



予算制度と公会計改革

—なぜ日本の予算・公会計制度は維持され続けるのか—

三宅 雄大

政策研究大学院大学
博士（政策研究）

2022年3月

要 旨

世界的に NPM 改革が注目を集め、諸外国では NPM 改革に関する検討が進められ、その一部として世界的に公会計改革が進められた。その内容は、従前の現金主義、単式簿記の形式だけでなく、アカウンタビリティの向上や財政政策の効率化などの観点から発生主義、複式簿記の導入を求め、多くの国で財務諸表等の作成等が行われたが、導入手法や活用状況は多様であった。我が国においても、2003 年に「公会計に関する基本的考え方」がとりまとめられ、「国の財務書類」が作成されるなど公会計に関連した改革が進められたが、現在に至っても予算編成や財政再建等、財政の効率化・適正化を促す上での積極的な活用が図られていない。諸外国や地方公共団体においては、予算制度の中に発生主義などの公会計を組み込み、財政政策や個別政策への活用已成功している事例もある中、本稿では「NPM 改革を端とした公会計制度改革は、予算制度改革まで行う契機となり得たが、日本やいくつかの国ではそのようにならなかったのはなぜか。」を問題意識として研究を行った。

第 1 章では、予算・公会計制度改革に関する先行研究を概観した上で、本研究の分析視角と日本の歴史的 analysis を行うための分析対象を提示した。先行研究では、日本の予算制度の問題点への指摘や、公会計制度改革が必要であるという指摘が中心であって、なぜ予算・公会計制度改革が行われなかったのかについての検討プロセスに関する分析は少ない。本研究では、政策過程における「利益」「制度」「アイディア」に着目した分析視角を提示し、日本の歴史的 analysis のために、分析対象とする期間を 5 つに区分し、その中で注目すべき事例について提示した。

第 2 章から第 4 章では、第 1 章で示した日本の予算・公会計制度改革に関する重要な事項について、その検討過程を確認した。そして、それぞれの章において、分析視角に基づく成立過程を比較し、予算・公会計制度改革が行われた要因や帰結に関する要因を分析した。

第 2 章では、現在の日本の予算・公会計制度の基礎となった明治 22 年会計法と、その後、現在の制度となった昭和 22 年財政法及び会計法の成立の過程について記述した。それぞれを比較分析することで、明治 22 年会計法については当時の明治政府が諸制度を整備するなかで制度が形作られる過程と、昭和 22 年財政法及び会計法については第 2 次世界大戦での敗戦を受けて、新たな日本政府の制度を作り上げる必要性に迫られるという、どちらも制度を大きく形作っていくという似た背景を持っていたが、両者の成立過程には主に、参加するアクターの利益の対立構造の差異や、影響を受けたアイディアの差異があったことを示した。

第 3 章では、会計法と財政法が成立した後の昭和の間における予算・公会計制度に関する検討の歴史を概観した。特に、第一臨調に関して、事業別予算制度と複式簿記導入に関する検討過程を確認し、専門部会での議論とその後の本委員会での議論の違いを比較した。さらに、第二臨調に関して、予算・公会計制度に関する検討過程を確認し、第一臨調と第二臨調の違いについて比較分析を行った。その結果、アクターの利益の対立構造の差異、時代背景

の違いによるアイディアの差異、答申後の実行体制の差異が重要であったことを示した。

第4章では、公会計に関連した改革が行われ国の財務書類が作られることになった経緯、また特に財務省内での作成に向けた議論・検討の過程について詳細な確認を行い、分析を行った。そして、「国の財務書類」が作成されるまでの検討過程と、第一臨調での検討過程を比較することで、日本において「国の財務書類」を導入した過程に関する考察を行った。その結果、政治や世論の関心の高まりを受けてその検討が制度所管省庁内で本格的に始められたこと、当時すでに様々な国で多くの検討や実施が進められていたことで実現可能なアイディアの多くを検討することが可能であったことが、「国の財務書類」の制度化に繋がった要因であったことを示した。

第5章では、日本での歴史的な分析を踏まえて、諸外国の予算・公会計制度の状況を OECD の調査に基づいて分類を行い、諸外国の結果に違いが出る要因に問題意識を向け、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカの4カ国を素材として、それぞれの予算・公会計制度改革を行った事例を取り上げ、それぞれの制度改革の検討過程を概観し、「利益」「制度」「アイディア」による比較分析を行った。その結果、最終的な制度選択の帰結に影響を与えるのは、各国の「制度」ではなく、「利益」と「アイディア」の観点が重要である可能性が高く、特に当初からどのようなアイディアを検討の中心にするかが重要であることを示した。

第6章では、これまでの章における分析結果を総合的に捉え直し、意義について一定の結論を示した上で、改めて、アイディアに着目した上でより詳細な分析を行った。これまでの分析から予算・公会計制度改革に関しての検討過程については、「利益」「制度」「アイディア」の相互作用に着目した分析手法が有効であるが、日本の改革が予算制度改革にまで繋がらなかった要因としては特に「アイディア」が重要であり、「アイディア」に深く着目し検討過程を分析することで、予算制度改革に繋がらなかった要因をより詳細に分析できることを示した。そして、「アイディア」に着目した分析として唱道連合フレームワークを用いて、国の財務書類が作成されるまでの検討過程を再考察し、検討過程では考え方の違いに基づく2つの唱道連合が存在し、両者の政策志向学習により結論の方向性が出来上がったが、分析的討論期間の短さと討論の場を設けたのが財務省であったことが、予算制度改革に繋がらなかった要因であったことを示した。その結果、予算・公会計制度改革が行われなかった要因について、予算・公会計制度を改革する上での、利益や制度が高い壁となったこと、公会計制度改革の議論では予算制度改革を行えるほどのアイディアが生まれなかったこと、予算・公会計制度改革の実現自体が非常に困難であることの3つの要因を示した。そして、これらの研究の結論から、政策的含意として、日本においては制度的な不透明さに起因した予算・公会計制度の問題点と制度改革の必要性について改めて論じるとともに、政策提言として、次の改革の機運が訪れるまでに利益と制度の壁を越えるために、システム全体の論理的構造を踏まえた具体的なアイディアを検討しておく必要と、アイディアを成熟させるためにも様々なアクターが参加する広い検討の場を持つことの必要性、改革の機運を生み出し途絶えさせないための継続的な問題提起の必要性について論じた。

目 次

第 1 章 研究課題と分析視角	1
第 1.1 節 研究の背景・問題意識	1
第 1.2 節 予算制度、公会計制度改革に関する先行研究	3
第 1.2.1 項 公会計制度改革の必要性に関する先行研究	3
第 1.2.2 項 あるべき公会計制度改革に関する先行研究	6
第 1.2.3 項 先行研究の問題点	8
第 1.3 節 分析視角	9
第 1.3.1 項 公会計制度改革のモデル	10
第 1.3.2 項 改革をめぐるアクターの問題	12
第 1.3.3 項 「利益」「制度」「アイディア」	13
第 1.4 節 日本の公会計制度改革の時期区分	16
第 1.4.1 項 歴史的分類に関連した先行研究	16
第 1.4.2 項 本稿での取りうる事例の基準と事例の射程	19
第 1.5 節 本論文の構成	20
第 2 章 現行の予算・公会計制度の成立過程	22
第 2.1 節 明治政府の成立から明治 22 年会計法の成立まで	22
第 2.2 節 明治 22 年会計法の成立	25
第 2.3 節 大正 11 年会計法の改正	31
第 2.4 節 昭和 22 年会計法の改正及び財政法の成立	34
第 2.5 節 小括	38
第 2.5.1 項 成立過程の比較	38
第 2.5.2 項 内容の比較	39
第 3 章 昭和・戦後期の予算・公会計制度改革の検討	41
第 3.1 節 第一次臨時行政調査会までの予算・公会計制度	41
第 3.2 節 1961 年からの第一次臨時行政調査会での議論	43
第 3.2.1 項 第一臨調の設置	43
第 3.2.2 項 第一臨調第 1 専門部会第 2 班における予算・公会計制度に関する報告書	45
第 3.2.3 項 第一臨調における予算・公会計制度に関する意見書	50
第 3.2.4 項 第一臨調における予算・公会計制度に関する検討過程	54

第 3.2.5 項 第一臨調答申後の対応	62
第 3.3 節 第二次臨時行政調査会を中心とする予算・公会計制度改革.....	66
第 3.3.1 項 第二臨調における検討	66
第 3.3.2 項 第二臨調後の対応について	69
第 3.4 節 小括	70
第 3.4.1 項 第一臨調の検討過程	70
第 3.4.2 項 第一臨調と第二臨調の比較	72
第 4 章 平成期における公会計制度改革の機運.....	74
第 4.1 節 平成元年以降の予算・公会計制度の概要.....	74
第 4.1.1 項 平成期における財政収支、債務残高の状況	74
第 4.1.2 項 1989 年頃から	76
第 4.1.3 項 2000 年頃から	78
第 4.2 節 国の財務書類導入の経緯.....	80
第 4.2.1 項 時代背景	80
第 4.2.2 項 政府外組織における公会計改革議論の高まり	82
第 4.2.3 項 国会での議論	83
第 4.2.4 項 政府内での検討	87
第 4.2.5 項 国の財務書類の内容	100
第 4.3 節 国の財務書類作成後の変化.....	103
第 4.4 節 小括	107
第 4.4.1 項 「国の財務書類」の検討過程	107
第 4.4.2 項 第一臨調との比較	109
第 5 章 諸外国における公会計制度改革の現状と検討過程.....	112
第 5.1 節 OECD 諸国の現状.....	112
第 5.2 節 各国比較に関する先行研究.....	115
第 5.2.1 項 公会計制度の類型	115
第 5.2.2 項 どの国を比較するのか	117
第 5.3 節 4 カ国の公会計制度改革の概要	119
第 5.3.1 項 イギリス	119
第 5.3.2 項 フランス	128
第 5.3.3 項 ドイツ	137
第 5.3.4 項 アメリカ	144

第 5.4 節 4 カ国の比較分析	156
第 5.4.1 項 制度	156
第 5.4.2 項 利益	157
第 5.4.3 項 アイディア	158
第 5.5 節 小括	159
第 6 章 結論と政策的含意	161
第 6.1 節 前章までの分析結果	161
第 6.1.1 項 リューダーモデルの再検討	162
第 6.1.2 項 予算制度改革に結びつかなかった要因	164
第 6.1.3 項 「利益」「制度」「アイディア」という観点による分析について	166
第 6.2 節 アイディアに着目した再考察	168
第 6.2.1 項 唱道連合フレームワーク	168
第 6.2.2 項 公会計制度の改革に関する機運についての再考察	171
第 6.3 節 結論	185
第 6.3.1 項 利益・制度の高い壁	185
第 6.3.2 項 アイディアの不十分性	186
第 6.3.3 項 予算・公会計制度の特有の改革の困難性	187
第 6.4 節 政策的含意	189
第 6.4.1 項 日本の予算・公会計制度について	189
第 6.4.2 項 政策提言	193
参考文献等	197

図・表 目 次

図 1- 1	公共部門の会計改革についてのコンティンジェンシー・モデル（基本形）	12
図 4- 1	1993 年以降の財政収支対 GDP 比の推移	75
図 4- 2	1993 年以降の債務残高対 GDP 比の推移	76
図 4- 3	財務書類の体系	102
図 4- 4	「国の財務書類」の構成	103
図 5- 1	予算制度への発生主義の導入状況（2002 年）	114
図 5- 2	予算制度への発生主義の導入状況（2016 年）	114
図 5- 3	年次財務報告における会計基準の採用状況（2016 年）	115
図 5- 4	LOLF 後の複数年度予算	137
図 6- 1	信念システムの 3 つの階層構造	170
図 6- 2	政策志向学習のシナリオ	170
表 1- 1	現金主義と発生主義の違い	3
表 1- 2	公会計制度改革の提言の歴史（亀井による時期区分）	18
表 3- 1	第 2 班による調査検討の経過	55
表 5- 1	統合目的型と部分的実現型の類型	116
表 5- 2	各国の予算改革、会計改革、監査改革に関する類型	116
表 5- 3	公会計制度改革に関する志向性の違いと内容の分類	117
表 5- 4	公会計制度改革に関する志向性による各国の類型化	118
表 5- 5	イギリスの予算編成過程の概要	122
表 5- 6	フランスの予算編成過程の概要	130
表 5- 7	ドイツの予算編成過程の概要	139
表 5- 8	アメリカの予算編成過程の概要	147
表 6- 1	信念システムの変化	183

第1章 研究課題と分析視角

第1.1節 研究の背景・問題意識

我が国の予算制度は長年、現金主義、単式簿記の形式を取り¹、各政策の予算配分の上限を決めるものとして予算編成が行われてきた²。一方、世界的には、1980年代にNPM³改革が注目を集め様々な国で予算制度に関する改革が行われ、その改革の一環として公会計⁴制度に関する改革が進められてきた。この公会計改革は従前の現金主義、単式簿記の形式⁵だけでなく、国民へのアカウンタビリティの向上や財政政策の効率化などの観点から発生主義、複式簿記の導入を求めるものであり、現在多くの国で発生主義、複式簿記による財務諸表等の作成などが行われているが、その導入の手法や活用の現状は国によって様々である。

ところで、現金主義と発生主義の違い、または単式簿記と複式簿記の違いとは何なのか。まず、現金主義とは現金の収入・支出のあった時点で収益と費用を認識するという会計の概念であり、一方、発生主義とは収益や費用の認識が現金の収入や支出の時点ではなく取引が発生時点、つまり経済的事実の発生時点で収益や費用を認識するという会計の概念である。このような会計概念の違いから、作成される財務報告にはいくつかの違いが生まれる。例えば、人件費に関する部分について、職員の給与や様々な手当など両者で大きな違いはないが、退職金に関する考え方に違いが生まれる。現金主義であれば、退職金が支払われた時点で歳出として計上されるが、発生主義であれば雇用関係の成立と同時に、毎年度、将来の退職金の支払い準備として退職給付引当金が計上されることになる。この他にも、物件費や扶助費などそれぞれが共通する部分もあるが、国債を含む借入金などについては現金主義であれ

¹ この点については、厳密には現金主義、単式簿記であるとは言えないとの指摘もある（亀井 2011）。

² なお、「予算」に関して、田中(2003)は、予算とは、「通常1年における支出と収入の見積りに関する計画であり、議会がこれを承認することを通じて政府の活動を統制する機能を果たすものである」とともに、「向こう1年間に政府が実施しようとするさまざまな政策を示す最重要文書」であり、「政府が国民に対してその実施を約束するという性格を持つ」と説明している。さらに、予算の本質について、ウィルダフスキー（1972）は、予算を、希少資源の配分をめぐる紛争の処理と損得を決める“政治プロセス”であるとする。

³ 玉森(2003)によると、NPMとは、「行政経営に、成果の追求を目指した「改革イニシアティブ」を引き出す制度設計を行いながら、民間企業で活用されている経営理念や改革手法を可能な限り適用することで、行政経営の効率性や生産性、有効性を高めようとする試み全体を総称するもの」と定義されている。

⁴ 公会計とは、主に公的部門の会計、つまり、政府会計や官庁会計を意味する（清水 2003）。また、瓦田（1996）は、公会計の対象領域を分類し、最広義説では非政府系の非営利組織までを含み、狭義説では公営企業、第三セクターを除いた政府および地方自治体のみを対象として分類している。なお、本稿では、瓦田の狭義説を前提に、公会計制度改革とは、現金主義、単式簿記に基づく公会計制度を発生主義、複式簿記に基づく公会計制度の導入及びその活用と考える。

⁵ なお、国の会計は、「現金の授受を基準として収入支出を計算整理する「現金主義」を採用していますが、この収入支出を“どの年度に帰属させるか”の判断にあたっては、原則として、債権債務の発生の実実に基づき決定」し、そのために出納整理期間を設けた「修正現金主義」となっている。（財務省主計局 2021：4）

ば現金の歳入として考えられる一方、発生主義では現金の増加とともに負債の増加も意味する。また、例えば、庁舎などの建物が建てられた際に、現金主義ではその時点での建設にかかる費用、つまり歳出として認識されるのみであるが、発生主義であれば建設にかかった費用を一定期間に配分する減価償却を行って費用として認識する。（小西 2012：54、表 1-1 を参照。）このように、現金主義と発生主義はそれぞれ収益と費用への計上の方法が異なるため、財政状況の見え方が変わってくる。次に、単式簿記と複式簿記であるが、それぞれ経済活動を貨幣に換算して帳簿に記録する手続きであるが、記録するためのルールに違いがあり、まず、単式簿記では、「経済取引の記帳を現金の収入・支出として一面的に行う簿記の手法」であり主に官庁会計ではこちらが採用されている。一方、複式簿記とは、「経済取引の記帳を借方と貸方に分けて二面的に行う簿記の手法」であり、主に企業会計において採用されている。そして、複式簿記では、単式簿記では把握するのが難しい、「ストック情報（資産・負債）の総体の一覽的把握が可能」となることとともに、帳簿情報の検証機能においても有効であるとされる。（総務省 2015：1）

このように、会計基準の違いによって、それぞれ財政状況の見え方、考え方が異なるが、諸外国の状況としては、イギリスやニュージーランドなどの国は、NPM 改革にあたって、予算制度改革まで着手し発生主義を導入し、財政改革にも成功し、公会計制度改革が予算制度を変え、財政の効率化・適正化を促した。一方、フランスやアメリカなどでは、公会計制度改革が予算制度まで変えたとは言えず、発生主義・複式簿記の財務報告書の作成のみがなされているなど、諸外国においても導入の状況には様々なパターンが存在する。

諸外国での公会計制度改革が行われていることを受けて、我が国においては、2003 年 6 月の財政制度等審議会においてとりまとめられた「公会計に関する基本的考え方」において、行政府のアカウンタビリティを高め、財政の効率化・適正化を促すために企業会計原則に基づく財務書類作成が提言され、「国の財務書類」が作成されるなど、公会計に関する改革が進められた⁶。

この国の財務書類は、15 年以上経った現在においても、作成・公表され、行政府のアカウンタビリティの観点での取り組みとしては一定の成果は認められる。例えば、それまで我が国が所有する資産に関する情報は様々に散らばっており、全体の状況を把握することは困難であった。また、資産に対応した負債の状況も不明であり、財政状況は公債残高や財政収支の観点から見るほかなかった。しかし、国の財務書類ができたことによって、我が国の所有する資産について何がどれくらい存在するのか等、その全体像が明らかになり、貸借対照表を使って資産と負債の状況について一覽性をもって確認できるようになった。このように国の財務書類ができたことによって、財政に関する情報が充実し、アカウンタビリティを高めたことは成果として認められる。しかしながら、国の財務書類など発生主義に従って

⁶ 明治期の一時期についても、複式簿記による公会計制度が導入された時期がある。この点、長山（1998）は、明治期を 4 期に分けて複式簿記会計の導入から廃止までを分析している。

作成される様々な情報について、当初から財政の効率性などへの活用が求められていたにも関わらず、現実には予算編成や財政再建等、財政の効率化・適正化を促す上での積極的な活用が図られていない状況である。つまり、この公会計に関する改革は予算制度を変えるところまでは結び付かなかったのである。もちろんこれは発生主義などの企業会計の手法が予算制度に馴染まないから活用できていないということではなく、諸外国や地方公共団体においては、予算制度の中に企業会計原則に基づく公会計を組み込むなど、財政政策や個別の政策への活用已成功している事例も存在している。ではなぜ、我が国においては、現在以上の改革が進まないのか。これについて、問題意識を持つ論文などは存在するものの、必ずしもその要因を明らかにできたものではなく、また、現在の制度設計としてなぜこのような制度を構築し、さらにその制度設計の過程でどのような検討がなされたのかについて、検討のプロセスに関して問題意識を向けて分析を行ったものはなかった。

そのため、本稿では「NPM 改革を端とした公会計制度改革は、予算制度改革まで行う契機となり得たが、日本やいくつかの国ではそのようにならなかったのはなぜか。」を問題意識として、その検討のプロセスに着目した分析を行っていく。

表 1- 1 現金主義と発生主義の違い

現金主義	共通点	発生主義
当期の現金収入で当期の現金支出を賄えたか 歳出として元本償還 退職給与支払額 地方税収入額 借入金は歳入	人件費（退職金を除く） 物件費 扶助費 補助金・繰出金（厳密には他会計における資本形成や債務償還に該当） 公債費のうち金利分 経常的収入のうち経常費充当分	当期の収入で当期の費用を賄えたか 費用として減価償却 退職給付引当金 地方税調定額・未収金・未収金償却 借入金は収入ではない

出典：小西 2012：54 より筆者作成。

第 1.2 節 予算制度、公会計制度改革に関する先行研究

第 1.2.1 項 公会計制度改革の必要性に関する先行研究

では、なぜ日本で公会計制度改革が必要であるのかについて、先行研究ではそもそも公会計制度や予算制度の問題点に関して様々な視点で指摘がなされてきた。

まず、中道（1996）は、日本の財政・公会計の問題点を民主主義の観点から考察することで、①普通会計の予算・決算において、単年度で閉じる経常的な収支と社会資本の形成に関わる資本的収支の区分がなされていないこと、②決算において資産と負債を対照表示する

書類、つまり貸借対照表が作成されていないこと、③会計単位が一般会計や特別会計など複雑多岐にわたっており、これらを総合して示す会計システムが作られていないこと、④公共の福祉を増進するための努力による向上の度合いを示す数値と、そのために費やされた努力やコストを対応させる成果報告が行われていないこと、⑤法令等に基づいて調停された収入すべき額と収入済み額との差額、つまり未収入金の次年度における処理、支出負担行為や債務負担行為による次年度以降に支出される額が示されていないこと、といった 5 点を問題として挙げた。その上で、諸外国は最新の会計学を参考にして制度変革を行ってきたが、日本では職務上の都合を優先し官庁会計を変化させなかったことで、会計の求めるアカウンタビリティの概念が定着せず、「財政活動については、国民に責任を負う必要を感じない形の予算が編成され、その予算額を絶対視し、執行額をその範囲内に止めれば、予算執行の内容は問われないという、我が国行政の無責任体質が現在も続いている」と日本の財政制度を批判し、民主主義の観点から、公会計におけるアカウンタビリティの重要性を指摘している。

しかし、財政の基本原則としての民主主義の観点から公会計の問題点の指摘からアカウンタビリティの重要性に関しては理解できるものの、公会計の構造的な問題点に関する考察は不十分である。この点、岸（1999）は、政府の公会計が単式簿記、現金主義であるという基本的な制度設計から、それによって起こる弊害として、①長期的な視点での支出抑制ではなく、単年度の支出の先送りによる表面上の効率化策が取られがちであること、②そもそもフローとストックが分離していることで資産の正確な把握や政策のコストを計算できないこと、③政府の全体の財政状況について一覽性、特に特殊法人等を含めた連結の欠如していること、④予算と決算が連動しておらず、決算が軽視されていること、⑤各事務事業の真の行政コストの算出が困難であること、⑥投資などによる長期的な政策コストの把握が困難であること、などを指摘している。同様に、東（2000）も、現行の公会計制度の問題点を、①国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報が欠如、②政策、施策及び事務事業ごとのコスト情報が欠如、③決算と予算の関連性が欠如として、これら 3 点を主要な問題点であると指摘している。また、薄井（2011）は、現金主義・単式簿記を採用する日本の公会計制度について、「現金主義は推定や判断に依拠する割合が少なく、他の会計基準よりも主観的な要素が少ないとされており、予算統制に従った適切な執行を行い、その説明責任を果たすという点で公的機関の会計制度に適している」とする一方、「資産・負債の累計額等のストック情報が網羅的・体系的に把握できない、また、現金収支のみの情報しか得られず、非現金コストを含めた正確なコスト情報が把握できないといった課題」が指摘されてきたことを受けて、公会計制度改革が求められてきたと説明する。さらに、李（2013）は、日本の公会計制度に関して、「単式簿記・現金主義会計には現金以外の資産や負債の状態を把握することが困難であることや、取引の結果に対する原因の記録が不十分であるという欠点があることである。現行の公会計制度では価値計算は行われておらず、単に金銭計算がなされるのみである。このため、借入金残高や固定資産残高といった重要なストック情報が

財務会計システムから自動的にアウトプットされない構造となっている。フローの面でも、長期的な投資とそれがもたらす効果との間の対応関係が追跡できないという問題もある」と指摘している。このように、公会計制度として単式簿記や現金主義といったその構造から公会計の問題点が浮かび上がってくる。特に、フローとストック情報やコスト情報の把握は重要な現行制度の課題である。しかしながら、これらの指摘は公会計の構造的な面から見える主に財政情報という問題点を指摘しているに過ぎず、公会計が支える予算制度に関連した問題点についてまで、十分説明できているものではない。

この点、予算制度そのものにも着目して問題点を指摘する必要がある、これに関連した先行研究として、田中（2003）は、政府の構造改革において予算・財政マネジメントの改革重要であるとして、予算とは何かという観点から考察を行い、財政赤字が増加するのは政治経済学的な問題があるだけでなく、予算システムの技術的な問題として、①社会保障費や国債の利払費などの義務的経費が増大すること、②予算外資金などの予算の直接的な統制から外れるもの増大により、政府全体の財政状況が把握しづらくなること、③予算編成がマクロ経済との関係を十分考慮せずになされ、経済に対するインパクトなどマクロ経済との不整合が起きていること、④予算が単年度主義となっているため中長期的な効率的な資源配分が考慮されていないこと、⑤予算が増分主義に配分されがちであること、⑥予算による資源配分の意思決定がインプット・コントロール、つまりいかに予算額を極大化するかが目的としてなされていること、⑦予算が現金主義で記録されるため、政策のコストや財政のフロー・ストックに関する情報がなく、決算による予算へのフィードバックも機能していないこと、を日本だけでなく各国を含む予算制度の基本的な問題点として指摘している。また、筆谷（2009）は、日本の現行予算制度について、本来、予算制度は、財政の目的や機能、つまり国策に密接に結びつき対応する形で作成されるべきところ、その機能は比較的限定されたものになっており、規模の小さい財政には対応することは出来ても、規模の拡大と多様化、複雑化している日本の財政状況に十分に対応できるものではなく、①財政の経済安定化機能の実現に対して現行予算制度は限界であり、②財政運営における効率性の確保が現行予算制度では困難であるとして、本来予算制度に要求されている基本的な機能を果たしていないといった問題を指摘している。つまり、ウィルダフスキー（1972）が指摘したように予算過程が政治システムであるということだけでなく、そもそも予算制度には公会計を含めた技術的な問題が存在し、現行の予算制度が複雑な社会状況に対応できる制度になっていないことを指摘するものである。

このように先行研究からは、民主主義という憲法から導き出される基本原則からだけでなく、公会計制度と予算制度が構造的に関連して、その問題点が存在しており、予算制度を支える公会計という観点での問題の認識が重要であることを指摘できる。そして、これらの先行研究から、伝統的な公会計制度の問題点として、次のような共通点としてまとめることができる。まず、①財政情報に関して、フローとストックの情報が欠如していること。次に、②決算と予算の関連性が欠如していること。最後に、③コスト情報が欠如していること。こ

の3つの欠如が、伝統的な公会計制度の主要な問題点として要約できる。

第1.2.2項 あるべき公会計制度改革に関する先行研究

上記のように、伝統的な公会計制度についての主要な3つの問題点が指摘されてきた。そして、これまで諸外国で公会計制度改革が行われ、それに関する研究もなされてきた。それと同時に、我が国の公会計制度についても改革を行うべきであるとして、あるべき公会計制度改革に関して先行研究では様々な指摘がなされてきた。

まず、各国の公会計制度改革の状況を踏まえて、あるべき公会計制度を指摘する先行研究として、東（2000）は、各国の公会計制度改革の動向は、①国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入すること、②政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、政策別の予算・決算制度を導入する発生主義・複式簿記の導入すること、③決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせるため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、発生主義予算・アウトプット型予算を導入することの3つの手法に大別し、目指すべき公会計制度は多様化しているが、国際的に主導的な役割を果たしているアメリカとイギリスの動向を説明した。そして、日本の公会計制度に企業会計的手法を取り入れた改革を行うに当たって、①歳入歳出外の現金も含めて考えた資金全体のフローをどのように経常収支と資本収支に仕訳するのか、②業績評価機能をどのように発揮させるのか、③どの程度現金主義的な手法を残すべきなのか、④貸借対照表上の資産をどのように評価するのか、⑤国の将来の財政負担としてどのようなものを負債として認識するのか、⑥連結の範囲や会計処理の原則などをどのように定めるのか、⑦決算の信頼性確保に向けてどのような措置をとるのか、⑧会計事務処理を行うための会計データの電子化やデータベース化といったインフラをどのように整備するのか、といった8項目を導入にあたっての検討すべき課題として示し、これらの検討を十分に行い、政策評価とともに行政の効率化と財政健全化に貢献するものとして公会計制度改革は必要であると指摘した。ただ、東（2000）は、日本におけるあるべき公会計制度に関して、各国の3つの手法のどれによるべきかについては示しておらず、アカウンタビリティの向上が必要であると指摘するのみである。

また同様に、各国の状況を踏まえた先行研究として、李（2013）は、公会計改革に関する国際的な動向として、公会計は予算執行に関する記録手続きであるだけでなく、体系的な理論を備えて制度として再構築する考え方を持ち、公会計基準や基準設定に関する法制度の創設や改正に至っていることを示し、アメリカ、イギリス、韓国を例に挙げて日本との公会計制度の比較を行った。そして、日本に必要な公会計制度改革として、完全な財務的記録の保持、財務的情報の開示、独立の監査人による監査を受けるべきであり、公会計概念フレームワークの設定や報告目的の明確化、複式簿記の導入による財務書類の作成の迅速化、公会計情報の予算編成への活用などが求められるとした。そして現状として、公会計の処理基準

が統一されておらず、監査の権威と責任及びその客観性を保障する制度ができておらず、統一的な基準の設定と設定機関の設立と監査制度の整備が必要であると指摘している。

一方、筆谷（2009）は、日本の予算制度が経済安定化機能と財政運営の効率性の確保の観点で問題があるとして、これらを改善するためにも、イギリスなどを例に取り、財政法などの現行法制度の改正が必要であっても、公会計制度改革をベースにした予算制度改革として中期的な予算制度への転換、予算制度に貸借対照表に基づいたコスト情報を使った業績評価システムの導入、予算へのフィードバック機能を強化し決算重視のシステムへの転換が必要であり、現金主義を前提にした改革では限界があると指摘している。つまり、東（2000）や李（2013）とは異なり、公会計制度改革が財務情報の向上だけでなく、公会計制度そのものの改革が予算制度改革にまでつながるものとして、捉えるべきであると指摘している点に違いがある。しかし、彼らの指摘は、公会計制度改革が進んでいる国を参考にして、日本でもその取り組みを進めることの必要性を主張する点において共通するものであった。

このように、諸外国の公会計制度改革の現状を受けて、日本のあるべき公会計制度改革を主張する先行研究とともに、日本において取り組まれた国の貸借対照表（試案）の作成などを踏まえて、あるべき公会計の姿を指摘する先行研究もある。吉田（2001）は、2000年の「国の貸借対照表（試算）」を発表されたことについて、財政内容の公開や政府資産の統一的把握の観点からは評価されるとしつつ、現行の財政システムを崩さない形での情報提供にとどまり、予算編成への合理的チェックの必要性や決算のフィードバック機能の不足などの求められる公会計制度改革の要請に応えられておらず、公会計制度改革案としては不十分であり、国の決算審査を軸にした改革が重要であると指摘する。また、臼井（2005）は、日本の公会計改革として、総務省方式として「総務省報告」、財務省方式として「基本的考え方」、公認会計士協会の「概念フレームワーク」について、それぞれの公会計の目的、範囲、作成指針について比較することで、それぞれの問題点、課題を指摘した。特に、財務省方式については、「公会計に関する基本的考え方」が現在の公会計制度を評価し、発生主義的会計処理に関して管理手段としての部分的な適用可能性を示唆するにとどまっているとして批判し、発生主義・複式簿記への転換に関しては、公共部門に利潤・利益に相当する貨幣的に測定可能な効率指標が存在していないために、説明責任の遂行目的という部分にのみ達成しているにすぎないと指摘する。このように彼らの先行研究では、日本における取り組み事例を元に、その取り組みの問題点を明らかにしようとしているが、日本がとるべき公会計制度の姿が十分に説明されておらず、彼らの立場が必ずしも明らかではない。

一方、彼らと同様に、日本の公会計・予算制度改革に関する議論の状況を踏まえて、求められる公会計制度の姿を示している先行研究として、土居（2003）は、財政制度等審議会での議論を出発点として、公会計と予算の両方の改革に関する論議の対立点を明らかにし、そこから今後日本に求められる改革の内容を示した。まず公会計改革の対立点として、①目指すべき目的に情報開示や透明性の向上までにとどめるのか、説明責任の明確化まで含めるのか、②公会計の範囲を経済的性質だけでなく、法的関係なども考慮して国の一般会計を

取り巻く公的部門の会計としてどこまで含めるのか、③どこまでのセグメント情報として作成するのか、④発生主義を決算段階の財務報告で導入するのか、予算段階からも導入するのか、⑤フロー情報、特に租税について、どのように解釈するのか、⑥資産・負債の評価をどこまで取り扱うのか、⑦資産負債差額をどのように解釈するのか、といった点を指摘した。さらに予算改革の対立点について、①公会計改革が予算改革まで及ぶのか、②決算の重要性を高めていくのか、③複数年度予算の導入を行うのか、④財政当局の健全を強化するのか、といった点を指摘した。そして、これらの対立点を踏まえて、今後望まれる公会計・予算改革の方向性として、実現可能性に鑑みた導入手順として、①現状の財政状況は予算改革にまで至る必要があり、公会計・予算改革は、説明責任の明確化といったより厳しい目的とするべきであり、予算統制を高める発生主義決算を実現するためには、予算との整合性を明確化した決算報告を法定化する必要がある、②発生主義決算情報から引き出される業績を的確に評価する行政評価手法を確定させる必要がある、③予算に発生主義をいきなり導入するのではなく、歳出の効率化に資する予算区分を再編する必要がある、④複数年度予算も含めた、景気循環に応じた財政赤字を制限する財政運営ルールを厳格に適用することが必要である、⑤予算と発生主義決算の間の整合性を持たせるために、予算段階での複式簿記会計処理を導入することが必要である、⑥予算と決算、そして、行政評価とを明確に関連付けることが必要である、としてこれらの改革の必要性を指摘し、さらに予算過程での透明化の向上も必要であると指摘した。

このように、先行研究では、各国の現状から日本のあるべき公会計制度改革の姿を捉えようとするものや、すでに取り組み始めた日本の公会計制度に関する改革を批判的に捉えることであるべき公会計制度改革の姿を捉えようとするものがある。それぞれに共通するのは、現状の財政状況などの改善において、現行の公会計制度や予算制度では限界があり、何らかの改革が必要であるということである。この点、東（2000）や土居（2003）が示したように、公会計制度と予算制度の改革に関しては様々な手法があるが、先行研究が示していたものは、いずれも発生主義の考え方を取り入れることで、予算と決算の連関をより強めることを求めた公会計制度改革を必要とする指摘であった。

第 1.2.3 項 先行研究の問題点

以上のように、公会計制度改革の必要性を示す先行研究とあるべき公会計制度に関する先行研究について確認したが、これらの先行研究は、いくつかの点で不十分な部分を指摘できる。まず、第 1 に、各国比較が不十分であり、なぜ手法の違う公会計制度改革が選ばれるのかに関する要因分析が不足している。つまり、東（2000）も示した通り、各国の公会計制度改革に関する手法はいくつかに分類することができるが、そもそも各国がなぜそのような手法を選択したのかについては、明らかではない。加えて、各国の制度改革を十分に比較した分析がなされていないため、何が公会計制度改革を行う要因となったのかに関する分析が不十分である。

また、第2に、なぜ日本は現行の公会計制度改革を選んだのか、つまり、なぜ予算制度改革まで行われなかったのか、に關した分析が不足している。先述の通り、先行研究では、公会計制度改革は、公会計そのものの問題としてだけではなく、予算制度の問題点とも關連して、現行制度の課題や公会計制度改革の必要性が論じられてきた。また、あるべき公会計制度改革の姿に關しても、現行の改革への批判として、その姿が論じられてきた。しかしながら、なぜ日本が、国の財務書類を作成するというこゝと、つまり、情報開示に主要な目的をおいた改革手法を選び、予算制度改革にまで着手しなかったのかについては、分析がなされておらず、その要因は明らかではない。

さらに、第3に、どのような政策過程で現行の公会計制度改革が行われたのかについての分析が不足している。先行研究では、「国の貸借対照表（試算）」や「公会計に關する基本的考え方」といった取組みの成果に關連して、公会計制度改革の問題点を指摘するものはあった。しかしながら、先行研究での主張はあくまで公会計制度改革を求めるばかりで、なぜ現行の改革がとられたのかを踏まえた主張となっていない。つまり、制度改革に關わったアクターが何を考え、どのような理由から、現行の改革を選ぶことになったのかが明らかではない限り、実現可能な改革を主張することは難しい。そのため、どのような政策過程で現行の公会計制度改革が議論・検討されたのかを分析することが、あるべき公会計制度改革の実現可能性を高めるためにも必要な研究であると指摘できる。

以上のように、3つの点を先行研究における不足点として指摘することができる。これら3つの不足点の關係として、第3の政策過程に關する分析を行うことで、現行の公会計制度改革の検討の過程において、第2の不足点として挙げた予算制度改革にまで繋がりなかつた要因を明らかにできる可能性がある。さらに、第1の不足点である各国が異なる公会計制度改革に關する帰結についての検証を行い、その要因を検討する上でも手掛かりになるものを得られる可能性がある。つまり、これら3つの先行研究における不足点というのは相互に關連しており、特に第3の不足点を明らかにするためにも、政策過程に關する観点から、現行の公会計制度改革を分析することが重要である。

第1.3節 分析視角

以上のように、先行研究において3つの不足点が指摘できると考えて、前述の通り問題意識である「NPM改革を端とした公会計制度改革は、予算制度改革まで行う契機となり得たが、日本やいくつかの国ではそのようにならなかつたのはなぜか」を明らかにするために、本稿では以下の2つを研究における作業として掲げる。

- ① 日本における、予算・公会計制度の改革の歴史を概観し、予算・公会計制度改革がなされる要因は何か、またどのような制度改革が選ばれるのかについて、その要因及び問題点を明らかにすること。
- ② イギリスなど諸外国の公会計制度改革の状況から、予算制度まで改革した国とそうで

ない国を比較分析し、日本の制度改革の帰結の要因に関する分析を行うこと。

まず、第1の作業については、先行研究における不足点のうち、第2のなぜ日本は現行の公会計制度改革を選び予算制度改革にまでつながらなかったのかに関する分析の不足点と、第3の政策過程に関する分析の不足点を埋めることにつながる。なぜなら、第1の作業は、そもそも現行の予算・公会計制度がどのように出来上がったのか、また、過去どのような制度改革に関する議論がなされ、それぞれにおいてどのように決定されたのかを政策過程分析から行うことで、現行の公会計制度改革につながった要因を明らかにするための作業であるからである。また、第2の作業については、第1の各国において公会計制度改革の帰結の違いが生じる要因分析の不足点と、第2のなぜ日本は現行の公会計制度改革を選び予算制度改革にまでつながらなかったのかに関する分析の不足点を埋めることにつながる。なぜなら、第2の作業は、公会計制度改革に関する異なる帰結を持つ国を比較分析することで日本を含め各国が、それぞれの違った改革の手法を採用することとなった要因を明らかにするための作業であるからである。このように、2つの作業を通じて、先行研究における3つの分析の不足点を埋めることができる。なお、この2つの作業は、それぞれが独立して存在するものではなく、有機的な一連の結びつきを持つ作業である。諸外国の分析により、類型理論を作る事で、日本の改革の帰結を説明しやすくなる事が考えられるし、一方、日本の改革に関する詳細な分析をすることによって、諸外国の改革を説明する上で活用できる理論を形成できる可能性がある。そのため、本稿でも分析においては、両者を行ったり来たりする必要があるかもしれない点、注意が必要である。

これらの2つの作業を行うにあたって、どのように分析していくか。先述の通り、公会計制度や予算制度改革に関する先行研究では、あまりその制度改革の過程に関する分析はされてこなかった。本稿では、公会計制度改革の検討過程に注目して、なぜ予算制度まで改革できなかったのかに関して、行政アクターの分析を中心としつつ、政治アクター、専門家アクターにも着目し、その政策過程、つまり制度改革の過程について分析し、制度改革の要因を探ることとする。まずは、今までの先行研究ではどのような分析視角が提示され、本稿ではどのような分析視角を使うのかを検討する。

第1.3.1項 公会計制度改革のモデル

まず、公会計制度の改革の分析に関する先行研究として、山本（2001）は、公会計制度改革は、制度、環境要素、システムの構造、アクターの行動の組み合わせによって成功するとされ、特に、その分析モデルとして、リューダーのモデルが標準のモデルとなりつつあると指摘する。

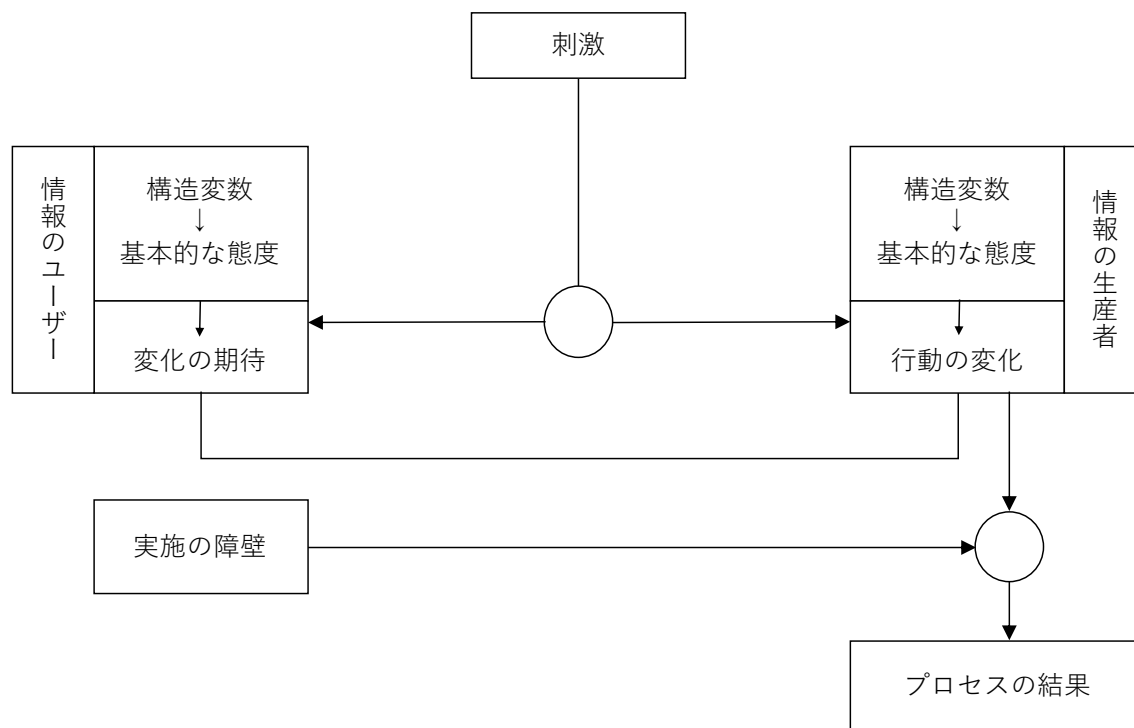
このリューダーの主張するモデルとは、「コンティンジェンシー・モデル（以下、「リューダーモデル」とする。）」として提唱されたもの（Lüder 1992, Lüder 1994）であり、国際比較を行って公会計制度の改革に関する貴重な先行研究である。まず、リューダーモデルは、それまでの先行研究に対して、本来システムの改革は複数の変数の相互作用によって改革

が起こるものであり、主に用いられてきた統計分析による単一の因果関係分析だけでは不十分であるとの批判から生まれた。そして、リューダーモデルの内容としては、それぞれの政府の会計システムの違いは、経済状況、政治、行政、文化などの環境要因の相互作用によって説明でき、さらに刺激要因と社会環境の特性、つまり情報のユーザーの姿勢、政治行政システムの特性、つまり情報の生産者の姿勢、そして実施障壁の作用により、政府の会計革新が起こりうるとする（図 1-1 を参照。）。そして、リューダーは、このモデルによって、イギリス、アメリカ、ドイツ、フランス、カナダ、デンマーク、スウェーデン（Lüder 1992）、日本、イタリア、スペイン（Lüder 1994）を各国比較により分析し、公会計システムの改革を分類分けすることに成功している。このように、リューダーモデルは、各国の公会計の改革がされやすいかどうかを見る上では、大変有益なモデルであった。

しかし、リューダーモデルも万能なモデルではない。例えば、公会計制度の改革は、財務報告としての発生主義の導入から、予算制度自体を発生主義に変えるといった改革まで、様々な改革の帰結が存在（水田 2005、山本 2005）するため、なぜそのような帰結に至ったのかを分析することは困難である。まさに、公会計改革が起こる原因を探るには、多くの研究で示されているように、公会計改革は財務報告を主とした改革から予算制度まで改革する様々なバリエーションがなぜその国で採用されることになったのかを明らかにすることが重要である。また、発生主義会計が公共部門にとって重要であると仮定している点に対しても批判があり（例えば、Mellett 1997、Robinson 1998）、特に山本（2001）は、リューダーモデルは、現金主義から発生主義への移行を「革新」とみなしている点を批判的に指摘し、外部圧力（業績圧力、アカウンタビリティ圧力、市場圧力）と内部圧力（政策や法令の制定）がそれぞれ作用し、圧力の要素や強度によって、財務会計主導、管理会計主導、監査主導の3つの進行に区分されるものであると指摘している。さらに、そもそも予算制度や公会計制度の改革については、その間に、上位層としての行財政改革やNPM改革、中位層としての予算制度改革、下位層としての公会計制度改革といった入れ子構造を指摘できると考えられるが、リューダーモデルではその入れ子構造を踏まえた制度改革を捉えられてはいないと言え、その点においても分析手法としては、不十分であると言える。

このようなリューダーモデルの問題点は指摘できるが、改革の程度を分析する上での分析視角としても役立つ部分がある。つまり、制度改革が起こるのは、何らかの外性的な刺激から、それが社会や政治行政構造の中でどのように検討されて、その後、どのような実施上の障害を乗り越えて検討された結果として、どのような改革の帰結を迎えるのかといった政策の意思決定の過程を示していると言える。そのため、日本の制度改革過程や、諸外国の制度改革過程を概観する際の分析視角としてもリューダーモデルを借りながら、各国の改革の経緯を調べ、どのような要因が作用して、様々な帰結の会計制度改革を迎えるのか、つまり、なぜ全く採用しない国や財務報告だけ採用する国や予算制度にまで採用する国が生まれるのかについて、その要因を導き出す手助けとなる可能性がある。

図 1- 1 公共部門の会計改革についてのコンティンジェンシー・モデル（基本形）



出典：Lüder 1992：109 を筆者訳。

第 1.3.2 項 改革をめぐるアクターの問題

リューダーモデルの援用による分析視角の可能性を指摘したが、やはり不十分な点は補う必要がある。つまり、アクターの関係性に関する分析が必要ではないかということである。曾我（2013）は、制度改革が起こるためにはアクターの行動の組み合わせ、特に政治家と官僚の関係がとても重要であると指摘した。この点、アクター間、特に政治家と官僚の関係に着目した分析視角として、プリンシパル・エージェント理論（以下、「PA 理論」とする。）を挙げることができる。

この PA 理論では、主権を任された政治家が、官僚に権限委譲を行う仕組みがあるとして、その 2 者の関係には、本人と代理人の関係があると考えるところから始まる。つまり、政治家は国民から選ばれたという正統性を持つ一方、官僚は特定分野に関する専門的な情報や知識を持っているため、本来であれば官僚はその専門知識を使って政治家の求めるものを実施するはずであると考え、政治家は官僚に政策形成を委任する。しかしながら、政治家から官僚への政策形成について委任されたことが、本人たる政治家が求めるものや結果と、代理人たる官僚が行いたいものや結果との間に齟齬が生まれることで、エージェンシー・スラックが問題となるとするものである。

この点、先行研究として、佐藤（2014）によって、戦後の行財政改革を 10 の改革に分け、

市民、政治家、官僚の本人・代理人関係から、それぞれの選好の組み合わせによって、4 種類の望ましい手法（制度の改廃、横並び、アウトソーシング、税制改革）を特定し、行財政改革の実現に向けたハードルや帰結の違いを説明された研究がある。つまり、PA 理論からは、政治家と官僚の関係をそれぞれの利益の構造から捉えるため、政策に対するそれぞれの選好の中で、情報や専門知識がどのように作用して、政策が形成され実施されるのかを分析する事が可能であると考えられる。

しかし、PA 理論では、アクターの利益のみが分析の対象となってしまう単純な分析しかできないといった問題点が指摘できる。さらに、予算制度や公会計制度に関する政策形成においては政治家や官僚以外の専門家の役割も重要になるといえ、政策形成過程において、そもそもどのような政策があるのかといったアイディアの問題や、誰がそのアイディアを考えていくのか、さらに政策が決定される際に誰が参加するのかといった部分も重要になってくるはずであるが、PA 理論ではそのような細やかな分析を行うのが困難であると考えられる⁷。

第 1.3.3 項 「利益」「制度」「アイディア」

以上のように、政策が形成される過程は、アクターの利益の関係という一観点だけではなく、それぞれのアクターの諸利益の調整やその調整結果としての均衡過程であるとして理解する事が重要であり、制度的構造などにも注目した分析が必要であると考えられることから、PA 理論だけでは制度改革の要因を分析は困難であると言える。特に、予算制度ないし公会計制度の改革は、各アクターの利益のぶつかりだけでなく、それぞれのアイディアのぶつかりにより、制度の変革が起こりうることも指摘できる。さらに、そこでは、どのようなアクターが制度改革に参加できるのか、どのような決定過程を歩むのかも改革の帰結に影響しうる。これを踏まえると「利益」「制度」「アイディア」という 3 つの観点が考えられる。この点、この 3 つを使った先行研究として、秋吉（2007）は、航空規制改革について 1986 年の日本と 1978 年の米国を比較し、利益、制度、アイディアの分析視角により、日本が「立ち遅れた」原因を分析し、その原因を「政策学習の歪み」であると指摘した研究がある。さらに、酒井（2015）は、義務教育の「妥当な」規模と内容を保障しようとした 2 つの

⁷ なお、予算制度・公会計制度の改革における、政治、行政、専門家といったアクターの詳細と役割は以下の通りと指摘できる。まず、政治アクターとしては、首相や大臣、議員などが考えられ、その役割は、議会での議決により政策を決定するだけでなく、大きな目標をたて制度変更への旗振りをするものと考えられる。次に、行政アクターとしては、財務省や各省の官僚などが考えられ、その役割は、議会で決められた制度をもとに行政活動を実施するだけでなく、制度改革にあたってはその詳細を検討し政策形成を行っていく主体となるものと考えられる。最後に、専門家アクターとしては、審議会（臨調含む）の委員や公認会計士協会などが考えられ、その役割は、彼らの有する専門知識をもとに、政治や行政へ進言、提案を行うだけでなく、場合によって審議会などの参加者としてその専門知識を政策に反映し、詳細な政策形成に向けての重要な役割を果たす場合があると考えられる。

政策の教育資源の配分の見直しをめぐる政策過程を、アイディア・利益・制度の分析視角により、教育資源配分の変化の特徴を取り上げた事例を分析することに成功している。つまり、アクターの活動を中心に考えつつも、「利益」「制度」「アイディア」の3つが、公会計制度改革の帰結の違いに関する要因を分析する上で有効な観点、つまり分析視角になると考える。

・「利益」

まず「利益」について、各アクターは、予算制度や公会計制度改革にあたっては、各アクターは自己利益を最大化しようと試みるため、アクターの行動原理を知る事が重要である。例えば、政治家の利益には、①政治家として再選するということ、②自分の思った政策を実現すること、といった2つの側面が指摘できるとされ（加藤 1997）、予算・公会計制度改革を行うことが政治家の利益につながる可能性がある。一方、官僚は現状の制度を極力維持したいとの思いが強く働く可能性が高い。つまり、PA 理論で示されるような、官僚の行動は政治家が求めるものを実施しなかったといったエージェンシー・スラックの問題が、予算・公会計制度改革においても発生しうるのである。

この点、公会計制度改革は、予算制度への透明性への批判から生じ、アカウンタビリティの向上を目指すものであったとされ、「透明性・アカウンタビリティ」の概念は、政府と官僚、専門家といった3つのアクターの関係以外に、国民といった外部アクターの存在にも注意を向けさせるものであり、各アクターの利益に影響を及ぼしうる点、注意が必要である。

さらに、予算制度、公会計制度改革を実行することの各アクターの利益が必ずしもはっきりしたものにはならない可能性があり、利益からの分析だけでは制度改革の要因を分析は困難である。そして、利益については、必ずしもそれ単独で規定されるものではなく、制度やアイディアから影響を受けるとも指摘されている（秋吉 2007:46）点にも留意する必要がある。

・「制度」

次に「制度」であるが、まずは、本論文で扱う「制度」は、概念的な整理が必要である。先行研究でも示されているような分析視角としての「制度」とは、公式、非公式に関わらずそれぞれの政策形成を規定する過程を複合的に捉える概念であり、意識決定や政策形成の過程を規定し、物事を決定するための「構造」である。一方、本稿が分析対象として扱う予算制度や公会計制度における制度とは、従属変数として分析の対象である「政策」である。つまり、本稿が扱う予算制度や公会計制度における制度と、分析視角としての「制度」とは必ずしも一致するものではないことに留意が必要である。⁸

⁸ なお、ここでの「政策」としての制度は粘着性や持続性があり、制度自体が変化の要因となりにくく、アクターの利益最大化だけでは制度変化を説明できるものではないので、制度改革を説明することは難しいとされている（木寺 2012）。

まず、この「制度」という分析視角は、アクターの行動を制約するものとして、法制度の存在や組織内のルールや手続きといったもの、さらには非公式のものも含まれるなど、幅広いものがその範囲として考えられる。特に、公式の制度のみに限定してしまった場合に、政策決定に影響を及ぼす関係を見落とす可能性もあり（秋吉 2007：50）、非公式な制度についても着目することは必要である。しかしながら、非公式な制度は、公開されているようなものではなく、外から発見することは難しいため、非公式な制度にも注意しつつ、公式な制度を分析の中心とすることが必要である。

そして、制度がアクターの行動を制約するものである場合、政策決定にどのようなアクターが参加できるのかは重要である。特に、予算制度や公会計制度の改革に関しては、政治家と官僚の関係だけでなく、専門家など様々なアクターの関与は重要である。そのため、制度改革の検討過程に誰が参加でき、各アクターはどのように検討過程へ関与するのかを分析していく必要がある。また、既存の制度が、各アクターの利益に結びつき利益の実現に向けた選択肢を決定づける可能性があると考えられる。つまり、制度が、既存政策を変革するか維持するかなどの政策決定の方向性を規定づけてしまう可能性に注意が必要である。（秋吉 2007：49-51）

加えて、制度によって生み出された政策決定の場というものが、政策決定においてどのような意味を持つのかということも重要である。つまり、政策決定の場には様々なバリエーションが存在し、例えば、行政内部での審議会のような組織や、内閣総理大臣直轄の検討会議など、それぞれの場が誰によって作られたのか、その政策決定の場での議論が政策決定にどれくらい影響を及ぼすのかは制度を見る上で重要である。

・「アイディア」

最後に「アイディア」に関して、制度改革がおこる際には、各アクターがどのような制度設計にするかといった知識やアイディアを持っているのかを知る事が重要であると考えられる。そもそも「アイディア」とは、アクターの認識枠組みを形成し、アクターの行動を規定するものと定義（秋吉 2007）され、アイディアを形成する過程では、諸外国など様々なところからの学習も重要となる。この点、アイディアに注目した先行研究として、木寺（2012）は、1990 年代以降の一連の地方制度改革に関して、特にアイディアに注目して事例を比較し、制度変化のメカニズムの分析に成功している。つまり、「アイディア」が制度改革の帰結に関する重要な要因分析の観点であり、分析視角の中でもアイディアへの注目が重要になると考えられる。

この点、利益にも関連するが、予算制度や公会計制度は、制度の確立以降ほとんどその姿を変えておらず、各アクターは「制度の維持」に関連した利益を持ち、それぞれの利益に関連したアイディアの形成がなされるものとも考えられる。そのため、「制度の維持」の概念は、各アクター、特に行政アクターについては、その行動を規定する重要なキーワードとなる可能性がある。

・「利益」「制度」「アイディア」による分析

以上のように簡単に「利益」「制度」「アイディア」の3つについてそれぞれどのような意味を持つのか、何に注意すべきかを示したが、それぞれの観点は、それぞれが独立かつ並列するものではなく、相互に関連性を持ち影響し合うと考えられる点には留意が必要である（秋吉 2007）。つまり、「利益」は、「制度」に対して、利益の反映に即した制度の設計や変化を与え、「アイディア」に対しては、利益に合致したアイディアの選択を促す。また、「制度」は「利益」に対して、参加と行動選択の制約に基づいた利益の定義と設定を促し、「アイディア」に対して、アイディアは特定の制度の下でアクターに影響するものと考えられる。さらに、「アイディア」は、「利益」に対して、アイディアが形成する認識枠組みによる利益の明確化と規定を促し、「制度」に対して、アイディアに基づくアクター行為からの制度の形成や変化に影響を与えうる。

以上のように、本稿では「利益」「制度」「アイディア」を分析視角として使っていくことで、先述した2つの作業、つまり、

① 日本における、予算・公会計制度の改革の歴史を概観し、予算・公会計制度改革ができる要因は何か、またどのような制度改革を、その要因及び問題点を明らかにすること。

② イギリスなど諸外国の公会計制度改革の状況から、予算制度まで改革した国とそうでない国を比較分析し、日本の制度改革の帰結の要因に関する分析を行うこと。

を通して、「NPM 改革を端とした公会計制度改革は、予算制度改革まで行う契機となり得たが、日本やいくつかの国ではそのようにならなかったのはなぜか。」という問題意識に応えていく。なお、上記分析視角は、本稿の論述の過程で、適宜修正がありうることに、留意しておきたい。

第 1.4 節 日本の公会計制度改革の時期区分

本節では、次章以降で行う日本の公会計制度改革の歴史を検討していく上での前提を示すための作業を行う。そのため、日本の予算制度や公会計制度に関する歴史的分類に関する先行研究を確認し、先行研究を踏まえつつ本稿で扱い分析対象とする時期や事例の類型化の基準を示し、次章以降での分析の時期区分を示す。

第 1.4.1 項 歴史的分類に関連した先行研究

(1) 公会計制度に関連した時期区分

日本の公会計制度の歴史は、明治期に公会計制度の基礎が出来上がり、昭和 20 年代の会計法、財政法など公会計、予算制度が完成してから現在に至るまで、ほとんど姿を変えずに現在まで至っている（亀井 2017 : 86）。その間、あまり公会計制度自体を改革しようとする

動きは多くなく、公会計制度の歴史的変遷を記述した先行研究はほとんどない。

この点、亀井（2017）は、公会計制度改革論の歴史を4つの時期に区分し概説している。まず、第1期としては、明治前半であり公会計制度が生成発展した時期と捉える。次に、第2期は、昭和30年代であり、制度改革に関して様々な提言が現れた時期とする。例えば、1962年には、地方財務会計制度調査会から「地方財務会計制度の改革に関する答申」が出され、続く1963年には、大蔵省主計局法規課から「官庁会計複式簿記試案（未定稿）」が出され、1964年には、臨時行政調査会から「予算・会計の改革に関する意見」として、公会計制度の改革に関する様々な提言が出されていたとする。次に、第3期として、昭和50年から60年代を取り上げ、外国における公会計制度改革の先進的事例の現れがあったこととともに、主に地方自治体の公会計制度に関して、地方自治体を所管する省庁と関連性はあるものの制度上異なる組織から様々な提言がなされた時期として捉えている。この時期には、例えば、1980年、1981年に地方自治協会から「新財政診断手法の開発に関する研究」として提言が出され、さらに地方自治協会は、1987年にも「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告」を出し、続く1988年にも「企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告」として、積極的に地方自治体における公会計に関する提言を行っていた。この他、1982年には、地方行政システム研究会から「地方公共団体の連結・総合決算に関する研究」が出されたり、日本公認会計士協会近畿会・社会会計委員会から「地方自治財務会計制度に関する研究」が出されたりしていた。そして、平成初期から現在にかけての部分、第4期として捉え、1997年の社会経済生産性本部からの「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告」や日本公認会計士協会からの「公会計原則（試案）」の提言を始めとして、地方自治制度を所管する総務省（自治省時代を含む）や財務省内の審議会組織、東京都などの自治体独自の提言がなされるなど、国の公会計制度改革と地方の公会計制度改革がそれぞれ進んできたことを指摘している。なお、亀井（2017）の歴史的区分におけるそれぞれの提言をまとめると表1-2の通りである。

このように、公会計制度が成立した時期を始めとして、その後の制度改革に関する提言を中心に見ることによって、公会計制度改革の歴史を4つの時期に区分できるとするのは、参考になる先行研究である。しかし、この時期区分の手法では、公会計制度改革と予算制度改革の関連性が不明確であるため、行財政改革の観点や予算制度改革の観点でも、時期区分をすることが必要である。

表 1- 2 公会計制度改革の提言の歴史（亀井による時期区分）

区分	年	提言
第 1 期	明治前半	公会計制度が生成発展した時期
第 2 期 (昭和 30 年 代)	1962 年 1963 年 1964 年	地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」 大蔵省主計局法規課「官庁会計複式簿記試案（未定稿）」 臨時行政調査会「予算・会計の改革に関する意見」
第 3 期 (昭和 50 年 か ら 60 年 代)	1980 年 1981 年 1982 年 1982 年 1987 年 1988 年	地方自治協会（財団法人）「新財政診断手法の開発に関する研究Ⅰ」 地方自治協会（財団法人）「新財政診断手法の開発に関する研究Ⅱ」 地方行政システム研究会（財団法人）「地方公共団体の連結・総合決算に関する研究」 日本公認会計士協会近畿会・社会会計委員会「地方自治財務会計制度に関する研究」 地方自治協会（財団法人）「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告」 地方自治協会（財団法人）「企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告」
第 4 期 (平成 初期か ら 現 在)	1997 年 1997 年 2000 年 2000 年 2001 年 2003 年 2003 年 2004 年 2005 年 2006 年 2007 年 2014 年	社会経済生産性本部（財団法人）「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告」 日本公認会計士協会「公会計原則（試案）」 自治省「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」 財政事情の説明手法に関する勉強会「国の貸借対照表の基本的考え方」 総務省「地方國教団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書-「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」-」 日本公認会計士協会「公会計原則（試案）」改訂版 日本公認会計士協会「公会計概念フレームワーク」 財政制度等審議会「省庁別財務書類の作成について」 東京都「東京都会計基準」 新地方公会計制度研究会「新地方公会計制度研究会報告書」 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」 総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」

出典：亀井 2017 より筆者作成。

(2) 行財政改革に関する時期区分

そのため、次に行財政改革の観点から時期区分を考えていくが、行財政改革の視点から見た場合にも、時期区分を行って分析している先行研究を見つけることは難しい。この点、例

例えば、佐藤（2014）は、戦後の行財政改革を以下の時系列で整理し、PA理論から市民と政治家と官僚の選好を分析し、アクターの先行から行財政改革の実現可能性や帰結が異なっていると指摘する。そして、その論文の中で、重要な行財政改革を次の10個として区分して選定している。まず、①1945年8月以降からの戦後の行政改革として、民主化改革や組織改革が行われた時期とした。次に、②1946年2月を戦後の財政改革があった時期として、金融緊急措置令や財産税法が行われた時期とした。次に、③1961年11月に第一次臨時行政調査会である。次に、④1981年3月の中曽根行政改革の一環として、第二次臨時行政調査会である。さらに、⑤1983年7月中曽根行政改革のうち、臨時行政改革推進審議会（第一次：1983年7月、第二次：1987年4月、第三次：1990年10月）を選んだ。次に⑥1989年4月に施行された消費税導入について対象とした。次に⑦1994年12月の行政改革委員会を選び、さらに⑧1996年11月の橋本行政改革として、行政改革会議を取り上げ、続いて、⑨1998年4月施行の消費税率引き上げ、最後に⑩2001年4月からの小泉構造改革として経済財政諮問会議をその対象として分析している。この先行研究は必ずしも時期区分を示したものではない。しかし、それぞれの時期における重要な行財政改革に関する政策を示しており、時期区分を考えていく上では、重要な区分方法であると考えられる。

（3）予算制度改革に関する時期区分

次に、予算制度改革に関する時期区分を考えていくが、予算制度改革を時期区分し分析しようとする先行研究は見つけることができなかった。そもそも、日本の予算制度改革の歴史を扱った論文はほとんどない。この点、日本の予算制度改革に関しての先行研究としては、まず、加藤（1982）の研究があり、この研究では、予算制度改革に関して、第一次臨時行政調査会に関する部分と、ちょうど同じ頃の1962年にできた財政制度審議会の設置に関連して、1965年度の歳入欠陥問題以降の10年間にわたる改革の議論を論述している。また、これ以外には、小林（2013）は、2001年に閣議決定された「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」に端を発し、2003年に財政制度等審議会における「公会計に関する基本的な考え方」に基づいた一連の公会計に関する改革は、1961年に設置された第一次臨時行政調査会での議論や報告と同一の方向性を持っており、その基本的な考え方も本質的には同一であるが、日本においては予算制度改革に関する議論が行われても、現行制度を変革することができず、遅々として進展していないと指摘している。このように、予算制度改革に関する先行研究はあるものの、どちらも予算制度改革を歴史的な過程の中で時期区分し、それぞれを比較しながら研究したものではない。

第1.4.2項 本稿での取りうる事例の基準と事例の射程

以上のようにそれぞれに関する歴史的分類に基づく先行研究はあまり存在していないことがわかる。しかしながら本稿では、先述の先行研究も踏まえつつ、本稿で分析する時期区分及び事例の選定については、以下の基準を前提として考えたい。そこで、時期区分を考え

る際の基準としては、上述の先行研究も参考にして、次の3つを基準とする。まず、第1に、地方自治体に向けてではなく、国の予算・公会計制度の改革に関するもの、第2に、日本の財政法、会計法を変える可能性のあった事例、特に行政改革に関係するもの、第3に、財政危機（財政状況の悪化）が生じた局面に関するもの⁹とする。これらの基準に照らして、日本の財政状況を、悪化期、回復期に分類すると、本稿での分析の時期区分は次の通りに整理できる。

まず、現在の公会計制度、予算制度の基礎となった時期として、明治期、つまり予算・公会計制度の創成期を、第1期として考えることができる。次の時期としては、1960年頃からの第一次臨時行政調査会が開催された前後であるが、つまり、公会計制度改革の提言があったにも関わらず、なんら実現しなかった時期として、第2期として考えることができる。次の時期としては、1973年頃からの第1次石油ショックによる財政危機があった前後であり、第二次臨時行政調査会や臨時行政改革推進審議会が開催された時期である。この時期では、ゼロ・シーリングなど公会計とは違うツールによる改革志向があった時期であり、つまり、財政危機があったのに公会計制度改革には結びつかなかった時期として、第3期として考えることができる。次の時期としては、1989年頃からのバブル経済が崩壊した前後であり、消費税導入・引上げや行政改革委員会、橋本行革（例えば、行政改革会議等）が行われ、積極的な改革が行われた時期である。この時期は、財政危機に対しては、消費税の導入など公会計とは違うツールによる改革が志向されており、財政危機があったのに会計改革と結びつかなかった時期として、第4期として考えることができる。次の時期としては、2000年前後からの公会計制度改革の機運が生まれた時期であり、小泉構造改革や政権交代などが行われ、公会計制度の分野でも「国の貸借対照表の作成試案」や「公会計に関する基本的考え方」、「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」などが作成された。つまり、この時期は、公会計制度改革が政府内で検討され、「国の財務書類」の作成が実現した時期であり、第5期として考えることができる。

以上のように、公会計制度、予算制度が出来上がってからの歴史を、5つの時期に区分した。なお、記述に際しては、それぞれの時期の中で、本稿において、重視される時期とそうでない時期があると考えられ、その記述の軽重については異なってくると考えられる。したがって、次章以降では、この時期区分に応じて、それぞれの関連する改革事例を捉えながら、細かく事例を検証し、分析していく。

第1.5節 本論文の構成

以上のように、本章では本稿の問題意識、先行研究、分析視角を整理し、本稿での作業を2つ示したが、これを踏まえて、本稿では、以下の構成で論述していく。まず、第1章では、

⁹ この基準は、Lüder のモデルの要件として、財政危機、金融危機などが生じた時に改革が起こるとされていることを元に設定した。

上述の通り、研究の背景・目的、先行研究の整理、分析視角を提示し、日本の予算・公会計制度改革の歴史的概要を整理し、本稿において対象とする時代区分を選定した。次に、第2章から第4章を使って、第1章で行った時期区分に従って、日本の予算・公会計制度改革の歴史を概観し、それぞれの政策過程を分析し、さらに現在の取組みについて記述する。次に、第5章では、各国比較に関する先行研究、各国の状況の整理（導入の状況など）、比較対象国を選定し、比較対象として選んだ国について予算・公会計制度改革の概要と比較分析を行う。そして、第6章で、全体を通しての考察を行った上で、日本の予算・公会計制度改革の問題点と政策提言を行う。

第2章 現行の予算・公会計制度の成立過程

日本の公会計制度は、1889年に成立した「会計法」を基礎として、その後、現在に至るまでほとんどその姿を変えていないと言われる¹⁰。明治政府ができてから会計法が成立するまでの間、複式簿記に基づく公会計制度が作られていった。しかし、明治憲法の制定とともに成立した「会計法」では、複式簿記は使われず、現在にもつながる単式簿記制度が採用されるとともに、日本の公会計制度が確立された。その後、日本は経済発展を成し遂げていき、会計法の例外が様々に広がっていく。そのような様々な例外をまとめ、議会の審議権限の強化などを受けて、1922年には会計法が改正され、施行されていく。しかし、その後、第2次世界大戦の進展と日本の参戦とともに、会計法の例外による予算執行が様々に行われ、会計法の原則が機能しなくなっていく。そして、日本の敗戦とともに、司令部に占領されて、1947年に憲法が制定されるとともに、現在の予算制度・会計制度をつかさどる、「会計法」および「財政法」が成立した。本章では、主に、1889年の「会計法」の成立過程と、1947年の「会計法」及び「財政法」の成立過程に注目していく。

第2.1節 明治政府の成立から明治22年会計法の成立まで

明治維新後、廃藩置県の実施や行政機構の整備がなされていくが、日本の予算・公会計制度は、1869年7月の大蔵省が創設されたところから本格的に始まる。特に、日本の予算・公会計制度の発端となったのは、1873年、下野した井上馨、渋沢栄一によって出された「建言」に対抗する形で出された「歳入出見込会計表」が予算の始まりと言われている。当時、各省は大蔵省に対して経費の増額を強く主張していたが、大蔵大輔であった井上馨は、財政危機の危険性を認識し、経費節減を強く主張していた。しかし、1873年の「太政官職制」改正によって財政の調整機能を与えられた正院によって、井上の元で作成された大蔵省案が増額され、各省の要求額が認められた。井上は、この正院の調整に不満を主張するが、決定は変わらず、井上は同調していた渋沢栄一（大蔵省三等出仕）とともに辞職し、その後、当時の新聞『日新真実誌』¹¹に数字を上げて財政状況が悲観すべき状況であり緊縮財政の必要性を示した「建議」を公表した。この「建議」により世間において日本の財政状況に対する危機感が生まれ、政府の信用を損ねる可能性があった。そのため、「建議」に対抗する形で、1873年6月9日に当時大蔵省事務総裁を兼務していた大隈重信参議は「歳出入見込会計表」を公表し、これによって歳入は歳出を超えていて政府の財政は健全であることを示した。

（渡辺 2011：38）この「歳出入見込会計表」は、予算として各省の支出を命令付けるものではなく概算に過ぎないものではあったが、世間の政府に対する財政の信用を取り戻すきっかけになり、政府において会計事務を総理監督する上で効果があると認識され、この後、毎年作成されることとなった。当時、諸外国の立憲国家でさえ、予算とは秘密にされるもので

¹⁰ 例えば、亀井 2017：86 では、「わが国の公会計制度は、・・・中略・・・現在でも、本質的な意味においては明治時代から大きく変化していない。」と指摘されている。

¹¹ イギリス人の J.R. ブラックによって、1872年3月に、東京で創刊した新聞である。

あったが、世界に先駆けて政府の財政状況を公表したものであり、日本の予算の始まりとされており、日本の会計法規の発達において大きな影響を与えるものであった（明治財政史編纂会編 1926：599-610）。

また、廃藩置県が 1871 年に行われたが、全国各地では独立の財政体制になっており、中央に租税を集中させる上で、帳簿が統一化されておらず、収支の確認が旧来の帳簿ではできない状況にあった。そして、「歳入出見込会計表」の公表に加え、「地租改正法」の発令によって全国の地租を統一されていったが、大蔵省は、財政収支の均衡化、諸官庁の財務統一を行い、予算編成の前提条件の確立と大蔵省の財政統制強化を目的として、1873 年 12 月に、「金穀出納順序」（太政官達第 427 号、第 428 号）を出し、翌年の「概算表」の提出命令、帳簿の種類、様式を示して会計帳簿の統一を図った¹²。そして、1873 年と 1874 年には引き続き見込会計表が作成され、1875 年度からは会計年度を 7 月から 6 月とした予算を編成していく。

しかし、諸官庁の帳簿はまだ収支計算も十分にできないものであったため、大蔵省は更なる会計帳簿の改革が必要となり、1876 年「大蔵省出納条例」（太政官達第 18 号）を制定した。これにより、会計帳簿が体系化¹³されていき、1879 年度から各省庁においても複式簿記でアラビア数字を用いた記帳をすることとなった（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：69）。このように、複式簿記が導入された背景には、諸制度の改正とともに出納計算が煩雑になってきたことで、それまでの帳簿手続きでは不便さが出てきていたことにあった。当時の大蔵省では、その不便さを背景として、改正の検討が進められていた。特に、1871 年に開業となった大蔵省造幣寮では西洋文化を取り入れており、その一つとして複式簿記も採用されていた。そして、大蔵省は、ポルトガル人のブラガ¹⁴に大蔵省本省での複式簿記法の講習を行わせるとともに、大蔵省内の金穀出納簿記法を複式簿記法に改めることにして、当時の太政官の決裁を得ていた。さらに、大蔵省での経験を基礎にその他の官庁へも簿記法を改正するために、各省庁の官吏に複式簿記法の講習を行った。（久野 1958：31-34）つまり、大蔵省は、西洋を参考にして近代化を進めていったが、すでに造幣寮で導入されていた複式簿記について有用性を認め、それまでの制度の課題について複式簿記を採用することで解消しようとした。

その後、1881 年には、「明治 14 年会計法」（太政官達第 33 号）が制定され、1882 年には

¹² 「金穀出納順序」では、「①毎年諸官庁に常費と臨時費を区別した概算を提出させ、大蔵省はこれによって予算を編成して太政官に提出する、②大蔵省は常費中の定額金を各省へは 12 等分して毎月、府県へは年 2 回に分けて交付する、③予備費の残金は翌年度の経費に繰入れさせ、その他の残金はすべて大蔵省に納付させる、と定めていた。」（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：71）

¹³ この条例によって、「日計簿（伝票課）、月計表（出納寮）、出入明細表、歳入出予算内訳明細簿（各検査寮）、歳入出予算会計表、決算表（各統計寮）」が作成されることとなった。（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：69）

¹⁴ 彼は、1871 年以降に大蔵省造幣寮で勘定役として会計事務を担っており、1875 年 3 月に大蔵省本省に転任となった（久野 1958：35）。

改正されることによって、この時点での予算・会計制度が形作られることとなる。1880年2月に大隈が大蔵卿を辞職し、参議に専任したことに続き、3月に太政官に法制、会計、軍事、内務、司法、外務の6部がおかれ、大隈が会計部の主管となる。大隈は建議を出し、「会計監督の機関が大蔵省内にあるのでは、財政の根源である国庫の監督ができないから、独立の監督機関を設けるべき」（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：74）と指摘し、大蔵省検査局が廃止され太政官に会計検査院が創設されることとなる。そして、会計検査院の強化が盛り込まれ、「予算の意義、効力、予算編成手続、収支手続等を規定した包括的な」（小柳 1991：6）ものとして1881年3月に明治14年会計法が制定される。明治14年会計法において、大蔵省の整理した歳計について、会計検査院の審査を必要とするなど、会計検査院の役割は強力なものとして規定されたが、これは、大隈参議が会計検査院を強化することで自らの政治的地位を確立するといった政治的な背景があると指摘されている（小柳 1991：6、679-683）。しかし、1881年10月に政変が起きると、大隈は政府を追われ、松方正義が大蔵卿に就任することになる。そして、松方大蔵卿は、予算制度・決算制度の確立や国の歳入出の集中管理などの必要性を指摘した意見書を提出（小柳 1991：6、579）し、そして、1882年1月に「会計法」は改正されることになり、会計検査院の予算審査権は否定され、会計検査院は決算のみの審査権を有することとなった。これにより、大蔵省が予算手続における実権を握ることとなる。また、この「明治15年会計法」の制定によって、予算・公会計制度は、歳入歳出項目の科目による細分化、各官庁による予算調書の提出と大蔵省による編成作業、現金の出納を大蔵省が管守すること、出納整理期間の設定と決算における会計検査院の認可など、が整備されこの時点において、かなりの程度の予算・公会計制度が整備されることとなった¹⁵。

さらに「明治15年会計法」の成立後、松方大蔵卿がデフレ政策を行うが、1882年度から

¹⁵ 具体的には、

「(1)歳計をまず需用と準備に分け、需用の歳入・歳出をともに經常と臨時に、準備の歳入・歳出をともに本部と減債に分ける（第3条、第4条）。

(2)歳入を大科目と小科目、歳出を大、中、小、細の4科目に分け、細科目の下に細節をつけ、小科目以上を流用する場合は、大蔵省の承認を必要とする（第6条、第16条）。

(3)毎年、諸官庁に予算調書を提出させ、これによって大蔵省は予算を編成して太政官に提出し、太政官はこれを審議し、予算を決定して布達する（第12条、第13条）。

(4)諸官庁がその歳入を直ちに歳出にあてたり、一定年度の収支を他年度の収支にあててることを許さない（第8条）。

(5)現金出納は大蔵省が管守すべきであるが、諸官庁に委託することもできる（第21条）。諸官庁の収支は切符によって行なう（第22条）。

(6)会計年度経過後8ヵ月限りで出納を閉鎖し（第33条）、諸官庁は決算を行ない、これを会計検査院と大蔵省に送付し、検査院の認可を受ける（第40条、第42条）。

(7)大蔵省出納局も同様に国庫出納の決算を行なって、検査院の認可を受ける（第39条）。

(8)諸官庁の決算上の残金は、大蔵省に還納させ（第30条）、大蔵省は歳入出決算に残余を生じた場合は準備金に繰り入れる（第32条）。」（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：75）、また、小柳 1991：7、683-686にも記述。

1884 年度には各省庁の経費定額措置を行い、各省に一切の増額をさせない措置が取られたが、これは各省庁が定額の範囲内での金銭を自由に使えることになり、大蔵省にとって財政的統制権を損ねるものであった。そのため、1885 年度には、大蔵省は経費金支出条規を制定し、大蔵省が現金を直接管理し、各省庁において支出管理がある度に大蔵省の承認を必要とする制度に変更した。その後、大蔵省は、歳入出予算条規を制定することで、予算内での流用の原則禁止や予備金の管理など大蔵省の管理の厳格化が進んでいく¹⁶。この歳入出予算条規の成立によって、大蔵省が実質的な予算査定権を獲得し、そして 1885 年 12 月に太政官制度が廃止され内閣制度が成立するとともに、大蔵省は査定権限を確立するようになった。このように、大蔵省が予算編成過程において査定権限を確立したことによって、大蔵省は財政的統制権を持つことになり、明治憲法の起草に併せて、大蔵省は新たな会計法の成立に向けた検討を始めることとなる（長山 1999：447-448）。

以上のように、明治政府が誕生し、現在の予算・会計制度につながる明治 22 年会計法ができるまでの間においては、大蔵省が予算編成における査定権を徐々に確立しながら予算制度を形作っていき、加えて、現金の出納状況を的確に把握するために、複式簿記にもとづく会計制度が形作られてきていた。このように、「明治 22 年会計法」が制定されるまでの間、複式簿記が採用され発展してきた背景には、国庫制度が十分確立しておらず、大蔵省による逐一の出納管理が必要であったことによるとされる（長山 1998：129-130）。しかし、「明治 22 年会計法」においては、突然、公会計制度は複式簿記から単式簿記が採用されることとなる。次節では、「明治 22 年会計法」の制定によって、どのように日本の公会計制度が成立したのかを中心に記述する¹⁷。

第 2.2 節 明治 22 年会計法の成立

1889 年に明治憲法が制定されるのに併せて、「明治 22 年会計法」及びその細かな手続きを示した会計規則が成立する。この「明治 22 年会計法」は現在の日本の予算制度、公会計制度の基礎となるものであった。

まず、「明治 22 年会計法」を記述する前に、明治憲法の起草過程について、若干言及する。明治憲法の起草は、伊藤博文の主導により進められる。特に、井上毅とヘルマン、ロエスレルが憲法起草において重要な役割を果たし、1881 年頃から憲法の研究が進められ、内閣制

¹⁶ 1881 年から 1886 年頃までの制度変化については、小柳 1991：5-9 に詳述されている。

¹⁷ なお、会計制度の成立において、会計年度がなぜ当年 4 月 1 日から翌年 3 月 31 日までとなったのかといった問題もあるが、ここに簡単に記載する。会計年度は、幾度かの変更が重ねられ、1886 年に 4 月を始期となった。この背景には、松方大蔵卿時代に、デフレにより租税収入が減少していったため、1885 年度を 9 ヶ月予算（1885 年 7 月～1886 年 3 月）として、酒造税収入を前年度繰入を是正し、1886 年から酒造税収入を全額 1886 年度歳入に繰入れることで、財政悪化を解消したいことがある。この点、甲斐（2019）が詳細な研究を行っている。

度など国会開設に必要な制度的準備がひと段落した 1886 年頃から伊藤博文らによって憲法起草が着手される。井上やロエスレルによって憲法草案が伊藤に提出され、そして伊藤によって草案が作成され、それを元に井上とロエスレルなどと幾度か草案の検討が行われ、1888 年 4 月に成案が作成され天皇に上奏された。その後、1888 年 4 月に天皇顧問の府として枢密院が設置され、議長に伊藤が就任した。そして、憲法草案は枢密院での審議を経て、いくつかの修正を加えた上で、1889 年 2 月 11 日に公布され、1890 年 11 月 29 日から施行されることとなる（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：212-214）。

明治憲法の制定によって、憲法内にも「会計」に関する記述がなされることとなった。明治憲法においては、第 6 章に「会計」¹⁸の章が設けられて、予算、財政に関する規定がなされている。まず、第 62 条、第 63 条では、租税の賦課に関する規定がなされ、租税法定主義と国債発行等の議会承認などが定められている。続いて、第 64 条では、毎年の予算に対して議会の協賛を求め、予算外の支出が必要となる時の議会の承諾を求めており、更に第 65 条で、衆議院の予算先議権を規定している。ここにあるように、予算は法律の形ではなく、予算として議会の議決を必要とするものとしての形式になった。続く、第 66 条と第 67 条では、歳出予算に関する議会承認の例外について規定¹⁹されており、第 68 条では継続費に関して、第 69 条では予備費に関して、第 70 条では緊急財政処分²⁰に関して、第 71 条では予算不成立時は前年度予算を執行することを規定している。最後の第 72 条では、歳入出の決算に関して会計検査院の検査を必要とし、検査報告書を議会に提出することを求める規定となっている。以上の明治憲法の「会計」の章では、会計つまり予算、財政に関する大綱について規定されており、付属法規として会計原則や会計上の事務手続きを定める「会計法」が必要であり、憲法と同時に公布された「明治 22 年会計法」では会計年度、予算編成、現金等の出納など、会計全般に関する具体的な法規が定められ、さらに会計規則において会計上の手続きの細則が規定されることとなった（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：216-220）。

では、「明治 22 年会計法」の成立過程について見ていく。「明治 22 年会計法」が成立するまでの間、まず、阪谷による草案が出され、その後変更がなされながら、法案が出来上がっていく。その初めの草案は、1887 年に阪谷（主計局調査課長）によって起草された「会計原法草案」とされており、その後、大蔵省内で検討が重ねられ、明治憲法との整合性を踏まえ

¹⁸ 明治憲法においては、「会計」という言葉は、財政全般をさすものとして使われている。（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：214）

¹⁹ 第 66 条では、皇室経費に関する定額支給には議会承認を不要とする規定がなされ、第 67 条には、①憲法上の大権に基づく既定の歳出、②法律の結果による歳出、③法律上政府の義務に属する歳出に関しては、政府の同意なしに議会で廃除、削減できないと規定されている。（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：218）

²⁰ 緊急財政処分とは、公共の安全を保持するため緊急の需用がある場合において、内外の状況によって議会を召集できないときは、政府の勅令で財政上必要な処分を行うことができ、これについては議会に対して事後承認を得れば良いとするものである。（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a：218）

た上で、「明治 22 年会計法」として成立していく。まず、「明治 22 年会計法」の草案については、1886 年に大蔵省の主計局調査課長に就任した阪谷芳郎は 1886 年 12 月に会計法の原案の起草を命じられ、「会計原法草案」（1887 年 7 月 11 日、以下、「阪谷草案」とする。）を起草する。この「阪谷草案」は「明治 22 年会計法」の最初の草案とされている。この草案について、小柳（1991）は、2 点の特徴を指摘している。その一つは、会計規定に関する包括性である。そこには、当時、「明治 14 年会計法」以降、様々な予算・会計に関する規定が乱立し、当時の会計法が不完全なものであったことに由来する。そのため、阪谷は新しい会計法については、「諸会計に係はる条例規則の根本」²¹とすることを目的とした。次に、第 2 の特徴としては、法案の調査のための材料として、現行の規則を基礎としながら、イギリス、フランス、イタリア、ベルギーの会計法を参考にしたということである。当時の諸外国において、イギリス、イタリア、ベルギーは帝政の国であり、フランスもナポレオン 3 世時代に作られた 1862 年の会計法である点、参照先となっていた²²。この点、亀井（2006）は、当時のイタリア、ベルギーの会計法がフランスの影響を強く受けており、公会計制度の形成においては、ヨーロッパにおいてフランスが先進的な役割を果たしていたと指摘する（亀井 2006 : 162）。このような特徴を有する「阪谷草案」であるが、当該草案は 177 条という大部にわたるものであった²³。この草案において、本稿の関心に関係する予算制度、公会計制度に関する部分について抜粋して見ていく。

まず、予算制度に関して、第 1 章総則において、官金と官有財産²⁴を会計原法の対象とし、財務執行期限と会計年度を明示したことである。特に、官有財産つまり物品や国有財産に関しては、それまで事実上存在しておらず、それを確立しようとしている点は重要である。ま

²¹ 「会計原法草案」の会計原法草案説明の第 1 款より。（小柳 1991 : 167）

²² 一方、アメリカは共和制かつ連邦制であり、ドイツも連邦制であったことから参照されなかったとされる。（小柳 1991 : 10）

²³ 草案の冒頭において「会計原法草案説明」として、草案の要点をまとめてあり、小柳（1991）によると、「①会計の両途（現金会計と財産物品会計）を明らかにする。とりわけ、従来不十分であった財産会計に注意を払う。②財産会計と物品会計の区別を明らかにする。物品とは、消耗品や備品であり、物品会計規則に委ねる。阪谷原法案は、現金会計と財産会計に関して規定する。③財産物品の売買を公明にする。④大蔵省に官有財産局の設置を求める。⑤一院三局の関係を明らかにする。一院とは会計検査院であり、三局とは主計局、出納局、各省会計局である。実際には、これは会計検査院の権限強化と大蔵省による各省 印会計局の監督を意味する。⑥参事院の設置を必要とする。参事院は、立法院の閉会中に起こった事件で臨時会を召集するほどの必要がないことを議し、会計規則について生じた行政裁判の終審となり、更に官有財産の売買について判断を下す。⑦命令官と会計官の区別と責任を明らかにする。⑧特別金庫を設置する。⑨機密費を設置する。⑩特別会計を設置する。⑪立法院に経費及び租税の発議権を与えない。⑫立法院が年度開始まで予算の議決に至らないときは、前年度予算を執行し、法律施行上必要な修正は、参事院の意見を聴き勅令で定める。⑬政府の永久収入と経費を定める。これは、後に検討する永久財本に類する制度のことである。」（小柳 1991 : 10）

²⁴ 「阪谷草案」によると、第 1 条において、「官金とは政府に属する一切の金銭手形を云う」、「官有財産とは政府に属する一切の動産及び不動産を云う」（小柳 1991 : 181）。

た、総則では、会計事務に関わる主計局、出納局、会計局に関する規定を定め、大蔵省が各省の予算決算の調整を行うと共に、国庫出納に関して各省は大蔵省の監督を受けるものと規定している²⁵。これは、大蔵省による財政統制権を意味し、金庫統一を目指すための規定であると指摘される（小柳 1991：11-12）。続く、第2章では、予算について、「①予算の議決方式、②租税法律主義、③永久税主義の有無、④議会の支出予算審議権の範囲、⑤議会が予算を議決しない時の措置、⑥継続費、⑦予算の流用、⑧予備費、⑨臨時増額」（小柳 1991：12）が規定されている。特に、①予算の議決方式については、予算を法律とするとされている。この点、明治憲法では結果として予算は法律ではなく議決の対象となるものであり相違が出てくるが、これは阪谷草案がフランス、ベルギーなどを参照していることに現れている。続く、第3章では収入、第4章では支出について規定され、第5章で決算について規定される。決算については、出納整理期間を年度終了後8ヶ月設け、総決算報告書を出納閉鎖の翌年の通常議会に提出するものと規定される。具体的には、各省は出納閉鎖後2ヶ月以内に各省決算書を主計局に提出し、大蔵省は出納閉鎖後3ヶ月以内に総決算報告書を作成し、各省決算報告書とともに会計検査院に送付する。会計検査院では調査を行い議会に意見書を作成し、総決算報告書などと共に議会に提出される。この点、小柳（1991）によれば、当時のフランスは決算自体も法律案として議会の議決を受けるべきであった一方、イギリスは決算を議会に報告することにとどまっており、イギリスを参考にしたものとされる。また、決算報告書として提出すべき書類についても示し、歳入歳出総決算書²⁶と官有財産総決算書²⁷を作成することになっている。つまり、決算書においては、金銭の歳入出だけでなく、官有財産にも注意が払われることになり、国家の財産を大蔵省で一括管理しようとする意図が読み取れるが、金銭と官有財産とは別の財産であり、貸借対照表のような形で一体として見るものとしては捉えていなかった。続く、第6章においては、会計官の役割や責任に関して、第7章においては、官有財産の管理や処分に規定されている。以上のように、「阪谷草案」では、諸制度を構築することによって、財務を大蔵省に統一し、政府の収入支出について国庫の帳簿に網羅することを目指し、金庫統一を目指したものとされ、予算・決算制度は財政民主主義を確立するということよりも、大蔵省による財政的統制権を確立しようとしたものとも指摘される（小柳 1991：11）。また、「阪谷草案」は、諸外国からの影響という面では、「予算や決算のような行政権と立法権の関係を示す制度ではイギリスの影響が強く」出ているものと指摘されている（小柳 1991：21）。

その後「阪谷草案」については、大蔵省内に設置された会計法審査委員会において検討が

²⁵ この他、総則では、特別金櫃、特別会計、機密費について規定されている。

²⁶ 歳入歳出総決算書には予算書と同一様式を求め、歳入決算には歳入予算額、政府が収入すべき権利を得たる額、徴収済となりたる額、徴収未済となりたる額を、歳出決算には歳出予算額、政府が支払うべき義務の生じたる額、支払済となりたる額、支払未済となりたる額の計算事項を示すこととなっている。

²⁷ 官有財産総決算書には、物品会計決算、動産の増減、不動産の増減、払下たる不用品物、払下及び貸下たる不動産の計算事項を示すこととなっている。

加えられていく。この検討の中では、会計検査院の扱いについて議論²⁸となったり、井上毅から予算法律主義を取ることや官有財産の扱いについて批判が出ていた（小柳 1991：23-28）。こういった意見などを受けて、さらに大蔵省内において草案の改良がなされ、大蔵省内での会計法案が作成されていく²⁹。そして、1881 年 5 月 15 日、大蔵省は閣議に会計法案（以下、「閣議提出法案」とする。）を提出することとなる。この「閣議提出法案」では、条文数は全 55 条となっており、「阪谷草案」に比べてかなり簡略化されている。まず、総則においては、官金や官有財産に関する説明は削除され、会計年度、予算の包括性、法律に定められない資金の禁止、租税法律主義が規定される。続く、第 2 章の予算では、予算は議決されるものであるが法律ではなくなっている。これは井上毅の意見が反映されたものとなっており、井上は、「情勢の変化に応じて臨機の予算措置を機敏に行うことが有益であると考え」（小柳 1991：26）でいたためと考えられる。また、第 5 章の決算では、各年度の決算は議会に報告するだけでなく、議会において議決し勅裁を必要とした。さらに、歳入歳出の総決算書は会計検査院の検査を経て年度後 2 年以内に通常議会に提出することとして期限が定められた。加えて、総決算書へ記載する計算事項³⁰も変化し、各省決算報告書と官有財産計算書はそう決算書とともに帝国議会に提出するものとして議決の対象にはなっていない。この部分についても、井上の意見が反映されたものとなっており、井上は意見書において、ドイツ法を参照しながら、決算を予算審議のための参照とすべきことを³¹指摘し、また、官有財産における議会の関与の必要性については、官有財産は国民の共有物として見るべきではないとのことから否定している（小柳 1991：27-28、610-612）。このように規定に変更が加えられた「閣議提出法案」であるが、その後、法制局で更に検討が加えられ、若干の修正が加えられた上で枢密院に提出され、枢密院で議論されていく。枢密院に提出された法案（以下、「枢密院提出案」とする。）については、まず、「枢密院提出案」の冒頭に会計法草案説明がなされているが、そこではこの会計法は会計の原則に関わる箇条のみを掲げ、その細則は別

²⁸ 「阪谷草案」では会計検査院は予算執行の支出の段階において承認を行うことになっているが、それでは大蔵省が「財政や予算執行維持の責任を負うという原則に反する」などといった問題があり不適当とする意見が出て、最終的には松方正徳大臣はこの意見を支持したとされる。（小柳 1991：24）

²⁹ 大蔵省内での検討の過程において、何度か原法案が修正されているが、その詳細については、小柳 1991：23-40 に記述されている。

³⁰ 歳入歳出の総決算書について、歳入の部には、歳入予算額、当該年度内の間に調停済みとなりたる歳入額、徴収済となりたる額、徴収未済となりたる額を、歳出の部には、歳出予算定額及び予算決定後に修正追加したる定額、命令済となりたる歳出額、支払済となりたる歳出額、支払未済となりたる歳出額、翌年度へ繰越すべき歳出額、歳出残額の計算事項を示すこととなっている。（下線部が変更されている箇所であり、筆者により付記。）

³¹ 井上毅の会計法意見より（小柳 1991：603）。なお、元の記載では、「決算報告は年度支払と并に検査員の検査の終局の時日を要し年度経過の歳の冬期に開くべき議会に提出すること能はざるか為に、仮決算を用いて、其歳の冬期の会に提出し、一八翌年度の予算を議する為に議会の事後承認を受けるの必要に當つるは、不可已の要件なるか如し」。

に定めるとしている³²。さらに、「閣議提出法案」から若干の変更があり、その変更については、法制局での検討の上で変更された部分もあるが、特に、決算についての変更があった。

「閣議提出法案」では決算報告書は、議会での承認を必要としたが、「枢密院提出案」では単に議会に提出されることとなる。また、提出期限についても2年から3年に延ばされた。さらに、総決算報告書に添付する書類についても、各省決算報告書と官有財産計算書に加えて、国債明細書と特別会計計算書が追加された。そして、枢密院での審議については、1888年11月から始まっていくこととなる³³。ただ、枢密院での議論としては、特別資金禁止に関すること、予算不成立の場合の措置、憲法と重複する規定の削除（租税法律主義など）などが主であり、本稿の関心に関する部分は特段の変更はないため割愛する³⁴。いずれにしても、枢密院での数回の議論を経て、「阪谷草案」の時は大部であった法案は、全33条の規定として会計の原則を定めるものとして確定され、明治憲法の発布と同日の1889年2月11日に官報掲載され、1890年4月1日より施行された。

この「明治22年会計法」では、予算については、歳入歳出予算を前年の帝国議会集会の始めに提出することを定め、予算書は経常と臨時に分けそれぞれ款項に区分することとし、添付書類として各省の予定経費要求書と各目明細書と前年度の歳入歳出現計書を求めている。また、決算については、予算書と同一の様式による総決算書³⁵を会計検査院の検査を経て帝国議会に提出することを定め、添付書類として会計検査院の検査報告とともに、各省決算報告書、国債計算書、特別会計計算書を求めている³⁶。

また、先述したとおり、「枢密院提出案」の冒頭にあったように、細部については別に細則として会計規則が定められた。会計規則については、1888年11月の枢密院の審議が始まった頃から起草が始められたと考えられており、1889年4月30日に公布されていることからして、審議は順調に進んだものとして考えられている（小柳 1991：111）。この会計規則では予算編成過程や決算、帳簿などについて詳細が示され、全123条となっている。予算に関しては、各省大臣は毎年経費の需要を算定し予算要求書を前年度6月30日までに大蔵大臣に提出する。そして、大蔵大臣は歳入の景況を調査し、各省から出された予算要求書に基

³² 「枢密院提出案」より。（小柳 1991：344）

³³ なお、この時点において提出された会計法案については、官有財産に関する規定が削除になっている。その理由は、官有財産については別途法律を定めることにしたためである。その官有財産法の成立過程については、小柳 1991：118-147 に詳しい。

³⁴ 枢密院での議論や変更点については、小柳 1991：63-70、に詳細がある。また議事録についても、小柳 1991：369-448 に記載されている。

³⁵ 歳入歳出の総決算書について、歳入の部には、歳入予算額、調停済歳入額、収入済歳入額、収入未済歳入額を、歳出の部には、歳出予算額、予算決定後増加歳出額、支払命令済歳出額、翌年度繰越額を示すこととなっている。概ね記載事項は変わらないが、少し簡略化されたと言える。

³⁶ この点、長山（2001）は、予算編成過程において、概算要求制度の導入し、予算議決主義が採用され、前年度予算の組替えは許されないこととなり、また決算過程において、決算報告主義が採用され、会計裁判の導入などによる会計検査院の権限強化がされたと評価している。（長山 2001：210-211）

づき歳入歳出予算を調製する。また、決算については、各省大臣は翌年度 12 月 30 日までに所管する経費の決算報告書を作成し大蔵大臣に送付する。そして、大蔵大臣は各省からの決算報告書をもとに歳入歳出総決算を調製する。また、国債計算書は大蔵大臣が作成し、特別会計計算書は所管の省の大臣が作成し大蔵大臣に送付することとなっている。このように、予算編成から決算報告の一連の過程において、大蔵大臣が主要な役割を担っていた。また、会計規則には第 9 章に備えるべき帳簿に関する規定がされている。そこに規定されている帳簿においては、例えば大蔵省の備える主計簿は、歳入予算額、調定済額、収入済額、収入未済額、歳出予算額、支払命令済額を記載することとなっており、単式簿記の形になっていた³⁷。

以上のように、予算編成に関しては、内閣制度の確立と共に大蔵省が確立した査定権を引き続き維持し、さらに各省への財政統制権を確立するものとなった。加えて、決算においても議会での議決は必要とされず、議会に報告するのみとなり、もともと大蔵省が求めていたものとなった。このように、予算制度は大蔵省が強い権限を持ち、決算の重要性はそんなに高いものではなくなったものと考えられる。また、公会計制度の観点では、明治 22 年までは複式簿記を基本としたものであって、複式簿記制度が整備されてきており、そのまま使い続ける可能性もあったが、「明治 22 年会計法」及び会計規則の制定により、単式簿記を基本とした制度となった。この背景として、それまでの国庫制度は十分に整備されておらず、国庫金出納の管理を大蔵省が逐一確認する必要がある、そのための制度として複式簿記が使われてきたが、1883 年頃から出納管理が日本銀行に委託されていくようになり国庫制度が日本銀行に集約されていったことにより、大蔵省が逐一管理する必要性がなくなっていったために、複式簿記を使う煩雑さが目立つようになり、より簡便な単式簿記に移行されたとの指摘がある（長山 1998：145）。このように、「明治 22 年会計法」及び会計規則の制定によって、会計原則と会計事務の詳細が示されることとなり、日本の予算・公会計制度が整備された。

第 2.3 節 大正 11 年会計法の改正

明治会計法制定以降、長い間、「明治 22 年会計法」及び会計規則は若干の改正はあったものの制度の根本は姿を変えずに、予算・公会計制度の根本規定となっていた。そして、日本においては、日清戦争や第 1 次世界大戦などを経験しながら、経済発展していく。この間、国庫金の効率化や民間取引の円滑化などを目的として、「会計法」の例外規定として様々な個別の法令が制定されてきた。その例としては、国庫余裕金について日銀に定期預金として預けて利子運用できる制度や、郵便局での国庫金出納事務の一部を取り扱うことができるようにしたり、租税などの納付について現金以外に証券を使った納付を認めたり、出納事務

³⁷ なお、各帳簿の様式については、大蔵省で定められている。そのそれぞれの帳簿の様式については、久野 1958：105-161 に詳しい。

の取り扱いを簡素化するなど様々であるとされ、これらは事務処理上の問題として「会計法」とは別に様々な法令によって定められていた（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a : 572-573）。そうして、「明治 22 年会計法」による会計制度上の諸原則については、①議会の財政審議権の拡張、②国庫金の対民間収支調整機能の付与するための国庫預金制度の採用、といった 2 つの側面から要望が出ていたところから、改正の機運を得ることとなる（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a : 573）。

この点、①議会の財政審議権の拡張に関しては、まず、明治憲法第 67 条には、既定費³⁸について、「憲法上の大権に基づける既定の歳出及法律の結果に由り又は法律上政府の義務に属する歳出は政府の同意なくして帝国議會之を廢除し又は削減することを得す」と規定されており既定費については議会の権限が大幅に制限されていた。そして、この制限を巡っては、既定費がどのような経費を指すのかなど、野党を中心に憲法解釈について強い反発が生じ、議会の財政審議権を拡張しようとする動きがあった。また、予算編成における款項区分について細分化を求め、議会における財政監督の立場を強め、予算、決算審議を充実化させようとする動きがあった。さらに、決算提出時期について、上記で示したように会計法には決算の提出時期が明確になっていなかったことから、年度終了後の翌々年の通常議会に提出するのが慣例となってしまうっており、これでは予算提出時期との隔たりが大きすぎるため、早期化を求める動きがあった。さらに、当時、予備金外支出³⁹について、憲法や会計法などに明文で規定されていないにも関わらず、毎年慣行として予備金外支出が行われていた。そのため、明文の規定がないものが行われていることが問題となり、憲法解釈により議会での事後承認を求めるものであるとの主張がなされたが、それを会計法などで明文化しようとする動きがあった。加えて、当時、追加予算についても当初、会計法には規定がなかったが、毎年のように追加予算案が議会に提出されていた。この追加予算案について問題視していた議会ではこれを制限する目的から会計法の改正案を議員立法により提出し、追加予算の制限を試みる動きなどがあった。こうした議会からの議会の財政審議権を広げようとする動きが様々に取られてきたが、一部会計法の改正などは行われたが効果を発揮しないなど、そのほとんど実現化はされないままであった（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a : 259-264、573-575）。

一方、②国庫金の対民間収支調整機能の付与するための国庫預金制度の採用に関しては、財政金融上の観点から、国庫制度改編に関する調査検討が大蔵省の中で続けられてきた。当時、国庫金は日銀により管理されていたが、金庫に固定され運用による利益を得ることをしないということが原則として存在していた。上述のように、1894 年には国庫余裕金を日銀

³⁸ 既定費とは、「旧憲法上の天皇の大権に基づく勅令を施行するために必要な支出で、前年度の予算に計上され、すでに議会の協賛を経たもの」のことをいう。（『精選版 日本国語大辞典』小学館）

³⁹ 予備金外支出とは、「予備費を払いきったあとで、なお予算超過または予算外の支出を必要とした場合、議会の承諾を経ずに勅裁によって国庫剰余金または予算外収入を財源とする支出を行なうこと」をいう。（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998a : 574）

内の当座預金または定期預金に移し、利益を得る仕組みは作られたが、それは国庫金の一部に過ぎなかった。そして、国庫金を運用できないことの財政上の不利などを抱えた大蔵省において、日露戦争後から、国庫の出納制度を金庫制度からイギリスで採用されていた預金制度に改革しようとする案が検討され始めることとなる。大蔵省内では預金制度に関する調査会が幾度と設置され、日本銀行も委員に入れながら検討が進められていく。検討当初は国庫の損失や政府の事務量の増加などにより後ろ向きの結論となっていたが、大正時代に入り経済が発展し、国庫制度改革の必要性が高まっており、日本銀行出身の高橋是清が大蔵大臣に就任したことを契機に、預金制度の採用の早期の実現が目指されるようになり、例外規定が積み上がっていた会計法について改めて整備することも含めて、会計法及び会計規則の全面改正が進められることとなった。

そして、大蔵省内で調査検討が進められ、1920年2月に第42回帝国議会に改正法案が提出された。提出された改正法案については、衆議院の特別委員会での審議に入るが、その審議中に衆議院が解散され、一旦審議が中断する。その後、1921年3月に再度同一案で第44回帝国議会に提出されることとなる。帝国議会では、衆議院や貴族院において幾つかの修正案が提出される⁴⁰も否決され、会計法改正案は原案通り両院を通過し、1921年4月8日に公布され、1922年4月1日から「大正11年会計法」が施行されることとなった（大蔵省財政金融研究所財政史室編1998a：575、明治財政史編纂会編1926：302-303）。また、付属法規である会計規則についても同じく改正され、1921年10月に公布され、1922年4月1日から施行されることとなった。

「大正11年会計法」及び会計規則の改正により主要な改正としては、次の7つである。まず、①国庫金出納制度について、日銀の金庫制度を廃止し、預金制度を採用したこと、②第2予備金の事後承認案提出時期の繰上げしたこと、③決算の提出時期を1年早め、年度終了後の翌年の通常議会に提出するようにしたこと、④随意契約の範囲を拡張したこと、⑤時効に関する画一主義を廃止したこと、⑥出納管理の責任を廃止したこと、⑦災害、事変などに関して翌年度にわたる契約の締結に関する規定を新設したこと、などが挙げられる⁴¹。以上のような改正がなされ、特に国庫出納制度の金庫制度から預金制度への改革は重要な改正であるものの、本稿の対象とする予算・公会計制度に関連しては、決算提出時期の早期化の他、重要な改正はなく、概ね「明治22年会計法」から大きな変化はなかったと考えられる。

⁴⁰ 修正案としては、衆議院においては、災害事業に関する翌年度契約や随意契約の範囲の拡張を企図した規定の削除が求められ、貴族院においては、予備金支出の事後承諾の提出時期に関する規定と随意契約の範囲の拡張を企図した規定の削除が求められた。いずれも、少数によって否決されている。（明治財政史編纂会編1926：302-303）

⁴¹ 詳しくは、大蔵省財政金融研究所財政史室編1998a：577-579を参照。また、預金制度への変更とそれに伴う帳簿制度の変更については、久野1958：161-183に詳しい。なお、加えて、この時期、国有財産管理制度も強化され、「官有財産管理規則」は、「国有財産法」へと改正された。この背景には、会計検査院による法規不備などの指摘や、議会における国有財産の整理によって財政資金に供することが求められ、そのための調査機関の設置が県議されたということがある。（大蔵省財政金融研究所財政史室編1998a：579-584）

その後、「大正 11 年会計法」の成立以降、根本的な改正はなされていかなかったが、日本は太平洋戦争が始まるのと同時に、軍事費が増大していく。そして、軍関係の予算は増加の一端を辿っていき、「会計法」を変えずに勅令や臨時法令によって、予算制度の特例が様々に加えられていった。1941 年頃から、大蔵省内部において会計法などの改正に関する検討が進められていく。まず、1942 年には「会計法戦時特例」と「会計規則等戦時特例」が施行され、日華事変開始以降設けられてきた戦時特例としての前払金支払いに関する特例や随意契約の範囲の拡大などについて、戦時会計として恒久化されるものとなった。その後、戦局の悪化や経済の混乱が起これ、予算編成とその実行を行政部が自由に行い、議会の財政審議権の縮小などを企図して、「会計法戦時特例」は 1943 年には更なる随意契約の範囲の拡充などが行われ、さらに 1945 年には、出納事務の省略化や、予算外国庫負担契約などに関して改正が行われていく。こうした様々な改正が行われていくことで、予算制度は編成から決算に至るまで徹底的な単純化がなされていくことになり、平時に適用されるものとして残った「会計法」については、根本の改正はなかったものの、そこに求められてきた予算の実行を適正に行うという本来の予算制度の目的は、全く機能しないものとなっていったとされる（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998b：270-272、大蔵省昭和財政史編集室編 1959：203-269）。

第 2.4 節 昭和 22 年会計法の改正及び財政法の成立

日本は、1945 年 8 月 15 日の太平洋戦争の終結によってポツダム宣言を受諾し、連合国軍（以下、「GHQ」とする。）の占領下におかれることになり、政治、行政の仕組みなど様々な変化がもたらされることとなる。日本の新しい財政制度については、憲法の改正とそれに併せて成立した財政の根本原則を定めることとなった「財政法」の成立と「会計法」の改正によって出来上がっていく。

まず、「財政法」の成立を記述する前に、日本国憲法の起草過程とその内の財政条項について、若干言及する。憲法の改正については、ポツダム宣言における、日本の非武装化や民主主義の強化などが要請されていたことに加え、1945 年 10 月にマッカーサー元帥が近衛文麿国務大臣に憲法改正の必要性を示唆したことが契機とされる。そして、日本政府内部での自主的な研究が行われることとなるが、まず、近衛を中心に内大臣府において作業が行われ、調査の結果は「近衛草案」などとして作られていく。加えて、1945 年 10 月 22 日に憲法改正の調査のために松本烝治国務大臣を委員長として、東大教授らを委員として憲法問題調査委員会が設置され、憲法の草案がとりまとめられ閣議にかけられた結果、1946 年 2 月 8 日に「憲法改正要綱」として GHQ に提出される。しかし、この草案では全体として現状維持的であるとして GHQ に拒否され、1946 年 2 月 13 日にいわゆる「マッカーサー草案」が日本側に提示される。そして、「マッカーサー草案」を基本的に受け入れることとなった政府は、それを基に新しい政府案を起草し、1946 年 3 月 4 日に GHQ に提出され、この案を基に日本

政府と GHQ の間で交渉がなされ修正が加えられた上で、1946 年 4 月 17 日に「憲法改正草案」として公表される。その後、この「憲法改正草案」は枢密院にかけられた後、第 90 回帝国議会に提出され、議会においても修正がなされながら、1946 年 11 月 3 日に「日本国憲法」として公布されることとなった（大蔵省財政史室編 1984 : 90-100）⁴²。

この「日本国憲法」では、明治憲法において「会計」として記述されていた財政に関する条項は、新たに第 7 章の「財政」に取って代わることになる。この第 7 章「財政」では、まず、第 83 条に国の財政権限は国会の議決を要するとする財政における議会主義の徹底が定められ、財政処理の大方針が明らかにされた。また、第 84 条では租税法定主義が定められ、第 85 条では国費支出や債務負担への国会の議決を定めた。続いて、第 86 条では、内閣が毎年度の予算を作成し国会での議決を求め、第 87 条では予備費について規定している。続く、第 88 条では皇室財産の国への帰属と国会議決を求め、第 89 条は宗教組織などへの公金支出の禁止を定めた。最後に、第 90 条では、決算について定め、毎年会計検査院が決算を検査し、内閣が次の年度に決算と検査報告書を国会に提出することを義務付け、第 91 条では、国会及び国民に対して、最低毎年 1 回は国の財政状況を報告することを義務付けている。なお、第 7 章以外の財政の関連条項としては、第 30 条で国民の納税義務、第 60 条で衆議院の予算先議権、第 73 条で内閣の事務について予算を作成し国会に提出することを定めている。以上の日本国憲法の第 7 章「財政」の章では、財政制度に関する大綱が定められるとともに、財政民主主義と国会中心主義の徹底という大方針が明確化された。さらに、後述するところであるが、憲法の下に、新たに「財政法」を定めそこに財政運営の基本条項を規定することとなった。そして、明治憲法以来の「会計法」は会計事務手続きに関するものとして位置付けが変わることとなる。また、さらに予算、会計上の手続きの細則は「予算決算及び会計令（以下、「予決令」とする。）」によって規定されることとなった（大蔵省財政史室編 1984 : 132-143、713）。

では、「財政法」の成立過程についてはどうだったのか。財政法は、憲法制定と並行して、臨時法制調査会と大蔵省内部という 2 つの制定過程によって出来上がっていく。まず、新憲法制定に伴う付属法の審議のため内閣総理大臣を会長とした臨時法制調査会が 1946 年 7 月 2 日に設置される。その調査会のうち、第 4 部回において財政関係法案は審議されることとなった。当初、「会計検査院法」や「国有財産法」なども関連の財政法規として審議されたが、最終的に審議は「財政法」にのみ絞られ、また、調査会での議論はあまり多くなく、主に暫定予算制度の必要性が議論となり、会計年度も問題として上がっていた（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998c : 31）。部会の審議は 4 回予定された部会での審議⁴³を経て、答申

⁴² また憲法における財政条項の制定過程については、大蔵省財政史室編 1984 : 100-110 に記述がある。

⁴³ 臨時法制調査会事務進行予定より

（https://www.ndl.go.jp/constitution/shiryo/05/002_13a/002_13a_0141.html）（アクセス 2020/10/7）

案が作成され、「財政法案要綱」として、1946 年 10 月 21 日に吉田茂首相に提出され部会は解散した。この「財政法案要綱」では概ね法規の変更は最小限に留められたものであったが、「財政法」と「会計法」を区分し、財政の基本法と会計の手続法を分けて財政関係法体系を示したことが特徴であるとされる（大蔵省財政史室編 1984：113、藤井 2018：2）⁴⁴。

一方、実質的な法制化の作業は大蔵省内において進められた。大蔵省ではかなり早い時期から改正作業の準備のため調査や研究が進められており、1945 年 10 月 25 日には「内外財政金融調査協議会」が組織され、省外の財政金融などの多数の大学教授から財政制度改革に関する意見を聴取している。そして、日本国憲法が議会で成立して 1946 年 11 月に公布されることも影響して、大蔵省内の改正にかかる検討作業が進み、まず 1946 年 6 月 15 日に「予算制度案等の改正に関する審議第 1 回の経過」として大蔵省内のメモが残されている。そこでは、財政関係法の改正作業の状況が示されており、①財政制度改革の基本目標を予算

⁴⁴ なお、財政法案要綱では、以下の 14 点が列挙されている。

「一、総計予算主義を原則とすること。特別会計の設置は、法律に依り一般会計と異なる予算及び会計の制度を、定めることができるものとする。

二、会計年度は、毎年四月一日に始まり、翌年三月三十一日に終るものとする。

三、年度独立の原則を規定すること。

四、特別資金の保有は、法律に依るものとする。

五、予算の編成及び実行並びに決算の調製に関する統括的事務は、大蔵大臣が行ふものとする。

六、追加予算は、必要で避けることのできない経費及び法律又は契約に基き経費に不足を生じた場合に限ること。

七、総予算は、大蔵大臣の定める所に依り、部及び款項に区分すること。

八、継続費の制度を規定すること。

九、予算外国庫の負担となるべき行為をなすには、予め国会の議決を必要とすること。

現行会計法十一条の予算外契約権を規定すること。

十、会計年度開始前に予算が成立せず又は成立しない虞のあるときは、内閣は暫定予算を編成して、国会（衆議院解散の場合は参議院の緊急集合）の議決を経て国費の支出をし、その他国庫の負担となるべき行為をすることができる。此の場合暫定予算に基いて支出した金額又は負担した行為は、総予算が成立したときは之に基いてなしたものとみなすこと。

十一、大蔵大臣は、総予算に基いて各省の支出することができる経費の定額を決定して之を配布すること。

十二、予備費は、大蔵大臣が管理すること。

十三、大蔵大臣は、予算実行の適正を期するため、各省又は各庁に対して、収支の実績又は見込につき、報告を徴し又は適宜の指示を与えることができる。

一四、毎年度の予算決算、国民所得の概況、国債の状況、その他国の財政状況に関する事項につき、定期的に又は必要の都度、官報、新聞、ラヂオ、映画、市町村長に対する通知、その他適当なる方法に依り、国民に発表すること。

〔備考〕

（一）現在の会計法の爾余の条文は、必要な整理を行ひ会計法の改正を行ふこと。

（三）会計検査院法中機密費に関する規定及び出納官吏の賠償責任に関する規定等については、所要の改正を行ふこと。」（大蔵省財政史室編 1984：113-114）

制度の民主化、予算制度の合理化、財政の計画化という 3 つを掲げ、②予算制度等の案は財政調査室などで審議すること、③国民経済に対する財政の役割などを検討すること、④予算制度の責任者の問題に関する検討、⑤会計の統一の問題について検討していくことが示されている。続いて、1946 年 10 月頃には「予算制度案等の改正に関する審議第 2 回の経過」としてのメモが残されており、そこでは、①予算制度と会計制度を区別し、財政法と会計法の二本立ての法制度とし財政法の内容を検討すること、②予算制度を合理化するための現金会計、動産会計、物品会計の区別を検討すること、③単年度制を撮った上での 1 年を超える財政の問題、会計年度の問題、予算と法律の区別、継続費の問題について検討することが示されている。このように、大蔵省内部でも会計法を分離する形で財政法と会計法を定め、財政法は財政運営の基本方針、会計法は会計の技術的な部分を定めることとなった⁴⁵。そして、これら大蔵省内での検討を経て、1946 年 11 月末頃に財政法の草案の骨子が固まったとみられ、12 月 5 日に草案に対して司令部から意見を聴取するための会見が行われ、GHQ との折衝が行われていく。GHQ との折衝においては、問題提起がいくつかなされるが、特に独立三機関⁴⁶の予算作成、調整、議決について特別の規定を設けることと、継続費を認めないことが問題となり、修正がなされた。このような GHQ との交渉によって、具体的内容が固められ、アメリカの方式が取り入れられることもあった。この修正された「財政法案」は 1947 年 3 月 18 日第 92 回帝国議会に提出され、衆議院及び貴族院の両院で特段の問題となることもなく、3 月 31 日に可決成立した（大蔵省財政史室編 1984：115-131、藤井 2018：2-3、大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998c：31-34）。また同日、改正された新しい「会計法」についても公布される⁴⁷。

「財政法」と新「会計法」の成立によって、現在の日本につながる予算制度と公公会制度が出来上がることとなった。特に、予算、決算に関しては財政法に定められており、会計法では、主に収入支出、出納官吏やその他の手続きに関して定められている。財政法における予算については、第 3 章に規定され、第 14 条から第 36 条にかけて第 1 節から第 3 節に分けて予算制度に関して規定する。第 1 節では、総則として、歳入歳出を予算に編入し、法律や歳出予算、国の債務負担行為などの国会の議決義務を定めている。また、第 2 節では、予算の作成について規定し、予算の定義、各省による予算見積りを大蔵大臣に送付し大蔵大臣が調整を行い予算の概算を作成し閣議決定を経ること、予算の区分、予備費や追加予算、暫定予算等の処理、さらに予算の添付書類についてなど、予算作成に関する基本が定められる。続く、第 3 節では、予算の執行について規定され、予算成立に伴う各省への配賦、予算の流用や予備費の処理、支払い計画に関することなどが規定されている。第 4 章では、決算につ

⁴⁵ なお、この大蔵省内での検討においては、複式予算制度の採用や複式簿記制度の採用が検討されたが、時期尚早との理由から見送られたとされる。（大蔵省財政金融研究所財政史室編 1998c：33）

⁴⁶ 独立三機関とは、国会、裁判所、会計検査院を指す。

⁴⁷ なお、会計法の施行規則である「予算決算及び会計令」については、昭和 22 年（1947 年）4 月 30 日に公布されている。

いて定められ、各省庁は決算報告書と国の債務に関する計算書を作成し大蔵省に送付し、大蔵省は、歳入歳出決算書を作成することや、決算書については、歳入歳出予算と同一の区分により作成され、会計検査院の検査を経て翌年度の常会に国会に提出することを定め、添付書類として検査報告書とともに、歳入決算明細書と各省庁の歳出決算報告書や国の債務に関する計算書を添付することを定めている。

一方、会計法においては、旧会計法に規定されていたもののうち、財政法に規定された部分である予算、決算に関する部分は削除され、旧会計規則に記載されていたものも編入され、全 50 条により会計の手続き規定として再編された。会計法においては、出納整理期間に関する規定や、収入、支出などに関する手続き、時効に関する規定、国庫金や有価証券に関する処理、出納管理に関することなどが規定された。そして、財政法に規定される予算や決算、会計法に規定される収入や支出などに関する具体的な様式や手続きなどの細則は、会計規則から代わり、新たに予決令において定められることとなった。以上のような規定によって、明治以降、憲法と会計法という 2 本立てであった財政に関する法体系は、日本国憲法の成立によって、憲法と財政法と会計法という 3 本立ての法体系へと変わり、憲法を補完しつつ、財政の基準法を確立し、財政に関する基本的な問題と会計事務に関するものが分けられた新たな法体系（大蔵省財政史室編 1984：132-136、藤井 2018：4）へとなり、現在まで繋がる予算・公会計制度が出来上がった⁴⁸。

第 2.5 節 小括

以上の通り、前節までにおいて、明治政府ができて近代日本が出来上がって以降の予算・公会計制度の成り立ちを会計法や財政法などの成立過程を中心に確認してきた。ここで改めて、明治 22 年会計法と昭和 22 年会計法及び財政法における、予算、決算に関する部分を比較することとしたい。

第 2.5.1 項 成立過程の比較

明治 22 年会計法においては、まさに日本が近代国家になるために内閣制度や国会制度などの準備がひと段落し、新たに憲法作成が進められた時である。日本はヨーロッパを中心に様々な国から制度的なアイディアを学びながら影響を受けて、ゼロから作成作業が進められた。特に起草にあたっては、大蔵省が当初から草案を作成しその中心的な役割を果たし、できるだけ大蔵省の財政統制権が維持・発揮できることを問題意識として、制度設計を行ったことがわかる。また、当時はまだ議会制度も十分整っていなかったため、主に枢密院での

⁴⁸ なお、財政法については、GHQ の占領の中で法案策定作業が進められたことから、理念と制度運用との間で乖離が生じたこともあり、成立後何度かの法改正が行われている。本稿に関連する部分については特段の変更がないため割愛するが、大蔵省財政史室編 1984：232-246、藤井 2018：6-15 に詳しい記述がある。

議論となり、細かな論点はあまり議論されるような状況にはなかった。もちろん憲法との整合性や当時の有力者（井上毅など）の意見なども相当程度会計法の起草には影響を及ぼしているが、当時の大蔵省が果たした役割は相当大きかったものと推察される。

一方、昭和 22 年会計法及び財政法においては、第 2 次世界大戦の敗戦を経験し GHQ の占領下にあり、新たな民主国家を作っていくために憲法の改正が進められた時期である。そこでは戦後の反省を踏まえて、GHQ の指導の下、徹底的な民主化が進められていき、財政制度にも財政民主主義の徹底が求められることとなる。その制定の過程においては、早い段階から大蔵省内で検討が進められたものの、その過程とは別で内閣総理大臣を会長とした政府による調査会により、財政法にかかる基本的な方針が定められ、その方針の影響も受けながら、予算制度の民主化や合理化などを問題意識として大蔵省内での検討が進められていくこととなる。財政法は、旧会計法などの原則を踏襲しながら検討が進められていき、草案が出来上がっていくこととなるが、特に重要な点としては、政府内で起草された財政法案についても GHQ との交渉の過程が存在し、徹底的な民主化を問題意識として持つ GHQ の指導により、アメリカ式の様式が導入されることになるなど大きく修正が求められることとなる。そのため、財政法の成立過程においては、内閣、大蔵省、GHQ と様々なアクターが財政法に強い影響力を行使し、相対的に大蔵省の影響力は小さくなっていると言える。

以上のように、その成立過程においては、明治 22 年においては、財政制度も未整備であって、大蔵省の利益が強く発揮されながら、ヨーロッパの様々な国のアイディアに影響されて出来上がっていた一方、昭和 22 年においては、もともと出来上がっていた財政制度を踏襲しながら、様々なアクターの利益に影響されながら、GHQ の強い指導を受けて出来上がってきたという違いがあった。

第 2.5.2 項 内容の比較

明治 22 年会計法については、予算に関して第 5 条から第 9 条までの全 5 条によって規定されており、予算に関する手続き的な基本原則を示すのみである。一方、財政法においては、第 14 条から第 36 条までの全 23 条まで相当大部にわたって規定されている。特に重要な点として、その立法趣旨である「予算制度をより民主的、合理的、計画的に改革」（大蔵省財政史室編 1984：179）しようとした点である。そのため、明治 22 年会計法では「經常部」と「臨時部」で分かれており各省の責任が不明確であったものを、改正後は部局別にして組織別の予算編成方式にすることによって予算の各省庁の責任が明確になるようになった。さらに、予算も歳入歳出予算に限定せず、予算総則や国庫債務負担行為を加えて予算概念を広げ、より議会中心主義とする改革が行われた。加えて、予算提出時期の早期化や予算とともに添付するもの拡充など予算制度をより民主化する改革が行われた。このように、議会における財政権限を拡充し財政の民主化を図るものとなった。そうした民主化を図る上でも予算に関してより細かく規定されていると考えられる。

一方、決算についても、明治 22 年会計法では政府による決算作成と会計検査院の検査と

その議会への提出について定めているが、財政法においては、各省庁の役割や提出の時期などより具体的な規定となっている。また、決算書に記載する項目や添付書類も増えており決算書がより充実したものとなっている。しかしながら、決算については予算に比べてあまり大きな変化があったとは言えず、決算の果たす役割についてはあまり議論がなかったことも推察できる。

第3章 昭和・戦後期の予算・公会計制度改革の検討

前章では、明治22年会計法の成立と、昭和22年の会計法の改正及び財政法の成立の過程を見た。本章では、1947年以降の予算・公会計制度に関する改革について、その変遷を総論的に確認するとともに、主に本稿の主題である公会計制度に関する重要な検討がなされた第一次臨時行政調査会（以下、「第一臨調」とする。）について、その検討の過程や検討内容、その後の対応などについて確認していく。

第3.1節 第一次臨時行政調査会までの予算・公会計制度

昭和22年の財政法の成立及び会計法の改正以降、予算・公会計制度において本稿に關係する複式簿記の採用などの制度上の大きな改正はなされていないが、いくつかの事項について改正が行われた。そのため、簡単に改正の経過を確認する。

昭和22年に改正された会計法については、改正までの時間の制約などによって、不完全な改正であると認識されており、いくつかの論点を引き続き検討する必要性があったことから、会計制度調査会を設置して、引き続きの会計法改正に関する検討が行われた。

まず、会計法の施行後、1949年4月1日に会計法の一部改正が行われた。この改正では、支出負担行為を制度化したことが主な改正である。これは、「予算執行を支出の原因となる契約等の債務負担とその結果として発生する支出との2段階に明確に区分し、後者を「支出負担行為」とよび、それに対する厳格な統制を実施し、予算の適正で計画的な執行をはかることをねらったもの」（大蔵省財政史室編 1984：212）であり、支出官と支出負担行為官を別に設置するなど、支出という実行行為についての統制を強化したものである。この改正は、昭和22年の改正の補充的な改正であり、戦後の新公会計制度は、1947年の改正と1949年の改正をもって整備されたとされる。（大蔵省財政史室編 1984：203-207、212-213）その後、1952年には、小切手認証制度の廃止や支出負担行為に関する部分的修正⁴⁹が行われた。

一方、財政法については、1949年から1952年にかけて、7回の改正を行っている。簡単に記載すると、まず、1949年4月1日に行われた改正は、歳入歳出予算の項目について組織別、性質別（歳入）、目的別（歳出）のものとして一本化するとともに、予備費の任意化、移用制度の新設が行われ、財政法施行後2年間に於ける不備を補充する改正であった（大蔵省財政史室編 1984：234-236）。続く、1949年5月31日には、総理府と法務府の設置に伴う形式的な改正がなされ、続く1950年3月31日に、歳入歳出予算における項目の修正、支出負担行為の事務の簡素化などが行われ、同年5月4日には、大蔵省に予算決算及び公会計制度に関する重要事項を調査審議するための機関として「財政制度審議会」を設置するための改正が行われた。この財政制度審議会は、それまで会計制度の調査を担っていた会計制度調査会について、内閣に置かれた各調査会の整理合理化に伴って、大蔵省にその機能を移管するとともに、調査事項を会計制度のみならず予算決算制度にも拡充して審議するための

⁴⁹ 例えば、支出負担行為に関する委任制度の導入や、支出官と担当官の兼務などを認めた。

機関として新設された⁵⁰。ここから会計制度調査会は財政制度審議会へと姿を変え、国の予算・会計制度に関する実質的な調査審議機関として、重要な役割を担っていくこととなる。そして、1951年6月1日に、財政制度審議会の委員に関して、その任命規定の変更が行われた。1952年には、まず3月5日には、繰越明許費に関する整備、予算区分の改正などの大幅な改正が行われ、続く、同年7月31日には法務府から法務省への変更に伴う形式的な改正が行われた。(大蔵省財政史室編 1984 : 232-242)

以上の1949年から1952年にかけての会計法と財政法の一連の改正によって、「財政会計制度としてはこれで一応の整備を了し、安定したものとなった」とされる(大蔵省財政史室編 1998 : 417)。この改正後、1954年から1971年にかけて一部改正が数回なされる⁵¹。

まず、1954年5月8日に財政法と会計法に関する一部改正が行われた。ここでは、会計法については、支出負担行為などの会計事務の円滑化・簡素化を目的として、分任支出負担行為担当官制度の新設など⁵²がなされた。一方、財政法については、予算繰越制度の合理化を目的などとした繰越明許費に関する債務負担制度の創設など⁵³の改正が行われた。

続いて、1961年11月22日に契約制度の抜本的な整備を行う改正がされた。契約制度の整備については、昭和22年の会計法改正以降の懸案事項となっており、財政制度審議会などでの審議を重ねて改正することとなった。その内容は、契約事務についての規定を新設し、その契約事務の範囲などを規定した。さらに、契約方法について規定し、一般競争入札を原則とするなどを明確化した。さらに、その落札の方法や保証金、契約書の作成、監督などに関して規定され、契約制度全般に関して幅広い整備が行われ、環境の変化などに対応できる態勢が整備された。(大蔵省財政史室編 1998 : 503-520)

一方、財政法については、1962年5月8日に補正予算に関する改正が行われた。この改正内容は、それまで決算剰余金を補正予算に見積もることに国会などで議論となっており、それを解消するためのものとして、補正予算に関する規定の整理が行われ、具体的には財政法29条の補正予算に関する規定について、「追加予算」と「予算の修正」と区分されていた規定を「補正予算」として名称と適用要件を統一したり、その適用要件をより緊急性の高いものへの適用といった形に改正された。(大蔵省財政史室編 1998 : 432-440)

⁵⁰ 財政制度等審議会財政制度分科会 地方公聴会資料「財政制度等審議会の役割と我が国の財政事情」(2019年5月13日)

(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/local_hearing/kansai010513/shiryou1.pdf) (アクセス 2021/1/26)

⁵¹ 財政法に関して1965年の改正について、また、会計法に関して1965年、1970年、1971年の改正については、第3.3節で記述する。

⁵² この他、現金及び物品の亡失または毀損通知の簡素化、予算繰越の申請及びその承認手続の簡素化、都道府県への会計事務の委任が改正項目であった。(大蔵省財政史室編 1998 : 499)

⁵³ この他、繰越に関する大蔵大臣の限度額承認制度、国庫債務負担行為の年限延長、会計検査院への支払計画の承認通知の廃止が改正項目であった。(大蔵省財政史室編 1998 : 426-427)

以上のように、第一臨調が設置されるまでの間、昭和 22 年に出来上がった予算・公会計制度は数度の改正が行われ、その時々の時勢に合わせた形で整備されていった。しかしながら、その改正過程においては、その事務の合理化、効率化が図られていったが、制度の根本からの改正については議論がなされることはなく、事業別予算制度や複式簿記の導入など予算・公会計制度の根本的な改革に関する検討は政府内ではなされてこなかった。一方、これらの制度については、アメリカではフーヴァー委員会での答申を踏まえて採用されるなど、その関心が高まっており、次節で示す通り、第一臨調において日本における適用の是非が議論されることとなった。次節では、第一臨調でのその検討過程を見るとともに、事業別予算制度と複式簿記の導入に関する議論の内容、その後の政府の対応について、検討を行う。

第 3.2 節 1961 年からの第一次臨時行政調査会での議論

本節の中心である第一臨調とは、1962 年から 1964 年にかけて総理府に設置され、行政全般にかけて改革を検討することを任された臨時行政調査会のことであり、その後、1981 年から 1983 年にかけて設置された臨時行政調査会と区別されて、前者を第一次、後者を第二次と表される。特に、第一臨調では、行政全般に共通する問題に対応するための内閣機能を強化するための改革意見や行政事務の配分に関する改革意見、許認可等に関する改革意見、公務員制度に関する改革意見などの 11 項目と、個別的または特殊な行政問題として貿易、港湾などの共営競合経営に関する意見や広域行政に関する意見などの 5 項目といった合計 16 項目を第一臨調の提言として出しており、その内、「予算・会計の改革に関する意見」のところにおいて、予算制度、公会計制度全般に関して提言がなされている。本節では、第一臨調における予算・公会計制度に関する提言を見るとともに、その提言における過程に着目する。

第 3.2.1 項 第一臨調の設置

第一臨調は、1960 年 12 月 7 日に第五次行政審議会によって政府に提出された答申が端緒となっている。その答申では、行政組織運営の根本的改革は非常に難しいため、アメリカのフーヴァー委員会を例とした超党派の臨時機関によって情報の収集、審議の必要性を指摘し、そのために少数の委員と、それを補佐するための広い内外の専門家の活用することで実効的かつ効果的な具体案の作成を求めている（根本 1963 : 31）。この答申を受けて、池田勇人内閣は、1961 年 3 月に政府は「臨時行政調査会設置法案」を第 38 回国会に提出し審議未了になるが、1961 年 9 月に続く第 39 回国会に再度提出され、附帯決議を付けて与野党の圧倒的支持のもと、「臨時行政調査会法」が 1961 年 10 月 31 日に成立し、同年 11 月 9 日の施行に伴い、総理府に臨時行政調査会（第一臨調）が設置された。

なお、「臨時行政調査会法」における附帯決議は、衆参両院の内閣委員会により付けられており、衆議院内閣委員会では、「政府は、本法案審議の過程において、調査会設置の目的

は、公務員の人員整理を意図するものでないこと並びに公務員の身分に変更を加えるものでないこと等をしばしば言明しているが、調査会が答申を行う際には、右の政府言明を十分尊重すべきことはもちろん、重要問題については一致を原則とし、本法案を議決した当委員会の意思より逸脱することのないよう要望する。なお、政府は、調査会の委員の人選に当っては、超党派的に公正を期すべきである。」⁵⁴とされ、参議院内閣委員会では、「本調査会は、行政制度及び行政運営の改善に関する極めて重要な目的をもって設置せられた趣旨にかんがみ、政府においては委員の人選にあたっては超党派的に公正を期し、更に重要問題についての審議に当っては全会一致を原則とすること。なお、本法案審議の過程において政府の言明せる通り公務員の人員整理、並びに公務員の身分変更を行なわないこと。」⁵⁵となっている。この2つの附帯決議の要点としては、①公務員の人員整理や身分変更の禁止、②委員の人選は超党派的で公正を期すこと、③重要問題については全会一致を原則とすること、である。

この「臨時行政調査会設置法」では、第1条で第一臨調を総理府に附属機関として設置することを定め、第2条では第一臨調について「行政を改善し、国民に対する奉仕の向上を図る」ことを目的とし、行政の全般的な実態を検討し、行政制度や行政運営の改善に関して調査審議することとなり、内閣総理大臣に意見を述べ、内閣総理大臣の諮問に答申することが定められた。第一臨調のメンバーは、委員と調査員に分かれており、委員については、同法に基づき、7名の委員（その内、1名が会長）が、両議院の同意を得て、内閣総理大臣により任命される。また、委員とは別に専門の研究を担当する専門委員と、専門委員を補佐する役割を担う調査委員も配置され、こちらも内閣総理大臣により任命される。実際に、第一臨調の委員としては、その附帯決議に従い、経済界やマスコミ、官庁、労働組合、学者などで構成されている。この点、アメリカのフーヴァー委員会とは異なり、委員に政治家が入っていないことが、第一臨調報告の実効性を下げてしまったとの批判がある（佐藤 1966：61）

⁵⁶。

第一臨調では、「行政上の一般問題はもとより、個別の問題も取り上げ、さらに調査の方法も強力な裏付けをもつとともに、実証的調査研究を前提」として、「できる限り関係機関から意見の聴取につとめるとともに、極力行政全般にわたる実態調査等も実施」している（臨時行政調査会 1964a）。第一臨調の審議にあたっては、調査会の本体会議の下に、専門委員からなる専門部会が設けられ、専門部会は3つの部門に分けて設置された。特に、第1

⁵⁴ 「臨時行政調査会設置法に対する付帯決議（衆議院内閣委員会）」（1961年10月27日内閣委員会）

⁵⁵ 「臨時行政調査会設置法に対する付帯決議（参議院内閣委員会）」（1961年10月31日内閣委員会）

⁵⁶ なお、第一臨調の任命されたのは、会長として、佐藤喜一郎（三井銀行会長）、会長代理として高橋雄豹（読売新聞副社長）、以下、委員として、安西正夫（昭和電工社長）、今井一男（国家公務員共済組合連合会理事長）、太田薫（日本労働組合総評議会議長）、花井忠（弁護士、元検事総長）、蟬山政道（国際基督教大学教授）の計7名である。

専門部会では、「行政の総合調整に関する事項および予算・会計に関する事項」が調査事項⁵⁷となっており、予算及び会計制度に関する事項に関する調査は第1専門部会の第2班が担当することとなった。また、第一臨調では、1962年2月から1964年9月までの約2年半の歳月をかけて審議をしており、最終的な報告書を1964年9月に発表した。この最終報告では、内閣の機能に関することや許認可等の改革に関することなど行政全般にわたって16項目の行政改革に関する意見となっており、そのうち、予算・会計制度に関しては、「予算・会計の改革に関する意見」として発表された⁵⁸。

第3.2.2項 第一臨調第1専門部会第2班における予算・公会計制度に関する報告書

予算及び会計制度に関する調査は、第1専門部会の第2班においてなされた。第2班では、予算及び会計制度に関して、1963年6月に中間報告が行われた。その報告の内容は、2部に分けられており、第1部では予算制度に関して、第2部では会計制度に関して記載されている。第1部の予算制度に関しては、予算編成過程、予算編成機構のあり方、予算の年度区分、予算の様式、事業別予算制度の是非、予算の執行過程の問題、監査の充実、特別会計及び政府関係機関の問題について検討が行われた。一方、第2部の会計制度に関しては、会計制度全般に関する問題として会計の簡素・効率化について、収入及び支出制度の問題、契約、物品の調達の問題、財産の管理、複式簿記の採用の是非について検討が行われた。その後、1963年9月に第2班としての最終報告が出される。なお、この最終報告においては、中間報告からの一部修正などであり、内容に大きな変更点はなかった⁵⁹。

このように、予算・公会計制度に関して、かなり幅広い範囲の検討を行い、報告がされた。本稿では、その中でも予算や公会計に関する事業別予算制度と複式簿記の導入の是非に関して注目する⁶⁰。

⁵⁷ なお、第2専門部会では、「行政事務の合理的配分に関する事項」、第3専門部会では、「行政運営全般に関する事項および公務員に関する問題」が調査事項となっている。

⁵⁸ 16項目の行政改革に関する意見については、以下の通りである。①内閣の機能に関する改革意見、②中央省庁に関する改革意見、③共管競争事務の改革に関する意見、④行政事務の配分に関する改革意見、⑤許認可等の改革に関する意見、⑥行政機構の統廃合に関する意見、⑦公社・公団等の改革に関する意見、⑧首都圏行政の改革に関する意見、⑨広域行政の改革に関する意見、⑩青少年行政の改革に関する意見、⑪消費者行政の改革に関する意見、⑫科学技術行政の改革に関する意見、⑬事務運営の改革に関する意見、⑭予算・会計の改革に関する意見、⑮行政の公正確保のための手続きの改革に関する意見、⑯公務員に関する改革意見

⁵⁹ 変更点としては、①「第1 予算編成過程」の結論について、閣議決定事項のみの公表に関し留意が強められた。②「第10 収入及び支出」について、国の支払事務を金融機関に委託する旨の提案とその利点について追記された。

⁶⁰ なぜ事業別予算制度に注目するのかというと、複式簿記の導入と相まって、その効果が最も発揮される分野であるためである。特に、複式簿記を導入した際にできるコスト計算などは事業別予算制度を進めていく上では、重要な要素であり、複式簿記や発生主義との関係性が高い。もちろん第2班報告書で取り上げられた他の分野についても、複式簿記との関連はあるが、関係性の深さと予算制度そのものを根本から変える可能性がある制度変

(1) 検討の対象、方向

第2班では、予算及び会計制度全般という幅広い調査事項を検討するにあたって、調査事項の内容をまず3点に整理している。その1点目は、予算と会計は必ずしも概念区分を明確にできるものではなく、その全体が一つの循環過程であり、相互規定的な関係にあるということである。次に2点目は、予算及び会計制度は技術的専門的要素が強く、複雑であることから、具体的な提案が必ずしもできず、対策の方向を出すにとどまったものがある。最後に3点目は、予算の規模や具体的な内容は問題とはせず、予算及び会計の制度や行政運営上の問題に限定して検討したとしている（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：3-4）。

また、検討の対象としたもののほか、検討を行う上での方向として、調査に置いて重視したという趣旨で4点に整理している。まず、「(1) 予算及び会計制度の近代化」として、国の財政規模の拡大など考慮すべき要因が多様となり、予算・会計制度が状況に応じて適切であるかを検討するもので、「国会が行政部に対して一定の内容の歳出権を認めるという予算の形式がその基本的な性格を規定しているもの」ということを前提にして、諸外国や民間企業における制度や改革の導入を検討するものである。この観点は、特に、事業別予算制度や複式簿記の採用に関する改革を目指すものである。次に、「(2) 公金、公財産の効率的な使用」として、予算の使用について、節約、効率的な執行、適切な財産管理などそれぞれに応じた効用を発揮させることを狙いとし、公金、公財産の管理及び使用が、最終的には国民負担につながる問題であることを検討の前提に置くものである。次に、「(3) 予算及び会計関係事務の簡素化、能率化」として、事務経費を節減し国民の負担の軽減と国の取引の利便を図り、行政運営を合理化することを狙いとし、予算・会計関係の事務量の減少と事務運営の能率化を進めるための検討をするものである。特に、事務運営での違法や不当、内部牽制などの問題との対立を調整することが検討する上での問題であるとしている。最後に、「(4) 予算及び会計に関する情報の提供」として、現行憲法の規定する財政民主主義の下に置いて、国会による財政の統制を確保し、国の財政活動について国民の理解を深め、財政の監視を十分にするために、情報の豊富さ・提供速度と事務量・概観性との適度な兼ね合いにおいて、予算の内容、執行状況、国の財政状況に関する情報をどのように提供するかを検討するという観点である。この4つの観点に絞ることによって、改革で検討されるべき内容が行政の近代化や合理化といった当時の時代背景にかなったものとなり、さらに検討するにあたって、問題となる対策について利点と欠点を挙げ、期待される利点が欠点を上回る範囲内において改革がなされるべきであるとして（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：4-8）⁶¹、改革の必要性が認識されその実行性が高まるように前提が置かれた。

更であるとして、事業別予算制度を取り上げることとした。

⁶¹ また、第2班報告書の構成は、主に、①検討の対象、②現状と問題点、③対策の方向、④結論となっており、検討の過程がわかるような構成となっている。

(2) 事業別予算制度の是非

第2班における予算制度に関する報告書では、予算編成過程や予算編成機構、予算執行過程など幅広い検討結果が報告された。例えば、予算編成過程に関しては、予算編成方針の早期化や閣議での調整能力、連絡経路などの問題点を挙げた上で、各省庁での内部調整機能強化や標準予算制度の活用拡大などの方針が示されている（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：9-22）。このようにいくつかの項目を挙げて、その問題点と対処方針を挙げているが、特に事業別予算制度については、第一臨調が参考にしたフーヴァー委員会でも勧告され、アメリカなどで採用された予算制度として、第一臨調の主要項目として検討されている。

まず、事業別予算制度とは、第1次フーヴァー委員会報告で勧告され、アメリカやフィリピンなどで採用された制度であり、予算過程における行政目的の達成を重視する予算制度であり、事業計画を基本に予算編成しその目標の実現を図ることに主眼が置かれる。これは、従来の伝統的な予算制度が事業の目的実現について重視してこなかったことへの批判として現れた。また、この事業別予算制度の具体的特徴としては、予算の様式を目的別分類として事業計画と結び付け、事業計画ごとに予算によって実現されると期待される業績を数量として具体的に掲げ、実績として実現した業績と費用とを対比することを求める点である。この特徴によって、事業別予算制度は、①情報提供機能と②行政管理機能を持つものとして期待されている（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：56-58）。

次に、事業別予算制度を導入する上での効用については、①予算編成から執行までを一貫することで予算制度と運用を近代化させる、②長期的視点に立った予算のあり方を可能とする、③予算編成過程での有用な資料を与え、執行段階では進捗状況の把握が可能になるなど、予算編成や行政管理の改善につながる、④単位費用の計測に役立つ、⑤民間での経営管理の方法を取り入れ行政能率の向上につながる、⑥予算の状況提供能力の改善につながる、といった6点を挙げている。一方で、第2班が行った事業別予算制度の問題点の検討としては、まず①業績の数量的把握に関して問題があり、事業別予算制度の効用を発揮できる分野とそうでない分野を切り分けて考える、②どのような目標を数量化するかについて研究を進めていく必要があり、海外の資料を参考として検討するとともに現在までの日本の予算制度において取り入れている部分を成熟させていく、③業績に対応した費用を把握する上では発生主義会計制度が必要となるが、予算制度に発生主義を導入するかは事業別予算制度の観点のみならず会計制度全般の問題として検討するべきであると指摘している（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：59-64）。

以上の事業別予算制度の効用と問題点の検討によって、事業別予算制度の導入とその取扱について、第2班では以下の結論を述べている。まず現行の予算制度においても、予算の区分において、「項」の区分において経費の目的別を示し、「目」において経費の用途別を示すなど、すでに事業別予算制度の内容をある程度有しており、事業別予算制度は問題点も指摘される一方、その効用を考えると積極的に導入していくべきであるとしている。その際の導入方法については、直ちに予算制度を変革し置き換える必要はないとしつつも、予算制度

の近代化の基本策として可能な限り速やかに導入し、当面は現在の制度を補充する役割として活用すべきとしている（臨時行政調査会第1専門部会第2班1963b：64-68）。

この結論を見るに、事業別予算制度については、かなりその効用を評価し、積極的な採用を勧めていることがわかる。しかしながら、採用した際の問題点については検討されてはいるが、必ずしも結論が出ているとは言えず、どのようにして問題を克服していくかについては、引き続きの研究が必要としている点については、報告書の提言の限界があると考えられる。

（3）複式簿記の是非

事業別予算制度については、上述のように積極的な採用を促していることがわかるが、一方で複式簿記の導入についてはどうであろうか。事業別予算制度における、発生主義会計の導入に関する部分は、会計制度全般の問題として検討をする必要があるとされており、第2部の会計制度に関する「第14 複式簿記」において関係してくる。第2部の会計制度に関しては、まず「第9 会計制度全般に関する問題」として検討を行った上で、その後、収入及び支出や財産の管理など個別の論点の検討が報告されている。特に、「会計制度全般に関する問題」において、第2班における会計制度全般についての現状認識が示されており、以下の4点にまとめられる。まず第1に、会計機関分立の原則として、会計行為を行うものその他の行政行為を分けており、さらに、会計機関は一連の会計上の行為に応じて分掌し、権限と責任が明確化されており、会計の側面から、合法性、正確性、妥当性を確保しようとしているが、円滑な会計業務の妨げや十分な調整機能の発揮を阻害している。第2に、金銭、物品、財産の三会計が分立しており、それぞれ別の法律によって、別個に管理されているが、統一的な財政管理の妨げになっている。第3に、単式簿記について、国の会計は計算機能自体による検証作用の発揮ではなく、会計職員と各帳簿を会計行為の各段階で配置して、あらゆる角度から会計のチェックを図ろうとしているが、価格表示による集約管理をするための複式簿記の検討が必要である。第4に、大蔵大臣が国の財政の統括的責任者として、各省庁の活動を統制し調整することを認めており、そのため、大蔵大臣との協議を必要とする事項がかなり多く、事務手続きに相当の時間がかかるなど、事業の円滑化などの妨げになっている。以上の4点の指摘を上げることができる（臨時行政調査会第1専門部会第2班1963b：115-128）。

その中で単式簿記に対する現状認識とも関連するが、特に複式簿記については、「会計制度全般に関する問題」の中でも別途検討をするとなっており、検討課題としては重要な位置付けであったと考えられる。この複式簿記について、まず第2班では、複式簿記の採用の是非を検討する意義として、①複式簿記を採用することで国の会計を全般的に、正確で明瞭かつ迅速なものにすることが可能であり、現行の制度の改善として検討する必要がある、②会計理論の発達に際し、国の会計においても可能な限りその手法を採り入れ、複雑かつ膨大な財政を近代的に処理するとともに、将来の発展にも必要がある、といった2点の要請が挙げ

られている（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：182-183）。

また、複式簿記の導入に関する検討の前提として、いくつか整理をしており、以下のよう
にまとめられる。まず、その定義に関して、複式簿記を「帳簿の貸方、借方に同額の記帳を
行ない、いわゆる貸借平均の原理による記帳が行われることにある」としている一方、単式
簿記を「会計数値は、科目ごとについて孤立的に記録されるのみであり、従って複式簿記に
おけるような会計数値の間の相互連絡、対照関係は帳簿上では存在しない」ものとして定義
している。そのため、複式簿記については、応用できる範囲がきわめて広いものとしている。
その上で、複式簿記の導入方法については3つの方式があるとし、①歳入歳出予算に関する
経理を行うための方式、②現金、債権債務、資産負債の増減異動を総合的に経理する方式、
③企業会計的な経理方式、を挙げており、①については、現行の会計方式に特筆すべき変革
はなく実益に疑問があること、③については、国の会計に全面的に適用するということに相
当の異論が起り得るとして、第2班では②の方式を念頭において検討を行うこととした
（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：183-185）。そして、複式簿記の適用の範囲に
についても、一般会計や特別会計、さらにはその中にも事業的なものやそうでないものなど
様々な区分があるが、適用範囲を限定するかどうかについては、「当初から適用範囲を限定
して考えることは適当ではない」として、全ての特別会計と一般会計全般に適用すること
を念頭に検討を行うことが示された（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：185-186）。

以上の検討の前提を置いた上で、第2班では、複式簿記を採用することの利点として、①
月々に作成する試算表によって、継続的に財政状況の把握できる、②記帳する上で、誤謬、
脱漏を自動的に検査する機能を有する、③翌月の収入支出見込みなどの必ずしも把握され
ない債権や物品や財産の把握を容易にする、④現金の支出額だけでなく財産の使用を含む
真の行政コストを把握することができる、⑤会計事務の複雑化を防ぎ、能率化を図ること
ができる、として以上の5点を挙げている（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：186-
189）。一方、採用に対する問題点として反対する立場からの批判とそれに対する反論を9点
示しており、例えば、企業の損益計算に相当するものは官庁会計には不要であるや、損益の
明確化の困難さなど、複式簿記を官庁会計に導入することへの批判とその反論が示されて
いる（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：189-192）。なお、以上の検討を経て、具
体化に当たっての問題点を、9点⁶²挙げているが、いずれも基礎作業の段階にとどまり、具
体的な基準の作成はできず、今後の検討を待つとしている（臨時行政調査会第1専門部会第
2班 1963b：192-193）。

以上の検討を踏まえ、第2班の結論は、以下の通りである。まず、複式簿記の採用にあた

⁶² この9点とは、①予算科目と会計上の勘定科目との関係づけ、②具体的な勘定科目の設
定、③流動資産と固定資産との区分の具体的基準、④資産の評価の方法、⑤具体的な仕訳
の方法、⑥決算の方式及びこれに関連して現行出納整理期間の処置、⑦財務諸表の分析方
法、⑧発生主義、原価計算制度が採用される分野について、減価償却費に関連して、固定
資産の耐用年数の決定、減価償却の記帳方法、減価償却方法、残存価額の評価、⑨原価計
算について、その具体的な方式及び標準原価計算、直接原価計算の採用の可否。

っては、その方式や採用による利点、問題点について、その利害や得失を比較考量すること
で、適否を決定すべきであり、さらに、複式簿記は、金銭、物品、国有財産などの公会計制
度全体に関係するところが大きく、それら国の会計制度の内容は複雑かつ膨大であり、複式
簿記の採用のような重大な変革には、その方式と利害得失について実地に即した調査研究
を必要であるとした上で、①事業特別会計や政府関係機関のように、事業の損益ならびに試
算、負債、資本の状況を総合的に経理する必要のある部門については、複式簿記の導入をさ
らに拡大すべきである、②として①以外の一般会計やこれに準ずる特別会計においては、導
入の方式とその利害得失に関して更なる実証的な研究が必要であり、もし採用する場合に
は、特定の事業分野などに限定するのでは問題が多く、今後の問題として、「一般会計にお
ける複式簿記の採用の適否について、政府において実験的な調査が行われる必要がある」と
して、結論付けている（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：193-195）。

以上の検討の内容と結論を見るに、事業別予算制度に関する検討内容とは、その結論が異
なることがわかる。複式簿記の採用による効用やその問題点に関しては、様々に細かく議論
されているが、それを国の会計制度に関して、適用するべきか、適用するにはどのように具
体的な過程が必要かについては、十分な検討がなされておらず、検討の不十分な点について
言及しつつも、政府における実験的な調査を求める形となっている。引き続きの研究が必要
としている点では事業別予算制度の結論と同じではあるが、その調査研究を政府に委ねて
いる点には大きな差異があり、当該問題の複雑さも影響しているものと推察されるが、具体
的な結論を専門部会では出すことができず、一種の先送りの結論となってしまっている。

第3.2.3項 第一臨調における予算・公会計制度に関する意見書

以上のように、内容やその結論については、具体性に欠ける部分が否定できないとは言え、
第2班においてかなり範囲が広く深い検討がなされた報告書が公表された。この報告書を受
けた第一臨調の本委員会においては、この報告書を基礎としつつ、今井委員を中心として
更に第一臨調が出す意見書としての検討が加えられていき、1964年9月に「予算・会計の
改革に関する意見」が発表された。本項では、この「予算・会計の改革に関する意見」（以
下、「委員会意見」とする。）について、確認していく。

（1）現状認識及び基本的考え

まず、委員会意見では、現状認識として、財政規模の拡大が著しい状態であり、政府活動
が複雑多様化し、成果の把握が難しくなっており、成果をどのように具体的に表示する
のかや政府活動どのように経済的・能率的に遂行するのかということが、要請されている。
この要請に基づき、予算については、政府活動を計画化し、積極的な政策目的の達成を図り、
有効な行政管理の手段となる機能が求められ、さらに国会や国民から財政を監視するため
の有用な情報提供機能が一層強く求められる。加えて、会計については、予算のこれらの機
能を果たす上で一体的な検討が必要であり、会計が、予算の執行状況や財産の運営状況を整

理し、必要な情報を確保することで予算との対比を行い、具体的な判断に資するものであることが求められるとされる。そして、個別的な制度補完はされてきたが、制度全般にわたる根本的な検討が必要であるとする。これらの前提に基づき、予算・会計制度の問題点について、①予算編成に客観性が欠けていること、②予算会計の諸原則の適用が画一的であること、③予算の執行及び決算が軽視されていること、④財政の統一性が著しく損なわれていること、⑤会計事務処理が複雑化していること、の5点を挙げている。

このような現状認識と問題点を踏まえ、委員会意見では、予算会計を近代的かつ効率的なものとするために、勧告にあたっての基本的な考え方として、①従来の予算本位の考え方を決算本位に改め、同時に業績評価を重視すべきである、②財政の基本的な問題については、ひろく国民有識者の意見を取り入れて、財政収支に関する原則等、極力客観的な基準を樹立すべきである、③予算執行に関する弾力性を拡大し、経済的、効率的にこれを行うことができるような体制を整備すべきである、④予算会計手続の画一性を排除し、これを簡素能率化すべきである、としてこの4点を挙げた。

以上のような、現状認識と基本的な考え方が示されたが、第2班報告書とは検討の前提が異なっていることがわかる。第2班報告書では、検討の前提として、予算会計事務の近代化、公金・公財産の効率的使用、予算及び会計関係事務の簡素化・能率化、予算及び会計に関する情報の提供にあったが、委員会意見では、決算本位への転換と業績評価の重視、財政における客観性の確保、予算執行の弾力化、予算会計手続の画一性の排除による簡素能率化となっている。このような検討の前提の変更が、この後記述するそれぞれの結論について、結論に違いを生じさせる基礎となっていると考えられる。

以上の前提から、第2班報告書との差異に着目しつつ、事業別予算制度の是非と複式簿記の是非について、以下確認していく。

(2) 事業別予算制度の是非

まず、委員会意見では、事業別予算制度を検討するにあたって、予算とは、「内閣の行なう行政の具体的表現であるとともに、国民および国会の財政監視の手段」であり、「予定される事務事業を明確に示し、かつ成果について予定との対比を検討することができる仕組み」であることが必要であり、それを理解しやすいものであるべきであるとする（臨時行政調査会 1964b : 13）。しかし、現状の予算制度は、その要請を十分に満たすものになっておらず、①予算の仕組みが、事業計画と対応しない行政組織を基礎とし、使途別支出による統制を基本としているため、行政目的を具体的に表示したものになっていない、②事業計画ごとの目標と成果を対比し、行政の実現度を評価するなどの予算の実効を確保する手段を持っていない、③行政について事業とその実施規模が具体的に示されていないことは、国民や国会に対する情報提供に欠けている、として問題の所在を示し、これらの問題を解決する手段として、事業別予算制度の導入が必要であるとしている（臨時行政調査会 1964b : 13-14）。

次に、事業別予算制度の具体的な内容としては、①「予算の区分は、目的別分類をもって

貫き、機能（行政目的）、事業計画（行政目的を実現するための施策）、および作業計画（事業計画の実施区分）の3段階にわけると、②「事業計画ごとに、その予算によって実現されると期待される業績を具体的に掲げる」、③「予算に掲げた業績目標と実現した業績（成果）とを比較することによって、成果の検討を行うことができる予算構成にする」、といった3点を挙げている。そして、この仕組みを導入することで、その効用として、現行の予算制度の欠陥を是正し、従来の予算獲得にのみ専念し、執行と決算を軽視するという状況を打開できるだろうと指摘している。さらに、他の効果として、①「行政目的を具体的に表示しているので、予算および決算に際して実質的な審議を可能にする」、②「長期的な視点にたった予算のあり方についての視野を与えるとともに、現行予算の単年度的性格を脱して事業内容の継続性長期計画性に即応した予算編成を可能にする」、③「予算の執行を事業計画に基づいて管理するため、各段階で行政管理を行うのに便利である」、④「単位費用のは握が容易となるため、予算の積算に資するとともに事業の経済計算等が容易となる」、⑤「経営管理、原価管理の方式を行政各分野の行政管理の改善と行政能率向上のために取り入れる基礎をつくる」、⑥「予算書の内容が行政機関の事業内容とそれに応じた予算の内訳を示して説明的であるから、国民および国会における政府の行政目的の理解を助ける」としている（臨時行政調査会 1964b：14-15）。

最後に、以上の現状認識と事業別予算制度の内容から、政府への勧告を行っている。まず、事業別予算制度の導入は予算の欠陥を改善するためにも導入をはかるべきであり、予算区分の整理を行う前に、行政各分野において目標（業績）を数量的かつ具体的に表示する必要があり、そのための導入にあたっての方策を次の3点として示している。まず、①業績の数量的把握可能な分野ではすぐに導入を図り、②業績の数量的把握が困難な分野についても行政目的の数量的把握方法を徹底的に研究し、その適用領域を拡張するように努め、そして、③事業別予算制度を運用するために行政組織の再編整備が必要であり、そのため各計画の企画部門と実施部門の区分とその有機的連携の確保に配慮するべきであるとしている（臨時行政調査会 1964b：15-16）。

以上のように、事業別予算制度の導入については、かなり積極的に導入を勧告しており、第2班報告書よりその積極性が強くなっている。特に、第2班報告書では、その研究が不十分であるとし、現行制度を基礎としつつ補充的かつ段階的に導入をすることを勧めているが、委員会意見では直ちにその導入を勧め、数量的把握が難しい分野でも適用できるように研究をすることを勧めている点には、大きな差異があると言える。

（3）複式簿記の是非

次に、複式簿記の採用の是非について見ていく。まず、委員会意見では、現状認識として、一般会計については単式簿記に基づく収入支出管理と、債券債務、物品、国有財産などがその種類別に経理され、一方、特別会計では、発生主義会計が義務付けられるものや、財務諸表の作成が義務付けられるものや、全く義務付けがないものがあるなど、その経理方法が一

律のものとなっていない。そのような現状のもと、一般会計と特別会計に複式簿記を採用するための検討をする場合の方式として、①歳入歳出の経理にのみ複式簿記を採用する場合、②現状、個別経理されている現金、債券債務、物品国有財産などについて、貨幣価値計算を行い統一的に経理する場合、③企業会計に準じて、発生主義や減価償却をおこない、原価計算性も導入する場合、の3つを挙げ、①については利点が限定的であるとして、委員会意見において②と③を対象とするとしている。

次に、複式簿記の効用とその問題点を挙げており、まず、効用については、適用方法によって異なると前置きしつつ、一般的特徴として、財産変動の事実と事由を同時に把握でき、収入支出や債券債務などの増減変化を相互に関係づけ、継続的に表示できるため、複式簿記を導入すること自体で、内部牽制の働きを持っている。さらに、管理目的という点で、原価計算を行うことで費用を把握し、原価意識を高めることができるとする。しかし、これらの効用は、企業会計において最も発揮できるものであって、多様な行政の事務事業について、管理目的から費用把握が有用な分野では複式簿記が有用となる一方、収入支出の記録が重視される分野ではその効用も限られるだけでなく採用に伴う問題点も多いとして、必ずしも複式簿記が行政の事務事業に馴染むものではないとする。

最後に、以上の現状認識と問題点から、その勧告においては、①「特別会計のうち、事業特別会計⁶³については、事業の実態に即した複式簿記を採用すべきである」としその必要性を指摘しているが、②一般会計については、その会計処理は、予算に基づく処理が必要であり、総合的な決算という形にまとめることが必要であるため、「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であろう」として、その採用にかなり否定的である。なお、一般会計のうち、公共事業などの区分経理と費用把握が必要な分野については、「内部的に、複式経理を基礎として費用をは握し、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、一定の理解を示す形となっている（臨時行政調査会 1964b : 58）。

以上のように、委員会意見と第2班報告書の間では、その結論が全く異なっていることがわかる。第2班報告書では、結論の具体性は不十分ではあるが、今後の調査研究を求め、将来的な複式簿記の導入の可能性を示している一方、委員会意見では、特別会計についてはその導入の必要性を指摘はするものの一般会計については、複式簿記の採用をほとんど否定している結論となっている。

以上、事業別予算制度の是非と複式簿記の是非から、第2班報告書と委員会意見の違いを確認してきた。ここから見えてきたのは、それぞれの結論に相当な違いが出ていることである。事業別予算制度では委員会意見で更なる積極的な採用が求められ、一方、複式簿記ではかなり後退した勧告となり、一般会計における採用は否定されたといって良い。このように

⁶³ この事業特別会計については、委員会意見において、「企業・行政事業・資金・保険等各種の特別会計を含み、事業の種類として、物品の製造、役務の提供、売買、公共施設の建設、保険、金融等」であるとしている。（臨時行政調査会 1964b : 58）

第2班報告書が公表されてから委員会意見が出るまでの1年3ヶ月の間に、どのような検討の過程を経て、意見が変わることになったのか、次項では主に第一臨調の会議議事録を手がかりに、その理由を探っていく。

第3.2.4項 第一臨調における予算・公会計制度に関する検討過程

本項では、上記の第2班報告書の作成と委員会意見の作成において、どのように調査事項が選定され、どのように調査がなされ、どのような議論がなされたのか、特に、事業別予算制度と複式簿記に関する議論に注目し、それぞれの検討過程を確認する。

まず、検討過程を見て行く前に、第2班ができるまでの過程について若干確認する。第一臨調が発足して、第1回会議が1962年2月15日に開催されてから毎週水曜日を定例会議日として審議が進められることとなる。まず、第2回会議から第4回会議にかけて、専門事項の調査審議のために専門部会の設置とその人選が行われた。また、人選と前後する形で、いかなる事項を調査事項とするか、どのように分担するのか検討され、3つの専門部会が設置されることとなった。その後、各専門部会への配属が決定され、専門委員を補佐して調査活動にあたる調査員が任命され、各専門部会に配属されて、各専門部会の体制が確立する。その後、議事規則など決定されることで専門部会の運営方式も決定していく⁶⁴。これらの過程を経て、第1専門部会において「行政の総合調整および予算会計に関する調査」を担当することとなり、さらに総合調整を担当する班（第1班）と予算及び会計制度を担当する班（第2班）に分けて調査されることになった。加えて、第2班には3名の専門委員⁶⁵が担当することとなり、調査員として7名⁶⁶が任命されたことで、本格的な調査審議に向けて活動が開始されていく。（芦田1963：28-29）

（1）第1専門部会第2班による検討過程

まず、第2班の検討過程について、第2班の報告書によると、調査の経過は次の通りである。まず、1962年5月から9月にかけて、調査事項や検討視点の整理が行われた。その後、設定された調査事項や検討視点に準拠して、各調査が進められていくが、特に、①官庁会計への複式簿記導入に関する調査、②事業別予算制度に関する調査、③一括調達方式に関する調査、④官庁における予算及び会計制度並びに関係事務の処理状況に関する調査、⑤民間企

⁶⁴ なお、各専門部会における審議状況については、順次委員会に対して報告されることになっている。（芦田1963：29）この点、専門部会内部での検討の過程は、一部議事要旨が残されている（市政専門図書館所蔵する「各専門部会会議要旨」を参照。）が、その審議内容ははっきりとはわからない。しかし、委員会での専門部会での進捗報告によって、検討の経過をある程度把握することができるため、本項では、主に委員会での会議議事録をもとに、第2班の検討過程を追っていくこととする。

⁶⁵ 専門委員は、岩動道行（班長）、西野嘉一郎、榎重博が選ばれた。しかし、1962年12月に西野嘉一郎は病気のため退任し、代わりに阿部斗毛が新たに加わった。

⁶⁶ 調査員は、石井武、稲葉恵一、加藤芳太郎、佐々木晴夫、関谷俊作、中村清、亘理彰が選ばれた。

業における予算及び会計に関する調査、については主な調査として取り上げられており、第2班として力を入れて取り組んだ調査事項であると考えられる。以上の調査に基づいて項目別に調査員によって報告書が作成され、1963年1月から5月にかけて、その報告書について専門委員や調査員合同会議により検討がなされた。その後、1963年5月から6月にかけて、調査員による調査結果や検討を参考にして、専門委員によって中間報告案の作成と調整が行われた。そして、1963年6月に第2班の中間報告が本会議に提出され、その後、各方面から中間報告に対して意見が求められるとともに、若干の補足調査や一部修正が加えられ、1963年9月に第2班の報告書としてまとめられることになった（臨時行政調査会第1専門部会第2班 1963b：1-2）。

表3-1 第2班による調査検討の経過

1962年5月～9月	調査の方向を見出すことを目的に、調査事項及び検討視点の整理が行われた。その概略の内容は、1962年8月1日の本会議で報告がなされ、その後の調査過程において一部検討事項の追加もなされている。
1962年5月～1963年1月 (なお、これ以外の期間においてもなされている。)	検討の視点に準拠して各種の調査を実施。主な調査については、以下の通り。 ①官庁会計への複式簿記導入に関する調査：学識経験者からのヒアリング、複式簿記導入の事例の調査、導入方法の研究等 ②事業別予算制度に関する調査：学識経験者からのヒアリング、複式簿記導入の事例の調査、導入方法の研究等 ③一括調達方式に関する調査：実施事例の調査等 ④官庁における予算及び会計制度並びに関係事務の処理状況に関する調査：実地調査、関係者からの意見聴取、資料の調査等 ⑤民間企業における予算及び会計に関する調査：実地調査、学説の研究等
1963年1月～5月	調査員報告の検討が行われ、まず項目別に調査員が調査に基づく報告書を作成。その報告について専門委員及び調査員合同会議において検討を加えられた。
1963年5月～6月	調査の結果を参考にして専門委員によって中間報告案が作成され、若干の調整が加えられた。
1963年6月19日	第2班の中間報告書が本会議に提出される。
1963年6月～9月	中間報告について、各方面から意見を求めるとともに、若干の補足調査を行った。中間報告について一部修正する形で、報告書が作成される。

1963 年 9 月 25 日	第 2 班の報告書が本会議に提出される。
1963 年 10 月 4 日～	本会議にて第 2 班報告書に関する議論が開始。

注：臨時行政調査会第 1 専門部会第 2 班 1963b：1-2 より筆者作成。

以上のような大まかな検討過程を経て、第 2 班報告書が作成されていった。以下では、本会議での議論なども確認しつつ、より詳細な議論の過程を見ていく。

まず、1962 年 8 月 1 日に開催された第 23 回の本会議において、調査事項と検討事項が報告された。これによると、当初から事業別予算制度と複式簿記については、検討事項として重要なものであることが読み取れる。この点、事業別予算については、フーヴァー委員会での重要な成果としても語られており、加えて、複式簿記の検討についても、アメリカがすでに導入していることもあり⁶⁷、この 2 点に関しては、当初からその関心はとても高かった。

まず第 23 回会議において報告された内容として、予算制度に関する部分として①予算編成機構のあり方、②予算編成の過程、③予算の年度区分、④予算の様式、⑤特別会計に関する問題、⑥予算執行の統制と監査、を検討事項として挙げており、次に、会計制度に関する部分として①会計諸原則のあり方、②金銭会計手続きの整備、③財政管理方式のあり方、④財政資金の運用を挙げて（臨時行政調査会事務局 1962a：36-42）おり、かなり幅広く検討を行おうとする姿勢があった。その中で、④予算の様式の一部として、事業別予算制度について、慎重に検討していくとしている。特に、事業別予算制度の採用がなされた場合には、国会での議決事項の範囲に関してなど法律改正などの必要が出てくるとの認識を示している（臨時行政調査会事務局 1962a：13-14）⁶⁸。一方、会計制度に関して、①会計諸原則のあり方の内容として、複式簿記の導入に関する検討を提案している。特に、報告者である西野専門委員は官庁会計への複式簿記の導入を大きなテーマであり、どのような取り入れ方ができるかなど検討する必要があるとして説明しており、その具体的内容として、①予算と会計制度の関係が不明確であるという現状の問題点を複式簿記の導入により明確化できる、②内部監査制度をより充実できる、③導入にあたって事務機械の導入を必要とし、官庁会計の近代化に資する、④予算会計を現金主義から発生主義に変えることで予算の繰り越しなどを含めた弾力的な予算制度の採用につながる、といった点を挙げ、検討の必要性を説明している。さらに、②金銭会計手続きの整備、③財政管理方式のあり方、④財政資金の運用といった分野についても複式簿記の導入によって改革を進めていくことができるのではないかと、その複式簿記の検討の必要性を指摘している。以上のように、第 2 班は幅広い範囲を検討する意向が示されるが、第一臨調の委員からは、調査範囲が広すぎるため重点を絞る必要性が指摘され、専門委員からは事業別予算制度と複式簿記については積極的に調査していく意向が示されている。

この事業別予算制度と複式簿記について重点的かつ積極的に調査していく意向は、次に

⁶⁷ 「国の会計制度に関する改善意見（黒沢清氏）昭和 37 年 9 月」：2-3。

⁶⁸ 岩動委員が発言している。

報告があった1962年9月5日開催の第26回会議においても示されており、当面の調査重点事項に、事業別予算制度のあり方と政府会計への複式簿記の導入が挙げられている（臨時行政調査会事務局 1962b：24）。そして調査検討の方法としても、文献資料の収集や学識経験者からのヒアリングを行うとともに、複式簿記については現行の会計制度との比較によりその利害得失の検討を行っていく旨の方針が示された（臨時行政調査会事務局 1962b：24、26-27）。なお、注目すべき点として、この時点において複式簿記については、なお専門委員の間でも意見が一致しておらず、一番時間をかけて検討を進めていることが説明されていることである（臨時行政調査会事務局 1962b：27）。その後、1962年12月26日開催の第36回会議において進捗報告されるが、基本的にはヒアリングの実施状況や予定などが報告されるのみである（臨時行政調査会事務局 1962b：2-4、49-52）。なお、第36回会議で、複式簿記の導入に対してかなり積極的な意見を持っていた西野専門委員が病気により抜けることとなり、代わりに三井銀行出身者の阿部が専門委員に任命されることとなった（臨時行政調査会事務局 1962c：1）。

ここから、第2班の進捗状況についての報告は途絶え、1963年6月19日開催の第66回会議に第2班による中間報告がなされることとなる。では、この間は先述の通りではあるが、第2班報告書によると各調査員の調査報告書が作成され、中間報告書の検討が進められていた。そして、第2班の中間報告については、第66回から第68回の計3回の会議⁶⁹を使って議論、検討がなされる。まず、第66回会議では、主に予算制度について議論された。主に報告書の内容に沿って説明がされていくが、特に、事業別予算制度については、アメリカなどで取り入れられまだ歴史が浅く研究なども進んでおらず問題点もあるものの、方向性としては前向きに採用を考えるべきであるとして取り上げたとしている（臨時行政調査会事務局 1963a：30）。このように、第2班において問題点があるとしつつも積極的に取り入れるべきとした理由の一つに、すでに日本の予算制度に事業別予算制度の基礎となる要素を備えている点である。第2班は、すでに予算書の中に、「事業別にある程度の目的なり計画が具体的に示されて」おり、「まったく内容的に新しい制度を取り入れるというようなことではない」として、導入の方法についても当面は現在の制度を基本としつつ、「補助的に実益のある事業範囲を対象にして、執行面での管理統制の機能、または情報提供機能を活用するという方向で進むべき」（臨時行政調査会事務局 1963a：34-35）として提案している。

続く第67回会議では、主に会計制度について議論がなされた。会計制度についても、主に報告書の内容に沿って説明がされていくが、複式簿記については、その問題点と反論について、興味深い応答がなされており、各省庁特に大蔵省からかなりの反対意見が出されていたとされる。委員からの反対意見は各省からのものかという問いに対し、報告者は、大蔵省から出た反対が主だとしつつ、各省に関してもある程度の導入に関する疑問を持っており、それは未経験の分野であることに関する疑問であるとして説明している（臨時行政調査会

⁶⁹ 各回の開催日は、第66回会議は1963年6月19日、第67回会議は1963年6月26日、第68回会議は1963年7月3日である。

事務局 1963b : 58-59)。さらに、複式簿記の採用については、専門委員の間でも議論があり、時間を掛けて議論がなされてきたが、「金銭、物品、債権等の総合的な財産管理」(臨時行政調査会事務局 1963b : 71) の必要性が高く、一般会計などその効用に関する疑問があるとはいえ、採用しないと結論づけることはできず、事業別予算制度の導入同様に前向きに考えると結論づけたとしている。そして、複式簿記の場合には、事業別予算制度とは違い、「根本的な制度の改革になるので、ひとつそういう色々な行政官庁について実験をして、その結果どのような方法でやれるか、あるいは本当にやれない、やってもあまり意味がないのかという、実験的な検討をまずやってみる」ということで、前向きに考えていくべきであるとしている(臨時行政調査会事務局 1963b : 71)。一方、委員からは、複式簿記の採用については、若干の疑問も出ており、「複式簿記の問題について、非常にちゅうちょし、あるいは事実上障害が多いというので、私はこれはまあ相当細かい問題からはいった方がいいと思う」との、否定的な見解も出ている。

そして、第 68 回では、前 2 回の会議での中間報告を受けて、再度、委員会として自由討議の機会が設けられた。ここでは、各委員が気になった内容について発言がなされたが、事業別予算制度については、その結論として試験的にやるということの確認がなされる程度であり(臨時行政調査会事務局 1963b : 41)、特段の議論はされていない。また、複式簿記についても、導入により「財務管理、会計管理全体を責任をもって、総合的にできるように仕向ける」ことができるといった程度として、専門委員から発言があった程度であった(臨時行政調査会事務局 1963b : 45)。

最後に、1963 年 9 月 4 日開催の第 69 回において、第 2 班報告書の作成に向けて、第 2 班の作業状況報告がなされ、ヒアリング結果の報告や中間報告において出た宿題などの検討に関して議論がなされ、1963 年 9 月 25 日に第 2 班の報告書として本会議に提出された。そして提出された第 2 班報告書については、1963 年 10 月 4 日開催の第 73 回会議において報告と議論がなされた。そこでは、事業別予算制度と複式簿記について、積極的な議論がなされており、事業別予算制度については、蟬山委員より、その導入に当たって制度や法律の様々な改正がなされるが、どれくらいのところまで改正を進めるべきかとの考えが確かめられ、どういった手順で進めていくのかに関して、積極的な意見が足りていないとの指摘がなされている。特にこの点に関連して、第一臨調が財政法や会計法を改正する機運になるような答申を示していくべきとの意見も出している。これに対して、専門委員からの回答として、積極的な採用を期待しているとともに、効果のあるところからやっていくべきであるとして回答されており、効果の不明な分野でも更なる研究を進めていくべきとの前向きな検討の必要性が表明されている(臨時行政調査会事務局 1963e : 13-16)。一方、複式簿記については、専門委員より、テクニカルな問題であるが、複式簿記をやることによって事業別予算制度など他の分野にも影響を与えるとした上で、専門部会内でも意見が分かれるところがあり本委員において方向性に関して意見を固めてほしいとの意思が表示されている(臨時行政調査会事務局 1963e : 18)。そして、複式簿記の導入については近代化を図っていく

ための手段であって、実験的な段階を経て国全体のものとしてやるべきであるとの専門委員の意見が改めて議論されている（臨時行政調査会事務局 1963e : 38-41）。そして、この第 73 回会議での最終報告を持って、専門部会における議論を終えることとなった。

以上のように、第 2 専門部会第 2 班が事業別予算制度と複式簿記をどのように考え、どのような検討を行ってきたのかを確認した。この検討過程から見えてきたことは、事業別予算制度も複式簿記についても、両方とも当初から重要な検討課題として進められていたことである。特に、複式簿記については、その導入の是非について、ヒアリングなどを重ね、かなり時間をかけて検討していることがわかる。しかし、事業別予算制度と複式簿記では、その結果には少し違いが生じていることがわかる。まず、事業別予算制度については、第一臨調が模範にしているフーヴァー委員会でもその重要な成果として取り上げられていることもあり、専門委員の間でも特段の意見の差異を生じずに、全面的に積極的な採用を勧めることになった。一方、複式簿記については、当初からその導入の是非については、専門委員内でも意見が分かれ、特に審議検討の途中でその導入に積極的であった西野専門委員が病気により専門委員を抜けることにもなり、結果、複式簿記導入に関して専門委員内での意見を必ずしも統一できなかった。このように意見を統一できなかったことで、導入について前向きな姿勢を示すものの、その方向性については導入するか否かは引き続きの研究が必要であるとの結果を導き、本会議において、その方向性をどうするかを意思を固めてほしいとの結論に至ったのである。

（2）第 2 班報告書提出後から委員会意見作成までの検討過程

では、第 2 班報告書が出された後、どのような過程を経て委員会意見が作成されるのか。まず、第 2 班報告書が出された後、「予算・会計制度に関する改善案」が今井委員を中心として、まとめられることとなる⁷⁰。そして、1964 年 2 月 29 日開催の第 95 回会議において、「予算・会計制度に関する改善案」が報告された。この改善案では、事業別予算制度については、日本の現行の予算制度は、計画ごとの業績表示とその実績把握、そして実効性の確保に欠けており、情報提供能力も不十分であると現状認識を示した上で、事業別予算制度は予算制度の近代化をはかる基本策となり、現状でもある程度取り入れられている実情を踏まえ、積極的な導入を整えるべきであるとしている。そして、具体的な導入方法として、現在の制度を基礎として補充的に実益ある事業範囲を対象にしつつ、その報告面や執行面などで有用な情報提供ができるように充実させることが望ましいとする（臨時行政調査会事務局 1964a : 20-21）⁷¹。これに対して、佐藤会長からは、改革を進めていく上で、漸進的にい

⁷⁰ 今井委員によってまとめられることになった経緯については定かではないが、おそらく当委員が大蔵省出身者であり、予算・公会計制度についてよく知っているということが影響しているものと推察される。

⁷¹ この他、「予算会計制度に関する改善案の骨子（未定稿）」（昭和 39 年 2 月）：2 にも記載がある。

くほか仕方なく、何年か立つたらいきたいできるようになるという認識が共有された。さらに、蟬山委員からは、根本の目的はパフォーマンス（成果）の部分であるから、予算の形式に重点を置くということでその目的や趣旨が曖昧にならないようにしないといけないとの意見も出され、今井委員からは行政に姿勢から変えていけるような整理の仕方を行う旨が話された。一方、複式簿記については、現行は単式簿記を使うが、会計の近代化の観点から、複式簿記を採用すれば、金銭、物品、国有財産の各会計を一つに結合できるとしつつ、その採用の適否は利害得失を比較考量しなければならず、①事業特別会計などの事業の状況を総合的に経理する分野には範囲を拡大し、②一般会計やその他の特別会計については、導入方式とその利害得失を、さらに実地に即した研究をすべきであり、政府において実証的な調査が必要であるとしている（臨時行政調査会事務局 1964a : 87-88）⁷²。そして、質疑においては、その利害得失について、今井委員より、単式簿記と比べて、事務分量は変わらず、利害得失は同じようなものであるが、コスト計算をする場合には便利になるだろうとの意見に同調している。そして、事務局長からは、事業別予算制度（パフォーマンスバジェット）においては、コスト観念の必要性があり、それに役立つとの見解も示されている（臨時行政調査会事務局 1964a : 88-90）。しかし、退職手当引当金の扱いなど発生主義の問題をどうするかなどの技術的問題も指摘されている（臨時行政調査会事務局 1964a : 91-96）。以上のような議論を終えて、再び今井委員を中心に修文がなされていくことになる。

次に本会議において、改善案が議論されたのは、1964年5月6日開催の第107回会議である。ここでは、「予算会計制度に関する改善案（第2次案）」の報告と議論がなされた。この第2次案では、前回案に比べて、各項目について記述が整理された。まず、事業別予算制度については、①現状、②内容、③期待される効用、④導入の方向という形で整理され、前回案からの修正点として、事業別予算制度の内容が具体的に示され、その効用についても長期的視点での予算編成や行政管理での有用性などが追加された。また、導入の方向としても、業績の数量的把握が難しい分野でも研究を続け適用していくべき旨が記載された⁷³。そして、質疑においては、今井委員から、事業別予算制度を採用することで、「今の役人の頭を切替させるためにも、決算本位にものの考え方を持っていくためにも、これは今度ぜひここでもものにしたい」（臨時行政調査会事務局 1964b : 41）として、「決算本位に変える場合に、今の制度では、予算というものは、国会で決められますという、それが最高の神様みたいに思いまして、その予算に合わせた決算を作るということが一番いい決算だと、こういう処理をしております。そこにまあ効率のあがらん点がございますからですね。やはり予算が多過ぎたとか少な過ぎたとか、こういう使い方は非効率だったとか、こういうことが判定され、批判されるような仕組みに切り替えること自身が、まあ私どもは大事だろうと思うんです。」（臨時行政調査会事務局 1964b : 41-42）として、予算制度の問題点を指摘し、導入に向け

⁷² この他、「予算会計制度に関する改善案の骨子（未定稿）」（昭和39年2月）：10にも記載がある。

⁷³ 「予算会計制度に関する改善案（第2次案）」（昭和39年5月）：5-7

での強い意思が示されている。一方、複式簿記については、①複式簿記導入の現状、②複式簿記の諸方式、③適用の範囲、④複式簿記の効用と問題点、⑤複式簿記の具体的取扱という形で整理され、前回案から、国の会計に関して様々な取り扱いがされている現状と、複式簿記の適用方法の諸形式、その適用の範囲が追加されるとともに、その適用による効用が、複式簿記の計算制度自体が内部牽制の働きを持ち、さらにあらゆる財産を総合的に経理することで、実態把握、分析、報告、監査等に効果を発揮するものであるとする一方、その特徴は官庁会計に求められるものとは根本的に異なり、企業会計において最も効用が発揮されるものであるとして、現行の会計制度が求める観点とは馴染まないとする旨が追記された。さらに、具体的な取扱についても、事業特別会計にのみ複式簿記の採用を求めるが、現行の会計制度を複式簿記に変えることには多くの疑問があるとし、その採用を否定的に捉えるとともに、一般会計について事業について費用把握を必要とするようなものについては、内部的に複式経理を使うなどの効果的な管理手段の整備を求めるものとなった⁷⁴。この点、会議での議論の中でも、今井委員は、予算制度そのものが税金を何に使うかということに重点を置き、それに基づいて決算がされるため、全面的適用の効果には疑問があるとして、全面適用は無理だとして結論づけたとして説明している（臨時行政調査会事務局 1964b:46-47）。このように、この時点において、複式簿記については、当初の意見からさらに後ろ向きな結論に変わっていった。

そして、1964年8月14日開催の第133回会議において、「予算会計制度に関する意見（第3次案）」として提出⁷⁵され、続く、1964年8月19日開催の第134回会議で議論されることとなった。なお、提出された第3次案について前回案からの差異を見ると、全体として「はじめに」として前文が追加⁷⁶され、最終的な委員会意見と近い形に整理され、そして、事業別予算制度については、概ね内容に大きな違いはないが、その構成を①問題の所在、②制度の内容、③制度の採用として整理され、記述内容が最終の委員会意見とほぼ同じ記載ぶりとなった。つまりその変更点は、前回案での内容と効用が②制度の内容に包含され、そして③制度の採用の最後に、事業別予算制度採用後に行政組織の再整備を求めた⁷⁷。一方、複式簿記については、概ね前回案と変わらないが、まずその効用について、財産の総合的把握に伴う効用を挙げていたが、その記載がなくなり、管理目的における原価計算の高揚に資するという効用が追加されることになった。加えて、問題点の指摘に関して、前回案では現行会計制度が過去に主たる関心を持ち、未来への観点が欠けているという現行制度への指摘をしていたが、行政は多様であり費用把握が必要な分野なら有用であるが、収入支出の記録が重視される分野ではその効用は限定的であるとしている⁷⁸。この部分については、概ね最終的

⁷⁴ 「予算会計制度に関する改善案（第2次案）」（昭和39年5月）：33-36

⁷⁵ 第133回での議論は、主に予算編成手続きに関する議論であり、事業別予算制度と複式簿記については、特段の議論はなされなかった。

⁷⁶ 「予算会計制度に関する意見（第3次案）」（昭和39年8月）：3-7

⁷⁷ 「予算会計制度に関する意見（第3次案）」（昭和39年8月）：13-15

⁷⁸ 「予算会計制度に関する意見（第3次案）」（昭和39年8月）：46-49

な委員会意見と一致してくる。では、第 134 回会議における議論においてはどのような議論がなされたのか。まず、事業別予算制度に関しては、その適用方法についてできるものからやるということを勧告するという確認がなされるとともに、佐藤会長より、勧告を強く出さないと政府はなかなか取り上げないのではないかと意見が出された。それに対して、今井委員から主計局において取り組まないといけないと言う空気はあるが、その適用範囲についてどこまでやれるかが問題であるとしている。そのため、どの分野から来年からやるようにと具体的に明示していこうとの方針が示された（臨時行政調査会事務局 1964f : 38-40）。一方、複式簿記については、全部は適用しないが今よりは範囲を広げ、研究とともにどんどん広げるという方向で指摘したことが示されたが、今井委員はそもそも憲法上の予算制度が税金の使途をどう使うかに規定されている点から憲法上複式簿記は否定しているものとして考えており、複式簿記の適用は限定的であるとして考えていた。そのため、事業別予算的にやれるところに複式簿記を使わせて、原価計算を意識させることに使うために、すぐに使わした方がいいと思われる分野に例示を行うという方針が示された（臨時行政調査会事務局 1964f : 57-58）。

なお、1964 年 8 月 28 日開催の第 137 回会議において、「予算会計制度に関する意見（第 3 次案）の修正案」が出されて、報告と議論がなされるが、ここでは事業別予算制度と複式簿記については特段の変更や議論はなく、予算単価と補助金等の合理化についての修文に関して議論がされたのみであった（臨時行政調査会事務局 1964g : 1-48）。この後は、てにをはの修文を基本として、最終的に委員会意見として整理されたとあるが、議事録等からは確認することはできなかったため、確認できた委員会意見の検討過程は以上である。

以上のように、第一臨調本会議において、事業別予算制度と複式簿記をどのように考え、どのような検討を行ってきたのかを確認した。まず、事業別予算制度については、その積極的な採用が第 2 班同様に勧告する方針が示され、より政府が取り入れることができるようにその効用や取り入れ方を具体化していくように進められた。一方、複式簿記については、当初第 2 班報告書と同様の方向性で進められたが、追加で憲法との関係やその効用が官庁会計とは必ずしも馴染むものではないと考えて、採用の方向性が後退していった。そのため、複式簿記の採用についてはかなり限定的な勧告になり、その実効性はより低いものとなった。

第 3.2.5 項 第一臨調答申後の対応

(1) 第一臨調答申に対する政府の対応

以上のような、検討の過程を経て、完成した「予算・会計制度に関する意見」であるが、提出された改革意見は、第一臨調の答申後、どのように政府において対応されていくのか⁷⁹。

⁷⁹ この点、第一臨調に関する先行研究はあまり存在していない。そのため、新聞記事などを元に確認することとする。なお、事業別予算制度と複式簿記に限ったものだけを見つかることも困難であり、全体として推論することとする。

まず、第一臨調は、1964年9月29日に「行政改革に関する意見」として「予算・会計制度に関する意見」を含む16項目にわたる最終答申を池田首相に提出した。池田首相は、「答申が出されれば、できるものから実現する」⁸⁰として、答申の内容を政府の観点から検討する行政改革本部を発足させた。この組織は、行政管理庁長官を本部長とし、各省庁の事務次官級がそのメンバーとして構成されている。この行政改革本部では、第一臨調の答申を整理し、「実行できるものから逐次、行政改革に関する“閣僚懇談会”にもち込み、ここで結論をえたものを閣議決定のうえ、実行に移す方針」⁸¹であった。

実際に、第一臨調の答申が出た後は、当初から実施への道のりは困難な状況であった。まず、この第一臨調を作り上げ、その答申を受け取った池田首相は病のため辞任し、その後継として、1964年11月9日から佐藤栄作が内閣総理大臣の任に就くことになった。さらに、第一臨調の答申が出てから、実働を始めた行政改革本部であるが、その検討の動きは芳しくなかった。行政改革本部は、答申が出される前に発足し、1963年8月30日に第1回会議が開かれ、第一臨調の改革案とともに検討が進められていく。そして、答申発表後の1964年10月3日に第8回会議が開かれ、今後の答申の処理手順が検討され、その後、10月から11月中に開催された幹事会において、答申に対する当面の処理方針が討議され、1964年10月29日の第9回会議において、当面の処理方針を決定し、各省庁に対して1964年11月15日までに答申への意見を提出するように求めた。その後、答申に対する各省庁の意見としては、現状維持や改革に対する反対の意向が多く、行政改革本部では答申の全項目に一斉に着手することは不可能であり、許認可の整理などに重点を置く方向が示された（久世等 1965：198-199）。このように行政改革の実行はその当初から困難を期していたのである。

そのため、第一臨調により出された改革案は必ずしも実現できなかったとされる（佐々木 1985：3-6）⁸²。その原因の一つとして、政府の意欲が喪失していったことが指摘されている（佐藤 1966：63-67）。佐藤（1966）によると、政府が意欲を失った要因は、①官僚勢力からの激しい抵抗、②行政改革本部の存在と構成、③改革意見に対する姿勢の後退にあるとしている。まず、官僚勢力からの激しい抵抗は、首都行政の改革に関する意見に対する抵抗のように最終段階においてだけでなく、そもそもそれぞれの中間報告の段階においても、その改革の対象となっている各省庁は改革案に反対し、さらに政府の首脳部内においても激しい非難があったとされる（佐藤 1966：63）。この点は、まさに複式簿記について中間報告が出来上がるまでの間、各省庁、特に大蔵省からの反対があったことが議事録からもわかった。そして、政府首脳部なども巻き込みながら官僚の陳情や抵抗がなされていき、委員会意見のとりまとめ段階で頂点に達していたとされる（佐藤 1966：63-64）。

そして、第一臨調の答申を実現するために設置された行政改革本部についても、その構成員は、行政管理庁長官が本部長になり、各省庁の事務次官級など官僚が本部員や幹事となっ

⁸⁰ 「行政改革に“勇断”を示せ（社説）」『東京新聞』（1964年9月29日）

⁸¹ 「行政改革答申の実現を（社説）」『毎日新聞』（1964年9月30日）

⁸² その他、西尾 1966、佐藤 1966 にも記載がある。

ていたが、第一臨調による改革意見をうやむやにする要因となった。特に、改革意見を実行するためには強力な推進体制が求められ、そのためには内閣総理大臣のリーダーシップが必要であるとして、行政改革本部の本部長には池田首相になるべきであるとの意見があったが、それが実現しなかったことについて政府の改革に対する熱意を疑う空気もあったとされる（佐藤 1966 : 64-65）。さらに、最も強い疑問の声としては、このような改革を実施される立場の各省庁の官僚のトップが行政改革の実行を任されたことであり、新聞各社はその社説において行政改革本部の体制に対する疑問を投げかけていた⁸³。そしてこの懸念は、前例がないことや現行法から不可能であるかなどの理由により、批判的な意向が本部により表明されるといった形で現実化していた（佐藤 1966 : 65）。

さらに、第一臨調の検討段階から既に各省庁からの抵抗もあり、改革本部でもその実行力の不十分さが取り上げられるが、さらに改革に対する積極性を失っていくことになった。特に、池田首相から代わった佐藤首相は、世論における反対運動なども影響し、改革に対して「逃げ腰となり、10月21日の所信表明演説でもごく一言ふれるだけにとどまった」（佐藤 1966 : 66）とされ、さらに池田首相でさえ、その出身の大蔵省に対して一部改革をやらないことを表明して、その意欲を失っていた。さらに、第一臨調の答申によって設置された行政管理委員会についても政府与党や各省庁の反対を受ける形で、その権限は限定されていたのである（佐藤 1966 : 66-67）。

加えて、第一臨調が改革を進めるとして理想と考えていたことと現実が食い違っていたことが要因の一つであるとも指摘されている（佐藤 1966 : 67-68）。第一臨調では、国民の声を改革の原動力にし、世論の支持によって行政改革を実現しようとした。そのため、第一臨調では地方懇談会などを行い、国民の声を確認する過程を重要視した。しかし、国民が期待した改革と、実際の答申内容との間には、かなりのギャップが生じ、国民においても改革への熱意を低下させた可能性がある（佐藤 1966 : 68）。特に、世論は調査会に調査や改革案の検討ではなく改革の実行に期待していた（西尾 1966 : 17）にも関わらず、第一臨調は自己の役割を「3重の意味で「調整」のための機関として機能すること」（西尾 1966 : 201）として考え改革の実行にまで認識が至っていなかった。さらに、国民の声においては、感覚的なものとしての「公務員問題」や「事務運営」の改革を求めていた（西尾 1966 : 182-184）一方、第一臨調の答申では事務運営の改善や総合調整の問題など多岐にわたってしまい、そのすべてを同時に解決しようとした（西尾 1966 : 203）ことによって、その答申は対立と妥協により生み出された満足のいかないものとなったこと（佐藤 1966 : 68）が、国民の改革意欲を削ぐ結果となった。

以上のような要因によって、2年7ヶ月にわたり議論され完成した第一臨調の改革意見は、その多くが実現せずに終わり、答申の実施に関する世間的評価は低いものであった

⁸³ 「行政改革に“勇断”を示せ（社説）」『東京新聞』（1964年9月29日）、「行革案の実行に望む（社説）」『読売新聞』（1964年9月30日）、「行政改革は断行あるのみ（社説）」『中部日本新聞』（1964年9月30日）など、様々な新聞によって論じられている。

(佐々木 1985 : 6)。この点、第一臨調の勧告の中で実現したのは行政管理委員会の設置が唯一であるとも言われている(佐藤 1966 : 66)。特に、本稿での関心である予算・会計制度の改革、特に第一臨調で議論になった事業別予算制度は複式簿記の導入については、政府内においてどれほど議論されたのかは定かではないが、全く実現しなかったと言える。もちろんほとんどの勧告が実現しなかったとは言え、「調査等の方法を通じて近代化・合理化の方策を提示した意義は、非常に大きかった」(佐々木 1985 : 6)とも評価されるものでもある。さらに、この時に出された答申の一部は内閣府の設置など将来に実現したものもあり、先見の明があったとも言える。

(2) 予算・公会計制度に関する政府の対応

一方、「予算・会計制度に関する意見」について政府は必ずしも全てを無視したわけではなかった。第一臨調の答申後、政府はその答申内容を最大限尊重し逐次実施する方針であったことは前述の通りである。予算・公会計制度については、答申が出されたことに伴って一部改正が行われている。

まず、1965年に財政法と会計法が改正され、財政法については、1965年4月12日に決算剰余金の処理の特例と財政制度審議会の拡充に関する改正がなされた。具体的には、当時の経済成長を背景とした均衡財政政策を進めているが、災害復旧等に伴う財政需要に対応するための財源不足に対応するために、決算剰余金を国債償還財源に当てるための繰入率を引き下げ一般財源として柔軟な資金活用ができるようにしたことに加え、第一臨調の答申である「予算・会計制度に関する意見」で出された予算・会計制度の諸問題の検討を行う財政制度審議会の組織を充実させるために、委員の数を増やし、専門的な分野の調査審議を行うために臨時委員を特別委員に改めるなどの改正が行われた。(大蔵省財政史室編 1998 : 441-445)

一方、公会計制度に関しては、「予算・会計制度に関する意見」において提示された会計事務の効率化に関する事項を中心に会計法が改正された。1965年4月1日の改正では、答申においても契約の適正化として、「銀行振込等の制度を採用すべき」(臨時行政調査会 1964b : 47)との点に関して早急に採用する方針で検討が進められ、当時、国の支出の特例であった債権者への日本銀行からの銀行振込による支払いを可能とする改正が行われた。その後、1968年に閣議決定された行政改革計画において会計事務簡素化計画が定められ、税外収入についての納付委託制度の採用などについて政省令改正により会計事務の効率化が進められていく。そして、1970年6月1日に会計法の一部改正として、繰越明許費に関する事務委任の創設などがなされ、1971年6月1日に分任会計機関の事務代理や会計事務に関する内部委任制度の創設などに関する会計法の一部改正が行われた。(大蔵省財政史室編 1998 : 521-545)

以上のように、予算・公会計制度については、第一臨調の答申を受けて一部改正は実施された。しかし、その内容は、財政法に関しては財政制度審議会の機能拡充、また、会計法に

関しては会計事務の効率化に関連した改正が行われる程度であった。このように、第一臨調で示された事業別予算制度及び複式簿記の導入のような予算・公会計制度の根本に関わる改革やそれに向けた議論は活発にはなされていなかったことがわかる。

第3.3節 第二次臨時行政調査会を中心とする予算・公会計制度改革

第一臨調による答申後、予算制度に関する改革については、何度も議論がなされていく一方、複式簿記を含む公会計制度に関する改革に関しては、大きな議論や検討はされていなかった。本節では、財政危機が生じた第1次石油ショックのあった1973年頃以降の予算・公会計制度に関する議論について、特に第二次臨時行政調査会（以下、「第二臨調」とする。）を中心に確認する。

第3.3.1項 第二臨調における検討

1973年から昭和の終わりまでの16年間は、1973年頃の第1次石油ショックに始まって財政難の状況に突入していく。さらに1979年頃には第2次石油ショックが起こるなど、昭和の終わりにバブル経済という好景気の状況を経験するとはいえ、財政収支は悪化の一途をたどることとなる。この間、政府は財政難に対応するために、特例公債に依存し、現代にもつながる特例公債の発行が恒常化していくことに繋がっていくこととなる。そのため、この間の予算・公会計制度については、財政法の例外である特例公債を発行するための法律と特例公債から脱却すること目的とした歳入歳出に関する特別措置を行う法律など、特別の立法措置の連続であり、財政法や会計法といった予算・公会計制度の根本を改正することはほとんどない状況であった⁸⁴。

しかし、予算・公会計制度に関して何ら検討がされていなかったわけではなく、1973年から昭和の終わりまでの間で特に重要な審議組織として、1981年から発足した第二臨調の存在を指摘できる⁸⁵。第二臨調は、1980年7月に大平首相の死去により誕生した鈴木善幸内閣において、中曽根康弘行政管理庁長官の主導によって設置された。鈴木内閣の誕生とともに、行政管理庁内での臨調設置に関する議論が活発化する。1980年9月の閣議において、行政管理庁長官から臨時行政調査会の設置について提案がなされ、同年10月3日には第93回臨時国会の所信表明演説において臨時行政調査会の設置方針が明らかにされ、行政管理庁内に臨時行政調査会準備室の設置と設置法案の起案作業が加速化する。そして、同年10月24日には臨時行政調査会設置法案が閣議決定され国会に提出され、附帯決議等もなく原案通りに、同年11月28日には可決成立し、同年12月5日に公布された。委員の人選につ

⁸⁴ 1973年から1988年までの財政に関する法律の成立の推移については、財務省財務総合政策研究所財政史室編 2005：359-672 に一連の記載があるため、そちらを参照されたい。

⁸⁵ 第二臨調に関しては、飯尾 1993、加藤 1985、佐々木 1985、鏡 2017、行政管理研究センター1991 を参照の上、記述している。

いては、政府内では設置法案起草とともに進められ、1981年1月21日に当時前経済団体連合会会長であった土光敏夫の会長内定が公表され、同年1月27日には他の委員が決まり9人の委員⁸⁶の内定し、同年2月17日に9人の委員が閣議により決定し、同年2月26日、27日に衆参両院にて承認を受け、同年3月16日に第1回調査会が開催され、第二臨調はスタートする。

第二臨調はその設置の目的として、設置法第1条において「社会経済情勢の変化に対応した適正かつ合理的な行政の実現に資するため」と定め、その所掌事務を第2条において「行政の実態に全般的な検討を加え、行政制度及び行政運営の改善に関する基本的事項を調査審議」として定めている。この点から明らかなように、第一臨調と比べて、その所掌事務の範囲は行政全般として幅広い一方、その目的については、第一臨調が当時の日本の高度経済成長を背景とした政府の近代化による行政の改善を調査審議の目的⁸⁷としていた一方、第二臨調では石油ショックによって生じた財政状況の悪化などを背景にした適正かつ合理的な行政を求めるものとして、目的意識にはっきりとした違いが生じていた。また、第二臨調では、その組織として、先述の委員9人の他、その下で専門的な事項を調査審議するための専門委員が21人、参与が39人選ばれ、4つの部会に配置されて調査審議がなされた。

以上のような目的、組織などをもって構成された第二臨調であるが、その審議過程を簡単に記述する。まず、調査会が開始される数日前の1981年3月11日に、土光会長は、鈴木首相と中曽根長官を訪れ、行政改革についての4項目の申し入れを行い、その約束がされたと言われる。その内容は、①増税なき財政再建を実現すること、②答申を必ず実行するためのリーダーシップの発揮、③中央だけでなく地方自治体も含めた行政改革、④コメ、国鉄、健保の3K赤字の解消についてである。そして、同年3月16日に開催された第1回会議において、鈴木首相、中曽根長官から、財政再建の見地からの行財政の立て直しにかかる歳出削減などによる実効性のある対応策を求める挨拶がなされ、鈴木首相からは1982年度予算に対する緊急方策の審議が要請された。その後、政府の要請を受けて第2回会議以降、審議対象や検討課題が決められていく。そして1981年4月17日開催の第5回会議において、中長期的な課題としての基本的調査審議事項と当面の緊急課題が示され、それを審議するための専門部会を設ける旨が示され、第二臨調で議論の方向が決まっていく。その後、政府から要請されていた緊急答申を出すための審議が1981年4月30日頃から急務として進められ、各省へのヒアリングやディスカッションなどの審議を経て、同年7月10日に第1次答申が

⁸⁶ なお、第二臨調の委員として任命された9名とは、会長として土光敏夫（経済団体連合会名誉会長）、会長代理として圓成寺次郎（日本経済新聞社顧問）、以下、委員として、林敬三（日本赤十字社社長）、宮崎輝（旭化成工業株式会社代表取締役会長）、瀬島龍三（東京商工会議所副会頭、伊藤忠商事株式会社相談役）、辻清明（国際基督教大学教授）、谷村裕（資本市場振興財団理事長）、金杉秀信（全日本労働総同盟顧問、全国造船重機械労働組合連合会顧問）、丸山康雄（日本労働組合総評議会副議長）である。

⁸⁷ 第一臨調の目的としては、「行政を改善し、国民に対する奉仕の向上を図ること」と規定されていた。

内閣総理大臣に提出された。

その後、第1次答申提出後の7月27日に開催された会議では、本格的な行政改革に関する課題の検討が進められていき、専門部会の再編成がなされる。そして9月には、各部会では一斉に調査審議が開始され、1982年2月10日は第2次答申が出される。その後、1982年5月頃、調査会本会議では、各部会における審議報告を受けるとともに、その内容を審議し、同年7月30日には、基本答申として第3次答申を提出した。そして、同年9月以降、第3次答申までの審議では取り上げきれなかった課題について精力的な審議が進められていく。1983年1月22日には、第二臨調解散後の行政改革推進のための方策に関する第4次答申を提出する。各専門部会で議論が重ねられ、逐次報告がなされていくが、調査会本会議では2月以降、各部会の報告を逐一審議検討し、1983年3月14日に最終答申となる第5次答申を政府へ提出し、その役割を終えることとなった。

では、以上のような、審議経過を経て、第二臨調は計5回の答申を政府へ提出し、その役目を終えたが、各答申はどのようなものであったのか。まず、第1次答申では、活力ある福祉社会と国際社会への貢献を実現するための改革として、変化への対応、簡素・効率化、信頼性の確保の必要性をあげ、当面の課題としての行財政の惰性的運用を排除し、思い切った歳出削減が必要であるとした。そして、1982年度予算は行財政の合理化により財政再建を進める第一段階であり、その予算編成における増税なき財政再建の推進を求め、歳入歳出に関する一般的な方策と、約30の個別的な歳出項目に関する具体的な方策案を示した。この点、予算編成に関しては、第1次答申が出される少し前の6月5日にゼロ・シーリングが閣議了解され、予算編成に当たっては第1次答申を最大限尊重することが予算編成方針で決定され、予算編成が進む。1982年度予算は、「臨調答申の8割以上が実現された」とも言われており、「答申とゼロ・シーリングとは車の両輪となって、この年の予算を方向づけた」

(財務省財務総合政策研究所財政史室編2005:258)とされている。続く、第2次答申では、許認可等の整理合理化として、車検や運転免許、各種検査検定などの事務の廃止や手続きの簡素化について示された。続いて、第3次答申では、行政改革の理念、行政改革の基本的方策、改革の手順と今後の検討課題の三部構成になっており、行政改革の理念では、第1次答申を補強する形で当面の増税なき財政再建を進めるとともに、長期的にも徹底的な制度改革を行い、国民負担率を低位にするべきことを求める。行政改革の基本的方策においては、農業、社会保障などの10項目について行政の責任領域の見直し、業務の効率化等の観点から、各項目の具体的な改革方策を示した。続く、第4次答申では、行政改革の推進体制について、第二臨調解散後、総理府に「行政改革推進委員会」の設置を求めた。そして最後の第5次答申では、第二臨調の集大成として、その総論において審議経過が示されるとともに、行政改革と財政再建の関係とその推進、行政の基本方向と改革の主要点が示され、今後の行政改革の推進についての強い要請がなされている。そして、第1章から第8章までにおいて、行政組織や国と地方の関係、許認可などに関して個別に改革の方向とその方策が提示され、第7章において、「予算・会計・財政投融资」に関して示された。その具体的内容とし

ては、一般会計予算、会計制度、特別会計制度、財政投融资に関してその制度や運営の仕組みを財政事情や社会状況等に対応した効率的かつ合理的なものに改革する必要があるとし、予算及び会計制度の問題については、「中長期的な観点に立って財政の節度を回復・維持し、機動的、弾力的な運営に資するような制度及び運営の改善を進めるとともに、事務の効率化・適正化を図る」（行政管理研究センター1991：316）べきとして、公債発行に歯止めをかける策や歳出の基本的改革、財政の中期的な展望の明確化や財政の説明などについて意見を述べている。また、会計事務についても合理化・適正化を図るために、事務の機械化や効率的なシステムの導入を図り、会計事務の効率化・簡素化を図ること、また公共工事請負契約などについて意見を述べている。なお、特別会計制度については、その合理化や設置の抑制と見直し、運営の改善などについて、財政投融资については、改革の必要性を挙げ、運用の合理化、事業の見直しなどについて、意見を述べている。

以上、一連の答申からもわかるように、第二臨調では予算・公会計制度について事業別予算や複式簿記に関するような制度の根本に関わるような意見は出されなかった。この点、第二臨調での行政改革は財政再建のための改革の必要性に主眼が置かれており、大蔵省の働きかけ等によって大蔵省の予算編成権などの改革に着目がされなかったともされる（神1982：8-14）。いずれにせよ、行政の近代化をその主目的としていた第一臨調と比べて、その時代背景として財政再建の必要性が高まるが、増税なき財政再建を行うための歳出削減などを主目的とした行財政改革であったという点で、その目的意識に大きな差異があり、それが第二臨調では予算・公会計制度の根本の改革まで議論されなかったことの要因であると考えられる。

第3.3.2項 第二臨調後の対応について

第二臨調は1983年3月14日に第5次答申を提出し、同年3月15日に2年間の任期を終えて解散した。そして、政府は同年3月18日に答申を最大限に尊重する旨の閣議決定を行い、行政改革の推進についての決意と国民への協力に関する政府声明を発表した。その後、政府内では、新行革大綱を策定すべく、具体的方策の検討や調整などが行われ、政府・自由民主党行政改革推進本部での議論を経て、同年5月24日には「臨時行政調査会の最終答申後における行政改革の具体的方策について」⁸⁸を閣議決定した。加えて、政府は第4次答申において示された臨時行政改革推進審議会について、答申後その具体化を進め、同年3月25日は設置法案を閣議決定し、国会での議論を経て、5月20日に可決成立し、6月28日に施行され、7月4日から開始された。この審議会では第二臨調の答申に基づく行政制度や行政運営の改善に関する重要事項についての調査審議を行い、内閣総理大臣に意見を述べ、諮問があった場合には答申を行うこととなった。なお、この審議会は、1983年7月4日の初

⁸⁸ この閣議決定では、第5次答申にかかる具体的改革方策だけでなく第3次答申の進捗状況や今後の措置方針についても定められたものとなっており、予算・会計制度に関しては、59年度概算要求における厳しい要求限度額の設定が定められている。

会合以降、予算編成や行政改革のあり方、行政改革の進捗状況などに関して 9 回の意見・答申を提出しており、1986 年 6 月 27 日に解散した⁸⁹。このように、第二臨調の解散後も、政府はその答申において提言された内容を実現するために、審議会を設置するなど、様々な行政改革を実行に移す体制を整備していた。

第 3.4 節 小括

以上、本章では、1947 年以降の予算・会計制度に関する改革についてその変遷を総覧的に確認するとともに、本稿の主題である公会計制度として事業別予算制度と複式簿記導入に関する重要な検討があった第一臨調を中心に論じた。以下では、本章に関していくつかの比較なども行い、得られた知見をまとめる。

第 3.4.1 項 第一臨調の検討過程

まず、第一臨調においては、第 2 班報告書と委員会意見において、その報告内容には大きな違いが生じた。この違いが生じた要因を検討過程の比較をした上で検討する。

事業別予算制度と複式簿記は第一臨調が始まった当初から重要な検討事項として挙がっていた。そもそも、第一臨調は、アメリカでのフーヴァー委員会を模範として設置された経緯もあり、そのアイディアは相当程度フーヴァー委員会に影響を受けていたものと考えられる。その中でも事業別予算制度はフーヴァー委員会の実績の一つとしても強く認識されており、その検討は必須の事項であった。また、複式簿記もアメリカでも取り入れられるとともに、事業別予算制度におけるコスト分析などを行う上では重要な要素の一つでもあったことや民間企業における会計制度の発展と行政もそれに倣った近代化の必要があるとの認識や、それに加え、専門部会の専門委員の 1 人には、複式簿記の導入に対して積極的な意見を持つ者も任命されており、当初より検討課題として重要性は高いものとなっていた。

以上のように、事業別予算制度も複式簿記もアイディアとしては、予算・公会計制度の近代化や効率化に関連するものとして、当初より重要な検討事項として位置づけを有していた。しかし、両者はその採用を巡って意見の方向性が大きく異なってくる。まず、事業別予算制度については、第 2 班の専門委員及び本委員会の委員共に、現状の予算制度について執行と決算が軽視されており、目標と成果を対比することで実効性や効率性を高める必要があるとの問題意識を持って審議が行われた。そして、第 2 班報告書よりも委員会意見の方が、よりその導入について積極的な姿勢を示し、導入に当たって早急な対応を求めることとなった。第 2 班と本委員会のそれぞれの検討過程に関しては、委員の持つ認識など大きな違いは見られない。第 2 班ではフーヴァー委員会での成功例としてその導入を求める声も強

⁸⁹ なお、臨時行政改革推進審議会は、その後、第 2 次が 1987 年 4 月から発足している。こちらについても合計 8 回の意見・答申・報告を行っており、1990 年 4 月 19 日にその 4 年間の活動を終えて解散した。その後、1990 年 10 月からは第 3 次審議会も設置される。

く、専門委員の間でも意見が一致しておりその導入には積極的だった。さらに、本委員会においては、今井委員が予算・会計制度に関するとりまとめを担当し、今井委員からは採用にかなり積極的な発言がなされ、特に大蔵省においてもその導入を検討しなければいけないといった状況であると発言がなされるなど、それなりに導入できる可能性が高いと考えられていた。そのため、委員会意見の段階では、そのとりまとめを担当する今井委員の意向が強く働くこととなり、第2班報告書よりもさらに積極性の高まった意見になった。

一方、複式簿記の導入については、検討過程における委員の認識に大きな違いが生じている。第2班では、当初からその導入の是非については、積極的な導入を求める専門委員は、予算と会計制度の関係性が不明確であり近代化の必要があるとの問題意識を持って複式簿記の導入の必要性を訴えたが、第2班での議論において専門委員などの間で意見がわかれており、相当の時間を費やして検討が進められても最後まで意見が一致しなかった。さらに、最終報告が出るまでの審議検討の最中、その導入の必要性を強く主張していた西野専門委員が病気で退任してしまうこととなった。しかしながら、西野専門委員の退任により、その検討の導入に対する推進力は当初よりも低下してしまったとはいえ、その検討には長時間の審議をしてきたこともあり、引き続きの研究を必要とするものの複式簿記の導入の必要性を指摘していた。一方、本委員会では、とりまとめを担当した今井委員はその導入に関してかなり消極的であったと認識できる。もちろんその導入に関して、会計制度の近代化の必要性についての問題意識を持ち、特別会計などの一部での採用には理解を示したものの、一般会計については導入することによる利害得失の問題やそもそも憲法上の問題があるとの考えを示すなど、複式簿記の採用は強い問題があると反対していることがわかる。そのため、ここでも今井委員の意向が強く反映され、委員会意見では、第2班報告書とは大きく意見が変更され、一般会計ではその採用をほとんど否定するようなものとなったと考えられる。

加えて、このような第2班報告書と委員会意見で違いが生じた要因として、委員の利益といった観点だけでなく、制度として、専門部会での検討と委員会での検討が、一連の連続性を持っていない構造となっていたこともその要因として考えられる。そもそも専門部会、特に第2班での検討過程には、第一臨調の本委員は参加しないため、その報告書にはあまり本委員の意見は反映されなかったと言える。しかし、専門部会の最終報告が出た後は、それを元にするとはいえ、そのとりまとめを任された本委員を中心に再検討がなされる仕組みとなっており、そのとりまとめを任された本委員の意向が委員会意見として強く働くものであった。このような制度的な要因があったために、その採用の是非に強い熱意を持った委員がいるかいないのかが、採用の是非に積極的か消極的かという意見に違いを生じさせ、さらに複式簿記については熱意を強く持つ専門委員の退任が強く影響して、複式簿記導入にかかる消極的な方向性に勢いをつけてしまったと考えることができる。

以上のように、第一臨調における事業別予算制度と複式簿記制度の違いが検討過程において何が要因となったのかを確認してきた。以上を簡単にまとめると、もともとアイディアとしては重要な位置付けとして存在していた両者は、その検討をめぐるアクターの利益に

相当な違いが出ていたこと。事業別予算制度はその多くの専門家がその採用を求め、実施する立場にあった官僚組織も導入についてはやむなしとの認識を持っていた一方、複式簿記制度については、専門家の中でもその採用を巡る意見は様々であり一致せず、官僚組織も導入には強く反対の意見を持っていた。また、第一臨調の持つ検討の制度としても、専門部会と委員会では報告書を出す上での連続性が不十分であり、その時々における主要なメンバーの意向が強く反映されるものとなっており、特に委員会意見については、そのとりまとめを行った委員の意向が強く反映されるものとなった。このような要因の違いによって、第一臨調における事業別予算制度と複式簿記制度についての報告内容の結果に違いが生じたものと考えられる。

第3.4.2項 第一臨調と第二臨調の比較

最後に第一臨調と第二臨調について簡単な比較を行う。この点、第二臨調について、十分な検討を行っていないため、簡単な比較しかできないが、それでも両者にはその時代背景や求めた改革の方向に違いを見ることができる。まず、第一臨調と第二臨調の共通点として、第二臨調は第一臨調を模範として設置されているだけあって、その制度設計には大きな違いはなく、また、それぞれの政治状況も自由民主党が単独で政権を運営し比較的安定していた。しかし、両者の時代背景に大きな違いがあり、第一臨調が発足した時代には日本は高度経済成長期にあり日本の発展のためにも行政の近代化が求められていた一方、第二臨調が発足した時代は2度の石油ショックが起こるなどにより景気が悪化し、政府は経済対策が求められ歳出の増加と歳入の減少に伴って財政状況も悪化していた。このような時代背景の違いに伴ってその設置の目的は、第一臨調では行政を近代化・合理化させ、日本の更なる発展を目指す上で障害となる問題を改革するというところに主眼が置かれた一方、第二臨調では財政状況を改善するためにいかに行政改革を行うのかについて主眼が置かれた。

加えて、答申が出た後の実行態勢についても違いが生じている。第一臨調では、答申後に設置された答申の実行を検討する行政改革本部はその体制は官僚が中心となる官僚主導の体制がとられ、さらに内閣総理大臣も答申の実行に対する意欲を失っていったとされる。一方、第二臨調では、答申の実施を検討する機関を与党である自由民主党内に設置するとともに、答申後にもその答申の実施状況を監視し改革を実行していくための機関として、専門家による審議会を設置し内閣総理大臣が改革を主導する体制を築くなど、政治主導による改革の体制がとられていた。

このような時代背景の違い、それに伴う目標とする改革の方向、答申後の実行体制の整備の違いにより、それぞれの検討された内容や改革の実効性に違いが出たものと考えられる。特に、実効性という観点については、第一臨調の反省という観点も影響していると考えられ、答申後の実行体制が政治主導によりなされたのみならず、5回にわたり答申を出し、その時々に必要な方策を示していたということも、実効性を高めた要因の一つと考えられる。いずれにせよ、第一臨調と第二臨調は、その制度設計は同じであっても、設置された時代背景

や実行に移す体制整備に差異を見ることができる。

第4章 平成期における公会計制度改革の機運

前章では、主に第一臨調での予算・会計制度の検討過程に焦点を当てて、特に事業別予算制度と複式簿記導入に関する検討を中心に確認した。本章では、元号が平成に変わって以降の予算・公会計制度に関する改革を確認するとともに、本稿の主題である日本の公会計制度改革の進展として位置付けることができる「国の財務書類」などの決算情報に基づく財務情報の作成・公表に関する一連の検討の過程や検討の内容、その後の対応などについて確認していく。

第4.1節 平成元年以降の予算・公会計制度の概要

第4.1.1項 平成期における財政収支、債務残高の状況

平成期の予算・公会計制度の概要を確認する上で、まずは平成に入った1989年以降の日本の財政状況を確認していく。

まず、財政状況について確認する前に、平成期の政治状況について簡単に触れることとする⁹⁰。1988年に発覚したリクルート事件や1990年にはバブル経済の崩壊、1992年には佐川急便事件などの政治的な事件が重なり、1993年の衆議院議員選挙の結果、自由民主党は過半数の議席を獲得できず、非自由民主党の7党による連立政権として細川護熙内閣が誕生した。これにより、1955年から続く自由民主党による単独政権体制が崩れ非自由民主党政権が誕生し、安定した自由民主党の一党政権という体制が崩れた。しかし、非自由民主党政権の時代も長くは続かず、1994年には自由民主党と社会党、新党さきがけの3党による連立政権として村山富市内閣が誕生した。村山は社会党であったが、自由民主党はここから改めて政権を担う存在となり、1996年には自民党総裁に就任していた橋本龍太郎が同じ政党による連立政権を担うこととなった。1996年10月の衆議院議員総選挙からは、小選挙区・比例代表制並立制の新制度により行われ、橋本内閣は維持され、行政改革が主導されていくこととなった。一方、野党については、当時、第2党であった新進党の分裂や、野党勢力の再集結により新たな民主党が結成されるなどの動きが続いた。そして、1998年からの小渕恵三内閣においては、1999年に自由民主党、自由党、公明党の3党による連立政権となり、これ以降、自由民主党と公明党の連立政権が現在まで続く。2001年に誕生した小泉純一郎内閣は、高い人気を誇り、政治と官僚を標的とした構造改革を主導するなど、2006年まで続く長期政権となった。しかし、その後、安倍晋三、福田康夫、麻生太郎の順に内閣が誕生するがいずれも短命に終わり、2009年の衆議院議員総選挙において、民主党が過半数の議席を獲得し、民主党を中心とする鳩山由紀夫内閣が誕生し、政権交代が実現した。一方、民主党政権も、その後、菅直人、野田佳彦の順に内閣が誕生するものの、2012年の解散総選挙によって、自由民主党が第1党に返り咲き、戦後最長の安倍晋三内閣が誕生することとなった。

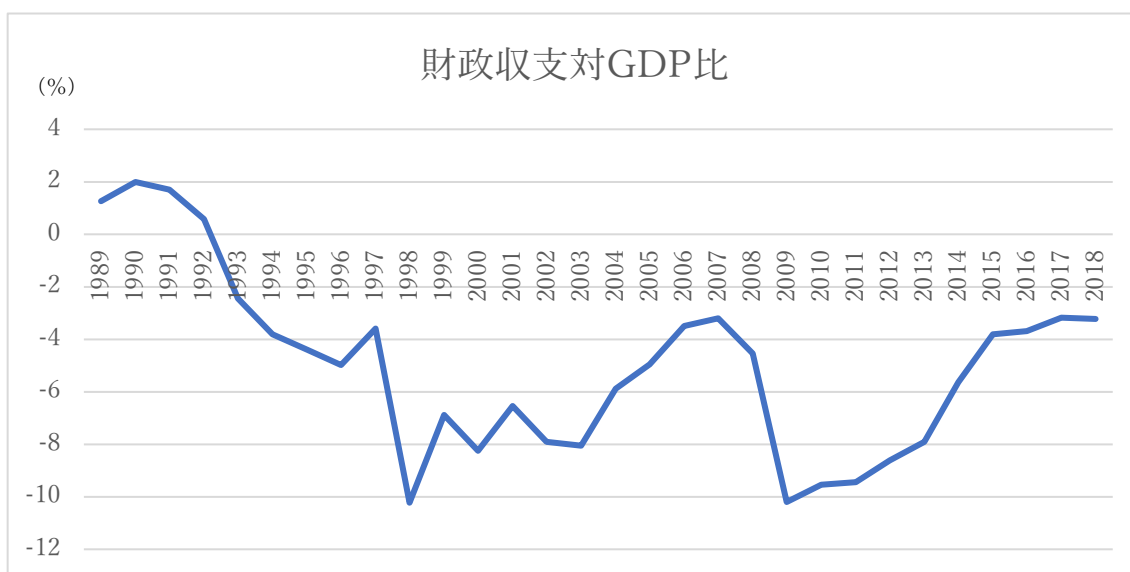
以上のように、平成期は、それまでの自由民主党による安定的な政治状況が変わっていく

⁹⁰ なお、政治状況に関する記述は、石川等 2021 : 164-265 を主に参考に行っている。

時代であった。そして、日本の財政状況も悪化の一途を辿っていた。まず、日本の財政収支は、バブル経済が崩壊して以降、阪神・淡路大震災の発生やアジア金融危機などの影響により悪化の一途を辿ってきた。一方、2000年頃からは財政収支は安定し、2002年からのいざなぎ景気の影響もあり、2007年までは財政収支の改善が見られたものの、リーマンショックの影響で2007年から財政収支は再度悪化する。しかし、ここで興味深いのは、2009年以降は財政収支が改善し、2011年に東日本大震災の発生により経済活動が大きな打撃を受けたとは言え、財政収支は2018年まで改善を続けていることがわかる。つまり、財政収支だけを見た場合には、東日本大震災によって様々な復興のための施策が行われてもなお、黒字化にはなっていないとは言え、改善に向かっていた。（図4-1を参照。）

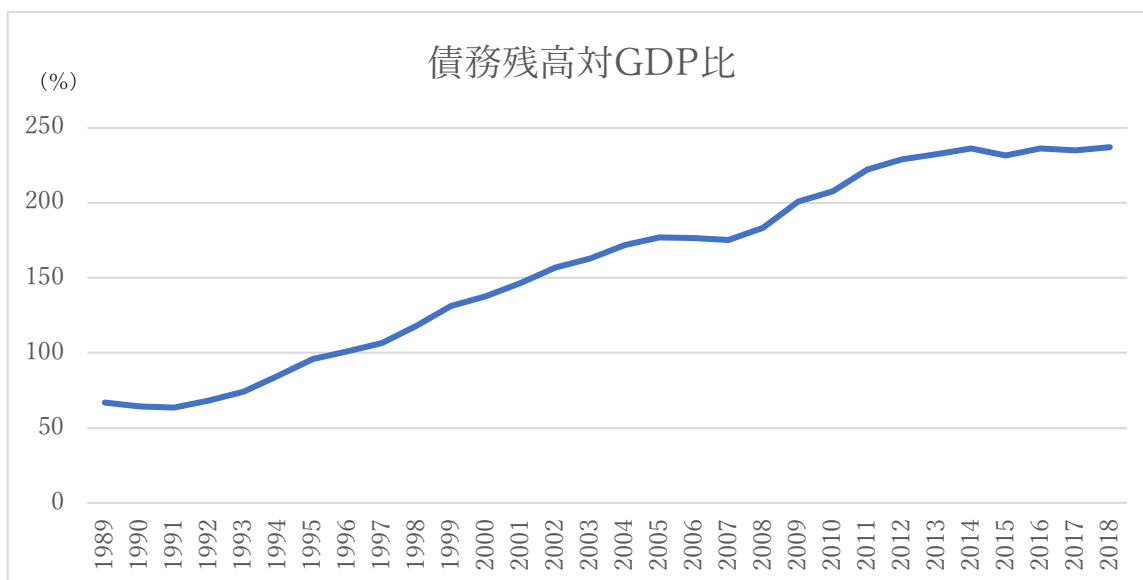
一方、財政収支は改善する時期もあるとは言え、1993年以降一貫して赤字の状況であるため債務残高対GDP比の推移を見たときに、常に増加し続けていることがわかる。つまり、2002年からのいざなぎ景気により、一時の財政収支の改善があったとしても、日本は毎年のように債務残高を積み重ね続ける状態になっており、債務の状況をいかに改善させるのが、重要な目標となっていくのである。（図4-2を参照。）

図4-1 1993年以降の財政収支対GDP比の推移



出典：World Economic Outlook Database, October 2019 より筆者作成。

図 4- 2 1993 年以降の債務残高対 GDP 比の推移



出典：World Economic Outlook Database, October 2019 より筆者作成。

第 4. 1. 2 項 1989 年頃から

以上のように、元号が平成に変わってからは、日本はバブル経済の崩壊に始まり、阪神・淡路大震災の発生、アジア金融危機などの影響もあり、税収の落ち込みと歳出の増加によって財政収支が悪化を続けていた。特に、本項の対象とする元号が平成に変わってからの約 12 年間は、予算・公会計制度に関しては、財政法の例外である特例公債を発行するための法律と特例公債の発行を回避するための特例的歳出削減措置を行う法律など、特別の立法措置の連続であった。そのため、この約 12 年間においても財政法や会計法などを改正し、予算・会計制度の根本を改正するような状況はほとんどなかった。

簡単にこの 12 年間をまとめると、1986 年頃から始まったバブル景気による税収の増加などもあり 1990 年度には特例公債に依存しない財政運営を達成したが、1991 年にはバブル景気が崩壊し不良債権問題や円高などの影響も加わり景気が低迷していく。そのため、1990 年をピークに税収は落ちていき、1995 年 1 月 17 日発生した「阪神・淡路大震災」の復旧・復興を図る目的で 1994 年度補正予算では特例公債が復活し、その後、毎年度の予算は、特例公債を財源の前提とした財政運営が続いていくこととなる。続いて、1995 年 12 月 12 日に財政制度審議会から日本の財政状況の急激な悪化に関連して「財政の基本問題に関する報告」が大蔵大臣に提出され、財政健全化への取り組みが要請されるとともに、財政健全化目標が 1996 年 12 月 19 日に閣議決定された。さらに、政府・与党は「財政構造改革会議」を設置し、同会議での議論を踏まえて提出された法案は、1997 年 12 月 5 日に「財政構造改革の推進に関する特別措置法（以下、「財政構造改革法」とする。）」が公布されるに至った。この法律では 2003 年度までに①国・地方を合わせた財政赤字対 GDP 比を 3%以内とし、②

国の一般会計について特例公債をゼロにすることなどを目標として定め、公共事業や社会保障などの各分野についての歳出上限が設けられた。しかし、1997年7月にアジア通貨危機の発生などにより日本の景気は激しく悪化し、1998年5月に財政構造改革法は一部停止され、同年12月には同法は凍結された。その後、2000年度までの間に財政健全化より景気回復が優先され、所得税や法人税の減税が行われ、財政収支はさらに悪化していった。以上のように、1989年からの12年間は景気悪化に伴う財政状況の悪化と、財政悪化に対応するための財政再建に向けた取り組みがなされていったが、この間の予算・会計制度の動きとしては上述のように特例公債を発行するための特別の法律や特例公債の発行を回避するための特例的な歳出削減措置を行う法律などの立法措置がほとんどであり、予算・会計制度の根本を改革するような措置は取られなかった⁹¹。⁹²

なお、この期間においては、橋本内閣における行政改革には簡単に触れておく必要があるだろう。1996年1月11日に内閣総理大臣となった橋本龍太郎は就任後、行財政改革の必要性を主張しつつ、1996年11月に橋本首相を会長とする行政改革会議を設置し、1997年には6つの改革として、「行政改革、財政構造改革、社会保障構造改革、経済構造改革、金融システム改革、教育改革」の必要性を主張し、財政に関しては橋本首相を議長とする財政構造会議を設置した。行政改革会議では、橋本首相自ら議論に参加し、議論をリードしたとして珍しい審議会の形をとっていた（樋口1998：266）。そして、行政改革会議は合計45回の会議を経て、1997年12月3日に最終報告を出した。この行政改革会議の最終報告では、内閣機能の強化、省庁の再編成、行政の効率化、公務員制度の改革などについて意見が出され、そこでは内閣府の設置や経済財政諮問会議の設置などが盛り込まれ、報告の内容はそのまま「中央省庁等改革基本法」として、1998年6月12日に公布された。この橋本首相の改革によって、大蔵省は財政と金融の分離を目的に、財務省と金融庁に分離されることとなり、さらに内閣の重要政策を企画・立案する内閣府が設けられ、内閣府には内閣総理大臣のリーダーシップを発揮するための合議制の機関として経済財政諮問会議が作られることとなる。この橋本内閣による行政改革によって作られた新たな体制によって、小泉内閣以降の予算制度の重要な意思決定過程として機能していくこととなる。

以上のように、1989年から2000年までの間は、バブル崩壊から始まる景気悪化の連続とそれに伴う特例公債の発行、さらに財政状況の悪化からの脱却のための財政再建が政府の重要な問題となっていた。また、この期間の終盤には、橋本内閣による行政改革がなされ、現在につながる省庁の再編などが行われるなど、この後の期間の制度改革の基礎を築いた

⁹¹ なお、会計に関連するものとして、「平成7年（1995年）度の、①無差別原則と透明性を高める観点からの国際的なルールの見直しを受けて、その整合性を図るための制度整備に関する措置と、②公共事業を巡る談合などの不正事案の防止を図る観点などからの制度整備に関する措置」について、国の契約制度に関する措置がとられていた。（財務省財務総合政策研究所財政史室編2017：613）

⁹² 1989年から2000年までの財政に関する法律の成立の推移については、財務省財務総合政策研究所財政史室編2017：585-868に一連の記載があるため、そちらを参照されたい。

重要な期間であったとも考えることができる。

第 4.1.3 項 2000 年頃から

続く、2000 年以降の日本はバブル経済崩壊からの経済悪化の影響も残っていくが、2002 年からは歴代最長のいざなみ景気を経験し、2005 年から 2007 年には財政状況にも改善が見られた。しかし、2007 年末頃からアメリカではサブプライムローン問題が認識され始め、2008 年 9 月 15 日にアメリカの大手投資銀行のリーマン・ブラザーズが倒産した事を引き金に世界的な金融危機が発生し、日本でも経済が悪化し税収が減少するとともに、景気回復のための歳出が増加する。さらに、2011 年 3 月 11 日には、東日本大震災の発生により経済活動は大きな打撃を受け、復興に向けた施策が行われるなど、財政状況はさらに悪化することとなった。なお、その後、日本経済は緩やかに回復基調になり、財政状況は若干の回復を見せていくことになる。

このように、日本経済は歴代最長の好景気を経験するも、世界経済危機や東日本大震災の影響により景気悪化を経験するといった激動の時代であり、日本の財政状況も回復と悪化を繰り返すこととなる。そして、財政法や会計法などの改正を伴う予算・会計制度の根本を改正するような状況ではなかった。

この点、まず、財政法に関しては、2002 年 12 月 13 日に、同日公布された情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律によって情報通信技術を行政手続きに活用することが求められ、その関係法令の整備として、財政法の規定により作成することが求められる書類等について、電磁的記録による作成や提出を認める改正がなされた。また、会計法については、2002 年 7 月 31 日に、日本郵政公社の発足に伴って公布された日本郵政公社法施行法に伴う一部改正として、支払に関する郵政官署に関する規定を削除する改正を行った。続いて、財政法と同様、2002 年 12 月 13 日に、情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律に伴って、会計法の規定により作成することが求められる書類等について、電磁的記録による作成や提出を認めるなどの改正がなされた。⁹³以上のように、財政法と会計法は、数回改正されたが、全て他の法律の改正に伴って、法律の一部を修正した改正であった。

しかしこの間、財政法や会計法の根本的な改正がなかったとはいえ予算制度については大きな変化があり、予算編成プロセスに経済財政諮問会議（以下、「諮問会議」とする。）が活用されることとなった。前項でも軽く触れたが、諮問会議は橋本内閣の時代に設置が提案され、森喜朗内閣の 2001 年 1 月 6 日に中央省庁再編とともに内閣府に正式に設置された。会議の構成としては、議長としての総理大臣と他 10 名の議員とされ、そのうち政府外の民間有識者を 4 割以上確保することとなった。政府側の議員としては、内閣総理大臣、官房長官、経済財政の担当大臣、財務大臣、経済産業大臣、総務大臣及び日銀総裁が常勤議員となったが、取り上げる問題次第で他の関係大臣を臨時議員として会議に出席できることとな

⁹³ なお、2006 年 6 月 7 日には、財政法、会計法ともに、地方自治法の一部改正に伴って、「吏員」の文言を「職員」に改めるという微修正がなされている。

った。この諮問会議は、2001 年 4 月に内閣総理大臣となった小泉純一郎の内閣によって、積極的に利用されることとなる。小泉内閣は、政権発足当初から、会議の運営を竹中経済財政担当大臣に任せ、民間議員⁹⁴、特命チームという一本の基軸を形成し、一定の目的を共有する総理大臣のスタッフが議論を主導し、反対意見を受け止めながら議論をまとめるという体制が整えられた（飯尾 2006：38）。そして、この諮問会議は予算編成プロセスを変化させていくが、その最も重要な契機が、「経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」であり、いわゆる「骨太の方針」と呼ばれる会議意見の策定である。小泉内閣成立後すぐの 2001 年 6 月 26 日に第 1 弾の骨太の方針が出されたが、本格的な予算編成への影響を持つのは、2002 年度の骨太の方針以降である。2001 年度の骨太の方針が出たのち、民間議員の奥田議員からの答申現実化に向けた提案に基づき、政策過程での影響力が増し、翌年からの骨太の方針の策定に力が入られるようになった。一方、自民党内でも予算に影響を行使できるような方策がとられ、骨太の方針に影響を与えるための「予算合同部会」が政策調査会に設置されて、議員の意見集約が行われ、諮問会議により策定される骨太の方針との調整が行われるようになっていく。そして、骨太の方針は、予算編成の基本方針の策定の基礎となり、概算要求がなされていくこととなる。つまり、骨太の方針が出た後の予算編成過程としては、財務省主計局の予算査定に基づき行われることとなるが、次第に諮問会議が政策過程において、優位性を持っていくとともに、予算編成過程においても、まず骨太の方針によって各政策の大枠が決定されることになり、その後の従来からの財務省主計局と各要求省庁による予算折衝の過程においても、骨太の方針により定められた範囲内で行われるという形に変化していった（飯尾 2006：39）。この特徴は、小泉内閣以降も続いており、民主党政権の時期には、内閣官房に国家戦略室が設置されたこともあり、諮問会議の活動は停止されていたが、第 2 次安倍内閣誕生以降の 2013 年から諮問会議は復活し、骨太の方針など⁹⁵に定められた方針を踏まえた予算編成がなされている。このように、予算編成は従来財務省が主導権を握って行うといった体制から、その前段階において、内閣府やその中に設置された諮問会議などの内閣総理大臣直属の組織によって政策や予算の大枠が決定され、それを踏まえた財務省による予算編成へと予算制度が変化した。

加えて、小泉内閣以降、財政再建に向けた動きに変化も見られた。バブル経済の崩壊以降の債務残高の増加を受けて、日本は幾度となく財政悪化の改善策を講じてきたことは前項でも指摘した通りである。それらの財政再建策は、主に特例公債に頼る財政運営からいかに脱却するのかが中心としたものであり、例えば、1997 年に成立した財政構造改革の推進に

⁹⁴ 民間議員としては、2000 年 12 月 19 日に、東京大学教授の吉川洋、大阪大学教授の本間正明、トヨタ自動車会長の奥田碩、ウシオ電機会長の牛尾治朗の 4 名が選ばれた。

⁹⁵ なお、第 2 次安倍内閣では、法律によって設置された経済財政諮問会議以外に、閣議決定や総理支持などによる法律によらない会議体が様々設置され、個別の政策が様々な会議体で議論されるようになった。特に、骨太の方針と同時期に閣議決定されるものとして、日本再興戦略（いわゆる成長戦略）が日本経済再生本部によって策定され、各省庁を横断するような政策や個別政策についての基本方針が決定されることとなった。（田中 2019）

関する特別措置法では、「平成 15 年度（改正後：17 年度）までに国及び地方公共団体の財政赤字の対国内総生産比 100 分の 3 以下とする。一般会計の歳出は平成 15 年度までに特例公債に係る収入以外の歳入をもってその財源とするものとする」として財政構造改革の目標が設定された。その後、景気後退の影響を受けて、一時財政構造改革は中断するものの、小泉内閣では「聖域なき歳出削減」を掲げ、赤字財政の是正への取り組みが進められた。そして、2002 年 6 月 25 日の骨太の方針では、それまで特例公債を削減する目標から、国・地方を合わせたプライマリーバランスの黒字化を目標とした新たな目標設定に変更された（宗 2012）。なお、その後は、国・地方を合わせたプライマリーバランスの黒字化目標が基本路線の財政再建が目指されながらも、その都度の経済状況の悪化を受けて、目標期限は延長されている。

このように、この時期、財政法や会計法を改正するというような、制度の根本改革はなかったものの、予算編成に関しては、内閣府・経済財政諮問会議を活用して予算編成の前段階で総合調整が行われ、予算に大きな影響を与えることとなり、それまで大蔵省・財務省が主導していた方式から変更があったと言える。

第 4.2 節 国の財務書類導入の経緯

第 4.2.1 項 時代背景

では、本稿の中心論点である国の財務書類の導入の経緯について確認していく。まず、日本での検討が始まる背景として、世界各国において公会計制度に関する改革の検討が進められていた。まず、ニュージーランドが諸外国に比べて、早い段階から国に発生主義に基づく予算・会計制度に取り組んでいた。ニュージーランドでは、1970 年代の世界的な不況の影響を抱え続け経済の低迷が続いていたが、1984 年に突然の議会解散と総選挙がなされたことで、外貨準備が減少するなど為替危機が生じた。新政権では、こうした経済危機に緊急に対応するために、規制緩和や税制改革、政府運営の改革が実施され、1989 年に財政法（Public Finance Act）が制定によって国の予算・会計制度に発生主義会計の原則が導入され、発生主義をベースとした予算が策定や、政府全体の財務諸表の作成が義務付けられるなどの予算・会計制度の改革が行われた（Newberry 2014、Pallot & Ball 1996、財務省財務総合政策研究所 2001）。次に公会計制度改革に取り組んでいたのはアメリカであり、1980 年代末の連邦財政危機を受けて、1990 年に主席財務官法（CFO 法）が制定され、1990 年 10 月に連邦会計基準助言審議会（FASAB）が創設されるなど、一連の改革によって連邦政府の財務報告に発生主義が取り入れられた。さらに、イギリスでは、サッチャー政権以降の新自由主義体制が取られて以降、1993 年に議会において予算会計制度への完全発生主義の採用を求める資源会計予算制度（RAB）が提案されたことから議論が始まり、2000 年に政府資源・会計法（GRA 法）が成立したことで資源会計予算制度が本格的に導入され、予算段階から決算

における財務報告まで発生主義が取り入れられた⁹⁶。また、オーストラリアにおいても、1980年代以降の経済悪化を受けて、行財政改革が取り組まれていき、発生主義会計について1992年には決算に採用され、1999年度からは予算においても採用されていた（田中2004、財務省財務総合政策研究所2001）。この他、2000年前後の時期には、フランスなどの様々な国において、発生主義会計の導入が検討されており、このように世界的な潮流として、予算・会計制度への発生主義会計の導入が検討されていた。

また、日本国内においても、主に地方公共団体において、発生主義に基づいた公会計制度の改革が行われ始めていた。特に、注目すべきは、東京都における取り組みである。東京都における公会計制度改革は、1999年4月23日に石原慎太郎が都知事に就任したところから始まる。石原慎太郎は、選挙の時から複式簿記、発生主義会計の導入を宣言し、都知事に就任すると東京都の決算にバランスシート作成の取り組みが始められた。東京都では、1999年6月から公認会計士などを招きながら官庁会計への企業会計手法の導入の検討が進められ、2001年3月に1998年度以降のバランスシートが公表された。さらに、バランスシートの作成と並行して、「新たな公会計制度」の導入が進められ、従来の官庁会計に複式簿記・発生主義の考え方を加味した会計制度として、2006年4月から正式に新たな公会計制度の運用が開始されることとなった（馬場等2016：103-105）。このように、この時期、石原都知事の就任に伴って、東京都において公会計制度改革が進められていたが、東京都以外にも、1999年の統一地方選挙では予算・決算へのバランスシートの導入を公約した首長も多く⁹⁷、全国で公会計制度改革に関する認識が広まっており、三重県や群馬県太田市などの自治体においても独自の改革が行われていた。こうした流れを受けて、全国の地方自治体に統一的なバランスシート作成の必要が認識されるようになり、1999年6月、自治省において「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」が発足し、民間企業や自治体職員などを含む委員によってバランスシート作成マニュアルが検討され、2000年3月に報告書が公表された。その後も、決算統計から行政コスト計算書の作成や連結のバランスシート作成が検討された。そして、2006年4月からは、総務省に大学教授や公認会計士などを委員とする「新地方公会計制度研究会」を設置し、地方自治体がバランスシートを作成する基準としてのモデルを5月に公表され、その後、総務省より地方自治体に対してバランスシート作成が要請された（東京都・大阪府2010：10-11）。

以上のように、2000年前後は、公会計制度改革に関する議論が国内外で繰り広げられていたことに加え、前章でも記述していたように1996年に成立した橋本内閣以降、行財政改革が積極的に行われていき、日本の中央政府においても公会計制度に発生主義を採用する機運が高まっていたのである。

⁹⁶ アメリカ、イギリスについては、本稿の第5章において、詳細を記述している。

⁹⁷ 「自治体、会計は「発生主義」で——関西学院大学教授小西砂千夫氏（経済教室）」『日本経済新聞』1999年7月7日、朝刊、31面

第 4.2.2 項 政府外組織における公会計改革議論の高まり

前項でも示した通り、公会計制度改革の議論の高まりは、諸外国での広がりも影響しつつ、日本においては地方自治体を中心に広がりを見せ始める。まず、地方自治体向けのものではあるが、1997 年に財団法人社会経済生産性本部⁹⁸により、「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」が公表された。この報告書は、地方自治協会の報告書をベースに、貸借対照表、収支計算書、正味財産増減計算書などが作成され、地方自治体の財政状況を明らかにするものとして報告された。さらに、1998 年には、同団体より、「地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書」が公表され、地方自治体の普通会計以外に、地方公営企業や外郭団体の決算が連結し、貸借対照表や収支計算書の作成の方法が示された（東京都・大阪府 2010：9-10）。

また、地方自治体の動きと同時期には、日本公認会計士協会でも行政の会計に発生主義、複式簿記の導入に関する検討が進められていた。同協会内に設置された公会計委員会によって、9 月 1 日には、研究報告として「公会計原則（試案）」を公表した。これは、世界的にも公会計基準の設定が進められていることを受けて、日本においても統一的な公会計原則を試案として進められたものである⁹⁹。

また、このように地方自治体での公会計制度改革の動きや公会計基準の設定に向けた動きがなされることを受けて、国の公会計制度に関しても意見、提言が出されていった。まずは、1999 年に「文藝春秋」5 月号において、元大蔵省の官僚で構想日本代表の加藤秀樹¹⁰⁰によって、「日本国のバランスシート」に関する記事が掲載された。この記事では、日本の政府の会計制度では、財政状況の全体像が把握できず、会計制度の改革では諸外国に比べて立ち遅れており、日本においても財政状況を認識するための方策として発生主義、複式簿記を取り入れるべきであるとして、日本国のバランスシートを政府の公表資料から作成している。そして、発生主義、複式簿記の会計を取り入れることによる、行政におけるコスト認識が可能であり、景気対策のチェックもできるようになるなどの効用を示し、政府において国のバランスシートを作成することを求めている。（加藤 1999）

さらに、PHP 総合研究所では、1998 年 10 月から、「政府会計改革」研究プロジェクトを発足し、欧米諸国の公会計改革を研究・調査し、日本の公会計制度の改革に関する提言をまとめ、1999 年 6 月 30 日に「日本の政府部門の財務評価」という政策提言を出した。その内容は、日本の財政状況の悪化の原因に「説明責任（accountability）」の不十分さを指摘し、発生主義ベースのバランスシートが政府の説明責任の充実にとって必要であるとしている。そして、「国民経済計算年報（SNA）」を基に発生主義ベースのバランスシートを作成し、そ

⁹⁸ 現在は、公益財団法人日本生産性本部になっている。

⁹⁹ 1997 年に公表されたのち、「公会計原則（試案）」は改訂がなされており、2003 年 2 月に改訂版の「公会計原則（試案）」が日本公認会計士協会から公表されている。（日本公認会計士協会 2003）

¹⁰⁰ なお、当時、加藤秀樹は、慶應義塾大学教授である。

れに基づいて政府の財務状況を評価するという試みを実施している。〔「政府会計改革」研究プロジェクト編 1999〕

このように、1997 年から 1999 年頃に、地方自治体での公会計制度改革の検討と導入が始まっただけでなく、日本政府の公会計制度に発生主義を導入し、諸外国の状況なども参考にしながら、日本政府の説明責任をどのようにして向上させるのかに関する検討が様々な機関でもなされるようになり、様々な公会計制度改革に関する意見、提言が出されていた時代であった。

第 4.2.3 項 国会での議論

前項のように、国内外での公会計制度改革の議論が広がっていくことを受けて、国会での審議においても、1997 年頃から盛り上がりを見せ始めている。

まず、国の政府についての公会計制度改革に関連した議論は、1997 年以前から何度かなされていた。まず、1995 年には、10 月 5 日の衆議院本会議において、米沢隆議員（新進党・民主会議）から日本の構造改革に関する質問がなされ、その応答として村山富市首相より、「一般会計、特別会計について適切な貸借対照表をつくるべきではないかとのお尋ねでございますが、国の会計は性格等において企業とは異なるものであり、一般的に政府の貸借対照表を作成することはなじまないところがございます。しかしながら、企業活動に近い特別会計につきましては、必要に応じ貸借対照表を作成しており、これを予算あるいは決算の添付書類として国会へ提出をしておるところでございます。なお、厳しい財政の現状については、今後とも広く御理解を得るべく努めてまいりたいと考えております。」と発言がなされている¹⁰¹。次に、1995 年には、5 月 17 日の衆議院決算委員会において、若松謙維議員（新進党）から日本の財政状況が多額の債務超過に陥っていることについて、アメリカやニュージーランドを例に取り、「国として幾ら借金があるのか、借金を賄う投資は幾らあるのか」を明らかにするための貸借対照表を作成するべきではないかとの質問がなされ、その応答として林正和（大蔵省主計局次長）は、「国の会計は基本的に企業会計とは異なるものでございまして、一般的に申しまして、政府の貸借対照表を作成するということはいろいろなじまない面があるだろうと思っております。ただ、国の会計のうち、企業活動に近い活動を行っております特別会計につきましては、その性格に着目して、企業会計に準じた貸借対照表等を作成しておりまして、これを国会へ御提出させていただいているところでございます。」と発言している。1995 年、1996 年には、以上の 2 度、国の政府において発生主義、複式簿記に基づく貸借対照表の導入に関する質疑応答がなされ、国の政府における導入に関する認識が示されているが、まだ議論は活発ではなく、さらに政府においても導入については否

¹⁰¹ この時の米沢議員の質問において、具体的に「一般会計、特別会計について適切な貸借対照表をつくるべきではないか」との発言はないため、村山首相の発言がどの質問に対応するものか明らかではないが、おそらく事前の質問通告の段階において、このような質問を行うとのやりとりがあり、村山首相の発言につながっていると推測される。

定的な見解を持っていた。

しかし、1995 年までは各年 1 回ずつのやりとりとあまり活発ではなかった国会での議論も、1997 年からその数が増加していく。まずは、1997 年 4 月 21 日の衆議院決算委員会において若松議員から国の債務の全体像が決算書などからは把握することができず、大蔵省に数字をまとめることを求めるとともに、アメリカなどでは貸借対照表を作成していることを挙げて指摘している。また、同年 10 月 24 日の衆議院財政構造改革の推進等に関する特別委員会では、中野清議員（新進党）から財政赤字の要因に情報公開と財政の透明性に問題があるとし、現状の大福帳の状況を改善し、複式簿記を使った財政構造の改革が必要であり、そのための研究会などを設置し検討することを求めている。さらに、同年 11 月 4 日の同委員会において、枝野幸男議員（民主党）と海江田万里議員（民主党）から、財政状況として債務に見合った資産があるのかわからない状況であり、財政の透明性を高め、政策のコスト意識を高めるためにも、可能な限り複式簿記を取り入れた公会計制度の必要性を主張している。

さらに、1998 年には、3 月 11 日の衆議院予算委員会公聴会において、小林守議員（民主友愛太陽国民連合）から公述人に対して、省庁再編に伴う裁量行政の拡大において行政へのチェック体制をどのように作っていくべきなのかについての質問がなされた際、公述人の 1 人であった本間正明（大阪大学経済学部教授）から、行政の裁量の拡大とともに説明責任が求められ、この点を諸外国では公会計制度改革をテーマとして掲げており、日本においても現金主義から発生主義の公会計制度を導入することの必要性を主張している。また、同年 4 月 24 日の衆議院行政改革に関する特別委員会において、若松議員（平和・改革）から行政評価に関連して行政コストを削減する方策の一つとしても諸外国では決算制度に力を入れ、貸借対照表を作成する方向に動いているが、日本は未だ作成などの検討も行っていない点について指摘し、決算制度の向上に向けて複式簿記の導入を検討するように要望している。そして、1998 年 6 月 17 日には、民主、平和、改革等の 4 会派から国のバランスシート作成の義務化を目指す「行政評価基本法案」が衆議院に提出された¹⁰²。この法案では、その目的として、「効率的な行政を確立することが緊要な課題であることにかんがみ、行政に対する評価が適切に行われるようにするため、国等の会計制度の改革及び国の行う政策についての評価の制度の整備について、その基本理念及び国の責務を明らかにするとともに、その基本となる事項を定めること」としており、効率的な行政とその評価を確立するための会計制度改革と評価制度の整備を政府に求めており、会計制度の改革としては、「①国等の会計は、現金の収納又は支払の事実にかかわらず、財産の増減及び異動を、その発生の事実に基づいて経理するものとする。②国等は、その財政状態及びその活動の成果を明らかにするため、次に掲げる書類を作成しなければならないものとする。貸借対照表、成果報告書、

¹⁰² この法律案の提出者は、笹木竜三（無所属の会）、河村たかし（無所属の会）、石田勝之（平和・改革）、枝野幸男（民主党）、深田肇（社会民主党）、古川元久（民主党）、若松謙維（平和・改革）となっている。

正味財産増減計算書又は損益計算書、資金収支計算書」の作成などの改革を求め、併せて、政策の事前事後の評価を行う政策評価制度の整備について、3年以内の実施を求めた。なお、当該法律については、審査未了で廃案となっている。

このように、1995年以降、徐々に公会計制度改革に関する国会での議論が増え、制度改革を求める議員提出法案も出されるなど、国会でも一議題として顕在化し始める。そして、1999年からは国会での議論がさらに増えていくこととなる。まず1999年の初めの議論は、2月9日の衆議院予算委員会公聴会である。ここでは1999年度の予算についての公聴会において、公述人の1人の北海道大学教授の宮脇淳から、予算、会計制度の見直しの必要性について言及され、現金主義による大福帳的な処理では、実際の赤字や将来的な負担、事業の現状など不明確であり、財政状況を情報として国民に共有できるようにしていく必要があるとして、公会計制度の変革の必要性を主張した。続いて、3月5日の参議院予算委員会において、円より子議員（民主党）からアメリカを例に取りながら、日本には資産と負債の状況を把握する情報がなく、予算編成や将来の国債発行などにも役立てるために国のバランスシートを早急に作る必要性を主張している。次に、4月12日の衆議院決算行政監視委員会において、谷口隆義議員（公明党）から決算審議の中で決算の審議が遅れてしまっているという点から、企業会計では決算の承認期限があるが、国の決算にはそれがなく、決算の重要性を再認識するためにも国家の会計制度を見直す必要性があり、国家のバランスシートがなく歳入歳出以外の情報が不明確であり、欧米諸国などで導入する傾向があるという背景から、大蔵大臣に対して日本の国家会計制度の有効性を質問し、世界の潮流の中での対応の必要性を主張している。さらに、5月25日の衆議院行政改革に関する特別委員会では、小池百合子議員（自由党）と若松兼維議員（公明党）からバランスシート導入に関する議論がなされた。まず、小池議員は、国、地方の財政状況の実態を明らかにするためにバランスシートの導入について取り上げ、アカウンタビリティなどの観点から更なる研究と国民にわかりやすく将来の計画が立てやすい会計制度の必要性を指摘した。また、若松議員は、行政評価を取り上げ、アメリカと比べて行政評価制度が遅れており、その報告書についても情報提供として不十分であり、特に財務の観点からアメリカと比べて決算制度が不十分である点を指摘し、アメリカでは政府の会計基準を明確化し、発生主義を取り入れた貸借対照表などの様々な報告書を作成し情報開示をしている一方、日本は一般会計の終始報告書のみを開示であることを批判した。そして、アメリカでは、年金の将来負担や環境コストなど様々な負債額を把握し、さらに連結ベースの財務情報も提供されているなど財務情報のディスクロージャーに力が入れている一方、日本では財務省の担当者もその数字を把握できていないなどディスクロージャーが不十分でありその充実を図り、アメリカに倣って政府会計基準を様々な専門家を結集し1年以内に基準を作り、3年以内にアメリカ並みの情報提供を行うべきであるとして、小渕首相にその決意について発言を求めている。次に、7月15日の衆議院予算委員会では、海江田万里議員（民主党）から今までの財政再建議論には公会計制度改革の問題が欠けており、財政のフローとストックの結びつきを見えるよう

にし、そのためにはバランスシートをまず作るべきであると指摘し、様々なところでその議論が始まっていることを紹介した。そして、そのような現状において、政府のバランスシートを可及的速やかに作成する努力をする考えがあるのかを、小渕首相と宮澤大蔵大臣に質問している。

そして、7月21日の衆議院決算行政監視委員会では、歳入歳出の実況に関する件及び行政監視に関する件に関して、公会計の在り方についての調査として、この時、民間から国の政府における貸借対照表の作成を求める意見を出していた構想日本代表・慶應義塾大学総合政策学部教授の加藤秀樹と新潟大学経済学部教授の大住莊四郎が参考人として出席し、意見の聴取が行われ、本格的に国会で公会計制度改革に関する議論がなされたのである。この2人は、それぞれの作成した貸借対照表の内容を説明し、なぜ公会計制度としてバランスシートが必要なのか、作成した際の注意点などについて説明している。

この加藤と大住の意見聴取が行われた後についても、1999年には9月8日の閉会中審査としての参議院決算委員会においても、世耕弘成議員（自由民主党）と浅尾慶一郎議員（民主党）からバランスシート導入に関する議論がなされており、まず世耕議員は国の決算の提出が遅く次年度以降の改善に役立てることができないことについて提出の早期化について求めるとともに、一部の地方公共団体でバランスシートの作成を進めており、国も資産と負債をどれくらい持っているのかを正確に把握するためにバランスシートを作成すべきであり、大蔵省も前向きに作成を進めているとされているが、今後どのように進めていくのか、また進めていく上での障害について確認し、その作成に期待するとの意見を表明している。また、浅尾議員もバランスシートを作成することで資産状況の確認に役立つだろうとして、会計検査院にその効用について尋ねるとともに、大蔵省での具体的な取り組みについて確認している。そして、大蔵省に、バランスシートの導入にあたっては早急にするべきとしつつできない場合には試験的にも取り組むことも検討するべきとし、バランスシートを導入することで隠れ借金なども含めた国の債務の全体像が掴めるようになるとも指摘している。

このように、1999年までの間に、当初年間1件議論されるかどうかであった公会計制度の議論についても、1997年頃から徐々にその数が増加し、1999年には予算委員会、決算委員会、行政改革に関する委員会などにおいて、公会計制度改革の議論が様々な議員の問題意識として散見されるようになった。特に、公会計制度についての議論は、当初から公認会計士でもあった若松謙維議員が関心を強く持ち、国会において、多くのやりとりがなされ発生主義会計の導入を強く主張しており、当初公認会計士や会社経営者などのバランスシートなどの作成について馴染みのある議員からの指摘も多かったものが、与野党問わず様々な議員に問題意識が共有され、国会での議論も活発化し本問題に対する意識の高まりが見られることがわかる。

第 4.2.4 項 政府内での検討

(1) 大蔵省外での議論の盛り上がり

前項で確認してきたように、1997 年頃から徐々に国会でも公会計制度改革に関する議論がなされるようになっていたが、時を同じくして政府部内でも検討が進められていた。

国会での議論が活発化し始めた当初は、政府においては公会計制度改革に対する姿勢は後ろ向きであり、国の財政状況を示す貸借対照表の作成などについては否定的な見解であった。そのため、国会での政府答弁についても、貸借対照表の作成に関しては、「国の会計は性格等において企業とは異なるものであり、一般的に政府の貸借対照表を作成することはなじまない」¹⁰³といった答弁がなされてきており、1997 年の段階においても、「国の財政活動と申しますのは、国家活動に必要な財貨を取得してこれを適正に配分するということでございます。そのコントロールのためには、これは現金の収支に着目した単式の記帳による会計方式が適当と考えております。」¹⁰⁴といった形で、貸借対照表の作成、導入に関しては否定的な答弁がなされていた。

しかし、1998 年頃から政府の考えに変化が現れ始める。まず、それがわかるのは、小渕恵三首相の直属の諮問機関として発足した経済戦略会議での議論である。小渕首相は、総裁選の段階から、新たな政策決定の手法として経済戦略会議の設置を表明し、就任後すぐの 1998 年 8 月 24 日に樋口廣太郎（当時：アサヒビール株式会社代表取締役会長）を議長とした 10 名の議員¹⁰⁵による経済戦略会議を設置した。この会議においては、「経済の再生と 21 世紀における豊かな経済社会の構築のための構想について調査審議」¹⁰⁶を目的とし、日本経済の回復や持続可能な財政、健全な競争社会の実現、金融システム、インフラ投資などについて議論がなされ、最終答申がなされることとなった。その議論においては、4 つのワーキンググループが設置され、新しい競争社会を作るための社会システムを議論の中心としていた第 2 ワーキンググループにおいて、新しい公会計制度の導入が検討されることとなった。その検討の発端となったのは、ワーキンググループにおいて、当時政府税制調査会会長であった加藤寛（千葉商科大学学長）からの有識者ヒアリングであったとされ、ここでは財政赤字対策における国有財産の有効活用に関する説明がなされた際に日本の政府にはどのような資産状態に陥っているのかを示すバランスシートの不存在がポイントとして議論さ

¹⁰³ 1995 年 10 月 5 日第 134 回国会衆議院本会議での米沢隆議員に対する村山首相の答弁。その他、1995 年 5 月 17 日と同年 6 月 13 日の衆議院決算委員会においても林正和主計局長から同様の答弁がなされている。

¹⁰⁴ 1997 年 10 月 24 日第 141 回国会衆議院財政構造改革の推進等に関する特別委員会での中野清議員に対する涌井洋治主計局長の答弁。

¹⁰⁵ 議員の名簿については、以下の通りである（50 音順・敬称略）。井手正敬（西日本旅客鉄道（株）会長）、伊藤元重（東京大学教授）、奥田碩（トヨタ自動車（株）社長）、鈴木敏文（（株）イトーヨーカ堂社長）、竹内佐和子（東京大学助教授）、竹中平蔵（慶応義塾大学教授）、寺田千代乃（アートコーポレーション（株）社長）、中谷巖（一橋大学教授）、樋口廣太郎（アサヒビール（株）名誉会長）、森稔（森ビル（株）社長）

¹⁰⁶ 1998 年 8 月 7 日閣議決定「経済戦略会議（仮称）の設置について」

れ、提言における重要な問題意識の形成につながったとされる（竹中 1999：94, 95, 98）。そして、経済戦略会議の第 8 回会合（1998 年 11 月 6 日開催）から「小さな政府の実現」を達成するための一つとして「企業会計制度の考え方を導入するなど負担と受益の明確化」が提示され¹⁰⁷、その後、本会合においても政府のバランスシート導入が議論されていく。その後、経済戦略会議は第 14 回会合（1999 年 2 月 26 日開催）において、最終答申「日本経済再生への戦略」が議決され、小渕首相へと手交された。この「日本経済再生への戦略」において、公会計制度に関しては、第 2 章の「「健全で創造的な競争社会」の構築とセーフティ・ネットの整備」の「I. 「健全で創造的な競争社会」の構築」の「1. 「小さな政府」へのイニシアティブ」に、「(3) 公会計制度の改善」において提言され、企業会計原則を踏まえた財務諸表の作成、複式簿記による貸借対照表の作成、一般会計や特別会計などを連結した決算の作成、現金主義から発生主義への移行などが提言された¹⁰⁸。

このように経済戦略会議により提言がなされたように、政府内にも公会計制度改革の機運が高まっていった。この提言がなされた後から、政府において否定的な答弁がなされていたものが変わっていく。先に確認した 1999 年 3 月 5 日の参議院予算委員会において、円より子議員から、アメリカではすでに政府の資産と負債がわかるように政府のバランスシートが作成され公開されており、日本においてもバランスシートを早急に作成するべきであるとして主張がなされ、それに関する政府の見解が質問されたことに対して、政府委員として答弁に立った涌井洋治主計局長は、アメリカにおける連結財務諸表についての現状を説明しアメリカの事例を十分調査研究していくとはしつつ、日本において導入するためには関係省庁の労力や技術的な問題点などを踏まえて勉強をしていくとの答弁がなされ、さらに大臣としての所見を質問された宮澤喜一大蔵大臣も、バランスシートを作るという仕事はどこから始めていくのかがよいかわかっていない状況ではあるが、主計局長の言うように各省庁含めて勉強していく必要があると答弁し、公会計制度改革に向けた肯定的な見解

¹⁰⁷ 官邸、経済戦略会議「経済戦略会議第 8 回会合議事概要」

(<https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/284573/www.kantei.go.jp/jp/senryaku/981110dai8.html>)（アクセス 2021/4/12）

¹⁰⁸ 具体的には、「(3) 公会計制度の改善 公的部門の効率化・スリム化を進めていく上で大前提として、また、政策の事後評価を行う観点から決算はこれまで以上に重視されるべきであり、中央政府（特殊法人等を含む）及び地方公共団体（外郭団体を含む）のいずれにおいても以下のような方向を基本に会計制度等の抜本的改革を進め、会計財務情報基盤を整備する必要がある。○ 国民に対して政府及び地方公共団体の財政・資産状況をわかりやすく開示する観点から、企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表の導入を行うべきである。○ 具体的には、複式簿記による貸借対照表を作成し、経常的収支と資本的収支を区分する。○ 公的部門全体としての財務状況を明らかにするため、一般会計、特別会計、特殊法人等を含む外郭団体の会計の連結決算を作成する。○ 現金主義から発生主義に移行する。○ 以上の改善を進めるなかで、地方自治体については、全国統一の基準に基づいて財務諸表を作成・公表することにより、各自治体間の比較・評価を可能とすべきである。○ 決算に関しては、外部監査の導入・拡充を行うとともに徹底した情報開示を行う必要がある。」と提言されている。（経済戦略会議 1999）

が示されるように変わっていったのである。つまり、政府においてこのように答弁の方向性
が変化するという事は、この時点においてすでに大蔵省の内部においても公会計制度に
関する検討の必要性が認識され始めていたことがわかる。

さらに、1999 年 5 月 25 日の衆議院行政改革に関する特別委員会における若松議員とのや
りとりの中でも、アメリカの連結貸借対照表作成など公会計制度の改善とディスクロージ
ャーが例示され日本での取組みが不十分であるとの追求があり、政府のバランスシート作
成についての決意を小渕首相に求められた際に、小渕首相は「その実務に当たられるのは大
蔵省でございますから、その実態につきまして十分検討をしていただくように努力をいた
すことを申し上げたわけでございます。」として、大蔵省において研究させる旨の答弁を行
った。

このような前向きな答弁がなされており、大蔵省内では本格的な検討が始められようと
していた。1999 年 4 月 22 日に大蔵省に設置された懇談会「21 世紀の資金の流れの構造変
革に関する研究会」¹⁰⁹において、政府のバランスシートの導入が検討されると報道され、す
でに、技術的な問題はあるが、バランスシート導入の利点として、①事業や政策にかかる費
用と効果の把握と効率性の向上②国の資産と比較した国債など債務残高の大きさ、財政負
担の状況の把握③財政状況のわかりやすさの向上、などが指摘できるとして、大蔵省内で予
備的な検討が進められていた。¹¹⁰さらに、大蔵省では、1999 年 6 月 5 日の国有財産中央審
議会¹¹¹において、国の財政のバランスシートの導入も視野に入れて、国有地についてそれま
で取得時点での台帳価格から周辺地域の地価平均変動率に基づいて評価していたが、民間
で行われていた相続税評価額をもとに時価評価を行う評価方法に改めるよう求める決定が
なされた。¹¹²

しかし、この時点においては、必ずしもバランスシートの導入を行う予定ではなかった。
まず、経済戦略会議の提言について、1999 年 6 月 4 日に公表された「経済戦略会議答申に
盛り込まれた各種提言に対する政府の検討結果」では、企業会計原則を踏まえた財務諸表の
作成や現金主義から発生主義への移行など、公会計制度の改善に関する各項目は、「諸外国
の例も参考にしつつ、企業会計等の導入による利益と費用、及び技術的問題点等につき幅広

¹⁰⁹ なお、この研究会は大蔵省内に大蔵大臣の懇談会として設置され、そのメンバーは次の
通りであった。本間正明（座長、大阪大学副学長）、池尾和人（慶応義塾大学教授）、伊藤
隆敏（一橋大学教授）、神田秀樹（東京大学教授）、志村哲男（(株)東京三菱銀行専務取締
役）、関哲夫（新日本製鐵(株)常務取締役）、田中直毅（21 世紀政策研究所理事長）、富田
俊基（野村総合研究所研究理事）、本間忠世（東京中小企業投資育成特別参与）吉富勝
（アジア開発銀行研究所長）、吉野直行（慶応義塾大学教授）

¹¹⁰ 「国の財政に貸借対照表 数年後の導入検討 大蔵省」『朝日新聞』1999 年 5 月 21
日、朝刊、1 面

¹¹¹ 国有財産中央審議会とは、大蔵省内に設置された大蔵大臣の諮問機関であり、理財局が
事務局を担当し、国有地の管理や処分のあり方が検討された。

¹¹² 「国有地を時価評価 バランスシート導入を視野 大蔵省方針」『朝日新聞』1999 年 6
月 5 日、夕刊、1 面

い角度から調査研究を行う。」として内容について、よく検討した上で結論を出すものとして大蔵省からの検討結果として報告されている¹¹³。そのため、1999年6月16日にはこの検討結果に対して、経済戦略会議からも公会計制度の改善については、「特殊法人改革を始めとした行財政改革を実施するうえでの大前提となる」との認識の下、調査・研究に止まらず一刻も早く前向きの結論が得られるよう検討を急いでいただきたい。」として導入に向けて前向きに検討するように求められた¹¹⁴。さらに、第4.2.2項でも示した1999年6月30日に出版されたPHP研究所の政策提言「日本の政府部門の財務評価」など民間企業から様々な提言が出され、大蔵省では、バランスシート導入については、会計原則を大きく転換させることになり、算出が困難かつその効果は不透明であるとして慎重な状況であった。主計局内でも依然として国の財政にはバランスシートは馴染まないとされ、①収益を生まず売却不可能な資産をバランスシートに計上することに意味がなく、②国有地、特に遊休地など時価評価には手間がかかり、③特殊法人への出資金の評価は難しいなどの慎重な意見が多いとされる。

115

このように、政府内、特に大蔵省においては、バランスシートの作成などの公会計制度改革に関する検討については、諸外国の例などを中心にその効果などを研究調査することが主な検討内容であり、その導入については未だ否定的であったが、一層その導入に関しては議論が進んでいく。まず、経済審議会¹¹⁶では、1999年の審議において、アカウンタビリティや政策の費用対効果を分析するための前提として貸借対照表などの作成が必要であり、アメリカでは企業会計が導入されており、日本はグローバルスタンダードに達しておらず、公会計の見直しが必要であるなど¹¹⁷の議論がなされた。そして、1999年7月5日に出版された答申「経済社会のあるべき姿と経済新生の政策方針」において、政府の役割として行政の透明性の確保が求められ、その中で、「政府会計について、国民がより監視しやすいものとするよう、財政に関する情報の一層の公開に努める。また、様々な技術的問題はあるものの、諸外国において貸借対照表の作成など企業会計的要素の導入が試みられていることにかん

¹¹³ 官邸、経済戦略会議「経済戦略会議答申に盛り込まれた各種提言に対する政府の検討結果」

(<https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/284573/www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990607kentokeka.html>) (アクセス 2021/4/12)

¹¹⁴ 官邸、経済戦略会議「経済戦略会議提言に対する政府の検討結果について」

(<https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/284573/www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990623iken.html>) (アクセス 2021/4/12)

¹¹⁵ 「『国の会計にバランスシートを』導入論が浮上―大蔵省、「算出困難」と戸惑い。」『日本経済新聞』1999年6月30日、朝刊、3面

¹¹⁶ 経済審議会は、1952年8月から設置された内閣総理大臣の諮問機関であり、経済企画庁に設置されていた。経済審議会では、産・官・学等の有識者により構成され各方面の知識を幅広く活用し、日本の経済全体の観点からの調査審議を行い、中長期の経済運営の中核的存在として活躍し、長期展望や政策提言などを行っていた。(経済審議会 2000: 1)

¹¹⁷ 経済審議会「第3回構造改革推進部会議事概要(平成11年3月16日)」

(<https://www5.cao.go.jp/99/e/kgiji/19990316kouzou-s.html>) (アクセス 2021/4/12)

がみ、日本においても資産と負債をどのように示すことができるのかに関し、企業活動に比較的近い活動を行っているものをはじめとして、検討を進めていく。」¹¹⁸として、国の企業会計を踏まえた国の貸借対照表作成などの導入といった公会計制度の改革の検討を進めていくことが提言された。さらに、大蔵省の研究会である「21 世紀の資金の流れの構造変革に関する研究会」は 7 月 9 日に中間論点整理を公表するが、その中で公的部門のフローとストックの認識・管理のあり方として、「経済のストック化の進展の中で、金融機関の不良債権、企業部門の不良資産、年金の将来債務など、ストック面での問題が経済主体の行動に影響を与えている可能性があるとの指摘がなされ、公共部門を含めて国内各部門のバランスシートの現状を整理することが重要との見方が示された。また、公的部門に関しては、各年度の歳入歳出とともに、フローとストックの認識・評価方法に関して検討を深める必要があるとの見方が示された。」¹¹⁹として、国の会計としてバランスシートの導入を検討課題として進めることを決め、中間論点整理発表の記者会見では本間正明座長は、「使われた資金の効率性を把握するには、バランスシートの作成を検討する必要がある」と発言¹²⁰し、国のバランスシート作成についての必要性が強く認識された。

(2) 大蔵省での本格的な検討の開始

こうした政府内の様々な審議機関において導入に向けた検討を求める提言の登場や、先述の通り国会内での議論の盛り上がりや構想日本や PHP 研究所の提言、地方自治体での導入などが行われいく動きに押される形で、大蔵省内での検討も本格化していく。

1999 年 7 月 12 日の 2000 年度当初予算に向けた主計官会議において武藤主計局長から「国の会計制度への貸借対照表の導入を積極的に検討する」との方針が示された¹²¹。そして、大蔵省主計局において 1999 年 7 月頃から国のバランスシート作成に向けた研究会発足に関する検討を始めた。ここで主計局が事務方として検討を始めた理由は大蔵省設置法が根拠となったと考えられる。大蔵省設置法では、主計局の事務を規定する 8 条の第 1 項において「国の予算、決算及び会計に関する制度を調査、企画及び立案し、これを統一すること。」となっており、他局では例えば作成の候補となりうる理財局では国有財産制度に関する部分のみを所掌することになるため、会計制度全体に関する部分に関わる調査などとして主計局が担当することとなった。さらに、経済戦略会議答申のフォローアップとして行われた

¹¹⁸ 経済審議会「経済社会のあるべき姿と経済新生の政策方針（平成 11 年 7 月 5 日）」
(<https://www5.cao.go.jp/99/e/19990705e-keishin.html>)（アクセス 2021/4/12）

¹¹⁹ 大蔵省「21 世紀の資金の流れの構造変革に関する研究会 中間論点整理（平成 11 年 7 月）」
(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/henkaku/top.htm>)（アクセス 2021/4/13）

¹²⁰ 「国もバランスシートを、大蔵省研究会が導入検討」『読売新聞』1999 年 7 月 10 日、朝刊、9 面

¹²¹ 「大蔵省、月内決定へ 来年度予算概算要求基準」『朝日新聞』1999 年 7 月 13 日、朝刊、1 面

各省庁との「政策対話」において、8月24日に大蔵省などと「公会計制度・財投改革等について」の意見交換が行われ、この「政策対話」を通じて、公会計制度の改善については、当初「諸外国の例も参考にしつつ、企業会計等の導入による利益と費用、及び技術的問題点等につき幅広い角度から調査研究を行う」との回答であったものが、「実現する方向で検討される項目として取り扱われるものと受け止めている項目」へと変化し、前向きに実現に向けた検討がなされることが表明された。

こうした状況を受けて、主計局内では、1999年9月から「財政事情の説明手法に関する勉強会」を発足させ、具体的な貸借対照表作成に向けた検討を始められた¹²²。この勉強会は、主計局次長の元の私的勉強会¹²³として作られ、会計学、会計実務、財政学及び財政実務の専門家がメンバーとして選ばれた¹²⁴。この勉強会では、2000年6月までに国の貸借対照表の作成を目指して、検討が進められた¹²⁵。検討に当たっては、大蔵省主計局や理財局、厚生省年金局の担当者などから制度の概要や資料等についての説明を受け、それに基づいて現行の財政・会計制度の下で入手可能な資料等により作成可能な貸借対照表の作成を目指して検討が進められた。さらに、国と民間企業とではその目的や存立基盤が異なり貸借対照表の役割も異なると考えられるため、国の貸借対照表の役割をどのように設定すべきか、その役割から見て各科目の内容をどう設定すべきか、国の資産と負債の差額をどのように意味づけるべきかなど、多岐に及ぶ検討課題があった¹²⁶とされる。（財政事情の説明手法に関する勉強会2000：はじめに）しかし、検討は必ずしも順調にいったわけではなく、2000年6月に予定されていた公表は2000年の秋頃の公表へとずれ込んでいくこととなった。その理由としては、全省庁の財産の価額の把握や計数の整理に時間がかかり、さらに、国の会計方式と企業会計方式の違いを国の会計に企業会計の手法をどのように導入するのか、その計上の範囲をどうするのか、土地などの評価の方法をどのようにするのかなどの検討に時間がかかったため、当初の予定より国の貸借対照表の作成に時間がかかってしまった¹²⁷と大蔵省

¹²² 第150回国会・参議院・予算委員会・第3号（平成12年11月22日）議事録における杓掛哲男議員（自由民主党）に対する七条明大蔵政務次官の答弁

¹²³ 第147回国会・参議院・財政・金融委員会・第7号（平成12年3月23日）議事録における星野朋市議員（自由党）に対する林芳大蔵正政務次官の答弁

¹²⁴ この勉強会のメンバーは以下の通りである。会田一雄（慶應義塾大学総合政策学部教授）、小西砂千夫（関西学院大学産業研究所教授）、高木勇三（日本公認会計士協会常務理事）、兵藤廣治（保証事業会社協会参与）、村山徳五郎（中央青山監査法人代表社員）、横山和夫（横山公認会計士事務所主宰）

¹²⁵ 「来年6月までに公表 一般・特別会計「連結」も 国の貸借対照表」『朝日新聞』1999年10月25日、朝刊、3面

¹²⁶ 具体的には、「道路や原生林などの資産を、どの範囲までバランスシートに計上するか、資産の評価方法、減価償却の考え方、年金や退職金など将来発生する債務の扱い方」などとされる。（「来年6月までに公表 一般・特別会計「連結」も 国の貸借対照表」『朝日新聞』1999年10月25日、朝刊、3面）

¹²⁷ 大蔵省「武藤事務次官記者会見の概要（平成12年7月3日（月））」

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/kaiken/kaiken.htm>)

から説明されている。このような検討を通して、2000 年 10 月 10 日に「財政事情の説明手法に関する勉強会」の成果物として「国の貸借対照表（試案）」と「国の貸借対照表作成の基本的考え方」が大蔵省から公表された。この「国の貸借対照表（試案）」では、1999 年 3 月 31 日時点での一般会計と特別会計を合わせた国の資産・負債が示されたが、必ずしも完成度の高いものではなく、あくまで試作品に過ぎないという評価がなされていた。特に、公的年金の扱いについては検討における苦労が表からも見てとることができ、解釈の違いによる 3 案を出している（財政事情の説明手法に関する勉強会 2000b : 1-3）¹²⁸。また、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」によると、国の貸借対照表を公表することの意義について、日本の財政状況が極めて悪化していることから、財政事情をわかりやすく説明すべきとの要請が高まっており、これまでの国の資産や負債を説明する各種資料では、会計毎や国有財産などその種類毎に別々に報告されており、国の資産や負債の全体像を網羅的に把握することができないなどの問題点があったが、国の財政活動の基礎的・総合的な情報を、企業会計における貸借対照表の手法を導入して公表することで、国全体の財政状況を示すことができ、財政事情に関する国民に対する説明責任（アカウンタビリティ）を一層向上させることができ、国の広範な活動の全貌を俯瞰する手がかりをも与えることができるとしている（財政事情の説明手法に関する勉強会 2000a : 4-5）。このように公表された「国の貸借対照表（試案）」と「国の貸借対照表作成の基本的考え方」であるが、作成されたことに関して情報開示が一步進んだなどの評価の声がある一方、表を作成するだけでは今後の指針にならず検証の必要がある¹²⁹や、資産や負債の評価方法には課題があり国の財政状況の実態把握に役に立たない¹³⁰として、内容に対して不十分であるとの指摘がなされた。この点、大蔵省でもその不十分さを認識しており、国会において宮澤大蔵大臣も「いわば私どもの試作品のようなものだ」¹³¹と答弁し、さらに大臣記者会見においても定期的な発表に関して「きっと一定の時間が経つと、またそのアップデートとしてやるんじゃないでしょうか。ただ、その間にいろいろなご意見があつて、改善するところがあつたら是非改善したいんですね。」¹³²と述べ、今後も一定期間ごとの改良と更新を行う考えを示し、大蔵省は、この貸借対照表を

）（アクセス 2021/4/14）

¹²⁸ 公的年金の支払い負担の計上方法については、検討の段階でその方法について意見が分かれ、3 案を併記せざるを得なかったとされる。（「[社説]貸借対照表 国の債務超過が語る無駄遣い」『読売新聞』2000 年 10 月 24 日、朝刊、3 面）

¹²⁹ 「財政の実態見えず 将来の負担、明確に 国のバランスシート発表」『朝日新聞』2000 年 10 月 11 日、朝刊、1 面

¹³⁰ 「何のための「国の貸借対照表」か（社説）」『日本経済新聞』2000 年 10 月 12 日、朝刊、2 面

¹³¹ 第 150 回国会・衆議院・決算行政監視委員会・第 1 号（平成 12 年 11 月 9 日）議事録における中本太衛議員（自由民主党）に対する宮澤喜一大蔵大臣の答弁

¹³² 大蔵省「宮澤大蔵大臣記者会見の概要（平成 12 年 10 月 11 日（水））」

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/kaiken/kaiken.htm>）

）（アクセス 2021/4/14）

毎年作成する方針とした¹³³。しかし、財政法を変えるなどして国の会計制度そのものに複式簿記を導入することについては、「いや、そうではなくて、その話は別にあればある、なければないで、あれはああいう作業そのものをどれだけリファインするかということになるんじゃないですかね。」¹³⁴と語り、国の会計制度は現行制度を前提に歳入・歳出の記録を維持するとして、公会計制度の根本的な改革については否定的な見解を示していた。このように「国の貸借対照表（試案）」の公表については、一定の評価は受けるもののその効果には否定的な意見が出される形となったが、大蔵省、財務省はその後も一部のアップデートを行いながら、毎年「国の貸借対照表（試案）」を出していく。

（3）試案の作成後から「国の財務書類」の作成まで

「国の貸借対照表（試案）」が公表された後も改善に向けた動きは続いた。特に、課題となったのは、特殊法人等を含めた連結の貸借対照表を作ることであり、「国の貸借対照表（試案）」を公表した際にも国会や新聞等でも指摘されていた¹³⁵。この点、政府においても改善に関しては同様の認識がされており、2000年4月に誕生した森喜朗内閣によって、12月1日に発表された「行政改革大綱」において、「4 公会計の見直し・改善」として、「国民に対して、国の財政事情をわかりやすく開示し、財政にかかる透明性、一覧性の向上を図るとともに、説明責任を確保するとの観点から、以下の公会計の見直しを行い、公会計にかかる網羅的な基準の設定につき、整合性の確保に配慮しつつ検討を進めること」が求められ、「国の貸借対照表（試案）」については「有意性、有効性、特殊法人等の連結につきさらに検討し引き続き評価・改善を重ねること」が示された¹³⁶。

このように政府においても引き続きの国の貸借対照表の検討が進められるが、まず手がつけられたのは、「行政改革大綱」において提言された特殊法人等改革に関連した特殊法人等の会計制度に関してであった。財政制度等審議会では、2000年10月の段階で、特殊法人等の会計処理に関して、「説明責任（アカウンタビリティ）の確保と透明性の向上の観点から、特殊法人等が民間企業として活動していると仮定した場合の財務諸表を企業会計原則に従って作成すること等について検討を行うこと」を目的に公企業会計部会を設置し、検討を開始する。そして、2000年12月18日に論点整理を行い、「特殊法人等の業績の評価に加えて、国の財政に係る説明責任（アカウンタビリティ）の充実と透明性の向上の観点か

¹³³ 「大蔵省検討、バランスシートを毎年作成。」『日本経済新聞』2000年11月26日、朝刊、3面

¹³⁴ 同上

¹³⁵ 第150回国会・衆議院・決算行政監視委員会・第1号（平成12年11月9日）議事録における中本太衛議員（自由民主党）に対する丹呉泰健政府参考人（大蔵省主計局次長）の答弁や「財政の実態見えず 将来の負担、明確に 国のバランスシート発表」『朝日新聞』2000年10月11日、朝刊、1面など

¹³⁶ 行政改革推進本部「行政改革大綱（平成12年12月1日閣議決定）」
（<https://www.gyokaku.go.jp/about/taiko.html>）（アクセス2021/4/14）

ら、特殊法人等の業務運営に伴う国民の負担を明らかにする必要がある、このため、国民の将来の負担や内在的な損失等を含めて、特殊法人等の業務に係る国民の負担を明確にするため、行政コスト計算書等を導入する必要がある」として、行政コスト計算書の作成方法等について具体的な検討を行うために、2001年1月25日に法制・公企業会計部会公企業会計小委員会の下に公企業会計ワーキンググループを設置した。このワーキンググループでは、2001年1月29日以降11回にわたり検討され、業務内容の異なる特殊法人等について会計処理の現状調査や、その結果を踏まえた行政コスト計算書試作の指針の作成、行政コスト計算書の試作、試作結果のヒアリングを通じた問題点の検討などが行われ、「特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針（案）」が取りまとめられ、2001年6月4日に公企業会計小委員会に報告された。公企業会計小委員会では、対象となる全ての特殊法人等について2001年3月末時点の財務状況について、本指針に基づく行政コスト計算書の作成・開示を早急に行うべきであると結論し、6月19日の公企業会計小委員会において「民間企業と同様の会計処理による財務諸表の作成と行政コストの開示」に関する最終報告書を決定した（公企業会計小委員会2001：i-iii）。その決定に従い、2001年9月末までに各特殊法人等は、同年3月末の行政コスト計算書の作成と開示を行った¹³⁷ことで、特殊法人等に関する公会計制度に関する検討は一旦終わることとなった。

次に、検討が始まったのは、特別会計である。特別会計についても、特殊法人等と同様、透明性の向上、説明責任の観点から企業会計原則に準拠した財務諸表の作成を求められていたが、特別会計によって事務内容が異なるため、特別会計の一部でしか財務諸表が作成されているわけではなく、また、財務諸表が作成されている場合も作成方法が異なっていた。さらに、特別会計については、2000年10月に自由民主党は「特別会計等財務書類の作成ガイドライン」を公表し、特別会計の貸借対照表や公的サービス・コスト負担計算書などの作成を求められていた。さらに、2001年4月に内閣総理大臣に就任した小泉純一郎首相は2001年5月7日の第151回国会における所信表明演説において、行政の構造改革を訴え、「行政の透明性を向上させて国民の信頼を高めるため、特別会計などの公会計の見直し・改善、情報公開や政策評価に、積極的に取り組んでまいります」として、公会計に関する見直し・改善について積極的な方針を示した。このような流れを受けて、大蔵省でも特殊法人等に引き続いて公企業会計小委員会で特別会計への財務諸表の作成方法の検討が2001年10月から行われることとなった¹³⁸。企業会計小委員会では、まず特別会計の財務諸表作成に向けた論

¹³⁷ 財政制度等審議会「財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会（第3回） 議事録（平成13年10月16日）」

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/283157/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/gijiroku/zaiseid131016.htm>）（アクセス2021/4/14）

¹³⁸ 財政制度等審議会「財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会（第3回） 議事録（平成13年10月16日）」

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/283157/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/gijiroku/zaiseid131016.htm>）（アクセス2021/4/14）

点整理を行うための自由討議などを含めた検討が行われ、2002年1月に論点整理が行われ、新たな特別会計財務諸表の作成の具体的な方向として、「特別会計の財務内容について、透明性の確保や説明責任の向上を図るとの観点から、適切な財務情報の作成・開示を行うことが重要であり、全ての特別会計を対象として検討を行うこととする」（公企業会計小委員会2002：3）として、全ての特別会計について共通する会計基準や類型ごとに適合した基準について検討し、具体的な作成基準の検討を行うための会計専門家等で構成されたワーキンググループの設置が打ち出された¹³⁹。この論点整理を受けて、「新たな特別会計財務諸表の検討に係る公企業会計ワーキンググループ」が2002年2月に設置され、具体的な作成基準の検討が行われた。このワーキンググループでは、ワーキンググループ設置後、特別会計における新たな財務書類の作成方法等について検討が行われ、2002年10月に「特別会計における新たな財務書類の作成に係る中間取りまとめ（試作基準）」が公表された¹⁴⁰。中間取りまとめでは、財務諸表についての概念整理として作成基準が試作され、この試作基準に基づき、各省庁において試作の作成を求め、2003年2月以降に試作結果のヒアリングなどを行い、その結果を踏まえて、作成上の問題点や財務書類の内容などについて検討を深めるとともに、2003年6月に最終報告書をまとめる方針となった¹⁴¹。

このように、特殊法人等の会計処理や特別会計の財務諸表について検討が進められるが、一般会計も含めた公会計全体に関して、公会計の意義や目的等の公会計に関する基本的な考え方等について総合的な検討も別に進められることとなった。政府においては、2001年6月26日に閣議決定された「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針（以下、「骨太の方針2001」とする。）」において、公的部門における徹底した効率化を進めるために、企業会計制度を踏まえた公会計制度の見直しと適切な情報公開が必要であり、世界的な大きな流れとなっているNPMの観点から、日本でも新しい行政手法の実現と説明責任の向上のため、公会計制度のあり方について発生主義など企業会計的な考え方の活用範囲や貸借対照表の対象範囲などについての検討を行い、行政コストや公的部門の財務状況を明らかにするよう引き続き努めることを宣言し、諸外国における発生主義を活用した

¹³⁹ 財政制度等審議会「財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会（第7回） 議事録（平成14年1月16日）」

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/261720/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/gijiroku/zaiseid140116.htm>）（アクセス2021/4/14）

¹⁴⁰ 中間取りまとめが公表されるまでの間、ワーキンググループでは23回にわたる検討が行われ、検討においては、まず類型別に7つの特別会計に選定され、その経理内容、財務諸表の作成状況等についてそれぞれの特別会計を所管している省庁からのヒアリングが行われた。その後、貸借対照表、フローの財務書類及び連結財務書類等の具体的内容の検討が行われた。（公企業会計ワーキンググループ2002）

¹⁴¹ 財政制度等審議会「財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公企業会計部会及び公企業会計小委員会 合同会議 議事録（平成14年10月30日）」

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/238045/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/gijiroku/zaiseif141030.htm>）（アクセス2021/4/14）

予算等の実態に関する検討を行うことを訴えた（閣議決定 2001：10-11、29）。このように骨太の方針 2001 でも公会計制度の改善が宣言され、一般会計を含めた公会計全体に関しては、特別会計に関する中間取りまとめが出された後の 2002 年 11 月頃から検討が始まった。まず、検討の開始が議論されたのは、2002 年 11 月 20 日の財政制度等審議会の財政制度分科会・三部会合同会議¹⁴²であった。この会議において、まず谷口隆義財務副大臣の挨拶において、「公会計制度につきましては、これまでも積極的にご議論いただいておりますが、今後、財政資金の流れのディスクロージャーを総合的に行うため、公会計全体を通じた基本的考え方についても検討をお願いしたいと考えております。」との発言があり、公会計制度全体に関する検討が求められた。それを受ける形で、法制・公企業会計部会の水口弘一部会長からは、「特別会計における新たな財務書類の作成に係る中間取りまとめ」と「独立行政法人会計基準の見直しに関する中間論点整理」に関する報告がなされるとともに、法制・公企業会計部会では国の財政事情をわかりやすく開示し財政の透明性及び一覽性を向上させるという観点から引き続き公会計の見直し、改善に向けた検討を行うとともに、「財政資金の流れを総合的にディスクロージャーすることを目的とし、公会計の基本的考え方につきまして検討を進める小委員会を新たに設置してはどうかと考えております」として、公会計の基本的考え方についての検討を進める小委員会の設置が提案され、当会議において設置が決定した¹⁴³。そして、続く、2002 年 12 月 27 日の財政制度分科会・三部会合同会議において、前回の同会議での決定を受けて検討された法制・公企業会計部会の下の新たな小委員会である公会計基本小委員会のメンバーの内定状況の説明と具体的な検討内容についての予定¹⁴⁴が報告されるとともに、法制・公企業会計部会の名称を法制・公会計部会に変更する旨の提案がなされ、同会議において名称変更が決定した¹⁴⁵。この会議以降、公会計全体に関する基本的な考え方の実質的な検討は、法制・公会計部会の公会計基本小委員会に

¹⁴² 正式な名称は、「財政制度等審議会 財政制度分科会歳出合理化部会及び財政構造改革部会合同部会並びに財政制度分科会及び三部会合同会議」である。

¹⁴³ 財政制度等審議会「財政制度等審議会 財政制度分科会 歳出合理化部会及び財政構造改革部会合同部会並びに財政制度分科会及び三部会合同会議 議事録（平成 14 年 11 月 20 日）」

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/238045/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/gijiroku/zaiseia141120.htm>）（アクセス 2021/4/15）

¹⁴⁴ 具体的な検討内容については、小委員会の立ち上げ後の決定になるとはしつつも、「公会計に関する説明責任の向上やディスクロージャーの充実等を図る観点から、これまで個別に作成されてきました財務書類の評価・検証や、諸外国における取組みとその活用状況等についての評価・検証を行いまして、公会計の対象範囲、目的等、公会計全体を通じた基本的考え方について検討することになる」と説明している。

¹⁴⁵ 財政制度等審議会「財政制度等審議会 財政制度分科会 歳出合理化部会及び財政構造改革部会合同部会並びに財政制度分科会及び三部会合同会議 議事録（平成 14 年 12 月 27 日）」

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/238045/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/gijiroku/zaiseia141227.htm>）（アクセス 2021/4/15）

においてなされることとなる。

このように、法制・公会計部会の公会計基本小委員会において、本格的な検討が進められるにあたって、財務省の組織にも変更が加えられた。財務省主計局では、公会計基本小委員会の検討を支援するための事務局となり、さらに主計局内において公会計制度に関する事務的な研究や検討の中核的作業を担う組織として、主計局法規課の下に公会計室を設置¹⁴⁶した。さらに公会計室では、公会計の全体に関する対応だけでなく、国の貸借対照表、特別会計の新たな財務書類、特殊法人等の行政コスト計算書、独立行政法人会計基準などの公会計に関する個別の取組についても引き続き対応していくことが決められた。¹⁴⁷

こうして公会計制度の総合的な検討するための準備が整い、公会計基本小委員会は 2003 年 1 月 30 日に第 1 回会議が開催され、本格的な検討が始まる。この公会計基本小委員会のメンバーとしては、経済学や財政学、法学、政治学の専門家の他、公認会計士協会や金融公庫の総裁などの実務家など、様々な分野の者が委員として選ばれ、さらに、会計検査院の職員や経済学、財政学の助教授がオブザーバーとして選ばれ、19 名の委員及びオブザーバーによって議論¹⁴⁸がなされていくこととなった。公会計基本小委員会では 13 回にわたって審議を重ねるとともに、この間、公会計基本小委員会の委員・オブザーバーや、会計学や会計実務に携わる有識者によって公会計制度に関するプレゼンテーションや、地方公共団体における新たな取組みの紹介、また、海外での公会計制度の充実に関する取組み等について海外調査を行いその報告を行うなどを通して、審議が進められていった。

議論としては、当初から既存の財政制度との関係において、公会計とはそもそもどのような意義を持つのか、また、公会計の議論は予算編成のあり方も含めて発生主義をどこまで適用するのかまで議論するのか、複数年度予算についても検討するのか、国の財政状況を明らかにするために何をどこまで情報として開示し、その処理をどのように行うのかなど、様々

¹⁴⁶ 公会計室は、専任の室長を含む職員 10 名の体制で設置された。

¹⁴⁷ 財務省「「公会計のあり方」の総合的検討のため主計局に「公会計室」を設置することについて（平成 15 年 1 月 14 日）」

(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/sy150114.htm)（アクセス 2021/4/15）

¹⁴⁸ 公会計基本小委員会の委員などは、次の通りであった。委員長は、貝塚啓明（中央大学法学部教授）が選ばれ、委員としては、井堀利宏（内閣府経済社会総合研究所総括政策研究官・東京大学大学院経済学研究科教授）、岩本康志（一橋大学大学院経済学研究科教授）、大住莊四郎（新潟大学経済学部教授）、加藤秀樹（構想日本代表・慶應義塾大学総合政策学部客員教授）、小西砂千夫（関西学院大学大学院経済学研究科教授）、高木勇三（日本公認会計士協会理事・中央青山監査法人理事）、富田俊基（（株）野村総合研究所研究理事）、中里実（東京大学大学院法学政治学研究科教授）、兵藤廣治（元衆議院大蔵委員会調査室長）、本間正明（大阪大学大学院経済学研究科教授）、水口弘一（中小企業金融公庫総裁）、宮内忍（日本公認会計士協会常務理事）、森田朗（東京大学大学院法学政治学研究科教授）、山下康彦（日本公認会計士協会公会計基礎概念専門部会長）、山本清（国立学校財務センター研究部教授）の計 15 名が選ばれた。また、オブザーバーとして、太田雅都（会計検査院事務総長官房法規課長）、桜内文城（新潟大学経済学部助教授）、土居丈朗（財務総合政策研究所主任研究官・慶應義塾大学経済学部客員助教授）が選ばれた。

な課題が設定され議論された。特に、予算との関係においては、当初から憲法との関係で議論がなされており、議論は憲法の理念を遵守しその中で考えることとされた。この点、一部の委員からは、複数年度予算制度の導入や現行の現金主義に基づく予算を発生主義に変更することは、日本国憲法の 83 条や 85 条、86 条における議会の予算統制権や国費の支出や債務負担については国会の議決が求められること、予算の単年度主義の規定に反するものであり、認められるものではないとする主張がなされる一方、他の委員からは、必ずしも憲法は現金主義での予算を求めているわけではなく発生主義でも議会の予算統制権は確保されるし、財政法や会計法の改正も含めて議論するべきであると主張されるように、議論は最後までまとまらなかった。事務局である財務省主計局も、発生主義予算の導入は、政府の裁量権の拡大につながり、憲法改正に繋がってしまうとして、かなり消極的な姿勢であった。そのため、このような予算制度改革の議論を含めて 6 月までに報告書としてまとめることとなると、あまり具体的などころまで検討ができず、予算の議論は大事だが、全部はできないとされた。¹⁴⁹

このような議論がなされた結果、2003 年 6 月 30 日に財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会は「公会計に関する基本的考え方」を取りまとめ、財務大臣に報告し公表されることとなった。この「公会計に関する基本的考え方」では、公会計の意義、目的について整理が行われ、予算、決算に関する基本的考え方、財務報告に関する基本的考え方、財務報告として開示すべき情報等について取りまとめが行われ、政府において、提言に沿った公会計制度の一層の充実が求められ、省庁別のフローとストックの財務書類を作成して、説明責任の履行及び行政効率化を進めることが求められた。予算との関係においては、発生主義予算が今後の検討として否定されるものではないとしつつも、財務報告における発生主義等の企業会計手法を活用した更なる充実を図り、予算や決算の参考情報とするものとされた。(財政制度等審議会 2003) この報告書を受けて、財務省では新たに、省庁別財務書類の作成に向けての検討が開始され、国の財務書類の作成に向けてさらに検討が進められていくこととなった。

そして、省庁別財務書類の作成に向けた検討は、主に公企業会計小委員会¹⁵⁰において作成に向けた基準が検討され、さらに、公会計基本小委員会と公企業会計小委員会の合同会議も開催されながら、検討が進められていった。そして、2003 年 9 月 18 日の公企業会計小委員会から検討が始まるが、まずは、作成基準を検討するために各省庁が作成できる状態にするための試作基準の取りまとめが検討された。具体的には、公企業会計ワーキンググループで

¹⁴⁹ 憲法に関わる議論は、複数の議事で議論されており、例えば、第 1 回、第 7 回、第 9 回 第 10 回、第 11 回で議論がなされていた。(公会計基本小委員会 (各回) 議事要旨)

¹⁵⁰ 公企業会計小委員会で検討することになった経緯については、「省庁別財務書類に必要な会計基準の策定については、特に、一般会計の事業に関する会計基準の検討が必要となるが、これについては、特別会計の基準策定の経験を生かし、それとの整合性を含め、「公企業会計小委員会」において行うことが適当である」(財政制度等審議会 2003 : 20) とされたためであった。

なされ、2003年9月26日に第1回目の会議から10回にわたる検討がなされ、2003年12月12日に「省庁別財務書類の試作基準について」が公表された（財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公企業会計小委員会 2003）。この試作基準に基づいて、各省庁での省庁別財務書類の試作が作成され、そして全省庁に対してのヒアリングの実施、試作基準の問題点や、各省庁の財務状況等をより明らかにするための省庁別財務書類として改善すべき事項等についての検討が行われ、2004年6月17日に「省庁別財務書類の作成について」が取りまとめられ、公表された（財政制度等審議会 2004）。そして、正式な省庁別財務書類が、2004年10月に2002年度決算を元に作成された。そして、1年遅れて2005年9月26日に、2003年度決算を元にした省庁別財務書類を合算する形で、初めて「国の財務書類」が作成された。

第4.2.5項 国の財務書類の内容¹⁵¹

以上、国の財務書類が作成、公表されるまでの経緯について、確認してきたが、ここではその内容について、簡単に確認していく。

まず、「公会計に関する基本的考え方」では、現行の公会計の問題点について、「・ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担などの国の財政状況が分かりにくい。・国と特殊法人等とを連結した財務情報が提供されておらず、公共部門の全体像が把握できない。フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない。・予算、決算という現金収支と資産、負債状況との関係の把握が困難である。予算執行の状況が分かるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業毎に間接費用を配賦したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない。・事業毎のコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない。」（財政制度等審議会 2003：2-3）とまとめ、このような現行制度の問題点を解決する手法として、公会計制度の充実を図るために発生主義かつ複式簿記の形による財務報告の作成を求め、それを受けて国の財務書類が作成されることとなった。

そして、先述の通り、国の財務書類は法律などに基づいて作成されるものではなく、各省庁が作成し公表することとなった省庁別財務書類を財務省において合算して、作成されるものである。そのため作成にあたっては、それまでに国の様々な会計のために作成された財務書類を「公会計に関する基本的考え方」や「省庁別財務書類の作成について」などにおいて決められた書式や財務諸表の内容に従って作成されることとなる。

まず、「省庁別財務書類の作成について」において、省庁別財務書類の作成は行政機関たる各省庁だけでなく、行政機関以外の国会、裁判所や会計検査院においても財務書類の作成を行うことを求め、これによって省庁別財務書類を合算した国の財務書類が作成できると

¹⁵¹ 本項において国の財務書類の内容については、財政制度等審議会 2003、財政制度等審議会 2004、財務省主計局 2021 を参照し記述している。

した。また、財務書類の構成としては、会計年度末における資産及び負債の状況を明らかにする「貸借対照表」、業務実施に伴い発生した費用を明らかにする「業務費用計算書」、貸借対照表の資産・負債差額の増減の状況を明らかにする「資産・負債差額増減計算書」、そして、財政資金の流れを区分別に明らかにする「区分別収支計算書」の4つの財務書類と附属明細書が作成される。それぞれの書類は、一連の関係性を持っており、例えば、貸借対照表に示される資産・負債差額は、資産・負債差額増減計算書の本年度末資産・負債差額に対応した数字となるように作られている。(図4-3を参照。) これらの内、貸借対照表は財政のストックに関する情報を扱い、その他の書類は財政のフローに関する情報であり、現行の公会計の問題点として挙げられていた、ストック情報の不十分性やフローの財務情報とストックに関する財務情報が連動していないという問題を解決するものとなった。

また、国の財務書類は、一般会計と特別会計を合算した国全体の財政状況を表す書類であり、各省庁が所管する一般会計と特別会計を合算して作成した省庁別財務書類を元に、全省庁分を合算して作成している。そもそも省庁別財務書類においては、一般会計と区別されて歳入歳出が経理されることが法律で定められた特別会計については、それを所管する省庁の財務情報として計上される。一方、一般会計については、各省庁の特別会計以外の組織全体の歳入歳出を一般会計の財務情報として計上する。この点、歳出額は各省庁の業務遂行のための経費として計上できるが、歳入には所管の概念がないため、本来的には歳入の大半は財務省の財務情報として計上されることになるが、省庁別財務書類においては、各省庁単位でそれぞれの歳入として擬制することで各省庁の収支均衡を行うように整理している。このように、各省庁の一般会計財務書類と各所管の特別会計財務書類をそれぞれ作成し、それを合算することで省庁別の財務書類を作成している。さらに、各省庁は、それぞれの業務と関連した事務・事業を行っている特殊法人や独立行政法人等で作成されている財務諸表を省庁別財務書類に連結し合算することで、連結財務書類も作成している。このように、各省庁では省庁別の財務書類と連結財務書類が作成されるが、まず省庁別の財務書類を全て合算したものが通常、国の財務書類として表されるものである。そして、国の財務書類に加えて、各省庁の一般会計財務書類だけを合算した国の財務書類(一般会計)や、各省庁の連結財務書類を合算した国の財務書類(連結)についても作成されることで、全体的な国の財務書類一式が作成、公表されるのである。(図4-4を参照。)

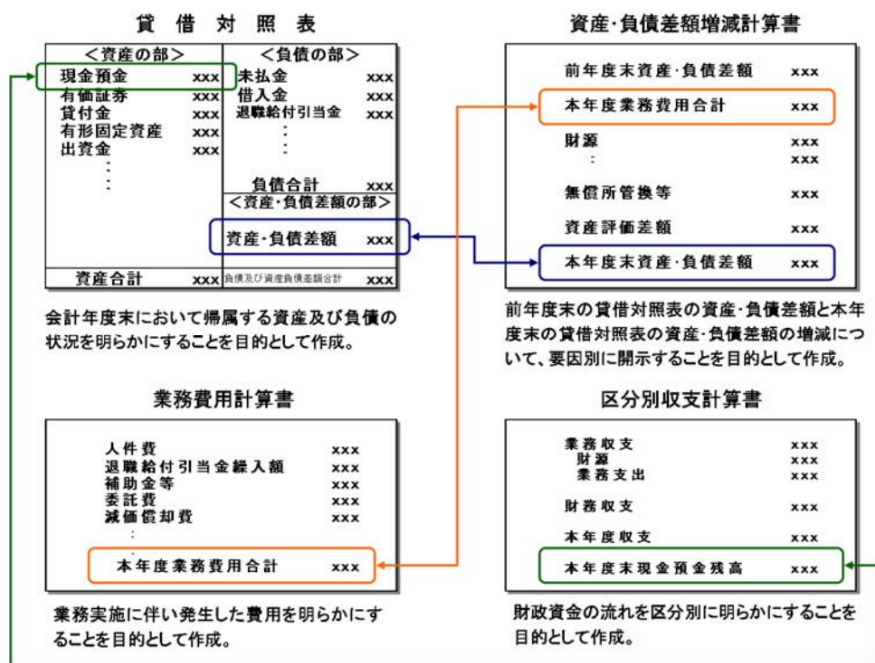
また、それぞれの作成方法については、省庁別財務書類は「省庁別財務書類の作成基準」¹⁵²に基づいて作成される。作成にあたっては、国の歳入歳出決算や国有財産台帳などの計数に基づいて作成され、それぞれの計数を財務書類の勘定科目に組替え、引当金の計上や減価償却の実施などの発生主義に基づく計数の調整を行って作成する。つまり、日々の帳簿管理から作成されているわけではなく、最終的に作成された決算情報を組み換えて作成しているという特徴がある。また、それぞれの勘定科目の考え方についても、細かく決められてお

¹⁵² 「公会計に関する基本的考え方」がとりまとめられた後、会計学等の専門家によって検討がなされ、平成16年6月に財成制度等審議会によってとりまとめられた。

り、それに基づいて、各省庁では仕分けが行われて財務書類上の計数が整理されている。

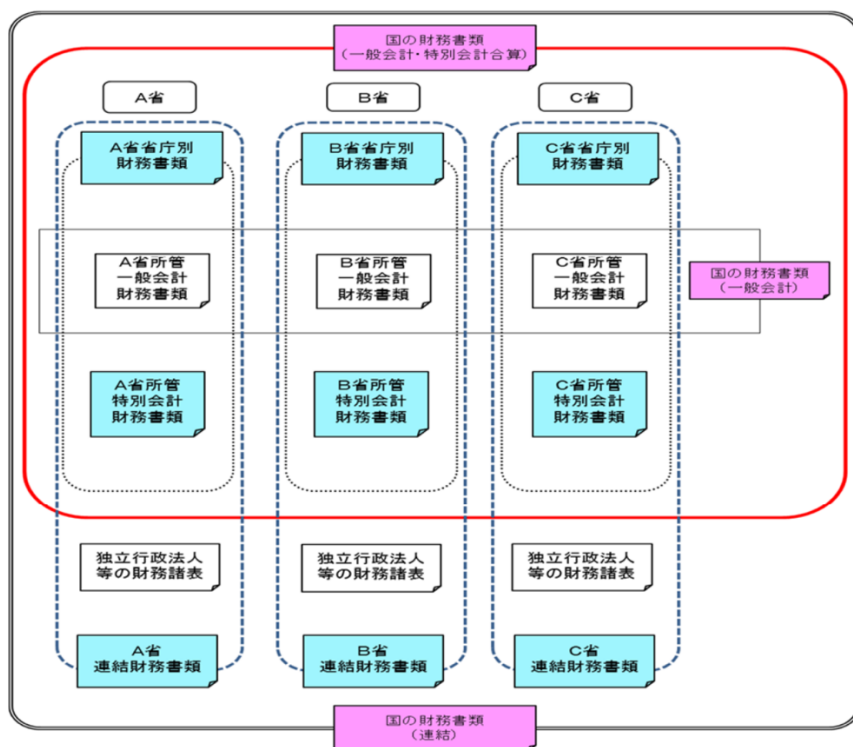
なお、これらの一連の国の財務書類であるが、特別会計財務書類とは作成・公表に関して位置付けが異なる。それは、特別会計については、「特別会計に関する法律」（平成 19 年 3 月 31 日法律第 23 号）に基づいて、特別会計財務書類の作成と、毎年の国会への提出が義務付けられているが、省庁別財務書類や国の財務書類については、法令に基づく裏付けがなく、国民に対する説明責任の履行の向上と、財政活動の効率化・適正化に資する財務情報の提供につながるものとして、財務省の主導の下、自主的に作成されているものであるという点である。そのため、省庁別財務書類と国の財務書類については、各省庁において公表され、国会に対しては、特別会計財務書類の提出に併せて、各議員に配布しているのが現状の取り扱いである。

図 4- 3 財務書類の体系



出典：財務省主計局 2021：5

図 4- 4 「国の財務書類」の構成



出典：財務省主計局 2021：8

第 4.3 節 国の財務書類作成後の変化

以上のように、2004 年 10 月に公表された省庁別財務書類と、その 1 年後の 2005 年 9 月 26 日に公表された国の財務書類の公表によって、国の財務情報に複式簿記、発生主義を取り入れていくという一連の公会計に関する改革が達成されたと言える。そして、後の公会計に関する継続的な検討については、財政制度審議会財政制度分科会の下の法制・公会計部会において検討されるとともに、2003 年 1 月 14 日に設置された財務省主計局法規課公会計室が部会の事務局として検討の支援を行うだけでなく、公会計制度に関する事務的な作業や研究、検討の作業を行うことで、毎年の国の財務書類などの作成や公会計制度に関連した必要な改正などが検討されていく。

簡単にその経過をまとめると次の通りである¹⁵³。まず、2006 年 6 月 14 日に「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」が出された。ここでは、財務書類の一層の活用に向けて、国民に対するわかりやすい説明を行うために、財務書類の公表に際してパンフレットなどを作成することや、政策評価での活用を目指して省庁別財務書類におけるコスト

¹⁵³ なお、この間にはこの他、省庁別財務書類作成基準の改定や、独立行政法人の会計基準にかかる改正や、「公債に係る利払費の政策別コスト情報への表示について（平成 24 年 3 月 21 日）」など、公会計制度に関する種々の検討と改正が行われている。

情報の開示についての検討、財務書類の作成・公表の早期化に向けたシステムの導入の検討など¹⁵⁴について、中間的な提言がなされた。この提言の検討の過程については、国の財務書類など一連の財務書類が発表された次の段階として、こうした財務書類の活用が重要な検討課題となっていき、2005 年 12 月に閣議決定された「行政改革の重要方針」においても、政府資産・債務改革に関連して、公会計の整備は国や地方の資産・債務の管理等に必要であり、財務書類の作成基準等の見直しや一層の推進が必要であるとの方針が出された。このような方針を踏まえ、公会計基本小委員会と公企業会計小委員会の合同会議において、18 年 4 月以降、5 回の審議が重ねられ、法制・公会計部会と財政制度分科会での報告・検討を経て、中間取りまとめとして公表された。この中間取りまとめを受けて、財務省は、2004 年度の国の財務書類から、その年度の国の財務書類について資産・負債の増減などのポイントを説明するための資料として「国の財務書類のポイント」というパンフレットを作成・公表するようになった。

続く、2007 年 6 月 26 日には「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について」が公表された。これは、「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」において、提言された省庁別財務書類におけるコスト情報の開示方法などの具体的な検討を行っていくこととなったことを受けて、2006 年 11 月以降、公企業会計ワーキンググループによって 6 回の審議・検討が重ねられ、公会計基本小委員会と公企業会計小委員会の合同会議において新たなコスト情報の開示に関する基本的考え方として報告・公表されたものである。具体的には、各省庁が政策評価や予算の効率化の検討等の前に活用し、予算査定への活用や情報開示の一層の充実を目的として、各省庁に具体的な検討を行うことを求め、具体的な検討を行うにあたっての基本的な考え方として、作業コストと活用のメリットを考慮した有効な活用が考えられる情報の開示、新たなコスト情報は省庁別財務書類とは別の形で開示し、政策に対応するコスト情報の発生主義ベースでの開示の有用性を検討し、新たに開示するコスト情報の活用の手法の例を示すなどが行われた。さらに、2008 年度からは、予算書・決算書における表示科目の単位の見直しが行われ、表示科目の単位（項・事項）と各府省の政策評価体系上の政策とを原則として対応するように、各府省予算の表示科目が見直されたとともに、決算書にも事項等別の金額が表示されるようになったことで、予算書、決算書がわかりやすく、予算、決算政策評価の対比が可能となり事後的な評価が行いやすくなる結果、予算の透明性向上と PDCA サイクルを機能させ予算を効率化することを目的に見直しがなされた（公企業会計小委員会 公企業会計ワーキンググループ 2007：参考資料 15-16）¹⁵⁵。

¹⁵⁴ この他、特別会計に関する情報開示の在り方や地方における取り組みとの連携について、提言されている。（財政制度等審議会 2006：8-14）

¹⁵⁵ 予算書・決算書の見直しは、「公会計に関する基本的考え方」に「その表示科目が事業の内容とは必ずしも結びついておらず分かりにくい上、政策目的毎に区分されておらず、事後の評価になじみにくい」と指摘され、2004 年 6 月 4 日閣議決定された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2004」において「政策毎に予算と決算を結びつけ、予算と成果を評価できるような予算書、決算書の作成に向けて、平成 18 年度までに整備を進め

そして、これらの経緯を受けて、さらに各省庁が政策別にコスト情報を作成するための具体的な方策を示すための検討が法制・公会計部会において進められ、2010 年 7 月 20 日に「政策別コスト情報の把握と開示について」が公表された。この内容は、省庁別財務書類で作成される「業務費用計算書」を活用し、その政策別コスト情報をどの単位で把握するか、人件費などの共有経費についてどのように配分するのか、資産をどのように政策にかかるコストとして計上するか、複数主体が関与する政策をどのように扱うのかなどが検討されその対応方針が示された。これを受けて、各省庁等は、2009 年度決算より、政策評価項目毎について、人件費や事務費を含むフルコストでの特定の政策に係る費用が一覧できる情報として政策別コスト情報を公表することとなった。しかし、政策別コスト情報は、一つの政策に複数の事業が含まれているため、コストの集計単位が大きくなってしまいフルコスト情報を分析するのが困難であり、予算の PDCA サイクルに活用されておらず、さらに「省庁別財務書類」も予算の効率化などに十分活用されていないという問題があった。そのため、これらの財務書類等の活用を進めていくため、法制・公会計部会の下に設置された「財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループ」によって検討がなされた。そして、このワーキンググループは、2015 年 4 月 30 日には「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」を公表した。この報告書においては、財務書類を用いた情報開示による活用としてより簡単なリーフレットの作成、地方公共団体の財務書類との連結の検討や、財務情報の財政健全化への活用に関して、財務情報とプライマリーバランスとの関係や SNA との関係の整理や諸外国との比較、行政の効率化・適正化のための活用としてインフラ資産台帳の整備や「政策別コスト情報」の改善など、財務書類の一層の活用に向けた幅広い提言がなされた。特に、「政策別コスト情報」の改善に関しては、現状十分な活用がされていないため、対象をより細分化した個別事業についてのフルコスト情報の把握を行うことで、より行政評価等での活用が可能になることを目的として、当面の間、直接行政サービスを実施している代表的な事業について各事業の単位当たりコスト情報¹⁵⁶の提供が提言された。この報告書を受けて、財務省では今までのパンフレットに加えて、2014 年度決算分から「国の財務書類のポイント（要旨）」として、より簡易なリーフレットを作成するとともに、「政策別コスト情報」の改善の一環として、2014 年度決算分からは、試行的に一部の国の事業について、個別事業のフルコスト情報の開示と各事業の単位当たりコスト情報の提供が行われることとなった。このように、国の財務書類が作成されるようになってから、法制・公会計部会を中心に、

る」との方針が示され、さらに 2006 年 7 月 7 日に閣議決定された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2006」においても、「政策ごとに予算と決算を結び付け、予算とその成果を評価できるようにする仕組みについて、引き続き予算書・決算書の見直しを行い、平成 20 年度予算を目処に実施する」との方針が示されたことを受けて、財務省において検討が進められた。

¹⁵⁶ 単位当たりコストとは、例えば、利用者 1 人当たりになるとどれくらいのコストになるのかといったものであり、各事業に合った単位当たりコストという指標は、その経年比較を行ったり、別の事業との間で比較などを行って分析する上で有効なものと考えられる。

財務情報の活用に関して更なる検討が進められ、主にコスト情報に関する様々な提言が出され、財務省や各省庁はそれらの提言に応える形で様々な対応を行っていったのである。そして、現在、国の財務書類に関連した情報として、各省庁の「省庁別財務書類」、各特別会計の「特別会計財務書類」、そしてこれらを合算して作成される「国の財務書類（連結を含む）」の本体だけでなく、各年度の概要などを説明した「ポイント」、「骨子」といったパンフレット資料、また、国の財務書類の作成方法などの説明を行った「ガイドブック」、そして、各省庁が所管する政策に関する「政策別コスト情報」や、一部の事業に関する「個別事業のフルコスト情報」等、様々な財務書類に関する情報が作成・公表されている。

では、これらの財務情報は現在、どのように使われているのか。実際のところは、あまり使われていないと言える。先述の通り、国の財務書類は、特別会計財務書類の国会提出に併せて、毎年1月末に財務省のホームページに公表されるだけでなく、各議員に配布されている。このように各議員に配布するのは、もちろん財政のアカウンタビリティを向上させるという目的もあるが、予算審議における活用を促すためでもある。しかし、予算委員会などの国会審議の場で、これらの財務情報を元に議論されることはかなり稀である。具体的には、国の財務書類に限って2018年から2021年の国会での審議を例にとると、それぞれ2018年には1回¹⁵⁷、2019年には1回¹⁵⁸、2020年には2件¹⁵⁹、2021年には4件¹⁶⁰となっている。また、この間の新聞での取り上げられ方としても、毎年、国の財務書類が財務省にホームページで公表されたことに関して、記事となっている程度である¹⁶¹。¹⁶²さらに、数字としてもあまり活用が見えてこないだけでなく、法制・公会計部会での審議においても国の財務書類等

¹⁵⁷ 第196回国会・参議院・財政金融委員会・第12号（平成30年4月12日）議事録における渡辺喜美議員（無所属）の質疑。

¹⁵⁸ 第198回国会・衆議院・予算委員会第三分科会・第1号（平成31年2月27日）議事録における日吉雄太議員（国民民主党）の質疑。

¹⁵⁹ 第201回国会・参議院・財政金融委員会・第1号（令和2年1月30日）議事録における浜田聡議員（NHKから国民を守る党）の質疑。第203回国会・参議院・本会議・第6号（令和2年11月30日）議事録における里見隆治議員（公明党）の質疑。

¹⁶⁰ 第204回国会・参議院・財政金融委員会・第1号（令和3年1月28日）議事録における渡辺喜美議員（無所属）の質疑。第204回国会・衆議院・予算委員会第一分科会・第1号（令和3年2月25日）議事録における武村展英議員（自由民主党）の質疑。第204回国会・衆議院・財務金融委員会・第10号（令和3年3月16日）議事録における日吉雄太議員（立憲民主党）の質疑。第204回国会・衆議院・財務金融委員会・第11号（令和3年4月16日）議事録における日吉雄太議員（立憲民主党）の質疑。

¹⁶¹ 日経新聞、朝日新聞、読売新聞の電子アーカイブを確認すると、2018年以降では日経にしか対応した記事が出てこず、具体的には、2018年0件、2019年1件、2020年2件、2021年1件となっており、例えば、2021年では、「国の債務超過、過去最大の591.8兆円 19年度末 13年連続増加」『日経速報ニュースアーカイブ』2021年1月29日が該当する記事である。

¹⁶² なお、国の財務書類に関連したホームページの閲覧件数などは財務省のホームページでは公表などされていないが、筆者の経験からすると、かなり低調な数字であった。つまり、あまり国民の目にも触れられていない可能性がある。

をどのように活用していくのが課題として検討されている¹⁶³。このように、国の財務書類などの一連の財政情報は、以前までは明らかでなかった資産と負債の状況や、政策や事業に関するコスト情報など、財政に関するアカウンタビリティの向上の観点では有意な情報を提供していると言えるが、それらの情報に関して予算編成や審議などにおける活用については十分に行われているとまでは言えず、今でも重要な検討課題となっている。

第 4.4 節 小括

以上のように、この第 4 章までで、1 つ目の作業に関連して日本の歴史的概観を行った。この節では、「国の財務書類」の導入に関する検討過程を改めてまとめるとともに、「利益」「制度」「アイディア」の分析視角から、まずは日本が、発生主義による財務書類を導入してきた理由について検討する。

第 4.4.1 項 「国の財務書類」の検討過程

国の財務書類が出来上がるまでについては、政治状況は 1955 年から続く自由民主党の単独政権が終わり、3 度の政権交代や自由民主党と公明党等による連立により政権運営がなされる等、それまでの安定した政治状況からは変わっていき、財政状況も世界的な経済悪化や大震災などの影響もあり財政赤字が拡大し、債務残高も増加の一途を辿っていった。そのような政治、財政状況もあり、橋本内閣や小泉内閣では積極的な行政改革などが行われていた。一方、イギリスなどの諸外国では世界的な不況の影響もあり、民間手法を取り入れ予算・公会計制度への発生主義導入の検討が盛んに行われており、日本においても、発生主義に基づく財務書類の必要性に関する認識は、このような諸外国での採用や議論をきっかけに、日本の財政状況の全体像が把握できないことや財政の不明性などを問題意識として、財政の専門家や公認会計士協会などの政府の外で盛んになり、地方公共団体や国会などでも積極的な議論や政府への導入を求める議論が活発化したことから始まる。当初、政府内、特に財政制度を所管する大蔵省では、財政状況の悪化には問題意識を持つものの発生主義会計の導入については、国の財政制度に馴染まないとして否定的な態度を取っていたものの、国会で

¹⁶³ 例えば、「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」が出されたものの国の財務書類が作成されるようになった 10 年間というものを踏まえて、利活用を進めていく観点で議論がなされ、作成されたものである。また、最近の法制・公会計部会での議論では、個別事業のフルコスト情報をどうやって予算編成などに活用していくのが議論として上がっている。特に、2020 年 9 月以降、法制・公会計部会は「コスト情報の活用に向けた小グループ」を設置し、コスト情報の活用にかかる課題の整理や活用のための仕組みについて検討している。（財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「資料 3－2 コスト情報の活用に向けた取組について」（令和 3 年 1 月 25 日）

（https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings_pf/material/zaiseidg20210125/siryous3-2.pdf）（アクセス 2021/12/10）

の議論の活発化などの影響により、検討を避けては通れなくなり、省内での検討を始めることを表明した。

そして、具体的な検討が進められていくが、検討の中心は大蔵省、または財務省であり、彼らは国会などでの議論に対応する形で発生主義を使い国の資産と負債の状況を明らかにすることを問題意識として検討を行っていった。まず初めに、主計局内に主計局次長の勉強会が設置され、そこで国の貸借対照表作りが検討された。メンバーには、主に会計の専門家などが任命され、具体的には、国の貸借対照表の役割、各科目の内容、国の資産と負債の差額の意味付けなどが検討され、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」と「国の貸借対照表（試案）」が作成、公表された。この「国の貸借対照表（試案）」の公表後も財務省内で更なる改善に向けた検討が進められるとともに、行政改革大綱などにも公会計の見直し・改善に関して指示がなされ、まず、特殊法人に関する会計制度の検討、その後、特別会計に関する会計制度の検討、そして独立行政法人に関する会計制度の検討が進められていくこととなった。これらの検討は、主計局内に設置される財政制度等審議会の法制・公企業会計部に専門のワーキンググループが設置され、特殊法人における行政コスト計算書の作成や特別会計における新たな財務書類の作成に関する報告書などがまとめられていくこととなる。このように、特殊法人、特別会計、独立行政法人など一般会計以外の会計制度が検討、整備が落ち着いていき、公会計全体に関する基本的な考え方の検討が始まった。この検討に当たって、法制・公企業会計部会は、法制・公会計部会に名称が変更されるとともに、基本的な考え方の検討は、法制・公会計部会の下に公会計基本小委員会においてなされることとなった。さらに、財務省の組織についても、主計局内に公会計制度に関して公会計基本小委員会の事務局も含めた一連の作業、検討を行う組織として公会計室が設置されるなど、制度設計に当たっての準備が進められた。

そして、「国の財務書類」作成に繋がる「公会計に関する基本的考え方」の検討が公会計基本小委員会で行われることとなった。基本小委員会では、財政学、会計学、法律学の専門家や公認会計士などをメンバーとして、会計学や会計実務に携わる有識者によって公会計制度に関するプレゼンテーションや、地方公共団体における新たな取組みの紹介、また、海外での公会計制度の充実に関する取組み等について海外調査を行いその報告を行うなど、行政コストや公的部門の財務情報の適切な開示や財政の効率化などを委員会メンバーの問題意識として審議が進められた。そして、審議の過程の中で、公会計の意義、予算編成のあり方も含めた発生主義の適用範囲、複数年予算、情報開示の範囲とその処理など、多岐にわたる検討がなされた。特に、予算制度にまで発生主義を含めるのかに関しては、憲法との関係なども含めて、意見対立もあり議論がなされていた。このように多岐にわたる議論がなされた結果、「公会計に関する基本的考え方」が取りまとめられ、公会計の意義、目的の整理が行われ、予算、決算に関する基本的考え方、財務報告に関する基本的考え方、財務報告として開示すべき情報等がまとめられ、省庁別の財務書類を作成が求められる内容となった。

この報告書を受けて、財務省では更なる検討が進められ、省庁別財務書類の作成に向けた基準の検討や、各省庁での試作の作成などを通して、各省庁の省庁別財務書類が公表されることとなった。そして、省庁別財務書類の作成・公表が始まった次の年から、全省庁の省庁別財務書類を合算する形で、日本政府全体の発生主義に基づく財務情報の開示として「国の財務書類」が作成、公表された。

第 4.4.2 項 第一臨調との比較

以上のように、改めて、国の財務書類が導入されるまでの検討過程を改めて簡単に確認した。本項では、国の財務書類の導入までの検討過程と、第 3 章で示した複式簿記制度の導入が検討されたが実施がなされなかった第一臨調での検討過程とを「利益」、「制度」、「アイディア」の観点から、比較することによって、日本が、発生主義による財務書類を導入できた要因を探る。

まず、両者を比較した時、「利益」の観点で若干の違いが見られる。第一臨調では、池田首相のイニシアティブと与野党の圧倒的支持によって成立していることから、第一臨調を絶対に成功させたいとの強い意志があったと考えられる。しかし、具体的な内容については、専門家主導による審議検討がなされており、特に、複式簿記制度については、予算会計制度の近代化の手法として議論されていたが、当時の財政状況はそこまで逼迫している状況ではなく、必ずしも政治家にとって複式簿記を導入することによる予算会計制度の近代化に特段の関心が生じる状況ではなく、これを採用することの利益はほとんどなかった。一方、官僚には、複式簿記制度の導入をしないことについての利益は強くあったと考えられる。なぜなら、彼らにとって、現状の制度を大きく変えるものであり、変えることについての手間やコストは許容できるものではないと考えられるからである。そして、第一臨調答申が出た時には、佐藤首相は第一臨調答申に基づく改革に対する熱意が冷めていたとされるように、導入に関する検討についても政治における興味がなくなっていた。一方、国の財務書類に関して、国の財政状況が逼迫している状況を受けて、諸外国での公会計制度改革などの影響により、政治における関心が高まっており、財政状況の改善をアピールすることは政治家の利益に繋がるものであった。一方、官僚については、当初、複式簿記制度は国の会計制度に馴染まないと言言していることから、第一臨調の時と同様に採用しないことへの利益があった。しかし、社会的関心が高まっていくことを受けて、否定し続けることができない状況になり、検討を開始せざる状況になったと言える。まとめると、PA 理論に基づくように、第一臨調では政治に行うことの利益がなかったため代理者たる官僚に行う利益がなかった一方、国の財務書類では政治における関心に合わせて、官僚は公会計制度の検討を行わざるを得ないという違いが見られる。

次に、「制度」の観点から検討する。第一臨調は、首相の肝いりで総理府に超党派の組織として設置された。委員会の構成員としては、経済界やマスコミ、官庁、労働組合、学者などで構成され、幅広い審議ができるように様々なバックグラウンドを持つ人が選ばれてお

り、必ずしも全員が予算・公会計制度についての知見を持っているわけではなかった。もちろん委員会の構成員に各省庁の官僚も含まれているが、彼らは主に専門部会におけるアシスタントとしての役割であり、報告書や答申の作成に当たってはほとんど関与していない。また、第一臨調の構成員には政治家も含まれていなかった。そして、審議検討は、主に、専門家として選ばれた委員を中心に議論され、答申も委員によって作成された。その答申は、内閣に提出され、それを元に政府は実行部隊として行政改革本部を設置するが、そのメンバーは官僚が中心となる官僚主導の組織であって、第一臨調との一連性が十分確保されていなかった。一方、国の財務書類に関しては、予算・公会計制度を所管する財務省に検討する組織が設置された。勉強会や基本小委員会の構成員も、主に財政学、会計学、法律学の学者や、公認会計士などの専門家が選ばれており、予算・公会計制度について一定の知識や見解を持つ人々が構成員となっていた。さらに、検討組織は財務省に帰属するため、例えば、議論や答申のたたき台を作成するなど、検討段階から財務省の官僚は審議に深く関わっていた。そのため、勉強会や基本小委員会によって出された答申をすぐに実行するための組織も財務省の主計局内に新たに設置されるなど、検討の開始から制度の実施まで一連の過程が存在した。このように、第一臨調では、検討組織と実施組織が明確に分かれており、一連性を持たない制度であり、政治家が十分関与していなかったことによる実施機能の確保も不十分であった一方、国の財務書類は、検討組織と実施組織が一致しており、一連性を持っていたという違いがあった。

最後に、「アイディア」の観点からも違いを見ることができる。第一臨調では、フーヴァー委員会を模範としていたことから、当初から複式簿記制度の導入がアイディアとして存在していた。しかし、当時は、採用している国もほとんどなく、国の予算・公会計制度に適用する場合にどのような方法にするのかについて、様々な考え方があり、意見が一致しなかった。そのため、参考にできる事例が少なく、専門部会段階における報告書でも、導入の必要性は認めつつ、具体的な内容の検討を行政に任せるという形にせざるを得なかった。また、第一臨調答申の段階では、そもそも複式簿記制度を採用すること自体、ほとんど否定されるものとなってしまった。一方、国の財務書類については、諸外国の様々な国ですでに検討、実施がなされており、国内でも一部の地方自治体や公認会計士協会などにおいて、導入にかかる検討が進められていたため、様々なアイディアの萌芽が存在していた。また、財務省で検討されるに至っても、まずは試案という形で国の決算をベースに貸借対照表を作成することが始められ、予算・公会計制度を完全に変更するものではなく、財務情報の新たな開示方法の一つとして加えることもアイディアの一つとして生まれた。そして、「公会計に関する基本的考え方」を検討する段階においても、プレゼンテーションや海外調査などを通じて、様々なアイディアを検討することで、日本において実現する形を探っていったことがわかる。このように、第一臨調の時と国の財務書類の時では、存在するアイディアの数に大きな違いがあり、第一臨調では採用するか否かの問題となっていた一方、国の財務書類では存在するアイディアの中から日本で実現するための方法を見つけ出すことができたという

点で、大きな違いがあったと言える。

以上のように、分析視角を元に、2つの検討過程を比較した。これらの比較した結果から、筆者は「制度」の違いにこそ、なぜ日本は発生主義による財務書類を導入できたのかについての一番の要因があると考ええる。もちろん、官僚組織に複式簿記を導入しないことの利益があるだけでなく、様々なアイデアを検討できたことで、より導入しやすい方法を考えられたということも言えるかもしれない。しかしながら、検討する主体と実施する主体に一連性がなければ、実施主体は別組織で検討されたものを実施に移すための検討をしないという選択肢も取りやすくなり、一連性があることによって検討されたことは何らかの形で実施しなければいけなくなり、それが「なぜ日本は発生主義による財務書類を導入できたのか」に関しての一番の要因になったと言える。

次に、日本の公会計制度改革は、なぜ予算制度改革にはつながらなかったのかについて検討していくが、この検討を行うために、まず、イギリスなど諸外国の公会計制度改革の状況を確認した上で、予算制度まで改革した国とそうでない国を比較分析した上で、日本の制度改革の帰結の要因に関する分析を行っていくこととしたい。したがって、次章以降で、諸外国比較の観点から検討を行う。

第5章 諸外国における公会計制度改革の現状と検討過程

本章では、諸外国の比較分析を行う前提として、諸外国での公会計制度改革の現状を概観する。まずは、諸外国の現状を概観する上で、OECD による調査をもとに、諸外国で発生主義の採用が進む現状を確認する。さらに、諸外国の発生主義の導入に関する先行研究を確認し、先行研究を踏まえて、諸外国の予算・公会計制度に関する分類を行うとともに、先行研究と分類をもとに、詳細を確認する国の選定を行っていく。そして、第5.3節では選択した国に関して、それぞれの予算・公会計制度の改革に関連した事例を政策過程の観点から見ていく。

第5.1節 OECD 諸国の現状

日本の公会計制度改革は、諸外国、特に欧州、米国の現状を踏まえて進められてきた。特に、日本が現在の公会計制度を入れるにあたっては、欧州の例を参考にしている。また、現在、諸外国において、特に、OECD を中心に諸外国においては、発生主義をどのようにして世界基準にしていくかという議論を行っているのが現状である。この節では、まず、OECD 諸国の公会計改革の状況を概観する。

まず、OECD (2002) の調査によると、2002 年当時の予算制度への発生主義の導入状況は次の通りとなる。まず、2002 年当時の OECD 加盟の 28 カ国中、完全な発生主義を導入した国としては、オーストラリア、ニュージーランド、イギリスの 3 カ国のみであった。そして、発生主義を基本としつつも、資産の資本化などの一部は現金主義的な取り扱いをしている国は、カナダ、フィンランド、アイスランドの 3 カ国であり、また、現金主義を基本としつつも一部の取引について発生主義を導入している国としてデンマークとアメリカの 2 カ国が存在しており、これらの国は、現金主義と発生主義の中間的な制度設計になっている国として区別される。そして、これら以外の 20 の国¹⁶⁴については、完全に現金主義に基づく予算制度として従前の制度設計であったことがわかる。つまり、OECD 諸国の約 71% の国は、予算制度は従前通りの現金主義を維持しており、予算制度に完全な発生主義を導入している国は、約 11% しかなかったということがわかる。(図 5-1 を参照。)

しかし、OECD (2017) の調査によると、2016 年当時の予算制度への発生主義の導入状況は、少し変わってくる¹⁶⁵。まず、2016 年当時の OECD 加盟の 34 カ国中、予算制度を発生主義に転換している国は、2002 年時点ですでに転換していたオーストラリア、ニュージーラ

¹⁶⁴ 具体的な国は、オーストラリア、ベルギー、チェコ、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、日本、韓国、ルクセンブルク、メキシコ、オランダ、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコの 20 カ国である。

¹⁶⁵ なお、OECD (2002) と OECD (2017) では、その区分の仕方に少し違いがある点には留意が必要であるが、OECD (2002) で一部発生主義とする区分と一部現金主義とする区分に対応する区分が、OECD (2017) で現金主義と発生主義の両方を取り入れる国としての区分と対応するものである。

ンド、イギリスの3カ国に加え、カナダ、デンマーク、アイスランド、メキシコ、スイスと2002年当時は対象にはなっていなかったチリが完全に発生主義に転換した国と整理されている。次に、現金主義と発生主義の両方を兼ね備えた予算制度を持つ国としては、フィンランド、スウェーデンと2002年当時は対象にはなっていなかったエストニアの3カ国が該当する国である。そして、これら以外の21の国¹⁶⁶については、従前と変わらず完全に現金主義に基づく予算制度に該当する国として整理されている。つまり、予算制度に完全な発生主義を導入した国は、全体の約29%を占める割合として増加し、現金主義を維持する国は約62%と少し減っていることから、この間の15年のうちに、予算制度を発生主義に変えている国が増えていることがこの結果からわかる。(図5-2を参照。)

もちろん、OECD(2002)とOECD(2017)では、調査対象の国や項目も変わっているため、単純に比較することが妥当ではない可能性もあるが、それでも発生主義を導入した国が増加傾向にあるという一定の方向は示していると言え、予算制度の改革が様々な国で進んでいたことが明らかである一方、いまだ多くの国で、予算制度における現金主義が維持されている。

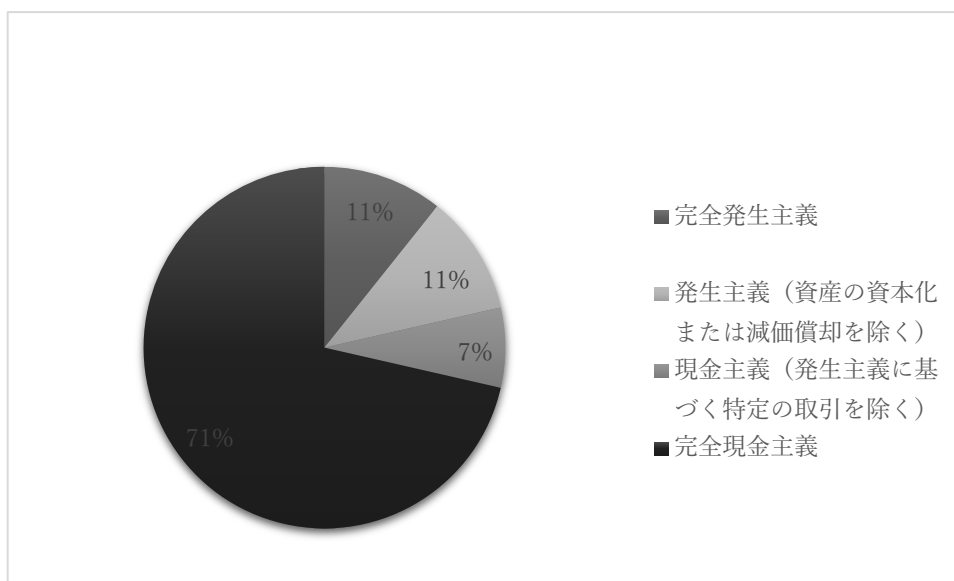
また、OECD(2017)では、予算制度への発生主義の導入に関する調査だけでなく、2016年当時の年次財務報告において、発生主義か現金主義かに関して、どのような会計基準を採用しているかに関する調査も行っている。まず、年次財務報告に発生主義を導入している国としては、2016年当時のOECD加盟の34カ国中、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ハンガリー、アイスランド、日本、韓国、メキシコ、ニュージーランド、ポーランド、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコ、イギリス、アメリカ、チリ、エストニア、イスラエル、スロバキアの25カ国が該当する。次に、その時点では現金主義であるが発生主義への移行を進めている国として、ギリシャ、ポルトガル、スロベニアの3カ国が該当している。最後に、引き続き、年次財務報告で現金主義を維持する国としては、ドイツ、アイルランド、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、イタリアの6カ国が該当する。つまり、年次財務報告への発生主義の導入状況については、予算制度への導入に関する結果とは、その導入割合が大きく異なり、全く導入していない国は全体の約18%とかなり少ない水準となっており、一方、全体の約73%にも及ぶ国が発生主義による年次財務報告を導入しており、年次財務報告においては発生主義の導入がかなり進んでいる。(図5-3を参照。)

これらの結果から、なぜ予算制度について、現金主義を維持する国と、発生主義に転換している国があるのか、さらには、年次財務報告という観点においても、なぜ発生主義を導入している国と全く導入していない国があるのかといった疑問が生じる。次節以降では、その

¹⁶⁶ 具体的な国は、ベルギー、チェコ、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、日本、韓国、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、スペイン、トルコ、アメリカと、2002年当時は対象になっていなかったイスラエル、イタリア、スロバキア、スロベニアの計21カ国である。

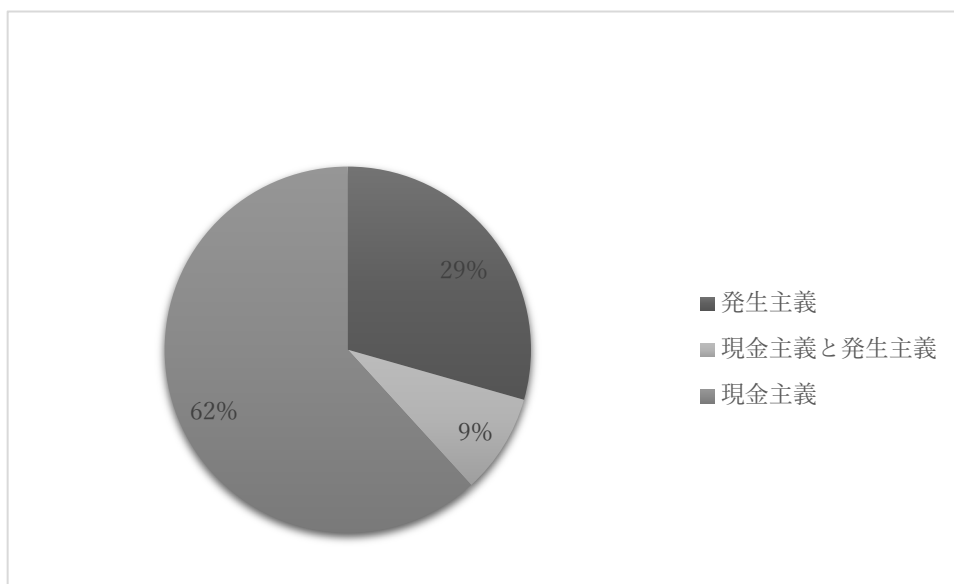
点について、公会計制度を変える上での要因を分析するための理論を検討していく。

図 5- 1 予算制度への発生主義の導入状況（2002 年）



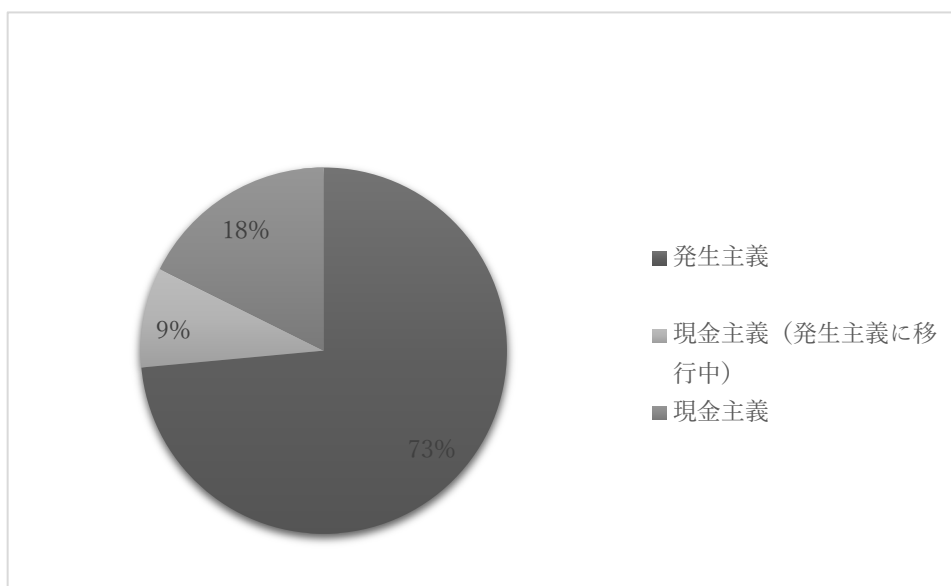
出典：OECD 2002 より筆者作成。

図 5- 2 予算制度への発生主義の導入状況（2016 年）



出典：OECD 2017 より筆者作成。

図 5- 3 年次財務報告における会計基準の採用状況（2016 年）



出典：OECD 2017 より筆者作成。

第 5.2 節 各国比較に関する先行研究

第 5.2.1 項 公会計制度の類型

本節では、諸外国の公会計制度改革の要因を見つけるにあたり、先行研究を見ていく。まず、前節では、OECD の調査から予算制度への発生主義会計の導入がなされている国が若干ではあるが増えていること、他方で、財務報告という観点においては、数多くの国で発生主義に基づく財務報告が行われているという現状を見ることができた。しかし、前節からでは各国がどのような公会計制度の元、運営されているのかを典型的に示すことができていない。この点、先行研究では、各国の公会計制度を類型化しているものがあり、水田（2005）は、8 か国（英、濠、NZ、米、加、蘭、仏、独）の公会計制度改革について、総合目的型と部分的実現型（財政政策貢献型、市場機構導入型、原価情報活用型、財務管理・情報開示型）に分類している（表 5-1 参照）。また、山本（2005a、2005b）は、予算と会計と評価の関係をモデル化し、予算・会計は関係するが評価とは連動しなかった伝統的なモデルから、評価に連動していくアカウンタビリティモデル、自律性向上モデル、からリンケージモデルまでの結びつきが徐々に強くなっているモデルを提唱するとともに、改革を推進する過程や手順から改革の「移行過程モデル」を示し、各国の予算改革、会計改革、監査改革の 3 つについて分類を行っている（表 5-2 参照。）。

表 5- 1 統合目的型と部分的実現型の類型

パターン		該当国
総合目的型		英国/オーストラリア/ニュージーランド
部分 実現 型	財政政策貢献型	カナダ
	市場機構導入型	オランダ
	原価情報活用型	ドイツ
	財務管理・情報開示型	米国

出典：水田 2005 より筆者作成。

表 5- 2 各国の予算改革、会計改革、監査改革に関する類型

予算改革の軌跡	
予算の状態	国名
投入志向の科目別予算（基準状態） A：基準にいくらかの業績情報を含む A+B：様式と内容を変更する A+B+C：手続きと時期を変更する A+B+C+D：発生主義予算に変更する	ドイツ/ベルギー フランス/EU/イタリア 米国 オランダ/カナダ/スウェーデン/フィンランド 英国/オーストラリア/ニュージーランド (日本) ↓
会計改革の軌跡	
会計の状態	国名
A：現金主義 B：複式簿記 C：業績測定によって支援されたコスト計算を含む発生主義	ドイツ/EU 米国/オランダ/フィンランド/カナダ/ フランス/イタリア/ベルギー スウェーデン/オーストラリア/ニュージーランド/英国 (日本) ↓
監査改革の軌跡	
監査の状態	国名
A：伝統的な財務・準拠生監査 B：業績監査と評価の要素をもった伝統的監査 C：制度化された財務・準拠性および業績監査	ドイツ フランス/EU/イタリア/ベルギー 英国/オランダ/スウェーデン/ フィンランド/カナダ/米国/オーストラリア/ ニュージーランド (日本) ↓

出典：山本 2005b：284

ここで共通として見ることができるのは、山本の「移行過程モデル」に近いが、公会計制度改革（発生主義の導入）は、そもそも起こるまたは起こらないではなく、財務報告が作成されるといった段階から予算制度にまで導入されるのかどうかまでとして、公会計制度改革を進度として類型化できると言える。つまり、第1段階は発生主義が全く導入されない、第2段階は財務報告として発生主義が導入される、第3段階は予算制度にまで発生主義を導入するといったものである。この各段階を志向性のもとで言い換えるなら、第1段階は現状維持志向、第2段階はアカウンタビリティ向上志向、第3段階は財政効率化志向と言える。（表5-3を参照。）

この類型化は、あまりにも単純化しすぎており、かつ、予算制度と公会計制度の関係に序列があるような誤解を与えかねない点には、注意が必要である。もちろんどのような公会計制度を採用するのかは、その国の現状や文化的な要素に関係して最善の方法が採られうると想像できる。また、発生主義による予算制度を採用したからといって、必ずしも予算編成プロセスが効率化されたり、財政規律が健全化するとは限らず、逆に、発生主義を導入してしまったがために不正な会計操作がしやすくなり予算書が実態を反映しないものになる可能性も否定できない。しかしながら、あまりに複雑な類型化では各国を比較する上ではできるだけ単純化した方が、本稿における予算制度との関係における公会計制度改革を分析する上では、有意義であると考ええる。

表5-3 公会計制度改革に関する志向性の違いと内容の分類

段階	志向性	内容
1	現状維持	現状の現金主義を維持し、発生主義会計は導入されない。
2	アカウンタビリティ向上	予算制度は従来通り現金主義を維持するが、アカウンタビリティの向上を主として、発生主義会計に基づく財務報告を行う。
3	財政効率化	発生主義会計に基づく財務報告を行うとともに、予算制度においても発生主義を導入する。

注：筆者作成。

第5.2.2項 どの国を比較するのか

以上のように、公会計制度改革を単純化した形で分類したが、次に、国際比較を行うために、次節でどの国を比較の対象国とするのかについて検討する必要がある。なぜなら、第1章で示したリューダーモデルを援用して各国の状況を個別的に確認することで、調べた国については比較が可能となり、調べた内容を元に「利益」「制度」「アイディア」の観点で比較分析することで、各国がそれぞれ類型化された帰結を経た要因について明らかにできるかもしれないからだ。そのためには、複数ある国の中から、適切な国を選択する必要がある。

まず、適切な国を選択するに当たって、第 5.2 節で示した分類にそれぞれどの国が該当するのかを検討する必要がある。この点、第 5.1 節で OECD（2017）を使って、各国の予算制度への発生主義の導入の現状と年次財務報告における会計基準の採用状況について示したが、それを元に第 5.2 節での類型にどの国が該当するかが判断できる。つまり、それぞれの類型にかかる該当する国は次のとおりと判断できる。まず、現状維持の志向を持つ国としては、ドイツ、アイルランド、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェーの 5 カ国を該当国として挙げることができる。次に、アカウンタビリティの向上を志向する国としては、ベルギー、チェコ、フランス、ギリシャ、ハンガリー、日本、韓国、ポーランド、ポルトガル、スペイン、トルコ、アメリカ、イスラエル、スロバキア、スロベニアの 15 カ国を該当国として挙げることができる。最後に、財政の効率化を志向する国として、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス、カナダ、デンマーク、アイスランド、メキシコ、スイス、チリの 9 カ国を該当国として挙げることができる。これをまとめると表 5-4 の通りである。

表 5-4 公会計制度改革に関する志向性による各国の類型化

段階	志向性	該当国
1	現状維持	<u>ドイツ</u> 、アイルランド、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー
2	アカウンタビリティ向上	ベルギー、チェコ、 <u>フランス</u> 、ギリシャ、ハンガリー、日本、韓国、ポーランド、ポルトガル、スペイン、トルコ、 <u>アメリカ</u> 、イスラエル、スロバキア、スロベニア
3	財政効率化	オーストラリア、ニュージーランド、 <u>イギリス</u> 、カナダ、デンマーク、アイスランド、メキシコ、スイス、チリ

注：筆者作成。なお、フィンランド、スウェーデン、エストニアについては、予算制度を現金主義と発生主義の両方が採用されているとの分類になっており、本稿の類型化からは外した。

以上の通り、それぞれの志向性を元に該当国を分類した。そして、これを元に比較する国を抽出することとするが、抽出にあたっては、次の点に注意する必要がある。まず、①公会計制度改革の帰結である類型がそれぞれ 1 つは入れることとする。次に、②政治行政の変数について、できるだけ同じパターンを採用するとともに、一部制度的な違いの考察のため別のパターンも採用する。例えば、議院内閣制と大統領制といったパターンである。この 2 つの点に注意した上で、以下の 4 カ国を比較対象国として抽出する。まず、②の前段の基準に照らし、かつ、本稿の明らかにしようとしている日本との政治制度が似ている国ということで、同じ議院内閣制を採用する国を抽出するとともに、①の基準に照らしてそれぞれの類型

から検討する国を導出した際、発生主義に転換した国としてイギリス、現金主義のままであるが財務報告を発生主義に変えた国としてフランス、予算制度も年次財務報告も現金主義の国としてドイツを選ぶこととしたい。加えて、②の後段の基準に照らして、日本とは異なる大統領制を採用し、同じアカウンタビリティ向上志向の類型に入るアメリカを選ぶこととする。この4カ国を選ぶことによって、政治制度変数が引き起こす改革の要因をある程度制御でき、政治制度以外の要因について理論を導き出すことができると考える。

以上から、検討するべき国として、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカの4カ国を選択した。次節では、それぞれの国について現状の公会計制度がどのような経緯で導入されたのか、また、どのような要因が作用してそれぞれが該当する類型の公会計制度改革の帰結を迎えたのかについて分析する。

第5.3節 4カ国の公会計制度改革の概要

第5.3.1項 イギリス

(1) 概要

イギリスにおいては、第二次世界大戦後、経済が成熟する中で、インフレの進行などの構造的な危機の状態が進み企業の生産性の低下などが起こり、1970年代には石油危機の影響もあって賃上げの問題やストライキの増加など労働問題も激しくなり、社会や経済が停滞状況にあったこと¹⁶⁷を背景とし、1979年のサッチャー保守党政権の成立後、新自由主義体制に舵を取り、積極的な行財政改革が行われた。特に、予算制度改革については、1990年以降のメージャー保守党政権において、資源会計予算（「Resource Accounting and Budgeting」、以下、「RAB」とする。）が提案され、政権交代によりブレア労働党政権に変わるもRABについては2000年に本格的に導入されることとなった。このRABは、財務報告のみならず、予算段階から発生主義を取り入れた制度改革であり、財務省の主導により推進された。本項では、RAB導入までの経緯と、その手法を中心に見ていく。

(2) イギリスの統治体制と予算制度¹⁶⁸

①統治機構の概要

まず、RAB導入の経緯を見る前に、イギリスの統治体制や予算制度を確認する必要がある。イギリスは、立憲君主制の国であり、国王が存在し、儀礼的・形式的な存在とはなっているものの、形式的に、議会の召集や、軍の最高司令官、条約の締結などの権限を有

¹⁶⁷ これらの事象は「英国病」と言われている。なお、「英国病」に関する詳細とサッチャー政権の改革については、平田 2006 に記載がある。

¹⁶⁸ イギリスの統治体制や予算制度については、主に次の資料を参照した。濱野 2019、田中 2017、馬場等 2010、株式会社三菱総合研究所 2002、松浦 2008、OECD 2004、財務省財務総合政策研究所 2001。

し、これらは、首相及び大臣の助言に基づき行われる。また、特徴として、イギリスでは単一の法典化された憲法がなく、統治機構に関しては、歴史的文書であるマグナカルタや権利章典などと、重要議会制定法として議会法や人権法などや、判例法、憲法習律によって規定される。また、イギリスは議院内閣制の国であり、政府と与党の一体性の高さが特徴とされる。政府の首相は、庶民院（「House of Commons」、以下、「下院」とする。）の多数党の党首を、国王によって任命される。この時、議会における首相指名手続きはないが、政府の存続は議会の信任に依拠し、政府は議会に対して説明責任を負うため、下院には政府への不信任決議権がある。また、首相は、大臣の任免権ほかの広汎な権限を有し、各省大臣などのメンバーにより内閣を組織するが、大臣などの政府構成員の多くは議会の議席が必要であり、与党議員によって内閣が構成される¹⁶⁹。一方、議会は、下院、上院（貴族院：House of Lords）の二院で構成され、下院は普通選挙により議員が構成されるが、上院は非公選制であり、政府提出法案などについて下院が優越する仕組みとなっている。

②予算編成過程¹⁷⁰

次に、予算制度、特に予算編成過程について確認する。イギリスの会計年度は、日本と同じ4月から翌年3月までとなっている。イギリスには、予算編成過程を包括的に示した立法や成文の憲法典が存在せず、日本の財政法に相当するような財政に関する基本法は存在しないが、国庫及び会計検査院法や議会法などの法律が断片的に予算・決算過程を規定することにより予算（及び決算）制度が出来上がっている¹⁷¹。なお、内閣の予算過程での権限は

¹⁶⁹ 首相は制度上、主席財務総裁(First Lord of the Treasury)を兼任しているが、政府予算の編成や公共支出計画の作成などの役割を持つ省庁である財務省(The Treasury)のトップは実際には財務大臣(Chancellor of the Exchequer)である。

¹⁷⁰ 上記参考とした資料の他、UK ParliamentのHPやHM TreasuryのHPも参照した。

¹⁷¹ OECD(2004)によると、予算制度に関する主要な法律は以下の通りである。(OECD 2004: 406)

- ・Exchequer and Audit Departments Acts, 1866 and 1921 (E&AD Acts). (国庫及び会計検査院法)
- ・Parliament Acts, 1911 and 1949. (議会法)
- ・National Loans Act, 1968, amended in 1998. (国家貸付法)
- ・National Audit Act, 1983. (国家会計検査法)
- ・Local Government Acts, various years. (地方政府法)
- ・Audit Commission Act, 1998. (会計検査委員会法)
- ・Devolution Acts, 1998 (for Northern Ireland, Scotland and Wales). (権限委譲法)
- ・Finance Act, 1998 (Chapter 36) (Code for Fiscal Stability, CFS). (財政法)
- ・Government Resources and Accounts Act, 2000 (GRA Act 2000). (政府資源会計法)

強力である一方、議会の力は限定的であるとされる（松浦 2008：112）。

各年度の予算は、法律によって定められ、供給・歳出法（Supply and Appropriation Act）によって歳出に関して定められ、財政法（Finance Act）によって国の債務や課税に関して定められる¹⁷²。また、予算は、当初予算、補正予算、暫定予算の 3 種類があり、通常、当初予算（Main estimates）に関する供給・歳出法は会計年度中の 7 月に議決されるため、新年度が始まる前に暫定予算（Vote on account）¹⁷³が議決される¹⁷⁴。また、統合国庫基金の歳出には、議定費と既定費があり、議会の議決が必要なのは議定費のみである¹⁷⁵。

通常の予算編成過程では、財務省が、各省庁との概算予算の交渉を行い、その結果を概算要求とする。まず、10 月から 12 月の間に、個別省庁において予算要求額が決定され、これが財務省に提出され、財務省において予算査定がなされる。

次に、11 月頃にプレバジェット演説¹⁷⁶が行われ、経済・財政見通しの見直し、政府による財政運営の検討、次年度予算において取り組むべき新規政策などが報告される。

そして、3 月に財務大臣が予算演説を行い、翌年度の予算案が下院に示される。予算演説後、下院では 4 日間ほど予算討論がなされ、予算決議¹⁷⁷への合意がなされる。予算決議への合意によって、財政法案の立法が可能となり、予算決議の合意に続いて財政法案が下院に提出される。この点、議会には税制改正に関する法律権限を有しているため（三菱総合研究所株式会社 2002：65）、財政法案については、そこから数ヶ月間、本会議や委員会（Public Bill Committee）での議論を経て¹⁷⁸、7 月頃に正式に財政法として発行される。一方、支出

¹⁷² この点について、竹前（2017）によると、国民の関心は、財政に関して歳出よりも歳入、つまり予算よりも税制に集まるようであるとの指摘がなされている。

¹⁷³ 暫定予算では、旧年度予算の 45%が計上される。（松浦 2008：115）

¹⁷⁴ なお、2017 年 12 月に予算スケジュールが新しくなり、会計年度の開始前に財政法を可決する目的で、予算案が秋に示されるようになり、暫定予算を組む必要がないように改革された。詳細は、HM Treasury の HP（The new Budget timetable and the tax policy making process）（<https://www.gov.uk/government/publications/the-new-budget-timetable-and-the-tax-policy-making-process/the-new-budget-timetable-and-the-tax-policy-making-process>）（アクセス 2020/7/6）を参照。なお、2018 年以降ブレグジットの影響などもあり予算過程が通常通りの動きではないため、本稿では予算スケジュールが新しくなる前を基本として記述している。

¹⁷⁵ 統合国庫基金とは、日本の一般会計に相当するもの。議定費は毎年度、議会の議決が必要であり歳出法に基づき支出ができる一方、既定費は法律により恒久的に支出を授權されたものであって、例えば王室費などの支払がある。また、歳入見積りは、予算として議会での議決対象とはならない。（萩原 2016：3-4）

¹⁷⁶ 「イギリスでは予算のうち支出については議会の承認を必要としないため、3 月に公表される歳出予算がそのまま実施に移されてしまう。そのため予算編成に際して、ひろく議会、国民の意見を聴取するために前年にプレバジェットが公表される仕組みとなっている。」（株式会社三菱総合研究所 2002：64）

¹⁷⁷ 予算決議とは、財政法案（Finance Bill）の範囲を定めるものである。（国立国会図書館 2013：121）

¹⁷⁸ 下院では、法案提出後、第 1 読会、第 2 読会を経て、委員会での審議がなされ、委員会報告を経て、第 3 読会で可決される。なお、上院でも、下院同様に議会プロセスを経る

に関しては、4月に歳出見積りが政府から提出されるが、歳出権限を政府に与える歳出の法案は議会からの承認を得るものの形式的なものに過ぎないため、7月に供給・歳出法案が下院に提出されてから、当該法案は具体的に審議されることはなく¹⁷⁹、議会でのプロセスを経て、同月中に正式に供給・歳出法として発行される¹⁸⁰。そのため、内閣が議会に提出した予算案の時点で実質的な歳出が決まると言える。そして、議会で可決された法案については、国王（女王）の裁可を持って、正式に法律として発行される。なお、以上の流れを簡単に表にすると以下の表 5-5 の通りとなる。

表 5- 5 イギリスの予算編成過程の概要

10～12 月	政府内での予算編成
11 月	財務大臣によるプレバジェット演説
1 月～2 月	政府予算の最終決定
3 月	予算案の発表、議会での予算演説、暫定予算の可決、財政法案の提出
4 月	当初予算見積りの発表
4 月～7 月	議会での審議
7 月	財政法の可決、供給・歳出法案の提出と可決（両法案とも国王の裁可により法律として発行）

出典：松浦 2008、株式会社三菱総合研究所 2002：73 などを参考に筆者作成。

(3) 資源会計予算 (RAB) の導入過程

以上のように、イギリスの統治制度と予算制度について、概要を確認した。以上の記述は、RAB 導入後の状況であるため、RAB の導入による変化については、後述する。では、前述の統治制度や予算制度を念頭に置きつつ、RAB 導入の過程を確認していく。

イギリスでは、2000 年の RAB の本格的な導入によって、予算編成過程において、現金主義の予算額（現金支出の上限額を定める）と発生主義の予算額（使用可能純資源額）の両方が国会によって議決されることとなった。加えて、決算にあたっては決算書類として、「資

が、上院の財政法案に対するに権限は限定的であり、法案の修正を行うことはなく可決される。(UK Parliament の HP (The Budget and Parliament)

(<https://www.parliament.uk/about/how/role/check-and-approve-government-spending-and-taxation/the-budget-and-parliament/>) (アクセス 2020/7/6)) なお、下院についても、特定項目の支出を減少させる修正のみができ、権限は限られている。(松浦 2008：116)

¹⁷⁹ なお、歳出見積りは、下院における各省庁別特別委員会で所管の歳出見積の審査は行われる。(萩原 2016：4)

¹⁸⁰ 下院においても修正等はなされないが、見積もりのプロセスに関与しない上院では、議論もなしに法案が可決される。UK Parliament の HP (Supply and Appropriation Bills) (<https://guidetoprocedure.parliament.uk/articles/s718SrCb/supply-and-appropriation-bills>) (アクセス 2020/7/6)

源会計報告書」が省庁別に作成され、議会へ提出されている。その内容としては、予算に対応する決算としての「資源使用結果報告書」と、発生主義ベースと現金主義ベースの両方で、予算額と決算額が対比した「業務費用計算書」、「貸借対照表」、「キャッシュ・フロー計算書」等が作成されており、政府全体の財務諸表は 2005 年度以降の作成がされている（財政制度等審議会 2003：5）。

RAB では、発生主義による財務諸表が国民に対する説明責任を果たすものとして捉え、会計情報を利用した業績評価と予算編成のリンクを目指して、完全発生主義を採っており（財総研 2001：70）、決算における財務報告だけでなく予算にも発生主義を導入している。RAB の導入の背景としては、RAB 導入が提案され始めた当時（1990 年代当初）、地方自治体や国民健康サービス（NHS）などのエージェンシーが既に発生主義を導入していたことや、ニュージーランドで先んじて発生主義に基づく予算制度を導入し他の先進諸国においても、検討が進められていた事などが影響した（兼村 1998：98）。

RAB の導入については、1980 年代よりサッチャー政権下において、民間企業的な概念が公共部門でも取り入れられ、1982 年に FMI (Financial Management Initiative) と呼ばれる予算マネジメント手法¹⁸¹が導入され、この考えを引き継ぐものとして、1993 年 11 月のプレバジェット演説において、当時のクラーク財務大臣から資源会計¹⁸²の導入提案がなされた。プレバジェット演説では、「政府支出についての政府会計は古くなっており、コストをより明確にする会計システムに移行する時が来ている。つまり、多くの公共部門に、民間企業の会計基準を適用する。来年前半に、各省庁での発生主義の資源会計を導入することについてのペーパーを発表する予定であり、そこでは歳出の計画と管理、そして国会への予算要求の方法に与える影響に関して記述する。」¹⁸³と提案され、資源会計の導入について検討する事が言及された。

¹⁸¹ これは、財政における効率性を目指したものであり、各省庁に目標を設定してコストと責任を明確にさせ、予算権限を分散化し、複数年による予算編成を可能とするものであった。

¹⁸² 資源会計 (resource accounting) とは、イギリスでは、発生主義会計の意味で使われている。

¹⁸³ 筆者訳「Resource Accounting

I have one other announcement to make to improve the way in which the taxpayer's money and public sector capital is used and accounted for.

In my opinion, Government accounting for public spending has become archaic. In my view, the time has come to move to a system of accounting which identifies more clearly the cost of resources. This will put Departments on to a similar accounting basis not only to commercial organisations but to many other parts of the public sector. I shall be publishing a paper in the first half of next year on the introduction of accruals-based resource accounting by Departments, and its implications for the way expenditure is planned and controlled, and money is sought from Parliament.」（クラーク財務大臣の予算演説

(<https://hansard.parliament.uk/commons/1993-11-30/debates/d80b0a23-7683-4979-b7f9-120b9fbaf9dd/WaysAndMeans>)（アクセス 2020/4/23）

その後、1993年のブレバジェット演説を受けて、1994年7月にグリーンペーパー¹⁸⁴(Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government¹⁸⁵)が出された。このグリーンペーパーでは、RABを導入していくためのタイムスケジュールとして、1998年4月までに段階的に全省庁で資源会計を導入し、1999/2000年に資源会計による決算を公表し、議会に提出する。加えて、今後、資源予算¹⁸⁶を原則、政府に導入することとして、発生主義ベースで議会などがどのように支出統制するのか、また報告方法はどのようなのかについて、1995年に資源予算の概要と議会への影響に関して報告することを提案するとともに、資源会計、資源予算に関するメリットなどが示された。そして、グリーンペーパーの提案内容については、決算委員会、公務員制度委員会(Civil Service committee)がいくつかの障害があるとしつつ、資源予算のメリットを認められるものとなっている。そして、1995年7月、ホワイトペーパー¹⁸⁷が政府から公表され、資源会計情報を基礎として予算編成する事が発表され、決算委員会などの指摘に対応する形で、資源会計予算に関する手続きが示された。このホワイトペーパーでは、現金ベースよりも資源ベースの方が政府活動の真のコストを測定できることから、財政計画に資源ベースを採用することを決定し、さらに、資源ベースでの供給システムがどのように機能するかを詳細に示し、議会がチェックしコントロールするための原則と手続きを提示した¹⁸⁸。そして、資源会計は、1999年-2000年度決算から、資源予算は、2001-2002年度予算から導入することなど、今後のスケジュールを示した(原2006:3)。

ホワイトペーパーの発行に続いて、財務省は、財務報告諮問委員会(「the Financial Reporting Advisory Board」、以下、「FRAB」とする。)を設立した。FRABは、政府の財務報告が、一般に認められた会計慣行(GAAP)を可能な限り遵守し、可能な限り最高の基準を確実に満たせるようにするために設立され、民間や公的部門、学界、政府機関の会計専門家が

¹⁸⁴ 「グリーンペーパーは、政府が作成した協議文書。この文書の目的は、議会の内外の人々がその政策や立法案について省庁にフィードバックを提供できるようにすること。」

(英国議会用語集より筆者訳。(https://www.parliament.uk/site-information/glossary/green-papers/) (アクセス2020/4/23))

¹⁸⁵ HM Treasury (1994)

¹⁸⁶ 発生主義会計を導入した予算のことを指す。

¹⁸⁷ 「ホワイトペーパーは、政府が作成する政策文書であり、将来の法律案を提示しています。ホワイトペーパーはコマンドペーパーとして発行されることが多く、計画中の法案のドラフトバージョンが含まれる場合があります。これは、関心のあるグループまたは影響を受けるグループとのさらなる協議と議論の基礎を提供し、法案が正式に議会に提出される前に最終的な変更を行うことができます。」(英国議会用語集より筆者訳。

(https://www.parliament.uk/site-information/glossary/white-paper/) (アクセス2020/4/23)

¹⁸⁸ ホワイトペーパーに関する詳細は、NAO(1996)を参照。NAO(1996)においては、ホワイトペーパーにおける、グリーンペーパーに対する決算委員会や財務・公務員制度委員会からの意見への対応について説明されている。

委員として選ばれた¹⁸⁹。また、財務省は、資源会計マニュアル(Resource Accounting Manual)を作成し、1997 年の夏に、FRAB は財務省の作成したマニュアルを使用することを認めた(HOUSE OF COMMONS LIBRARY 1999 : 9)。

加えて、ホワイトペーパーの公表後、資源会計のさまざまな側面が、決算委員会などによって更に検討されるが、決算委員会は資源会計の議会における有用性を認め、加えて監査の必要性に関する指摘があり(HOUSE OF COMMONS LIBRARY 1999 : 9-11)、2001 年度からの資源会計・予算の全面的な実施については慎重な意見も示された。そのため、財務省は、1998 年に会計検査院(「National Audit Office」、以下、「NAO」とする。)と協議し、省庁での進捗度を監視・評価するための戦略が示されるなど、RAB の導入に向けて議論が進められていた(原 2006 : 4)。

そして、ブレア政権に変わって、更に経済改革が進められることとなる。この点、当初、グリーンペーパー発表時には、財務省も意味がないとしていた政府全体の連結財務書類の作成も、議会などからの強い圧力もあり財務省で検討されることとなった。そして、公的部門全体の決算を連結した政府全体の財務書類(「Whole of Government Account」、以下、「WGA」とする。)の有用性が示されることになった。このように、RAB による現金主義から発生主義への転換に加え、WGA の提案について、1999 年 11 月に政府資源・会計法案(「Government Resources and Accounts Bill」、以下、「GRAB」とする。)が議会に提出され、議論されることとなる。

GRAB の審議過程¹⁹⁰においては、GRAB の提出前に決算委員会や NAO との協議が不十分であるなどの批判が議員から出たものの、比較的早期に議会を通過し、2000 年 7 月 28 日に政府資源・会計法(「Government Resources and Accounts Act 2000」、以下、「GRA 法」とする。)として成立し、これによって完全発生主義を採用した資源会計・予算制度(Resource Accounting and Budgeting: RAB)が、本格的に導入されることとなった。なお、GRA 法は、財務省が財務報告と基準について専門家の助言を求め、この役割を FRAB が果たすことになり、FRAB がより正式な立場となった¹⁹¹。

以上の RAB の導入の過程において、議会においても発生主義への改革を肯定的に捉えていた背景として、「当時の保守党政権下で多かった経済界出身で企業会計に通じた議員の間には、政府部門の現金ベースの公会計を時代遅れであると考え、民間部門に追い付こうとす

¹⁸⁹ イギリス政府の HP (Financial Reporting Advisory Board (FRAB))
(<https://www.gov.uk/government/groups/financial-reporting-advisory-board-frab>)
(アクセス 2020/7/8) を参照。

¹⁹⁰ GRAB の議会での審議過程(議事録)については、UK parliament の HP (Government Resources and Accounts Bill) (<https://api.parliament.uk/historic-hansard/bills/government-resources-and-accounts-bill>) (アクセス 2020/7/8) を参照。また、Chow, Humphrey & Moll 2008 : 8-10 にも主に WGA に関する議論について概要が記述されている。

¹⁹¹ 前掲注のイギリス政府の HP (Financial Reporting Advisory Board (FRAB)) を参照。

る意識があったこと」が指摘されている（竹前 2017 : 9）。

（4）RAB の概要

以上のように、RAB は、予算、決算において発生主義会計を導入し、予算の効率化と説明責任の向上を図ることが目的として成立した。RAB の導入によって、財務管理は「政策の優先順位を省庁の戦略及び予算に変換し、政府が提供するサービスの効率性と有効性に関する報告を議会に対して行うもの」（原 2006 : 6）に変わり、議会や政府などの予算統制や監視をより向上させるといった便益が指摘されている¹⁹²。つまり、RAB の導入及び同時に行われたブレア政権による一連の財政改革により、予算から決算までのサイクルが生まれ、決算による業績評価が次の予算編成に活かされる仕組みを作ろうとした¹⁹³。RAB は、予算制度改革と決算制度改革の 2 つの側面から説明できる。

① 予算制度改革

まず、予算制度は、2001-2002 年度予算から RAB に基づく発生主義予算が導入されている。それ以前は、現金主義に基づき、現金の収支のみが予算として把握され、それに基づいて財務統制が行われていた。なお、RAB 導入後も現金主義に基づく現金要求としての予算額も記載されている。

一方、RAB の導入以降について、ブレア政権は、財政安定化規律を導入する¹⁹⁴とともに、歳出見直し（「Spending Review」、以下、「SR」とする。）を開始し、複数年度予算を作成するようになった¹⁹⁵。特に、2000 年の SR の際には、初めて資源会計に基づく公共支出計画が行われることになり、2002 年から全面的に発生主義で行われている（東 2006 : 218）。この SR の導入により、歳出総額は、府省別歳出限度額（「Departmental Expenditure Limits」、以下、「DEL」とする。）と、年度管理歳出額（「Annually Managed Expenditure」、以下、「AME」とする。）に分けられることになった¹⁹⁶。

加えて、RAB の導入により、TEL と AME の区分のほか、資源予算と資本予算に区分も追加

¹⁹² 詳しくは、原 2006 : 6-8 に記載がある。一方、インタビュー調査を行った研究などでは、会計情報の複雑性から、必ずしも議会や政府の関係者が十分に理解できていなかったり、導入に大きなコストがかかるなどのデメリットも指摘されている。（Hyndman & Connolly 2011）そのため、イギリスにおいても、財務報告書が必ずしも多くの人に活用されていないという指摘もなされている（有限責任監査法人トーマツ : 2017 : 355）。

¹⁹³ この点、NPM の導入には、発生主義会計の導入が必要であるとの指摘もある。（Hyndman & Connolly 2011 : 37）

¹⁹⁴ 財政安定化規律の導入については、有限責任監査法人トーマツ（2017）：11 に詳細が記載されている。

¹⁹⁵ なお、SR については、議会の議決を必要とはしない。（大森 2012 : 8）なお、SR は、1998 年、2000 年、2002 年、2004 年、2007 年、2010、2015 年に作成されている。

¹⁹⁶ DEL は、中期的な視野から行政サービスを裁量的に提供するため、予算額が各年度ごとに 3 カ年度分決定されるものであり、一方、AME は、支出が法律等に基づいて義務付けられているため、予算額が年 2 回見直されるものである（東 2012 : 163）。

された。原（2006）によると、資源予算とは、資源会計情報を使った公共支出の計画及び統制を行うために、資源の消費と設備投資を区分することによって、財政規律を支え、省庁のコストをサービスの提供時点へ対応させるものであり、省庁が事業を遂行するために必要なコストから構成され、これには減価償却費、資本コスト、並びに引当金繰入額という非資金コストも含まれる。一方、資本予算とは、省庁や外郭公共団体による新規の資本的支出、資産の売却や純貸付額による収入、公社の資本的支出から構成される¹⁹⁷。つまり、従来の現金主義予算と RAB 後の発生主義予算で主に異なる部分は、固定資産に関する保有コストや資産に関する減価償却費が計上される点と、発生の実実に基づいてコストを把握して適切な期間対応を実施する点にある（財務省財務総合政策研究所 2001：71）。¹⁹⁸

②決算制度の改革

決算制度については、決算審査は上院では行われず、下院の決算委員会で行われる。従来、現金主義による現金の収入と支出のみが決算となっていたが、RAB の導入後は、発生主義による財務報告へと変わっている。決算の流れは、GRA 法に従い、以下の流れで行われている。まず会計年度終了後、各省庁は決算書を 11 月 30 日までに NAO に提出する。続いて NAO では決算の検査をした上で、検査報告書を付けて決算書を 1 月 15 日までに財務省に提出する。NAO から受け取った各省庁の決算書と監査報告書を 1 月 31 日までに順次、議会下院に提出する。なお、実際には下院への決算提出を 7 月の議会休会前までに早めるため、財務省は、各府省に対して要請に伴って 6 月 30 日までに提出するように求めており、決算の早期審査と各省の会計処理の効率化が図られている¹⁹⁹。加えて、各省の決算書を統合した中央政府全体の決算書は作成されていないが、RAB の導入後、省庁、地方政府、政府関係機関など政府部門全体の財務書類を統合した政府全体の財務書類（WGA）が、NAO の監査を経た上で、財務省から、2009-2010 年度決算から下院に提出されている。²⁰⁰

そして、下院に提出された決算については、主に決算委員会で審査がなされる。決算委員会では、会計検査院の報告をもとに議論し、決算委員会報告書を作成し勧告を行う。財務省では、決算委員会報告書の勧告に対して各府省の対策をまとめた財務省覚書（Treasury Minutes）を作成し、下院に提出している。決算委員会報告書や財務省覚書については、各会期に 2 回、下院本会議で議論が行われることになっているが、近年はあまり開催されてい

¹⁹⁷ 資源予算と資本予算の詳細、及び DEL と AME の関係については、原 2006：10-12、28-29 に詳しく説明されている。

¹⁹⁸ なお、1995 年のホワイトペーパーによると、RAB の導入後、作成される予算関係資料として、①Parliamentary Control Schedule：Budget（資源予算書）②Forecast Operating Cost Statement（運営費予算書）③Forecast Cash Flow Statement（資金収支予算書）が作成されることになると例示されている。（兼村 1998：102-103）

¹⁹⁹ なお、実際には、全府省が必ずしもこの要請を守って、6 月 30 日までに提出できているわけではないようである。（松浦 2008：118、濱野 2019：118）

²⁰⁰ 松浦 2015 や濱野 2019 に詳細が記載されている。

ないようである。²⁰¹

各省庁において作成される決算書は、GRA 法及び財務省の作成する財務報告マニュアル（「Financial Reporting Manual」以下、「FReM」とする。）²⁰²に基づく、発生主義会計によって作成される。各府省では、各省の所掌する政策等に関する活動報告書（Performance Report）、組織運営の体制やガバナンスに関する説明責任報告書（Accountability Report）、貸借対照表等から成る財務報告書（Financial Statements）が、決算書として作成されることとなっている（濱野 2019：120、HM Treasury 2019）。

第 5.3.2 項 フランス

(1) 概要

フランスでは、長年、予算制度に関する改革の必要性が議論されてきていた。特に予算制度は、1959 年財政法に関するオルドナス²⁰³（「Ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances」、以下、「旧法」とする。）に基づいて運用されていたが、特に、この旧法に関しては、改革の必要性が長年主張されていた。そして、1990 年代の財政状況の悪化などを受けて、1998 年から議会にでは新しい公共管理に基づく予算制度改革の検討が始められ、2000 年 7 月に、財政法に関する組織法（「Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances」、以下、「LOLF」とする。）が議会に提案され、2001 年 7 月に議決され、4 年間の準備期間を経た上で、2006 年から本格的に導入されることとなった。この LOLF は、予算は現金主義を維持しつつ枠配分予算へと転換し、決算における財務報告に発生主義を取り入れた制度改革である。本項では、LOLF 導入の経緯と、その手法を中心に見ていく。

(2) フランスの統治体制と予算制度

① 統治機構の概要²⁰⁴

フランス（第 5 共和制）は、議院内閣制と大統領制の中間的な半大統領制と呼ばれる政治制度であり、①普通選挙で選出された大統領は、②固有の権限を行使する事ができ、③大統領とは別に、国民議会（「Assemblée nationale」、以下、「下院」とする。）に対して責任を負う、政府としての首相及びその他の大臣が存在する。大統領は下院の解散権と首相の任命

²⁰¹ 議会での決算審議過程については、松浦 2008：117-119、松浦 2015：4-5、有限責任監査法人トーマツ 2017：37-40 に詳細がある。

²⁰² なお、FReM は FRAB の審査を受けた後に公表されている（東 2009：136）。また、中央政府の会計基準は、1997 年に公表となった資源会計マニュアルをもとに、1985 年から企業会計に適用されている GAAP（一般に認められた会計原則）をベースにしていた（兼村 1998）が、2009 年度以降は、IFARS も基準として適用させて作成されるようになっている（東 2009）。

²⁰³ オルドナスとは、「議会からの授権に基づき、暫定措置として発せられる行政命令であり、法律に代替するものである」（松浦 2008：119）。

²⁰⁴ 高澤 2019b や横尾 2010 などを参照。

権を有し、主に下院の多数党の党首が首相として選ばれる。そのため、大統領と首相の関係は、大統領の強力な指導の下、首相をトップとする政府が 대통령의意思に基づいて国政を決定し、遂行するものとして運用されている。つまり、大統領は、選挙によって選ばれたという民主的正当性を持つ統治者であり、一方、首相は、国会に責任を負う立場であり、大統領により任免されるという点からも、大統領と国会との連結機関としての機能を果たしている。また、議会は、国民議会と元老院（「Sénat」、以下、「上院」とする。）の二院制となっている。

第 5 共和制においては、1958 年憲法において、大統領が強力な権限を有する「強い行政府」としての統治構造を持ち、議会に対する行政権の優位が特徴とされる。これは、第 3 共和制、第 4 共和制が議会中心主義の議院内閣制であり、国会における小党分立のため安定した内閣を構築できなかったことの反省から来るものである。なお、2008 年 7 月 23 日に大規模な憲法改正が行われ、大統領の多選の禁止などにより、政府権限の制約、国会権限の強化が図られる方向に転換された。²⁰⁵

② 予算編成過程²⁰⁶

フランスの会計年度は、暦年の 1 月から 12 月までとなっている。フランスでは、憲法（République Française 2015）²⁰⁷において、国の財政に関して規定されており、歳入歳出などに関わる予算制度については、憲法規定を補完する法律として「組織法」により定めることとされている（憲法第 34 条、同条第 1 項、第 47 条、同条第 1 項、同条第 2 項）。

なお、2005 年度の予算までは、旧法を当該組織法とした予算制度となっていたが、2006 年度の予算からは 2001 年に成立した LOLF に基づいた予算制度に変わった。

各年度予算は、法律で定められ、当初予算法、補正予算法、決算法に加えて、社会保障制度関連の予算については社会保障財政法²⁰⁸が定められる。

当初予算法に関する予算編成過程としては、2 月に、財務省において昨年の予算執行や各省の要望が評価・分析され、3 月から 7 月の間で予算担当大臣による予算見通しや経済政策について議論される会議（3 月頃）、予算局において各省との折衝（5 月から 7 月）などの予算法案の作成準備が行われる²⁰⁹。政府内での準備的作業を経て、6 月頃に、首相から各大臣

²⁰⁵ 憲法改正の詳細については、横尾 2010 を参照。

²⁰⁶ フランスの予算編成過程については、主に次の資料を参照した。松浦 2008、新監査法人 2007、三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社 2011、服部 2015、フランスの財政、国家予算、公共パフォーマンスに関する HP（<https://www.budget.gouv.fr>）（アクセス 2020/5/25）。なお、2008 年の 3 ヶ年予算の導入により、偶数年と奇数年で若干予算編成過程に違いがある（詳細は、三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社 2011：122-125 を参照。）。本稿では、偶数年と奇数年を大まかに合わせた形で記述している。

²⁰⁷ なお、フランス憲法は、2008 年 7 月 23 日に改正がされている。

²⁰⁸ 社会保障財政法案は、4 月中旬から 10 月中旬にかけて、厚生省の社会保障局を中心として作成され、10 月 15 日までに下院に提出され、50 日以内に議決される。（服部 2015）

²⁰⁹ なお、4 月に EU に対して、公共支出管理に関する戦略と財政状況を示した文書を提出

へ上限書簡（概算要求基準）が通知され、予算局と各省との折衝が続けられる。

その間 6 月から 7 月にかけて、議会両院では、「予算の方向付けに関する討論」（le débat d'orientation budgétaire）が行われ、次年度の科目区分（ミッションとプログラム）と成果指標項目が一覧で示された「国家財政と国家経済の発展に関する報告書」が政府により提出される。これを受けて、10 月からの年次予算法案審議に先立ち、両院の財政委員会などは、7 月 10 日までに政府に対して質問事項を送付する（政府は、この質問事項に対して、10 月 10 日までに書面で回答しなければならない。）。

7 月末から 9 月にかけて、政府内では、予算書類の最終的な取りまとめが行われ、特に、年次業績計画（以下、「PAP」とする。）の作成が中心となる。9 月下旬に年次予算原案が閣議に提出され、議会両院の財政委員会への通知とマスコミ発表が行われる。そして、10 月の第 1 火曜日までに、政府から年次予算法案と添付資料が国民議会に提出される。なお添付資料として、説明附属資料と情報・内部監査附属資料に加えて、LOLF が成立後、国の経済社会財政の現状と展望報告書、国民経済と公的財政の進展に関する報告書、年次業績計画書が提出される。

10 月から 12 月にかけて、議会への予算法案提出後、70 日間の議会での審査、修正などの議論を経て、議会で採決された予算法案は、憲法審議会での憲法や LOLF に照らした審査を経て決定された後、大統領による署名をもって法律として交付される。なお、以上の流れを簡単に表にすると以下の表 5-6 の通りとなる。

表 5- 6 フランスの予算編成過程の概要

3 月～7 月	政府内での予算の議論（5 月末～6 月 概算要求基準の通知）
6 月	議会において財政方針会議（7 月 10 日まで 議会から政府に対して質問事項の送付）
7 月～9 月	政府での予算法案の最終とりまとめ、閣議決定
10 月	議会において予算審議開始
12 月	予算法議決と交付

出典：松浦 2008、新日本監査法人 2008、三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング 2011 などを参考に筆者作成。

(3) LOLF の導入過程（発生主義財務書類の導入含む）

もともとフランスの予算制度は、旧法に基づいていた。そして、国会では、既存の支出をまとめて一回の議決を行い、新規事業を中心に審議が行われており、予算のうちのほとんどが審議されてこなかった（新日本監査法人 2007）。しかし、この旧法は 2005 年 1 月 1 日に廃止され、2001 年に起草された「LOLF」によって、予算制度は改革されることとなり、併せ

している。

て、発生主義に基づく決算書の作成がなされるようになる。この改革の背景については、旧法では、予算・決算過程における政府の権限が強く、議会の権限が尊重されていない制度であったことから議会の権限強化が望まれ、さらに、当時、財政赤字が続くのを防ぐ事ができず、予算削減に向けた新しい管理方法が模索されていた。旧法については、長い歴史の中で、改革に関する議論が多くなされてきた。それは、アメリカのようなPPBSを目指した改革の歴史であったとされる（中西 2009）。このような長年の改革志向と共に、改革がなされた直前には、地方分権による財政状況の悪化や社会保障融資法（1996 年）の制定、欧州統合の影響などの大きな変化もあった。さらに、OECD による新しい公共管理に関する活動²¹⁰や 1980 年代以降の他国での予算会計改革も影響している²¹¹。このようなことを背景として、改革の必要性については、政治からの強いコンセンサスをも有していたものとされる。

LOLF は、2000 年 7 月 11 日に始まり、議会によって満場一致で可決されたイニシアティブから始まり、財務省²¹²は、当初否定的であったが、議会の強い押しに促される形で進められ（中西 2009）、政府もこの提案に対して修正をせずに、検討が進められていく。LOLF に関しては、ディディエ・ミゴー（Didier Migaud）、アラン・ランバート（Alain Lambert）の 2 人の議員が主導して行われた改革というのが特徴である。

まず、1998 年 10 月に、国民議会では、議長であるローラン・ファビウス（Laurent Fabius）の主導により、「公共支出と議会の管理の効率性（l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire）」に関するワーキンググループが設立された。そして、1999 年 1 月にワーキンググループの報告が財務委員会において、ディディエ・ミゴーによって報告され、旧法の変更を必要とする一連の措置の提案がなされた²¹³。その報告書では、公共支出の非効率性や予算手続きの不透明性などが指摘され、予算制度・公会計の改革の必要性和改革内容の提案がなされた（Fabius 1999）。当初、政府側の抵抗もあり順調に進まなかったが、2000 年にファビウスが経済財政産業大臣に任命されたことによって、政府の立場として首相に予算改革の必要性を説得され、政府として推進の方向に転じる。国民議会議長は、ディディエ・ミゴーにこの報告書を改訂するように命じ、2000 年 7 月 11 日に LOLF が法案

²¹⁰ 例えば、各国がパフォーマンス指向の予算編成方法の採用、公共政策の説明、目標の設定、マネージャーによる信用の利用の自由度の向上、より厳格な管理のための対応するシステムの導入に関すること。

²¹¹ フランス法務情報行政局 HP（Vie-publique.fr）（<https://www.vie-publique.fr/fiches/21905-pourquoi-reformer-de-lordonnance-de-1959-relative-aux-lois-de-finances>）（アクセス 2020/5/16）を参照。

²¹² フランスでは、政府の省庁は内閣の変更によって、頻繁に省庁名や権限が変わる。LOLF が議論されていた時期は、予算や公会計を担当していたのは、経済財政産業省であったが、その後、内閣の変更とともに分割などが行われ、現在は、経済財政省と行動公会計省に分割されている（<https://www.economie.gouv.fr>（アクセス 2020/5/20）を参照。）。本稿では、予算、公会計に関する省庁は、時代にかかわらず財務省として記述する。

²¹³ フランス国民議会 HP（LOLF に関するページ）（http://www.assemblee-nationale.fr/budget/lois_de_finances/loi_organique.asp#pnorg）（アクセス 2020/5/20）を参照。

として国民議会に提案された。

一方、上院においても同様に検討が進められていた。1999 年の初めに、上院議長に命じられる形で、財務委員会において旧法の改正に関する調査の実施が開始された。そして、国民議会での LOLF 法案の提案にあわせて、2000 年 10 月 12 日、アラン・ランバートによって、その調査結果が報告された。その報告書では、公共管理の近代化と議会の権限強化の必要性が指摘され、予算制度・公会計の改革の必要性和改革内容の提案がなされた（Lambert 2000）

2000 年 7 月 11 日の国民議会への法案の提案では、1999 年の報告書同様に、①公共管理に関する改善と、②議会の権力行使を確実にするために、プログラム予算の導入、会計の変更、監査制度の導入などが示された²¹⁴。この法案については、その後、当該法案の審査を担当する特別委員会に付託され、特別委員会での審査を経た上で、2001 年 2 月 7 日と 8 日に公開セッションで議論され、一部修正はあるものの 2 月 8 日に第 1 読会で採決された。

そして、2001 年 2 月 9 日に上院に提出され、財務委員会での報告者としてアラン・ランバートが指名される。その後、同年 5 月 29 日の財務委員会において同氏からの報告を受け、同年 6 月 7 日、12 日、13 日の公開セッションでの議論を経た上で、一部修正されたものが、同年 6 月 13 日に上院での第 1 読会で採決された。

そして、上院での修正提案は、2001 年 6 月 13 日に国民議会に提出され、特別委員会での審査を受け、同年 6 月 21 日に公開セッションでの議論を受けて、同日、一部修正された法案が第 2 読会で採決された。

そして、2001 年 6 月 25 日に上院に修正案が提出され、財務委員会での審査を経た上で、同年 6 月 28 日の公開セッションにて議論がなされ、修正なしで採決がされた。そして、同年 6 月 29 日に憲法評議会に送付され、7 月 25 日に LOLF として採択される²¹⁵。

その後、2001～2005 年の準備期間を経て、2006 年から本格開始されることとなる²¹⁶。

²¹⁴ フランス国民議会 HP（2000 年 7 月 11 日提案のページ）（<http://www.assemblee-nationale.fr/11/propositions/pion2540.asp>）（アクセス 2020/5/20）を参照。

²¹⁵ 法案提出から法案採決までの過程は、フランス国民議会 HP（LOLF に関するページ）（http://www.assemblee-nationale.fr/budget/lois_de_finances/loi_organique.asp#pnorg）（アクセス 2020/5/20）を参照。

²¹⁶ 2001 年から 2006 年の間における準備期間については、以下の通りの手順で改革が進められた。2001 年 8 月 1 日に LOLF が公布された。2002 年 6 月 17 日には、予算と予算改革を担当する部門の創設がされた。2003 年 3 月 10 日には、予算省で予算改革総局が設立された。2004 年 1 月 21 日には、LOLF の原則に従って最初の予算モデルを議会に提出され、これは当初の計画より 1 年早く提出された。2004 年 9 月 22 日には、LOLF による 2005 年予算草案の情報提供のための議会へのプレゼンテーションが行われた。2005 年 6 月 2 日：国務省改革の予算のそれへの付属がなされた。2005 年 7 月 5 日には、2006 年の予算のために想定されたプロジェクトの議会へのプレゼンテーションが行われた。2005 年 7 月 12 日には、LOLF を改正する法律が公布された。2005 年 12 月 30 日には、予算改革総局が廃止され、2006 年 1 月 1 日に、LOLF の原則に従って作成された最初の予算が発効された。

(4) LOLF の概要²¹⁷

LOLF は、国会の予算手続きにおける権限の強化、予算使途の明確化、業績に対する責任の明確化を目的として成立した。LOLF は、予算制度改革と公会計制度改革の 2 点から説明できる²¹⁸。

①予算制度改革

予算制度は、旧法時代には、「省、章、部、項」といった細目別予算で、支出の性質別の分類が取られ、組織と費目で管理されていたが、予算が効率的かつ効果的に使われたかを検証することが難しいなどの問題点が指摘される。そして、LOLF では、この構造が変更され、政策目的別の歳出分類になり、ミッション (mission)、プログラム (programme)、アクション (action) の三層構造となった。ミッションは国家の重要政策単位に対応しており、議会での議決単位となっており、1 省庁につき 1 ミッションとは限らず、一部複数の省庁が共同で担当するものもある。プログラムはミッションの細分化で予算の執行単位として 1 省庁で担当し、全体的な予算枠と予算上限を定める単位となっており、議会においては承認単位であり、議会にはプログラムの設定、修正、廃止する権限が与えられている。アクションは、プログラムをさらに細分化し予算の使途を明確化したものである。旧法では、議会において予算を増額する権限はなかったが、LOLF 後は、ミッションの枠内で許容枠の範囲で増額修正ができ、修正案では新しいプログラムの創設やプログラム間での許容費の分配の変更が可能になったことに加え、旧法では既存の支出をまとめて一回の議決を行い、新規事業を中心に審議が行われており、予算のうちのほとんどが審議されてこなかったが、LOLF 後はミッション単位での議決となったことにより、議会の予算手続きにおける権限の強化と議会の審議や議決の重要性が向上した。LOLF の改革の意義としては、政策別予算になったことで、政策目標とそれを実現するための資金、成果の対比が可能になり、公共支出の評価が向上し、増分主義であった予算編成が廃止され、予算の必要性を物理的要因や財政的要因に基づき説明する「最初の 1 ユーロからの証明 (justification au premier euro)」²¹⁹の導入で、財政の透明性が向上したと評価されている (三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式

なお、本注については、Ministère des finances et des comptes public 2012 及び HP : Forum de la performance (La genèse de la LOLF) (<https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/gestion-publique-axee-performance/essentiel/fondamentaux/genese-lolf#.XsK13RP7RQI>) (アクセス 2020/5/20) を参照した。

²¹⁷ LOLF の概要については、主に次の資料を参照した。黒川 2003、木村 2004、新日本監査法人 2007、中西 2009、中西 2012、株式会社エアクレーレン 2017。

²¹⁸ なお、新日本監査法人 (2007) では、この 2 つに加えて、業績評価の点からも説明している。

²¹⁹ これは、年次業績計画書の第 3 部に書かれており、事業評価の性格を持つ。(三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社 2011 : 113)

会社 2012 : 20)。

さらに、プログラム毎にプログラム責任者²²⁰が設定されることになり、各省庁の経営管理機能の強化が図られた²²¹。プログラム責任者は、各プログラムの執行を任せられ、プログラムの目的達成のために戦略の立案や予算の執行について裁量を持つ。プログラム責任者は、プログラム内の予算を「プログラム実施予算 (Budgets Opérationnels de Programme : 以下、「BOP」とする。))」に分解し、BOP 毎に BOP 責任者を配置する²²²。また、プログラム責任者には、アクション間での歳出流用がその裁量により自由に行うことができるようになった。このように、プログラム毎に責任者を設定し、予算執行の裁量強化とともに、政策の成果に対する責任の明確化が図られるようになった。

また、旧法時代には、決算制度が予算制度の補完的な存在でしかなかったが、LOLF 後、予算審議にあたって、前年度の決算法²²³の審議を開催し第一読会で採決されなければ、予算法案の審議を開始することができないことになったため、前年度の決算が次年度の予算に反映されるようになったことで、予算の PDCA サイクルが重視されることになり、決算が予算審議上、重要性を増すことになった。

②公会計制度の改革

公会計制度については、旧法では、修正現金主義²²⁴が取られていた。修正現金主義を取ることによって、財政法の執行を保証し、国の資産の推移を明らかにするのに適するという利点があり (新日本監査法人 2007 : 57) 一方、コスト、支出負担行為、固定資産が明らかにされていないことが問題点として指摘されていた (黒川 2007 : 163)。また、フランスでは 1808 年から複式簿記を政府会計に使ってきた (中西 2012 : 80)。期末に、予算会計にしたがって記録された政府の資産会計を組み換えて、プラン・コンタブル・ジェネラル²²⁵の形式に合わせて、成果計算書や貸借対照表が作成されていた (黒川 2007 : 167)。さらに、1999 年には、

²²⁰ プログラム責任者は主に中央の局長や審議官等が任命されており、複数のプログラムを担当する者もいる。

²²¹ さらに、これに対応して、財務統制官と出納官に加え、その上に予算会計統制部が設置され、省庁全体の支出管理をする責任者が設置された。詳細については、新日本監査法人 2007 : 46-49 を参照。

²²² さらに、地方出先機関に対して、プログラム責任者の判断で予算配分が行われ、地方毎の BOP も導入される。

²²³ 決算法案は、旧法では 12 月末までの提出であったが、LOLF 後、6 月 1 日までに提出されることになった。

²²⁴ 修正現金主義とは、「期中の歳入・歳出は現金が動いた時点で計上する現金主義であるが、決算後の一定期間 (出納整理期間) の現金の収受を当該年度の決算に計上することをいう」 (新日本監査法人 2007)。

²²⁵ プラン・コンタブル・ジェネラルとは、企業会計、政府会計、国民所得会計の間で、体系的な整合性を持たせるために、すべての勘定科目に統一的で体系的な番号を振り、統一した勘定表を構築する枠組みである。詳細は、中西 2009 : 239-243、中西 2012 : 103-107 を参照。

LOLF 法案を考慮しながら、暫定的な公会計制度改革が行われ、権利・義務の観点から資産・負債の明確化や、固定資産の評価など²²⁶が計上されるようになり、政府会計に変化をもたらした企業会計的視点が用いられるようになったものの、運用面では必ずしもうまく機能していたものではなかった（黒川 2003 : 167）。

そして、LOLF 改革後、発生主義の導入が本格的に開始されることになる²²⁷が、LOLF 後の公会計制度は、①予算会計、②財務会計、③コスト分析会計の 3 つに区分される（LOLF 第 27 条）。この 3 つについては、①予算会計は現金主義、②財務会計は発生主義²²⁸、③コスト分析会計は現金主義の予算会計からの情報で作成されているため発生主義ではない。③のコスト分析会計は、プログラムの様々なアクションの支出を分析し、コスト面の情報を補完するものであり、PAP や年次業績報告（以下、「RAP」とする。）に含まれ予算編成時に提出され、業績に基づく予算編成の情報として活用されるものである²²⁹。残る①の予算会計は、予算上の歳入歳出の会計であり、②の財務会計は執行全体を示す会計であり、この 2 つの会計は分離が徹底されている²³⁰。

予算会計が現金主義を徹底するのは、予算が歳入歳出の予測と上限の見積りであり、フランスでは公的財政の予測を重要視しているためである。この背景には、フランス革命期の財政秩序の混乱からの反省がある。また、現金主義は、現実の金銭の動きに対応するため、予算執行の適正さを確保する手段として有用であり、議会や予算執行の状況を把握しやすくなることも、予算会計が現金主義を引き続き採用する理由である。

一方、発生主義は、引当金や減価償却などの不確定な要素が勘定に含まれるため、現実の金銭の動きに必ずしも対応しなくなることから、予算会計には馴染みにくいものとされる。しかし、財務会計は、国の財務状況の正確な描写が求められ、マネジメント的統制や成果の評価を容易にする目的を有しているため、企業会計に近づき適法性のみならず真実性も重視するための発生主義の導入が図られた²³¹。財務会計としては、財務諸表の作成において適用され、予算法律ではなく決算法律に添付され、年次業績報告書なども含めて議会の承認が必要とされる。

この点、(4) ①でも記述した通り、旧法までは決算制度は予算制度の補完的役割でしか

²²⁶ この他、国の資本参加の詳細な調査、租税債権に対する引当金の構成、欧州基準に準拠した債務の計上、簿外債務の計上がある（中西 2012 : 118-119）

²²⁷ 新日本監査法人（2007）によると、フランスの公会計における発生主義の導入は、地方公共団体の方が早く、それが中央政府の公会計基準に発生主義とそれに基づく会計処理の導入の円滑化に寄与しているとされる。

²²⁸ ①予算会計の現金主義は、収納支払の時点で認識され、②財務会計の発生主義は、サービス給付時点での認識となる。（中西 2012 : 123）

²²⁹ コスト分析会計については、新日本監査法人 2007 : 63-64 を参照。

²³⁰ このように分離が徹底されているのは、予算制度の意義と発生主義の不確実性が影響していると指摘される（木村 2003a : 93-96）。

²³¹ 財務会計に適法性と真実性を求める規定として、LOLF 第 27 条に示されており、併せて第 30 条で企業会計と区別しないことが求められている。（木村 2004）

かったが、LOLF では、決算による事後的な統制の役割も重視されるようになった。それに併せて、会計検査院（「Cour des comptes」、以下、「CDC」とする。）²³²の役割の強化が指摘される（三菱UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社 2011：196）。LOLF では、財務書類が公正で忠実に示されていることを、会計検査院が監査証明することが求められ、決算法案の添付資料として、財務書類の監査結果についての「国家会計監査証明報告書」が会計検査院作成で提出される²³³。予算審議に先立って、会計検査院によって監査証明を受けた財務書類が提出されることによって、予算審議への財務書類の活用が目指されている。なお、発生主義を取り入れた財務会計については、行政機関内部での活用も不十分かつ、議会における活用も議員の能力不足などにより不十分である（株式会社エアクレーレン 2017：81-84）と評価されている。

（5）LOLF 後の改革

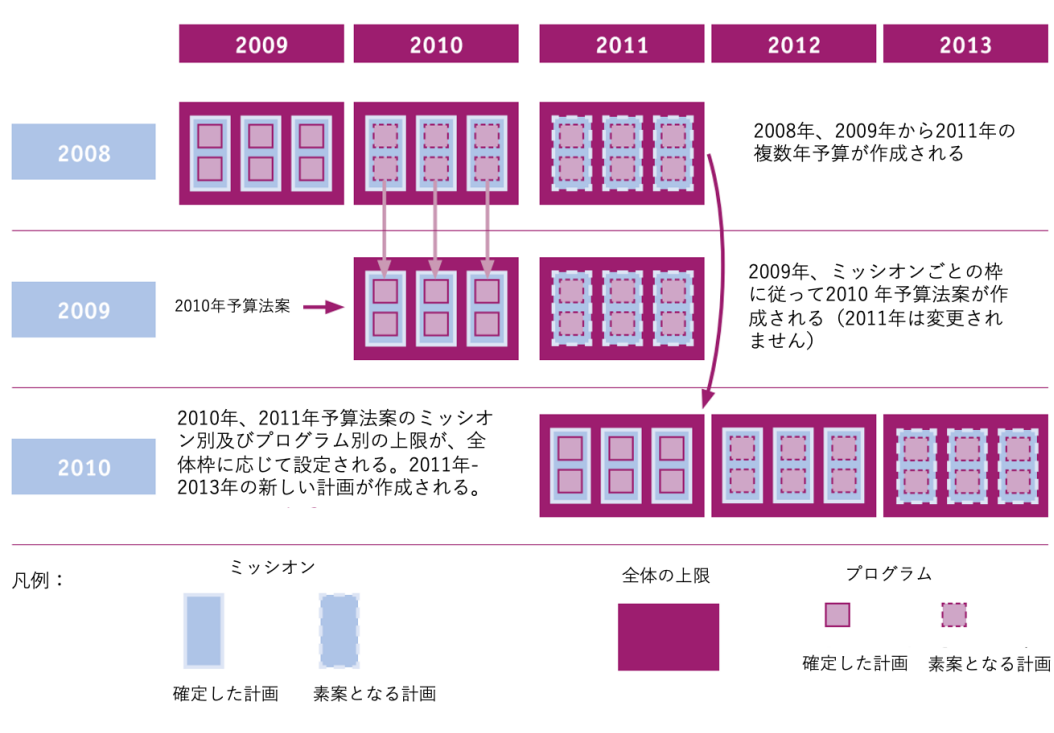
2008 年 7 月 23 日の憲法改正によって、2009 年度から複数年度予算が導入された。これによって、2 年おきに 3 ヶ年の予算が策定されることとなった。具体的には、まず 1 年目に、将来 3 年間の歳出総額、各ミッションの上限額、各プログラムへの配分額が決定され、予算配分の基礎が作られる（服部 2015：63）。続く、2 年目の予算編成においては、1 年目に策定したミッション毎の枠に応じて予算法案が作られ、3 年目の枠に変更は加えられない。そして、3 年目の予算編成では、1 年目に策定した予算枠に応じて、予算法案が策定されるとともに、その年を含んだ次の 3 年間の複数年の予算計画が作成されることとなった。（図 5-4 を参照）

加えて、2009 年からは財政計画法律によって、中期財政計画を定めることになった。この財政計画法律では、各種の予算関連法律を拘束するものではないが、歳入と歳出の両方について目標値を定めることで、各種法律では目標値を尊重した予算が求められることになった。さらに、2012 年からは、財政計画法律に導入した中期財政目標について、実際に乖離が生じた際には是正措置が求められることになり、中期財政目標の達成状況を監視する独立の機関として財政高等評議会が創設され、財政計画法律と各種予算関連法案の評価がなされることとなった。（服部 2015：63-65）

²³² 会計検査院は、会計裁判機関としての性格も有し、その権威は高いとされる。その任務は、「予算法の執行の監督において、国会と政府の補佐」である。（新日本監査法人 2007：154）

²³³ この他、会計検査院は「予算執行結果及び国の予算管理に関する報告書」を作成し、提出する。

図 5- 4 LOLF 後の複数年度予算



出典：Ministère des finances et des comptes public 2012：56-57 を筆者訳。

第 5.3.3 項 ドイツ

(1) 概要

ドイツでは、1969 年の予算原則法（「Haushaltsgrundsätze-gesetz」、以下、「HGrG」とする。）に基づき、予算制度、公会計制度が形作られてきた。この法律は、国内外の公会計改革の議論の高まりから、1997 年に改正し、複式簿記の適用を可能にし、原価及び給付計算を導入した。1997 年の改正を受けて、州レベルでの公会計制度改革がさらに進展し、一部の州では発生主義も導入されることとなる。州レベルでの進展と並行して、連邦と州の間での共通化の検討が始まり、特に 2006 年の連邦会計検査院による国全体の予算及び会計制度現代化に関する問題提起も契機となって、連邦財務省に「予算及び会計制度の現代化」プロジェクト・グループが設置される。そして、2009 年 2 月 26 日に HGrG の改正案が議会に提出され、2009 年 7 月 31 日に成立し、複式会計²³⁴に基づく予算・決算の実施と、プロダクト予算編成が、選択することができるようになった。しかし、連邦政府においては、複式会計を採用せず、従来のカメラル会計を維持した拡張カメラル会計の方式が採られ、予算・決算においても現金主義に基づく公会計制度が維持されている。本項では、2009 年 HGrG 改正の経緯と、その手法を中心に見ていく。

²³⁴ 要するに、発生主義に基づく会計制度のことである。

(2) ドイツの統治体制と予算制度²³⁵

①統治機構の概要

ドイツは、16 の州から成る連邦国家であり、連邦と州の立法・行政権限が複雑に絡み合っており、憲法に相当する基本法では、連邦の権限は限定され、州の一般的優位となっているが、連邦にもかなり広範な立法権がある。連邦の政治体制は議院内閣制と言える国であり、大統領は存在するものの、法令の交付や外交使節の授受などの形式的な機能しかなく儀礼的な存在である。一方、連邦政府の首相は、連邦会議の総議員の過半数の支持により選出され、大統領によって任命される。また、大臣は首相の提案に基づき大統領により任免される。また、議会は、普通選挙により選出される議員で構成される国民代表機関としての連邦議会と、各州政府の閣僚を構成員とし州が連邦の立法に協力するための機関としての連邦参議院²³⁶が置かれる。

②予算編成過程²³⁷

ドイツの会計年度は、暦年の1月から12月までとなっている。ドイツでは、フランス同様に、基本法²³⁸において、歳入と歳出を一つの予算法とすることが定められており、様々な予算原則は基本法において規定される。

ドイツの予算制度の特徴としては、均衡予算とトップダウン方式の2点が挙げられる。まず、均衡予算については、基本法第110条1項に予算は収入と支出が均等になるものと規定され、2009年の基本法改正の際に、第109条と第115条が改正され、予算は信用による収入によることなく収支を均衡させなければならなくなり、均衡予算原則の適用が厳しくなった（渡辺 2015）。また、均衡予算原則の厳格化により、2012年予算から、それまでボトムアップ型で行われていた予算編成が、人件費を除く重要事項の基準値として要求に対して枠をはめるトップダウン型の予算編成に変更された。

連邦予算法に関する予算編成過程としては、連邦財務省が中心として予算編成が行われるが、まず前々年の10月から景気の予測や税収等の見積りが行われ、前年の3月に人件費を除く予算の基準値が閣議決定され、各省へ基準値が通知される。そして、4月に各省から概算要求が出て、主に5月から6月にかけて連邦財務省と各省庁による予算折衝が行われ、7月に予算法と財政計画の政府案が閣議決定される。

そして、閣議決定された予算法案は、8月に連邦議会と連邦参議院へ提出²³⁹され、9月か

²³⁵ ドイツの統治体制や予算制度については、主に次の資料を参照した。馬場、平島 2010、小林 2019、成田 2019。

²³⁶ 連邦参議院は、連邦の立法に協力するにすぎないことから、連邦の立法機関は必ずしも2院制ではないとも捉えられている。（小林 2019：1）

²³⁷ 予算編成過程については、主に成田 2019 に基づく。

²³⁸ 基本法は、ドイツにおける憲法にあたる。

²³⁹ 財政計画は参考情報として提出される。

ら議会における議論が始まる。まず、9月に連邦議会において第1読会が行われ、ここでは財務大臣の演説と個別予算に関して担当大臣の演説、一般財政討論が行われ、約1週間で締め括りの討論と予算委員会への負託が行われる。委員会での審査は、9月から11月ごろまでの2ヶ月以上の時間をかけて作業される。なお主務委員会は予算委員会で、各省の個別予算はそれぞれ所管の常任委員会でも審査される。委員会での審査においては、案件ごとに報告者が指名され、委員長とともに審査の主導、審査結果の取りまとめ、報告書への署名を行う。委員会審査は、原則非公開²⁴⁰で行われ、政府案の修正のための議論が中心として行われる。各常任委員会は所管する省などの個別予算を審査し、委員会としての意見を表明する。そして、予算委員会でも各個別予算の審査が行われ、11月に予算委員会での最終審査で、予算法案の討論、採決が行われ、本会議への議決勧告を決定する。

予算委員会での議決勧告を受けて、本会議では第2読会が開かれ、総括的議論が行われ、記名採決が行われる。採決が行われた後、第3読会が開催され、同様に記名採決が行われる。なお、特段の修正がなければ第2読会后すぐに第3読会が開かれるが、もし第2読会で新たな修正案が可決された場合には、その印刷配布の2日目以降でなければ第3読会を開くことはできない。

この間、連邦参議院においても議論がなされている。連邦議会と同時に連邦政府から提出された予算法案については、連邦参議院において、第1読会が開かれ、原則6週間以内に見解を決定することとなる。政府は、連邦参議院の見解に対して、意見を付け加えて連邦議会に送付される²⁴¹。11月に連邦議会でも可決された予算法案は、連邦参議院に送付され、第2読会が開かれ、3週間以内に、法案を審議するための両院合同の委員会の招集を請求しなかった場合、予算法は成立する。成立した予算法は、大統領、首相、財務大臣により署名され、連邦法律官報に掲載される。なお、以上の流れを簡単に表にすると以下の表5-7の通りとなる。

表5-7 ドイツの予算編成過程の概要

3月	予算（人件費除く）の基準値の閣議決定と各省通知
5月～6月	政府内での予算の議論
7月	政府での予算法案の最終とりまとめ、閣議決定（財政計画含む）
8月	連邦議会と連邦参議院への予算法案の提出
9月	連邦議会、連邦参議院における予算審議開始（第1読会）
9月～11月	連邦議会の予算委員会等での審査
11月	連邦議会での第2読会、第3読会にて採決
12月	連邦参議院での第2読会

²⁴⁰ 原則非公開ではあるが、メディアや傍聴も許される（成田2019：123）

²⁴¹ 連邦議会では、連邦参議院の見解と政府の意見が付されたものをもとに、審議にあたって州の見解を考慮に入れることができる。（成田2019：126）

12 月	予算法の署名と交付
------	-----------

出典：渡辺 2015、成田 2019、などを参考に筆者作成。

(3) 予算原則法（「Haushaltsgrundsätzegesetz」：HGrG）の 2009 年改正の過程²⁴²

ドイツでは、1969 年に成立した HGrG に基づき、予算制度、公会計制度の内容が規定されており、カメラル会計²⁴³を基礎として、現金主義に基づく、予算制度、公会計制度が長年維持されてきた。この法律は、その後何度か改正がされているが、2009 年の改正の前に、国内外の公会計制度改革の議論の高まりを受けて、1997 年に改正している。この改正においては、カメラル会計に付加的なものとして複式簿記の適用を可能にし、原価及び給付計算（「Kosten- und Leistungsrechnung」、以下、「KLR」とする。）²⁴⁴を導入することが義務付けられた。1997 年の改正を受けて、州レベルでの公会計制度改革がさらに進展し、一部の州では発生主義も導入されていくこととなる（亀井 2004：10-16）。

2009 年の HGrG 改正は、州レベルでの進展と並行して、連邦と州の間での共通化の検討が始まり、国際的に予算・公会計制度が改革され、国内・外での議論が高まっていくが、特に 2006 年 8 月 17 日の連邦会計検査院による国全体の予算及び会計制度現代化に関する問題提起²⁴⁵も契機となって、2006 年 10 月に連邦財務省が「予算及び会計制度の現代化（Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesen des Bundes）」プロジェクト・グループ（以下、「MHR」とする。）を設置したことから始まる。この MHR は、2007 年 7 月に、報告書「連邦予算及び会計制度現代化のための概念」を提示した。この報告書では、制度改革の基本的な「基礎概念」として示しており、カメラル会計と複式会計、拡張カメラル会計²⁴⁶のそれぞれのメリット・デメリットが分析した上で、拡張カメラル会計を採用した上で、トップダウン方式と組み合わせた新たな制度が提唱され、2009 年 6 月までに、民間シンクタンクに評価を委託し、詳細な概念の完成と必要な法的措置を完了させる予定として示された（Bundesministerium der Finanzen 2007）。

その後、民間シンクタンク 2 社からの要約鑑定書²⁴⁷を受けて、2008 年 7 月 1 日に連邦財務省は KPMG 監査法人に、予算及び会計制度の現代化のための詳細概念の検討を委託した²⁴⁸。

²⁴² HGrG の 2009 年改正の過程は主に、Bundesministerium der Finanzen 2008、亀井 2012 を参考にしている。

²⁴³ カメラル会計については、のちに概要を記述する。

²⁴⁴ KLR については、のちに概要を記述する。

²⁴⁵ この会計検査院の問題提起では、1997 年の改正以降の評価を行いつつ、カメラル会計の弱点などを挙げるとともに、国際情勢なども踏まえて予算・会計制度の近代化（複式会計の導入や財務書類についての分析の必要性）を指摘している。（durch den Präsidenten des Bundesrechnungshofes 2006）

²⁴⁶ 拡張カメラル会計については、後述する。

²⁴⁷ 民間シンクタンクは、arf 組織開発有限会社及び PwC の 2 社に委託されており、基礎概念に対する要約鑑定書の概要については、亀井 2012：25-30 を参照。

²⁴⁸ KPMG による詳細概念についての報告書の概要は、亀井 2012：33-43 を参照。

2008 年 12 月 18 日に内閣において、さまざまな会計システムを有効にすることを目的とした予算原則法の近代化に関する法案（「Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz」、以下、「HGrMoG」とする。）が採択される²⁴⁹。

そして、議会プロセスにおいては、2009 年 1 月 2 日に連邦参議院に提出され、同年 2 月 13 日に連邦参議院において、財務計画の検討に関する意見が決定、提出される²⁵⁰。

そして、2009 年 2 月 26 日に、連邦財務省から連邦議会に法案は提出され、提出された HGrMoG は、2009 年 3 月 5 日に予算委員会に付託され、予算委員会で議論がされるとともに、法務委員会にもコメントが求められた。法務委員会では 3 月 25 日に議論が行われ、法案が採決された。そして、予算委員会では、2009 年 4 月 29 日に審議が行われ、CDU/CSU、SPD、FDP により一部修正されたものの、2009 年 7 月 1 日に予算委員会で決定される²⁵¹。

予算委員会で決定された法案は、2009 年 7 月 3 日に連邦議会において議論がなされ、一部の政党から反対意見が出るものの可決された²⁵²。そして、可決された法案は、連邦参議院に送られ、同年 7 月 10 日に連邦参議院において同意する旨の決定がなされる²⁵³。その後、2009 年 8 月 6 日に連邦法律公報に掲載され、2010 年 1 月 1 日に発効されることとなる（Bundesministerium der Finanzen 2015 : 20）。

このように発行された HGrMoG によって、HGrG は改正され、様々な予算・会計システムを選択することができるようになり、複式会計²⁵⁴に基づく予算・決算の実施やプロダクト予算²⁵⁵の手法が選択することができるようになったことで、予算・公会計制度の近代化が図られることとなった。しかしながら、2010 年 7 月には、議会から公会計制度改革は放棄されることが決定し MHR は縮小されることとなる。議会は、それまでインプット志向であった予

²⁴⁹ Bundesministerium der Finanzen の HP

(https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/0effentliche_Finanzen/Foederale_Finanzbeziehungen/haushaltsgrundsatzegesetz.html) (アクセス 2020/6/3) を参照。

²⁵⁰ 連邦参議院の HP

(https://www.bundesrat.de/SharedDocs/beratungsvorgaenge/2009/0001-0100/0002-09.html?cms_templateQueryString=hgrgmog&cms_fromSearch=true) (アクセス 2020/6/11) を参照。

²⁵¹ Deutscher Bundestag 2009 や、連邦議会速記録 2009 年 7 月 3 日（Plenarprotokoll 16/208 Deutscher Bundestag Stenografischer Bericht 208. Sitzung Berlin, Donnerstag, den 5. März 20) を参照。

²⁵² 連邦議会速記録 2009 年 8 月 26 日（Plenarprotokoll 16/232 Deutscher Bundestag Stenografischer Bericht 232. Sitzung Berlin, Mittwoch, den 26. August 2009) を参照。

²⁵³ 連邦参議院の HP

(https://www.bundesrat.de/SharedDocs/beratungsvorgaenge/2009/0601-0700/0635-09.html?cms_templateQueryString=hgrgmog&cms_fromSearch=true) (アクセス 2020/6/11) を参照。

²⁵⁴ 要するに、発生主義に基づく会計制度である。

²⁵⁵ プロダクト予算の概要は後述する。

算がアウトプット志向に変わること、個別予算が削減されるだけでなく自分達の予算や財政への支配権を失うことを恐れ、MHR のプロジェクトを継続するための予算を阻止した (Jones & Lüder 2011)。なお、縮小された MHR では、その後も公会計の近代化に関する検討は続けられ、2014 年 5 月 9 日に最終報告書が出されている (Bundesministerium der Finanzen 2014) ²⁵⁶。

このように、HGrG の改正は、あくまでもさまざまな会計制度を選択する範囲が広がったに過ぎなかったことに加え、議会による改革の放棄によって、連邦政府においては、複式会計を採用せず、従来のカメラル会計を維持した拡張カメラル会計の方式が採られ、予算・決算においても現金主義に基づく公会計制度が維持されることとなった。

(4) 2009 改正 HGrG の概要²⁵⁷

2009 年に改正された HGrG は、国際的な情勢や政府の予算・公会計制度にさまざまな選択肢を与えるものとして成立した。連邦政府においては、従来通りの現金主義が踏襲されながら、KLR を新たに取入れた拡張カメラル会計へと予算・公会計制度が改革された。2009 年に改正された HGrG を、①予算制度の改革、②決算制度の改革の 2 点から概観する。

①予算制度の改革

予算制度は、従来からカメラル会計に基づいた予算制度となっていた。このカメラル会計とは、官房会計とも言われ、前年度繰越額、予算額、執行額、執行未済（残高）を一つの勘定のなかに記して対比させており、複式簿記のように取引における二面的記入はしないことから、現金主義の単式簿記的²⁵⁸な会計制度のことである（亀井 2004 : 221-247）。

このカメラル会計に基づく予算制度であるが、ドイツでは、従来から総予算と個別予算で構成され、個別予算は「款、項」といった区分により構成されている。原則的に、款は所管の連邦省庁別にまとめられており、支出項目として項が設けられている。総予算については、予算概要表、財源調達概要表、公債による財源調達計画から構成されており、この他、情報提供としての概要表がいくつか作成されている（亀井 2012 : 36、37）。

まず、2009 年 HGrG 改正を説明する前に、1997 年 HGrG 改正について簡単に概観する。1997 年改正では、では、この予算制度に加えて、付加的に、「商法典の諸原則に基づく簿記及び

²⁵⁶ この最終報告書では、MHR は「カメラル会計」「KLR」「資産会計」「財務会計」の 4 つについて分析、検討を進めてきて、いくつかのものは実施されていることを指摘しつつ、今後、欧州の会計基準など国際的な動向を考慮する必要性について指摘している。

²⁵⁷ 2009 改正 HGrG の概要については主に以下を参照。亀井 2004a、亀井 2004b、亀井 2012、Berger & Heiling 2015、OECD 2015。

²⁵⁸ 単式簿記的として「的」をつけたのは、亀井（2004）によると、カメラル会計の複式簿記化を目指す動きも過去に行われ、その元帳様式などから、複式記入しないという理由のみで単式簿記であると表現できるかの判断は簡単ではないとするためである。（亀井 2004 : 37-41、221-247）

会計」を使うことができるようになった。つまり、従来のカメラル会計に基づく予算制度に追加して発生主義会計を予算制度に導入することが可能となった。なお亀井（2004a）は、これはカメラル会計からの完全な離脱ではないが、複式簿記が利用できることになった意味は大きいと評価している。

加えて、1997 年改正では、KLR の導入が義務付けられた。この KLR とは、行政給付の結果がカメラル会計では明らかにされないところ、給付（パフォーマンス）に対する発生した原価（コスト）²⁵⁹の関係を明らかにすることで、コストの透明性を高めるために導入された。つまり、発生した原価に行政給付によってもたらされた価値を対応させることで、行政のアウトプットに注力することになり、予算編成の明確化をはかり、KLR についてカメラル会計を補うためのものとして機能させようとしている。

では、2009 年改正では、それぞれどのように変更になったのか。まず、先述の通り、2009 年改正は、さまざまな予算・会計制度を選択できるようにした改革である。選択肢としては、①カメラル会計予算²⁶⁰、②複式会計予算²⁶¹、③カメラル会計に基づくプロダクト予算²⁶²、④複式会計に基づくプロダクト予算²⁶³の 4 つである（Bundesministerium der Finanzen 2015 : 20）。つまり、従来のカメラル会計に加えて、複式会計に基づく予算制度も実施できるようになっただけでなく、プロダクト予算編成も可能となった。なお、1997 年改正では付加的に作成可能となった複式会計であるが、2009 年改正により、選択肢の一つとなったことで、付加的に作成できるという規定は削除された（亀井 2012 : 46-50）。ドイツにおいては、多くの州で、複式会計予算が取り入れられたが、連邦政府では議会の抵抗に合い、拡張カメラル会計に基づく予算制度がとられ現金主義が維持される形となっている。

②決算制度の改革

決算制度については、連邦財務省は、各省庁から提出される資金の使用状況に関する報告

²⁵⁹ コストとしては、減価償却費、引当金、およびその他の計算されたコストが考慮される。（Bundesministerium der Finanzen 2015 : 89）

²⁶⁰ カメラル会計予算では、カメラル会計に基づくグループ化された内訳によって予算が作成される（Bundesministerium der Finanzen 2015 : 20）。カメラル会計には、従来通りのものに加え、KLR と固定資産台帳に基づく「資産計算書」が追加される場合に、拡張カメラル会計とされる（亀井 2012 : 44）。

²⁶¹ 複式会計による予算では、管理会計フレームワークに基づく内訳によって作成される（Bundesministerium der Finanzen 2015 : 20）、減価償却費及び引当金を考慮した発生主義に基づく成果予算と公債資金調達計画が作成される。（亀井 2012 : 44）

²⁶² カメラル会計に基づくプロダクト予算とは、カメラル会計に基づいてグループ化からプロダクトとして割り当てられた内訳によって作成される（Bundesministerium der Finanzen 2015 : 20）。なお、プロダクト予算とは、プロジェクト予算やパフォーマンス予算に相当するものであり、結果志向の予算制度である。

²⁶³ 複式会計に基づくプロダクト予算とは、管理会計フレームワークに基づいて作られたプロダクト計画の内訳によって作成される（Bundesministerium der Finanzen 2015 : 20）。

に基づき決算書を作成し、連邦政府の責任解除²⁶⁴のために、翌会計年度中に連邦議会と連邦参議院に提出する。2009 年改正前は、決算書として、すべての収入と支出に関するフロー情報として「予算計算書²⁶⁵」とすべての資産と負債に関するストック情報として「資産計算書²⁶⁶」が作成されることとなっていた。

一方、2009 年改正によって、これらの計算書に加えて、どの予算・公会計制度を採用するかによって追加的に必要とされる書類が異なる。複式会計に基づく予算の場合には、成果予算のための計算書（成果計算書）、複式の財務予算のための計算書（財務計算書）、資産計算書、貸借対照表の作成が求められる。プロダクト予算の場合には、プロダクト別の財源配分額、給付の種類と範囲に関する計算書の作成が求められる。（亀井 2012 : 65）

第 5.3.4 項 アメリカ

(1) 概要

アメリカでは、長年の大統領と議会の予算編成権を巡る争いを経て、1921 年予算・会計法と、1974 年議会予算・執行留保規制法を予算制度の基礎としている。加えて、長年の予算制度改革の歴史があり、計画に基づく予算制度は 1965 年の Planning Programing Budgeting System（以下、「PPBS」とする。）の導入（1971 年廃止）から始まり、その後、1973 年に Management by Objectives（以下、「MBO」とする。）や、1979 年にゼロベース予算（1981 年廃止）が導入され、1993 年には Government Performance and Result Act（以下、「GPRA」とする。）が導入される。一方、公会計制度は、予算制度とは別に改革が進み、1970 年代末からの地方政府での改革や、1980 年代末の連邦財政危機を背景に、公会計の適用に関する批判の高まりを受け、1990 年に主席財務官法（「Chief Financial Officers Act」、以下、「CFO 法」とする。）が制定され、1990 年 10 月には、連邦政府会計基準の実質的な設定機関として GAO、OMB、財務省の合意による連邦会計基準助言審議会（「Federal Accounting Standards Advisory Board」、以下、「FASAB」とする。）が創設された。これらの一連の改革によって、アメリカでは 1990 年代以降、現金主義を維持した業績志向の予算制度と、財務報告に発生主義が取り入れられていく。本項では、GPRA 導入及び FASAB 創設の経緯を中心に、導入前後の制度を中心に見ていく。

(2) アメリカの統治体制と予算制度²⁶⁷

① 統治機構の概要

アメリカは、50 の州からなる連邦国家であり、連邦政府では、大統領制が取られるとと

²⁶⁴ 責任解除とは、「議会の承認により予算執行・経済運営の責任を解除すること」である（松浦 2015 : 6）

²⁶⁵ 予算計算書は、現金収支決算と予算執行計算により構成される。

²⁶⁶ なお、資産計算書では、資産と負債のそれぞれの概要が示されている。

²⁶⁷ アメリカの統治体制や予算制度については、主に次の資料を参照した。高澤 2019a、渡瀬 2016、廣瀬 2016、有限責任監査法人トーマツ 2017。

もに、厳格な三権分立が取られ、連邦議会と合衆国大統領、連邦裁判所が、相互に抑制・均衡しあう体制が作られており、行政権と立法権が厳格に分離されている。大統領は、行政府の長、軍の最高司令官であり、選挙により選ばれるが、大統領は議会の信任に基づかず、議会の解散権はない。さらに大統領には法律案や予算案の提出権はなく、議会に対しては教書として立法や予算の勧告を行い、議会で通過した法案に対する拒否権を有することで、立法過程に影響力を行使する。一方、議会は、下院と上院の二院で構成²⁶⁸され、両院は対等な関係であり、各議院では常任委員会に権限が分散している。なお、法律案の提出は、議員にのみ帰属する権利であり、議員は単独で法律案を提出することができる。

②予算編成過程²⁶⁹

アメリカの会計年度は、10月から翌年9月までとなっている。各年度予算は、法律で定められ、歳出予算法案の提出は議員にしかなく、大統領には教書として議会に予算を勧告することしかできない。議会において、授權委員会により授權法（行政機関の活動の根拠・条件等を規定）を定め、その要件のもとで歳出委員会が歳出予算法を定めることで予算権限が付与される²⁷⁰。アメリカでは、憲法上、予算編成に関しては、議会の権限について明示されているに過ぎないが²⁷¹、長年の大統領と議会の予算編成権を巡る争いの中から、1921年予算・会計法と、1974年議会予算・執行留保規制法が、予算編成に関する根幹的な法律として存在している。

まず、1921年予算・会計法²⁷²では、大統領が一元的な予算案を議会に提出し、予算案の取りまとめ組織として財務省（「Department of the Treasury」）内に予算局（「Bureau of the Budget」、以下、「BOB」とする。）が設置されるとともに、行政府から独立した監査機関であり議会の附属機関として会計検査院（設立当時は「General Accounting Office」であったが、2004年に改称され現在は「Government Accountability Office」となっている。以下、

²⁶⁸ 上院と下院の違いに関して、「上院は下院と比較すると、少数党や個々の議員の発言の権利や修正案提出権が幅広く認められており、個々の議員が大きな影響力を行使できる制度になっていることから、多数党による迅速な決定は困難となっている。また、上院ではフィリバスター（filibuster）と呼ばれる長時間演説などの議事妨害が可能で、これを打ち切るためには上院議員の5分の3の賛成が必要となる」（廣瀬 2016：62）。また、上院にのみ、大統領の条約締結や大統領の閣僚、大使、連邦裁判所裁判官などの任命に際して、助言と承認をする権利を有する。

²⁶⁹ 予算編成過程については、主に次の資料を参照した。有限責任監査法人トーマツ 2017、渡瀬 2014、渡瀬 2016、OECD 2003。

²⁷⁰ なお、「近年では、授權法の裏付けがない（または授權法の有効期限の過ぎた）歳出予算や、実体規定をもつ歳出予算法も多く見られるようになり、紛争を生じた場合は「後法（＝新法）」の優先を基本ルールとするようになっている。」（渡瀬 2016）

²⁷¹ 条文には、租税の賦課・徴収権および税法案の下院先議、歳出予算法の制定権、国債発行権、貨幣鑄造権などが議会の権限として規定されている（渡瀬 2016）。

²⁷² 当該法律に関する導入の背景や導入後の具体的な予算制度については、川崎 2013 を参照。

「GAO」とする。)が設置されている。なお、現在 BOB は財務省から独立し、大統領の直轄機関として行政管理予算局(「Office of Management and Budget」、以下、「OMB」とする。)となっている。加えて、この法律成立の前後に、下院、上院ともに歳出委員会が組織され、歳出法案の審議は歳出委員会で集中されることになる。

また、1974 年議会予算・執行留保規制法では、予算過程における議会の権限強化と役割の確保を目的として成立した。まず、予算過程において両院の予算委員会で「予算決議」を作成し議決することになり、この予算決議は大統領の署名はなく法的拘束力はないが、次年度以降 10 年先までの収入見込総額、支出総額(予算権限額と支出見込額)、収支差額、国債発行限度、機能別配分額の見通しなどの予算編成の大枠が中期的に明示され、予算機能別の配分などの総合調整を議会の責任で行えるようになった。また、予算決議の実行を行うための機関として、議会に予算委員会と議会予算局(「Congressional Budget Office」、以下、「CBO」とする。)が設立される²⁷³。

歳出予算法に関する予算編成過程としては、行政府における予算案の作成過程と、議会における歳出予算法の作成・審議過程に分けられ、行政府による予算案の作成から議会による議決までに約 18 カ月と長期間の予算編成となる。まず、前年の 3 月(または 4 月)に、OMB が、新年度に向けて各行政機関に「春季計画ガイダンス」²⁷⁴を送り、これを受けた各行政機関は予算の積み上げ作業を行う。6 月(または 7 月)に、OMB は各行政機関に「通達 A-11 (Circular A-11)」(予算関連のデータ・資料の提出方法を詳細に指示)を発出し、各行政機関はこれに基づき 9 月中に予算要求を OMB に提出する。OMB は、大統領の優先施策、行政機関の事業実績や財源状況を勘案しながら査定を行い、11 月末に予算政策案を大統領や補佐官に説明し、そこでの変更と決定を OMB は各行政機関に通知する。その後、各行政機関による OMB と大統領への復活要求が 1 月初旬の印刷開始まで行われ、最終的に決着した予算案は OMB により取りまとめられ、政府印刷局によって予算書²⁷⁵として作成される。1 月中には、各行政機関が議会における予算の説明資料として予算根拠資料を作成し OMB の審査を受ける。そして、大統領によって、2 月の第 1 月曜日までに予算教書として予算案が議会に提出される。

続いて議会での予算審議が開始される。まず、大統領の予算案が提出された直後、CBO は 2 月 15 日までに「財政・経済展望」を両院の予算委員会に提出し、3 月上旬に「大統領予算

²⁷³ 渡瀬(2016)によると、予算決議の作成、予算委員会と CBO の設置以外に、大統領による執行留保の規制、GAO による政府プログラム評価の拡充、租税支出(予算)を公表し議会のコントロール強化がなされた。

²⁷⁴ 「春季計画ガイダンス」は政府の優先事業や全般的な資金規模が概観される。

²⁷⁵ 予算書は①予算書本編(予算教書、経済・財政情勢分析、大統領優先施策、機関別予算概要を記載)、②分析的展望編(特定主題領域の議論、連邦支出の分析、連邦収入・国債に関する情報等を記載)、③歴史統計編(1940 年度まで遡及する予算データを記載)、④付録(個別の歳出予算と基金に関する詳細な情報を記載)の 4 分冊になっている。(有限責任監査法人トーマツ 2017 : 96)

案分析」を公表され、この2つによって予算決議の基礎が作られる²⁷⁶。そして、3月下旬までに、授權・歳入・歳出の各委員会は、所管事項に関して各委員会の優先策や立法プランを示した「見解と見積り」を作成し、各院の予算委員会に提出する。その後、両院の予算委員会では、閣僚や外部専門家に対する公聴会が開かれ、原則4月15日までに予算決議²⁷⁷を可決する。5月15日以降、下院において、歳出予算法案の審議が始まる。歳出予算法は、省庁別、分野別に分かれた12本の歳出予算法で構成され、それぞれ所管の異なる12の歳出小委員会で立案、審議、議決される。そして、下院の歳出予算委員会において6月10日までに全ての歳出予算法案の議決を終え、本会議において6月30日までに議決される。また、この間、大統領は、7月15日までに、経済情勢の変化や議会同行その他の要因を織り込んだ改訂予算案²⁷⁸を提出する。一方、上院では歳出予算法案の手続きを行い、両院協議会で下院案と一致させた最終案を、9月30日までに議決しなければならない。そして、各院で議決された歳出予算法案は、大統領に送付され、大統領の署名により法律となる。なお、以上の流れを簡単に表にすると以下の表5-8の通りとなる。

表5-8 アメリカの予算編成過程の概要

3月～4月	OBMが春季計画ガイダンスを送付
6月～7月	OBMが予算関連のデータ・資料の提出方法を詳細に指示
9月	各行政機関がOBMに予算要求を提出
10月～11月	OBMによる査定、大統領への説明
12月	各行政機関の復活折衝
1月	各行政機関による予算根拠資料の作成
2月	大統領による予算教書の議会提出、CBOによる財政展望の提出
3月	CBOによる大統領予算案分析の発表、各委員会による見解と見積りの提出
4月	予算決議の審議と可決
5月	歳出予算法案の審議開始
6月	下院歳出委員会と本会議での歳出予算法の議決
7月	大統領による改訂予算案の議会への提出
9月末まで	両院協議会による最終案の一致と、上院歳出委員会と本会議での歳出予算

²⁷⁶ 渡瀬（2016）は、この観点から、アメリカには他国のような議会における政府予算案の修正の限界が最初から存在しない点、アメリカの財政民主主義の特徴であるとする。

²⁷⁷ 予算決議は、法律ではないため、大統領の承認は必要ないが、予算過程の「青写真」として機能し、議会における予算討論の条件を設定する上で重要なものである。予算決議は、「次年度以降10年先の予算の大枠を形成するものであり、予算過程の核心に位置し、議会自らの全般的政策と優先策を打ち出すとともに、収入見込総額、支出総額、収支差額、国債発行限度、さらに支出総額を20機能に分けた機能別配分額を明示している。」

（有限責任監査法人トーマツ2017：97）

²⁷⁸ 「年央レビュー（Mid-Session Review）」と呼ばれる。

	法の議決、大統領による署名
--	---------------

出典：有限責任監査法人トーマツ 2017、渡瀬 2014、渡瀬 2016、OECD 2013などを参考に筆者作成。

(3) CFO 法の制定と FASAB の設立及び GPRA の制定過程

現在のアメリカの予算制度は、1921 年予算・会計法と、1974 年議会予算・執行留保規制法を基礎としている。加えて、アメリカでは長年の予算制度改革の歴史があり、川崎 (2017) によると、アメリカの予算制度改革は、統制中心主義、管理中心主義、計画中心主義という 3 つの段階に分けることができ、計画中心主義の予算制度は 1965 年の PPBS の導入 (1971 年廃止) から始まり、その後、1973 年に MB0 や、1979 年にゼロベース予算 (1981 年廃止) が導入され、1993 年には GPRA が導入される²⁷⁹。

一方、公会計制度は、予算制度改革とは必ずしも一体ではない形で改革が進み、1970 年代末からの地方政府での公会計制度改革や、1980 年代末の連邦財政危機を背景に、連邦の財務管理に関する批判の高まりを受け、1990 年に主席財務官法 (「Chief Financial Officers Act」: CFO 法) が制定され、1990 年 10 月には、連邦政府会計基準の実質的な設定機関として GAO、OMB、財務省の合意による連邦会計基準助言審議会 (「Federal Accounting Standards Advisory Board」: FASAB) が創設された。FASAB 創設を機に、発生主義に基づく財務報告がなされるようになる。

①CFO 法の制定と FASAB の創設過程²⁸⁰

GAO の設立以降、連邦政府についての公会計基準の設定権限は、長年 GAO に付与されており、GAO も財務報告に関するマニュアルを公表してきた。しかし、GAO の基準は、法律上遵守しなければならないものではなく、ほとんどの基準は連邦機関では使われず、OMB や財務省においても OMB の基準に反対を表明するなどが生じていた。こうした中、地方政府では、別の組織により会計基準が設定されていたが、1970 年代後半の大都市の財政状況の悪化などを背景に、地方政府の財務管理情報の透明性の改善要求の高まりや会計基準設定手続きの不透明性などの問題が指摘されるようになり、地方政府に適用される公会計基

²⁷⁹ GPRA は導入後、業績情報を予算に十分反映する仕組みが機能していないとの課題が指摘される中、ジョージ・W・ブッシュ政権の誕生に伴って、GPRA の運用強化のために、「施策の評価と格付けツール」 (「Program Assessment and Rating Tool」、以下、「PART」とする。) と業績予算 (Performance Budget) が導入される。しかし、PART はその事務負担の大きさやオバマ政権による業績マネジメント手法の変更などの理由により廃止された。オバマ政権においては、より業績情報の活用が重視されるようになり、GPRA に一部修正を加える形で、2011 年に GPRA Modernization Act (以下、「GPRAMA」とする。) が成立し、業績マネジメントが強化されている。(新日本有限責任監査法人 2015)

²⁸⁰ FASAB の創設過程については、以下の資料の参考にした。古市 2002、FASAB 2000、FASAB の HP (History of FASAB) (<https://fasab.gov/about-fasab/fasab-history/the-history-of-fasab/#designation>) (アクセス 2020/6/23)

準の設定機関として、1984年に GASB が設立され、地方政府の会計基準の設定が統一された。このように地方政府で GASB が設立されていくが、1980年代には連邦政府においても財政危機が発生しており GAO や AICPA²⁸¹などから、議会や連邦政府における GAO 基準の不遵守に関しての批判が高まっていく。このように、1980年代に連邦政府が重大な財政危機を抱え、地方政府での公会計制度の改善や GAO や AICPA などからの要請や、議会における財務管理の非効率性や完全で一貫したタイムリーな情報提供がないことなどを問題視していること²⁸²などを受け、連邦の内部統制と財務管理を強化するために1990年11月15日に大統領の署名が行われ「主席財務官法」(CFO 法)が制定される。CFO 法が成立までについては、1987年から財務管理の改善に関する法案が作成されては通過に失敗するが²⁸³、1988年秋に政府運営委員会において、管理の失敗と不整合、会計システムと内部統制、監査済み財務諸表に関する3点に関する問題が示される。そして、1990年9月21日にコンヤーズ下院議員によって CFO 法案は下院に提出され、下院での歳出委員会委員長の反対などの混乱もありつつ10月15日に下院を通過し、10月24日に上院に提出される。上院ではグレン上院議員の肝いりで可決していき10月27日にグレン上院議員などによる修正案が提出され可決される。そして、10月28日に上院修正案が下院で一致され議会を通過し、11月15日にブッシュ大統領により署名され、法律となる²⁸⁴。CFO 法では、①財務管理のための新しい組織構造の作るために、OMB にマネジメント担当副長官や連邦財務管理局が、そして各行政機関に主席財務官が設置されて統一的な財務管理の体制が整備され、また、②5年間の戦略計画報告、財務諸表、年次管理報告の作成を導入し、③各連邦行政機関が統一的で客観的な会計・内部統制システムを遵守するように、「適切な会計報告基準」の準

²⁸¹ AICPA とは、アメリカ公認会計士協会 (The American Institute of Certified Public Accountants) のことであり、非営利組織や民間企業の会計基準は AICPA が中心となって作成していた。

²⁸² 「Chief Financial Officers Act of 1990」の法律条文

(<https://govinfo.library.unt.edu/npr/library/misc/cfo.html>) (アクセス 2020/6/23) を参照。

²⁸³ 1987年7月に OMB のミラー局長が、OMB に行政上の最高財務責任者を設置し、それを承認するための連邦財政管理改善するための法案が、第99回連邦議会の間に下院で起草されたが法律として通過せず。また、同様の第99回連邦議会に上院行政委員会の委員長も財務管理などを改善することを意図して、財務管理局や連邦財務管理評議会の創設を行う連邦管理再編成・コスト管理法案 (Federal Management Reorganization and Cost Control Act) を提案したが成立しなかった。さらに、第100回会議で政府問題委員会の委員長を務めるグレン上院議員が1987年連邦財務管理改革法案を提出するも成立しなかった。(Jones & McCaffery 1992 : 76-78)

²⁸⁴ CFO 法の成立までの過程の詳細については以下を参照。Jones & McCaffery 1992 : 79-82、86、Chan 1994 : 24-25、Congress.gov の HP (H.R. 5687 - Chief Financial Officers Act of 1990) (<https://www.congress.gov/bill/101st-congress/house-bill/5687>) (アクセス 2020/6/26)

拠を義務付け、会計基準の策定権限が GAO から OMB に移譲した²⁸⁵。このように、CFO 法の制定により、OMB に連邦の財政管理に対して、大きな権限が与えられることになった²⁸⁶。

この CFO 法の制定がされる 1 カ月前に FASAB は、連邦の統一的な会計基準を設定する機関として、1990 年 10 月 10 日に設立された。設立の経緯としては、CFO 法は、連邦行政機関に対して「適切な会計報告基準」に従った監査済み財務諸表を要求していた。しかし CFO 法において「適切な会計報告基準」の明確な定義はされておらず、CFO 法の成立に先立つ作業として、基準を定義するメカニズムについて関係者で合意する必要があった。先述の通り、もともと会計基準の設定権限は GAO にあったが、OMB などの行政機関が必ずしも遵守しなければならないものではなく、OMB などは立法機関に属する GAO が執行機関の会計基準を定義することが違憲であるとして基準の採用に反対しており、さらに、公認会計士の間では、どの会計原則が連邦政府機関に適切であるかについて意見が異なっていた。そして、CFO 法では、OMB に基準設定を任せつつ、GAO や財務省の承認を必要としていたことから、立法府と行政府における、連邦政府機関が従うべき会計基準を決定するための公開された公的プロセスを備えた合意されたフレームワークでの協力が必要であった。そして、1990 年 10 月 10 日、当時の財務省長官 (Nicholas Brady)、OMB 局長 (Richard Darman)、会計検査院長 (Charles Bowsher) の「了解覚書 (以下、「MOU」とする。)²⁸⁷」によって、連邦政府の会計基準の検討を行い実質的な設定機関となる FASAB の創設が合意される。この FASAB は、独立した機関ではなく、スポンサー機関とされる OMB、GAO、財務省の合同諮問機関であり、FASAB の作成した会計基準案が公式に基準化されるためにはすべてのスポンサー機関の承認が必要とされる²⁸⁸。その後、1994 年政府管理改革法 (「Government Management Reform Act」、以下、「GMRA」とする。) で発生主義が基本となり (藤本 2019 : 111) ²⁸⁹、FASAB は当初、スポンサー機関の合意に基づく組織でしかなかった

²⁸⁵ なお、GAO においても会計基準設定の権限が完全になくなったわけではなく、連邦政府の会計基準の設定においては、GAO と財務省の承認が必要となり、GAO も協議などに基づく会計基準設定の権限、責務が残っている。(古市 2002)

²⁸⁶ CFO 法の内容の詳細は、GAO 1991 を参照。

²⁸⁷ 正式名称は、「MEMORANDUM OF UNDERSTANDING AMONG THE GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, THE DEPARTMENT OF THE TREASURY, AND THE OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET ON FEDERAL GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS AND A FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD」である。

²⁸⁸ その後、スポンサー機関は、1991 年 1 月 18 日、FASAB の最初のメンバーを指名し、1991 年 1 月 23 日に FASAB の管理体制に関して 2 つ目の MOU を署名する。

²⁸⁹ 1994 年政府管理改革法 (Government Management Reform Act) では、国会議員や政府高官などの給与の制限や、行政機関の人的資源の管理、マネジメントコントロールの合理化のために議会への報告などを効率化するなどの他、財務管理として各行政機関に求められる財務書類として資産や負債などの全体の財務状況や活動の運用結果などの内容を定め、OMB の財務管理責任を明確化し、財務長官が OMB と協力の上、大統領や議会に対して GAO の監査済みの政府全体の財務報告の提出を必要とした。(Congress. gov の HP (S. 2170 - Government Management Reform Act of 1994)

(<https://www.congress.gov/bill/103rd-congress/senate->

たものの、1996 年連邦財務管理改善法 (Federal Financial Management Improvement Act) において、連邦政府の準拠すべき会計基準の実質的設定機関としての法律上の「お墨付き」を得たとされる (古市 2002 : 159) ²⁹⁰。

②GPRA の制定過程²⁹¹

アメリカは長年、予算制度改革を繰り返し、1993 年に GPRA を導入する。GPRA の導入の背景としては、1980 年代以降地方政府において、成果重視の行政経営を取り入れた改革が進んでいたことや連邦政府に対する国民や議会の信頼が低下しており、特に議会においては、連邦のプログラムの非効率性やプログラムを改善するための目標設定や業績情報の不備が問題として指摘されており、連邦政府において政策の目標やその解決策、さらには予算が問題解決に果たす役割が示されていないことに対して、国民や議会が信頼を低下させていたことが背景として指摘される (新日本有限責任監査法人 2015 : 13-14)。こうした背景をもとに業績志向の予算が求められることとなるが、GPRA の起源は、1990 年の共和党のロス上院議員が提出した法案 (Federal Program Performance Standards and Goal Act of 1990) が原型であるとされる。この法案は、カリフォルニア州サニーベール市において長年取り入れられていた業績マネジメントの仕組みに基づいている。この法案は、上院の政府関係委員会で審議され、公聴会なども開催され、1991 年に修正法案も提出されるが、成立はしなかった。その後、この法案は、OMB のスタッフも参加し大幅に修正され、第 102 回議会の 1991 年 1 月 14 日にロス上院議員によって修正法案が Government Performance and Results Act として上院に提出され、1992 年 10 月 1 日に上院で可決され 10 月 2 日に下院に提出されるも第 102 回議会では成立していない。続く第 103 回議会において、1993 年 1 月 21 日に上院に提出され公聴会などの開催などを経て一部修正案が 6 月 23 日に上院で可決され、下院では 6 月 24 日に上院可決法案を受け取る。下院では、クリントン大統領 (民主党) が野党の

bill/2170?q=%7B%22search%22%3A%5B%22Government+Management+Reform+Act%22%5D%7D&r=1&s=5) (アクセス 2020/6/26) を参照。))

²⁹⁰ なお、1996 年連邦財務管理改善法 (Federal Financial Management Improvement Act) とは、「フルコストの算出、既存の債務と偶発債務を含む債務全体の認識、連邦政府の財務状態の正確な報告等を通じて、連邦政府の予算や会計手続、ひいては連邦財務管理の質をより向上させることを目的とした」法律である (古市 2002 : 159)。

²⁹¹ GPRA の制定過程については、以下の資料を参照した。新日本有限責任監査法人 2015、行政情報システム研究所 2007、Radin 1998、The National Partnership for Reinventing Government の HP (Implementation of the Government Performance and Results Act of 1993) (<https://govinfo.library.unt.edu/npr/library/omb/gpra.html>) (アクセス 2020/6/25)、Congress.gov の HP (S. 20 - Government Performance and Results Act of 1992) (<https://www.congress.gov/bill/102nd-congress/senate-bill/20?q=%7B%22search%22%3A%5B%22Government+Performance+and+Results+Act%22%5D%7D&r=1&s=1>) (アクセス 2020/6/26)、Congress.gov の HP (S. 20 - Government Performance and Results Act of 1993) (<https://www.congress.gov/bill/103rd-congress/senate-bill/20>) (アクセス 2020/6/26)

提出であったこの法律を強く支持していたこともあり、超党派の圧倒的な支持によって異議もなく 7 月 15 日に可決され、1993 年 8 月 3 日に大統領の署名により GPRA が成立する。この点、クリントン大統領は、選挙戦の頃からの公約であった行政改革について、政権発足後すぐに National Performance Review（以下、「NPR」とする。）という本格的な行政改革の取り組みを行っており、GPRA の狙いが連邦政府の業績の向上であったため異論が出るものではなかったと考えられる²⁹²。また、GPRA の基礎を築く上で、CFO 法が業績情報の活用などの機能に役立ったとされる²⁹³。なお、GPRA については、その後 1997 年から、政府行政機関における具体的な実施が開始されることとなる。

（4）CFO 法と FASAB 及び GPRA の概要

予算の執行から決算制度に関して、CFO 法が連邦政府の財務管理を改善するために成立し、CFO 法に規定された「適切な会計報告基準」の策定のために OMB、GAO、財務省をスポンサー機関とする FASAB が創設され、発生主義による連邦の財務報告が生まれていく。一方、予算制度に関して、GPRA の成立によって、業績志向への予算制度への改革が進められる。GPRA の基礎には CFO 法による財務管理の改善があったためであるとの指摘もされているが、必ずしも予算制度と決算制度が一体として改革されたわけではない点にアメリカの特徴がある。これら一連の改革について、改革の年代順に合わせて、①決算制度の改革、②予算制度の改革の 2 点から概観する。

①決算制度の改革²⁹⁴

アメリカの決算制度の特徴としては、議会において決算を担当する委員会による審議や本会議での承認の過程がないことであり、以下の報告書が大統領や議会に提出され、公表される点にある。

決算に関する報告書について、CFO 法が成立する前は、合衆国憲法に基づき、現金主義に基づく「合衆国政府収支残高総合報告書」(Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances of the United States Government)²⁹⁵のみであった。これは、各省で作成された

²⁹² 新日本有限責任監査法人 2015：13-16 において、GPRA の導入経緯、留意点がまとめている。

²⁹³ 前掲の The National Partnership for Reinventing Government の HP (Implementation of the Government Performance and Results Act of 1993) を参照。

²⁹⁴ 決算制度の概要については主に以下を参照。藤本 2019、有限責任監査法人トーマツ 2017、松浦 2015、木村 2014、古市 2002。

²⁹⁵ なお、「Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances of the United States Government」は、2001 年会計年度から変更された後の名称であり、それ以前の年次報告書と年次報告書付録が結合されたものである。(アメリカ財務省の HP (Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances)

(<https://www.fiscal.treasury.gov/reports-statements/combined-statement/>) (アクセス 2020/6/26) を参照。)

収支に関する情報を財務省が集約し、例年 12 月頃に大統領及び連邦議会に提出するものがあり、GAO などの検査は不要である。この報告書では、現金主義による歳入歳出情報により、①概要 (Summary)、②歳入の詳細 (Details of Receipt)、③歳出、残高の詳細 (Details of Appropriations Outlays and Balances)、④その他の情報 (Other Information)。歳入については、当該年度の歳入額が源泉別に現金主義で計上される。歳出については、省庁別かつ経費の種類別に計上されており、期首の予算残高、当該年度の新規予算額、当該年度の純支出額、及び期末の予算残高が計上される。(有限責任監査法人トーマツ 2017 : 101)

一方、CFO 法成立後は、「合衆国政府収支残高総合報告書」に加えて、FASAB によって策定された会計報告基準²⁹⁶に則った発生主義に基づく「政府機関財務報告書」(「Agency Financial Report」、以下、「AFR」とする。)が各省庁によって作成され、その各省庁の報告書を集約する形で財務省によって作成された連邦政府全体の「合衆国政府財務報告書」

(「Financial Report of the United States Government」、以下、「FR」とする。)が、年度終了後 12 月から 2 月頃に大統領及び連邦議会に提出されることとなった²⁹⁷。なお、AFR は、各省庁の監査総監などの内部監査を経る必要があり、一方の FR は GAO による検査が必要であって、GAO による検査報告書も併せて提出されることとなっている。AFR では、FASAB の会計基準に従って、①マネジメントによる討議及び分析、②財務状態計算書(貸借対照表)、③純コスト計算書、④純資産増減計算書、⑤財産管理業務報告書、⑥予算資源報告書、⑦資金計算書、⑧業務報告書、⑨注記事項、追加情報、その他関連情報²⁹⁸の作成が求められる。一方、FR では、各省庁などによって作成された AFR をもとに、財務省において政府全体の連結された財務報告書が作成されるが、この作成範囲は、行政府のみでなく司法府や立法府に属する機関も一部含んでおり、単に個別の機関を連結したものではなく、各機関の情報を参考に財務省が独自に作成するものとされている(有限責任監査法人トーマツ 2017 : 179-180)。FR に記載される内容としては、①挨拶文、②概要、③マネジメントによる討議及び分析、④会計検査院長の声明、⑤財務諸表、⑥財務諸表にかかる注記、⑦追加情報、その他の情報、⑧スチュワードシップ情報、⑨付録、⑩GAO の独立検査報告書、が記載されている

²⁹⁹。

²⁹⁶ 厳密には、FASAB が策定した会計報告基準に基づき、OMB が通達により会計基準(「連邦政府会計基準書」: Statement of Federal Financial Accounting Standards)を出している。

²⁹⁷ CFO 法の成立によって、連邦行政機関の各省庁は財務書類(AFR)の作成と OMB への報告が義務付けられるようになり、その後、GMRA の成立によって、財務省により集約された FR の作成と議会などへの提出が義務付けられることになった。なお、FR は 1995 年度分から作成、公表され、1997 年度分からは GAO による会計検査が実施されている。

²⁹⁸ それぞれの報告書の内容については、有限責任監査法人トーマツ 2017:175-177 を参照。

²⁹⁹ FR の内容に関する詳細は、有限責任監査法人トーマツ 2017 : 179-190 を参照。

②予算制度の改革³⁰⁰

GPRA の導入前の予算制度は、PPBS や MB0、ゼロベース予算³⁰¹など、時の大統領により手法が異なるが、PPBS 以降、計画機能を中心とする予算制度へと変わったとされる(川崎 2017: 6)。前述の通り、連邦政府の非効率なプログラムが国民や議会の不信を招いていることなどを背景に、1993 年に導入された GPRA では「政府はアカウンタビリティを実現するため、①成果目標の達成を負うこと、②プログラムの成果を明らかにすること、③顧客満足度を重視すること、④目的達成のための改善と改革を実施すること、⑤議会における意思決定を支援すること、⑥内部マネジメントを改善すること」(新日本有限責任監査法人 2015: 16)³⁰²を目的として、予算制度改革がなされた。これらの目的を達成するために、GPRA では、計画から報告までの一連のプロセスである業績管理の方法として、①使命と望まれる成果を定義する、②進捗度を測定するために業績を評価する、③意思決定のために業績情報を利用する、という三つのステップを設定し、そのそれぞれに対応する文書として、①中長期の戦略を示す戦略計画 (Strategic Plan)、②年次の業績目標を示す年次業績計画 (Annual Performance Plan)、③年次の業績達成度を示す年次業績報告書 (Annual Performance Report) の作成が各省庁に義務付けられている。また、年次業績計画と年次業績報告書については、毎年の議会への提出が義務付けられている。

まず、①戦略計画は、1998 年度から各省庁によって作成されている。戦略計画では、各省庁の包括的なミッションが示され、アウトカムに関連する基本目標・目的が設定され、その基本目標・目的をどのように達成するかが説明される。また、戦略計画の策定にあたって

³⁰⁰ 予算制度の概要については主に以下を参照。川崎 2017、新日本有限責任監査法人 2015、松浦 2015、木村 2014、藤野 2008、古市 2002。

³⁰¹ PPBS や MB0、ゼロベース予算についての概要は、川崎 2017 を参照。

³⁰² GPRA の目的については、当該法の第 2 条に規定があり、新日本有限責任監査法人 (2015): 16 での日本語訳は以下の通りである。

第 2 条 (背景及び趣旨)

(b) 趣旨

本法は、次の各号に掲げる事項を趣旨とする。

(1) プログラム成果の達成に係る連邦行政機関の説明責任遂行能力 (アカウンタビリティ) を制度的に確保することにより、連邦政府の自立的対処能力に対するアメリカ国民の信頼度を向上させること

(2) プログラム目標の設定、当該目標に対するプログラム実績の測定及び進捗状況報告において、一連のパイロット・プロジェクトを経てプログラム実績改革への取組を開始すること

(3) 成果、サービスの品質向上及び顧客の満足に対する新たな重視を促すことにより、連邦プログラムの有効性及び国民に対する説明責任遂行能力を改善すること

(4) プログラムの目的を達成するための企画立案の義務付け並びにプログラム成果及びサービスの品質向上に関する情報の提供を通じ、連邦管理責任者自らがサービス提供を改善するのに資すること

(5) 制定法の諸目的の達成並びに連邦プログラム及び歳出の有効性及び効率性に関する客観的な情報の提供により、連邦議会の意思決定を改善すること

(6) 連邦政府の内部マネジメントを改善すること

各省庁は OMB と議会との協議が必要であり、5 年間の戦略が作成され、3 年ごとに更新がなされ³⁰³、作成された戦略計画は OMB 長官と議会に提出される。戦略計画では、a 省庁の主な機能と使命、b 到達すべき目標、c 目標達成のために必要な技術、人材、情報などの資源及び目標達成のプロセス、d 年次業績計画との関係、e 目標の達成に影響を及ぼす外的要因、f 計画策定において活用したプログラム評価などが記載される。

次に、②年次業績計画は、1999 年度から各省庁によって作成されている。年次業績計画では、次年度の大統領予算案に掲げるプログラムごとに、達成すべき業績目標値が設定され、プログラムのアウトプットやアウトカムを測定するための業績指標を設定することとされる。また、各省庁で作成された年次行政計画は OMB 長官に提出され、OMB は各省庁の年次業績計画をまとめて政府業績計画を作成し、大統領予算案に盛り込まれる形で毎年議会に提出される。年次業績計画では、a 定量的、客観的な形態で示された業績目標、b 業績目標達成のために必要な技術、人材、情報などの資源及び目標達成のプロセス、c 行政上の手続等の適用除外（マネジメントの柔軟性付与）に関する提案、d プログラムの実施により提供されるサービス水準、効果及び影響を評価するための業績指標、e 業績目標と実際の結果とを比較するための基準、f 評価のためのデータの出所などが記載される。

最後に、③年次業績報告書は、2000 年 3 月から各省庁によって作成されている。年次業績報告書では、年次業績計画に示された業績指標について、業績目標値と実績値が比較され、年次に業績目標値が達成されたかの評価や、業績目標値が達成されなかった場合の理由や今後業績目標値を達成するまでの計画とスケジュールなどが説明される。また、各省庁で作成された年次業績報告書は OMB を通じて議会に提出される。年次業績報告書では、a 業績目標の達成についての分析・検討（過去 3 か年）、b 執行中の年度の業績計画への影響、c 業績目標が達成されなかったものについて、「目標が達成されなかった理由」「目標を達成するための方途」「目標水準が不適切である場合にその理由」など、d 当該年度をもって終了したプログラム評価の概要などが記載される。³⁰⁴

GPRA では、以上の 3 つの文書を構成要素とした業績管理のフレームワークを作り上げて、業績志向の予算制度の基礎となっている。しかし、GPRA は業績管理のフレームワークに過ぎず、予算と業績の対応関係を明らかにする業績予算を進めることがその後も求められ、ブッシュ政権では PART が導入されたり、オバマ政権では GPRA を一部改革する GPRAMA が成立するなど、業績マネジメントの強化が進められている³⁰⁵。この点、GPRA は過去の PPBS などの予算制度改革と違い、大統領令ではなく法律によってなされた改革であったため、政権が

³⁰³ この 5 年の期間を対象にし、3 年ごとに更新するという策定タイミングについては、GPRAMA において、大統領の任期と合わせて、新大統領就任の 1 年後に新たな戦略計画を策定し、期間も 4 年に見直されている。（新日本有限責任監査法人 2015：17）

³⁰⁴ ①戦略計画、②年次業績計画、③年次業績報告書の内容については、新日本有限責任監査法人 2015：17-21、藤野 2008：3 に基づき記載。

³⁰⁵ PART 及び GPRAMA については、新日本有限責任監査法人 2015 に詳しく説明されており、本稿では割愛する。

代っても業績管理のフレームワークとして維持されている点に、意味があると考えられる。

第 5.4 節 4 カ国の比較分析

では、各国の予算・公会計制度改革について、各国の改革がどのような要因でそれぞれが異なった予算・公会計制度を採用することとなったのかについて、「制度」「利益」「アイデア」の観点から諸外国比較を行いその要因の検討を行っていく。

第 5.4.1 項 制度

まずは、制度の観点から考察を行うが、制度の観点からはあまり重要な結果を見出すことは困難であった。まず簡単にそれぞれの制度を概観すると、イギリスは、議院内閣制を取っており、予算決算制度は、単一の法律ではなく、複数の法律等が複雑に絡み合っている。特に、予算制度は、政府での編成過程に重点が置かれており、議会では承認するのみとなっている。次に、フランスは、イギリス同様、議院内閣制を採用しているが、この国では首相より大統領の権限が強いものとなっている。さらに、予算決算制度は、憲法から組織法への授権という形で制度が一貫して形成されているが、予算制度としては、イギリス同様、議会審議が重要視されていなかった。次に、ドイツも、議院内閣制を採用し、首相が大統領より権限が強いものとなっている。予算制度、会計制度は、単一の法律（HGrG）を中心に形作られ、予算制度としては、議会に予算に対する強い権限があった。最後に、アメリカは、大統領制を採用し、明確な三権分立を作っている。さらに、予算・会計法と議会予算・執行留保規制法が、予算制度の根幹になっており、大統領は政府予算案を教書として勧告するが、議会において歳出予算法として新規に定めるため、議会の予算に対する権限は強いものとなっている。

次に、予算・公会計制度改革の結果、各国では予算・決算制度は次のように変わった。まず、イギリスは、予算制度について、政府において、現金主義的な記載も残しつつ、発生主義に基づく予算案を作成（資源予算と資本予算）し議会に提出される。これを受けて議会では、主に財政法案により税制改正を議論し、財政法と供給・歳出法が議決される。なお、政府は、これとは別に複数年度の予算見積もりを作成、公表する。また、決算制度は、政府において、発生主義に基づく決算書を主に各省庁が作成し、財務省で政府全体の財務書類も作成した上で、NAO の検査を受けて、議会へ提出される。作成された決算書は、NAO の検査を経て、財務省から議会へ提出され、議会では、議決はないが審議はなされる。次に、フランスは、予算制度は、現金主義が維持されたが、プログラム予算を導入し、議会での予算審議を透明化するようになった。なお、政府は、現金主義をもとに作成したコスト分析を行い、予算編成情報として提出することとなった。一方、決算は、成果の達成状況を示す年次成果報告書と発生主義に基づく財務書類が政府によって作成され、CDC による監査証明書とともに議会に提出される。これを受けて議会では、審議の結果、決算法として議決される。なお、

フランスでは、予算審議前に決算法審議をすることが義務付けられており、予算のPDCAサイクルが重視されている。次に、ドイツは、予算制度として、現金主義に基づくカメラル会計を維持した予算法案と、コストと給付の対応を明らかにするKLRが政府によって作成され、議会で予算法として議決される。一方、決算制度は、現金主義に基づく決算書を議会に提出し、議会において責任解除のための議決を経る。なお、会計検査院は決算に対する所見を作成し、別途議会に提出する。最後に、アメリカは、予算制度として、まず政府による予算編成過程において、成果目標に対する業績の確認というサイクルを確立させるために、現金主義による予算案に加えて、戦略計画と年次業績計画を予算教書として議会に提出し、その後、年次業績報告書を議会に提出する。政府により出された予算案は、議会で分析され、予算決議を可決し、歳出予算法として議決される。一方、決算制度は、政府によって、GAOの検査を要しないものとして現金主義による収支報告書が作成されるとともに、発生主義による各省庁及び政府全体の財務報告書がGAOの検査を経て、大統領及び議会に提出されることになるが、それぞれの議決は必要とはされていない。

第5.4.2項 利益

次に、利益の観点から考察した際、それぞれのPA理論に基づいて、その差異を見出すことができる。まずイギリスについては、サッチャー時代から続く民間手法導入の考えを背景に、政権では経済の構造改革を求める動きが続いており、民間手法を導入した予算・会計制度改革は求められ続けていた。さらに、予算制度が、政府での編成過程に重点が置かれており議会はそれ承認するのみであったため、議会では予算過程において議会権限の強化を求める声が大きく、そのための予算制度改革を行うことには利益を持っていた。一方、官僚組織は、当初、予算・会計制度改革には反対の立場を取っていたが、改革を志向する財務大臣が就任し資源会計予算の導入提案がなされたことで、その立場を変えることになった。こうして、議会、政権、官僚組織全体の利益が一致することになったのである。

次に、フランスでも、イギリス同様、予算過程として議会審議が重要視されていなかったことから、議会はその予算権限を強化したいという思惑を強く持っており、議会を中心に予算・会計制度改革に関する検討が始められた。一方、当初、政府は議会のこの改革に反対し、ある種の抵抗勢力となっていたが、議会内でこの改革の中心にもなっていた議員が、経済財政産業大臣になり、政府の立場として首相に予算改革の必要性を説得したことによって、政府としても推進の方向に転じたのであった。こうして、フランスでも議会と政府の利益が一致した。

次に、ドイツでは、イギリスとフランスとは違って、そもそも議会の予算権限は強力であった。そのため、議会においては、その権限を揺るがすような改革には反対する動きが見られた。一方、連邦政府においては、会計検査院や専門家を含む国内外での公会計制度改革議論の高まりを受けて、財務省を中心に予算・会計制度改革の検討が始められ、予算・会計制度を近代化することを目的とした法案が提出されることになった。しかしながら、議会では、

自らの予算権限の縮小につながりうる改革であるとして、予算・会計制度の選択肢を増える法案については認めた一方、連邦政府における予算・会計制度改革については阻止した。このように、ドイツでは、議会と政府の間で、利益が一致しなかった。

最後に、アメリカでは、その予算制度は、大統領による政府予算案を教書として勧告するが、議会において歳出予算法として定めるため、議会の予算に対する権限は強いものであったが、当時、連邦政府に対する国民や議会の信頼が低下していたことを背景に、議会において、予算・会計に関する制度改革が主導された。一方、政府においても、それまでに PPBS などの予算制度改革などが進められてきたこともあり、大統領を中心としてその改革が強く支持された。このように、アメリカにおいても、政府と議会の利益が一致していたことがわかる。

第 5.4.3 項 アイディア

最後に、アイディアの観点から考察する。アイディアの観点では、誰がどのようなアイディアを検討したことによって始まったのか、そのアイディアがどのように検討されたのかを考察する。

まず、イギリスでは、すでに民間手法の導入が基礎として置かれていたことや、自治体やエージェンシーですでに発生主義が導入されていたこともあって、当初から予算・決算の両方に発生主義を導入することについてのアイディアが存在していた。特に、すでにニュージーランドでは発生主義予算制度を導入していたこともあり、これを参考にするかのようにアイディアが形成された。そして、改革を志向する財務大臣も現状の会計制度の近代化を問題意識として持っており、彼の演説においても、発生主義を予算制度にも導入することを前提にした資源会計のアイディアが提案された。議会においても政府会計が現金ベースであることが時代遅れであるという問題意識を持っていたこともあり、この制度改革については、大きな批判もなく検討が進み、法律が制定されたことから、政府と議会にアイディアの対立は起きていなかったと言える。

次に、フランスでは、イギリスとは違い、議会権限の強化と財政赤字の解消を問題意識として持つ議員を中心に、まず議会内で検討が始まった。もともとアメリカの PPBS に倣った改革が検討されてきた歴史があり、他国でのパフォーマンス指向の予算編成方法などの採用や OECD による新しい公共管理の検討がなされていたことを参考にしていたと考えられる。そのため、予算への発生主義の導入ではなく、現金主義に基づくプログラム予算と決算での発生主義の導入と PDCA サイクルの厳格化が当初から議会での検討アイディアになっていた。一方、予算に関して強い権限を有していた政府では制度改革に反対する動きがあったものの、トップの交代により舵を切り直すことになり、議会のアイディアに賛同していくこととなる。

次に、ドイツでは、国内外での公会計制度改革議論の高まりを受けて検討が始まり、特に、連邦会計検査院による従来のカメラル会計が弱点を持っていることを問題意識として、予

算・会計制度の近代化が必要であるというアイディアから出発している。それを受けて、連邦財務省でプロジェクト・グループが設置され、予算・会計制度の近代化を問題意識として予算、決算の両方に発生主義を導入できるものとして、検討が進められていった。一方、予算制度に発生主義が導入されアウトプット志向の予算に変わること、議会による予算の統制権限が弱体化するのではないかと懸念した議会側はこの改革に反発し、そのため法律は改正されたが連邦政府での採用はなされなかった。つまり、政府と議会のアイディアが反発する形となったと言える。

最後に、アメリカでは、他の国とは違い、予算、決算制度改革それぞれが一体的には、検討されなかった。まず、予算制度改革については、連邦政府に対する国民や議会の信頼の低下を背景に、地方政府で業績志向の予算改革がなされていたことを受け、連邦プログラムの非効率性やプログラム改善のための目標設定や業績情報の不備を問題意識として連邦政府にも業績志向の予算制度の導入というアイディアが連邦議員によって形成された。そして、当初法案は成立しないものの、その後、OMB スタッフの参加や大統領の支持もあったことで、法案は成立し、連邦政府でも採用された。このように、政府と議会のアイディアが一致したものと言える。一方、決算制度改革については、財政状況の悪化や地方政府での導入を背景に、財務管理の非効率性や完全で一貫したタイムリーな情報提供の不備などを問題意識として、連邦の内部統制と財務管理の強化を目的に検討がなされ、下院議員により提出された CFO 法案の成立によって進められる。その中で、これまでの GAO の作成する会計基準に対する不遵守などの問題を受けて「適切な会計報告基準」の準拠が求められることになっており、基準の明確な定義が必要となっていたため、連邦政府の会計基準の検討を行うための OMB、GAO、財務省の合同諮問機関として、FASAB が設置され、決算制度への発生主義の導入へとつながっていった。こちらも議会と政府でのアイディアに違いはないと思われる。

第 5.5 節 小括

以上のように、制度、利益、アイディアとして、改めて 4 カ国を検討した。まず、制度の観点からは、調査した範囲において、それぞれの制度の相違を明らかにすることはできず、各国の制度改革の帰結にどのように影響を与えたのかを明らかにすることは困難であった。そもそも、制度の観点からは、各国の差異を明らかにすること自体、困難であったのかもしれない。

次に、利益の観点からは、現状維持の国として区分されるドイツでは、その制度の検討過程において、議会と政府が一致しなかったことにより、その改革が頓挫してしまった一方、イギリス、フランス、アメリカについては、当初それぞれの利益の不一致があったとしても、何らかの形で利益が一致することで、その改革が進むことになり、何らかの制度改革がなされたことがわかる。

最後に、アイディアの観点からは、イギリス、フランス、アメリカについては、議会を中

心に制度改革のアイデアが形作られていった。その中でもイギリスは、ニュージーランドなどを参考に、当初から予算、決算制度両方への発生主義の導入をアイデアとして検討が進められた一方、フランスとアメリカは予算制度には業績を重視し、決算制度には財務管理強化の観点での発生主義導入がアイデアとして検討が進められたという違いが見られるが、概ね3国については、そのまま政府と議会でもアイデアに相違が生まれず、概ね当初のアイデアがそのまま制度となったと言える。一方、ドイツでは、政府を中心に制度改革のアイデアが形作られていき、当初予算、決算制度両方に発生主義を導入するアイデアを持って検討が進められていったが、議会での反発が大きくなり、予算、決算制度に発生主義を導入できるとする法律は成立したものの、政府ではその採用がなされず現状が維持されることになった。このように、政府でのアイデアが、議会では認められなかったため、改革が進まなかったと言える。

以上の通り、今回、調査した範囲において4カ国を比較した結果、予算制度改革につながった要因またはつながらなかった要因を特定することまでは困難であった。もちろん、制度、利益、アイデアの3つの観点は、それぞれが複雑に絡み合っているため、それぞれを個別的分析して結論が導き出せるものではない。また、各国の検討過程はそれぞれ異なるため、単純な比較では予算制度改革につながらなかった要因を明らかにすることは難しく、各国、個別に詳細な政策過程分析は必要である。しかしながら、分析視角の3つの観点を個別に比較分析したことによって、制度の観点だけでは予算制度改革につながらなかった要因を発見することは難しいが、利益とアイデアについては、利益の対立の有無と当初のアイデア設定による制度改革の帰結といった観点から、「なぜ予算制度改革にはつながらなかったのか」の要因を明らかにできる可能性があることがわかった。

第6章 結論と政策的含意

本研究は、諸外国をはじめ、日本でも議論になった公会計制度改革は、予算制度改革まで行う契機となり得たにも関わらず、そのようにならなかった要因は何なのかを問題意識としてスタートした。先行研究では、日本の予算制度の問題点を指摘することや、公会計制度改革が必要であるという指摘が中心であり、なぜ予算・公会計制度改革が行われなかったのかについての検討プロセスに関する分析がなされてこなかった。制度改革の必要性ばかりを指摘していても、制度を変えるきっかけにはなっても変える力になることは難しく、変わらない理由を見つける上で政策過程に要因と問題点を求めることで、予算・公会計制度を変えるためには何が必要かを見つけられると考えた。そして、政策過程における「利益」「制度」「アイデア」に着目して分析することで、その要因を明らかにしようとしてきた。本章では、これまでの章での分析結果を総合的に捉え直し、そこから得られる結論と政策的含意について論じたい。

第6.1節 前章までの分析結果

第2章から第4章までを通じて、日本の予算・公会計制度改革に関する歴史的な検討過程を確認してきた。現在の日本の予算・公会計制度の基礎が出来あがった明治22年会計法と、その後、現在の制度となった昭和22年財政法及び会計法の成立の過程について比較することで、当時の明治政府ができて制度が形作られる過程と、第2次世界大戦での敗戦を受けて、新たな日本政府の制度を作り上げる必要性に迫られるという、どちらも制度を大きく形作っていくという似た背景を持ち、両者の制度過程には違いが見られ、特に、そこに参加する利益対立の構造の違いや、影響を受けたアイデアの違いが明らかになった（第2章第2.5節に記述）。さらに、その後の第一臨調と第二臨調という当時の政権によって主導された2つの行政改革に関する審議会において、アクターの利益の対立構造によって、採用される結果に違いが生じること、時代背景の違いによって求められる政策に関するアイデアに違いが生じるとともに、答申結果を実行していくには答申後の実行体制、つまり制度によって違いが生まれることが明らかになった（第3章第3.4節に記述）。さらに、「国の財務書類」が作成されるまでの過程について詳細に見ていくとともに、その検討過程と第一臨調を比較することによって、「国の財務書類」が政治や世論の関心が高まりを受けて、検討が財務省内部で本格的に始められたこと、さらに、当時すでに様々な国で多くの検討や実施が進められていたため、実現可能なアイデアの多くを検討することが可能であったことを要因として、「国の財務書類」の作成に繋がったことを明らかにしてきた（第4章第4.4節）。そして、そういった日本での歴史的な分析を踏まえて、諸外国の予算・公会計制度の状況をOECDの調査に基づいて分類を行い、諸外国の状況に違いが出る要因に問題意識を向け、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカの4カ国を素材として、それぞれの予算・公会計制度改革を概観し、「利益」「制度」「アイデア」による比較分析を行った。それによって、最終的な制度選択の帰結に影響を与えるのは、各国の「制度」ではなく、「利益」と「アイデ

ィア」の観点が必要である可能性が高く、特に当初からどのようなアイディアを検討の中心にするのが重要であることを明らかにした(第5章第5.5節に記述)。これまでの章では、以上のような、分析結果を得ることができたが、これらを総合的に捉え直し再検討したい。

第6.1.1項 リューダーモデルの再検討

第1章では、公会計制度改革の分析モデルとして標準モデルとなりつつあるとされるリューダーモデルについて、先行研究として示した。リューダーは、政府の会計システムの違いは、経済状況、政治、行政、文化などの環境要因の相互作用によって説明でき、具体的には刺激要因が加わった時に、社会環境の特性、政治行政システムの特性が作用して、政策が検討され、実施障壁を乗り越えた時に、政府の会計革新が起こりうるとして、それぞれの相互作用によって公会計制度改革を分析できるとした(第1章第1.3節に記述)。しかし、これまでの章で確認してきたように、リューダーの指摘する要因は、必ずしも当てはまるものではなく、この分析モデルでは制度改革の帰結を説明することが難しい。

まず、リューダーは、公会計制度改革の検討が起こる発端、つまり刺激要因としては財政状況や社会状況の危機が重要であるとしたが、財政状況や社会状況の危機によって検討が始まるわけではないということが言える。まず、第3章で論じたように、公会計制度として複式簿記の導入の検討がなされるかどうかについては、その導入が検討された第一臨調の時代は、日本は高度経済成長期にあり、行政の立ち後れが指摘されていた時代である。そのため、政府は日本の発展に伴って近代化や合理化が進められるべきとされ、予算・会計制度のその方策の一つとして、事業別予算制度や複式簿記制度の導入の是非が第一臨調で検討されたのである。一方、石油ショックやバブル経済の崩壊などの影響で経済社会が混乱し、財政状況が悪化した時代には、複式簿記や事業別予算制度の導入などの予算・公会計制度の根本を変化させるような改革については政府内において議論がなされることはなく、歳出が増加するのに対応するための特別の立法措置や、それによって悪化した財政状況をいかに回復させるかに関する議論が活発化し、検討の中心は社会保障や公共事業などの個別制度をどのように改革し財政を改善させるのかに最大限の力が注がれた。(第3章第3.1節から第3.3節に記述)さらに、諸外国の公会計制度改革の状況においても、財政状況や社会状況の危機を発端として検討が開始したというよりは、制度が古くなっているのではないかとの問題意識の下、近代化を図ることが問題意識として表出していたことやその他の国等での公会計制度改革の検討が進められたことによって、それぞれの国でもその検討の重要性が認識されることで、それらが刺激要因となっていた。つまり、必ずしも財政状況の危機などが刺激要因を全て否定するものではないが、日本の例からすると、経済社会や財政状況が危機的状況においては公会計改革にまでは検討が及ばないのであって、むしろ財政状況が安定しているないしは悪化していないタイミングでこそ、公会計改革は検討課題として表出し、さらにその検討の萌芽は財政状況などの危機ではなくむしろその国の制度の近代化への認識の広がりが刺激要因的なものとして作用することが明らかであった。

また、リューダーは、社会環境の特性、つまり情報のユーザーの姿勢の変化を重要な要因として捉えるが、この変化を捉えることはかなり難しい。情報のユーザーとは、国民や政治家などが想定されるが、国民が必ずしもどのような公会計制度を求めているのかは、これまでの章では明らかとなるものではなく、仮に公会計制度改革の必要性を求めている研究者や公認会計士のような専門家と呼ばれる人々について、全員がその必要性を求めているのではなく、一部の者に限られていた。また、政治家についても、一部の政治家などは、その問題について関心を持ち、制度改革の必要性を訴える者はいたが、必ずしもそれが国会等において重要な議論となったとは言えず、ユーザーの姿勢に変化が起きていたとまで指摘することは難しい。むしろ、彼らのように制度改革を求める声は、制度改革を行うため利益の表れとして認識できるものとなり、彼らの描く公会計制度の姿は、検討過程におけるアイディアとなったと言える。つまり、情報のユーザーの姿勢とは、一部の人々の問題関心の表れと具体的な制度改革の主張として見られるものであり、利益やアイディアを捉えるためのものであった。

さらに、リューダーは、実施障害を組織の特性や法制度などであるとして捉えていたが、実施障害の有無によって公会計制度が起りうるかどうかではないということが指摘できる。まず、第一臨調では、現状の法制度を超えて議論することが求められ、実際に根本的な改革も含めて議論がなされ、最終的な報告書についても、事業別予算制度の導入など、それまでの予算制度を根本的に変えるものも提言されたが、その後の実行体制の中で、各省庁の抵抗もあって、実施にまでは至らなかった（第3章第3.2節に記述）。これを見る限り、リューダーの示す通り制度や組織の特性が実施障害となっていたとも言える。しかし、実際の議論の過程においては、現状の制度が前提となってそれぞれのアクターの利益やアイディアに影響を与えていた。つまり、現状の予算制度を最善のものとするアクターにとっては、それを維持しようとするところに利益が生まれ、その維持を前提としたアイディアが示されていた。さらに、「国の財務書類」までの検討過程においても、現状の法制度を変えることも含めて議論すべきとの意見が出たとしても、議論の中心は現状の制度を前提として議論が進んでいった（第4章第4.2節に記述）。つまり、実施障壁とされる法制度などはリューダーの捉える情報の生産者やユーザーによる変化の過程、つまり利益の対立やアイディアのぶつかり合いといった政策の検討過程において、そのアイディアを受け入れるかどうかの前提として法制度なども念頭に置かれて検討されるものであって、法制度などは必ずしも社会環境の特性、政治行政システムの特性が作用した結果について乗り越えるべき障害として捉えるべきではないということが明らかとなった。

以上のように、改めて、リューダーモデルのように、経済状況、政治、行政、文化などの環境要因の相互作用ということでは、公会計制度の改革過程を分析するモデルとしては不十分であり、それぞれの検討過程においては「利益」「制度」「アイディア」の相互作用に着目した分析手法による方が、より細やかな分析、つまり、その制度改革の帰結に影響を与えた要因についてまで明らかにすることが可能である。

第 6.1.2 項 予算制度改革に結びつかなかった要因

第 5 章の諸外国比較による分析において、制度の観点からでは必ずしも各国の制度改革の帰結にどのように影響を与えたのかの要因を掴むことは難しいかもしれないが、利益の観点からは、議会と官僚を含む政府組織が、検討の過程において利益が一致すれば、改革が進んでいくことがわかり、さらに、アイディアの観点で、どのようなアイディアを選択して検討を進めるのかによって、それが最終的な制度改革の帰結に影響を与える要因となりうることを論じた。では、この観点から、改めて、日本と諸外国を比較して考えていく（諸外国比較については、第 5 章第 5.4 節に記述）。

まず、日本の政治制度はイギリスやフランス同様に議院内閣制を採用しており、また予算・公会計に関しては、憲法において第 7 章に財政の基本的な原則や予算・決算に関する基本的事項等が定められ、財政法や会計法などにおいて具体的な手続きについて定められている。そして、具体的な予算編成過程は、内閣により予算が編成され、議会での審議を経て予算が議決されることとなっており、つまり法律という形式ではないが、予算の決定権限は議会にある。この点、日本では国会での審議過程で、内閣が提出した予算が変更されて議決されることは稀であるが、そもそも日本の予算編成過程においては、与党での審議プロセスが非常に重要な役割を持っており、このプロセスを踏まえると与党の議員における予算に対する権限は強いものであり、議会と政府の関係においてイギリスやフランスなどの国とは同様ではない。つまり、日本の予算制度は、憲法にその根本規定があり、その上、実態として予算に対する与党の関与が強いといった特徴がある。

次に、「国の財務書類」が導入された過程について見てみると、地方公共団体で公会計制度改革が行われ始め、公認会計士協会などからも公会計制度改革の必要性に関する提言がなされていき、さらに野党議員を中心として議会においても公会計制度改革を行うべきであるとの指摘がされ始めた。しかし、必ずしも与党議員から公会計制度改革を求める議論が進んだとまでは言えず、世間の公会計制度改革を求める動きを受けて、当初その必要性について強い抵抗を示していた財務省においても何らかの対応を取らなければならないとして、財務省において具体的な内容に関する検討が始められた。このような動きに対応する形で、政府の方針にも公会計制度改革に関する記述がされ始め、与党においても財務諸表の作成に関するガイドラインの公表などがなされるようになった。つまり、日本においては、当初、必ずしも一致していなかった利益が、時間の経過とともに徐々に一致していったと言え、利益の対立構造の変化は、イギリスやフランスに似たものであったようにも思える。しかし、先述の通り、日本は予算制度における与党議員の権限が強く、改革における与党議員との利益の対立構造を確認できず、イギリスなどとは違い利益の対立構造は野党議員と官僚に限られるものであった。さらに、イギリスやフランスでは、公会計制度改革を志向する政治家が例えば財務大臣や議会の議長などの議会や政府組織の重要な役職に就いたことによってその改革が一気に進んでいったことが明らかであり PA 理論が示すように、本人と代理人の

利益が一致した結果、改革が進んだことが指摘できるが、日本においてはPA理論のような本人と代理人関係として明確な利益の関係を見ることはできず、本人たる政治家の利益が明らかではないため、エージェンシー・スラックの問題も指摘することは難しい。つまり、日本においては、利益の観点のみでは、公会計制度改革が予算制度改革にまでつながったことの要因を明らかにすることはできない。

では、アイディアの観点で見るとどうであろうか。日本では、公会計制度改革のアイディアは、まず初めに地方公共団体での先行事例や公認会計士協会などの専門組織によって登場した。彼らのアイディアとしては、諸外国での事例を参考にしながら、財政制度にバランスシートを取り入れることによって、アカウンタビリティを向上させる観点だけでなく、それを予算編成過程にも応用していくことであった。そうした政府外の組織によるアイディアにも影響を受けながら、政府内での検討は財務省を中心として検討が進められた。この点は、イギリス、フランス、アメリカなど議会を中心にアイディアが形作られた国とは異なっていることがわかる。そして、財務省内での検討においては、当初からアイディアの中心は、アカウンタビリティの向上であり、財政活動に役立つ財務情報の提供としての検討であって、イギリスなどとは違い予算制度への発生主義の導入には否定的であった。検討の過程においては、諸外国調査なども行われ発生主義予算の導入などのアイディアも検討課題とはなったが、日本における検討過程の結果としては、予算制度が何らか変わることはなく、貸借対照表をはじめとした決算をベースにした発生主義の様々な財務書類が作成・公表されるに留まる変化であり、当初のアイディアが基本となったと言える。つまり、日本では、イギリス、フランスなどと同様、当初からの中心的な制度改革に関するアイディアが、そのまま最後まで一貫したこと、また、ドイツのようなアイディアの対立が議会と政府（財務省）との間で起こることがなかったことが重要であり、予算制度改革にまで繋がらなかった要因としてはアイディアが重要であった。

しかし、これだけではなぜ当初のアイディアの段階で、財務省が予算制度における発生主義の導入といったアイディアを否定したのかは明らかではない。この点、諸外国比較では、それぞれの国における公会計制度改革が起こった事例を限られた時点で見ると留まっていた一方、日本についてはその制度の基礎が出来上がった明治時代から予算・公会計制度改革に関して歴史的に論じ、特に重要となる改革の検討過程については、その検討過程の詳細を確認し論じてきた。そのような歴史的な分析を行ったことで、限られた時点での諸外国比較とは違ったものを見つけることができる。それは、日本は1947年に予算・公会計制度が出来上がって以降その姿はほぼ変わってこなかったこと、つまり、1947年時点での制度の選択が後の制度選択を決定づけるという、経路依存が強く働いているのではないかということである。政府は、長年にわたって、同じ予算・公会計制度の下、予算編成などの一連の財政活動を行ってきたことから、制度の自己強化が進んだ状態にあり、制度を変えることのコストは極めて高いものとなっていると言える。そのような中で、この制度を基礎として活動しているアクター、つまり財務省などの政府組織としては、現状の制度を維持しようとする

バイアスがかかることは容易に想像できる。

第 6.1.3 項 「利益」「制度」「アイディア」という観点による分析について

ここまでの分析から、「利益」、「制度」、「アイディア」という 3 つの観点による分析は、予算・公会計制度改革の検討過程を分析する上で、有効な分析手法であると同時に、その難しさも出てきた。そのため、ここまでの分析結果から、改めて 3 つの観点的意義を整理し直すことで、分析手法としての有効性と限界を示したい。

「利益」

まず、「利益」については、様々なアクターによる利益の対立の有無が、制度改革の帰結に影響を与えることはここまでも論じてきた通りである。分析視角においても示した利益に関する PA 理論では、政治家と官僚を本人と代理人として捉え、選挙による正統性を有した政治家からの官僚への政策形成の委任により政治家の求める政策決定が行われるはずであるが、政治家と官僚にはそれぞれの求める利益に違いが生じるため、本人たる政治家が求めるものと、代理人たる官僚が行いたいものとの間に齟齬が生まれ、エージェンシー・スラックが問題となりうるとされ、予算・公会計制度においても同様の問題が起りうるものと考えていた。しかしながら、前項でも論じたように、予算・公会計制度に関する検討の過程、特に日本の検討過程においては、必ずしもアクターの利益が明確にはならないことも指摘でき、これらを見つけることは極めて難しい。

この点、諸外国比較において、議会が制度改革に対する利益を持ち、政府がそれに対立を起こさなければ、制度改革がなされる可能性は論じてきた通りであり、利益が重要な役割を果たしていた可能性がある。しかし、日本では、主に財務省などの官僚組織においては現状の予算・公会計制度を大きく変更したくないという利益が長年見られることはわかったが、PA 理論における本人たる政治家は予算・公会計制度改革が必ずしも次の選挙での当選に役立つものとしては考えておらず、予算・公会計制度改革に関する彼らの利益はなかったと言える。そのため、特に日本の予算・公会計制度の改革については、必ずしも政治家と官僚の間に本人・代理人の関係による分析に大きな意味を持たない。さらに、アクターを広げて、審議会などに参加する専門家についても、当然、自らの専門知識を生かして、政策に知識や意見を反映したいとする欲求は存在するかもしれないが、それによって自らの利益を最大化しようとしているとは必ずしも言えず、そもそも彼らの利益を特定し観察すること難しい。

では、なぜ予算・公会計制度改革にアクターの利益を見つけることが難しいのか。それは、予算・公会計制度自体が、国民に直接的に何らかの影響するものではないからである。つまり、予算編成の方法がどう変わろうが、日本の財政に関する情報がどのように提供されようが、それによって国民の生活が良くなったり、一方で不利益を受けたりするものではなく、あくまで出来上がる政策や予算が重要であって、間接的に影響を受ける予算・公会計制度につい

ては、それが改革されたり維持されたりすることについての国民の利益が明確ではないと言える。そのため、国民の選挙によって選ばれる政治家にとっても選挙への影響が極めて少ないこの議論に関する利益がほとんど存在せず、この予算・公会計制度改革について強い利益を持っているのは、この制度のもとに業務を行ってきた財務省を始めとした官僚機構に限られている。

このようにアクターの利益を見つけることができれば、利益の対立構造とその変化を分析することで要因を明らかにできるため、「利益」の観点は重要な要素であるが、予算・公会計制度改革においては難しい要素であった。

「制度」

次に、「制度」に関しては、日本での歴史的な比較を行う上で、なぜ改革が可能となったのか、または不可能だったのかに関する要因を明らかにする上では極めて重要な観点であったことは論じた通りである。つまり、第4章でも示した通り、第一臨調と国の財務書類までの検討過程を比較することで、その検討過程の違いから日本が発生主義による財務書類を導入できた要因としては、「制度」の観点が重要であったことが明らかとなった。第一臨調では、検討組織と実施組織が明確に分かれた検討から実施までの一連性がない制度であったことに加えて、検討結果を実施組織に確実に実施させる体制が不十分であったために答申が実施されなかった一方、国の財務書類は、検討組織と実施組織が一致しており検討から実施までの一連性を持っていたことによって、検討されたものは何らか実施しなければいけないものとして、国の財務書類の作成につながったという違いがあったことによるものであった（第4章第4.4節に記述）。しかし、様々な予算・公会計制度のバリエーションの中で、何を選択し、その選択した要因は何だったのかを明らかにするという点においては、「制度」という観点だけによる分析では難しいことも明らかであった。

特に、諸外国比較においては、議院内閣制か大統領制か、または従前の予算・公会計制度がどうであったかという観点からでは、諸外国の制度改革の帰結を分類できるほどの成果は得られなかった（第5章第5.5節に記述）。これは、本稿のように単純化した制度の比較ではなく、それぞれの国の制度を比較するという意味においては、詳細な議会と官僚の関係、政策決定過程の制度的差異、法制度の詳細など、より細やかな調査と分析が必要であることを示すものであった。

しかしながら、「制度」の観点は、「利益」と「アイディア」に重要な影響を与えることがわかる。例えば、予算・公会計制度のように制度自体が経路依存の状態にある場合、当該制度を基礎として活動しているアクターにとっては、制度を維持するバイアスがかかり維持するということに利益が生じることとなる。さらに、様々なアイディアが検討される中においても、アイディアの前提条件として現状の制度は常に意識されるものであり、制度を根本から変えていくようなアイディアはなかなか生まれない。つまり、制度の観点は、改革ができるか否かの要因を分析するための重要な観点であるだけでなく、アクターの利益とアイ

ディアの基礎を作る重要な要素であった。

「アイディア」

一方、「アイディア」については、その予算・公会計制度の帰結がなぜそのようなのかに関する政策形成過程を分析する上で特に重要であった。イギリス、フランス、ドイツ、アメリカ、加えて日本の予算・公会計制度改革を比較分析する中でも、それぞれの国において、検討された当初のアイディアが元となって、最終的な制度改革につながった可能性が高いことがわかった。また、日本での歴史的な検討過程を見ていく中でも、予算・公会計制度の議論において、予算制度の根本まで改革すべきなのか、予算制度には影響させずに、財務報告を中心としたアカウンタビリティの向上を目的とするべきなのかなど、様々な帰結がアイディアとして挙げられて検討がなされていった。つまり、各アクターの持つ制度改革に関するアイディアの違いと、アイディアのぶつかり合いによって、様々な帰結の違いを決定づける要因が明らかにできるものであり、アイディアがなければそもそも検討の土台に上がることもなく、「アイディア」という観点が分析における重要な要素であった。

以上の通り、「利益」、「制度」、「アイディア」それぞれの観点は、複雑に絡み合っているため、一つ一つの観点に絞って、個別的に分析するだけでは予算制度改革に繋がらなかった要因を明らかにすることは難しいが、分析モデルとしては、リーダーモデルなど従前のモデルに比べて、詳細な分析が可能であることも指摘できる。特に、この3つの観点の内「アイディア」については、分析する上で特に重要であったことが明らかとなり、「アイディア」についてより深く着目し、制度改革に関する検討過程を詳細に分析することによって、より詳しい予算制度改革に繋がらなかった要因を明らかにすることができる。

第6.2節 アイディアに着目した再考察

第6.2.1項 唱道連合フレームワーク

前節の通り、予算・公会計制度改革に関する政策過程を分析する上で、アイディアが重要な要素であったことがわかった。政策過程の中では、様々なアクターが登場し、それぞれ制度改革に関するそれぞれのアイディアを持ち、その違いや対立によって、制度改革の帰結に違いが生まれる可能性があり、それぞれの異なるアイディアを突き合わせて議論が行われる中で、制度改革・政策変容につながっていくものと考えられる。このように、各アクターのアイディアが制度改革の帰結に与える重要な要素であり、改めてアイディアに注目した分析モデルを使って日本の予算・公会計制度改革の検討過程を再考察し、予算制度改革に繋がらなかった要因をもう少し詳細に分析したい。

このようにアイディアに着目した分析モデルとして、サバティアらの提唱する唱道連合フレームワーク (Advocacy coalition framework) が一つの有効なモデルとして考えられる。なぜなら、予算・公会計制度改革に関する検討の過程は、サバティアらの提唱する唱道

連合フレームワークの概念とその構成の主要なものである政策志向学習 (Policy-oriented learning) の概念が共通するものであるからである。この唱道連合フレームワークでは、政策変更のプロセスに時間を要するものについて、特定の政策領域に関心を持つ多様なアクターが参加する政策サブシステムの概念を導入する。その政策サブシステム内では、特定の利益の共有だけでなく、信念システムの共有を中核とした唱道連合が様々なアクターにより形成される。この信念システムには、根本的で規範的な深いコア信念と、コア信念を達成するための政策サブシステム内での戦略的な政策ポジションである政策コアの信念と、政策コアを達成するために手段的な決定と情報探索である 2 次的要素という 3 つの階層構造から成立する (図 6-1 を参照。)。そして、政策志向学習によって主に 2 次的要素が変化し、場合によっては政策コアも変化するものとされる。この政策志向学習とは、「経験に起因し、政策目標の達成 (または修正) に関係する、思考または行動意図の比較的永続的な変化」 (Sabatier 1988 : 133) と定義され、政策サブシステム内での唱道連合間の相互作用によって信念システムを変化させるものである。この政策志向学習は、サブシステムの行為者の制約と資源に影響を与える外部事象と同様に、政策変化のプロセスの中で重要な要素であり、サバティアは政策志向学習により政策変化が起こるシナリオを図 6-2 の通り示した。そこでは、①あるグループが特定問題を争点化し原因の特定と政策案の提案を行う、②その政策案に負の影響を持つグループがいた場合、グループ間での調査・分析に基づいた議論が行われ、③分析的議論に基づいて合意がなされれば政府の政策として採択され、合意がない場合には広範囲での同意が図られる。このように唱道連合フレームワークは、一定の時間をかけて行われる政策変化について、その政策形成過程におけるアクター間の討議に焦点を当て、政策の成立の過程を分析するものであり、本稿で扱った予算・公会計制度の政策変化の過程を分析する上でも有効な分析視角であると考えられる。

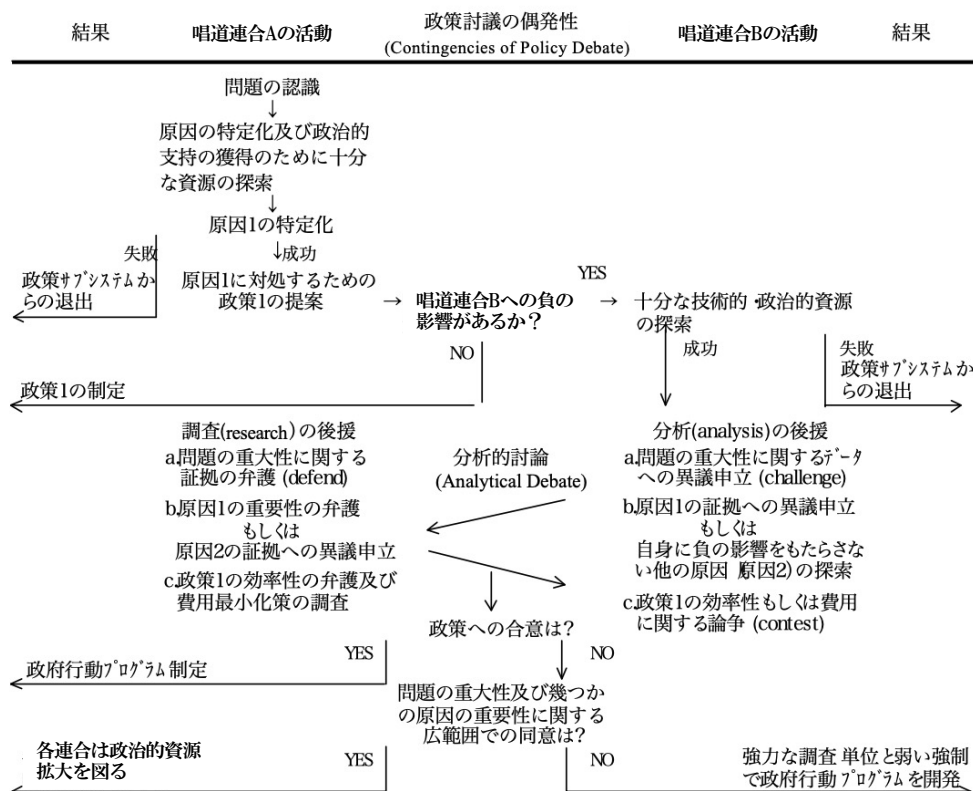
以上のように、前章までで確認してきた予算・公会計制度の改革過程について、次の「なぜ予算制度改革にはつながらなかったのか」に関する問題意識を分析するために、今までの「利益」、「制度」、「アイディア」の分析視角のうち、特に「アイディア」に着目した分析のフレームワークとして唱道連合フレームワークを用いて要因の再考察を行う。

図 6- 1 信念システムの 3 つの階層構造

	深いコア	政策コア	2 次的要素
特徴の定義	根本的で規範的な存在論的公理	深いコアの規範的公理を達成するための基本戦略に関する根本的な政策姿勢	政策コアを実施するために必要な手段的決定と情報検索
範囲	根本的な個人哲学の一部。全ての政策領域に該当	関心のある政策領域（及びもう少し広い領域）に該当	対象の政策/サブシステムの一部
変化への感受性	非常に困難。宗教的な回心と似ている。	困難。しかし、経験から深刻な異常が明らかになれば、発生する可能性がある。	適度に容易。これは、ほとんどの行政上、立法上の政策立案のトピックである。

出典：Sabatier 1988：145 の一部抜粋し筆者訳。

図 6- 2 政策志向学習のシナリオ



出典：Sabatier 1988：153（なお、秋吉 2000：3 が訳した図を引用し、筆者により一部修正している。）

第 6.2.2 項 公会計制度の改革に関する機運についての再考察

では、「公会計に関する基本的考え方」の検討過程において、なぜ予算制度改革を含む抜本的な改革にまで至らなかったのかについて、改めて、唱道連合フレームワークを使って検討を行う。なお、先述の通り、唱道連合フレームワークにおけるサブシステム内でのシナリオは、①あるグループが特定問題を争点化し原因の特定と政策案の提案を行う、②その政策案に負の影響を持つグループが現れた場合、グループ間での調査・分析に基づいた議論が行われ、③分析的議論に基づいて合意がなされれば政府の政策として採択され、合意がない場合には広範囲での同意が図られることであった。そのため、以下の考察では、これら 3 つの局面において、唱道連合間でどのように政策志向学習が行われ、「公会計に関する基本的考え方」の策定にどのような影響を及ぼし、何を要因としてなぜ予算制度改革を含む抜本的な改革にまで至らなかったのかについて考察する。

(1) 政策サブシステム内の構造

まず、国の財務書類策定までの公会計制度改革に係る政策サブシステムでは、①公認会計士などの実務家、②本問題に関心を持つ政治家（主に野党議員）、③財政学や法律学などの研究者、④財務省を中心とする官僚、⑤地方自治体の首長や職員などが、政策サブシステム内のアクターとして認識でき、予算・公会計制度に関心を持つ比較的限定的なアクター達が参加していた。そして、①予算制度も含めて発生主義を導入した公会計制度の改革が必要であるとする「改革志向グループ」と、②予算制度の改革まではするべきではなく発生主義の導入は財務報告といった情報提供にすぎないとする「現状維持グループ」という考え方の違いによって 2 つの唱道連合が存在した。

(2) 問題の争点化と政策案の提案

①問題の認識～政策の提案

以上の政策サブシステム内の構造を前提に置きながら、日本の予算・公会計制度への発生主義導入に関する一連の検討過程を確認していく。まず、日本における公会計制度に関する改革の必要性については、NPM 改革が各国で議論されるよりかなり昔の第一臨調の時から議論されていたことは前章までで論じた通りである。ただ、この時は、第一臨調内で、複式簿記の導入などが必要だと考えるアクターによって中間報告書が出来上がるが、検討の過程が別のステージにいったこともあり、その中には複式簿記の導入などに否定的なアクターによって、結局、この部分については最終的な報告書では導入について否定されるものとして報告された。この後、日本では、公会計制度への発生主義の導入に関する議論は、なされることなく時間が過ぎていったことがわかる。日本ではその議論が忘れられているような状況であったが、欧米を中心とした諸外国では 1980 年代から本格的に議論がなされ始め、発生主義を予算・公会計制度に導入する動きが進んでいった。また、1990 年代後半から日

本においても、国の政府以外の組織、例えば、財団法人社会経済生産性本部や日本公認会計士協会などによって、日本の予算・公会計制度にも発生主義など企業会計的な手法を導入すべきであるとの考えを持つ人々が現れ、彼らを中心に日本への導入に関する検討が始められ、その必要性を訴えていくことになった。つまり、彼らのような改革志向グループとしての考え方が登場したのである。さらに、彼らの考え方に呼応するかのようになり、東京都などの一部の地方自治体において、各自治体の首長の主導によって公会計制度の改革が始められていった。

このように国の政府外の様々な組織で現状の公会計制度の問題が指摘され、発生主義の導入に関する議論が多くなされるようになっていったが、国会でも公会計制度改革の議論がなされるようになり、国における公会計制度改革の問題が争点化していく。特に、公会計制度改革を求める質問を行ったのは、若松謙維³⁰⁶を中心とした野党議員³⁰⁷であり、与党議員からは公会計制度改革に関する問題提起はされていなかった。例えば、1996年の国会で若松謙維は、財政の債務超過状態についてアメリカやニュージーランドを例にとり、国の債務状況を明らかにするために国の貸借対照表を作成するべきであると主張した。そして、1997年以降、様々な野党議員から国の財政状況の全体像を把握し発生主義や複式簿記を導入した財政構造や公会計制度の改革の必要性が主張された。特に、1998年には、民主、平和、改革等の4会派から国のバランスシート作成の義務化を目指す「行政評価基本法案」が衆議院に提出され、さらに、1999年には、公会計のあり方についての公聴会が衆議院決算行政監視委員会で開催される。このように、様々な議員による国会での議論や制度改革を求める議員提出法案が提出されるなど、公会計制度改革が政治的な支持を得る状態となった。

このように、まずは予算制度の問題点を指摘し、発生主義を導入した公会計制度の改革が必要であるとする改革志向グループの考え方が登場し、①公認会計士などの実務家、②本問題に関心を持つ政治家、特に野党議員、③一部の公会計制度改革に関する関心を示した地方自治体の首長などが、改革志向グループの考え方を持つアクターとなった。そして、改革志向グループの考え方の登場によって、公会計制度改革が争点化することとなった。彼らの政策案のアイディアの中心は、①発生主義予算の導入も視野に入れた公会計制度改革の検討、②財政状況の全体像の把握のために企業会計的分析手法の導入、③発生主義、複式簿記会計の導入による行政のコスト認識の向上、④予算編成や将来の国債発行の縮減に役立てるための国の貸借対照表の作成、などであった。

②反対グループの登場と反論

一方、このような動きに対して、大蔵省が抵抗を示すようになった。大蔵省は、国会での国の貸借対照表を作成するべきとの意見に対して、国の会計と企業会計では性格等が異なる

³⁰⁶ 当時、新進党に所属していた。

³⁰⁷ 若松謙維以外には、例えば、中野清議員（新進党）、枝野幸男議員（民主党）、海江田万里議員（民主党）などの議員が含まれる。

り、発生主義、複式簿記を使った貸借対照表を作成することは国の会計制度においては馴染むものではなく、国の会計にとっては現金主義及び単式簿記による方法が適切な方法であるとして、その必要性を否定する考えを示し、現状維持グループとして対立する考え方を示すようになった。ただ、大蔵省以外にこの件に強く反対を示すものは見られないといった状況であった。

しかしながら、国会などでも公会計制度改革の議論が高まりを見せ、大蔵省でも公会計制度改革を検討することを無視することができなくなってきた。特に、1998 年からは経済戦略会議や経済審議会などにおいて公会計制度改革が議題の一つになり、企業会計原則を踏まえた財務諸表の作成、複式簿記による貸借対照表の作成などが提言された。また、大蔵省内に設置された懇談会においても、国の貸借対照表の導入に関する検討が議題としてあがった。そのため、1999 年の大蔵省の国会での答弁においては、それまで導入を否定していた答弁から日本における導入の可否を含めて勉強していくという形に答弁が変化していくとともに、大蔵省内でも技術的な勉強を含め国の貸借対照表導入に関する検討をせざるを得ない状況となっていた。

この時点で、現状維持グループの考え方を持つアクターとして大蔵省（後の財務省含む）が中心的な役割を示し、この時点における彼らの政策アイディアは、①国の会計制度自体は現金主義、単式簿記の維持しつつ、②国の貸借対照表の作成については検討の一つとすることであった。

(3) グループ間での討議

①現状維持グループによる政策案の提示、考え方の変化

このように大蔵省の内部でも懇談会で議論がなされ、国会においても勉強を進めるといった発言がなされるなど国の貸借対照表の作成について検討が迫られるようになっていたが、次は大蔵省主計局が実質的な検討に動き出すこととなった。1999 年 7 月に主計官会議において主計局長から「国の会計制度への貸借対照表の導入を積極的に検討する」との方針が示されたことから、本格的な検討が始まる。まず、主計局は、具体的な貸借対照表作成に向けた検討を行うための次長の下での私的勉強会「財政事情の説明手法に関する勉強会」を設置した。そこでの検討は、国の貸借対照表を公表することの意義なども含まれるが、主に国の会計への企業会計手法の導入方法や土地などの評価方法など技術的な議論であり、とりあえず国の貸借対照表を作ってみるという試作的な要素が強かった。ここで示された国の貸借対照表は、国全体の財政状況を示し、財政事情に関する国民への説明責任を向上させるためということに主眼が置かれたものであり、財政法の改正を含めた国の公会計制度そのものに発生主義、複式簿記を導入することについては、否定的な見解を示した。

つまり、現状維持グループとしての考え方を持つ大蔵省（後の財務省含む）では、政策アイディアとして、決算をベースにした国の貸借対照表を財政に関する説明責任の向上に役立つものとして、その手法について認めた。この点、国の貸借対照表が作成されたことには

反対派である改革志向グループも一定の評価を示すが、その不十分さを指摘し、更なる検討が必要であるという指摘を行っていた。そして、国の貸借対照表は試作とは言え、その後、財務省として改編改称がなされた後も毎年のように作成されていくこととなり、さらに行政改革大綱や骨太の方針などにおいても、財政の透明性や一覧性の向上による説明責任の確保のための公会計の見直し、改善が示されていき、公会計制度改革に関する興味関心が薄れることはなく、その検討は引き続き進められていくこととなった。そして、引き続き、実質的な検討は大蔵省に引き続いて財務省において行われ、主計局の財政制度等審議会の下部組織である法制・公企業会計部会において公会計に関する検討が進められることとなり、特殊法人の会計制度、特別会計の会計制度などがまず検討され、特殊法人における行政コスト計算書の作成や特別会計での貸借対照表などの財務書類の作成に関する取り決めがなされていく。

②分析的討論の開始、両グループの政策コアの認識

一般会計以外のこれらの検討が一通り終わった 2002 年に、一般会計を含む国の公会計に関する基本的な考え方の検討が始められることとなった。そして、検討のための組織が整備され、法制・公会計部会の下に設置された公会計基本小委員会によって、2003 年から審議、検討が進められることとなった。ここでの審議過程が唱道連合間による分析的討議によるものとなる。この公会計基本小委員会には、第 4 章で示した通り、経済学や財政学、法学、政治学の専門家の他、公認会計士協会や金融公庫の総裁などの実務家など、様々な分野の者が委員やオブザーバーとして選ばれていた。なお、改革志向グループと現状維持グループの考え方の違いは、必ずしもこれらの委員の学問領域や実務の内容からはっきりと 2 つのグループに分けられるものではなく、それぞれの委員に考え方の違いがあるため、彼らの志向は議論の中で改革志向グループと現状維持グループのそれぞれの考え方として確認できる。

公会計基本小委員会では、当初から既存の財政制度との関係において、公会計とはそもそもどのような意義を持つのか、また、公会計の議論は予算編成のあり方も含めて発生主義をどこまで適用するのかまで議論するのか、複数年度予算についても検討するのか、国の財政状況を明らかにするために何をどこまで情報として開示し、その処理をどのように行うのかなど、様々な課題が設定され議論された。特に、予算制度にどのように発生主義の公会計を含めていくのかについて、憲法や法令との関係で両グループによる考え方の対立が目立った。

まず、第 1 回会議³⁰⁸から、事務局から予算や決算などの現行制度に関する概要やこれまでの主な指摘事項、公会計の主要な論点について説明がなされた。この事務局の整理したもの

³⁰⁸ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第 1 回)議事要旨」(平成 15 年 1 月 30 日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/gijiyosi/zaiseig150130.htm>) (アクセス 2021/11/17) を参照。

では、公会計制度改革は予算統制や財政効率化に資する目的もあるものの、基本的には予算制度そのものに関するものではなく、財政に関する情報提供をどのように向上させていくのかが主要な論点として示された。第 1 回会議では事務局の整理を元に公会計の機能やアカウンタビリティとガバナンスの関係などが議論され、現状維持グループの考え方を持つ委員からは、行政の予算・決算の作成と議会の承認は三権分立の前提で不変であることに留意するべきであると言ったように、憲法の理念に基づく制約は十分に踏まえるべきとの見解が示された。つまり、現状維持グループの政策コアは、現状の予算・公会計制度自体に問題があるわけではなく、憲法、財政法などを基礎とした予算制度の根本的な改革は必要ないという考え方を持っていた。一方、改革志向グループの考え方を持つ委員からは、複数年度予算は憲法との関係について、会計については現金主義か発生主義かは財政法との関係が生じるが、法令の制約を所与のものとはせず幅広く議論すべきであるとの主張がなされ、当初から法令との関係で議論が制限されることに危惧があった。つまり、改めてここで、改革志向グループの考え方の政策コアは、予算・公会計制度には根本的な問題があり、憲法、財政法などを超えた予算・公会計に関する制度改革が必要であると言った考え方を持っていたことがわかる。

③2 次的要素の議論

そして、第 3 回会議以降³⁰⁹では、各委員や外部の専門家などからプレゼンテーションが行われ、公会計制度改革に関する様々な意見が出され、議論の中では、予算統制と NPM の関係に関する検討が必要であることや、アカウンタビリティの向上が重要であること、バランスシート分析の手法に関する議論などがなされたが、あまり改革志向グループと現状維持グループで意見が対立する部分は見受けられない。つまり、ここでの議論は、両者の政策コアに直接的に関係する議論ではなく、技術的な手段や手法に関する考え方に関するものであった。

³⁰⁹ 第 3 回から第 5 回までは、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第 3 回)議事要旨」(平成 15 年 2 月 28 日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150228.htm>) (アクセス 2021/11/17)、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第 4 回)議事要旨」(平成 15 年 3 月 6 日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150306.htm>) (アクセス 2021/11/17)、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第 5 回)議事要旨」(平成 15 年 3 月 19 日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150319.htm>) (アクセス 2021/11/17) を参照。

④両グループの政策コアに関する対立構造、分析的討論

しかしながら、第 6 回会議³¹⁰及び第 7 回会議³¹¹にて、事務局からそれまでの議論を整理し、「公会計に関する基本的考え方」を検討していく上での論点整理としての説明資料が提示されたところで予算制度、公会計制度と憲法との関係からの両グループの意見の対立が見られることとなる。この 2 つの会議において提出された事務局の説明資料では、予算制度は議会による予算の事前統制であるなどの憲法の理念に関しては遵守するものであるとの意思が見えるものであって、公会計制度改革は主に情報提供の向上をどのように図るのかが論点として示されていた。

まず、改革志向グループの考え方を持つ委員は、予算と会計を別で見るべきではなく、この委員会は財審でもあるため予算も議論するべきであることや、予算を編成での判断や説明責任の履行は発生主義会計で行うことができ、議会による予算の事前統制の観点では、発生主義で判断した結果を予算の現金主義の形に組み替えて議会に出すということもできるはずとして、予算制度についてもしっかりと議論し、発生主義予算もその検討の一つとするべきであり、財政法や会計法の改正も含めて議論するべきあるとした。さらに、事務局の提出した資料に対して、「議会による予算統制のための財務情報」の部分は現金主義の現行制度を変えないという風に読み、場合によっては発生主義予算も検討の視野に入るという合意形成をしたはずであるといったことや、事務局の説明だと説明責任履行のために財務諸表を作り、そのために現行システムの中でどこまでできるかという結論があるとして、誘導的な記述になっているとの批判が出た。

一方、現状維持グループの考え方を持つ委員からは、予算は憲法に根拠があり、会計には根拠がなく、予算と会計は全く別物であり、企業会計に考えに左右されるのはおかしいとし、財政法や会計法は、その多くが憲法の理念を表現したものであり変えると憲法違反になる可能性もあること、発生主義会計の情報を事後的に参考程度に出すということなら憲法や財政法、会計法に関係はしないが本質で憲法の理念を踏みにじっていいなどということは理解できないとして、発生主義予算の導入の可能性を訴える改革志向グループの考え方に對して強い抵抗が示された。また、公会計の議論をする場合、会計的情報を出すということではなく情報開示として捉えるべきであって、公会計とは何かという問題や、予算や政策の形成過程という問題まで議論するということになると議論が動かなくなってしまうため、公会計の範囲はある程度限定すべきとの意見が出た。それを踏まえて、6 月までに報告書を

³¹⁰ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第 6 回)議事要旨」(平成 15 年 4 月 15 日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150415.htm>) (アクセス 2021/11/17) を参照。

³¹¹ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第 7 回)議事要旨」(平成 15 年 4 月 22 日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150422.htm>) (アクセス 2021/11/17) を参照。

まとめるとなると、予算に関する部分までは議論はできないだろうとする意見も出るようになった。

⑤改革志向グループの考え方の変化

ここまでは両グループの政策コアの対立が明確になる形で、現状維持グループにとっても政策コアに影響を与える政策案については否定的な立場を示してきた。そして、第8回と第9回会議³¹²では、委員による海外視察の結果などが報告され、各委員からは主に海外の状況に関する質疑応答がなされたが、ここで少し改革志向グループの考え方の変化が見られる。特に、第9回では、事務局から海外視察の結果として諸外国の公会計制度がまとめられたものが説明されたが、ここでのやり取りにおいて、改革志向グループの考え方を持つ委員は、事務局の本音として予算と財務報告を分けて、予算の方は今のまま守っておけば、財務報告は勝手にやってもらっていいという感じに読めるが、仕切りとしては仕方ない、予算の議決方法は現金主義でいいかもしれないが、予算編成における意思決定の材料としては、発生主義で費用を把握していくことが必要であり、予算のところでそういった議論が必要だと思うが、予算と財務報告を峻別する整理の仕方は、議論をまとめていく上では有用であるとして、事務局や現状維持グループに歩み寄った意見が出た。また、発生主義は見積りの観点が加わるため現金主義に比べると確実性が落ち、現在の現金主義の予算に代わるものとして発生主義を位置づけるのは無理があり、現金主義予算と発生主義予算を2本立てとすることが必要かもしれないと言った意見を出した。つまり、改革志向グループも今後の検討の仕切り方、一旦の議論としては予算と財務報告を分けて整理することなど、現状維持グループの考え方に歩み寄る姿勢が見られ、その考え方に変化が見られたのである。

⑥現状維持グループの考え方の変化

そして、このような議論を受けて、第10回会議以降は報告書の作成に向けて、一気に議論が進められていくが、まずは事務局によって報告書の骨子案の作成によって報告書案の策定が始まる。第10回会議³¹³で披露された事務局の出した骨子案では、予算や決算と公会計の関係について、国の予算、決算は、議会に提出される事前統制を目的としており、発生

³¹² 第8回と第9回については、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第8回)議事要旨」(平成15年5月23日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150523.htm>) (アクセス2021/11/17)、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第9回)議事要旨」(平成15年5月30日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150530.htm>) (アクセス2021/11/17)を参照。

³¹³ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第10回)議事要旨」(平成15年6月10日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150610.htm>) (アクセス2021/11/17)を参照。

主義は公会計になじむものではなく、現金主義を維持すべきとした。一方で、発生主義等の企業会計的手法を活用した財務報告は、国の行政や財務の透明性を高めることを目的とした財務情報の充実のために作成されるものであるとした。この点、改革志向グループの考え方を持つ委員からは、財政活動の民主的統制という目的で論理的に現金主義とまでは言えず、発生主義でも簿記上の工夫を重ねることで予算の完全性を満たすことは論理的には可能であるはず、骨子案は現金主義への固執が必要以上に出ているのではないかと思われ、歳出権付与は現金主義、それ以外は全て発生主義とも考えることができるとして、予算制度への発生主義の導入を完全に否定しようとする骨子案を非難する意見が述べられ、予定財務諸表の作成についてもありうるといった意見が出され、その政策コアに影響する部分が死守されるように意見を出したと見られる。一方、現状維持グループの考え方を持つ委員からは、これまでのように改革志向グループの主張する予算制度への発生主義の導入の可能性について否定する発言はなく、歳出権限付与を現金主義で行うことを共通認識として、予算編成・審議に役立ち、予算の透明性を高めるものとして、個別事業の費用便益評価などを行うことは当然であり、現金ベースだとしても、予算編成において発生主義的な考え方の適用を図っていくといった書き方にすればよいとして、改革志向グループへの配慮とも思える考え方の変化が見られた。ただ、現状維持グループの考え方を持つ委員からは、歳出権付与としての予算に発生主義をダイレクトに導入するというのはイメージできず発生主義会計には操作性、危険性があるといったように、予算制度への直接的な発生主義の導入に対しては変わらず否定的な発言がなされた。

⑦改革志向グループにおける暫定的妥協

続く、第 11 回会議³¹⁴では、事務局から前回会議での骨子案への意見を踏まえて本文の方向性が出されると共に、改革志向グループの考え方を持つ委員から本文作成に向けての意見としての提出資料が出された。まず、事務局の本文の方向性については、前回の改革志向グループから出たコメントに配慮する形で、予算や現金主義などに関する定義が明確化されたり、財務報告の情報には、予算編成、審議に活用されるものを作成するべきであるといったことが記述された。しかし、やはり、予算時点での発生主義の導入については後ろ向きであり、あくまで決算時点で導入するべきものであり、予定財務諸表の必要性については否定していた。一方、改革志向グループの考え方を持つ委員からの提出資料については、事務局の出した骨子案の「予算及び決算に関する基本的考え方」の部分について修正を求めるものであり、現状において現金主義を基調とする予算編成の合理性は認めるものの、将来の発生主義に基づく予算編成への移行を否定すべきではないこと、発生主義へ移行することの

³¹⁴ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第 11 回)議事要旨」(平成 15 年 6 月 13 日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150613.htm>) (アクセス 2021/11/17) を参照。

意義や課題の明確化についての整理が意見として出された。

これらの説明について、現状維持グループの考え方を持つ委員は、予算編成、審議に発生主義に基づく様々な分析資料を積極活用することについては前向きであるが、参考資料程度のものにならざるを得ないと言った意見を出した。加えて、やはり予算は、憲法上、発生主義で作るのは難しく、発生主義を導入する際に会計士などの予算責任のない者が、予算編成権限を与えられることはあり得ないとして意見が出ていた。一方、改革志向グループの考え方を持つ委員は、現状維持グループの示す発生主義予算は認めるべきではないという意見に理解を示しつつ、発生主義予算には様々な方法があるため、今後一切の議論の芽を摘んでしまうような形にはならないようにして欲しいとして、現状維持グループの意見に暫定的な妥協を示した。そして、発生主義情報をどのように予算編成プロセスに組み込んでいくのかという点について、その有用性を確認するための試作品の検討を求める意見を述べた。この時点で、今回の報告書をまとめるにあたって改革志向グループは、今後の検討を求めた上で事務局を含む現状維持グループの考え方に沿った委員会の結論について暫定的な合意を示した。

(4) 政策案の策定

①政策への合意

そして、第12回会議³¹⁵では、前回までの議論を踏まえて、「公会計に関する基本的考え方」（素案）が事務局より提出され議論がなされた。まず、現状維持グループの考え方を持つ委員からは、あまり賛否に関する意見が出されなかったが、財政規律と公会計制度に関する記述に関するやりとりがなされる程度であった。また、改革志向グループの考え方を持つ委員からは、財政規律の問題や政府全体のマネジメント改革として公会計制度は非常に重要であり、公会計制度改革だけを議論しているわけではないと言ったことや、発生主義の財務報告を予算編成や予算審議の中で活用するだけでなく、マネジメント改革の中にどう位置づけるかという議論は残っている、財政制度や予算のあり方、政府全体のマネジメントの仕方自体をきちんと見直し、その中でこそ公会計制度改革が生きるといった将来的な課題について書くべきこととしての意見が出された。つまり、現状維持グループからすると、概ねこれまでの議論が踏まえられた内容となっているという認識を持つとともに、改革志向グループについても、将来の検討課題として考えておくべきものとして発生主義の財務報告の活用だけでなくマネジメント改革との関係での取り扱いについてなど、報告書の全体については合意し今後の課題として彼らの政策アイディアを残そうとした。

³¹⁵ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会(第12回)議事要旨」(平成15年6月20日)

(<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseiseidogijiyosi/zaiseig150620.htm>) (アクセス2021/11/17) を参照。

そして、第13回会議³¹⁶でこれまでの議論を踏まえ「公会計に関する基本的考え方」（案）が出され、委員からは特段の意見はなく可決されることとなった。その後、これまでの審議会での議論を踏まえて、フリーディスカッションとして、各委員から意見を求められることとなるが、現状維持グループの考え方を持つ委員からは、①財政規律と会計とはなかなか結びつきにくいという印象が残ったこと、②発生主義という言葉も、極めて多様な解釈があり未だに収斂していないが、予算編成の過程で発生主義の考え方の活用は推進すべきものだが、発生主義の考え方による予算というものが理解できず、予算額として発生主義の考え方でお金を割り当てるとするのは宇宙人の発想のような印象を抱く、と言った意見が出され、やはり発生主義の予算への導入に関しては、懐疑的であったことが窺える。一方、改革志向グループの考え方を持つ委員からは、①審議会としては「基本的考え方」でまとめたが、個人としては違うことを言うかも知れないし、委員達や事務局の間でも相当根本的な考え方の違いがあったこと、②公会計室の立ち上げ時点から、「国の会計の基本的な考え方とそれに基づく予算書等の持つ基本的役割は、これからも変わらないものであるが、一方で、行政のアカウンタビリティの向上やディスクロージャーの充実を図る観点から、発生主義等の企業会計の考え方を導入した財務情報の提供も求められている」という文言があり、最初から落としどころが提示されていた感じがすること、③この小委員会としては、バジェットイングを戦略的に行うための予算編成の考え方や手法が変わるような実効性のある公会計的なツールを入れていくという議論が必要であること、④公会計制度を変えていくということについて、今のポリティカル・プロセスの変革につながっていくということがあるが、変えにくいという問題があってこのペーパーの背後にも相当あったし、財政制度としてトラディショナルな手法と新しいシステムの導入の問題を、どのように時間をかけてやっていくかという問題があること、⑤現状のままの法律論でいいのか、それほどリジッドに法律を考えなくてはいけないのか、もう少し法制度も柔軟に変えることができるのではないかということについて、もう少し突っ込んだ議論が次の課題であることなどが締めくくりの意見として出された。

そして、この公会計基本小委員会により取りまとめられた「公会計に関する基本的考え方」に従って、具体的な会計基準の設定や財務諸表など提出などが具体化されていき、「国の財務書類」が公会計制度改革の成果物として作成・公表された。しかし、検討の過程の中では、改革志向グループの考え方を持つ委員も将来の検討課題として発生主義予算などの導入を指摘して終わったが、その後、その部分に関する議論はなされず、予算制度を含めた改革のモーメントは途絶えてしまった。

³¹⁶ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会「公会計基本小委員会（第13回）議事要旨」（平成15年6月27日）

（<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseid/o/gijiyosi/zaiseig150627.htm>）（アクセス2021/11/17）を参照。

(5) 唱道連合フレームによる考察結果

このように1990年代からの日本における公会計制度改革の契機から、政府外の議論、国会での議論、財務省内の審議会での議論を経て、2003年に「公会計に関する基本的考え方」がまとめられ、2005年に「国の財務書類」が作成・公表されたことで、一連の公会計制度改革に一定の決着がついたと言える。特に、2003年の公会計基本小委員会での議論が今の形を作ったと言え、重要な検討過程であった。そしてこの部分を、改めて、唱道連合フレームワークを使って、再度、「公会計に関する基本方針」がまとめられるまでの政策過程の展開を確認することによって、両グループの信念システムの相違と変遷を把握することができた。

上記の政策過程から両グループの信念システムを比較すると、当初、

- ① 深いコアは、必ずしもはっきりするものではないが、どちらのグループにおいても、財政規律は守られるべきといった部分において共通する考えはあったと考えられる。
- ② 一方、政策コアには両者の明らかな対立がある。改革志向グループは深いコアを実現するために予算・公会計制度には問題があり、制度改革が必要であると考えている。しかし、現状維持グループは深いコアの実現として、予算・公会計制度は憲法や法令により定められた厳格なものであり制度には問題がなく、制度そのものの改革は不要であると考えていた。
- ③ また、2次的要素については、改革志向グループは、憲法や財政法等の改正の検討も含めた、発生主義予算の導入、発生主義による財務報告、予算編成への発生主義情報の活用、コスト情報の作成・活用、NPMの導入などが政策コアを実施するための必要な手段であると考えていた一方、現状維持グループは、憲法や財政法等の改正はするべきではなく、現状の予算制度の枠内で、現金主義を堅持し、主に消費税の導入や国債発行や歳出抑制策などの政策が、政策コアを実施するための必要な手段であると考えていた。このように、両グループの信念システムにおいては、政策コア及び2次的要素に相違があったことがわかる。

しかし、公会計制度改革に関する問題認識は広まっていくが、現状維持グループの2次的要素にも変化が起こる。それは、決算をベースに貸借対照表を作成し、発生主義による財務報告を行うことは、予算や公会計制度そのものに影響を与えるものではなくあくまで情報提供の一手段であって、既存の制度の枠内で行えるものであるとして、検討を始めていくという形に考え方が変化した。

そして、現状維持グループの中核と考えられる財務省内において、その具体的内容に関する検討の場が設置された。つまり、分析的討論の場が、現状維持グループによって作られたと言える。ここでの議論は上記でも確認した通り、当初、改革志向グループと現状維持グループは主に政策コアの部分で対立を見せる。しかしながら、2次的要素については、発生主義予算の導入など、制度そのものを変更させてしまうかもしれない内容については一致しないものの、発生主義による財務報告やコスト情報の作成など、主に情報提供に関する部

分では大きな対立もなく、両者の同意が存在した。

さらに議論が進み 6 月までという期限が設定されていたこともあるが、お互い対立していた部分について考えの変化が認識され、改革志向グループは暫定的ではあるが、発生主義予算の導入など予算・公会計制度そのものに関わる改革についての一定の理解を示し、現状維持グループも予算編成などにおける発生主義により認識された情報の積極的な活用の必要性を認めた。つまり、最終的な政策として報告書が出された時点においては、両者の信念システムは、

- ① 深いコアは、はっきりしたものではないが、当初と変わらず、どちらのグループも、財政規律は守られるべきといった部分において共通する考えを維持していたと考えられる。
- ② 政策コアについても当初と変わらず、現状維持グループは、改革志向グループは予算・公会計制度には問題があり、制度改革が必要であると考え、一方、現状維持グループは、予算・公会計制度には問題がなく制度そのものの改革は不要であると考えていた。
- ③ そして、2 次的要素については、改革志向グループは、発生主義予算の導入や NPM 改革といった意見対立を解消できなかった部分については、現時点として検討できるものではなく将来への課題として捉え、一方、現状維持グループは、当初からの政策実施に加えて、発生主義による財務報告の導入やコスト情報の把握、それらを用いた予算編成への活用などの部分についても必要な手段であると認識した。

つまり、両者を比べたとき深いコアと政策コアの変化はほとんどみられず、2 次的要素のみ変化があったということがわかる。この部分を表にまとめると表 6-1 の通りである。

表 6- 1 信念システムの変化

・当初の信念システム

	深いコア	政策コア	2 次的要素
改革志向 グループ	財政規律を守ることが必要	予算・公会計制度には問題があり、制度改革が必要	発生主義予算の導入 発生主義による貸借対照表など財務報告の導入 コスト情報の作成と予算編成への活用 NPM の導入
現状維持 グループ	財政規律を守ることが必要	予算・公会計制度には問題がなく、制度改革は不必要	現金主義の堅持 発生主義の導入は否定 主に、消費税の導入や歳出抑制策の実施など現状の予算・公会計制度の枠内での政策実施

↓

・政策決定後の信念システム

改革志向 グループ	同上	同上	発生主義による貸借対照表などの財務報告の導入 コスト情報の作成と予算編成への活用 発生主義予算や NPM については将来的な検討課題
現状維持 グループ	同上	同上	当初の 2 次的要素に加えて 決算ベースの貸借対照表の作成 発生主義による財務報告の導入 コスト情報の作成と予算編成への活用

注：筆者作成。

このように、両グループ間によって行われた分析的討論によって、両者では政策志向学習が行われ、結論の方向性が形作られた。しかし、結果としては、財務省を始めとする現状維持グループに近い形に議論がまとまった。ではなぜか、その要因は、分析的討論の期間が短かったことによる制度を変えるまで至る十分な検討ができなかったことと、そもそも分析的討論の場を設けたのが、現状維持グループの中核であった財務省によって行われたことであったと考えられる。

つまり、第 1 に、もともと事務局のアイディアとして、予算制度の根本に関わる改革はせ

ず、あくまで財務書類を新たに作成するという仕組みで、十分にその準備が進められていた。政府外や国会などで議論が盛んになっていくが、当初より発生主義など企業会計を元とする貸借対照表などは国の会計制度には馴染まないとしつつも、その準備を進めた。特に、とりあえず貸借対照表を作成してみるというスタンスで、主計局次長の下に勉強会を設置し貸借対照表の作成を進めるが、あくまでの試作として予算制度や公会計制度には馴染まないものとのスタンスを変えなかった。そして、小委員会での議論においても、当初よりこの小委員会は公会計に関する検討を行うために設置された組織であり、財政法などの改正を伴う改革に関しては議論をしないようにとの検討に制限をかけることによって、事務局として予算制度は改革せずに財務書類のようなものを作成するという方向にいくように準備していたものであったと言える。

次に、第2に、小委員会における検討期間が半年と短かったことによって、一部の委員から予算制度を含めた検討の必要性が提起されるものの、予算制度まで含めた十分な検討をすることができなかったことが指摘できる。当初より報告書の提出予定を半年後として定めて検討が進められた。その中では、海外への実地調査など幅広く調査・検討され、その中には発生主義予算の導入なども含め、予算制度に関するものも含まれていた。しかし、小委員会での議論の段階では、財政に関する情報開示をどのように考え、財務報告を行うに当たっての範囲や留意事項の検討といった手法に関する議論が中心となり、予算制度の根本まで検討する時間がなかった。そのため、議論の中でも予算制度に関しては検討する時間が無いとしてその検討はできない旨の発言もなされていた。

そして、第3として、今回の分析的討論の場が、財務省によって設置された公会計基本小委員会というごく狭いサブシステムであったことと、議論の結果、予算制度の検討可能性も残されたことによって、予算制度まで検討するべきとしていた改革志向グループも予算制度の検討は今回はなされないという方向性に従うことができた、つまり結論に対する妥協が生まれたということも指摘できる。本来、唱道連合フレームワークでの政策志向学習のシナリオでは、それぞれの唱道連合は、自らの政策信念を実現するために、強力な政治的資源を獲得するためにサブシステムの外、より広いところに協力を募っていく等の活動が強化される。しかし、今回の検討過程においては、改革志向グループの考え方を持つ委員などは、検討の過程で不利な状況になったとしても、サブシステムの外に訴えかけるなどの活動を行っていない。それは、財務省によって選ばれた委員であったことも関係しているだろう。このように、狭いサブシステムによって議論が行われたということによって、改革志向グループの考え方を持つ委員に妥協が生まれたと指摘できる。さらに、今後の予算制度の検討可能性が残されたことは、改革志向グループとの討議を行う中で、現状維持グループの考え方も政策志向学習によって変化したことによって、現状維持グループからも予算制度の検討可能性を維持すべきとの意見が出たことも大きい。この点、政策志向学習は必ずしも長い期間が必要ではなく、短期間のうちにも政策志向学習がなされ、考え方に変化が生まれるということは新たな発見であると言える。なお、政策志向学習については留意すべきことがあ

り、両グループの考え方に変化が見られたとはいえ、政策志向学習が十分になされたとはまではいえない。なぜなら、政策過程では、政策コアの変化に影響が出るほど議論にまで発展したとはいえ、政策志向学習によって変化したことは大きな考え方の変化ではなかった。このように政策志向学習が大きくならなかったのは、予算・公会計制度改革という問題が切迫したものではなかったことや時間的な余裕がなかったことによるものであった。

また、第4の指摘として、現状維持グループの考え方を持つアクターの中心であった財務省が、予算制度、公会計制度の所管の中核であり、彼らが委員会での議論をまとめ主導したことは、やはり財務省が当初から持っていた意向から、最終答申が大きく外れるものとならず、大幅な改革を実施しないで済むこととなったと指摘できる。これは、サバティアも彼の論文の中で、仮説の一つ「政府プログラムの中核（基本属性）は、プログラムを制定したサブシステム支持連合が政権を握っている限り、大幅に修正される可能性は低い。」(Sabatier 1988 : 148) として挙げているものに通じるものであり、誰がその政策について主導的な議論を果たすかによって、その議論の結論に影響を与えるものとなる。

最後に、本件の議論の結果、国の財務書類作成という公会計に関する方向性が出たことによって、社会的に本件に関する関心が薄れたことで、予算制度を含めた改革の機運が途絶えてしまったことも指摘できる。国の財務書類ができたことによって、国会でも議論があまりなされなくなり、新聞などでも取り上げられることが少なくなっていた。財務省内での議論も、法制・公会計部会では引き続き続けられていったが、当部会では、毎年の国の財務書類に関する報告やそれに関する議論、また個別事業のフルコスト分析などを行うことで財務書類を国の財政政策にどのように活用していくのかに関する議論が中心となり、予算制度を含めて発生主義を導入するかどうかといった議論はほとんどなされることがなくなった。つまり、アイディアのぶつかり合いによって出来上がり、作成された時点では次の検討課題も含めた一種の暫定版として「公会計に関する基本的考え方」であったが、アイディアの部分だけでは、次につながる推進力とはならず、予算制度を含めた改革の機運が途絶えてしまったと言え、アイディアだけでは限界があったと言える。

第6.3節 結論

それでは前節までの考察結果から、予算・公会計制度改革が行われない要因について、これまでの議論を改めて総合的に捉え直して考察すると、①予算・公会計制度を改革する上では、利益や制度が高い壁となること、②公会計制度改革の議論では改革を行えるほどのアイディアが生まれなかったこと、③予算・公会計制度改革の実現は非常に困難であること、といった3点を指摘したい。

第6.3.1項 利益・制度の高い壁

アイディアは、制度改革の帰結を左右する要素として重要であることは第6.2節でも明

らかとなった通りであるが、利益と制度もまた、制度改革ができるか否かを左右する重要な要素であったことも第 6.1 節で明らかにした通りである。

複数のアクターに制度を変えるべき利益が生じた場合に、利益が一致することで制度改革が実現することは諸外国の分析でも明らかであったが、必ずしも利益が一致するわけではなく、一致するタイミングや状況なども影響して、利益が一致すること自体が難しいものである。特に、予算・公会計制度に関しては、アクターの利益が明確にはならない分野でもある。通常、国民にとって予算・公会計制度は直接的に自分達の生活に影響する問題ではなく、彼らにとって利益は存在しないといってもいい。国民に明確な利益がないものについて、政治家にとって変革することが利益につながるということは大変珍しいものである。つまり、予算・公会計制度に関心を持つアクターがいかに制度改革の必要性を訴え、そのために行動を起こしたとしても、制度を変えることができるアクターに行動を起こさせることは極めて難しい。

また、一度出来上がって、長年使われてきた制度を変えること自体、難しい問題である。制度を使うアクターにとっては、少々制度に不都合が生じていたとしても、運用方法を変えるなどすれば問題なく使い続けることができるのであれば、制度を変えるまでもないということになる。なぜなら、制度自体が法律などに定められたものであり、それを変えるためには、制度を変えるための検討、議論から始まり、議会での審議、決定のプロセスを経る必要があるなど、様々な過程を踏む必要がある。つまり、制度を変えることにはかなりの移行コストが生じ、よほど変えなければならない状況や、変えることによほどのメリットが生じているような状況、つまり高い移行コストを払ったとしても変えるべき時でなければ、なかなか変えることはできない。

以上のように、制度に限らず政策を変えるということを含めて、変革を行うこと自体が、様々なハードルを越える必要があり、変革を行うために、それに関わるアクターの熱意が高くなければ実現することが困難であると言える。つまり、制度改革に伴う利益と制度の壁はかなり高いものであると指摘できる。

第 6.3.2 項 アイディアの不十分性

しかし、前節までで、制度改革の帰結を左右する要素として、アイディアが非常に重要であることは論じてきた通りであり、制度改革を実現する上では、アクターの利益や既存の法律などの制度が制度改革を阻む高い壁になるが、アイディアが十分に成熟していれば、様々なアクターの利益を一致化させ、また制度の壁を乗り越える可能性があることもまた、諸外国の例を見ると明らかであろう。もちろん、日本においても、予算・公会計制度に関心を持つアクターが、発生主義に基づく貸借対照表の作成などを求めるアイディアを提示したことによって、具体的な検討が進められていくことになったことから、彼らのアイディアが制度変化の契機となり、アイディアの重要性を示すものであった。しかし、改革を求めるアクターからは必ずしも十分なアイディアが出されていたとも言えない。改革を志向するアク

ターから提示されるアイデアについては、発生主義に基づいた貸借対照表などの作成といった部分については明確な考え方が示されており、あとはどのように現状の会計基準と企業会計基準との間の違いを埋めて財務書類として作成・公表していくのかといった部分を埋めるのみで何をすれば良いのかが明確であった。一方、彼らは予算編成過程にも発生主義の考え方を取り入れるべきであると指摘し、発生主義予算の導入などを求めているが、その内容は発生主義により作成されたコスト情報を予算編成に活用することや、予算制度に発生主義を導入すれば予算が効率化できるはずである、といったように具体性を欠くものであった。また、諸外国が実行していた NPM 改革についてもその導入が必要であるとする一方、改革には様々なバリエーションが存在し、そのうちのどのような改革手法がとられるべきなのかといった実質的な議論ではなく、財務省などの政府にその検討を委ねるものであった。そのため、検討すべきことがはっきりしており、新たな財務情報を作成し公表するという制度の根本には関わらない比較的成本の低いと言える国の財務書類の作成については実現され、一方、検討すべきこともはっきりとしないかつ予算・公会計制度の根本を変える可能性のある移行コストの高い制度改革の部分については実現されなかったのである。つまり、改革を志向するアクターの提示する制度改革に関するアイデアは、改革の必要性を唱えるばかりの非常に具体性を欠くものであって、利益や制度といった制度改革を阻む高い壁を乗り越えられるほどに成熟していなかったことが明らかである。

もし仮に、改革を志向するアクターが、より具体的に現状制度の何が問題であって、制度の細かな部分で何を変えれば何が解決するのか、変えていくためにはどのような手順、方法で進めていけばいいのかといった、具体的な制度改革のアイデアを提示することができれば、予算・公会計制度改革も実現できたかもしれない。このことは、イギリスを例にとって考えてみると、この国では予算・公会計制度をもとに業務をおこなってきた政府組織が改革を志向するアクターとして、検討当初から予算制度も含めた改革のアイデアをもったこと、さらに制度に十分精通しているからこそ改革にあたっての具体的な課題や手順などを把握できたこと、によってどうしたら実現できるかについて具体的なアイデアを示すことができたため、アイデアが利益や制度の壁を超えて、制度改革を実現させたことから推察される。

以上のように、利益や制度といった改革を阻む高い壁を乗り越えるためには、十分に具体的な実現可能なアイデアの必要性を指摘できる。

第 6.3.3 項 予算・公会計制度の特有の改革の困難性

さらに、日本においては、諸外国に比べて、利益、制度の壁がより高い可能性があるため、制度改革はより難しいものであった可能性も指摘できる。これまで論じてきたように、日本の予算・公会計制度は、明治 22 年会計法で基礎が形作られ、昭和 22 年の財政法及び会計法によって現在の制度が出来上がり、その後、ほぼ変化はない。第 2 章でも論じたように、明治 22 年に会計法が出来上がっていく過程は、必ずしも議論が尽くされた結果、出来上がっ

た制度ではなく、国庫制度が徐々に整備されながら、一部の政治の中枢に位置していた人物たちの力もあり大蔵省の財政的統制権の獲得と予算の査定権限の確立などが進められた。そして、海外の制度も参考にしながら、大蔵省で草案が作られ、明治憲法の制定と併せて、明治 22 年会計法が作られた。(第 2 章第 2.2 節に記述)そして、ここで確立した制度が、まさに当時的大蔵省が求めた予算編成は大蔵省に査定権を与え、各省への財政統制権を確立するものであったことに加え、決算は議会での議決を必要としないものとなった。そして、昭和 22 年の財政法及び会計法の出来上がっていく過程では、第 2 次世界大戦の敗戦により GHQ の指導の下、新憲法の改正、財政制度の民主化の徹底が図られた。その制定の過程においては、早い段階から大蔵省内で検討は進められたが、別過程で内閣総理大臣を会長とした調査会での検討も行われ、さらに政府内で起草された財政法案は GHQ との交渉過程で大きな修正されるなど、内閣、大蔵省、GHQ と様々なアクターに影響を受けながら成立した。つまり、その制度設計の過程では、様々なアクターが制度設計に強い影響を与えながら、当時の社会的な情勢も影響しながら、様々な偶然の要素が積み重なって出来上がった制度であった。(第 2 章第 2.4 節に記述)

しかし、この時、偶然に出来上がった予算・公会計制度であるが、その後、日本が近代化する過程で第一臨調では制度の近代化の必要性が求められたり、財政状況が悪化に伴って予算制度の効率化の必要性などが求められたり、度重なる制度的な問題点が指摘されてきたにも関わらず、当然、シーリング制度の導入など一部マイナーチェンジは行われてはいるが、根本的な制度に関する十分な検討がなされてきたとは言えず、制度改革が起こることなく、成立してからほぼ同じ予算・公会計制度が使われ続けているといっても過言ではない。

では、なぜここまで変化なく予算・公会計制度が維持され続けるのか。その一つに、予算・公会計制度の根本規定が財政として憲法によって定められていることが特徴として挙げられる。つまり、予算・公会計制度を変えるということは憲法改正までも行う必要があると思いついてしまう可能性があり、憲法改正を行うためには「各議院の総議員の三分の二以上の賛成で、国会が、これを発議し、国民に提案してその承認を経なければならない」(憲法第 96 条)という、極めて高い変更コストを伴うことであると認識されてしまう可能性がある。例えば、憲法第 9 条の改正の必要性を唱え続けた安倍内閣でさえ、憲法改正を成し遂げることができなかったにも関わらず、国民の利益・関心がほとんど存在しない予算・公会計制度を改革するためには憲法改正が必要であると認識されてしまえば、そこまでの高い変更コストを払ってまで改革する必要はないと捉えられやすくなるだろう。このようにその検討の過程の中で「憲法の問題になりうる」、つまり憲法の改正にまで問題が波及する可能性があるなどと指摘されてしまうと、よほど改革するものは難しいものであるとして避けられてしまう。仮に、憲法ではなく、財政法や会計法の改正で足りるものであることがわかったとしても、公会計基本小委員会の中での議論でもあったように、財政法や会計法は憲法の考え方を具体化したものであって、これを変えることは憲法の規定に反するものであるといった発言がなされてしまうことで、憲法改正の場合と同様の印象を与えてしまう。このよう

に、予算・公会計制度改革の問題は、憲法まで変えないといけないとの思い込みが存在するために、より改革が難しい問題となってしまうのである。

さらに、日本の予算・公会計制度は憲法という後ろ盾を持っているだけでなく、与党議員と官僚組織にとって長年維持され培われてきた一連の予算編成の過程は自己強化が続けられている。つまり、与党議員にとっては、予算制度が定型化していることで、予算編成過程での自らの得意な政策分野、つまり族議員としての関係省庁の予算獲得・拡大を図っていく上で、具体的な活動が明確となり予算獲得のためのノウハウも蓄積されており、また、財務省にとっても予算制度を維持することで、固有の権限として守ってきた予算編成や査定権に影響が出ないというメリットがある³¹⁷。したがって、彼らにとっては、一連の手続きが固定化され決まっていることで、どちらにとっても都合の良い制度になっているのであり、わざわざ変えるほどのメリットが存在せず、変えることによる多大なるコストを考えたときには大きく抵抗する力になりうるのである。特に、予算・公会計制度の中心的な役割を担う財務省においては、その財政的統制権を確保し強化してきた歴史の中で制度を作り、制度が生まれた際には制度設計者の 1 人として影響力を発揮し、安定性を確保するために変更コストが高い憲法において制度を規定したという歴史を考えると、予算・公会計制度の維持を選択する動きはより強くなってしまう。このように、日本の予算・公会計制度は、諸外国にはない特徴を持っており、これが日本における改革をさらに困難にしてしまう要因であることが指摘できる。

第 6.4 節 政策的含意

前節までで論じた通り、本稿の問題意識、なぜ公会計制度改革が予算制度改革にまで至らなかったのかの要因については、一定の結論を得ることができた。これまで検討してきた過程から本稿の政策的含意を示す。

第 6.4.1 項 日本の予算・公会計制度について

諸外国で大きな議論となり、実際に様々な国において導入が始まった公会計制度改革は、どの国も昔から形作られた予算・公会計制度が、今の時代には合わないもの、つまり不合理な制度となっているのではないかという反省のもと始まったと言える。そのため世界の様々な国では、それぞれの予算・公会計制度を今の時代に合うように見直そうとしてきたのである。そして、それぞれの国で改革の過程や出来上がった制度自体にバリエーションはあるものの、できるだけわかりやすいものへと変えていこうとしている。もちろん、日本でも、予算の説明資料を充実させたり、国の財務書類を作成したり、政策評価制度を導入したりと、

³¹⁷ この点、田中（2011）は、日本の予算編成過程の特徴として、首相が予算の意思決定に十分な権限を行使せず、政策に利害関係を持つ政治家による予算獲得競争の存在や、財務省と各省庁の利害対立の構造の存在などを整理している。（田中 2011：129-138）

努力を続けてきたことは否定されるものではない。しかし、いまだに、予算書は千ページを大きく超える大福帳とも揶揄される読みこなすことも難しい書類となってしまうている。これは、それぞれの政策や事業などについて事細かに予算を紐付けさせることによって、明治から続く財政的統制権を確保するための仕組みを機能させるためには必要なことなのかもしれない。しかし、各国の状況なども考えると、そろそろ日本の予算・公会計制度は不合理なものとなっているのではないかと考えられる。

そもそも、日本の予算編成プロセスは非常に閉じられており、財務省への予算要求や予算査定、さらには与党内での検討プロセスなど、そのプロセスの構造は複雑多岐で、全体像を知ることは国民にとってはほぼ不可能である。さらに、それぞれの検討プロセスは公表されたりするわけではなく、非常に透明性も低い。もちろん、このようなプロセスを変えることは難しいし、予算編成の過程は、非常に政治的なやりとりが行われるプロセスでもあり、それが逐一オープンになることが必ずしも良いというわけではないだろう。しかし、予算編成過程が不透明であるからこそ、必要なタイミングで適切な情報が社会に提供されることも重要である。そのために、財務省でも適切なタイミングで予算についての説明を行い、また財政制度等審議会などを使って予算編成に関する議論を行い、情報を公表しているところである。そういった情報提供という観点においても、本稿でも論じたコスト情報の開示などが国民の関心事として、さらには予算編成に役立つものとして、情報開示が進んでいくのであれば、それは極めて好ましいことではある。

しかしながら、情報提供手段を増やすことは必ずしも良いことというわけではない。情報の種類が増えれば、それを受け取る側は様々な情報を自ら取捨選択しなければならないし、どの情報をもとに物事を考えれば良いのかわからなくなる。しかも、情報提供をしたものが、誰も関心を示さないものであれば、それはあまり意味を持たないのではないだろうか。実際、国の財務書類が作成、公表されてから15年以上が経つが、国民の関心は極めて低い。この国の財務書類は、日本の資産の状況なども一覧としてわかるなど、通常の予算書・決算書などからは、見えづらいことも読み取れる素晴らしい資料である。財務省でも、法制・公会計部会などで議論を行い、説明資料を新たに作成したりなど努力は行ってきた。しかし、国会で取り上げられて、これを元に議論がなされることもあまりなく、新聞を始めとするニュース媒体で取り上げられることも非常に少ない。さらには、実際の予算編成過程においてもあまり活用されている状況でもない。この点、発生主義による財務諸表の作成によって作成が可能となった個別事業のフルコスト情報について、財務省公会計室が調査した結果によると、令和元年度においてフルコスト算定事業の査定担当者がフルコスト情報を参照した割合が54%でその内49%が参考にならなかったと回答している³¹⁸。つまり、約75%の担当者

³¹⁸ 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制公会計部会「資料 個別事業のフルコスト情報の開示について」（令和2年6月15

日）(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings_pf/material/zaiseidg20200615/siryou.pdf)（アクセス

が参照しなかったないし参考にならなかったと回答しているのであり、予算編成に最も活用できるかもと期待されたコスト情報でさえこのような状況であることから、国の財務書類が予算編成に活用されているということはほとんどないと考えられる。したがって、多くの人にとっては興味のないものとなってしまっており、予算編成にすら活用することが難しいものとなってしまっているのである。行政の抱える人的資源は非常に限られているが、限られた資源を使ってまで必要なことなのかについては、再度検討する余地があるだろう。

さらに、世間的には、国の財務書類を作成し公表してきた一連の動きは、国の公会計制度改革として捉えられているが、実際は国の公会計制度は何ら変わっていない。いまだに予算・決算は現金主義を用いているし、簿記制度としてもいわゆる単式簿記の方法である。確かに、特別会計については、法律によって発生主義によって作成された財務諸表の国会への提出が義務付けられた。しかし、一般会計や特別会計を含むいわゆる連結会計に関する財務諸表、つまり省庁別財務書類や国の財務書類は、国会への提出や作成、公表することが法律によって義務付けられたものではなく、財務情報の開示に関する手段の一つでしかないのである。つまり、法律に裏付けもない財務情報開示はあくまで審議の参考資料にしかならず、それが発生主義によって作成されたからといって、公会計制度が改革されたとまでいうことは難しい。

このように、国の財務書類などは、予算編成にも活用されていない、さらにはあくまで財務情報の開示手段の一つでしかないという現状ではあるが、それでも筆者は、発生主義さらには複式簿記というものを予算・公会計制度に組み込むことは必要なことであり、または組み込むとまでは行かなくとも、予算・公会計制度は改革しなければならないと考えている。日本の財政状況は悪化の一途を辿り、毎年の財政収支は赤字が続き、国の長期債務残高は令和3年度の予算ベースで1000兆円を超えており、先進国中最も債務残高対GDP比の状況が悪い(財務省2021:6、13、15)。このままではいつか財政は立ち行かなくなることが想像される。そうならないためにも、財政の無駄を省き、予算を効率化して、財政規律を守っていくことは、重要な課題である。予算編成過程において、無駄を見つけることは非常に重要であり、それを明らかにするための手段としてコスト情報は役に立つし、国の資産・負債の状況やキャッシュ・フローの状況を一体的に把握することは非常に重要であるが、ただ単に財政状況がわかるだけでは使われない。使っていくためには制度の中に内包する必要がある。仮に、予算の議決対象として発生主義に基づく予測やコスト情報が組み込まれることになれば、自ずとその情報は審議の過程で重要な検討材料になり得るし、国民の関心もひきやすいものとなるだろう。さらに、日々の会計処理も複式簿記を使うなどすることによって、民間企業でなされているような四半期決算のように、より速報性の高い決算情報を公表していきける可能性もあり、少なくとも今よりは透明性の高い予算編成過程になることが期待できる。

この点、近年、独立財政機関の創設についての議論が盛り上がり始めており、国会におい

でも「独立財政推計機関」の創設を目指す超党派の議員連盟が発足したところである³¹⁹。この独立財政機関とは、「財政政策及び実績について、批判的に評価する権限を持ち、場合によっては非党派的な助言を行う、独立した公的機関」(OECD 2016 : 11) のことであり、欧米を中心に様々な形態や機能を持つ機関として設置されている(藤本 2020)。この独立財政機関が日本でも取り上げられるようになったのは、予算制度が不透明であることや、政府の作成する財政見通しが楽観的であることなどによって、財政への信頼が下がってきていることが理由として考えられる³²⁰。本稿では、独立財政機関については、詳しくは触れないが、独立財政機関の必要性の訴えは、まさに財政や財政政策の中心的役割を担う財務省への不信感や信頼の低下に起因するものであり、予算制度の改革を求めるものに他ならない。また、独立財政機関の必要性は、国会審議にも関わる内容である。現状の国会での予算審議は、主に 1 月から 3 月を中心に衆議院と参議院の両議院で予算委員会が開かれ、次年度の予算について、集中的に審議が行われている。しかしながら、その国会での審議内容は、予算の適否や妥当性に関する議論が尽くされているとは言い難い。その証拠に、毎年の予算は、政府案から修正されることもなく、原案通りに可決されるのが通例となっている。もちろん予算額に変更が加えられないからと言ってそれが問題だとも言えず、原案通りに可決される理由には予算編成プロセスなどこれ以外の要因も存在する。しかしながら、予算委員会などで具体的な予算の妥当性に関する審議が十分になされていない状況は、必ずしも健全な状態であるとは言えないだけでなく、不透明な予算過程は国民の不信感の原因ともなる。なお、独立財政機関の存在は、超党派の立場で財政見通しを作成することや予算の適切性を判断することを求められるが、財政当局と別の独立した機関によって出される情報というのは、国会審議に役立つ可能性があり、予算の透明性の向上につながる可能性もある。

このように予算制度改革の方法は、公会計制度改革だけでなく、新たな議論も盛り上がり始めているのである。ここで予算・公会計制度改革について改めて考えると、第 1 章でも少し触れたように、予算制度改革と公会計制度改革は入れ子の関係にある。つまり、公会計制度改革は予算制度改革のうちの一つであるが、公会計制度を変えることが予算制度の全てを改革するわけではない。つまり、予算制度改革には様々な方法があり、公会計制度改革だけでなく独立財政機関の設置などもそのうちの一つであった。様々な予算制度改革の手法のうち、どの手法が真に有効であるのかは難しい問題であるが、それでもやはり公会計制度改革は特に有効な手段であると考ええる。なぜなら、公会計制度が対象とする計数などの会計情報は、計数によって表される予算制度の基礎であり、本稿でも示してきたが、公会計制度を改革することで、予算編成過程を抜本的に変え、予算の効率化を図り、さらに予算の透明性を向上させることができるため、他のどの手段よりも予算制度の根本から抜本的に改革できる可能性があるためである。なお、予算・公会計制度は憲法の問題であるとする指摘

³¹⁹ 「「独立財政機関」もう 1 つの目 国会は動くか」、日経速報ニュースアーカイブ、2021 年 6 月 26 日

³²⁰ 例えば、経済同友会 2019 において、この部分の指摘がなされている。

の存在は先に論じた通りであるが、筆者は憲法を変えるような問題ではないと考える。なぜなら、憲法には国会の議決が必要であることや、財政権限は国会にあることなどが規定されているだけであり、現金主義、単式簿記のみであるべきだということが明確に規定されているわけではない。つまり、予算統制権の観点で現金主義が優れていることに異論はないが、発生主義・複式簿記についても予算・公会計制度に取り入れることも可能なのである。いずれにしても、現状の予算・公会計制度では、あまりにも透明性が低く、今の時代にあった制度ではない。さらに、独立財政機関の設置に関する議論がなされているように、財政当局に対する信頼は益々下がっていく一方である。日本の財政状況は極めて悪く、待ったなしの状況であり、今後、財政を立て直すためにも、また財政全体の信頼性を高めるためにも、予算・公会計制度に関する何らかの改革は必要であると考え。今のところ筆者に利益と制度の高い壁を乗り越えられるほどの具体的なアイデアが存在するわけではなく、個人的な今後の課題の一つではある。しかし、今後の日本において、他国によって取り組まれてきたNPM改革の考え方も含めて、予算・公会計制度に関する改革について様々な方法に挑戦していくことが必要であろう。

第6.4.2項 政策提言

それでは、予算・公会計制度改革を実現するにはどうしたら良いのか。第6.3節の結論を踏まえて、政策提言を行いたい。第6.3節で指摘した結論としては、①予算・公会計制度改革する上では、利益や制度が高い壁となること、②公会計制度改革の議論では改革を行えるほどのアイデアが生まれなかったこと、③予算・公会計制度改革の実現は非常に困難であること、の3点であった。まず①については、利益は必ずしも一致するものではなく、予算・公会計制度改革に関する利益を有するアクターがほとんどいなかった。さらに、予算・公会計制度は、長年維持された制度であり、それを変えることは非常に困難であり、高い移行コストを払うことによるメリットが大きくなければ、改革は難しい。そのため、予算・公会計制度改革は、様々なハードルを越える必要があり、それに関わるアクターの熱意が高くなければ改革を実現することは困難であると言える。次に②について、制度改革の帰結を左右する要素としてアイデアが非常に重要であるが、制度改革を実現する上では、制度改革を阻む利益や制度の壁を越えるために、アイデアが十分に成熟させる必要がある。国の財務書類の検討の過程では、予算制度改革まで行う必要性は主張されたが、どの主張もあまり具体的な指摘ではなかった。つまり、予算制度改革まで実現するだけの利益や制度の高い壁を越えることができる具体的で実現可能なアイデアが成熟せず、不十分な状態であった。最後に③について、日本の予算・公会計制度は、明治期以降ほとんどその姿を変えてこなかった。さらに、制度の根本規定は憲法によって定められており、改革にあたっては極めて高い変更コストがあるとして認識されている。加えて、与党議員と官僚組織によって一連の予算編成の過程が長年維持されてきたことによって、制度に利害関係を持つアクターにとって現状維持を選択するという思考が強化されている。つまり、日本では、予算・公会計

制度改革の実現そのものが非常に困難な状況になっていると言える。

以上のように、簡単に結論を整理したが、まず①の結論と関連して、利益、制度の壁を越えるだけの具体的なアイデアを準備しておくことである。一般論として、制度や政策を改革する上で、具体的なアイデアを準備するのは、その制度や政策に高い関心や関係性を持つアクターになる。関係するアクターは、関係する制度や政策によって、それぞれ変わるものではあるが、例えば、政治家や官僚や利害関係を有する専門家などがその対象として考えられる。改革を実現する上では、そのような関係するアクターが、具体的なアイデアを十分に準備しておくということが必要ということである。特に、予算・公会計制度に関する改革の次の機運が、今後いつ起きるかはわからない。現状、日本の財政状況は悪化の一途を辿り、新型コロナウイルスの感染拡大に伴って、今後の財政運営は極めて不透明な状況になってしまったと言わざるを得ない。今は、国民を守り、経済・社会を守るために、経済対策など機動的な財政運営が求められることは致し方ないことではあると考えられるが、今後、状況が落ち着いていった時には、日本の財政が改めて議論の中心になり、それに伴って、予算・公会計制度も改革の機運が高まる可能性はある。その時に、すぐに改革の機運を途絶えさせないためにも、改革を志向する人々が事前に準備をしておくことが重要である。特に、予算制度は、憲法の制定と同じタイミングで定められたものであり、ある種、触れてはいけないものかのような扱いがされてしまっている。そして、財政に関連した議論は、現状の予算制度の枠内の中で検討が進められ、政策評価などの事後的な部分にばかり目が向けられてしまいがちである。特に、制度を所管する省庁では、根本の解決を行うための検討まで行われることを期待できない。真に改革を必要とし、制度の根本について変革を求めるとするならば、当該制度を所管する官庁、つまり、予算・公会計制度に関しては、財務省以外のアクターとして主に制度改革を求める専門家や公認会計士や会計検査院などのアクターにおいて、十分な検討と準備を行っておく必要があるだろう。しかし、ただ改革の必要性を訴えるだけのアイデアでは足りない。アイデアが不十分であれば、仮に検討が始まったとしても、前回同様、利益と制度の壁に阻まれてしまうだろう。つまり、現在の制度はどのような手順によるものなのか、そして何が問題で、何を解決すれば良いのか、解決するための方法、手順はどのようにすれば良いのかなど、具体的なアイデアを検討しておく必要がある。これまでの検討過程では、予算・公会計制度の中の部分的な修正に議論が収斂し、制度を個別に考えるばかりで、システム全体の論理的構造を踏まえた議論が欠如していた。つまり、公会計と予算、決算などが有機的なつながりを持つものとして、財政システムやそれぞれの制度を梯子するシステム全体の構造に目を向けて、検討が行われることが求められるだろう。

しかし、十分かつ具体的なアイデアを準備しておくことは簡単なことではない。国の財務書類の検討過程においても利益や制度の壁を越えるだけのアイデアが成熟していなかったことを指摘した。つまり、結論の②に関連して、不十分なアイデアをどのように成熟させるのが重要である。一般論としては、その制度を所管するアクターが改革を志向すれば、当該制度について具体的に変えるべき部分や改革の過程についてなどのノウハウを持

っており、アイデアの成熟にも寄与する。また、制度がわかりやすく、専門家などその他の関係するアクターにとって、その制度についてよく知れる状態であれば、改革に関するアイデアも深まりやすいと言える。ではなぜ、予算・公会計制度改革では、アイデアを成熟させることが難しかったのか。それは、予算制度の不透明さが影響している。改革を求める人々は、制度を所管する財務省ではなく、主には財務省を含む官僚組織の外に位置するアクターであった。そして、第 6.4.1 項でも論じた通り、国の予算編成のプロセスは非常に閉じられており、構造も複雑多岐であって、予算編成に携わっている人以外が、その具体的なプロセスを把握し理解することは非常に困難である。具体的なプロセスなどを把握できていない中で、予算制度の何が問題で、何を解決すれば良いのか、など具体的な課題を把握することは難しいだけでなく、課題を解決するための具体的な方法などのアイデアを示すことも難しい。さらに、制度を所管する組織が改革を求めない場合には、制度を所管するアクターは、具体的なプロセスなどの情報を出さないかもしれないし、そもそも外部のアクターにとって何がわかっていないのか、何を知りたいのかを理解することすら難しい。国の財務書類の検討過程でも、海外調査の報告がなされてすぐにとりまとめの議論が始まり、具体的な予算編成のプロセスなど、その実態が審議会のメンバーに共有されたとはまでは言えない。つまり、予算制度の不透明性が、改革を志向するアクターのアイデアを成熟させるための障壁となってしまう。しかしながら、制度改革に関する議論・検討の場が、財務省などの制度所管組織における審議会などの検討の場ではなく、より開かれた検討の場での広い議論が行われことによって、利益や制度の壁を越えるアイデアの成熟が期待できる。つまり、政治家や官僚、専門家など、関係するアクターが様々な含まれる検討の場を設けることが必要である。現状、予算・公会計制度について議論しているところは、財務省にしかないと言っても過言ではない。本章の第 6.2 節の唱道連合フレームワークの考察結果としても論じたが、本来、自らの政策アイデアを実現しようとするために、関わるアクター達は、検討の場の外に広くその政策の必要性を訴え、協力を募るはずである。しかしながら、制度改革について議論・検討される場が、財務省などの審議会などのごく狭いサブシステムでの議論となってしまった場合、アクターが自らの意見を通すために、どれだけ不利な状況になったとしても、外に広く訴えることによって政治的資源を獲得しようとはしない可能性があり、国の財務書類までの検討の過程ではそのような事象が起きていた。つまり、改革を実行していく動きが衰えてしまうだけでなく、アイデアの成熟もなされないまま議論が終結してしまう可能性がある。このように、財務省の審議会のような、ごく狭い検討の場での議論がなされるのであれば、国の財務書類の時と同様、改革の機運をまた失ってしまう。さらに、より広いところで議論がなされることで、より多くの様々な意見が出てくる可能性もあり、具体的なプロセスを知っているアクターなど、つまり財務省の官僚やその OB などといったアクターが多く参加するようになれば、アイデアの成熟も期待できる。つまり、予算・公会計制度改革を実現するためには、改革志向のアクターによるアイデアの成熟が必要であり、そのためにも制度改革に関する検討の場は、開かれた広い検討の場での議論が求

められるだろう。

最後に、一定の改革が終了してしまうと、その件に関する新たな改革の機運はなかなか登場できない。本稿で論じてきたように、公会計に関する議論は第一臨調以降、なかなか改革の機運は訪れなかった。特に、結論の③でも指摘したように、日本の予算・公会計制度は改革が難しいという特徴があり、予算・公会計制度のように、直接的に国民に影響が出ないものについては、国民に利益が明確には存在せず、政治家にも明確な利益が持つ理由があまりないことから、改革の機運が高まることは難しいし、関心が高まっても、他のトピックスが現れれば関心はすぐに消えてしまう。つまり、政治にとってもそれを争点とすることの意味が薄れてしまうのである。現状、独立財政機関の議論の盛り上がりなどもあるが、予算・公会計制度改革の機運、特に発生主義の導入に関する議論は途絶えてしまっている。しかし、改革の機運は作ることができるし、またいつか訪れるはずである。改革の機運を生み出すためには、世間的な雰囲気が必要であり、機運が訪れた時には、改革の雰囲気が漂っている内に改革を行っていくことが必要である。そのため、いかに改革の機運を作り出すのか、さらに、改革の雰囲気をいかに途絶えさせないかも重要な課題であり、改革を志向するアクターによる継続的な問題提起、改革アイディアの提示が求められるし、それによって、議論が再度盛り上がることを期待している。

参考文献等

(外国語文献)

- Berger, T. M., & Heiling, J., 2015, "Public Sector Accounting and Auditing in Germany," Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. eds., *Public Sector Accounting and Auditing in Europe : The Challenge of Harmonization*, Palgrave Macmillan, pp.93-107
- Blöndal, J. R., 2003, "Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments," *OECD Journal on Budgeting*, OECD, Vol.3 No.1, pp.43-60
- Blöndal, J. R., Kraan, D.J., & Ruffner, M., 2003, "Budgeting in the United States," *OECD Journal on Budgeting*, OECD, Vol.3 No.2, pp.7-53
- Chan, J. L., 1994, "Accounting and Financial Management Reform in The United States Government: An Application of Professor Lüder' s Contingency Model," E. Buschor, K. Schedler, eds., *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting.*, Paul Haupt Publishers, pp.17-41
- Chow, D. S. L., Humphrey, C. & Moll, J., 2008, *Whole of government accounting in the UK*, London; Association of Chartered Certified Accountants
- FASAB., 2000, "How FASAB Came to Be," *FASAB News*, Issue 64 · October/November 2000, pp.1-12 (<http://files.fasab.gov/pdf/files/FASABnewsletter64.pdf>) (アクセス 2020/6/17)
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). "Accruals accounting in the public sector: A road not always taken," *Management Accounting Research*, Vol.22, pp.36-45
- Jenkins-Smith, H., & Sabatier, P. A., 1994, "Evaluating the Advocacy Coalition Framework," *Journal of Public Policy*, vol.14 No.2, pp.129-168
- Jones, R., 2012, "Budgetary Accounting in National Governments: Anglo versus American Accounting," *Financial Accountability & Management*, Vol.28 Issue3, pp.286-305
- Jones, R., & Lüder, K., 2011, "The federal government of Germany' s circumspection concerning accrual budgeting and accounting," *Public Money and Management*, Vol.31 Issue4, pp.265-270
- Jones, L. R., & McCaffery, J. L., 1992, "Federal Financial Management Reform and The Chief Financial Officers Act," *Public Budgeting & Finance*, Vol.12 Issue 4, pp.75-86
- Likierman, A., 1998a, "Report: Recent developments in resource accounting and budgeting (RAB)," *Public Money and Management*, Vol.18 Issue4, pp.62-64
- Likierman, A., 1998b, "Resource accounting and budgeting-where are we now?,"

- Public Money and Management*, Vol.18 Issue2, pp.17-20
- Likierman, A., 2001, "From planning to implementation: The new uk central government financial framework," *Public Money and Management*, Vol.21 Issue1, pp.53-56
- Likierman, A., 2003, "Planning and controlling UK public expenditure on a resource basis," *Public Money and Management*, Vol.23 Issue1, pp.45-50
- Lüder, K., 1989, *Comparative Government Accounting Study: Interim Summary Report*, Revised Edition, Speyerer Forschungsberichte No.76, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer
- Luder, K., 1992, "A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment," J. L. Chan, J. M. Patton eds., *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, Vol.7, JAI Press, pp.99-127
- Lüder, K., 1994, "The 'Contingency Model' Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain," E. Buschor, K. Schedler, eds., *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting.*, Paul Haupt Publishers, pp.1-15
- Mellettt, H., 1997, "The Role of Resource Accounting in the UK Government's Quest for 'Better Accounting' ," *Accounting and Business Research*, Vol.27 No.2, pp.157-168
- Newberry, S., 2014, "The use of accrual accounting in New Zealand's central government: Second thoughts," *Accounting, Economics and Law*, Vol.4 Issue3, pp.283-297
- OECD., 2004, "Case Studies of Selected OECD Countries," *OECD Journal on Budgeting*, Vol.4 No.3, pp.155-479
- OECD., 2015, "Budget Review: Germany," *OECD Journal on Budgeting*, Vol.2014 Issue2, pp.9-79
- OECD., 2016, "Principles for Independent Fiscal Institutions and Case Studies," *OECD Journal on Budgeting*, Vol.2015 Issue2, pp.9-272
- OECD., 2017, *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, OECD
- Pallot, J., & Ball, I. (1996). "Resource accounting and budgeting: The New Zealand experience," *Public Administration*, Vol.74 Issue3, pp.527-541
- Radin, B. A., 1998, "The Government Performance and Results Act (GPRA): Hydra-Headed Monster or Flexible Management Tool?," *Public Administration Review*, vol.58 No.4, pp.307-316

Robinson, M., 1998, "Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector," *Financial Accountability & Management*, Vol.14 Issue 1, pp.21-37

Sabatier, P. A., 1988, "An advocacy coalition framework of policy change and the role of policy-oriented learning therein," *Policy Sciences*, vol.21 No. 2, pp.129-168

(日本語文献)

アーロン・ウィルダフスキー/小島昭訳(1972)『予算編成の政治学』勁草書房

秋吉貴雄(2000)「政策変容における政策分析と議論 ―政策志向学習の概念と実際―」『公共政策』日本公共政策学会年報 2000

(<http://www.ppsa.jp/pdf/journal/pdf2000/2000-01-023.pdf>) (アクセス 2021/6/3)

秋吉貴雄(2007)『公共政策の変容と政策科学：日米航空輸送産業における2つの規制改革』有斐閣

芦田修(1963)「臨時行政調査会のあゆみ2」『時の法令』454号、28-31頁

東信男(2000)「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』22号、63-79頁

東信男(2006)「イギリスにおける公会計制度改革の検証―効果と課題―」『会計検査研究』34号、215-239頁

東信男(2009)「イギリス中央政府における国際会計基準 (IAS / IFRS) の導入 ―公会計の目的に対応させながら―」『会計検査研究』39号、135-151頁

東信男(2012a)「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 ―財政統制に焦点を当てて―」『会計検査研究』45号、161-174頁

東信男(2012b)「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 ―政策評価に焦点を当てて―」『会計検査研究』46号、151-165頁

飯尾潤(1993)『民営化の政治過程―臨調型改革の成果と限界―』東京大学出版会

飯尾潤(2006)「経済財政諮問会議による内閣制の変容」『公共政策研究』6巻、32-42頁

石井薫(1989)『公会計論：行財政分野との相互浸透』同文館出版

石井真澄、山口二郎(2021)『戦後政治史 第四版』岩波書店

石橋周夫(1953)「財政法会計法改正の経緯」『戦後財政史口述資料』第2冊-1(歳計)、東京大学社会科学研究所蔵

石原俊彦(2019)「公共政策科学としての会計学」『商学論究』66巻4号(関西学院大学)、251-269頁

稲田圭佑(2008)「資源会計予算制度の成立過程」『経済学研究論集』第28号(明治大学大学院)、23-35頁

岩崎正洋編著(2012)『政策過程の理論分析』三和書籍

- 臼井邦彦(2005)「我が国公会計改革の動向について」『亜細亜大学経済学紀要』30 巻 1 号、25-46 頁
- 臼井邦彦(2006)「我が国公会計改革の方向について」『亜細亜大学経済学紀要』30 巻 2, 3 合併号、31-46 頁
- 薄井蘭実(2011)「公会計改革の動向と今後の課題—財務書類の早期提出と活用への取組」『立法と調査』319 号、110-121 頁
- 内山融(1998)『現代日本の国家と市場：石油危機以降の市場の脱「公的領域」化』東京大学出版会
- 大蔵省編(1940)『明治大正財政史 第 2 巻』財政経済学会
- 大蔵省財政金融研究所財政史室編(1998a)『大蔵省史：明治・大正・昭和 第 1 巻』大蔵財務協会
- 大蔵省財政金融研究所財政史室編(1998b)『大蔵省史：明治・大正・昭和 第 2 巻』大蔵財務協会
- 大蔵省財政金融研究所財政史室編(1998c)『大蔵省史：明治・大正・昭和 第 3 巻』大蔵財務協会
- 大蔵省財政金融研究所財政史室編(1998d)『大蔵省史：明治・大正・昭和 第 4 巻』大蔵財務協会
- 大蔵省財政史室編(1984)『昭和財政史：終戦から講和まで 第 4 巻 財政制度・財政機関』東洋経済新報社
- 大蔵省財政史室編(1998)『昭和財政史：昭和 27 年～48 年度 第 2 巻 財政一政策及び制度』東洋経済新報社
- 大蔵省財政史室編(2000)『昭和財政史：昭和 27 年～48 年度 第 1 巻 総説、財政会計制度』東洋経済新報社
- 大蔵省昭和財政史編集室編(1959)『昭和財政史（戦前編） 第 17 巻』東洋経済新報社
- 大蔵省百年史編集室編(1969a)『大蔵省百年史 上巻』大蔵財務協会
- 大蔵省百年史編集室編(1969b)『大蔵省百年史 下巻』大蔵財務協会
- 甲斐素直(2019)「会計年度の変遷と松方正義」『日本法学』85 巻 1 号
- 鏡圭佑(2017)「行政改革と行政責任：日本における行政責任観の変遷」『同志社政策科学研究』19 巻 1 号、371-386
- 加藤一明(1985)「行政改革—臨調に参画して—」日本行政学会編『「臨調」と行政改革(年報行政研究 19)』ぎょうせい、85-103 頁
- 加藤淳子(1997)『税制改革と官僚制』東京大学出版会
- 加藤秀樹(1999)「初試算 日本国のバランスシート」『文藝春秋』1999 年 5 月号
- 加藤芳太郎(1982)『日本の予算改革』東京大学出版会
- 兼村高文(1998)「イギリス政府の資源予算・会計の導入をめぐる（上）」『地方財務』524 号、95-104 頁

- 兼村高文(2009)「我が国政府予算マネジメントの制度構築に向けた理論・実証研究」『明治大学社会科学研究所紀要』48 巻 1 号、87-101 頁
- 上川龍之進(2007)「2005 年総選挙後における政策決定過程の変容」『選挙研究』22 巻、54-68 頁
- 亀井孝文(2004a)『公会計改革論：ドイツ公会計研究と資金理論的公会計の構築』白桃書房
- 亀井孝文(2004b)「ドイツ公会計制度の現状と問題」『会計検査研究』29 号、129-142 頁
- 亀井孝文(2006)『明治国づくりのなかの公会計』白桃書房
- 亀井孝文(2011)『公会計制度の改革(第 2 版)』中央経済社
- 亀井孝文(2012)「第 1 部 ドイツの予算および会計制度」亀井孝文編『ドイツ・フランスの公会計・検査制度』
- 亀井孝文(2016a)「公会計を考える(1)公会計の歴史：江戸幕府から明治政府へ」『地方財務』739 号、110-127 頁
- 亀井孝文(2016b)「公会計を考える(2)公会計制度の創設：明治は面白い」『地方財務』740 号、95-111 頁
- 亀井孝文(2017)『よくわかる公会計制度：創設の歴史と現行制度の活用や改革の方向まで』イマジン出版
- 川崎紘宗(2013)「予算・会計法の導入の背景と予算編成の手続」『研究紀要』58・59 合併号(高松大学・高松短期大学)、77-91 頁
- 川崎紘宗(2017)「アメリカ連邦政府における予算制度の変遷」『研究紀要』67 号(高松大学・高松短期大学)、1-14 頁
- 瓦田太賀四(1996)『公会計の基礎理論』清文社
- 岸道雄(1999)「公会計改革の方向性」『FRI 研究レポート』No. 59、1-42 頁
- 木村琢麿(2003a)「財政統制の現代的変容(上) -国会と会計検査院の機能を中心とした研究序説-」『自治研究』79 巻 2 号、91-112 頁
- 木村琢麿(2003b)「財政統制の現代的変容(下) -国会と会計検査院の機能を中心とした研究序説-」『自治研究』79 巻 3 号、44-61 頁
- 木村琢麿(2004)「フランスにおける予算会計改革の動向 -日本法への示唆を求めて」『季刊行政管理研究』106 号、20-40 頁
- 木村佳弘(2014)「アメリカ連邦政府の財務諸表 -予算会計と財務会計の相違を意識して」『都市問題』105 巻 6 号、94-109 頁
- 行政管理研究センター(1991)『日本を変えた 10 年：臨調と行革審』
- 行政情報システム研究所(2007)『米国 OMB(機構改革から IT まで)の調査研究報告書—行政マネジメントセンターとしての重要性とその影響力—』行政情報システム研究所
- 久世公堯、島野房巳(1965)「臨時行政調査会答申に関する資料」『自治研究』41 巻 1 号、171-201 頁

- 久野秀男(1958)『官庁簿記制度論』税務経理協会
- 黒川保美(2003)「フランスにおける公会計制度の改革」『会計検査研究』28号、157-170頁
- 経済同友会(2019)「将来世代のために独立財政機関の設置を-複眼的に将来を展望する社会の構築に向けて-」経済同友会 HP
<https://www.doyukai.or.jp/policyproposals/uploads/docs/191122a.pdf?191122> (アクセス 2012/11/22)
- 木寺元(2012)『地方分権改革の政治学：制度・アイディア・官僚制』有斐閣
- 小西砂千夫(2012)『公会計改革の財政学』日本評論社
- 小林公夫(2019)「ドイツの議会制度」『調査と情報』1055号、1-13頁
- 小林麻理(2013)「政府における予算改革の意義と課題—業績予算への道—」『早稲田商学』434号、445-473頁
- 小村武(2016)『予算と財政法 (5訂版)』新日本法規出版
- 小柳春一郎編著(1991)『會計法：明治22年』信山社出版
- 財務省財務総合政策研究所財政史室編(2005)『昭和財政史：昭和49～63年度 第1巻 総説、財政会計制度』東洋経済新報社
- 財務省財務総合政策研究所財政史室編(2017)『平成財政史：平成元～12年度 第1巻 総説/財政会計制度』白峰社
- 佐々木晴夫(1985)「臨時行政調査会の活動の経過と成果」日本行政学会編『「臨調」と行政改革(年報行政研究19)』ぎょうせい、1-28頁
- 佐藤公俊(2014)「行財政改革の理論分析」『地域政策研究』16巻3号(高崎経済大学地域政策学会)、31-44頁
- 佐藤公俊・門松秀樹(2013)「戦後行財政改革の歴史と理論—歴史研究と理論研究の架橋の試み」監修 大山耕輔、編著 笠原英彦、桑原英明『公共政策の歴史と理論』ミネルヴァ書房
- 佐藤竺(1966)「臨調と官僚」日本行政学会編『行政改革の推進と抵抗—臨時行政調査会の答申をめぐる—(年報行政研究5)』ぎょうせい、50-69頁
- 酒井啓至(2015)「義務教育の「妥当な」規模と内容をめぐる政策の変容—教育内容と教育条件整備における政策過程—」博士論文、政策研究大学院大学、東京
- 酒井通(1963)「臨時行政調査会のあゆみ3」『時の法令』455号、32-35頁
- 清水涼子(2003)「政府の経営と会計制度の果たす役割」山内弘隆・上山信一編『パブリック・セクターの経済・経営学』
- 城山英明(2006)「内閣機能の強化と政策形成過程の変容—外部者の利用と連携の確保」日本行政学会編『橋本行革の検証(年報行政研究41)』ぎょうせい、60-87頁
- 神一行(1982)『大蔵官僚 超エリート集団の人脈と野望』講談社
- 砂原庸介(2008)「中央政府の財政再建と地方分権改革—地方分権改革推進会議の経験から何を学ぶことができるか—」『公共政策研究』7巻、132-144頁

- 「政府会計改革」研究プロジェクト編(1999)『日本の政府部門の財務評価～accountabilityの欠如が招いた政府の債務超過の実態～：研究レポート』PHP 総合研究所
- 関口智編著(2016)『地方財政・公会計制度の国際比較』日本経済評論社
- 宗宇(2012)「小泉政権における財政再建の政策決定過程－緊縮財政から「歳出・歳入一体改革」へ－」『横浜国際社会科学研究所』17 巻 3 号、435-450 頁
- 高澤美有紀(2019a)「アメリカ合衆国の議会制度」『調査と情報』1045 号、1-13 頁
- 高澤美有紀(2019b)「フランスの議会制度」『調査と情報』1047 号、1-13 頁
- 竹前希美(2017)「財政における公会計の役割」『調査と情報』987 号、1-12 頁
- 田中一昭(2006)「中曽根行革・橋本行革・小泉行革の体験的比較」日本行政学会編『橋本行革の検証（年報行政研究 41）』ぎょうせい、1-19 頁
- 田中秀明(2003)「資源配分と予算の戦略的統制」山内弘隆・上山信一編『パブリック・セクターの経済・経営学』NTT 出版
- 田中秀明(2004a)「財政ルール・目標と予算マネジメントの改革ケース・スタディ(1)：オーストラリア」独立行政法人経済産業研究所 HP
(<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/04j033.pdf>) (アクセス 2021/10/11)
- 田中秀明(2004b)「財政ルール・目標と予算マネジメントの改革ケース・スタディ(2)：ニュージーランド」独立行政法人経済産業研究所 HP
(<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/04j034.pdf>) (アクセス 2019/10/11)
- 田中秀明(2011)『財政規律と予算制度改革：なぜ日本は財政再建に失敗しているか』日本評論社
- 田中秀明(2019)「第 2 次安倍政権における政策形成過程のガバナンス－コンテスタビリティの視点から－」日本行政学会編『政策論議の健全性向上を目指して－官僚制・合議制組織・第三者機関と政策過程（年報行政研究 54）』ぎょうせい、57-82 頁
- 田中嘉彦(2017)「英国憲法における国王と行政権」『レファレンス』794 号、87-116 頁
- 玉森雅敏(2003)「NPM とは何か」山内弘隆・上山信一編『パブリック・セクターの経済・経営学』NTT 出版
- 土居丈朗(2003)「公会計・予算制度改革過程：対立点と改革の方向」『会計検査研究』28 号、69-83 頁
- 中西一(2009)『フランス予算・公会計改革：公共政策としての公共経営』創成社
- 中西一(2012)「第 2 部 フランスの予算および会計制度」編著 亀井孝文(2012)『ドイツ・フランスの公会計・検査制度』中央経済社
- 中道信廣(1996)「財政民主主義と公会計の課題：わが国財政の課題を公会計制度とその運用の改革により解く試み」『聖泉論叢』4 号（聖泉大学）、1-63 頁
- 長山貴之(1998)「明治前期公会計における複式簿記」『香川大学経済論叢』70 巻 4 号（香川

- 大学経済研究所)、117-146 頁
- 長山貴之(1998)「明治 14 年会計法と 15 年改正 ―大蔵省と会計検査院の権限をめぐって―」
『香川大学経済論叢』71 巻 3 号(香川大学経済研究所)、323-361 頁
- 長山貴之(1999)「明治憲法制定直前の予算制度」『香川大学経済論叢』72 巻 2 号(香川大学
経済研究所)、697-757 頁
- 長山貴之(2001)「明治 22 年会計法と予算制度」『香川大学経済学部研究年報』41 号、103-
212 頁
- 成田憲彦(2019)「ドイツの予算過程」『比較法文化』23 号、111-131 頁
- 西尾勝(1966)「行政改革過程における「世論」の意義:―臨時行政調査会の審議および改革意
見の場合―」日本行政学会編『行政改革の推進と抵抗―臨時行政調査会の答申をめぐって―(年報行政研究 5)』ぎょうせい、176-204 頁
- 二宮祐(2006)「産学連携の政策過程 ―技術科学大学の設立を事例として―」『公共政策研
究』6 巻、136-146 頁
- 根本誠(1963)「臨時行政調査会のあゆみ 1」『時の法令』453 号、30-33 頁
- 萩原真由美(2016)「米英独仏の補正予算制度」『調査と情報』904 号、1-13 頁
- 服部有希(2015)「フランスの財政ガバナンス―2012 年の中期財政計画制度の改正を中心に
―」『外国の立法』No. 263、61-66 頁
- 馬場康雄、平島健司 編著(2010)『ヨーロッパ政治ハンドブック (第 2 版)』東京大学出版会
- 濱野雄太(2019)「イギリスの議会制度」『調査と情報』1056 号、1-14 頁
- 樋口美智子(1998)「橋本政権と行政改革」『東洋法学』41 巻 2 号、263-285 頁
- 平田潤(2006)「政策危機と危機管理―英国 Consensus Politics 下の政策危機とサッチャー
改革―」『桜美林大学経営政策論集』Vol. 6 No. 1、1-28 頁
- 廣瀬淳子(2016)「アメリカの議会・大統領関係の課題―分極化と政治的意思決定―」『レフ
ァレンス』787 号、57-74 頁
- 藤井亮二(2018)「70 年を迎えた「財政法」制定過程と国会での議論」『経済のプリズム』165
号、1-37 頁
- 藤本守(2019)「米国と英国における政府各省の財務報告―内部統制等に注目して―」『レフ
ァレンス』826 号、107-128 頁
- 藤本守(2020)「独立財政機関をめぐる論点整理」『調査と情報』1084 号、1-12 頁
- 筆谷勇(2009)「予算制度改革と公会計制度改革」『LEC 会計大学院紀要』6 号、119-140 頁
- 古市峰子(2002)「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」
『金融研究』21 巻 1 号、145-191 頁
- ポール・ピアソン/粕谷祐子監訳(2010)『ポリティクス・イン・タイム: 歴史・制度・社
会分析』勁草書房
- 待鳥聡史(2003)『財政再建と民主主義: アメリカ連邦議会の予算編成改革分析』有斐閣
- 松浦茂(2008)「イギリス及びフランスの予算・決算制度」『レファレンス』58 巻 5 号、111-

- 松浦茂(2015)「米英独仏の決算制度」『調査と情報』863号、1-12頁
- 真淵勝(1994)『大蔵省統制の政治経済学』中央公論社
- 水田健輔(2005)「政府の予算・会計制度改革：主要国の制度設計とその決定要因」山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略：会計なき予算、予算なき会計は虚妄』中央経済社
- 明治財政史編纂会編(1926)『明治財政史 第1巻』明治財政史発行所
- 山浦久司(2018)「公会計の企業会計化と将来の方向性」『会計論叢』13号、95-108頁
- 山本清(2001)『政府会計の改革：国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』中央経済社
- 山本清(2005a)「予算・会計制度改革における整合性と補完性」山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略：会計なき予算、予算なき会計は虚妄』中央経済社
- 山本清(2005b)「わが国における予算・会計制度改革戦略」山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略：会計なき予算、予算なき会計は虚妄』中央経済社
- 横尾日出雄(2010)「2008年7月23日憲法改正とフランス第五共和制憲法における統治制度の改革」『社会科学研究』30巻1号、1-46頁
- 吉田堯躬(2001)「福祉国家の公会計改革－政府貸借対照表の導入をめぐって－」『新潟青陵大学紀要』1号、143-152頁
- 吉田寛(1997)「公会計の役割の確認と改革のシナリオ」『地方財務』521号、1-14頁
- 李相和(2013)「日本における公会計の現状と課題」『埼玉学園大学紀要』13号（経済経営学部篇）、133-142頁
- 渡瀬義男(2014)「アメリカの予算編成過程と財政民主主義」『経済研究所年報』27号（成城大学）、55-80頁
- 渡瀬義男(2016)「アメリカの予算制度と財政規律」『経済のプリズム』No149、19-50頁
- 渡辺和夫(2011)「明治6年の政府会計」『札幌学院大学経営論集』No.3、37-41頁
- 渡辺富久子(2015)「ドイツにおける財政規律強化のための基本法の規定」『外国の立法』No.246、77-83頁

(外国政府資料)

- Alain LAMBERT., 2000, “L’étude menée sur la réforme de l’ordonnance organique n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances,” RAPPORT D’INFORMATION (NO.37 SÉNAT SESSION ORDINAIRE DE 2000-2001). (<https://www.senat.fr/rap/r00-037/r00-0371.pdf>) (アクセス 2020/5/19)
- Bundesministerium der Finanzen., 2007, “Der Bund modernisiert sein Haushalts- und Rechnungswesen,” Oktober 2007, (https://olev.de/d/DE-BMF_Modernisierungskonzept_2007.pdf) (アクセス

2020/6/3)

Bundesministerium der Finanzen., 2008, “Monatsbericht des BMF – Oktober 2008,”
(https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2001-2016/Inhalte/Monatsbericht-Archiv-Downloads/2008/Monatsbericht_Okt_2008.pdf?__blob=publicationFile&v=4) (アクセス 2020/6/6)

Bundesministerium der Finanzen., 2014, “Abschlussbericht der Projektgruppe Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens (MHR) Projektlaufzeit: 1. November 2010 bis 14. Oktober 2013,”
(https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Bundeshaushalt/Projekt-MHR/2014_09_05_Anlage.pdf) (アクセス 2020/6/3)

Bundesministerium der Finanzen., 2015, “Das System der öffentlichen Haushalte,” August 2015,
(https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Bundeshaushalt/Haushaltsrecht_und_Haushaltssystematik/das-system-der-oeffentlichen-haushalte-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=5) (アクセス 2020/6/3)

Deutscher Bundestag., 2009, “Beschlussempfehlung und Bericht,” des Haushaltsausschusses (8. Ausschuss), Deutscher Bundestag 16. Wahlperiode, Drucksache 16/13687.,
(<https://dserver.bundestag.de/btd/16/136/1613687.pdf>) (アクセス 2020/6/2)

Didier MIGAUD., 1999, “RAPPORT – DU GROUPE DE TRAVAIL SUR L’ EFFICACITÉ DE LA DÉPENSE PUBLIQUE ET LE CONTRÔLE PARLEMENTAIRE – ,” Assemblée nationale 27 janvier 1999.,
(<https://www.assemblee-nationale.fr/11/dossiers/depense/rapport.pdf>) (アクセス 2020/5/19)

durch den Präsidenten des Bundesrechnungshofes (2006). “Bericht nach § 99 BHO über die Modernisierung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens,” Deutscher Bundestag Unterrichtung, Drucksache
(<https://dserver.bundestag.de/btd/16/024/1602400.pdf>) (アクセス 2020/6/3)

GAO., 1991, “Accounting and Financial Officers Act – A Mandate for Federal Financial Management Reform – ,” September 1991,
(<https://www.gao.gov/special.pubs/af12194.pdf>) (アクセス 2020/6/23)

HM Treasury., 1994, “Better Accounting for the Taxpayer’s Money: Resource Accounting and Budgeting in Government,” July 1994, Cm 2626. London:

- HMSO.,
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/272027/2626.pdf (アクセス 2020/4/19)
- HM Treasury., 2019, *The Government Financial Reporting Manual 2020-21.*, December 2019
- HOUSE OF COMMONS LIBRARY., 1999, “The Government Resources and Accounts Bill,” Bill 3 of 1999-2000, RESEARCH PAPER 99/97, 30 NOVEMBER 1999, <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/RP99-97/RP99-97.pdf> (アクセス 2020/7/7)
- Ministère des finances et des comptes public., 2012, *Guide pratique de la LOLF.*, <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance-publique/files/files/documents/performance/lolf/guidelolf2012.pdf> (アクセス 2020/5/11)
- NAO., 1996, “Resource Accounting and Budgeting in Government: The White Paper Proposals,” Report By The Comptroller And Auditor General, National Audit Office, 29 MARCH 1996, <https://www.nao.org.uk/pubsarchive/wp-content/uploads/sites/14/2018/11/Resource-Accounting-and-Budgeting-in-Government-The-White-Paper-Proposals.pdf> (アクセス 2020/4/19)
- République Française., 2015, “*Constitution du 4 octobre 1958.*” https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/constitution/constitution.pdf (アクセス 2020/5/21)

(日本政府等資料)

- 閣議決定(2001)「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針(平成13年6月26日)」, 内閣府 HP
<https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/cabinet/2001/0626kakugikettei.pdf> (アクセス 2021/4/23)
- 株式会社エアクレーレン(2017)「フランスにおける発生主義情報の活用と保証型財務検査の実態に関する調査研究」『平成28年度会計検査院委託業務報告書』, 会計検査院 HP https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku_h29_2.pdf (アクセス 2020/5/26)
- 株式会社三菱総合研究所(2002)「IT革命の中での諸外国の中長期財政計画に関する調査」, 内閣府 HP <https://www5.cao.go.jp/keizai2/2002/02report/menu.html> (アクセス 2020/4/23)

- 経済審議会(2000)「経済審議会活動の総括的評価と新しい体制での経済政策運営への期待
(経 済 審 議 会 報 告 書) 平 成 12 年 12 月」、内閣府 HP
(<https://www5.cao.go.jp/2000/e/1218e-keishin-houkoku.pdf>) (アクセス
2021/4/12)
- 経済戦略会議(1999)「日本経済再生への戦略」(経済戦略会議答申)平成11年2月26日、
国立社会保障・人口問題研究所 HP
(<https://www.ipss.go.jp/publication/j/shiryuu/no.13/data/shiryuu/souron/13.pdf>) (アクセス 2020/11/27)
- 国立国会図書館(2013)「英国の内閣執務提要」、調査資料 2012-4、
([https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8091534_po_201204.pdf?conte
ntNo=1&alternativeNo=](https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8091534_po_201204.pdf?contentNo=1&alternativeNo=)) (アクセス 2020/5/2)
- 財政事情の説明手法に関する勉強会(2000a)「国の貸借対照表作成の基本的考え方 平成 12
年 10 月」
([https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11217434/www.mof.go.jp/budget/rep
ort/public_finance_fact_sheet/prev_fy2002/zai001.pdf](https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11217434/www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/prev_fy2002/zai001.pdf)) (アクセス 2021/4/20)
- 財政事情の説明手法に関する勉強会(2000b)「国の貸借対照表(試案)」
([https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11217434/www.mof.go.jp/budget/rep
ort/public_finance_fact_sheet/prev_fy2002/zai002.pdf](https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11217434/www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/prev_fy2002/zai002.pdf)) (アクセス 2021/4/20)
- 財政制度等審議会(2003)「公会計に関する基本的考え方 平成 15 年 6 月 30 日」、財務省
- 財政制度等審議会(2004)「省庁別財務書類の作成について」、財務省
- 財政制度等審議会(2006)「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」、財務省
- 財政制度等審議会 法制・公会計部会(2010)「政策別コスト情報の把握と開示について」、財
務省
- 財政制度等審議会財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会(2001)「報告
書(平成 13 年 6 月)民間企業と同様の会計処理による財務諸表の作成と行政コス
トの開示」、財務省 HP
([https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-
of_fiscal_system/report/zaiseic130619a/zaiseic130619a.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseic130619a/zaiseic130619a.pdf)) (ア ク セ ス
2021/4/20)
- 財政制度等審議会財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会(2002)「新た
な特別会計財務諸表の作成に係る論点整理(案)」、財務省 HP
([https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/za
iseseido/siryuu/zaiseid140116a.pdf](https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/siryuu/zaiseid140116a.pdf)) (アクセス 2021/4/20)
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公企業会計小委員会(2003)「省庁別
財務書類の試作基準について」、財務省 HP
(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-

- of_fiscal_system/report/zaiseidg151212a/zaiseidg151212a.pdf) (アクセス 2021/4/20)
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会 公企業会計ワーキンググループ(2002)「特別会計における新たな財務書類の作成に係る中間取りまとめ(試作基準)」、財務省 HP
(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseic141030a/zaiseic141030a.pdf) (アクセス 2021/4/20)
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会 公企業会計ワーキンググループ(2007)「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について」、財務省 HP
(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseidg190626/00.pdf) (アクセス 2021/4/20)
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループ(2015)「財務書類等の一層の活用に向けて(報告書)」、財務省
財務省(2021)『国の財政関係資料(令和3年10月)』、財務省
財務省財務総合政策研究所(2001)「民間の経営理念や手法を導入した予算・財政のマネジメントの改革 -英国、NZ、豪州、カナダ、スウェーデン、オランダの経験-」、財務省 HP(<https://www.mof.go.jp/pri/research/conference/zk053.htm>) (アクセス 2020/4/18)
- 財務省主計局(2019)『「国の財務書類」ガイドブック 平成31年1月』
- 新日本監査法人(2007)「フランスの公会計・予算改革と会計検査院の役割に関する調査研究」『平成19年度会計検査院委託業務報告書』
(https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1165144_po_itaku_h20_2.pdf?contentNo=1&alternativeNo=) (アクセス 2020/5/21)
- 新日本有限責任監査法人(2015)「「アメリカの政府業績成果現代化法(GPRAMA)等の運用から見た我が国の政策評価の実施及び会計検査」に関する調査研究」『平成26年度会計検査院委託業務報告書』、会計検査院 HP(https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku_h27_1.pdf) (アクセス 2020/5/21)
- 総務省(2015)『統一的な基準による地方公会計マニュアル 平成27年1月』、総務省 HP(https://www.soumu.go.jp/main_content/000335891.pdf) (アクセス 2019/10/21)
- 東京都・大阪府(2010)『公会計改革白書』、東京都 HP(<https://www.kaikeikanri.metro.tokyo.lg.jp/hakusyo.html>) (アクセス 2019/10/21)

- 日本公認会計士協会（2003）『公会計原則（試案）』、日本公認会計士協会
https://jicpa.or.jp/specialized_field/publication/files/00729-002283.pdf（アクセス 2021/3/17）
- 原俊雄(2006)「イギリス公会計制度改革の現状：資源会計の導入・運用状況を中心として」
『会計検査院海外行政実態調査報告書 平成 17 年度』
https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1165468_po_2006_igirisu.pdf?contentNo=1&alternativeNo=（アクセス 2019/11/25）
- 藤野雅史(2008)「業績管理と予算編成の統合プロセス－アメリカ連邦政府と州政府の取り組み－」
『平成 19 年度海外行政実態調査報告書』
https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1165466_po_2008_fujino.pdf?contentNo=1&alternativeNo=（アクセス 2020/6/27）
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社(2011)「ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究」『平成 22 年度会計検査院委託業務報告書』
https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11386814_po_itaku_h23_zaimu.pdf?contentNo=1&alternativeNo=（アクセス 2020/5/21）
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社(2012)「ドイツ及びフランスにおける業績検査の現状に関する調査研究」『平成 23 年度会計検査院委託業務報告書』
https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku_h24_gyouseki.pdf（アクセス 2020/5/13）
- 有限責任監査法人トーマツ(2017)「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」『平成 26 年度会計検査院委託業務報告書』
https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11386822_po_itaku_h27_2.pdf?contentNo=1&alternativeNo=（アクセス 2019/11/25）

（市政会館図書館所蔵資料）

- 臨時行政調査会(1962)「各専門部会会議要旨（市政専門図書館所蔵）」
- 臨時行政調査会(1964a)「行政改革に関する意見 総論」
- 臨時行政調査会(1964b)「予算・会計の改革に関する意見」
- 臨時行政調査会事務局(1962a)「臨時行政調査会第 2 3 回会議議事録」
- 臨時行政調査会事務局(1962b)「臨時行政調査会第 2 6 回会議議事録」
- 臨時行政調査会事務局(1962c)「臨時行政調査会第 3 6 回会議議事録」
- 臨時行政調査会事務局(1963a)「臨時行政調査会第 6 6 回会議議事録」
- 臨時行政調査会事務局(1963b)「臨時行政調査会第 6 7 回会議議事録」
- 臨時行政調査会事務局(1963c)「臨時行政調査会第 6 8 回会議議事録」

臨時行政調査会事務局(1963d)「臨時行政調査会第69回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1963e)「臨時行政調査会第73回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964a)「臨時行政調査会第95回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964b)「臨時行政調査会第107回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964c)「臨時行政調査会第127回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964d)「臨時行政調査会第128回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964e)「臨時行政調査会第133回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964f)「臨時行政調査会第134回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964g)「臨時行政調査会第137回会議議事録」
臨時行政調査会事務局(1964h)「臨時行政調査会第142回会議議事録」
臨時行政調査会第1専門部会(1962)「国の会計制度に関する改善意見（黒沢清氏）昭和37年9月」
臨時行政調査会第1専門部会第2班(1963a)「第1専門部会第2班中間報告（予算及び会計制度）」
臨時行政調査会第1専門部会第2班(1963b)「第1専門部会第2班報告書（予算及び会計制度）」
臨時行政調査会第1専門部会第2班(1963c)「第1専門部会第2班報告書（予算及び会計制度）附属資料」
その他の臨時行政調査会資料
「国の会計制度に関する改善意見（黒沢清氏）昭和37年9月」
「予算会計制度に関する改善案の骨子（未定稿）」（昭和39年2月）
「予算会計制度に関する改善案（第2次案）」（昭和39年5月）
「予算会計制度に関する意見（第3次案）」（昭和39年8月）
「予算会計制度に関する意見（第3次案）の修正案」（昭和39年8月）