

## 憲法における公会計制度の位置付けについて

桜内文城

経済産業研究所ファカルティ・フェロー

(新潟大学助教授)

### 要旨

本稿は、憲法を国家の意思決定の仕組みを定める法規範として捉えた上で、その中で公会計制度の位置付けを検討したものである。あらゆる国家の意思決定には権力性の契機（意思決定を行う権力の帰属）と正当性の契機（意思決定の内容の正当性）が要求されるが、公会計制度はこのうち後者を具体的な金額で示すものである。特に国家の意思決定に参加することができない将来世代の利益は人権として制度化されていないため、法の支配を通じた保護も及ばない。しかし公会計制度は、将来世代の受益と負担を数字で代弁することを通じて、国家の意思決定をその利益の方向性に合致するよう規律付ける機能を有している。公会計制度の核心は多数者の意思である立法によっても侵すことは許されないという意味で、憲法上の制度的保障の対象とすべきものであろう。

## 1. はじめに

本稿では、国家の意思決定の基本的な仕組みとその中における公会計制度の位置付けについて検討することとしたい。

あらゆる国家の意思決定には権力性の契機（意思決定を行う権力の帰属）と正当性の契機（意思決定の内容の正当性）が要求されるが、公会計制度はこのうち後者を具体的な金額で示すものである。特に国家の意思決定に参加することができない将来世代の利益は人権として制度化されていないため、法の支配を通じた保護も及ばない。しかし公会計制度は、将来世代の受益と負担を数字で代弁することを通じて、国家の意思決定をその利益の方向性に合致するよう規律付ける機能を有するものである。

本稿では上記の観点から、まず第2章において組織における意思決定の二つのレベルのモデルを提示した上で、第3章で民主国家の意思決定における三段階構造を示す。この第3章が本稿の議論の中心である。そして第4章において諸外国及びこれまでの我が国の憲法上の公会計制度の位置付けについて説明することとしたい。

## 2. 意思決定の二つのレベル

国家に限らず組織における意思決定には二つのレベルが存在する。すなわち、一つは、ガバナンス・レベルの意思決定であり、もう一つは、マネジメント・レベルの意思決定である（Drucker, 1995）。

### (1) ガバナンス・レベル

ガバナンス・レベルの意思決定とは、ある組織の実質的所有者が、その組織の命運に重大な影響を及ぼすような事項について意思決定することを意味する。具体的には、組織の存在意義や使命、長期的な目標を設定し、人材や資金といった資源を大枠として調達し、配分することを意味する。株式会社を例にとれば、ガバナンス・レベルの意思決定とは、株主総会と取締役会との間の権限配分として、会社の実質的所有者である株主の機関である株主総会が、会社の目的を定める定款の設定・変更によって会社の権限と責任の範囲を定めること、合併・営業譲渡等の組織変更の是非を意思決定すること、授權資本枠の設定・変更という形で会社の最も基本的な資本政策上の意思決定を行うことなどになる（小佐野, 2001）。

これと同様に、国家においては、国家の行く末や進むべき方向性に関するビジョンの設定や、予算を通じて大枠としての資源の調達と配分に関する意思決定を行うことなどがガバナンス・レベルの意思決定に当たる。民主国家の場合、国家のガバナンス・レベルでの意思決定は、民主政の過程を通じた政治的・政策的判断としてなされるのが原則である。その政治的・政策的判断は、究極的には、投票という多数決ルールに基づく集団的意思決定を通じて信任されなければならない。仮に、国民からの信任を得られないような政治的判断を行った為政者は、投票によってその地位から追われることとなる。

### (2) マネジメント・レベル

これに対して、マネジメント・レベルの意思決定とは、組織の実質的所有者であるガバナンス・

レベルからその組織の管理・運営を委ねられた者が、上記のガバナンス・レベルの意思決定によって定められた組織の存在意義や使命、目的の範囲内で、具体的に測定可能な成果の目標を設定し、その目標の達成のため必要な事項について意思決定することを意味する。言い換えれば、組織の実質的所有者であるガバナンス・レベルがマネジメント・レベルの意思決定を方向付け、規律付ける一方で、マネジメント・レベルは、ガバナンス・レベルの意思決定によって設定された権限と予算の枠内で、その方向性に従ってできるだけ効率的に業務執行上の意思決定を行うこととなる。

ここでも株式会社を例にとれば、会社の経営を委ねられた取締役会及び代表取締役が、定款に定められた会社の目的の達成に向けて、会社の実質的所有者である株主から委ねられた資源を用いて活動する中で、日々の取引や組織運営をできるだけ効率的なものとすることが、マネジメント・レベルの意思決定ということになる。企業会計は、会社の実質的所有者である株主というガバナンス・レベルから委ねられた資源について、取締役及び代表取締役というマネジメント・レベルがこれをどのように増加または減少させたかという決算としての利益計算を明示することにより、主としてマネジメント・レベルによる業務執行の良し悪しを事後的に評価しようとするものである。特に株式会社の場合、株主は株式の引受価額を限度とする払込責任の他、財産上の責任を負うことはない。このような特性を株式会社における株主の間接有限責任というが、その反面として、会社債権者の保護のために会社の責任財産を確保する必要性が生ずる。このため、株式会社においては、会社財産を確保すべき一定の金額を資本金として定める資本制度が採用されている。その意味でも、会社財産の確保のために維持すべき資本量を超える利益の計算が企業会計の重要な目的となっているのである（片野，1974；1979）。

他方で、国家財政についてはそもそも利益の獲得を目的としていないので、利益計算によって事後的に業務執行の良し悪しを評価するマネジメント・レベルでの意思決定は、あまり想像し難いのは事実である（神野，2002）。しかし、国家財政においても、マネジメント・レベルの意思決定は少なからず存在する。国家のガバナンス・レベルでの意思決定によって大枠として定められた予算の枠内で、個別の事業や案件に執行予算を割り付けることや、できるだけ無駄を省いた効率的な行政運営を行うべき領域が、マネジメント・レベルの意思決定として位置付けられる。例えば、国会で議決された大枠としての公共事業予算の範囲内で、行政機関が個別の道路整備事業に執行予算を割り付ける場合や、人件費や物件費といった一般経常経費を行政の効率化のために、予算執行上、削減するような場合がこれに該当する。

### 3. 民主国家の意思決定における三段階構造

人類の長い歴史の中で、民主主義を採用する国家のガバナンス・レベルでの意思決定は、2段階の構成要素からなるものと考えられてきた。①集団的意思決定において多数者の意思が優先する多数決ルール、②少数者の利益を保護する人権保障である。本稿では、これら2段階の構成要素に、③国家の意思決定に直接参加することができない将来世代の利益を制度的に保障する公会計制度という第3段階の構成要素を新たに加える。これら3つの構成要素は、階層構造をなして、

国家の意思決定構造を形作っている。そして国家の意思決定における「正当性」を確保するためには、将来世代の利益の制度的な保障は不可欠なものといえることができる。

#### 【図表 1】

##### 第 1 段階：多数者意思の優先

民主国家における意思決定の仕組みの第 1 段階は、集団的意思決定において多数者の意思が優先する多数決ルールである。最大多数の最大幸福を目指すということは、多数者の意思が少数者の意思に優先するという「多数者の支配」を意味する。

民主主義の基本理念は、統治する者と統治される者が同一であることとされる。つまり、国家の意思決定が、主権者であり、また、統治される側でもある国民によって行われるということの意味する。我が国憲法上も、「全国民を代表する選挙された議員」（43 条 1 項）によって構成される国会に国の立法権を独占させること（41 条）によって、民意を反映しつつ、統一的な国家の意思決定を行うという仕組みを採用している。

そして、この国家の統一的な意思決定は、その内容に賛成する多数者だけでなく、これに反対する者や有権者以外の者も含めて、「全国民」（43 条 1 項）の利益の方向性に合致した意思決定であるとして、正当化されなければならない。すなわち、実際に国家の意思決定を行う「権力性」は、多数決ルールの下、多数者に属するとされるが、その国家の意思決定は、反対者やそもそも意思決定に参加することができない者（未成年者やまだ生まれていない将来世代の国民）によって「正当性」を与えられて初めて、国家の意思決定として有効に成立したものと認められる。

かつてのファシズム国家における一つの特徴は、「権力は自らを正当化する」という命題に見られるように、国家の意思決定を行う「権力性」こそが、「正当性」の根拠でもあるとした論理にある（Drucker, 1997）。言い換えれば、ファシズム国家の統治者の意思決定は、その「権力性」故に常に「正当性」あるものとされ、それが誤っているのではないかという疑問を差し挟む余地を認めなかった。ファシズム国家という人類の苦い経験を振り返るとき、国家の意思決定における「正当性」の確保がいかに重要かということは、いくら強調しても過ぎることではない。

この他、地方自治体の住民が直接地方政府の意思決定に参画することを可能とする住民投票条例や国政レベルでの国民投票法などの直接民主制についても、一方では民意を直接反映した政治を実現するという意味でプラスの面もあるが、他方では様々な利害を有する個人間の利害対立をそのまま政治の場に持ち込むこととなって統一的な政府の意思形成を阻害するというマイナスの面も指摘されている。特に住民投票や国民投票の結果によって政府の意思決定が法的に拘束される場合には、投票時点での多数者の意思が優先するという意味での「権力性」が過度に強調されることとなる結果、その分、少数者や将来世代の利益が損なわれる恐れが生ずるという意味で政府の意思決定の「正当性」が後退する。昨今、直接民主制を民主主義の理想型とするかのような論調を目にすることも多いが、直接民主制の持つマイナスの面、すなわち国家の意思決定における「権力性」の過度の強調とそれに伴う「正当性」の後退というマイナスの面を忘れてはならない。

このように、民主国家の意思決定においては、「権力性」と「正当性」の双方を備える必要があ

るとされる。現在の我が国のように間接民主制（代議制）を採用する場合、いったん「選挙された（国会）議員」（憲法 43 条 1 項）は、その者に投票した有権者の意思のみに拘束されることはなく、その者に投票しなかった者や将来世代等の利益にも配慮しつつ、国会で活動することが期待されている。その者に投票した有権者の意思に縛られないことを自由委任の原則というが、国会議員が「全国民を代表」（同条項）して行動することによって、そのような国会議員から構成される国会の意思決定に「権力性」と「正当性」が付与されるのである。

従って、憲法の想定する政治家とは、単にその者に投票した有権者の利益のみを反映した行動をとるのではなく、その者に投票しなかった者や将来世代等の利益にも配慮した行動をとることができる者である。確かに、そのような能力を備えた政治家も、ごく稀に存在する。しかし、現実には、選挙という制度を経て選ばれる政治家に、自分に投票しなかった者や将来世代等の利益にも配慮した行動を期待するのはなかなか困難である。選挙という制度は、政治家のそうした能力を評価し、試すようなものではないからである。

そこで、憲法は、国家の意思決定において、多数者の利益のみを優先する「権力性」のみが強調され、制度化された少数者の利益、すなわち「人権」が侵害されるような場合には、多数決の濫用として、意思決定の「正当性」が失われる結果、そのような国家の意思決定そのものを無効とする制度を採用している。それが、国家の意思決定構造の第 2 段階である少数者の利益保護である。

#### 第 2 段階：少数者の利益保護

民主国家の憲法は、国家の意思決定の仕組みを定める統治機構に関する規定の他、国民の人権を保障する規定を有するのが通常である。これは、国家の意思決定において、人権として制度化された少数者の利益は、国会による立法という多数者の意思によっても侵すことができないとするものである。この少数者の人権侵害については、究極的には、司法権による救済がなされることになっている。我が国憲法上では、第 3 章「国民の権利及び義務」として様々な人権が規定されている他、81 条によって、最高裁判所に違憲立法審査権が付与されている。

もっとも、司法権によって少数者の人権を保障することを通じて、国家の意思決定の「正当性」を担保し得る範囲は、非常に限定されてものとならざるを得ない。なぜなら司法権は、法の解釈・適用以外の専門的知識に欠けている他、政治的・政策的問題に関与することによって、司法の政治化を招き、裁判の公平（憲法 37 条 1 項参照）を損なう恐れすらあるからである。我が国においては、司法権の対象範囲を画する具体的事件性の要件は、「法律上の争訟」（裁判所法 3 条 1 項後段）であるかどうか、すなわち、①憲法上、人権として制度化されていると認められる程度の当事者の利益が認められるか、②当事者間の権利義務に関する争いであるか、③裁判所が法を解釈・適用することによって解決することができるか、というものとされる。これらの要件を全て満たさなければ、司法権による救済の対象とはなり得ない。

従って、国家の意思決定の「正当性」の確保という観点からみれば、司法権の機能及び対象範囲は非常に限定されたものに過ぎないことがわかる。憲法上、多数者の意思によっても侵すことが許されない少数者の利益は、人権として制度化されているものに限定されている。それだけでな

く、少数意見に止まったとは言え、実際に投票という形で集団的意思決定に「権力的」に参加することができた者はともかく、そもそも国家的意思決定に参加することができない者（未成年者やまだ生まれていない将来世代の国民）による「正当性」の付与という点については、司法権の機能も遠く及ばない。

実は、我が国を含む現時点における民主国家的意思決定構造は、上記の第1段階：多数者意思の優先と第2段階：少数者の利益保護ということで尽きている（樋口陽，1977）。しかし、既に触れたように、国家的意思決定の「正当性」の確保という観点からすれば、これだけでは不十分である。そこで、本稿では、国家的意思決定構造の第3段階として公会計制度を位置付け、国家的意思決定に直接参加することができない将来世代の利益を制度的に保障するとともに、国家的意思決定の「正当性」を確保することを目指している。

### 第3段階：公会計制度による将来世代の利益の制度的保証

公会計制度は、将来世代の声なき声を国家的意思決定に反映させるための制度的な保障である。ここで注目すべきは、そもそも国家的意思決定に参加することすらできない人たちの利益をどう守るかという点である。それは、端的に言えば、未来を託すべき我々の子供たちや、まだ生まれていない将来世代の利益をどう守るかということである。

将来世代の国民は、そもそも国家的意思決定に参加することはできない。だが、公会計制度を整備することによって、将来世代の国民の利益や将来の負担への影響を数字で明らかにするとともに、現役世代による予算編成という国家財政上のガバナンス・レベルの意思決定の責任と是非を検証可能なものとする。具体的には、まず予算編成上のシミュレーションを通じて、国家的意思決定に直接参加することができない将来世代への負担の先送り額が明らかにすることが可能となる。また、将来世代への負担の先送りを許す財務指標の上限目標値等を予め設定した上で、その範囲内で予算編成上の財源の使途を組替えることによって、その政権がどのような分野に重点的に資源投入しようとしているのか、我々現役世代の受益と負担はどう変わるのか、といった点を明らかにすることができる。従って、公会計制度は、予算編成上の意思決定の責任と是非を検証可能にすることを通じて、国家的意思決定そのものを方向付け、規律付ける機能を有するといえよう（桜内，2003）。

### 【図表2】

これを国家的意思決定の「正当性」の確保の観点から言い換えれば、将来世代の利益や将来の負担を数字によって明らかにすることを制度的に保障することを通じて、未だ法的には実現していない将来世代の利益の方向性にも合致した国家的意思決定を行うことを意味する。これと引換えに、将来世代による国家的意思決定への「正当性」の付与がなされたものと見做することができるのである。

優れた政治家ならば、公会計制度が整備されていない場合であっても、その者に投票した有権者の利益のみでなく、その者に投票しなかった者や将来世代等の利益にも配慮した行動をとることができるはずである。本来、政治家には、そこまでの視野の広さと見通しの良さが求められている。しかし選挙は、政治家のそのような能力を評価し、試すようなものでは決してない。従って、

残念ながら将来世代の利益や将来の負担を見通す能力に乏しいにも関わらず、政治家という国家の意思決定に関与し得る地位に就いてしまった者にも、これら将来世代の利益や将来の負担を数字という形で可視化することによって、将来世代の利益の方向性に合致した国家の意思決定を確保すべきである。

それだけではない。民主主義において、国家の意思決定の「正当性」を確保できるような優れた政治家が民主主義的な選挙制度の中で選ばれるかどうかは、皮肉なことに、全く運任せである。従って、民主主義を維持していく上で必要なのは、ごく稀に出現する優れた政治家を待ち焦がれることなく、間違っただけで国家の意思決定を左右し得る地位に就いてしまった政治家の意思決定の責任と是非について、公会計制度を通じて数字で検証することによって、次の選挙の際にはその者をそのような地位から更迭する権限を国民が留保しておくことである。

#### (1) パブリック・ガバナンス

以上のような三段階からなる国家の意思決定構造は、別の見方をすれば、国家の意思決定における「正当性」を確保するための仕組みであるといえる。そのような国家のガバナンス・レベルにおける意思決定や政策形成を方向付け、規律付ける統治機構上の仕組みを一般にパブリック・ガバナンスという。

これまで述べてきたように、公会計制度は、政府の財政運営上の責任明確化を通じて、外部からの監視（モニタリング）を可能にするとともに、内部マネジメントにおける自己規律（ボンディング）の向上を促す機能を有している。具体的には、国家の意思決定の責任と是非について外部から検証することを通じて、内部的にも自己規律を働かせることによって、国家の意思決定を方向付け、規律付けることを意味する。これによって、将来世代の利益の方向性にも合致した国家の意思決定が確保され、それと引換えに、将来世代による国家の意思決定への「正当性」の付与がなされる。従って、前にも触れたが、公会計の機能と目的は、単に政府の財政運営上の責任を明らかにするアカウンタビリティの観点にとどまらず、その責任明確化を通じて、さらに政府の意思決定・政策形成を規律付けるパブリック・ガバナンスの観点にまで及ぶこととなる。

ここで、パブリック・ガバナンスと予算編成の関係について触れておきたい。

予算編成とは、国家のガバナンス・レベルの意思決定として、大枠としての資源の調達と配分に関する意思決定を行うことを意味する（小村，1992）。そして、この予算編成上の意思決定は、その枠内において予算の執行を行うマネジメント・レベルとしての行政機関の意思決定を法的に拘束する。従って、この予算の法規範性に着目すれば、予算とは、マネジメント・レベルとしての行政機関による財産の運用ないし処分の形態を予め定めたものであって、それにより行政機関の財産管理上の責任を設定するものといえる。

従って、これを我が国の国政の場を借りてモデル的に表現すれば、内閣（マネジメント・レベル）の財産管理上の責任は、国会（ガバナンス・レベル）による「予算の議決」によって設定され、その後、国会（ガバナンス・レベル）による会計検査報告を伴う「決算の承認」によって解除されることとなる（海原，1998；樋口範，2000）。実は、パブリック・ガバナンスが予算編成との関係で問題となり得るのは、このモデルにおいて「予算の議決」と「決算の承認」という国家の

ガバナンス・レベルでの意思決定を行う立場にある国会が、パブリック・ガバナンスの観点から適正な意思決定を行っているか、という点なのである。具体的には、国会は、本当に、現役世代のみならず将来世代の利益の方向性にも合致した意思決定を行っているか、そしてそれと引換えに、現役世代のみならず将来世代によって意思決定への「正当性」が付与されているかが問題となる。実際、将来世代の国民の利益をどのようにして保護するのか、という側面において、現役世代のみから成る意思決定者（ガバナンス・レベルとしての国会とマネジメント・レベルとしての内閣）の利害と、意思決定には参加できないものの、その意思決定の影響を受ける将来世代の利害は、必ずしも一致する関係にはない。従って、意思決定者を規律付けるパブリック・ガバナンスの観点がなければ、無制限に将来世代に対して負担の先送りが行われる可能性が高い。

## (2) 財政活動の現代的変容

将来世代の利益を保護するため、予算編成上の意思決定を規律付ける統治機構上の仕組みとして、パブリック・ガバナンスの必要性が認識されることとなったのは、そう古い話ではない。

元来、憲法が想定していた政府の財政活動は、非常にシンプルなものでしかなかった。憲法 83 条は財政立憲主義を定めた規定とされるが、これは要するに、「全国民を代表」（憲法 43 条 1 項）する国会議員から構成される国会が、国家の財政運営上、オールマイティな権限を持つということである（Locke, 2000）。すなわち、このオールマイティな国会が意思決定しさえすれば、憲法解釈上の限定を別として、どのような資源配分も、税も公債発行も思いのままなのである。確かに、仮に、ある会計期間に調達した税収をその期間内に使い切るのであれば、税を負担した者も、その便益を受ける者も、更にそのような資源配分を意思決定した者も、全てが現役世代に属していることから、予算編成上の意思決定の「正当性」は担保することは比較的容易である。逆に言えば、予算編成上の意思決定を規律付けるパブリック・ガバナンスの必要性はそう高くないということを意味する。

しかし、資産や負債というストック（財産）の規模が大きくなってくると、現役世代と将来世代の間での時間軸上の資源配分が問題となってくる。つまり、資産は、将来においても利用可能な資源であるから、現役世代のみならず将来世代にも便益を提供する。他方、負債は、将来の償還のために拘束される資源量が既に確定しているだけでなく、負債に見合う資産形成が行われていない場合、将来世代に負担が先送りされることを意味する。このように、資産や負債という将来に対する波及効果をもつストック（財産）の規模が大きくなってくると、ストック（財産）のコントロールを通じた時間軸上の資源配分、すなわち、現役世代と将来世代の間での利益と負担の調整という問題が生じてくる。

国のストック（財産）について、国の一般会計及び特別会計を連結した「国の貸借対照表（試案）平成 13 年度版」（2003 年 9 月、財務省）によれば、国の保有する固定資産は約 241 兆円、資産総額は約 755 兆円。これに対して、公債発行残高は約 448 兆円、公的年金の積立不足分を含む負債総額は約 1,599 兆円。その場合、約 844 兆円の債務超過となる。これに対して、フロー（取引）としては、同年度の一般会計の歳入歳出決算が約 85 兆円前後となっている。フロー（取引）に対して、ストック（財産）の規模が非常に大きくなっていることがわかる。



従って、このように規模が大きくなったストック（財産）のコントロールを誤ると、国家それ自体がデフォルト（債務不履行）のリスクにさらされることとなる。それだけでなく、将来のインフレ等の形で、将来世代がそのツケを背負わされる結果を招く。国家の意思決定に参加することができる立場にある我々現役世代は、彼ら将来世代に対して大きな責任を負っているのである。しかし、前にも触れたが、制度上、現役世代のみから構成される財政運営上の意思決定者と、その意思決定の影響を受ける将来世代の利益は、必ずしも一致する訳ではない。その場合、常に現役世代の意思決定を優先することとなる財政立憲主義（憲法 83 条）を形式的に適用するだけでは、将来世代の利益を保護することはできない。従って、上記のような財政活動の現代的変容の結果、特に近年は、意思決定者を規律付けるパブリック・ガバナンスの観点が必要とされるようになってきている。これを実現するのが、公会計制度なのだ。

### （3）法の支配の補完

ここで、「法の支配」という概念を引いて、これまで述べてきたパブリック・ガバナンスとの関係について説明を加えることとしたい。

英米法にいう「法の支配」とは、すべての権力を正義の法によって拘束することで、国民の権利・自由を保障することを目的とする原理をいう。戦後、我が国においても日本国憲法の制定に伴い、最高法規性（10 章）、基本的人権（11 条・97 条）、司法権の優越（76 条・81 条）といった点に色濃く反映されている。これと対比される伝統的な法治主義の概念は、行政権の行使を法律の範囲内に制約することによって、国民の権利・自由を保障するための原理をいう。しかし、多数者意思を反映する議会への絶対的な信頼から、法治主義では法の内容の適正は問題とされない。その結果、形式的に議会制定法によりさえすれば国民の権利・自由への侵害も許されることになってしまう。そこで、法の支配は、議会を含めた全ての国家権力を正義の法によって拘束することで、人権保障を徹底する点にその特徴があるとされる。

このように、法の支配の概念においては、国家のガバナンス・レベルの意思決定として、多数者の意思に基づく立法の内容も、正義の法に反してはならないとする。従って、本来的にはパブリック・ガバナンスの場合と同様、予算編成上の国家の意思決定についても、将来世代の利益の方向性に合致したものであることが要求される。なぜなら、将来世代による国家の意思決定への「正当性」の付与と、将来世代の利益を損なわないという「正義の法」は、ほぼ同一の内容を意味するものと考えられるからである。

しかし、法の支配による保護が及ぶ範囲にも限界が存在する。なぜなら、法の支配の担い手は、法の解釈・適用による具体的な事件の解決を主たる任務とする司法権とならざるを得ないが、その司法権の機能及び対象範囲は、先に述べたように、法体系において人権として制度化されているものに限定されているからである。従って、法体系上の人権として制度化されていない抽象的な将来世代の利益というものは、いかなる意味においても司法権を通じた法の支配による保護が及ぶ範囲からは抜け落ちてしまう。言い換えれば、国家の財政運営上の意思決定については、国会の議決を経た予算の内容がいかに関将来世代の利益を侵害するものであろうとも、司法権が睨みを効かせることができる「人権」の侵害には当たらないのである。

これまで述べてきたように、パブリック・ガバナンスとは、国家のガバナンス・レベルにおける意思決定や政策形成を方向付け、規律付ける統治機構上の仕組み意味する。そして、このパブリック・ガバナンスこそが、法の支配による保護が及ばない領域を補完する役割を担うこととなる。すなわち、パブリック・ガバナンスの観点に基づく公会計制度は、国家の意思決定に参加することすらできない将来世代の利益や将来の負担への影響を数字で明らかにするとともに、現役世代による予算編成上の意思決定の責任と是非を検証可能にすることを通じて、国家の意思決定そのものを方向付け、規律付ける。その意味で、公会計制度は、単なる公共部門の会計制度という枠を超えるものである。憲法上、統治機構に不可欠な部分として、その制度の核心は多数者の意思に基づく立法によっても侵すことが許されないという意味で、公会計制度は現役世代・将来世代双方を含む「全国民」（憲法 43 条 1 項）の利益を間接的に保障する制度的保障として位置付けられるべきものであると考える。

#### 4. 公会計制度の憲法上の位置付け

##### (1) 諸外国における歴史的経緯

上記のように、公会計制度は、憲法上、統治機構の不可欠の一部として位置付けられるべきものである。すなわち、公会計制度は、①政府の財政運営上の責任を明らかにする制度的インフラとして機能する（アカウンタビリティの観点）とともに、②国家の意思決定を財務面から規律する統治構造の設計そのものに関連する（ガバナンスの観点）。そこには以下のような歴史的な経緯がある。

まず、民主主義を基盤とする成文憲法典の嚆矢とされるアメリカ合衆国憲法は、制定当初（1789 年）、国家の意思決定構造を定める「政府の枠組み」という統治機構に関する規定のみが置かれていた。当初、人権規定が置かれなかった理由について、起草者の一人であるハミルトンは、「フェデラリスト」第 84 篇において、人権規定として制度化されたものだけが憲法上保障されることとするのは不適當であり、むしろ法の支配に基づく「政府の枠組み」自体が真の人権保障につながる旨を述べている。もっとも、その 2 年後には、世論の圧力もあって、人権規定が「権利章典」（修正 1-10 条）として追加されている。このアメリカ合衆国憲法においては、財政に関する規定は、「政府の枠組み」のうち、大統領、連邦議会、そして連邦司法部という三権の分立の中で、それぞれの国家機関の財政に関する権限がバラバラに規定されるに止まっており、特に「財政」という一つのまとまった章が立てられている訳ではない。例えば、連邦議会には、予算法の立法権（1 条 7 節）の他、租税、公債発行に関する権限が割当てられている（1 条 8 節）一方で、大統領には、行政権の一環としての予算執行権（2 条 1 節 1 項）、予算教書を連邦議会に勧告する権限（2 条 3 節）が割当てられている（松井，2000）。

その後、憲法上、独立した財政の章が規定されたのは、1831 年制定のベルギー憲法（第 4 編 110-117 条）が最初とされる。ベルギーは 1830 年の独立革命の結果生まれた小国ではあるが、立憲君主制の下に議会主義的民主制が採用されており、その後、プロイセン憲法（1850 年）や我が国の旧憲法（1889 年）などにも多大な影響を与えた。これら 19 世紀以降に制定された各国の憲法典

においては、公会計制度が独立した財政の章として、統治機構における不可欠の一部として組み込まれるに至ったものと考えられる。

## (2) 我が国の公会計制度の変遷

本稿の最後に当たり、我が国の明治期からの公会計制度の変遷について触れておきたい。

我が国の近代的会計制度導入の端緒は、明治6年刊行の「帳合之法」(福沢諭吉)及び「銀行簿記精法」(大蔵省)にあるとされるが、いずれも英米式簿記法を解説したものである。明治新政府は、これらを模範として、官庁金銭出納においても複式簿記を導入することとし、大坂造幣寮(明治4年開業)を手始めに、明治8年にはまず大蔵省の出納記帳の方法を全て複式簿記に改めた後、明治12年以降、全官庁の金銭出納を複式簿記によることとした。

これとは別に、明治6年、大蔵大輔・井上馨と大蔵省三等出仕・澁澤榮一が新政府の財政危機を憂慮し、「財政整理二関スル建議」を提出して辞職した後、大蔵卿・大隈重信はこれに反論すべく「明治6年歳入歳出見込会計表」を公布し、政府財政の健全性を世に訴えた。このことが契機となり、その後、政府予算の公開が慣行となり、我が国の公会計制度の形成に大きく寄与したとされる。

明治14年、フランス及びベルギー会計法を継受するとともに、従前の諸法規を整理・体系化し、明治14年「會計法」(太政官達33号、明治15年改正)が制定された。同法は、予算の作成から決算終了まで一貫した公会計制度を成文化したものであり、従前同様、官庁金銭出納において複式簿記が基調とされた他、フランス式簿記法に起源を有する(時価主義による)財産目録の作成も義務付けられていた。しかし、そのような複式簿記による公会計制度はそう長くは続かなかった。

明治22年、ドイツ諸邦の欽定憲法に範をとる旧憲法が発布され、我が国の公会計制度における複式簿記の時代は終わりを告げ、ドイツ官房学のカメラル式簿記(単式簿記・現金主義会計)へと大きく変化した。その変化は現在に至るも大きな影響を残しており、旧憲法の第6章「會計」(62-72条)の規定は、現行憲法の第7章「財政」の規定の原型となった。また、旧憲法の附属法規として新たに公布された明治22年「會計法」(法律4号、明治23年施行、大正10年改正)も、その後の単式簿記・現金主義会計による公会計実務の制度的基盤となった。

第二次世界大戦後、現行憲法の制定過程におけるエピソードを一つ挙げたい。マッカーサー草案(76-85条)の段階では、財政に関する規定は、まだ旧憲法上の文言を踏襲して、第7章「會計」と訳されていた。そこから当時の大蔵省が、会計というと、会社の経理のような裏方的な事務処理のイメージしかないので、むしろ国政の一部を担っているというイメージを強く出したいということで、わざわざGHQに日参して頼み込んで第7章「財政」(83-91条)という日本語の訳に変えてもらったという。ちなみに、現行憲法の英語の正文自体は単にファイナンスという文言で変わっていない。

現行憲法の制定を契機として、旧憲法下の會計法も全面的な改正を受けた。特に、予算決算制度に関する部分と収入支出その他の経理手続の部分を区別した上で、昭和22年、前者は財政法、後者は新・會計法として新たな公会計制度の枠組みが形作られた。とは言え、そのような形式上

の変化にも関わらず、現在に至るもなお、我が国の公会計制度としては、いわゆる単式簿記及び現金主義会計が踏襲されている。この数年の間によく、公会計における複式簿記・発生主義会計も広く提唱されるようになってきたが、それでもなお非常に強い制度上の慣性が働いているといえる。

しかし上記で見たように、明治初期の我が国の公会計制度においては、むしろ複式簿記会計が採用されていた。昨今の風潮では、「官から民へ」というスローガンのように、企業会計的な複式簿記は公共部門においても導入すべきだという意見を耳にすることが多いが、どうして一度は採用していた複式簿記会計を捨てたのか、という疑問が湧く。実は、この疑問に答える学問上の定説は存在しない。どれも推測の域を出ず、決定的な理由は見当たらないのである。

興味本位ではあるが、敢えて本稿の立脚する視点からこの疑問に対する答えを推測するとすれば、旧憲法の制定によって、三権の全てを兼ね備えていた太政官政府から、立憲主義的な議会制度が導入されたことが鍵になると思われる。つまり、太政官政府の時代には、当時の国家のガバナンス・レベルに相当する天皇から委ねられた財産の管理・運用について、太政官政府は、そのマネジメント・レベルとしての意思決定について、その責任を明らかにすべきであるという企業会計と同様のアカウンタビリティが求められていたのではないかと推測される。従って、企業会計と同様の複式簿記による会計処理によって、マネジメント・レベルとしての太政官政府の意思決定を評価することが求められたと考えられる。これに対して、旧憲法の制定によって、立憲主義的な議会制度が導入されたことに伴い、予算編成権は行政権に帰属するとされた一方で、議会の協賛を経るという手続が要求されることとなった。その場合、予算編成を通じた資源配分に関する意思決定は、法的な拘束力（予算の法規範性）を伴うガバナンス・レベルの意思決定であるから、これを記録・会計処理する勘定体系が企業会計には備わっておらず、結局、単式簿記・現金主義会計による他はなかったものと考えられる。これは公会計制度にとっては先史時代とも形容できる昔の話であり、現在では国家のガバナンス・レベルの意思決定を複式簿記・発生主義会計によって会計処理することを可能とする勘定体系と、コンピュータ上の情報処理技術が高度に発達している。これも一つの時代の変遷の姿であろう。

## 文献目録

- Drucker, P. F. (1995). 『非営利組織の「自己評価手法」：参加型マネジメントへのワークブック』 田中弥生訳 ダイヤモンド社。
- Drucker, P. F. (1997). 『経済人の終わり：全体主義はなぜ生まれたか』 上田惇生訳 ダイヤモンド社。
- Locke, J. (2000). 『市民政府論』 鵜飼信成訳 岩波書店。
- 海原文雄 (1998) 『英米信託法概論』 有信堂。
- 小佐野広 (2001) 『コーポレート・ガバナンスの経済学』 日本経済新聞社。
- 片野一郎 (1974) 『新稿・簿記精説』 同文館。
- 片野一郎 (1979) 『リトルトン会計発達史』 増補版 同文館。
- 小村武 (1992) 『予算と財政法』 改訂版 新日本法規。
- 桜内文城 (2003) 『公会計概念フレームワーク』 日本公認会計士協会。
- 神野直彦 (2002) 『財政学』 有斐閣。
- 樋口範雄 (2000) 『アメリカ信託法ノート』 弘文堂。
- 樋口陽一 (1977) 『比較憲法』 青林書院新社。
- 松井茂記 (2000) 『アメリカ憲法入門』 有斐閣。

# 【図表1】民主国家の意思決定における三段階構造

## 1. 多数決ルール (Majority rule)

- 多数者の支配
- 多数者の意思が優先 ← 最大多数の最大幸福
- 国会・立法権

## 2. 少数者(少数意見)の保護

- 人権保障＝法律(多数者の意思)によっても、少数者の人権(制度化された利益)を侵害することは許されない
- 違憲立法審査権・司法権

## 3. では、そもそも意思決定に参加できない人たちの利益をどう守るか

- 財政＝時間軸上の資源配分
- 将来世代の利益を保護するため、現役世代のみからなる政府の意思決定をどう規律付けるか

将来世代の声なき声を政府の意思決定に反映させる必要  
→ 公会計制度

# 【図表2】国家経営のナビゲーション・システム「国ナビ」

- 各府省・各局別の責任単位ごとに予算及びその執行状況を随時情報開示
- 一般会計、特別会計等の経理区分を問わず、あらゆる政府支出の将来世代の負担に及ぼす影響を測定
- 財政破綻を回避するための財務指標を設定

現役世代による当期財源措置総額

現役世代の負担額

将来世代への負担の先送り額

納税者持分変動計算書マトリクス雛型

単位: 千円																
	前期末残高	行政コスト(損益)計算区分		納税者純資産の増加						資産形成充当財源増減計算			当期純増減			
		総費用	総収益	財源の使途 当期費消した資源の総額 D1=B-C D2	損益外財源増減計算区分				将来利用可能な資源の増減額			将来世代の負担増減額 G=D+E+F				
					財源の調達				将来利用可能な資源の増減額							
					現役世代の負担額				将来利用可能な資源の増減額							
					税収(一般財源)	他会計からの繰入	その他の財源(注)		資産形成充当財源減少の部	資産形成充当財源増加の部						
	A	B	C		E				F	G	H	G=D+E+F	G=A+G			
行政コスト(経常損益) (発生形態別分類の場合)																
労務費	xxx	xxx										xxx	xxx			
物件費	xxx	xxx										xxx	xxx			
その他	xxx	xxx										xxx	xxx			
小計(経常余剰・欠損の変動)	xxx	xxx	xxx	(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
財源の使途(損益外財源減少)																
資本形成への財源措置	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
プロジェクトA(ex. 文教)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
プロジェクトB(ex. 公共事業)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
貸付金・出資金	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
プロジェクトC(ex. 中小企業対策)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
プロジェクトD(ex. 経済協力)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
プロジェクトE(ex. 公的資本注入)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
扶助費・補助金等移転支出	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
プロジェクトF(ex. 地方交付税交付金)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
プロジェクトG(ex. 公的年金)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
その他	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
国債整理基金特会への繰入(元本分)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
その他	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
小計(財源の変動)	xxx			(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx				xxx	xxx			
資産形成充当財源の増減																
(財源内訳別の場合)																
税収(一般財源)	xxx								xxx		xxx	xxx	xxx			
他会計からの繰入	xxx								xxx		xxx	xxx	xxx			
その他の財源	xxx								xxx		xxx	xxx	xxx			
(その他の変動原因)																
固定資産売却売却額	(xxx)								(xxx)	(xxx)		(xxx)	(xxx)			
貸付金等減少額	(xxx)								(xxx)	(xxx)		(xxx)	(xxx)			
再評価差額	xxx								xxx	xxx	xxx	xxx	xxx			
小計(その他納税者持分の変動)	xxx								xxx	xxx	xxx	xxx	xxx			
合計	xxx	xxx	xxx	(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx			

(注) 其他財源は、固定資産の売却収入、貸付金・出資金の償還収入からなる。

当期費消した資源の総額

将来利用可能な資源の増減額

将来の公債償還のために拘束された資源額

赤字公債相当額

建設公債相当額

赤字公債  
相当額

建設公債  
相当額

当期費消した  
資源の総額

将来利用可能な  
資源の増減額

将来の公債償還のため  
に拘束された資源額

予算編成上のシミュレーションを通じて、現役世代の受益と負担の関係を把握できる他、将来世代への負担の先送りを許す財務指標の上限目標値等を予め設定することが可能となる。