

ドイツ公会計制度の現状と問題

亀井孝文*

(南山大学総合政策学部教授)

はじめに

近年の新しい公会計改革にあっては、ニュージーランド、イギリス等を初めとするアングロ・サクソン系の諸国におけるそれが議論の対象となることが多く、ここでの関心の対象であるドイツの公会計制度が議論の俎上に上ることはこれまでほとんどなかった。実際、ドイツにおける公会計改革の議論は、アングロ・サクソン系の国々に比してゆっくりと進行するとともにかなり様相を異にしており、他の改革論の模範となりにくいものであることは否定できない。これは後に言及するように、ドイツの制度体系が制定法主義のもとで規定されていることと無関係ではない。しかも、ドイツにはカメラル簿記による現金収支会計の長い伝統と、それを基礎的思考としてもつ収支学説の計算構造論が存在している。ただ、公会計の機能をそのひとつとして、予算執行およびその会計処理について政治的操作性を回避することに求めるとすれば、その計算構造論の重視はむしろ注目に値する手段とさえなり得るのである。その意味において、ドイツにおける思考を再検討しつつ、アングロ・サクソン諸国におけるNPMの発想を重ね合わせてみることは、われわれにとっても公会計改革を考えるうえで大きな示唆を得る手段となるものである。

筆者は、先頃、『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）を上梓した。そこでは、まず、ドイツにおける公会計の制度を歴史的に概観してその本質を考察するとともに、公会計論と関わりをもつ収支学説の新たな意味づけを行っている。また、近年提唱された種々の公会計モデルの検討を基礎にして、最終的に、単なる現金収支会計とは異なる資金理論的計算構造を重視する公会計制度論を展開した。

本稿では、上記小著のうちとくにドイツ公会計制度に関する主要部分に触れつつ、そこで論じ切れなかった問題を含めて、ドイツの公会計を改めて概観し検討することとする。

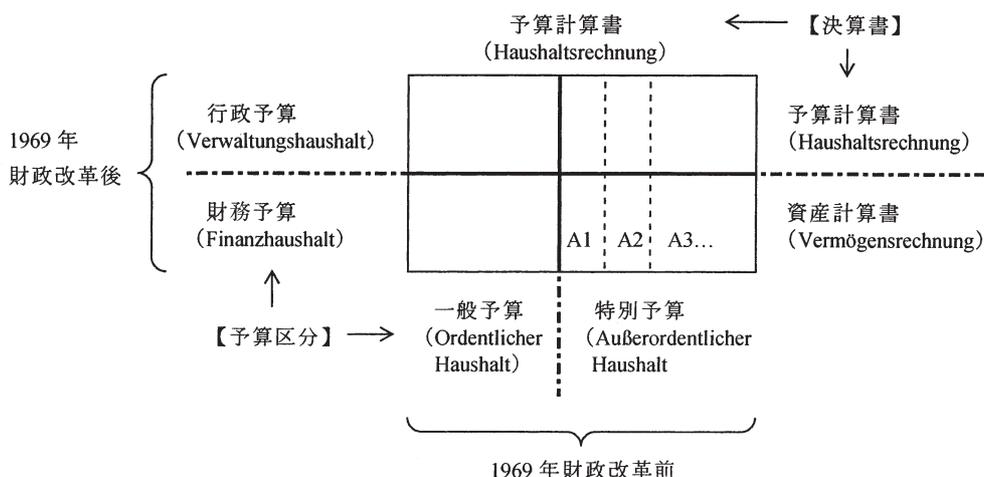
*1947年生まれ。1977年神戸商科大学大学院博士課程単位取得、1978年同退学。鹿児島経済大学（現鹿児島国際大学）経済学部助手（1976年）、同専任講師（1977年）、同助教授（1981年）、同教授（1989年）、流通科学大学情報学部教授（1992年）を経て、2000年より現職。この間、Ruhr-Universität Bochum（1971-1972年、経済学部）、Philipps-Universität Marburg（1989-1990年、監査論講座客員研究員）、日本会計研究学会、日本監査研究学会、日本簿記学会、日本地方自治研究学会（理事・常任理事）、国際公会計学会（理事・常務理事・中部部会長）、社会関連会計学会、公益法人研究学会に所属。主な業績：訳書『地方自治体会計の基礎概念』（K・リュウダー著）（中央経済社 2000年）、『公会計・監査用語辞典』（共同編集、ぎょうせい 2002年）ほか共著・論文多数。

1 . 1969年の財政改革と公会計制度の変革

ドイツでは1960年代の景気後退期に至って公会計制度も改革の議論の対象となった。1964年に開始された財政改革の検討の結果は1966年に報告書としてまとめられ、それを受けて1969年には財政改革法を初め、われわれの最大の関心の対象である公会計制度の基盤を形成するHGrG (Haushaltsgrundsatzgesetz, 予算原則法) が制定されている。これは連邦および各州が新たに制定すべき予算および会計制度に関する規定のための原則を定めた法律で、同法に基づいて、同年1969年にはBHO (Bundeshaushaltsordnung, 連邦予算規則) が制定されている。その後、各州もこのHGrGに基づいてLHO (Landeshaushaltsordnung, 州予算規則) および州内のGemHVO (Gemeindehaushaltsverordnung, 市町村予算令) を制定し、1922年以来の公会計制度が一新されることとなったのであるが、連邦、州および市町村に至る全体的な制度の完成にはなお1970年代の前半まで時間を要したのである。

この予算および会計制度の改革においては、その基本的思考として、「総体補償の原則 (Grundsatz der Gesamtdeckung)」が導入されることにより特定の支出と収入の対応関係が廃止され、それに伴って一般予算 (Ordentlicher Haushalt) と特別予算 (Außerordentlicher Haushalt) の予算区分が廃止された。新しい制度は予算の財源別ではなく、「資産効果の有無」を基準として行政予算 (Verwaltungshaushalt) と財務予算 (Finanzhaushalt) に区分する方法をとっている。この新旧の区分の相違は図1のように表せるであろう。

図1 1969年財政改革前後における予算区分の相違



1969年の財政改革以前にあっても、1953年に制定されたVBRO (Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes, 連邦資産に関する簿記および計算書作成規則) によって資産会計がそれぞれの連邦資産の所管官庁において実施されてきた。しかしながら、これは金庫が取り扱う金銭会計と帳簿上の連関をもっておらず、従って、フロー計算書とストック計算書が有機的関係をもって作成されることはなかったのである。1969年の新しい予算区分によって、行政予算の執行が金銭会計として取り扱われるとともに、財務予算の執行は資産会計として取り扱われ、両者の関係が簿記システムの上でも計算構造的に明

確化される可能性が生じたかに見えた。実際、GG（Grundgesetz，基本法）もその第114条において収入と支出ならびに資産と負債に関する計算書の作成義務を規定している。しかしながら、カメラル簿記による会計が維持されたことによって、結局は、1969年の財政改革は予算区分において「資産効果の有無」を認識させるにとどまったのである。つまり、複式計算構造に基づく金銭会計と資産会計は実現されないままとなった。実際、GGの規定に従って資産と負債に関する報告は行われてはいるものの、通常われわれの理解する企業会計のストック計算書などとは全く異質のものである。

また、ドイツにあっては国庫制度として独立金庫制が採用されているが、1969年の財政改革ではその簡素化が行われたものの、その根拠法は1927年のRKO（Reichskassenordnung，ドイツ国金庫規則）であり制度それ自体はそのまま維持されている。特徴的なのは、例えばわが国の国庫制度が預金制度をとるのに対して、ドイツでは金庫がひとつの官庁としての地位を有していることである。この金庫制度は、後年の一連の行政改革のなかで一層の簡素化が行われ、2004年には8連邦金庫に、さらに、2008年には4連邦金庫に縮小されることになっている¹⁾。もうひとつ注目すべき要点は、1969年の財政改革においても簿記法としてのカメラル簿記が維持されたままとなったことである。ここで述べた独立金庫は出納の命令と執行を組織的に徹底して分離した制度であり、他方、この制度は収入および支出の両面において、「命令済・前年度繰越額」、「命令済・当年度予算額」、「執行・実際額」および「執行未済・残高」という4つの要素から構成され、元帳の記入を中心とするカメラル簿記が支えているという両者の関係にも注意しなければならない。つまり、この両者は密接な関連をもって制度構成がなされていると考えられるのである。

2．NPMの潮流と公会計改革論

(1) FDKモデル（1977年）

これはスイス・カントン財務長官会議による公会計モデル（以下、「FDKモデル」²⁾）であり、NPMの考え方が一般的になる以前の改革案として世界的にみても先駆的な内容をもっている。スイスは歴史的成り立ちからみても公用語として使用される言語から見ても、それぞれのカントンの自立性は強固でありそれらは「準国家」といわれるほどである。そうしたカントンの公会計に統一性を確保するために、公会計の改革は60年来、その原初的検討も含めると実に100年以上にわたる議論の歴史をもつともいわれるほどである。このFDKモデルは、そうした背景をもって長期にわたる検討の後に1977年成立し実施に移されている。このスイス・カントンにおける公会計改革はこれまで国際的にそれほど注目されることはなかったが、現在多くの公会計が基本理念とするNPMの考え方と重なる部分も多く、会計の基礎概念には完全発生主義の考え方が取り入れられている。また、決算書はいわゆる3本化理論としては評価できないとしても、資金情報をその要素とするなど注目すべき内容となっている。ドイツにおける公会計の改革の議論をみる場合、このスイス・カントンの公会計の内容およびその基本的思考は看過することのできない重要性をもつものなのである。

1) Vgl., Bundesministerium der Finanzen, Das System der öffentlichen Haushalt. 2001, S.53.

なお、この資料は、「情報技術のバリアフリー化の実現のための政令」に基づいて、2003年6月1日以降インターネットで公開されたものを使用している。（<http://text.bundesfinanzministerium.de/Finanz-und-Wirtschaftspolitik/Haushaltsrecht-und-Haushaltssystematik-44a.htm>）

2) Vgl., Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, *Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte. Band* . Bern 1981.

(2) KGStモデル (1995年)

KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle, 地方自治体共同機構)³⁾は、まず1993年、『新行政運営モデル (NSM: Das Neue Steuerungsmodell)』のなかでNPM研究の成果を公表しているが、これはオランダ・ティルブルク市における新しい行政運営理念に基づく実験的試みからの刺激によるところが大きい。この行政改革の実験は、すでに明らかなように、アングロ・サクソン諸国におけるNPMからの影響によるものであり、その後ヨーロッパ諸国に伝播するに従って《ティルブルクの波》と呼ばれるようになった。また、1993年10月、ドイツ都市連絡協議会 (Deutscher Städtetag) 財政委員会は地方自治体の公会計制度に企業会計の思考を取り入れ早急に整備すべきであるとの見解を表明している。KGStモデル⁴⁾はこのような状況を背景的要因として開発されたものであり、完全発生主義に基づくドイツでは初めてのモデルとして重要な意味をもっている。このモデルによれば、決算書の構成要素として、損益計算書に相当する「行政予算計算書」、投資計算を表示する「資産予算計算書」および「貸借対照表」に加えて、「原価および給付計算書」とキャッシュフロー計算書に相当する「財務計算書」が構想されている。興味深いことにこのモデルには複会計制度との類似が見られ、また、「原価および給付計算書」を除けばFDKモデルとも多くの共通点をもっている。FDKモデルがコンテンツラーメンの構成を複雑にするという理由でキャッシュフローに関する勘定をそれに含めなかった点も同様である。さらに、このモデルの特徴は資産評価基準であり、取得原価ではなく再調達時価を採用しているが、この決定にはかなりの議論を要したことも明らかにされている。

(3) シュパイヤー・モデル (1996年)

1996年、リューダー (Klaus Lüder) によって構築されたNKR (Neues Kommunales Rechnungswesen, 地方自治体新公会計制度) であり、単にSpeyerer Verfahren (シュパイヤー方式) ともいわれる。このモデル構築に先立つ先駆的研究は上に述べたKGStモデル開発のさいにも用いられている。このモデルは最も基本的な理念を「世代間の衡平性の原則」に置き、その発想をGG第115条第1項の規定のなかに求めている。そこから出発して、会計システムに複式簿記を適用した完全発生主義に立脚するとともに、「資産計算書」、「運営成果計算書」および「財務計算書」からなる計算書の3本化の体系を構想している。また、一般にドイツの各種会計システムがそうであるように、シュパイヤー・モデルにおいても会計システムの勘定に関する設計図ともいべきコンテンツラーメンを提示しており、FDKモデルやKGStモデルが断念してきたキャッシュフロー計算書 (このモデルでは「財務計算書」) に関する勘定も組み込んでいる。とくに注目すべきは資産の評価基準であり、資産を売却の可能性をもつ実現可能資産と売却の可能性をもたない行政資産とに分け、前者については売却価値 (例えば、取引価値、相場、市場価値等) を適用し、後者については調達価額または製作価額を適用するものとしている。このモデルがドイツの他の諸自治体の公会計改革に与えた影響はきわめて大きく、現在においても新しい公会計システム構築のための重要な指針の役割を果たしている。

3) KGStは市町村、郡によって維持される自治体経営のための専門的な連合組織であり、1949年、「行政簡素化自治体共同機構」として設立された。現在、25,000人以上の人口を有する1600を超える自治体が参加しており、オーストリアの大都市、ヨーロッパにおける他の国々の一部個別自治体も含まれている。地方自治体行政に関する実務研究、提言、講習会、専門家会議の開催などの活動を行っており、同機構による研究報告書もこれまで数多く公表されている。本部はドイツ・ケルン市。

4) Vgl. Kommunale Gemeinschaftsstelle, *Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept: Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell auf doppischer Grundlage (Bericht Nr.1)*. Köln 1995.

(4) NK Fモデル(2000年)

このモデルは、1999年、ノルトライン＝ヴェストファーレン州内務省によって公表されたNK F (Neues Kommunales Finanzmanagement, 地方自治体の新財政管理) による予算および会計制度改革の基本理念に基づいて、2000年8月、州内務省を含め州内の6つの自治体と民間のコンサルティング会社によって開発され公表されたものである⁵⁾。このモデルにおいても先に言及したシュパイヤー・モデルが参考として用いられているが、最大の特徴はドイツにあって初めて自治体の主導によって作成されたモデルであることと、さらに、何よりも会計のみならず予算作成にも発生主義を導入した点である。そこではアウトプット志向の予算・会計制度が構想されており、ドイツにおいてもこのモデルによって発生主義予算システムの導入が実務レベルでも実現されようとしているのである。同州ではこのモデルを参加自治体において試行適用し、2003年6月、その結果をまとめた報告書を公表している⁶⁾。

3. 1997年の予算原則法改正

(1) 経済性調査の概念

連邦は、国内外における公会計改革の議論の高まりを受けて、1997年12月22日、HGrG (Haushaltsgrundsatzgesetz, 予算原則法) を改正した。その中心部分は第6条および第33条の関連である。

まず、改正前第6条は「経済性および節約性、便益・費用調査」に関して規定し、重要性をもつ事業について便益・費用調査 (Nutzen-Kosten-Untersuchung) を要求していたが、改正法第6条では「経済性および節約性、原価および給付の計算」に関する規定に変更するとともに、「経済性調査 (Wirtschaftlichkeitsuntersuchung)」を要求している。経済性の概念そのものはもともとGG第114条において予算および経済運営に関する「経済性および秩序性」として規定されており、改正法の規定の趣旨に本質的な変更があるわけではない。旧HGrGにおける「便益・費用調査」は、それがBHOに取り入れられた後、1973年に制定されたBHOの注釈規定たるVorl.VV-BHO (Vorläufige Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung, 連邦予算規則に関する暫定行政規定) において、行政の事前評価の機能をもつものとして詳細な解説が設けられていた。1997年の予算原則法の改正、さらにそれに伴う連邦予算規則の改正によって、Vorl.VV-BHOはVV-BHO (連邦予算規則に関する行政規定) となり、「便益・費用調査」に関する解説は簡素化されるとともに、詳細な内容は「付録」して取り扱われている。ここでの「経済性調査」に関する全体的な変更は、行政の事前評価という性格に行政の事後評価すなわち行政成果

5) Stadt Brühl, Stadt Dortmund, Landeshauptstadt Düsseldorf, Stadt Moers, Stadt Münster, Innenministerium Nordrhein-Westfalen, Mummert+Patner Unternehmensberatung AG, *Das Neue Kommunale Finanzmanagement, Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in Nordrhein-Westfalen*. August 2000. これは次のような修正版が市販されている。Modellprojekt "Doppischer Kommunalhaushalt in NRW" (Hrsg.), *Neues Kommunales Finanzmanagement. Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppische Haushaltsrecht. 2., vollständig überarbeitete Auflage auf der Basis der Endergebnisse des Modellprojekts*. Freiburg · Berlin · München · Zürich 2003. さらに、このモデル導入のための具体的な複式簿記に基づく次の解説書が参考となる。Philipp Häfner, *Doppelte Buchführung für Kommunen nach dem NK F*. Freiburg · Berlin · München · Zürich 2002.

6) Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.), *Neues Kommunales Finanzmanagement. Abschlussbericht des Modellprojekts "Doppischer Kommunalhaushalt in Nordrhein-Westfalen" 1999-2003*. Freiburg · Berlin · München · Zürich 2003.

7) Vgl., Bundesministerium der Finanzen, *Das System der öffentlichen Haushalt*. 2001, SS.63-64.

の評価の機能が付加されたことである⁷⁾。

(2) 原価および給付の計算の導入

次に、改正HGrG第6条におけるもうひとつの大きな変更は原価および給付の計算の導入であり、旧HGrGにおいては全く取り上げられてこなかった概念の新設である。これは、新たに付加された第6条のaに規定される「給付に結びついた予算編成および予算管理」のための前提条件となるものである。つまり、行政改革の目的のひとつとして行政運営の分権に基づく効率化が構想されており、それによって人件費をはじめとして各種の経費の節約を図ろうとする。そのさい、分権の組織的単位として考えられているのが行政給付の単位である。そうした単位に付与されるのが予算編成の権限なのである。予算編成の根拠を明確化するためにそこでは給付との関係が強く意識されており、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が考えられているのである。このようなかたちで発生概念を価値計算のなかに取り入れれば、複式簿記ではなくカメラル簿記によったとしても、結局はこの原価および給付の計算がカメラル簿記による会計制度を補うためのものとして機能することになるという⁸⁾。さらにそこでは、給付志向の行政運営が行われるための手段として、原価および給付の行政機関内部における比較、および、外部との比較によってその合理性を判断することも意識されている⁹⁾。

これらの諸目的を達成するために、連邦財務省は、1997年8月、連邦における統一的なKLR (Kosten- und Leistungsrechnung, 原価および給付の計算, MAS: Management Accounting System, 管理会計システム)のための標準概念を開発して「KLRハンドブック」¹⁰⁾を公表した。これは1996年12月に開始されたKLRシステムに関する研究プロジェクトの最終報告「ドイツ連邦行政のためのKLRの展開」(1997年7月)を受けてまとめられたものである。こうした先行研究を経て、連邦行政のすべての機関における適切な領域へのKLRの導入に向けて、1997年12月22日にBHOの一部改正を行い、1997年12月29日、これに基づいて連邦内務省はすべての連邦機関にKLRの導入を要請するとともに、連邦財務省は上記のハンドブックに基づきKLR基準を設定した¹¹⁾。この基準はGoKLR (Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten-/Leistungsrechnung, 正規の原価および給付計算の諸原則)として位置づけられている¹²⁾。連邦内務省自身も自らの業務に関して「連邦内務省の業務のためのKLRモデル」(1999年2月19日)を公表している¹³⁾。ここでの給付は、いいかえれば行政サービスを意味する概念である。州レベルにおいても、すべての適切な領域において原価および給付の計算を開発して導入する必要があることはすでに合意をみており、実際に、「KLRハンドブック」に基づく原価および給付の計算がすでに全州において導入されている。

(3) 給付志向の予算編成および予算管理

上述のように、HGrG改正による原価および給付の計算の導入とならんで、第6条のaが新設され、そ

8) Vgl., Bundesministerium der Finanzen, *Das System der öffentlichen Haushalt.* 2001, S.68.

9) Vgl., Bundesministerium der Finanzen, *Haushaltsrecht und Haushaltssystematik.* 3.Juli 2001, S.68.

10) 「KLRハンドブック」は、VSF (Vorschriftensammlung Bundes-Finanzverwaltung)の一部として公開され、Bundesanzeiger Verlag GmbH.Bonn から市販されている(1997年8月)。

11) Vgl., Bundesministerium des Innern, *KLR-Referenzmodell für den Geschäftsbereich des Bundes-ministeriums des Innern,* Bonn, 19. Februar 1999, SS.1-2.

12) Vgl., KLR-Handbuch, Anhang 7, SS.1-2. (ここでは、Entwicklung einer standardisierten KLR für die Bundes-verwaltung. KLR-Handbuch. Arther D.Little International,inc. 7.Juli 1997 を使用)

13) Vgl., Bundesministerium des Innern, *KLR-Referenzmodell für den Geschäftsbereich des Bundes-ministeriums des Innern,* Bonn, 19. Februar 1999.

ここでは「給付に結びついた予算編成および予算管理」について規定されている。その第1文では、「収入、支出および債務負担行為は、組織単位の分権的な責任態勢の枠組みにおいて見積もることができる」とし、第2文では、「予算権限に基づく財政資金は、領域責任および業務責任を有する組織単位の委託されるものとする」と規定している。つまり、このことは、連邦および州の予算法を拘束する原則を規定したHGrGが、予算編成の単位の細分化および予算編成主体の分権化を容認したことを意味するのである。この制度変更によって、連邦および州における行政給付の単位となる組織を強く意識した予算編成が可能となるのである。このような給付志向の予算編成の考え方は、上に言及したノルトライン＝ヴェストファーレン州、またヘッセン州における予算制度改革に大きく影響するとともに、地方自治体レベルでの導入の検討が各地で行われるようになった。

(4) 複式簿記の容認

改正前第33条は「簿記、証明義務」を規定していたが、改正法は第33条のaとして「商法典の諸原則に基づく簿記および会計」を新たに付加している。この第1文の規定において、「簿記は、付加的に商法典の規定を実質的に用いることによって、正規の簿記および会計の諸原則に基づいて実施することができる」ことが新たに規定されたのである。これはドイツの予算法制史上特筆すべき規定であり、この条文によってドイツの公会計に初めて複式簿記を導入する可能性が開かれたこととなるのである。ただ、この新しい規定はカメラル簿記からの完全な離脱を強制するものではなく、法形式上は「複式簿記を用いることができる」ことを容認するに過ぎないが、その持つ意味はきわめて大きい。また、資産の評価基準は商法典に規定される通り調達原価または製作原価であることはいままでのままだ。周知のように、予算原則法は連邦および州のそれぞれの予算法の基礎となる法律であり、HGrG改正を受けて、例えば、ヘッセン州は、1999年12月23日、LHOにおける従来の第71条「簿記」に関する規定に加えて新たに第71条のa「商法典の原則に基づく簿記および会計処理」の規定を設けている。

しかしながら、連邦レベルにおいては、現在のところ、これまでの収入および支出に基づく会計システムを変更する意思はもっていない。連邦財務省によれば、複式簿記システムを導入しなくても、先に言及したように、原価および給付の計算を導入することが現行のカメラル会計システムを補うこととなり、また、これまでなかった原価および給付の透明性を確保することになるというのである¹⁴⁾。むしろ、連邦財務省は、行政に導入された場合の貸借対照表による積極と消極の対照表示の言明能力を問題とし、逆にカメラル会計を積極的に擁護している¹⁵⁾。

公会計とカメラル簿記との関係を考えるとき、シュマーレンバッハの注目する16世紀の領邦国家の行政以降¹⁶⁾、あるいは、ヴァルプ(Ernst Walb)が時代区分¹⁷⁾する第一期の30年戦争(1618～1648)後1700年代前半における「官房学」確立以降がその対象となるが、とくに、18世紀前半から19世紀半ばに至るいわゆる後期カメラリストの時代にカメラル簿記はその体系性を整えていく。この間、公会計の改革案が断続的に提起されてきており、なかでも、1786年に公表されたユンク(Johann Heinrich Jung)のカメラル簿

14) Vgl., Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., S.68.

15) Vgl., Bundesministerium der Finanzen, Das System der öffentlichen Haushalt. 2001, SS.59-60.

16) Vgl., Eugen Schmalenbach, *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre. Dritte Auflage.*, Leipzig 1925, SS.12-13.

17) Vgl., Ernst Walb, "Die Erfolgsrechnung der Kameralistik", in: *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 19. Jg. 1925, SS.242-244.

記改良案, 1896年, スイス・ベルンの会計官ヒュークリ (Friedrich Hügli) によって提唱されたコンスタント簿記等が典型的な例として指摘され得る¹⁸⁾。このように, 国家の会計に関して不完全な簿記形態を廃棄して複式簿記を導入しようとする試みは実に400年以上も遡ることができるのであり, これはルカ・パチオリによる最初の簿記書以降の会計史とかなりの期間が重なっている。つまり, カメラル簿記は何世紀にもわたる厳しい批判に晒されながらも連綿と維持されてきており, 今回の改革においても「歴史的遺物」と化してしまうことなく存続し続けることが決定されたのは実に興味深い事実であるといつてよい。

4. 州・市町村の公会計制度改革

(1) 州内務大臣会議における共同プロジェクト

多くの議論を踏まえて, 公会計制度改革のためにNSMの概念を基礎におく点については大方の合意が得られている。そのうえで, ドイツ国内においては1990年代半ばに公表されたKGStモデルおよびシュパイヤー・モデルを受け, 1990年代末より各自治体によるモデル提案とともに実務への導入のための具体的な方策と実施計画を作成する段階に入っている。もちろん, これらのモデルおよび実施案に先だって, 研究者による公会計研究, スイス・カントンの公会計改革の蓄積があったことは既述の通りである。

現在進行しつつある公会計制度改革は, 連邦にあっても州にあっても行政改革の一環として位置づけられており, 1969年から数年間にわたる財政改革の一環として行われた公会計制度の変更との相違を示している。ちなみに, 連邦にあつては, プログラム「近代国家 近代行政 (Moderner Staat Moderne Verwaltung)」のもとに, 部局および部署の削減, 経営経済的な行政運営手法の導入, 新しい提案制度, 部局間の競争の促進, 新しい就業形態, 電子政府化を中心とする質の高い行政サービスの提供等が図られている。地方自治体にあつても, それぞれの固有の状況を勘案しつつ独自の行政改革プログラムを発足させている。このように, 今回の公会計改革は総合的な行政改革の一環として行われているのである¹⁹⁾。

さて, ここでは地方自治体による公会計改革のための中心的な行動として, 各州の内務大臣によって構成される内務大臣会議 (IMK: Innenministerkonferenz) による地方自治体の予算および会計制度改革に関する動向をみておこう。まず, 同会議は, 1994年5月6日, 予算制度および公会計改革とその試行にかかわって地方自治体の予算法における統一性の維持を確認している。また, 1997年のHGrG改正によって公会計への複式簿記の導入が可能になった状況を受けて, 1998年5月8日, 「市町村予算法改正のための小委員会 (UARG: Unterausschuss zur Reform des Gemeindehaushaltsrecht)」を設置した。2003/2004年度には新しい州予算法のための標準案を作成することを決定するとともに, さらに, 1999年6月11日, 地方自治体の予算法に基本的に資源費消概念すなわち発生主義を導入することを決定している。このように数年間にわたる検討ののち, ついに公会計における基本的な認識の基礎を現金収支概念から資源の

18) Vgl., Johann Heinrich Jung, *Anleitung zur Cameral-Rechnungs-Wissenschaft nach einer neuen Methode des doppelten Buchhaltens*. Leipzig 1786.

Vgl., Friedrich Hügli, *Einführung in die konstante Buchhaltung*. Leipzig 1896.

19) 各州および連邦における行政改革の近代化の進展については, 州内務省会議・第 作業チームの小委員会「共通の行政組織」が, 2002年12月現在において, 調査結果を集約した下記の報告書 (267p.) が参考となる。

Unterausschuss "Allgemeine Verwaltungsorganisation" des Arbeitskreises der Innenministerkonferenz, Aktivitäten zur Staats- und Verwaltungsmodernisierung in den Ländern und beim Bund. Stand Dezember 2002.

Ministerium des Innern Sachsen-Anhalt Zentrale Stelle für Organisation. 17. Juni 2003.

(http://www.inners.sachsen-anhalt.de/min/r14/download/brosch_verwef.pdf)

増減にかかわる発生概念へ変更するに至ったのである。

公会計についてこのような重要な変更が決定されたのであるが、同時に、これは必ずしも複式簿記への全面的な転換を意味するものではなく、複式簿記とこれまでのカメラル簿記に企業会計の要素を取り入れた「拡張されたカメラル簿記」との二種類の方法における選択権を容認した“妥協の産物”といわれる。この「拡張されたカメラル簿記」概念は、原価および給付の計算の拡張、内部給付の相互計上、個別の行政給付に関する資源費消の計算、指標、分権化、予算編成およびコントローリングを内容にもつものであり、旧来のカメラル簿記に基づく公会計制度とは様相をかなり異にする。これは、大規模および中規模の市町村においては複式簿記の導入が十分に可能であるのに対し、小規模市町村においては完全な資源費消概念の導入が必ずしも容易ではないことを考慮したものである。地方自治体における簿記法の選択に対応するため、2000年11月24日、UARGによる「複式簿記に基づく予算および会計制度のための自治体予算法に関する基本構想」および「自治体のカメラル簿記に基づく予算および会計制度改革に関する基本構想」の提案が承認されている。とくに、後者にあつては連邦のとる方法と本質的に同じものであり、その具体的対応策も類似点が多い。

次に、2001年からは新予算法の標準案作成のために、UARGのもとに「ワーキンググループ・複式簿記」(主査：ノルトライン＝ヴェストファーレン州)、「ワーキンググループ・カメラル簿記」(主査：ラインラント＝プファルツ州)および「ワーキンググループ・財政統計／コンテンラーメン」(主査：連邦統計局)の3つのワーキンググループが設置され、2003年末には標準案の作成を終えることが目標とされている。さらに、この標準案への転換は各州の裁量に任されており、導入される場合には早ければ2004年度から実施されることとなっている。例えば、ノルトライン＝ヴェストファーレン州では2006年にこの標準案を導入し、数年の期間をかけて新制度への完全な移行を図るとしている。他の州にあつてはさらに長期間をかけるか、あるいは、期限を限定せずに検討期間を設けて移行を図るとしている。しかしながら、制度改革案の作成は、プロジェクトへの関与自治体の数を考えればかなりの調整の努力が必要となろう。

(2) 複式簿記とカメラル簿記との選択

HGrGの改正によって複式簿記の導入が可能となったものの、公会計制度における簿記法について、これまで通りカメラル簿記に依拠するのか、それとも複式簿記に転換するのかの選択の問題は連邦を含めて各州の意思に任されることとなった。その結果、各州の内務大臣会議もこの選択権を州の各市町村に認めることとなったのは当然である。いずれの簿記法をとるにしても、公会計全体の考え方は新しい行政運営との関係で基本的に変化しており、コンピュータ・ソフトウェアの変更は不可避である。いずれの場合においてもSAPのR/3を用いることは変わらないとしても、各州もその市町村も新しい公会計制度をカメラル簿記によるか、それとも複式簿記によるかの決定を迫られることとなったのである。

ここで言及した諸州の他に、例えば、バーデン＝ヴュルテムベルク州も比較的早い段階から公会計制度の改革の検討を精力的に進めてきているが、1999年10月、複式簿記かカメラル簿記かの議論の結果が、「バーデン＝ヴュルテムベルク州における自治体の予算および会計制度の再編 - 複式会計かカメラル会計か？」と題する報告書として公表された。また、ヴィースロッホ市では、1998年12月31日までにシュパイヤー・モデルによる新しい予算および会計概念を従来のHKR(Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen, 予算・金庫・会計制度)と並行して導入し、1999年1月1日、部分的ながらカメラル会計を放棄するとともに新制度に移行している。同市はそうした経験を「複式会計利用の観点による経験」と題して報告している。

公会計改革に関する国際的な議論またはアングロ・サクソン系の諸国の改革の方向性から見れば、このような「複式簿記かカメラル簿記か」をめぐる議論はおそらくはかなりの違和感をもって受け止められるであろう。しかしながら、カメラル簿記がその歴史のなかで多くの批判にもかかわらず改良によって存続されてきた事実を考慮すれば、複式簿記導入を法的に強制する方法はとり得なかったのである。2つの簿記法による選択権が容認された後においても、こうした議論が行われることは故なしとはしないのである。

(3) 地方自治体における改革の事例

上述のような連邦の動向およびIMKの決定を受けて、各州およびそれらの市町村等における公会計改革の検討ないし導入がどのように進展しているかについて概観しておきたい。州行政の独立性が強いドイツにあっては全州における制度の完全な統一はそれほど容易ではなく、現在考慮中で制度改革には至っていないとの見解を表明し、ようやく2003年8月に複式簿記の導入を決定したハンブルク州のような例もある。実際に、公会計改革についての関心と進展状況は州によってかなりの相違を見せているが、複式簿記の導入については対応が分かれるものの、KLRの導入についてはすでにすべての州においてLHOの改正を終え実施段階に入ってきている。ここでは、すでに言及したノルトライン＝ヴェストファーレン州の事例を除き、公会計改革について取り上げられることの比較的多いいくつかの州についてその進展状況をごく簡単に概観しておきたい。

バーデン＝ヴュルテムベルク州

州政府は1992年「行政改革に関する州政府委員会」を設置し、市民サイドに立った行政を確立し、自治体の自己管理を強化できるようなシステムを構築するための検討を付託している。そこで列挙された約40項目の改革措置のうちの一つが「市町村における予算・会計制度および市町村経済法の再構築」であり、とくに原価および給付の計算である。これを受けて内務省は、1994年4月、アイヒホーン（Peter Eichhorn）を座長とするプロジェクトARGE - KLRを発足させ、1997年、「原価および給付の計算のための指針および作業手引書」を作成し公表している。

バイエルン州

同州では州内の市町村の公会計改革プロジェクトには内務省として関与しているが、州レベルにおいては複式簿記の導入の計画はないと明言している。このような最近の意思決定に先立ち、もともと同州政府は、1996年10月、「バイエルンにおける行政改革のための20のアクション・プログラム」を採択し、各行政単位の分権的な予算責任を進展させ拡大することをめざしている。さらに、州の閣議は、1998年4月、州の大臣および官房レベルの行政改革を実行に移すために、量的および質的内容を含む「事業パッケージ」を策定している。そこで設定された目標からわかるように、同州においても、行政サービスに要した実際の資源費消の算定のために、KLRによってカメラル簿記に基づく現金収支会計を補足することが意識されているのである。さらに、そこからKLRをコントローリングの用具として発展させていく計画も明らかにされている²⁰⁾。

ニーダーザクセン州

1990年代半ばから州行政の改革プロジェクトを発足させて検討を続け、いわゆるアウトプット志向の行政運営を実現するためにいくつかの個別機関においてKLRに関するパイロットテストを行っている。2000年には、行政の経済性を改善するために州レベルにおいて「LoHNプロジェクト（LoHN-Projekt）」

20) バイエルン州の動向については、筆者からの問い合わせに対する同州財務当局の回答と資料およびインターネットによる各種公開資料に依拠している。

(LoHN : Leistungsorientierte Haushaltswirtschaft Niedersachsen) が発足し、2000年5月、州政府は、行政運営に給付および成果志向の考え方を導入するための統一的な概念や具体的な用具の開発、また、原価および給付計算の導入等、6つの目標を設定した²¹⁾。LoHNプロジェクトは、2002年度以降段階的に実務に適用されており、2006年度には州機関に全面的に適用し制度転換を図ることが予定されている²²⁾。ただ、複式簿記の導入は州内の各市町村の裁量に委ねられており、連邦が州ないし市町村にその選択権を与えたように、州も市町村に同様の措置をとっている。従って、州レベルとしては複式簿記の導入は実現しておらず、LHOの改正にあっては原価および給付の計算に関する規定が付け加えられたのみとなっている。

ヘッセン州

1998年、州予算規則 (Landeshaushaltsordnung) を改正し、カメラル簿記を基礎とする予算・金庫・会計制度から離脱して複式簿記に基づく制度を州行政に導入している。

同州においては予算制度の改革の提唱はすでに1992/93年に行われているが、これは1995年1月17日の州政府閣議決定によってヘッセン州の行政改革計画に組み入れられた。同州の行政運営におけるパラダイム転換は経営経済的な予算編成に支えられるとの基本理念のもとに、州財務省の予算・金庫・会計制度改革調整局ワーキンググループは「予算改革のマジック・トライアングル」を提唱した。このトライアングルは、1997年の改正HGrG第6条のaに基づく分権的予算編成、同第6条のaに基づく成果志向の行政運営、および、同第33条のaに基づく複式簿記による会計制度から構成されるとする。さらに、2001年からは「ヘッセン州における新行政運営 (NVS : Die Neue Verwaltungssteuerung in Hessen)」という統合概念のもとに行政改革が進められ、2008年までに同州の全行政がシステムの転換を終える予定となっている。このように、ヘッセン州におけるKLRシステムは、そのみの単独システムとしてではなく統合的な予算および会計制度改革のなかに位置づけられている。決算書の構成に「計算書の3本化」を取り入れるとともにコンテンツも構築するなど、会計システムについて概念形成を終了している。しかも、こうしたシステムを全州で適用するというのは現在のところ他の州には例がない²³⁾。

5 . 1997年の公会計制度改革の本質

1997年におけるHGrGの改正以降、それまで公会計制度の改革からは距離を置いていた州であっても、行政改革とともにその一環としての公会計制度の見直しを迫られることとなった。制度改革の方向性はHGrGにおける代替案の選択から見ればつまるところ2つとなる。ひとつは「商法典の諸原則に基づく簿記および会計」を全面的に導入することによって、国際的な公会計改革の中心的な考え方にほぼ合致させようとするものである。他のひとつは、伝統的なカメラル簿記による会計を維持しつつ、そこに原価および給付の計算を導入することによって、実質的に発生主義を導入しようとするものである。つまり、前者が財務会計のレベルすなわち外部報告会計の領域において発生主義を導入するのに対し、後者は管理会計

21) Niedersächsisches Finanzministerium, *Leistungsorientierte Haushaltswirtschaft Niedersachsen. Das Projekt zur Finanzreform der Niedersächsischen Landesverwaltung*, August 2002, S.7.

22) Modellprojekt Uelzen "Einführung einer integrierten Finanzsoftware in der Stadt Uelzen mit Umstieg auf die Doppik" をテーマとした2002年2月28日のハノーファーにおける専門家会議におけるニーダーザクセン州内務大臣の講演録を参照。Heiner Bartling, "Die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik - Die Reform in Niedersachsen - ", S.1 u. S.5.

23) Modellprojekt "Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem Hessen" がインターネットで公開されている。
<http://www.doppik-hessen.de>

のレベルすなわち内部会計の領域において発生主義思考を導入するものである。後者の方法にあつては、さらに、種々に費用の抑制のために行政改革の一環として構想された新しい管理システムのなかで、部門ごとの給付に対応する原価としてその発生の実態に即して把握する目的が込められている。これら2つの特徴は、行政の全会計システムにおいてどの段階で企業会計思考を取り入れるかの相違である。

このような方法のうち、連邦は後者を採用し、もともと公会計改革の議論を先進的に進めてきた州ないし市町村は前者を採用するに至ったことはすでに述べた通りである。このことからわかるように、連邦にとっての公会計改革とはそのまま原価および給付の計算の導入がすべてであり、またその精緻化に尽きるといっても過言ではない。1997年のHGrG改正以前において、公会計制度は連邦、州および市町村という3つのレベルで一貫していたが、この改正によって原価計算および給付の計算については一貫性が確保されたものの、外部報告会計に関しては3つのレベルのみならず、州間でも市町村間でも一貫性は消滅することとなったのである。

6. ドイツ公会計への影響要因と国際的調和化

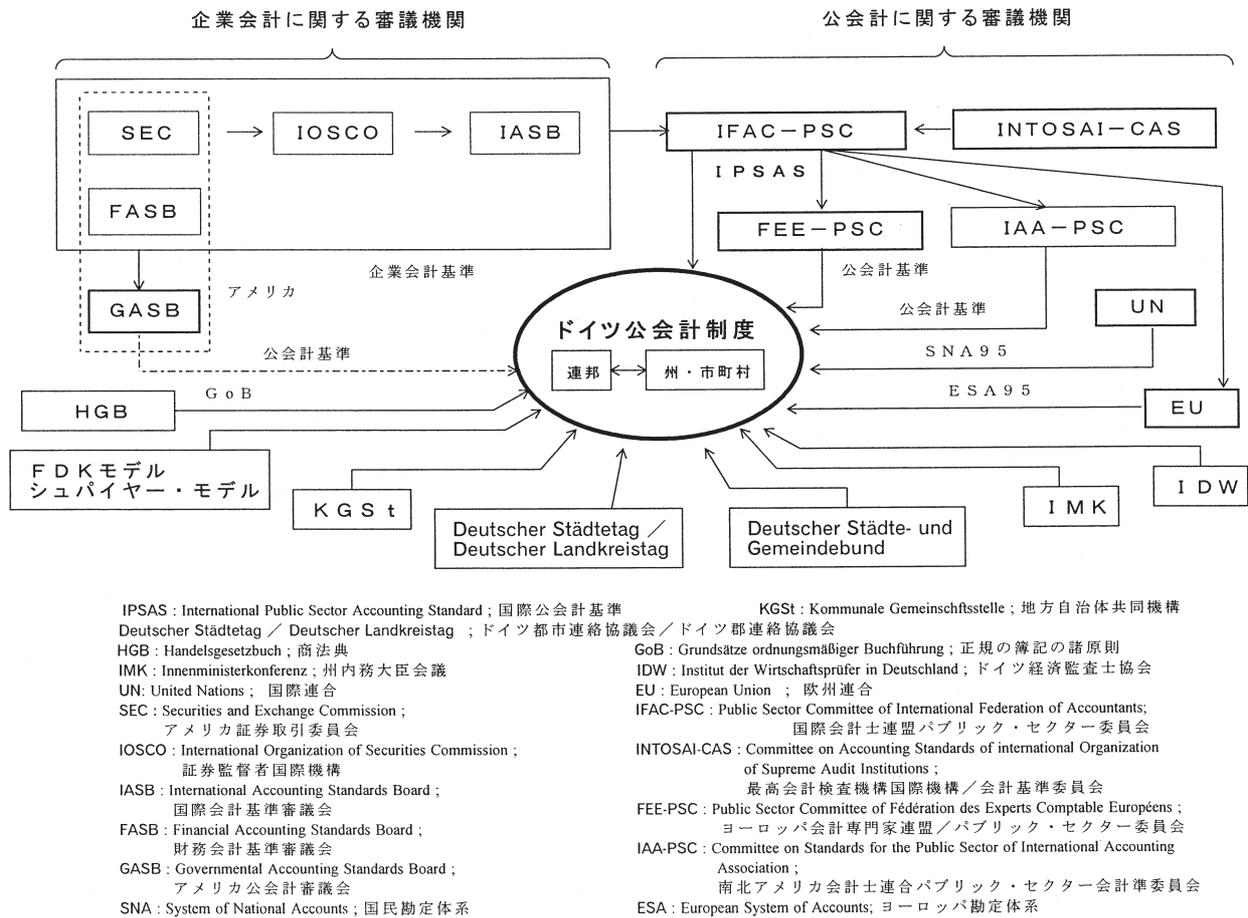
(1) 国際的調和化の可能性

これまで述べてきたように、ドイツの公会計改革にあつては、連邦レベルと州および市町村レベルではその考え方が一部において大きく異なっている。このことは、連邦と州、州相互間、市町村間における比較可能性の希薄化のみならず、次には国際的関係の問題を生起させるのである。つまり、ドイツの公会計制度全体が、国際的動向と軌をほぼ同じくする州ないし市町村の考え方に収斂することによって国際的調和化に向かうのか、それとも、連邦と州および市町村間で大きく乖離したまま国際的動向とは一線を画するのか、という問題が投げかけられているのである。このことが、ドイツにおける公会計改革に関わらせて公会計制度の国際的調和化を取り上げた理由である。企業会計とは異なり、公会計における国際的調和化の必要性の有無は看過できない重要な問題であるが、そうした問題検討以前に一国に対する外部の影響力はますます強まりつつある。今後もその傾向は増大するであろう。そこで、まずドイツの公会計に対する影響要因は国際的にどのような状況にあるのかを図2にまとめておこう。

ドイツにあつて公会計制度の改革論は、研究者による提言および議論とともに、連邦レベルよりも州ないし市町村レベルにおける研究が先行してきた。また、諸外国における研究の進展はすでに大方の知るところである。さらに、図2に示したように、公会計制度の改革論についての内外の状況を背景にして、1997年、遂にHGrGが改正され「正規の簿記および会計の諸原則」に基づいて会計を行うことが法律上可能となった。しかしながら、この措置は国内外の状況のなかで、連邦が改革意欲の強い地方自治体のために企業会計方式の導入を容認したものであり、連邦それ自体はそうした意図はもっていないのである。ただこうした状況から見て、連邦と州ないし市町村における制度の事実上の乖離は、地方分権の理念のもとに州の独立性をいっそう強めるものであるとの即断は時期尚早であろう。さらに、公会計制度に国際的調和化が必要であるのかどうかは大きな検討課題であるが、連邦政府の基本的姿勢は国際的調和化を拒絶するものであるとの即断もまた差し控えなければならない。いずれにしても、1997年のHGrG改正は、公会計制度の国際的調和化を議論する以前に、まず国内における実態としての調和化をどうするのかについての問題を胚胎する結果をもたらしたということはどうやら確かである。国際的調和化はそれからである。

(2) 制定法主義と慣習法主義の相剋

図2 ドイツの公会計改革をめぐる影響要因



ドイツが公会計制度の国際的調和化を受け入れることが困難な理由として、この制度規範の形成方法も関係している。この問題は、公会計に関する規範を公会計基準という慣習法として設定するのか、あるいは現行のドイツの制度のように法体系のなかに位置づける制定法の考え方をとるかの選択を意味する。現在、制度の国際的調和化をめぐる中心的な議論の対象となっているのがIPSAS (International Public Sector Accounting Standards, 国際公会計基準) であるが、これは周知のように、慣習法としての基準である。問題は、制定法主義をとるドイツがすぐれて公的制度のひとつとしての公会計に関わる規範として、こうした慣習法の考え方に基づく基準を導入し得るかどうかなどということである。

さらに、慣習法的な規範として国際的調和のための何らかの基準を受け入れたとしても、次に、その規範の設定をいかなる主体に認めるかという問題が生起することとなる。企業会計に関して、ドイツ法務省は、1998年、ドイツ商法典とIASとの整合性を図るためにプライベート・セクターとしてのDRSC (Das Deutsche Rechnungslegungs-Standards Committee e.V., ドイツ会計基準委員会) の活動を承認したが、公会計に関する規範についてもこのようなプライベート・セクターの専門委員会が関与し得るのかどうか、その方向性はなお全く未知である。折しも、EUでは委員会レベルにおいて2005年までにIPSASを導入することが決定されており、EU非加盟国のスイスも連邦の会計に2005年を期してIPSASを導入することがすでに決定されている。こうした国際的環境のなかで調和化の問題を考える以上、まず国家の意思が当然の前提となる。そこで、公会計制度を制定法のなかに位置づけているドイツが、IPSASとは対極的

な考え方をとる連邦と、制度的枠組みは別として内容的にはむしろ IPSAS に近い考え方をとる州および市町村との相互関係のなかで、今後どのような方向に向かうかについては予断を許さない。

おわりに

1969年以降数年間をかけて完成された公会計制度の変革は1922年以来のものであり、財政改革の一環として実施されたものである。これに対して、近年における公会計制度の変革は、NPM概念に基づく行政改革の一環として行われつつあるという相違もここで明らかにした。

なお、本稿で記述の基礎にした小著は、ドイツの公会計制度および改革の議論に関する2003年初めまでの状況であり、その後の進展についてはここで新しい資料を付け加えることによって論じている。本稿での検討を通してわれわれが得た知見は、まずドイツの公会計制度史における発想とともに、近年における公会計の改革論および国際的環境であるが、実はそれだけにとどまらない。制定法主義と慣習法主義の選択の問題は、公会計制度の改革論議にとって避けられない本質的問題であり、わが国の今後の方向性にも大きな示唆を与えるものであることを付言しておきたい。