

論 說

時間のなかの会計検査制度

——異質な制度進化の歴史分析——

秋 吉 貴 雄

問題の所在

- 1 分析の枠組み
- 2 会計検査制度の形成
- 3 会計検査制度の転換点
- 4 会計検査制度の進化の停滞

結論と含意

問題の所在

本稿の目的は、なぜわが国の会計検査制度が他国とは大きく異なる進化の経路をたどったのかということについて、

時間のなかの会計検査制度（秋吉）

歴史的制度論の観点から分析することである。

国家の財政状況を監督・統制する会計検査制度は統治機構のガバナンスにおいて非常に重要な機能として位置づけられてきた。わが国で近代国家における会計検査制度が成立したのは明治時代であった。一八八〇年三月に会計検査院が設置され、八九年一二月には大日本帝国憲法で会計検査機能が規定され、同年五月の会計検査院法で天皇直隸の機関となった。第二次世界大戦後に制定された日本国憲法でも会計検査機能は規定され、一九四七年五月に制定された会計検査院法で会計検査院は内閣及び国会から独立した機関とされた。

「正確性」「合規性」検査としても知られるように、伝統的には予算の執行状況について財務諸表が正確に記載・作成されたか、法規に基づいて執行されたかということについての検査が行われてきた。しかし、この正確性・合規性という観点だけでは、単に手続き上問題がなかったかということを検査するにとどまるため、新しい検査の観点が求められてきた。そこでは、資源が経済的に投入されたかという「経済性」、投入された資源をもとに財やサービスが効率的に生産されたかという「効率性」といった基準が設定されてきた。さらに、最も重要視されたのが「有効性」の基準である。予算の執行によって、当初の目的が達成されたか、すなわち社会に対して何らかの効果がもたらされたかという観点である。

実際に、各国においても伝統的な検査から、経済性・効率性の検査、さらに有効性検査（業績検査）へと検査の重点をシフトしてきた（Pollitt and Bouckaert 2004）。その代表である米国会計検査院 GAO（Government Accountability Office）⁽¹⁾では一九六〇年代後半からエルマー・スターツ（Elmer Staats）院長のイニシアティブのもと、有効性検査であるプログラム評価（program evaluation）を導入してきた（Mosher 1979、益田二〇一〇）。

しかし、わが国では他国とは全く異なる経路をたどった。後述するように、わが国では伝統的検査にとどまり、有効性検査へのシフトは進められなかった。例えば、二〇〇八年度の会計検査においても、決算検査報告の件数では有効性検査はわずか六・六%にとどまっている(東二〇一一)⁽²⁾。さらに従来は二〇〇億円前後であった決算検査報告での指摘金額は二〇〇九年度には約一兆七九〇四億円にもなり、不当事項の指摘も過去最高の八七四件となったように、⁽³⁾ 伝統的検査重視の姿勢はより一層強くなっている。そして、このような伝統的検査の重視の姿勢は、以前から会計検査制度及び会計検査院への不満につながってきた(進邦二〇〇二)。

会計検査院の機能不全については、①決算軽視の風潮、②人員等のリソース不足、といった点からの説明が一般的にはなされている(進邦二〇〇二)⁽⁴⁾。これらの点は非常に重要であるものの、なぜわが国の会計検査院が他国とは異なり伝統的検査中心に取り組んできたのかということの説明は困難である。

以上の点から、本稿では「なぜ日本の会計検査院は有効性検査にシフトできなかったのか」という問いについて、歴史的制度論、特に「時間のなかの政治 (politics in time)」の観点から説明することを目的としている。

以下では、まず、公的部門管理改革過程についての代表的研究について概説した上で、本稿の分析枠組みを提示する。そして、わが国の会計検査制度の制度変化の経路について、①明治初期の制度選択と制度配置、②第二次世界大戦後の制度転換と制度配置、③予算制度・公会計制度との関連、といった三つの視角から分析していく。最後に、その分析結果をもとに上述の問いへの答えを考察し、含意について検討していく。

1 分析の枠組み

1・1 公的部門管理改革過程の研究

いわゆるNPM (New Public Management: 新公共経営管理)として知られるように、一九八〇年代後半から公的部門のあり方については本格的に議論が行われ、各国で様々な改革(以下、NPM改革)が行われてきた。わが国においては九〇年代後半から政策評価制度や独立行政法人制度の導入をはじめとするNPM改革が進められた。

行政学、公共政策学において特に関心を集めたのが、各国での改革の様態、とりわけ改革の帰結の差異とそれを規定する要因の分析であった。各国で改革が取り組まれてきたものの、改革の進展度合いは必ずしも同様ではなく、また、制度選択も同様ではなかった。例えば、公会計制度の改革についても、発生主義の複式簿記への改革を行った国もあれば、従来の現金主義の単式簿記にとどまった国もあり、改革の帰結は国家間で異なっている。

NPM改革の政治過程について注目したのがマイケル・バズレイ (Michael Barzelay) による研究であった (Barzelay 2001, Barzelay and Gallego 2010a, 2010b)。バズレイはNPM改革の政策決定過程に注目し、公的部門管理政策サブシステムの構造と政策プロセスについて分析を行った。

前者の政策サブシステムの分析では、当該政策領域のアクター構造や政策イメージに焦点を当てている。後者の政策プロセスの分析では、キングダンの政策の窓モデルをもとに、①アジェンダ設定、②代替案の特定化、③政策決定、という三つの段階について、政策起業家 (policy entrepreneur) の動向とあわせて焦点を当てている。

それに対し、NPM改革での制度変化の経路について注目したのがクリストファー・ポリット (Christopher Politt) とゲルト・ブッカー (Geert Bouckaert) の研究であった (Politt and Bouckaert 2000, 2004, 2011)。ポリットとブッカーが注目したのが、NPM改革の「軌道 (trajectory)」であった。業績測定や人事管理といった個別制度の改革について、各国における初期状態から帰結までの軌道が示された。

そして、ポリットとブッカーは各国の公的部門改革とその過程について、様々な要因からの分析を行った。具体的には、社会経済的圧力 (Socio-economic forces) のクラスターとして、①国際経済圧力 (Global economic forces) ②社会人口学的変化 (Socio-demographic change) ③社会経済政策 (Socio-economic policies) といった要因があり、政治システム (Political system) のクラスターとして、④新しい管理理念 (New management ideas) ⑤党利党略的理念 (Party political ideas) ⑥市民からの圧力 (Pressure from citizens) といった要因があり、行政システム (Administrative system) のクラスターとして、⑦改革案の内容 (Content of reform package) ⑧実施プロセス (Implementation process) ⑨改革結果 (Results achieved) といった要因があるとされる。そして、これらのクラスター及び構成要素は相互作用関係があり、その関係をもとに改革の進展が規定されるとしている。

1・2 時間のなかの政治

本稿での問いに対する分析枠組みを検討していく上で、まず、バズレイの研究については検討の対象外となることが指摘される。NPM改革の進展が政策サブシステムの構造及び政策プロセスによって左右されるという指摘は非常に重要である。しかし、バズレイの研究はある特定の政策決定での構造について分析するものであり、長期の分

析の視点は提供されない。

ポリットとブッカートの研究はその著書が版を重ねているように、公的部門改革の要因についての代表的研究となっている。改革の軌道への注目は非常に重要であり、本稿での問いに対する分析枠組みとしては有益な示唆を与える。しかし、彼らの研究にはいくつかの問題点がある。

第一に、改革の軌道について初期状態が所与のものとしてされている問題がある。ポリットらは初期の状態からの軌道は示しているものの、その初期の状態がどのようなメカニズムでどのように形成されるかは必ずしも明確には示されていない。初期の制度選択がその後の制度の変化に少なくない影響を及ぼすため、初期状態の決定のメカニズムが不明確であるのは問題である。

第二に、軌道のメカニズムが必ずしも明確にされていないという問題がある。ポリットらは改革の初期状態から帰結までの軌道という概念は提示したものの、軌道の状態やそのメカニズムは不明確である。

第三に、個別制度や改革間の関係が不明確である問題がある。わが国の政策評価制度の遅れの問題について東信男が指摘したように（東二〇〇五）⁽⁵⁾、一つの制度改革には多様な改革が関連してくる。しかし、ポリットらの研究では一つの改革・制度での軌道は示されるものの、他の制度との関連については不明確である。

以上のように、改革の軌道に注目したポリットらの研究は注目に値するものの、新たな視点が必要になってくる。そこで本稿において注目するのが、歴史的制度論、とりわけポール・ピアソン（Paul Pierson）が提示した「時間のなかの政治」の概念である（Pierson 2004 = 2010）。

歴史的制度論では制度の歴史変化、特にその経路依存性という特性について分析されてきた。ここでは、経路の継

続性だけではなく、断続均衡の概念でも知られるように、決定的転換点での制度の断絶も示された。ピアソンはこれからの歴史的制度論の分析概念を一步進め、とりわけ制度の形成についても焦点を当てた。制度の形成時で偶発的な出来事かどのようなタイミングで生じたかによって結果が異なってくる⁽⁶⁾ことが示され、また、どのような配列や順番で選択が行われたかによっても形成される制度が左右されることが示された⁽⁷⁾。そのような初期の制度（の形成）によってその後の制度の展開が規定されてくるのである。

本稿での問いにおいても重要になってくるのが、まず、どのようにわが国において（近代国家における）会計検査制度が形成されたかということである。明治維新後、近代化が急速に進められる中、どのような要因がどのようなタイミングで会計検査制度に影響を及ぼし、その結果どのような制度配置になったのかということに分析の焦点が当てられる。

次に、決定的転換点となった第二次世界大戦後の占領統治下でどのような制度転換が図られたかということが重要になってくる。その際に注意すべきなのが、制度が全て転換されない場合もあるということである。継続される要素も存在しており、制度の転換と継続によってどのような制度配置になったのかということに分析の焦点が当てられる。最後に、他の制度との関係が重要になってくる。進化生物学、進化経済学での「共進化（co-evolution）」の概念で知られるように（Ehrlich and Raven 1964、種生物学会二〇〇八、進化経済学会二〇〇六）、ある淘汰圧力下において制度は他の制度と関連しながら進化していく。会計検査制度に関しても、予算制度・公会計制度と密接な関係がある。両制度について前述の初期の制度選択・制度配置、決定的転換点での制度転換・制度配置によってどのように会計検査制度に影響を及ぼしたかということに分析の焦点が当てられる。

2 会計検査制度の形成

2・1 制度の模索

わが国において近代国家としての会計検査制度が形成されたのは明治時代であった。国家の財政をどのように監督するかということについては、大政奉還時からすでに模索され（東二〇一一、進邦二〇〇二、長山一九九六）、一八六九年五月には大蔵省の会計官の一部局として監督司が設置された。七一年七月には監督司は廃止され、八月に検査寮となった。

この財政監督制度と同時に検討されたのが、予算制度と公会計制度であった（亀井二〇〇六、田中二〇一一、長山一九九六、長山一九九八a、夜久二〇一四）。

一八七三年五月に井上馨と渋沢栄一による建言が提出され、政府の歳出超過に対する警鐘が鳴らされた。⁽⁸⁾ この建言は採用されなかったものの、新聞に大きく取り上げられたため、政府として対応が必要となった。⁽⁹⁾ そこで同年六月に大隈重信によって作成されたのが「歳入出見込会計表」であった。歳入出見込会計表は、政府の信用維持のための歳入歳出に関する予算計算書であり、財政計画をもとに作成されるものではなかった。しかし、「歳入之部」「歳出之部」「国債」から構成される「予算表」の形式はその後続くようになった。⁽¹⁰⁾ そして、七六年九月の大蔵省出納条例によって予算制度の骨子が確定し、執行手続きを中心とした体系化が図られた。⁽¹¹⁾

また、予算制度と同時に整備が進められたのが公会計制度であった。明治維新後も江戸幕府での勘定帳形式が継続

的に使用され、その整備が急務であった（長山一九九八a、亀井二〇〇六）。そこで、大蔵省が参照したのがフランスの会計制度であった。⁽¹²⁾一八六二年五月に会計法が制定されたフランスの公会計は当時最先端の制度であり、同制度をもとに公会計制度の確立が模索された。そして、七六年九月には複式簿記が大蔵省において試験採用され、七九年一月の計算記簿条例において、歳入、歳出ともに複式簿記（現金出納帳、仕訳帳、元帳、貸借対照表）となった。もつとも単式簿記の予算簿が存在していたように、予算制度と会計制度は分離していた。⁽¹³⁾

このように予算制度と公会計制度が模索される中、会計検査制度についてもその整備が進められた（東二〇一一、加藤一九六二、進邦二〇〇二、長山一九九八b）。そこでは、大蔵省（会計官）の一部局としての財政監督機関という制度的位置づけからの転換が模索された。そして、大隈重信の建議をもとに、一八八〇年三月に太政官直属の機関として、会計検査院が設立された。特筆すべきは会計検査院に付与された機能であった。後述の政府内部権力闘争での参議・省卿分離（官制改革）への対抗という大隈の政治的意図から、⁽¹⁴⁾会計検査院には政府の決算検査だけではなく、予算審査・決算報告調製機能も付与されることになった。⁽¹⁵⁾さらに、一八八一年四月に制定された旧明治会計法では予算審議権の一部が太政官から会計検査院に委譲された。⁽¹⁶⁾その結果、予算は大蔵省が作成、会計検査院の審査を経て内閣が決定することとなった。

2・2 政治的事件と公会計制度での混乱

一八八一年の旧明治会計法によって前年設置された会計検査院の機能はより強固なものになったように思われた。しかし、会計検査院にとって大きな「事件」となったのが、同年生じたいわゆる「明治一四年の政変」であった。

明治政府は設立当初から政治的基盤が不安定であり、とりわけ薩摩藩・長州藩出身者と大隈重信の対立は決定的であった。前述の一八七三年の井上・渋沢建言も大隈重信による財政運営をめぐる対立であり、八〇年二月の参議・省卿分離（官制改革）は大隈の権力のはく奪を意図したものであった。⁽¹⁷⁾

そのような中生じたのが、明治一四年の政変であった。大隈及びその取り巻きは下野し、松方正義が参議兼大蔵卿に就任した。松方はいわゆる「大隈積極財政」からの政策転換を図り、緊縮財政が進められた。それとあわせて松方は大隈の影響下にあった会計検査院の改革にも着手し、「会計法ノ改正ニ関スル意見」を示した。

そして、一八八二年一月に旧明治会計法と会計検査院職制章程が改定され、会計検査院の機能も大きく変化することとなった（東二〇一一）。その結果、会計検査院が有していた予算査定機能と予算審査権・決算報告調製権は会計検査院の職権外となり、会計検査院は決算検査を専門に行う財政監督機関とされた。⁽¹⁸⁾ さらに、八五年一二月に明治維新以降の太政官制度が廃止され、内閣制度が発足すると、会計検査院は内閣直属の機関となった。

会計検査制度の混乱が続く中、公会計制度も迷走していた（小峰一九七四、長山一九九八a）。前述のように、一八七九年に計算記簿条例によって歳入、歳出ともに複式簿記となったものの、予算簿は単式簿記であり、予算制度と会計制度は分離していた。そのため、八二年八月に改正記簿組織例言によって、会計制度と予算制度の統合が図られ、予算簿は「収支内訳簿」となって複式簿記となった。⁽¹⁹⁾

この制度改革によって複式簿記が定着し、公会計制度が安定するかと思われた。しかし、問題となったのは国庫制度であった。一八八二年の改正記簿組織例言では歳入は国庫金取扱所（日本銀行）であったのに対し、歳出は有力民間銀行であった。⁽²⁰⁾ そのため、国庫制度の統合が図られ、八七年一二月の各庁計算記簿規定によって、歳入・歳出とも

日本銀行による管理となった。⁽²¹⁾これにより、国庫から独立した各省の資金管理が禁止されたため、複式簿記による管理が困難になった。

2・3 会計検査制度と各制度の確立

明治維新以降模索されてきた会計検査制度、予算制度、公会計制度は一八八九年によく確立されることとなった。同年二月に制定された大日本帝国憲法はプロイセン憲法をもとに作成され、その中に会計検査制度も位置づけられた。さらに五月に制定された会計検査院法によって会計検査院の機能も規定された。

特筆すべき点は会計検査院の制度的位置づけである。大蔵省の一部機関という位置づけからスタートした会計検査院のあり方は常に模索され、太政官の下におかれたり、内閣の機関とされたりしたこともあった。しかし、前述のように憲法で会計検査制度が位置づけられ、会計検査院は天皇に直隷する憲法上の機関となった。また、その機能については、前述のように明治一四年の政変後の機能が継続され、決算の検査確定と検査報告の調製とされた。

予算制度と公会計制度についても、大日本帝国憲法とその附属法である会計法によって確立された（小峰一九七四、亀井二〇〇六、二〇一一、長山一九九八a、夜久二〇一〇、二〇一四）。

予算制度については、既存の予算表（歳入と歳出を対照した表）を前提に制度設計され、予算単年度主義が採用された。⁽²²⁾特筆すべきは、その制度的位置づけであった。予算については、いわゆる法律形式は不採用となり、行政計画としての側面が強くなった。⁽²³⁾さらに、議会の予算議決権範囲も制限された。⁽²⁴⁾

公会計制度については、前述のように複式簿記の採用をめぐる混乱が生じていたが、国庫出納関係帳簿の一部以

外で複式簿記が廃止となった。⁽²⁵⁾そして、旧来の単式簿記の方式が導入されることとなった。⁽²⁶⁾

3 会計検査制度の転換点

3・1 第二次世界大戦敗戦と会計検査制度の模索

一九四五年八月の第二次世界大戦敗戦とその後の連合国による占領統治は日本の多くの制度の転換点となった。会計検査制度及び同制度と関連する予算制度・公会計検査制度も同様に制度の転換を迎えることとなり、四六年一月には日本国憲法、四七年三月には財政法と会計法、四七年四月には会計検査院法が制定された。

会計検査制度は大日本帝国憲法改正の中で制度が見直された（会計検査院二〇一〇）。連合国の統治下で新しい憲法が検討される中、会計検査院については大日本帝国憲法での規定が継続されることとなった。大日本帝国憲法では第七二条第一項で「国家ノ歳出歳入ノ決算ハ会計検査院之ヲ検査確定シ政府ハ其ノ検査報告ト俱ニ之ヲ帝国議會ニ提出スヘシ」とされていたが、新憲法草案の第八六条第一項でも「国の収入支出の決算は、すべて毎年会計検査院がこれを検査し、内閣は次の年度に、その検査報告とともに、これを国会に提出しなければならない。」とされ、同様の内容となっていた。⁽²⁷⁾

しかし、問題となったのは会計検査院の制度的位置づけであった。前述のように、会計検査院は「天皇の直隸機関」であり、新憲法では天皇の地位の変更が予定されていたため、会計検査院のあり方についても検討されることとなった。

そして、一九四六年七月から日本側とGHQとの交渉が始まった（有川二〇一一、会計検査院二〇一〇）。会計検査院は院内に「会計検査院法改正調査委員会」を設置し、院内の意見をもとに改正案を作成する方向で作業が進められた。⁽²⁸⁾ 会計検査院は天皇直隸制を廃止した上で、出納官吏弁償責任判決制度廃止等の会計検査院法の一部改正を志向していた。それに対し、GHQは米国会計検査院（GAO）をモデルにした院法全面改正を志向していた。⁽²⁹⁾

会計検査院とGHQとの数度の折衝を経て、一九四七年三月に会計検査院法改正案（最終案）が決定された。そこでは、①国会への所属、②収入支出を確定し国の債権債務を決定する権限、③収入支出を担当する命令系統職員の弁償責任、といった事項は見送られることとなった。⁽³⁰⁾

特に注目されるのが、第一の国会への所属であった。後述するようにGHQは予算改革の中で財政民主主義を徹底することを志向していた。また会計検査院の制度改革のモデルとなるGAOは議会の付属機関であったため、現実的な選択肢としては考えられるものであった。

しかし、①指揮監督の多様化、②意思決定の停滞、③中立性の維持への懸念、といった点から、⁽³¹⁾ 議会付属機関となることは見送られたのであった。

3・2 会計検査制度の転換と継続

一九四七年五月に会計検査院法が改正され、会計検査制度・会計検査院は制度転換が図られた（有川二〇一一、会計検査院二〇一〇）。

会計検査院は、会計検査院法第一条に規定されるように、内閣に対し独立の地位を有する憲法上の機関とされた。

大きく変化したのは内部組織であった。意思決定機関として合議体の検査官会議が設置された。検査官会議は検査官三名によって構成され、会計検査院の重要事項について意思決定を行う場とされた。検査官は国会の同意を経て内閣が任命し、天皇が認証することとなり、院長は検査官三名の中から互選されることとなった。

具体的な検査を担当するのが事務総局となり、官房四課と四局一九課で構成されることとなった。それにともなうて職員も大幅に増員し、定員は一九四七年度には三八六名であったものが、翌四八年度には一一七四人となった。

そして、会計検査そのものについても変化が生じた。検査対象は戦前よりも拡大し、内閣による検査請求も可能になった。

このような会計検査制度での変化とあわせ、予算制度においても一部変化が生じた（会計検査院二〇一〇、木村二〇〇四、夜久二〇一二、山田二〇〇四）。予算を法律形式としないことや、現金主義や予算単年度主義といったものは継続されたものの、大きな変化となったのは財政民主主義の徹底であった。

前述のように、明治期には議會勢力との関係から予算の決定への国会の関与は極端に制限されていた。しかし、GHQの強い意向から財政民主主義が徹底され、明治会計法が財政法と会計法に分割・体系化される中、予算の国会議決主義をはじめとして国会の関与が強まる形となった。⁽³²⁾

また、それと関連して、予算については会計年度独立の原則が明確化された。明治期の予算においても前述のように予算単年度主義はとられていたものの、大日本帝国憲法で継続費や前年度予算施行が部分的に認められており、会計年度独立の原則は必ずしも明確ではなかった。しかし、第二次世界大戦後の改革の中で、会計年度独立の原則が財政法によって規定されることとなった。

そして、予算制度として関連して公会計制度においても変化と継続が生じた（会計検査院二〇一〇、木村二〇〇四）。会計検査制度にとって重要な意味を持ったのはその継続された部分であった。すなわち、予算制度において現金主義が継続され、⁽³⁴⁾その関連で公会計においても発生主義への転換は図られなかった。また、省庁で複式簿記にするためには歳入・財産管理が重要になるが、大蔵省の権限が継続されることとなった。⁽³⁵⁾

4 会計検査制度の進化の停滞

4・1 会計検査の限定的進化

内閣・国会から独立した機関となった会計検査院であったが、財政監督機能の拡大はできず、時代とともに要請されてきた有効性検査（プログラム評価）への対応は図れなかった。

会計検査院が機能しない要因として挙げられるのが同院の限定的なりソースであり、第二次世界大戦後の規模から大きく増大させることができなかった。唯一生じた変化が、一九五五年八月の会計検査院法改正であった。日本国有鉄道、電電公社、専売公社のいわゆる三公社に対する検査権限が会計検査院に付与され、事務総局に一局増設され、五局体制となった。しかし、その後、検査対象となる国の予算規模が増大していったにもかかわらず、会計検査院の組織規模は一定で推移した。とりわけ、定員は一九四八年度の一一七四人、五局体制となった一九五五年度の一一七八人からさほど増えず、検査対象となる政府支出の規模が増大したにもかかわらず一二〇〇人台で推移している。⁽³⁶⁾

検査対象の拡大、とりわけ有効性検査への対応については再三繰り返しているように、非常に遅々としたものであった。

会計検査院関係者が主張するように、一九六〇年代には有効性の観点からの検査は行われていた。しかし、検査事項として設置されたのは七六年一二月であった。一九七五年度決算検査報告の中で「特記事項」が設定され、事業効果・運営等の見地からの問題提起がなされるようになった。

そして、検査基準として有効性の基準が示されたのは一九八〇年代になってからであった。八三年一二月に提出された一九八二年度決算検査報告において、経済性、効率性、有効性、といういわゆる3E基準が公表され、有効性検査が明確化された。

さらに、有効性の基準が法律において明定されたのは一九九七年一二月であった。民主党を中心に決算機能の充実が図られる中、会計検査院をGAOのように国会の付属機関とすることは断念されたものの、国会からの検査要請に対して検査実施・報告を可能にするため、会計検査院法が改正された。その中で、会計検査の基準も明定され、正確性、合規性、経済性、効率性といった他の基準とあわせて有効性の基準によって検査を行うことが会計検査院法第二〇条第三項で示されることとなった。

このように有効性検査の制度整備が遅れたこともあり、実際の検査においても有効性検査への取り組みは立ち遅れてきた。例えば、持田信樹は一九六八年度から九三年度までの決算検査報告の全掲記事項（三八五三件）について分析し、有効性検査による報告はわずか四・〇％（一五三件）であることを指摘している。³⁸ また、前述のように、二〇〇〇年代においても有効性検査の比率は伸びておらず、一九七〇年代に有効性検査の比率を一気に高めた米国G

AOとは対照的になっている。⁽³⁹⁾

4・2 関連制度改革の停滞

このように会計検査が停滞する中、会計検査の対象である予算制度も、さらには予算制度・会計検査制度と密接に関連する公会計制度も改革が進まなかった。

予算制度に関しては、第二次世界大戦後に米国をはじめとした各国で予算制度改革が行われていったものの、⁽⁴⁰⁾ わが国では既存の状況から変化しなかった。予算制度についての抜本的な改革が検討されたのが、一九六二年二月からの第一次臨時行政調査会（以下、第一次臨調）であった。そこで検討の対象となったのが、米国で導入された事業別予算であった。事業別予算とは端的には事業計画と連動した予算編成をし、個別予算においてもその事業と目標を示すものである。この事業別予算によって、予算がどのように目標を達成したか（成果を出したか）という評価が可能になる。そして、六四年九月の第一次臨調改善意見（勧告）においてわが国の予算制度の問題点とあわせ、事業別予算制度の導入が提言された。⁽⁴¹⁾ しかし、第一次臨調の提言は行政システムの抜本的改革に関連するものであったため、提言全体が各省庁の現状維持志向に直面することとなり、⁽⁴²⁾ 事業別予算制度についても議論を進めることができなかった。

事業別予算の次に本格的な予算編成改革として検討されたのがPPBS (Planning Programming Budgeting System: 計画プログラム予算システム)であった。PPBSは端的には、長期計画をもとに、費用便益分析・費用有効度分析によってプログラムの効率的な選択を行う予算編成システムである。米国防省で導入されたPPBSは連邦政府において一九六八年度から実施された。

他国でPPBSの導入が検討される中、わが国でも検討が進められた。一九六八年四月に経済企画庁経済研究所システム分析調査室が設置され、PPBS導入に向けた調査・研究が進められた。同室では香川県を具体例としてPPBSのためのプログラム体系作成を試行するといったように、PPBSの本格的な導入が検討された。しかし、米国においてPPBSがとん挫したこともあり、わが国では「時期尚早」として、進められなかった。

公会計制度についても予算制度と同様に改革が停滞した。抜本的な改革が検討されたのが予算制度と同じ第一次臨調の時であった。公会計制度においては、本稿でも再三指摘しているように、現金主義・単式簿記から発生主義・複式簿記への移行が各国で検討されていたが、わが国でも第一次臨調でその導入が検討された。そして、一九六四年九月の第一次臨調改善意見（勧告）において、各省の事業特別会計での複式簿記導入が提言された。しかし、前述のように第一次臨調の提言全体が各省庁の現状維持志向による反対に直面することとなり、⁽⁴³⁾ 前述の事業別予算と同様に導入に向けての議論を進めることができなかった。

結論と含意

冒頭に示したように、本稿の目的は、「わが国の会計検査院はなぜ有効性検査にシフトできなかったか」という問いに、「時間のなかの政治」の観点から答えることである。

会計検査制度の歴史的経緯についての分析から、前述の問いについての答えは「初期の偶発的なタイミングと政治的事件によって偶発的に制度が設計され、決定的転換点となるはずであった占領統治下での政策理念から制度が大幅

には転換されず、さらに予算制度・公会計制度がその経路を加速させた」となる。

まず、明治初期の制度選択・制度配置については、複数の選択肢が存在し、その間で模索されていたということが重要である。会計検査院に関しては、その制度的位置づけについて、大蔵省・内閣との関係をはじめとして様々な可能性があった。また、その機能についても、予算査定まで含め、どこまで会計検査院に持たせるか様々な可能性があった。同様に、会計検査制度に影響を及ぼす予算制度・公会計制度についても様々な制度選択の可能性があった。⁽⁴⁵⁾

それらの制度選択を決定したのは、偶発的事件とそのタイミングであった。とりわけ明治一四年の政変という政治的事件は制度形成の主要アクターを変更させ、会計検査制度の内容を規定した。また、制度選択を検討していた明治初期のタイミングでの巨額の財政赤字の発生とその急務的対応が予算制度（の外形）を規定した。さらに、プロイセン憲法やフランス会計法等、日本が教訓導出を行うタイミングでの他国の制度整備状況も制度選択を規定した。

歴史的制度論が示すように、形成された制度は継続される。その制度が転換するのが「決定的転換点」である。ここではどのように制度が転換され、新しい配置となるかが重要になる。会計検査制度にとつての決定的転換点となるはずだったのが第二次世界大戦敗戦であった。第一に、「独立機関」という制度選択がその後の会計検査制度に影響を及ぼした。財政民主主義の観点から、米国のG A Oのように、会計検査院を国会の付属機関とする選択肢が存在し、実際にG H Qと日本側とで協議されていた。しかし、内閣・国会からの独立機関という位置づけが継続された。その結果、「独立」はしばしば「孤立」となり、検査対象等の拡大でしばしば困難が生じた⁽⁴⁶⁾（西川二〇〇三）。さらに、そこに大蔵省からの予算査定という仕組みが存在していたため、組織定員等の拡充は厳しく制約されることとなった。第二に、内部組織の制度選択がその後の会計検査制度に影響を及ぼした。特に、戦後誕生した検査官会議による合議体

としたことは非常に大きな影響を及ぼした。検査官の選出母体はなごらく大蔵省、国会事務局、会計検査院と固定化され、さらに院長はその選出母体のローテーションとされた⁽⁴⁷⁾。前述のように合議制ということもあり、米国GAOのような院長のイニシアティブの發揮は困難であった。例えば、有効性検査関連の変化は全て会計検査院出身院長のみであった⁽⁴⁸⁾。

そして、他制度からの影響がこの状況を加速させた。とりわけ、予算制度での継続と変化の様態が大きな影響を及ぼした。決定的転換点において、予算制度は財政民主主義が徹底された。予算単年度主義等の明治期からの原則に加え、会計年度独立の原則や総計予算主義が加わったため、予算制度は硬直化した。このことは公会計制度にも影響した。単純で明快な構造という側面から単式簿記・現金主義会計の方が国会による統制は容易であり、⁽⁴⁹⁾ 財政民主主義という点からは望ましい制度であったことは否めない。これらの予算制度・公会計制度は従来型会計検査を継続することを加速させたのであった。

以上のように、日本の会計検査制度は初期の偶発的なタイミングと政治的事件によって設計され、決定的転換点となるはずの占領統治下での制度配置から制度の大幅な転換には向かわず、さらに予算制度・公会計制度の関連から特異な経路をたどることとなったのである。

本稿での分析結果は公的部門管理改革過程分析に対して一定の含意がある。いわゆる「スナップショット」(の分析)と称されるように、特定の改革における制度転換の政治過程を分析することは長期の制度の経路による影響を見落とすことになる。また、その経路の分析においては特に初期の制度選択での偶発性についての考察や決定的転換点での(制度の)転換と継続についての考察が不可欠になる。

もっとも本稿においても当然のことながら課題は存在する。本稿では一国（日本）の分析であり、当然のことながら他国との比較が必要になってくる。とりわけ有効性検査への転換を早く成し遂げた米国との比較は必要になる。また、日本と同様に伝統的検査に長年固執してきたにもかかわらず、近年NPM改革において有効性検査への転換を進めているドイツとの比較は特に占領統治という経緯を経たことから非常に有益な結果が得られると考えられる。

- (1) 二〇〇四年七月七日までは General Accounting Office という名称であったため、本稿では（政府説明責任局や行政活動検査院等の訳語ではなく）会計検査院という訳語をあてる。
- (2) 他の視点からの検査は正確性・合規性八四％、経済性・効率性九・三％となっており、伝統的検査にとどまっていることが指摘される（東二〇一一）。
- (3) 原田久立教大教授のご教授による。
- (4) この二つとあわせて、進邦（二〇〇二）では会計検査院への不満として、③伝統的検査の偏重が挙げられている。
- (5) 東はわが国で政策評価制度（業績測定）が期待されたほど機能しない要因として八つの要因を指摘しているが、その他制度との関連の要因について、①予算制度（財政規律）との連動の欠如、②予算制度（予算査定）との連動の欠如、③予算制度（予算体系）との連動の欠如、④発生主義会計との連動の欠如、⑤人事制度との連動の欠如、⑥会計検査制度との連動の欠如、といった六つを指摘している（東二〇〇五）。
- (6) Pierson（二〇〇四）五五―五八頁。
- (7) Pierson（二〇〇四）六三―六五頁。
- (8) 明治初期の財政状況については大森（二〇〇一）を参照されたい。
- (9) 亀井（二〇〇六）二八―二九頁。尚、同建言の詳細については亀井（二〇〇六）二二―二八頁を参照されたい。
- (10) 夜久（二〇一四）一〇六頁。
- (11) 長山（一九九六）一九六頁。

時間のなかの会計検査制度（秋吉）

- (12) 亀井(二〇〇六) 九四頁。
- (13) 長山(一九九八a) 一一九頁。
- (14) 加藤(一九六二) 二二五頁、進邦(二〇〇二) 一五五―一五六頁。
- (15) 東(二〇一一) 一七四頁。
- (16) 長山(一九九八b) 三三二―三三三頁。
- (17) 加藤(一九六二) 二二三―二三四頁、進邦(二〇〇二) 一五七頁。
- (18) 東(二〇一一) 一七四頁。
- (19) 小峰(一九七四) 三七頁、長山(一九九八a) 一一九頁。
- (20) 長山(一九九八a) 一二三―一二四頁。
- (21) 長山(一九九八a) 一二四頁。またそれとあわせ、各省での会計事務が煩瑣になったことも指摘されている(小峰一九七四、三七頁)。
- (22) ただし、継続費、前年度予算施行主義が明記され、会計年度独立の原則とは異なるものであった。
- (23) 夜久(二〇一〇) 一四―一六頁。
- (24) 夜久(二〇一四) 一一頁。
- (25) 小峰(一九七四) 三七頁、亀井(二〇一一) 四七頁、長山(一九九八a) 一一九頁。
- (26) より厳密には、予算額と合わせて実際額も記入するカメラ簿記の簿記法であった(亀井二〇一二、七頁)。
- (27) 会計検査院(二〇一〇) 一五一頁。
- (28) 会計検査院(二〇一〇) 一五一頁。
- (29) 会計検査院(二〇一〇) 一五一頁。
- (30) 有川(二〇一一) 八―九頁。
- (31) 有川(二〇一一) 八頁。
- (32) 会計検査院(二〇一〇) 一五四―一五五頁。
- (33) 山田(二〇〇四) 六頁。

- (34) 木村(二〇〇四) 五八頁。
- (35) 木村(二〇〇四) 五九頁。
- (36) 会計検査院(二〇一〇) 四〇五頁。
- (37) 例えば大須賀(一九九七)がある。
- (38) 持田(一九九五) 八頁。また、合規性検査は七五・八%(二九二〇件)、経済性効率性検査は二〇・二%(七八〇件)となっている。
- (39) 米国G A Oでは、一九七二年時に三〇%であった有効性検査(プログラム評価)の比率を五年後の七七年には四九%まで増加させた(益田二〇一〇:一三)。
- (40) 例えば、米国では事業別予算、P P B S、M B O (Management by Objectives: 目標による管理)、Z B B (Zero Base Budgeting: ゼロベース予算)、G P R A (Government Performance and Results Act: 政府業績結果法)、G P R A M A (Government Performance and Results Modernization Act: 政府業績結果現代化法)と予算制度の改革が絶え間なく試みられた(小林二〇一三、宮川一九九九)。
- (41) 小林(二〇一三) 四五八頁。
- (42) 渡辺(一九六八) 一一〇頁。
- (43) 宮川(一九七一) 三六三―三六四頁。
- (44) 渡辺(一九六八) 一一〇頁。
- (45) 予算制度については、予算を法律形式とするか否かの選択と、議会との関係についての選択とがあった。また、公会計制度については、複式簿記と単式簿記の選択があった。
- (46) 例えば、西川(二〇〇三)では、七〇年代後半からのいわゆる「肩越し検査」をめぐる法改正断念の経緯が示されている(西川二〇〇三、二六〇―二七一)。
- (47) 西川(二〇〇三) 一五五―一五七頁。
- (48) 特記事項設置の時(一九七六年二月)の院長は佐藤三郎であり、3 E基準公表の時(一九八三年二月)の院長は鎌田英夫であり、有効性基準明定の時(一九九七年二月)の院長は疋田周朗であった。

(49) 足立(二〇〇六) 四―五頁。

参考文献

- 東信男(二〇〇五)「政策評価制度の課題と展望―政策評価法施行後3年を経過して」『会計検査研究』(32)、二四五―二五四
- 東信男(二〇一〇)『会計検査院の検査制度』中央経済社
- 足立伸(二〇〇六)「予算編成と公会計制度の改革―財政法の視座から」(PRI Discussion Paper Series, No. 06A-06)
- 有川博(二〇〇五)『有効性の検査の展開―政策評価との交錯』全国会計職員協会
- 有川博(二〇〇七)『会計検査制度概説』全国会計職員協会
- 有川博(二〇一〇)「会計検査院法の変遷と課題」日本財政法学会編『会計検査院』全国会計職員協会
- 大須賀操(一九九七)「日本国憲法下の会計検査院―50年のあゆみから」『会計と監査』48(8)、一五―一九
- 大森徹(二〇〇二)「明治初期の財政構造改革・累積債務処理とその影響」『金融研究』20(3)、一五―一七〇
- 会計検査院(二〇一〇)『会計検査院百三十年史』会計検査院
- 加藤一明(一九六二)「明治初期の財務行政―会計検査院の成立過程」『法と政治』13(2)、一七―一三〇
- 亀井孝文(二〇〇六)『明治国づくりのなかの公会計』白桃書房
- 亀井孝文(二〇一〇)『公会計制度の改革』中央経済社
- 亀井孝文(二〇一〇)「新しい公会計制度への提言」『会計検査研究』(45)、五―二二
- 木村琢磨(二〇〇四)「予算・会計改革に向けた法的論点の整理」『会計検査研究』(29)、五一―六九
- 小林麻理(二〇一三)「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)、四四五―四七三
- 小峰保栄(一九七四)『財政監督の諸展開』大村書店
- 種生物学会(二〇〇八)『共進化の生態学―生物間相互作用が織りなす多様性』文一総合出版
- 進邦徹夫(二〇〇二)「明治一三年会計検査院成立に関する基礎的考察」『杏林社会科学研究』17(4)、一三三―一五九
- 田中秀明(二〇一〇)『財政規律と予算制度改革』日本評論社
- 長山貴之(一九九六)「明治九年大蔵省出納条例の構造と機能」『経済論究』95、一三九―一九八

- 長山貴之(一九九八a)「明治前期公会計における複式簿記」『香川大学経済論叢』70(4)、一七七一—一四六
- 長山貴之(一九九八b)「明治一四年会計法と一五年改正—大藏省と会計検査院の権限をめぐる」『香川大学経済論叢』71(3)、三三三—三六一
- 長山貴之(一九九九)「明治憲法制定直前の予算制度」『香川大学経済論叢』72(2)、三八九—四四九
- 西川伸一(二〇〇三)『会計検査院の潜在力』五月書房
- 益田直子(二〇一〇)『アメリカ行政活動検査院—統治機構における評価機能の誕生』木鐸社
- 宮川公男(一九七二)「わが国における費用効果分析の現状と問題点」『一橋論叢』65(3)、三四九—三六五
- 宮川公男(一九九九)「アメリカ連邦政府の行政改革—G P R Aを中心として」『経済経営研究』20(1)、一九五
- 持田信樹(一九九五)「日本の会計検査院—検査活動の日米比較」『会計検査研究』(11)、一—二一
- 夜久仁(二〇一〇)「予算と法律との関係—明治憲法の予算理論を中心として」『レファレンス』60(12)、五—二八
- 夜久仁(二〇一二)「予算と法律との関係—日本国憲法の予算理論を中心として」『レファレンス』62(1)、七—三三
- 夜久仁(二〇一四)「予算と法律との関係—明治前期の予算を中心として」『帝京経済学研究』47(2)、一〇—一九
- 山田邦夫(二〇〇四)『財政制度の論点(シリーズ憲法の論点4)』国立国会図書館
- 渡辺保男(一九六六)「臨調と政党」『年報行政研究』5、一〇三—一二三
- Barzelay, Michael(2001) *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue*, University of California Press.
- Barzelay, Michael and Raquel Gallego(2010a) "The Comparative Historical Analysis of Public Management Policy Cycles in France, Italy, and Spain: Symposium Introduction", *Governance*, 23(2), 209-223
- Barzelay, Michael and Raquel Gallego(2010b) "The Comparative Historical Analysis of Public Management Policy Cycles in France, Italy, and Spain: Symposium Introduction", *Governance*, 23(2), 209-223
- Barzelay, Michael and Raquel Gallego(2010c) "The Comparative Historical Analysis of Public Management Policy Cycles in France, Italy, and Spain: Symposium Introduction", *Governance*, 23(2), 209-223
- Ehrlich, Paul R. and Peter H. Raven(1964) "Butterflies and Plants: A Study in Coevolution" *Evolution* 18, 586-608
- Pierson, Paul(2004) *Politics in Time: History, Institutions, and Social Analysis*, Princeton University Press (粕谷祐子監訳『リテイクス・イン・タイム—歴史・制度・社会分析』勁草書房、二〇一〇年)
- Pollitt, Christopher and Geert Bouckaert(2000) *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford University Press

Pollitt, Christopher and Geert Bouckaert (2004) *Public Management Reform: A Comparative Analysis* second edition, Oxford University Press

Pollitt, Christopher and Geert Bouckaert (2011) *Public Management Reform: A Comparative Analysis-New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*, Oxford University Press

* 本研究は、日本学術振興会科学研究費補助金基盤研究(A)「公共政策の総論的分析」(課題番号：25245019・研究代表者：真淵勝京都大学教授)の交付を受けた研究成果の一部である。

(本学法学部教授)