

ドイツ公会計俯瞰

——ドイツ近現代史に見る制度形成とその本質——

亀 井 孝 文

- はじめに
- I 公会計前史
 - 1 カメラル簿記の進展
 - 2 近代公会計の制度形成とカメラル会計の改良提案
 - 2-1 後期カメラリストの時代
 - 2-2 第一次世界大戦後から第二次世界大戦に至る時代
 - II 第二次世界大戦前：公会計と収支学説の誕生
 - 1 近代会計理論の基礎としてのカメラル会計研究
 - 2 公会計制度の研究と収支学説の萌芽
 - 2-1 ヴァルプ公会計研究の意味
 - 2-2 フリーデルのグループ簿記
 - 2-3 ヨーンズ説の基礎
 - 2-4 補償過程表示手段としての公的貸借対照表
 - III 第二次世界大戦後：経済の復興と成長
 - 1 ドイツ公会計制度の法制史
 - 2 1969年 HGrG 制定 - 予算制度のための原則法 -
 - IV 1970～1990年代：NPM の国際的潮流
 - 1 企業会計制度の国際的調和化が公会計制度改革に及ぼす影響
 - 2 新しい公会計モデルの提唱
 - 2-1 スイスにおける先進モデル提案と運用
 - 2-2 KGSt による新しいモデルの提唱
 - 2-3 ドイツにおける新しい公会計モデルの提唱
 - 3 1997年 HGrG 改正 - 複式会計の条件つき容認 -
 - 3-1 HGrG 第 33a 条の新設
 - 3-2 原価および給付の計算 (KLR)
 - V 2000年代：公会計制度の現代化
 - 1 制度改革の俯瞰
 - 2 2009年制度改革の端緒
 - 3 2009年 HGrG 改正 - カメラル会計と複式会計の選択適用 -
 - 3-1 HGrG 第 1a 条の新設と公会計規範の基準化
 - 3-2 制度適用における連邦、州および市町村との3層分化
 - VI 2010年代以降：EU における公会計制度の調和化
 - 1 2013年 EU による EPSAS 設定の指令
 - 2 IFRS と HGB, IPSAS と HGrG, そして EPSAS
 - 3 EPSAS 設定の提案に対するドイツ国内の議論
 - 4 2023年 EU による公会計制度改革の督促と連邦参議院の反応
 - 5 公会計制度の国際的調和化とその意味

VII 制度史を見る目 - 伝統的公会計を固守する背景 -

- 1 ドイツにおける国の変革
 - 2 フランス、イギリスとの葛藤
 - 3 とくに1990年ドイツ再統一以降
- おわりに

は じ め に

カメラル会計 (Kameralistik) は「特有」である。何よりも注目すべきは、これがドイツの公会計制度で用いられ他の国々では容易に見られない記帳システムだということである。後述するように、近年の制度改革によって多くの州政府およびその市町村では複式会計が適用されるようになったが、連邦政府の会計には部分的に発生主義の考え方を取り入れたものの、全体としてはなおカメラル会計システムに依拠している。他方、会計制度に関してドイツの影響を強く受けたスイス、オーストリアではすでにカメラル会計から複式会計に移行しており、対照的となっている。カメラル会計でとられている記帳法をカメラル簿記 (kameralistische Buchhaltung) というが、この方法によれば経済的資源を発生概念に基づいて記録することはできず、簿記の整合的な計算構造のなかで複数の計算書を作成するという新しい公会計制度に適合させることは困難である。

まず、本稿における目的を明確にしておこう。第1に、ドイツにおける公会計制度史の概略を俯瞰的に振り返ることによって、制度の変遷やカメラル会計という特徴を理解することである。そこから、制度そのものの固有な姿と伝統をそのまま維持しようとする当局の考え方が浮かび上がってくる。第2には、カメラル会計で用いられる記帳法に関する研究がドイツにおける近代会計理論の形成に大きな影響を与えたという事実をここで改めて確認することである。関連諸説をひもとけば、改良してよりシステム化されたカメラル会計制度を構築しようとする制度改革論だけではなく、いくつかの斬新な理論的研究にも目を奪われる。そこには、現金収支の記録を主要な任務とするカメラル簿記を考察することによって、収入および支出の本質を見極めようとする画期的な考え方を見ることができる。

第3に、国際的に見ても公会計制度の改革はもはや後戻りを許さない状況となっているが、ドイツ当局が基本的に伝統的なカメラル会計システムから離脱しないとする姿勢の淵源が那辺にあるのかという疑問を明らかにすることである。もう少しこの問題を掘り下げていくと、そこには見過ごすことのできない社会や政治に関わる思想というきわめて広範かつ複雑な要因が浮かび上がってくる。実は、この問題こそ第1に挙げてもよいほどの内容をもつものであるが、ここでは歴史家の考察を援用しながら、公会計制度をめぐるドイツの考え方の固有性と歴史的背景との関係の問題は捨象することのできな

いテーマであることを指摘するにとどめておきたい。

なお、本稿での記述は筆者のこれまでの著書を基礎としており、個別内容の詳細、参考文献等についてはそれらに譲ることとする。さらに、これまでの論考では取り扱えなかった最近の状況についても言及している。

I 公会計前史

1 カメラル簿記の進展

ドイツでは1871年の統一によって行政制度の整備が進められていくのであるが、それ以前の公会計の状況をここでは公会計前史としている。カメラル会計による成果計算が可能なることを立証しようとしたE. ヴァルプは、カメラル簿記の研究にさいしてその発展を第一期から第四期までの4つに時代区分しており、公会計前史はその第一期に当たる。

カメラル簿記の生成についてはドイツの研究者の間でも必ずしも詳らかにされてはいないが、E. シュマーレンバッハによれば16世紀の領邦国家における領主に帰属する収入管理のために設けられた官房金庫（Kammerkasse）で用いられる簿記システムであったという。当時あって領邦国家の収入は租税収入以外に直轄領地からの収入や商工業者に対する特権付与による収入があって、収益性についても関心をもたれていたとされる。ただ、そこでの収益性は商人の計算原理によるものとは異なり、貨幣と財の量的変動の記録と証明が主たる目的であったと理解されている。つまり、貨幣計算（Geldrechnung）と物量計算（Naturalrechnung）の両方を取り扱うもので、これをシュマーレンバッハは「カメラル複式簿記（kameralistische doppelte Buchhaltung）」と呼んでいる。

統一以前のドイツは多くの領邦国家に細分された状態であり、行政制度が理論的に検討されるようになったのは30年戦争後1700年代半ばに官房学（Kameralwissenschaft）の講座が大学に開設されるようになってから後のことで、ヴァルプにいわゆる前期カメラリストの時代である。

後期カメラリストの時代には、カメラル簿記の計算構造に関する本質的研究も発表さ

-
- 1 亀井孝文訳『地方自治体会計の基礎概念』中央経済社 2000年（原著：Klaus Lüder, *Neues Konzeptionelles Rechnungswesen* 〈Speyerer Verfahren〉 Stuttgart 1996）
- 著『公会計改革論－ドイツ公会計研究と資金理論的公会計の構築』、白桃書房 2004年
 - 著『明治国づくりのなかの公会計』、白桃書房 2006年
 - 著『公会計制度の改革』、中央経済社 2008年（同『第二版』2011年）
 - 編著『ドイツ・フランスの公会計・検査制度』、中央経済社 2012年
 - 著『公会計の概念と計算構造』、森山書店 2013年
 - 著『よくわかる公会計制度』、イマジジン出版 2017年
 - 稿「ドイツのカメラル会計とNPM：財政と公会計」、重松博之監修／野中郁次郎・鈴木寛・山内康英編著『ワイズガバメント』、中央経済社 2021年11月所収

れるようになり、その典型例が18世紀中葉におけるJ. M. ピュヒベルクの著作や18世紀後期におけるJ. H. ユンクの著作である。これらはいずれもカメラル簿記に複式簿記の考え方を取り入れて改良しようとする説であるが、同時に、カメラル簿記の記帳システムとしての整備も行われていく。

2 近代公会計の制度形成とカメラル会計の改良提案

2-1 後期カメラリストの時代

ヴァルプの時代区分における第二期は18世紀前半から19世紀半ばに至る時期で後期カメラリストの時代である。この時期にはフランスではすでに1838年の「公会計法」を基礎に1862年に「フランス会計法 (ナポレオン3世勅令)」が制定され、公会計の記帳法として複式簿記が取り入れられている²。フランス以外に、わが国が明治期に公会計制度形成のための参考として研究対象としたイギリス、イタリア、ベルギーにあっても、この時期に公会計法が制定され複式簿記が適用されている。また、ヨーロッパ大陸系商法の法源となった1673年におけるルイ14世の「商事王令 (Ordonnance de Commerce)」を基礎に、1794年の「プロイセン領邦国家共通法 (Allgemeines Landrecht für preussischen Staaten: ALR)」, 1807年の「フランス商法典 (Code de Commerce)」, さらに1861年の「共通ドイツ商法典 (Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch)」等商人の会計に関する法制度が形成された時期でもあった。統一後のこうした時代にあっても、プロイセン王国、バイエルン王国、ザクセン王国を含め、それぞれの国家会計法、財政法、予算法・予算規則に規定されている公会計の記帳法はカメラル簿記であった。

他方では、カメラル簿記についての改良の提案がかなり早い段階で提唱されていたのも第二期におけるもうひとつの特徴である。なかでもユンクは『複式簿記の新しい方法に基づくカメラル会計論への手引き (Anleitung zur Cameral-Rechnungs-Wissenschaft nach einer neuen Methode des doppelten Buchhaltens, 1786)』において、カメラル簿記方式はあまりにも不完全であり、商業簿記はあまりにも手間がかかりすぎるとの基本認識に基づき、できる限り簡便な記帳によって複式簿記と同様の結果を得ることを念頭に、日記帳および元帳の2種類の帳簿を提示している。それら2種類の帳簿記入にあってそれぞれの合計額が一致することを確認することによって、帳簿記入の正確性と取引記録の真実性が確保できるとする。とくに、ユンク説にあって重要なのは、費用を支出、収益を収入として認識し、さらにその収入および支出を将来まで拡張することによって、将来収入および将来支出からそれぞれ債権および債務の把握が可能となるとしていることである。そこから積極財産および消極財産さらには一定期間における純財産の増減を算定できるとする。ヴァ

2 明治期におけるわが国の公会計制度形成に影響を与えた当時のフランス公会計については、亀井(2006)参照。

ルプはこの考え方をまさにカメラル簿記の改良による成果計算そのものであると評する。こうした発想が後述するように収支学説を生み出し、さらにはドイツ資金論に繋がっていくこととなる。ユンクの主張は、すでに200年以上も前にカメラル会計の不完全を指摘し改善案を提唱したものであると同時に、収支学説の道を開く画期的な学説でもあった。これ以外にも、ユンクの原形ともいわれるピュヒベルクの改良案（18世紀中葉）、1873年からスイスのベルンで実際に35年間実務に用いられ、後に著書としてもまとめられたF. ヒュークリのコンスタント簿記（1896年）等、カメラル簿記の改良に関する具体的な提言は幾度となく現れてきている。

なお、ヴァルプにいう第三期は、第二期から「高度なカメラル簿記」が現れる間に当たるものである。オーストリアで実際に用いられることになった「イエーガー講義録」が挙げられているが、ヴァルプはこれには疑問を呈しており、この時期は明確な学説が登場することなく静かに進行したといわれる。

2-2 第一次世界大戦後から第二次世界大戦に至る時代

ドイツ公会計が現在われわれの思い浮かべる「現在のドイツ」全体の法制度として整備されたのは、ドイツ統一前のプロイセン、バイエルン、ザクセン等の各王国における関係法を別にすれば、実質的には第一次世界大戦後のドイツ共和国（一般に「ヴァイマル共和国」ともいわれる）になってからであり、以来約100年、それほど古いことではない。そこでは以下のような規則等が制定されている。

- 1922年 ドイツ共和国予算規則（Reichshaushaltsordnung: RHO）
- 1927年 ドイツ共和国金庫規則（Reichskassenordnung: RKO）
- 1929年 ドイツ共和国計算書作成規則（Rechnungslegungsordnung für das Reich: RRO）
- 1935年 ドイツ共和国市町村規則（Deutsche Gemeindeordnung: DGO）
- 1937年 市町村予算令（Gemeindehaushaltsverordnung: GemHVO）
- 1938年 市町村金庫および会計制度に関する令（Verordnung über das Kassen- und Rechnungswesen: KuRVO）

とくにRHOが制定されたのは、ドイツが第一次世界大戦敗戦によってとくにフランスに対する巨額の戦時賠償義務を負い、生産力の低下とともに天文学的ともいわれるインフレーションに見舞われた時代である。その後、インフレーションの克服とヴァイマル体制での小康を経た頃に制定されたのがRKOであるが、さらに1929年の世界的な経済恐慌に巻き込まれ、ナチス台頭に連なる予兆が少しずつ顕在化していく時期でもあった。

II 第二次世界大戦前：公会計と収支学説の誕生

1 近代会計理論の基礎としてのカメラル会計研究

伝統的なドイツ公会計で注目されるのは、20世紀前半に近代会計理論の基礎を築いたシュマーレンバッハ、ヴァルプ等の諸説がカメラル簿記研究にも依拠していることである。これらの考え方は収支学説として、やがて第二次世界大戦後には E. コジオール³の「収支対照表 (Pagatorische Bilanz)」につながり、さらにはドイツ資金論となっていたのである。その間、いわゆる当時の商人の会計 (企業会計) に関する理論と公会計理論との相互影響によってそれぞれの体系化や制度論に大きな影響をもたらした。

カメラル会計における収支概念の研究は、上述のように近代会計理論形成に中心的な役割を果たしたシュマーレンバッハの著作にも見られる⁴。その研究はケルン大学で助手を務めたヴァルプが受け継ぎ、彼は営利会計における成果計算が複式会計の観点からのみ論じられることの疑問を基礎に、1920年代のいくつかの論文や著書、さらに1937年のスタディ・グループにおける研究を通じて、カメラル会計でも成果計算が可能であることを論じた。これは、シュマーレンバッハの「動的貸借対照表論」以降、貸借対照表の重点が伝統的な貨幣面から給付面に移行したといわれる考え方への批判であるともいわれる。さらに、ヴァルプ門下であった R. ヨーンズが、収支概念の拡張によってカメラル会計システムのなかで貸借対照表の作成が可能であることを証明しようとした (1938年)。ヴァルプは逆にヨーンズ説からその後の理論展開の示唆を受けたといわれる。また、ヨーンズと交流のあった R. フリーデルも、同時期にヨーンズの貸借対照表観とは異なるが共通性をもつ収支概念の理解のもとに、カメラル会計における計算書の作成を提案している。こうした考え方が、第二次世界大戦の末期、シュマーレンバッハ門下であったコジオールが「戻し計算」と「追加計算」という考え方を打ち出した収支的損益計算の新たな収支学説 (1944年) につながっていく。

同時に、われわれが意識しなければならないことは、このような公会計研究と収支学

3 「Pagatorische Bilanz」は「収支貸借対照表」と邦訳されることがあるが、「Bilanz」が常に「貸借対照表」を表すわけではない。ここでの意味は一定期間の収支を一覧表にまとめたものである。詳細については、亀井 (2013), p.137を参照。

4 シュマーレンバッハの主著『動的貸借対照表論』の第3版『動的貸借対照表論の基礎』(1925年)以降、第4版 (1926年)、第5版 (1931年)、第6版 (1933年)にカメラル会計制度に関する記述が見られる。第10版 (1947年)、第11版 (1953年)、第12版 (1956年)にはなく第13版 (1962年)には復活している。ただ、1989~1990年、筆者が客員研究員として滞在していたドイツ・マールブルク大学では第7・8・9版については図書館に蔵書カードは残されていたものの、第二次世界大戦中および戦後の混乱によって現物の所在は不明となっており、記述の有無の確認はできていない。ただ、当該部分はわが国における邦訳書ではすべて捨象されており、このことは図らずも当時におけるわが国研究者のカメラル会計への関心の程度を表す結果ともなっている。

説が集中的に現れてきたのは、第一次世界大戦後から第二次世界大戦に向かう時期であるという事実である。当時、会計問題にあっては、軍需物資など公的発注の決められた価格のなかでいかに原価をコントロールするかという観点から原価理論の研究が現れ、さらに、貨幣の信用が失われることによって給付的側面を重視する理論が登場してきた時代であった。つまり、そこでの公会計研究の意味は、公的部門にあつて財務的資源のフローだけではなく、むしろ生産性の測定や経済的資源の増減が政治的に見て重要な関心事であり、複式会計を導入することなくできるだけ簡便なカメラル会計によってそれらを可能にするためのものであった。

2 公会計制度の研究と収支学説の萌芽

2-1 ヴァルプ公会計研究の意味

1937年秋、ヴァルプが主査となってドイツ経済学会にスタディ・グループ「公会計制度（Öffentliches Rechnungswesen）」が設置され、公会計制度の理論的研究が行われている。こうした研究が行われたのは、同年1月、1931年株式法が改正され、翌1938年、最初の地方公営企業法が制定されるとともに、年度決算書作成には1937年株式法の関連規定が適用されることとなった時期である。当時はナチス政権下でありこの改正株式法も政治的イデオロギーが反映されたものではあったが、同時に、この公会計制度研究はドイツ会計学説史の観点からも重要な意味をもつものでもあった。

ヴァルプの公会計研究は先に言及したユンク説が基礎になっているといっても過言ではない。つまり、ヴァルプの収支学説の出発点は、収入および支出の計算に質的および時間的拡大による公会計の改善をめざすユンク説であり、この発想がやがて商人の会計における収支概念を基礎とする成果計算につながっていくのである。ヴァルプの公会計研究はさらにヨーンズ説との間の相互影響のもとに自らの収支学説の精緻化を進めることとなった。ここでは、ドイツの伝統的な公会計制度の改革論のなかでもとくに体系的で説得力をもつ学説としてヨーンズ説を取り上げ、あわせてそれに共通性をもつフリーデル説にも言及することとする。

2-2 フリーデルのグループ簿記

グループ簿記は、1937年、当時ライプツィヒの会計検査局長であったフリーデルによって提唱されたカメラル簿記の改良案であり、1940年にもそれを用いた予算書の作成を提案している。これはヴァルプの時代区分における第四期に当たる「高度なカメラル簿記」に関する学説として特徴づけることができる。この所説の本質は、成果計算のうえで未費消支出がどのような意味をもつものかを認識し、その計算をカメラル会計に有機的に取り込み、財産計算にまでつなげることを視野に入れたものである。こうした考え方はヨーンズに影響を与えるものとなった。

当時の公会計制度では予算執行の結果を表示する予算計算書 (Haushaltsrechnung) および資産計算書 (Vermögensrechnung) を作成することになっているが、企業会計のように両者の計算構造的関連を確認することができない。フリーデルの提唱するグループ簿記の方法によれば、収入および支出の特性を分析し、取引発生順に記帳する時順帳簿と内容別に記帳する事項帳簿のなかで資産、負債および純財産をグループ分けして記帳を行う。これによってカメラル会計システムのなかで貸借対照表を作成することが可能となること、さらに、フロー計算書たる改良された予算計算書との構造的な一致を確認することができることを論じた (1937年)。つまり、現金取引のみならず非現金取引を含む広義の収入および支出というフロー計算と資産、負債および純財産というストック計算とを有機的に結合させられるというのである。しかし、現金取引については時順帳簿に容易に“単式記入”されるが、非現金取引については時順帳簿なかで“複式記入”されなければならない、このことがグループ簿記を計算構造的に複雑化させることとなり、形式的にはカメラル簿記というものの、実質的には複式簿記であるともいわれる。

2-3 ヨーンズ説の基礎

1938年にはヨーンズがヴァルプの公会計研究から示唆を受け、「市町村の包括計算書 (Vollrechnung der Gemeinden)」を発表する。ヨーンズの公会計研究はここから始まっている。まず初めに、会計事象全体を、貨幣的性格をもつ収支、貨幣的性格をもたない収支、成果的性格をもつ収支、および、成果的性格をもたない収支に4分類する。これらのうち、貨幣的性格と成果的性格との両面をもつ収支の組み合わせ (「貨幣収入と収益収入」、および、「貨幣支出と費用支出」)こそ「本来的」または「最終的」なそれであると理解する。いいかえれば、それらの取引は事前にも事後にも会計事象として現れることはなく、その時点で完全に決着するというものである。注目すべきは、逆に、「非貨幣的性格」および「非成果的性格」の概念を見い出したことであり、このことによって、貨幣取引 (貨幣収入と貨幣支出) および非貨幣取引 (非貨幣収入と非貨幣支出) が、成果取引 (収益収入と費用支出) および非成果取引 (非収益収入と非費用支出) との対応関係を形成することを認識したのである。これらは事前にも事後にも会計事象として何らかの取引が行われることを意味するもので、そこから「非本来的」または「非最終的」な収入または支出が現れるものとする。ヨーンズはそうした収入を「貯蔵収入」、「債務収入」および「償還収入」と呼び、同様の支出を「貯蔵支出」、「債権支出」および「償還支出」と呼ぶ。つまり、収支概念から貸借対照表項目の増減を算定し、カメラル会計のデータから公的貸借対照表の作成が可能であることを証明しようとするのである。ここにこそヨーンズ説の本質がある。

2-4 補償過程表示手段としての公的貸借対照表

ヨーンズは上述の基本的収支概念の提示をした後、「公的貸借対照表」(1940年)を発

表している。この出発点となったものが1933年の『共和国官報およびプロイセン官報』に掲載されたA. シュルテの論文「公的財産と開示－公的貸借対照表への道程」である。この論文は、第一次世界大戦後の経済の激烈な不況から復興、また、第二次世界大戦への過程でドイツの公的部門における財産を把握するという目的が課されたものであった。さらに、1936年に行われた「自治体とりわけ市町村の資産の全体評価は必要か、また、それは可能か」というテーマのもとで行われた誌上討論から、ヨーンズはこれらの議論が公的貸借対照表を財産貸借対照表として作成することを要求するものとして理解する。同時に、ヨーンズ自身は公的貸借対照表におけるこのような財産貸借対照表としての本質も、また、ヴァルプ説で提起される成果計算書としての本質も否定している。それではヨーンズの提唱する貸借対照表は何か。

その詳細は筆者の著書（2004）に譲るが、結論のみを述べれば、補償過程を表示する手段としての公的貸借対照表であるとする。ヨーンズは収支が同一年度内に完結する会計事象を「最終的補償（endgültige Deckung）」と呼んだのであるが、逆に一つの会計年度を超えて完結する会計事象については、「先行補償（Vorwegdeckung）」（以前の年度の収益収入による積立金から支弁すること）または「事後補償（Nachdeckung）」（以後の年度の収益収入から支弁すること）を付随するという。さらに、単年度の収支を取り扱う通常予算計算書と複数年度にわたる投資関連収支を取り扱う特別予算計算書とを結合することによって、補償過程を表示する計算書こそ公的貸借対照表であると考えたのである。

このようにヨーンズによる所説は収支概念の拡張によるものであり、前年に発表されたフリーデルのグループ簿記における考え方と多くの共通点をもつ。しかし、フリーデルが公的貸借対照表に財産貸借対照表としての本質と成果貸借対照表としての両方の本質を認めるのに対し、ヨーンズはそのいずれをも否定し資産の補償過程とそれに伴う資金フローの表示機能を強調するものとなっており、この点において両者は本質的に異なっている。ヨーンズの説は、第二次世界大戦に向かう戦時体制のなかで発表されたものであるが、時の政権による政策がそれにどのように影響しているかをここで確認することは困難である。しかし、その緻密な論理構成は企業会計にも公会計にも大きな示唆を与えるもので、いわば両者の理論的分岐点を形成するものとも評価され得る。

Ⅲ 第二次世界大戦後：経済の復興と成長

1 ドイツ公会計制度の法制史

ドイツは1949年連邦共和国となり、第二次世界大戦による荒廃から1950年代の復興の過程を経て、1960年代の物価高騰と景気後退の時期を迎える。こうした時期に連邦、州および各市町村間の事務分担を見直すとともに財源の配分を検討し、その任に当たっ

た経済改革委員会から2年間の検討を経て提出された報告書に基づいて1969年の財政改革法と関連法が制定されることとなった。まずはじめに基本法を含む公会計制度関連の法的整備の状況を概観しておこう。

| | |
|----------|---|
| 1949年 | ドイツ連邦共和国基本法 (Grundgesetz: GG) および各州憲法 (Verfassung der Länder) |
| 1950年 | 連邦会計検査院の設置および職務に関する法律 (Gesetz über Errichtung und Aufgaben des Bundesrechnungshofs: BRHG) |
| 1953年 | 連邦の資産に関する簿記および計算書作成規則 (Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes: VBRO) |
| 1967年 | 経済の安定および成長促進のための法律 (Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft: StWG) |
| 1969年 | 財政改革法 (Finanzreformgesetz) |
| 1969年 | 予算原則法 (Haushaltsgrundsätzegezet: HGrG) |
| 1969年 | 連邦予算規則 (Bundeshaushaltsordnung: BHO) |
| 1969～71年 | 各州予算規則 (Landeshaushaltsordnung: LHO) 市町村予算令 (Gemeindehaushaltsverordnung: GemHVO) |

この改革によって、それまでの「通常予算および特別予算」という予算区分が「行政予算および財政予算」に変更されている。これは特定の収入と特定の支出の対応関係を廃止し、「総体補償の原則」の考え方によって行政組織の「縦割り予算」から「横割り予算」に区分を変更したものである。その結果、計算書の作成は行政組織別ではなく支出が資産効果をもつかどうかによって分別され、経常的で資産効果のない予算執行の結果については「予算計算書」に、また、必ずしも経常的ではなく、資産効果をもつものについては「資産計算書」として作成されることとなった。財政予算が投資予算あるいは資本予算とも呼称されることがあるのは、公的支出が債務の償還を含め資産形成の効果を意識することによるものである。しかし、記帳法としてのカメラル簿記を用いたカメラル会計そのものに変更が加えられることはなかった。

2 1969年 HGrG 制定 - 予算制度のための原則法 -

予算制度を律する最高規範は GG であり、その第 114 条第 1 項において、「連邦財務大臣は、連邦政府の責任解除のため、すべての収入および支出ならびに資産および負債に関する計算書を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」と規定されている。この規定を受けて、1969年、予算制度の根幹となる HGrG が初めて制定された。同法第 1 条では「この規定は連邦および各州の立法のための原則を含む。連邦および各州は予算法を本原則に基づいて制定するものとする」とされ、これ

に基づいて連邦では予算制度および公会計制度を規制する BHO が、また、各州にあっては同様に LHO が制定されている。

いま、HGrG の構成を簡単に示しておこう。

第 I 部：連邦および州の立法のための規定

第 I 章：予算に関する共通規定

第 II 章：予算の編成

第 III 章：予算の執行

第 IV 章：出納，簿記および計算書作成

第 V 章：検査および報告の承認

第 VI 章：連邦または州の特別財産，および，連邦または州が
直接に関与する公法上の法人

第 II 部：統一かつ直接的に適用される規定

第 III 部：経過措置規定および最終規定

上掲の構成からもわかるように、HGrG はもとより BHO でも LHO でも公会計に関する規定は予算制度の一部という位置づけとなっており、公会計のみに関する基準あるいは規則が独立して存在するわけではない。この法律は途中わずかな改正をはさみ、やがて 1997 年に公会計制度の根本にかかわる改正が行われることとなる。

IV 1970～1990 年代：NPM の国際的潮流

1 企業会計制度の国際的調和化が公会計制度改革に及ぼす影響

1980 年代のニュージーランドから始まるいわゆるニュー・パブリック・マネジメント（New Public Management: NPM）については、多くの機会に取り上げられておりここで改めて述べる必要はないであろう。この考え方はドイツ公会計に関する限り制度改革にただちに結びつくことはなかったが、それでも企業会計基準の国際化からの影響を受けながら国内におけるさまざまな議論の高まりを喚起するものとなった。ただ、外国の制度への対応についての難しさは、潜在的な背景として“ドイツ史における最大の影”ともいべき消しようのない事実があったことも無関係ではない。というのは、かつての第二次世界大戦に関するドイツの政治的・道義的責任の問題は、外交交渉で自らの主張を貫徹できないという負い目を課し、長年にわたってヨーロッパ諸国への対応を難しいものにしてきたからである。そうした時期に進展してきたのがヨーロッパ経済共同体（EEC）とその発展型としてのヨーロッパ共同体（EC）へのリージョナル・ガバナンスの再構築であり、とりわけ 1970 年代の EC 加盟国間における企業会計制度の調和化である。さらに、1970 年代に急速に検討が進み始めた企業会計基準のグローバルな次元で

の共通化問題をめぐって、ドイツにとってはますます難しい問題が投げかけられることとなった。国際環境における第二次世界大戦後のドイツの“精神構造”ともいえるべきありようは、単に政治や外交の側面のみならず、企業会計の基準はもちろん、後に現れてくる公会計制度改革を取り巻く諸外国からの刺激と調和化を考察するさいにも意識すべき重要な要素となる。

そこで、1970年代の企業会計基準に関する外部の影響要因を概観しておこう。まず、1973年1月にアメリカ財務会計基準審議会 (FASB) が、同年6月には国際会計基準委員会 (IASB) 等が相ついで設立されている。さらに、ドイツにとっては重大な関わりをもつイギリスの旧 EC 加盟も 1973年のことである。イギリスの加盟によって、加盟国における企業会計規定の調和化のための EC 第4号指令 (4.EG-Richtlinie) の基本的性格を決定するのに、関係国間でどのように調整するかという難しい問題が持ち上がることとなった。それは外国のさまざまな制度を研究し、そこから何をどのように自らの制度に取り入れるかという一国の自主的な問題などではなく、いったん決定されればそれに従って国内法の改正が義務づけられるという主権の部分的な制約にもかかわるという意味をもつ。1971年の段階ではそれはドイツ流の「正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: GoB)」に決定していたのであるが、イギリスの主張によって同国流の「真実かつ公正な概観 (True and Fair View: TFV)」⁵に変更されたのである。最終的に、その理念に立脚する EC 指令が確定することによって、紆余曲折を伴いながらも加盟国はそれぞれ国内法化を実行し、ドイツにあっても、1986年、新しい商法典 (Handelsgesetzbuch: HGB) にその内容が反映された。諸外国の会計基準についてはそれまでも大きな関心事として意識されていたが、会計制度が複数国間の調整問題となったという意味において、ドイツにとっては当時の EC 内の問題であったとはいえ特筆すべき経験であったといえる。しかも、この問題は後に EC というリージョナルな範囲にとどまらずグローバルな規模で拡大化されていくこととなる。

さらに重要なのは、こうした企業会計基準をめぐる国家間の軋轢が公会計制度改革にも影を落としていることである。とくに、強い影響力をもつアングロ・サクソン諸国の発想を取り入れることは、関連制度全般において根本的思考転換を迫られる可能性をもつ⁶。このように、公会計の制度や規定を考える場合にも、密接な関係をもつ企業会計制度がこれまで国際的にどのような影響を受けてきたのかを考察することは不可欠の要素のひとつなのである。

5 「公正」という概念の難しさについては、亀井 (2017) でも言及した。

6 EC 第4号指令案の決定をめぐる問題は、交渉に勝利したというイギリス側委員の認識があったといわれ、実際、ドイツにおける根本的な思考転換につながるというドイツ研究者の説もある。これについては、亀井孝文稿「会計制度の国際的調和化—ドイツ会計規定の発展と EC 第4号指令—(1)」、『鹿児島経大論集』第23巻第1号 (1982) 参照。

2 新しい公会計モデルの提唱

2-1 スイスにおける先進モデル提案と運用

公会計の新しいモデルの提唱についてはドイツのそれを取り上げる前に、1977年12月、スイスのカントン財務長官会議によって公表された公会計モデルに言及しておかなければならない。その内容については筆者の著書（2004）で詳述したため、ここでは必要な限りにおいて簡単に触れるのみとする。このモデルは、古典的なカメラル会計から離脱して複式会計を適用するものである。そこでは貸借対照表と行政計算書（経常計算書および投資計算書）という3つの計算書を作成しようとするものであるが、行政計算書における経常計算書は発生主義による収益および費用を計上するのに対し、投資計算書は固定資産の減価償却による自己金融を含む投資活動のための資金フローを表示するための計算書である。従って、この投資計算書は経常的な収益および費用に関する現金収支を含まず、全体的な現金収支計算を表示するものではないこととなる。なお、このモデルはNPMとは別の異なる理念に基づくもので、制度の現代化という意味では、世界的に見ても発生主義に立脚する最も早い公会計制度の改革事例である。このモデルは1977年にまず個別に複式会計の適用を開始し、1988年までにすべてのカントン（州）およびその市町村に導入されている。

その後のスイス公会計の大きな転換にも触れておこう。2005年にはIPSAS（International Public Sector Accounting Standards〈国際パブリック・セクター会計基準〉）を指向する新連邦会計モデルが公表され、翌2006年より財政予算法の体系のなかで施行されている。さらに、2008年にはすでに発生主義会計を導入していたカントンと連邦の会計を調和化し、現在はIPSASに基づく会計制度が適用されている。

2-2 KGStによる新しいモデルの提唱

さて、ここでの主要な関心の対象であるドイツの公会計制度の動向に論点を戻したい。ドイツでは1990年に東西ドイツ統一（ドイツ再統一）という国家の体制にかかわる歴史的変革があり、旧東ドイツの経済格差を是正するためのさまざまな財政問題があったが、公会計制度の法律上の変化は旧東ドイツの州にもHGrGが適用される旨の文言が第1条に付け加えられたのみであり、制度の内容そのものにおける変化は全くなかった。1970年代には企業会計制度の国際化ないし調和化が重要な課題となり、他方、公会計制度の改革論は、ドイツでも1990年代に入って研究が急速に進展して注目すべきさまざまな成果が公表されるようになった。そのひとつがK. リューダーによって進められた公会計制度の国際比較であり、研究者の視点から現地での実情調査とともに、それに基づいた制度改革のための理論的検討の成果が公表された。他方、実務的観点からは1995年に地方自治体共同機構（Kommunale Gemeinschaftsstelle: KGSt）によって新しい公会計モデルが提唱されている。KGStは行政の簡素化を実現するための方法を策定する目

的で設立されたもので、連邦、州その他の行政およびすべての政治的組織から独立した機関である。KGSt モデルは、認識の対象を財務的資源だけではなく経済的資源にまで拡張し、カメラル会計から複式会計に移行するとともに、発生主義会計化するという体系的な内容をもつモデルである。それによれば、計算書は貸借対照表、行政予算計算書（行政活動による収益および費用計算書）および資産予算計算書（資産形成の収入および支出に関する計算書）から構成される。このモデルはドイツにおける公会計制度改革の最初の提案であり、その意味では画期的であるものの、基本的にはドイツの当時の公会計制度を土台にして、スイス・カントンの1977年モデルにNPMの考え方を重ね合わせたものである。その点において、かつて企業会計で論じられた財務諸表3本化構想とは異なり、ドイツにおける公会計改革の議論への刺激にはなったが成功したとはいえない。

2-3 ドイツにおける新しい公会計モデルの提唱

KGSt モデルの翌年1996年、それまで公会計制度の国際比較研究を続けてきたリューダーが、個別概念の検討、制度改革の方向性、市町村におけるパイロット・テスト等の周的な準備をしたうえで自らの公会計改革モデルを提唱した。いわゆるシュパイヤー・モデル (Neues Kommunales Rechnungswesen (Speyerer Verfahren) : NKR⁷) である。

まず、モデルの基本理念として、GG 第115条第1項第2文に規定される「世代間の衡平性の原則」を満たす公会計制度の実現が念頭に置かれている。その意味は、それぞれの世代が前の世代から引き継いだ資産を縮小することなく次の世代に引き渡すためには、費消された資源の価値がそれぞれの世代によって補填されなければならないとするものである。しかし、そうした費消と補填の状況に関する情報提供はこれまでの伝統的カメラル会計によっては不可能であった。当モデルではその表示を可能にする計算書として、運営成果計算書 (Ergebnisrechnung)、資産計算書 (Vermögensrechnung) および財務計算書 (Finanzrechnung) といういわゆる「計算書3本化 (3-Komponenten-System)」による計算書を提示するとともに、会計情報の意思決定有用性よりもむしろ秩序性をもった計算構造を重視している。具体的には計算書間の連関または会計システムの設計図ともいえる勘定体系すなわちコンテンラーメンを示すところにも表わされている。この点において、NPM 研究を踏まえながらも、それとは本質的に異なるモデルとして評価し得る。あえていえば、アングロ・サクソン諸国における公会計の議論を意識しながら、まさにフランコ・ジャーマン型の伝統的思考を取り入れたものといえるのである。このモデルは、2000年、ノルトライン＝ヴェストファーレン州の「地方市町村の新財務管理」(1999年)を受けて検討された新しい予算制度および公会計制度改革案に大きく取り入れられている。

7 亀井 (2000) 参照。

3 1997年のHGrG改正 - 複式会計の条件つき容認 -

3-1 HGrG 第33a条の新設

公会計制度改革の議論の国際的な高まりを受けて、1997年12月、ドイツにおいても予算制度および公会計制度の法的基盤としてのHGrGがついに改正されるに至った。公会計についてそれまでのHGrG第33条は単に「記帳、証明義務」としてのみ規定されていたが、改正法では第33a条「商法典の諸原則に基づく簿記および会計」が新設された。この条文で「記帳は、商法典の規定を実質的に用いることによって、付加的に、正規の簿記および会計の諸原則に基づいて実施することができる」（傍点筆者）と規定し、複式簿記を適用し発生主義会計を導入することを容認したものとなっている。新しい規定は、それまで頑ななまでにカメラル会計に固執してきたドイツ公会計制度にあって、部分的であれ、はじめて複式会計に道を開くまさに画期的な制度改革となったといつてよい。ただ、注意しなければならないのは、この規定はカメラル会計から複式会計に完全に転換することを意味するものではない。あくまでも主たる方法はカメラル会計であり、複式会計は単に付加的なものであるということなのである。つまり、法的には「複式簿記とそれによる会計を用いることができる」ことを規定したに過ぎない。

3-2 原価および給付の計算（KLR）

1997年12月、改正HGrGはともかくも複式会計の導入に初めて道を開いたのであるが、実はその一環となる経済的資源の価値変動を測定対象とする場合の原価および給付計算のために、HGrGの改正に先立つ同年8月、連邦財務省（Bundesministerium der Finanzen: BMF）は「原価および給付の計算（Kosten- und Leistungsrechnung: KLR）」と「管理会計システム（Management Accounting System: MAS）」のための「KLRハンドブック」を公表している。つまり、ドイツ公会計制度のとり主たる方法はカメラル会計であるとしても、何らかのかたちでの発生主義概念の適用は避けることができないとの判断から、原価および給付の計算を加えることによる伝統的な制度への補完機能を果たすものとしてあらかじめ準備されたのである。連邦はHGrGの改正を受けて直ちにBHOを改正するとともに、すべての連邦機関にKLRの導入を要請している。また、各州もLHOの改正とともにそれぞれの市町村におけるKLRの導入の検討を開始したのである。

V 2000年代：公会計制度の現代化

1 制度改革の俯瞰

まず制度改革の経過を俯瞰しておこう。

1997年 連邦財務省「KLRハンドブック」

1997年 HGrG 第33a条「商法典の諸原則に基づく簿記および会計」新設

- 2002年 連邦内務省・委員会報告「現代の国家－現代の行政」
- 2003年 内務大臣会議・市町村予算法改正小委員会報告「市町村予算法の改正：予算および会計制度のための収支指向から資源指向へ」
- 2006年 連邦会計検査院・特別報告「連邦・州の予算および会計制度の現代化について」
- 2006年 原価および給付計算／複式会計に関する連邦・州作業部会「商業簿記導入のための最少基準（複式会計）」
- 2007年 連邦予算および会計制度の現代化プロジェクト・グループ報告「連邦予算および会計制度現代化のための概念－要約鑑定書による概念描写－」（基礎概念）
- 2007年 連邦財務省報告書「連邦は予算および会計制度を現代化する」
- 2008年 連邦政府「連邦統一コンテンラーメン注釈」
- 2009年 予算原則法現代化法（HGrGMoG）
- 2011年 EU 第 2011/85 号指令「加盟国の財政政策の枠組みへの要請について」
- 2013年 EU 委員会「加盟国におけるパブリック・セクターのために調和化された会計の諸原則への転換－IPSAS の適合性（EPSAS 設定の提案）」
- 2013年 連邦議会，EU 委員会提案の「EPSAS 設定に賛成」決議（条件：簿記法の選択権）
- 2014年 連邦参議院「EPSAS 設定には反対せず」決議（条件：予算および会計の現行制度維持）
- 2014年 連邦・州会計検査院長会議「ポジション・ペーパー」
- 2015年 連邦議会，カメラル会計か複式会計かの選択権決議
- 2017年 連邦・州財務省 EPSAS 研究グループ「ポリシー・ペーパー」
- 2017年 連邦会計検査院「特別報告」（EPSAS の強制適用を否定）
- 2023年 EU 第 2011/85 号指令改正提案
- 2023年 連邦参議院「EU 第 2011/85 号指令に関する委員会勧告」決議

2 2009年制度改革の端緒

1990年代は実務界からも研究者からも新しい公会計のモデルが提唱され、制度改革がさかんに議論される状況となった。実際に1997年にはHGrGが一部改正され、堅牢な伝統的カメラル会計システムの一部に変化の兆しが表われてきたことはすでに述べた通りである。さらに、2000年代に入るや、連邦政府は「現代の国家－現代の行政」を公表して行政システム現代化への先鞭をつけるとともに、制度改革を具体化するための議論を本格化させるに至った。続いて、連邦会計検査院（Bundesrechnungshof: BRH）「連

邦・州の予算および会計制度の現代化について」、原価および給付計算／複式会計に関する連邦・州作業部会「商業簿記導入のための最少基準（複式会計）」、連邦予算および会計制度の現代化プロジェクト・グループ報告書「連邦予算および会計制度現代化のための概念－要約鑑定書による概念描写－」（基礎概念）、連邦財務省「連邦は予算および会計制度を現代化する」、連邦政府「連邦統一コンテンツラメン注釈」等々、連邦諸機関から矢継ぎ早に各種の意見書や報告書が公表されている。

まず、州レベルでは、2003年、内務大臣会議（Innenministerkonferenz: IMK）のもとに設置されている自治体業務第Ⅲ作業部会および市町村予算法改正小委員会（UARG）が報告書「市町村予算法の改正：予算および会計制度のための収支指向から資源指向へ」（2003年11月19/21日⁸）を上部会議に提出した。この委員会は1994年に各州の内務大臣から構成されるIMKが予算制度および公会計制度の改革を検討するために設置されたものであり、当初の計画に合わせて報告書が提出されたのである。公会計改革に関する部分の要点は、新たに資源費消概念を導入するものの、その意味は複式会計への全面的な転換ではなく、拡張カメラル会計と複式会計との選択適用を容認したものとなっているところにある。

さらに、個別の州でも注目すべき成果が見られる。2004年末、ノルトライン＝ヴェストファーレン州財務省は、州行政の予算・公会計制度改革の支援を目的として研究者による委員会「完全統合会計（Integrierte Verbundrechnung: IVR）」を設置した。同州は、先にも言及したとおり、すでに2000年シュパイヤー・モデルを取り入れた公会計の制度改革を実施しており、今回の委員会はさらにそれをより緻密化しようとするものである。その開設については、国内外の公会計改革の動向を踏まえながら、「公会計のための正規の簿記の諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung: GoöB）」の開発をも意識したものであることが表明されている。翌年提出された委員会報告によれば、計算書の体系は、シュパイヤー・モデルで提唱された「計算書3本化システム」と同様の資産計算書、運営成果計算書および財務計算書から構成されるものとしている。これらの計算書の作成は、KLRと関連づけられるとともに、発生主義予算計算、具体的には、運営成果予算（Ergebnishaushalt）、財務予算（Finanzhaushalt）および必要に応じて計画資産計算書（Planvermögensrechnung）（必ずしも作成されない）に結びつけられるとする。また、委員会は、すでにこの段階で、国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）／国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）を基礎に構想されたIPSASは概念的にも十分⁹ではなく予算・公会計制度には適合性はないとの見解を明確にしている。

8 Arbeitskreis III Kommunale Angelegenheiten und Unterausschuss Reform des Gemeinde- haushaltsrechts <UARG> der Innenministerkonferenz <IMK>, Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einen ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen

9 Wissenschaftlicher Arbeitskreis "IVR", Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im

連邦レベルでは改革に関する動向のうちとくに重要なものが、2006年8月17日、連邦会計検査院がBHO第99条に基づき連邦議会に対して特別報告として行った公会計制度の改革勧告である。この勧告を受けて、連邦財務省は、2006年10月、「予算および会計制度の現代化プロジェクト・グループ」を設置している。同プロジェクト・グループは、まず連邦行政におけるKLRの導入状況に関する報告書を連邦議会および連邦会計検査院に提出するとともに、翌年7月、予算および公会計制度の改革に関する基本的な方向性をその「基礎概念」として連邦財務省に提示した。同省はそれを2つのシンクタンク（監査法人と経営コンサルティング会社）にそれぞれ独立して評価することを委託し、2007年11月、その両者より「要約鑑定書」を受け取った。この鑑定書はさらに別の監査法人に検討を委託され、最終的にプロジェクト・グループにより「詳細概念」として連邦財務省に報告された。

注意しなければならないのは、プロジェクト・グループが示した「基礎概念」の骨子には、経済的資源志向の発生主義会計および発生主義予算、業績主義予算編成、資産計算書の完全化その他が掲げられているが、具体的な会計の方法として、複式会計のみならず、伝統的なカメラル会計、さらに、KLRを組み込んだ拡張カメラル会計も提示されていることである。そのうえでプロジェクト・グループは拡張カメラル会計に基づく内容を提案した。

上記のプロジェクト・グループとは別に、連邦と州の共同研究グループ（Bund-Länder-Arbeitskreis “KLR/Doppik”：BLAK）によって、報告書（「複式簿記または拡張されたカメラル簿記基準に基づく予算とプロダクト指向予算における予算編成、統制および計算書作成」）が提出されている。これは、後述するように、HGrG改正案が連邦議会に提出された直後の2009年3月19日に提出されたものであり、その要点は、複数の会計制度の併用を可能とする法律改正を認めるよう提言をしていることである。

3 2009年 HGrG 改正 –カメラル会計と複式会計の選択適用–

3-1 HGrG 第1a条の新設と公会計規範の基準化

こうした慎重な検討を重ね、2009年2月26日、「予算原則法現代化法（Haushaltsgrundsatzegesetzmodernisierungsgesetz: HGrGMoG）」案が連邦議会に提出され、同年7月31日、改正HGrGが成立したのである。うち、最重要となる改正点は第1a条の新設であり、同

↘ öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR). また、以下の専門誌にも収載されている。in: *Die Wirtschaftsprüfer (WPg)*, Heft 16/2005

この研究委員会の委員は、W. ベーレンス、D. ブードイス、E. ブショア、E. フィッシャー、K. リューダーおよびH. シュトライムで構成されている。

なお、「統合された結合計算書システム」はブードイスが別の機会にシステム全体の概念図を計算書の関連図として示しており（本稿注（14））、筆者の著書（2013）、p.248でもさらにこれを勘定式の計算書に具体化して示している。

条第1項において、予算運営がカメラル簿記または第7a条「連邦・州共通複式会計諸原則（Grundsätze der staatlichen Doppik）」に基づく「連邦と州の共通複式簿記」によって実施できることが規定されている。1997年の改正 HGrG が「正規の簿記および会計の諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung）」に基づく会計を付加的に認めたのに対し、2009年の改正 HGrG は複式会計とカメラル会計の選択的適用を容認したのであり、この点において両者の違いがある。いずれにせよ、予算編成にも会計にもこれまで通り伝統的なカメラル会計が残されたのである。ただし、第7a条に基づく場合には、あわせて「正規の簿記および会計の諸原則」の遵守が義務づけられている。加えて、第49a条では「連邦・州共通会計制度の標準化のための委員会」の規定を新設し、連邦と各州の間で統一的な手続きとデータの基礎を確保するために種々の会計に関する基準を策定することを求めている。

改正 HGrG の成立後、2009年11月26日、原価および給付計算／複式会計に関する連邦・州作業部会により「予算原則法第49a条の規定との関係における第7a条に基づく連邦と州の共通複式簿記のための基準（連邦・州共通複式会計基準 Standards für die staatliche doppelte Buchführung 〈Standards staatlicher Doppik〉）」の最終報告が提出され、この基準は連邦および各州において行政規則（Verwaltungsvorschriften）として規定化された。このことは、この基準に HGB やこれまで培われてきた企業会計の考え方が取り込まれており、企業会計における GoB が GoöB に取り入れられる可能性を付与されたということの意味する。この改正は、カメラル会計から複式会計に完全に転換することを提言してきた研究者にとっては必ずしも満足できるものとはならなかったが、ともかくもドイツの公会計制度改革は一段落したということになる。さらに、今後、制定法としての〈Grundsätze〉がどのようにアングロ・サクソン思考に基づく慣習法としての〈Standards〉に転化されるのかにも関心が持たれる。

3-2 制度適用における連邦、州および市町村との3層分化

公会計改革のためのモデルは、1990年代末から約10年間、連邦に先行するかたちでさまざまな州で提案されてきた。早い段階で提案されたモデルの多くは複式会計適用を基本方針としていたが、2009年の HGrG 改正後の実態は、2011年6月現在、連邦は拡張カメラル会計を採用し、州レベルで複式会計に移行したのは全16州のうち4州、それ以外の12州は拡張カメラル会計というものであった。各州に属する市町村については、複式会計の適用が11州、拡張カメラル会計の適用が1州、自由選択が4州となった。このようにドイツにおける公会計システムの適用状況は、連邦、各州および市町村に間で3層に分かれた状態となったのである。しかし、ドイツにおける近現代史を想起すれば、興味深いことに、1871年に始まるドイツ帝国、第一次世界大戦後のドイツ共和国、ナチス政権の時期、および、第二次世界大戦以降のそれぞれの時代にあって、実

質的に連邦国家としての性格を貫いてきていることをある意味で証明する事実でもある。¹⁰なお、2019年現在、連邦レベル、州レベルでは変化はなく、自由選択としていた市町村はすべて複式会計に移行している。¹¹

VI EUにおける公会計制度の調和化

1 2013年EUによるEPSAS設定の指令

1986年5月、国際会計士連盟のなかにパブリック・セクター委員会の後継として国際パブリック・セクター会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board: IPSASB) が設置され、IPSASとして第1号 (2000年5月) から第39号 (2015年12月) に至る基準が矢継ぎ早に公表されてきた。その大部分はIASないしIFRSを基礎とした内容となっている。つまり、企業会計基準をパブリック・セクターに準用することが可能であるとの前提が置かれているのである。こうした展開のなかでIPSASBは、2014年10月、「概念フレームワーク」を公表した。これは従来の財務諸表の他に、公的サービスの受け手である市民の情報ニーズだけではなく広範な利用者のための財務報告 (GPFRs) の作成するとともに、さらに推奨実務ガイドライン (RPG) を設定することを支援するものであるとする。

このようなパブリック・セクター会計基準の国際的共通化の動向を受けて、2011年、ヨーロッパ連合 (EU) は第2011/85号指令「加盟国の財政政策の枠組みへの要請について (über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten, RICHTLINIE 2011/85 EU DES RATES, vom 8. November 2011)¹²」を公布した。これは2009年ギリシアをはじめ他の諸国でも「ユーロ財政危機」が顕在化したことへの対応の一環であるが、1993年に取り決められた財政規律の遵守を促し、各国の財政を予算レベルで統制することも視野に入れるという意味をもつものである。会計に関して注目されるのは、この指令における第7章「結語」の第16条第3項で「2012年12月31日までに、EU委員会はIPSASが加盟国に適合するかどうかを評価する」と規定されたことである。それは、EUというリージョナル・ガバナンスの枠組みのなかにそれを超えたグローバル・ガバナンスの思考を取り込

10 ディーター・ランゲヴィーシェ著／飯田芳弘訳『統一国家なき国民—もう一つのドイツ史』、みすず書房 2023年の訳者による「本書の理解のために—一つの概史として」および「解題」参照。

11 Vgl., Freie und Hansestadt Hamburg Finanzbehörde, *DOPPIK WEITER DENKEN. MEHR BUDGETIERUNG WAGEN*. Evaluation der Strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt (SNH) Bericht des Senats über die Erfahrungen mit dem SNH-Gesetz. März 2021

この報告書は、ハンブルク都市州で2003年に始まった公会計の複式会計化が州の戦略的新予算制度の一環として2013年12月に法制化定され (SNH法)、その第40条第8項に基づいて実施された2021年3月31日までの評価報告書である。そのなかで予算・公会計制度改革の国際比較およびドイツ国内における予算・公会計制度改革状況等の詳細も報告されている。

12 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:DE:PDF>

むことにつながるものでもある。その方向性を客観化するために、担当の EU 統計局（Eurostat）は世界的会計事務所である Ernst & Young に IPSAS 導入の適否に関する評価を委託し、同事務所は、2012 年 12 月 19 日、最終報告「EU 各国における公会計・検査実務の概要と比較」を提出した。これらの手続きを経て、2013 年 3 月 6 日、EU 委員会は閣僚理事会および議会に対し、「加盟国におけるパブリック・セクターのために調和化された会計の諸原則への転換—IPSAS の適合性（Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten—Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten）」¹³と題する報告書を提出し、ヨーロッパのパブリック・セクター会計基準（European Public Sector Accounting Standards: EPSAS）の設定を公式に求めたのである。当然ながら、この指令は加盟国に大きなインパクトを与えることとなった。

2 IFRS と HGB, IPSAS と HGrG, そして EPSAS

ひと口に会計基準の国際的共通化と言っても、企業会計の領域であれ公会計の領域であれ、基準内容の全面的受け入れないし強制適用（adoption）なのか、収斂化（convergence）なのか、あるいは調和化（harmonization）なのかによってそれぞれの意味も方法も異なる。しかも、実際の適用の方法や決算の検査・監査をどうするのかということまで含めれば、完全な共通化を実現させるのは容易ではなく、受け入れる国や識者の解釈や見解も一様ではない。ドイツは、すでに述べたように、EC 加盟国間における企業会計制度の調和化問題ではその第 4 号指令決定にさいして、形式的にはイギリス流の「真実かつ公正な概観」の考え方に譲歩したが、実質的には伝統的考え方である「正規の簿記の諸原則」を温存したという経緯を経験している。その後は、企業会計基準のグローバルな統合をめぐり、IFRS にどのように対応するかの問題が再度浮上してきたのである。ドイツは、2009 年、企業会計のための商法典現代化法（Handelsgesetzbuchmodernisierungsgesetz: HGBMoG）制定のさいに、「HGB の規定を IFRS に適度に接近させる」ところに最終目的を置き、自らの基本姿勢において完全譲歩することは回避した。

上述したように、2013 年 3 月 6 日に EU 委員会が提案した EPSAS 設定では基準の共通化の方法は「調和化」とされてはいるものの、同時に、IPSAS が加盟国に適合的であるという認識を前提していることからすれば、実質的な意図は「全面的受け入れ、ないし、強制適用」か「収斂」として意識されているという解釈も不可能ではない。対するドイツの考え方はどのようなものか。2009 年、公会計のための HGrGMoG（予算原則法現代化法）の制定にさいして、中心的な問題であるカメラル会計と複式会計の制度上の取り扱いをどのようにするか、また、計算書の体系をどのように設計するか等について、立法・行政、研究者、会計の職業的専門家等の立場からさまざまな議論が提起されてき

13 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TEXT/PDF//uri=CELEX:52013DC0114&from=NL>

た。IPSAS との関係はどうするかについても議論の対象となったのは当然である。しかし、最終的に、ドイツ当局はそれを無視はしなかったものの、法的規定に大きく反映させることはしなかった。というのは、すでに1997年の改正 HGrG で「商法典の諸原則に基づく簿記および会計」を条文化することによって、無条件ではないとしても、ともかくも複式会計の適用に道を開いたとの自負があるからである。2013年、再びもち上がって来たのが公会計における EU というリージョナル・ガバナンスの枠組みにおける EPSAS の設定問題であり、ドイツにとっては重ねがさね難問が眼前に現れてきたというのが本音であろう。

3 EPSAS 設定の提案に対するドイツ国内の議論

公会計制度を複式会計に転換するとともに、コンテンラーメンを明確にしたうえで計算書の体系を明確にして制度の現代化を図らなければならないが、IPSAS をそのまま導入することは適切ではないとする考え方がドイツの公会計研究者のほぼ共通した見解である。同時に、それを視野に入れながら「EU の公会計基準」を開発することは必要であるとする¹⁴。こうした考え方には、もともとアングロ・サクソン思考に立脚する IPSAS は、計算構造論やパブリック・セクターの本質論というよりも、むしろ意思決定のための情報を提供する会計論ともいべきものであり、フランコ・ジャーマン思考への親和性を必ずしも有するものではないという認識が根底にある。

いまこの2つの会計思考の違いを典型的な事例について掲げておこう。まず計算書の体系が異なることである。周知のように、IPSAS はもともと企業会計のための基準として構想された IAS ないし IFRS を基礎にしている。例えば、計算書(財務諸表 Financial Statements) は、「財政状態変動表」、「財務業績報告書」、「純資産/持分変動計算書」および「キャッシュ・フロー計算書」の4種類から構成され、さらに、「会計方針および財務諸表に対する説明的注記」が加わる。簡単にいえば「財務諸表4本化システム」の考え方であり、とくに「純資産/持分変動計算書」は投資家の側に立つ企業価値の評価を念頭においたものである。こうした計算書が公会計でどのような意味をもつのかの議論は必ずしも明確ではない。他方、ドイツの研究者の考え方は、シュパイヤー・モデルでもノルトライン＝ヴェストファーレン州の IVR 研究委員会のモデルでも「純資産/持分変動計算書」に類する計算書を含まない「計算書3本化システム」の考え方である。アングロ・サクソン思考に立つ公会計研究者からは、パブリック・セクターでも公債の発行によって市場で資金調達する以上、パブリックかプライベートかの区別にかかわり

14 Vgl. Budäus, D./Hilgers, D., Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven. in: *Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung* (ZP), 19 (2009)

なく投資意思決定のための有用性を意識した情報提供をすべきとする考え方が提起されることが少なくない。2004年、長期債務の額の大きさから、アメリカの格付け会社によってわが国の国債が格付けを大きく下方修正されたことがあった。要するにこれは債務不履行（デフォルト）のリスク評価であるが、わが国の場合、国債発行額のほとんどが国内消化されており、国債等公債の発行と債券市場での取引の態様は国や地域によってさまざまである。従って、国際的な債券市場における公債への投資を考える場合でも、その意思決定要因として公会計情報がどのように機能しているか、さらに、もともと企業会計に適用する目的で作成されたIPSASがそのまま公会計に取り入れられたとき、どの程度機能するかについては十分な検討が必要である。

さらに、計算構造をどのように考えるかの違いもある。ドイツの公会計研究者による提言では作成する計算書が簿記システムのなかでどのように作成されるかということが常に意識され、そのためのコンテンツラーメンがあらかじめ提示される。つまり、3つの計算書を作成するのに簿記システムにおけるどの集合勘定がどの計算書と関連をもつか、いいかえれば、いわば会計システムの設計図ともいべきものがまず示されることにより、全体の構造が概観できるように意識される。もちろん、コンテンツラーメンさえ提示されればそれでよいというものではなく、「計算書3本化システム」の場合でも解決されるべき問題は残る。まず、複式簿記がもつ本質的に「2」の概念に立脚する記帳システムで2つの計算書を論理的に作成できることに異論はないが、同じ複式簿記システムで3つの計算書を論理的整合性をもって作成できるかどうか、これはきわめて難しい思考を求められる問題となる。コンピュータを用いてデータ処理を行えばいかなる計算書の作成も可能ではあるが、そのような処理法は簿記システムとは次元の異なるものである。ここでは簿記システムを用いた公会計のあり方を設計することが前提となっていることを意識しなければならない。研究者によってはそれを解決するための複式簿記における勘定記入を示す例も出てきており、また、筆者も独自の方法をすでに提示している。¹⁵

いずれにしても、そうした計算構造を重視するのがフランコ・ジャーマン思考の特徴であると理解してよい。他方、アングロ・サクソン思考においては、このような計算構造は考慮の外に置かれている。それよりも計上する価額ないし価値の評価を重視する傾向が強く、常に会計主体のもつ価値の増減によって投資対象としての優劣を問うという発想が基礎に置かれている。そうした2つの会計思考の違いは、企業会計はともかく、とりわけ公会計では重要な問題となる。フランコ・ジャーマン思考による公会計は、行政活動を予算との関係で説明する手段であり、また、それらの合規性を証明する手段と

15 Lüder (1996), Budäus/Hilgers (2009) 参照。また、複式簿記システムで3種類の計算書を整合的に作成する筆者独自の方法の提案については亀井 (2013) を参照。

して理解されるところに特徴がある。つまり、公会計制度は予算制度の一部として国家的な主権および弁明責任 (Rechenschaft) との関わりで理解されるのである。それに対し、アングロ・サクソン思考に基づく公会計は、行政活動の経済性、効率性および効果性を評価するとともに公的機関の価値を表示する手段として理解されるところから生ずる違いである。いかえれば、後者の会計思考に立つ公会計は、先にも言及したように、説明責任 (Accountability) との関係も意識されるが、主として債券市場における投資家の存在を想定した場合の意思決定有用性の文脈で論じられるのであり、その意味で企業会計と変わるところはない。このように2つの会計思考の間には決定的かつ本質的な相違が存在する。企業会計基準に基礎を置いた IPSAS はまさに後者の思考に基づく公会計基準であり、この基準をそのまま公会計に適用することの問題性は明確にされなければならない。

一方、ドイツ国内ではドイツ経済監査士協会 (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland: IDW) のように、IPSAS の直接的な導入に積極的に賛意を表す考え方もある。もともと IPSAS は国際会計士連盟 (International Federation of Accountants: IFAC) というプライベート・セクターで検討されてきたものであり、経済監査士協会から見れば、公会計原則の基準化によってそれを修正するさいの議論に職業的専門家として関与することも、さらには、計算書に対する企業会計と同様の保証型監査が導入されればそこに営利業務として参画する可能性も出てくることとなり、反対する理由がないというのは当然ではある。逆に、公的機関は EPSAS の設定に厳しい注文をつけている。2013年6月27日の連邦議会決議は同年3月6日のEU委員会の「EPSAS 設定」に条件つきながら一応の賛意を表明しているが、2015年3月5日の同議会決議は、カメラル会計か複式会計かの選択権と裁量権が維持されるべきことを明らかにして、むしろ姿勢を硬化させている。また、2014年2月14日の連邦参議院決議は、EPSAS の設定には反対しないが、予算および会計に関する現行制度が維持できるようにすべきこと、および、予算権など一国の主権が侵害されないようにすべきとの条件を明確にしている。このことは、先にも言及したように、ドイツにおける公会計は予算制度の一部として位置づけられており、不可侵ともいうべき主権問題でもあるということなのである。他方、連邦・州会計検査院長会議は2014年5月14日に「ポジション・ペーパー」を連邦参議院に提出し、そのなかで IPSAS は公会計基準としての適合性はもたないとの明確な意見を表明している。連邦・州財務省の EPSAS 研究グループは2017年1月5日に「ポリシー・ペーパー」を公表し、カメラル会計か複式会計かの選択権は維持されるべきとし、さらに、プライベート・セクターのための IFRS の設定手続きと同様な方法は認められない等いくつか

16 Vgl. Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und Länder, "Verlässliche sicherstellen— Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards", 14.05.2014

の問題点を指摘している¹⁷。連邦会計検査院も2017年11月15日付の「特別報告」において、ひとことでいえばEPSASの強制適用はすべきではないとの厳しい見解を表明している¹⁸。また、興味深いのは、「特別報告」の後に経済監査士協会と連邦会計検査院とのそれぞれの両最高責任者間で複数回にわたる厳しい公開往復書簡論争が展開されたことである¹⁹。パブリック・セクターの業務領域にプライベート・セクターの意思が介入することは公的権限の侵害につながりかねないという問題を孕んでおり、公的機関にとっては違和感があるばかりでなく、簡単には容認できないということでもある。そこには、公的業務の範囲を大きくしかも厳格に考えるフランコ・ジャーマン型思考と、逆に、それをできる限り小さくしかも柔軟に考えるアングロ・サクソン型思考との違いが表出している。いいかえれば、そうした2つの根源的な考え方の違いが議論の底流に存在し、ドイツにおける国内問題としても難しい判断を迫られているということなのである。

このように、理論的検討に基づいて冷静な提案を行う研究者、積極的に制度調和化の促進を求める経済監査士や他のシンクタンク等の実務家、および、伝統的な会計制度をできる限り維持しようとする行政や立法機関等、EPSAS設定についての対応もドイツ一国のなかでさまざまに分かれている。また、ひと口に当局とはいっても、連邦レベルと州レベルとでは決して小さくない意識の差が存在する。各州はそれぞれ強い自律性を与えられていることから、いくつかの州では研究者の提案を取り入れて新しい公会計モデルを開発し、さらに、決算書の検査に経済監査士による監査をすでに導入している事例もある。

4 2023年EU委員会による公会計制度改革の督促と連邦参議院の反応

EUから第2011/85号指令（2011年）が公布されてからすでに10年余となるが、ドイ

17 Bundesministerium der Finanzen, "Bund/Länder-Arbeitskreis EPSAS—Grundsatzpapier" 参照。この研究グループは連邦財務省の他、バーデン＝ヴュルテンベルク州、バイエルン州、ブランデンブルク州、ニーダーザクセン州、テューリンゲン州、ハンブルク州およびヘッセン州の各財務省事務次官から構成されている。なお、これらの州の公会計制度はすでに複式会計に転換されている。また、次のものも参照。

Borrmann Gero-Falk, "EPSAS—Neue europäischen Rechnungslegung: Privatisierung der Budgethoheit durch eine europäische Hintertür?", in: *RV aktuell*, 5/2018

18 Vgl. Bundesrechnungshof, "Bericht nach § 99 BHO über die angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union", 15. Nov. 2017

19 この往復書簡は web で公開されており下記により入手可能である。

IDW→BRH (1. Dez. 2017): <https://www.idw.de/blob/105542/ffedfb71b8a6ccc79c324ac58469fba8/down-brh-epsasdata.pdf>

BRH→IDW (17. Jan. 2018): <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/sonderberichte/langfassungen-ab-2013/2018/epsas-antwortschreiben>

IDW→BRH (22. Jan. 2018): <https://www.idw.de/blob/106506/2ed5850d8662fb0fb56213923dfac8/down-brh-epsas-replik-data.pdf>

ツ国内の議論は依然として堂々巡りのままである。2023年4月26日、EU委員会から同指令等の改正提案 (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten²⁰) が出され、そのなかで期限についての未定部分はあるものの、ひとまず公会計制度の改革が以下のように要請されている。

まず、EU委員会は、2025年12月31日までに、2013年当時に掲げられた課題すなわち IPSAS が加盟国の制度に適合するかどうかについての評価を含め、公会計の状況および短期的な方向性について報告することを求めている。また、完全かつ信頼できる公会計システムは、加盟国間の比較可能性を保証する高品質の統計を作成するための前提条件であり、2010年改訂のヨーロッパ国民経済全体計算 (Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung: ESVG, 英語: ESA (後出)) に基づくデータの利用可能性と品質は、加盟国の財政政策を監視するのに決定的な重要性をもつという認識を明らかにしている。そのうえで、ESVG に基づくデータの準備に必要な現金主義および発生主義情報を提供するため、2030年までに統合的、包括的かつ国内的に調和化された公会計システムを運用できるようにすることを要請している。

この提案を受けて、2023年4月27日、連邦参議院で法案の説明が行われるとともに、同年6月16日、「委員会による勧告 (Empfehlungen der Ausschüsse)²¹」が採択され厳しい見解が表明されている。具体的には、2030年までに EU が要請する公会計システムの運用計画に対する強い疑念、また、ドイツにおける種々の公会計システム共存の現状、および、すでに憲法上の基本原理として定着している州の予算権の状況、加盟国における主権の考慮、カメラル会計か複式会計かという予算原則法上の選択権、また、EPSAS の導入が加盟国の予算監視や経済・通貨同盟の改善につながるという期待への疑問、EPSAS 導入コストの問題等々、さらに、導入の意味や目的についての基本的な疑問や批判が解消されていないことを含め、さまざまな問題点や批判を指摘している。なお、このような問題の検討が連邦参議院において行われる背景には、連邦議会が選挙によって選出された議員によって構成されるのに対し、連邦参議院は各州から指名された議員によって構成されるという州に強い自律性が認められたドイツにおける連邦制の特徴が基礎となっている。つまり、EU の指令や政策はドイツの連邦だけではなく各州の立法権にも影響を及ぼすことから、連邦と各州とが連携してより円滑に対応することができ

20 ドイツ連邦参議院で2023年4月27日に行われた法案説明の資料として第2011/85号指令改正案の全文が添付されている。

Bundesrat, Unterrichtung durch die Europäische Kommission (Drucksache 189/23, 27.04.23), https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2023/0101-0200/189-23.pdf?_blob=publicationFile&v=1

21 Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse. Sitzung des Bundesrates am 16. Juni 2023 (Drucksache 189/1/23, 05. 06. 23), https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2023/0101-0200/189-1-23.pdf?_blob=publicationFile&v=1

るようにするため、州の考え方が連邦の最高議決機関に十分に反映される仕組みが考えられている。それが「EUの諸問題における連邦政府と各州との間の協力に関する法律（Gesetz über die Zusammenarbeit von Bund und Ländern in Angelegenheiten der Europäischen Union: EUZBLG）」（1993年）であり、連邦参議院が代表して適時に意見表明する権限や声明を発表できるようになっているのである。

5 公会計制度の国際的調和化とその意味

公会計制度の改革が議論されるようになって久しい。当然ながらそれは行政それ自体の現代化という意味をあわせもっている。当初は外国の制度との比較研究から始まり、やがてその基礎理論にかかわる議論と自らの国の制度改革に関する提案へと進展してきている。そうした議論がそれぞれの国で新しい制度構築につながり実践に移されるに従って、次の段階では国際的な観点における制度の共通化へと論点が変化してきた。

そもそも、「公会計」という用語の意味も決して単純なものではなく「政府会計」との違いをあらかじめ明らかにしておかなければならないが、その議論はほとんど見かけない。前者は国または地方の公的主体が関与する企業いいかえれば国民経済計算にいう公的企业を含むパブリック・セクター全体の会計を意味するものであり、後者は公的企业を含まない公的主体の中心部分のみの会計をいう。前者は、相対的に「大きな政府」の考え方をとるフランコ・ジャーマン諸国で用いられ、後者はプライベート・セクターが担当できる事業には政府は関与せず、できる限り「小さな政府」とする考え方をとるアングロ・サクソン諸国で用いられる。しかしながら、国際的調和化の議論はそうした個々の国におけるパブリック・セクターのあり方の相違を必ずしも考慮に入れていない。

さらに、EU委員会の第2011/85号指令およびその2023年改正提案は、その目的に明記されてはいないものの、公会計というマイクロ会計と国民経済計算（System of National Accounts: SNA）ないしESVG（European System of Accounts: ESA）というマクロ会計とのリンケージ構想をあわせもつものともいえる。企業会計を中心とするマイクロ会計と国民所得計算というマクロ会計の関係はすでに第二次世界大戦前から論じられてきているが、近年、公会計研究やその制度改革の議論がさかんになるにつれ、改めて2つの会計のリンケージが取り上げられるようになってきている。実際に、2003年、IPSASBおよび国際通貨基金（International Monetary Fund: IMF）によって開設されたTFHPSA（Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting）で、EU統計局、OECD、NATO等の諸機関との連携のもとに関連問題の検討が行われ、2006年3月には最終報告が公表されている。もともとEU域内の財政政策に関するEU当局の最も基本的な問題意識は、加盟国間の財政力格差をいかに平準化し破綻を避けるかというものであり、公会計制度の調和化はその

ための財政の比較と監督を行う手段のはずであった。しかしながら、現状は当初の「調和化」を越えて「IPSAS の適用」すなわち「公会計の企業会計化」の色彩を帯びるとともに、公会計と SNA や ESVG (ESA) とのリンケージ論を通じて「マクロ会計の IPSAS 化」の意味すらもちつつある。

また、EPSAS に対するドイツ当局の対応については、本稿の「はじめに」でも触れたように、きわめて難しい背景的要因が伏在していることを忘れてはならない。1970 年代初めの EC 第 4 号指令問題、さらに、2000 年代に入ってからのとくに IFRS を意識した企業会計基準の国際化ないし現代化における経験は、とりわけドイツにとってはアングロ・サクソン型の制度思考といかに折り合いをつけるかという苦心の歴史でもあった。かつて、イギリスが EC 加盟を申請したさいに、当時ヨーロッパでカリスマ的な影響力をもっていたフランス大統領ド・ゴールは、イギリスの体質や考え方はヨーロッパ大陸のものとは異なるとして 2 度までも拒否しており、加盟が認められたのは彼の没後のことである。企業会計のみならず、まして公会計の国際的調和化となると問題はいつそう複雑になる。というのは、そこでは国内における「公」と「私」の境界が問題となるばかりでなく、加盟国間の主権がかかわるため国際的なヘゲモニー争いという性格も付随するからである。しかし、企業会計の領域では、1998 年、ドイツ会計基準委員会 (Deutsches Rechnungslegungs-Standards Committee: DRSC) が設置され、好むと好まざるとにかかわらずアングロ・サクソン型会計制度導入の環境整備が少しずつ形成されつつあるというのもまた厳然たる事実である。こうした企業会計における制度環境の醸成が公会計制度への影響をますます拡大させていくことはほとんど疑いようがない。IPSAS 導入を基礎とした EU における公会計制度調和化の構想は、マイクロ会計とマクロ会計とのリンケージを含め、三たび表出した大きな根源的考え方の違いにおける葛藤という本質をもあわせもつものであり、ドイツにとっては悩ましい問題である。

Ⅶ 制度史を見る目 - 伝統的公会計を固守する背景 -

1 ドイツにおける国の変革

会計理論におけるアングロ・サクソン思考とフランコ・ジャーマン思考との軋轢にとどまらず、もうひとつの問題が筆者をとらえて離さない。それは諸外国との根底的な思想の違い、すなわち、ドイツにおける固有の考え方とそれを醸成してきた歴史が、それらとは容易に馴染まないドイツ公会計制度の形成にどのようにかかわっているのかという問題である。

個人が共同体の構成員として自らの帰属を自覚するには、共同体における言語、民族、文化などの共通性が密接な関連をもつ。自らが存在する共同体のなかで一体感をも

ち、他からも認められるときにもつ自己認識を国民意識と理解すれば、それはやがて国民国家成立の重要な要素として機能することとなる。もちろんそのプロセスは単純なものではない。国民国家の成立の原点となったといわれる1789年のフランス革命も、さまざまな考え方に基づくいくつかの革命運動を経て政治体制にも複雑な揺れ動きを辿っている。他方、ドイツから見れば、隣国であるフランスの革命とその後の帝政からの圧力によって神聖ローマ帝国が崩壊に追い込まれたという変革は、長い間領邦国家が分立し全体としての共通認識が形成されてこなかった自国にも影響を与え、遅まきながら国民意識の確認を促すきっかけとなった。実際、各地に革命が勃発し、遂には1848年にはフランクフルトで初めての国民議会が開かれドイツ国民のための憲法制定が方向づけられたが、結局、国民の主導によるドイツの統一に向けた運動は失敗に終わることとなった。つまり、この段階での国民意識はなお十分に成熟したものになっておらず、国を動かすだけの力を持ち得ていなかったということなのである。その後、ようやく国としてのまとまりを見せたのが1871年のドイツ統一であるが、これとても国民意識の確認の結果というよりプロイセンを中心とする上からの力によるものという性格をもつものであった。こうした歴史が物語るように、かつてドイツにあっては国民ではなく、国王、諸侯、領主等にこそ主権が帰属するという意識が強く、統治者が「民」に対して「官」の立場を厳然として示す考え方が、時代による濃淡の差はあるとしても、現在に至ってもなお受け継がれていると考えられる。こうした考え方が、公会計には公会計の計算思考があり、また、企業会計には企業会計のそれがある、両者は別ものであるとする考え方につながっているとの理解も可能である。外国に対しても国家の主権は容易に譲れないものとして、国家間における制度の調和化は簡単ではなくなる。もともとギリシアの文化からもラテンのそれからも距離を置きながら進展してきたドイツ的思考の固有性は、ヨーロッパの他の国に対する強い親和性を生まなかったとも、啓蒙主義的な理性や合理的精神がドイツに根づかなかった原因のひとつともいわれる。このような特性は、いわゆるアングロ・サクソンの思考にも容易に親和性をもち得ないことにつながっている。他方では、18～19世紀、ドイツにはフランスとは異なるややメランコリックとも評されるロマン主義による文芸や音楽が開花し、あるいは、ギリシア哲学を基礎とするドイツ哲学が育まれたという側面もあり、思想や精神性はもちろん一面的ではない。

ひとつの国のなかで形成された国民としての個人的な意識が集団概念としてまとまりをもち、さらに他の国に対する区別の指標として認識されるとき、その集団性はナショナリズム²²としての本質に転化する。この概念は、民族や宗教という側面から国民の一体

22 今野元著『ドイツ・ナショナリズム－「普遍」対「固有」の二千年史－』、中央公論社 2021年参照。

性を強調することによって、国家として統合するため特定の意識や思想に誘導するという政治的文脈のなかで語られることも少なくない。もちろん、長い時間軸で見ればそれは決して固定的なものではなく、一義的かつ容易に定義づけられるものではないが、多義的で、ときに蠱惑的で、あまりにも複雑にして容易ならざる内容を含み、多くの場合、その本質はネガティブな意味をあわせもつこととなる²³。しかも、それが形成されていく過程では気づかないことも多く、後になって残された事実と多くの人々の考え方の関連を論証してはじめてその実体が確認されることとなる。

2 フランス、イギリスとの葛藤

ドイツにおける国民意識の形成は他の国との関係で見ればどのようなことがわかるのであろうか。まず、フランスとの関係を例に取れば、国境の画定に関する1000年にもわたる歴史的係争すなわちエルザス・ロートリンゲン（アルザス・ロレーヌ）をめぐる帰属問題がある。1648年、ドイツにおける30年戦争終結で締結されたヴェストファーレン条約によってフランスに帰属した同地域は、普仏戦争（1870～71年）の結果、フランスへの多額の賠償請求とともに再びドイツに帰属することとなった。ナポレオン1世の帝政に対するドイツの反フランス感情、普仏戦争とその結果によるフランスの反ドイツ感情は、領土問題をさらに一転させる。第一次世界大戦後のヴェルサイユ条約によってエルザス・ロートリンゲンは再度フランスに帰属することとなり、加えてドイツに負わせた巨額の賠償責任は、フランスの対ドイツ報復感情の裏返しに、ドイツの反フランス感情

23 オットー・ダン（1993）は、「ナショナリズム」を「すべての人間と国民が平等に尊重されなければならない」ということを認めず、他の民族と国民を劣等とみなし、そのように扱う政治的行動様式である」としている。オットー・ダン著／末川清、姫岡とし子、高橋秀寿訳『ドイツ国民とナショナリズム 1770-1990』、名古屋大学出版会 1999年、p.7

さらに、ダンは、「国民（Nation）」と「民族（Volk）」とを厳密に区別したうえで、「ドイツ国民」の成立の基礎を18世紀後半に頂点を迎えた文化運動に置き、上述のように「ナショナリズム」を中立的な概念としてではなく否定的なそれとして理解している。また、1990年のドイツ再統一、および、その直前の状況、とりわけ、旧東ドイツの人々の国民意識に関する考察は参考となる。

他方、福井（2017）は、ナショナリズムの理論的な検討や評価はしないとしつつも、「国家の正当性にかんする歴史主義的なイデオロギー」、「政治的支配者による国民統合のためのイデオロギー」、「国家としての自立を求める政治的決定権を行使しようとする運動」、および、「産業化の進展する社会における文化的な統合理念」という表現を提示し、「19世紀から20世紀にかけてのナショナリズムは、それぞれの時期の文脈に応じて多様な意味あいを帯びながら、現実の政治や社会のあり方に大きな作用を与えるものであったことは間違いない」と述べている。p.275

さらに、今野（2021）は、『ドイツ・ナショナリズム』を、『ドイツへの帰属意識を前提に、ドイツ的なものの維持・発展を望む思想』と定義するが、それは簡潔に言えばドイツ人の自尊心であると述べる。「はじめに」参照。

この他、「ナショナリズムとは、ある国民が他の国民を犠牲にしてでも自己を主張しようとする権力意志を指す」が、「民族という歴史的・文化的共同体が一個の政治組織たらんとして、国民としての承認を求めるときにナショナリズムは発生する」というドミニク・シュナペールの説もある。また、ルナンの「国民の本質とは、すべての個人が多くのものを共有していること、それと同時にすべての個人が多くのものを忘れていないこと」というエスプリの利いた表現も興味深い。エルネスト・ルナン／長谷川一年訳『国民とは何か』、講談社 2022年、p.70, p.42

をナショナリズムというレベルでより増幅させたともいわれる。また、ドイツ側には「近代との出会い」に遅れをとったという後進意識とともに、他方で「先進フランス」に対する憧憬もあったという。ドイツはこのような屈折する感情と意識のなかで「ヨーロッパの中央に位置するドイツ」という意識も胚胎させている。さらに、エルザス・ロートリンゲンは第二次世界大戦によって一時ドイツに帰属し、戦後はまたフランスに帰属し現在に至るというめまぐるしい変転からもわかるように、両国間の関係を象徴するような実に難しい問題となっている。

ところで、印刷物に使用する文字にすら国民意識の確認を促す力がひそむ。先にカメラル簿記改良案のひとつとしてフリーデルの説を取り上げたが、すでに別の著書（2013）でも言及したように、この論文は、1940年に政権の意向によって使用が止められたが、Frakturという独特の装飾文字で印刷されている。印刷に用いる文字の種類については、こうしたドイツ文字を使用するか、あるいはラテン文字を使用するかをめぐって、第一次世界大戦前の帝国議会で議論が行われたほどで、要するに、そこには「他とは違うドイツ」をいかに創出し、国民に意識させ、さらに高めるかの政策が込められているという。フリーデルの論文は第二次世界大戦の戦端が開かれる直前といってもいい時期に発表されたものであるが、その学説が制度改革のための説得力をもつかどうかは別として、論文の内容それ自体は十分な理論性をもったものである。

イギリスはといえば、もともと世界の陸地の4分の1を植民地にしたといわれるほどにその覇権を具現した国である。また、ヨーロッパの大陸諸国よりもウエストミンスター憲章の構成国との間に強い親和性をもち、とりわけ近隣諸国とはEECの時代から意識的に距離をおいてきたともいわれる。他方、現在でも国際的なステージでヘゲモニー争いの側面を強く打ち出すイギリスに対してもドイツの拒絶意識は小さくない。

3 とくに1990年ドイツ再統一以降

第二次世界大戦後となると、アメリカの強大な国際的影響力のもと連合軍の分割占領地のドイツは、やがて東ドイツの建国によって「2つのドイツ」になり、1961年には「ベルリンの壁」の構築によりその距離は決定的に広がることとなる。当時の西ドイツ（以下、単に「ドイツ」）は、何よりも復興が焦眉の課題であったが、同時に東西冷戦のなかで分断国家としての問題も抱えた。1960年代、フランスはドイツと接近の度を強めていく。ドイツにとってはこうした近隣の国々の思惑と駆け引きの複雑な状況を意識しながら、やがて東ドイツを実質的な意味においてひとつの国として認め、東側諸国に対しても融和政策をとるという「東方外交」に進んでいく。戦争によってドイツがもたらした「負の遺産」を忘れてはならないとする贖罪の意識は、いいかえればドイツ国民全体の精神的負担でもあり、戦後ドイツのあり方に大きな影響を及ぼしてきた。同時に、ドイ

ツの社会全体が負うこうした意識が国際社会において言動のさいの大きな抑制装置となってきたのも事実である。いわゆる「萎縮」効果である。いずれにしても劇的な変動を経験し、さまざまな意味での「過去の克服」がドイツの国民の間に錯綜した考え方を生み出してきたことは間違いない。

さて、近年の動向はどうであろうか。1990年の「ドイツ再統一」はドイツ史のなかでも再びあるかどうかわからないほどの高揚感を国民にもたらしたが、それはドイツ社

24 ドイツにおける国民国家としての意識形成や「ナショナリズム」の本質を理解するにはおそらく万巻の書をひもとなかなければならないが、それはほとんど不可能であり、また本稿における主たる目的でもない。ここでは、その概要を知るのに筆者が参考にしたものを掲げておく。

・グスタフ・シュトルパー著／坂井栄八郎訳『現代ドイツ経済史』、竹内書店 1969年

・H・U・ヴェーラー著／大野英二・肥前栄一訳『ドイツ帝国1871-1918年』、未来社 1983年（原書初版1973年 原書第4版1980年）

この書は表題からもわかるように、1871年のドイツ統一から第一次世界大戦の終了による解体までドイツ帝国の全過程をプロイセンを中心に記述したものである。ヴェーラーはビスマルクによるドイツ帝国を「君主制的一大プロイセン的公権的国家」と性格づけ、また、1918年に至るまで「帝国国民」という独特の身分的かつ階級社会的な分裂のなかで社会における垂直的流動性を阻害してきたと述べる。そうした国民国家の認識を基礎に第三帝国に至る前段階を形成したドイツ帝国を厳しく批判している。この著書の本質的認識について筆者が十分に理解したとはいいいないが有用な参考文献として掲げておく。

・トーマス・マン著／青木順三訳『講演集 ドイツとドイツ人』、岩波書店 1990年

マンはこの講演集に収録された「ゲーテと民主主義」と題する講演（1949年）のなかで、自身が尊敬したショーペンハウアー、ニーチェ、ヴァーグナー、ゲーテのなかに、第二次世界大戦を引き起こした「ドイツ的ヨーロッパ」とはまさに正反対の「ヨーロッパ的ドイツ」の考え方を見出したと述べている。これは後のヨーロッパにおけるリージョナル・ガバナンスと「ドイツの位置」を考えるさいにも重要な示唆を与えるものである。

・ヘルムート・プレスナー著／松本道介訳『ドイツロマン主義とナチズム－遅れてきた国民－』、講談社 1995年（原書、1959年）

本書の原題は『遅れてきた国民（Die verspätete Nation）』であるが、著者自身、内容からすれば「ドイツ・ナショナリズム精神史の試み」とも述べ、「近代」との出会いが遅れたドイツにあってはロマン主義こそ固有のものであるというドイツ精神史の根源を考察している。

・オットー・ダン著／末川清、姫岡とし子、高橋秀寿訳（原書1993年、訳書1999年）、上掲

・H・A・ヴィンクラー著／後藤俊明・奥田隆男・中谷毅・野田昌吾訳『自由と統一への長い道 ドイツ近現代史1789-1933年』（I）・『同1933-1990年』（II）、昭和堂 2008年（原書2000年）

この書は、東西ドイツ統一からちょうど10年の節目に出版された2巻からなる大著で、ベストセラーに名を連ねたという歴史書である。

ヴィンクラーの根源的問題意識は「『ドイツ特有の道』は存在したのか、あるいは存在しなかったのか」であり、国民意識、国民国家あるいはナショナリズムの問題を歴史のなかで考察するのに膨大な史料や文献の渉猟をしている。そして、最終的に、「ドイツ特有の道」は「存在した」との確信をもち、「ドイツの西方への道は遙かな道のりであり、長い間、それ特有の道であった」（第Ⅱ巻、「特有の道からの決別－回顧と展望」、訳書、p.627）という。

本書の原題は *Der lange Weg nach Westen* で直訳すれば「西方への長い道」であるが、邦訳書は「自由と統一への長い道」となっている。その意味は、「西方＝観念的空間としての西欧」に向かう道であり、ようやく「自由によって構成された国民国家を実現し、統一を果たすまでの長かった道」なのである。原書、邦訳書それぞれ巧みな表題となっている。なお、上掲の注（22）における今野（2021）でも、ドイツ・ナショナリズムが「西欧的＝『普遍』的価値」と「固有」とのせめぎ合いなかで生まれ、それが変遷してきたことを論じるのにヴィンクラーの概念が取り込まれている。

こうした歴史について、ヴィンクラーは、「西方への長い道＝自由と統一への長い道」を1789年のフランス革命からナチス政権の成立までの過程で取り扱っており、第1巻の本文は、「初めに帝国（ライヒ）ありき」で始まる。「ドイツの歴史を西欧の大国の歴史から分かつものがあるとすれば、その起源はここにこそある」というのがその意味であるとする。とりわけ、ナショナリズムについて語ること

会にどのような影響を及ぼし、どのように変容していったのか。冷静に見ればこの再統一は「2つの独立国家の統合」ではなく、「旧東ドイツ地区における新しい州の誕生」という GG（基本法）上の最も簡便な方法によるいわば「吸収合併」でしかなかったとの批判がある。しかし、当時の経済的較差等を考慮すればやむを得ない措置であったとの見解もあり、さまざまな評価とほろ苦い感情の入り混ざったものとなった。同時に、再統一後の財政負担はドイツを「ヨーロッパの病人」とまでいわれるような状況に押しやることとなったが、やがて旧東ドイツへの財政措置による経済効果とともに、2010年代、安定した政権と経済によって、「ドイツ一人勝ち」、「ヨーロッパの盟主」などという新聞の見出しがわが国においても見られるようになり、なかには「ドイツ圧勝に漂う不穏」というものもあった。つまりは「ドイツの強大化」に対する周辺諸国からの警戒心と反発である。さらに、2014年、サッカーのワールドカップでドイツが優勝したとき、国際社会で控えめにしているのはこれでもう終わりにしたいという声が聞こえたとの報道もあった。サッカーはヨーロッパ諸国での国民的スポーツではあるが、それにしてスポーツでの話題である。にもかかわらず、「たかがサッカーの優勝」では済まされない本音が垣間見える²⁵。この本音は実は容易に見過ごすことのできない本質的な内容

ゝ ができるのは世界史の分岐点としてのフランス革命以後であるとする。実際、ドイツ・ナショナリズムについて、その生みの親としてフィヒテ（後掲）を掲げている。また、1871年のドイツ統一はもっぱらプロイセンの観点からの小ドイツ主義によるものであり、国民運動の成果ではなく、「福音主義帝国」の実現をめざす上からのものであったことを指摘する。その意味は、オーストリア・ドイツ語圏による「ローマ」的影響を受ける大ドイツ主義を忌避するものであることに言及するとともに、やがて、プロテスタントとカトリックとの関係、反ユダヤ主義との関係、さらにナチズムとの関係でもドイツ・ナショナリズムが変化していくことを指摘している。なお、この書についても、筆者が本質部分を十分に理解できていない可能性があり、ここでは本書を重要な文献として掲げておくにとどめる。

・マンフレッド・マイ著／小杉尅次訳『50のドラマで知るヨーロッパの歴史－戦争と和解、そして統合へ－』、ミネルヴァ書房 2010年

・ウルリッヒ・ベック著／島村賢一訳『ユーロ消滅？－ドイツ化するヨーロッパへの警告－』、岩波書店 2013年

・福井憲彦著『近代ヨーロッパの覇権』、講談社 2017年

・今野（2021）、上掲

この書は、「ドイツ・ナショナリズム」という観点からその変遷を「発展（9～1789）－ローマ＝ゲルマン世界の《普遍》」、「抵抗（1789～1945）－ドイツ《固有》の自己主張」、「萎縮（1945～1990）－ドイツ《固有》の自己否定」および「再生（1990～2021）－新しい《普遍》支配と《固有》の復権」という概念づけとともに4つに時代区分し、ドイツ・ナショナリズムが「普遍」（＝西欧的価値）と「固有」（＝ドイツ的価値）とのせめぎ合いのなかで生まれたという自らの説について、それぞれの時代区分において内外の膨大な文献および資料を渉猟することにより具体的な論拠を示しながら展開している。「萎縮」、「再生」という表現は本稿でも引用し本文において使用している。

・エルネスト・ルナン／長谷川一年訳（2022）、上掲

この書は普仏戦争でのフランス敗北を受けて1882年3月にソルボンヌで行われたルナンの講演録であるが、これにフランス革命後のナポレオン1世帝政時にバルリンで行われたフィヒテの講演『ドイツ国民に告ぐ』（1807年）を重ね合わせてみると実に興味深い対照をなしている。また、訳者による深い解説がよい参考となる。

・ディーター・ランゲヴィーシェ著／飯田芳弘訳（原書2020年、訳書2023年）、上掲

この書は、これまでドイツにおける国民国家の形成論について大きな影響を及ぼしてきたT. ニッパダイ、H・U ヴェーラー、H・A ヴィンクラー等の所説に一石を投ずるものであり、興味深い考え方が展開されている（注27参照）。

を含んでいる可能性がある。2016年には世界最大の経常収支黒字とEU加盟国中最も低い失業率を達成した。さらに2017年、その4年前に結成された右翼政党といわれる「ドイツのための選択」(Alternative für Deutschland: AfD)が連邦議会における第一野党となり、2021年の選挙の結果、社会民主党、緑の党などが連立政権を担うとともに、AfDは議席数を減少させたものの、なお十分な勢力を保っている。

問題は、このような経緯によってかたち作られてきたドイツが、EUのなかの議論や交渉をめぐるどのような立場で、どのように対応しようとしているのかである。ドイツの近現代史の諸相に触れるとき、筆者の意識は、もちろん公会計の当面の重要課題であるEPSASとのつながりに置かれている。

おわりに

社会科学や制度論はその理論研究よりも運用するさいの利便性や情報の有用性に焦点が当てられることが多いのが通例である。これはわれわれが対象とする公会計でもそのまま当てはまる。ことからの歴史的な背景は制度論を考察するさいの必須の要素となるが、ともすると社会科学の実学化というプラグマティズムの思潮の前に史的研究はますます希薄となる。また、歴史的な事実を前にわれわれは往々にして価値判断から免れられないことも制度史研究を難しいものにしていく。

しかし、できる限り特定の価値判断から自由であることを意識し、改めてドイツの伝統的な公会計制度の歴史や学説史を仔細に見ていくと、刮目に値する点を発見することが少なくない。たとえば、簿記の形態ないし種類は、多くの場合、単式簿記と複式簿記との関係で二項対立的に理解されるが、それらとは本質を異にするカメラル簿記が存在することも知らされる。また、簿記法とそれによって作成される計算書との間の連関を計算構造論として理論的に解明しようとする議論の重要性にも気づかされる。また、単式簿記であれば現金主義に結びつき、複式簿記であれば発生主義に結びつくというステレオタイプの発想も再考を迫られる。さらに、収入と支出はいずれが借方項目でいずれが貸方項目なのかが明確にされなければそもそも勘定記入はできず、従って、複式簿記の論理的な計算構造のなかで収支計算書を作成することはできないということも気づく。記帳や会計処理の結果としての計算書の作成にあっても、理論的思考の希薄化と情報の有用性という考え方が渾然一体となって強調されることにより、「どのように計算書を作成するか」という計算構造論よりも、「どのような計算書を作成するか」という実利的視点のみが重視される傾向がますます強まってきているということにも思い至

25 “ドイツ帝国”への懸念や近年のドイツに対する諸外国の反応については、亀井(2017)でもすでに言及した。

る。今、ドイツの伝統的な公会計を制度形成の背景を念頭に置きながら考察することによって、さまざまな点で思いがけない新たなものの見方を発見することができ、また、そうしたものの見方は、単なる「公会計の企業会計化」ではなく、現代社会に必要な公会計制度のあり方とその論理を構築するための知恵を提供してくれることとなる。

EPSAS 設定の問題と関連して、EU におけるドイツの対応や位置づけについても目が離せない。これまで論じてきたように、アングロ・サクソン型の会計思考とフランコ・ジャーマン型のそれとの間には大きな隔たりがあり、濃厚にアングロ・サクソン型の本質をもつ EPSAS 設定に対して否定的な反応を示すドイツの姿勢には一定の根拠が認められる。同時に、かつて EC 第 4 号指令の決定にさいしてとったドイツの対応と、EPSAS 設定についての連邦における関係当局の見解あるいは 2023 年の連邦参議院における決議との間に大きな乖離が生じているのは、それぞれの時代におけるドイツの時代背景と国民国家としての意思を反映したものと見ることもできる。しかしながら、公会計研究者が提唱する「EU の公会計基準」²⁶ 設定にドイツ当局が容易に賛意を示さない理由については十分な説明があるわけではない。

いま、公会計制度の調和化、とりわけ EPSAS 設定の問題に関して、「ドイツは沈黙し、やがて、最終ランナーになるだろう (Deutschland schweigt und ist bald Letzer)」とアイロニーを込めた論評をするドイツ大規模監査法人の実務家もいる。これは、隣国フランスなどの国民国家としての意思形成や「近代」への進化に比べ、ドイツが「遅れてきた国民 (die verspätete Nation)」²⁷ といわれるような手厳しい評価になぞらえた自虐的表現と解釈することも可能である。同時に、さまざまに入り組んだ国民感情のなかでドイツ連邦当局が自己の立場を主張し続けるのは、良くも悪くも自らを抑制してきた何十年間かの反動であるといえなくもない。この後も他の国々とは異なる「ドイツ特有の道 (Deutscher Sonderweg)」²⁸ を歩むのかどうか、これらの意識はさらに進展し、どこかである種のナショナリズムにつながるのか。その評価にはさらに長い時の経過を待たなければならない。

26 企業会計のための IFRS の基本概念「True and Fair View (TFV)」は、EU においてはあくまで「欧州型」のそれであり、具体的には加盟国の公用語および様式でさまざまに転換される。

IPSAS に基づいて EPSAS を構想する公会計の場合も企業会計と同様の方向を辿るのか、ことは公的機関の主権がかかわる問題であるだけに、企業とは異なってなんらかの別の方向に向かうのかは今後の問題である。「欧州型 TFV」については次のものを参照。佐藤誠二著『会計規準の統合と分岐—EU とドイツのなかの IFRS—』、森山書店 2020 年に詳しい。とくに、第 1 章参照。

27 この表現は、近代との出会いが遅れたドイツの固有の精神史を論じた上記のプレスナー『遅れてきた国民』を思い起こさせ、新しい考え方への順応の遅れが招く結果への警鐘とも受け取れる。しかし、歴史的にみてドイツ人は国民としての一体感を全くもっていなかったわけではなく、多くの領邦国家における「多国家性国民」としての意識をもっており、それを「連邦主義的国民 (Föderative Nation)」と呼ぶランゲヴィーシェ説があることにも言及しておかなければならないであろう（上掲書参照）。つまり、ランゲヴィーシェは、フランス革命以後のフランスの国民国家とは本質的に異なるのであり、ドイツは必ずしも近代との出会いに「遅れてきた国民」ではないという。

28 上掲注 (24)、ヴィンクラーの箇所参照。