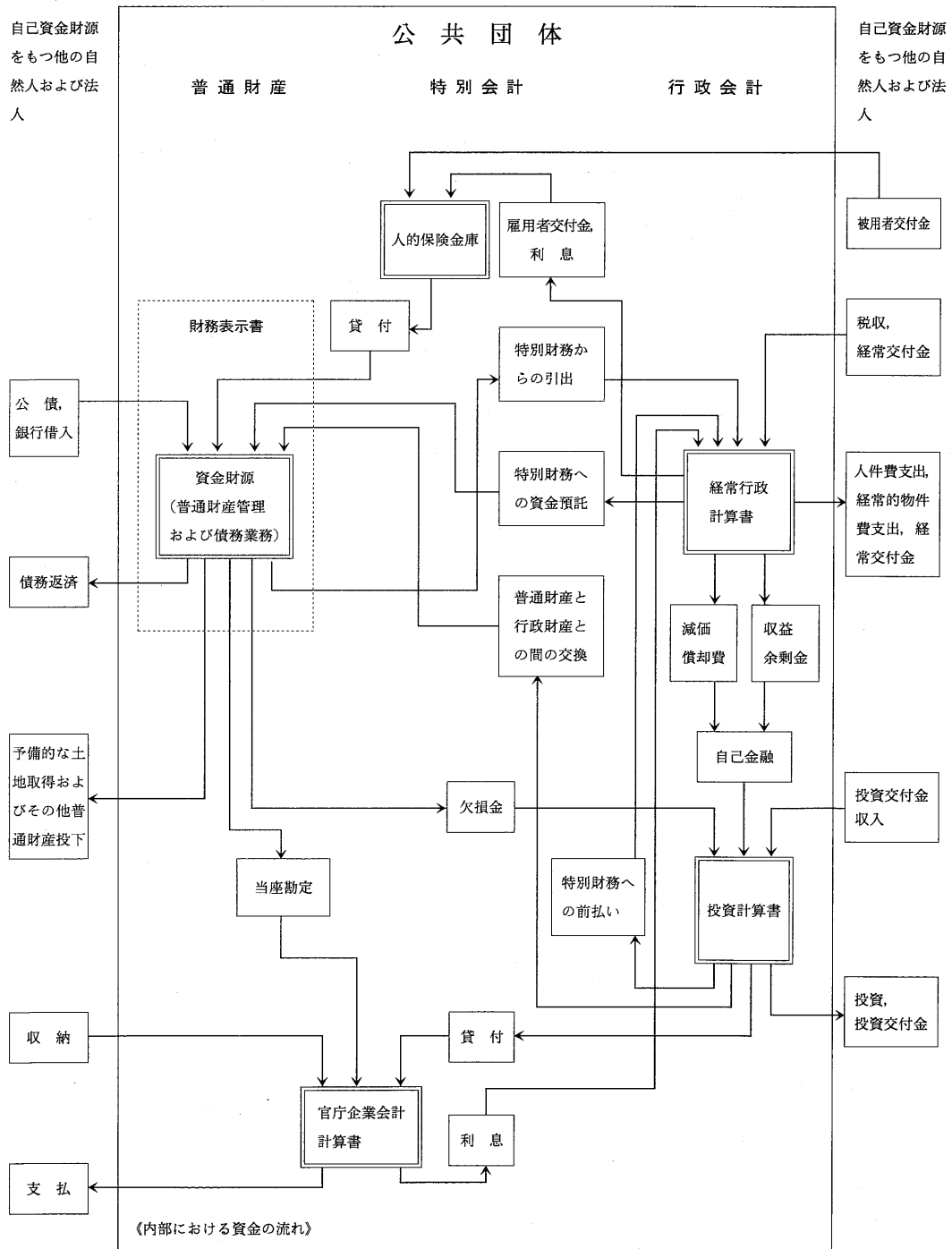
財政予算法(Finanzhaushaltsrecht)の規定はカントンと自治体とは非常に大きな差違があ

り、部分的には欠陥があったり整合性を欠く内容があるといわれる。そこで、会計モデルおよび予算法への準則(Richtlinien)によって予算法を調和化するための基礎が与えられる。この準則は制度改革についての提案および改革を容易にするために作成されるものであり、それぞれのカントンの法秩序に合わせて再編できるようにされている。それには「カントン財政予算のための標準法(Mustergesetz für den Finanzhaushalt des Kantons)」(以下、単に、標準法という)⁽¹²⁾およびそれに適合するように調整されるべき「市町村の予算法に対するテーゼ(Thesen zum Haushaltsrecht der Gemeinde)」と題する修正提案が含まれている。しかも、そうした自治体における財政予算法は会計モデルの基礎だけではなく、予算執行のうち最も重要な規則も総合的な概念に適合するように改正されることが必要となる。従って、そのためのモデルとなる法律には、簿記、予算編成のための概算方法、会計書類、財政計画および財政統計に関する規定とならんで、財政管理および財政監督のための組織に関する規則をも含んでいなければならないとする⁽¹³⁾。カントンと地方自治体(市町村)との会計制度の調和化をめぐる措置に関して、委員会はこのように周到な配慮をしているのである。

(2) 行政計算書における統一的な支出概念

従来、財政法においては、「支出(Ausgabe)」という概念は公的業務を遂行するために普通財産(Finanzvermögen)を利用することであるとして理解されてきた。つまり、支出の財政法的定義によって支出概念は常に普通財産と結びつけられて解釈されてきたのである。こうした考え方に基づけば普通財産と行政財産(Verwaltungsvermögen)の区別はなされないこととなる。概して、財政学の文献においてはこれまで両者の区別についてさまざまな批判がなされてきており、その区別は受け入れられてこなかった。財政学において区別されるとすれば、例えば、庁舎、老人ホーム、学校等のような行政行

第2図 スイス・カントンの会計モデルにおける資金フロー



為のために利用される「狭義の行政財産」と、例えば、道路や橋のように誰もが利用可能な公共財を意味する「共同に利用する物財 (Sachen im Gemeingebrauch)」であるが、これらはいずれも行政財産である。これは従来の財政法の文献が公的財産をその所有理論という観点からのみ考えてきたことによる。しかしながら、新会計モデルにおいてはそれを目的理論的に考えて普通財産と行政財産との区別をする立場をとっている⁽¹⁴⁾。委員会の見解によれば、この両者が区別されないことによって行政施策の計画のさいにそのコスト計算は不明確となってしまうとする⁽¹⁵⁾。これら両者の概念は、標準法によれば次のように定義されている。「普通財産は、公的業務の遂行を阻害することなしに売却され得る財産価値から構成される」(第11条第2項)のものであり、「行政財産は直接的に公的業務の遂行に用いられる財産価値を含む」(第11条第3項)のものであるとされる。ここから理解できるように、その両者の区別の基準は「実現可能性」⁽¹⁶⁾である。

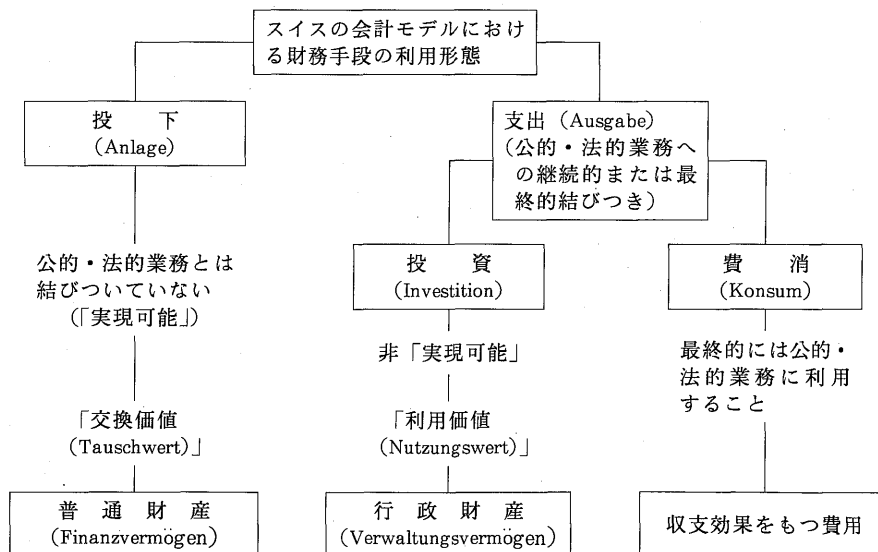
さて、支出概念の明確化とその統一的理解の

必要性がいかなるところから現れてきたのかについて見ておこう。スイスにおける公的資金フローは、わが国と同様にかなり複雑な様相を呈しており、その全体像は第2図のように表される。

第2図からわかるように公的な資金フローに関連するエンティティには、行政会計、普通財産および負債業務 (Schuldendienst)、非独立企業および営造物の会計、資金的に統合された固有の法人格を有する営造物 (例えば、保険金庫)、および、その他行政上の財団がある⁽¹⁷⁾。このように複雑なエンティティの関係が存在するだけに、その間で使用される支出概念はあらかじめ確定され統一される必要があるのである。

新会計制度における「支出」概念は特徴的な内容をもっているといわれるのであるが、具体的にはどのような内容をもっているのだろうか。この支出概念を明確にするためには、さらに、「投下 (Anlage)」, 「費消 (Konsum)」および「投資 (Investition)」の概念の援用が必要となる。これらすべての概念との関連において「支出」がいかなる意味をもつのが第3図に

第3図 財務手段の利用形態



(出所) Günter Merschbächer, *Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz*. München 1987. S. 115.

よって明らかとなろう。

(3) 経常計算書と投資計算書への行政計算書の二分割化

新会計制度においては、行政計算書を従来の一般計算書および特別計算書という区分ではなく、経常計算書および投資計算書に分割していることについてはさきに述べた通りである。それでは、それらの計算書には具体的にどのような内容が記入されるのであろうか。

まず、標準法によれば、「経常計算書は一会計年度の費用および収益を記載する」（第17条第1文）とされ、「これらは自己資本または貸借対照表欠損額を変動させる」（同第2文）という性格づけがなされている。つまり、成果計算書として構成された経常計算書においては費用（すなわち、外部への経常的な支払い、減価償却費およびその他の費用項目）に収益が対照表示され、その差額は補償成果（Deckungserfolg）を表すこととなる。その補償成果が収益超過である場合には、それは普通財産において留保されるかあるいは投資の資金調達のために利用されて投資計算書に計上されるとともに、貸借対照表上の自己資本増加をもたらすのである。次に、投資計算書は、標準法によれば、「自己財源または補助金により、複数年度にわたる利用期間をもつ重要性のある財産価値が調達される場合の財政取引を記載する」（同第21条第1文）ものである。また、「それは総投資額および正味投資額、自己金融ならびに財務欠損額または財務超過額を表示する」（同第21条第2文）という機能をもつものとして位置づけられている。当然のことながら、投資概念についてもまた統一的に解釈されることが必要であり、このことは新会計モデルの核心部分でもある。こうした基礎概念についてはさきに掲げた第3図からも理解できる。

さて、記帳手続であるが、この投資計算書は3つの段階を経て締め切られる。その理解には第1図で示した投資計算書の各段階の関係が参考となる。まず、投資計算書の第Ⅰ段階においては、公共団体によって実施された投資支出が

示され、さらに、財政調整に基づいて傾斜査定された連邦およびカントンの投資交付金（Investitionsbeiträge）についての情報ならびに差額としての正味投資額が表示される。この正味投資額は自己財源によるかまたは外部資金によって支弁されるものであるが、その関係は次の第Ⅱ段階において表示される。第Ⅱ段階の残高は正味投資の財務欠損または財務超過をその結果として示す。すなわち、この勘定においては経常計算書で算定され振り替えられた減価償却費と収益超過によって支弁される自己金融と正味投資が対照表示され、投資額の方が多い場合にはその不足額は外部金融を必要とする部分となるのである。逆に、自己金融よりも投資額の方が少ない場合には、その財務超過額は債務償還に充てられるかまたは留保されることとなる。この第Ⅱ段階の残高は最後の第Ⅲ段階に振り替えられ、さらにその残高は資本変動を表すのであるが、これは経常計算書の残高および在高計算書の積極と消極との差額とも一致する。つまり、二面的に成果が表示されることとなるのである。第Ⅲ段階における残高は、最終的に、自己資本または貸借対照表欠損に振り替えられる。これらの記帳関係についてはすでに具体的な金額を付して示した通りであり⁽⁴⁾、それによって容易に理解できる。

(4) 公的予算における統一的なコンテンツラメン

勘定は財政および国民経済的観点に基づいて構成されている。例えば、行政計算書における勘定の基本的構造は、本質的に、財政統計に見られる国民経済的構成が取り入れられ、さらに、会計モデルの必要性に応じて継続的に発展できるようにされている。こうしたコンテンツラメンによって財政の種々のレベルで広範かつ統一的な基盤が整備されることとなり、市民にとって予算執行の透明性が増すとともに財政分析の可能性も広がるのである。こうした考え方に立って構築されたコンテンツラメンは、自治体の規模の如何にかかわらずそのニーズを汲み取り予

算データについての広範な比較可能性を実現する枠組みを作り上げたと言えるのである。いいかえれば、このコンテンツラーメンは、なによりもまず、カントンおよび市町村にとって目的適的な勘定グループとして構築されているのである。

さらに、財政ないし行政の観点のみならず商業教育を受けた人々の観点からの公会計に対する理解可能性、評価の可能性さらに比較可能性をも意識して統一的なコンテンツラーメンが構築されている。その基本部分は、スイスにおいて用いられているコンテンツラーメンに公的機関の特殊性を織り込んだものとなっている。新会計

制度において用いられているコンテンツラーメンの骨格は次のような構成をとっている。

在高計算書	1 積極
	2 消極
経常計算書	3 費用
	4 収益
投資計算書	5 支出
	6 収入
決算書	9 決算

以上のような基本的思考に基づいたコンテンツラーメンの内容についていまその概要のみを示すと第1表の通りである。

第1表 公会計のスイス・コンテンツラーメン (概略)

在 高 計 算 書		行 政 計 算 書				決 算 書
		経 常 計 算 書		投 資 計 算 書		
		費 用	収 益	支 出	収 入	
1	2	3	4	5	6	9
普通財産	他人資本	30 人件費	40 税収	50 有形資産	60 有形資産の	90 経常計算書
10 流動資金	20 経常債務	31 物件費	41 許認可収入	52 貸付金およ	除去	91 投資計算書
11 銀行預金	21 短期負債	32 支払利息	42 資産運用収	び参加	61 資産利用権	92 貸借対照表
12 固定資産	22 中期および	33 減価償却費	益	56 自己の交付	の除去およ	
13 経過勘定	長期負債	34 特定目的を	43 料金	金支出	び利用料金	
	23 特別会計の	持たない負	44 特定目的を	57 継続的交付	62 貸付金およ	
行政財産	ための債務	担金および	持たない受	金支出	び参加の払	
14 有形資産	24 引当金	交付金支出	取金および	58 その他積極	い戻し	
15 貸付金およ	25 経過勘定	35 公共団体へ	交付金収入	計上される	63 有形資産投	
び参加		の事業費補	45 公共団体か	べき支出	資のための	
16 投資交付金	特別財務	償金	らの還付金	59 消極計上額	払い戻し	
17 他の積極計	28 特別財務の	36 継続的交付	46 自己の会計		64 自己の交付	
上された支	ための義務	金支出	のための交		金の還付収	
出		38 特別財務お	付金収入		入	
	自己資本	よび財団へ	47 継続的交付		66 自己の会計	
特別財務	29 資本	の預託	金収入		のための交	
18 特別財務の		39 内部清算勘	48 特別財務お		付金収入	
ための前払		定	よび財団か		67 継続的交付	
い			らの引出		金収入	
			49 内部清算勘		68 減価償却費	
貸借対照表欠損			定		の移し替え	
19 欠損補填					69 積極計上額	

(出所) Val, Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (Hesg.) *Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte. Bd. I.* Bern 1981, S. 137., Vgl. Buschor, Ernst, Deckungspolitik und öffentliche Bilanz, in: *Der Schweizer Treuhänder*, 56. Jg. (8/1982), S. 10.

(5) 調和化された補償原則 (Deckungsgrundsätze) および特別財務

補償とは支出がなんらかの財源によって支弁されることをいい、支出の大きさとそれに対して収入がどの程度支弁し得るかは行政にとっては財政管理のうえで最大の問題のひとつである。補償には①直接補償 (Direktdeckung)、②事後補償 (Nachdeckung) および③事前補償 (Vorwegdeckung) の3種類があり、①は費用支出が同一年度の資金によって支弁される場合、②は支出が積極計上され、複数年度間にわたる減価償却の形態で費用配分される場合、さらに、③は費用が以前の年度に賦課される場合である。ただし、③の場合は法的根拠を有する場合のみ許容されるもので、例えば、特別財務にかかわる投資について事前資金調達の行なわれる場合がこれに当てはまる⁽¹⁹⁾。こうした補償のあり方が新会計制度においては補償原則 (Deckungsgrundsätze) として示されている。ハンドブックによれば、補償原則とは費用が個別の会計年度に付加されるべき規則を意味し、これには次のような3つの意味が含まれるという⁽²⁰⁾。

- 投資のための適切な自己金融を確保すること；これは景気に好ましからざる影響を与えるような必要以上に債務を負ったり過剰な外部資金の導入を回避することが意識されたものである。
 - 補償成果の比較可能性を確保すること；補償成果とは最終的に費用超過となるかまたは収益超過となるかということである。とくに、小規模な公共団体にあっては収支の変動が大きいことから、財政的な評価をするには単に資金需要に対する考慮のみでは足りない。
 - 原価意識の喚起と公共団体間における原価比較；新会計モデルにおいては、費用と原価とを可能な限り同様の取り扱いをすることによって、公的機関における原価意識を喚起しそれを合理的にまた容易にできるように考慮されている。これは料金設定の場合にも大きな意味をもってくる。
- 補償を考える場合に大きな要因となる問題に

減価償却がある。発生主義に立つ新会計制度においては、その思考体系からわかるように、当然ながら、すべての償却性資産について減価償却が行なわれ費用配分がなされる。そのさい、実務的にその手続をできるだけ簡便にするために、個別の固定資産による償却をするのではなく、貸借対照表における固定資産の未償却残高に一定の償却率を積算するという方式をとっている。このように減価償却を実施することにより、その留保額は内部の自己金融に役立てられることとなるのであるが、大規模公共団体にあっては投資額の50～70%は自己金融によってまかなわれるという⁽²¹⁾。

さて、スイスの新会計制度の特徴のひとつである特別財務について言及しなければならない。標準法においては、まず、「特別財務は公的業務を履行するために法的に用途を特定された資金である」(第13条第1項)と定義している。つまり、提供される業務とその受益者によって直接に支払われる対価との間に因果関係が存在する場合にこの仕組みが用いられる。その具体例には公的機関による駐車場経営とその料金収入が挙げられている。さきにも触れたように、スイスにあっては補償に関する基本原則として「総体補償の原則」が置かれているのであるが、特別財務の制度によって特定の収入と支出とが結びつけられるため、この原則は中断されることとなるのである。

ところで、特別財務の在高勘定は義務 (Verpflichtung) または前払 (Vorschuß) としての性格をもつとされる。従って、それらは貸借対照表の消極または積極に計上されなければならない。ハンドブックの勘定科目解説によれば、前払について、「用途の特定された収益が、当該会計年度の特別財務費用を補償するのに十分でなければ、費用超過は、この特別財務の収益超過から生じた義務勘定に賦課するか、または、公共団体の前払によって補償されなければならない」⁽²²⁾としている。特別財務の義務については、「用途の特定された収益が特別財務費用を当該会計年度において超過した場合には、収益

超過はこの目的のために開設された義務勘定 (Verpflichtungskonto) またはすでにある義務勘定に貸方記入されるか、または、公共団体によって過去に特別財務に対して支出された前払の一部または全部を償還するために使用されなければならない⁽²³⁾ としている。つまり、この収益超過は利益剰余金となる。しかしながら、義務の方は性格としては他人資本の意味をもつという。というのは、それは財務的給付を提供し、用途の特定された資金利用に対する法律上の請求権をもつ他人資本と同様だからである。特別財務にあっては、従って、資金は用途の特定された対価のすべてまたは一部を利用して留保されるか、または、短期的な資金の入金によって事前金融が行なわれるのである。このように、特別財務の義務および前払は第三者に対する負債および債権であるかのように取り扱われ、また、利子を付さなければならないのである⁽²⁴⁾。

さらに、こうした特別財務についての性格づけについても述べておこう。新会計制度においては特別会計となるような「基金 (Fonds)」概念を意識的に避けているという⁽²⁵⁾。その理由は、特別会計としての基金概念には法的にも内容的にもさまざまな形態があり透明性や理解可能性を欠くという問題を解決することが考えられている。いいかえれば、特別財務をこうした一元的な概念のもとに規定することによって財政構造全体とともにその会計制度もわかりやすいものにし得るのである。しかしながら、もともと新会計制度によって提起されている内容および概念はひとつの「標準」であって、それぞれのカントンにすべてが取り入れられるとは限らず、例えばカントン・チューリッヒではこの仕組みに「特別基金 (Spezialfonds)」という概念を当てはめている⁽²⁶⁾。

(6) 省庁別分類ないし機能別分類およびコンテンツラーメンに基づく経常計算書と投資計算書の分類

省庁別分類 (Institutionelle Gliederung) は予算の管轄機関に従って分類することをいい、機

能別分類 (Funktionale Gliederung) は予算の業務内容に従って分類することをいう。新会計制度においては予算および経常計算書と投資計算書の内容をこの2種類の方法によって分類することを求めている。しかも、それは前述のコンテンツラーメンに則した分類であることを要する。とくに小規模の市町村にあっては、一般に、組織的な構成が必ずしも十分ではなく、そうした場合に、機能別分類が機関別分類の代替ないし補充としての意味をもつのである⁽²⁷⁾。

(7) 原価意識の喚起

この原価意識の喚起の問題は新会計制度の中心部分のひとつである。公的業務の遂行にさいして生ずる費用を明確に把握するために、経常支出 (laufende Aufgaben) となるような直接的収支効果をもつ費用 (収支的費用 pagatorischer Aufwand) のみではなく、収支効果をもたないかまたは間接的にのみ収支効果をもつような費用 (例えば、減価償却費) もまた表示されるべきであるとする。それによって特定の行政機関または行政の業務における経済性およびその資金調達の状況が明らかとなり、計算書の透明性が増すと考えられている。

この問題は行政の内部的な清算 (interne Verrechnung) の必要性に帰結するという。これまで行政内部における相互給付関係によって発生する費用および収益の認識はさまざまに行なわれてきており、連邦のように明確な清算勘定を設定していない例が一方にあるのに対して、他方ではそうした勘定を設定している例があるという。従って、スイスの財政統計は、従来、単に公会計から得られる収支的事象のみを提供してきたに過ぎないのである。しかし、重要な関心の対象は個別の業務の原価合計であるという観点から、新会計制度においてはこのような問題を克服するために、大幅な追加費用をかけずに近似的な原価算定が可能になるようにしている。そこでは、とくに、利子、減価償却費および社会的給付ならびにその他重要な内部給付による収入 (例えば、印刷センターおよび器材セ

ンター、コンピュータ処理)が認識され記録されなければならないとされる。つまり、帳簿上の費用を計算するさいに施設や設備の資本コストを含めてあらゆる費用を認識することが、より経済的な資源配分に貢献することとなると考えられている⁽²⁸⁾。

(8) 行政計算書と経営財務簿記との連結

これは公会計の中心部分たる行政計算書と公企業における計算書との連結の問題である。市町村の企業にあっては、それが独立していない場合であっても、行政会計から切り離されてそれ自体の会計が行なわれることがしばしばであるが、カントンではほとんどの場合、公企業の財務簿記は行政会計に統合される。これは、それぞれの共同体に、公企業の会計を行政会計に統合するかあるいは切り離すかの選択は自由裁量権が与えられていることによるものである。しかしながら、共同体の総支出および総収入を把握するためには、非独立的な営造物の売上も

その行政会計に連結されなければならない。その連結範囲はすべての非独立的な営造物とされている。こうした連結のためには会計モデルの勘定組織に則して項目が考えられなければならないが、実務的には、コンピュータ処理によってさほどの追加費用を要することもなく実行可能であると考えられている。また、連結準則(Konsolidierungsrichtlinien)を設定するとともにその部分的適用から始まって段階的にそれを拡充する必要性についても言及されている⁽²⁹⁾。

(9) 数値情報による財務表示書

(Finanzierungsausweis)

行政に関連する資金の流れはその外部との関係において生ずるだけではなく行政内部においても生ずるのは自明であり、それらも会計記録の上で把握されなければならない。こうした行政内外との関係における資金の流れはすでに第2図(スイス・カントンの会計モデルにおける資金フロー)で示した通りである。

第4図 財務表示書の構成
財務表示書

勘定 グループ	資金の用途	勘定 グループ	資金の源泉
911	投資計算書の資金調達不足額	911	投資計算書の資金調達余剰額
10	増加：流動資金	10	減少：流動資金
11	預金	11	預金
12	普通財産への投下	12	普通財産への投下
13	積極の経過項目	13	積極の経過項目
18	特別財務のための前払い	18	特別財務のための前払い
20	減少：経常的な義務	20	増加：経常的な義務
21	短期負債	21	短期負債
22	中期・長期負債	22	中期・長期負債
23	特別会計のための義務	23	特別会計のための義務
24	引当金	24	引当金
25	消極の経過項目	25	消極の経過項目
28	特別財務のための義務	28	特別財務のための義務

(出所) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte. Bd. I.* Bern 1981, S.89.

新会計制度は公共団体の内部における財政事象の総合的な概観を得るために、財務表示書の作成を考案している。そこでは個別会計部分における残高が統合的に表示されることとなる。簿記システムに過度の負担を与えないようにするために、財務表示書は、すでにいくつかの共同体の会計制度において用いられているような簡略化された資金計算書（Kapitalflußrechnung）の形式で作成される。財務表示書そのものは、簿記的に導かれた本来の財務計算書（Finanzierungsrechnung）として作成され得るのであるが、ただ、そうすることによって記帳の手数がかかなり増え、また、相対的に複雑な勘定組織を生み出すこととなると考えられるという。具体的には、財務表示書は貸借対照表項目の変動に基づいて作成される。つまり、消極の増加および積極の減少は財務手段の源泉を表し、積極の増加および消極の減少は財務手段の使途に関する情報を提供する。この財務表示書の内容は第4図に示す通りである⁽³⁰⁾。

(10) 業務に基づく行政計算書の統計的分類（機能別分類）

さきに、新会計制度においては予算および經常計算書と投資計算書の内容を省庁別分類および業務別すなわち機能別分類によって構成することが求められていることについて言及した。この原則においては、さらに、行政の執行する業務の種類によって分類する機能別分類の必要性和その分類から離脱する条件について改めて規定している。

行政による公的な業務は、共同体によって、あるいは、ひとつの管轄において多数の業務が執行されたりひとつの業務が多数の管轄にまたがったりすることによって、多様な方法で執行される。こうした場合に、予算の透明性を確保する観点から補足的に業務の内容に基づいた行政計算書および場合によっては非独立的な営造物の計算書の分類を必要とする。ここで考案されている機能別分類は10進法により次のような10の主要な業務領域から構成されている。

- 0 一般行政
- 1 公 安
- 2 教 育
- 3 文化および余暇
- 4 保 健
- 5 社会福祉
- 6 運 輸
- 7 環境および地域開発
- 8 国民経済
- 9 財政および税

4. スイス・カントンの公会計制度における資金情報の意味

(1) 財務表示書の本質

以上にわたってスイス・カントンにおける公会計制度改革の経緯およびその内容について見てきた。公会計制度への発生主義の導入という本質的な変革の意義もさることながら、さらに特筆されなければならないのは実は資金情報の作成の問題である。さきに述べた財務表示書は一種の資金計算書の意味をもち、スイスにおけるこの制度は、一般論として、公会計への資金情報の導入の端緒となるといえるだけに、むしろ、この問題こそ大きな関心をもって議論の対象とされるべきであろう。そこで、ここでは新会計制度において導入された資金情報としての財務表示書の本質とその言明能力について考察してみたい。

新会計制度では、そこで設定されたコンテンラーメンに基づく資金フロー計算は複雑になりすぎ記帳の手数が増えるとして断念するのであるが、他方において、コンテンラーメンとは切り離して財務表示書を作成させようとするのである。そこで作成される財務表示書は2時点の貸借対照表の比較によって、消極側に「資金の源泉」が、積極側に「資金の使途」が算定されている。学説史の観点から見ると、こうした計算書はドイツにおける資金計算書の一形態としての運動貸借対照表（Bewegungsbilanz）、とりわけ財政補償貸借対照表（Finanzwirtschaftliche

Deckungsbilanz) であると性格づけることができるのである。その計算内容は文字通り貸借対照表を基礎にするものであるため、成果計算書との関連が自ずから希薄とならざるを得ない。新会計制度においては、すでに第1図(スイス・カントンにおける会計モデルの概念図)で示したように、財政における補償能力の測定に相応の重点が置かれていると見てよい。単に一会計年度における補償能力を示すことが中心的目的であれば、ドイツの公会計決算書がそうであるように、基本的に現金収支計算をすることによって公会計が多くの場合共通的にもつ目的としての自己金融能力の証明および外部金融の必要額の表示をすること自体は不可能ではない。スイス・カントンの新会計制度にあってはドイツの現行制度の段階にとどまらず、補償成果を経常計算書によって表示するとともに、財務に関してはその一部を投資計算書において表示するとともに、さらにコンテンラーメンとは別建てに総括的な資金情報を財務表示書によって提供しようとしたものである。

(2) 財務表示書の問題点

新会計制度で重視されているのは、公会計への発生主義の導入によって財政事象の現金収支の記録のみならず経済価値のフロー計算とならんでストック計算を可能にしたこと同時に、とくに、フロー計算に関しては経常的な収入および支出の関係だけではなく、投資活動における収入および支出をも包摂してその補償能力を測定しようとしていることである。もっとも、「投資」といっても、この会計制度では第3図(財務手段の利用形態)からも理解できるように、それを行政財産の取得に限定しており、売却可能性を前提とする普通財産の取得は「投下」として「投資」からは区別している。従って、財政の包括的な補償能力を測定しようとするのであれば、投資活動には経常的な行政活動に伴う収入および支出以外のものも含めなければならないはずである。この収入および支出には、さらに、財務活動によるものがある。つまり、

収入および支出は、アメリカの財務会計基準書第95号(SFAS95)にいう現金収支計算書において用いられている区分、すなわち「営業活動からの収支」、「投資活動からの収支」および「財務活動からの収支」から構成されると見るのが至当であろう。公的な財政の領域においてこれを当てはめれば、すべての財政収支は「行政活動からの収支」、「投資活動からの収支」および「財務活動からの収支」によって構成されるものと考えることができる。このように考えれば、スイス・カントンの新会計制度における補償能力の測定には「行政活動からの収支」および部分的な「投資活動からの収支」が取り扱われているのみであり、さらに、「投資活動からの収支」の残りの部分および「財務活動からの収支」が取り込まれる必要があるのである。

新会計制度におけるこのような考え方は、その基本的な原則の第二としてすでに見たように、従来の財政学では受け入れられてこなかった普通財産および行政財産の区別それ自体がひとつのテーマとなっており、それに基づいた会計処理と概念規定に重点が置かれたことによって投資部分のみがそれも行政財産という狭い範囲に限定されて強調されたものと考えることができる。その結果、上記の「投資活動からの収支」の残りの部分および「財務活動からの収支」は単なる交換取引として在高計算書における計上項目となっているのである。従って、こうした計算の連関からは資金フローを表示する財務計算書の作成は困難とならざるを得ないこととなる。これらの問題点を考慮し、財務表示書における「資金の源泉」および「資金の使途」を活動区分ごとに表示することによって、その情報価値はさらに高められることとなるであろう。

おわりに

スイス・カントンにおける公会計制度の改革は、例えばドイツの事例のように財政改革の一環として単に付随的にのみ実施されたものではなく、公会計それ自体の問題として取り扱われてきたものである。まず、発生主義を公会計制

度に導入することを基本的命題として、それを実現するためにさまざまな制度改革が提唱されている。スイスのカントンのように名実ともに強い自治権が付与されている状況にあって、それぞれの制度を統一的に調和させるために、長期間にわたる綿密な検討ときわめて周到な提唱がなされている点については高く評価することができるであろう。しかも、改善の余地が少なくないとはいえ公会計制度への資金情報の導入は世界的に見ても最も早い段階に位置するものであり、この点においても特筆に値するものである。今後、この資金情報についてはコンテンラーメンの体系のなかに組み込むことを検討することが必要である。いいかえれば、資金計算書としての財務計算書を公会計制度における主要な財務表のひとつとして確立されることが検討されなければならないのであり、さらに、そのための資金概念等の理論的フレームワークの検討が求められるということなのである。

(注)

- (1) 森田安一著『スイス—歴史から現代へ—』、刀水書房 1994年〈1980年〉、p.111およびp.126参照。
- (2) Buschor, Ernst, [3] Zwanzig Jahre Haushaltsreform — Eine Verwaltungswissenschaftliche Bilanz. in: Brede, Helmut / Buschor, Ernst, *Das neue öffentliche Rechnungswesen*. Baden-Baden 1993, S.212. なお、ブショアはカントン・チューリッヒの財務行政庁の長官 (Chef der Finanzverwaltung des Kantons Zürich) であり、カントン財政長官会議 (後出) の作業委員会委員長である。
- (3) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte. Band I*. Bern 1981, SS.38-42 (Paragraph 100-112) 参照。また、この他にスイス・カントンの公会計制度の内容については次のものも参照。
Wehrli, Hans Peter, *Öffentliches Rechnungswesen in der Schweiz*. in: Lüder, Klaus (Hrsg.), *Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens* (Speyer Forschungsberichte 48). Speyer 1986.
Buschor, Ernst, [1] Deckungspolitik und öffentliche

Bilanz. in: *Der Schweizer Treuhänder*, 56. Jg. (8/1982).

Buschor, Ernst, [2] Die Schweizer Haushaltsreform der Kantone und Gemeinde. in: Eichhorn, Peter (Hrsg.), *Doppik und Kameralistik*. Baden-Baden 1987.

Mäder, Hans / Schedler, Kuno, Die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens in der Schweiz vor dem Hintergrund der spezifischen nationalen Rahmenbedingungen. in: Lüder, Klaus (Hrsg.), *Öffentliches Rechnungswesen 2000*. Berlin 1994.

- (4) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.11参照。
- (5) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.42-44 (Paragraph 200-202) 参照。
- (6) 本稿第3章の(5)を参照。
- (7) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.46 ; Paragraph 305参照。
- (8) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.47 ; Paragraph 308参照。
- (9) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.47-48 ; Paragraph 309,310 u.312参照。
- (10) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.52-53 ; Paragraph 324-325参照。
- (11) ブショアは、当初、①統一された支出概念、②投資計算書の統一された内容、③公会計のスイス・コンテンラーメン、④投資についての減価償却、使途を固定した準備金の断念、⑤予算の省庁別／機能別分類、⑥原価意識の喚起、の6つを掲げていた (Vgl. Buschor [1], SS.9-11)が、その後、①統一された支出概念、②投資計算書の統一された内容、③公会計の統一されたコンテンラーメン、④行政予算の機能別分類、⑤調和化された補償原則 (投資の積極計上および減価償却、準備金および積立金設定等の断念)、⑥原価意識の喚起 (Vgl. Buschor [2], SS. 32-35)、さらに、①統一された支出概念、②投資概念の統一、③公会計の統一されたコンテンラーメン、④行政予算の機能別分類、⑤調和化された補償原則、⑥内部清算および特別財務による原価意識の喚起、⑦内部会計の記帳と外部会計の記帳との分離 (Vgl. Buschor [3], S.213, u.SS. 222-223) を掲げている。

- (12) この標準法の条文は、*Handbuch, Band I* に収載されている。
- (13) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.22, u. SS. 59-60 ; Paragraph 401-402参照。
- (14) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.62 ; Paragraph 407-408参照。
- (15) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.23参照。
- (16) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.61 ; Paragraph 405.
なお、普通財産および行政財産の具体例については第1表に掲げたコンテンラーメンが参考となる。さらに、それぞれの個別勘定科目については、Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *Handbuch, Band I*, SS.139-140および *Band II*, SS.83-90参照。
- (17) Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.23 参照。
- (18) 亀井孝文稿「スイス公会計制度における記帳の仕組みと決算報告書」,『流通科学大学論集(経済・経営情報編)』第5巻第1号(1996年9月)参照。
- (19) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.74-75 ; Paragraph 445参照。
- (20) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.75-76 ; Paragraph 446参照。
- (21) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.27, u.SS. 76-77 ; Paragraph 449参照。ちなみに、投資に対する自己金融率はカントン・チューリッヒの決算報告でも公表されており、1994年度においては40%となっている。
Vgl., Kanton Zürich, *Rechnung 1994. Bericht des Regierungsrates an den Kantonrat. Differenzbegründungen*. S.2.
- (22) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.140.
- (23) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.142.また、特別財務の記帳方法についての詳細は亀井孝文前掲稿を参照。
- (24) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.80 ; Paragraph 454参照。
- (25) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.27参照。
- (26) Kanton Zürich, *a.a.O.*, S.31参照。
- (27) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, S.28, u.S.81 ; Paragraph 456参照。
- (28) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.81-83 ; Paragraph 457-459参照。
- (29) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.83-86 ; Paragraph 460-464参照。
- (30) Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *a.a.O.*, SS.86-88 ; Paragraph 465-466参照。