

《論文》

ハンブルクの新しい予算システム

権 大煥

はしがき

本稿で取り上げるドイツ連邦共和国（以下、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。）¹⁾の新しい予算システム（Neue Haushaltswesen Hamburg, 以下NHHと略す。）²⁾とは、2003年から2015年までに行われたハンブルクの予算・会計システムの改革（Die Reform des Hamburger Haushalts- und Rechnungswesens）の枠内におけるものをいう。これもまた、明らかに現代に観られる会計現象の一つである³⁾。本稿では、とりわけ予算システムに焦点を合わせている。

この際、特に考慮に入れなければならないのは、支配的な会計研究の対象

-
- 1) ハンブルクは一都市であると同時に、ドイツの16州のうちの一つの州としても位置付けられている。ハンブルクの正式名称については、(財)自治体国際化協会編(2003)を参照されたい。
 - 2) 本稿での意味は後述するSNHを含むハンブルクの新しい予算・会計システムにおける新しい予算システムの意味で論じている点に注意されたい。
 - 3) ハンブルクは公的行政機関としての経済主体を指し、こうした公的主体の問題をどのように扱うかは、通常の企業会計を扱うより複雑な側面がある。従来、財政学または行政学の方がより歴史が長し、当然ながら法(律)学の領域としても広く研究されてきたと思うからである。しかしながら、近年の公的主体における複式簿記の導入は、会計研究の新しい領域として考えるべき必然性がある。これまで、いわゆる外部報告目的の公会計問題が多く論じられてきたが、予算会計の側面はいうまでもなく、とくにバランスト・スコアカード、目標原価計算、コントロールリングなどの研究も行われているという(Schaefer2012, S.114)。こうした公的主体の会計問題は、現代経済における新しい会計実務(たとえば、リース会計、デリバティブ会計など)の現象と同次元で考えることができる。会計研究の考え方は、鈴木・千葉(2015, 1-15p.)を参照されたい。

である企業会計（私的経済主体の会計）との異質性である。ハンブルクのように利益獲得を目的としない公的経済主体の性質は、問題の大前提というべきものである。さらに、会計現象を社会制度の現象としてみた場合（鈴木・千葉 2015, 1-15p.）、こうした公的主体における複式簿記を基盤とした会計システムの変革は、決して単純に捉えられるべきものではないのである⁴⁾。本稿は、現代会計の根本的な性質を解明するための一試みである。

具体的には、NHHが分析の対象であるが、主要な問題意識は新しい予算システムにおける用語にある。この問題意識の所在は2009年改正ドイツ予算原則法（Haushaltsgrundsatzgesetz, 以下HGrGと略）第6a条⁵⁾にあるが、これに関連してはノルトライン・ヴェストファーレン（Nordrhein-Westfalen, 以下単にNRWと略す。）州のプロダクト基準原価計算の問題（拙稿2020）においても言及されており、本稿ではとりわけBudget概念に着目している。既存の法律上⁶⁾の用語である予算（Haushalt）に並んで、何ゆえにBudgetという用語が使用されるようになったのか。ここで問題とするのは、果たして予算とBudgetは同義語であるのか、また予算編成

4) 公会計制度改革の問題を取り上げる上で重要な背景は国の債務危機にある点（Raupach/Hilgers2012, S.283）に異論はないように思われる。しかしながら、私的主体の企業会計における計算結果が利害関係者に直接的に作用するのに対して、公的主体においては十分議論されているように思えない。主として複式簿記のメリットが無批判的に主張されることが多く、その論証も十分とは言えないのである。何を分析（研究）すべきかは、会計研究にとって重大な問題であろう。

5) HGrG第6a条（Budgetierung）「(1) 歳入、歳出、そして債務負担権限は、組織単位の分権的な責任体系の枠内で査定できる。その際、財務責任は、予算授權に基づいて、専門責任および物的責任を有する組織単位に移転される。とくに、その時々を利用できる歳出総額が超過されないことを確実にする、適切な情報手段および制御手段は前提条件である。提供されるべきサービスの種類および範囲は、法律または予算計画によって確定されなければならない。」

6) ドイツ基本法第110条第1項「連邦のすべての歳入および歳出は、予算計画（Haushaltsplan）に計上されなければならない。連邦企業および特別財産については、繰入れまたは引出しのみで計上をもって足りるものとする。予算計画は、歳入および歳出で均衡でなければならない」。HGrG第1条「第一部の諸規定は、連邦および州の立法原則を含む。連邦および州は、それぞれの予算法（Haushaltsrecht）を本原則に基づいて規定することが義務付けられる。」

(Haushaltsaufstellung) と Budgetierung も同義語であるのかである⁷⁾。

本稿での認識は、既存の予算概念はカメラル (Kameralistik) 式でいうインプット基準 (Inputorientierung) の予算資金と捉え、Budget 概念は複式簿記 (Doppik) を前提としたアウトプット基準 (Outputorientierung) の予算資金と捉えている。後者はそれだけにとどまらず、Budget は Budget 単位としての機能も同時に果たしており、さらにこの Budget に係る計画から執行および会計報告までの一連のプロセスが複式簿記による Budgetierung として看取されるのである。本稿では、暫定的にカメラル式の予算 (Haushalt) と複式簿記の Budget を区別するため、後者をあえて原語のまま使用している。これにどの日本語を使用すべきかは、HGrG 第 6a 条の分析結果を待たなければならない。

この Budget および Budgetierung の概念については、ドイツの研究に関しては本文中に言及するが、とりわけ次の日本の研究は注目に値する。即ち、山下 (2002) は、これに関して予算管理 (Budgetierung) という訳語を当てており、直接的にその関連の内容に焦点を当てた数少ない研究の一つとみられる。この用語がドイツの公的会計領域に浸透するようになったきっかけは KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle) の一連の報告書にある点に異論はないと思われる⁸⁾。また、この一連の報告書は欧州の行政現代化を導いた NPM (New Public Management) 運動に起因することも異論の余地はないであろう。同研究では、とりわけ KGSt の報告書の内容を詳細に紹介し、予算管理のインプット基準からアウトプット基準への新たな展開が論じられている。その特徴は、資源責任と分権化に基づく予算と会計の結合関係への方向性にあるという。ただし、そこで解明しようとするのが、行政学

7) 会計研究は用語と金額の問題といわれる (鈴木・千葉 2015, 1-15p.)。本稿は、用語に焦点を当てたものである。

8) KGSt は自治体の行政に関する提言を行うために地方自治体が共同設立したシンクタンクと言われる。山下 (2002, 83p.) によれば、KGSt は 1993 年および 1997 年に予算管理 (Budgetierung) に関する報告書を公表しており、これは米国流の予算管理をドイツの行政に合わせて加工した内容となっているという。

上の問題意識に基づくのか、経営学上の問題意識に基づくのかは明確ではない。同論文にも明示されているように、ドイツ地方自治体の財務管理における「現代化」の有り様を分析し、その特徴に関しては「行政学・経営学上の効率性（特に経済性）及び有効性をよりいっそう考慮しこれらを促進するようになる。」（山下 2002, 95p.）と研究作業の結果のまとめとして述べているにとどめ、その行政学または経営学上の具体的な問題の所在には明確な認識を示していない。

また、亀井（2008）にも言及する必要がある。同研究では公会計の複式記帳の展開と予算（Budget）の統合が論じられている。とりわけ、ドイツの伝統的な帳簿記帳方式であるカメラル式簿記（Kameralistische Buchführung）の記帳例および NRW 州の複式簿記の記帳方法の具体例が紹介されている。同研究において伝統的なカメラル式簿記の特徴は明確である。即ち、予算と実際の比較計算が可能である点である。広義の意味で単式簿記の枠内で捉えられるカメラル式簿記であるが、彼によればそれほど単純な問題ではない。同簿記法が優れている点も認識しつつ経済的資源の価値計算ができないという限界がドイツにおいて複式簿記を受け入れるようになったという見解も異論の余地はないと思われる。しかしながら、亀井（2008）でもその問題の意識に、はたして Budget 概念と予算概念との区別があったかは定かではない。彼が問題とするのは、複式簿記における予算記帳であった。いうまでもなく予算記帳の計算構造を詳細に論じた研究成果は優れたものであると言わなければならない。

このように、山下（2002）および亀井（2008）いずれにおいても、その問題意識の中に予算と Budget の用語の異質性は確認できず、ドイツの研究においても明確な研究成果は確認し得てない。本稿の目的は、従来、無批判的にほぼ同義語として使用されてきたこれらの用語の意味について、NHH を通じて、一考察を行うことである。その際の手掛かりとして、ラウパッハとヒルガース（Raupach/Hilgers2012）⁹⁾ の共同論文（以下、ラウパッハ等

9) 以下、同文献に関しては、頁番号のみ付すことにする。

を主要な分析対象として据え、また彼らの思考を支えていると思われるヒルガース (Hilgers2007) およびラウパッハ (Raupach2017) も用いながら、NHH 関連の資料が分析対象に加わる。以下では、まず新しい予算システムの枠組みを紹介し (第1章)、それを踏まえて、主要な論点を要約的に提示し (第2章)、その後論点の詳細を取り上げ (第3章、第4章)、ラウパッハ等の結論を踏まえて (第5章)、むすびにおいて Budget という用語の意味について考察を加えることにする。

1. 新しい予算システムの枠組み

ラウパッハ等 (S. 284) によれば、ドイツの地方自治体の場合、1996年1月1日にバーデンヴェルテンベルク (Baden-Württemberg) 州のヴィースロッホ (Wiesloch) 市がはじめて貸借対照表を公表し、1999年には州内務大臣会議で市町村予算法 (Gemeindehaushaltsrecht) の改革が表明された¹⁰⁾。NRW州の場合¹¹⁾、2009年1月1日、NKF (Neue Kommunale Finanzmanagement) より、複式簿記、プロダクト基準の予算 (Haushalt)、資源制御のための標準化された指数 (Kennzahlen) が適用されるようになった。ハンブルクの場合もまた、1990年代半ばより、NPMのドイツ版であるNSM (Neuen Steuerungsmodells) の構想のもとに予算改革がはじまった¹²⁾。そこで議論されたのは、公的サービスのアウトプット (Output) とアウトカム (Outcome) をどのように実現するかであったといわれる。そこから、プロダクト (Produkt)¹³⁾ 概念、

10) ドイツの公会計制度改革の歴史は、亀井 (2004, 2008, 2013) に詳しい。

11) NRW州の新しい予算・会計システムについては拙稿 (2020) を参照されたい。

12) NPMの中心的な要素は、国家行為のアウトプットとアウトカム基準であるという。とくに行政の効率性と効果性思考を指導し、公的主体の改革を導いたとされる。亀井 (2004)、Obermair (2000) を参照されたい。

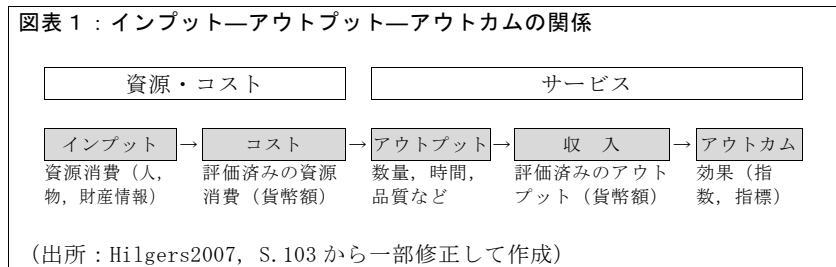
13) プロダクトとは、端的に言えば、Budget単位が生産するサービス (Leistungen) たるアウトプットのことであるが、それはプロダクトグループと表現されたり、プロダクト予算の側面があったり、さらにはコスト負担者 (Kostenträger) という側面もある (拙稿2020)。

コントローリング (Controlling)¹⁴⁾、品質マネジメント (Qualitätsmanagement)¹⁵⁾、サービス取り決め (Leistungsvereinbarungen)¹⁶⁾、業務プロセスの最適化 (Geschäftsprozessoptimierung) といったテーマが取り上げられるようになったという。1998年にハンブルク政府の関心事は「行政プロセスの有効性、経済性、透明性を高める」ことであった¹⁷⁾。ラウパッハ等 (S.284) は、ハンブルクの財務当局の見解を引用し「NSMは既存のカメラル式予算の修正にすぎず、インプット基準の予算のロジックそのものを変更することはなかった」と述べる¹⁸⁾。

こうした流れを経て、NHHの枠組みは、ラウパッハ等 (S.283) が述べているように、複式簿記による資金管理 (doppische Mittelbewirtschaftung)、コスト・サービス計算 (Kosten- und Leistungsrechnung、以下KLRと略す)、プロダクトおよび指数を使用したアウトプットへの方向づけ、利用者に即した報告書システム (Berichtswesen)、財務責任と専門責任の統合を内容とするようになった。これらは一貫してインプット基準の資源制御からアウトプット基準の資源制御への改革を意味する。その際、アウトプット

- 14) コントローリングは、アメリカ由来のドイツ独自の概念であることが知られている (溝口 1971, 小澤 2004)。ハンブルク議会は 1990 年代の後半にコントローリングが議論され、コントローリングの体系はプロダクトに基づいているとする (Drucksache 16/1573, S.1)。
- 15) この言葉はアウトカムの測定にあたっての品質管理を意味する。記帳システムにおいてはとくに品質が確保されなければならないという。そこで簿記および会計の品質基準として商法典に準拠することが求められる (FFHH2009, S.42)。
- 16) NHH においては Budget 領域間のサービス提供に関して、目標と業績に関する取り決めが締結される。これは契約マネジメントとも呼ばれる。それぞれの Budget 単位は契約主体として認識される (FFHH2009, S.29)。
- 17) ハンブルク議会は 1998 年の予算計画草案の審議にあたって「様々なコスト領域における『コントローリング』とその実施を体系的に報告すること」を政府に要請している。責任の分権化を強めるには体系的なコントローリングが必要であるとした。同時にコントローリング体系において中心となる情報媒体は「プロダクト」であるとしている (Drucksache 16/1573, S.1)。
- 18) ハンブルクの財務当局によれば、既存のカメラル式予算システムを補完または修正した 1990 年代の NSM とは違って、NHH は完全に再設計された予算計画を目指した。その主たる目標は、「プロダクト領域のレベルでの議会承認の基礎をより強く、複式簿記に基づく結果に方向づける」(R-FHH2008, S.203) ことであった。

とはいわゆる行政サービスが生産した製品つまりプロダクトとして表現されるのである。さらに、このアウトプットたるプロダクトをもたらす主体がBudget単位として規定される。NHHは、都市州最大規模の行政改革であり、それだけでなくヘッセン（Hessen）州とともにHGrGの改正を主導¹⁹⁾したという点で、冒頭で言及した今後の研究課題に関連して重要な意義がある。上記の枠組みは、基本的に図表1のように理解できる。



ヒルガス（Hilgers2007, S.109-110）において、これらの要素は次のように説明される。

アウトカムは、効果性のレベルで論じられる。効果性のレベルでは目標を通じた政治と行政との間の調整が重要である。効果性とは、計画された目標と実質的に実現された目標達成程度との関係であり、かくして行政行為の効果（アウトカム）を意味する。市民側からすれば安全、教育、または、健康が挙げられる。効果性の測定には、目標達成程度が把握できる尺度の確定が必要である。目標形成、および、目標達成のための資源提供を伴う目標規準値は、政治と行政の間の契約の対象となる。

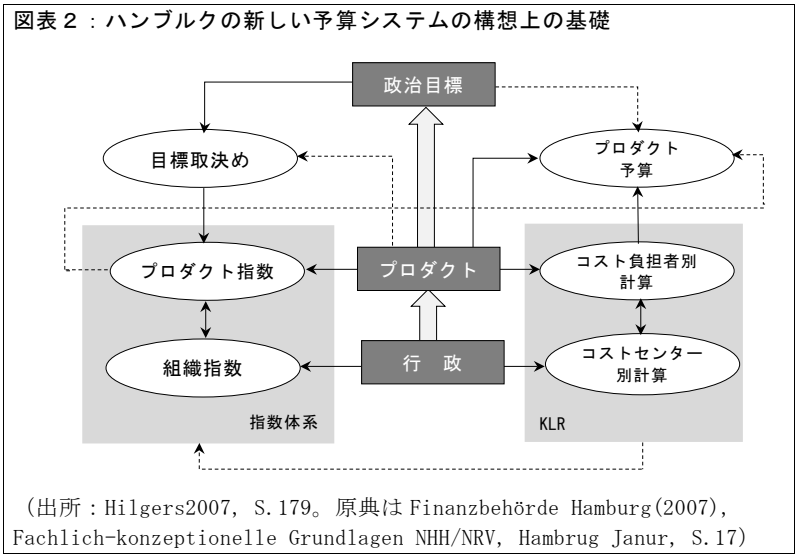
インプットとアウトプットの関係は、効率性のレベルで説明される。効率性のレベルでは、目標が与えられ、インプットとアウトプット（プロダク

19) ハンブルクとヘッセンは共同で2009年の改正HGrGにイニシアティブをとって、カメラル式と複式簿記の共存を図ったとされる（Drucksache 19/2068, 付録3）。

ト) という形で適切な措置が確定される。効率性とは、アウトプットと必要な資源との関係を意味する。

コストと収入の関係は、コストの経済性で説明される。プロセスレベルでは、コストの経済性に重点が置かれる。この場合、アウトカムに加えて、たとえば生産されるべきプロダクトの形式でのアウトプットも確定される。

これらの要素は、NHHにおいて図表2のように関係づけられる。ヒルガース(2007, S.179)はこの図表を掲載しながら、明示的な説明は加えていない。しかしこれらの関係を考える際に注意すべきは、矢印の順方向ではなく、逆方向で読み取らなければならないという点である。即ち、中央の行政から政治目標への方は行政によって政治目標が結果として生じるものとしてみることはできない。なぜなら、すでにサービス目標は定義されていて、プロダクトそれ自体もあくまで会計処理方法によって生成されるものである。KLRと指数体系は、こうした中央の流れをサポートする論理手段と考える必要がある。したがって、こうした体系においては、妥当性が重要で



あって、行政サービスは行政資源の投入によってあたかもサービスコストが「測定」されるかのような論理構造が具備されていなければならないのである。KLRはあくまで指数を合理的に算定するための手段であって、指数体系もあくまで行政とプロダクトに必要とされる指数を体系的に設けているという意味で捉えなければならない。プロダクトがすでにプロダクト予算として先在し、プロダクトがすでに目標取り決めによって決められたものであること、さらにこの目標取決めがプロダクト指数の目標を与えてそれに向かってプロダクトが形成されるという視点で観る必要がある。

2. NHHの概要

本章では、問題の明確化を意図し、NHHの概要を示す。予算と思われる意味の異なる二つの概念が頻繁に使われており、そこからBudgetの似て異なる側面を浮き彫りにするのが狙いである。

2006年に具体的な構想が決定された「ハンブルクの新しい予算システム」は、ハンブルクにとって資源基準の制御に向けて踏み出した最初のステップとして、2011年には新たな名称「予算の戦略的な再編成」(Strategische Neuausrichtung des Haushaltes, 以下SNHと略す。)として継続され、2015年より全面的に実施されているものである。こうした予算システムに関するプロジェクトの狙いは、複式簿記を基盤としたBudgetierungシステムの構築にあったと考えられる。

ラウパッハ等(S.285)によれば、NHHは複式簿記によるデータを予算編成(Haushaltsaufstellung)の計画プロセスに統合することを目標とした。例えば、減価償却費をBudgetとして把握することが挙げられる。こうしたデータを予算と統合することで、投入資金に対していかなる結果または目標が達成されるかが明確になるとされたのである。

新しい予算構造(Haushaltsstruktur)の特徴は、まずBudget単位が資金配分の前提に据えられる。職務ごとに細分化されたBudget単位は、それぞれの任務領域に応じて行政サービスの提供に係る権限と責

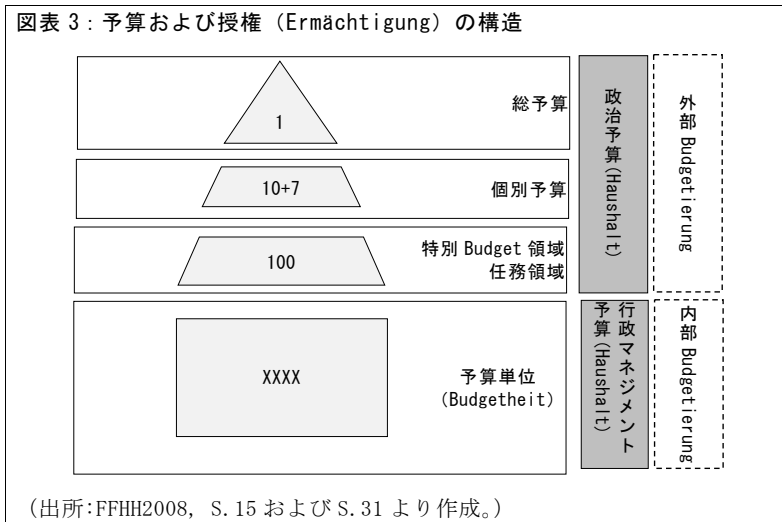
任が結び付けられる。こうした予算の構造を「行政マネジメント予算」(Verwaltungsmanagementhaushalt)という(S.286)。

この行政マネジメント予算は、その前段階としての「政治予算」(Politikhaushalt)と結合されている。即ち、上位レベルとして政治予算が位置付けられ、下位予算として行政マネジメント予算が位置付けられる。政治予算は議会によってその予算資金の権限が付与され、行政の任務領域ごとの配分が行われる。その内容は、まず総予算(Gesamtplan)から個別予算(Einzelpläne)を構成する10の数からなる専門当局²⁰⁾と7の数からなる役所(Bezirksämter)に配分され、さらにその詳細として100の数からなる特別Budget領域および任務領域に配分される構造となっている。行政マネジメント予算に位置付けられる予算がBudget単位としても機能する。この予算はその上位の特別Budget領域および任務領域の詳細を表し、数としては4桁が想定されており、したがって9999の数におよぶBudget執行の単位が想定されることになる(S.286)。

新しい予算システムは、こうした行政マネジメント予算にその中心的な意味が含意されていることが考えられる。複式簿記によるBudgetの計画からその会計報告までの過程がそれに該当するからである。とはいえ、行政マネジメント予算は、その前段階の政治予算の段階からすでにBudget単位への資金配分の準備が施されている。議会による権限付与の対象が3つのBudgetである。その3つのBudgetとは、一般(Regel) Budget, 特別(Spezial) Budget, プロジェクト(Projekt) Budgetをいう。一般Budgetは、一般の行政費用に権限が付与されるBudgetをいう。例えば、人的費用と物的費用がそれに該当する。特別Budgetは、法律をもって実施される特別な費用に使用される。例えば、社会保障に係る費用がそれに該当する。プロジェクトBudgetは、政策上の個別プロジェクトに関連するBudgetをいう(S.286-287)。このように政治予算から行政マネジメント予算までのBudgetierungが新しい予算システムの大きな特徴といえる。

20) 政府の各省庁に相当する。

さて、ラウパッハ等 (S.286) によれば、その重要な意義として「従来のカメラル式予算システムとの大きな違いは、議会の予算審議の段階で、従来の小規模からなる項 (Titel) に応じた予算分類から、任務領域ごとに3つの Budget 種類に権限を付与する構造に変化したということである。これにより、議会は数えきれないほどの予算項目 (Haushaltstitel) に忙殺されることはない」という。



このように、予算または Budget という用語が頻繁に使用されているが、予算と Budget は似て非なるものとして認識できる。ドイツ語の用語からはその言葉の表現は明確に異なるが、文献上は必ずしもその意味が明確に区別されないまま使用されており²¹⁾、ヒルガース (2007) もラウパッハ (2017)

21) ヒルガース (Hilgers2007, S.105-106) にあつては、ゲンツシュ (Gaentzsch1996, S.77) に基づき、「任務履行の範囲と品質は、原則として、規範的規準、法的規準、または、Haushalt (Budget) によって制御される。」と記述しており、Haushalt と Budget が同義のように扱われている。しかしながら、ゲンツシュにおいては当該箇所に Budget は明記されていない。ヒルガースは、従来のカメラル式予算管理のことも「インプット式 Budgetierung」と表現している (Hilgers2007, S.116)。

も両者の厳密な区別は行っていない。日本語の予算という訳語だけでは、その意味の判明は困難であることがわかる。両者の違いは、単純化すれば、前者はカメラル式の予算を意味し、後者は複式簿記の予算を意味するものとして考えられる。しかしながら、問題はそれほど単純ではない。なぜならば、すでに政治予算の段階でその配分の対象は複式簿記の Budget に指向しているからである。

図表3は、従来の予算概念の枠内で Budget と Budgetierung が構成されているが、注意を要するのはドイツ基本法に基づく予算 (Haushalt) はあくまで従来そのまま存置されており、新しくその行動範囲を広げようとするのが Budget と Budgetierung であると考えられる点である。後者は分権化された Budget 単位に責任と権限を与え、それが複式簿記 (会計) の枠内での話であることに注意を要する。

3. 複式簿記プロジェクトからSNHまで

本章では上記の概要を踏まえて、ラウパッハ等の論理を忠実に再現しながら、より具体的に立ち入ることにする。時系列的には、まず複式簿記を導入する段階を経て、NHH が実施され、その後 2011 年の政権交代により、SNH に再編成される流れとなっている。

(1) 複式簿記プロジェクト

NHH の前段階として複式簿記を導入するプロジェクトが着手された。ハンブルク議会は 2003 年に、商人の規則に指向した会計システム (複式簿記) への転換を満場一致で可決した²²⁾。即ち、複式簿記を通じてハンブルクの財産を把握し評価すること、固定資産台帳を確立すること、そして、2006 年

22) ハンブルク政府は議会の要請に対する見解として、行政現代化のための複式簿記の導入を述べた。そこでは、通常言われるように従来のカメラル式会計システムの欠点がまず述べられ、「完全な経済性分析」と「世代間公平性の確保」のための複式簿記の必要性が強調された (Drucksache 17/3161, S.1-2)。

1月1日より中核行政に係る年度決算書を作成することが決議された。その際の基準となるのが、ドイツ商法典（Handelsgesetzbuch）および正規の簿記の諸原則（Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, 以下GoBと略す。）である。ラウパッハ等（S.285）は、とりわけ、ハンブルクの2010年度事業報告書を引用し、次のように述べている。

「組織だった財産評価と計上に並んで、はじめて引当金が貸借対照表の消極側に計上された。期間に即した資源消費の計上に向けて、39,094人の公務員と65,559人の職員の年金支払い見込み額が計上された。この際、適用されるべき割引率は国の複式簿記基準にしたがって4.5%であったことから、2010年度事業報告書においては、35億ユーロの自己資本縮小をもたらした。所得税法にしたがえば、6%の割引率を適用することができるからである。」

さらに、特筆とすべきとして次のように記される。

「2010年のハンブルクの予算計算書は、237億9,200万ユーロの負債総額を示している。一方、コンツェルン貸借対照表は、2010年12月31日付で、債務が400.49億ユーロ、引当金が237.01億ユーロであり、そのうち年金が217.54億ユーロである。即ち、ハンブルクの負債は237億ユーロではなく、637億ユーロになる。」（S.285）。

ラウパッハ等（S.285）は、こうした事態を提示し、複式簿記の導入をどのように判断すべきかを問う。そのうえで、会計検査院の報告書をもとに、開始貸借対照表における財産評価の不精確さについて言及する。「帳簿記帳システムは、GoBに限定的にしか合致していない。とりわけ、資金の管理は当局の実施レベルでは依然カメラル式で行われ、データ処理システムにおいて複式簿記のデータに転換された。固定資産台帳において減価償却費が記帳されたに過ぎない」とする。

また、「誤った財産評価の例として、例えば、港湾地域はハンブルク市とその子会社の両方に重複表示された」。さらに、「インフラ資産または資本参加は過小評価された。開始貸借対照表への資本参加の過小評価により、2010年には約10億ユーロの価値調整が行われた。（中略）最初の年度における複式簿記の決算書がときおり誤りを示すことは驚くことにはならない」

(S.285-286) とする。

彼らは、上記のような複式簿記プロジェクトに関する分析の結果として、肯定的な側面と批判的な側面を次のように記す。「肯定的な側面として、連邦州としては初めての年度決算書であり、財産変化の異時点間の比較を可能にしている。また子会社によるチャンスとリスクが透明化される。批判的な側面は、政策運営の関係者は年度決算書のデータから結論を引き出すことを立法者によって求められていないことである。2009年の貸借対照表においてハンブル市の自己資本はマイナス状態となっているが、地域法人の貸借対照表上の債務超過は何の結論もない。私的企業の場合、匹敵し得る状況では破産申立てが義務付けられている。」(S.286)。

ラウパッハ等にあつては、複式簿記による貸借対照表の側面には実質的な意味は疑問視されているようにみえる。肯定的な側面として透明性が記されているが、あくまで会計システム上の話である。ただし、NHHが複式簿記を前提とする点を考えれば、実は複式簿記による指数はその制御関連性において未解決のままだからであつて、後述するように複式簿記を批判するための論理展開ではないのである。

(2) NHH プロジェクト

2003年に複式簿記プロジェクトがスタートし、その後2006年のステップとしてNHHがスタートした。ここでは、上で言及していない点についてのみ取り上げることにする。

FFHH (2008, S.4) によれば、「将来の予算計画は、その計画、制御、および、統制メカニズムを、期待され達成された結果および効果に方向づける。即ち、サービスまたはプロダクトの数量、価値、および、結果は、投入された資源との関係で設定される。プロダクトまたはプログラムに応じて分類された予算計画および予算会計の表示は、サービス関連の測定値によって補完され、その経営経済的または社会政治的影響に関してサービスの結果を評価することを可能にする。プロダクト予算は、分かりにくい多数の予算項目に代わって、完全にプロダクト分類で計画、編成、管理、および、計算

される。それと同時に、プロダクトはこれまで単に予算編成手続きにおける情報提供用の議論の基礎であったものから、資源配分の中心的な担い手となり、従来の款 (Kapitel) および項 (Titel) の分類に取って代わる。」

上の引用は FFHH (2008, S.4) によれば、2006年4月18日付の政府議事録 (Senatsdrucksache) Nr.2006/0463 により具体的に述べられていた内容である。ここには複式簿記による Budget という用語は使われていない。しかしながら、その内容は結果・資源消費基準の新しい予算の要件と目的設定を具体化しており、アウトプット基準の Budget を意味していることは明確である。

(3) SNH

NHH は、2011年11月23日に議員団間の提案書 (Drucksache 20/2363) が議会に提出され、SNH という名称で再編成されることになった。これによれば、NHH は「多くの面で複雑で難しすぎる」というものであったことがその理由である。それゆえに、「複式簿記による Budgetierung には長い時間をかけて複数の段階と十分な資格付与および動機付けを必要とする」という。明らかになるのは、それは表示された目標と指数に対してであり、「その政治的および行政的関連の制御関連性は多くの場合、認識できないし、したがってそれは使用されることにならない」。ラウパッハ等 (S.289) は議会の立場を次のように記す。「原則として、複式簿記による予算・会計システムの利点は疑問視されない」。また、議事録 (Drucksache) では複式簿記による予算改革への明確な支持の表明がなされているとしたうえで、「議会の目標は引き続き、複式簿記による予算システムへの転換を一層前進させることである。そうすることで、世代間公平性を高めるという意味でも予算表示の透明性と情報内容を改善することができるのである」。

確かに、議会の認識は複式簿記による会計システムの導入に否定的な立場ではない。ただし、複式簿記から導出される目標と指数の制御関連性の問題も同時に認識している。アウトプット基準または結果基準の複式簿記の Budgetierung に関する目標と指数はあくまで、報告書に表示されたもので

あって、実際の政治と行政の制御関連性は認識できていないことを認めているのである。ラウパッハ等の認識においては、こうした議会の指摘を認めながら、彼ら独自の主張が展開されている点には注意が必要である。それは後述するように、議会の指摘それ自体は別の手段によって克服できるという趣旨である。

4. NHHの構成要素

本章では、個別論点に立ち入ることにする。ここでは、従来の予算概念の枠内で構築されようとする Budget および Budgetierung がより強く浮き彫りになる。

(1) 予算の構造 (Haushaltsstruktur)

NHH では、複式簿記の Budget の確定が前提となる。Budget は資金としての意味と組織単位としての意味が付与される。上位の専門当局の職務は細分化された任務領域としてさらに記述され、下位領域として運用単位たる Budget 単位が規定される。つまり、Budget 単位は行政サービスを提供する権限と責任を有する主体として規定されるのである。前掲の図表3で示している任務領域には通常の任務領域と特別 Budget 領域も含まれる。特別 Budget 領域は、別の任務領域にサービスを提供する内部行政単位のことを指し、監督者 (Intendanz) 領域または内部サービス提供者ともいわれ、自治体の任務の職責を果たす役所もそれに該当する。

前述のように、議会は予算構造の上位レベルに位置する「政治予算」における予算資金に法的権限を与える。予算構造の下位レベルに位置する「行政マネジメント予算」は行政によって配分が行われる。

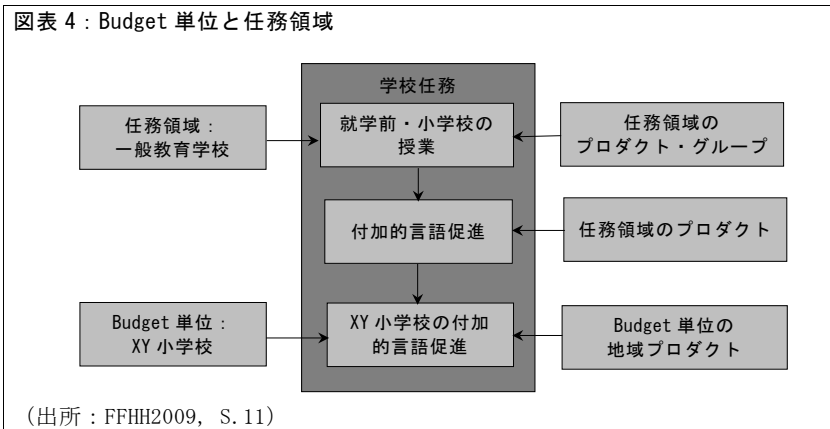
(2) Budgetierung

新しい予算構造は、その編成から会計報告に至るプロセスを Budgetierung として表現するところに特徴がある。上で言及したように、大枠はカメラル

式のままにして、その枠内で似て非なる別の用語が使用される。

「議会は、Budgetierungのもとに予算資金に係る権限と責任を任務領域ごとの3種類のBudgetに付与する。とりわけ、特別Budget（監督者領域、官公庁）に係る資金は専門当局のBudgetから引き出されるもので、それは特別Budget領域と専門当局との間で交渉（Kontrakt）によって取り決められる²³⁾。その際にサービスの数量と品質が取り決められ、KLRを利用して、複式簿記上、コスト計算が行われる。提供された内部サービスに係るコスト計算上の内部価格は、透明性を生み出し、次のような問に答えを与える。即ち、個々の行政単位間にどのような内部サービスが存在するのか」(S.287)。

ここで彼らはKLRによる価格の透明性を前提として具体的にどのような内部サービスが存在するかを問う形で図表2の構造に合理性を付与する。その具体的なサービスとしてラウパッハ等(S.287)は図表4を示している。



23) ヒルガース (Hilgers2007, S.118) によれば、その認識は次のとおりである。「アウトプット基準のBudgetierungの枠内で、具体的なサービス条件に対する財源の配分は、多くの場合、組織単位間、および、組織構成員間での目標取り決めの要素または契約マネジメントの要素である。サービス指数は、目標およびサービス取り決めにおいて中心的な役割を果たす」。

例えば、「学校任務」(Schulaufgaben)を担う専門当局の場合である。

学校任務は、個別予算のうちの1つである。この場合の任務領域としては、例えば「一般教育学校」が挙げられる。これは政治予算レベルの最下位の分類に位置する100の任務領域のうちの1つである。その具体的な任務領域が「就学前学校および小学校の授業」である。この任務領域はさらに小学校における付加的言語促進として分類され、小学校XYが特定され、小学校XYにおける付加的言語促進という分類となる。

後述するように、Budget単位を前提とする際のもう一つの重要な特徴は、このBudget単位がアウトプット基準のBudgetを意味し、Budget執行による結果物としてプロダクトが結合されているという点である。就学前学校および小学校が任務領域のプロダクトグループとして位置付けられ、小学校における付加的言語促進がプロダクトグループ内の任務領域の個別プロダクトとして位置付けられる。最後のXY小学校という特定のBudget単位の付加的言語促進がBudget単位の地域プロダクトとして位置付けられる。

(3) アウトプットへの方向づけ

上記のようにBudgetは、定義づけられたサービス目標に対して権限が付与され、指数に基づいて測定されることになっている。図表4でみる「XY小学校の付加的言語促進」は、「XY小学校というBudget単位」によって「Budget単位の地域プロダクト」としてアウトプットが測定されることになる。こうした流れは、上位のサービス目的を規定している統合型プロダクトラーメン(Integrierter Produktrahmen, 以下IPRと略す。) ²⁴⁾から導出される。これに関するラウパッハ等(S.287)の認識は次のとおりである。

24) IPRはHGrG第49a条に結合した第10条第2項第2文および第5文ならびに第11条第2項にしたがって制定されているもので、プロダクトの比較可能性を確保しようとする狙いがある。詳しくは拙稿(2020)を参照されたい。

「こうした地域のプロダクトを生産する、個別の学校レベルまでの細部にわたる認識が行政マネジメント予算によって行われる。それゆえ、詳細な制御は行政の義務となる。例えば、人事管理、予算制御、ITサービスのような内部行政に使用される資源は、発生原因に応じて監督者プロダクトとしてプロダクトに配分される。それゆえに、決算期の末にすべての費用は、諸経費を含めて、市民に提供されるサービスに現れるのである。かくして次の予算期間における会計システムに係る課題は、発生原因に応じた行政プロダクトへの共通費の関係づけにある」。

つまるところ、アウトプットはBudgetによるコストによってあらわされるものである。ラウパッハ等の認識にも、アウトプットをプロダクトとして表現した際に、いわゆる共通費の問題をどう克服するかが未解決の問題として残っている。

(4) 目標と指数

予算の枠組みにおいてBudgetierungはアウトプットを基準として定義づけられた目標と指数による測定という前提が据えられる。ラウパッハ等(S.287)はいう。「目標は組織の資源基準の制御にとって前提条件であり、目標を定義してはじめて、コントローリングが意味を有するのである。任務領域にとっては、組織がどこに向かっているか分からないと制御できない」。したがって、さらなる前提が必要となる。よって次の場合も図表2の意味が確認される。即ち、目標はすべて任務領域に対して定義されるものであることを忘れてはならない。それは政治レベルと調整されるが、実施レベルまでの目標階層はIPRから導き出されるのである。ラウパッハ等(S.287-288)によれば、「指数を使用し、目標設定と追求された効果も測定できるように、これらは可能な限り正確に記述されなければならない。すべての任務領域は定義づけられた目標に関連する一式の指数を作成し、権限付与されたBudgetを用いて如何なる目標を如何なる品質および数量で達成されるかに関する情報が議会に提出される」。

問題は、議会はこの「指数を用いた組織の制御の不可測性」を明確に意識

していることである。ラウパッハ等 (S.288) はこの際、囚人の例²⁵⁾を用いてそれを認めるものの、次のようにいう。即ち「こうした問題は、公的マネジメントのテーマというよりも、むしろコントロールングの原則的な課題であって、私的経済においても同様である」。したがって、「将来の立法府のためには、議会にとって重要な目標と指数を透明かつ受け手に即して表すことがハンブルクの行政改革の成功のために重要な意味をもつことになる。」

ラウパッハ等からは、ここで次の点が暗示されている。後述する報告書システムの充実とコントロールングへの課題である。つまり、指数と制御の関連性の未解決状態を認めたとえ、行政コントロールングへの展開を図っている。

(5) コントロールングと KLR

ラウパッハ等 (S.288) によれば、アウトプット基準の Budgetierung においてはそれを制御するコントロールングという枠組みが必要であり、その基礎が標準化された KLR の実施である。複式簿記のデータに基づけば、KLR は予算の計画、管理、制御、および、決算の核心的な部分を表し、そこで KLR は予算のアウトプット基準の制御に役立ち、他方では事細かな内部制御に役立つとされる。アウトプット基準の Budgetierung においても、制御の対象があくまで予算である点は特筆すべきである。

「KLR においてコストは、複式簿記の物的勘定から導出された種類ごとにその都度コストセンターに割り当てられる。月末にはすべてのコストセンターが相殺計算され、共通費が可能な限り発生原因に応じて主要なコストセ

25) この例は、司法当局が試験的に行ったもので 2011/2012 予算計画案に記載されていた内容である。ラウパッハ等 (S.287) によれば、刑務所の収容者の数が減少すると予測されている場合 (2010 年の閉鎖型執行における囚人の数は 1,290 人から 2011 年の 1,140 人に減少した。)、目標は、期間中の囚人 1,040 人を含む雇用者の数を一定に保ち、したがって雇用を伴う囚人の比率を増やすことである。ここで指数は雇用を伴う囚人の増加比率と思われる。これについて彼らは、この指数を用いた組織の制御は計測できいが、任務領域への影響はわずかであると述べている。

ンターに配分される。そこから、作成されたコスト負担者が勘定の借方に記入される。即ち、諸経費を含むすべてのコストは、外部者に対するプロダクト勘定の借方に記入される。とりわけ、行政が市民に提供するサービスがそれに該当する」(S.288)。KLRのこうした仕組みのもと、行政サービスはプロダクトとして創られることになる。

KLRによって、専門当局の目標と責任が統合される。当局の専門責任（サービス提供に対する責任）と資源責任（財源、人員などの投入に対する責任）は最下位の Budget 単位にまで権限が委譲²⁶⁾され、それは収益 (Ertrag) の側面まで拡大される。「私法に基づく対価による収入 (Erlöse) の増加は、利用可能な Budget を増加させる。収入の減少は、それに応じて費用を削減することによって調整できる。KLRによって生成されたデータは、実施レベルの管理者がそこから資源の効率的な投入に責任を果たすために所要の透明性を創出する」(S.288)。このようにして、KLRによる行政サービスのプロダクト化が実現される。

(6) 報告書システム

アウトプット基準の Budgetierung においては、報告書システムも必須の要素として構成される。ラウパッハ等 (S.288) によれば、報告書システムの利用者は、一方では行政職員であり、他方では議会である。管理責任者は、Budget 単位に至る下位単位までの報告を必要とする²⁷⁾。これらに加えて、財源補填の枠組み (Finanzmitteldeckungsrahmen) および指数報告書が作成される。これらの報告書は、Budget の実施単位から当局全体に至るまで、さらに言えばあらゆる階層レベルに関するすべての予算を集約すると

26) ラウパッハ (Raupach2017, S.91-92) によれば、KLRによって資源消費の責任は当局から Budget 単位に移譲される。Budget 単位の責任者は専門行政の処理だけでなく、それに必要な資源使用に対する責任も負い、さらには獲得された収益も KLR で処理されることから、経済的な運用責任も負うことになる。

27) 例えば、刑務所の所長は、Budget をコントロールングするための月次計画実績比較を必要とする。

いう。ラウパッハ等は次のように述べる。ここでも彼らは、複式簿記の数値に関連して限定的な側面と今後の課題について触れる。

報告書システムの課題は、利用者の公平性を確保し、「データの墓地」(Datenfriedhöfe)を作らないようにすることである。この問題は公的行政の特殊性ではなく、私的経済におけるプロジェクトからもよく認識されているという (S.288)。

(7) SNH の変更点

ラウパッハ等 (S.289) によれば、SNH における変更点は次のように要約される。「予算構造は、監督者領域および役所の表示と計算に関して変更される。専門当局は独自のプロダクトを展開することになるが、それは外部プロダクトに対する内部サービスとして自動的に計算されるものではない。あとから追加される報告書 (nachgelagerte Bericht) ではじめて、すべてのコストが外部プロダクトに配分される。役所に関しては、それぞれの固有の個別計画が示される。これは NHH の場合と違って、個々の専門当局の Budget から導き出されるものではない」。会計処理上は、行政内部において専門当局が下位の役所に提供するサービスコストは自動的に計算されるのではなく、行政サービスが履行された後に外部プロダクトにコストが集計されるときにはじめてわかる。

さらに「重要な変更は Budgetierung 領域で生じる」(S.290) という。即ち、「議会はインプットに関してより詳細な情報が提供されるのを望んでいる」と彼らは考えている。NHH において、資金の提供は任務領域に係る Budget の形で生じるが、当該資金は SNH では組織構造に依拠するプロダクトグループレベルでの勘定グループに対して権限が付与される。例えば NHH では、警察は内務・スポーツ省の任務領域として3つの Budget を受ける。SNH では、警察の個々のプロダクトグループに係る Budget (たとえば、州刑事局または内部調査部門局) が提供される。その際、さまざまな勘定グループ (例えば、人件費、移転サービスまたは減価償却に係るコスト) が権限付与の対象となる。これらの勘定グループに係る資金の相互補填能力

は、まだ法律上確定されていないという。(S.290)

NHH から SNH への変更において最も大きな特徴は、Budget の権限付与の対象が任務領域レベルからプロダクトグループおよび勘定レベルに変更された点である。このことは、組織の制御から勘定の制御への変更を意味する。議会の懸念はこれにより解決されたことになる。

5. ハンブルクの予算・会計システムの方向

ラウパッハ等は (S.290-291) は新しい予算システムの支持と思われるが、その論理構造は巧妙である。「新しい制御の合理性の効果が発揮するように」、前述の内容を踏まえて次の課題が示される。即ち「プロダクト、目標、指数が、周期的なインプット基準により制御関連性を失うことは、優先的に回避されなければならない。したがって個々の任務領域が資源のアウトプット基準の制御に対してどのような余地を得ているか、という問題が生じる。勘定グループおよびプロダクトグループ全体の資源の補填能力が期待されているはずである。それは資金の効率的な制御が自己責任のもとで可能になるようにするためである。」

彼らにあっては、従来の単年度基準のインプット基準はすでに問題外であって、アウトプット基準の制御のための任務領域の裁量余地が問題である。勘定およびプロダクト間の柔軟化資金の補填関係が可能となれば、自己責任に基づき効率的な資金制御が可能だとみている。それゆえに、Budget の実施主体を勘定レベルまで引き下げ、そうすることで勘定間の柔軟な振替関係が可能となる。

また、効率的な資源制御には目標と指数が必須とされ、議会の指摘に対してはそれ自体が「基本的な手段の価値低下が推論されてはならず、むしろこれらの手段を最適化する取り組みが強化されなければならない」とする。これらの要素は複式簿記から導出されるものであるため、完全な否定は想定されていない。ラウパッハ等は、それに対して別の最適化手段を取り組めば議会の疑念は解決できるとみている。それがコントロールリングであったと考え

られる。それに先立って報告書システムが強調された。「こうした行政改革手段の改善は、行政レベルと政治レベルとの間の緊密な調整によって遂行されなければならない。(中略) ここで特に強調されなければならないのは、報告書システムの最適化に関するコミュニケーションである。どの情報がどの質と量において、議会にとって制御関連的であるか。」と問う。ここには、二つの意味のコミュニケーションが使用される。一方は、報告書システムそのものであり²⁸⁾、他方は、話し合いの意味でのコミュニケーションと考えられる。

ラウパッハ等は、上記のような結論においてハンブルクの予算・会計システムに対する展望を示した。その定着状況は本稿における今後の課題となるが、Budget と Budgetierung は予算の枠内で行政サービスによるプロダクト創出の枠組みを支持する機能を果たすものと考えられる。彼らにとって複式簿記の制御関連性はコントローリングを補完することで解決する問題と考えられる。その際に、必須の要素は報告書システムであった。ハンブルクのこうした予算システムの改革からは、議会向けの外部会計システムと行政内部の会計システムの構築への方向(図表3)が含意されていることが看取される。

むすび

以上の考察によれば、NHHにおいて、予算と Budget, または、予算編成と Budgetierung は明確に区別しなければならない概念である。単に複式簿記による予算または予算編成・予算管理だけでは不十分であることも明らかである。NHH がアウトプット基準の資源制御のためにサービスの結果としてプロダクトを規定し、あたかもサービスを生産する組織であるかのように Budget 単位を設定するのは、プロダクトを複式簿記の指数(計算数値)に結合させ、定義された目標と関係づけることができるからである。注意し

28) ヒルガース(2007, S.53)には、この点が明示されている。

なければならないのは、大枠（法制度上の次元）からすれば、KLRによって制御されるべき対象はあくまで予算であるという点である。制御対象としてのBudgetたる資金は会計（複式簿記）の世界の話であった。図表3からは、BudgetとBudgetierungによって予算の枠内で会計（複式簿記）の世界が創られようとするのが看取されるのである。

このように観るならば、Budgetは無意識的に使用されてきたというより、予算とBudgetの区別に関連して意識的に使用されてきたと考えることができる。大枠では従来の予算概念は存置されたままで、（行政）実務レベルでBudgetを使った新しい会計（複式簿記）上の仕組み創りが試みられているのは明らかである。

参考・引用文献

- 亀井孝文 (2004), 「ドイツ公会計制度の現状と問題」『会計検査研究』第29号, 129-142頁。
- (2008), 「公会計複式記帳の展開と予算の統合」『経営情報学部論集』第22号1・2, 21-42頁。
- (2013), 『公会計の概念と計算構造』森山書店。
- 小澤優子 (2004), 「コントローリングの生成と発展」『産研論集』第32号, 39-46頁。
- (財)自治体国際化協会編 (2003), 『ドイツの地方自治』, 財団法人自治体国際化協会。
- 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。
- 拙稿 (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。
- 溝口一雄 (1971), 「コントローラーシップの動向」『国民経済雑誌』第124巻第4号, 57-71頁。
- 山下治和 (2002), 「ドイツ地方自治体『行政現代化』の文脈における財務管理改善—予算管理の導入に焦点を当てて—」『金沢大学医学部保健学科つるま保健学会誌』第26号, 81-97頁。
- Obermair, Anna (2000), Kostenrechnung als Element der Verwaltungsreform, *WIFO Monatsberichte* 4/2000, S. 285-294.
- Drucksachen 16/1537, *BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT*

- HAMBURG*, 20. 10. 98
- Drucksache 17/3161, *BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG*, 05. 08. 03
- Drucksache 19/2068, *BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG*, 27. 01. 09
- Drucksache 20/2363, *BÜRGERSCHAFT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG*, 23. 11. 11
- FFHH (2008), Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg, *Projektstrategie für die Haushaltsmodernisierung*, Hamburg.
- FFHH (2009), Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg, *Hamburg richtig Steuern : Neues Haushaltswesen Hamburg*.
- Gaentzsch, G. (1996), *Aufgaben der öffentlichen Verwaltung - Bestandsaufnahme und Kritik*, Speyerer Forschungsbericht Nr. 113, 4. Aufl. Speyer 1996.
- Hilgers, D. (2007): *Performance Management: Leistungserfassung und Leistungssteuerung in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*, Wiesbaden.
- Raupach/Hilgers (2012), Quo Vadis? Die Reform des Hamburger Haushalts- und Rechnungswesens, *Verwaltung & Management*, 18. Jg. Heft 6, S. 283-291.
- Raupach, Björn (2017), *Erfolgsfaktoren im Innovationsmanagement : Die Reform des öffentlichen Haushalts und Rechnungswesens in der Stadt Hamburg*, Springer Gabler.
- R-FHH (2008), *Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, Jahresbericht 2008*, Hamburg.
- Schaefer, Christina (2012), "If opportunity doesn't knock, build a door", *Verwaltung & Management*, Heft 3/2012, S. 114.