

スウェーデン中央政府の予算・決算と公会計制度

関口 智，伊集 守直，木村 佳弘

はじめに

日本における公会計制度改革の議論は、中央政府・地方政府を問わず、ある時点まではゆっくりと行われてきた。中央政府については、1960年代の第一臨時行政調査会において、複式簿記・発生主義による財務書類の作成が議論されたことは、むしろ例外に属してきた。

ところが1990年代後半以降、主として財政赤字に伴って累積してきた債務残高への懸念から、日本でも公会計制度改革の議論、なかでもバランス・シート作成の議論が、急速に高まった。まず2000年に「国の貸借対照表（試案）」が作成され、2003年に「国の財務書類」という形で業務費用計算書、資産・負債差額増減額計算書、区分別収支計算書を含む財務諸表が整備される、という形をとったことは記憶に新しい。

諸外国においては、財務諸表の情報を拡充する動きも見られる。なかでもイギリスを中心とするコモンウェルス諸国において、中央政府・地方政府双方を連結した政府全体財務諸表 (Whole of Government Accounts) の作成が行われるとともに、国民経済計算 (System of National Accounts, 以下 SNA) との調整を行う動きもみられる。現時点でこのような改革動向が、世界各国に広まっているというわけでは必ずしもないが、IPSASB (2012) のような形で国際公会計基準審査会 (International Public Sector Accounting Standards Board, 以下 IPSASB) の会計基準策定に影響を与えている側面もある。

問題は、これらの改革によって、政府及び国民が、財政政策を意思決定する上でどのような有用な情報を得たのか、という点にある。これを検討するためには、従来から得ている財務情報や予算情報との関係や、実際の予算循環（編成・執行・決算・監査）において、得られた情報がどのように役立てられているのか、という視点が重要になる。

この点に関し、公会計改革に関する従来の日本の議論は、公会計の概念を混同し、複式簿記・発生主義による開示制度への改革という形のもものが大半を占めてきた。そのため、公会計制度を予算会計とGAAP会計という2つの公会計に区分し¹⁾、議論の混同を避ける必要がある。

1) スウェーデン語の Statsbudget を予算会計、Redovisning を GAAP 会計として、英語では State Budget を予算会計、Accounting を GAAP 会計として記述する。

本稿でははじめに、1990年代に本格化したスウェーデンにおける予算・決算制度改革を素材にしつつ、公会計制度（予算会計とGAAP会計）との関連に着目し、その制度的特徴を明らかにする²⁾。

スウェーデン中央政府の予算・公会計制度に関する先行研究には、加藤（1963）、吉田（1991）、田中（2001）等があげられる。まず、現実の予算・決算という点では、加藤（1963）や吉田（1991）によってデータが示されているが、予算・決算データの関連等については必ずしも明らかではない。そこで本稿では、スウェーデン中央政府の予算・決算制度におけるデータの関連を、スウェーデン政府資料等を通じて明らかにする。

次に、業績評価については、田中（2001）に概念や評価方法に関する議論はある。しかし、どのように決算数値を予算編成過程にリンクさせようとしているのかに関し、その方法に遡った研究に乏しい。そこで本稿では、スウェーデンの連結財務諸表の算定プロセスを意識し、外局の評価がどのような形で予算編成に反映されるのか、その問題点は何かを明らかにする。その際、GAAP会計の決算数値、あるいは予算会計の決算数値が、予算編成過程にどのように反映されるのかに関し留意する。

また、従来の公会計研究では、山本（2001）のようにSNAと公会計の相違が議論され、田中（2005）のようにマクロ財政運営の観点からそれらを分類する研究があるものの、両者の関連を明示的に意識した事例研究は、イギリス・オーストラリアおよびニュージーランドを紹介する大森（2012）を除けば、現状では極めて少ない³⁾。そこで本稿では、スウェーデン中央政府において、予算編成過程で利用されるSNAと2つの公会計制度との関連を明らかにする。

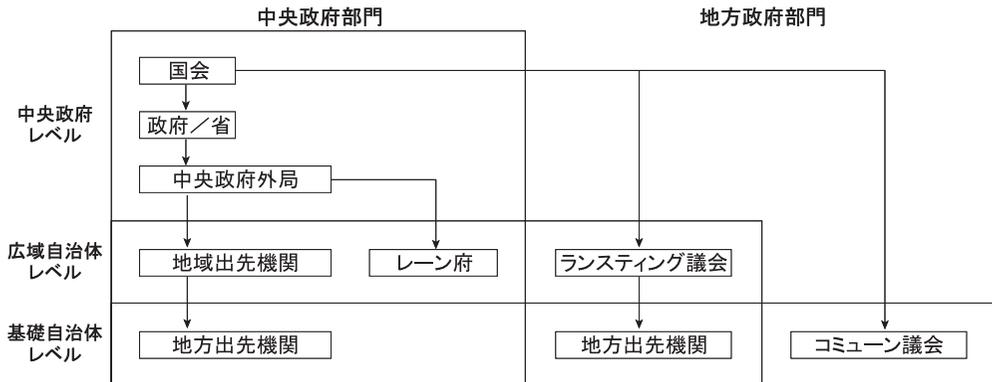
1. スウェーデンの政府部門（行政機構）と予算循環

(1) スウェーデンの政府部門

図1は、スウェーデンの政府部門の概要を示している。中央政府は、首相府のほか12の省庁を有しており、そのもとにおよそ250のエージェンシー（以下、外局）を備えている。スウェーデンにおける中央政府の特徴として、政策の企画立案を行う小規模の省と政策の実施を担う外局から構成され、外局が政策の実施において省に対して高い独立性を有していることがあげ

2) 筆者らはこれまで、スウェーデン、アメリカ、ドイツ、イギリスの州・地方政府における予算・決算制度と公会計制度との関連を意識した研究を行っている（関口・木村・伊集（2009, 2010, 2011, 2012）、関口・伊集（2012）、関口・木村（2012）、木村（2013）、関口（2011, 2014）等）。これらの研究の当面の目的は、予算・公会計制度の各国間の異同を分析することにあるが、その究極の目的は、予算・公会計制度の異同が各国の財政統制等にどのような影響をもたらすのかを検証することにある。本論文もこれらの研究の延長線上にあり、前者に重点を置いているが、それは後者を分析するための準備作業でもある。

3) IPSASB等では議論されている。



(資料) Mattisson et al (2002) p. 848.

図1 スウェーデンの政府部門

られる。また、地方政府部門には広域自治体としての20団体のランスティングと基礎自治体としての290団体のコミュニンが存在しており、前者が保健医療、後者が教育および社会福祉を主に担っている。さらに、社会保障分野については、社会保障基金が公的年金に特化した形で運営されるのに対し、雇用保険を除く社会保険は中央政府のもとで管理されている⁴⁾。

(2) 予算循環と予算・決算書類

概要

スウェーデンでは、1990年代初頭のバブル経済の崩壊により、1991年から三年連続のマイナスの実質成長率を示したことで財政収支が急速に悪化し、巨額の財政赤字を計上するにいたった。これを受けて、1990年代半ばには対GDP比8%に相当する大規模な歳出削減と増税を組み合わせた財政再建策を実施することで、1998年に財政収支の黒字化に成功した。これと同時に、同国では、財政再建を一時的なものとして終わらせることなく長期的に財政規律を確保しながら、政策評価機能を高める取り組みが継続的に行われてきた。とくに、1994年の国会法改正による「フレーム決定モデル」と呼ばれるトップダウン型の予算審議手法や、1996年の予算法制定による「3ヵ年フレーム予算」の導入により、近年においても財政規律の維持に成功している⁵⁾。

では、表1を参考にしながら、スウェーデン中央政府の予算循環の概要を見ていこう⁶⁾。年度開始の1月に財務省において、すでに決定された予算の歳出歳入の分析および中期歳出歳入

4) 雇用保険については、労働組合において管理運営されている。

5) 1990年代のスウェーデンにおける財政再建や新たな予算編成過程については、田中(2001)、伊集・古市(2013)を参照。

6) 予算循環に関する以下の記述は、Mattisson et al (2002) に負うところが大きい。

表1 スウェーデン中央政府の予算循環

日程 (t年度)	国会	政府	外局
1月		・結果分析, 政策の優先順位づけの準備等 (~ 2月)	・t年度予算執行状況報告
2月			・t年度予算執行状況報告 ・t-1年度年次報告書を政府へ提出
3月		・予算閣議	・t年度予算執行状況報告 ・t+1年度予算文書を政府へ提出
4月		・春季財政政策案を国会へ提出 (t年度補正予算案を含む) ・t-1年度連結年次報告書を国会へ提出 ・t年度予算の執行状況および予測を国会に報告	・t年度予算執行状況報告
5月		・t+1年度政府予算案の編成 (~ 8月)	・t年度予算執行状況報告
6月	・t年度補正予算の決定		・t年度予算執行状況報告
7月			・t年度予算執行状況報告
8月			・t年度予算執行状況報告 ・t年度半期報告書を政府へ提出
9月		・t+1年度政府予算案を国会へ提出 (t年度補正予算案, t年度予算の執行状況および予測, t-1年度予算執行の最終報告および非財務成果目標に関する報告を含む)	・t年度予算執行状況報告
10月			・t年度予算執行状況報告
11月	・t+1, t+2, t+3年度予算の歳出シーリングおよび27歳出分野上限額の決定 ・t+1年度予算の議決科目の決定 ・t年度補正予算の決定		・t年度予算執行状況報告
12月		・t年度予算における外局への予算承認書の決定	・t年度予算執行状況報告

(注) t年度, t+1年度はそれぞれ本年度, 次年度を指す。

(資料) Mattisson et al (2002) より作成。

予測の更新が行われる。2月末から3月初旬にかけて、外局から前年度年次報告書および次年度に向けた予算要求文書が提出される。3月に開かれる予算閣議では、次年度予算に焦点を絞った議論が行われる。4月には春季財政政策案（春予算）が国会に提出され、向こう3カ年の歳出歳入予測と次年度予算の27歳出分野の上限額の参考値が示される⁷⁾。同時に、前年度の中央政府の年次報告書が国会に提出される。その後、9月の次年度政府予算案の提出に向けて政府内で予算編成作業が継続される。8月中旬になると、外局から半期報告書が政府に提出され

7) 1997年度予算編成から春予算の国会審議において、歳出シーリングの決定が行われていたが、国会審議の簡素化の観点から春予算における決定を行わないことが2002年に決定されている。

る⁸⁾。その後、政府予算案が9月20日までに国会に提出される。

国会審議では、まず第1段階として、向こう3カ年の歳出シーリングと次年度の27歳出分野の上限額に加えて、次年度の歳入見込みと政策目標が決定される。次に第2段階として、各歳出分野の上限額の範囲でおよそ500の議決科目の決定が行われる。政府予算案には各政策分野の業績目標も含まれているが、新たに追加されるものや除外されるものに限って決定が行われる。次年度予算が成立すると、予算編成過程の最終段階として、外局に対する予算承認書の決定が行われる。予算承認書は、非財務項目と財務項目に分かれ、非財務項目では政策領域・活動の目的、要求される成果等が示される。

新年度が開始すると、各外局は毎月の予算執行状況の報告を財政運営庁 (Ekonomistyrningsverket, ESV) に対して行い、ESV が情報を集約し政府に送付する。予算額の大きい外局においては年4回の予算執行に関する予測をESVに提出する。政府では、これらの情報をまとめたうえで予算執行状況および予測を、年2回、春予算と政府予算案の時期に合わせて国会に報告することとなっている。その際、歳出がシーリングを超える、あるいは歳入が予算額を下回ることが予想される場合には、国会に対して説明を行う必要がある。

予算・決算書類

スウェーデンにおける予算・決算書類のあり方を見る前に、1980年代以降の財務管理の変化について簡単に触れておこう。1980年代に入り他国と同様に財政状況が悪化すると、外局における歳出削減に向けた取組みが行われることとなった。1979/80年度の予算編成では、外局に対する前年度比2%の歳出削減要求が課されることとなったが、この取組みは予算編成における時間的制約からうまく機能しなかった。そこで、85年には移転的経費を含まないすべての行政的経費を対象に、そして88年にはすべての経費に対して、3カ年で5%削減という歳出削減要求が導入されることとなり、その後の「3カ年フレーム予算」の原型が形成されることとなった。

外局における3カ年予算の導入により、それまで政府から詳細な統制を受けていた人件費や施設費について、外局長官に包括的な決定権限が与えられることとなり、政府内部の予算準備作業において3カ年フレームにより歳出総額を見積もり、各省へ予算配分する方法が92年から開始された。また、歳出科目の執行に対する外局の裁量が拡大し、予算に対する超過支出と繰越しを認める総枠科目 (ramanslag) が93年より本格的に採用された⁹⁾。このことは同時に、外局による事業成果に関する説明責任の増大、財務報告と事業報告の質の向上が求められるこ

8) 金額が大きく、とくに予測が難しい歳出科目に関する情報については、次年度予算編成において利用されるが、半期報告書の情報の大部分は外局と政府の間の対話の材料として利用される (Mattisson et al (2002) p. 794)。

9) 2011年度よりすべての議決科目が総枠科目になっている。

とを意味した。これらの動きを受けて、1993年にすべての外局に対して発生主義会計を導入し、1993/94年度より中央政府の連結財務諸表を作成することとなっている。

以上の動きを踏まえたうえで、スウェーデンの中央政府における予算・決算書類について見ていきたい。すでに見たように、9月になると前年度の中央政府の年次報告書が提出される。年次報告書では、予算会計における決算とGAAP会計による決算情報の開示が行われる。一方、年次報告書と同じ時期に提出される政府予算案において、すでに触れた予算に関わる情報のほか、非財務的業績情報が記載されると同時に、監査庁による監査報告内容の一覧およびその概要が開示される。

外局における予算・決算関連書類は、予算要求文書と半期・年次報告書に大別される。予算要求文書は、次年度予算要求に向けて2月に提出されるが、前年度の結果、本年度の見込と合わせて向こう3カ年の歳出見込みが予算会計における歳出科目に従って示される。一方で、同時期に提出される年次報告書では、財務報告および業績報告が行われる。財務報告において、予算会計に対する結果とGAAP会計による情報の開示が行われる。これらの情報はESVに集約され、中央政府の年次報告書および予算資料に利用される。

2. 2つの公会計制度：年次報告書と監査

(1) 中央政府の予算会計とGAAP会計

本稿においては、あえて公会計制度の概念を2つに区分しつつ、広義の公会計内部の予算会計とGAAP会計（狭義の公会計）との相違、認識基準（現金主義、発生主義）と簿記法（単式簿記、複式簿記）との相違を明確に意識した議論を行う¹⁰⁾。このような観点から公会計の議論を整理したものが、表2である。それぞれの概念について、もう少し具体的に述べてみよう。

表2 スウェーデン中央政府の予算会計とGAAP会計

	広義の公会計	
	予算会計	公会計(狭義) “GAAP会計”
認識基準	修正現金主義 (注)	発生主義
簿記法	複式簿記	複式簿記

(注) 一部発生主義の導入（歳出は2009年，歳入は2011年）。

(資料) 筆者作成。

10) 公会計制度の範囲には、SNAに基づく一般政府（中央政府，地方政府，社会保障基金）と公的企業という概念や、アメリカの政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board, 以下 GASB）のように活動プロセス（政府活動，事業活動）概念によって分類する方式等がある。また、認識基準には現金主義と修正現金主義と発生主義と修正発生主義とを区別する議論があり、簿記法にも単式簿記とカメラル簿記とを区別する議論等がある。本稿では、そのことを意識した上で、やや単純化して予算会計とGAAP会計等の区分を行っている。

予算会計

予算会計は、予算・決算を含む概念であるが、主に予算統制を重視した会計である。従来、財政学や財政法、行政学等で議論されてきた官庁会計の領域に重なる。

この会計では、政府という会計主体では決定と執行が分離されている点を意識して、主に複式簿記・現金主義（または単式簿記・現金主義）による予算と決算を政府が議会で報告し、予算法や予算原則等への準拠性等といった形での統制を受ける。

採用される認識基準は現金主義が多いが、その簿記法は必ずしも単式簿記というわけではない。本稿で取り上げるスウェーデンにおいても、認識基準は修正現金主義¹¹⁾であり、簿記法は複式簿記である。ここで簿記法をあえて指摘するのは、日本で指摘される単式簿記・現金主義によるストック情報の「一覧性」の欠如という批判は、実は現金主義への批判というよりも、単式簿記への批判として把握する必要があるからである。

この点は、提供される報告書類の観点からみれば明らかとなる。採用する簿記法によって誘導される報告書類の主従／並列といった関係を意識しないとすれば、予算会計における簿記法と認識基準の組み合わせが単式簿記・現金主義の場合には、ほぼ現金勘定の動きをとらえることで資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）を提供できるが、複式簿記・現金主義の場合には資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）に加えて、一覧性のあるバランス・シートを不完全ながらも提供することが可能だからである¹²⁾。

近年、予算会計においては、単年度予算の限界を補うべく中期財政フレームや複数年度予算の議論が、そして現金主義の限界を補うべく発生主義予算の議論がなされている。本稿の概念区分から見れば、発生主義予算の議論は、予算統制の段階で現金主義と発生主義の情報が意識されていることから、予算統制を重視した予算会計での議論ということになる。

GAAP 会計

狭義の公会計は、予算会計と同様に予算・決算を含む概念であるが、主に決算統制を重視した会計である。

この会計は従来、会計学を中心に議論されてきた企業会計の領域に重なるもので、複式簿記・発生主義（または複式簿記・現金主義）による情報をいかに外部に開示するかを議論してきたといつてよい（一般目的外部財務報告）。そこでは、民間部門と政府部門との性質の相違が

11) 修正現金主義とは、中央政府が予算年度内にインボイスを受け取った時点で支出と認識する方式という (Mattisson et al (2002) p. 779)。なお、スウェーデン中央政府については一部発生主義を採用するようになった。

12) 経常的支出と資本的支出とを区別して整理する複式予算は、勘定科目の区分の問題であるため、単式簿記でも不可能ではない。ただ、自己検証機能の確保という点等では、複式簿記における複式予算が優勢であろう。

ら、企業会計と公会計（狭義）の目的の相違も議論されるが、常に議論となってきたのは、企業会計における一般に公正妥当と認められる会計原則（Generally Accepted Accounting Principle, いわゆる GAAP）への準拠性の高低であるといえる。このような意味で、本稿では狭義の公会計を GAAP 会計と呼んでいる。

提供される報告書類の観点からみれば、採用される簿記法と認識基準の組み合わせが複式簿記・現金主義の場合には、現金勘定の動きをとらえることで資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）に加えて一覧性のあるバランス・シートを不完全ながらも提供することが可能であり、複式簿記・発生主義の場合には、損益計算書、バランス・シートに加えて、資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）の提供が可能となる。

近年は政府部門においてプロジェクト別に統制を行う観点から、民間企業部門でも行われている間接費の配賦基準の精緻化によって原価管理を行う活動基準原価計算（Activity Based Costing, ABC 原価計算）の議論も行われている。本稿の概念区分から見れば、基本的には発生主義・複式簿記に基づく GAAP 会計の延長線上での議論ということになる。

(2) 中央政府の連結年次報告書

目次

表3にあるように、スウェーデン中央政府の年次報告書は、以下のような構成となっている。確認すべきは、年次報告書に本稿で言う予算会計と GAAP 会計の両者を含んでいる点である。具体的には、予算会計は第2章で詳細に取り上げられ、GAAP 会計は第3章で詳細に取り上げられている。つまり、年次報告書においては、予算会計による決算と GAAP 会計による決算がともに重要性を持ち、いずれかのみが重要性を有しているものではないことがわかる。

予算会計と GAAP 計の連動と統制

さらにスウェーデン中央政府の年次報告書では、後に検討するように、従来の現金主義による予算統制を重視した予算会計のみを議論するだけでなく、複式簿記と発生主義による決算統制を重視した GAAP 会計との「連動」をも意識している。このような、予算会計と GAAP 会

表3 スウェーデン中央政府の年次報告書（目次）

第1章	予算政策目標のフォローアップ
第2章	政府予算の結果
第3章	収支計算書、貸借対照表、財務分析
第4章	政府債務の発展（国債管理）
第5章	中央政府の信用と保証の報告とリスク分析
第6章	EUへの拠出金およびEUからの補助金
	付録

（資料）Finansdepartmentet (2012) p. 148, Table 3. 1.

表4 公会計制度の概念と統制レベル

	公会計 (広義)	
	予算会計	公会計(狭義) “GAAP会計”
予算統制	高	低
執行統制	中	中
決算統制	低	高

(注) 高・低は統制レベルを示す。

(資料) 筆者作成。

計の連動を意識する視点への変化は、表4にあるように、統制との関連で重要である¹³⁾。

予算会計について統制レベルとの関連を確認すると、政府部門では予算の決定と執行が分離されていることが重視されていることを認識して、予算段階での統制レベルを高くし、結果としてその後の統制レベルが低くすることを可能とするような統制を行ってきたといえる。このような予算統制に対して、決算統制を重視するのがGAAP会計であるといえる。

つまり、予算会計とGAAP会計の連動を意識する視点は、予算会計で重視する予算統制とGAAP会計で重視する決算統制の両者を連動させることで、全体的な統制を確保するという、統制形態の深化である。

(3) 中央政府の予算・決算統制¹⁴⁾

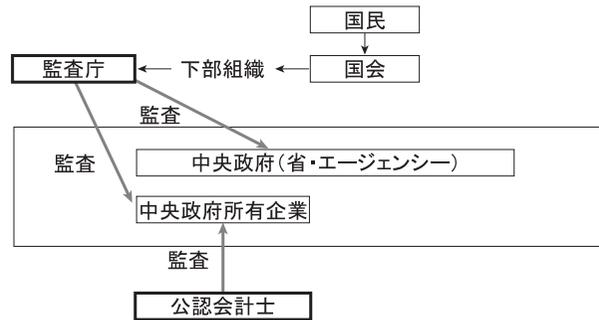
中央政府においては、予算統制は財務省、決算統制は監査庁監査（財務監査と非財務監査）という形で大別される。

予算統制

予算統制については、すでに見たように、外局が毎月予算執行状況に関する報告をESVに

13) 近年の日本や主要国の公会計改革の議論は、両会計の概念を含んでいる点は共通している。また、財政赤字に伴う公債発行及び公債残高の増大等によって公会計改革の議論が盛んになって点も同じである。しかし、従来の日本における公会計制度改革の議論を見てみると、基礎となる簿記法に関する議論を正面から行うことは少なく、主として現状の現金主義の予算会計を否定する形で、発生主義によるGAAP会計の立場から議論がなされてきた。この傾向は、主要国の議論とは決定的に異なる。誤解を恐れずに言えば、従来の現金主義による予算統制への不信から、GAAP会計による決算統制への過大な期待が生じた結果、GAAP会計と予算会計との連動による全般的な統制レベルの確保という意識がきわめて希薄な状況にある。なお、前年度決算が確定する頃には、当年度予算は既に執行されている。従って、前年度決算が予算編成にリンクするのは、当年度の「次以降の」年度予算となる。つまり、前年度の状況を当年度予算に反映できるのは、決算以前の月次・四半期・半期等の執行状況からの情報であることに、留意する必要がある。

14) Mattisson et al (2002) p. 774.



(資料) E & Y ヒアリングより作成。

図2 スウェーデン中央政府の外部監査制度

対して行う。これは予算会計において修正現金主義に基づいた報告となっている。ESV に集約された情報は、4月の春予算と9月の政府予算案と同時に政府から国会に対して報告される。また、9月の政府予算案では、前年度の予算執行に関する最終報告がなされる。

決算統制

図2にあるように、スウェーデンにおける決算監査は、監査庁や公認会計士が関わる形でなされている。

監査庁 (National Audit Office) は、従来、政府の外局として位置づけられてきたが、2003年7月より国会の下におかれ、政府に対する独立性を高めている。また中央政府所有企業に対しては、公認会計士による監査が行われている。

監査庁の監査対象は、全ての中央政府外局の半期および年次報告書について、財務報告と非財務報告の双方である¹⁵⁾。また、中央政府が国会に提出する年次報告書 (連結) に対して、コメントを行っている¹⁶⁾。監査庁によれば、政府が年次報告に責任を持ち、監査やコメントは監査庁が責任を持つという発想から、監査報告書やコメントは年次報告書には添付せず、別の文書として開示している¹⁷⁾。

3. GAAP会計における決算

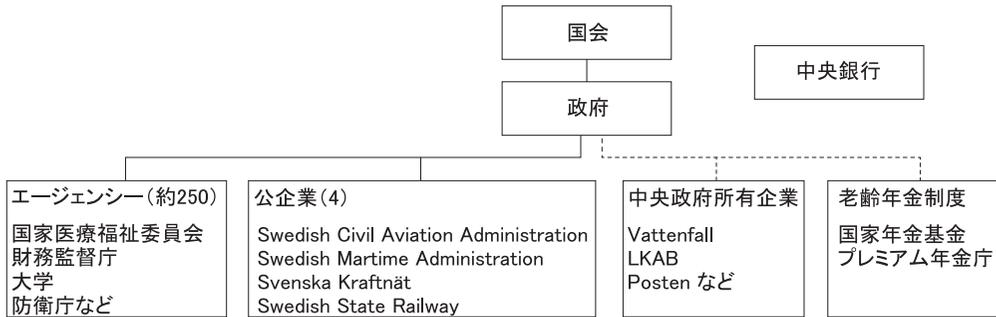
(1) GAAP会計での中央政府の範囲

中央政府における財務諸表 (年次報告書) は、予算法 (2011年第203号) 第10章の規定に従

15) Mattisson et al (2002) p. 774.

16) Mattisson et al (2002) p. 774.

17) 監査庁ヒアリング (2012年9月11日)。



(資料) Ministry of Finance (2007) p. 6.

図3 中央政府の範囲

って作成される。また、これは財務諸表及び予算基準に関する規定（2006年第605号）に基づいて作成された、各外局の財務諸表を土台にしている¹⁸⁾。

図3にあるように、いくつかの例外を除いて、政府と議会に責任のあるすべての外局（公益企業（public enterprises）を含む）は、中央政府の範囲に含まれている。また、政府当局（government authorities）が口座を付与している分離ファンドも含まれる。中央政府所有企業（state-owned companies）の場合は、政府の影響力（State interests）を考慮している。

スウェーデン中央銀行（Riksbank）は独立しているため、中央銀行への拠出資本を除いて、GAAP 会計の中央政府の範囲には含まれていない¹⁹⁾。さらに、基礎年金ファンド（the National Pension Funds）とプレミアム年金庁（Premium Pension Authority）の両者を含む老齢年金制度（The old-age pension system）も、スウェーデン社会保険庁（the Swedish Social Insurance Agency）への支払いを除いて、中央政府の範囲に含まれていない²⁰⁾。

(2) 中央政府の公会計基準の設定者

予算法及び財務諸表及び予算基準に関する規定においては、基本原則が定められている。これらは、国家における財務諸表作成及び作成に当たって一般に公正妥当と認められる会計基準（GAAP）である。

上述の会計慣行は、下記の項目の区分変更（omklacificering av poster）及び特別項目に対する注記（Kommentarer till särskilda poster）の見出しの下で提示されている各分野が、不要ではないと判断された場合の解決案によって構成されている。国家の財務諸表において、まだ国内規定及び慣行が発達していない新たな分野が加えられる時、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards, 以下 IPSAS）及び、民間部門または地方

18) Finansdepartmentet (2012) p. 158.

19) 中央銀行への拠出資本は含んでいる。

20) Ministry of Finance (2007) p. 6.

公共部門で述べている原則が、必要に応じてガイドラインとして利用されている²¹⁾。

スウェーデン中央政府の公会計基準は、まず国会がスウェーデン統治法、国会法、予算法を制定することで、全体的な枠組みを定め、次に政府がこれらの委任を受ける形で政令 (Ordinances, 年次会計報告書及び予算書に関する政令、簿記法に関する政令等) を定め、さらに関係する外局長官 (Director General) がこれらの委任を受ける形で規則 (Rule) を定めると共に、技術的な勧告 (Recommendations) で細部を定める、という形で設定される²²⁾。

つまり、「形式上は」政令の制定は中央政府の全体で決定することになる。しかし、現実には財務省が重要な役割を果たしつつ、財政運営庁 (ESV) や債務管理庁 (Riksgälden) などのエージェンシーの専門家を含めた公式・非公式の専門家グループが大きな役割を担っている。

(3) 連結財務諸表

連結収支計算書、貸借対照表、財務分析 (キャッシュフロー計算書) は、予算法の第10章、第9条及び第10条及び、政府が決定したより詳細な規則である、中央政府財務諸表の基準に関する規定 (2011年第231号) の第13~15条に従って作成されている²³⁾。

財務書類の本表として、収支計算書、貸借対照表、財務分析 (キャッシュフロー計算書) の3表があり、純資産変動計算書は貸借対照表の注記としての開示である。

連結収支計算書

表5に示されるように、連結収支計算書では、完全発生主義に基づき、経費に性質別分類を適用し、成果を開示している。

連結貸借対照表

表6が示す連結貸借対照表は、後述する予算会計に決算にはない、ストック情報の一覧表である²⁴⁾。

資産の部において、議論になる点を列挙すれば、以下の通りである。

第一に、固定資産 (インフラ資産を含む) は取得原価で評価し、減価償却を行っている。防衛・安全保障政策に関係している一部の行政機関の事業又は一部の残高項目は、機密事項であるため、中央政府財務諸表への記載が簡略化されている。しかし可能な限りこれらの項目も、それ以外の部分の項目と似たような形で記載されている。また、毎年同じような形で記載され

21) Finansdepartmentet (2012) p. 158.

22) Mattisson et al (2002) pp. 767 769, pp. 771 774.

23) Finansdepartmentet (2012) p. 158.

24) スウェーデン地方政府の予算会計では、GAAP会計と一致しているため、結果として予算も決算も貸借対照表を作成している。

表5 収支計算書(連結)

(単位: 100万クローナ)

	注記	2011	2010
収入 ()		1,084,607	1,066,323
租税収入	1	996,362	964,899
料金, その他の支払からの収入	2	56,659	58,351
補助金収入	3	31,586	43,073
費用 ()		- 1,079,776	- 1,060,717
移転など		- 846,031	- 839,256
家計への移転	4	- 536,305	- 536,593
企業への移転	4	- 39,152	- 38,977
地方自治体への移転	4	- 204,492	- 201,174
外国への移転	4	- 57,377	- 54,710
基金への引当金/基金の解散	5	- 8,705	- 7,802
政府独自の活動		- 233,745	- 221,461
人件費	6	- 111,294	- 95,565
施設費	7	- 17,506	- 16,778
保証・信用費	8	96	- 2,466
その他の経常経費	9	- 81,856	- 84,313
減価償却・評価減	10	- 23,185	- 22,339
株式・金融項目を除く収支 (= +)		4,831	5,606
完全所有・部分所有企業の株式からの結果 ()	11	36,336	46,106
金融的収入・費用 ()		- 3,994	2,283
政府債務の純費用	12	- 35,242	- 12,141
他の金融的収入	13	32,712	16,496
他の金融的費用	14	- 1,464	- 2,072
年間余剰 (+ +)		37,173	53,995

(資料) Finansdepartementet (2012) p. 148, Table 3. 1.

ているため、国家財務諸表に対する影響はほぼないと見なしている²⁵⁾。

第二に、中央政府が所有している企業の出資額については、所有持分が50%を超えた場合には決定的な公的影響力があるとし、所有持分が最高50%、最低20%の状態の場合には重要な公的影響力があるとし、それぞれ開示を区別している²⁶⁾(表7)。

またその評価については、所有持分20%超50%未満の企業のみならず、50%超の企業に対しても、持分法(kapitalandelsmetoden)を適用している点に特徴がある²⁷⁾。この方法は、中央政府の所有している企業の資本が、貸借対照表に資産として計上されることを意味する。企業

25) Finansdepartementet (2012) p. 162.

26) 決定的な公的影響力とは、国の所有持分が50%を超えた状態を指す。重要な公的影響力は、国の所有持分が最高50%、最低20%の状態を指す(Finansdepartementet (2012) p. 185)。

27) スウェーデン地方政府の公会計では持分法を採用せず、資産・負債を持分に応じて計上する総額法を採用している(関口・木村・伊集(2009) 62頁を参照)。

表6 貸借対照表 (連結:資産の部)

(単位:100万クローナ)

資産の部		2011/12/31	2010/12/31
固定資産		868,362	844,912
無形資産 発展のためのバラン支出 (Balanserade utgifter för utveckling) ライセンスおよび他の無形資産 無形資産に関する前払金 有形資産 国道 鉄道 建物, 土地, 他の固定資産 他の資産の修繕費用 機械, 装置等 建設仮勘定 準備資産 (Beredskapstillgångar) 有形資産に関する前払金 金融資産 完全・部分所有企業株式 他の長期有価証券 長期未収金		7,590	7,146
		6,770	6,153
		820	991
			2
		460,135	442,121
		108,180	102,667
		97,773	95,053
		33,992	33,433
		3,804	3,636
		25,316	23,203
		93,372	85,439
		93,375	95,908
		4,323	2,782
		400,637	395,645
		349,766	346,526
	46,627	45,233	
	4,244	3,886	
貸付金		279,483	275,931
棚卸資産等		2,520	3,115
棚卸資産 仕掛品 不動産 契約者への前払金		1,674	1,569
		617	1,345
		176	168
		53	33
未収金		72,648	88,205
売掛金 他の未収金		8,490	10,220
		64,158	77,985
期間調整項目		23,943	25,195
前払費用 未収補助金収入 未収収入		10,100	10,551
		1,844	1,517
		11,999	13,127
短期投資		29,711	1,942
有価証券等		29,711	1,942
現金及び預金		6,287	6,438
資産合計		1,282,954	1,245,737

(資料) Finansdepartmentet (2012) pp. 151-152, Table 3.2.

表7 完全所有株式及び部分所有株式

(単位：100万クローナ)

	2011	2010
50%超所有企業 (合計)	294,129	287,644
20 50%所有企業 (合計)	54,637	57,881
中央銀行設立基金	1,000	1,000
合計	349,766	346,525

(資料) Finansdepartmentet (2012) p. 193.

表8 貸借対照表 (連結：負債・資本の部)

(単位：100万クローナ)

負債・資本の部	2011/12/31	2010/12/31
純資産	- 317,042	- 351,415
再評価資本	64	106
寄贈資本	526	462
完全・部分所有企業の利益の持分	232,090	218,742
資本金の変更	- 586,895	- 624,720
収支計算書に基づく当期損益	37,173	53,995
基金	97,925	89,220
引当金	208,951	198,724
年金及びその他の類似債務	195,757	185,088
他の引当金	13,194	13,636
政府債務	1,075,470	1,113,306
内国債	831,322	843,223
外国債	244,148	270,083
負債等	132,180	114,048
買掛金	19,225	19,302
その他の負債	111,474	93,057
預金	1,210	1,362
事務委託者、顧客からの前払金	271	327
期間調整項目	85,470	81,854
未払費用	30,214	31,643
未使用助成金 (前受助成金)	9,626	8,999
その他の前払収入	45,630	41,212
資本・負債合計	1,282,954	1,245,737
債務保証	1,342,312	1,221,219
その他の偶発債務	28,398	16,292

(資料) Finansdepartmentet (2012) pp. 151 152, Table 3. 2.

表9 財務分析 (連結キャッシュ・フロー)

(単位:100万クローナ)

	注記	2011	2010
政府活動			
税	55	1,030,893	955,670
料金, 他の補償	56	83,505	74,939
補助金収入		31,586	43,073
調整済収入合計		1,145,984	1,073,682
移転	57	- 833,542	- 830,610
政府独自の活動	58	- 200,227	- 201,861
調整済費用合計		- 1,033,769	- 1,032,471
支払いに対する調整	59	- 22,304	39,053
国家活動収支		89,911	80,264
投資活動	60		
金融投資		- 4,187	- 11,910
有形投資		- 38,061	- 47,054
無形投資		- 2,425	- 2,281
投資支出合計		- 44,673	- 61,695
固定資産売却		23,695	11,365
投資活動合計		- 20,978	- 50,330
純貸付	61		
新規貸付		- 18,528	- 14,904
償還		12,180	15,395
純貸付合計		- 6,348	491
金融活動			
政府の借入の純額	62	- 36,740	- 33,694
他の純額	63	13,070	12,947
支払いに対する調整	64	- 2,577	4,802
金融活動合計		- 26,247	- 15,945
合計 ()		36,338	14,480

		2011	2010
政府の純借入			
政府債務の変化		- 37,836	- 36,033
未実現為替変化		1,498	21,553
合計		- 36,338	- 14,480

(資料) Finansdepartmentet (2012) p. 155, Table 3. 3.

の利益からのその年の配当は、収支計算書に計上される。公社 (affärsverken) の完全所有及び共同所有も持分法に従って計上される (表 8)²⁸⁾。

負債・資本の部において、議論になる点は以下のとおりである。

第一に、社会保障年金債務については、議論があるも、連結範囲外にしている。

第二に、中央政府債務については、債務管理庁が管理運営している。また、連結財務諸表で開示される中央政府債務は、外局が所持している政府証券を控除した後の金額である。なお、第 7 節で確認するように、債務管理庁の年次報告書には、外局が保有する政府証券も政府債務として計上される²⁹⁾。

連結財務分析 (キャッシュ・フロー)

表 9 に示されるように、財務分析 (キャッシュフロー計算書) は直接法によっており、政府の活動、投資、貸付、金融的活動という項目に区分される形で、中央政府の支払いを示している。それに加えて、会計期間における中央政府の純借入額に対する個別の項目の影響も示している点に特徴がある。中央政府の純借入額は、未実現の為替レートの変化を調整した債務残高の変化として定義される³⁰⁾。そうすることで、中央政府の債務返済能力に関する開示を行っている。

財務分析で別掲される中央政府の純借入は、為替レートの変化を調整した借入の変化を示している。2011年における純借入額はマイナスに戻り、つまり政府はプラスの財政収支により借入を減少させた。具体的には、債務残高は380億クローナ減少し、未実現の為替レート変化は借入に対してわずかに影響を与えただけであったことがわかる³¹⁾。

4. 予算会計における予算・決算

(1) 予算会計の規定

中央政府予算は予算法 (2011年第203号) 及び予算に関する国会決議に基づく原則に則って作成される。この区分は、国会の予算決議に基づいている。予算法に基づき、国家予算は全ての収入及び支出、またその他の国家の借入需要に影響を及ぼす全ての支払を含んでいる。国会決議によって特定の事業に分配された収入を除き、国家の収入及び支出に関しては予算を立て、総額方式で収入項目及び歳出科目として記載しなければならない³²⁾。

28) Finansdepartmentet (2012) p. 160.

29) Finansdepartmentet (2012) p. 163.

30) Finansdepartmentet (2012) p. 156.

31) Finansdepartmentet (2012) p. 157.

32) Finansdepartmentet (2012) p. 165.

(2) 予算会計（連結）における予算・決算の差異

表10のように、国家予算における支出合計（当初予算8267億8400万クローナ、決算8046億1600万クローナ）が、歳出科目として計上されている。収入（当初予算8329億8800万クローナ、決算8724億1700万クローナ）は、収入項目毎に計上されている。この点ではGAAP会計の開示に類似している。

しかし、GAAP会計とは異なる特徴が見られる。第一に、予算の歳出科目及び収入項目に関しては、固有の項目に対する様々な計上方法及び原則がある収支計算書及び貸借対照表とは違い、議会の決議が存在し、予算議案書又は他の議案書において、議会に対する動機説明が行われている³³⁾。

第二に、後に指摘するように、予算会計は発生主義に近づけた収支計算を行っているものの、GAAP会計のような完全な発生主義ではなく、金額的には大規模な例外が存在している。例えば、補助金等の移転に関連する支出は、支払が実際に行われた年に計上されている³⁴⁾。

第三に、中央政府予算会計では、歳出科目及び収入項目の他に「債務管理庁からの純融資」及び「現金の調整 (Kassamässig korrigeringspost)」の項目が設けられている。

まず、「債務管理庁からの純融資」とは、外局、公社及び一部の国営企業及び基金、加えて諸外国に対する借入及び融資である。

表10 2011年度政府予算（予算会計）の予算と決算

(単位：100万クローナ)

			予算	決算 ()
	当初予算	補正予算		
歳入合計 (A)	832,988		832,988	872,417
政府の租税収入	798,460		798,460	839,974
その他の収入	34,528		34,528	32,443
歳出合計 (B)	826,784	12,234	839,018	804,616
国債利払い費等を除いた歳出	784,476	1,734	786,210	766,987
国債利払い費等	25,970	10,500	36,470	34,491
繰越額の変化	- 1,508		- 1,508	
債務管理庁からの外局等の借入/返済 (純額)	- 4,473		- 4,473	1,600
現金の調整	22,319		22,319	1,537
予算収支 (A) - (B)	6,204	- 12,234	- 6,030	67,801

(資料) Finansdepartementet (2012) p. 37, Table 2.1 を加工して作成。

33) Finansdepartementet (2012) p. 165.

34) 行政管理支出は、費用が発生した年に計上される。その他の支出は、出金が行われた会計年度に計上される。また、予算法に基づき、税収及び手数料の収入は、収益が発生した年に計上される。しかし会計年度2011年度に関しては、予算法の移行規定に基づき、手数料による収入は、入金が行われた年に収入項目として計上される。

また、支出側における「現金調整項目 (Kassamässig korrigeringspost)」は、予算収支において国家の借入需要を示す為に必要である。予算収支が赤字ならば、借入需要はプラスになる。つまり債務残高が増加する。予算収支が黒字ならば、借入需要はマイナスとなる。つまりほとんどの場合、債務残高は減少する³⁵⁾。

(3) 予算会計 (連結) における予算・決算：歳出面の予算・決算の開示上の特徴：27の歳出分野先に指摘したように、予算編成の大きな枠組みは「歳出総額 27の歳出分野の予算上限額 およそ500の議決予算 (appropriations)」であり、4月の春予算では、歳出総額および27歳出分野の上限額の参考値が示され、その後、9月の政府予算案を受けて、国会において3カ年の歳出総額 (シーリング) および次年度の27歳出分野の上限額の決定、そして議決予算の決定を行う。開示面で特徴的なのは、表11のように予算編成過程で利用される27の歳出分野別に開示が行われている点にある。

予算科目を従来の省庁別から歳出分野別に組み替えを行い、それを用いて予算審議を行うようになったことに起因するが、これを会計面から評価すれば、予算会計の成果 (業績評価) を予算編成に結びつける意識を表していると言える。従来のように、予算科目が省庁別あるいは政策分野に対応しない形で設定されていると、金額が記帳されても政策分野による予算と成果とのリンクが困難になるからである。この点、スウェーデンも省庁別の予算科目からの変更により、予算編成へのリンクが意識されていたことがわかる。

しかし、それだけで成果 (決算) と予算がリンクするものでもない。スウェーデンでは、予算会計の予算と成果についても発生主義に近づける改正も見うけられるものの、依然として大部分の金額を現金主義で把握している。このことを確認しておこう。

表12は、GAAP 会計の収支計算の表示科目に近い形で、予算会計の27歳出項目の表示科目を組み替えたものである。そのため、2011年決算の支出合計額は表11における27歳出分野小計の8014億7800万クローナに一致している。

着目するのは、移転に関連する支出5362億1600万クローナである。先に指摘したように、移転に関する支出の認識基準は現金主義であることから、移転支出が支出全体に占める割合を出せば、2011年は予算会計のうち少なくとも約67%の部分が現金主義によっていることがわかる。

その一方で、後述のように業績評価のもととなる各外局の決算値は発生主義によるものを利用している。言い換えれば、27項目にわけた予算やその成果は主として予算会計 (現金主義) で把握され、業績評価の基準となる成果 (コスト) はGAAP 会計 (発生主義) によって把握されている。この点で、発生主義による成果の検証を予算会計に基づく予算編成にリンクさせるのは困難となる。

35) Finansdepartmentet (2012) p.165.

表11 政府予算案に示された歳出分野ごとの予算額とその決算額 (2011年)

(単位: 100万クローナ)

	歳出分野	予算合計		決 算	-	-	
		当初予算 ()	補正予算				()
1	政治システム < 憲法委員会 >	11,333	45	11,378	11,188	- 145	- 190
2	経済・財政管理 < 予算委員会 >	12,998	2	13,000	12,894	- 104	- 106
3	税務・徴税 < 税務委員会 >	10,009	42	10,051	9,910	- 99	- 141
4	司法 < 司法・警察委員会 >	36,758	166	36,924	37,164	406	240
5	外交・国際協力 < 外交委員会 >	2,002	5	2,006	1,892	- 110	- 114
6	国防 < 国防委員会 >	45,306		45,306	44,153	- 1,153	- 1,153
7	国際開発協力 < 外交委員会 >	30,513	- 650	29,863	29,199	- 1,314	- 664
8	移民・難民 < 社会保険委員会 >	7,157	875	8,032	7,572	415	- 460
9	保健・医療・福祉 < 医療福祉委員会 >	60,067	20	60,087	56,538	- 3,529	- 3,549
10	所得保障 (疾病・障害給付) < 社会 保険委員会 >	93,841		93,841	95,800	1,959	1,959
11	所得保障 (老齢給付) < 社会保険委 員会 >	40,624	119	40,743	41,590	966	847
12	所得保障 (家族・児童給付) < 社会 保険委員会 >	73,092		73,092	71,994	- 1,098	- 1,098
13	所得保障 (失業給付) < 労働委員会 >	6,028	531	6,558	4,968	- 1,060	- 1,590
14	労働市場・労働生活 < 労働委員会 >	69,632	474	70,106	63,285	- 6,347	- 6,821
15	就学支援 (奨学金) < 教育委員会 >	23,472	0	23,472	21,813	- 1,659	- 1,659
16	教育・大学研究 < 教育委員会 >	54,532		54,532	53,685	- 847	- 847
17	文化・メディア・宗教組織・レジャ ー < 文化委員会 >	12,195	15	12,210	11,952	- 243	- 258
18	都市計画・住宅供給・建設および消 費者政策 < 住宅委員会 >	1,282	11	1,293	1,110	- 172	- 183
19	地域発展 < 労働委員会 >	3,510		3,510	3,222	- 288	- 288
20	環境・自然保護 < 農務委員会 >	5,129	16	5,144	5,069	- 60	- 75
21	エネルギー < 産業貿易委員会 >	2,870	14	2,884	2,918	48	34
22	通信・交通 < 通信・交通委員会 >	40,125		40,125	38,710	- 1,415	- 1,415
23	農業・林業・漁業および関連産業 < 農務委員会 >	17,867	25	17,891	16,372	- 1,495	- 1,519
24	企業活動 < 産業・貿易委員会 >	5,474	26	5,500	5,368	- 106	- 132
25	地方政府への一般交付金 < 予算委 員会 >	88,025		88,025	88,023	- 2	- 2
26	国債利払費等 < 予算委員会 >	25,970	10,500	36,470	34,491	8,521	- 1,979
27	EU拠出金 < 予算委員会 >	30,637		30,637	30,596	- 41	- 41
	小計	810,448	12,234	822,682	801,478	- 8,970	- 21,204
	以前の歳出科目の利用	- 1,508		- 1,508		1,508	1,508
	小計	808,938	12,234	821,172	801,478	- 7,460	- 19,694
	外局の債務管理庁に対する貸借 (純額)	- 4,473		- 4,473	1,600	6,073	6,073
	現金調整項目	22,319		22,319	1,537	- 20,782	- 20,782
	政府歳出合計	826,784	12,234	839,018	804,616	- 22,168	- 34,402

(注) 歳出分野に対応する委員会については田中 (2001) を参考にした。

(資料) Finansdepartementet (2012) p. 57, Table 2. 21.

表12 政府予算の分配 (決算)

(単位: 100万クローナ)

実体経済上の区分	2011決算	2010決算	変 化	割合変化 (%)
移 転	536,216	530,025	6,191	1.2
家計部門	283,868	288,037	- 4,169	- 1.4
地方政府部門	136,695	126,412	10,283	8.1
企業部門	33,579	33,611	- 32	- 0.1
老齢年金制度	20,771	23,116	- 2,345	- 10.0
政府非営利組織	3,745	3,730	15	0.4
国際的活動	57,558	55,119	2,439	4.4
うちEU組織	30,596	30,407	189	0.6
消費支出	198,776	196,332	2,444	1.2
社会保障拠出金を含む賃金	108,422	105,282	3,140	3
消費の間接費用	58,859	58,254	605	1
土地	16,326	16,260	66	0.4
防衛目的の支出	5,327	6,634	- 1,307	- 19.7
社会的現物支払	9,842	9,902	- 60	- 0.6
投資活動	18,751	20,445	- 1,694	- 8.3
利 子	39,391	29,087	10,304	35.4
政府債務利払い	34,374	23,252	11,122	47.8
金融取引	8,344	10,500	- 2,156	- 20.5
支出合計	801,478	786,389	15,089	1.9

(資料) Finansdepartementet (2012) p. 142, Table 2. 110.

5. GAAP会計と予算会計の関連

(1) 差異の現実

これまで確認してきたように、スウェーデン中央政府における GAAP 会計と予算会計は異なる目的に対応している面があり、必ずしも同じものではない。連結年次報告書においても両者の情報がそれぞれの章で開示されているが、両者の関連についても説明がなされている点に注目する必要がある。

表13には、収支計算書の決算と政府予算の決算の関係が示されている。この表によれば、収支計算書の結果が予算会計の結果と異なる要因を、収支計算書の収支(結果)と財務分析の収支の相違と財務分析の収支と予算の収支の相違という形で、2つに区分して分析している。

収支計算書の結果から財務分析の収支への調整

収支計算書の収支(結果)と財務分析の収支の相違は、収支計算書に含まれるが支払いを伴わない項目、未収金と債務残高の変化、支払いを伴うその他の取引という3つの調整項目によ

表13 GAAP会計の決算と予算会計の決算との関連

(単位：100万クローナ)

	2011	2010
成果計算書の余剰【GAAP会計の決算】	37,173	52,706
成果計算書から財務分析への調整	- 835	- 38,226
支払いが生じない項目の調整	8,160	- 38,331
売掛金と負債の変化の調整	- 8,515	33,356
支払いに影響を与えるその他の取引	- 480	- 33,251
財務分析における収支差額【GAAP会計の決算】	36,338	14,480
政府債務に分類（帰属）される調整	31,463	- 15,532
債務管理庁の短期投資の変化	27,737	- 4,179
政府内部の有価証券の保有の変化，負債の調整，その他	3,726	- 11,353
政府予算の収支差額【予算会計の決算】	67,801	- 1,052

(注) 予算会計で一部発生主義導入（歳出は2009年，歳入は2011年）。

(資料) Finansdepartementet (2012) p. 156, Table 3. 4 に加筆して作成。

り構成される。

まず，収支計算書に含まれるが，支払いを伴わない取引には，完全所有あるいは部分所有企業の成果割合（支払われない収入であり，2011年には360億クローナにのぼる）と未実現の通貨ゲイン（20億クローナ弱）が含まれる。支払いを伴わない費用には，減価償却と評価減（270億クローナ）と引当金と基金への積み立て（190億クローナ）がある。

未収金と債務残高の変化は支払いを伴うが，収支計算書に影響を与えない。税に関連する債務残高が増加したが，これは流動資産（現金）にプラスの影響を与える。未収金は，とくに債務管理庁における短期投資に関連して増加したが，これはマイナスの影響を与える。未収金と債務残高のネットでの変化は流動資産に対して90億クローナほどのマイナスの影響を与える。

支払いに影響を与えるその他の取引は，売却資産に関して流動資産にネットで210億クローナの流出（outflow）をもたらした投資である。また，政府の純貸付はキャッシュ・フローに90億クローナ近いマイナスの影響を与える一方で，政府所有企業からの配当270億クローナあまりの流入（inflow）をもたらした。したがって，これらの取引のネットでの影響は5億クローナのマイナスということになる。

債務残高に関連した調整

財務分析の収支と予算の収支の相違は，債務残高に関連した調整項目により構成される。ここでの調整項目とは，財務分析の収支から，予算の中に項目のない借入額の変化を除く調整である³⁶⁾。

36) ESVヒアリング（2012年9月12日）。

表14 債務管理庁による中央政府の資金必要額と調達額（予算会計の決算）

(単位：10億クローナ)

	2007	2008	2009	2010	2011
純借入必要額	- 103.2	- 135.2	176.1	1	- 67.8
満期（償還）、債務交換、借換等	400	313	310	281	301
物価連動債、名目債	91	67	122	3	56
外貨建て債券	17	28	59	36	70
金融市場、期首残高、12カ月以内の満期	287	245	128	244	184
民間市場と証券、純額	5	- 27	1	- 2	- 9
資金必要額合計	296	178	486	281	233

	2007	2008	2009	2010	2011
金融市場からの借入	245	128	244	184	154
財務省短期証券	171	139	115	85	72
コマーシャルペーパー等	74	- 11	129	99	82
債券による資金調達	51	50	243	97	78
普通内国債	41	47	110	58	41
物価連動債	5	3	3	8	6
外貨債	5	0	130	31	31
借入合計	296	178	486	281	232

(資料) Risksgälden (2012) p. 12, Table 5.

財務分析における収支は360億クローナの黒字であるが、これは政府予算における670億クローナの黒字（表10と表14も参照）よりも少ない。財政分析の収支がプラス（＝ネットでの借入額がマイナス）であることは、全体として政府が借入を返済したことを意味する。

GAAP 会計による財務分析の収支（＝政府の純借入額）と予算会計上の予算上の収支の違いは、予算収支には影響を与えないが、政府の債務残高に影響を与える取引、予算収支に影響を与えるが、債務残高には後年度になって初めて影響を与える取引の存在にある（例：短期投資）。

債務管理庁の短期投資の増加により、政府の予算収支が影響を受けることなしに、政府の債務残高が280億クローナ近く増加した。借入需要に影響を与えたが、債務残高に影響を与えなかった項目もある。これは外局による政府証券の保有や債務管理政策に関連しており、全体として債務残高40億クローナの増加に寄与した³⁷⁾。

37) Finansdepartmentet (2012) pp. 157-158.

(2) GAAP会計と予算会計の差異の要因

会計単位 (Accounting Entities)

予算会計の歳出は国会での議決予算額 (appropriations) のみが含まれているが、GAAP会計の歳出は中央政府組織全ての支出が含まれ、資金調達の方法 (国会での議決予算額、料金、補助金等) とは独立している³⁸⁾。

会計原則の相違

予算会計は依然として修正現金主義であるが、GAAP会計は発生主義である。そのため少なくとも2つの帰結をもたらす。第一に、政府予算のフォローアップには修正現金主義を、GAAP会計の決算には発生主義を、さらにマクロ財政運営に利用するSNAにはSNAの原則をとる。このような状況は、多くの関連当事者を混乱させる。

第二に、予算が修正現金主義に基づいているので、エージェンシーの年次報告書や政府の連結年次報告の会計数値と比較する予算会計本来の数値が存在しない³⁹⁾。

表示 (presentation) 方式の相違

予算会計では歳入側に歳入項目 (headings) が表示され、歳出 (expense) 側に歳出分野 (expenditure areas) 分野と議決予算 (appropriations) が表示される。それに対してGAAP会計では、収支計算書 (Income Statement) と貸借対照表 (Balance Sheet) とファンド報告書 (Fund Statement) を含んでいる。これらの相違は、予算会計の数値とGAAP会計の数値を比較することを一層困難にしている⁴⁰⁾。

6. SNAとGAAP会計(予算会計)の関連

(1) SNAによる財政統制の方法

歳出総額の枠設定：一般政府对GDP比1%黒字の算定方法

すでに述べたように、春予算において歳出総額 (シーリング) および27歳出分野の上限額の参考値が示されたのち、政府予算案を受けて国会では歳出総額、27歳出分野の上限額、およそ500の議決予算が決定される。

このようなプロセスの中で利用されるのは、SNAによるマクロ数値である。スウェーデン中央政府は、SNAの情報を基礎とする中央政府の自己資本 (equity) を毎年度算定し、春予算の中で開示している。しかし、情報を比較したい人は多くの困難に直面するという。という

38) Mattisson et al (2002) p. 814.

39) Mattisson et al (2002) p. 814.

40) Mattisson et al (2002) p. 814.

のは、春予算はSNAの情報に依拠しつつ、それ以外の情報やスウェーデン統計局 (Statistiska Centralbyran, SCB) が開示していない独自の算定にも依拠しているからである⁴¹⁾。

財務省による算定

春予算における「歳出総額」の提示は、長期的に一般政府の黒字を対GDP比1%にするとの枠内で算定される。一般政府とは中央政府、地方政府、社会保障基金を含む概念である。財務省が一般政府の黒字を算出する際の考え方は、地方政府は均衡財政の前提から一般政府の黒字への寄与はゼロであり、社会保障基金は就業人口と受給人口の比率から寄与がほぼゼロであることから、GDP1%の一般政府の黒字は、ほぼ中央政府のGDP1%黒字を義務化しているというものである⁴²⁾。

その「歳出総額」の配分は、中央政府予算に中央政府予算に含まれない年金 (old age pension system) を含めておこない、両者をシーリングの枠内に入れている⁴³⁾。ただし、年金給付は27歳出分野の枠外であり、すべての政党の合意が必要であるため、予算編成過程で容易に動かせるものではない。

以上のように、春予算における「歳出総額」の提示は、長期的に一般政府の黒字を対GDP比1%にするとの枠内で算定されるが、現実の歳出上限の設定は現金ベースで行っており、また将来予測であるため、必ずしも正確ではない⁴⁴⁾。

財政運営庁 (ESV) による評価

春予算で出される数値に関し、ESVは、スウェーデン中央政府の会計基準と国際会計基準等を比較した報告書 (以下、ESV報告書) において以下の点を指摘している⁴⁵⁾。第一に、春予算の基礎となるSNA数値は、およそ1000億クローナにものぼる未収税金を含む未収や未払 (発生や繰延) を含んでいない。第二に、SNAと比較して公務員年金債務は加算される。第三に、スウェーデン統計局は、2014年のヨーロッパ国民経済計算 (European System of Accounts, ESA) の新ルールに従った時系列改訂に合わせて、現在は年金債務を含んでいないSNAに、年金債務を含めようとしている。第四に、年次報告書では中央政府と地方政府の規模が分離されていないが、公共部門の異なる部分の自己資本 (equity) は分離されている。最後に、中央政府の年次報告書ではSNAによる財政黒字の規模がGDP比で示されているが、

41) 以下、Ekonomistyrningsverket (2013) p. 82に依拠している。

42) 以下、記載ないときは、財務省ヒアリング (2012年9月14日) に依拠している。

43) Mattisson et al (2002) p. 795.

44) 財務省ヒアリング (2012年9月14日)。

45) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 82.

SNAに基づく財政黒字の規模そのものは貨幣表示（スウェーデンクローナ）で示されていない。そのため、異なる情報を比較したい者は、財務省に非公開のサポート文書へのアクセスを要求する必要がある。

(2) GAAP 会計と SNA の決算数値の差異

さらに ESV 報告書は、SNA と GAAP 会計の数値はそれぞれが完全であることに相当な価値があるため、相互に隣同士で存在すべきであると述べ、特に両者の相違を説明し、特定することが重要であるとしている⁴⁶⁾。近年、年次報告書において財務省の非開示文書を用いて ESV が比較表を開示するようになった。

表15は、SNAにおける中央政府の範囲をGAAP会計に一致させた場合の、GAAP会計の純資産とSNAの純資産の相違を分析している。

SNA（原則）によれば、2010年はGAAP会計より総額で純資産が約6000億クローナ増加する。その内訳は、無形・有形固定資産の評価に関するものが約3000億クローナ増加、有価証券の評価に関するものが約1000億クローナ増加、中央政府の範囲の相違に関するものが約1000億クローナ増加、計算の不完全さによるものが約2000億クローナ増加する一方で、緊急資産

表15 GAAP会計の純資産とSNA基準の純資産の差異

(単位：10億クローナ)

	2010	2009
GAAP会計に基づく中央政府の純資産（期末）	- 351	- 384
<i>純資産から支出 (outgoing) 項目</i>		
備蓄資産	- 95	- 97
商業活動の有形資産	- 13	- 22
債務管理庁、中央就学支援委員会等以外の政府外局における債権と債務価値の調整、中央就学支援委員会および輸出信用委員会	89	90
30		22
<i>SNA原則に従った中央政府資産における将来項目</i>		
上場株式の市場価値への評価替え	89	84
有形資産・消耗設備におけるVATによる増加および実際の価格レベルへの指数計算、ならびにソフトウェア工学の活性化	315	312
政府債務や他の金融項目の市場価値への評価替え	5	- 22
払込資本 (original capital) を超える中央銀行の自己資本	72	77
ノルランド基金、中央銀行記念基金、一般相続基金等の有価証券	24	28
地方政府部門の年金債務に対する賃金税	79	81
その他	- 4	6
SNA原則に従った中央政府の純資産（期末）	240	175

(資料) Finansdepartementet (2012) p. 205より作成。

46) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 82.

(Emergency assets) について約1000億クローナが自己資本から控除されている。

(3) SNA とGAAP 会計の差異の要因

そもそも SNA は、マクロ経済分析や国際比較のために国民経済全体を描き出す手段である。それに対して GAAP 会計は、財政運営を統制して運営管理の説明責任を求める見地から、政府の財政をビジネス用語で描き出す手段であると ESV 報告書では定義している⁴⁷⁾。特に2つの会計は、発生主義である点などは類似しているが、会計単位 (accounting entity) や評価基準が相違している。

中央政府の範囲の相違

GAAP会計 (年次報告書) においては、原則として全てのエージェンシーが対象となっているが、予算法 (Budget Act) や関連規定において、スウェーデン中央銀行 (The central Bank of Sweden)、一般年金ファンド (The General Pension Fund)、プレミアム年金ファンド (The Premium Pension Fund) が除外されている⁴⁸⁾。

SNA においても、SNA の規定に従った組織が中央政府部門とされているが、GAAP 会計の範囲と同じではない。もっとも大きな相違は、法律上は政府部門のエージェンシーとなっている公益企業 (Public Utilities) やスウェーデン年金庁 (The Swedish Pension Agency) が、SNA では法人部門と社会保障部門に分類されている点である⁴⁹⁾。

ESV は、公益企業やスウェーデン年金庁は SNA に含まれるべきであるとしている⁵⁰⁾。

評価基準の相違

SNA では一般的に市場価格 (market prices) 又は再調達コスト (replacement cost) が適用され、GAAP 会計では取得価格 (acquisition value) 又は場合によっては公正価値 (fair value) が適用されている⁵¹⁾。

(4) 最近の議論

ESV 報告書では、予算編成過程における「歳出総額」の算定の基礎となる SNA との整合性を意識している⁵²⁾。しかし、SNA の資産評価を GAAP 会計や予算会計に適用することに対

47) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 81.

48) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 81.

49) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 81.

50) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 81.

51) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 71.

52) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 83.

して、ESV は否定的である⁵³⁾。というのは、ESV が中央政府予算の表示方法 (presentation) や予算残高 (Budget Balance) の算定方法に影響を与えることに対して慎重な姿勢をとっているからである。

一般的に国際公会計基準等は、政府予算の設計 (design) に影響を与えるものではなく、政府予算は現金主義又は少なくとも発生主義に調整されており、多様な表示方式となっている⁵⁴⁾。

しかし、仮に GAAP 会計や予算会計における有形・無形固定資産の評価のルールが、取得価格 (acquisition value) ではなく、再調達コスト (replacement cost) となれば、予算に影響を与える可能性がある。そのような評価方法は、国際公会計基準 (IPSAS) の代替的方法として存在し、EU においても議論されているものであり、結果として SNA に従った資産評価方法となる。

GAAP 会計のみならず予算会計にもこの方法を採用するようになると、減価償却費の基礎価格を取得価格よりも高くする必要があり、議決予算の要求額 (requirement of appropriations) や歳出上限 (expenditure ceilings) や現金調整項目 (cash correction items) にも影響を与えることになる。しかし ESV によれば、予算会計の予算収支は、今後も現金ベースが想定されているという⁵⁵⁾。

7. 債務管理庁の債務管理政策と中央政府財務諸表

3. で述べたように、政府が作成する連結財務諸表は、エージェンシーが作成する単体財務諸表を基礎にしている。連結財務諸表は、政府内の取引を相殺する。このため、政策的に利用されている統制目標が連結財務諸表ではなく、単体の財務諸表に開示されているケースも存在する。その一例として、債務管理庁の財務諸表を確認する。

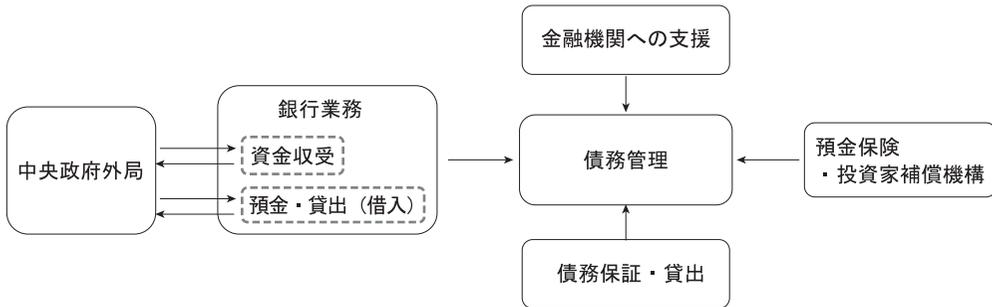
債務管理庁の業務を簡単に確認すると、図4に示す通りである。大きく分けると、「政府の銀行」(エージェンシー間の資金決済、預金口座の管理、政府に必要な資金調達)と「ブルーデンス政策主体」(債務保証及び投融资、預金保険・投資家保護、金融機関への支援)の二つに分かれる。これらの業務の双方に係るのが債務管理 (skuldförvaltning) である。

表16は、債務管理庁の年次会計報告書より、資本及び負債部分を抜き出したものである。中央政府の連結財務諸表の貸借対照表を示した表8と見比べると、債務管理庁が管理している政府債務額 (1兆1077億クローナ) が、中央政府の連結財務諸表で示されている額 (1兆755億

53) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 86. IPSASの完全導入にもコストが比較的高くつくとして否定的で (p. 85), 限定適用を提案している (p. 86)。

54) IPSASB (2011). 簡単な紹介は、関口 (2011)。

55) Ekonomistyrningsverket (2013) p. 86. IPSASの完全導入にもコストが比較的高くつくとして否定的で (p. 85), 限定適用を提案している (p.86)。



(資料) Risksgälden (2012) p. 4.

図4 債務管理庁の業務関係図

クローナ) よりも大きくなっている事が分かる。

中央政府の連結財務諸表では、核廃棄物基金の政府証券保有分、債務管理庁自身による預金保険基金及びプレミアム年金の政府証券保有分⁵⁶⁾が内部取引として相殺 (Eliminering, myndigheters innehav) されるからである。確かに、債務管理庁の年次会計報告書の注記で開示されている相殺額を債務管理庁の政府債務額から差し引くと、中央政府の連結財務諸表の開示額と一致する。

この他の中央政府の連結貸借対照表の各負債項目に占める債務管理庁の各項目比率を確認する。まず、債務管理庁の基金は493億クローナであり、中央政府の連結貸借対照表の同項目の50.4%にのぼる。この金額は、連結貸借対照表の注記に示された金融安定化基金 (247億クローナ)、預金保険基金 (246億クローナ) の合算額とほぼ一致する。

債務管理庁の引当金は債務保証損失引当金11億クローナが大半を占めるものの、連結貸借対照表の引当金の0.5%に過ぎない。連結貸借対照表の引当金は、年金その他類似債務に対する引当金が1957億クローナと93.7%を占めている。

債務管理庁のその他負債等は1317億クローナにのぼるが、このうち他の政府機関への債務1165億クローナは中央政府の連結貸借対照表では相殺される。そのため残額152億クローナが連結貸借対照表のその他負債になるが、同項目に占める比率は11.4%にとどまる。また、債務管理庁の期間調整項目428億クローナは、連結貸借対照表の同項目の50.1%を占める。

これらの項目を合算した中央政府の連結貸借対照表における政府総負債残高1兆6000億クローナに対し、債務管理庁の年次報告書における負債残高 (総計) は1兆3526億クローナに達し、84.5%を占める。

さらに2011年におけるSNAで開示される中央政府総負債 (central government liability) 1兆3962億クローナと比較すると、債務管理庁が管理している政府債務だけで1兆1078億クロー

56) Finansdepartmentet (2012) pp. 207-208.

表16 貸借対照表（債務管理庁単体、資本及び負債の部）

（単位：100万クローナ）

資本及び負債	2011/12/31	2010/12/31
外局資本	- 43,972	- 46,093
政府資本	1,772	1,868
前年度繰越による資本額変化	- 47,959	- 62,949
収支計算書による資本額変化	2,214	14,987
基金	49,344	43,130
基金	49,344	43,130
引当金	1,107	1,626
年金引当金	1	1
債務保証損失引当金	1,106	1,625
政府債務	1,107,675	1,151,468
(外局保有分を除いた政府債務)	1,075,470	1,113,306
内国債	863,527	881,385
(外局保有分を除いた内国債)	831,322	843,223
外国債	244,148	270,083
その他負債	131,786	127,189
その他の政府機関に対する負債	116,588	100,130
買掛金	35	27
その他負債	35,162	27,032
期間調整項目	42,846	48,275
未払費用	15,841	17,564
その他の前払収入	27,005	39,711
資本及び負債合計	1,308,785	1,325,594

引当金未積債務保証額

預金保険 1,138,533 947,646

保証プログラムに基づく金融機関への債務保証 90,735 176,347

その他 113,045 97,226

偶発債務

債務証券 8,125 7,600

(資料) Finansdepartementet (2012) p. 151, Table 3. 2, and p. 207 および Riksgälden (2012) p. 42.

ーナ、82.6%となる。債務管理庁が管理している他の債務を含めると、1兆3526億クローナとなり、粗計を単純に比較するならば、実に96.8%に達している。

おわりに

最後にこれまでの議論を簡潔に整理しておきたい。第一に、公会計としての GAAP 会計

(狭義の公会計)と予算会計を区別する必要がある。スウェーデンでは、目的の相違を意識しつつ、両者の数値をリンクさせ、差異の説明している。

第二に、エージェンシーの年次報告書を基礎に中央政府の連結年次報告書を作成する。その際、エージェンシーにおいても GAAP 会計と予算会計 2 つの会計制度の数値が存在し、両者を作成している。

第三に、現実の予算・決算データと予算編成過程との関連である。GAAP 会計に基づく業績評価と予算会計へのリンクに難しさが存在する。勘定科目の点では、歳出分野別に分類されているため、歳出分野別の評価が可能であるといえるが、業績評価は発生主義に基づくコストであり、財務省によれば「現実の歳出上限の設定は現金ベースで行っており」、発生主義ではない。つまり、認識基準の相違が業績評価と予算編成とのリンクを困難にしている一要因でもある。

第四に、3 つの会計の目的の相違と相互補完関係への意識から、差異の開示と説明がなされている。特に、広義の公会計と SNA (一般政府部門) では作成目的が相違しており、両者のリンクと差異の説明が意識されている。

第五に、連結財務諸表では、内部取引が相殺されるため、個々のエージェンシーが単体財務諸表を基礎として行っている政策上の目標計数が表示されない事がある。ただし、両者の差異を注記において開示している。

(執筆担当：伊集 (1), 関口 (2~6), 木村 (7))

付記：本論文は日本財政学会第70回大会（慶應義塾大学）での報告論文を加筆修正したものである。討論者をお引き受けいただいた田中秀明教授（明治大学）、フロアーから河音琢郎教授（立命館大学）に貴重なコメントを頂戴した。厚く御礼申し上げたい。なお、本論文は、日本学術振興会科研費・挑戦的萌芽研究「公会計制度と政府間財政関係および予算・監査制度の関連に関する国際比較分析」（研究代表者：関口智，課題番号：24653106）による成果の一部である。

参考文献

- Ekonomistyrningsverket (2013) *Comparison with international accounting standards etc.*, ESV 2013 : 21.
- Finansdepartementet (2012) *Årsredovisning för staten 2011*.
- IPSASB (2011) *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, IPSAS 24.
- IPSASB (2012) *IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines*, Consultation Paper.
- Ministry of Finance (2007) *Central Government Annual Report 2007*, Ministry of Finance.
- Ola Mattisson, Gert Paulsson and Torbjörn Tagesson (2002) "Sweden," in Klaus Lüder and Rowan Jones, *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag

Moderne Wirtschaft.

Riksgälden (2012) *Årsredovisning 2011*.

伊集守直・古市将人 (2013) 「スウェーデンの財政再建と予算制度改革」井手英策編『危機と再建の比較財政史』ミネルヴァ書房。

大森明 (2012) 「政府全体財務諸表の財政規律への活用可能性—イギリス、オーストラリアおよびニュージーランドの取り組みから」『会計検査研究』第45号。

加藤芳太郎 (1963) 「複式予算制度覚書」『経済と経済学』第11・12合併号, 121~146頁。

木村佳弘 (2013) 「スウェーデン中央政府における公会計制度」『都市問題』第104巻6号。

関口智 (2011) 「予算・決算統制と公会計制度：国際比較の視点から」『地方財政』第50巻9号。

関口智 (2014) 「イギリス地方財政・公会計制度とマリーズ・レビューの地方税改革論」『地方財政』53巻10号。

関口智・木村佳弘・伊集守直 (2009) 「スウェーデンの地方公会計制度と地方政府所有企業」『公営企業』第41巻第8号。

関口智・木村佳弘・伊集守直 (2010) 「地方公会計制度と予算・決算 アメリカとスウェーデンの比較」『立教経済学研究』第64巻第2号。

関口智・木村佳弘・伊集守直 (2011) 「アメリカ州・地方政府の公会計制度と公共企業体」『公営企業』第43巻第1号。

関口智・木村佳弘・伊集守直 (2012) 「ドイツ地方公企業の会計制度と業績評価指標」『公営企業』第43巻第11号。

関口智・木村佳弘 (2012) 「アメリカ州・地方政府と公共企業体における業績評価指標 予算統制と監査制度を意識して」『公営企業』第44巻第6号。

関口智・伊集守直 (2012) 「スウェーデンの地方政府と地方政府所有企業における業績評価指標 予算統制と監査制度を意識して」『公営企業』第44巻第5号。

田中秀明 (2001) 「スウェーデン～福祉国家を支えるための抜本改革」『民間の経営理念や手法を導入した予算・財政のマネジメントの改革』財務省財務総合政策研究所。

田中秀明 (2005) 「マクロ財政運営と公会計情報 公会計の役割と限界」PRI Discussion Paper Series, No. 05A 06.

吉田寛 (1991) 「政府会計の国際比較 (3) スウェーデンの政府会計」『会計』第140巻第4号, 453~475頁。

山本清 (2001) 『政府会計の改革』中央経済社。

ヒアリング調査

スウェーデン監査庁 (Riksrevisionen) Filip Cassel 氏 2012年9月11日

スウェーデン財政運営庁 (ESV) Claes Göran Gustavsson 氏 2012年9月12日

スウェーデン財務省 Karl Bergstrand 氏, Karl Guteberg 氏 2012年9月14日