

《論文》

ハンブルク予算システムの戦略的再編

権 大煥

はしがき

会計を論じる場合、その問題が何を前提とするかを検討せずにその本質に接近することは困難である。また、会計を社会的制度現象とみる場合、会計基準や会計処理規則そのものの表面的意味よりも、それらの意図する社会的作用、または、意図せずとも生じる作用の「解明」こそ、重要であると考えられる¹⁾。

本研究で問題としている会計現象は、従来長い間、主として営利主体の利益計算の手段として使われてきた複式簿記が、非営利主体の非利益計算の手段として使われるようになったものである。周知のように、営利主体の利益金額は社会的に重要な意味があり、会計研究といえば、こうした営利主体の会計を指すものであった。むろん、これまでもいわゆる公会計または政府会計という範囲で多くの研究がなされてきたが、公的機構に係る新たな会計現象の社会的意味に関する議論が十分に尽くされたとは思えないのである。本研究は、ドイツ連邦共和国 (Bundesrepublik Deutschland, 以下、単にドイツと略す。) のハンザ同盟都市ハンブルク (Freie und Hansestadt Hamburg, 以下、単にハンブルクと略す。) で起きている会計現象を対象に、会計の社会的作用の解明に接近しようとするものである。

ここに取り上げる「予算システムの戦略的再編」とは、ハンブルクの州予算法 (Landeshaushaltsordnung, 以下、単にLHOと略す。) および関連の

1) 当然ながら、社会的制度現象がわずかな数の研究成果のなかで解明できるものとは思えず、より長い時間と継続的な個別研究が必要であることは言うまでもない。現時点で考えられるのは、複式簿記が性質の異なる経済主体に導入されるようになったことであり、そのことは組織の変容でもあり、社会の変容でもある。今後も数多くの個別事象の問題を論証し続けることは必須の研究作業である。本研究の思考上の基礎については、鈴木・千葉 (2015) を参照されたい。

諸規則を改正する法律のことである。正式な名称は、「ハンザ同盟都市ハンブルクの予算システムの戦略的再編に関する法律」(Gesetz zur strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg, 以下, 単にSNHGと略す)である。2013年12月17日付で公布されたSNHG (HmbGVBl. Nr.54)により, ハンブルクの予算・会計システムの改革は大きな節目となった。複式簿記導入の議論が本格化した2003年の議会文書(Drucksache17/3161)以後, SNHGをもってハンブルクの新しい予算・会計システムは法整備がようやく完了したからである。その後, SNHG第40章第8条の「評価」規定に基づくSNHGの評価報告書が2021年3月23日の議会文書(Drucksache 22/3643)に添付され, 公表されている。

拙稿(2021)では, SNHGの概要を含むハンブルクの新しい予算システム(Neue Haushaltswesen Hamburg, 以下NHHと略す。)の諸問題について考察を行った。このNHHは単にハンブルクだけの問題ではなく, 現代ドイツの会計制度を分析するための個別研究であって, 重大な研究課題は2009年改正ドイツ予算原則法(Haushaltsgrundsatzgesetz, 以下, HGrGと略)にあることを浮き彫りにしている。とくに, HGrG第6a条のBudgetierungは重要な分析対象であることを明らかにした。

続く拙稿(2022)では, HGrG第6a条のBudgetierungのハンブルク予算システム上の発現形態として, ハンブルクの予算制御システム(Haushaltssteuerung)のメカニズムを明らかにした。それはBudgetという枠組みを形態とした予算均衡を狙いとした残高ゼロ体系の構築であった。Budgetという新たな枠組みをもってハンブルクの行政主体は実務上, 柔軟な資金運用を可能にしながら, 予算均衡に向けた制御システムを構築したことになる。

さらに拙稿(2023)では, 問題の次元をドイツ基本法(Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 以下, GGと略す。)とHGrGに置いたうえ, 複式簿記の枠内での予算均衡の意味の論究を試みた。その際の分析対象として取り上げたのが, GG第109条にいう, いわゆる「債務ブレーキ

(Schuldenbremse)」条項であった。問題の性質はこの債務ブレーキという名称よりも、その条項の内容にあった。その内容は新規債務を抑制するために収入と支出の均衡を命じるものであって、いわゆる予算均衡（収支均衡）を命じるものであったのである。この会計上の関心事である収支均衡は、実のところ、HGrGを通じて複式簿記による新たな会計システムと伝統的なカメラル式システムを両立させる制度機能を果たすことになったことを明らかにすることができた。そこから得られた知見は、こうした両立化のより高次元の狙いこそ「世代間公平性」という社会的目標があったことを論証している。重要な研究成果は、この「世代間公平性」に向けて、会計はどのように構築され、それに向けて法制度および学説はどのように論理形成されているのかを明らかにしたことである。

しかしながら、利益計算を目的としない公的機構にとって、自然現象ではなく国の意識的な社会制度形成としてのこの会計現象がいかなる意味を内包し、その構造がいかなるものかは依然として問題である。

以下、ハンブルクの予算システムに複式簿記がどのように適用されているのか、その一端を明らかにする。その際に前提として検討しなければならないのが、本研究の分析材料である新LHO²⁾である。新LHOでは複式簿記をどのように扱っているかが問題である。

1. SNHGの目標

SNHGに関しては、ハンブルク政府による最新の評価報告書が2021年に議会に提出されている。ハンブルク政府は議会文書（Drucksache22/3643）をもってSNHGの評価に関する調査結果を公表した。SNHG第40章第8条には「SNHGの評価は政府がこの法の経験に関する報告書を議会に提出することによって行われる」と定められている。この報告書では、国際的な評価フレームワーク「公的支出と財政の説明責任のフレームワーク」

2) 以下、新LHOは2013年にSNHGによって改正された現在の法律を指し、旧LHOはその前の法律を指す。なお、本文に触れていない関連の法条文は文末にまとめて記載することにする。

(Public Expenditure and Financial Accountability Frameworks, 略して PEFA) が比較検討され、次のように評価結果が要約的に述べられている (Drucksache22/3643, S.1)。

評価の結果、ハンブルクの予算システムは戦略的再編後、高度な発展状態に達していることが分かった。それは、現代の予算システムのために定められた国際的な判断尺度をほぼ圧倒的に満たし、自らが設定した目標を達成するものである。

例えば、使用された PEFA 指標に関してはほぼ全体にわたって、そして SNHG の目標に関しては圧倒的に良好または非常に良好な評価が達成できた。具体的には、信頼性、透明性、財産の表示、ルールの基準化と統制、世代間の公平性の確保といったテーマを挙げることができる。発展の可能性としては、報告書システムの速度に関連して、分権型の資源責任の強化、サービスおよび効果目標に沿った制御、制御関連の情報の獲得と統合といった問題が認識された。

それゆえに、OECD の比較では、ハンブルクは複式簿記による予算会計のみならず予算計画をも示し、それらをサービス目標の提示と関連付ける進歩的な地域法人とみなされている。こうしたパフォーマンス Budgetierung の形式は、OECD 分類に沿って、「公表パフォーマンス予算編成」(Presentational Performance Budgeting) として分類できる。

報告書の結論にもあるとおり、予算・会計システムの全体プロセスは Budgetierung として示されている。要するに、次に示すように、法の目標は「世代間の公平性」の確保にあつて、この目標を実現する枠組みとして新たな予算・会計システムとして Budgetierung が構築されるようになったとすることができる³⁾。

この報告書の第 1 章には前述の結論とともに、SNHG の上位目標としての「世代間公平性」の確保とその評価フレームワークが示されている。この上位目標は、法案が審議される段階から掲げられていた。SNHG の動議に関する議会文書には次のように法改正の目標が掲げられている (Drucksache20/2363, S.1)

3) Budgetierung は英語の Budgeting のことであるが、厳密には HGrG 第 6a 条によるものである。同条文を単純に従来の一般用語としての予算編成とはいえず、ドイツの会計制度における新たな枠組みとして捉えられるべき概念である。詳しくは、拙稿 (2022) の考察を参照されたい。

議会の目標は依然として、いっそうの世代間公平性の意味でも、予算表示の透明性と情報内容を改善するために、複式簿記による予算システムへの転換を前進させることである。この透明性を達成するためには、予算立法者としての議会に憲法上の役割を全うするのに十分な情報を提供する一目で分かる予算構造が必要である。予算政治の授権は、予算計画の円滑な実施が保証されているものの、まさに予算が乖離して進行する場合、議会は政府から情報提供されなければならない、授権レベルと範囲に関しては制限的であって、必要に応じて事後制御することもある。

議会によるこの当初の目標は、その後 SNHG の具体化とともにさらに公式化されている。SNHG に関する 2013 年 6 月 18 日の政府草案では、SNHG の目標が次のように具体的項目として提示されている（Drucksache20/8400, S.46）。

- 追加の最新情報による財務状況の透明性を向上すること
- 一層の世代間公平性を確保すること
- 目標と成果に関する情報による、政治と行政の適切な制御を行うこと
- 国際的な傾向にある複式簿記に予算・会計システムを適応させ、公的予算の比較可能性と透明性を向上すること

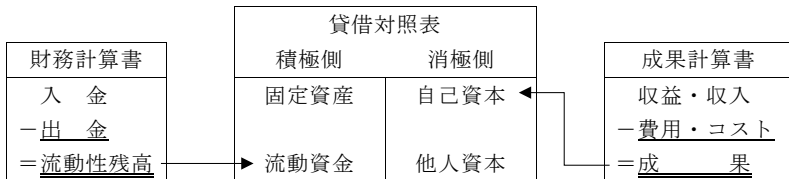
SNHG 評価報告書では、これらの目標に基づいて開発された評価フレームワークの中で、上記の目標を体系化し、指標を補完し、目標の達成を評価できる具体的な基準を与えている（Drucksache22/3643, S.24）。とりわけ、世代間公平性に関するフレームワークを提示する。

世代間の公平性を確保するための要件として、すべての財産対象物の要覧が必要である。公的任務の遂行に必要な財産が利用可能であり、それが持続的に維持されなければならない。とりわけ、減価償却による価値費消は、（再）投資によって補償されなければならない。負債は将来の世代もそこから恩恵を受ける投資に対してのみ調達されるべきである。明示的な債務（金銭債務および融資）に加えて、暗黙の債務（年金などの引当金）も財政経済上の考慮事項に含めなければならない。したがって、次の世代のための財政政策上の行動余地は依然として維持するべきものである。したがって、「世代間公平性の確保」という上位目標には、財産計算のみならず、主に時間の範囲に関連する持続可能な財政政策も含まれる。

2. 予算計画における複式簿記

SNHG 政府草案によれば、新しい予算システムの導入にはハンブルクの憲法（Verfassung der Freien und Hansestadt Hamburg, 以下、HV と略す。）の改正は必要ないが、新しい予算構造の前提条件としては HGrG の改正が問題であった（Drucksache20/8400, S.44）。とくに HGrG 第 1 a 条の予算運営（Haushaltswirtschaft）という新たな条項の挿入により、連邦および州は複式簿記の諸原則にしたがって予算運営が可能になったことである。ハンブルクはヘッセン（Hessen）州とともに HGrG の改革を主導する一方、SNHG により、予算の現代化においては州の中でも先駆的な役割を担っているという（Drucksache20/8400, S.46）。

図表 1：LHO 第 77 条第 4 項に基づく計算書体系



（出所：Drucksache20/8400, S. 50）

図表 1 の計算書体系は、基本的に国の複式簿記（die staatliche Doppik）に基づいている。この体系⁴⁾は、予算計画の策定、実行、決算に影響を与える。SNHG 政府草案（Drucksache20/8400, S.50）では次のように詳述されている。

成果計算書は費用と収益、または、コストと収入を計上し、資源消費および資源収入を表示する。全体成果計算書（Gesamtergebnisrechnung）に示される年度成果（剰余額または欠損額）は貸借対照表に収容され、自己資本の変化に直接反映される。予算計算書は成果計算書が均衡している場合に均

4) 厳密には HGrG 第 49a 条に結合した第 7 a 条にしたがって、基準化委員会が策定した国の複式簿記の基準を基礎としている。その基本はすでに計算書 3 本化システムとして早くから知られている。例えば、亀井（2013）第 6 章を参照されたい。

衡している⁵⁾。全体成果計算書において費用が収益を上回る場合、自己資本は減少する。逆に、収益が費用を上回ると自己資本は増加する。成果計画書には、それぞれのレベルで期待されるべき収入と発生の見込みのあるコストが含まれる。

財務計算書には、会計年度の実際の入金と出金が表示される。財務計算書の流動性残高は、貸借対照表の流動性資金の在高的変化を反映する。財務計算書の計画要素は、任務領域の財務計画であり、すべての予想されるべき入金と支払うべき見込みの出金が統合される。

貸借対照表には会計年度の現在の資源またはキャッシュフローは計上されず、基準日における利用可能な総資産とその資金調達の内容が比較される。積極側としての（借方）資産の種類に加えて、その利用状態も表示される。資産の資金調達を示す貸借対照表の消極側（貸方）は自己資本に加えて、現在および将来の既知の支払い義務をすべて表す。この場合、とくに法的債務および年金義務については、相応する引当金を形成する必要がある。自己資本は総資産から負債を除いた計算上の剰余である。ただし、計画策定プロセスの枠内では貸借対照表は作成されない。

なお、以下においてしばしば言及される自己資本の項目（Drucksache20/8400, S.67）は次のとおりである。

- 純額項目 (Nettoposition)
- 成果繰越 (Ergebnisvortrag)
- 一般準備金 (Allgemeine Rücklage)
- 貸借対照表上の特別授權繰越 (Besonderer bilanzieller Ermächtigungsvortrag)
- 貸借対照表上の特別授權負担
(Besondere bilanzielle Ermächtigungsvorbelastung)
- 景気調整項目 (Konjunkturposition)
- 緊急事態による貸借対照表上の負担
(Notsituationsbedingte bilanzielle Vorbelastung)

5) 複式簿記による予算システムでは予算均衡は成果均衡と代替可能な意味を有する。拙稿(2023)では、これについて連邦レベルでの議論をまとめている。ただし、後述するように、ハンブルクの場合、より具体的な独自の成果均衡の意味に注意を要する。

3. 新LHOにおける予算均衡

SNHG 政府草案では、前述のとおり、同法改正の前提にあるのは HGrG の改正であって、とくに会計システムがカメラル式から複式簿記に転換し、成果指向のプロダクト予算⁶⁾という形の新しい予算構造が導入されたことを上げ (Drucksache20/8400, S.44)、それと同時に引き起こされたのが、いわゆる債務ブレーキ (GG 第 109 条第 3 項, HV 第 72 条) の形成にあると指摘している (Drucksache20/8400, S.54)。そこで中心となる根拠が GG 第 109 条第 3 項第 1 文および HV 第 72 条第 1 項である。

この GG 第 109 条第 3 項第 1 文は、拙稿 (2023) でも論じているように、債務ブレーキ条項といわれる規制で、HV 第 72 条は GG の規制を踏まえたハンブルクの規制である。ただし、この条項の実務上の適用に関しては地域法人によって詳細が規定される。ハンブルクも同様である。しかし、むしろ重要なのは債務ブレーキを手段とした予算均衡の意味である。

SNHG では予算均衡に関して、次の点を考慮すべき論点として列挙している (Drucksache20/8400, S.54)。

- 全体成果計画書または全体成果計算書の均衡
- 複式簿記による全体財務計画書または全体財務計算書の均衡
- 信用による収入なしでの予算均衡
- 景気動向が信用調達に与える影響を考慮した規制
- 国の制御が及ばず国の財政状態に重大な影響を与える自然災害または例外的な緊急事態のための信用調達に対する例外的な規制
- 金融取引の収入と支出の調整および景気変動の対称的考慮の原則

6) プロダクトとは、端的に言えば、Budget 単位が生産するサービス (Leistungen) たるアウトプットのことであるが、それはプロダクトグループと表現されたり、プロダクト予算の側面があったり、さらにはコスト負担者 (Kostenträger) という側面もある。拙稿 (2020,2021) を参照されたい。

(1) 予算均衡と信用調達

SNHG (Drucksache20/8400, S.54) によれば、従前の予算均衡の根拠は旧 LHO 第 11 条第 3 項に基づく収支均衡にある。旧 LHO 第 18 条の前提条件下では、信用調達による予算均衡は可能であったとされる。ただし、それは予算計画においてのみ限定される。例えば、投資資金の信用調達は認められていた。予算計画策定後、実際の信用調達の金額は予算決議の授権によってのみ制限できていたという。予算決議の時点で経済全体の均衡の乱れを防ぐために信用調達が必要であると想定される場合、会計年度中にこうした前提条件が実際はもはや存在しないことが判明される場合でも、信用調達に関する政府の授権は存続していたという。

一方、新 LHO においては SNHG の上位目標がまず提示される。新しい予算改革の目標として、世代間公平性が掲げられ、それに導かれる形で期間費用の配分が法的根拠の前提となるのである。すなわち、発生原因に即した費用配分により世代間の公平性を確保するという前提である。そのため、将来の世代にも利益をもたらす投資の場合、現時点の支払いのみならず、減価償却を通じた期間配分が主張される。原則として、収益が費用を補填できる状態が目指されるのである。後述するように、全体成果計算書の成果均衡をもって予算均衡は果たされる。ただし、注意しなければならないのは、次のように収益が費用を補填できなくても容認される例外が認められる点である。ハンブルクの場合、例外を含めて、予算均衡の意味に注意しなければならない。

①[費用>収益]の容認その一

前年度に剰余額が発生し、LHO 第 79 条第 5 項に従って一般準備金に組み入れられている場合、欠損額は一般準備金からの取り崩しによって計画され、均衡させることができる (LHO 第 27 条第 3 項第 1 号と結合した第 1 項)。この場合、一般準備金への組み入れを通じて前年度に計上された自己資本は各年度において減少させることができる。

②[費用>収益]の容認その二

将来的には、予算均衡に係る規制は短期的な景気の動向よりも長期的な変動に指向することになる。このことは、持続的に財政を堅実なものにするという、GG 第 109 条第 3 項および HV 第 72 条に基づく憲法上の債務ブレーキの目標を考慮したものである。したがって、収益と費用の均衡を判断する基準は租税収益が長期的な傾向に相応しているかによる。

全体成果計画書の均衡の場合、景気による収益の変動が考慮されなければならない。このことは、租税収益が当該会計年度の長期傾向値 (Wert des langjährigen Trends der Steuererträge) を超える場合に、貸借対照表の景気調整項目に収益を追加することによって行われる (LHO 第 27 条第 2 項)。全体成果計画書は、収益が費用と景気調整項目への組み入れを満たすために使用できる場合にのみ、均衡する (LHO 第 27 条第 1 項)。したがって、景気調整項目に組み入れられる収益の部分は、当該の会計年度では費用を補填するのに利用できない。

逆に、租税収益が当該会計年度の長期傾向値を下回る場合、費用が全体成果計画書の収益を超えることができる。この金額では、欠損額は前年度に計上された景気調整準備金の減少によって相殺されるか、または、翌年度に繰り越される。こうした景気動向による貸借対照表上の負担は、その後の数年間、再び長期傾向を超える租税収益によって相殺されることになる。したがって、景気調整項目は景気循環を通じて費用を安定させることになる。

③ [費用>収益]の容認その三

ハンブルクの統制が及ばず、財政状態に重大な影響を与える例外的な緊急事態においても、費用が収益を超えることは容認される。このことは、例外的に信用調達を許可する GG 第 109 条第 3 項第 2 文および HV 第 72 条第 3 項に関連している。HV 第 72 条第 3 項は、2020 年 1 月 1 日から、緊急事態が投票の 3 分の 2 の過半数を持って議会によって決定されることを要求している。緊急事態は異常な状態でなければならないため、欠損額をどの程度まで許容し、その後どのように調整されるべきかを抽象的かつ一般的に事前

に決定することは不可能である。したがって、補完的にLHO第27条第3項第3号は欠損額と信用調達がどの程度正当化されるのか、また、緊急事態によって生じた貸借対照表の負担をどのように補償し、かつ、債務を償還するのかを法律で確定しなければならないと規定する。法律の規定にしたがって、翌年度のそれぞれの収益は、それぞれの会計年度の費用を相殺するだけでなく、緊急事態によって生じた以前の貸借対照表の負担も相殺しなければならない(LHO第27条第1項)。

(2) 景気調整の基準としての租税収益

ハンブルクの予算均衡の場合、次のようにGGおよびHVに基づきながら、その実務上の理由は別である(Drucksache20/8400, S.55-56)。すなわち、GG第109条第2項による、経済全体の均衡要件は、あくまで連邦または州の任務であるから、経済全体の均衡要件の意味をすべての会計年度の均衡として定める必然性はないとする。GG第109条第3項第2文およびHV第72条第2項からすれば、通常の状態から乖離した好況・不況の景気動向の影響をバランスよく考慮することこそ、むしろ適切だとする。つまり、景気の動向を考慮して、景気のよい年度に積み立てた準備金を、景気の悪い年度に生じる欠損額と相殺することを主張するのである。

SNHGは、連邦の場合を次のように述べる⁷⁾。すなわち、連邦は予算計画において、経済全体の生産能力の過小利用または過剰利用(いわゆる生産ギャップ)が予想される場合、経済の動向は通常景気状況から乖離すると想定している。このことは、見積りの潜在生産量が予算編成年度の見込み国内総生産から乖離する場合に該当する。景気の要素は生産ギャップと予算感応度の積として判明し、経済全体の活動に変化があった場合に連邦の収入と支出がどのように変化するかを示す。連邦政府は、欧州安定成長協定の枠組み内で使用される景気調整手続きと合致する(連邦にのみ直接適用される)手続きを、連邦参議院の同意なしに法規命令により決定する。

7) これについてはドイツの第二次連邦制改革について、詳しく取り上げている渡辺(2010)も参照されたい。

さらに、SNHGは、上記のことも、連邦と他の州との間の財政強化援助に関する協定および連邦に基づいた手続きも、ハンブルクに転用されるべきものではないとする。なぜなら、これらの手続きを採用することは、政府と議会の財政および予算政策の重要な決定要素が第三者によって決定されることになるからだという。さらに連邦が使用する基準も、複雑な計量経済手法によるもので、観察不可能な理論的に定式化された変数に基づいているというのである。

上記のように、連邦の手法をそのまま採用するのではなく、計算された景気の変動量を州間で適切に配分することが必要と力説される。したがって、ハンブルクの子算法における予算均衡に関する規制は、よりわかりやすく検証可能かつより信頼できる基準に関係づけられるとし、景気の影響は租税収益とその長期傾向を比較することによって決定されるとする。

ハンブルクは過去の明確に特定可能な実際の値を活用でき、同時に、税金の見積り方法により、計画値を予測するための信頼できるツールが利用できるとする。租税収益は最も重要な収益項目であるだけでなく、他のほとんどの収益・費用項目よりもはるかに景気の動向に従うため、景気変動を評価するための基準として特に適しているという。

なお、この法律における租税収益の概念には、直接税に関連する付随項目を含めて、ハンブルクの子算法に影響を与える租税収益が含まれる。これには、州間財政調整制度(Länderfinanzausgleich)からの費用と収益、および、一般連邦補充交付金(allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen)からの収益が含まれる。例えば、租税請求権の価値調整の変動による費用と収益、租税還付金引当金等が考えられるとされる。

(3) 長期的な租税収益傾向の把握

LHO 第27条第2項第1文は、租税収益の長期傾向を予算計画に表示することを規定している。SNHG 政府草案によれば、この傾向をどのように決定するかは、州子算法ではほぼ未解決のままになっているとされ、むしろ、現在予見できない動向に柔軟に対応できるように、適切な方法を開発し、そ

れを正当化するのは政府の責任であると述べている。さしあたり、政府の計画に従って、租税収益の長期傾向を決定するためにどの方法が使用されるかについて次のように示されている（Drucksache20/8400, S.57）。次の方法の詳細は、法改正の調整を除き（下記の①、⑥、LHO 第 27 条第 2 項第 2 文）、必ずしも既存の法律条文から生じるものではなく、事実上の理由がある場合は異なる別の方法でも形成されることもあるとし、実務上の柔軟な形成を暗示している。

- ① 会計年度の基準となる租税収益の傾向値は、税法改正の影響を調整して、過去の年度の実際の租税収益に基づいて算出される（LHO 第 27 条第 2 項第 2 文）。
- ② 租税収益の傾向は、一般に行われている数学的手法である最小二乗法を使用して、指数関数的傾向として決定される。
- ③ 租税収益の傾向の算出は、複数の景気循環にまたがるように選択された固定年数の期間に基づいている。この期間は「スライド」式に設定される。すなわち、毎年、基準期間の終わりには新しい年度が実際値とともに算出に含まれ、他方、基準期間の開始時には考慮される最も古い年度が計算から削除される。
- ④ 租税収益の実際値が入手可能な年度のみを基準期間に含めることになる。例えば、当該会計年度をX年度とすれば、この会計年度の基準となる傾向値に基づいて算出される基準期間は、年X-2（当該会計期間の2年前）で終了する。したがって、傾向値は会計年度の開始前に最終的に確定される。計画の確実性のために、特にX-1年度の年間実績がさらなる時間の経過とともに明らかになった場合でも、この値は変更されない。

- ⑤ ダブル予算 (Doppelhaushalte)⁸⁾ の初年度については、基準となる傾向値は予算が決議される時点にすでに最終的に確定されている。ダブル予算の2年度目については、基準となる傾向値はその時点でのみ見積もりできる。しかし、基準期間の最後の年度を除くすべての年度について値がすでに入手可能であるため、比較的正確に見積もりできる。2年度目の最終傾向値は、ダブル予算の1年度目の過程ではじめて確定される。はたして、それによってダブル予算の2年度目の予算計画も変更する必要があるのか、それとも最終的な拘束力のある傾向値にあわせて予算決算書が管理措置によっても達成できるのかは、個別のケースで検討し、決定されなければならない。
- ⑥ 傾向値を計算するには、税法改正の影響を調整しなければならない (LHO 第 27 条第 2 項第 2 文)。そうしなければ、傾向を決定する際に法定減税が景気低迷のように扱われる危険があり (したがって、憲法の意図に反して信用調達が正当化される)、法定増税は好景気効果のように処理される危険がある。
- ⑦ 調整の枠内で、計画年度の傾向値を決定するには、前年度の3月31日までに可決された税法改正のみを考慮することにする。計画の現実性のために、後に可決された税法の改正は考慮されず、後の計画年度の傾向値が決定される場合にはじめて計算に含まれる。
- ⑧ 新しい手続きの初期段階には特別規則が適用される。すなわち、過年度の実績値は、2015年1月1日より前に発効した税法の改正の影響の調整は、行われるものではない (SNHG 第 40 条第 5 項第 7 文)。

上の①から⑧の要点は次のとおりである。すなわち、長期の租税収益の傾向値を算出する際には、その間の税法改正の影響も調整に入れながら、数学

8) ダブル予算とは、2か年度予算ともいう。1か年度の予算を議決することに代えて、2か年度の予算も議決できる。しかし、単年度の予算原則は、引き続き遵守されなければならない。即ち、すべての見積額は、それぞれの年度に別個に査定されなければならないとされる (Veit/Reichard/Wewer(Hrsg.)2019, S.474)

的手法で傾向値が算出される。期間の設定は次章の図表2にみるように、各年度の長期傾向を設定する区間は各年度の経過とともにスライドして進む。注意すべきは、ダブル年度予算の場合、この2年度分のダブル年度予算において、2年度目の傾向値はダブル年度予算の策定時には単に見積もりだけにして、1年度目の会計期間の間に2年度目の最終値が確定することが問題となる。しかし、この問題は個別ケースで検討することになる。

4. 租税収益の長期傾向値の算定

新しいLHOはこの複式簿記による財産指向の予算均衡⁹⁾に関して、次のように特別調整を定めている(FHH2014, S.15)。

すなわち、景気動向によって租税収益は変動する。したがって、租税収益の長期傾向値を基準として成果均衡を図ろうとする場合、景気動向による租税収益の影響が決定されなければならない。

景気動向の影響を考慮に入れた複式簿記の成果が、租税収益に対してどの程度の影響があるのを決定するために、予算計画の税額査定に基づいて見積もられた実際の租税収益と、当該年度の租税収益の長期傾向に応じた値とが比較される。長期の傾向値を計算することにより短期的な変動が平準化される。年間の傾向値はハンプルクが構造的に利用できる租税収益の総額を表示するが、この傾向値からの乖離は一時的な景気動向の影響の結果であるとみなされる。

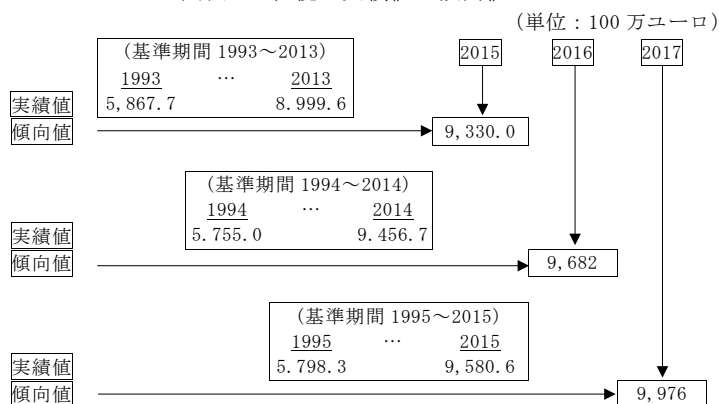
このとき、景気動向のプラスの影響（プラスの「景気動向要素」）の意味は、追加費用の負担を回避でき、自己資本の景気調整項目への積み立てをもたらす。逆に、不景気による景気動向要素のマイナスの影響は、収益を上回る費用をもたらす、それによって発生する複式簿記の赤字は景気調整項目と

9) この財産指向の予算均衡の意味に関して、新LHOによれば、信用調達に関して入金・出金を制御することだけが重要ではない。世代間公平性の目標が上位にあるだけに、重要なのは正味の財産の維持にあるとされる。すなわち、貸借対照表の自己資本の認識が重要であって、そのためには財産価値の減価償却または将来の年金引当金を含む費用が収益によって均衡されるように制御することが重要だというのである(FHH2014 S.15)。

相殺計算されなければならない。このように、景気調整項目は両面の意味があり、プラス値としての景気調整準備金と、マイナス値としての景気動向による貸借対照表上の負担とが、自己資本項目として表示される。

FHH(2014, S.257) によれば、景気動向の調整のメカニズムは、複式簿記の全体成果計画書の均衡のみならず、許容される正味の信用調達の決定にも関係づけられる。その場合、景気調整要素は一方では年度に対して計画された租税収益の税額査定を基礎として、他方では租税収益の傾向値が、その差額として決定される。傾向値の決定は、SNHG 第 40 章第 5 条第 7 項に結合した LHO 第 27 項第 2 項の要件に方向づけられている。

図表 2：租税の実績値と傾向値



（出所：FHH2014, S. 261 の表から抜粋）

租税収益の長期傾向は、一般的に通用している数学的手法である最小二乗法を使用して、指数関数的な傾向として決定される。当該会計年度 X の傾向計算は、X-22 年から X-2 年までの 21 会計年度の期間の実績値に基づいている。例えば、2015 会計年度では、1993 年から 2013 年までの実績値に基づいて、2015 年の傾向値が算定される。2016 会計年度に関しては、1994 年から 2014 年までの実績値に基づいて計算された傾向値が最終的に計算され、

傾向値の基準になる。ただし、2015/2016 ダブル予算において基準期間となるのは1993-2013であるから、2016の傾向値の算定期間において2014年度の実績値は集計されていない。したがって、2015/2016 ダブル予算の2016年度に対しては暫定的に1993年度から2013年度までの実績値に基づいて傾向値が計算されている。

5. 新 LHO 第 27 条に基づく予算均衡のケース

新 LHO 第 27 条によれば、成果均衡によって予算均衡は果たされる。注目すべきは、租税収益の長期傾向が均衡の調整手段となることである。予算計算書の一部である全体成果計算書は、租税収益の長期の傾向を基準として均衡が図られるのである。また、この均衡に合わせて信用調達が例外的に許容され、その金額も均衡に応じて決定されることになる。次のケースは、租税収益の長期傾向値を基準として、会計年度の見積もり租税収益の変化が全体成果計算書の均衡にどのように相応しているかを示している。

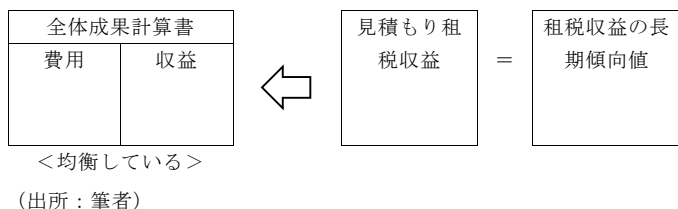
(1) ケースその一：見積もり租税収益＝租税収益の長期傾向値

会計年度の予算計画で見積もられた租税収益が、当該会計年度の租税収益の長期傾向値と合致する場合、次のような会計処理で全体成果計画書は均衡する。

すなわち、全体成果計画書の費用が収益によって補填されるか（LHO 第 27 条第 1 項）、または、欠損額が一般準備金によって補填される場合（LHO 第 27 条第 3 項第 1 号と結合した第 1 項）、全体成果計画書は均衡する¹⁰。

10) 複式簿記による全体財務計画書では、出金は入金によって補填されなければならない（LHO 第 28 条第 1 項）。その場合、利用可能な流動性資金または現金借入の許可を使用できる。

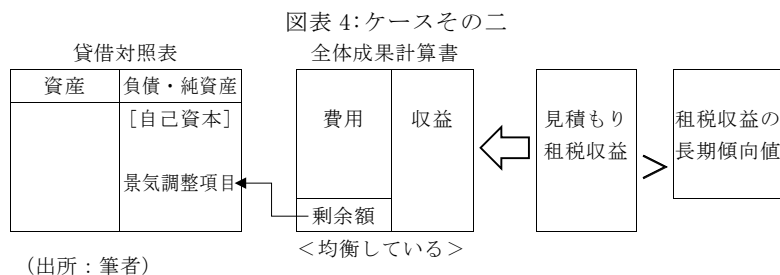
図表 3: ケースその一



全体成果計画書に関するこのような条件が満たされる場合、LHO 第 28 条第 2 項第 1 文第 2 号に従って、信用調達による入金金融取引の残高を賄えるために、複式簿記による全体財務計画書に組み込むことができる。

(2) ケースその二：見積もり租税収益 > 租税収益の長期傾向値

会計年度の予算計画で見積もられた租税収益が、当該会計年度における租税収益の長期傾向値を超えている場合、次のような会計処理で全体成果計画書は均衡する。



すなわち、収益が全体成果計画書の費用を補填すると同時に傾向値を上回る租税収益の金額が貸借対照表の景気調整項目に組み入れられることで、全体成果計画書は均衡する (LHO 第 27 条第 1 項および第 2 項第 3 文)¹¹⁾。そ

11) このケースその二も、複式簿記による全体財務計画書では出金は入金によって補填されなければならない (LHO 第 28 条第 1 項)。全体成果計画書に関する上記の条件が満たされる場合、金融取引の残高を賄うための信用調達からの入金を再び予算計画書に計上することはできる (LHO 第 28 条第 2 項第 1 文第 2 号)。

のとき、景気調整項目への組み入れは次の2つの方法で行われる。

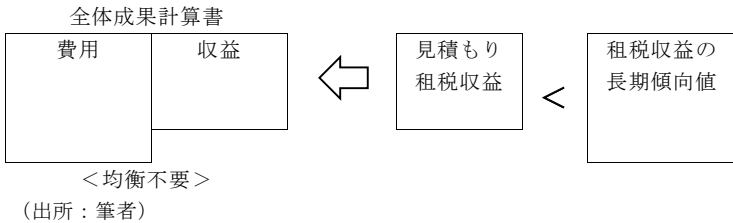
- ①景気動向によって生じた前年度からの貸借対照表の負担との相殺
- ②①の負担が存在しない場合には、景気調整準備金の形成¹²⁾。

(3) ケースその三：見積もり租税収益<租税収益の長期傾向値

会計年度の予算計画で見積もられた租税収益が、当該会計年度における租税収益の長期傾向値を下回っている場合、全体成果計画書の均衡をとる必要はない。

このケースのもとでは、費用は期待された租税収益と当該会計年度の租税収益の長期傾向値との比較から生じる差額のみだけ収益を超えることができる（LHO 第27条第3項第2号と結合した第1項）。その場合の欠損額は、収益に影響を与えない景気調整準備金の取り崩しによって相殺されなければならない。

図表 5: ケースその三



このような準備金が存在しないか、または、十分でない場合は、景気動向によって生じる貸借対照表の負担を計画することができる。しかし、予算計画は計画貸借対照表を根拠に据えていないため、貸借対照表の景気調整項目の変化は直接計画されるものではなく、議会によって許容される LHO 第27条第3項第2号により、欠損額から生じることになる。

予算計画の策定時に租税収益が長期の租税収益の傾向値を下回ることが想定される場合でも、金融取引残高を賄うために、信用調達による入金は予算

12) なお、一般準備金を景気調整項目に利用するために使用することは許される。

計画に含めることができる（LHO 第 28 条第 2 項第 1 文第 2 号）。さらに、租税収益が当該会計年度の租税収益の長期傾向値を下回ることにより生じる欠損額を補填するために信用が行われる場合がある（LHO 第 28 条第 2 項第 1 文第 3 号）。

上記のように、新 LHO では予算計算書の均衡に関しては、景気の状態だけでなく、実績租税収益の関係が予算計画の段階で考慮されなければならない。

LHO 第 79 条第 3 項は、収益を景気調整項目に組み入れる義務と、全体成果計算書の収益を超える出費を行う許可を、実際の租税収益の推移に結び付けていることがわかる。これらが予算計画における租税収益の長期傾向値を超えた場合、当該会計年度の成果は景気調整項目に組み入れなければならない（LHO 第 79 条第 3 項第 1 文）。租税収益がこの傾向値を下回る場合には、景気調整準備金を行使できるとし、景気調整準備金が存在しないか、または、十分でない場合、欠損額は景気動向による貸借対照表の負担として計上できるようになった（LHO 第 79 条第 3 項第 2 文）。

6. 調整計算の例

成果計算の場合、全体成果計算書における収益と費用の相殺計算によって成果剰余額または成果欠損額が明らかになる。こうして全体成果計算書上の年度成果が確定する。次の図表¹³⁾は、SNHG 政府草案の理由書に基づき、そのケースを示している。5 個のケースとその調整の項目が縦に列挙されている。

最初は収益から費用を差し引いて計算された年度成果からスタートする。

13) 図表 6 およびその解説は SNHG 政府草案に基づいている（Drucksache 20/8400, S.64-66）

図表 6: 成果均衡の調整計算の例

No.	項目	ケース				
		I	II	III	IV	V
1	収益	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
2	費用	950	900	1,000	1,100	1,100
3	調整前の年度成果	50	100	0	-100	-100
4	欠損額の加算	0	10	10	10	120
5	小計	50	110	10	-90	20
6	繰越授権額の減算	50	50	50	50	50
7	小計	0	60	-40	-140	-30
8	長期傾向値を下回る租税収益の加算	0	90	0	90	0
9	小計	0	150	-40	-50	-30
10	長期傾向値を上回る租税収益の減算	0	0	-60	0	-30
11	小計	0	150	-100	-50	-60
12	緊急事態による欠損額の加算	0	0	100	50	0
13	小計	0	150	0	0	-60
14	緊急事態による貸借対照表負担の減算	0	0	0	0	10
15	調整後の年度成果	0	150	0	0	-70
16	予算計画上の容認欠損額	0	0	0	-50	-70
17	一般準備金の成果計算書の決算	0	+150	0	0	-70

(出所：Drucksache20/8400, S. 66)

(1) 新 LHO 第 47 条第 3 項に基づく欠損額合計の加算 (No.4)

新 LHO 第 47 条第 3 項第 1 文に基づく欠損額の合計は年度成果に加算される (NO.4)。結果として、年度成果の剰余額が増加するか、または、欠損額が減少する (NO.5)。すなわち、計画通りにこれらの欠損額が発生しなかったら、全体成果計算書の欠損額はより少なくなるか、または、より多くの剰余額として計上されるはずであることから、欠損額がプラス値として年度成果を増加処理される。これらの欠損額の合計は貸借対照表の自己資本の部において「貸借対照表上の特別授権負担」項目として表示されることになる (LHO 第 79 条第 1 項第 2 文)。

(2) LHO 第 47 条第 2 項に基づく費用の減算 (No.6)

LHO 第 47 条第 2 項に従って次の会計年度に繰り越されるコストを引き起こす授権の合計は、年度成果から減算される (No.6)。結果として、年度剰余額が減少するか、または欠損額が増加することになる (No.7)。この減算の論理には注意を要する。すなわち、もしこれらの授権が計画通りに行使されていれば、それに応じて剰余額は減少するか、または、相応の欠損額が生じていたはずだからである。この目的のために、「貸借対照表上の特別授権繰越」が貸借対照表の自己資本の部に表示される。

(3) 租税収益の長期傾向値に関する加算 (No.8)

租税収益が予算計画書の根拠である租税収益長期傾向値を下回った場合、両者の差額は年度成果に加算される。結果として、それに応じて年度剰余額が増加するか、または、欠損額が減少する (No.9)。もし計画通りに、租税収益の長期傾向値に相応する額の租税収益が獲得されていれば、その差額だけ欠損額が減少するか、または、剰余額が増加することになる。貸借対照表では、差額に応じて景気による負担が(追加的に)形成されるか、それに応じて景気準備金が減額される (LHO 第 79 条第 3 項第 2 文)。

(4) 租税収益の長期傾向値に関する減算 (No.10)

租税収益が予算計画書の根拠である租税収益長期傾向値を上回った場合、両者の差額は年度成果から減算される。結果として、それに応じて年度剰余額が減少するか、または、欠損額がそれに応じて増加する (NO.11)。もし計画通りに、租税収益の長期傾向値に相応する額の租税収益が発生していれば、その差額だけ剰余額が少なくなるか、または欠損額が大きくなったことになる。貸借対照表では、その金額だけ景気動向による負担が減額されるか、景気調整準備金が形成または増加される (LHO 第 79 条第 3 項第 1 文)。

(5) LHO 第 27 条第 3 項第 3 号に基づく欠損額の加算 (No.12)

例外的な緊急事態に関する LHO の第 27 条第 3 項第 3 号に基づく法律に

より欠損額が生じた場合、この金額も年度成果に加算される。結果として、年度剰余額が増加するか、または、欠損額が減少する(No.13)。もし、別個に対処されるべき緊急事態が存在しなかったならば、その差額だけ欠損額が少なくなるか、または、それに応じて剰余額が高くなったはずであるからである。その金額は緊急事態による貸借対照表の負担として繰り越される(LHO 第 79 条第 4 項)。

(6) 前年度の緊急事態による負担の減算 (No.14)

緊急事態により貸借対照表の負担が発生し、LHO 第 27 条第 3 項第 3 号にしたがった法律に基づいて均衡をとらなければならない場合、緊急事態法で要求される金額が貸借対照表から減算される。結果として、年度剰余額が減少するか、または、欠損額が増加することになる。なぜならば、その限りにおいては負担を相殺できる剰余額が獲得されなければならないからである。

(7) 調整後年度成果の均衡のための一般準備金の取り扱い (No.16)

上記のすべての調整プロセスの後に、調整後の年度成果(No.15)において、ケースVのように、もし欠損額が生じている場合、この欠損額は本来、予算計画上に認められていなければならないはずで、結果として一般準備金の取り崩しによって均衡が予定されていないものである(No.16)。よって、No.15 で生じた欠損額は一般準備金の取り崩しによる解消される。

ただし、ケースIVのNo.16 ように欠損額が生じていないが、すでに予算計画上一般準備金の取り崩しが予定されている場合、たとえそうだとした場合、No.17 の一般準備金には影響が及ばないことがわかる。

ケースVのNo.17 の場合は、No.15 で生じた欠損額70がすでに予算計画上に認められていた計画欠損額の適用によって最終決算額がマイナス70になっている。この金額は貸借対照表の一般準備金を減らすことになる。

むすび

以上、複式簿記が新しい予算・会計システムにおいて、どのように適用されているのか、その一端を明らかにした。ハンブルクの場合、世代間公平性という上位目標に対する法制度上の論理形成のもとに、成果均衡によって予算均衡が果たされる構造を系統的に完成していることがわかる。

ハンブルクの予算・会計システムの論理は次のとおりである。すなわち、世代間公平性を確保するための持続的な財政政策にとって不可欠なのは、長期指向に基づく成果均衡システムである。単年度の剰余額または欠損額は長期の期間で考えれば、いずれ平準化される。よって、景気動向を対称的に考慮して当該年度の成果を調整すれば均衡を保つことができるのである。複式簿記上の予算均衡は、長期の租税収益の傾向値に基づく会計期間の成果調整によって常に制御可能性を有し、その目標が果たされることになる。

(付記) 本研究は「令和5(2023)年度札幌大学研究助成」による研究成果の一部である。

【参考・引用文献】

- 亀井孝文編(2012),『ドイツ・フランスの公会計・検査制度』,中央経済社
- 権大煥(2019),「EPSASに係る租税請求権の会計上の論理構造—ボット/クリアの所説によせて—」,『経理知識』第98号,19-35頁。
- (2020),「プロダクト基準原価計算に関する一考察—NRW州の事例を中心として—」,『経理知識』第99号,1-18頁。
- (2021),「ハンブルクの新しい予算システム」,『札幌大学研究紀要』第1号,103-128頁。
- (2022),「ハンブルクの新しい予算制御のメカニズム」,『札幌大学研究紀要』第2号,161-182頁。
- (2023),「ドイツ基本法『債務ブレーキ』条項の会計上の意義」,『経済と経営』

第 53 卷第 1 号, 1-24 頁。

- 鈴木義夫・千葉修身 (2015), 『会計研究入門—“会計はお化けだ!”』, 森山書店。
- 渡辺富久子 (2010), 「ドイツの第二次連邦制改革 (連邦と州の財政関係) (2) —財政赤字削減のための法整備」, 『外国の立法』第 246 号, 86-101 頁。
- Drucksache 17/3161 (2003), Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft, “*Einführung der kaufmännischen Buchführung in der Verwaltung*”, *Einführung der Kaufmännischen Buchführung in der Verwaltung sowie Stellungnahme des Senats zu dem Ersuchen der Bürgerschaft vom 9./10./11. Dezember 2002 (Drucksache 17/1898) – Reform der Hamburger Haushaltsrechnung und Einführung einer “Generationenbilanz”* –, BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG, 17. Wahlperiode, 05.08.03
- Drucksache 20/2363 (2011), *Antrag, Betr.: Strategische Neuausrichtung des Haushaltswesens*, BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG, 20. Wahlperiode, 23.11.11
- Drucksache 20/8400 (2013), Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft, *Entwurf eines Gesetzes zur strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg (SNH-Gesetz – SNHG)*, BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG, 20. Wahlperiode, 18.06.13
- Drucksache 22/3643 (2021), Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft, *Evaluation des Gesetzes zur Strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg (SNHG): Erfahrungsbericht des Senats*, BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG, 22. Wahlperiode, 23.03.21.
- FHH (2014), *Finanzbericht 2015/2016, Allgemeiner Vorbericht zum Haushaltsplan-Entwurf 2015/2016 Mittelfristiger Finanzplan 2014-2018*, Stand: Beschluss des Senats vom 24. Juni 2014.
- HmbGVBl. Nr.54 (2013), HAMBURGISCHES GESETZ- UND VERORDNUNGSBLATT, *Gesetz zur strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg (SNH-Gesetz – SNHG)*, DIENSTAG, DEN 24. DEZEMBER.
- Heller, Robert F. (2010), *Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden: Handbuch zum Management der öffentlichen Finanzen*, 2., völlig neu bearbeitete Auflage, R.v.Decker.
- Kristin Wagner/Jan Quast/Helge C. Brixner/Dennis Hilgers (2017), Das parlamentarische Berichtswesen im doppelhaushaltigen Produkthaushalt: Nutzung und Akzeptanz des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in

Hamburg, *Verwaltung und Management*, 23. Jg., Heft 3, S. 145-153.

Raupach, Björn (2017) , *Erfolgsfaktoren im Innovationsmanagement : Die Reform des öffentlichen Haushalts und Rechnungswesens in der Stadt Hamburg*, Springer Gabler.

Veit/Reichard/Wewer (Hrsg.) (2019) , *Handbuch zur Verwaltungsreform*, 5.Auflage, SpringerVS.

Wagner-Krechlok, K./Hilgers, D./Brixner H.C. (2019) : The introduction of accrual accounting and budgeting in the city state of Hamburg: A qualitative analysis of the reform process and its benefits, *Tékhné-Review of Applied Management Studies*, 16 (1) , S. 40-51.

【関連条文】

< GG 第 109 条 >

第2項 連邦および州は、欧州共同体設立条約第 104 条に基づく欧州共同体の法行為から生じる財政規律の遵守のために課せられるドイツ連邦共和国の義務を共同して遂行し、この枠内において経済全体の均衡の要請を考慮に入れる。

第3項 連邦および州の予算は、原則として、信用による収入なしで均衡させなければならない。連邦および州は、通常の状況から逸脱した景気の推移の影響を好況及び不況のいずれの場合にも均しく考慮に入れるための規制、並びに、国の統制から免れ、国の財政状態を著しく損なうような自然災害又は異常な緊急状態の場合のために予め特例規律を定めることができる。かかる特例規律については、それに対応する償還規定を予め定めておくものとする。連邦の予算についての詳細の形成は、信用による収入が名目国内総生産の 0.35% を超えない場合には、第 1 文の原則が妥当するとの条件付きで、第 115 条が詳細の形態を規律する。州の予算に関する詳細な形成は、次のような条件を伴う各州の憲法上の権限の枠内でそれを規定する。即ち、信用による収入が許されない場合にのみ、第 1 文に合致する。

< HV 第 72 条 >

第1項 原則として、収入と支出は信用による収入なしで均衡させなければならない。

第2項 景気の動向が通常の状況から乖離している場合、第1項から乖離することができる。この場合、好況と不況の予算への影響が対称的に考慮されなければならない。

第3項 自由ハンザ同盟都市ハンブルクの統制が及ばず、その財政状態に重大な影響を与える自然災害または例外的な緊急事態が発生した場合、議会がそのような状況の存

在を投票の3分の2の過半数をもって決定した場合、第1項から乖離することができる。乖離は償還規制と組み合わせなければならない。信用は適切な期間内に償還されなければならない。

<旧 LHO 第 11 条第 3 項 (予算均衡) >

予算計画と予算計画の補正は、収入と支出で均衡させなければならない。

<旧 LHO 第 18 条第 1 項 (信用調達の限定) >

信用による収入は、投資支出の総額までの金額のみ予算計画に含めることができる。例外は、経済全体の均衡の乱れを防止するためにのみ許可される。

<旧 LHO 第 25 条 (剰余額、欠損額) >

第1項 剰余額または欠損額は、実際に受け取った収入(実績収入)と実際に支払った支出(実績支出)の差額である。

第2項 剰余額は、特に信用需要の削減または債務の償還に使用されるか、準備金に組み入れなければならない。剰余額を債務償還に充てたり、準備金の組み入れに充てたりする場合は、次年度に確定されるべき予算計画に盛り込まなければならない。1967年6月8日の経済の安定と成長の促進に関する法律(Bundesgesetzblatt I Seite 582)第14条に結合した第6条第1項第3文は、妨げられない。

第3項 欠損額は、遅くとも翌々の会計年度の予算計画に盛り込まなければならない。信用調達の可能性がなくなっていない場合、信用による収入によってのみ補填できる。

<新 LHO 第 27 条 (全体成果計画書の均衡) >

第1項 全体成果計画書の収益は、欠損額が第3項により許されていない場合に、少なくとも全体成果計画書の費用、第2項に基づく景気調整項目への組み入れ、および、第3項第3号後段に従った法律を踏まえて緊急事態条件の貸借対照表の負担の必須の均衡をみなさなければならない。

第2項 租税収益の長期的な傾向は、21の年数のスライド式のサポート期間を使って、予算計画に示されなければならない。傾向を判断する際には、税法改正の影響に関する調整が行われる。会計年度においてその年度に生じる傾向値を上回る租税収益が見積もられる場合、それを越える限りにおいてのみ景気調整項目に組み入れなければならない。第13条に基づいて2か年度の予算計画が作成される場合、政府は第1年度目において第2年度目の傾向値を更新し、その結果を議会に報告する。景気調整項目が租税収益の傾向値の50%値をポジティブにまたはネガティブに超えることが予想され

る場合、租税収益の長期的な傾向を決定するための手順を見直し、議会に結果の情報を提供しなければならない。

第3項 全体成果計画書の費用は、以下の前提条件が個別にまたは共通に満たされる範囲で、収益を超えることができる。

1. 欠損額が一般準備金の取り崩しによって均衡できる場合
2. 会計年度の租税収益が第2項にしたがって当該会計年度の傾向値を下回っている場合
3. 欠損額が、自由ハンザ都市ハンブルクの憲法第72条第3項第1文に従った確認事項に基づいて必要であると法律により決議された場合。さらに、この法律では次のことが確定されなければならない。即ち、緊急事態によって引き起こされる貸借対照表上の負担を相殺し、債務を償還すべき信用調達の金額がどの程度で正当とされるかである。

<新 LHO 第 28 条 (複式簿記による全体財務計画の均衡, 信用授權) >

第1項 複式簿記による全体財務計画は、入金と出金で均衡しなければならない。

第2項 信用の調達からの入金は、次の目的の資金調達にのみ見積もることができる。

1. 信用の償還
2. 金融取引の残高
3. 第27条第3項第2号に従った欠損額
4. 第27条第3項第3号後段に従った需要

第1文第2号に従った残高は、資本参加の取得、公的領域への償還、融資授与のための出金、および、資本参加の売却、公的部門の信用調達、および、融資の回収からの入金から生じる。

<新 LHO 第 47 条>

第2項 第20条に基づく授權に繰越可能性があり、行使されていない場合、財務当局の同意を得て、次の会計年度に繰り越すことができる。コストを発生させる授權に基づき、年度決算書の流動資産として積極側計上されている動産が調達された場合、授權は流動資産の消費に使用されるという条件の下でのみ繰り越すことができる。授權が繰越できない場合、財務当局はこの限りにおいてそれを許可することができる。

第3項 コストを発生させる授權が超過される場合、財務当局の同意を得て、欠損額を後続年度に繰り越さなければならない。このことは、投融資の出金を行う授權に準用され、そして、収入の減少および入金の減少がコストの減少または出金の減少によって補填できない場合も準用される。

<新 LHO 第 79 条>

第3項 租税収益が第 27 条第2項に従って会計年度に決定された傾向値を超える場合、その限りにおいてそれらは景気調整項目に組み入れなければならない。租税収益がこの傾向値を下回っている場合、そこから生じる差額は景気調整準備金を減らすか、または、景気調整準備金が存在しないか十分である場合は、景気による貸借対照表の負担を形成する。

第5項 収益と費用、第1項、第3項、第4項に基づく措置、および、第 27 条第3項第3号による緊急事態による貸借対照表上の負担の相殺により、全体成果計算書の残高がプラスになる場合は、これを一般準備金に組み入れなければならない。