

予算・会計改革に向けた法的論点の整理

木村 琢 磨*

(千葉大学法経学部助教授)

はじめに

最近では、予算・会計制度についての議論が進行しており、複数年度型予算や企業会計の考え方の導入などが検討されている。こうした問題について、財政学・会計学からの研究成果が既によく出されているのに対して、法的観点からの分析は乏しく、本稿はそのための準備作業として論点の整理を行うものである¹⁾。

ここで目的とするのは、文字どおりの論点整理にとどまり、すべての点で積極的な改革論を提唱するには至っていない(むしろ、最近の会計学の動向と比べれば、入り口の段階で保守的な法律論を展開しているという評価もありえよう)。また、今後の議論の参考のために、私見の方向性を簡単に述べるにとどめているところがある。これらの点については、別の機会に補充を行い、場合によっては修正の可能性もあることを、ご了承ください。

本稿の叙述にあたっては、適宜フランス法を参照する。予算・会計改革に関しては、英米を中心としたNPM系の諸国の例が引き合いに出されることが多いが、フランスは明治会計法(現行の財政法を含む)の母国であり、また成果主義(結果志向型の行政)の面で後進的な同国の制度を参照することは、現実的な改革論を構築するために有益であると考え。そのフランスでは、2001年8月1日に、予算・決算の基本原則や手続などを定めた、新しい組織法律が制定されている²⁾。この組織法律は、日本でいえば財政法にほぼ相当する法律であるが、旧法である1959年1月2日オールドナンスと異なって多様な内容を含んでおり、行政運営全般に大きな影響を及ぼすものである。同組織法律は2006年予算から全面的に適用されることから、現在、準備作業が進行中であり、その意味で、わが国よりも僅かに一步先んじた存在になっている。

また、叙述の方法としては、主として国の予算・会計を念頭において述べ、必要に応じて地方財政にも言及するという形式をとることにしたい。さらに、現代的な政策評価の問題との関連で、会計検査院についての古典的な論点にも可能なかぎり触れるように努めたい。

*1991年、東京大学法学部卒業。同助手を経て、現在、千葉大学法経学部助教授。専門は、行政法・財政法。

1) 法的「論点」とは称するものの、主として筆者自身の問題意識(これは、最近の実務上の問題意識と共通するところが少なくないと思われる)から、検討されるべき事項を整理したものである。

2) フランス2001年8月1日組織法律を紹介・分析したものとして、木村・後掲自治研究78巻9号57頁(2002年)がある。その後、黒川保美「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頁以下(2003年)、栗原毅「ユーロ時代のフランス経済」ファイナンス2003年8月号(453号)351頁以下など、多くの論文等で触れられている。

順序としては、財政民主主義の意義について簡単に考察したあとで、予算・決算・会計制度・会計検査に関する諸問題を順に検討し、最後に補充的な問題をいくつか論ずることにしよう。

・財政民主主義の意義

財政に関する憲法上の論点を取り上げる前提として、憲法83条の掲げる財政民主主義の意義について、最低限の考察をしておこう。

1. 学説の状況

憲法83条の趣旨については、次のような学説の対立が見られる。

伝統的な憲法学説は、憲法83条は財政運営の理念にすぎず、国会の議決の態様・方式は84条以下で定めるところによると解してきた³⁾。

これに対して近時では、憲法83条に積極的な法的意義を見出そうとする見解がある。これは、同条に84条以下の間欠を補う役割を期待するものである⁴⁾。

私見によれば、憲法83条は、財政《議決》主義以外の民主的《統制》、とりわけ《情報による統制》の可能性を含意している。言い換えると、同条は財政民主主義に2つのモデルがあることを示している⁵⁾。この点を以下に敷衍しておこう。

2. 財政民主主義の2つのモデル

伝統的な考え方は、予算という議会の《決定 (décision)》に続いて、会計制度のもとで予算が《執行 (exécution)》されるというものであった(ちなみに、明治22年の会計法はフランス会計法典にならったものであり、会計年度の原語である《exercice》は、予算の《執行》を意味する概念であった)。この《決定・執行型モデル》は、予算があって初めて財政作用が開始する、というフィクションを前提とするものであり、現金主義の予算・決算制度に調和的である⁶⁾。

これに対して、より現実的な視点にたてば、行政作用や財政作用は継続して存在している(あるいは、存在させる必要がある)のであり、予算等による議会の監督・関与は継続的な財政作用に対して、側面から断片的に《統制 (contrôle)》するものにすぎない、という理解もありうる。この《統制型モデル》は、私企業の信用取引に立脚した発生主義に親和的である。

国や地方公共団体においても、予算の示達・配賦がなされる前に、過去の実績に基づいて、事実上の《信用取引》がなされる場合もあろう。特に、納品契約やサービス契約など、基本的には私企業と

3) 宮沢俊義 = 芦部信喜補訂『全訂日本国憲法』(1978年・日本評論社)709頁。同旨、伊藤正巳『憲法〔第3版〕』(1995年・弘文堂)474頁。

4) 畠山武道「財政に関する国会の権限」雄川一郎ほか編『現代行政法大系10・財政』(1984年・有斐閣)28頁、碓井光明「財政制度」ジュリスト1192号193頁(2001年)。同旨、新井隆一「財政民主主義 憲法学から」日本財政法学会編『財政民主主義』(1994年・学陽書房)51頁。

5) 参照、木村・後掲地方自治671号9頁以下。

6) 予算の定立・執行・決算という予算循環を強調する論者(櫻井敬子『財政の法学的研究』(2001年・有斐閣)176頁以下、石森久広「決算審査の法意」ジュリスト増刊『憲法の争点〔第3版〕』(1999年)271頁)も、基本的には《決定・執行》のモデルに依拠していると思われる。

同じ法理が適用される私経済的活動については、継続的な財政作用が求められる。

これら2つのモデルを比較した場合、《統制》には概念上、《決定》が含まれるが、《決定》以外に、多種多様な手法（とりわけ、行政機関に対する調査権や会計検査院への検査要請などを通じた、国会の《情報による監視・監督》）が含まれうる。現に、予算という《決定》以外の統制方法を重視するのが、最近のフランスの傾向でもある。

ここで再び憲法の条文にもどると、憲法83条が財政民主主義を意味することに異論はないにしても、財政民主主義の態様（国会の監督・関与の方法）として、《決定・執行型モデル》と《統制型モデル》があるわけである。憲法83条の「議決」の文言に着目すれば前者が帰結されるであろうが、後者のモデルに近づけて解釈することも、論理的には可能であると思われる。その形式的理由としては、83条を具体化した91条が、国会に対する財政状況の「報告」によって財政民主主義の要請が満たされるとしていることが挙げられよう。

これまでの学説は、原則規定たる憲法83条の「議決」の文言を偏重していた観がある。この点は、会計年度独立の原則の当否、会計検査院の法的地位、補助金の統制方法、租税法律主義の意義など多くの論点に影響を与える⁷⁾。

ただし、筆者は議決の範囲を狭めることによって議会統制を弱めることを意図していない。むしろ、財政の領域では、裁判的統制の不備を補うためにも、政治的統制の重要性が認識されるべきだと考えている⁸⁾。

．予算に関する諸問題

予算に関しては、その議決形式や法規範性が盛んに論じられてきたが⁹⁾、ここではそれらの古典的論点には触れず、複数年度予算管理などの今日の問題に関連する諸問題だけを取り上げる。

1．予算の概念

(1) 狭義の予算と広義の予算

憲法上86条の「予算」の定義として、一般的見解は、歳出歳入の見積もりであると解しているのに対し、歳出歳入以外に、国庫債務負担行為など支出負担行為の権限付与を含めた意味で捉える見解がある。

の立場からは、の定義によると、国庫債務負担行為を予算という議決で足りることの説明が困難になると批判される¹⁰⁾。

しかし、国庫債務負担行為について、議決で足りるとするのは一致した見解であり、「予算」の定義に国庫債務負担行為を含めなくとも、憲法85条の解釈論として、法律ではなく議決で足りることを導けば足りる。また、歳出歳入予算によって当該年度の支出負担行為の権限が与えられることは当然の前提とされ

7) 以下に述べるところのほか、木村・後掲自治研究79巻2号102頁以下をも参照のこと。なお、地方自治法243条の3第1項は、憲法91条と異なり、財政状況の報告の名宛人を住民に限っており、本稿のような解釈論をとる場合には障害になりかねないが、同項は住民への「公表」を規定したにすぎず、議会への「報告」を排除するものではないと解される（ただし、原理的な確認のためには、規定の改正が望まれるところである）。

8) 参照、木村・後掲自治研究79巻2号97-99頁。

9) 予算の議決形式や法規範性という論点については、第二次大戦後の議論の出発点となった論考として、小嶋和司『憲法と財政制度』（1988年・有斐閣）、とりわけ同書184頁以下（初出1965年）をあげるにとどめる。

10) 通説的な予算の定義に対して問題提起をしているのは、甲斐素直『予算・財政監督の法構造』（2001年・信山社、初出1996年）1頁以下である。

てきたのであり¹¹⁾、予算の定義とその効果は区別することができる。

もとより、法律の規定により、予算のなかに歳出歳入予算以外の要素を含めることは可能であるし、発生主義的予算を重視するのであれば、の広義の概念が重要になってくるであろう。しかし、憲法上の最小限の要請として現金主義的予算の概念を設定できるという意味で、の狭義の予算の意義は失われない。

したがって、狭義の予算（固有の意味での予算）と広義の予算（財政法上の予算、ないし形式的意味での予算）とを区別したうえで、憲法86条にいう「予算」は狭義の予算であると解するのが適当であると思われる。

（2）現金主義予算か発生主義予算か

現代的な問題としては、現金主義的な歳出歳入予算を発生主義的予算に代えられるか、という論点がある。最近では行政主体について発生主義的観点からの財務諸表の整備が進んでおり、発生主義的な財政規律、ないし現金主義から発生主義への移行が議論されているが、現金主義的な予算・決算を放棄する可能性について、憲法上の議論はほとんどなされていない¹²⁾。

筆者は、結論的には現金主義会計が憲法上の要請であり、憲法86条にいう「予算」は現金主義的な歳出歳入予算であると解している。その理由としては、憲法85条の趣旨、90条の現金主義的文言、現金主義的な租税議決権の重要性などがあるが、次に述べるように、会計年度独立の原則の可否と絡めて検討される必要がある。

2. 予算単年度主義と会計年度独立の原則

発生主義的予算の憲法上の許容性を検討するためには、予算単年度主義や会計年度独立の原則の憲法的意義を考察しておく必要がある¹³⁾。

（1）予算単年度主義と会計年度独立の原則の相違

予算単年度主義と会計年度独立の原則は、しばしば混同されるが、予算単年度主義は国会の予算議決が毎年なされなければならない（複数の会計年度の予算を一括して議決することは禁じられる）という原則であるのに対し、会計年度独立の原則は、歳入歳出を会計年度ごとに区分し、それぞれの年度の歳入を当該年度の歳出に充てるという原則である。また、予算単年度主義は、会計年度独立の原則と異なり、予算の形式（現金主義予算か発生主義予算かなど）とは切り離して観念することができる。

予算単年度主義は、憲法86条をうけた財政法11条が根拠になっていると考えられる。他方、会計年度独立の原則は、財政法12条、42条本文などに表現されている。会計年度独立の原則の例外としては、歳出予算の繰越（財政法14条の3および42条ただし書）、前年度剰余金受入れ（財政法41条）、財政法44条の定める資金などが挙げられる。

（2）予算単年度主義の憲法規範性

憲法86条は、一見すると予算単年度主義を明示的に採用しているように見える。学説も、結論としては

11) たとえば、美濃部達吉『憲法撮要〔改訂第5版〕』（1925年・有斐閣）406頁、平井平治『予算決算制度要論』（1948年・双珠社）130頁。これが、後述の《支出負担行為・支出の同一年度原則》につながる。

12) 憲法上の「予算」の定義について広義説をとる論者も、憲法上の予算が現金主義的予算であることを当然の前提としている。

13) 予算単年度主義や会計年度独立の原則については、木村・後掲自治研究79巻9号147頁以下、同・後掲地方自治671号3頁以下のほか、碓井光明「複数年予算・複数年年度予算の許容性」自治研究79巻3号3頁以下（2003年）を参照のこと。

ほぼ異論なく、予算単年度主義が憲法上の要請であると解している。しかし憲法86条は「会計年度」の期間を明示していないのであるから、複数年の会計年度を設定することが認められる余地があり、憲法制定過程においても、憲法86条から予算単年度主義が必然的に導かれるわけではないという起草者意思が示されている（これは旧憲法64条1項との文言の違いに象徴される）。そこで筆者は、予算単年度主義は憲法上の要請ではなく、複数年にわたる会計年度を設定して複数年予算（憲法86条の文言を意識していえば、複数年予算）を編成することも可能であると考えている。

しかし、学説・実務の現状からして、毎年の予算議決の制度が完全に否定される可能性は乏しいと思われる。したがって以下では、憲法上は予算単年度主義が放棄可能であるとしながらも、予算単年度主義を前提とした記述をする。

予算単年度主義を前提とした場合に、複数年型型の予算管理をするための手法としては、国庫債務負担行為・継続費・繰越や長期継続契約の諸制度、事実上の複数年契約などがある。

（3）憲法85条の意義

学説上の一般的な説明によれば、予算単年度主義が憲法上の原則であるのに対して、会計年度独立の原則は法律上の原則にすぎないとされる。しかし、筆者は憲法85条から会計年度独立の原則が導かれると考えている。その点を説明するためには、まず憲法85条の意義を明らかにしておく必要がある。

憲法85条に関する通説的な説明によれば、歳出歳入予算に関するかぎり、85条は86条と重なり合うが、85条が国会の《決定》を要するという実質面を規定し、86条は予算の形式で議決するという形式面を規定したものである。したがって、憲法85条が独自の意義をもつのは、歳出歳入予算以外の債務負担についてのみであるといわれる。

これに対して私見によれば、憲法85条は、《支出負担行為・支出の同一年度原則》を掲げており、その意味で固有の意義を有すると解される¹⁴⁾。つまり同条前段は、支出負担行為とそれに基づく支出とが同一の会計年度に行われるのを原則とし、その場合には予算によって支出を議決することで足りる、という趣旨である。しかし、支出負担行為と支出の年度が食い違うことが当初から予定されている場合には、国庫債務負担行為などの形で、別に国会の議決が要求されるわけである（憲法85条後段）。

この《支出負担行為・支出の同一年度原則》が妥当する実質的理由としては、歳出総額は当該年度の納税者の租税負担能力に依拠しているから、当該年度の国家役務の総体＝納税者の受益総額＝支出負担行為の総額は、その年度の歳入によるべきことにある（これは租税利益説ないし交換的租税観に立脚した説明である）。この実質的根拠のなかには、同一年度の歳入のみが歳出に充てられ、会計年度間の歳入歳出の融通や混同が禁じられるという原則、つまり会計年度独立の原則の趣旨も含まれる。したがって、憲法85条は会計年度独立の原則の根拠にもなる。同時に、《支出負担行為・支出の同一年度原則》を収入について類推することにより、《徴収・収納の同一年度原則》も観念しうる。

その一方で、憲法85条後段は、国庫債務負担行為などの形で《支出負担行為・支出の同一年度原則》に対する例外を認めているから、同じように会計年度独立の原則に対しても例外が認められる。

このような憲法85条の趣旨は、憲法が現金主義を基調としていることの原因にもなる。もともと会計年度独立の原則は、定義上、現金主義的な歳出歳入を要素としているから、当然に現金主義が導かれる。憲法は会計年度が単年であるか複数年であるかについて立法裁量を認めているとしても、発生主義により会

14) 《支出負担行為・支出の同一年度原則》と支出の年度区分基準（予決令2条）との関係については、木村・後掲地方自治671号16頁註(7)を参照。

計年度に跨る支出が容易に認められるとすれば、85条から導かれる諸原則の実質がなくなるであろう。

以上のように、筆者は会計年度独立の原則を憲法上の原則と解しているが、この点は財政民主主義の観点から、別途、論じられる必要がある。

(4) 会計年度独立の原則の憲法規範性

一般に、会計年度独立の原則は(予算単年度主義と異なり)憲法上の原則でなく、法律レベルの原則である、といわれるが、同原則の憲法規範性が改めて検討されるべきである。

先に述べたように、会計年度独立の原則は現金主義的な予算・決算制度を前提としている。予算単年度主義は発生主義的予算と矛盾するものではないのに対し、会計年度独立の原則は、かりに発生主義予算への完全な移行が憲法上許容されるとすれば、消滅することになる。

前述の憲法83条の理解からすると、現金主義的な《決定・執行モデル》を排除することも不可能ではない。しかしながら筆者は、最も中核的な財政統制手段である予算制度については、憲法85条などを根拠として、現金主義会計、すなわち《決定・執行型モデル》が憲法上要請されると解しており、ここから会計年度独立の原則も帰結されると考えている。

(5) 地方財政の特殊性

憲法85条は地方財政に直接適用される必然性はないから、地方財政については会計年度独立の原則や現金主義を国以上に緩和することも肯定される余地がある。筆者は、その論理的な可能性は認めるが、国と地方の会計の整合性(会計の一覧性ないし連結可能性)を確保する観点からしても、今のところ国と同一の原則を維持するべきであると考えている。もとより決算等において、別に発生主義的な財務諸表を作成することは可能であるし、国の場合と同じく、これらを整備することが憲法の理念に合致するであろう。

3. 国庫債務負担行為と継続費

(1) 国庫債務負担行為と継続費の相違

現行制度の説明として、国庫債務負担行為と継続費には次の相違があるとされる。すなわち、第1に、国庫債務負担行為の場合には債務負担年度が特定されるのに対して、継続費の場合には特定されない。第2に、継続費の場合には支出の年割額が議決されるのに対して、国庫債務負担行為は支出には関わらず、支出については、別途、支出する年度の歳出歳入予算において議決される必要がある、と説かれる¹⁵⁾。

(2) 継続費の合憲性

旧憲法68条と異なり、現行憲法には継続費を認める明文がない。そこで、継続費の合憲性が問題とされてきた。学説は一般に肯定説をとるが、その理由として、国庫債務負担行為を認める憲法85条の類推や、実際上の必要性などがあげられてきた¹⁶⁾。

(3) 国庫債務負担行為と継続費の憲法上の位置づけ(私見)

私見によれば、以上の2つの問題は次のように整理できる。

国庫債務負担行為の債務負担年度の限定は、法律レベルのものであって、憲法上の要請でない

15) たとえば、兵藤広治『財政会計法』(1984年・ぎょうせい)68頁。

16) 宮沢=芦部・前掲720頁、佐藤功『日本国憲法概説〔全訂第5版〕』(2001年・学陽書房)524頁などを参照。

される。憲法の条文上も、債務負担の議決年度が特定されることは明示されていない。かりに、特定されるにしても、国庫債務負担行為の残額は翌年度以降に一種の《繰越》が認められる余地がある（フランスの2001年8月1日法律15条でも、原則として繰越が認められている）。たしかに、かかる限定をなくすと議会の統制は弱まるが、財務諸表において国庫債務負担行為の残額を明記することなどによって、一定の規律がはかれる。

このように解すると、継続費は国庫債務負担行為の便法として理解できる。継続費は国庫債務負担行為の議会統制を強化したもの（支出の時期・金額を特定し、その承認を債務負担の議決と同時に一括して求めたもの）であるから、当然に認められる。また、国庫債務負担行為の場合には議会が後年度の支出について自由に定められるのと同様に、継続費における年割額の修正も、当然に可能となる。

4. 予算編成の単位

成果主義のためには、事業別ないし政策別の予算を編成することが好ましい。現在では多くの国で目的別・性質別の予算編成がなされているが、フランスと同様に日本でも、現在その具体化のための作業がなされている。

筆者もその必要性を否定するものではないが、現行の歳出予算の目的別分類が、組織別予算の實質を有しており、組織規範¹⁷⁾を補強している（ひいては、根拠規範の不備を補っている）という意義も無視されるべきではない。基本的な組織別予算を維持しつつ、細部に事業別予算を導入するのが現実的であろう。

いずれにしても、事業別・政策別予算の編成は、既存の予算枠を根底から変更するものであり、法制度として確立するまでには時間を要するであろうし、事業・政策の分類の技巧性（たとえば、官房経費の分配など）は不可避であるが、暫定的・試験的に、現行法令上の予算枠と並行して、事実上の措置として取り入れる方法もありうる。特に内部的な成果契約¹⁸⁾においては、現行法のもとでも事業別予算や発生主義予算を基礎とすることができる。基本的な組織別予算を維持しつつ、細部に事業別予算を導入するのが現実的であろう。

また、自律的な財政管理の観点からすると、予算枠を柔軟に設定することが好ましい。後述のように、予算執行のレベルでは分任支出負担行為担当官の制度によって分散的な財政管理が可能になるが（IV. 2. 参照）、その権限の範囲と予算編成単位を一致させるのも、ひとつの方法であろう。

・決算と発生主義的財務諸表に関する諸問題

決算との関係で、発生主義的財務諸表（企業会計に準拠した複式簿記の財務諸表）に関する諸問題を、ここでまとめて扱っておく¹⁹⁾。

1. 予算統制から決算統制へ

国会による議決 = 決定の要請を後退させると、歳出歳入予算以外の統制方法として、決算が重要になっ

17) 組織規範・根拠規範の概念については、塩野宏『行政法I〔第3版〕』61頁以下を参照。

18) フランスの成果契約（contrat de performance）については、木村・後掲自治研究78巻9号71頁，79巻9号154頁を参照。

19) 決算の意義と議決の要否については、参照，木村・後掲自治研究79巻3号44頁以下。

てくる。いわば《予算による事前統制》から《決算による事後統制》への変容である²⁰⁾。憲法は、かかる統制の重点の移動を否定していないと解される。

2. 決算の意義（発生主義的財務諸表の法的位置）

近時、多くの行政主体・行政機関において、企業会計に準拠した発生主義的財務諸表（貸借対照表や損益計算書など）が作成されている。そこで、この法的な位置づけが論じられるべきであるが、この問題は、憲法が求めているのが現金主義的決算と発生主義的決算のいずれかであるか、という論点に関連している。発生主義的財務諸表の位置づけについては、理論的には次の3つの考え方がある。

現在では、国民に対する説明責任を果たす手段として、いわば事実上の措置として財務諸表が作成され、国民に向けて公表されている。別の理解として、憲法91条の「財務状況の報告」として位置づける方法もある。これに対して筆者は、発生主義的財務諸表が憲法上の「決算」に含まれると考えている。

私見によれば、予算の場合と異なり決算については、現金主義的決算のみならず、発生主義的決算も含まれる。憲法90条のいう「収入支出の決算」は現金主義的な決算書（歳出歳入決算書）のみを指しており、同条はその手続きを規定したにすぎず、それ以外に発生主義的決算書（企業会計的な財務諸表）も憲法が理念的に要求していると解するのである。かかる解釈は、決算への重点の移行という現代的要請にも合致する。したがって、決算書には理論上、現金主義的決算書と発生主義的決算書の2種類が存在することになるが、両者を一体化させて、ひとつの体系的な財務諸表を作成することは可能であり、また最終的な理想形としてはそれが好ましいと考えられる。

発生主義的財務諸表を含めた一体的な決算書を作成する実際的利点として、次の3つがある。第1に、後年度予算の参考情報としての意義があること、第2に、財務諸表の作成期限を明確にする意義があること、第3に、現金主義的財務諸表との重複が避けられ、一覧性が保たれること、である（このほか、個別の財政作用における具体的な意義として、たとえば後述Ⅵ.1.を参照）。

第1点・第2点に関して敷衍すると、フランス2001年組織法律41条では、発生主義的財務諸表を含んだ決算書が国会に提出されないかぎり、翌々年度の予算審議を開始できないことが明記されている。第3点に関していえば、将来的には、企業会計のキャッシュフロー計算書に類する書類に歳出歳入決算書が組み込まれることもありえよう。

現在の作業としては、現金主義的な歳出歳入決算書に基づいて発生主義的財務諸表が作成されるため、歳出歳入決算書と同時に財務諸表を提出することは難しいであろうが、今後の方向としては、歳出歳入決算書と同時に作成するのが理想である。日常の発生主義的な会計処理が整備されれば、技術的な困難も解消されよう。

それがどうしても困難であれば、決算書の提出時期を、歳出歳入決算書と発生主義的財務諸表に分けていく方法も考えられる。この問題は決算の議決形式の論点（報告説・両院議決説・国会議決説の対立）に関連するが、私見によれば、現金主義的決算書については、大臣の責任解除という機能があることからして、国会の議決が求められるのに対し、発生主義的決算書については報告（提出）で足り、両者で取り扱いを異にすると考えられるので、特に法的な障害はないと思われる（なお、議決は提出を当然に含意する

20) この点は独立行政法人も同様であり、その財政は事前に策定される中期計画や年度計画によって規律されるが、それらには歳入歳入予算のような拘束力はなく、むしろ年度ごとに作成される財務諸表に基づいた事後統制に重点が置かれている。

ので、最終的な理想形として両者を一体化した決算書の作成がされた場合でも、その全体が議決されることで問題は解消される。

いずれにしても、発生主義的決算書の内容については、広範な立法裁量が認められると解される。法律レベルでは、発生主義的財務諸表の内容を性急に確定するべきでないが、憲法上の位置づけを明確にしておく必要がある。

3．発生主義的財務諸表の作成主体

企業会計的な作成主体がいかなる機関にあるかが問題となる。現在作成されている国の財務諸表においては、各省庁にあるとされるが、各省庁が有しているのは現金主義的な歳出権にすぎず、歳入や財産管理については、財務省が一定の権限を有している（財政法37条、会計法4条・10条、国有財産法5条・7条などを参照）。そこで、公債債務の情報や財務会計上の専門技術を有している財務省についても、各省庁と共同の作成主体として、明確に位置づけられるべきであろう。

地方の場合にも、対外的な作成主体は首長であるにしても、理論的には、各担当部局（そのうちの予算・財務の担当課）と出納機関（出納長・収入役）のいずれが作成主体であるかが問題になる。出納機関の廃止論もあるところであるが、筆者は命令機関と出納機関の分離原則を維持するべきであると考えており（後述Ⅳ.2.参照）、また総合的・技術的観点から財政を統制する機関として、出納機関も財務諸表の作成主体に含めるべきであろう。これは、現行法上、決算の作成主体が出納長・収入役であることの帰結でもある（自治法233条3項）。

4．発生主義的財務諸表の作成目的

上の2．および3．の論点に関連して、財務諸表の作成目的が、予算の効率性・適正化を図るという意味でのマネジメント（フランスでも、英語のまま用いられることが多い概念）にあるのか、国民に対する説明責任（アカウンタビリティ）にあるのか、という問題がある。この区分は、企業会計における管理会計と財務会計の区分にも重なってくる。公会計の財務諸表の作成目的としては、一般に両者が併記されることが多いが、予算のマネジメントとしての機能については技術的制約があることなどを考慮して、説明責任が強調される傾向があるようにみえる²¹⁾。

あくまで図式的に述べると、国民に対する説明責任を重視すれば、財務諸表を憲法91条による報告に含めることが自然であるのに対し、マネジメントの観点を重視すれば、予算・決算の過程に編入することが重要になる。

筆者としては、予算のマネジメントを重視する意味でも、発生主義的財務諸表を決算書に含めることを主張したい。もちろん、現在の財務諸表では予算の効率化・適正化に直接反映させにくいであろうが、今後、財務諸表の技術的な改良がなされることを前提として、理念的な制度枠組みを設定しておくことに大きな意味があると思われる（これは、フランスの2001年組織法律の採用するところでもある）。

マネジメントの観点は、さらに予算総体のマネジメントと事業別のマネジメントに分けることができ、ここに述べたのは主として前者の側面である。これに対して、事業別のマネジメントのためには、事業別の行政コスト計算書などのセグメント情報を法的に義務づけることも有効である。ただし、かかる事業別のマネジメントは年度単位で行う必然性がないから、決算以外の形式でなされることにも合理性があると

21) たとえば、財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」（2003年6月30日）2.（3）参照。さらに、同「新たな特別会計の財務書類について」（2003年6月26日）3.（2）も参照のこと。

思われる。

なお、将来の国民負担についての説明責任も重要であるが、国庫債務負担行為や年金の国庫負担など、貸借対照表の負債計上することに異論の強いものもあり、十分な情報が提供されとは限らないことから、むしろ個別の財務情報（公共事業・年金・保険など）において説明責任を果たすことに重点が置かれるべきであろう。

・会計制度の諸問題

予算・決算と区別された意味での会計については、上述の財務諸表の問題と重複するところが少なくないが、ここでは、会計の概念と会計手続の2つを簡単に論じておきたい。

1. 会計の定義

会計の概念は、法令上の概念と実質的概念（理論的な概念）に区別される。

法令上の概念 法令上の概念は多義的であり、旧憲法や明治会計法は、会計を財政一般（予算編成や決算を含む）の意味で用いていたが、現行会計法上の会計は、主として収入支出の経理に関する手続とされる。他方、会計検査院法は、検査の対象として現金の収支のほか、不動産・動産の受払などを含んでおり（22条・23条）、財政全般に相当する概念である。

このほか、財政法では、経理の単位として会計の語が用いられている。会計を一般会計と特別会計に分けるの規定（13条）がそれである²²⁾。

実質的概念 他方、会計の実質的概念は、一般に、「経済主体に属する金銭その他の財産の出納、記録、計算、整理に関する手続的作用、すなわち経済活動に関する経理手続作用」と定義される。そのうえで、実質的会計の要素として、現金会計・動産会計・不動産会計に分けるのが一般的である。私人の会計と本質的相違はないとされながらも、国の会計が消費主義的会計であることから、3類型相互の有機的連関がないことが指摘されている²³⁾。

コメント 実質的概念の分類は、主として法制度の説明の意味で用いられることが多いが、私見のように憲法が発生主義的な決算書をも予定していると解するならば、法的な概念としても、会計をこれら3類型に帰着させる必然性はなく、あわせて複式簿記の観点から、これらの諸類型の相互的連関が求められるであろう。

さらに、かかる発生主義的な財務諸表を決算の要素とするのであれば、予算・決算を含めた意味での会計概念（戦前の会計法上の概念）にも合理性が出てくることになる（類似の用語法として、財政制度等審議会令6条）。この点で参考になるのは、フランス2001年組織法律第5章（27条から31条）

22) このように、法令上、手続的作用としての会計と、経理単位としての会計という、2つの概念が並存していることは、明治期にフランス1862年5月31日デクレを翻訳した際に、主に会計制度の意味で用いられる《comptabilité》と、会計の単位である《compte》とを、いずれも「会計」と訳したことから生じたものである（前者の用法として同デクレ296条以下、後者の用法として158条以下）。

なお、フランスにおける会計概念の変遷については、木村「フランス財政法学の生誕と現状」日仏法学23号掲載予定（とりわけ第1章第2節1、第2章第1節2）を参照。

23) 以上につき、細溝清史『最新会計法精解〔増補版〕』（2002年・大蔵財務協会）1頁以下、兵藤・前掲123頁以下。戦前の学説として、清宮四郎「会計法」（1939年・日本評論社）2頁。

であり、会計に関する基本的規範が同法に挿入されている。これらは現行の1962年12月29日デクレ（政令）で定められている要素であり、法律事項ではなく命令事項ではないかという憲法問題が生じたが、憲法院は、本来の組織法律の対象ではないが、それらと《不可分の要素》であり、決算法律の真実性と密接な関係があることを理由として、合憲と判断している²⁴⁾。

そこで筆者は、こうした広義の会計概念（古典的な会計概念）を掲げる意義があると考えているが、本稿では、通常用語法にならって、予算・決算を除いた意味での会計の言葉を用いる。

2. 会計手続

(1) 支出手続

まず、支出・収入に通ずる問題として、命令機関と執行機関（出納機関）の分離原則の当否が議論されているが、筆者は、内部的な統制の眼目として、同分離原則を基本的に維持するべきであり、資金前渡の制度などで部分的な修正をはかるべきであると考えている（国の支出官や支出負担行為認証官と同様に、出納長らに支出負担行為の事前審査の権限を与えることも検討されるべきであるし、合理化のためには、他の市町村に収入役の事務を委託することを認める方途もある）。

他方、成果主義の観点から、支出負担行為の権限を分散化するために、分任支出負担行為担当官の制度を活用していく方向が考えられる²⁵⁾。

(2) 収入手続

収入については、各省庁の主管歳入の扱いが、印紙収入の範囲との関連で問題になる。

フランス法では、資金前途官吏などの例外を除いて、財務省に属する会計官（comptables）が現金の出納を一元的に管理しており、主管歳入の概念は存在しない（1962年12月29日デクレ16条参照）。これに対して日本では、明治22年の会計法制定にあたって、おもにフランスの会計制度を参照しつつも、この点で修正を図り、各省庁の出納官吏等が主管収入を扱うという制度が採用された（明治22年会計規則84条以下、現行会計法38条以下）。ただし印紙収入は、フランスの制度に倣ったもので、各省庁の所掌事務の収入を財務省の主管にしたものといえる。

省庁別の財務諸表の作成にあたっては、主管歳入を各省の収益として整理するか否かが論点となるが、法制度論としては、今後、各省の主管歳入を拡大していくべきかが問題となる。

フランスの制度は、命令機関と執行機関の峻別を徹底して、支出・収入の手続的統制や責任所在を明確にするという観点からは魅力的である。その反面、会計権限の分散化の観点からすると弊害がある。したがって、両者の調和を図ることが必要であり、現行制度を変更することについては慎重論をとっておきたい。また、印紙収入という古典的手法については、対応する費用との関係が明確でなくなるので、成果主義の観点からは否定的であるべきだろう。

しかしその一方で、統一的収支の原則（会計法2条）は維持されるべきであり、各省庁がその主管歳入について自由な歳出権をもつことを認めるべきではない。かりに主管歳入を各省庁が自律的に管理する方向をとるにしても、同原則を維持したうえで、財務省主計局とのあいだで成果契約などを締結する方法によるべきである。

24) C.C. 25 juillet 2001, DC2001-448, considérant 57. 日本法でいえば、会計法のすべての規定が法律で定められることを要するか、という問題につながってくる（侵害留保説的な立場からは、消極に解されよう）。

25) 参照、木村・後掲自治研究79巻11号80頁以下。

(3) 契約手続

支出権限の分散化と並行して、契約担当官（原則として支出負担行為担当官）に契約権限が集中していることも、再考される余地がある²⁶⁾。

契約手続については、現行法においては、一般競争入札が原則とされ、なおかつ価格による競争が前提とされつつも、総合評価方式が可能な場合もある（予決令91条2項，自治令167条の10の2第1項）²⁷⁾。今後、成果主義行政のもとで行政の質的な側面が重視されるようになると、一般競争入札の原則の当否が問題になるとともに、価格以外の要素を重視することが求められよう²⁸⁾。

・会計検査の諸問題

ここでは、会計検査院の法的地位や機能を現代的観点から再構成するとともに²⁹⁾、伝統的な会計検査に関する論点にも言及する。

1. 会計検査院の法的地位

会計検査院の法的地位については、特に検査院が国会補助機関であるか否かをめぐって、学説の対立がある³⁰⁾。筆者は、国会補助機関説を肯定的に解しており、その理由は以下のとおりである。

憲法83条の《情報による議会統制》の趣旨を満たすためには、会計検査院を通じた国会の情報管理が重要になる。特に、予算から決算に統制の重点が移行すると、議会以外の機関による事後評価の要請が高まる。もとより、議会自身が統制することも軽視されるべきでないが、財政の専門技術性を考慮すると、会計検査機関の関与がいっそう広く求められるはずである。たしかに、会計検査院を国会の補助機関と位置づけることは、法の沿革や規定の体裁（明治憲法72条1項をうけた現行憲法90条が検査報告の提出先を内閣にしていること、法律レベルでは会計検査院法1条の規定の存在など）には反するが、戦後、国会の会計検査院への関与が拡大している傾向（I.2.および後述3.を参照）に鑑みても、現代的な解釈として許容されると思われる。

とはいえ、会計検査院が国会の補助機関というのは、多くの場合、理念にすぎないであろう。しかも、会計検査院の独立性からして、検査院の検査計画の策定などに国会が関与することは禁じられるべきである。さらに、国会補助機関性を認める一方で、裁判機関に準じた地位も確立していく必要がある（後述3.参照）。

26) 参照，木村・後掲自治研究79巻11号87頁。

27) 総合評価方式につき，碓井『要説・自治体財政財務法〔改訂版〕』（1999年・学陽書房）235頁以下。

28) 以上については，フランスで2001年3月7日に制定された新官公庁契約法典も，参照に値する（木村「立法紹介：新官公庁契約法典の制定」日仏法学23号掲載予定）。

29) 会計検査院の法的地位と政策評価については，とりわけ木村・後掲自治研究79巻3号51頁以下を参照。フランスの学説の状況については，さらに参照，木村・学界展望・国家学会雑誌116巻11・12号掲載予定。

30) 学説の状況については，木村・後掲自治研究79巻3号59頁註（76）を参照。なお，碓井教授は，最近では国会補助機関説に否定的になっている（碓井・前掲自治研究79巻3号19頁）。

2. 会計検査と政策評価の関係

(1) 会計検査院の政策評価機能の当否

会計検査院に政策評価の意義を認めることに対しては、否定的な見解もある³¹⁾。しかし、筆者は、国会補助機関として情報提供機能（その前提として、情報の収集・分析・評価の機能）を高めるためにも、会計検査院の政策評価の役割を積極的に捉えている。法令上も、会計検査院法の改正により、会計検査の観点として、伝統的な正確性・合規性に加えて、経済性・効率性・有効性という、いわゆる3Eの要素が掲げられるようになった（20条3項）。そこで、会計検査院の政策評価機能をどこまで認めるかは、憲法論のみならず会計検査院法の解釈論にも関わってくる。

ここで私見の理由づけを補足するために、会計検査院による政策評価の諸障害について検討しておこう。

法的障害 まず、憲法の規定の仕方が問題となる。フランスでは、会計検査院が国会と政府の補助をするという憲法上の明文（47条）があり、しかも憲法院判例によれば国会の補助が政府の補助に優先すると解されているから³²⁾、会計検査以外の権限を認めやすい。これに対して日本では、かかる憲法上の規定がないことが障害となる。また、内閣から独立した会計検査院に、憲法上の明文がある会計検査（90条）の機能以外に、政策評価という行政的権限を与えることは、憲法65条に抵触する恐れがあるという立論もありうる。しかし、憲法65条の行政権の概念は、英文の表記どおり《法律の執行権（executive power）》の意義に解するべきであるし、憲法上の明文の根拠を欠く独立行政委員会についても、国会のコントロールが満たされれば許容されるといわれるのであるから³³⁾、検査院の権限を認めることに問題はないと解される。さらに国会の補助機関と解すれば、かかる理論的な障害はなくなると思われる。

政治的障害 会計検査院による政策評価がすすむと、議会による政治的な干渉が高まるという懸念が生じよう。特に検査院を国会補助機関とすることで、その危険性が高まるようにみえるが、フランスでは、国会補助機関とされた会計検査院には政治的影響が少なく、むしろ、かかる位置づけのない地方会計院に政治的制約が課せられた。このことは、会計検査院の位置づけに関して、ひとつの教訓となる。

他方、地方財政については、外部監査人に政策評価の機能を期待することには限界があり、また監査契約期間を超えた複数年度型の事業予算管理が本格化すると、政治的な影響を回避するためにも、地方版の会計検査院の必要性が高まると思われる。

以上に述べたことから、筆者は、国家財政と地方財政の双方において、会計検査機関の政策評価的機能の拡大と、そのための人的資源の充実が必要になってくると考えている。

(2) 会計検査と政策評価の区分の意義

会計検査院の権限である会計検査に政策評価が含まれるにしても、説明の便宜として、伝統的な会計上の適法性審査の意味での会計検査（狭義）と、それ以外の政策評価を区別することは可能である³⁴⁾。

31) あくまで相対的な分類ながら、会計検査院に政策評価の権限を与えることに消極的な立場として、碓井・前掲自治研究79巻3号17頁、桜井・前掲197頁、積極的な立場として、石森久広『会計検査院の研究』（1996年・有信堂）233頁以下、甲斐・前掲172頁以下。

32) C.C. 25 juillet 2001, DC2001-448, considérant 107.

33) 代表的な記述として、芦部信喜＝高橋和之補訂『憲法〔第3版〕』（2002年・岩波書店）295頁。

34) フランスの用語法につき、木村・後掲千葉論集16巻4号21頁。

もとより会計検査と政策評価の区分は明確なものでなく、実際にも両者が一体としてなされることが多いであろうし、会計検査院法20条もそれを前提としていると解されるが、同条の解釈論としては、伝統的な狭義の会計検査の要素（正確性・合規性）については義務的であり、政策評価的な要素（経済性・効率性・有効性）については任意的といえるだろう。ただし、経済性などについて明白な瑕疵がある場合には、行政法上の裁量権収縮の法理に倣って、会計検査院の介入が義務づけられると解される³⁵⁾。

3. 弁償責任に関する論点

伝統的な会計検査の領域では、会計検査院の検定・再検定（会検法32条2項、予算執行職員の責任に関する法律4条、物品管理法31条）について、その処分性（取消訴訟の提起可能性）の問題と、実質的証拠法則の採用の可否などが論じられる必要がある。

検定の処分性 会計検査院の検定・再検定については、学説上、取消訴訟の対象にならないとする見解が有力に主張されているが³⁶⁾、裁判例は処分性を肯定している（東京地判昭和59・11・28判時1141号70頁）。

否定説の根拠は、検定前の弁償命令の制度があること（会計法43条、予責法4、物品管理法33条）、検定に直接拘束されるのは命令を発する行政機関であることにある。

この問題については、改めて論ずることにしたいが、会計検査院、行政機関、裁判所、国会が重層的に権限を有していることについて、論理的な解明が必要である。筆者は、会計検査院と行政機関の権限配分として、会計の適法性については会計検査院が原則的・専権的な認定権を有し、弁償責任については会計検査院・裁判所・大臣・国会が認定権を共有していると考えている。このうち大臣・国会の権限は、財政法における政治的統制の重要性を象徴するものであり、特に、戦後創設された国会による減免の制度（会検法32条4項、予責法7条、さらに地方議会につき自治法243条の2第8項）は、政治的判断によるもので、(準)裁判的作用とは切り離して考えることができる。

法令の文言上も、会計検査院の役割は「事実の審理」、すなわち会計の適法性に重点が置かれており、弁償責任については、違法性判断に基づいてその「有無」を判別するにすぎないように読めるから（たとえば会検法32条1項参照）、故意・過失・損害発生という賠償要件については検査院は事案の端緒を開くにすぎないと解することができる。実質論としても、かかる解釈によって、会計的適法性（裁判官が扱う、民事の損害賠償請求には通常みられない要素）に関する会計検査院の専門的判断能力が生かされる結果になる³⁷⁾。

実質的証拠法則の適用可能性 合議制の検査官会議をはじめ、法が会計検査院の検定・再検定に慎重な手続をおいていることに鑑みると（会検法2条、11条、予責法5条2項・3項などを参照）、

35) この区分は、独立行政法人における会計監査人の監査についても、基本的に妥当すると考えられる。この問題については、財政制度等審議会「独立行政法人に対する会計監査人の監査に関する報告書」（2003年7月4日）第1章第6節も参照のこと。

36) 処分性の否定説として、田中真次＝加藤泰守『行政不服審査法解説〔第5版〕』（1971年・日本評論社）49頁。肯定説として、中西又三「会計職員の責任」雄川一郎ほか編・前掲行政法大系第10巻341頁があるが、「立法政策的には問題がないではない」という（同342頁）。このほか、塩野宏『行政法III〔第2版〕』（2001年・有斐閣）265頁は、処分性に「疑問の余地がある」という。

37) よく知られているように、第二次大戦前は、母国（のひとつ）であるフランスの会計検査院に倣って、検定の代わりに「判決」の文言が用いられていた（明治22年会計法26条、大正10年会計法35条2項）。

現行憲法のもとで、会計検査院の検定に司法的作用としての性格を認めるものとして、法学協会『註解日本国憲法・下巻』（1954年・有斐閣）1344頁。杉村章三郎『財政法〔新版〕』（1982年・有斐閣）147頁も、「弁償責任の検定に関する限り会計検査院は準司法的作用をその権限の一つにもつ」という。

個人責任の前提たる会計の適法性については、明文を欠くにもかかわらず、実質的証拠法則が当てはまると考えられる³⁸⁾。これは、の考察において、会計検査院が会計的適法性に関して原則的な認定権をもつとしたことから、帰結される。

以上のように、筆者は、会計検査の側面では会計検査院の（準）裁判機関的性格が重視されるべきであると考えており、これがひいては会計検査院の独立性につながると解される。

弁償命令の処分性 行政機関による弁償命令（会検32条3項など）については、学説上、処分性が否定されている³⁹⁾。弁償命令は客観的に成立した損害賠償請求権の行使に他ならず、不服申立てに関する特別の規定がないことが理由とされている。これに対して筆者は、法が（通常の民事責任とは異なり）迅速な責任認定の手続を創設している以上、その紛争解決の便宜をはかるためにも、取消訴訟によって迅速な解決が求められるべきであるから、処分性を肯定してよいと考えている。

予算会計職員以外の公務員の賠償責任 学説上、予算会計職員以外の公務員に対して行政主体（国や地方公共団体）が損害賠償請求をなしうるかが、ながらく議論されてきた⁴⁰⁾。最高裁は、地方公共団体の首長について民事法上の損害賠償の規定が適用されるとしているから（最判昭和61・2・27民集40巻1号88頁）、判例上、伝統的な一般公務員の無答責の原則は修正されていると考えられる。ただし、予算会計職員の弁償要件とのバランス、国家賠償法1条2項の類推からして、故意・重過失を要件とするという見解⁴¹⁾を支持しておきたい。

これら明文を欠く賠償責任についても、無権限で公金・財産を管理した公務員については、立法論（ないし解釈論）として、フランスの《事実上の会計官（comptable de fait）》の法理に倣って、出納官吏等と同一の手続によらしめ、会計検査院の関与を認めるようにするべきである⁴²⁾。

4. 納税者訴訟

最近の行政訴訟の改革論議では、地方財政における住民訴訟に類する制度を国のレベルでも導入する案が提示されており、その際、地方の場合の監査請求に代えて会計検査院への申立てを前置することが念頭におかれている。

しかし、上述のように会計検査院に（準）裁判機関として実質を認めるならば、会計検査院の判断を前置して、それに対する判断を裁判所が全面的に代置する意義は乏しい。この場合の納税者の関心は、主として違法な行為を行った公務員の個人責任等ではなく、財務会計行為の違法性の確認であろうから⁴³⁾、私見のように会計上の違法性の認定が会計検査院の原則的な専権事項であるとすると、裁判所の訴訟手続につなげる実益は少ない。また、会計検査院を国会補助機関として位置づけると、裁判の前置手続として会

38) 法令に定めがない場合にも実質的証拠法則を認める見解として、兼子一「審決の司法審査」岩松裁判官還暦記念集（1956年・有斐閣）457頁以下、雄川一郎「司法審査に関する一問題」雄川『行政争訟の理論』（1986年・有斐閣、初出1970年）562頁、原田尚彦「行政審判の司法審査」原田『訴えの利益』（1973年・弘文堂、初出1972年）195頁。さらに、塩野宏『行政法II〔第2版〕』（1994年・有斐閣）41頁。

39) 弁償命令の処分性を否定する見解として、塩野・前掲行政法III 265頁。田中＝加藤・前掲49頁も同趣旨にみえる。

40) 一般公務員の国庫に対する賠償責任を否定する見解として、美濃部・前掲733頁、杉村・前掲289頁。肯定する見解として、田中二郎『新版行政法・中巻〔全訂第2版〕』（1976年・弘文堂）281頁、塩野・前掲行政法III 265頁。

41) 田中・前掲281頁、塩野・前掲行政法III 265頁、中西・前掲324頁。

42) 木村・後掲自治研究79巻11号84頁、97頁。

43) 平成15年の地方自治法改正において、住民が直接的に賠償請求を提起できなくなったこととのバランスも考えるべきである。

計検査院を組み込むことには疑問が生ずる。さらに、成果主義的観点からすると、伝統的な適法性の統制に対する国民のイニシアティブを高めて、この面での会計検査院の機能の拡充を図ることよりも、適法性統制を超えた経済性・効率性・有効性の審査を充実させることが、当面は優先されるべきであろう。

もとより納税者訴訟の範囲は政策的な判断をもとに決せられる問題であり、国の場合の納税者訴訟については租税等の負担者と受益者が広範にわたることから、慎重になるべきである⁴⁴⁾。したがって現状では、会計検査院法35条による「審査の要求」の制度を活用するのが適当であると思われる。

Ⅰ. 関連する諸問題

成果主義の観点からは、補助金と定員管理が今後いっそう重要になるとと思われるので、最後にこれらの諸点を扱い⁴⁵⁾、あわせて普通財産の管理の問題に触れておこう。もとより網羅的な論点整理ではないことを、お断りしておきたい。

1. 補助金の根拠規範の要否

伝統的学説および実務は、侵害留保説の立場に立って、法律の個別的根拠は不要であり、予算の議決で足りるという考え方をとっている。最高裁の判例も、地方公共団体の交付する補助金について、一般的な規定である地方自治法232の2を唯一の根拠規範とすることを認めており、それ以外に個別具体的な法律・条例の根拠を要しないという立場をとっているように見える（最判昭和53・8・29判時906号31頁）。

これに対して、全部留保説の立場から、あるいは侵害留保説の立場からも憲法83条の財政民主主義を当てはめるなどの理由づけによって、補助金に個別の法律の根拠を要するとする見解が有力に主張されている⁴⁶⁾。

筆者も、補助金と同じ機能をもつ租税の非課税・減免について、合法性の原則から法律の根拠が必要とされることとのバランスからしても、有力説（根拠規範の必要説）が説得力を有すると考えるが、不要説を前提にした場合でも、補助金に対する手続的統制を高めることによって、財政民主主義の要請をみたすことが可能であると考えている⁴⁷⁾。

その方法の第一として、議会の内外での合議体の審理を充実させる途がある。最近の一部の地方公共団体では、公募型補助金などについて、外部の委員を交えた審査機関を創設している。このような機関の審議結果を議会への報告対象とすれば、議決に代わる統制方法になりうる。

第二に、財務諸表のなかで補助金を開示する方法がある。現在、市町村のレベルでは、予算書に個々の補助金の金額が明記されているが、国の場合には、一括した表記にとどまっている。これを補う方法として、財務諸表の付属明細書がある。平成14年度決算から、特別会計の財務諸表（財務書類）において主な補助金等の内訳を表記することとされており、今後この扱いが一般会計や省庁別の財務諸表にも拡大される見込みである。かかる財務諸表の充実が法律に代替することも考えられ（言うまでもなく、原則として

44) 木村「課税根拠論としての交換的租税観(4)」自治研究76巻7号84頁以下(2000年)。

45) 補助金と定員管理に関しては、自治研究79巻9号以下に連載中の拙稿(既に公表された箇所としては、79巻9号154頁以下)に譲り、ここでは大きな方向性を述べるにとどめる。フランスの補助金行政については、さらに、木村「フランスの港湾管理の分権化」港湾2003年9月号46頁以下も参照のこと。

46) 補助金の根拠規範について不要説をとる代表的な論者として、田中二郎『行政法総論』(1957年・有斐閣)32頁、必要説として、塩野宏「資金交付行政の法的問題」塩野『行政過程とその統制』(1989年・有斐閣、初出1964年)35頁以下、碓井光明「補助金」雄川一郎ほか編・前掲行政法大系第10巻225頁、福家俊朗「財政投融资」同書221頁。同旨、碓井・前掲自治体財政財務法249頁。

47) 碓井・前掲行政法大系所収論文232頁も、予算の議決内容が拡大すれば、法律に代わる可能性があるという。

すべての補助金について表記されるのが好ましい)、そのためにも財務諸表を決算書に含め、その提出先を国会にすることが求められる(前出 . 2 . を参照)。

2 . 補助金交付契約

補助金適正化法の補助金交付決定(6条)に代えて補助金交付契約によって補助金を交付できるかという論点につき、学説の対立がある⁴⁸⁾。否定説が正当と思われるが、それとは別に、事実上の措置として補助金交付契約を締結することは、有益である。その意義として、まず第1に、契約条項のなかで補助金交付対象事業についての政策評価が義務づけられること、第2に、事実上の複数年度型予算管理が可能になること、第3に、補助金に終期が付せられ、既得権化を防げること(契約の更新は可能であるが、更新時に、補助金の必要性などについて、いわば申請者に主張立証責任が課せられることになる)、があげられる。この場合の契約は、あくまで事実上の契約(紳士協定)であるが、国の側が契約を履行しない場合には受給予定者から損害賠償請求の可能性がある点で、最小限の法的拘束力は認められる。

また、かかる補助金交付契約を法的な措置として位置づけるためには、補助金を国庫債務負担行為として構成するのも、一方法であろう(もちろんその場合にも、補助金交付決定は別途必要になる)。

3 . 定員管理

わが国では、総定員法(行政機関の職員の定員に関する法律)に基づいて、各行政機関の定員が数量的に厳格に規律されている。

ところが、発生主義的財務諸表の策定にあたっては、組織間で人件費や退職金引当金を振り分ける必要が生ずる。現状では、総定員法のもとでの機械的な振り分けがなされざるをえず、実態に反する結果となる(たとえば、人件費がまったく計上されていない特別会計として、交付税及び譲与税配付金特別会計、都市開発資金金融通特別会計などがある)。

諸外国では定員法をもたず、予算(予算定員)のみによって規律していることが多い。フランスでも、これまでの1959年1月2日オールドナンスのもとで職員の増減などについて厳格な議会統制がかけられていたが、2001年8月1日組織法律のもとで予算定員を中心とした統制に変更した。いわば、フローによる統制からストックによる統制への移行である⁴⁹⁾。

成果主義行政のもとでは、定員法に基づく厳格な定員管理を改めて、行政機関ごとに弾力的な運用をすることが求められよう。法的な統制方法として、公務員の雇用は、将来の支出の原因となる一種の債務負担行為であるから、憲法上、議会の議決は必要であると解されるが(85条前段)、定員法による規律は必ずしも要求されない。予算定員によって総量規制し、人件費の支出の繰越を原則として否定することで足りるように思われる。さらに、これによって、実態と合致した定員管理が可能になり、財務諸表の作成にも便宜を与えられよう。

4 . 普通財産の管理

定員管理と類似の問題が、普通財産の帰属についても生ずる。普通財産は財務省が一括して管理してい

48) 否定説として、塩野・前掲行政法Ⅰ171頁、小早川光郎『行政法・上』(1999年・弘文堂)261頁、肯定説として、石井昇『行政契約の理論と実際』(1987年・弘文堂)130頁。

49) フランスでは、制度的な連関はないものの、定員管理の改革と並行して、電子行政化が推進されている。参照、木村「フランスにおける行政運営の改善の動向」季刊行政管理研究104号(2003年12月号)。

るが(国有財産法6条),これが実態に合わないこともある。

たとえば,出資金は普通財産として財務省の管理に服するため(同法2条1項6号),特殊法人の設立等をおこなった監督省庁と切り離して管理され,この結果,省庁別の財務諸表の作成にあたっては,特殊法人の出資金などを再度監督官庁に帰属させる作業が必要になる。また,行政財産を一時的に普通財産として利用(民間企業への貸付など)する場合にも,財産の移管が障害となる。

付言すると,平成13年の改正によってPFI法(民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律)11条の2の規定が創設されたことも,後者の問題が露呈した一場面といえる。この場合,ほんらい一時的に普通財産として管理されるべきであるのに,あえて行政財産として維持するために,かかる行政財産を普通財産と同じ法的規律に置くことになったと考えられる。原則に戻って同条を適用しないのであれば,名目は普通財産にするにしても,事業省庁(行政財産として利用していた省庁)が一定の管理権を有すると考えるべきであり,かかる構成によって,行政財産の変則的形態を強いる同条の適用範囲が抑制されるはずである。

もとより筆者も,普通財産全般について,財政に関する専門技術や総合的判断能力を有する財務省の権限を否定する意図はなく,国有財産法6条の基本的な趣旨は維持されるべきであると考えながら,財務省の管理としながらも,内部的に各省庁と契約・協定(前述の予算・補助金の成果契約と結合させることも考えられる)を締結するなどの方法によって,各省庁に実質的・継続的な管理権を認める方向が検討されるべきであろう。

以上のように普通財産の実質的な権限配分をすることは,財務諸表の作成に便宜を与えるのみならず,行政財産と普通財産のあいだの流動性を高めることとなり,資産の効率的・機動的な運用に資すると思われる。立法論としても,国有財産法8条,同施行令4条・5条の特例の適用範囲を広げることが課題とされよう。

おわりに

私法の領域で《法と経済学》による研究成果が蓄積するのに並行して,公法学の領域でも,租税法と経済学・財政学との交流の必要性等々が叫ばれている。今後は,比較的新しい公法分野としての財政法学と,財政学・会計学との相互交流が求められよう。筆者自身は,いまだそうした必要性に応えるだけの成果をあげていないが,財務省の財政制度等審議会や総務省の各種研究会などの場において,これまでに会計専門家の方々から多くのご教示をいただいたことに,ひとまず感謝の意を表したい。今のところ予算・会計の領域では会計学・財政学の先進性は否めず,おもに法的な観点から拙い分析を試みた本稿に関して,これらの分野の方々からご批判を賜りたいと考えている。

他方,本誌の編集担当者に対しては,早くから執筆依頼をいただいたにもかかわらず,数度にわたる延期をお願いする結果となり,多大なご迷惑をおかけした。自らの怠慢によるとはいえ,日々の研究・執筆活動に与える会計年度独立の原則の影響を痛感しながら,同原則の憲法規範性を肯定するという皮肉を噛みしめている。本稿もまた,会計年度独立の原則の産物である。

これらの分野的・時間的な足場の悪さは,単なる弁解の域を出ないが,本稿が今後の法的な議論のたたき台になることを願って筆をおくことにしたい。

(参考文献)

本稿で取り上げた論点の約半数は、下記の拙稿のいずれかと重複しており、それらについては原則として結論を簡単に示すにとどめている。そこで、私見の詳細や文献については、それぞれの該当箇所を参照いただければ幸いである。

予算・会計に関する論考として、

木村琢磨「成果主義的な行財政制度の構築に向けた試論(1)・(2)(未完) 複数年度型予算・補助金・定員管理」自治研究79巻9号138頁以下、79巻11号79頁以下(2003年)

同「予算単年度主義と会計年度独立の原則」地方自治2003年10月号(671号)2頁以下

同「財政統制の現代的変容(上・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2号91頁以下、79巻3号44頁以下(2003年)

同「公会計における支出方法の一考察 ガヴァメントカードの導入に向けて」千葉大学法学論集17巻2号1頁以下(2002年)

同「フランスの2001年『財政憲法』改正について」自治研究78巻9号57頁以下(2002年)

会計検査院や政策評価に関する論考として、

木村琢磨「会計検査機関による政策評価とその政治的障害 フランスの地方会計院改革をめぐって」内山忠明ほか編『自治行政と争訟』(2003年・ぎょうせい)495頁以下

同「フランス会計検査院と政策評価」千葉大学法学論集16巻4号1頁以下(2002年)

同「フランスにおける政策評価 港湾事業の評価を中心にして」季刊行政管理研究95号13頁以下(2001年)

ジャン・ルイ・グソー＝木村琢磨訳「フランスにおける政策評価」自治研究80巻2号掲載予定

これらの前提となる基礎理論的考察として、

木村琢磨『財政法理論の展開とその環境』(近刊・有斐閣)