

経済と経営 53-1 (2023.3)

〈論文〉

ドイツ基本法「債務ブレーキ」条項の会計上の意義

権 大煥

はしがき

1. GG の債務規制に関する諸問題
2. HGrG における成果均衡の論理
3. 会計概念の意味と拡張
4. 予算均衡と成果均衡—同質化の論理構造—

むすび

〈キーワード〉

債務ブレーキ, 予算均衡, 成果均衡, 世代間公平性, カメラル式, 複式簿記

はしがき

ここに取り上げる債務ブレーキ (Schuldenbremse) とは, 2009 年に改正されたドイツ連邦共和国基本法 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 以下 GG と略し, ドイツ連邦共和国はドイツと略す。) 第 109 条第 3 項第 1 文にいう法規制のことをいう¹。同規制は予算を「信用による収入なしで (ohne Einnahmen aus Krediten)」均衡させることを命じていることから, 予算均衡 (Haushaltsausgleich = 収支均衡)²を命じる規制(後述の第 1 章(4)の条文を参照)と解するものである。本稿はこの収支概念(後述の第 2 章および第 3 章で詳述)に着目したものである。

【問題意識と研究対象】論者(例えば, Margin2010, Tappe2010, Wüstemann/Wüstemann2013)がいうように, GG 第 109 条第 3 項第 1 文の規定はカメラル式会計 (Das kamerale Rechnungswesen)³に基づいているのか, もしそうであれば, 同年 (2009 年) に改正された, GG の下位法である予算原則法 (Haushaltsgrundsatzgesetz, HGrG と略す。) でカメラル式と複式簿記両方を同レベルで採用してい

- 1 債務にブレーキをかけるという意味と解され, しばしばこの用語が使われる (例えば, BMF2015,S.5 を参照)。なお, この用語およびその成立過程の詳細は石森 (2018) を参照されたい。ここでは「起債ブレーキ」という和訳を当てている。
- 2 収入 (Einnahmen) と支出 (Ausgaben) のことを指す。当該期間の支出を充足するのに当該期間の収入が十分なとき, 予算均衡とみなされる (Drucksache16/12060,S.14, Fischer/Gnädinger2009,S.289 以下を参照)。よって, ここでの予算とは収入と支出両方を指し, 収支均衡は予算均衡と同義語である。なお, 日本語表現では国の収入・支出は歳入・歳出が一般的であるが, 本稿ではあえて公的場面で使用される表現を控えることにする。本稿での問題意識は会計制度現象であるが, 歳入・歳出という表現は公的場面に限った特殊な印象を与えるからである。こうした観点で「公会計」という用語も控えることにする。
- 3 カメラル式会計はカメラル式簿記 (Die kaufmännische Buchführung) を前提とし, 複式簿記は商人の会計システム (Das kaufmännische Rechnungswesen) を前提とする。前者の表記はカメラル式簿記 (Die kameralistischen Buchführung), 後者の表記は複式簿記 (Die doppelte Buchführung) ともされるが, 行政ではカメラル式簿記 (Kameralistik) という表現も多く使用され, それに倣って複式簿記 (Doppik) という表現もよく使用されるようになったといわれる。いずれにせよ, 本研究は広義の会計制度に焦点を置いているため, 簿記も会計現象の枠内で論じられるものである。

る法律状態は如何に解すべきか、とりわけ会計上の関係が問われなければならない。二つの法律ともに社会的インパクトの大きさは容易に類推できる。GG が国の憲法で、予算（財政）に関して言えば HGrG が最上位の法律である。拙稿(2019,2020,2021,2022)でしばしば問題提起しているように、HGrG に関してはその会計上の問題の大きさから、その意味は十分に見極められているとは言えない。

HGrG の大改正はドイツにおける長年の会計制度改革⁴の結果であって、複式簿記を国家機構に対していかに採用するかの問題であった。結果はカメラル式と複式簿記の両立化であった（第 2 章を参照）。本稿の問題意識の出発点は、ほとんどの州が複式簿記をすでに採用しているにもかかわらず、なぜカメラル式をそのまま存置したのか、そして、複式簿記の制度化の意図は何かにある。これまでノルトラインヴェストファーレン州、ヘッセン州、ハンブルク州の会計問題を取り上げ、部分的ではあるが、それらの諸州の複式簿記に係る新しい予算・会計システムの改革状況およびその特徴を考察してきた。とりわけ、拙稿（2021,2022）ではハンブルクの事例を通じて HGrG 第 6a 条の意味を論究し、複式簿記の採用の意義⁵の解明を試みた。本稿では引き続き HGrG に関して、それと GG の予算均衡条項の関連が研究対象である。

【研究目的と研究課題】本稿の目的は、債務ブレーキが HGrG との関係でドイツ会計上、いかなる意義を有するものかを明らかにすることを通じて、それによって国内外から要求される債務抑制のルールを整備する一方、カメラル式と複式簿記による会計システム両立の制度化を図っている論理構造を解明することである。

HGrG に基づけば、論者のいう通り、もはやカメラル式の会計報告は不要 (Wüstemann/C.Hargreaves2015,S.852) になるのか。一方、GG に基づけば、依然としてカメラル式は義務とされるはずである。はたして GG と HGrG は矛盾した法律状態を作り出してしまったのか、この間に接近することは重要な研究課題となる。

即ち、カメラル式が主張される論拠は第 109 条第 3 項第 1 文の収支概念にある。GG という法律の地位からすれば、GG がカメラル式のみを明示しているのであれば、決してその下位規制で GG と対立する構造は作れないはずである。論者の主張にはその点が考慮されていないのか。本稿では、こうした状態は矛盾または対立するものではなく、むしろ新たな社会制度に向けた巧妙な論理形成にあるとみている。そこには複式簿記システムの論理を使ってカメラル式を包含する論理構造が導き出されているのである。とりわけ、世代間公平性という社会経済上の論理が会計概念の拡張を通じて意味の転換を試みている状況の論理構造を明らかにすることは重要な課題といえる。

よって、単にカメラル式および複式簿記と言う場合、カメラル式会計および複式簿記による会計を意味するものである。なお、用語については、B.Raupach/K.Stangenberg(2009)に詳しく紹介されている。

4 これについては、亀井（2000,2004,2008,2012）が詳しく述べている。

5 この複式簿記の導入に際して用いられる好都合の論理こそ、いわゆる影の債務たる暗示的な債務の可視化にある (Budäus et al.2014, Berens et al.2007,Brens et al.2005, Gnädinger/Hilgers2010, Fischer/Gnädinger2009)。例えば、Berens(et al.2007),Brens(et al.2005) は複式簿記導入の基本的な考え方を示している。市町村の会計制度改革に関しては、IMK による勧告が直接的な契機となっている (Budäus et al.2014,S.153-156)。連邦の会計制度改革については Jones/Lüder(2011)を参照されたい。第 1 章 (3) 以降で詳述する。

【分析視角】本稿で論じようとするのは法律また財政の現象そのものではなく、会計現象であることに注意しなければならない。ここで意図しているのは、会計が単に計算技術だったり、(財政的、財務的)情報そのものを指したり、情報提供手段のみを指すのではなく、社会の複雑な仕組み(制度)との関係でその役割(手段)が果たされる側面を明らかにすることである。それゆえに、不可欠な作業は、現代の会計システムがルール(計算機構、会計規則、法規則など)を前提とし、そのルールが社会に直接的・間接的にいかなる役割として発現されるかを解明することである(意義の導出)。その際に、学説と経済現象は重要な関係要素として作用することも忘れてはならない。会計は、このようにルール、学説、経済現象の作用関係から導き出される社会的制度現象として発現されると言う意味で、会計制度現象として位置付けられるものである⁶。

以下、債務に関する欧州およびドイツの国内の諸規制の状況と問題点を、まず GG に関連して取り上げ、次に GG の下位法である HGrG をもって会計に関する規制内容とその論拠について考察することにする。その後、GG と HGrG の関係が矛盾または対立を作っているのではなく、カメラル式を包含した複式簿記による会計システムを実質的に制度化するための巧妙な制度作りの取り組みであることを明らかにする。そうすることで、GG の収支概念はカメラル式単独で理解するべきものではなく、複式簿記の枠内での収支概念として捉えられている論理構造が明らかになる。さらに、その収支均衡(=予算均衡)を必要とする社会経済上の世代間公平性を期間公平性(=成果⁷均衡)への論理転換を通じて、複式簿記の実質的地位が制度化される。こうして第 109 条の収支均衡の新たな規制は欧州連合(Europäischen Union, 以下 EU と略す。)の情報要求を満たしながら、ドイツ国内の複式簿記の制度化も同時に実現する役割を果たすのである。

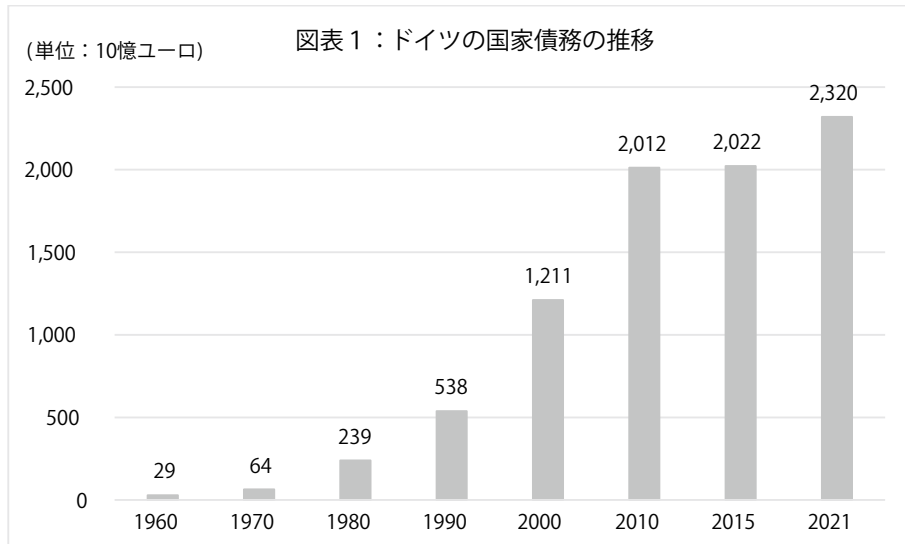
6 「会計を研究する」とは「(特異な計算機構を伴う)社会制度を研究する」ことである。即ち、注意しなければならないのは、他の社会・経済現象と区別される、特異な計算機構(複式簿記)が前提となることである。その上で、当該国の社会的事情を考慮に入れた社会制度の研究といえる。ドイツの会計問題を論じる場合、法・会計実務・学説が考慮されなければならない。その背景には、同国の会計の基礎が商法典にあり、商法典は正規の簿記の諸原則の影響を受けているからである。会計制度研究の意味については、鈴木(1994)、鈴木・千葉(2015)を参照されたい。

7 成果(Ergebnis)という用語は、成果計算書(損益計算書に相当)の構造として、「収益>費用」の場合、プラスの成果(つまり、利益)を意味し、「収益<費用」の場合、マイナスの成果(つまり、損失)を意味するものである。利潤計算を目標としない公的機構での損益という用語に代わるものとして、言い換えれば運営成果のことを指す。

1. GG の債務規制に関する諸問題

(1) 債務規制の背景

ドイツの債務増加はすでに 1970 年以降急激な増加にあった(図表 1 を参照)。1960 年の 290 億ユーロから、2010 年に 20,120 億ユーロに急増し、2021 年現在は 23,200 億ユーロに達している。2020 会計年度の第 2 次連邦補正予算の確定に関する法律によれば、連邦だけで新規債務額は約 2,180 億ユーロに及ぶ(BGBI.I 2020 S.1680)。また、ドイツ連邦統計局によれば、債務は GDP 比で、61.3%(2018 年度)、58.9%(2019 年度)、68.0%(2020 年度)、68.6%(2021 年度)で上昇傾向にある⁸。



(出所：次のドイツ納税者連盟ウェブサイトから転載。<https://www.steuerzahler.de/aktion-position/staatsverschuldung/staatsverschuldung/>。閲覧日：2022.12.23)

こうした背景のもとに問題になるのが、国の財政の持続可能性である (Gnädinger/Hilgers2010,S.181, Wüstemann/C.Hargreaves2015,S.625)。地域法人 (Gebietskörperschaften)⁹ が長期の任務遂行を持続的に行うには行政サービスの負担能力の確保が前提となるからである。複式簿記が公的機構でその必要性が叫ばれるようになったのは、この負担能力の確保をどのように測るかということに起因し、従来のカメラル式会計では完全な測定が困難だという論理が用いられてきた。「予算原則法現代化に関する法律」¹⁰ で複式簿記のメリットとして強調されている点もまさにそこにある。即ち、「資源消費および財産の観点で持続可能な財政政策を支え、世代間の公平性を促進する」(Drucksache16/12060,S.11)。世代間公平性と会計の関係を論じている Wüstemann/

8 次のドイツ連邦統計局のウェブサイトを用いた。「EU加盟国の負債比率 (GDP比)」(<https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Volkswirtschaftliche-Gesamtrechnungen-Inlandsprodukt/Tabellen/eu-stabilitaetspakt-defizit-schulden-eu.html> 閲覧日：2022.12.30)

9 地域法人とは、連邦、州、市町村、郡、地区のことを表す概念として、公法上の法人の性格を有し、権利能力、当事者能力および訴訟能力を有し、さらには課税権を有する詳しくは、Brandl et al.2008,S.12-13,S.55,村上他(2008),115-116頁を参照されたい。

10 2009年7月31日付「予算原則法現代化およびその他の法律の改正に関する法律 (Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes und zur Änderung anderer Gesetze)」によって公布された(Bundesgesetzblatt 2009, S.2580)。以下、HGrGMoGと略す。

C.Hargreaves(2015,S.624)もまた、Wüstemann/Wüstemann(2013,S.582)を引用し、複式簿記を支持する理由は「2009年に導入された、いわゆる債務ブレーキにみることに」ができると述べ、世代間公平性、債務ブレーキ、会計の関係が問題とされている。

財政運営の持続可能性の枠内での長期の任務遂行、公的機構の活動能力の確保に関連しては、資源配分の枠内での債務の制限が中心的役割を担うとされる。こうした意味で、GGは「構造的な条件付きの正味の新規債務の原則的禁止を定めている」(Wüstemann/C.Hargreaves2015,S.626)とされるのである。GGの改正は「連邦および州の財政の長期的負担能力の確保への制度上の前提条件」(Drucksache 16/12410,S.1)を改善することが重要な目標であり、GG第109条第3項第1文にしたがって「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」と規定されるようになった(Wüstemann/C.Hargreaves2015,S.626)といわれるのである。

(2) 債務規制の諸問題

このような財政運営の持続可能性の問題は、すでにEUレベルではいわゆるマーストリヒト条約と呼ばれる「欧州共同体の設立に関する条約」(Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,EGV)に表明されている。同条約第104条(新しいVertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, AEUV第126条)は、加盟国の財政規律を確保し、過度の財政赤字を回避するために債務制限条項を定めている。これにより、すべてのEU加盟国にとって、計画または実際の赤字額は国内総生産(GDP)比で3%を超えてはならず、債務額はGDPの60%を超えてはならないことになっている(AEUV Protokoll Nr.12)。

そのことは2013年1月1日に発効したいわゆる財政協定(Fiskalpakt)¹¹によって、加盟国は均衡の取れた予算を実現し、この義務を国内法の規範で拘束的かつ恒久的に、憲法をもって優先的な規定の形で実施することが義務付けられている(第3条第2項第1文)。

このことについて、マージンはEGVとAEUVの債務限度には次のような欠点があると指摘している(Margin2010,S.262-263)。即ち、60%および3%のパーセンテージ制限は恣意的で、これらは経済通貨同盟(Wirtschafts- und Währungsunion)の創設時に政治的交渉で決定されたものである。また国家債務の評価尺度としてGDPは補助的な指標に過ぎず、債務負担能力と債務償還能力は国の潜在的租税収入に依存するが、この潜在的租税収入はGDPと同一視できない。さらに、GDPは有形固定資産の損耗と経済的陳腐化を考慮しておらず、同じことは償還された(明示的)信用を差し引いた(明示的)信用の正味の新規債務のみを考慮に入れた正味の新規債務にも当てはまる。国の財産の損耗は、将来の年金負担または官民パートナーシップ、リースなどからの義務による暗示的債務と同様にほとんど考慮されていない。過去の債務制限の違反は加盟国に何の影響も及ぼさなかったことがよくあるという。

11 正式には「経済通貨同盟における安定、調整、および制御に関する条約(Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion)」

(3) GG 第 115 条に関する諸問題

債務規制に関しては、まず 2009 年改正前後の GG 第 115 条を検討する必要がある。2009 年に改正された GG 第 115 条 (BGBl.2009 S.2248, 初宿訳 2018,89 頁を参照) は下記のとおりである。

第 115 条「信用調達の限度」 (Grenzen der Kreditaufnahme)	
改正前	改正後
<p>第 1 項 信用の調達、ならびに、人的保証、物的保証、または、その他の保証の引受けが、将来の会計年度に支出をもたらす可能性がある場合には、連邦法によってその金額を特定する、または、特定しうる授権を必要とする。信用による収入は予算計画で見積られた投資に係る支出の総額を超えてはならず、例外として許されるのは、経済全体の均衡を乱すことを防止することに関してのみである。詳細は連邦法律で規定される。</p>	<p>第 1 項 信用の調達、ならびに、人的保証、物的保証、または、将来の会計年度に支出をもたらす可能性があるその他の保証の引き受けの場合、連邦法によって、その金額を特定する、または、特定しうる授権を必要とする。</p>
<p>第 2 項 連邦の特別財産に関しては、連邦法によって、第 1 項の例外を認めることができる。</p>	<p>第 2 項 ¹収入と支出は、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。²この原則は信用による収入が名目国内総生産との関係で 0.35% を超えないときに適合されている。³さらに、通常の状態から乖離した景気の動向に際しては、予算への影響を、好況・不況において両者対称に考慮に入れなければならない。⁴実質的な信用調達が第 1 文から第 3 文までの規定によって許容されている信用限度額を乖離する場合には、統制勘定に計上され、名目国内総生産の 1.5% の基準値を超える負担は、景気に即して解消されなければならない。⁵詳細なこと、とくに金融取引に関する収入と支出の調整、および、景気調整手続きに基づく景気の動向を考慮に入れた年間の正味信用調達の上限を算定する手続き、ならびに、実質的な信用調達と規則限度との乖離の統制および調整については、連邦法で規定する。</p>

従前、GGにおいては改正前の第115条をもって国の債務を制限し、世代間の公平性を確保することを目的とした条項が含まれていたとされるが、国の債務を効果的に制限することができなかったとされる (Margin2010,S.263)。マージンは、その理由を次のように挙げている (Margin2010,S.263-264)。

- ・投資額に基づく信用の制限は政治的慣行で解釈されていたので、結果として予算計画にのみ適用され、予算執行には適用されなかった。
- ・投資額に基づく信用の制限は、明示的な信用義務のみが考慮され、年金義務およびその他の義務による暗示的な負担は考慮されなかった。
- ・貸付金授与は信用限度額を拡張する投資として設定されたが、貸付金の償還は把握されなかった。
- ・連邦の特別財産は、旧版のGG第115条の制限から免除されていたため、州の慣行によって積極的に使用された迂回可能性であった。
- ・「経済全体の均衡の乱れ」の明確な定義はなかった。良好な経済状況と高い税収での追加の国の債務の償還は規制されていなかった。
- ・投資という用語の正確な定義がなかったか、解釈が部分的に矛盾していた。
- ・投資支出は総額で計上され、財産の価値減少には減価償却が考慮されなかった。

マージン (Margin2010,S.264) によれば、GG旧第115条の債務制限は個々の世代間で財政的負担を公平に分配するのにほとんど効果がないとみなされていた。また、メイヤー (Mayer2011,S.268) からしても、GG旧第115条の規制アプローチは2つの外部要因により効力が大幅に低下していた。即ち、「一方では、グローバリゼーションにより、ドイツのような輸出指向の国民経済にとって、国家の財政政策の制御可能性が著しく減少したこと、他方では、マーストリヒト条約とその結果である欧州安定成長協定はドイツにGG旧第115条とは全く異なるパラメーターの働きをする財政政策上の限度を設置させたこと」である。即ち、従前の第115条の債務制限は投資額に焦点が当てられていたが、EUの規制ではパーセンテージ規制であり、ドイツ国内とヨーロッパの債務制限の部分的な不一致はドイツの財政政策の戦略的目標の矛盾につながり、それを避ける必要があったとメイヤーは述べている。そこから、第2次連邦制度改革¹²には債務規制に次のような根本的な変更がもたらされたと言われる (Mayer2011,S.269)。即ち、連邦予算の債務限度は「経済全体の均衡の乱れ」が発生した場合に逸脱できる幅広い権限と「特別財産」の追加の例外規則を結合した投資指向の債務制限の構想であった。債務限度はGDPに関連する柔軟な上限に置き換えられることであったとされる¹³。

GGの新しい第115条に関しては、第2項第5文の規定にも注意しなければならない。第2次連邦制度委員会 (Föderalismuskommission II) の議事録第174号に定められた法案には金融取引 (finanzielle Transaktions) について次のように記されている (Kommissionsdrucksache 174, S.23)。即ち、

12 連邦議会と連邦参議院によって設置された第2次連邦制度改革委員会がGGの改革を行った。詳しくは石森2018、第5章および第6章を参照されたい。

13 メイヤーは、こうしたことから、「債務ブレーキ」という用語は正しくないとし、債務はまったく抑制されず、もちろん存在し続け、新規債務だけが抑制されることになると述べている (Mayer2011,S.269)。

「第 2 条第 1 項¹⁴第 1 文前段に従った支出から、資本参加権の取得に係る支出、公的領域への償還に係る支出、貸付金授与に係る支出を差し引いて計算しなければならない、第 2 条第 1 項第 1 文前段に従った収入から資本参加権の売却からの収入、公的領域の信用調達からの収入、貸付金の回収からの収入を差し引いて計算しなければならない」。

マーギンはこのことについて次のように指摘する (Margin2010,S.266)。即ち、もし国が資本参加権の売却収入よりも、より多くの取得による支出の場合、その純支出は、「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」という指示によって、制限の対象とはならず、したがって信用を通じて資金調達は可能となる。同じことは公的領域への償還の純支出と貸付金授与の純支出にも当てはまる。これらは、信用を通じて資金を調達することもできる。したがって、金融取引の収入と支出の調整はこの規制の抜け穴であり、正味の新規債務は決して抑制されるのではなく、それどころかさらに増加の可能性がある。信用調達を（計画された）投資額に制限していた以前の規制とは異なり、連邦は、GG 第 115 条の新しい条文に従って、資本参加権の純取得額で信用を行うことができ、その後、連邦の指示で投資を行うことができ、追加的にさらなる費用を支払い、さらに GDP の 0.35% に相当する信用をさらに借り入れることができるとマーギンは指摘しているのである¹⁵。

(4) GG 第 109 条に関する諸問題

従前の第 115 条の債務限度の問題を克服するために制定された第 109 条第 3 項は連邦および州の実質的な債務限度とされる (Mayer2011,S.269)。第 2 次連邦制度委員会によって推進された同条項の新しい債務ブレーキは「それが国の債務を効果的に制限できるかのように一般に表されている」 (Magin2010,S.262) とされる。同委員会は 2007 年 3 月に、とりわけ連邦と州の間の財政関係を再編成する作業に取り掛かっており、その目的は「持続可能性と世代間公平性の原則をこれまで以上に財政および予算政策に定着させること」 (Kommissionsdrucksache 174,S.2) であった。「他のさまざまなテーマに加えて、以前のほとんど効果のない基本法の債務制限に取って代わることを目的とした新しい債務ブレーキが開発され」 (Margin2010,S.262) たと言われるこの条項は 2009 年 7 月 29 日付で公布されている (BGBl.2009 S.2248)。

GG はこの第 109 条第 3 項第 1 文の新しい条項において、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」と規定している。州の場合、同項第 5 文において州憲法上の権限の枠内で予算に係る債務ブレーキの詳細を規定しなければならない。ただし、GG 第 143d 条により、法の施行は連邦の場合 2016 年から、州の場合 2020 年から行われることになった。

この債務ブレーキ条項でまず注目されるのは、正味の「収入」概念である。タペーは「GG 第 109 条第 3 項第 1 文の信用による『収入』 (Krediten aus „Einnahmen“) という用語は、第 115 条第 1 項第 1 文の信用の『調達』 („Aufnahme“ von Krediten) を限定 (Abgrenzung) する役割を果たす」 (Tappe2010,S.269) という。即ち、タペーによれば、「収入」概念と「調達」概念は区別しなければならない。GG 第 115 条第 1 項第 1 文における信用授権の場合は総額または名目額 (Brutto- oder

14 第 2 条第 1 項「収入と支出は、通常の景気状況における見積りの場合、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、収入と支出には金融取引分が調整されなければならない。」

15 これについては、JETRO(2012,8 頁)の報告書も参照されたい。

Nominalbetrag) が問題であるが、そもそも法的授權はそのときどきの信用調達から全体の償還義務が考慮されなければならないという理由から、信用限度に関しては純額主義 (Nettoprinzip) が根拠に据えられなければならない。彼によれば (Tappe2010,S.269), 第 115 条の「信用調達」 (Kreditaufnahme) とは金融債務 (Finanzschulden) を意味し、第 109 条「信用による収入」 (Einnahmen aus Krediten) という用語には債務に基づいて生じる予算収入が含まれる。ただし信用により調達された償還資金は債務水準を引き上げない。即ちそのような信用は国家に収入を生じさせない。それゆえに経済全体の均衡の要件 (GG 第 109 条第 2 項) に鑑みても「信用からの収入」はこの法律上の授權額または見積り済みの信用収入額と理解するのではなく、正味の新規債務つまり純額と理解されなければならない。それは、一方の調達済みの信用額と他方のそれに関連する償還支出との差額として生じるものである。

第 109 条「連邦と州の財政運営」 (Haushaltswirtschaft in Bund und Ländern)	
改正前	改正後
第 2 項 連邦および州は、予算運営に際して経済全体の均衡の要件を考慮に入れるなければならない。	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件を考慮に入れる。
第 3 項 連邦参議院の承認を必要とする連邦法は、予算法、景気に即した予算運営、および、複数年の財政計画に関して連邦および州に共同で適用される諸原則を策定することができる。	第 3 項 ¹ 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。 ² 連邦および州は、通常の場合から乖離した景気の動向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規制なら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または異常な緊急状態の場合のために予め例外規制を定めることができる。 ³ かかる例外規制については、それに相応する償還規定を定めておくものとする。 ⁴ 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 文の原則が妥当とするとの条件付きで、第 115 条が詳細の形成を規定する。 ⁵ 州の予算に関する詳細な形成は、信用による収入が許されない場合にのみ第 1 文に合致するという条件を伴う各州の憲法上の権限の枠内で規定する。

タペーが次に指摘するのは、債務ブレーキ条項はカメラル式に基づく収入だという点である。彼は同項の「収入」はキャッシュ・フロー計算の意味でカメラル式の収入だというのである (Tappe2010,S.270)。このことは、憲法の改正者にとってみれば複式簿記に主眼があるのではなく従来の規制に指向し、カメラル式に特徴づけられた用語に指向していることによるとされる。これにより、「州にとっては商人の会計システムの『論理』と現行の (連邦の) 憲法との間に衝突が生じ、結局この問題はいわばカメラル式の『副次計算』を州に強制することになり、州は 2 つの計算書類を作成しなければならない」という (Tappe2010,S.270)。第 109 条第 3 項がカメラル式であるという理由はそれだけでなく、HGrG 第 49b 条および欧州安定性基準 (AEUV 第 126 条) からも追認される。

即ち、前者の場合、連邦および州は、予算運営の手法にかかわらず、報告書義務（「国民経済全体計算を含む」）の遵守が確保されなければならない、後者にとっても、財政赤字は引き続き国民経済全体計算 (Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, VGR) の構想に従って算出されなければならない。

2. HGrG における成果均衡の論理

GG における収支均衡概念が債務禁止¹⁶ またはカメラル式とみられることに関しては、HGrG が検討されなければならない。収支概念のみならず、カメラル式と複式簿記は会計システムの問題であり、この問題は HGrG の問題そのものである。はたして、何ゆえに GG の債務ブレーキ条項がカメラル式を想起させ、HGrG が複式簿記の改革法となり、あたかも両者が対立しているかのような関係がみられるのか。

(1) HGrG 第 1a 条の追加

2009 年に改正された HGrG によって、1997 年に複式簿記を追加的にのみ採用できるようにした第 33a 条¹⁷ が廃止され、第 1a 条をもって原則としてカメラル式と同レベルで複式簿記が選択できるようになった。注目すべきは同条の改正理由書にある。そこでは、カメラル式と複式簿記の混合可能性を示しながら、実務上は複式簿記が有力であることが示されている。とくに重要な点は、カメラル式の予算計画書と複式簿記の成果計画書・財務計画書が代替できるとしている点である。また、カメラル式の収入と複式簿記の収益・入金が入金が代替可能で、カメラル式の支出と複式簿記の費用・出金が代替可能だという点である。

第 1a 条「予算運営」 (Haushaltswirtschaft)

第 1 項 予算運営は、次の規定の枠組みでカメラル式もしくは第 7a 条に基づく国の複式簿記の諸原則(国の複式簿記)¹⁸ に従って、それらの会計システムで形成することができる。(以下、省略)

第 2 項 予算計画、項、および、収入・支出に関する本法律の定めは、複式簿記の会計システムに準用される。下記に別段の定めがある場合を除き、第 1 部および第 56 条においては、成果計画書 (Erfolgsplan) と複式簿記の財務計画書 (Finanzplan) が予算計画書 (Haushaltsplans) に取って代わり、勘定が項に取って代わる。収入に取って代わるのは成果計画書の収益 (Erträge) と複式簿記の財務計画書の入金 (Einzahlungen) であり、支出 (Ausgaben) に取って代わるのは成果計画書上の費用 (Aufwendungen) および複式簿記の財務計画書の出金 (Auszahlungen) である。(以下、省略)

16 例えば、論者 (Fischer/Gnädingen2009,S.283) によれば、この債務ブレーキを債務禁止 (Schuldenverbot) とも表現している。

17 2009 年改正前の第 33a 条「簿記は、商法典の規定を準用し、付加的に、正規の簿記および会計の諸原則に基づい

18 HGrG 第 7a 条に新設された国の複式簿記の諸原則 (Grundsätze der staatlichen Doppik を指す。同原則は同法第 49a 条に従った委員会によって策定され、毎年見直しされるようになっている。同原則については、金子 (2016) にドイツ公会計基準として詳述されている。

HGrG MoG 理由書①
(Drucksache 16/12060,S.20)

カメラル式および複式簿記は、国の会計システムの形成に関する、原則として異なる二つの可能性を表す。カメラル式はとりわけ支払い指向 (zahlungsorientierte) の会計システムであるが、国の複式簿記の中心にあるのは費用・収益指向 (Aufwands- und ertragsorientierte) の成果計画書である。国の複式簿記は商人の会計システムを国家予算に転用している。

こうした2つの会計システムは混合形態も可能である。その際、実務上の重要性は拡張カメラル式にある。そこでは、従来のカメラル式は原則として保持されるが、可能な限り全面的な KLR (Kosten- und Leistungsrechnung) が補完され、拡張された財産証明が補完できるのである。拡張カメラル式の別個の規範化は必ずしも必要とされない。その理由は次の通りである。

- ・こうしたカメラル式の変形に関しては、予算法上のカメラル式規制は変更せずにそのまま適用されるため
- ・引き続き完全に適用できる手段処置またはカメラル式予算・会計システムの規制に補完的に特定の複式簿記の手段もしくは規制が適用されるため
- ・同様にカメラル式の補完は第 6a 条¹⁹においても規定されているため

<第1項について>

将来的には、従来のカメラル式の会計システムに代わって、複式簿記の会計システムの新しい選択肢が開かれるものとなっている。さらに詳しい複式簿記に関する記述は第 7a 条で行われる。さらに、項または勘定で構成された予算に代わって、サービスすなわち通常プロダクトに応じて、特定の予算が許容される。

実務上、規格化は混合形態・組み合わせにおいても見出されなければならない。

<第2項について>

ただし HGrG の規定がカメラル式のみならず複式簿記に基づく財政運営にも適用される場合、従来のカメラル式規制は保持され、複式簿記に基づく予算に相応して適用されることになる。その際、複式簿記の会計システムに際しては次のように用語が置き換えられなければならない。

- ・予算計画書は、成果計画書および複式簿記の財務計画書、または、プロダクト予算の場合はプロダクト予算計画書に置き換えられる。
- ・項は、勘定に置き換えられる。
- ・収入は、(成果計画書の) 収益・(複式簿記の財務計画書) 入金に置き換えられる。
- ・支出は、(成果計画書の) 費用・(複式簿記の財務計画書) 出金に置き換えられる。

タペー (Tappe2010) は債務ブレーキ条項がカメラル式に基づいているという認識を示しながらも、複式簿記への可能性を支持していることには注意してみる必要である。即ち、彼は、HGrG 第 1a 条第 2 項第 1 文を根拠として、「収入と支出」に係る HGrG の定めは複式簿記の会計システムに準用されること、そして、同項第 3 文に従って「収入」は成果計画書において「収益」に、財務

19 この条項は「Budgetierung」を規定している新しい規制である。単に英語の語感のまま、予算編成 (Budgeting) と断定してはならない。これに関しては、まだ未解明な部分が多いが、拙稿 (2020,2021,2022) で取り上げている。

計画書においては「入金」に取って代わることを取り上げている。こう述べた上で、GGの「信用調達による収入」は複式簿記による「信用調達の入金」に置き換えられるとし、「信用調達の収入」は存在しないとするのである。そのことから、実質的な債務ブレーキの意義は複式簿記上の「成果均衡」(Ergebnisausgleich)に求められるという論理を展開する。彼によれば、むしろ財政の持続可能性の意味ではカメルル式の債務ブレーキよりも、複式簿記の成果均衡がより厳格であるともいう(Tappe2010,S.271)。

HGrGMoG 理由書②
(Drucksache 16/12060,S.10)

(純粹, 伝統的, 古典的) カメルル式は, その会計様式において支払い指向 (zahlungsorientierten) の収入および支出計算の単式簿記である。カメルル式は予算の項にしたがって分類され, 予算法, 予算計画, 予算の支払い能力の遵守を証明するのに役立ち, 財産および負債の証明が補完できる。GG 第 114 条第 1 項²⁰にしたがって要求された財産と負債の会計処理を表すカメルル式財産計算としてのこうした財産の証明には無条件に評価された財産を含むわけではないが, 例えば不動産の面積証明が含まれるに過ぎない。

上記のように, 文献上主張される GG のカメルル式の論拠は, HGrGMoG からしても明らかであるが, その取扱い方において収支均衡と成果均衡の同質化 (第 4 章を参照) が図られていることが看取される。即ち, カメルル式は複式簿記に置き換えられるという側面である。次の HGrGMoG の改正理由書③が注目に値する。

HGrGMoG 理由書③
(Drucksache 16/12060,S.11)

拡張されたカメルル式簿記, 国の複式簿記, プロダクト基準の予算 (produktorientierter Haushalt), そしてプロダクト予算 (Produktthaushalt) は, 資金使用の効率かつ効果性に焦点を当て, 将来の負担を財政政策の決定に関係させる可能性を強化している。プロダクト基準の予算またはプロダクト予算は, 資金使用とその運営成果 (Erfolg) に焦点をあてている。年金と減価償却による将来の負担を考慮に入れると, 持続可能性の要因の分だけ国庫上の決定パラメーターが拡張される。こうした点に鑑みれば, 拡張カメルル式簿記および複式簿記に基づく予算は国の予算の財産状態とその変化を考慮すること, 財政負担は支払い作用 (Zahlungswirksamkeit) にかかわらず, その原因となる期間に関係づけられること (例えば, 年金期待権の発生) を追求するというのである。

その際, 拡張カメルル式簿記は一層流動性に方向づけられた観点が支配的であり, 資源消費観点や財産観点は両方または一部が補完的に追加されるにすぎない。複式簿記システムにおいては資源消費観点と財産観点が強調される。流動性観点は引き続き支払い管理 (Zahlungsmanagement) のために支援される。資源消費および財産の観点は持続可能な財政政策を支え, 世代間の公平性を促進する。

上記のように, HGrG が複式簿記を支持する財政経済上の意義が世代間公平性の論理に求め得ることは明確である。即ち, 持続可能な財政政策を支援するには資源消費の観点と財産の観点が必要であり, 前者が成果計算書の成果均衡の観点であり, 後者が貸借対照表の財産の観点である。両者は周知のとおり, 複式簿記による, 結合されている一体の計算書である。

20 連邦財務大臣は, 連邦政府の責任を解除するために, すべての収入および支出ならびに財産および負債について, 翌会計年度中に連邦議会および連邦参議院に提出しなければならない。

(2) 世代間公平性と成果均衡の関係

持続可能な財政政策に関して、持続可能性は通常、次のように世代間公平性と結びついているといわれる (M.Scheufelen 2011, S.643)。即ち、ある世代は次の世代によって必要とされない資源のみを消費するべきであり、つまりある世代は複数の世代を犠牲にして生きるものではない。財政政策の観点から言えば、ある世代が創造よりも多くの財産価値を消費してはならないことを意味するという論理が一般にいわれる。

リュエダー(Lüder)によれば、2009年改正前の第115条第2項第1文に「世代間の公平性の原則 (das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit)」²¹ はすでに表明されていた (亀井訳 2000, 3頁)。ただし、1969年に変更された旧第115条の状況と2009年の改正時の状況は異なると言わなければならない²²。なぜなら、1969年はまだ複式簿記に関する明確な議論は確認されておらず²³、世代間の公平性の議論そのものも複式簿記の議論と共に用いられた論理手段であると考えられるからである。無論、ここで重要なのは、このリュエダーの世代間公平性の論理が複式簿記による成果均衡の基礎となっており、それによって複式簿記の予算均衡に代替可能な概念として制度的機能を果たしている点である。下記に登場する世代間公平性に関する議論はリュエダーの概念が基礎となっている点は注目に値する。

文献上 (Eibelsäuser 2006, Budäus 2006)、世代間公平性に関して、しばしば引用されるのは IVR ワーキンググループ (Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“) (以下、単位 IVR と略す。) の構想である (W.Berens et al. 2005)。その際、世代間公平性は成果均衡の枠内で論じられる。

IVR によれば、成果均衡は期間適合的に収益と費用が把握されることから測定できる (W.Berens et al. 2005, S.889)。ここでは、いわゆる発生主義 (accrual principle) たる期間帰属の原則 (Periodisierungsgrundsatz) が適用され、さらに支払い (Zahlungen) の期間帰属に関して、次のように実現原則が適用される。

実現原則に従えば、プラスの成果貢献額 (Positive Ergebnisbeiträge, 収益のこと) が実現されているか、または、売却可能財産の場合は実現可能な状態でなければならない。交換関係 (Austauschbeziehung) に基づく収益 (例えば、料金) はサービス期間において実現されるものとみなされる。しかしながら、地域法人の収益は交換関係に基づかない収益 (とりわけ租税) が多くとされ、こうした収益は法的に有効な請求権が生じる期間に帰属させなければならない。成果に売却可能財産の増加分を算入する場合、当該財産の実際の売却ではなく、支払手段への転換の可能性のみが求められる。しかしながら、単に実現可能であってはまだ実現されていないプラスの成果構成要素は成果均衡に算入されてはならない。

実現原則に従えば、マイナスの成果貢献額 (Negative Ergebnisbeiträge, 費用のこと) が実現され

21 この文言は亀井訳 (2000) に基づいている。同訳には「世代間の公平性の原則」と記されている。リュエダーによれば、「それぞれの世代は彼らによって消費された資源を税収によって再び埋め合わせをしなければならず、そうすることによって彼らが前の世代から受け継いだ資産を縮小することなくその後の世代に引き継いでゆることができるのである。しかしながら、世代を互いに区画することが困難であることから『世代間の公平性の原則』は『年度相互間の公平性の原則 (das Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit)』へと進化してゆくのであるが、このことの意味は資源回復による資源費消の補償はそれぞれの年度において完結的に行われなければならないということなのである」(亀井訳 2000, 3頁)。

22 旧第115条については、初宿 (2018, 89頁) を参照されたい。

23 ただし、亀井 (2004) によれば、ドイツの公会計と複式簿記の関連の研究は古くから存在する。本稿ではあくまで法規則上の明示的な議論を問題としている点に注意されたい。

ているか、または、売却可能財産の場合は実現可能な状態でなければならない。収益と直接関係のある費用は収益と同様に同一期間に帰属させなければならない。しかしながら、地域法人の費用は交換関係に基づいておらず、収益と因果関係のない費用が著しい部分を占める。こうした費用は資源消費が生じる期間に帰属させなければならない。この期間は原則として、地域法人の資源に対する第三者の法的に有効な請求権が発生する期間である。請求権が法律またはそれより下位の法規定に基づいている場合、そのときは資源の消費は請求権の前提条件を満たしている期間に帰属させなければならない。売却可能財産の減少の考慮には、同財産の増加のごとく売却の可能性のみが求められる。かくして、成果構成要素ではあるとはいえ、売却可能財産が減少する場合は、その増加と同様に成果均衡に算入できない。

このように、期間帰属の原則によって期間に即した収益と費用が導き出され、資源消費の観点からすれば、収益は資源収入 (Ressourcenaufkommen) として、費用は資源消費 (Ressourcenverbrauch) として両者は置き換えられ、両者の同額状態が均衡状態となる。成果均衡とはその意味を指すものと考えることができる (W.Berens et al.2005,S.890, Eibelshäuser2006,S.620 を参照)。

この成果均衡に関連しては、次の場合も検討に値する。即ち、アイベルホイザー (Eibelshäuser2006,S.619-620) は、次のように商法上の利益 (Gewinn) 概念を用いて予算均衡 (Haushaltsausgleich) の測定手段としての利用可能性を論じている。即ち、利益は予算均衡を測る手段として、現在世代による財務資源の過度な消費に対して将来世代を保護するのに役立つものである。世代間公平性の公準は、各世代自らが消費した資金を相応する金額の公課に置き換え、その結果として、前世代から受け取った公的財産を後続世代に無制限に明け渡すことができることを要求するといわれる。世代間公平性は、期間公平性としてのみ実行可能性をもって検証できるものと定義できるから、期間帰属原則 (Periodisierungsprinzip) は期間公平な利益算定を確実にするものである。したがって、財務上の観点からすれば、世代間公平性の公準の要求を満たすのは、(純財産の減少として理解される) 一会計期間の費用が当該期間に発生した (純財産の増加として理解される) 収益によって賄われる場合であると述べられる。

上記の論理は「現在の世代と将来の世代の公平性」を測ることに尽きるものと考えられる。近年の議論ではそこに「資源収入と資源消費」が加わったことで、両者を区分する手段として複式簿記導入の必然性が主張され、結果として予算の会計期間における運営成果をいかに測るかが問題であったといえる。それをもって運営成果が均衡状態であれば、国の財政運営は持続可能とみなされると論者 (Margin2010,S.267) はいうのである。

このように、世代間公平性の論理と GG の純額としての新規債務禁止の論理は整合性が図られていることがわかる。そこにはすべての論理が複式簿記に通じていることに注意しなければならない。複式簿記でないと、入金・出金および収入・支出を含む成果概念は見出せない。たとえば、マーギンがいうように GG の債務ブレーキが抜け道だとしても、運営成果のレベルでは実質的なコストがすべて把握されることから、財政の持続可能性は明示化されることになる。このことから、複式簿記が適切に形成されれば、債務ブレーキの抜け道は回避できるというのである (Margin2010,S.267)。

3. 会計概念の意味と拡張

GG 第 109 条第 3 項第 1 文はカメラル式として想起され、HGrGMoG においても支払い基準をカメラル式として規定している。そこで問題となるのは、HGrG は何ゆえにカメラル式と複式簿記の両立化を図っているのかである。このような法律状態は GG と HGrG の矛盾を表すのか、それとも別の意図があるのかが問われる。この点に接近するために、伝統的かつ現在もなお原則的な会計概念を踏まえた考察が必要である。

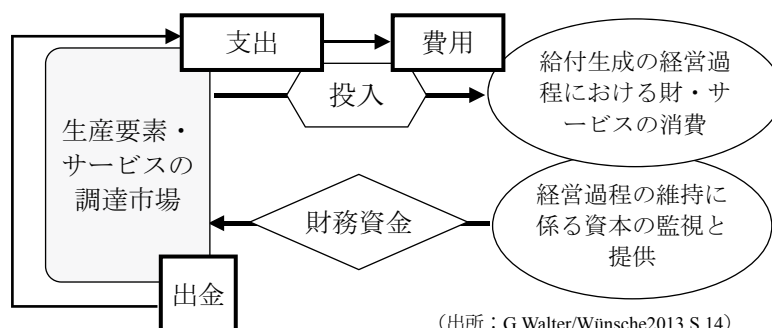
前記では、GG 第 109 条にいう「収入」という用語は HGrGMoG によって伝統的なカメラル式会計の収支概念として捉えることができ、その上でカメラル式収支概念は複式簿記の収益概念と代替できることが記された。このことに関しては、下記の会計概念が前提となっていることがわかる。

(1) 会計の基本概念の再考

収入という概念を考察するにあたって、関連の会計概念も再考することが不可欠である。下記のように会計概念は経営過程の連鎖から導き出され、その過程で意味の限定と拡張が生じていることが重要である。

原価・給付計算の文献 (Macha2011,S.16-24, G.Walter/Wünsche2013,S.14-29) では下記のように会計概念が述べられる。例えば、バルター他 (G.Walter/Wünsche2013,S.14-29) の場合、インプット指向の概念連鎖 (Input-orientierte Begriffskette) とアウトプット指向の概念連鎖 (Output-orientierte Begriffskette) から会計概念が述べられる。インプット指向の場合、経営過程の維持に係る資本の監視・提供から生産要素・サービスの調達市場に向けた財務資金の流入へと、概念連鎖が始まる。その際にまず、企業からの出金が発生する。その後、出金を含む支出が発生するが、ここで注意しなければならないのは [出金 ≠ 支出] の場合である。次に生産要素・サービスの調達市場から給付生成の経営過程における財・サービスの消費活動へのインプットが生じる。この消費活動の際に費用が発生する。ここでも注意しなければならないのは、[費用 ≠ 支出] の場合である。

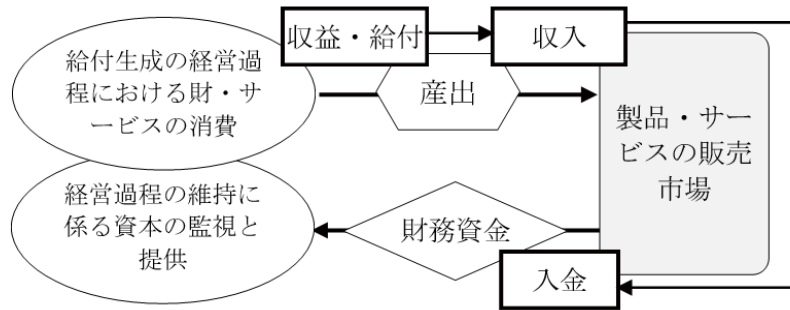
図表 2：インプット指向の概念連鎖



アウトプット指向の概念連鎖はインプット指向とは反対方向で進行される。即ち、まず給付生成の経営過程における財・サービスの消費活動から製品・サービスの販売市場への給付の産出によって収益が発生する。収益はその後、収入となるが、ここで注意しなければならないのは [収入 ≠ 入金] の場合である。入金により生じた財務資金は再び、経営過程の維持に係る資本の監視・提供に投入

され、再びインプット指向の概念連鎖が起きる。

図表 3: アウトプット指向の概念連鎖



(出所: G.Walter/Wünsche2013,S.15)

このように、会計概念の連鎖は [インプット→経営過程→アウトプット] のプロセスの中で生じており、その際に次のような事象 (①~③) により [入金→支出→費用] と [収益→収入→入金] という流れとなる。注意を要するのは、[入金=支出] または [入金≠支出], [入金=収入] または [入金≠収入] の場合である。

①【入金・出金】は支払手段在 high の増減をもたらす (Macha2011,S.17)。しかし入金・出金は貨幣性資産を直接増減させる (G.Walter/Wünsche2013,S.14)²⁴。例えば、現金出資・引出し、現金購入・販売、前受金・前払金、売掛金の回収・買掛金の返済、銀行借入金の増減がこれに該当する (Macha2011,S.17)。

②【収入・支出】は入金・出金に加えて、債権債務の増減が含まれる。よって、①を含み、利息・賃借料の請求権およびすべての形態の販売・購入によって惹起される貨幣性資産の増減を含む。例えば、現金販売および掛販売は収入であり、その反対は支出である (Macha2011,S.17)。

③【収益・費用】は純財産の増減をもたらす。収益・費用は、商法上または税法上のコンヴェンションにより評価された一期間の生成または販売された財貨および用役のすべてである。例えば、売上収入 (Umsatzerlöse)、積極側計上された自己給付 (完成品および仕掛品)、使用・用益賃貸による収入 (Erlöse)、受取手数料、資本参加からの収益、受取利息および配当金などであり、その反対は費用である (Macha2011,S.17)²⁵。①と②の関連で言えば、次のパターンがしばしば取り上げられる。

24 しかしながら、Klaus Homann(2005 S.5)によれば、経営経済学の文献および実務では [入金=支出] であったり、[入金=収入] という定義もあり、支出・収入に支払手段 (入金・出金) の流出入のほか、信用取引すなわち売掛金と負債の変動を考慮する場合もあるとされる。後者の場合、貨幣性資産は支払手段 in high と債権の合計から負債の in high を差し引いた金額をいう。

25 上記のほかの経営プロセス上の給付と原価に関しては、バルター (G.Walter/Wünsche2013) およびマハー (Macha2011) を参照されたい。

④入金されたが、会計上、収入としては認識されない場合【入金≠収入】

例えば、得意先から掛代金が支払われた場合が想定される。

貸借対照表		(借) 現金預金××× (貸) 売掛金×××
支払手段 在高+	債権-	※支払手段在高の増加(入金)と債権の減少が同時に起きており、結果として貨幣性資産の増加(収入)は認識されない。

⑤入金と同時に収入として認識される場合【入金=収入】

例えば、得意先に商品を販売し、代金を現金で受け取る場合が想定される。

貸借対照表		損益計算書	(借) 現金預金××× (貸) 売上収入×××
支払手段 在高+		収益 +	※支払手段在高の増加(入金)と収益の発生が認識され、収益は貸借対照表の純財産を増加させることから、結果として、この場合の入金は収入の増加として認識される。

⑥収入であるが、入金ではない場合【収入≠入金】

例えば、得意先に商品を掛けて販売する場合が想定される。

貸借対照表		損益計算書	(借) 売掛金××× (貸) 売上収入×××
債権 +		収益 +	※掛け販売により入金の実事はないが、一方の貨幣性資産(売掛金)の増加・他方の貨幣性資産(商品在庫)の減少、および、収益の純資産増加分だけ収入が認識される。

⑦支出であるが、出金ではない場合【支出≠出金】

例えば、商品を掛けて購入する場合が想定される。

貸借対照表		損益計算書	(借) 仕入支出××× (貸) 買掛金×××
	債務 +	費用 +	※債務(買掛金)の増加が貨幣性資産の減少をもたらすが、支払手段在高の減少は生じないことから、出金は認識されない。

⑧支出と同時に出金の場合【支出=出金】

例えば、商品を現金で購入する場合が想定される。

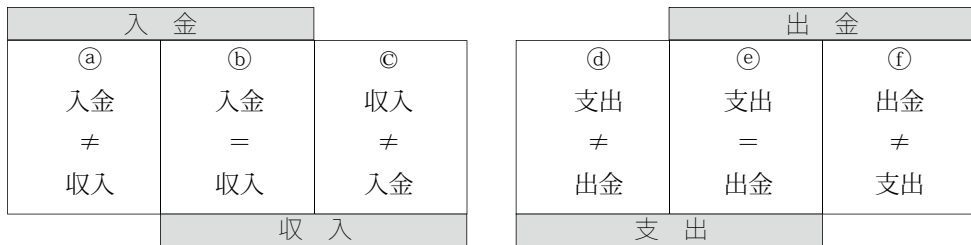
貸借対照表		損益計算書	(借) 仕入支出××× (貸) 現金預金×××
	支払手段 在高 -	費用 +	※支払手段の減少(出金)と同時に、費用による純資産の減少が起きていることから、支出と出金は一致する。

①出金であるが、支出ではない場合【出金≠支出】

例えば、掛代金を現金で支払う場合が想定される。

貸借対照表		(借) 買掛金××× (貸) 現金預金×××
債務 —	支払手段 在高—	※支払手段在高の減少(出金)と債務の減少が同時に起きていることから、結果として貨幣性資産の減少は認識されない。

上記のa~fの関係を図式化したものが図表である。



(出所：Macha2011,S.19-20.)

上記の概念のうち、とくに入金と出金という支払手段在高 (Zahlungsmittelbestand) は結果として貨幣性資産の増減 (収入と支出) をもたらすことから、拡張された貨幣性資産とも呼ばれる。

図表 4：貨幣性資産概念の拡張



(出所：G.Walter/Wünshe2013,S.16)

(2) 「信用による収入」なしの論拠

GG 第 109 条第 3 項第 1 文によって、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」。この収入という用語をもってカメルル式が想起されている。そうであれば、ほとんどの州および自治体において複式簿記が導入されている状況をどのように捉えるべきなのか。論者（Tappe2010）によれば州は GG によってカメルル式の会計報告の負担が強いられており、債務ブレーキは債務を増やせる抜け穴であるとも言われる（Margin2010）。GG の新しい債務ブレーキ条項の場合、とくに問題となるのは連邦である。州の場合、州憲法に基づいて独自の規制を定める必要があるからである（第 3 項第 5 文）。

タペー（Tappe2010,S.269）によれば、複式簿記による会計報告では「信用による収入」は存在しない。その上で、州は債務ブレーキに該当しないのかと問題提起する。その背景として、ほとんどの州は複式簿記を導入していることを挙げている。タペーの問題提起の根拠は、ごく当然のことである。なぜなら、収入と言う場合、それは貨幣性資産の増加を意味するもので、信用調達による貨幣性資産の増加は、同時に貨幣性資産の減少によって、結果としてなにも変化は起きないからである。つまり、上記の③に該当する。

図表 5：信用による収入なしの論拠

貸借対照表			
支払手段 在高+	債権 +		
↓			
<貸借対照表残高の変動なし>			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) 現金預金×××</td> <td style="width: 50%;">(貸) 債務×××</td> </tr> </table>		(借) 現金預金×××	(貸) 債務×××
(借) 現金預金×××	(貸) 債務×××		
(出所：筆者)			

すなわち、入金の実実は認識されるが、貸方の債務の増加により、実際の貨幣性資産の増加はもたらさない（図表 5）。

4. 予算均衡と成果均衡—同質化の論理構造—

私的経済企業において損益計算書は、収益と費用の差額としてのプラスの損益（＝利益）の算定が目標である。国が導入する複式簿記の成果計算書は同様の構造であるが、損益の算定は目標としていない。そのことから、国が複式簿記を導入する意図は何か問題とされてきた。

論者（Margin2010,S.267）は次のようにいう。即ち、「国はあたかも私的経済企業とは異なる目標を持っていることから、そういった企業と同様に同じ記帳システムは使用できないという、よく引用される批判は論破できる。簡単に言えば、企業の利益の意図は損益計算書の可能な限り高い剰余（利益）に示されるが、公的で、部分的には収益を求めない任務の遂行の場合の均衡のとれた予算の制限は、成果計算書上の「黒字ゼロ（schwarzen Null）」に現れる。商人的に証明された記帳システムの使用は必ずしも次のことを意味するものではない。即ち、それをもって同様に私的経済の利

益最大化の目標が引き受けられなければならないということである。」

またタペー (Tappe2010,S.271) によれば, GG の収支 (予算) 均衡概念は次のように複式簿記の枠内で理解しなければならない。即ち, 従前, 収支の均衡をもって予算均衡 (Haushaltsausgleich) とされてきた。しかし, 複式簿記を前提とした場合, この予算の意味は成果予算 (Ergebnishaushalt) を指し, 複式簿記の場合の予算均衡とは成果予算の均衡 (Ausgleich des Ergebnishaushalts) と呼ばれるのである (Budäus2009,S.16)。つまり, 予算均衡は成果均衡 (Ergebnisausgleich) として捉えられていることに注意しなければならない。

マーギンという。「複式簿記の場合, その焦点はもはや明示的な国家債務ではなく, 予算全体の負担を表す国の費用にあって, その限りにおいて複式簿記の成果予算の均衡に関する厳格な義務は, 『債務限度』として同様に間接的に影響を及ぼすはずである。なぜならば, 新規債務に対する追加の利息費用は追加の収益で補填するか, または, 別の場所で費用を削減することで補償されなければならないからである。この構想には, 債務に起因する利息費用だけでなく, すべての費用が補償されなければならないはず, 迂回可能性 (Umgehungsmöglichkeiten) が最少化されなければならないというメリットがあるはずである。」 (Margin2010,S.268)

このように, 債務ブレーキ条項をめぐっては, 単にドイツの憲法レベルでの従前より強力な債務制限条項としての側面を越えて, ドイツ会計において重要な意義が認められるのである。その意義は予算均衡と成果均衡の同質化にあると考えるものである。これについては, 下記の図表 6 をもってまとめることにする。

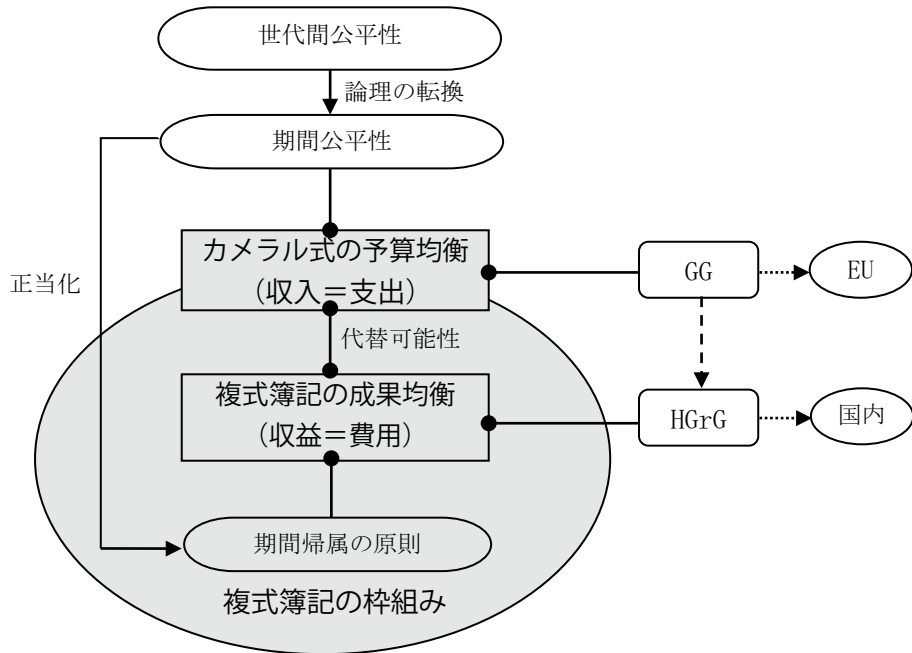
まず経済社会的な国内外の要因は社会制度に変革を要求する。国の債務増大の問題はドイツ国内だけでなく, EU レベルの問題でもある。ドイツはすでに 1990 年代より財政改革の一環として会計制度改革が行われ, 州および自治体の多くは実務上, 複式簿記の導入が進められ, 学問レベルでも多くの研究成果が公表され, 制度を支える基盤となった。とくに, 会計制度改革において基盤となったのは, リューダーによる世代間公平性の原則と複式簿記の関係性の構築にあったと考えられる。「世代間を相互に区画することは困難である」ことを理由として, 世代間公平性を期間公平性に論理転換し, 期間公平性と期間帰属の原則の同一性を正当化する。そうすることで, 複式簿記の期間計算との整合性が図られることになる。世代間公平性の論理は財政改革を支えることから, 従前の財政概念の観点からすれば, カメラル式会計に結合されやすい。しかし, すでに世代間公平性の論理が期間帰属の原則への論理として論理転換されたことから, 予算は国の任務を果たす資源という概念に取って代わるのである。本来複式簿記の費用・収益は価値概念に支えられているから, カメラル式の予算均衡と複式簿記の成果均衡の代替可能性が合理化できるのである。バルター等に示された伝統的な会計概念とその経営過程からの意味の拡張を前提とする複式簿記の概念 (入金・出金, 収入・支出, 収益・費用) は, 本来よりカメラル式を含んでいることがわかる。こうした論理形成により, 複式簿記の枠組みの中で, 予算均衡に求められる情報と成果均衡に求められる情報²⁶ は, 必要に応じて管理可能になると考えられるのである。両者の代替可能性は両者が同質であると社会的に宣言された場合にのみ生じるものである。

国の任務に際して生じる, 租税収入は法律の効力が生じた時点ですでに収益となる。そしてその

26 本稿では一般にいわれる「情報論」の展開を目指しているわけではない点に注意されたい。

後、会計上の認識期間に応じて収入または入金となり、公的任務の遂行に際して、任務の予定が定まった時点で費用となり、その後、会計上の認識期間に応じて支出または出金となる。こうした複式簿記の枠組みで財政を形成しようとする動きは、EU レベルでもすでに始まっている²⁷。

図表 6：予算均衡と成果均衡の同質化の論理構造



(出所：筆者)

むすび

以上、ドイツにおいて、債務ブレーキという一見して法制度または財政制度だけに捉われそうな問題が会計上、如何なる論理（手段）として形成されているかを明らかにした。複式簿記の導入論議の末、なぜカメラル式が存置されたのかという疑念を想起させたのは、実のところ、それを論理手段として複式簿記の制度化が企図されていたとみなし得る。そこには予算均衡と成果均衡を同質として確立させるための法規制、学説、実務状況が複雑に絡みあっている。両者を同質として確立させることで、世代間公平性に係る財政政策が社会的に地位を得ることがができる。本稿で取り上げた学説は問題提起を通じて会計現象の制度化の論理形成に役割を果たしたことになる。

しかしながら、GG と HGrG の会計制度上の意義の解明は未完成のままである。本稿の研究成果はその一部に過ぎない。複式簿記には社会的意図によるその効果に向けた恣意的行為の可能性が秘められているものと考えられることから、国が「信用による収入なし」を意図しているのであれば、それによって会計のどのような場面で、社会的にどのような効果として発現されるかが解明されな

27 拙稿（2019）では欧州公会計基準（European Public Sector Accounting Standards）の形成に向けた、ドイツヘッセン州と EU 委員会の租税請求権に関する論理構造が分析されている。

ければならない。こうした問題を含め、とりわけ GG 第 115 条の問題は引き続き検討が必要である。

【参考・引用文献】

石森久広 (2018), 『財政規律の研究—ドイツ憲法上の起債制限』, 有信堂。

初宿正典訳 (2018), 『ドイツ連邦共和国基本法—全訳と第 62 回改正までの全経過』, 信山社。

鈴木義夫 (1994), 『現代ドイツ会計学』森山書店。

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。

金子善行 (2016), 「ドイツ公会計基準における世代間衡平性の意義—将来世代の保護による現在世代と将来世代の利害調整—」, 『會計』第 190 巻第 6 号, 667-690 頁。

—— (2019), 「期間衡平性の測定構造に関する一考察—固定資産の会計処理に着目して—」, 『簿記研究』第 2 巻第 2 号, 1-12 頁。

亀井孝文訳 (2000), 『地方自治体会計の基礎概念』中央経済社。

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 巻第 1・2 号, 21-43 頁。

—— (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 / クリーアの所説によせて—」, 『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。

独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構 (2021), 報告書『ドイツ、オーストリアにおける高速道路の整備・運営方式に関する調査』, 高速道路機構海外調査シリーズ No.30。

村上淳一, 守矢健一, ハンス・ペーター・マルチュケ (2008), 『ドイツ法入門』(改訂第 7 版), 有斐閣, 115-116 頁。

山口和人 (2010), 「ドイツの第二次連邦制改革 (連邦と州の財政関係) (1) —基本法の改正」, 『外国の立法』第 243 号, 3-18 頁。

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。

JETRO(2012), 「ドイツ・スイスの債務ブレーキ制度と EFSF 拡充に関するドイツ保証引受法改正」, 『ユーロトレンド』, 1-26 頁。BMF(2015),

BMF(2015), Bundesministerium der Finanzen, *Kompendium zur Schuldenbremse des Bundes*.

Brandl/Huber/Walchshäfer(Hrsg.)(2008), *Praxiswissen für Kommunalpolitiker: Erfolgreich handeln! Gemeinde-, Stadt-, Kreis- und Bezirksrat*, 3. Auflage, Jehle.

B.Raupach/K.Stangenberg(2009), *Doppik in der öffentlichen Verwaltung : Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete*, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage.

- Berens/Budäus/Buschor/Fischer/Lüder/Streim(2005), Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“ (IVR), Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung, *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft 16, S.887-890.
- Berens/Budäus/Buschor/Fischer/Lüder/Mundhenke/Streim(2007), *Kamerales Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen nicht mehr vertretbar:Hamburger Thesen zum notwendigen Wechsel von der Kameralistik zur integrierten Verbundrechnung mit outputorientierter Budgetierung*, S.109–111.
- Budäus, Dietrich(2006), REFORM DES ÖFFENTLICHEN HAUSHALTS- UND RECHNUNGSWESENS IN DEUTSCHLAND,*Die Verwaltung*, 187-214.
- Budäus, Dietrich(2009), *Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland*, herausgegeben von Bertelsmann Stiftung und KGSt.
- Budäus/Hilgers/Raupach(2014), Standardisierung des öffentlichen Rechnungswesens: Vom IMK-Beschluss 2003 zu EPSAS 2015, *Verwaltung und Management 20.Jg*, Heft 3, S.153-156.
- Bundesgesetzblatt(BGBl.2009 S.2248) Jahrgang 2009 Teil I Nr. 48, ausgegeben am 31.07.2009, Seite 2248, *Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 91c, 91d, 104b, 109, 109a, 115, 143d)* ,vom 29.07.2009.
- Bundesgesetzblatt(BGBl.2009 S.2580) Jahrgang 2009 Teil I Nr.51, ausgegeben zu Bonn am 6. August 2009, Seite 2580, *Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes und zur Änderung anderer Gesetze (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz – HGrGMoG) Vom 31. Juli 2009*.
- Bundesgesetzblatt(BGBl.I 2020 S.1680), *Gesetz über die Feststellung eines Zweiten Nachtrags zum Bundeshaushaltsplan für das Haushaltsjahr 2020 (Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2020) vom 14.7.2020*.
- Deutscher Bundestag(2014), *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* vom 23. Mai 1949 zuletzt geändert am 23. Dezember.
- Drucksache 16/12060, *Geszentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz – HGrGMoG)*, 26.02.2009, Beutscher Bundestag 16. Wahlperiode.
- Drucksache 16/12410, *Geszentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 91c, 91d, 104b, 109, 109a, 115, 143d)*, Deutscher Bundestag 16. Wahlperiode.
- Eibelshäuser, Manfred(2006), Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, *Der Konzern* 9, S.618-624.
- Fischer/Gnädinger(2009), Generationengerechte Haushaltswirtschaft : Schuldenverbot, HGrGMoG und Ergebnisausgleich, *Verwaltung und Management 15.Jg.*, Heft 6, S.283-292.
- Gnädinger/Hilgers(2010), Deutsche Schuldenbremse(n) – Etablierte Modelle und ökonomisch begründeter Fortentwicklungsbedarf:Öffentliche Verschuldung, Öffentliches Haushaltswesen, Rechnungsabgrenzung,

- Schuldenbremse, *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen(ZögU)* 33. Jg.3, 181-200.
- G.Walter/Wünsche(2013),*Einführung in die moderne Kostenrechnung: Grundlagen – Methoden – Neue Ansätze Mit Aufgaben und Lösungen*, 4., aktualisierte Auflage.
- Homann, Klaus (2005), *Kommunales Rechnungswesen: Buchführung, Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitsrechnung*, 6., u bearbeitete Auflage.
- Hermes,Georg(2016), *Privatisierung der Infrastruktur als Weg aus der Schuldenbremse? : Rechtliche Rahmenbedingungen der Finanzierung von Infrastrukturinvestitionen durch öffentliches und privates Kapital im Kontext der Schuldenbremsen*, Institut für Öffentliches Recht, Fachbereich Rechtswissenschaft,Goethe-Universität Frankfurt am Main.
- Jones/Lüder(2011), The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting, *Public Money & Management* 31:4, pp.265-270.
- Kommissionsdrucksache 174, *Beschlüsse der Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen*, Beschlussdatum 5. März 2009.
- Magin, Christian(2010), Die Wirkungslosigkeit der neuen Schuldenbremse:Warum die Staatsverschuldung weiterhin ungebremst steigen kann, *Wirtschaftsdienst*, S.262-268.
- Mayer, Christian(2011), Greift die neue Schuldenbremse?, *Archiv des öffentlichen Rechts(AöR)*, Vol. 136, No. 2, S.266-322.
- M.Scheufelen, Gisela(2011), Die deutsche Schuldenbremse: Weg aus der permanenten Neuverschuldung, *Wirtschaftsdienst* 9, S.643-647.
- Mühlenkamp/Glöckner(2009), *Rechtsvergleich Doppik*, Speyerer Forschungsberichte Nr.260.
- Macha, Roman (2011),*Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung*, 5. Auflage Vahlen.
- Radermacher, Walter(2012), Studie zur Eignung der IPSAS für die europäischen Mitgliedstaaten, *Die Wirtschaftsprüfung Sonderheft*, S85-89.
- Tappe, Henning(2010), Wie passt die Schuldenbremse zur staatlichen Doppik?, *Wirtschaftsdienst*, Heft 4, S.269-271.
- Wüstemann/Wüstemann(2013), Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie. In: Wallmann, W./Nowak, K./Mühlhausen, P./Steingässer, K.-H.(Hrsg.), *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift für Manfred Eibelshäuser*, Köln, S.579-596.
- Wüstemann/C.Hargreaves(2015), Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU – Eignen sich IPSAS als Ausgangsbasis für die Gestaltung von europäischen Standards (EPSAS)?, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP)* 67, Heft 6, S.620-641.