

## (財) 自治体国際化協会 ロンドン事務所 マンスリー トピック (2013 年 1 月)

### ドイツの地方自治体の予算会計制度改革

イエンス・テッスマン  
ポツダム大学地方自治研究所  
イルメリン・キルヒナー訳・編集

#### 地方自治体における予算編成・管理の重要性

公的業務を執行するための予算の決定は、連邦及び州の議会、そして地方自治体の議会<sup>1</sup>にとって、政治的な決定をする上で最も重要な権限である。政治家にとって予算編成権は、多くの政治目標を達成するための手段である。政治目標を達成するためには、ほとんどの場合、資源 (ressources) が必要となる。資源は、主に流動資産を意味するが、特に会計改革でさらなる注目を浴びているように、財産 (固定資産及び流動資産) により裏づけられる必要がある。利用可能な資源が限られているため、政治家は毎年の予算策定議論において、重要な目標を選定し、優先順位を決め、そして政治的な妥協が必要となる。したがって、利用可能な資源がどれだけあるかということが政治的決定過程の根本的な出発点となる。資源の活用を拡大することには、理由付けが不可欠である。

連邦及び州政府は、議会で予算関連法を議決するが、地方自治体では、予算関連条例が必要である。地方自治体の予算決定の特徴は、地方政治、そして行政において有効であり、市民は決定について訴訟を起こすことができないことである。地方自治体である市町村及び郡には、ドイツの憲法に当たる基本法第 28 条と、州憲法で、地方自治の保障の一環として、自治権としての予算・財政権限が付与されている。地方自治体は、法律で定められた予算・財政規定の範囲内で、法律や契約により生じる義務にも配慮しながら、独自の課題に対応した予算を策定することができる。

---

<sup>1</sup> ドイツでは、学問上では連邦及び州議会が「Parlament」と呼ばれ、法律制定権があるのに対し、地方自治体の場合は、法律制定権がない議会を「Vertretungskörperschaft」で表現する。

地方自治の発展とともに、国家（連邦及び州政府）が公的業務を徐々に規準化することにより、地方自治体の主体的な政治行動や事業の範囲が狭くなってきている。連邦や州による規定や指示の拡大により、地方財政に過剰の負担がかかってしまい、自由に決定できる本来の「自治事務」を実施するための財源が不足している。さらに、もともと市町村の事務であった公共サービスの行政コストも高騰しており、効率的な実施のためには目的組合やその他の協力組織、あるいは広域的自治体に移管することが必要となってきた。そのため、市町村はサービスに必要な負担金などを拠出することになる。市町村全体を見れば、サービスの民営化や民間資金の導入も、財政を圧迫している要素となっている。

### 市町村の財政管理と「新管理運営モデル Neues Steuerungsmodell (NSM)」

1990年代には地方自治体の財政が危機的状況となり、多くの地方自治体では行政において運営が不十分な場合があると認識され始めた。伝統的な財政運営方法を改革する必要性から、「新管理運営モデル」が発案された。学会や、行政現場でも、「インプット」を基本とする伝統的な「行政管理」の手法が批判された。地方自治体行政が、中枢で決定する財政及び事業目標を追求する一方で、実際のサービス「アウトプット」、そのための資源消費にはそれほど注意を払っていないことが特に批判の的とされた。つまり、伝統的な官僚主義的行政手法では、財政運営は実際のサービス提供から離れ、サービス分野での専門的な判断は資源利用、すなわち財政的責任から分離されていた。改革を推進した学識者によれば、伝統的な方法は「制度化された無責任なやり方」であり、結果として財政需要を高めるだけであり、最終的には失政となる。この制度の下では、各部局が財源の効率的な使い方を追求する動機が生じない。逆に、自分の専門分野のためにできるだけ豊富な財源を確保する原則が、予算編成及び実際の支出の時に働く。新しい業務や予算不足になった時は、実務のサービス部門から、財政当局に予算要求することのみが答えとなる。財源を流用したり、他部門の需要を満たすために節約の可能性を探ったり、また、支出時期を延期するなどの柔軟性がない。従ってこの問題を乗り越えるためには、結果（アウトプット）を追求する管理運営方法が必要である、と考えられた。

この新しい管理運営方法を成立させるための地方自治体の運営原則は、行政サービスを、目標管理契約（Zielvereinbarungen）の基本となる「製品」として定義することである。ま

た、その「行政サービス製品」を提供するために必要な財源を、「原価及び給付の計算方法」(Kosten- und Leistungsrechnung)<sup>2</sup>によって明確にする必要がある。つまり、地方自治体の予算には、分権化された財政管理及び製品(行政サービス)の管理運営(コントロール)に必要な要素を表す必要がある。したがって、財政運営権を、製品化された行政サービスの専門部局に移管するという分権措置が必要である。地方自治体は、製品としての行政サービスについて、費用、量及び質に関する指標を作成しなければならない。また、目標管理契約で明らかにしている目標については、3ヶ月ごとの報告書などにより、議会や首長等に知らせるべきである。

財政管理制度の情報内容を改善するためには、全体の資源・収入や消費・出費についての情報を加えることが重要であり、これは資産についても同様である。そのためには、理想的には企業会計のような複式簿記を利用することが望ましい。また、明確に定義された目標と執行の間に、はっきりとした区別が必要である。

このような財政管理制度への要求から見れば、ドイツの公共部門での伝統的な公会計制度であるカメラル会計(Kameralistik)<sup>3</sup>は、歳入・歳出の単純な現金主義の単式会計制度であり、行政予算と財務予算の厳格な分離を強制するこの制度は、総合的な目標管理のためには不十分である。したがって、「現金消費主義」を採用するカメラル会計制度には、「新管理運営モデル(NSM)」の論理に従い、複式簿記及び貸借対照表を含む発生主義に基づく新しい地方自治財政制度が求められた。

成果から管理する方法や資源利用原則に従った財政予算制度の採用の前に、1990年代では、多くの地方自治体は一部「新管理運営モデル(NSM)」を導入した。NSMの総合的なモデルは、①政治と行政の分離、②専門部局への財政責任の移管、③成果及び資源の管理、④契約管理及び報告制度の確立、⑤市民を中心とする行政サービス、⑥現代的な人事管理、から構成されているが、このような包括的な形のモデルはどこの自治体でも採用されていなかった(参照:ボグミール・J等(2007年):「新管理運営モデルNSMの10年間—地

---

<sup>2</sup>原価に加え人件費をはじめとする各種の経費を管理する会計手法

<sup>3</sup>Kameralistik: 通常、カメラル会計、または官房学と訳される。

方自治体における改革の結果」；月例報告 2009 年 5 月）。NSM 導入の重点は、行政サービスを「製品・プロダクト」として定義する作業、原価及び給付計算の導入、行政組織の分権化、総合的な市民サービス・センターの開設及び市民の意見調査であった。

NSM 改革の評価では、改革の実施結果はそれほど大きな変化をもたらしていないと判断された。場合によっては、地方自治体運営の改善という面では、逆効果をもたらした場合もあった。良い結果としては、市民を中心に考えるというサービス精神の向上や、行政の透明化、さらにはサービス提供の効率性の重視といった点で、職員の意識改革が進んだことが挙げられる。それに対して、財政再建や、新しい人事システムを通じた職員のモチベーション向上といった目標は達成できなかった。NSM 改革の下で導入された取り組みを取りやめ、元の制度に戻した地方自治体もある。特に財政再建に関しては、多くの自治体では NSM 改革が提唱する運営モデルの下での実現は難しかったようである。このような自治体では、執行部は最終的に伝統的な財政再建策を採用することとした。NSM 改革のモデルを提唱し推進してきた「行政マネジメントのための自治体共同研究所 Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt」は、このような失敗はモデルが徹底的に実施されなかったためである、と説明している。

#### 新公共予算会計制度：製品予算の重要性

総合的な NSM 改革モデルが現場で推進される一方、州の内務大臣が州間の調整を図るために定期的開催される「内務大臣会議 Innenministerkonferenz IMK」においては、1999 年に成果及び資源を重視する予算改革を実施することが決定された。この決定では、州内の地方自治体は、拡張されたカメラル簿記、つまり通常の公会計制度に原価及び給付の計算を加えた制度、または企業の複式簿記のどちらかを選択できることとされていた。内務大臣会議の決定を受け、会議が設置した分科会によりモデル的な予算規定が作成された。2003 年 11 月 21 日に内務大臣会議は、地方自治体予算法についての改革概要、製品化計画及びコンテンラーメン<sup>4</sup>についての手引きについて決定した。複式簿記への転換は、

<sup>4</sup> 「コンテン」は「勘定」（複数形）を意味し、「ラーメン」は「枠組」を意味する。これら2つの単語の合成語である「コンテンラーメン」は「標準勘定組織」ともいわれるもので、新たな会計システムを構築する場合には必ず作成されるものでいわば“会計システムの設計図”と

既に複式簿記を採用している公営企業と行政本部の間の連結決算を可能にすることが期待されていた。

内務大臣会議の決定を受け、各州では新予算会計制度の成立に取り組んだ。しかし、そのプロセスに要する時間が長く、実際に地方自治体で新しい予算会計制度が導入されることになったのは数年後であった。ノルトライン・ヴェストファーレン州及びラインラント・プファルツ州では複式簿記を 2009 年までに導入することが法定化され、ザールラント州では 2010 年まで、ブランデンブルク州は 2011 年、メクレンブルク・フォアポンメルン州及びニーダーザクセン州では 2012 年となっている。ザクセン州及びザクセン・アンハルト州は 2013 年で、そして最後にバーデン・ヴュルテンベルク州では 2016 年に実施となる。バイエルン州、ヘッセン州、テューリンゲン州及びシュレスヴィヒ・ホルシュタイン州は法律上の導入期限を決めていない。バーデン・ヴュルテンベルク州の北部にあるヴィースロッホ市 (Wiesloch) は、ドイツでは初めて複式簿記を導入した自治体として知られている。当市は、1996 年 1 月 1 日付けで初貸借対照表を作成した。当市は、情報管理ソフトとして SAP 社の R3 ソフトを採用した。

新予算会計制度の導入時期が異なっていることから明らかなように、州ごとの導入過程には違いがある。例を挙げれば、ブランデンブルク州では、内務大臣会議の決定を受けてすぐに州内務省、地方自治体の代表組織 (ブランデンブルク市町村連盟等) 及び「地方自治体の情報技術等の導入を推進する連絡会議 *Kommunale Arbeitsgemeinschaft für technische Unterstützung und Informationsverarbeitung TUIV-AG*」の代表者で構成する企画委員会が立ち上げられた。ポツダム大学のマーティン・リヒター教授が顧問を勤めた。州が発案した新予算会計制度は、8 つのモデル地方自治体で実験的に採用され、大手コンサルティング業者プライス・ウォーターハウス・コーパーズ (PwC) が実施を援助し、評価を行った。実施した地方自治体は、州都であるポツダム市、ケーニクス・ウースターハウゼン市、ナウエン市、ダーメ・シュプレーワルト郡、東プリーグニッツ・ルッピン郡、ボイツェンブルガーラント町、レーゲブルフ町、ゲルスワルデ市町村小連合であった。

---

もいうべきものである。(亀井孝文、ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告に関する調査研究、2011年)

モデル導入の経験を生かし、ブランデンブルク州では複式簿記を基準とした予算会計制度の法律規制が2008年1月1日に施行された。すべての地方自治体による新制度の導入義務は2011年までと設定された。制度移行期間中は、地方自治体は両方の予算会計制度を平行して実施することが可能であった。新予算会計制度の中心は、新行政運営モデル(NSM)の考え方を引き継いでおり、資源消費(ressource consumption)<sup>5</sup>全体の説明、予算管理は、行政行為を製品化し、それぞれを財政的に数値化することを基本とするべきである。商業簿記は、新公共予算会計制度の比較対象となっている。したがって、ブランデンブルク州の新予算会計制度も、「ドイツ商法典Handelsgesetzbuch」及び「正規の簿記の諸原則 Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung GOB」を参考にしている。

ブランデンブルク州の制度は他州と同様、企業で採用されている予算会計制度と同一ではない。商業簿記の原則に則り、カメラル会計制度による予算制度を関連付け、新しい予算会計制度が構築されたため、重要な部分では企業で用いられる予算運営方法と異なっている。各州における予算会計制度の名称も多様なものとなっている。

新公共予算会計制度の実施にあたっては、以前にNSM改革で得られた経験や成果が役に立っているようである。NSM改革の結果として創設された組織、情報提供制度やデータ記入制度を新しい制度の基本にすることが可能であった。

予算会計制度の改革の最終目標は、発生主義原則による世代間の公平性を重視する資源消費の分担である。つまり、資源消費(主に歳出)を、発生する期間内で均等に分散させるということである。この原則により、利用可能な資源、特に財産の逡減を防止することができる。逆に言えば、新たな資産の取得・創出が資産の消費より小さくなることを避けるべきである。伝統的な公共予算制度の下では、地方自治体の通常行政支出をまかなうために財産の売却が行われることが少なくなかった。また、固定資産の消耗による目減りは年々の減価償却費に計上される。将来的に支出が予定される修理費、または年金出費のために必要な引当金も時期ごとに反映される。新予算会計制度の透明性は、財産の現状を認

---

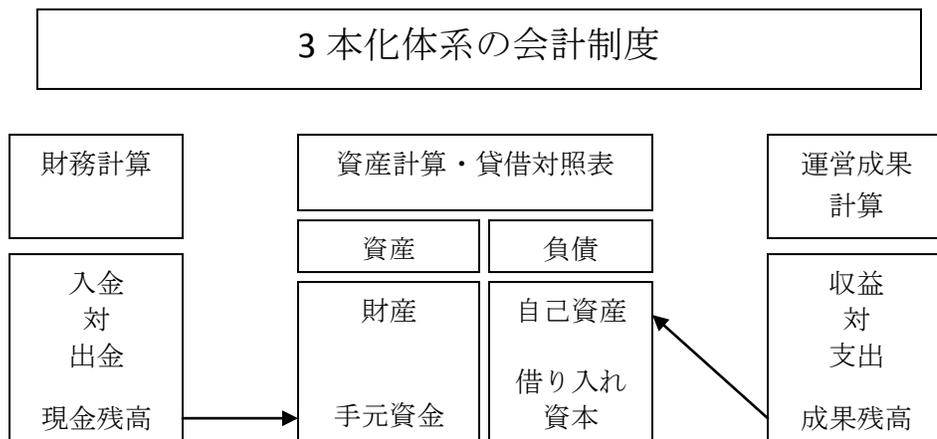
<sup>5</sup> 一般的な歳出に加え、不動産の売却や基金の取り崩しなどを含む概念である。

識させ、最終的に効率性を高めることとなる。こうしたことにより、行政行為の管理・指導力を向上させることにつながる。

### 複式簿記会計に基づく製品予算の構成要素と機能性

改革目標の達成のためにいわゆる「3本化体系の会計制度 Drei-Komponenten-Rechnungswesen」が開発された。三つの構成部分は、①財務計算書（現金残高）、②資産計算書・貸借対照表（資産と負債）、③運営成果計算書（成果残高）である。企業で用いられる商業会計は、損益計算書及び貸借対照表から構成されている。新公共予算制度の中では、運営成果計算は最も重要な計画手法である。運営成果計算で示される通常の支出及び収益からの決算及び特別支出は、貸借対照表で示される自己資本の変化という形で表れる。不足額は別の欄で表示される。

表1： 3本化体系の概要



出典：3本化体系会計制度、Drei-Komponenten-Modell (DKM), Haushaltssteuerung.de, <http://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-drei-komponenten-modell.html> (アクセス 2月8日 2013年)

財務計算書は、すべての入金及び出金を表示する。市町村はこれにより、現金残高の変更（手元資金）についての情報を得ることができる。財務計算書は予算編成、決算及び外

部会計検査のために重要な役割を果たす。地方自治体の貸借対照表は、地方自治体の評価資産及び金融負債を表す。資産部門は、有形固定資産及び流動資産からなり、自己資産及び金融負債は、負債部門に入る。自己資産は、負債を伴わない資産の合計である。金融負債には、現在及び将来発生する年金支給を含む支払い義務が含まれている。地方自治体の場合、自己資産は、企業のように資本金、または積立金を意味するものではなく、ほとんどは流動化できない建物、施設、道路、橋等インフラ部門の固定資産である。

地方自治体の公会計制度と新しい公共予算会計制度の違いは次のように表現できる。

公会計制度（行政のカメラル簿記）	新しい公共予算会計制度
歳入（入金）及び歳出（支払い）の部分から形成される1本化体系	入金対出金（財務計算）、資産及び負債（貸借対照表）、収益対出費（運営成果計算）の3本化体系
カメラル公会計による予算均衡 歳入 = 歳出	複式簿記による予算均衡 収益 = 支出
カメラル公共予算会計の組織原則 機能別計画及び歳入・歳出別の計画	複式簿記を利用する予算会計の組織原則 製品化計画及びコンテンラーメン（p4 参照）
現金に影響する財産取引を記録	現金を含むすべての財産取引を記録

改革の中心的な目標であるインプット管理から成果の管理への変化を具体化するためには、製品計画に基づく予算作成は重要である。たとえばブランデンブルク州の新しい予算会計制度の規制は、予算に関する責任を専門の部署に移譲するという考え方を強調している。つまり、「新管理運営モデル NSM」の下でも追求されたように、伝統的な財政当局に要求するだけの方式から、製品化されたサービス部門の財政状況に合わせた部分的予算編成への転換が求められている。このようなサービス部門別の予算編成の出発点となるのは、市町村の全体予算の枠である。全体予算からサービス部門毎の予算規模が設定される。

予算を超える支出を行う場合には、手数料や負担金などの新しい財源を開拓する必要がある。

実際に運用されている主な予算制度は、支出予算を基本にして、それに想定される収益を利用し、追加支出予算を設定することとなる。しかしながら、実際にはあまり採用されていないが、「サービス製品」による予算編成が最も理想的な管理方法とされている。この「サービス製品」による予算編成とは、「原価及び給付の計算」の結果を予算編成に結びつけるということであり、生産単位（行政分野）ごとに求められる資源に基づき予算を編成するということである。製品部門、製品グループそして個別製品についての目標管理契約（Zielvereinbarungen）は、政治的な目標を実現するための根拠となる。

表2：製品（プロダクト）及び給付計画の例

製品及び給付計画

製品部門	製品グループ	製品	給付
11 内部行政	111 行政管理及びサービス	111.01 一般行政	111.01.01 中心的行政 111.01.02 人事行政・開発 111.01.03 給料計算
		111.02 財政管理	111.02.01 予算に関すること・計画 111.02.02 税 111.02.03 財務会計 111.02.04 強制執行
		111.03 コントローリング（監視・管理）	111.03.01 行政コントロールリング（監視・管理） 111.03.02 関係機関・企業コントロールリング（監視・管理）
		111.04 建築物管理	111.04.01 建物1号 111.04.02 建物2号
		111.05 土地管理	111.05.01 土地1番 111.05.02 土地2番
		111.06 不動産	111.06.01 賃借 111.06.02 不動産の売買 111.06.03 一般不動産関係

出典：Erdmann, 2011: Kommunale Finanzwirtschaft im Land Brandenburg, S.240；エルトマン 2011年、「ブランデンブルク州の地方自治体財務」 p.40

製品及び製品の説明のためには、測定可能な指標を定める必要があり、製品を基本として政治的な管理を目指す。また、「製品」の「生産」を監視するためには、報告制度及びコントローリング（監視・管理）制度が不可欠である。資源の無駄遣いを避けるためには、矛盾する目標を追及することを防ぐ必要がある。例えば、ブランデンブルク州では、製品部門（一つの専門分野の部分的な予算）ごとに、製品グループを構成し、そして製品ごとにその評価基準及び指標を定めなければならない。州法ではそれ以上の規定はしていないため、地方自治体は、この枠内で独自に処理する裁量を与えられている。

**表 3 : ポツダム市の指標（例）**

製品・指標	指標の有・無	単位	2007 年	2008 年
<b>11121 人事及び組織</b>				
個人管理ケース	有	処理件数	2140	2159
件数 人事管理	有	処理件数	391	393
件数 給料管理	有	処理件数	270	272
人事管理の人件費（職員 1 人当たり・年間）	有	ユーロ	120.50	121.69
給料管理の人件費（同上）	有	ユーロ	149.60	152.87
組織管理の人件費（同上）	有	ユーロ	151.61	153.10
人事管理の職場	有	VZE <sup>6</sup>	5.50	5.50
給料管理の職場	有	VZE	7.95	7.95
組織管理の職場	有	VZE	6.85	6.85
<b>12202 市民局サービス</b>				
平均的待ち時間	有	分	5	5
15 分以上の待ち時間の割合	有	%	5	5

<sup>6</sup> VZE=Vollzeiteinheiten (Full Time Equivalent FTE) は、人事管理や統計の概念であり、常勤換算、専従換算や常用雇用者換算など訳されることが多い。

1 週間の開庁時間	有	時間	48	48
証明書類の発行	一部	処理件数	10,200	
登録数（住民登録等）	一部	処理件数	21,000	
給与所得税カードの発行	一部	処理件数	111,400	
利用者の満足度	有	評点	1.9	1.9
開庁時間一時間当たりの出費	有	ユーロ	775	720
職場計画による配属	有	VZE	32.9	33.4

出典：Erdmann, 2011: Kommunale Finanzwirtschaft im Land Brandenburg, S.240；エルトマン  
2011年、「ブランデンブルク州の地方自治体財務」p.40

このような「製品・プロダクト」を基本とする予算を導入するため、ドイツ都市会議は1997年に以下の段階を踏むように提案している。

- ① 予算執行の柔軟性を向上する
- ② サービス部門を区分し、部門間の請求・支払いの仕組みを設定する
- ③ 製品計画を作成し、製品に資源を配分する
- ④ 製品に基づく予算を作成し、全体予算のサービス別配分を決定する
- ⑤ 製品予算と具体的な製品コストを結びつける
- ⑥ 製品予算と複式簿記を結びつける

### 新公共予算会計制度改革の実施状況及び将来展望

既に複数の州において、新公共予算会計制度の導入が進んでいるため、改革の成功や失敗についての報告がなされている。2009年までに地方自治体が新公共予算会計制度を実

施する義務があったノルトライン・ヴェストファーレン州やラインラント・プファルツ州からは、州会計検査院の分析及び「行政マネージメントのための自治体共同研究所 KGSt」が実施した聞き取り調査の結果が発表されている。ブランデンブルク州やその他の州においては広域的な改革の評価はまだ行われていないため、改革の成功や失敗についての最終的な判断はまだ存在しない。

多くの関係者からは、「複式簿記を利用する製品に基づく予算」は、地方自治体の実際の資産状況や財政状況について正しい情報を表すことに優れていると評価されている。

「技術上」では透明性がある。しかし、地方政治による予算管理の向上の観点からは、新公共予算制度に対する見方は批判的である。もちろん、ここでは導入に伴う莫大な出費と合わせて考える必要がある。ラインラント・プファルツ州（人口 400 万人）では、新公共予算会計制度の導入により、現在まで 1.4 億ユーロ（約 170 億 5000 万円）の費用が発生した。それにも関わらず、ラインラント・プファルツ州の多くの地方自治体は、製品管理のために不可欠である「目標管理制度」や「原価及び給付の計算」を 2010 年までに実施していない。この制度を導入した自治体においても、実際には管理の役に立たなかった。新しい情報管理ソフトの導入、初の貸借対照表の作成及び製品の指標の作成は、時間的にも資源的にも大変な作業であった。サービスの製品化、そして製品のための指標の作成は、事務方が担当していたため、政治家にとっての戦略的な管理方法としてはほとんど活用されなかった。

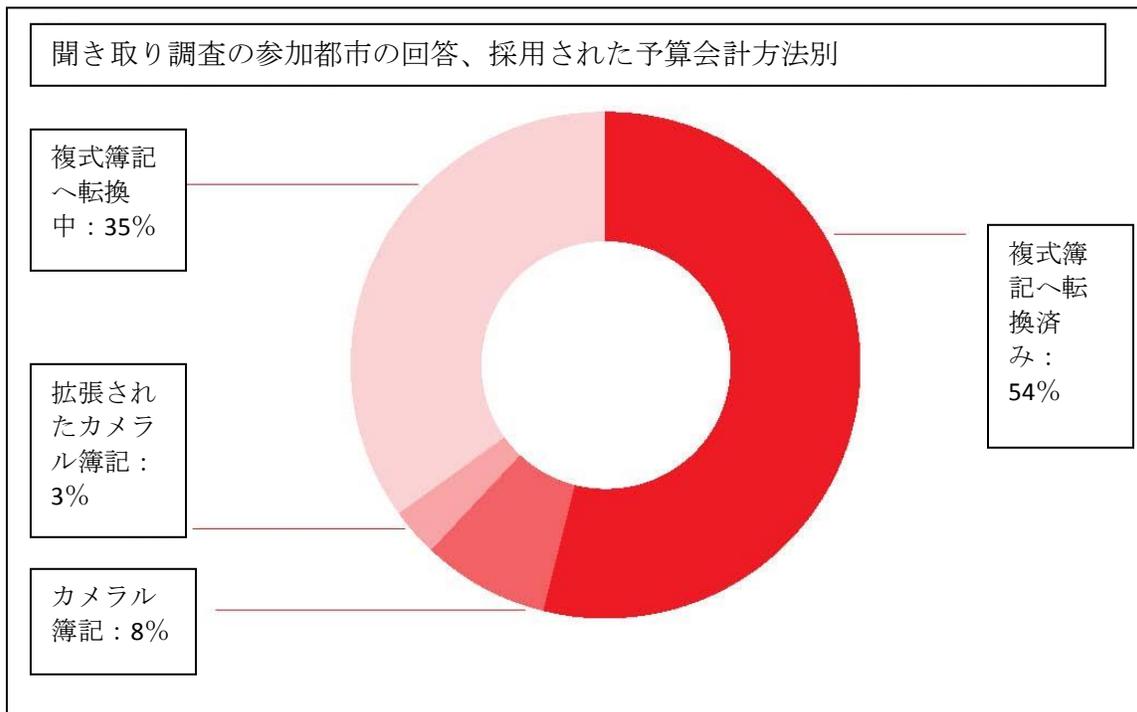
目標は財政管理の簡素化であったのに対し、逆に予算・財政の専門家から見ても、実際の業務は、複雑化した。予算・財務行政を担当する専門家にとっては、予算書の量及び書類の複雑度は大きくなった。情報は豊富となったが、改善された管理技術がこれまでのところは政治家や職員による管理の向上にまではつながっていない。新公共予算会計制度はまだ導入の段階であり、政治家及び職員は、新しい制度の最も効果的な活用方法について検討中である、とも言える。発表されている実証調査の結果は、改革を推進する側にとっては、行動を続ける必要性が高いことを示している。

行政や地方自治の著名な学者は、国際比較からしても成功の可能性はそれほど高くないと見ている。他国で行われている何十年間の改革状況を見ても、効果または業績を基本と

する予算管理はまだ現実となっていない。この段階での評価結果は、「新運営管理制度 NSM」の実施から得られた経験は、複式簿記を利用した製品を基本とする予算制度にも当てはまるようである。

また、ドイツ都市会議が「プライス・ウォーターハウス・クーパース PwC」社に委託した 2011 年に発表した予算会計制度改革についての調査からも、実施に当たっての様々な問題が未解決であることが判明している。PwC 社は、ドイツの 213 都市を対象に行った聞き取り調査の結果、新公共予算会計改革の進捗が緩慢であると見ている。

表 4：公共予算会計改革の実施状況（2010 年現在）



出典：Deutscher Städtetag/PwC 2011, Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, S.21

ドイツ都市会議・PwC 2011 年、「地方自治体の予算会計制度改革についての評価」  
p. 21

この報告書によると、多くの地方自治体において、初の貸借対照表の作成が適正に行われなかったため、貸借対照表の情報を予算編成時に活用できなかった上、決算時にも間に

合わなかった。この結果として、日々の予算執行の際に予定していた管理手法の多くも利用することが出来ない状況であった。

しかし、聞き取り調査に参加した全ての都市は、この改革は必要であり、中止や逆行は考えられないとしている。一方、新しい管理手法の使い勝手には批判が多い。改革に対する疲れがある程度表れている。今も幾つかの都市がカメラル簿記を引き続き採用していることは、改革の全体的な目標からすれば、問題である。

また、新予算会計制度を導入した地方自治体は、資産の状況が新たに情報として加わったため、財政赤字の悪化を危惧している。財政赤字がもたらす過剰債務、つまり自己資産の継続的な減少は、地方自治体の活動範囲を制限することになる。結果として、法律上の義務となっている事務分野しか執行できず、自治体が自ら決定し自発的に行う「自治事務」は完全に放棄せざるを得ない状況が待ち受けている。

州の会計検査院及び「行政マネージメントのための自治体共同研究所 KGSt」の分析でも明らかにされたのと同様に、PwCの分析においても、特に製品の指標の導入、そして成果を基本とした管理方法（Leistungssteuerung）というところにはまだ大きな欠陥があると判断している。また、財政上の経営的管理と政治的管理の調和も要求されている。すでに受け入れられている製品を基本とする予算会計方法に、指標に基づく目標管理を関連づけることが求められている。

#### 参考文献

Bogumil, Jörg et al. (2008): Zehn Jahre Neues Steuerungsmodell: Eine Bilanz kommunaler Verwaltungsmodernisierung, 2. Auflage, Berlin: Edition Sigma.

ボグミール・J. 等 (2008 年) : 「新管理運営モデル NSM の 10 年間。地方自治体における改革の結果」 第 2 版、ベルリン、edition sigma 出版社

Bogumil, Jörg/Holtkamp, Lars (2012): Doppik in der Praxis: Bisher vor allem intransparent und ineffizient! In: Verwaltung & Management, 3/2012, S. 115-117.

ボグミール・J.、ホルトカムプ・L. (2012 年) : 「現場での複式会計：今まで主に不透明や非効率である」、in: 雑誌「行政とマネージメント」、2012 年 3 月、p. 115-117

Burth, Andreas/Gnädinger, Marc (2013): Auf einen Blick: Haushaltsreformen in Deutschland. Stand: 22.06.2011, <http://www.haushaltssteuerung.de> (08.01.2013).

ブルト・A.、グネーヂガーM. (2013年) : 「一目で分かる : ドイツにおける予算会計改革」 ウェブサイト、情報は 2011 年 6 月 22 日現在、<http://www.haushaltssteuerung.de>、アクセス 2013 年 1 月 8 日

Deutscher Städtetag/PwC (2011): Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, <http://www.pwc.de/de/offentliche-unternehmen/doppik-studie.jhtml> (08.01.2013).

ドイツ都市会議・プライス・ウォーターハウス・クーパース PwC (2011年) : 「地方自治体の予算改革制度の改革についての評価」、<http://www.pwc.de/de/offentliche-unternehmen/doppik-studie.jhtml> アクセス 2013 年 1 月 8 日

Erdmann, Christian et al. (2011): Kommunale Finanzwirtschaft im Land Brandenburg, Wiesbaden: Kommunal- und Schulverlag.

エルトマン・C. 等 (2011 年) : 「ブランデンブルク州の地方自治体財務」 ヴィースバーデン、地方自治体及び学校出版社

Stadt Wiesloch (2013): Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen, <http://www.wiesloch.de> (08.01.2013)

ヴィースロッホ市 (2013 年) : 「地方自治体の新予算会計制度」、<http://www.wiesloch.de> アクセス 2013 年 1 月 8 日

亀井孝文、「ドイツ公会計制度の現状と問題」、会計検査研究 No. 29、2004 年

亀井孝文、「ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告に関する調査研究」、三菱UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社、平成 22 年度会計検査院委託業務報告書、2011 年