

# スウェーデン中央政府における公会計制度

**木村佳弘** [きむらよしひろ]

後藤・安田記念東京都市研究所主任研究員

## はじめに

公会計改革とは何か。現在進んでいる公会計制度改革をどのように位置づければよいのか。

拙稿（2009、2010、2011）では、スウェーデン、アメリカ、ドイツの地方政府における公会計制度改革について、政府間財政関係、社会保障制度、地方政府所有企業との連結等を意識しつつその展開を跡付けた。このうち、特に政府間財政関係について言えば、近年、イギリスを皮切りとして、全ての公共部門を連結で合算する政府全体財務諸表（Whole of Government Accounts）を作成する動きが見られる（大森 2012）。これを受けて、国際公会計基準設定委員会（The International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB）は、基準書第6号（連結財務諸表の開示）と第22号（全政府部門の財務諸表）を策定している。他方、IPSASBが導入を勧告する政府全体財務諸表に対しては、政府部门の性格を理解していないとの批判も寄せられている（Christiaens, et al 2009: 216-218）。

このような動きと批判を踏まえた場合、中央政府の公会計改革を考える上では、政府間財政関係の視点が特に重要な要素となる。同時に、地方政府の公会計改革と同様の論点——企業会計の導入範囲、連結対象の範囲、政府の特性を開示する手法、公衆、中でも財務情報に常時アクセスできる政府関係者や資本市場関係者以外に対する公会計情報の提供——という視野も引き続き重要である。そして、これらの会計情報の特性というのは、そのまま、各國政府の特徴や力点を映す鏡ともなっている。

こうした収斂と差異を踏まえた上で、本稿では、まずスウェーデンにおける中央政府の公会計改革について分析したい。地方政府を分析する際に述べたように、スウェーデンは公会計制度改革がいち早く進んだ国であり、公会計制度改革の結果が観察しやすいと考えられる。その際、特に以下の四点に留意したい。第一に、政府組織の特性と公会計情報はどのような関係性を持っているか、である。第二に、公会計制度改革を結実させるに至った背景である。第三に、公会計制度と予算制度との関係である。第四に、公会計制度改革の結果産み出される情報から何を読み取れるかである。

## 1 連結財務諸表の範囲

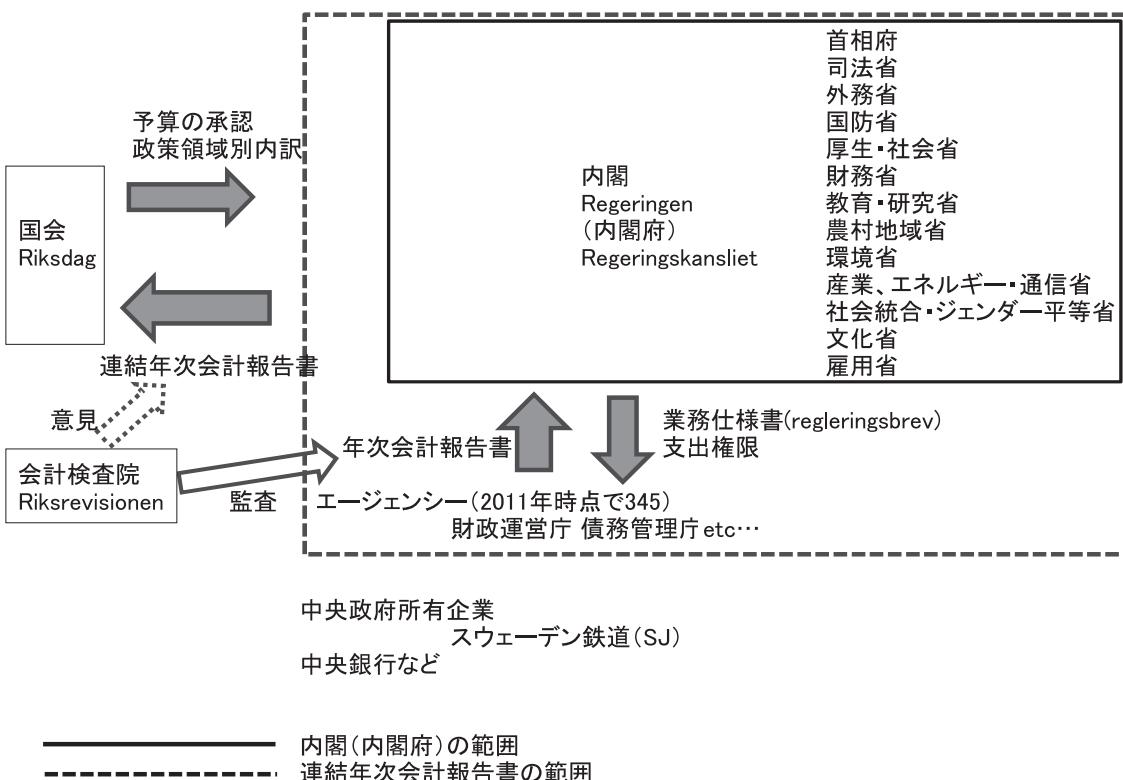
### ——行政組織の特徴に着目して

まず、スウェーデンの行政組織の特徴について、年次会計報告書に関連した部分を中心として、図1を用いて簡単に述べる。

スウェーデン政府組織及びデュープロセス上の大いな特徴として、省とエージェンシーの分離と、管理運営上におけるエージェンシーの（特に、省からの）独立性を挙げることができる。

まず、国会において首相が指名される。その後、首相は各省大臣を政治的に任命する（スウェーデン統治法 Regeringsformen 第6章第1条）。各省は所管する政策領域及びエージェンシーに対し責任を負う。しかし、各省大臣は議会に対して直接責任を負うことではない。議会に対して責任を負うのは、合同意思決定機関としての「内閣<sup>1)</sup>」である。さらに、

図1 スウェーデン政府組織と年次会計報告書・連結年次会計報告書



注) 会計検査院は、1998年に議会の付属機関となったが、議会からの統制は検査官のみに限られている。

出典) Mattison, et al (2002: 771-775), Office for Administrative Affairs (2012: 25-30), 岡澤 (1988: 168-169) 等を元に筆者作成。

各省大臣は所管するエージェンシーの日常の業務運営に対して命令を行うことはできない。裏返して言えば、各エージェンシー長官 (Director General) は業務運営に関して強い自立性を持っている。イギリスにおける行政改革の課題の一つはエージェンシー化それ自体にあったが、スウェーデンにおいては、エージェンシーは長い歴史<sup>2)</sup>を持って存在していたのである。

このためもあり、エージェンシー側の内閣に対する文書送付の際の宛先も、内閣が先となり、次いで各省大臣の名が付される形式が取られている。なお、省に属する官僚全体で内閣府<sup>3)</sup> regeringskansliet を構成しているが、その人数は2011年時点で4,345名に留まっている。このうち、常時内閣府に雇用されている職員 (permanent administrative staff) は686名に過ぎない。換言すれば、内閣府はエージェンシーからの出向や政治任命による職員が常時入れ

替わることにより構成されている。この点は、後述する中央政府会計基準の設定主体について述べる際に改めて触れる。

以上のような政府構造を前提とし、まず、会計年度の終了後、エージェンシーは年次会計報告書 årsredovisning を作成し、内閣に送付する。内閣は、エージェンシーの年次会計報告書をもとに、連結年次会計報告書を国会に提出する。裏返して言えば、各省単位での会計報告書を作成していない。連結年次会計報告書の提出により、スウェーデン統治法第9章第10条で定められている政府の年次会計報告書 årsredovisning för staten の提出義務を果たし、国会に対する内閣の会計責任及び説明責任 ansvarig (同法第1章第6条) の一翼を全うすることになる。

このように、スウェーデンにおいては、基本法の一翼を担うスウェーデン統治法において、年次会計

報告書を内閣が国会に送付することが義務づけられている。しかし、この義務づけが同法に明記されたのは2010年である。一方、連結年次会計報告書の作成自体は1994年に既に始められていた。16年に渡る差には、スウェーデン中央政府における公会計改革の歴史が詰まっている。以下、1994年の改革以前を含めて、少し遡っておこう。

## 2 現代スウェーデンにおける中央政府公会計改革 略史——予算制度改革との関連を中心に

### 2-1 公会計改革における二つのターニングポイントとその背景

現代スウェーデンにおける中央政府公会計改革には、大きく二つのターニングポイントがあった<sup>4)</sup>。第一に、1988年におけるエージェンシーに対する業績評価の導入である。内閣がエージェンシーの目的及び達成すべき業績水準を決定し、エージェンシーに対して目的及び示された基準に適合する形での業績結果を年次報告書として報告することを義務づけたのである。

業績管理ツールの導入は、スウェーデン政府のエージェンシー管理手法が、これまでの投入(input)領域に対する統制から、産出、成果の統制へと移行していく過渡期の中で行われた。例えば、エージェンシー内部における三ヵ年予算編成準備作業——単年度予算原則からの離脱や、旅費や人件費などの積立を廃止し、運営費の一括補助交付によってエージェンシー長官の裁量権を高めていったのである<sup>5)</sup>。

業績管理ツールの試行錯誤は、スウェーデンが未曾有の不況に直面した最中に行われた。金融自由化とスウェーデンの固定相場制が産み出した資本流入によるバブルは、1990年の金融引き締めと利払い費控除の廃止による借入需要の停頓を契機として崩壊し<sup>6)</sup>、主要銀行は膨大な不良債権に苦しむこととなった。1991年から1993年まで3年連続マイナス成長に陥ったスウェーデン経済を反映し、財政均衡の回復には、後述する財政再建策の結実に至るまで、実に7年を要することとなる。この帰結としてスウェーデンの政府債務は膨張し、遂に通貨危機を招来するに至った。スウェーデン中央銀行は500%まで金利を引き上げるなど防衛に努めたものの、1992年11月に変動相場制への移行を余儀なくされ

た。金融自由化によってもたらされた資本流入は、今や資本流出の危機へと転じた。同時に、国内においても大手生命保険会社が国債引受を拒否するに至った<sup>7)</sup>。つまり、資金ショート、という正確な意味での財政運営上の「危機」に直面したのである。

こうした事態に直面する中で、保守・中道連立政権は、予算・決算改革に着手していく。1992年の財務省専門家グループ報告書は、政府内部の予算編成、議会統制、予算の透明性、予算執行における柔軟性、予算の計画性（長期性）の観点から見て、スウェーデンの予算制度はイタリアに次いで財政規律が欠如していると評価した。その上で、①歳出科目の柔軟性の拡大、②予算編成における首相府と財務省主計局の調整機能の拡大、③完全性の原則（予算文書の包括性）の適用、④一定の歳出枠組みのもとでの国会審議への転換（フレーム決定モデルの採用）、⑤国会の中心的役割としての評価・監査機能の強化を提言した。同報告書は、同時期にほぼ同じ内容を提言している政府経済委員会報告（リンドベック報告）と相携え、1993年以降の予算制度改革の基調底流を形成していく。

このような動きを背景として、公会計改革は第二のターニングポイントを迎える。1992年～1993年に始まるエージェンシーにおけるGAAP会計——発生主義会計の導入である。さらに、発生主義会計の導入に付随して、いわばインセンティブつきの政府内部金融システムを構築した。各エージェンシーに対して振り込まれる運営費を毎月にし、口座に現金が残った場合は債務管理庁が付利を施す一方、運営費不足に陥った場合は、債務管理庁が利子を付して貸し出すようにした。こうしたエージェンシーの節約インセンティブを促すシステムとセットとして導入された発生主義会計は、エージェンシー内部での正確な原価計算と費用配賦を促し、管理会計を発達させることができたのである（伊集・古市2013）。

エージェンシーに焦点を置いていたGAAP会計の導入は、1994年には中央政府全体の連結年次会計報告書作成、国会への報告という形に「付隨的に<sup>8)</sup>」結実する。このような速さで連結年次会計報告書の策定が可能だったのは、スウェーデン中央政府が発生主義の導入以前に複式簿記を導入していた

ことが大きいと考えられる。

## 2-2 予算制度改革・公会計改革の「意図」

財政危機そのものは、1994年選挙の結果を受けて誕生した社会民主党政権による、伸縮性の高い税目を取りこんだ税制改革と歳出削減のパッケージを通じた、全階層に負担を求めた財政収支改善策の結果、収束に向かっていくこととなる。しかし、この時期に形成された予算制度改革や公会計制度改革が現在のスウェーデンにおける予算制度・公会計制度の源流を形成していることに疑いはない。これまでの叙述を敷衍しつつ、特に財政危機以降における予算制度改革・公会計改革の政策意図を筆者なりに整理しておくと以下のようなようになろう。

- ① エージェンシーのコストを削減する（ことで財政収支の改善を目指す）。
- ② このためにエージェンシーに自律性（単年度原則の緩和等）を与えて効率化を促す。
- ③ エージェンシーが自律的にコストを削減することを後押しするために、エージェンシーに正確な費用配賦を自覚させる発生主義会計を導入する。これを後押しするために債務管理庁に口座を開設させ、内部金融を通じてインセンティブを与える。
- ④ ①～③の流れが、内閣の政策意図と異なる結果を導かないように、政策目標を明確に示し、これを満たすために必要な非財務の業績指標をエージェンシーに示す。エージェンシーはこの目標を与えられた資源で達成したことを見るために業績評価指標を含めた年次会計報告書を内閣に送付する。
- ⑤ 内閣は、エージェンシーの年次会計報告書を連結した連結年次報告書を作成し、国会に報告することにより、アカウンタビリティを果たす。内閣及び国会は、連結年次報告書を次年度の予算編成（政策分野別支出権限）に役立てる（予算と決算のリンク）。

このような予算・会計制度改革の方向性は、事前（投入）統制から事後（産出・成果）管理へ、という「新しい公共経営 New Public Management」タイプの政策アイデアの影響が濃厚に見られる。ひとまず、この観点から見た場合に改革をどのように評価できるかを確認したい。

## 3 予算過程と会計情報 —「NPM型改革」の実際

### 3-1 予算編成過程と年次会計報告書

まず、予算編成過程の循環とGAAP会計における決算提出に着目して整理した図2を示す。ごく簡単にスウェーデンの予算循環の特徴を述べると以下の四点となる。第一に、予算年度が暦年と同一である。1993年以前は7月開始であったが、先述した予算制度改革案を受けた国会法改正の一環として、1994年に暦年に変更された<sup>9)</sup>。第二に、予算編成が4月15日に提出される春季財政政策案(Spring Fiscal Bill)と、9月20日に提出される本予算案(Budget Bill)の二本立てとなっている。次年度春季財政政策案は、5か月後の本予算を提出する前の、経済見通しやガイドラインの役割を果たしている。第三に、予算編成にあたって、まず総歳出上限額(expenditure ceiling)を確定する仕組みとなっている。これは、内閣の歳出提案に対する議会の増額修正権に籠を嵌める仕組みである<sup>10)</sup>。第四に、その上で政策分野別にカテゴライズされた27歳出分野について上限額を決定する、という手順となっている。

本稿の視点から見て、予算循環と、GAAP会計におけるエージェンシ一年次会計報告書の循環が、時期としては、財政政策の大枠を決定する春季財政政策案を決定する財務省原案の提示時期に送付されると共に、同予算を国会審議する際に、内閣から国会に対して年次連結会計報告書が提出される点は重要である。つまり、内閣の予算編成過程及び国会の予算審議に際し、前年度決算を「同じ袋<sup>11)</sup>」に——accountingをbudgetに入れ、国会審議に資するようにしている。このようにして、予算編成過程と決算過程のリンクが形成されているのである。

### 3-2 予算情報と会計情報の相違点

ただし、このリンクには幾つかの問題があった。会計士の視点から見れば、認識時点を現金の收受時点とするか、費用が発生した時点とするかを、予算書と、GAAP会計で作成される会計報告の間で一致させていない点（認識時点の相違）は無視し得ない問題となる（Mattison, et al 2002: 796-799）。つまり、予算書は現金主義を採用しているのに対

図2 予算循環と年次会計報告書

日程 (月 日・旬)	国会 Riksdag	内閣 regeringen	エージェンシー myndigheter
1		財務省・各省で経済財政の影響分析、将来予測、政治的優先順位決定の準備	
2 初旬 22日		各省が3ヵ年歳出入推計を財務省に提出 <b>前年度年次会計報告書を作成、内閣に提出</b>	
3 1日 中旬 下旬		財務原案の提示 予算検討閣議：3ヵ年フレーム予算と27歳出分野の支出上限額の審議	次年度予算要求を提出
4 15日	<b>次年度春季財政政策案(及び当年度補正予算complementary budget)を国会提出</b> <b>前年度連結年次会計報告書を作成、国会に提出</b>		
5 中旬		各省において、支出上限額を個別の議決科目に配分し、財務省に提出 財務省と各省の間で調整	
6 15日	次年度春季財政政策案(当年度補正予算を議決)を議決		
7			
8			<b>当年度上半期年次報告書を内閣に提出</b>
9 20日		<b>次年度政府予算案(及び当年度補正予算)を国会提出</b> 財政委員会で次年度27歳出分野の上限額を審議	
10		各委員会で次年度歳出分野の議決科目について審議	
11 末		国会で次年度歳出上限額を、2年後、3年後も含めて議決 国会で次年度27歳出分野の上限額を議決 <b>国会で次年度の歳出分野別議決科目(支出権限appropriation)を議決</b>	
12 末			<b>次年度業務仕様書(approval letters)をエージェンシーに送付</b>
1月 1日			新年度予算の執行

出典) Mattison, et al (2002: 792)、伊集・古市 (2013) を元に筆者作成。

し、会計報告は発生主義を採用しているため、予算書と会計報告の間のリンクが途切れてしまうのである<sup>12)</sup>。

この点は、特に業績評価報告を巡って大きな問題を引き起こす。支出権限を与えられるのは予算ベース（現金主義）である。一方、会計報告は発生主義である。予算書ベースでも当然ながら予算と決算（歳出科目別の予算使用状況、現金ベース）が報告される。これと年次会計報告上の決算（発生主義ベース）が並列する、という結果になってしまう。この場合、業績指標のベースとなる計数を予算ベースとするのか、会計報告ベースとするのかで業績評価

の結果が変わってしまうのである。

Mattison, et al (2002: 778,799) では、計画を予算書、統制を会計報告ベースと分けているのでこの問題は発生せず、ただ予算書と会計報告の差異のみが問題となる。しかし、予算書の計数をベースとしてエージェンシーの統制が行われていたとすれば、業績指標自体が仕様書（予算）時点と報告書（会計報告）自体で異なってしまう。これを解決するためには、予算書側の予算と決算にも、地方政府と同様に発生主義を導入するしかない、ということになる。こうした提案が会計専門家により取り上げられ、遅くとも 1995 年前後から内閣府内部に設置さ

れた委員会でも幾度となく検討の俎上に載ることとなる。

現金主義である予算書上に、発生主義を導入する際には二つの点が大きな焦点となったという<sup>13)</sup>。第一はインフラ資産の取り扱い時である。インフラにおいて、取得費を単年度で現金により計上することにより、予算上のインフラによる費用負担を（単年度で）大きく見せることでインフラ取得を抑制する狙いがあった。事実、インフラ取得費を複数年度に費用配賦するという提案は、インフラ取得のために資本費を債券発行によって調達しようとする動きとリンクしていたという。

第二に、補助金の支払い及び受け取りである。これはEUの予決算と密接に関係している。農民に対するEU補助金はスウェーデン（中央）政府を経由する。このため、EU補助金の配賦時期をずらすことと、現金における単年度予算取支を調節することが可能になる。発生主義を導入した場合は、補助金を受領した時点で未払い補助金も含めて費用計上されるためにこの調節が不可能になる。こうした調節は、予算書においては貸借対照表が存在しないために、未払い補助金が債務計上されない、ということもあって頻繁に行われていた。

このような議論を経た結果、2011年に予算書の発生主義化が行われた後においても、インフラの取得と補助金の受領・支払いに関しては引き続き現金主義が採用されている。つまり、スウェーデンにおいては、2012年現在でも完全発生主義予算は採用されていないのである。

### 3-3 「業績指標による統制」を巡る諸論点

より深刻な論点は、業績指標それ自体にある<sup>14)</sup>。業績指標に基づく統制とは、①国会が明確で、指標化が可能な「目指す道」(goal)を掲げ、②内閣がこれをより具体的で計算可能な達成目標(object)としてエージェンシーに示し、③エージェンシーがこの目標を達成するために、具体的な業績指標(performance index)を選定して行政運営を行い、この指標の産出及び成果を内閣に報告し、④内閣は国会にこれを報告し、⑤国会は達成した産出及び成果を評価し、新しい進むべき道を内閣に示すという循環を想定する。

しかし、このような循環を形成することは現実に

は難しい。まず、国会が示す「目指す道」が曖昧である場合は、そもそも指標化すること自体が難しい。例えば、男女平等な交通網というゴールが掲げられた場合、具体的にどのようにすれば達成できるのかについての道筋を誰も知らない、という状態に陥る。

次に、選定指標の妥当性を巡る問題がある。例えば、「飲酒運転を削減する」という目標に対する指標として、警察が選んだ指標がアルコール濃度のテスト回数であった場合、この指標が飲酒運転の抑制という目標に繋がるかどうかは議論の余地がある。

加えて、妥当な指標を選んだとしても、指標の測定が実際には困難である、ということもある。例えば高齢者ケアに関するカスタマー評価を集めようとしても、ケアの対象となる高齢者はこれに答えることができない。

こうした目標を巡る困難性は、業務仕様書時点での曖昧な目標に端を発することが多い。財政運営庁はエージェンシーに受入可能であり、測定可能であり、現実に実行可能であり、かつ期間を限定した適切な目標を作成するように勧告を出している。しかし、拘束力はない。加えて、期間の限定自体が困難である。例えば教育に関する政策効果は十年後になって発現することもある。

そもそも、エージェンシーが作成する年次会計報告書、特に非財務業績指標における開示手法の具体的詳細について、年次会計報告書及び予算書に関する政令(Ordinance concerning the Annual Reports and Budget Documentation<sup>15)</sup>)は殆ど規定していない(Mattison, et al 2002: 797)。このため、非財務情報の開示手法は各エージェンシーに委ねられている。この結果、エージェンシーは内閣の示した目標にもとづいて、その達成をめざす上でふさわしい小目標としての指標を選定するよりも、自らが業績と考える指標を選定する傾向が見られ、同様の傾向が内閣と国会の関係においても確認されるという。例えば、内閣が発する業務仕様書ベースでは46の指標が設定されているのに対し、中央警察の年次報告書では28の指標しか持たなかった。さらに、出先機関 länsstyrelserna レベルでは35~75の指標を用いていた。つまり、内閣の発する業務仕様書との対応関係は希薄どころか、相互に別々の指標を設定している状況であったという。

業績指標の開示を巡るこのような状況も影響し、現実には業績指標が予算査定に与える影響は限定的であり、そのことにエージェンシーが不満を抱いている状況であるという<sup>16)</sup>。

### 3-4 統制「主体」と「客体」の実態

また、このような循環が、スウェーデンのような省庁とエージェンシーの仕組みにおいて現実に可能なのか、という問題もある。このことを示すために、公会計を巡る規制体系の形式と実態を確認してみよう<sup>17)</sup>。

公会計基準の設定は、形式的には国会が制定するスウェーデン統治法、国会法、予算法が全体的な枠組みを形成し、これの委任を受ける形で内閣が政令（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）を決定する。さらに、これの委任を受ける形で関係するエージェンシーが長官決定による規則を制定すると共に、技術的な勧告で細部を詰める、という流れになる。

つまり、「形式上は」政令の制定は内閣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す。しかも、財務省内ではなく、債務管理庁や財政運営庁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現実の政令制定に大きな役割を担っている。

まず、エージェンシーの専門家が一時的に内閣府（Office of Government）職員として採用されている。先述した内閣府職員の流動性の高さは、エージェンシー職員の一時的な採用も影響していると考えられる。別のルートとしては、委員会を設定しその委員に任命するなどにより、助言を期待するというものがある。かくて、エージェンシーの専門家が政令の制定・改廃に重要な影響を日常的に与え続ける図式が出来上がる。

このような結果を導く理由は二つある。第一に、既に述べたようにスタッフ機関としての内閣府における職員人数が相対的（あるいは絶対的）に不足している点である。財務省の専門職員よりも、エージェンシーが抱えている専門職員のほうが質量ともに整っているとなれば、財務省としてはこれを利用したいという動機が働く。第二に、財務省＝内閣が政令を改廃する場合、エージェンシー長官が決定する規則、エージェンシーが示す勧告はほぼ連動して改

廃されることとなる。このため、同時に作業を進めることは作業効率上好ましいということになるのである。

このような図式は、当然ながら業績指標を巡っても起こり得る。省庁所属の職員だけで、その45倍以上<sup>18)</sup>の職員数を抱えるエージェンシーの業務を統制することは難しい。このため、現実にはエージェンシーは内閣（の所管省）と非公式折衝を行い、エージェンシーが提案する業績仕様書案を、内閣が承認する、という形式になることが珍しくない（田中 2001：228）。

以上のような改革の帰結を受けて、現在では、業績の成果を事後的に管理することと並び、業績を産出する過程を重視し、ステークホルダーによって行政執行を監視・あるいは協議する中でより良い行政パフォーマンスを産み出そうとする「新しい公共統治 New Public Governance」の導入を模索する動きも見られる（Osborne 2007：1-16）<sup>19)</sup>。

これまでの叙述を整理すると、スウェーデンにおける予算制度改革・公会計制度改革は、NPMの視点から見れば、特に予算制度と公会計制度の認識時点が異なることにより、予算と公会計のリンクが会計面から切断されてしまうため、業績評価指標に誤った解釈を与えてしまうという懸念が見られる。一方、業績評価指標を用いること自体にも多くの批判や懷疑が存在するという状況である。そして、当のスウェーデン内閣府（財務省）は、連結年次会計報告書を作成する際に、このように述べている。いわく、予算制度と会計制度とで、異なる目的のために異なる情報を産み出すこと自体に意味がある、と（Ministry of Finance 2007：6）。

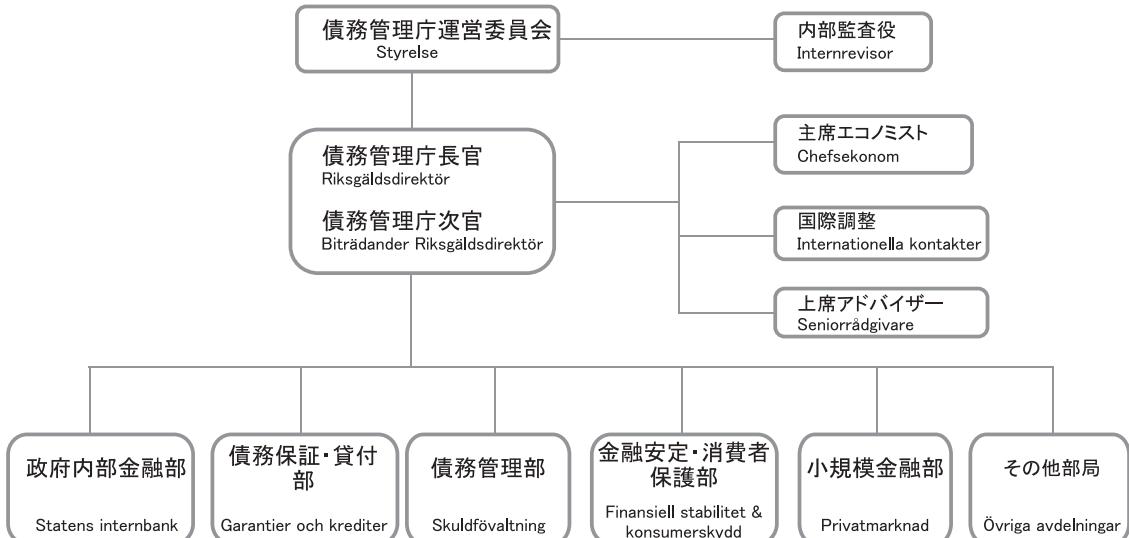
では、（連結）年次会計報告書が中央政府の行財政運営について何を語り得るのか。本稿では、この一例として、主に政府債務情報が連結年次会計報告書にどのように報告され、何を読み取ることができるのかに着目してみたい。

## 4 年次連結会計報告書 —主に政府債務情報に着目して

### 4-1 スウェーデン債務管理庁とその組織

スウェーデンにおいて、政府債務の管理にあたっているのは債務管理庁<sup>20)</sup>である。債務管理庁は、

図3 債務管理庁組織図



出典) 債務管理庁ホームページより筆者作成。

スウェーデン4部会時代の1789年に、対露戦争の戦費を賄うことを目的として創設された。当初は通貨発行を行っていたが、この業務は、後に創設された中央銀行に譲り渡すことになった。スウェーデン中央政府の資金調達は、現在でも債務管理庁によって行われているのはこの経緯による。当初は業務内容について、国会に対して直接報告を行っていたが、1989年に財務省及び内閣に対して報告を行うように変更された。これは、債務管理庁に政府内部金融の口座を開設した時期と一致する。また、2008年のリーマン・ショックを経て、預金保険に関する業務を債務管理庁が行うようになった。政府債務保証業務、及び金融安定化対策に関する諸権能を踏まえると、政府信用の与信・受信に広汎な権限を持つ機関となっている。

#### 4-2 連結貸借対照表

では、この広汎な業務の動きが、連結財務諸表にどのように反映されるのだろうか。まず、表1から連結貸借対照表を確認する。

最初に、政府債務に目を向けてみよう。政府債務は、まず、内国債と外国債に区分されて開示されている。外国債の借入には大きく分けて二つの理由がある。一つは既に述べたように国庫資金調達のためである。しかし、スウェーデンの財政収支は1996

年の税制改革を経て急速に回復しており、今や利払い費は日本を下回るに至っている。にもかかわらず外国債（短期外国債）による資金調達を行うのは、スウェーデン中央銀行に積み立てられる外貨準備を維持するためである（Sveriges Riksbank 2012: 48）。なお、外貨準備を維持するための外国債の発行が集中したのは、表1では2009年のみが読み取れるが、2013年に入って中央銀行の外貨準備高が再び増加した<sup>21)</sup>ことを踏まえると、債務管理庁発行の外国債は再び増加に転じたと考えられる。

次に、内国債に目を転じよう。まず、一瞥して確認できるのは、スワップ情報（通貨スワップ、金利スワップ）の開示である。両者の絶対額は減少の一途を辿る財務省短期証券と対照的にボリュームを増やしている。なお、財務省短期証券の減少により、特にリーマン・ショックの最中にスウェーデン資本市場が短期資金不足に陥った。これに対応した流動性供給などの細目が注記で開示されている。長期国債では、リーマン・ショック期における物価連動債の減少が再び緩やかに増加に転じていることが目につく。

また、貸借対照表の欄外において、簿外債務として（短期的には現金の授受も負債の増加も伴わない）債務保証が開示されている。金融機関や企業に対する債務保証はリーマン・ショック期にほぼ倍増

表1 中央政府連結貸借対照表（2007年～2011年、百万クローナ）

	2007	2008	2009	2010	2011
<b>固定資産</b>	<b>723,954</b>	<b>746,190</b>	<b>816,344</b>	<b>846,225</b>	<b>868,382</b>
無形資産	5,003	6,088	6,918	7,146	7,590
有形資産	382,300	401,103	428,174	442,121	460,135
金融資産	336,651	343,418	381,252	395,644	400,637
完全・部分所有企業株式	319,007	322,017	336,268	346,525	349,766
他の長期有価証券	10,496	14,892	39,219	45,233	46,627
長期未収金	7,148	6,509	5,765	3,886	4,244
<b>貸付金</b>	<b>172,030</b>	<b>176,119</b>	<b>276,893</b>	<b>275,931</b>	<b>279,483</b>
中央政府就学支援委員会	151,446	154,206	159,649	163,224	163,716
債務管理庁	20,183	21,540	116,846	112,196	115,297
スウェーデン中央銀行			92,530	83,758	86,367
ボツニア鉄道株式会社	12,345	14,648	16,103	16,665	16,237
スウェーデン・デンマーク海峡連絡橋株式会社	3,506	4,181	4,406	4,566	4,261
スウェーデン空港管理株式会社				2,313	1,608
アイスランド			861	2,229	4,410
プレミア年金基金	3,098	1,528	1,450	1,215	1,042
アーランダ空港鉄道株式会社	800	800	800	800	800
AP基金	139	138	157	158	111
その他	295	245	539	492	461
国際開発協力委員会	293	264	263	278	248
国家エネルギー庁				101	158
他の外局	108	109	135	52	64
<b>棚卸資産等</b>	<b>2,190</b>	<b>2,317</b>	<b>2,246</b>	<b>3,115</b>	<b>2,520</b>
<b>未収金</b>	<b>50,326</b>	<b>59,141</b>	<b>63,832</b>	<b>88,205</b>	<b>72,648</b>
<b>期間調整項目</b>	<b>47,266</b>	<b>27,011</b>	<b>48,961</b>	<b>25,195</b>	<b>23,943</b>
前払費用	12,225	11,350	24,069	10,551	10,100
未収補助金収入	1,129	1,241	1,318	1,517	1,844
未収収入	33,912	14,420	23,574	13,127	11,999
<b>短期投資</b>	<b>19,276</b>	<b>70,992</b>	<b>6,732</b>	<b>1,942</b>	<b>29,711</b>
<b>現金及び預金</b>	<b>2,937</b>	<b>3,521</b>	<b>3,990</b>	<b>6,438</b>	<b>6,287</b>
<b>資産合計</b>	<b>1,017,979</b>	<b>1,089,710</b>	<b>1,218,998</b>	<b>1,245,737</b>	<b>1,282,954</b>

	2007/12/31	2008/12/31	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31
<b>純資産</b>	<b>-498,957</b>	<b>-409,914</b>	<b>-383,709</b>	<b>-351,415</b>	<b>-317,042</b>
再評価資本	111	109	107	106	64
寄贈資本	313	420	442	462	526
完全・部分所有企業の利益の持分	204,372	217,484	233,364	218,742	232,090
緑越資本変動	-831,199	-719,772	-644,312	-624,720	-586,895
収支計算書に基づく当期損益	127,446	91,845	26,690	53,995	37,173
<b>基金</b>	<b>59,033</b>	<b>77,327</b>	<b>81,418</b>	<b>89,220</b>	<b>97,925</b>
核廃棄物基金	38,694	40,306	41,393	43,213	45,697
安定化基金(債務管理庁)		15,110	16,487	20,531	24,734
預金保証基金(債務管理庁)	17,639	19,103	20,747	22,599	24,609
その他	2,700	2,808	2,791	2,877	2,885
<b>引当金</b>	<b>187,064</b>	<b>195,688</b>	<b>206,905</b>	<b>198,724</b>	<b>208,951</b>
年金及びその他の類似債務	171,911	178,667	188,710	185,088	195,757
國家公務員年金庁	161,664	168,178	178,399	175,292	186,723
その他の外局	10,247	10,489	10,311	9,796	9,034
他の引当金	15,153	17,099	18,195	13,636	13,194
輸出信用委員会	9,277	11,203	12,732	8,038	8,011
その他の外局	5,876	5,896	5,463	5,598	5,183
<b>政府債務</b>	<b>1,114,894</b>	<b>1,061,759</b>	<b>1,149,379</b>	<b>1,113,306</b>	<b>1,075,470</b>
内国債	882,053	836,712	820,915	843,223	831,322
普通国債(名目ベース)	513,172	509,464	504,768	556,918	547,169
通貨スワップ(金利含む)	-225,900	-228,350	-248,950	-256,350	-268,175
財務省短期証券	111,679	139,047	114,816	84,744	72,054
金利スワップ	170,856	133,625	120,892	126,008	137,450
小口民間借入	62,965	80,851	70,399	61,885	57,625
流動性管理手法	68,907	49,605	107,856	45,023	67,283
国外通貨先物(スウェーデンクローナ)	16,652	2,379	-8,785	51,606	34,562
物価連動債(スウェーデンクローナ)	216,842	207,295	199,711	211,551	215,559
外局による保有の除去	-53,120	-57,204	-39,792	-38,162	-32,205
外国債	232,841	225,047	328,464	270,083	244,148
<b>その他負債等</b>	<b>92,323</b>	<b>95,778</b>	<b>94,518</b>	<b>114,048</b>	<b>132,180</b>
買掛金	16,614	15,367	16,999	19,302	19,225
その他の負債	74,382	78,954	76,091	93,057	111,474
預金	964	1,011	1,073	1,362	1,210
事務委託者、顧客からの前払金	363	446	355	327	271
<b>期間調整項目</b>	<b>63,622</b>	<b>68,994</b>	<b>70,487</b>	<b>81,365</b>	<b>85,470</b>
未払費用	34,572	33,677	30,890	31,643	30,214
未払又は未使用補助金	7,428	7,735	8,381	8,999	9,626
その他の前払収入	21,622	27,582	31,216	41,212	45,630
<b>資本・負債合計</b>	<b>1,017,979</b>	<b>1,089,710</b>	<b>1,218,998</b>	<b>1,245,737</b>	<b>1,282,954</b>

債務保証	658,532	879,654	1,264,341	1,221,219	1,342,312
その他の偶発債務	10,357	12,126	16,275	16,272	28,398

注) 他の金融的収入の「その他」項目は、示した項目以外の開示情報の合算を含んでいる。

出典) Årsredovisning för staten, 各年度版より筆者作成。

表2 中央政府純資産変動計算書（2011年、百万クローナ）

	再評価資本	寄贈資本	完全・部分所有企業の利益の持分	繰越資本変動	損益計算書に基づく当期損益	合計
2010年期末純資産	106	462	218,742	-630,448	52,706	-358,432
会計方針の調整(輸出保証委員会)				5,386	1,317	6,703
会計方針の調整(国際開発庁)				342	-28	314
2011年期首純資産	106	462	218,742	-624,720	53,995	-351,415
前年の資本変化	-3		46,106	7,892	-53,995	0
完全・部分所有企業の利益配当			-26,742	26,742		0
完全・部分所有企業株式の買戻し・売却			-3,333	3,333		
完全・部分所有企業の自己資本の変化			-3,018			-3,018
租税収入として計上される酒類専売公社からの収益割合の移転			345	-345		0
政府内支払決済収支				457		457
政府証券を除くための調整(平準化)項目				-442		-442
請求されているが未払いの印紙税、測量庁				-169		-169
債務償還のための資金、交通庁				150		150
政府内部の一方的な期間区分項目および様々な債権・債務の除去による収支				149		149
放送会計(勘定)等、債務管理庁				134		134
市場介入(価格維持政策)在庫の減少、国家農業庁				-123		-123
VATに関連した政府内収支項目の除去				104		104
その他の資産変動	-39	64	-10	-57	37,173	37,173
損益計算書に基づく当期損益					-16,822	34,373
当期純資産変動合計	-42	64	13,348	37,825		
2011年期末純資産	64	526	232,090	-586,895	37,173	-317,042

出典) Årsredovisning för staten 2011, p. 204 より筆者作成。

している。金融機関に対する預金保証を通じて信用不安を鎮めた履歴を簿外で開示しているのである。

債務管理庁に関するもう一つの重要な情報は資産項目にある。すなわち、「基金」項目に属する金融安定化基金、預金保証基金である。特に、リーマン・ショック以降に将来の金融危機に対処することを目的として創設された金融安定化基金の積立額が年々増加していることが確認できる。

連結貸借対照表で読み取れるその他の情報について、本稿の関心に沿って以下の三点について述べておこう。第一は、貸付金である。即ち、中央政府がエージェンシーを介して行う政策的な活動が貸付金注記の形で開示されている。例えば中央政府就学支援委員会は主に奨学生のことであり、スウェーデン中央銀行に対する貸付金とは金融政策の一環で行われた中央銀行への支援である。また財政危機に陥ったアイスランド共和国に対する支援も、貸付金債権の形で開示されるのである。

第二に、期間調整項目である。この項目で未収補助金や未収収入が開示されるため、第3節で述べた予算書上の補助金の受領時期を操作するという手

法は、年次会計報告書上は、負債欄での未払い費用、未払補助金と相携えて貸借対照表により「調整」されてしまうのである。

第三に、純資産の注記を確認すれば、収支計算書に基づく当期損益が純資産の変動に影響を与える、という形を取って収支計算書と貸借対照表をリンクさせている。なお、表2で確認できるように、注記において純資産変動計算書 Nettoförmögenhetens förändring も開示している。

#### 4-3 連結収支計算書

表3に示した連結収支計算書の特徴を順に述べると、まず、収入においては租税収入以外に料金、その他支払いからの収入、補助金収入が含まれている。このうち、料金、その他の支払いからの収入は、2011年の予算書改革までは、一覧性を持つ形では予算書では開示されていなかった。言い換えれば、予算書が開示していたのは「全ての租税収入」に限定されていた (Mattison, et al 2002: 780)。これに対し、連結収支計算書は、財務諸表に含まれる政府の全ての収入を一表で開示している。

表3 中央政府連結収支計算書（2007年～2011年、百万クローナ）

	2007	2008	2009	2010	2011
租税収入	989,854	967,576	903,454	964,899	996,362
料金、その他の支払からの収入	52,485	58,243	55,716	58,351	56,659
補助金収入	26,656	25,609	39,365	43,073	31,586
<b>収入合計</b>	<b>1,070,795</b>	<b>1,051,428</b>	<b>998,535</b>	<b>1,066,323</b>	<b>1,084,607</b>
家計への移転	-496,451	-501,846	-532,450	-536,593	-536,305
企業への移転	-37,863	-36,607	-36,803	-38,977	-39,152
地方自治体への移転	-173,300	-170,376	-175,183	-201,174	-204,492
外国への移転	-48,216	-55,168	-44,700	-54,682	-57,377
老齢年金制度への純額の移転	-5,916	-3,542			
基金への引当金/基金の解散	-2,010	-3,294	-4,091	-7,802	-8,705
<b>移転合計</b>	<b>-763,756</b>	<b>-770,833</b>	<b>-793,227</b>	<b>-839,228</b>	<b>-846,031</b>
人件費	-93,498	-99,040	-104,410	-95,565	-111,294
施設費	-15,365	-15,949	-16,334	-16,778	-17,506
保証・信用費	2,597	-1,875	-1,433	-3,490	96
その他の経常経費	-62,935	-69,233	-72,737	-84,606	-81,856
減価償却・評価減	-26,118	-23,699	-22,464	-22,339	-23,185
<b>政府独自の活動</b>	<b>-195,319</b>	<b>-209,796</b>	<b>-217,378</b>	<b>-222,778</b>	<b>-233,745</b>
<b>費用合計</b>	<b>-959,075</b>	<b>-980,629</b>	<b>-1,010,605</b>	<b>-1,062,006</b>	<b>-1,079,776</b>
<b>株式・金融項目を除く収支</b>	<b>111,720</b>	<b>70,799</b>	<b>-12,070</b>	<b>4,317</b>	<b>4,831</b>
<b>完全所有・部分所有企業の株式からの結果</b>	<b>46,818</b>	<b>34,851</b>	<b>29,009</b>	<b>46,106</b>	<b>36,336</b>
<b>金融的収入・費用</b>	<b>-54,137</b>	<b>-75,910</b>	<b>-5,495</b>	<b>-12,141</b>	<b>-35,242</b>
クローナ建て借入れに関する利子収入	16,528	16,010	15,351	14,920	15,252
増資プレミアム(純額)	5,941	6,512	5,826	7,010	9,163
外貨建ての借入に関する利子収益	15,132	11,417	8,071	5,193	4,142
未実現外国為替益(純額)			30,088	21,553	1,498
実現外国為替益(純額)		6,497			
債務の消滅時効に伴う利益	12	22	50	63	43
<b>政府債務に関連する金融上の純収入合計</b>	<b>37,613</b>	<b>40,458</b>	<b>59,386</b>	<b>48,739</b>	<b>30,098</b>
クローナ建て借入に関する利子費用	55,081	55,025	36,986	37,556	45,020
実現為替差損益	4,237	4,726	1,573	8,136	9,798
外貨建て借り入れに関する利子費用	25,755	20,780	12,253	6,847	6,484
実現外国為替差損(純額)			13,905	8,199	3,964
未実現外国為替差損(純額)	4,137	35,712			
銀行等への委任	86	125	164	142	74
<b>政府債務管理のための金融的費用合計</b>	<b>91,750</b>	<b>116,368</b>	<b>64,881</b>	<b>60,880</b>	<b>65,340</b>
<b>他の金融的収入・費用</b>	<b>23,045</b>	<b>62,105</b>	<b>15,246</b>	<b>14,424</b>	<b>31,248</b>
政府保有株式の売却による実現利益				5,800	16,881
中央銀行剰余金				1,262	6,200
カンマコレーギエット、その他	4,428	3,708	7,084	4,483	694
中央奨学金委員会	3,920	3,874	4,414	712	3,690
債務管理庁(金融安定化基金)				4,175	1,747
政府事務局	13,087	51,037	422	64	47
その他	3,527	5,005	5,232	4,175	3,453
<b>他の金融的収入</b>	<b>24,962</b>	<b>63,624</b>	<b>17,152</b>	<b>16,496</b>	<b>32,712</b>
<b>他の金融的費用</b>	<b>-1,917</b>	<b>-1,519</b>	<b>-1,906</b>	<b>-2,072</b>	<b>-1,464</b>
<b>金融的項目合計</b>	<b>-31,092</b>	<b>-13,805</b>	<b>9,751</b>	<b>2,283</b>	<b>-3,994</b>
<b>年間余剰(当期損益)</b>	<b>127,446</b>	<b>91,845</b>	<b>26,690</b>	<b>52,706</b>	<b>37,173</b>

出典) 表1に同じ。

移転支出の特徴としては、家庭への移転（年金）と、地方自治体への移転である。地方自治体への移転とは、地方財政均等化基金への繰り入れを意味している。注記によれば、家計への移転支出は社会保険、その他社会保険に分かれており、さらに社会保険は年金、国家予算における老齢年金、プレミア年

金（確定拠出部分とは別に設けられる料率2.5%の積立年金部分）に分かれている。プレミア年金部分は個人に属するため、国民経済計算（SNA）上は政府収入としてみなされないが、年次会計報告書上は、完全性の原則から、収入時にいったん料金、他支払いからの収入項目に収入に含めた上で、プレミ

表4 中央政府連結財務分析（2007年～2011年、百万クローナ）

	2007	2008	2009	2010	2011
<b>政府活動</b>					
税	981,897	986,183	876,003	955,670	1,030,893
料金、他の補償	86,263	81,307	76,144	74,939	83,505
補助金収入	26,656	25,609	39,365	43,073	31,586
調整済収入合計	1,094,816	1,093,099	991,512	1,073,682	1,145,984
移転	-761,381	-766,750	-790,664	-830,582	-833,542
政府独自の活動	-169,960	-177,022	-186,423	-201,861	-200,227
調整済費用合計	-931,341	-943,772	-977,087	-1,032,443	-1,033,769
支払いに対する調整	13,081	-54,588	61,678	39,058	-22,304
<b>国家活動収支</b>	<b>176,556</b>	<b>94,739</b>	<b>76,103</b>	<b>80,297</b>	<b>89,911</b>
<b>投資</b>					
金融投資	-51	-13,414	-30,197	-11,910	-4,187
有形投資	-36,989	-43,268	-46,959	-47,054	-38,061
無形投資	-1,646	-2,639	-2,579	-2,281	-2,425
投資支出合計	-38,686	-59,321	-79,735	-61,695	-44,673
固定資産売却	18,292	81,068	1,512	11,365	23,695
<b>投資活動合計</b>	<b>-20,394</b>	<b>21,747</b>	<b>-78,223</b>	<b>-50,330</b>	<b>-20,978</b>
<b>貸付金</b>					
新規貸付	-20,649	-20,114	-119,072	-14,904	-18,528
償還	15,204	17,283	21,152	15,395	12,180
<b>純貸付合計</b>	<b>-5,445</b>	<b>-2,831</b>	<b>-97,920</b>	<b>491</b>	<b>-6,348</b>
<b>金融活動</b>					
政府の借入の純額	-48,842	-40,197	-35,583	-33,694	-36,740
収支計算書上の財務収益	37,613	40,458	59,386	48,739	30,098
収支計算書上の財務損失	-91,750	-116,367	-64,881	-60,880	-65,340
未実現外国為替損益	5,295	35,712	-30,008	-21,553	-1,498
他の純額	11,165	14,028	13,088	12,914	13,070
収支計算書上の財務収益	24,962	63,894	17,152	16,494	32,712
収支計算書上の財務費用	-1,917	-1,519	-1,906	-2,037	-1,464
貸付における資本化された利子	-1,241	-1,480	-1,501	-1,591	-1,297
道路庁の財務収益			-597		
株式等の売却による実現収益	-10,639	-46,867	-60	81	-16,881
支払いに対する調整	-2,403	1,361	4,827	4,902	-2,577
<b>金融活動合計</b>	<b>-77,757</b>	<b>-50,977</b>	<b>-17,668</b>	<b>-15,978</b>	<b>-26,247</b>
<b>(調整前)合計</b>	<b>72,960</b>	<b>62,678</b>	<b>-117,708</b>	<b>14,480</b>	<b>36,338</b>
政府の純借入					
政府債務の変動	-105,322	-53,135	87,620	-36,033	-37,836
未実現為替分の調整	-5,295	-35,712	30,088	21,553	1,498
<b>(調整後)合計</b>	<b>-110,617</b>	<b>-88,847</b>	<b>117,708</b>	<b>-14,480</b>	<b>-36,338</b>

出典) 表1に同じ。

ア年金として移転支出に加えるという開示手法を取っている。

その上で、移転支出と政府独自の支出を合算して費用合計を出し、収入から費用を差し引いて株式・金融項目を除く収支を開示する。その下に持ち分法による中央政府所有企業の収益を開示する。

さて、債務管理の上で重要なのは、金融的収入及

び費用（ほぼスウェーデン国債に関係している）及び他の金融的収入・費用（エージェンシーの金融的収支を連結して開示している）である。注目すべきは、金融的収入・支出に、未実現の外国為替差益を含めている点である。つまり、当年度の経常収支ではなく、未実現利益を含めた包括利益での収支を収支計算書で開示しているのである。

しかし、これだけでは、当年度に実現した現金収受を把握することはできない。そこで、表4に示した財務分析（＝キャッシュフロー計算書）から、政府借入の純額を確認する。

連結財務分析は国家活動収支、投資活動、純貸付、金融活動の四つの項目で構成されている。ほぼ企業会計の営業、投資、財務に対応していると考えられる。ここで、金融活動に目を転じた上で注記を紐解くと、収支計算書上の財務収益から収支計算書上の財務損失を差し引いた額を、未実現外国為替損益を差し引く形（つまり間接法）で示している。言い換えると、当年度の政府借入に伴う現金の動きを純額（ネット）で示していることが分かる。

## おわりに

本稿の要旨は、以下のように整理できる。

第一に、スウェーデンの行政組織は、エージェンシーの運営における独立性が強く、省は政策立案機能に特化している。このような特徴から、省庁別財務書類は作成されず、エージェンシーの財務諸表から直接連結財務諸表が作成される。

第二に、公会計改革は、エージェンシーの効率性を高めるための改革から始まった。しかし、スウェーデン政府が財政危機に直面し、これに連動して予算制度改革が急速に進んだ。これに伴い、エージェンシーの業績評価を行うために単体財務諸表を付随的に利用することで連結会計情報を作成し、次年度予算編成に生かそうとする取り組みが生まれた。一方、業績評価を行うアイデアの源泉となったのはNPMであったが、現実の行政運営をNPMのモデルとは必ずしも整合させているわけでもない。

第三に、スウェーデンにおいては、予算制度改革と公会計改革により、予算編成過程、特に国会における審議過程に連結年次会計報告書が添付されることで、予算過程と決算過程にリンクを作り得た。しかし、両者の差異、特に認識時点の差異を問題視する議論が会計士を中心として引き起こされている。一方、スウェーデン財務省は、予算と公会計では開示する目的が異なると主張している。

第四に、実際の財務諸表においては、注記レベルで開示されている情報を踏まえれば、財務諸表は有機的にリンクしている。発生主義情報と現金の情報

が乖離する場合は、双方を同時に開示する財務諸表は、市場情報にアクセスできないステークホルダーにとっては有益な情報を提供していると考えられる。

本稿を閉じるにあたり、「はじめに」で触れた最も重要な課題に触れておきたい。スウェーデンにおいては、政府全体財務諸表は作成されていない。その理由として、地方政府予算書（発生主義）と中央政府（現金主義、2011年以降は一部発生主義）の認識基準が一致しないこともあるが、何よりも地方政府が大きく、独立している点であると認識されている<sup>22)</sup>。政府全体財務諸表の作成可能性と政府間行財政関係をどのように理解すべきなのだろうか。この議論をより深く考察するためには、スウェーデンよりも地方（州）の力が制度的に保証されている連邦国家であるアメリカや、逆に政府全体財務諸表をいち早く作成したイギリスの双方を確認しなければならない。

[本研究は科学研究費補助金「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（平成24年～平成26年）」の研究成果の一部である。]

## 注

- 1) なお、Regeringen のスウェーデン政府による翻訳語は Government（「政府」）である。本稿では、首相による閣僚の任命や、閣僚による合同意思決定を行っている点に鑑み、「内閣」と訳す。
- 2) 例えば、Kammarkollegiet というエージェンシーは、1539年のグスタフ・アドルフ時代に創設されている。エージェンシーの独立が法的に位置づけられたのは1809年統治法とされている。
- 3) Regeringskansliet を首相府と訳している文献があるが、首相府 Statsrådsberedningen は別に存在するため、内閣府と訳出した。なお、スウェーデン政府自身が示す英語訳は Government Office of Sweden である。
- 4) 改革の中身については、特に断りのない限り、会計制度改革については Mattison, et al (2002: 776-777)、予算制度改革については伊集・古市 (2013) 及び田中 (2001) を参照している。
- 5) なお、フレーム予算が法的に位置づけられたのは1996年である。
- 6) スウェーデンにおけるバブル経済の形成と崩壊については、北欧諸国の研究動向をサーベイした宮川 (2010) が詳しい。
- 7) 富田 (1999)。
- 8) 財政運営庁 (ESV) ヒアリング (2012年9月12日)。
- 9) 伊集・古市 (2013)。

- 10) といつても、国会が増額修正を行うことを法的に禁じているわけではない。議員達が増額修正を行わないのは、歴史的な経験による国会議員の「自制」が大きいとひとまず考えられる。
- 11) 財政運営庁ヒアリング（2012年9月12日）。
- 12) なお、年次会計報告書上の決算結果と、予算書の差異については、予算書上で開示されている。
- 13) 以下の論点整理については Mattison, et al (2002: 813-821) 及び財政運営庁ヒアリング（2012年9月12日）に拠っている。
- 14) 以下のスウェーデンにおける業績指標に関する叙述は、Almqvist (2004) 及び同教授へのヒアリング（2012年9月11日）に拠っている。
- 15) この政令に関しては、2000年政令の財政運営庁による非公式の全文翻訳が同庁ホームページに載せられている。
- 16) 田中（2001: 228-229）でも同様の指摘が見られる。
- 17) 以下の公会計基準設定主体の形式と実態に関する叙述は、Mattison, et al (2002: 771-774) に拠っている。
- 18) 田中（2001: 210）によれば、1999年時点のエージェンシー職員19万人に対し、政府職員は4,082人である。Office for Administrative Affairs (2012) を見ても、この傾向に変化はない。
- 19) ただし Osborne 自身は NPG について手際よく整理しつつも、New Public Governance? と「?」を意図的に付け、「NPM から NPG へとパラダイム転換が起こった」とは論じていない。なお、政府の業務仕様書（approval letter）は、より緩やかな業務指令（letter of instruction）へと移行する動きが見られる。
- 20) 以下の債務管理庁に関する組織及び歴史については、債務管理庁ホームページ <https://www.riksgalden.se/sv/omriksgalden/> (2013年4月9日閲覧) に拠った。
- 21) International Monetary Fund, *International Reserves and Foreign Currency Liquidity* (<http://www.imf.org/external/np/sta/ir/IRProcessWeb/data/swe/eng/curswe.htm> 2013年3月28日更新、2013年4月7日閲覧)
- 22) 財政運営庁ヒアリング（2012年9月12日）。

## 参考文献

- 伊集守直・古市将人（2013）「一九九〇年代のスウェーデンにおける財政再建と予算制度改革」井手英策編著『危機と再建の比較財政史』ミネルヴァ書房所収。
- 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。
- 岡澤憲美（1988）『スウェーデン現代政治』東京大学出版会。
- 木村佳弘（2009）『スウェーデンの地方公会計制度——公会計制度国際比較のための試論』『都市問題』第100巻第6号。
- 木村佳弘（2010）『アメリカの公会計制度——ニューヨーク州大都市交通局を事例に』『都市問題』第101巻第9号。
- 木村佳弘（2011）『ドイツの公会計制度——ベルリン州・ベルリン運輸公社を事例に』『都市問題』第102巻第8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。
- 富田俊基（1999）『国債累増のつけを誰が払うのか』東洋経済新報社。
- 宮川重義（2010）『金融危機—考察——スカンディナビア金融危機のケース——』『京都学園大学経済学部論集』第19巻第2号 115-149頁。
- AB svensk exportkredit (2012), *Annual Report 2013*.
- Roland Almqvist (2004), *Icons of New Public Management: four studies on competition, contracts and control*, Stockholms Universitet.
- Johan Christiaens, Philippe Van Cauwenberge, Jan Rommel (2009), *IPSAS 6 and 22: New Standards for Whole of Government Accounting?*, Public Money & Management, Vol. 29, No. 4, pp. 216-218.
- Ministry of Finance (2007), *Central Government Annual Report 2007*, Ministry of Finance.
- Ola Mattisson, Gert Paulsson and Torbjörn Tagesson (2002), *Sweden*, Klaus Lüder and Rowan Jones 'Reforming governmental accounting and budgeting in Europe', Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Office for Administrative Affairs (2012), *The Swedish Government Offices Yearbook 2011*, p. 29.
- Stephen P. Osborne (2007), "The (New) Public Governance : a suitable case for treatment?", in Stephen P. Osborne eds, *The New Public Governance?: Emerging perspective on the theory and practice of public governance*, Routledge, Abingdon and New York, pp. 1-16.
- Sveriges Riksbank (2012), *Annual Report 2011*.