

ドイツにおける自治体新会計モデル

武田公子*

ドイツでは、自治体予算・会計制度の改革プロジェクトがここ数年で急速に展開され、成果計算・資産計算・資金計算書や「製品別」費用-効果計算書のモデル作成・試行が開始されているほか、連邦レベルでの統一指針作りも進められてきている。こうした会計制度改革は、近年多くの先進諸国において取り組まれているのと同様に、NPM型行財政改革の重要な環をなしている。とはいえ、ドイツにおける行財政改革は、新制御モデル（NSM）というドイツ独自の改革モデルに即しており、とりわけ民営化や市場原理導入に対してやや距離を置き、あくまで公共サービス全般に対する公法的、議会主義的コントロールを維持しつつ、行政内部の分権化・合理化を図るという点に特徴をもつ。従って会計制度改革は単に企業の会計手法の導入というよりも、分権的予算管理システムの構築や費用-効果関係の明確化に資するものとして重視されているのである。本稿はドイツ自治体の新会計制度モデルを紹介しつつ、こうしたモデルとNSM改革との関連づけを行っていく。

はじめに

ドイツでは、各州における自治体予算・会計制度の改革プロジェクトがここ数年で急速に展開され、企業会計を援用した財務諸表や費用対効果分析を組み入れた報告書のモデルの作成とその試行が開始されている。また、こうした動きを受けて連邦レベルでも、統一指針作りが進められてきており、将来的には自治体新会計制度への移行が目指されるに至っている。

このような自治体予算・会計制度改革は近

年、世界各国において共通してみられる改革の動きと軌を一にしているものであり、わが国においても自治体のバランスシートづくり、行政成果報告書づくりが、各自治体の独自の取り組みとして、あるいは総務省のモデルに従って進められているところである。本稿で取りあげるドイツ自治体の事例もこうした動きに沿うものであるが、なお次のような事情のもとに進められていることを踏まえる必要がある。

第一に、これはドイツ固有の事情というわけではないが、この改革が世界銀行やOECDのプロジェクトとしても取り組まれ、各国においてほぼ同時進行中の改革であるということが、とりわけEU諸国にとっては大きな圧

*たけだきみこ（京都市立大学福祉社会学部助教授）

力となっていることである。各種制度・規格の標準化に取り組むEUにおいては、この公会計制度改革は、企業会計制度との標準共通化を図るという利便性もあって、かなり積極的に推進されている状況がある。むしろドイツにおいてもこうした事情の例外ではない。後述する連邦レベルの報告書においても、この公会計制度改革が「EU内の他国における会計制度改革と足並みをそろえる」利点をもつことを強調している¹⁾。

第二に、公会計制度改革の背景となっている、NPM型改革の性格に規定される点である。別稿(武田 [2000])で述べたように、各国はNPM型改革の諸手法にそれぞれ異なった重点の置き方をしている。民営化による公共部門のスリム化に重点を置くアングロサクソン系諸国に対して、概してヨーロッパ大陸諸国の改革は、契約管理や予算管理の導入による内部改革に重点を置いているという相違である。ドイツのNPM型改革のほとんどは、新制御モデル(NSM)と呼ばれる独自の改革理念に即して進められているが、このモデルの重点は、予算管理や成果管理手法の導入とそのための行政組織再編に置かれている²⁾。すなわち、当初から民営化や行政スリム化を前提とした改革ではなく、行政の官僚制・非効率性・不透明性に対する住民の不信感を払拭するための改革として進められているのである。自治体の予算・会計制度改革は、こうした自治体の行財政改革を進めていく上での重要な環をなしている。

そこで本稿は、こうしたドイツの事情に鑑み、この公会計制度改革がNSM改革のなかにどのように位置づけられるのか、またこの改革を通じて何が目指されているのかを明らかにしていきたいと考える。

1. 自治体予算・会計制度改革の動向

(1)連邦政府レベルの動向

ドイツ連邦内務省および各州政府による常設会議の第三部会「自治体業務」は、1999年6月11日、次のような自治体予算法改革の基本理念を決議した³⁾。すなわち、同会議は自治体の新たな会計システムとして、官庁会計 *kameralistisches Rechnungssystem* の改善と複式簿記会計 *Doppik*⁴⁾ の導入とを並行して検討していく。同会議の最終目的は自治体の複式簿記導入のための法整備を行うことにあるが、ただし各自治体は当面、両会計方式のいずれかを選択する権利をもつことを保障される、というものである。

この決議を受けて同部会は2000年10月9/10日に、「市町村予算法の改正」小委員会を開催し、ここで自治体会計制度改革の具体的内容を検討した。この小委員会での検討内容は、同10月26日に「自治体の官庁会計・予算システムの改革に関する論点」として発表された(以下、「論点」と略す)。

「論点」では、複式簿記会計を基礎とする新会計を「全面的資源利用コンセプト」と呼び、改良された官庁会計を「部分的資源利用コンセプト」と呼んでいる。後者は、自治体会計の全部門においてでなく、さしあたり可能な部門ないし現場の同意が得られる部門においてのみ複式簿記会計を導入し、また自治体の全体的決算においては従来の金銭的出入中心の記述方式を踏襲するというものである。「論点」では前述のように、当面は各自治体に会計制度に関する選択権を認めるものの、最終的には複式簿記会計への移行が目指

されており、州によってはもはや官庁会計の存続を認めないという場合もあり得る、との見方を示している。実際、バーデン・ヴュルテンベルク州内務省は2001年3月に「複式簿記会計か官庁会計か？選択のために」(BW [2001])とする文書を出し、各自治体が会計システムを選択する上での判断材料を示す形をとった。とはいえ、その内容は、複式簿記会計導入の長所を強調するものとなっている。また、ノルトライン・ヴェストファーレン州では後述する州の新会計プロジェクトの結果を待って、州内に全面的に複式簿記会計を導入する意向を明らかにしている。

また、両会計制度が並存することとなれば、連邦全体を通じた財政統計がかなり煩雑になることは否めない。「論点」は現行の官庁会計に基づく性質別・目的別分類を、将来的には複式簿記システムにあわせた統計に移行させ、官庁会計を採用する自治体のためには、両システムの対照表を備えていくことになる、としている。

(2)州・自治体レベルの動き

前述のような連邦政府の動きに先駆けて、自治体レベルではすでにいくつかの新会計制度の提案がなされ、モデルプロジェクトも開始されていた。

最も早い時期に新会計制度の提唱を行ったのは、おそらく自治体行政簡素化協会(KGSt)であろう。KGStは、自治体職員と研究者の共同の議論の場として創設され、NSMを提唱した(KGSt [5/1993])団体であり、現在は自治体行政改革のコンサルティングも行っている。ここが95年に複式簿記会計と「資源費消コンセプト」に関する考え方の枠組みを示し、自治体の会計制度改革に大きな刺激を与えたと言える。

また、バーデン・ヴュルテンベルク州では、同州のモデルプロジェクト「市町村会計制度における複式簿記」の下で、シュパイヤー行政大学院の提唱する新会計制度が1996年にヴィースロッホ市において試行された。この方式は、「シュパイヤー方式」と呼ばれ、同プロジェクトを主導した同大学院教授クラス・リューダーによって体系化され、公開されている⁵⁾。

この「シュパイヤー方式」は、自治体会計制度改革の先駆けとして、その後の各州・自治体における改革の支配的モデルとなっており、前述の「市町村予算法の改正」小委員会の報告でも、このシュパイヤー方式が例示に用いられている。また、ニーダーザクセン州が2000年に行ったエルツェン市でのモデルプロジェクトは、このヴィースロッホのケースに倣って行ったものとされている⁶⁾。この他に、ヘッセン州では1999年に2郡1都市で、バイエルン州では2000年にパッサウ、クルムバッハ、ハルベルグモス等の自治体で、それぞれモデルプロジェクトが行われている。

また、ノルトライン・ヴェストファーレン州では、1999年に州内務省が主導するモデルプロジェクトが発足した。このプロジェクトは、内務省、5都市(ブリュール、ドルトムント、デュッセルドルフ、メアス、ミュンスター)、コンサルタント会社Mummert + Partnerの三者で構成され、予算決算システム、業績計算書、資金計算書、貸借対照表、連結決算などの作業グループを作って議論を重ね、新会計モデルとしてとりまとめたものである(Modellprojekt in NRW [2000])。この新会計モデルは2000年以降、上記5都市以外に郡所属自治体のヒデンハウゼンとギュータースロー郡とを加えた7自治体で試行に移され、参加自治体間の経験交流やモデルの

手直し等を進め、2003年には最終報告書を取りまとめる予定となっている。同州政府はこのプロジェクトを踏まえて、将来的には州内全自治体に新会計システムへの転換を求めていく方針である。

これらのモデルプロジェクトは、自治体新財政運営 (NKF) ないし自治体新会計システム (NKR) と呼ばれ、自治体会計に企業会計的手法を導入することを企図したものである。Modellprojekt in NRW (2000) によれば、企業会計手法を自治体に導入することには次のようなメリットがあるとされる。第一に資源配分志向的な会計システムの導入によって、自治体内部の行政改革を支援すること。すなわち行政における財源、人的資源、物的資源の出入りや資産・負債状況を明確にするとともに、行政の合目的性と成果をチェックする機能を会計が担うことができるということ。第二に、行政の中核部分と「事業部」化された行政部局や、公企業、自治体出資企業とも会計方式を共通化することで、いわば「連結決算」を可能にすること。これは、

NPM型改革が「コンツェルン型都市」をめざしていることとも関わる。第三に、企業における会計上のノウハウ、ソフトウェアおよびそれに付随する支援装置の導入が可能となり、会計業務の効率化が図られること、である。

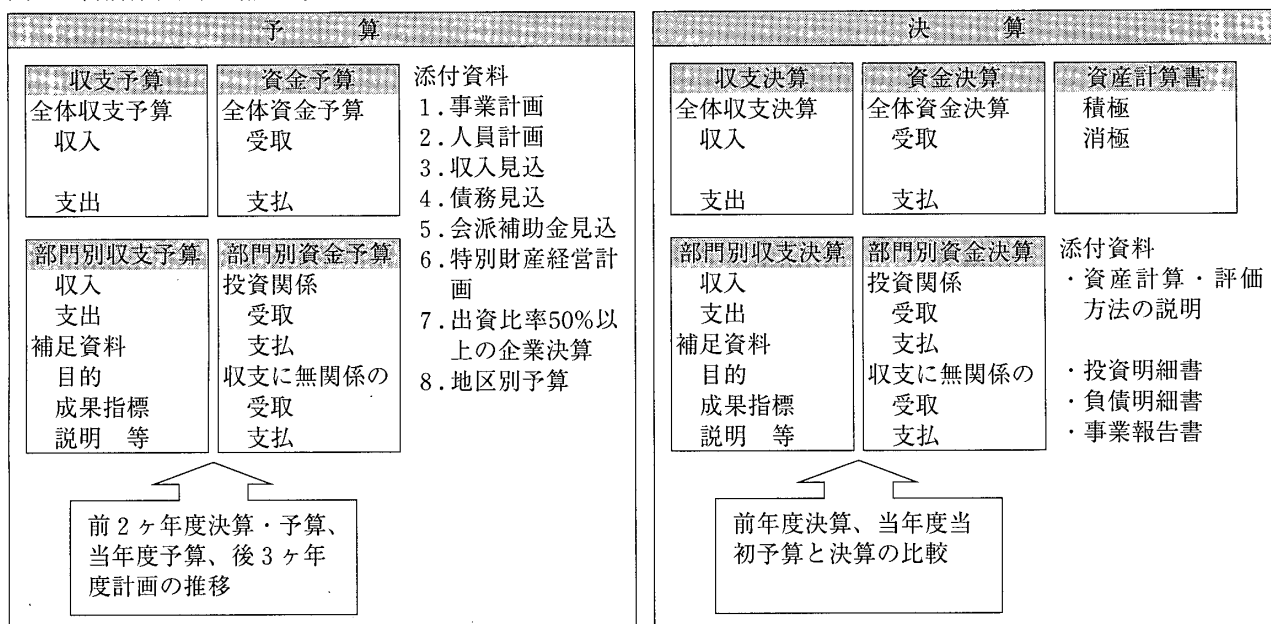
2. 自治体新会計制度のモデル

(1) 三つの財務諸表

前述のように、ドイツ自治体会計制度改革にはすでに二つの支配的モデル、シュパイヤー方式とノルトライン・ヴェストファーレン州プロジェクト方式 (以下NRW方式と略す) とが提示されている。後者は年代からして前者を基本的に踏襲しつつ、独自の改良を加えたものと考えられる。以下ではさしあたり前者を中心に、この会計制度の枠組みを論じていきたい。

自治体新会計制度は (シュパイヤー方式も NRW方式も) まず、収支計算書Ergebnis-

図1 自治体新会計制度：予算と決算



<資料> Modellprojekt in NRW (2000), 01 Zusammenfassung, S.10.

rechnung⁷⁾、資産計算書Vermögensrechnungおよび資金計算書Finanzrechnung

の三つの財務諸表から構成される。図1はNRW方式のフォーマットにおけるこれら財

表1 シュパイヤー方式の財務諸表

①収支計算書

1	+	租税・その他の公課
2	+	交付金・分担金(対投資を含む)
3	+	その他の移転的収入
4	+	手数料
5	+	私法的料金
6	+	費用弁済・負担金
7	+	金融的収入
8	+	積極計上の自己給付
9	+	その他の経常収入
10	=	経常収入
11	-	人件費
12	-	扶助費
13	-	物件費
14	-	計画的減価償却費
15	-	利子及び類似の費用
16	-	移転的費用
17	-	その他の経常的費用
18	=	経常的年度収支
19	+	実現された非経常的収入
20	-	実現された非経常的費用
21	=	実現分非経常的収支 (19+20)
22	+	実現可能資産の増価
23	-	実現可能資産の減価
24	=	評価上の収支 (22+23)
25	=	非経常的収支 (21+24)
26	=	年度収支 (18+25)

②資金計算書

1	+	移転的収入(非投資)
2	+	手数料、分担金
3	+	私法的料金収入
4	+	費用弁済・負担金
5	+	その他の経常的事業収入
6	+	利子及び類似の収入
7	=	経常的事業活動からの収入
8	-	人件費
9	-	扶助費
10	-	物件費
11	-	利子及び類似の支出
12	-	移転的支出
13	-	その他の経常的事業支出
14	=	キャッシュフロー(経常的 事業活動の剰余/欠損)
15	+	投資交付金・負担金収入
16	+	投資回収による収入
17	-	投資支出
18	=	財務剰余/欠損
19	+	借入金収入
20	-	借入金返済
21	=	流動性資金残高の変化
22	+	流動的基金の取り崩し収入
23	-	流動性基金への積立
24	=	資金残高の変化
25	+	年度当初資金残高
26	=	年度末資金残高

③資産計算書

積極(借方)	消極(貸方)
A 実現可能資産	D 正味資産 (A+B+C-C'-E)
<ul style="list-style-type: none"> 物的資産 金融資産 <ul style="list-style-type: none"> ・有価証券 ・移転債権 ・給付による債権 ・その他の債権 ・現金 ・その他の金融資産 	<ul style="list-style-type: none"> 基本純資産 積立金 <ul style="list-style-type: none"> ・計上成果の剰余積立金 ・実現特別成果剰余積立金 ・その他の積立金 次年度への収支繰越 投資交付金・分担金の特別勘定
B 行政資産	E 負債
<ul style="list-style-type: none"> 無形資産 物的資産 <ul style="list-style-type: none"> ・通常の物的固定資産 ・共同利用の物的固定資産 ・在庫 金融資産 	<ul style="list-style-type: none"> 金銭負債 移転債務 給付による債務 その他の債務 年金引当金 その他引当金
C 特別勘定	C' 特別勘定
<ul style="list-style-type: none"> 積極計上の特別勘定 投資補助金支出の特別勘定 	<ul style="list-style-type: none"> 消極計上の特別勘定

<資料>Lüder (1999), S.11,18,23.

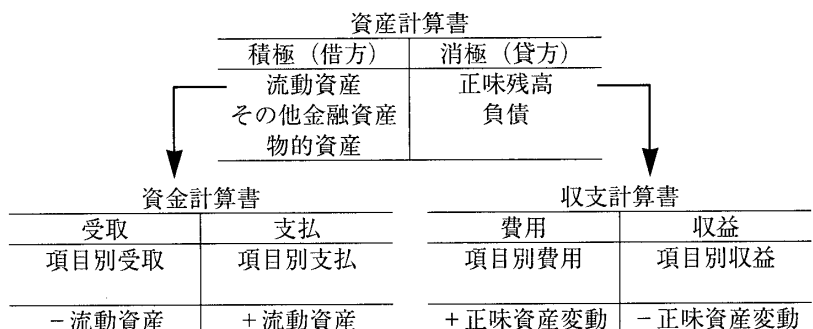
務諸表の関係を表したものである。これによると、資産計算書はその性格上会計年度末時点での現在高を示すのみであるが、収支計算書および資金計算書はいずれも、予算段階と決算段階の双方において用いられ、特に予算段階においては前後5ヶ年分の推移・計画をも示すものとなっている。また、収支計算書・資金計算書は、それぞれ部門別（製品別）の計算書において、より詳細な内容を示すこととなっている。部門別（製品別）計算書については次章で改めて論ずることとし、まずこの三つの財務諸表の概要を示す（表1、図2参照）。

収支計算書は純資産の変動をもたらす年度収支を表すものであり、企業会計における損益計算書にあたる。従来の官庁会計と異なるのは、減価償却費を計上したり、資産の売買や評価額変動による資産変動を組み入れたりしている点である。資金計算書は企業会計でいえば、キャッシュフロー表にあたり、短期的に支出可能な資金の現在高を示すものである。ドイツの商法は日本と同様に、各企業に対してキャッシュフロー表の作成までは義務づけていないが、特に連結関係が重視されるコンツェルンに対しては作成を義務づけている。NSM改革の下では、自治体行政は事業部に準えられる各部局や公社Eigenbetriebを行政中枢が「契約管理」（後述）を通じてコントロールするコンツェルンに擬制されており、その意味で資金計算書が重視されるのである。また、資産計算書は企業会計の貸借対照表にあたり（因みにNRW方式では貸借対照表を指すBilanzの名称が用いられている）、年度末における資産や負債の現在高を示す。

ところで、公共部門はそもそも企業と異なり、利潤追求を目的とするものではないため、対価を伴わない一方的な移転的給付が多く存在する。また、政府部門の間にも交付金や投資補助金といった無償の財源移転がなされている。自治体新会計のモデルは、こうした公共部門の性格を踏まえて、商法上の規定とは異なる独自の会計方式を提案している。とはいえ、三つの財務諸表はつまるところ、自治体財政全体に関して収支の状況、資産・債務の状況、資金の流れを示すという企業会計の目的を援用したものであるには違いない。つまり、企業の持続可能性、負債返済能力、当座の資金繰り状況を明らかにし、経営体としての健全性を測ることに主たる目的があるといえる。

しかし、公共団体にとってより重要な意味をもつのは、財政資源が効果的に（合目的的に）、また効率的に用いられているかどうかを評価するための情報である。こうした情報は、住民に対して租税の用途をよりわかりやすく、透明に示すという意味と、他方で行政の財・サービスの単価を示すことで、行政のコスト意識を高めるとともに、自治体相互の間や、自治体と民間部門との間でのコスト比較を可能にすることで、「疑似市場化」の効果を期待する意味をもつ。こうした情報を示すための会計システムが「製品別会計」

図2 三つの財務諸表の関係



(資料) Lüder (1999), S.10.

(PH) と呼ばれるものである⁸⁾。

(2)製品別会計

製品別会計とは、前述の財務諸表の細目を自治体の行う個々の事業単位で表したものであり、その意味でまず、経常的事業に関する支出・収入、収支に反映されない資源の出入り、個々の投資的事業に関する収入・支出が示される。表2はNRW方式の製品別会計のフォーマットであるが、この上半分が収支計算書、資金計算書に対応したものであることがわかる。前後5年間の決算・計画を含む点でも両者の書式は統一されている。逆に言えば、自治体財政全体に関する収支計算書、資金計算書はこうした製品別会計を全て連結し、内部給付のやりとりを差引した結果として導出されるのである。

他方、製品別会計はこうした資源費消の状況を示すにとどまらない。表2の下半分に見られるように、個々の事業の目的は何か、その目的に即した事業の執行がなされたかどうか、またそれを評価するための指標（ベンチマーキング）ではどうか、といった情報を含むものとなっている。この部分がとりわけ、日本の自治体でも最近導入されるようになってきた「事務事業評価」のフォーマットとほとんど同一であることは一目瞭然であろう。すなわち、製品別会計は財務諸表の個別計算書であると同時に事務事業評価の機能をも兼ねているのであり、まさに個々の事業の費用と効果を示すものなのである。

また他方で、財務諸表の細目区分としてはこうした製品別の他に責任部署別といった表わし方も可能である。製品でなく行政の最小単位、例えば「係」を単位として、その下で執行される全ての事業に関して、資源費消の状況や事業の効果を現す方法である。こうし

た方法では事業の責任部署と会計区分が一致するというメリットがあり、また予算管理における資源責任・成果責任との関連性をもたせることができる。しかし、ある事業に複数の部署が関わる場合、当該事業に関する資源費消を総合的に表すことはできない。これに対し製品別会計は、顧客（市民、議会）に対して製品のコストを明確に示すという点において優れているが、各部署が予算管理の手段として用いていくには不便ということになる。

ここで、製品会計の一例として、ドルトムント市の試み（Stadt Dortmund [2000]）を紹介しておく。同市は1998年シュパイヤー行政大学院による行政改革コンクール第4回「質の競争」の受賞都市であり、また前述ノルトライン・ヴェストファーレン州の自治体新会計モデルプロジェクトに参画する自治体の一つでもある。市ではこれまで、従来の官庁会計の枠組みのもとで、補完的に経費－売上、費用－効果計算を導入していたが、州のプロジェクトに伴う将来的な会計制度改革を睨んで1998年より部分的に製品志向的予算管理を導入した。2000年にはほとんど全ての部門を網羅するに至っているが、市は2000年までの3年間は行政内部の制御手段として用いるにとどめ、その後計算方法の見直しを行って全面施行に移すものとしている。2000年末には行政全体の費用計画を導入し、2002年度にはその決算を出す予定としている。複式簿記・会計制度が導入されれば、この費用－効果計算は財務諸表の部門別細目として位置づけられることになる。

さて、ドルトムント市の製品会計は、6つの部門Dezernatごとの分冊という形で公開されている。例えば連邦社会扶助法に基づく生活扶助、という「製品」について見てみよ

う。この製品は、学校管理局、社会局、児童局、体育局、保健局といった部局Amtを含む第5部門の分冊に記述されている。第5部門のうちの社会局には8つの課Abschnittがあり、生活扶助業務には社会扶助課、社会保障業務管理課という2つの課が関わっている。製品の配列は原則として担当課単位のようにだが、このように複数の課が所管する場合にはその限りでなく、双方の課の数値を合計する形で表されている。

製品別会計の書式は、前述のNRW方式のそれ(表2)に準じてはいるが、市独自の改良が加えられている。最初に製品名、分類、担当部署、「製品」の説明、目的、対象グループに関する叙述があり、別表として費用-効果計算と製品の質に関する指標とが掲げられている。費用-効果計算の表には売上と経

費の欄があり、前者には行政内部の給付関係の清算や外部に対する売上を含み、後者には直接経費、共通経費、行政共通経費という区分がなされている。すなわち、製品のコストに部局間のサービスのやりとりの決済を含むとともに、職員人件費や水光熱費等の経費をを製品単位に割り当てて計算しているのである。

製品の質指標としては、生活扶助の受給者数等の他、不服申立件数、扶助申請却下数、係争件数等の欄が設けられているが、2000年の段階では、この指標はなお例示にとどまり、数値は挙げられていない。とりわけ社会扶助関係の業務においては、こうした指標の取り方をめぐって批判もあり、なお時間をかけて検討する必要があるのだろう。

表2 NRW方式の製品別会計 (2001年度の場合)

製品別収支計算	99決算	00当初	01予算	02計画	03計画	04計画
収入 (交付金、補助金、移転的収入等内訳)						
支出 (人件費、物件費、減価償却費等内訳)						
経常的収支 (内部的移転の清算を含む)						
単年度収支						
製品別資金計算	99決算	00当初	01予算	02計画	03計画	04計画
投資的活動						
収入						
支出						
経常的活動						
収支に反映しない収入						
収支に反映しない支出						
投資的事業の状況 (事業別に収入・支出を示す)	99決算	00当初	01予算	02計画	03計画	04計画
職員配置	2000	2001				
常勤職員数						
常勤現業職員数						
給付の量、指標						
目的および合目的性						

<資料>Modellprojekt in NRW (2000), 01 Zusammenfassung, S.18.

3. 行財政改革の枠組みと自治体新会計制度の役割

冒頭に述べたように、この自治体新会計制度は、「新制御モデル」と呼ばれるドイツ型NPMに即した行財政改革の一構成要素であり、また行財政改革を技術的に支援する重要な道具立てともいえる。そこで、新会計制度がNSM改革においてどのような役割を果たすのかについて、若干の考察を加えてみたい。

(1) 資源費消コンセプトの意味

この自治体会計制度改革は、ドイツ国内では一般に「複式簿記の導入」といった名称で呼ばれている。複式簿記が官庁会計（単式簿記）と大きく異なるのは、資金の出入りと資源の出入りとがワンセットとして記帳されることと、資源の移動が生じた時点で記帳されること（発生主義）とにある。すなわち複式簿記は官庁会計に比べて、資産、在庫、製品といった資源の流れを示すことにより重点を置いた会計システムと言える。「市町村予算法の改正」小委員会が、自治体新会計制度を「全面的資源費消コンセプト」と名付けているのはまさにこの点を示唆するものであろう。

収支計算書ではまず、積極計上の自己給付（新たに資産として追加される製品、在庫）や減価償却費といった資産の増減、および資産評価額の変動が示され、これらの資産状況の変化が資産計算書に反映されて、年度末の資産現在高として示される。他方、資産計算書では公債現在高や引当金などの将来的な負担に影響を及ぼす負債の状況も示される。こ

のように資産や負債の変動や在高を示すことには、次のような意味があると考えられる。

第一には、世代間負担の公平化を図る、あるいは世代間負担の不均衡の状況を明らかにする、ということである。新会計モデルでは、収支計算書は原則として均衡すべきものとされており、従って各会計年度における資源費消は、資源回復によって補償されなければならない（補償原則Deckungsgrundsatz）。さもなければ、資産計算書における正味資産の減少をもたらすことになるからである。

第二には、年度内の行政活動を通じて生み出された新たな価値、インフラの整備や財・サービスなど「製品」の在庫とこれらに投じられた資源、すなわち行政活動全体の「成果」とそれに要した「費用」とが示されるという点である。但し、個々の事業の内容に即した効果や費用の具体的内容については、次に述べる部門別・製品別会計で示される情報を踏まえなければわからないのである。

(2) 分権的資源制御システムと予算管理

NSMによる自治体行財政改革の重要な構成要素のひとつに、分権的資源管理に基づく予算管理Budgetierungが挙げられる。予算管理とは、執行主体と予算責任の一体化によるコスト意識向上を目的とし、資源責任・成果責任を各事業の執行単位に分権化するものである（KGSt [9/1997]）。

まず、全ての事務事業分野において、自治体経営全体の目標（例えば総合計画）に準じた事業の目標を、歳入の拡大と財政支出の適正化を勘案して定める。これは議会と行政との間の、あるいは行政の中枢部と各事業単位との間の契約——政策や事業の目標を一定の資源の枠内において達成するという契約——として行われる（契約管理）。各事業単位は、

トップダウン式に定められた予算の枠内で資源配分に関する権限を委任され、契約に基づいた業務を執行し、その成果に関する責任を負う。つまり、各事業単位は、財源や人的・物的資源をどこにどのように投入するかを自ら決定して事業を行い、契約で求められる成果を挙げ得たか否かを逐次報告する義務を負うのである。各事業への予算配分については、各事業の成果や実績に関する詳細な情報をもとに議会が決定する。

製品別会計ないし部門別会計は、こうした予算管理をバックアップする道具立てとして重要な役割を担う。各事業に関する費用対効果計算や量と質の評価指標は、まさに各事業単位が契約通りの成果をもたらしているか否かをチェックするものであるし、また予算段階における事前の事業評価は予算配分の妥当性を吟味する上で不可欠のデータとなるわけである。

つまるところ、製品別・部門別会計の導入は、NSMに基づく自治体行政改革において次のような機能を担うことが期待されているといえよう。まず第一に、成果・資源責任の分権化によって効率的執行を促し、ひいては財政健全化に寄与することが求められているということである。各事業単位における予算執行の弾力化は、それぞれの単位での効率的・効果的の事業運営への強い動機付けを与える。

第二に、将来の資源投入・資源消費の必要性を測るという予測機能が期待されているということである。先の財務諸表や製品別会計のフォーマットで示されたように、計算書には前後5年間の決算及び計画上の数値が同時に表され、その推移・変化がわかるようになっている。また、投資的事業に関してはそれが後年度にもたらす財政的影響を資金計算書

を通じてチェックすることができる。こうした情報を通じて、これら財務諸表は自治体財政の計画性を担保するのである。

そして第三に、議会の予算権の質的向上への貢献が期待されているということである。議会は、各事業の契約遂行に関して事前・事後に詳細な情報を得、それをもとに自治体の総合的戦略に即した予算配分を決定する。議会の予算審議権の形骸化が問題視されている状況の下で、こうした会計情報の整備は一層重要性をもつのである。

(3) 「コンツェルン自治体」の財務情報

自治体新会計システムの導入によって、これまで異質な会計システムの下に置かれていた自治体財政と公企業・出資法人との間に、連結決算の可能性が生み出されることになる。Lüder (1999) によれば、連結は行政の中核部分と各事業組織単位のみならず、公営企業・公社、出資法人を含んで行われうるが、さしあたり所有権、業務方針への影響力、人事政策への影響力などを勘案して——例えば自治体出資比率50%以上の団体について、等——各自治体が連結範囲を定めるものとしている。また、行政の中心部分の行政資産に「出資」と計上される団体を対象として全部連結とするか、あるいは出資法人の正味資産ないし自己資産のうち、自治体の持分とされる部分についてのみ連結する（持分法）か、についても各自治体が決定しうる。

こうした連結決算は、自治体業務のアウトソーシングの進展の下で、業務の委託先に対する自治体のコントロール確保を可能にする。ドイツの自治体でも90年代初頭より、自治体財政事情悪化の下で資産、業務、組織の外部化が進んだのであるが、その際に、民営化によって公法的コントロールが失われるこ

とが懸念されたという経緯がある。そこでドイツの自治体ではむしろ、純然たる民営化というよりも次のような選択をする傾向が見られる。第一に、自治体出資法人Eigentumsunternehmenへの業務移転である。こうした公企業の多くは有限会社GmbHの形をとるが、概して自治体が100%出資することによって、所有権・経営権を自治体が握るものである。第二には、自治体公社Eigenbetriebの形である。これは、自治体の経済的経営体として組織上の独立性を与えられているが、法的には独立性をもたない、つまり法人格を有しないものをいう。電気・水道・ガス等の供給事業や、市電・バスなどの近距離交通事業などの多くがこうした形態を採る。また、例えばノルトライ・ヴェストファーレン州の99年市町村法では、公営企業Kommunalunternehmenという形態も新たに規定されている。これは、公法的な企業体として自治体のコントロールの下に置かれつつ、人事・経営上の柔軟性を確保するための新たな形態とされている⁹⁾。

すなわち、ドイツにおける「コンツェルン都市」(Dirk u.a. [1998])は、民営化に対する強い抵抗の産物と言うことができる。民営化は、自治体の自治事務を空洞化させ、自治体機能を義務的事務のみに矮小化する危険性を持ち、また経営体に意思決定権限を委譲することで議会権限や行政の総合性を失わせるというデメリットを孕む。こうしたことから、ドイツの自治体では、行政分野の諸業務を私法的な主体に移転することに強い懸念をもっており、NSMの首唱者であるKGStも、機械的な私法的形態の転用は無意味としている。その意味で、新会計システムによる連結決算の可能性は、自治体の制御を保持した形での外部化Ausgliederungというドイツ自治

体の選択をバックアップする意味をもつのである。

おわりに

以上のように、ドイツ自治体における会計・予算制度改革は、NSMというドイツ独自のNPM改革に即して、つまり民営化・市場万能主義のアングロサクソンモデルに対するアンチテーゼを具現する改革手法として、試行されている段階にある。言い換えれば、自治体が行財政改革の独自のコンセプトに立脚して、その手法を能動的に選び取る、ないし開発するという姿勢が見られるのである。

振り返ってわが国の自治体行財政改革の状況をみれば、国際的情報網を持つコンサルティング会社が作成したフォーマットが津々浦々に出回っている状況、あるいは総務省の提示するモデルに従ってバランスシートを作成している状況など、改革手法の画一性が目に付くように思われる。

NPM改革においては、往々にして見落とされがちな側面であるが、自治体職員の動機付けや専門的・総合的能力の向上は不可欠の一要素である。自治体がそれぞれの地域経済社会の実状に即した戦略を組み立て、それに必要な改革を進めていく上で、それを担っていく職員の質は何より重視されるべきなのである。自治体業務のアウトソーシングが進められ、企画立案業務すらコンサルティング会社に委託化されている状況の中で、職員の専門性・企画立案能力が失われつつあるという日本の現状の下では、上記のような能動的な独自手法の開発は困難であろうと考えられる。無論、先進的な少数の自治体が独自の改革手法を開発し、公表するという状況はある

が、この実績を他の自治体が鵜呑みにして模倣するのであれば、NPMの基本コンセプトとしての地域戦略性は骨抜きにされてしまうに違いない。

<注>

- 1) Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ (10/2000), I-2.
- 2) 新制御モデルの提唱団体「自治体行政簡素化協会」(KGSt)の創設者Gerhard Bannerの発言による。Bogumil, Jörg, *Kommunale Verwaltungsreform*, in: Andersen (1998).
- 3) 以下、常設会議の第三部会「自治体業務」およびその小委員会報告についてはUnterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ (10/2000)、参照。
- 4) 新たな公会計システムをどのような言葉で表すのかについては議論がある。例えば石原(1999)は、「企業会計方式」という用語は公会計の独自性を軽視するものとして、また「バランスシートの導入」との用語も、他の財務諸表との関係を表さないものとして退け、「発生主義会計」との用語を用いている。本稿では、ドイツにおいて一般的に呼び做わされているDoppikに即して「複式簿記会計」とするが、自治体におけるプロジェクトとしては「自治体新会計」Neues kommunale Rechnungssystemと表すこととする。
- 5) Lüder, Klaus G. (1996)。なお、改訂版としてLüder, Klaus G. (1999)も出されている。
- 6) 以下、各州でのモデルプロジェクトの紹介はUnterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ (10/2000)による。
- 7) Ergebnisrechnungは、亀井(1999)では「運営成果計算書」と訳されている。また、自治体会計制度改革に関する邦文献では、「業績評価計算書」「行政成果計算書」等の用語が用いられている。ここで述べるErgebnisrechnungは、部門別

のそれとは異なり、自治体財政全体の経常的収支、非経常的収支を示すものにすぎない。従ってここでは「収支計算書」と訳す。

- 8) 自治体によっては行政の財・サービス給付を「製品」と呼ぶことに抵抗があり、「給付会計」Leistungshaushaltという名称を用いることもある。
- 9) Grünther, Albert, *Die Verwaltungsmodernisierung in Städten, Gemeinden und Kreisen Nordrhein-Westfalens*, in: Grünther (2000).

<参考文献一覧>

- 石原俊彦(1999):『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社。
- クラウス-リューダー、亀井孝文訳(1999):『地方自治体会計の基礎概念』中央経済社(=Lüder, Klaus G. (1996))。
- 武田公子(2000):「ドイツ自治体の行政改革—『新制御モデル』をめぐる—」『社会福祉研究』第1号。
- Andersen, Uwe, (Hrsg.) (1998): *Kommunalpolitik in Nordrhein-Westfalen im Umbruch*, Kohlhammer (Köln, Stuttgart, Berlin).
- BW(2001): Innenministerium Baden-Württemberg, *Die Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Baden-Württemberg, Doppik oder Kameralistik? Eine Entscheidungshilfe*, 23.3.2001.
- Dirk, Martens/ Thiel, Karl-Friedrich/ Zanner, Harald (1998): *Konzern Stadt*, Kohlhammer (Stuttgart).
- Ericksen, Hans-Uwe (hrsg.) (1999): *Kommunale Verwaltung im Wandel*, Carl Heymanns Verlag KG, (Köln/Berlin/Bonn/München).
- Gerhards, Ralf (2001): *Konzeption für eine Kosten- und Leistungsrechnung öffentlicher Verwaltungen*, Peter Lang (Frankfurt a.M. u.a.).
- Grünther, Albert (Hrsg.) (2000): *Verwaltungs-*

- modernisierung, *Anforderungen - Erfahrungen-Perspektiven*, *Festschrift zum 10-jährigen Bestehen des Institut für Kommunal- und Verwaltungswissenschaften NW*, Nomos Vlg. (Baden-Baden).
- KGSt (5/1993) : *Das Neue Steuerungsmodel*, KGSt Bericht.
- KGSt (1/1995) : *Vom Geldverbrauchs-zum Ressourcen- verbrauchskonzept: Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell auf doppischer Grundlage*, KGSt Bericht.
- KGSt(7/1997) : *Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz*, KGSt Bericht.
- KGSt (9/1997) : *Steuerung kommunaler Haushalte: Budgetierung und Finanzcontrolling in der Praxis*, KGSt Bericht.
- Lüder, Klaus G. (1996) : *Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyer Verfahren)*, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 1, Staatsanzeiger für Baden-Württemberg Gmbh, Stuttgart.
- Lüder, Klaus G. (1999) : *Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyer Verfahren)*, 2. Überarbeitete und ergänzte Auflage, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 6, Staatsanzeiger für Baden-Württemberg.
- Merchel, Joachim / Schraper, Christian (Hg.) (1996) : *"Neue Steuerung" Tendenzen der Organisationsentwicklung in der Sozialverwaltung*, Votum Vlg.
- Modellprojekt in NRW (2000) : *Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in Nordrhein-Westfalen, Dokumentation des Konzepts für einen doppischen Kommunalhaushalt im Neuen Kommunalen Finanzmanagement*, August 2000.
- Stadt Dortmund (2000) : *Der Dortmunder Produkthaushalt 2000 -Die andere Sichtweise*.
- Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ (10/2000) : *Eckpunkte für die Reform des kameralistischen Haushalts- und Rechnungssystems der Kommunen*. Erarbeitet vom Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ des Arbeitskreises III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder -verabschiedet am 9./10. Oktober 2000-. In; *Zeitschrift für Kommunalfinanzen*, März 2001.

<略語一覧>

BW : Baden-Württemberg

GmbH : Gesellschaft mit beschränkter Haftung

KGSt : Kommunale Gemeinschaftsstelle für
Verwaltungsvereinfachung

NKF : Neues Kommunales Finanzmanagement

NKR : Neues Kommunales Rechnungssystem

NPM : New Public Management

NRW : Nordrhein-Westfalen

NSM : Das neue Steuerungsmodell

PH : Produkthaushalt