

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 —

関口 智, 木村 佳弘, 伊集 守直

1 はじめに

周知のように、日本の公会計制度改革の議論は、中央政府・地方政府を問わず、ある時点までは局所的に行われてきた。歴史的に見ると、1960年代の地方財務会計制度調査会及び第一次臨時行政調査会の議論、1980年代の熊本県、神戸市におけるバランス・シート作成の議論、そして地方自治協会「企業会計の手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する研究会」報告書等がある。それが、1990年代後半以降になると、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、公会計制度改革、中でもバランス・シート作成の議論が急速に高まったことは記憶に新しい。

近年、急速に進む日本の公会計制度改革に対し、財政学的な観点からどのような評価を与えるか。この課題に迫る一手法として、既に公会計制度改革に一定の進展が見られる他の先進国との比較を通じて、論点を抽出することが有益と考えられる。この問題意識に基づき、本稿では、1980年代以降に公会計制度改革が進展してきたアメリカとスウェーデンを取り上げ、比較分析を行う。

両国を検討することによって得られた知見に基いて、日本の公会計制度改革の議論をあらかじめ簡単に整理しておこう。日本のこれまでの議論では、従来の予算・決算との関係や、従来の財務書類との関係が明確に意識されてきたとは言い難い。その要因の一つには、制度を論じる際に意識している公会計の概念の混同、つまり、広義の公会計と狭義の公会計との混同、狭義の公会計と予算会計との混同が見られたことにあるものと思われる。

このことを示すため、本稿では、表1に示されるように、公会計（狭義、広義）の概念区分を明確にするとともに、認識基準（現金主義、発生主義）と簿記法（単式簿記、複式簿記）を区別する。この区分を行ったうえで、アメリカ、スウェーデンの各国別に公会計制度を記述しつつ、広義の公会計制度の内部、つまり狭義の公会計制度と予算会計の関係を比較する。

さらに、各国の公営企業類似組織（アメリカ：州・地方公共事業体 public authority, スウェーデン：地方政府所有企業 kommunal företag）を取り上げる。その際、連結の重層性

表1 日本の予算会計と公会計改革論

	広義の公会計	
	予算会計 ←	公会計 (狭義)
認識基準	現金主義	発生主義
簿記法	単式簿記	複式簿記

(資料) 関口 [2009]。

(公営企業類似組織内の連結、公営企業類似組織と地方政府の連結) を踏まえる。そのうえで、地方政府本体に適応される会計基準の相違を意識しながら、連結会計作成時における具体的な会計処理方法について確認する。その際、財務諸表自体を分析し、開示形式を具体的に確認するとともに、財務諸表の相互関連 (どのように有機的に関連させようとしているか) の把握にも留意する。最後に、日本との比較を交えつつ若干の小括を行う¹⁾。

2 アメリカの地方公会計制度

本節では、20世紀初頭から体系的な財務報告制度が形成され、1990年代に発生主義に基づく財務諸表の作成が会計基準に明示されたアメリカの州・地方公会計制度について概観する。その際、アメリカにおける州・地方政府や州・地方公共企業体 (public authority) における会計制度の全体像を明らかにした上で、ニューヨーク州都市交通局 (Metropolitan Transportation Authority : 以下、MTA) の財務諸表と会計処理を事例として取り上げる。MTAに着目する理由は、事業規模の大きさ、MTAに対する州・地方政府からの多額の経常補助、MTA会計情報の特殊性 (GASBにより義務づけられてない会計情報の開示)、連結会計の「重層性」を確認し得ること (MTA自体が他の authority や company に影響を与えている)、という四点である。

2.1 アメリカの会計制度における地方公会計制度の位置づけ

2.1.1 広義の公会計：予算会計と GAAP 会計の区別

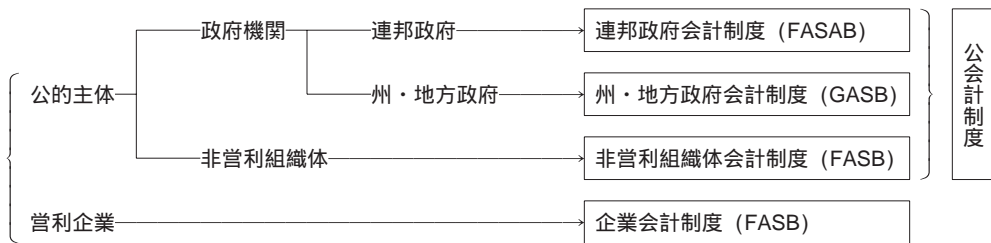
まず、表2を用いながら、アメリカにおける広義の公会計について、ニューヨーク州を事例

1) 執筆者3名は、2008年度から地方公会計制度の国際比較を行い、次の点に留意して研究を行っている (地方公営企業連絡協議会調査研究事業)。主な視点は、予算制度との関係、会計情報作成の目的、各国の地方公会計制度の変遷における歴史的経緯、企業会計基準との主要な相違点、連結会計の範囲及び方法、連結作成時における会計基準の相違調整、利用者による会計情報の利用状況等、である。本論文は、主としてアメリカとスウェーデンでの現地調査での成果を比較・検討している。

表2 アメリカの予算会計と公会計（ニューヨーク州の事例）

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

(注) ニューヨーク市は予算会計で発生主義を採用している稀なケースである。
 (資料) Deloitte (2009年9月9日) および KPMG (2009年9月11日) における現地ヒアリングに基づき筆者作成。



(資料) 古市 [2002], 図表1。

図1 アメリカの会計制度の概要

に全体像を確認しておこう。アメリカにおける広義の公会計には、大別して予算会計 (budgetary accounting) と GAAP 会計 (GAAP accounting) がある²⁾。

予算会計は、認識基準はおおむね現金主義であり、記帳方法は複式簿記によっている。一方、GAAP 会計は、認識基準はおおむね発生主義であり、記帳方法は複式簿記によっている。日本との比較で指摘すべきは、ニューヨーク州では予算会計・GAAP 会計ともに複式簿記を採用している点である。

2 1 2 アメリカ会計制度の全体像と制度設定主体：GAAP 会計

次に、アメリカの狭義の公会計制度 (GAAP 会計) を、アメリカの会計制度の中に位置付けてみよう。図1にあるように、アメリカでは公会計と企業会計とを明確に区分している。特に、公会計の領域では、公的主体を 連邦政府、 州・地方政府、 非営利組織体、の3つにグループ化して公会計基準を設定している。そして、公会計基準の設定手続きに関し、いわゆる「デュー・プロセス」と呼ばれる公開主義に基づく適正手続によるべきことなど、設定手続きが明確に定められている。ここでは、政府機関である連邦政府と州・地方政府の会計基準の設定主体について述べておこう³⁾。

2) 第3節で分析対象とするスウェーデンも同様である。

3) 非営利組織体の会計基準の設定主体は、独立した民間機関で、企業会計基準も設定している財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) である。FASB は、常設の会計基準設定機関として会計概念フレームワークや会計基準の設定を行っている。

連邦政府の実質的な会計基準の設定主体は、連邦会計基準諮問審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board : FASAB) である。FASAB は、会計検査院 (General Accountability Office : GAO), 行政管理予算庁 (Office of Management and Budget : OMB) および財務省 (Department of Treasury) の三者の常設の諮問機関として、連邦政府の会計概念フレームワークや会計基準の設定を行っている。

本節で着目する、州・地方政府の実質的な会計基準の設定主体は、独立した民間機関である政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board : GASB) である。GASB も常設機関として、州・地方政府の会計概念フレームワークや会計基準の設定を行っている。

問題は、州・地方政府による GASB 基準の採用が強制か否かである。結論を述べれば、採用するか否かの選択は、州・地方政府の判断による。というのは、State rights (州の権利, 独立性) があるからである。この点は、1934年の証券法によって、民間企業が株式や借り入れで資金調達をするときは、連邦の行政機関である証券取引委員会 (SEC) が FASB 基準による財務諸表を要求している状況と異なっている。

つまり、連邦の行政機関である SEC は州・地方政府に対して GASB 基準の採用に関して直接的な強制はできない。そこで SEC は、1934年取引所法規則15c2 12で、州・地方債の引受機関に対して「州・地方債の発行者 (州・地方政府) が、発行時の開示とその後の継続開示を行うこと」を義務付ける形で、間接的に州・地方政府が GASB 基準を採用するように促している⁴⁾。

また、GASB 基準による狭義の GAAP 会計と予算会計との関係も重要である。後に見るように、GASB 基準では予算会計の基準は設定していないものの、法的に予算を採用しているすべての政府に、予算ベースの報告 (reporting) を要求している⁵⁾。

このように予算会計をも意識すると、GASB 基準書における予算への配慮も、より明確となる。確かに、GASB も GAAP 会計で作成された一般目的外部財務諸表 (狭義の公会計) が

説明責任の査定, 資源配分, 投資, その他の意思決定に用いられるすべての情報		
すべての財務報告		その他の情報
一般目的外部財務報告 (財務報告書・ポピュラーレポート・その他個別の報告書を含む)	その他の財務情報 (予算, 申請書, 補助金交付機関への報告書含む。)	
一般目的財務諸表 (注記含む)	補足情報 (定性・定量的情報)	

(資料) GASB [1987] figure 1 を加工して作成。

図2 GASB の想定する情報 : GAPP 会計と予算会計の関係

4) KPMG ヒアリング (2009年9月11日)。

5) KPMG ヒアリング (2009年9月11日)。

その中心事項という視点は持っている。しかし、GASBでは企業業績を測定する際に用いる経済的尺度の重要性のみを指摘しているのではない。むしろ、図2にあるように、非財務的情報や予算会計での開示事項の重要性を意識している⁶⁾。つまり、GAAP会計と予算会計の両者を有機的に関連させて捉える姿勢が見られる。

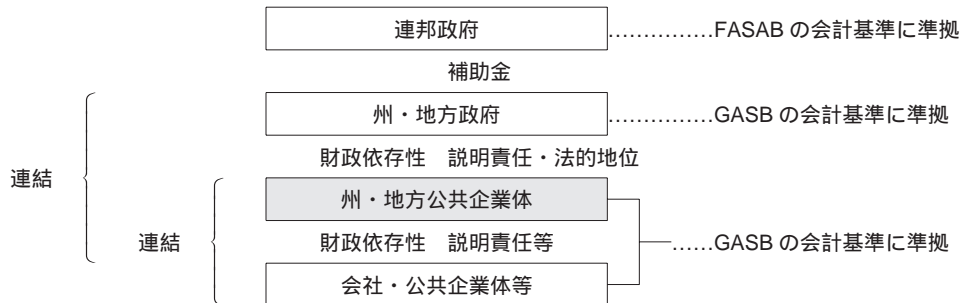
2 1 3 州・地方公共事業体に対する公会計制度の適用範囲と連結会計

図3から、アメリカの州・地方公共企業体の会計制度における位置づけを概観する。そうすることで、同企業体の財務諸表が、関係する政府や企業などの財務諸表作成の中でどのように利用されるのかをあらかじめ確認する。

同図には、連邦政府が州・地方政府に補助金を交付し、州・地方政府が州・地方公共企業体に影響力があり、同企業体もその関連グループ（会社や公共企業体）に影響力がある状況が示されている。

まず、連邦政府、地方政府はそれぞれFASABとGASBという公会計基準に基づいて、個別財務諸表を作成する。次に、本項で着目する州・地方公共企業体とそのグループ企業は、GASBに基づいて個別財務諸表を作成し、その後、州・地方政府公共企業体グループの連結財務諸表を作成する（連結）。この場合、それぞれの個別財務諸表の作成もGASBに基づいているので、連結財務諸表作成上も問題は生じにくい。さらに、州・地方政府が州・地方政府公共企業体グループを含んだ連結財務諸表を作成する（連結）。

なお、これらの企業体はGASBが規定する財務報告事業体の定義基準を満たしているものとして記載している。そのような前提条件を述べたのは、州政府の総合年次財務レポートに含まれるファンドと企業体は、州政府が説明責任を有する対象である等の、法的地位（legal standing）、財政依存性（fiscal dependency）および財務説明責任（financial accountability）というGASBの定義基準を満たす必要があるからである。



(資料) Deloitte (2009年9月9日) および KPMG (2009年9月11日) における現地ヒアリングに基づき筆者作成。

図3 アメリカ公会計制度の適用範囲

6) GASB [1987], para. 5 7.

次に、GAAP 会計と予算会計との関係に注目してみよう。既に述べたように、GASB は予算会計の基準は設定していないが、法的に予算を採用しているすべての政府には、予算会計に関連する報告も要求している。ただし、すべてのファンドに予算ベースの財務諸表があるというわけではない。これらのファンドが法的に採用された予算をもっているときに、予算会計での活動報告書 (statement of activity) が必要になる⁷⁾。

この点について、本節で焦点を当てる MTA の予算承認は、あくまでも後述する MTA 委員会であり、ニューヨーク州政府に MTA 予算の承認権限があるのではない⁸⁾。つまり、MTA 予算は法的な文書ではないため、MTA の財務諸表では予算会計での報告は必要とされていない。しかし、任意での報告は可能である。そこで、MTA は財務諸表上で、予算会計での決算と GAAP 会計の決算とを、任意で比較をしている。それを容易にしているのが複式簿記による記帳である。

2.2 州・地方公共企業体の財務諸表と会計処理 MTA を事例として

本項は、州・地方公共企業体の財務諸表と会計処理について、MTA を事例として解説する。その際、予算会計との関係も意識しながら、GAAP 会計に焦点を当てて分析する。

2.2.1 MTA の組織構造と財務諸表の構造⁹⁾

MTA は、ニューヨーク公共企業体法 (New York Public Authorities Law) に基づいて設立された公益法人であり、ニューヨーク州の一部局となっている。2008年度時点の MTA グループの組織構造を図4に示した。

2008年の年次報告書によれば、MTA は4つの局 (authority) と5つの会社 (company) から構成されている。これらの局と会社の全体的監督、計画、および管理を行うのが MTA 本部 (MTA Headquarter) である¹⁰⁾。MTA 本部には、民間企業の本社取締役会に相当する MTA 委員会 (Board of Metropolitan Transportation Authority) が設置され、その委員はニューヨーク州知事から6名、ニューヨーク市長から4名、郡長から6名が指名され、ニューヨーク州議会の承認を受ける¹¹⁾。

このような組織構造を反映すべく、財務諸表が作成される。MTA の作成する財務諸表は、連結バランス・シート (Consolidated Balance Sheets)、連結収支及び純資産変動計算書 (Consolidated Statements of Revenues, Expenses, and Changes in Net Assets)、連結キャ

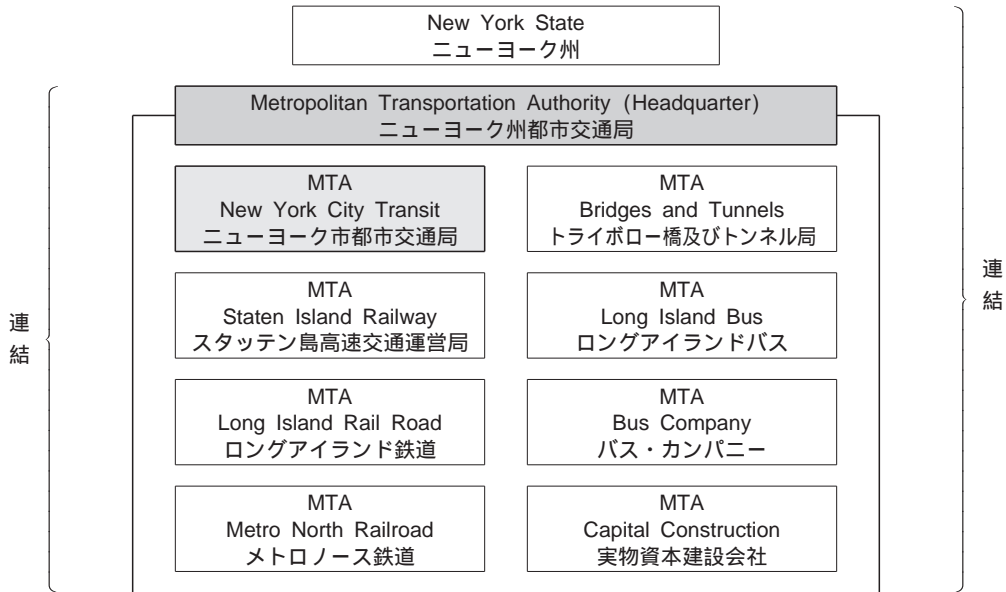
7) KPMG ヒアリング (2009年9月11日)。

8) MTA ヒアリング (2009年9月10日)。

9) MTA グループに関する記述は、Metropolitan Transportation Authority [2008] に負うところが大きい。

10) 予算、キャッシュ管理、財政、法務、不動産、財務、危機管理、およびその他の機能が含まれる。

11) MTA ヒアリング (2009年9月10日)。さらに、MTA 委員会の下に目的別の委員会が設置されている。



(資料) Metropolitan Transportation Authority [2008 : 71] 等より作成。

図4 MTAグループの組織構造と財務諸表

ッシュ・フロー計算書 (Consolidated Statements of Cash Flows) であるが¹²⁾、それぞれ以下のような構造になっている。

第一に、MTAの連結財務諸表では、関連グループ(局と会社)を連結している(連結¹³⁾)。第二に、MTAグループはニューヨーク州の構成単位(Component Unit)と位置づけられることから、その連結財務諸表は、ニューヨーク州政府の連結財務諸表の構成単位(Component units)の項目に掲載される(連結)。

このような連結財務諸表の構造は、監査プロセスにも一定の影響を与えている。そこで、表3に基づき、監査プロセスの完了を示す監査報告書作成日に着目して、MTAグループに属するニューヨーク市都市交通局(New York City Transit Authority : NYCTA)を例に、確認してみたい。

外部監査人は、まずNYCTAの監査を行う。次に、MTAグループの連結財務諸表の監査を行う。最後に、MTAグループの連結財務諸表を含んだニューヨーク州の財務諸表の監査を行う。同表から確認されるように、以上の3段階のプロセスで外部監査人の意見形成がなされていることが確認できる。また注目すべきは、おおむね決算後4ヶ月で外部監査人の監査も終了している点である。これは、公会計基準に従った決算に即時性があることを示している。こ

12) なお、GASB第34号に従い、財務諸表の前に経営状況に関する討議・分析情報(Management's Discussion and Analysis)が掲げられている。

13) すべての重要な関連グループの取引は、連結上は相殺されている。

表3 ニューヨーク州とMTAグループの決算日と監査報告書作成日の関係

(1) 2006年度

	決算日	外部監査人	
		名称	監査報告書提出日
ニューヨーク州	2007/3/31	KPMG	2007/7/23
MTA グループ	2006/12/31	Deloitte	2007/4/20
MTA New York City Transit	2006/12/31	Pricewaterhouse	2007/4/6

(資料) State of New York [2007: 16] Metropolitan Transportation Authority [2007: 11], New York City Transit Authority [2007: 1]

(2) 2007年度

	決算日	外部監査人	
		名称	監査報告書提出日
ニューヨーク州	2008/3/31	KPMG	2008/7/25
MTA グループ	2007/12/31	Deloitte	2008/4/24
MTA New York City Transit	2007/12/31	Pricewaterhouse	2008/4/11

(資料) State of New York [2008: 16] Metropolitan Transportation Authority [2008: 11], New York City Transit Authority [2008: 1]

(3) 2008年度

	決算日	外部監査人	
		名称	監査報告書提出日
ニューヨーク州	2009/3/31	KPMG	2009/7/24
MTA グループ	2008/12/31	Deloitte	2009/4/22
MTA New York City Transit	2008/12/31	Pricewaterhouse	2009/4/22

(資料) State of New York [2009: 16] Metropolitan Transportation Authority [2009: 2], New York City Transit Authority [2009: 1]

の即時性も、複式簿記の導入による効果が大きい。

2.2.2 MTAグループの会計基準と会計処理

次に、MTAグループに適用される会計基準と会計処理のあり方について検討していこう。

まず、会計基準について見れば、MTAグループは、GASB基準書第20号の「企業ファンド会計における会計処理及び財務報告 (Accounting and Financial Reporting for Proprietary Fund Accounting)」に従って、すべてのGASBの声明を可能な限り適用している。

また、FASB基準書との関連については、FASB基準書のうち、1989年11月30日以前に発表されたFASB基準書とその解釈 (FASB Statements and Interpretations) は、GASB基準書に抵触しなければすべて適用し、1989年11月30日以降に発行されたものは適用しない方針にしている¹⁴⁾。

14) Metropolitan Transportation Authority [2008], p. 35.

次に MTA の会計処理について、その特徴を確認しておこう。第一に、連結対象の考え方である。上述したように、MTA グループで連結対象となる事業体は、GASB が規定する財務報告事業体の定義基準（法的地位、財政依存性、財務説明責任）を満たしている。また、MTA の関連グループは MTA が説明責任を有しており、従って、これらの関連グループが個別の説明責任を持つ実体として活動に関する説明責任を果たすよう要求する法的要件はないこと、MTA 委員会の支配下にあること、MTA 関連グループのすべての収益は組織全体をサポートするために使用されること等により、MTA の財務諸表に連結される¹⁵⁾。つまり、FASB 基準書とは異なり、株式所有による支配権が報告主体にとっての基準の出発点ではない¹⁶⁾。

第二に、州・地方政府からの補助金の処理である。MTA グループへの補助金は、主として、ニューヨーク州政府からの補助金と、ニューヨーク市等の地方政府からの補助金で構成されている。これらの補助金には経常補助金と資本補助金がある。

経常補助金は、営業費用を補填する性格を持つ。その性格を反映するように、収支及び純資産変動計算書上では営業損益の後に非営業収入として認識される。MTA の場合にも、オペレーションをカバーするだけの売上がどれくらいあるのかということが一番重要になることを反映しているといえる¹⁷⁾。

一方、資本補助金（資本プロジェクトに対する助成金と予算割当額）は、資本支出の財源を補填する性格を持つ。従って、同補助金は、資本的支出の弁済を求めて資金提供機関に要求が提出されたときに計上されている。

2001年からは、GASB 基準書第33号（非交換取引の会計と財務報告、Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions）に従い、資本補助金（助成金と予算割当額）は非営業収支合計の後に別途計上されている。つまり、資本補助金は収入として認識されるが、経常的な収入ではないので、別建てで開示される¹⁸⁾。

第三に、州・地方政府からの資本補助金によって取得した固定資産に関連する会計処理である。MTA グループでは補助金で取得した資産も減価償却を行っている。また、補助金収入と減価償却費との対応については、補助金受取時に収入計上している。換言すれば、補助金収入を繰り延べて、固定資産の減価償却に対応する形で収益計上するという処理を行っていない¹⁹⁾。

第四に、MTA 職員の年金債務の問題である。企業会計基準である FASB 基準書では年金資産が年金負債に達していないと、バランス・シートに負債計上する処理となっている。これ

15) Metropolitan Transportation Authority [2008], p. 33.

16) GASB [2006], p. 26.

17) Deloitte ヒアリング (2009年9月9日)。

18) Deloitte ヒアリング (2009年9月9日)。

19) この点に関して、アメリカでは一定の議論はあったが、採用していないということである (Deloitte ヒアリング, 2009年9月9日)。

に対して、公会計基準である GASB 基準書では、年金資産が年金債務よりも少ない場合であっても、毎年継続的に年金資産として拠出をしていけば、バランス・シートに負債として計上しない。これは、政府の永続性に着目したアプローチである。

近年、GASB は負債に関する定義を変更した。それは、政府が回避できそうにない将来資源の犠牲というものである²⁰⁾。それに対応して年金に関して行われた調整に関して、退職後給付と年金が別扱いになっているのはおかしいのではないかという議論があり、現在 GASB で検討中である²¹⁾。

第五に、MTA 職員の年金以外の退職後給付債務の問題、中でも退職後医療債務の計上問題である。FASB 基準書では、1993年に強制適用となっている²²⁾。これに対して、MTA グループは、GASB 基準書第45号²³⁾ (雇用主による年金以外の退職後給付に関する会計と財務報告、Accounting and Financial Reporting by Employers for Postemployment Benefits Other Than Pensions) の発効に伴って2007年に採用した。後に見るように、この基準の採用によって MTA の財務諸表に与えた影響は小さいとはいえないものである。

この基準の採用理由に関して、FASB と GASB の間で扱い方が違っていたということで、その違いをなくしたということ以外にとくに理由はないとの見解²⁴⁾ はあったが、なぜ民間企業に比べて導入に時間がかかったのかに関する、明確な回答は得られることができなかった。

2 2 3 MTA グループの連結財務諸表分析：連結収支及び純資産変動計算書

ここでは、MTA グループの財務諸表のうち、主な財務諸表の利用者がその有用性を指摘している連結収支及び純資産変動計算書を用いて状況を読み取ってみたい。

まず、2002年から2008年までの連結収支及び純資産変動計算書の変動(表4)を確認すると、一見して MTA グループが経常的に営業損失となっており、営業費用が営業収入で賄えていない状況にあること、そして、その金額が増加していることがわかる。加えて、その損失が「充当前損失」であることから、営業損失を非営業収入でも補填しきれず、その金額も増加していることも確認できる。さらに、2007年以降は充当前損失が大幅に拡大したため、これまで期中純資産をプラスにしていた「資本計画に限定される補助金等」では補填できない規模になっていることがわかる。

これらの要因としては、大きく分けて、人件費の拡大(主に年金以外の退職給付費用の計上開始)、補助金・交付金・租税収入の減少、資本支出の増大が指摘できる。これらの点について、経常収支と資本収支に分けて確認してみよう。

20) KPMG ヒアリング (2009年9月11日)。

21) Deloitte ヒアリング (2009年9月9日)。

22) アメリカの民間企業における退職後給付(医療・年金)会計については、関口 [2007] を参照。

23) 2006年12月15日後に始まる財務諸表の期間から有効になった。

24) Deloitte ヒアリング (2009年9月9日)。

表4 MTAの連結収支及び純資産変動計算書

(単位：百万ドル)

	MTA 連結収支及び純資産変動計算書						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
営業収入	4,053	4,544	4,837	5,198	5,487	5,666	5,932
料金収入	3,912	3,206	3,424	3,606	3,840	3,995	4,241
通行料		1,022	1,097	1,205	1,241	1,251	1,274
賃貸料・運送料・その他収入	141	316	316	387	406	420	417
営業費用	6,992	7,582	8,013	8,752	9,330	11,502	12,323
給料・賃金	3,435	3,548	3,645	3,819	4,123	4,339	4,560
年金及びその他雇用者給付	1,171	1,185	1,403	1,618	1,623	1,690	1,876
年金以外の退職後給付						1,575	1,656
牽引・推進力 (燃料・電力)		185	203	253	278	294	307
バス・電車の燃料 (燃料・電力)	277	73	95	143	178	193	287
保険		56	66	67	49	66	1
損害賠償 (Public liability and claims)	140	187	133	90	93	164	152
パラトランジット・サービス契約：コンピュータ、工学技術、その他コンサルタント・サービス	430	124	135	158	184	233	299
維持管理、その他の事業契約：コンピュータ、工学技術、その他コンサルタント・サービス		387	408	460	527	520	584
専門サービス契約：コンピュータ、工学技術、その他コンサルタント・サービス		202	180	227	177	181	204
汚染改善プロジェクト							43
原材料・貯蔵品	410	390	370	405	448	518	532
減価償却費	1,135	1,235	1,344	1,474	1,606	1,689	1,791
その他	6	10	31	38	44	40	33
営業損失 ()	2,939	3,038	3,176	3,554	3,843	5,836	6,391
純非営業収入 ()	1,633	2,267	2,498	2,660	3,315	3,735	2,978
補助金・交付金・租税収入	2,097	2,394	2,847	3,466	4,119	4,504	3,949
ニューヨーク州からの補助金	1,215	1,357	1,442	1,665	2,054	2,291	2,434
ニューヨーク市と地方からの補助金	453	619	1,011	1,383	1,671	1,814	1,116
ニューヨーク州からの営業補助金	230	211	206	230	206	211	208
ニューヨーク市と地方からの営業補助金	199	207	188	188	188	188	191
資本計画・債務償還に限定された営業収入からの資金							
ニュー・ヘイブン線に関連するコネチカット交通局からの営業補助金	47	56	52	44	53	64	64
ダッチェス・オレンジ・ロックランド郡への補助金	14	20	22	23	20	17	11
郊外高速交通基金への補助金		19	20	20	20	20	
長期負債支払利子	558	780	819	984	1,039	1,054	1,209
駅舎の維持・営業・利用評価	117	125	129	134	137	142	148
地下鉄車両除却損	58	31	1	2			
ワールドトレードセンター保険からの収入	9	398					
未実現投資利益 (損失)		18	15	7			
その他の非営業収入	11	162	317	38	85	116	37
充当前損失 (+)	1,306	771	678	894	528	2,101	3,413
資本計画に限定される補助金等	1,666	1,422	761	1,291	1,898	2,035	2,450
期中純資産の変動	360	651	83	397	1,370	66	963
当期首純資産	16,502	16,862	17,513	17,596	17,993	19,363	19,297
当期末純資産	16,862	17,513	17,596	17,993	19,363	19,297	18,334

(資料) Metropolitan Transportation Authority, Annual Report 各年度より作成。

まず、経常収支である。営業費用に占める営業収入の比率をとると、2002年の58.0%から、2008年の48.1%まで減少している。これは、営業費用の増加率が、営業収入の増加率を上回ることに由来する。営業費用が増加した理由は、年金以外の退職後給付費用（Postemployment benefits other than pensions）の計上（2007年以降）、以外の人件費増大、減価償却費の増大である。この結果、営業損失は2002年の 29億3900万ドルから、2008年には 63億9100万ドルへと拡大している。

そもそも MTA は、ニューヨーク州法により収支均衡を義務付けられている。しかし、その収支均衡の概念は、営業費用を営業収入で均衡させるというのではなく、営業費用を営業収入と補助金収入とで均衡させるというものである²⁵⁾。そのため、MTA は営業損失の大きさは問題であるとの姿勢はあるものの、単に営業損失が生じることをもって問題であるとの姿勢はとっていない。むしろ、アメリカの交通輸送機関は全体の営業費用（運営経費）の30～50%を営業収入（運賃収入）でカバーできれば良いと考えられているので、50%程度カバーできている MTA の状況は、全米で一番高いかそれに近い水準であると認識されている²⁶⁾。

確かに、2002年以降で確認すると、営業費用が営業収入のみで賄えている状況になったことはない。常に州・地方政府からの補助金等である純非営業収入で補填している状況にある。しかし、2008年時点では、その営業損失を補う純非営業収入が急減し、営業損失の過半（53.6%）を充当できておらず、このような状況については、MTA も問題視している。

その要因について分析するためには、純非営業収入のうち「補助金・交付金・租税収入」、つまり経常補助金の減少と、「長期負債支払利子」の増加に着目する必要がある。ここでは、経常補助金に着目し、2008年までの経常的補助金の財源について検討しておこう。

MTA に対する経常補助金の主たる原資は、抵当権登記税と州目的税の収入である。しかし、ニューヨーク市の2010年度予算会計（Financial Plan 2010年1月28日）によれば、抵当権登記税は、2007年から2010年の3年間で75.7%もの減少を記録している。このため、ニューヨーク市と地方からの補助金（抵当権登記税収にほぼ相当）は、2007年以降、減少している。つまり、補助金・交付金・租税収入の減少、中でもニューヨーク市と地方からの補助金の減少によって、充当前損失は、表4に示されるように、2002年の 13億600万ドルから、2008年には 34億1300万ドルに膨らんでしまったといえよう²⁷⁾。

充当前損失を補填するのが、資本補助金（資本計画に限定充当される補助金等）による収入である。この収入は、2006年までは充当前損失を上回っていた。しかし、2007年以降は、収入額が伸びているにも関わらず、充当前損失を下回った。このため、期中純資産にマイナスの変

25) MTA ヒアリング（2009年9月10日）。

26) MTA ヒアリング（2009年9月10日）。

27) ニューヨーク市から直接補助を受けていた NYCTA での減り幅が激しくなることは、後掲表9や MTA グループの運営活動別情報（注記情報）からも明らかである。

動を与えている。その要因について分析するためには、資本収支に着目する必要がある。

まず、資本支出の増大に着目してみよう。MTAは、GASBでは要求されていない5カ年設備投資計画を作成し、州資本計画監視委員会（State's Capital Program Review Board）の承認を経ている（表5）²⁸⁾。一方、この資本支出の計画に対する収入計画は、支出計画に及ば

表5 MTA 資本計画予定（2008年 2013年）

（単位：百万ドル）

コア資本計画 (Core Capital Program)	
ニューヨーク市交通局	14,265
ロングアイランド鉄道	2,630
メトロノース鉄道	1,770
MTA バス	363
セキュリティプログラム	590
内部補助	421
計画1 合計	20,038
コア資本計画合計	20,785
現存拡張計画の完成	5,519
計画2 合計	26,304
新しい拡張計画	
通信列車制御の設置継続とクイーンズ線 (CBTC Flushing and Queens Blvd. lines)	1,425
2番街線の新フェーズ (Second Avenue Subway Next Phase)	1,000
ペンシルバニア駅へのアクセス (Penn Access)	400
ジャマイカ線輸送容量の改善 (Jamaica Capacity Improvement)	150
7線拡張 (#7 Fleet Expansion)	175
輸送容量計画調査 (Capacity Planning Studies)	50
持続可能投資 (Sustainability Investments)	50
計画3 合計	29,554

(注) 計画1とコア資本計画の差額は Market Uncertainty Fund 等による資金確保見込みを含む。

(資料) Metropolitan Transportation Authority, *MTA Capital Program 2008 2013* (2008年2月) より筆者作成。

表6 MTA 資本計画の財源

（単位：百万ドル）

連邦政府からの公式補助及びフレキシブル補助	8,100
連邦債 (federal security)	590
ニューヨーク市 (MTA バス含む)	527
資産売却	500
ラガーディア空港再計画 (LaGuardia Reprogramming)	160
05年 09年計画時の資本基金残額	1,868
新規発行債 (新たな州および地方資金の確保見込み)	4,000
混雑料金を財源とする債券	4,500
合計財源	20,245

(資料) 表5に同じ。

28) 資本支出計画は、各局の各事業単位にまで詳細に分かれた後、事業単位ごとの五カ年の資金配分額が記される。その上で、年別の総額が算定され、それを合算して五カ年計画の実績が把握される構造になっている。

ない規模となっている(表6)。

資本支出計画に対する収入計画の特徴は、財源の大宗が租税収入を担保とし、連邦政府の財源が見られること、資産売却、新規発行債収入及び混雑料金を財源とする債券の収入を見込んでいるが、実現性が担保されたものではないこと、拡張計画(資本計画支出額計画2(Tier 2)及び計画3に対する財源は手当されていないこと(2008年2月時点)である。言い換えれば、計画1(既存資本の維持・改修費)の財源をも十分に担保しているとはいえない状況にある。

以上のような、経常収支を補填していたニューヨーク州・地方政府による経常補助金等の減少と、大規模資本計画に財源の担保がなされていない状況とがあいまって、MTAは運営収支の悪化と資本計画の財源不足に直面している。ニューヨーク州法により収支の均衡を義務付けられているMTAは、2007年以降、収支改善を模索することとなる。

MTAは、ニューヨーク州公共企業体法により、経常的運営について広範な権限(例えば予算提出権、サービス水準の決定、料金収入の決定、起債権限。ただし州、市の補助金額確定は除く)が付与されている。このため、Chief ExecutiveをはじめとするMTA執行部は、ニューヨーク市、ニューヨーク州議会の直接の制約を受けず、サービス削減(路線廃止等)、人件費削減(リストラクチャリング等)、運賃上昇などの手段を駆使して収支均衡の達成をはかる計画を策定し、MTA委員会の承認を得て執行を試みている²⁹⁾。

一方、MTAのサービス削減、運賃水準の上昇を避けるために、ニューヨーク市及び州議会は、新たな財源をMTAに付与しなければならない。2005年の市による不動産抵当権登録率の引き上げは一つ的手段であった。しかし、課税標準である不動産抵当権自体の暴落及び取引の不活発化に伴い、ニューヨーク州により新たな財源が模索されることになる。そして最終的に2009年に、MTAに対して、ニューヨーク州により、通勤者税、タクシー税といった新税の創設やライセンス料の値上げが行われることとなった。これらの財源の獲得によってMTAは2013年には20億ドル程度の増収を見込んでいる³⁰⁾。

2.2.4 MTA財務諸表の相互関連：MTAグループ連結財務諸表での関連グループの個別財務諸表の位置づけ

先に確認したように、MTAグループの連結財務諸表は、関連グループの個別財務諸表を連結している(図4、連結)。そして、MTAグループの連結財務諸表は、ニューヨーク州政

29) なお、MTA本部及び各委員会の意思決定は年度の中途においても頻繁に行われている。これは、MTA本部及び各委員会に提出される財務諸表が、月次単位で作成されていることに一因があると考えられる。また、2009年以降、ウェブサイトで公開されるMTAの財務報告に、月次単位の報告が含まれるようになった。

30) Metropolitan Transportation Authority, *MTA 2010 Final Proposed Budget Volume 2*, November 2009.

表7 MTAグループの営業活動別情報（注記事項，2007年度）

（単位：百万ドル）

	MTA	Commuters	Transit	Bridges and Tunnels	相殺	連結計
営業収入	254	1,024	3,159	1,263	34	5,666
有形・無形固定資産の減価償却	68	490	1,061	70		1,689
補助金	1,939		1,330		1,170	2,099
税収	1,459		1,247		301	2,405
部局間補助金	406		156	401	161	0
営業余剰（損失）	833	1,475	4,291	763		5,836
純余剰（損失）	828	1,411	452	80	15	66
資本支出	4,042	285	898	297	1,325	4,197

（資料） Metropolitan Transportation Authority [2008] より作成。

府の連結財務諸表の構成単位の内訳項目として基本財務諸表（Basic Financial Statements）の区分に掲載される（図4，連結）。これらの財務諸表間の相互関連について，MTAグループの収支及び純資産変動計算書等を用いて確認する。

まず，連結 について説明しておこう。連結 は，関連グループを連結した MTA グループの連結財務諸表である。しかし，MTA グループの連結財務諸表ではそれら関連グループの個別数値が合算されているため，それを見ただけではグループ毎の内訳がわからない。そこで，MTA グループの連結財務諸表では注記項目として，MTA グループの営業活動別情報を記載している（表7）。

表7は，表4とのつながりを意識して，「連結計」の欄を強調している。例えば，「連結計」の金額にある営業損失と表4の営業損失の金額が，58億3600万ドルと一致している。ここでは，MTA グループの営業損失 58億3600万ドルの中で，主たる営業損失を占めるのは NYCTA（Transit 項目）の営業損失 42億9100万ドルであること，その損失を営業利益で補填しているのが Bridge and Tunnel（MTA Bridges and Tunnels）の営業利益 7億6300万ドルであることが確認できる。このことは，MTA グループの部局間で内部相互補助が行われていることを示している。先に指摘したように，MTA 関連グループのすべての収益は，組織全体をサポートするために使用されること等により，MTA の財務諸表に連結される状況を反映しているともいえるであろう。

この点を，MTA グループの営業損失の大半を計上している関連グループである，NYCTA の収支及び純資産変動計算書を用いて，詳しく確認しておこう（表8）。NYCTA は，ニューヨークの5つの行政区内で地下鉄と公共バスサービスを提供している MTA 関連グループである。表8では，表7とのつながりを意識して，2007年の欄を強調してある。

開示形式は，MTA グループの掲示形式と同様である。一見して，2007年に「資本補助金充当前の損失」が増加し，2008年になるといっそう増加していることが確認できる。その要因と

表8 MTA New York City Transitの連結収支及び純資産変動計算書

(単位:百万ドル)

	NYCTAの連結収支及び純資産変動計算書						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
営業収入	2,334	2,602	2,810	2,908	3,041	3,159	3,321
地下鉄運賃	1,503	1,664	1,795	1,857	1,947	2,030	2,176
鉄道運賃	632	702	748	762	775	772	802
期限切れチケット		25	21	17	29	44	39
パラトランジット運賃		5	6	7	8	9	12
学生・高齢・パラトランジット返還	121	124	151	171	186	206	184
広告その他	79	81	88	94	96	98	108
営業費用	4,640	4,987	5,283	5,672	5,871	7,450	8,046
給料・賃金	2,434	2,497	2,557	2,625	2,758	2,894	3,001
健康・福祉		524	511	558	368	399	455
年金		198	309	457	393	596	686
その他の付加給付		205	234	204	195	241	277
年金以外の退職後給付					213	1,202	1,261
退職・死亡給付	278						
その他の雇用者給付	488						
牽引・推進力		107	114	137	147	161	165
燃料(バス・列車)		56	71	103	120	124	183
燃料・電力(サポートサービス)		58	58	69	73	79	91
燃料・電力	184	0	0	0	0	0	0
保険		25	29	30	33	37	42
損害賠償(public liability claims)	73	81	62	52	24	71	63
パラトランジット・サービス契約		124	135	158	184	233	299
メンテナンスその他の営業費用		90	97	108	121	107	131
専門サービス契約		88	93	89	85	81	95
外部コンピュータ・エンジニアリング・その他サービス	234						
環境改善							16
原材料	243	233	222	241	275	291	303
減価償却費	761	829	892	955	1,012	1,061	1,122
その他費用	111	34	41	35	37	41	42
オーバーヘッド費用の返済	166	161	143	148	168	169	185
営業損失()	2,306	2,385	2,473	2,764	2,830	4,291	4,725
非営業収入	1,449	1,948	1,891	2,060	2,592	2,733	2,329
Tax supported 交付金(subsidies)	1,034	1,146	1,307	1,565	2,111	2,264	1,896
ニューヨーク州	856	973	969	1,008	1,407	1,370	1,436
ニューヨーク市	179	173	338	557	705	894	460
営業支援交付金(subsidies)	317	317	317	317	317	317	317
ニューヨーク州	159	159	159	159	159	159	159
ニューヨーク市	159	159	159	159	159	159	159
トリポロー橋・トンネル事業(authority)	100	243	154	180	167	156	120
ワールドトレードセンター災害保険の回復		245	103				
MTA 運営補助金			13				
(控除) スタッテン島地下鉄事業(authority)	3	2	2	3	3	4	5
支払利息	87	29	25	29	24	29	25
バス・地下鉄車両廃棄におけるロス	58	31	1	2			
受取利息及びその他の非営業収入		3	14	9	23	35	9
非営業所得()	1,304	1,891	1,879	2,037	2,590	2,740	2,313
資本補助金充当前の損失()	1,002	494	594	727	239	1,551	2,412
資本補助金(capital contributions)	7,068	1,945	1,880	1,838	2,020	2,003	2,374
期中純資産の変動	6,066	1,451	1,286	1,111	1,781	452	38
当期首純資産	12,971	19,037	20,488	21,774	22,886	24,667	25,119
当期末純資産	19,037	20,488	21,774	22,886	24,667	25,119	25,081

(資料) New York City Transit Authority, Consolidated Financial Statements 各年度より作成。

しては大きく分けて、2007年の「年金以外の退職後給付」費用の計上開始、2008年のTax Supported 交付金の減少、資本支出の増大が指摘できる。これらの要因は、MTA グループの連結収支及び純資産変動計算書で確認した状況と同じである。つまり、MTA グループの業績悪化は、NYCTA に起因するところが大きいことが確認できるであろう。

2 3 NY 州政府の予算・決算制度と会計制度との関係

2 3 1 NY 州連結財務諸表との関連

これまで、連結 (MTA グループ連結財務諸表や関連グループの個別財務諸表の位置づけ等) について確認してきた。最後に、連結 (MTA グループの連結財務諸表の NY 州連結財務諸表での位置づけ) を確認しよう。既に述べたように、MTA グループの財務諸表はニュー

表9 ニューヨーク州の連結収支計算書

(単位：百万ドル)

	MTA グループ						ニューヨーク州全体					
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2002	2003	2004	2005	2006	2007
支出 (Expenses) :	7,626	8,411	8,875	9,781	10,409	12,593	20,133	22,035	21,804	24,327	26,084	29,204
プログラム事業	5,933	6,396	6,711	7,321	7,764	9,850	15,891	17,606	16,876	18,834	20,326	23,281
長期負債支払利子	558	780	819	984	1,039	1,054	2,287	2,360	2,531	2,781	2,970	3,060
その他支払利子							44	50	35	42	38	44
有形・無形固定資産の減価償却	1,135	1,235	1,344	1,474	1,606	1,689	1,762	1,929	2,039	2,169	2,364	2,484
その他			1	2			149	90	323	501	386	335
プログラム収入 (Program revenues) :	5,836	6,071	5,727	5,995	9,376	9,925	17,794	18,760	18,786	19,133	23,653	25,141
サービスの変更	3,912	4,333	4,521	4,811	5,081	5,246	11,795	12,528	13,246	15,501	16,684	17,205
営業補助金および拠出金 (contributions)	117	125	129	134	2,397	2,644	2,408	2,246	2,321	2,379	4,824	5,636
資本補助金および拠出金 (contributions)	1,666	1,423	761	1,050	1,898	2,035	2,050	2,181	1,181	1,253	2,145	2,300
投資収益							743	951	838			
雑収入	141	190	316				798	854	1,200			
純プログラム収入 (支出)	1,790	2,340	3,148	3,786	1,033	2,668	2,339	3,275	3,018	5,194	2,431	4,063
一般収入 (General revenues) :	2,150	2,991	3,231	4,183	2,403	2,602	3,214	4,305	4,383	6,760	4,962	5,634
地方政府からの支払い	1,445	1,783	1,648	1,895			2,293	2,656	2,476	2,241		
特定プログラムに限定されない非州補助金および拠出金 (contributions)	699	668	1,251	1,615	1,912	2,066	769	759	1,362	1,715	2,029	2,180
投資収益												
制限 (Restricted)										828	1,022	1,163
制限なし (Unrestricted)										146	189	258
制限のない投資所得							117	159	76			
雑収入	6	540	332	673	491	536	35	731	469	1,830	1,722	2,033
期中純資産の変動 +	360	651	83	397	1,370	66	875	1,030	1,365	1,566	2,531	1,571
当期首純資産	16,502	16,862	17,513	17,596	17,993	19,363	28,748	29,623	31,390	32,741	34,564	37,126
当期末純資産	16,862	17,513	17,596	17,993	19,363	19,297	29,623	30,653	32,755	34,307	37,095	38,697

(資料) State of New York, Comprehensive Annual Financial Report 各年度より作成。

ニューヨーク州政府の連結財務諸表の構成単位の項目に掲載される。表9は、そのうちMTAグループとニューヨーク州全体の連結収支計算書を示している。

表9も、表4とのつながりを意識して、MTAグループの2007年の欄を強調してある。2007年のMTA連結収支及び純資産変動計算書(表4)におけるMTAの当期首純資産が、表9のMTAグループの当期首純資産に一致していることから、ニューヨーク州の連結財務諸表が、MTAの作成しているMTA連結財務諸表を取り込んでいることが確認できる。

ニューヨーク州連結財務諸表の特徴を、MTAのような公共企業体が含まれる構成単位に関連して述べておこう。第一に、ニューヨーク州の連結活動報告書(構成単位のみ、以下同様)の表示項目が、MTA連結収支及び純資産変動計算書の表示項目と若干異なっている。端的に言えば、総収入を把握する際に経常補助金に加え、資本補助金を含んで計上するという特徴がある。

具体的には、ニューヨーク州の連結活動報告書では、まず歳出総額(営業費用以外の支出を含む)を把握し、その後、歳出がどの程度州によるプログラム歳入で充たできているかを純プログラム収入(net program revenue)で把握している。このため、MTA連結収支及び純資産変動計算書の「資本計画に限定される補助金等」が、2005年を除き、ニューヨーク州の連結活動報告書のプログラム収入の一項目である資本補助金及び拠出金に一致している。そして、最後にニューヨーク州以外の歳入(一般歳入)でどれだけ補填されるかという視点で、期中純資産の変動を把握している。なお、2006年以降に、ニューヨーク州以外の歳入(一般歳入)における「地方政府からの支払い」が減少している。これは、配分主体に着目し、プログラム収入における営業補助金及び拠出金(Operating grants and contribution)に統合したためである。

第二に、ニューヨーク州のバランス・シートに相当する連結純資産報告書において、Primary Governmentの区分では連結対象となる活動別の財務諸表をそれぞれ個別開示したうえで合計額を合算開示している。しかし、同じく連結対象となるMTAのような公共企業体が含まれる構成単位(Component Unit)の区分まで、Primary Governmentの合計額に合算開示する形は採用していない。つまり、構成単位については、Primary Governmentの合計額と併記はするが、連結合算することはせず、個別開示するにとどめている。

言い換えれば、連結対象となる個別数値をすべて開示することで一覽性を確保しているが、民間企業の連結財務諸表のように連結対象となる事業体の財務諸表の合算数値を開示する方式ではない。

このような開示形式は、「合算している数値は開示しているが、その数値自体にはそれほど意味があるわけではない³¹⁾」という見解を反映するものである。そしてこのような見解には、公共企業体という性質の相違を意識しつつ連結財務諸表の一覽性の確保を図ろうとするGASB

31) KPMG ヒアリング (2009年9月11日)。

の姿勢が見て取れる。

2 3 2 GAAP 会計と予算会計の関係

先に指摘したように、GASB は予算会計の基準は設定していないが、法的に予算を採用しているすべての政府には、予算会計に関連する報告も要求している。

ニューヨーク州では一般基金 (general fund) 向けに加え、特別歳入基金 (special revenue fund) 向けにも、予算会計による活動報告書 (statement of activity) を作成している。それは、ニューヨーク州では予算に従っていなければ法律に違反していることになるからである。そして、GASB に従って、GAAP 会計と予算会計の差異を公表している (表10)。

このような差異の開示が可能となるのは、GAAP 会計と予算会計の両者に複式簿記の導入がなされている影響が大きい。なお、ニューヨーク州の連結財務諸表に開示されている MTA について、ニューヨーク州では、予算会計と GAAP 会計との差異をニューヨーク州の連結財務諸表上で開示する義務はない。MTA 予算の承認は、あくまでも MTA 委員会であり、州に MTA 予算の承認権限があるのではない³²⁾。つまり、MTA 予算は法的な文書ではないからである。

しかし、MTA は MTA グループの財務諸表上で、予算会計での決算と GAAP 会計の決算との比較を任意で開示している (表11)。これらの相違点はそれほど多くなく、概ね監査によ

表10 NY州予算会計 (Financial Plan) と GAAP 会計 (Financial Statements) の関連 (2007年度)

(単位:百万ドル)

	一般基金	特別歳入基金
予算会計: 計画 (schedule) ごとの支出金およびその他財源使用に対する収入金および他の財源収入	212	26
報告主体の相違 (Entity difference)	80	1
現金主義ベースの予算会計に含まれない基金と会計における支出金およびその他財源使用に対する収入金および他の財源収入	80	1
視点の相違 (Perspective difference)	98	54
予算会計における特別歳入基金と GAAP 会計における一般基金の一部として扱われる基金における支出金およびその他財源使用に対する収入金および他の財源収入	6	
ファンド間の短期現金ローン (cash loans)	104	54
会計処理の相違	236	27
収入: 発生主義に基づく調整 (Revenue accrual adjustments)	307	244
支出: 発生主義に基づく調整 (Expenditure accrual adjustments)	543	217
GAAP 会計: ファンド収支における変動の純額 (Net Change in Fund Balances)	202	0

(資料) State of New York [2007] より作成。

32) MTA ヒアリング (2009年9月10日)。

表11 MTA 予算会計 (Financial Plan) と GAAP 会計 (Financial Statements) の関連
(2007年度：未監査の数値)

(単位：百万ドル)

予算会計 (Financial Plan)：営業損失		5,813.2
調整項目	GAAP 会計の除外項目：FMTAC revenues (予算会計における営業収入とGAAP 会計における非営業収入の認識の差異)	8.0
	予算会計での除外項目：GAAP 会計に対して調整される部局 (agencies)	11.7
	予算会計での除外項目：資本建設と東部アクセス	3.3
	GAAP 会計の除外項目：部局への TBTA 資本移転	22.5
GAAP 会計 (Financial Statement)：営業損失		5,835.3

(資料) Metropolitan Transportation Authority [2008：82] より作成。

る調整が予算項目には含まれていない項目によるという³³⁾。というのは、予算会計も GAAP 会計とほとんど同じ認識・測定をしているからである。任意であるにもかかわらず、開示することが容易であるのもやはり、GAAP 会計と予算会計の両者に複式簿記を導入している影響が大きい。

3 スウェーデンの地方公会計制度

本節では、スウェーデンの地方公会計制度について概観する。具体的な事例として、アメリカとの比較の観点から、地方政府ではストックホルム・ランスティング (日本の都道府県に相当) を、地方政府所有企業では大ストックホルム圏地域交通株式会社 (AB Storstockholms Lokaltrafik：以下、SL) を取り上げる。なお、地方政府所有企業とは、一般に、1つないし複数の地方政府が株式等の50%以上を所有している企業を指しており、アメリカの公共企業体と同様に公益性を有する企業と位置付けられる。

ストックホルム・ランスティングの関わる地方政府所有企業の中で SL にも着目する理由としては、ストックホルム・ランスティングの連結対象であること、事業規模の大きさ、ランスティングからの多額の経常補助金の存在、SL の諸事業に対し、EU 内での民間開放が見られること、これと関連して地方政府と地方政府所有企業の「連結会計」の重層性を確認できること、の四点である。

3.1 スウェーデンの会計制度における地方公会計制度の位置づけ

3.1.1 スウェーデン会計制度の全体像³⁴⁾

スウェーデンの会計制度は、大きく分けて公会計制度と企業会計制度に区分される (図5)。

33) MTA からの FAX による回答 (2009年9月11日)。

34) RKR ヒアリング (2008年9月8日) および E & Y (2008年9月9日) ヒアリング。

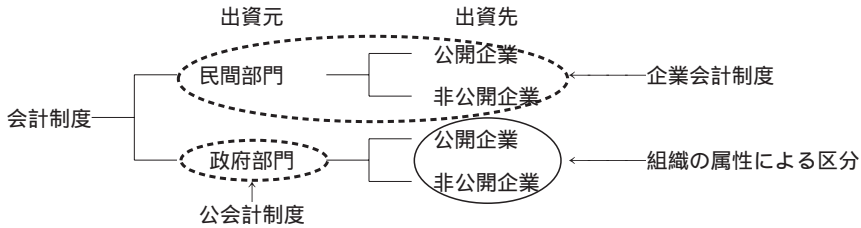


図5 スウェーデンの会計制度

まず、企業会計制度について見ておこう。企業会計制度は2つの基準、すなわち公開企業に適用される基準と非公開企業に適用される基準があり、公開企業に適用される基準は詳細な開示項目が要求されている。

次に、公会計制度について見てみよう。公会計制度には、2つの公会計基準、すなわち、中央政府に適用される基準と地方政府（ランスタングとコミュニン）に適用される基準がある。スウェーデンの公会計制度の特徴は、中央政府や地方政府が出資して設立した企業に適用する会計基準にある。具体的には、地方政府所有企業が民間企業と同じ組織形態（たとえば株式会社）であれば、原則として民間部門と同じ会計制度（企業会計制度）が適用される企業となる。つまり、スウェーデンでの出資先の会計基準の適用は、出資元（所有元）の属性（政府か民間か）に依存して決まるものではなく、あくまでも出資先自体の組織形態によって決定される。

3 1 2 公会計制度の設定主体³⁵⁾

中央政府では財務省簿記委員会（BFN）を中心に公会計制度を勧告・指令し、地方政府では地方政府会計評議会（Radet för Kommunal Redovisning：以下、RKR）を中心に公会計制度を勧告・指令している。一方、政府所有企業の場合、組織形態が株式会社の場合には、民間の会計基準を利用するので、民間会計基準の設定主体を中心に会計基準を勧告・指令することになる。例えば、本報告で取り上げるSLは、年次会計法（ARL）及び財務省簿記委員会（BFN）からの勧告及び指針、公認会計士協会（FAR）³⁶⁾からの勧告を受け、形式的には、例外的に会計評議会（RR）³⁷⁾からの勧告に従っている形をとっている。

3 1 3 地方政府と地方政府所有企業へ適用される会計基準の相違

ここで、図6を用いて「地方政府所有企業」の位置づけを概観する。そうすることで、地方

35) RKR ヒアリング (2008年9月8日)。

36) 2006年9月1日よりFARは、スウェーデン公認会計士連盟（SRS）と統合され「FAR SRS」となり、引き続き会計基準に関わる勧告を発表している（FAR SRS ホームページを参照、<http://www.farsrs.se>）。

37) RRは、2007年4月1日の会計報告評議会（Radet för finansiell rapportering, RFR）の設立に伴い廃止された（会計報告評議会ホームページを参照、<http://www.radetforfinansiellrapportering.se>）。

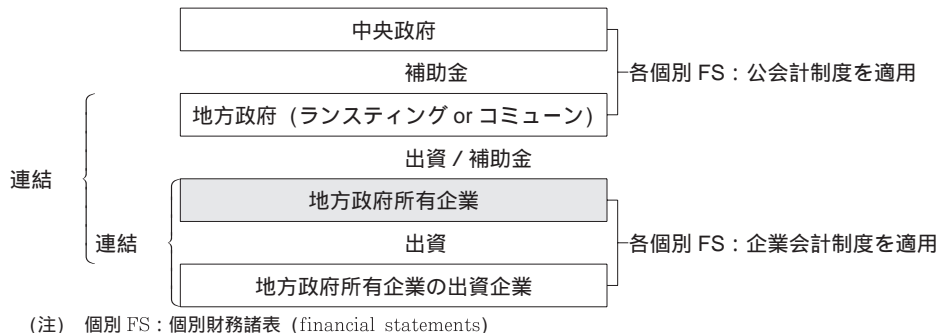


図6 スウェーデン公会計制度の適用範囲

政府所有企業の個別財務諸表が、それぞれの財務諸表作成の中でどのように利用されるのかをあらかじめ確認しておくことが目的である。

図6は、中央政府が地方政府に補助金を交付し、地方政府が地方政府所有企業に出資（又は補助金を交付）し、地方政府所有企業が関係会社（子会社や関連会社等）に出資している状況を示している。

中央政府、地方政府はそれぞれの公会計基準に基づいて個別財務諸表を作成する。また、地方政府所有企業とその関係会社は共通の企業会計基準に基づいて個別財務諸表を作成している。その後、地方政府所有企業は、地方政府所有企業グループの連結財務諸表を作成し（連結）、地方政府も地方政府所有企業を含んだ連結財務諸表を作成する（連結）。ここで注目するのは、地方政府所有企業の個別財務諸表と連結財務諸表の取扱いである。

まず、地方政府所有企業の個別財務諸表は、関係会社の個別財務諸表を合算して連結財務諸表となる（連結）。それぞれの個別財務諸表の作成は同じ企業会計基準に従っているため、連結財務諸表作成もそれほど問題はない。また、地方政府所有企業の財務諸表は、出資元である地方政府の個別財務諸表と連結し、地方政府の連結財務諸表に含まれる（連結）。

問題となるのは、第一に、地方政府の連結財務諸表に連結する地方政府所有企業の財務諸表の範囲である。具体的には、地方政府所有企業の個別財務諸表が連結されるのか、地方政府所有企業グループの連結財務諸表が連結されるのかという問題である。

第二に、連結対象の財務諸表がそれぞれ異なる会計基準を採用している点である。具体的には、地方政府所有企業の財務諸表は企業会計制度に基づいて作成され、地方政府の財務諸表は公会計制度に基づいて作成されているという問題である。

これらの点についての詳細は、次項で紹介するが、あらかじめ要点のみ述べれば、第一の論点については、アメリカと同様に、地方政府の財務諸表には地方政府所有企業グループの財務諸表を連結していること、第二の論点については、現状では異なる会計基準の財務諸表をそのまま連結していることが指摘できる。

3 2 地方政府所有企業の財務諸表と会計処理 - SL を事例として -

本項では、SL を事例に、地方政府所有企業が服する法体系及び会計基準、財務諸表、会計処理方法についてやや具体的に概観する³⁸⁾。

3 2 1 SL の所有構造と財務諸表の作成

はじめに、2007年度末時点のSLの所有構造と財務諸表の作成手順について、図7を参照しながら確認しておこう。

地方政府であるストックホルム・ランスタング (Stockholms läns landsting : 以下、SLL) がグループ親会社のSLを100%所有し、グループ親会社 (SL) が子会社4社、休眠中の子会社2社、および関連会社4社を所有している。

SLは所有者であるSLLが与える指令等の一定の枠組みの中で、輸送サービスの内容、質、開発のあり方を決定している。また、SLは交通インフラに対する責任を負っており、多くの契約者から輸送サービスの調達と発注、インフラの維持管理と再投資を行っている。

次に、財務諸表の作成手順について確認しておこう。第一に、SLの個別財務諸表とSLの関係会社の個別財務諸表を作成する。次に、SLは両者を用いてSLグループの連結財務諸表を作成する(連結)。第二に、地方政府はSLグループの連結財務諸表とSLLの個別財務諸表を連結し、地方政府の連結財務諸表を作成する(連結)。

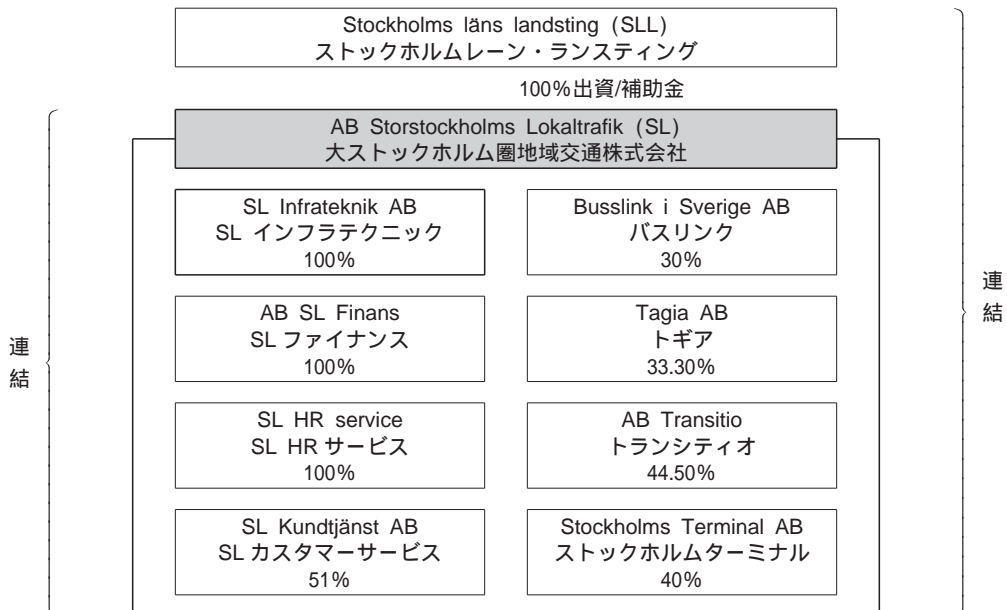


図7 SLグループの所有構造と財務諸表

38) 以下、特に注記しない限り、SLの各年の年次報告書 (AB Storstockholms Lokaltrafik Arsberättelse) に基づいて叙述する。

既に明らかにしたように、会計基準の適用は、企業形態（中央政府・地方政府・株式会社）及び、株式公開形態（上場・非上場）の二つの軸によって区分されている。つまり、所有形態による区分は、基本的にはなされていない。したがって、地方政府が株式を保有していても、株式会社の形態を取る場合は、株式会社に適用される規制に服することになる。したがって、地方政府所有企業でも株式会社であれば納税義務が生じる点にも特色がある。

3.2.2 SLの個別の会計処理

本項では、SLに特徴的な会計処理（2007年時点）について取り上げてみたい³⁹⁾。あらかじめ概要を述べれば、ほぼ企業会計制度と同様の会計基準となっているといえることができる。

第一に、SLグループの連結財務諸表の作成である。スウェーデンの地方政府所有企業では、連結財務諸表を作成している。連結対象企業は、2001年から2002年は議決権基準（SLが直接50%以上の株式を所有する企業）によって判定していたが、2003年以降は支配力基準（SLが年末時点で直接あるいは間接的な支配力を有するすべての企業）による判定に変更された。

連結財務諸表はパーチェス（獲得）法にしたがって作成し⁴⁰⁾、関係会社（SLが20%～50%の資本を所有し、グループが重要な影響力を持つ企業）は持分法によって連結財務諸表に取り込んでいる。

第二に、政府からSLへの補助金の処理である。SLへの補助金には、SLLからの営業助成金、レーンの計画に基づいた産業補助金、デニス合意に基づく補助金、新たな通勤電車についてのレーンの計画及び鉄道庁の将来計画に基づく補助金から構成されている。

表12をみると、連結FSと個別FSとで金額が同じであることから、助成金や補助金は親会社であるSLに交付されていることがわかる。SLLからのSLへの営業助成金は、SLの主要な事業収入であるチケット収入の不足分をランスタイングが補うもので、営業収益（純売上）

表12 政府補助金

(単位：百万SEK)

		連結FS		個別FS	
		2006	2007	2006	2007
PL	参考：チケット収入	4,049	4,476	4,409	4,476
	SLLからの営業助成金	4,588	5,346	4,588	5,346
	政府補助金	213	185	213	185
BS	レーン計画・デニス合意等による政府補助金	2,400	2,326	2,400	2,326
	鉄道設備管理庁の将来計画（車両）の補助金	1,058	1,180	1,058	1,180
	渋滞税の試験的導入に伴う追加負担補助金	90	380	90	380

(注) PL (損益計算書)：営業収益に計上 BS (貸借対照表)：長期前受収益に計上

(資料) AB Storstockholms Lokaltrafik [2008], 注記2, 注記20より作成。

39) 列挙したもの以外に、金融商品会計基準や固定資産の減損会計等を導入している。

40) 連結グループの資本が、親会社の資本ならびに買収および創業後に誕生する子会社の資本の一部で構成される方法。

として損益計算書に計上される。SLL が承認した予算に従って算出された役務の執行実績に対する保証金を含み、経営の変化、あるいはこうした費用水準に対して、毎年変更するものとされる。

中央政府から SL への政府補助金（産業補助金）の会計処理は、補填費用を補助する必要がある期間の収入として損益計算書の営業収益（その他の収益）に計上される。補助金がすでに被った損失の補填を目的とする場合は全額計上する。また、政府補助金が数年間の費用の補填を目的とする場合、問題となっている複数年度にわたり配分する。特に、固定資産と関連する政府補助金は、長期前受収益として貸借対照表上に計上し、資産の耐用年数に応じて損益計算書上に計上する。

第三に、SL が借主となる固定資産リースの取り扱いである。SL は、自己が借主となるファイナンス・リース資産を、契約日の連結貸借対照表に資産として計上している⁴¹⁾。

第四に、SL の税金・税効果会計についてである。SL は株式会社であり、民間の会計基準が適用されるので、繰延税金資産・負債の認識を資産・負債法によって行っている。

また近年では、SL は欠損金が累積しているが、スウェーデンでは税務上の欠損金の利用期間に制限がないため、SL は2030年度まで租税を支払うことはないと思積もっているとのことである⁴²⁾。

第五に、キャッシュ・フロー計算書を作成し、2006年から間接法を採用している。政府補助金に着目すると、営業活動によるキャッシュ・フローでは、承認済みの政府補助金を減算している。投資活動によるキャッシュ・フローでは、政府補助金からの投資補助金を含んでいる。財務活動によるキャッシュ・フローでは、政府補助金の受取額を含んでいる。

3 2 3 SL の財務諸表分析

SL の財務諸表には、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書がある。貸借対照表にはリース資産を含む交通設備が計上されていることを指摘すること、キャッシュ・フロー計算書にはそうした交通設備の整備のための政府補助金が計上されていることを指摘するとどめ、ここでは SL の特色が最もよく表れている損益計算書を中心に分析してみたい。

(1) 個別損益計算書

スウェーデンの地方政府所有企業の多くは料金収入などの自己収入から経費を賅っており、政府からの補助金や出資を受けることは例外的である⁴³⁾。その点からすれば、SL は例外的な地位を有していることがわかる。表13の当期損益と SLL からの営業補助金に目を向けてみよ

41) 2003年から2004年までリースにより財源調達された車両では加速度償却法を適用していたが、2005年以降は定額法に統一されている。なお、日本の企業会計では2009年3月期決算会社より資産計上が強制適用になる。

42) SLL ヒアリング (2008年9月10日)。

43) RKR ヒアリング (2008年9月8日)、E & Y ヒアリング (2008年9月9日)。

表13 SLの純売上高と当期損益

(単位：百万 SEK)

	2003	2004	2005	2006	2007
チケット収益	3,329	3,818	4,084	4,049	4,476
交通量増加に対する政府補償			113	333	
SLLからの営業助成金	3,861	3,820	4,125	4,588	5,346
純売上高	7,190	7,638	8,322	8,970	9,822
当期損益	0	131	440	1,367	82

(資料) AB Storstockholms Lokaltrafik [2008] より作成。

表14 SLグループの収益と交通タイプ別コスト

(単位：百万 SEK)

	2003	2004	2005	2006	2007
チケット収益	3,329	3,818	4,084	4,049	4,476
交通量増加に対する政府補償			113	333	
SLLからの営業助成金	3,861	3,820	4,125	4,588	5,346
純売上高	7,190	7,638	8,322	8,970	9,822
メトロ	2,298	2,312	2,408	2,584	2,713
通勤用	1,101	1,073	1,101	1,249	1,139
ライトレール	465	473	487	529	555
バス	2,885	2,895	3,025	3,299	3,741
連絡輸送	71	363	273	631	318
広告収益他	83	87	97	108	185
生産合計	6,737	7,029	7,197	8,184	8,536
キャピタルコスト	871	975	1,327	1,544	1,786
SJへの補償, 過去の投資				956	
その他	468	464	542	759	820
連結当期損益	50	98	340	955	320

(資料) 表13に同じ。

う。いずれの年度も、SLLからの営業補助金がなければ当期損益はマイナスになることがわかる。つまり、現状では本業のチケット収入のみではコストを賄い切れず、SLLからの営業補助金で補填している状況にある。

なお、2006年については、スウェーデン国鉄(SJ)との裁判の判決に伴い、過去の投資に対する9億5600万SEKの引当金を計上したことにより、当期損益が著しくマイナスになっている。

(2) 連結損益計算書

表14はSLグループの収益と交通タイプ別のコスト等が示されている。親会社SLの損益インパクトが大きいので、個別損益計算書と連結損益計算書とで大きな違いは生じていない。純売上高は個別損益計算書も連結損益計算書も同額である。

ここでは子会社の事業収益が連結営業収益に与える影響を確認してみたい。純売上高は個別損益計算書も連結損益計算書も同額であるから、純売上高以外の営業収益が子会社の事業収益

表15 その他営業利益

(単位：百万 SEK)

	連結 FS		個別 FS	
	2006	2007	2006	2007
車両レンタル	1,299	1,299	23	22
レンタル収益	319	359	361	375
政府補助金等	213	185	213	185
広告収益	108	161	108	161
その他	273	205	333	322
合計	2,212	2,209	1,038	1,065

(資料) AB Storstockholms Lokaltrafik [2008] 注記 2

として連結営業収益に影響を与えることになる。そこで、表15で純売上高以外の営業収益項目であるその他営業収益に着目すると、連結損益計算書と個別損益計算書の差額が大きいのは、車両レンタルが子会社の主要な営業損益として連結営業収益に影響を与えているためであることがわかる。

なお、2007年度の連結会計処理の中で、内部取引として相殺される金額は、親会社から子会社への売上高が3000万 SEK (連結営業収益の0.3%)、親会社の子会社からの仕入高が1億700万 SEK (連結営業費用の0.1%) にすぎない。

3.3 SLL の連結財務諸表との関連

3.3.1 SL 連結財務諸表の SLL 個別・連結財務諸表での位置づけ

ここでは SL と SLL の関係について、SL の連結損益計算書 (前掲表14) と SLL の個別・連結損益計算書 (表16) から見てみよう。

SL における SLL からの営業助成金は、SLL の個別損益計算書上は営業費用の「SL と WAAB (ヴァクスホルムフェリー株式会社) への補助金」の項目に含まれている。この補助金は、SLL 連結グループから見れば内部取引なので、SLL の連結損益計算書では相殺されて計上されない。

また、SL の本業収益であるチケット収入に対応する項目は、SLL の損益計算書上では営業収入の「乗車賃」の項目に計上されている。SL のチケット収入は SLL 連結グループにとっても外部取引による収入であるため、SLL の連結損益計算書に計上されている。そこで、SL の営業収入が SLL グループの営業収入に占める割合を求めると、約36%となっている (2007年度)。

最後に、SL の営業費用と SLL の営業費用との関係については、SLL の連結財務諸表の勘定科目からは必ずしも明確にはならないが、SL の営業費用とほぼ同額が SLL 連結損益計算書の「交通サービス購入」に計上されている。

なお、SL の連結・個別財務諸表と SLL の個別財務諸表の関係では、2007年末時点で総額70億5000万クローナの金利スワップ契約を行い、金利を固定し、変動金利による借入やファイナ

表16 SLL の損益計算書

(単位: 百万 SEK)

	SLL 連結 FS		SLL 個別 FS	
	2006	2007	2006	2007
営業収入	12,524	12,497	5,508	5,365
医療 (患者自己負担)	517	517	406	406
歯科 (患者自己負担)	585	603	0	0
乗車賃	4,194	4,644	115	142
ヘルスケア売上	1,005	1,026	897	924
歯科ケア売上	126	126	4	4
その他の初期診療サービス売上	113	127	92	91
レンタル収入・その他サービス・原材料売上	3,292	3,023	1,782	1,801
政府補助金又はその他補助金	2,080	1,894	1,862	1,708
その他収入	612	537	350	289
営業費用	57,447	56,773	51,157	51,700
人件費支出	20,346	21,474	15,255	15,847
ヘルスケア購入	8,921	9,069	13,125	13,702
歯科ケア購入	180	195	629	659
交通サービス購入	8,088	8,430	751	770
その他の初期診療サービス購入	8	8	21	20
事業関連サービスの購入 (実験・放射線等)	1,418	1,576	1,514	1,644
薬剤利益計画での薬剤費	4,129	4,250	4,069	4,172
その他の薬剤費	963	1,044	888	963
その他の原材料費	3,138	3,320	1,283	1,479
補助金支出	1,003	1,138	1,973	2,073
SL と WAAB への補助金	0	1	4,588	5,346
家賃・固定資産レンタル料	1,964	2,049	1,961	2,028
その他費用	3,954	4,102	2,726	2,880
比較可能性に関係する費用	3,335	117	2,374	117
減価償却/減耗償却	2,355	2,514	940	1,004
純営業支出 ()	47,278	46,790	46,589	47,339
租税収入	43,243	45,459	43,243	45,459
一般政府補助金 (General government grant)	4,668	4,649	4,668	4,649
財政調整交付金 (Income and Expense Equalisation)	1,976	1,396	1,976	1,396
租税収入・一般政府補助金・交付金 ()	45,935	48,712	45,935	48,712
金融所得	112	103	219	183
金融支出	918	1,018	772	861
純金融所得/支出 ()	806	915	553	678
当期成果 (+ +)	2,149	1,007	1,207	695

(資料) Stockholm County Council [2008], p. 80, 84.

ンス・リースのキャッシュ・フローを保護している。

3 3 2 連結処理上の特色

既に記したように、SLL (地方政府) の会計処理は地方政府会計評議会 (RKR) の勧告に従い、地方政府所有企業の会計処理は年次会計法 (ARL)、財務省簿記委員会 (BFN) 等の勧

告に従う。そのため、地方政府と地方政府所有企業を連結する場合に、2つの会計基準が交錯してしまう。

その要因については、地方政府に対する会計基準が1997年の地方政府会計法以降、若干の修正に留まっているためであるとする見解や、反対に地方政府所有企業に適用される民間会計基準のほうが著しい変貌を遂げているためであるとする見解も存在する。さらに、サービスに対する対価の性質の相違（租税か企業収益か）に加え、会計情報の作成目的の相違（政治家に対する情報か、投資家に対する情報か）に基づくものとの見解もある⁴⁴⁾。ここでは、地方政府の連結財務諸表を作成する場合に、通常の連結財務諸表の作成作業と異なる点について確認しておこう。

まず、全ての出資先について、総額法によって資産・負債を計上している。企業会計に例えると、関連会社についても持分法ではなく子会社と同じ連結方法によっているということを意味している。その理由は、財務諸表利用者の理解可能性にあるという。この処理自体は資産・負債総額が大きく出るが、純資産に与えるインパクトは持分法と変わらないので、大きな問題とは言い難い。

問題となるのは、地方政府の会計処理が地方政府所有企業と異なっているにもかかわらず、会計処理の相違を調整することなく、そのまま連結していることである。まずは、両者の相違点を確認しておこう⁴⁵⁾。

第一に、年金債務の計上方法の違いである。SLでは2003年から貸借対照表に計上（オンバランス処理）することになったが、すでに述べたようにSLLでは年金債務を偶発債務として注記（オフバランス処理）するにとどまっている。

第二に、少数株主持分の計上方法の違いである。SLでは少数株主持ち分が計上されるが、SLLでは簡略化のため採用されていない。

第三に、繰延税金資産の計上の有無である。SLは納税義務者であるため繰延税金資産を計上するが、SLLは納税義務者ではなく課税主体であるため、計上しない。

これらの中で繰延税金資産については性質上の違いであり、少数株主持分も重要性の問題であるため、双方とも特に大きな問題となりにくい。

しかし、SLLの年金債務を注記とするか、オンバランスとするかは大きな問題である。というのも、SLLの財務諸表のみならず連結財務諸表に与える影響も金額的に大きいからである。現在、この点について大きな議論が交わされているという。

異なる会計基準に基づく財務諸表を連結する可否について、2つの対立する主張がある。1つは、重要性の原則を踏まえ、両者の差異にこだわりを持たずに連結させるべきだと現状肯定

44) E & Y ヒアリング (2008年9月9日)。

45) 3つの点以外に固定資産や棚卸資産について異なる処理をしているが、それほど大きな問題ではないとしている (RKR ヒアリング, 2008年9月8日)。

的な立場を取る，地方政府会計評議会の主張である⁴⁶⁾。もう1つは，会計情報として有意義でないため，両者の違いを踏まえ，より有意義な連結財務諸表を作成すべきとして理想的な立場をとる，研究者の主張である。後者の場合，これまでの財務諸表から地方政府の会計基準に適合した財務諸表への調整を，地方政府所有企業が行うべきだとの意見が示されている⁴⁷⁾。

3.3.3 地方政府の予算・決算制度と会計制度との関係

スウェーデンでは，地方政府の予算の作成において現金主義ベースでの簿記が行われる一方，公会計上は複式簿記・発生主義ベースが採用されている。理論的には両者は統合・調整されるべきとされているが，現実には2つの簿記手法が並列されている状態である⁴⁸⁾。

	広義の公会計	
	予算会計	→ 公会計
認識基準	現金主義	発生主義
簿記法	複式簿記	複式簿記

(資料) RKR (2008年9月8日) および E & Y (2008年9月9日) における現地ヒアリングに基づき筆者作成。

図8 スウェーデンの予算会計と公会計
(ストックホルム・ランスタングの事例)

表17 議会予算と決算の差異確認 (事業の監視)

(単位: 百万 SEK)

	実績		議会予算	差異
	2006	2007	2007	-
収入	58,571	61,312	60,306	1,006
支出	60,720	60,304	59,794	510
成果	2,149	1,008	513	495

事業	差異内訳
グループ金融	143
公共健康ケアサービス委員会	88
救急病院	152
健康ケア供給 (ストックホルムカウンティ内)	15
その他の健康ケア	37
SL グループ	220
その他の交通サービス	41
不動産事業	151
その他事業 (相殺分含む)	252
差異合計	495

(資料) Stockholm County Council [2008], p. 56.

46) RKR ヒアリング (2008年9月8日)。

47) E & Y ヒアリング (2008年9月9日)。

48) E & Y ヒアリング (2008年9月9日)。

表18 営業勘定 (operating accounts) (2007年度)

(単位: 百万 SEK)

	実績			予算	実 予 -
	収入	支出	成果 ()	成果 ()	
ヘルスケア	67,752	68,050	299	263	36
公共ヘルスケアサービス委員会 (HSN)	38,231	38,143	88	0	88
ストックホルム・レーンにおけるヘルスケア (SLSO)	9,345	9,295	50	35	15
カロリンスカ大学病院	11,499	11,857	358	270	88
サーレム, ニークヴァーン, セーデルテリエにおけるヘルスケア	1,081	1,106	25	0	25
ティーオフンドラ株式会社	630	637	7	4	11
セーデル病院株式会社	2,870	2,897	27	20	7
ダンデリード病院株式会社	2,292	2,357	65	30	35
聖エリック眼科病院株式会社	348	345	3	0	3
ストックホルム・レーン国民歯科株式会社	1,248	1,209	39	14	25
ストックホルム救急病院株式会社	118	117	1	0	1
ストックホルムケア株式会社	90	87	3	4	1
交通	13,437	13,260	178	84	262
大ストックホルム圏地域交通株式会社	12,113	11,792	322	100	222
ヴァクスホルムフェリー株式会社	106	281	175	184	9
障害者輸送委員会	1,133	1,102	31	0	31
地域計画・都市交通委員会	85	85	0	0	0
不動産	2,664	2,147	517	366	151
ロークム (Locum)	213	207	6	4	2
ストックホルム・ランディング不動産	2,451	1,940	511	362	149
その他の活動	821	1,055	237	24	213
文化委員会	358	354	4	0	4
ランディング監査役	33	31	2	0	2
患者諮問委員会	16	016	0	0	0
メディキャリア株式会社	404	399	5	0	5
ストックホルム・ランディング庁舎株式会社	10	255	247	24	223
金融	66	58	8	3	5
損失勘定	13	10	3	0	3
ストックホルム・ランディング内部金融株式会社	53	48	5	3	2
グループ機能	57,091	56,659	432	515	83
グループ金融	53,915	53,543	372	515	143
ランディング執行委員会行政	3,176	3,116	60	0	60
小 計	141,831	141,229	599	513	86
	比較可能性に影響する調整項目		408	0	408
	子会社株式の減損の取り消し		452	0	452
	営業権償却		1	0	1
	組織再編補助金 (支出認識)		45	0	45
	その他		2	0	2
	連結当期成果 (合計)		1,007	513	494

(資料) Stockholm County Council [2008], p. 56, 99, 注記25。

この点について、SLLの「年次報告書 (Annual Report)」では、財務諸表の記載の前にある管理報告 (Administration Report) の中で、ランスティング議会予算における成果の総額と現実の成果の総額と差異の内訳がハイライトの形で示され、それに続いて各事業について、ランスティング議会予算との比較を行いながら詳細な説明がなされている。このように、予算会計と決算会計の差異を有機的に把握することが可能なのは、スウェーデンにおいても、予算会計の簿記法と、狭義の公会計の簿記法が複式簿記で統一されていることが大きい。このことを図示したものが図8である。

ここでは、表17によって、事業予算における成果の総額と現実の成果の総額と差異の内訳を確認しておこう。

議会予算よりも実績がプラスの成果となった主要な理由として、事業収入の増大と課税ベースが増加したことによる租税収入の増加、低金利による利払いの減少が寄与していることを説明している⁴⁹⁾。特に、連結財務諸表で取り込むことになるSLについては、決算の成果額が予算での成果額を200百クローナ上回っていることもわかる。

もう少し、2007年の議会予算と2007年の公会計の決算との関係について確認してみよう。表18にあるように、連結財務諸表の注記項目の中に事業勘定 (operating accounts) として、各事業の成果と予算との比較の内訳が一覧表となって記載されているからである。

この一覧表の特徴は、連結PLで行われるような内部取引を相殺する前の各事業の収入と支出を記載するが、最後に連結損益計算書の連結損益に一致させている点にある。これにより、この事業勘定がSLLに関連するすべての損益を織り込んでいることが担保されているからである。そして、この表からストックホルム・ランスティングの事業の主要なものが、ヘルスケア、公共交通、不動産の順になっていること、それは第2項で確認したランスティング政府全般の事務配分の特色と同じであること、等も確認できる。

しかし、それ以上に重要なのは、どの事業において議会で承認された予算と差異があり、その差異の規模がどれだけか等が一覧でわかることであろう。

スウェーデンで公会計による財務諸表を作成する時点は、来年度予算の編成過程にあたる。この点について、スウェーデンでは「年次報告書 (Annual Report)」を作成してゆく過程が、次年度予算を結成する過程となっているという⁵⁰⁾。執行年度が終了すると直ちに「年次報告書」が作成され、予算に対応した決算のみならず、発生主義に基づく決算 (公会計) が取り込まれているからである。確かに「2007年の年次報告書 (Annual Report)」の監査報告書の提出日が2008年3月25日となっていることからわかるとおり、2007年度の終了後の約3ヶ月という短さで提出されるという、即時性を有している。

49) Stockholm County Council [2008], p. 56.

50) 神野 [2008]。ただし、その一方で損益計算書をはじめとする財務諸表で得られている情報は、予算編成過程に生かされることは少ないという意見 (E & Y ヒアリング, 2008年9月9日) もあった。

4 小括

以上、第2節においてアメリカ、第3節においてスウェーデンの公会計制度について概観した。これらの叙述をもとに、日本の公会計制度改革を念頭に置きながら、両国における地方公会計制度の共通点と相違点を整理して、本稿の小括としたい。

第一に、会計制度における簿記法について、両国とも1980年代以降の公会計制度改革以前に、予算会計と狭義の公会計の両者で複式簿記が導入されている。これに対し、日本では、東京都などの例外を除けば、予算会計でも狭義の公会計でも、単式簿記をベースとしている。その結果として、バランス・シート等を決算統計から誘導的に作成する作業が必要となっている。これは、財務諸表の作成や利用を制約しているのみならず、内部管理情報を柔軟に産み出すことをも困難にしている。

また、簿記法としての複式簿記を採用することが、ただちに認識基準として発生主義を採用することに繋がることを必ずしも意味してはいない。両国とも予算会計では、簿記法としては複式簿記によりながらも、認識基準は、原則として、現金主義を採用している。これに対して、日本では複式簿記と発生主義を同一視し、さらに予算会計と狭義の公会計を混同している側面がある。

第二に、連結財務諸表の作成のあり方についてである。両国とも、州政府（あるいは地方政府）、地方公共企業体（地方政府所有企業）、地方公共企業体関連企業（地方政府所有企業関連企業）の個別財務諸表が作成されたのち、地方公共企業体グループ（地方政府所有企業グループ）で連結財務諸表が作成され、それが州政府（地方政府）に連結される。

両国で異なるのは、アメリカでは地方公共企業体およびその関係企業が、GASBによる地方公会計基準に基づいているのに対して、スウェーデンでは、地方政府所有企業およびその関係企業が民間会計基準に基づいている点である⁵¹⁾。とくに、後者では、異なる会計基準であるにも関わらず、地方政府レベルで連結を行っている。そこでは、重要性の原則を重視し調整を行わないとする見解と、両者の差異を踏まえた調整の必要性を求める見解が存在する。ただし、両者の差異を踏まえる見解が、企業会計基準で作成された会計情報を政府会計に合致させる形で行われるべきとしている点に留意する必要がある。

第三に、作成された財務諸表の活用のあり方である。両国では、会計基準の策定者や外部監査人が予算会計と狭義の公会計における収支計算書（損益計算書）の相対的優位性を指摘している。その理由は、収支計算書で予算会計と狭義の公会計の差異の比較ができること、 balan

51) アメリカが公共企業体（public authority）形式を取り、スウェーデンが地方政府所有企業形態を取っている以上、当然生まれる相違である。なお、スウェーデンでは地方政府所有企業形式の他に、日本の公営企業に類似した直営形態も存在する。

ス・シートの純資産の部の解釈が困難であることがあげられている。なお、内部情報にアクセスできない外部の情報利用者も、収支計算書を有用と考えている点に変化はなかった⁵²⁾。それらの点からも、両国では、狭義の公会計制度に過大な期待を抱いておらず、予算会計との有機的な連携を前提に、意思決定の補助資料の1つと見做している。

さらに、アメリカでは、決算における予算会計（現金主義ベース）の情報と、決算における狭義の公会計（発生主義ベース）の情報との差異調整表を公表し、両者に有機的な関連を持たせている。さらに、前年度の決算に対する監査（狭義の公会計）が4カ月程度で終わる即時性を有しており、予算編成過程での意思決定プロセスに資するよう配慮されている点も公会計制度改革の重要な目的として位置づけられる。

日本においては、従来の歳出歳入決算書の一覧性の欠如等の問題点が顧みられることなく、公会計制度改革をバランス・シートの作成と同一視した時期すらあった。また、決算における予算会計と狭義の公会計による情報を具体的に調整するという認識が欠如している。これは、日本の公会計制度改革において、公会計の概念が混同されたまま論議が継続してきたことに由来している。

今後、日本の地方公会計制度を発展させていくには、本稿で分析してきたアメリカとスウェーデンの制度分析を念頭に置けば、財政状況の悪化に伴う資産と負債の管理といった観点を超えて、地方自治体の民主的意思決定に資する制度設計を行うことを目的として、公会計に関わる概念の整理、会計基準の設定、財務諸表の活用のあり方をいま一度検討しなおす必要があると考えられる。

参考文献

- AB Storstockholms Lokaltrafik [2008] *Arsberättelse 2007*.
- Anthony, Robert N. [1978] "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues," FASB Research Report, FASB.
- Bean, David R. [2009] "A Look Back at 25 Years of High Quality Standards Setting," *Journal of Government Financial Management*, Fall 2009, Association of Government Accountants.
- Brorström, Björn, Ola Erkişson och Anders Haglund [2008] *Kommunal Redovisningslag Beskrivning och Tolkning*, Holmbergs i Malmö AB.
- Citizens Budget Commission, CBC. [2006] "Public Authorities in New York State." 財団法人自治体国際化協会訳「ニューヨーク州の公共企業体」

52) Manhattan Institute への現地ヒアリング (2009年9月10日)。アメリカにおける外部の情報利用者の会計情報の有用性認識については、例えば Jones, Scott, Kimbro and Ingram [1985] を参照されたい。

- Falkman, Pär and Torbjörn Tagesson [2006] “Accrual Accounting Does Not Necessarily Mean Accrual Accounting : Compliance with Standards in Swedish Municipal Accounting”, Working Paper Series 2006:2, Department of Business Studies, Kristianstad Universtiy College.
- Governmental Accounting Standards Board, GASB. [1987] *Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting*, GASB.
- GASB [1999] *Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standards Board, Basic Financial Statements and Management’s Discussion and Analysis for State and Local Governments*, GASB.
- GASB [2006] “Why Governmental Accounting and Financial Reporting-and Should Be Different,” GASB White Paper.
(http://www.gasb.org/white_paper_mar_2006.html)
- GASB [2010] “Facts about GASB.”
(http://www.gasb.org/facts/facts_about_gasb_2010.pdf)
- Jones, David, Robert B. Scott, Lisa Kimbro and Robert Ingram [1985] *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, GASB.
- Metropolitan Transportation Authority [2008] *Annual Report 2007*.
- New York Ctiy Transit Authority [2008] *Consolidated Financial Statements : Management’s Discussion and Analysis*.
- State of New York [2007] *Comprehensive Annual Financial Report*.
- Stockholm County Council [2008] *Annual Report 2007*.
- 神野直彦 [2008] 「地方財政の進路選ぶ地図 スウェーデンに学ぶ」『日本経済新聞』12月26日付朝刊。
- 関口 智 [2009a] 『地方公会計制度における連結財務諸表の研究 スウェーデンの事例』平成20年度全国知事会自主調査研究委託事業, 1 38頁。
- 関口 智 [2009b] 「地方財政と公会計制度改革」第62回全都道府県監査委員協議会連合会総会 (講演録)。
- 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』41巻8号, 52 69頁。
- 関口 智・木村佳弘・伊集守直 [2010] 「地方公営企業の会計制度に関する国際比較 アメリカと日本」『公営企業の経営改善策に関する事例研究と公営企業の会計制度に関する国際比較研究の調査報告書』, 216 276頁。
- 藤井秀樹監訳 [2003] 『GASB / FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。

古市峰子 [2002] 「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」『金融研究』日本銀行金融研究所。

ヒアリング調査

<アメリカ>

Deloitte David B. Jones 氏 (2009年9月9日)

Metropolitan Transportation Authority (MTA) Douglas R. Sussman 氏 (2009年9月10日)

Manhattan Institute for Policy Research (MI) Steve Malanga 氏, Nicole Gelinas 氏 (2009年9月10日)

KPMG Gregory Driscoll 氏 (2009年9月11日)

<スウェーデン>

地方政府会計評議会 (RKR) Anders Nilsson 氏, Kajsa Jansson 氏 (2008年9月8日)

Ernst & Young (E&Y) Pär Falkman 氏 (2008年9月9日)

ストックホルム・ランスティング (SLL) Lennart Björk 氏, Michael Haglund 氏, Kjell Öhrström 氏, Ralf Jonsson 氏 (2008年9月10日)