

論 文

予算，決算，予算循環

- あるノート -

伊 東 弘 文*

(九州大学経済学部教授)

はじめに

「予算は、はたして点であってよいのか、そのほかの長い過程には、あたかも予算が存在しないかのような空白の錯覚・・・によって、どんな問題が同時に切り落とされてしまっているのか」(加藤, 1982, p.3)という事態が指摘されてから久しい。言い換えれば、「予算と決算は別のものとしてあるのではなくて、編成や審議過程にある予算、決算過程にある予算」(同上)であるにもかかわらず、そうはみなされていないというのである。

何故であろうか。第1に、予算制度が現代化に遅れをとっている。予算は本来「あらかじめの見積り」ではない。予算は実態としては、執行過程で実質的に形成され、統制されている(予備費の使用、流用、補正回しなど)。事後統制としての決算(決算過程にある予算)でようやく予算はその全貌が明らかになる。予算制度はこの観点から組み立てられていない。

第2に、「特殊日本的な事情」がある。「予算は各省庁にとって分捕られるべきなものか」である。「ひとたび分捕った予算は、・・・自分のものであるという既得権」観念のもとでは、予算から決算までを過程や循環と捉え、決算結果を予算にフィードバックさせる考え方は育ちにくい(同上, p.4 - 5)。

予算が「点」として理解されているとすれば、決算もそうなのではないだろうか。概念自体が予算と決

*1943年大分県生まれ。68年九州大学大学院経済学研究科修士課程修了。同年市立北九州大学商学部(現・経済学部)助手、以後、講師、助教授、教授を経て、86年九州大学経済学部教授(専攻:財政学・地方財政)、現在に至る。この間、82年(3月~10月)、87年(6月~9月)、93年(3月~翌年1月)等に海外出張(いずれもドイツ・ケルン大学で研究に従事)。87年経済学博士(東京大学)、同年第13回東京市政調査会藤田賞、94年政府税制調査会専門委員(地方消費税ワーキング・グループに参加)。税制調査会専門委員、九州地域開発構想研究会委員(九州経済団体連合会)、(財)九州経済調査協会研究員、福岡県地方自治研究センター研究員などを務める。日本財政学会、日本地方財政学会、国際財政学会に所属。主な著書は、『現代ドイツ地方財政論(増補版)』(文真堂、1995年、初版、1986年)、『入門租税論(改訂版)』(佐藤進と共著、三嶺書房、1994年、初版、1988年)、『入門地方財政』((株)ぎょうせい、1992年)、「統一ドイツと財政調整 - 連邦制財政システムは生き残れるか」(石川義憲と共著、(財)自治体国際化協会、1994年)、「W. レンチュ著・財政基本規範と財政調整 & 」(訳)((財)自治総合センター、1995・96年)、「西ドイツ市町村財政調整と自治(1・2・3完)」(良書普及会「自治研究」第66巻1~3号、1990年)、他論文多数。

算とで必ずしも整合的に、表裏一体のものとして組み立てられていない(例えば小林, 1993, p.23)。すなわち、「憲法第90条が国会への提出を要求している決算は「収入支出の決算」であるのに対して、憲法第86条が国会の議決を要求しているのは、単に「予算」とされ、収入支出の予算に限定されていない」からである。このため、「歳入歳出決算は、本質的に報告の性格」をもつものにすぎない。決算は単に「報告」であって、「決算過程にある予算」とは見なされないのである。

もっとも、議会はその本能からして「決算を単なる報告としては受け入れがたい心情にある」のであり、「国会のなかで現に行なわれている決算の取り扱いの実態」からいえば、決算審査の中で「行政官庁の予算執行を批判し、予算編成に反映させること」が、そのときどきの政治状況を反映しつつ、試みられているようである(吉田, No.19)。

この試みから見て、1989年末に生じた画期的な事態、つまり与野党逆転下の参議院で1986年度決算が否認され、以後も否認が繰り返されるという事態は、決算審査あるいは「国民主権のもとでの財政監査」の意義、軽重を問うものであった。この点では評価は分かれているようである。一方で、「偶々与野党逆転という状況の下で起こった事態」「政府としても責任のとりようがないし、国民世論からもほとんど無視される」という評価があり(五十嵐, No.18)、他方で「政治的な意味は、予想以上に大きく」という評価がある(吉田, No.19)。

「点」においてではなく、循環において理解される予算・決算とは何であろうか。小稿では、ノイマルク(Neumark, 1952)の予算論とハイニツヒ(Heinig, 1952)の決算論をスケッチして紹介しつつ、この問いに接近してみたい。そのような接近の設定が本誌のような性格の雑誌になじむか否か、またやや「古典的」にすぎる接近とならないか否か、疑念を感じないわけではないが、意図は諒とされたい。

1. 予算とは何か - ノイマルクの議論

1) 予算の概念と機能

(1) 予算の概念

近代的な意味での予算とは何であろうか(Neumark, 1952, S.555)。予算が計画であること、毎年度編成されて執行されるものであることには二つの契機が含まれている。一つは、金額が区分されて表示されているという量的側面であり、他は政治的・法的性質が付着しているという質的側面である。国(公共団体)の予算が私経済(企業等)のそれと区別されるとすれば、第1に、前者は支出の形をとる一連の財政行動と、これに対する資金手当の組み立て(Finanzoperationen und -dispositionen)がなされ、一覧されている点にある。

しかし第2に近代民主主義が前提されているから、予算は、国民の付託に応えること、すなわち国民による財政監督(Kontorolle)のもとで何に対して出費がなされ、それにいかに資金手当がなされるかを表している。

第3に近年の発展であるが、予算は介入国家(Interventionismus)あるいは国民経済の安定と結び付けられた「国民経済予算」を表している。

では改めて、予算はどんな性質(概念, 本質, 機能)をもつのだろうか。第1に予算は、「将来期間」にかかわっている。しかし収入はともかく、支出は、ある金額をもって政治的・法的性質の付着した財政行動の実行を意図しているのであるから、見積りではない。

第2に予算は、私経済の場合支出に対する収入の超過、つまり「利益」が追及されるのと異なり、収支

の均衡を旨としている。上記の国民経済予算の考え方において、黒字あるいは赤字の予算が正当化される場合にも、明示的もしくは暗示的に均衡予算が根底にあるのであって、均衡予算を基軸にしてそれからの一時的な乖離が意味をもつとされているのである。

第3に予算は、毎会計年度毎に繰り返し編成される。

第4に予算は形式からいって、支出と収入の行動計画を、ある種の観点に基づいて、詳細かつ体系的に編成したものである。

第5に予算は、F.テルハレ（Terhalle）の示唆するごとく、「規範設定の見積り」である。言い換えれば、予算は政治的・法的な意味で政府と行政を限定し、義務づける。その限りで、単なる非限定的な見積り、あるいは多年度であれ単年度であれ財政計画というにすぎないもの以上の何かである。この点はとくに支出についてそうである。以上は、大蔵大臣がしばしば一種の行動の自由をもっていることと矛盾しない。収入不足が明らかになったとき、支出をカットすることは大蔵大臣の義務ですらある。なぜなら、支出予算の金額は普通は支出の授權、つまり支出限度額を示しているにすぎないからである。

上記の五つの特徴を数え上げた後、ノイマルクは予算概念の著名な定式化を行なう。すなわち、予算とは「一定の将来期間について計画され原則的に執行を義務づけられた支出の見積りと、この支出の充足に当てられる収入の予測とを会計年度毎に繰り返して比較対照した体系」である（Neumark, 1952, S.558）。この定式はしばしば加藤によって引用される（例えば、加藤, 1976, p.78.）。

（2）予算の機能

予算の機能は、ノイマルクによれば、4つに分かたれる。

第1の予算の機能（任務）は、国家が「本来」目的とするところの実現をお金の面から可能にすることである。これは予算の財政政策的機能と呼ばれる。なるほど国家の目的は予算以前に、あるいは予算以外のところで決定されているが、予算はその執行に計画的な見通しを与え、執行を経済的に合理的なものとするのである。

第2は政治的機能である。まず、国家の政策目的の多くは、議会制民主主義を前提として、議会の立法によるが、それらの政策目的がどのようなテンポで執行されるかは予算によるところが大きい。次に、国家の政策目的の一部はもっぱら予算を根拠としている。さらに、予算収支の状況を勘案しつつ、ほぼ毎年度税制改正が行われるが、これはもちろん政治的意義をもつ。総じて、個別の支出は項目毎に相互に制約しあい、ある項目が優先されれば、他の項目は相対的に不利に扱われる。そのような支出の構成も充足手段（主として税）の構成も政治的観点から見て重要である。

「実際、予算は政府の政治的な行動プログラムの、数字で正確に示された表現である」（Neumark, 1952, S.558）。政治的機能から見たとき、予算は一方では、さまざまな政治集団の間での権力闘争がたどり着いた、会計年度毎の一時的な妥協の結果を正確に示すものであり、他方では、議会が行政に対して統制、限定及び監督といった影響力を行使する機会を与える。

第3は法的機能である。政府・行政は予算の金額に、事実として、支出を限定されるのであり、そこから予算外ないし予算超の支出は違法と見なされ、相応の罰則が課される。しかしこれを一步押し広げると予算の機能は、合理的な財政監督の基礎になる点にあるということが洞察される。もっぱら予算と決算を対比することにより、実際になされた財政運営がどの程度、予算に含まれる経済・政治方針を守ったのかが明らかとされ得るのである。この意味では予算の第3の機能は、財政監督機能ということができる。

第4は経済政策的機能である。「介入国家」の時代にあつては、予算は第1の機能である財政政策の目標設定を表示するのみならず、予算が一種の計画であるという性格を通じて予算運営を国民経済計画に調

節して組み入れるものとなる。

ノイマルクによる予算の4機能をマスメイクによってなされた周知の財政の3機能と対比すると、所得再分配を肯定する「介入国家」という認識が前提されているとして、第1の財政政策的機能はマスメイクの資源配分と所得再分配の2機能に、第4の経済政策的機能は経済安定化機能に相当するといえよう。ノイマルクが第2(政治的機能)、第3(法的機能・財政監督機能)を挙げているのは、財政社会学を視野に入れ、また予算循環の観点を意識したものであろう。

2) 予算循環とその期間

(1) 予算循環

「予算循環」とは予算の「命の流れ」であり(Neumark, 1952, S.560。加藤, 1997, p.56), それはいくつかの、期間を異にする局面からなる。

第1の局面では、予算原案が担当部局によって編成され、閣議決定を経て、政府案となって立法部(議会)に送付される。予算原案の編成は多くの小局面からなるが、第2の審議の局面も同様である。審議は前後はともかく、本会議と並んで委員会でなされるし、議会の議決後も、小局面が続く。つまり、予算はいまや予算法となったので連邦大統領による認証と公布の手続きがなされねばならない。これらの審議の流れは、一院制か二院制かなど、立法部の構成如何によって多様に变化するであろう。

予算循環の第3の局面は執行である。この局面も支出においては契約、契約の査定、小切手の振出し、支払いという一連の小局面があり、収入においては賦課と徴収を経る。

第4の局面は広義の財政監督である。ただし財政監督は、先行の局面と一部重なっている。なぜなら、予算の執行局面で行政内部で、あるいは議会の委員会により、もしくは会計検査官庁によりさまざまなチェックがなされているからである。その点を措くとすると、この最終局面は二つの小局面に分けられる。一つは決算の作成であり、他は政府の責任の解除である。後者は決算審査に基づいて議会がおこなう。

(2) 予算循環の期間

予算循環の全期間はどれくらいになるだろうか(Neumark, 1952, S.560)。これは二つの要因、すなわち、予算期間などの予算循環の諸局面にかかわる法的諸規定の如何と、行政部・立法部での予算編成や財政監督にかかわる慣行の如何によって決まってくる。

予算期間が年度制の場合、予算循環の全期間は3年間であろう。しかしそうになっているのは、ほとんどイギリスのみであり、他の諸国は多かれ少なかれ、より長期になっている(とりわけ第4の局面が予算循環を引き伸ばしていると思われる。日本は議会による責任の解除を明示的に定めているわけではないが、衆参両院の本会議でそれぞれ決算に関する議決は行なう。1988(昭和63)年度予算の場合を見ると、決算の国会提出が1989年12月25日(第117通常国会)、決算委員会議決、本会議議決がそれぞれ衆議院では1991年10月3日と10月4日、参議院が92年6月18日と6月19日となっている。小林, 1993年, p.16の「決算の審議状況」の表による。形式的には1988年度予算の循環の全期間は、1987年の予算編成から数えて92年までほぼ6年を要したことになる。)

一般的には第4の局面が長引けば長引くほど、予算の経済政策機能と財政監督機能は損なわれることになる。

予算期間についていえば、ほとんどの国で1年間となっている。これは予算の本質からかならず帰結するというものではないが、目的合理的な解決策である。その理由として、予算の政治的機能あるいは民主主義的な財政統制からいって毎年予算が編成され、審議・議決されることが望ましいこと、現在の財政技

術的状況からいっても1年間を超える長期の予算期間の設定は不可能であって、年度を超える予算期間によって支出・収入の見積もりが不正確になると予算の財政政策的機能が損なわれること、の2点が挙げられる。

もちろん予算期間が1年間であることは、多年度の経済計画、財政計画あるいは各種事業計画がつけられることを排除するものではない。ただしそれらの計画は、予算と異なって、執行を義務づけられるものではない。つまり、多年度計画にはノイマルクの言う予算の政治的機能及び法的機能が欠けているのである。

したがって、予算と計画の調和を図るためには、一方では多年度計画を、財政技術と政治の両面から見て、合理的に単年度の予算のなかに組み入れ、他方で予算の執行過程で多年度計画の当初予測を必要な程度に修正することが必要となる。

予算編成の期間についていえば、収入とある種の支出は可能なかぎり短い期間に算定できることが望ましいが、支出の大部分は信頼し得る見積りを得るためにはかなりの期間が必要である。一般的には予算編成は前年度予算が成立して数週間後から始まり、およそ6ないし8カ月間かかるであろう。予算編成が長期にわたるのはもっぱら支出見積りの困難さからである。収入、とりわけ税収は通常、議会に予算案を送付する数週間前、あるいは極端には数日間で見込みがたてられる。

議会の予算の審議期間はどうか。国や立法部の構成の仕方によってさまざまであるが、ほぼ2カ月から3カ月であろう。議会在政府原案を多少とも徹底して検討するとすれば、上記の期間内に議会で集中的な討論がなされること、予算内容に応じて分けられた複数の小委員会で審議することがまず必要である。

それだけではなく、予算内容の範囲が拡大し、複雑化が急速に進んでいることを考えると、議会在その役割を果たすためには、本質的な部分に議論を集中しなければならない。このためノイマルクは、多くの問題が毎年度討論されるというのではなく、それらの問題を複数年度に割当てて一つずつ議論を徹底して行なうことを示唆している。

議会の審議期間を延長することは、予算循環の順調な進行という観点から見て、問題の解決に役立たない。なぜなら、審議期間の延長は予算案の編成期間を短くするか、年度開始後の予算成立を常態化する以外にない。前者は、政府原案における予算数値の正確さを損なう恐れがあり、後者は暫定予算を毎年度化させるからである。

ノイマルクは進んで他の論者（ラウフェンブルガー、ハイニッヒ）を引きつつ、議会在一方では予算案を立ち上げて、かつ長期間にわたって討論しようと、さらには政府案を修正しようとして懸命になっているが、他方で決算審査には無関心であるというのは矛盾した態度であることを指摘する。この決算審査の領域にこそ議会在最大の力を注ぐべきなのであって、予算執行が議会在政府に対して設定した軌道に沿うものであったか否か、政府は議会在との間で達成された妥協を守ったのか、またどの程度そうであったのかを審査されるべきなのである。

上記のような議会在の決算審査あるいは財政監督が行なえるためには、予算期間終了後政府が速やかに決算を確定し、それに基づく会計検査がなされることが肝要となる。議会在は決算書及び会計検査報告が予算期間終了後少なくとも1年以内に提出されるように要求することができよう（日本の場合、憲法第90条は、決算の国会提出を「次の年度」に行なうことを求め、財政法第40条第1項はこれを「翌年度開会の常会において国会に提出するのを常例とする」と定めている。会計検査院としては経験的に「この時期までに検査報告を作成することは、かなりつらいことである」という。前田，1984，p.51）。

予算審査が一般的に年度開始前の成立を図るといふ「時間圧力」に曝されるのと異なり、決算審査は静粛のうちに徹底して行なうことができる。とはいえ、決算審査があまりに長引くことも好ましいとはいえず、2カ月から4カ月が妥当であろう。かくして、政府の免責は予算年度が終了しておよそ1年3カ月後に行なわれることになる（日本の決算審査の実態を見ると、1988年度予算を例に挙げて上述したごとく、会計年度終了後、決算が議決されるまでには、2、3年が経過していることが多い。国会における決算の議事手続きは、小林、1993、p.14以下を参照。）

以上、予算及び予算循環にかかわるノイマルクの議論をスケッチした。以下では、予算循環のなかでも第4の局面、すなわち決算審査ないし財政監督に注目して、ハイニッヒに即しつつ整理してみたい。

2. 財政監督とは何か - ハイニッヒに即して

1) 財政監督の概念

「監督を伴わない国庫はそれ自体矛盾である」(Heinig, 1952, S.672)。ここでいう監督とは、過去の、すでになされた支出と収入を会計帳簿に基づいて数値的に審査することのみではなく、意図されている支出と期待されている収入が根拠をもち、かつ目的合理的になされているかを確認するものでもある。財政監督はかくしてわき役ではなく、財政に固有のものであり、財政（予算）の他面である。

もっとも、監督あるいは審査について何かある定まった理念や制度があるわけではない。国際比較を試みるとすぐに分かることだが、概念の異同が国が異なるにつれて甚だしく、かつ同一の国でも時代によって異なる。

財政監督（財政審査）では、二つの本質的に異なる種類の活動を区別しなければならない。一つは、比較し、検算し、検査する活動である。他は観察し、査察し、評価し、監督する活動である。

前者の活動は、事前検査（自己検査）、照合検査、再検査等であり、小切手帳、領収書、出納帳簿、物品管理簿等の会計資料に基づいて、数値の比較照合と検算が行なわれる。後者の活動は会計ではなく、指示、規則、命令、法律などに基づいて実際に行なわれた行政（管理）が任務を果たすものであったかを査察し、監督する。

両者は相互に補完しあうものであり、分かちがたい一つの監督活動の二つの側面である。前者の会計審査は個々の検算から始めて、最後に全結果（合計）に到達するものであるかぎり、帰納的といえることができ、後者の行政（管理）審査は査察・評価の視点に基づき、個々の行政行為や決定が全体計画に沿うものであり、行政（管理）が全体計画を経済的、効率的に実現したかを順次、検査・監督していくという意味で、演繹的である。

予算執行を観察し、決算を通じて評価することは後者の監督であって、前者の会計審査がその基礎となる。

2) 歴史的に見た財政監督の3形態

第1にそもそも物的管理の必要が認識され、実行され始めると、それはまず在庫の維持管理から始まる。在庫を維持管理するためには、受取とその記帳ないし払出しの指図とその記録が必要である。かくして普通「内部」監査と呼ばれる記録・記帳の照合が開始される。記録と計算は対象、数量、目的が一体となつて、一連の記帳順序の形で行なわれる。

第2に、管理を必要とする権力が大きくなり、管理権力を保持し、決定する委任者とこれを執行する受

託者とに分かれ，この関係が地理的にも分離すると，上位あるいは中央による第2次監査（監督）が始まる。第2次監査は監査されるべき事業所を受託者が巡回する形をとる場合と，中央に特別の機関を設置して，各地に散在する事業所等を監査する場合とがある。

第3の形態はこんにち政治的監督と呼ばれるものであって，第1，第2と性質を異にする。すなわち，支出をまかない，費用を補てんすべく給付を行なう者（典型的には，納税者）が，費用を補てんする財源の調達に同意し，財源の支出目的を共同で決定するところに根拠をもっている。一見すると，この意味での政治監督は，モンテスキューに始まる国家学説に端を発しているように見えるが，それは誤った見解であって，ハイニツヒはすでにこの種の監督が中世の貴族や騎士によって，もっと遠くはギリシャやローマの時代にもなされていたという（Heinig, 1952, S.675）。社会的，歴史的な発展と変化の中にあつて，中心的な主題は収入がいかに調達され，これがいかなる目的に充当されるべきかを共同して決定する権利のあり方にあつた。

ハイニツヒの3形態を大胆にまとめれば，第1は家計，家計類似の非営利団体に，第2は歴史的には封建領主，現代的には企業に，第3は公共団体にそれぞれ適用されよう。

3) 財政監督

技術的には財政監督は，行政（管理）組織がどうなっているかにかかっている。それは国によって多種多様である。支出官庁の地位と構成，公金管理と記帳，財政・予算官庁の組織，国税組織，公債管理機関，国有財産管理，公営企業などの状況は国によってまったく異なっている。それぞれの管理手続もさまざまである。官僚機構，公文書，形式や手続きは，選択肢の種類は似たりよったりであり，永続するものであるにもかかわらず，かんたんに比較することを許さない，国ごとの特徴がある。予算の様式や予算循環も異なる。

予算（財政）の監督から見て肝心な点は，予算執行の各段階がどうなっているか，及び財政監督がどのように組織立てられているかの2点である。予算執行は一般に（1）契約，（2）支払命令，（3）支払，の各段階に分かれる。予算を監督するとき，以下の点が問われる。すなわち，それは何時なされた（る）のか（時間），それは何処でなされた（る）のか（場所），それは誰がした（する）のか（誰）。

財政監督といえどもっぱら事後監督であつた19世紀以前と異なり，現代の財政監督の特徴は執行中の予算に対して同時監督（検査）を実施することが増えたという点にある。さらに月次決算，会計検査官庁及び議会の検査権の拡大，出納整理期間，決算，会計検査報告の短縮による予算循環の加速も試みられている。以上に，財政監督の原初形態であるさまざまな内部監査，照合，支出の事前審査も付け加わる。

各種の監督が組みあわされ，重複しているが，それらに共通する最初の問いはそれは何時なされた（る）のか（時間）である。財政監督は事前，同時，事後の三つがあり得る。たいていの場合財政監督は，時間と場所が組みあわされて行なわれ，両者はほとんど同じくらい重要である。時間と場所を組みあわせると，執行過程にある予算の監督には以下の可能性がある。

1. 議決されたクレジットの承認前
2. 個別の契約の実施前
3. 支払命令前
4. 支払前
5. 議決されたクレジットの承認後
6. 個別の契約の実施後

7. 支払命令後

8. 支払後

(上記中、「議決されたクレジットの承認」はイギリスの国庫金支払を下敷きにしていると思われる。小峰, 1974, p.497によれば, イギリスでは「・・・議定費歳出予算法・・・が成立すると, 議定費歳出の勅許が大蔵省に対して発せられる。大蔵省においては,・・・(国庫監理 - 引用者) 検査長官に対し, 国庫勘定から一定の金額を支出することに対する承認を求める。この金額の枠をクレジットという・・・」と説明されている。)

以上の可能性は執行過程の予算についてであって, 実際には以下の予算監督が組みあわさっている。すなわち, 行政(管理)の内部監督, 行政(管理)の外部監督, 議会による監督の三つである。つまり, 予算案は下位官庁から上位官庁へ持ち上げられる形で作られ, その際に行政(管理)の内部監督がなされている。その予算案は大蔵省で査定され, 行政(管理)の外部監督を受けている。さらに政府原案は立法府(議会)に送付され, ここで政治監督の対象となる。

予算年度終了後には, 「予算の他面」(決算)における多様な可能性が開けている。例えば, 議会の決算審査は支払終了の後で, かつ決算確定の前にもできるし, 決算確定後にもできる。前者の場合には, 政治監督がすでになされ, 免責が与えられているから, 会計検査報告は政治監督の事後ということになる。もちろん, 会計検査報告を待って政治監督と免責がなされる方法も選択できるし, これが普通であろう。

予算監督の「時間」と「場所」の理想は両者が重なりあうこと, つまり予算循環の進行につれて監督も進んでいくことである。この点から見て, 予算審議及び決算にどの程度の期間を必要とするかは重要である。

「予算監督の価値は, 現在時点から離れる時間距離の自乗で低下する」(Heinig, 1952, S.677)。下位官庁あるいは執行組織から予算要求が上がってくるのは予算年度の開始前の12カ月あるいは18カ月前というようなことになると, 数値の価値は著しく小さくなる。予算案とその数値の現実化を推進し, 制度上もこれを確保することは財政の政治監督におけるもっとも重要な任務の一つである。

同じ問題は, 執行過程及び執行後の予算についてもある。同時並行的な予算監督には基本的には三つの形態がある。まず第1に, 行政(管理)内の監督がある。そのような監督としては, 行政(管理)内の照合が挙げられる。照合を実行するとき, 特別の担当官, 上位官庁, 第三者機関等にすると, 第2の形態である行政(管理)外の監督となる。照合が議会あるいは議会付属の監督機関の監督と, 民主主義のもとでは, 密接な関係をもつのは自明であるが, そのやり方は国ごとにさまざまである。やり方如何によっては, 議会の機関が第3の形態である政治監督の一部として照合をおこなうことも可能である。

「誰」という問いは, 財政あるいは予算の監督の担い手の問題である。これについては, 以下の可能性があり得よう。

1. 行政(管理) - 自己監督
2. 外部管理機関 - 大蔵省
3. 特別の外部管理機関 - 大統領直属機関の設置
4. 会計検査官庁
5. 立法府(議会) - 特別委員会 / 小委員会
6. 財政監督委員会

実際には国によって多様な発展と組み合わせがあり, 一般論は語りえない(邦語文献として, この国際

比較を試みているのは，小峰，1974，第二 外国編。ドイツについては，石森，1996，が詳しい。）

4) 財政監督の目的

常識的には，財政監督が必要なのは，計算と記帳が正確に行なわれ，行政（管理）が公正になされるためであるとされている。それを超えるものはすべて，監督組織の過剰であり，お役所的デスクワークであるというわけである。多少事情通になると，行政は責任ある官僚と彼らの自発性を必要とするのであり，財政監督が過度になると，権限が薄まり，管轄権をめぐる争いが生じ，迅速な決定，円滑な行政（管理）が妨げられると主張する。しかし，これらの見解は，現代国家の複雑な財政制度を評価するためには一面的である（Heinig, 1952, S.678）。

現代国家は19世紀末以後の産業資本主義の発展と第1次世界大戦以後の政治的变化とによって形づくられたが，この過程は財政監督にも著しく影響し，財政監督における変革をもたらした。今日，財政監督は以下の点にわたっている。

1. 数値と計算の正確性
2. 合規性
3. 予算照合の正確性
4. 憲法規範性
5. 経済性及び効率性（節減性）

財政監督の傾向の新たなものとしては，議会による承認原則のより厳格な適用，いいかえれば議会の承認が執行官庁と予算官庁（大蔵省）によって順守されることの要求が強まっている点が挙げられる。これにともない，議会による調査・裏書的な監督（ヴィザコントロール）が工夫された。この背景には，議会承認を受けた予算が，行政（管理）による執行過程でさまざまな事情に基づき変形され，移用・流用・予算超・予算外支出を通じて別のものに変貌を遂げる傾向があるからである。議会は自らの予算承認権を確保しようとするようになった（議会による財政監督・統制の強化の重要性を論じたものとして，加藤，1982，p.179以下を参照）。

もう一つ発展を遂げた財政監督の方法は，アロットメント・コントロールである。これは行政（管理）に対して年間承認額の四半期分あるいは月額分の使用を認めていく，あるいは承認額から留保額を返却させるやり方である。このやり方は，官庁の上位機関と下位機関の間で，いわば行政（管理）内で行なわれることもあるし，予算官庁が執行官庁に対して，いわば外部から，課す場合もある。端的には，留保額の返却が会計検査官庁及び立法府（議会）によって課されることもあり得ないわけではない。

経済性及び効率性（節減性）に基づく財政監督が発展したのは当然であった。第2次大戦後，国家は公営企業の経営等の経済機能を数多く果たすようになり，かつ社会立法によって病院から年金に至るまで公的義務が拡大していったからである。経済性及び効率性（節減性）という原則は行政（管理）内，外部管理機関（予算官庁），立法府（議会）の財政監督の三つのレベルでそれぞれ追及され得る（ドイツでの「経済性」の議論を詳しく追及した石森は，「それが要求する内容あるいはその法的な意義については，それほど明確にされているわけではない」と述べ，経済性に基づく財政監督の困難を指摘している。石森，1996，p.74）。

ところで最後にハイニツヒは，以下のように問う。すなわち，予算（財政）監督は予算執行の他面にほかならないが，予算（予算執行）もその他面の財政監督も日々変化して止まない国家と社会に適合しているだろうか，という基本的な問いである。

逆にいえば「過度の」監督（「いつも誰かが肩越しに覗いている」）は、日々変化して止まない国家と社会に適合しようとする予算執行過程，したがって執行に責任ある官僚と彼らの自発性の足を引っ張るのではないだろうか。かかる観点から見れば，民間企業における自由な自発性の発揮とは反対に，行政（管理）はがんじがらめにみえる。これを別の次元に移していえば，政府は議会から自主性を取り上げられているように見えることになる。

果たしてそうであろうか。民間企業における自由な自発性の発揮と見えるものは，実際には自発性をそのような形で発揮させるべく幾重にも監督機構が張り巡らされた結果であって，民間企業では自発性が自由に発揮されているという見解はその肝心な点を見落としている。

財政監督とは計算と知恵を共有することであり，また予算執行過程の完成である。財政監督は責任を解除するが，責任の発生を妨げるわけではなく，責任の範囲を狭めるわけでもない。監督が早めになさればなされるほど，監督される者にとって有利でなければならない。免責されるべき責任は，監督が長く遅くなればなるほど大きく，重くなる。政府の責任解除と財政監督は不即不離である。まとめていえば「経常的な財政監督を欠いた国庫は責任を欠いた政府，したがって独裁（Diktatur）である」（Heinig, 1952, S.680）。

結びに代えて

冒頭に指摘されたところ，つまり予算が「点」として理解されているという指摘は，以下の第1次臨時行政調査会（1964年9月）の「予算・会計の改革に関する意見」と相互補完的であろう。

すなわち，上記「意見」は日本は財政制度上「決算の立場から，予算そのものの批判を含む強力な監査機関に欠けている」として，会計検査院，行政管理庁行政監察局，会計法に基づく大蔵省の監査がいずれも「強力な監査機関」たりえていないことを指摘した。そのうえで，「年度途中において執行を変更ないし停止する権限をもつ強力な監査機関（行政監理委員会）」をおき，また「会計検査院においては，・・・，予算の執行結果から判断して，予算が効率的に執行されたか否かのみならず，ひろく予算そのものの批判に及ぶべきである」ということが勧告された（臨時行政調査会，1964，p.21 - 23）。しかし，この勧告の後も「決算の立場から，予算そのものの批判を含む強力な監査機関」を制度上組み込むことは，今日なお実現されていないように見える。

いいかえれば今日も，予算は「経常的な財政監督を欠いた国庫」の状態におかれている。それは「責任を欠いた政府，したがって独裁（Diktatur）」である。

予算を「点」としてではなく，予算の循環という観点に立って，責任を問い，これを解除すること，あるいは「決算の立場から，予算そのものの批判」を行なうこと，つまり「決算からの挑戦」が課題であり続けているように思われる（吉田・嶋谷・小林，1993，は「決算からの挑戦」の貴重な試みである。）。

（参考文献）

- 五十嵐清人，「会計検査と決算審査の論点」『議会政治研究』No.18，
 石森久弘，1996，『会計検査院の研究—ドイツ・ボン基本法下の財政コントロール』有信堂
 加藤芳太郎，1997，『財政学講座』（財）地方自治総合研究所
 ，1982，『日本の予算改革』東京大学出版会
 ，1976，「予算と決算」辻清明編『行政学講座3 行政の過程』東京大学出版会

- 小林俊之，1993，「国会による事後的財政統制」日本財政法学会編『決算制度』学陽書房
，1989，「与野党逆転下の決算議決」『立法と調査』第155号
- 小峰保栄，1974，『財政監督の諸展開』大村書店
- 原田周三・石井直一，1986，『決算制度精説（七訂版）』新日本法規
- 前田泰男，1984，「決算過程について」日本財政法学会編『予算過程の諸問題』学陽書房
- 吉田亮躬，，「国会の決算審査の実態」『議会政治研究』No.19
- 吉田亮躬・鳴谷潤・小林俊之，1993，『財政批判のアンクル』全国会計職員協会
臨時行政調査会（第1次），1964，「予算・会計の改革に関する意見」
- Heinig, Kurt, 1952, Haushaltskontrolle, in: Hrsg. von W.Gerloff und F. Neumark ,Handbuch der
Finanzwissenschaft, Zweiter Auflage, Bd.1. Tuebingen.
- Neumark , Fritz, 1952, Theorie und Praxis der Budgetgestaltung , a.a.O.