

平成 28 年度海外行政実態調査報告書

イギリス及びスウェーデンの国家財政における予算・公会計制度と会計検査院
ーマクロ予算編成とミクロ予算編成の視点からー

Government Budgeting, Settlement and National Audit Offices in the UK and Sweden
- From the Macro and Micro Budgeting Viewpoints -

特別研究官 関口 智（立教大学経済学部教授）

平成 29 年 3 月
調 査 課

目次

序章 はじめに	1
第一部	
イギリス国家財政における予算・公会計制度と会計検査院	
ーマクロ予算編成とミクロ予算編成の視点からー	5
1. イギリス中央政府のマクロ予算編成・ミクロ予算編成と決算	6
(1) マクロ予算編成：歳出見直し	6
(2) ミクロ予算編成：予算書 (Budgets) と歳出見積書 (Estimates)	14
(3) 決算過程：年次報告・決算書	15
2. イギリス中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴 (1)：全体像	16
(1) GAAP 会計 (決算) の構造①：省グループの年次報告・決算書	16
(2) GAAP 会計 (決算) の構造②：政府全体決算書と中央政府 (連結) の年次報告書	20
(3) 小活：中央政府の予算会計 (予算・決算) と GAAP 会計 (決算) の関係	26
3. イギリス中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴 (2)：会計間の関連	27
(1) 予算会計 (予算・決算)：各省庁別	27
(2) 予算会計と GAAP 会計との関連：運輸省グループの事例	30
4. イギリス会計検査院の意見形成：検査証明書	33
(1) 財務検査と業績検査の関係	33
(2) 各省別の年次報告・決算書	33
(3) 政府全体決算書 (WGA)	34
(4) 全中央政府の財務報告に関する意見形成等の考え方	35
5. イギリス中央政府：決算財務諸表と予算編成の関係	37
(1) ミクロ予算編成とマクロ予算編成	37
(2) 決算とミクロ予算編成	41
(3) 決算とマクロ予算編成	45
(4) 政府全体決算書と国民経済計算の数値 (予算・実績) との関係	46
6. 会計検査院による情報要約、議会支援の重要性	50
(1) 決算委員会への支援	50
(2) 省庁別特別委員会への支援	51

第二部

スウェーデン国家財政における予算・公会計制度と会計検査院

ーマクロ予算編成とマイクロ予算編成の視点からー	55
1. スウェーデン中央政府のマクロ予算編成・マイクロ予算編成と決算	56
(1) マクロ予算編成：財政政策の枠組み	56
(2) マイクロ予算編成：単年度予算の編成	60
(3) 決算過程：年次報告書	61
2. スウェーデン中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴（1）：全体像	62
(1) GAAP 会計（決算）の構造①：各エージェンシー及び政府の年次報告書	62
(2) GAAP 会計（決算）の構造②：中央政府（連結）の年次報告書	66
(3) 小活：中央政府の予算会計（予算・決算）と GAAP 会計（決算）の関係	70
3. スウェーデン中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴（2）：会計間の関連	72
(1) 予算会計（予算・決算）：各エージェンシーと中央政府（連結）	72
(2) 予算会計と GAAP 会計との関連：中央政府（連結）の事例	76
4. スウェーデン会計検査院の業務	79
(1) 四つの責任分野	79
(2) 検査対象と検査報告	81
5. スウェーデン会計検査院の意見形成：検査報告書	88
(1) 財務検査と業績検査の関係	88
(2) エージェンシーの年次報告書	88
(3) 中央政府（連結）の年次報告書	89
(4) 中央政府の年次報告書に関する意見形成	90
6. スウェーデン中央政府：決算財務諸表と予算編成の関係	92
(1) マイクロ予算編成とマクロ予算編成	92
(2) 決算と予算編成	96
(3) 中央政府（連結）財務諸表と国民経済計算の数値（予算・実績）との関連	99
7. 会計検査院による情報要約、議会支援、情報充実要請の重要性	103
(1) 業績検査報告書の流れ	103
(2) 会計検査院による情報充実要請の事例	104
終章 むすびにかえて：日本への示唆	107
参考文献	117
付録 調査日程	122

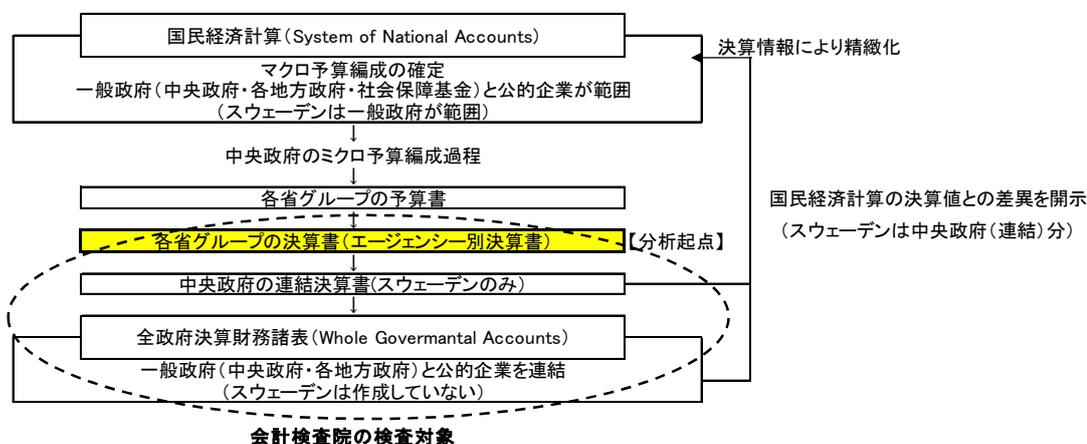
序章 はじめに

国家財政や地方財政における予算・決算過程に関する従来の研究では、予算・決算手続の複雑性や対象範囲の多義性、それに伴う複数の予算・決算書類、会計情報間の認識基準の相違等に起因して、現実の書類やデータ間のリンク等を意識する形で予算循環の実態を把握する試みが、必ずしも正面から行われてこなかった。

このような従来の研究状況を踏まえ、本実態調査報告書では、中央政府の予算・決算書と会計検査院による検査を起点に、現実の書類やデータ等を素材にした予算循環の実態把握を心がけた。対象国をイギリスとスウェーデンとしたのは、日本と同様に議院内閣制を採用しながらも、ニューパブリックマネジメント（NPM）やニューパブリックガバナンス（NPG）といった公共部門の改革論、福祉国家論、地方分権論等、公共部門を論じる学問領域において、近年、アングロサクソン型と北欧型という形での類型化もなされていること、さらにEU経済圏にありながら自国通貨を堅持してきたこと等を考慮したからである。

イギリスとスウェーデンへの現地調査の実施にあたり、イギリスとスウェーデン中央政府の財政統制に関連する先行研究を渉猟したうえで、次の図1のような予算・決算書類に関するフローチャートを作成し、ヒアリング先には事前に提示した。

図1 イギリスとスウェーデンの予算・決算書類の流れ（中央政府）



(資料) 筆者作成

具体的に今回の実態調査で意識したのは、次のとおりである。

- 第一に、会計検査院の検査対象である中央政府の決算書を起点にする。その際、イギリス中央政府とスウェーデン中央政府それぞれの予算書と決算書の構造を明らかにする。
- 第二に、決算書に対する会計検査院の検査対象と報告書の内容を明らかにする。
- 第三に、会計検査院による検査報告を受けた議会等での統制状況を明らかにする。
- 第四に、会計検査院の検査報告や議会の勧告を受けた行政内部（財務省や各省庁）の議

論、次年度以降のマイクロ予算編成への反映状況を明らかにする。

そして最後に、これら予算書・決算書とマクロ予算編成に関連する国民経済計算（予算・決算）との関連を明らかにする。

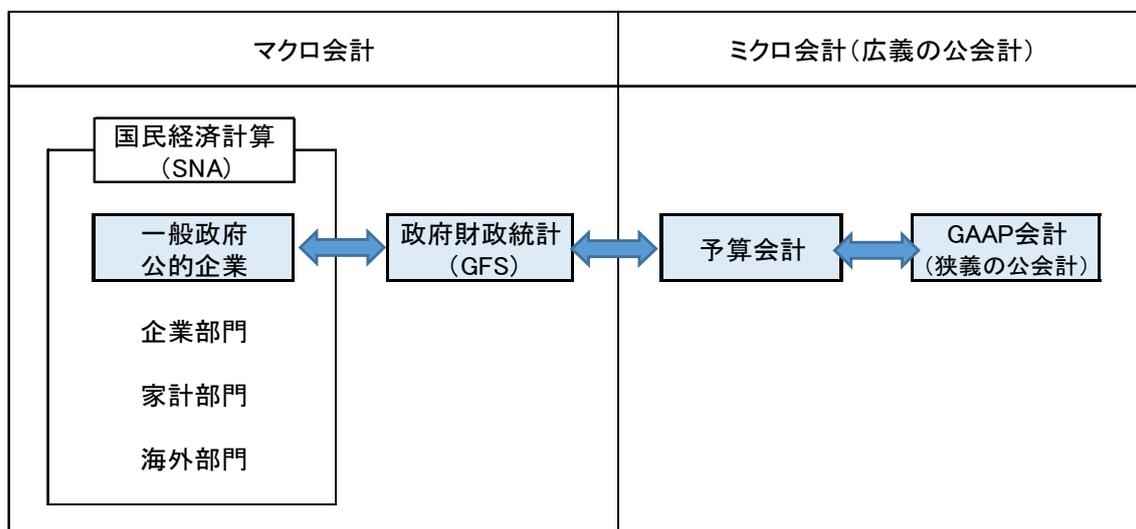
その究極の目的は、中央政府、地方政府等を連結した一般政府連結会計制度に向けた意義と可能性、および国民経済計算（System of National Accounts:SNA）との関連性を明らかにし、日本への示唆を導くことにある。

これらの手順を、予算・決算過程の時間軸に従って（つまり図の上から下への形で）言い換えれば、予算総額の決定に関するマクロ予算編成（macro-budgeting）、細目的予算配分に関するマイクロ予算編成（micro-budgeting）、そして執行後に作成される決算書、さらに決算書とマクロ予算編成・マイクロ予算編成へのリンクの検証をすること、と整理できる。

このような形でマイクロ予算編成のみならず、マクロ予算編成をも視野に入れるのは、かつて宮島洋・東京大学名誉教授が指摘した「マクロとマイクロの予算編成の分離は、財源面からの制約が強まるにつれ、重要な意味を持つようになる¹」状況が、各国の予算・公会計制度改革の取り組みに、相当程度符合していると考えているからである。

実はこのようなマクロ予算編成とマイクロ予算編成という視点は、本実態調査報告書でも使用する、次の図2のような国民経済計算、政府財政統計(Government Financial Statistics:GFS)、予算会計(budgetary accountings)、狭義の公会計といった制度配置にも関連している。

図2 公会計制度の位置づけ



(資料)関口智編(2016)、図序-3.

マクロ予算編成と強く関連するマクロ会計を、国際連合(UN)が定める国民経済計算(SNA)と国際通貨基金(IMF)が定める政府財政統計(GFS)ととらえる点は、先行研究と同じ方向性にある。

¹ 宮島(1989)18頁。

先行研究と異なるのは、マイクロ予算編成と強く関連するマイクロ会計を、各国が独自に採用している狭義の公会計（本実態調査報告書では、一般に公正妥当と認められる会計原則（Generally Accepted Accounting Principles）に基づく会計（GAAP 会計）を、狭義の公会計と位置付ける。）に加えて、予算会計を加える点にある。このような区分を行うのは、日本の公会計改革の議論を混乱させてきた主たる要因が、予算会計と GAAP 会計の混同にあると考えているからである。

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、財政学や行政学、公法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に報告し、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。

これに対して、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と言える。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あってよい（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から、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（GAAP）への準拠性の高低であるといえる。このような意味で、本実態調査報告書では GAAP 会計を狭義の公会計と位置付けている。

確かに、予算会計は GAAP 会計の一部であるという主張も首肯できる。しかし、関口編(2016)でアメリカ・ドイツ・スウェーデン・イギリスの(州・)地方政府等に関して示したように、また本実態調査報告書でイギリスとスウェーデンの中央政府に関して示すように、予算会計(予算・決算)と GAAP 会計(予算・決算)として、両者を一度区分して議論をしたほうが、予算・公会計制度の歴史を理解するにも、実態を把握する際にも、そしてその方向性を議論する際にも、有用であると考えている。

最後に、本実態調査に至る過程では、イギリスとスウェーデンへの現地調査にご同行頂いた岡本喜代志調査官をはじめ、戸田直行前調査課長、谷野正明調査課長、山田雄二前研究企画官、高野博研究企画官、青木孝浩総括副長、高橋英明副長、宮本善仁副長のほか、調査課（研究担当）の皆様のアレンジ及びサポートをしていただいた。ここに記して御礼申し上げたい。

なお、本実態調査報告書の見解は、会計検査院の公式見解を示すものではなく、筆者個人のものであり、本実態調査報告書中にある誤謬はすべて筆者の責任である。

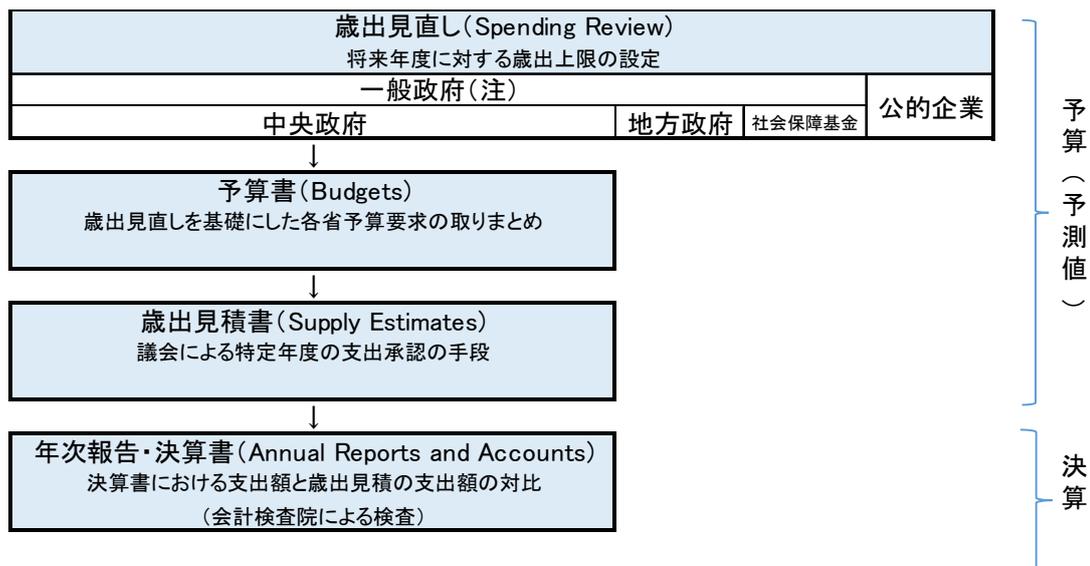
第一部

イギリス国家財政における予算・公会計制度と会計検査院
ーマクロ予算編成とミクロ予算編成の視点からー

1. イギリス中央政府のマクロ予算編成・ミクロ予算編成と決算

イギリス中央政府の予算過程における主要な書類として、歳出見直し、予算書、歳出見積書、年次報告・決算書を挙げることが出来る（【図 1-1】）。

【図 1-1】 歳出見直しと公共支出フレームワーク



注:イギリスの国民経済計算(SNA)では社会保障基金への分類はないが、一般的区分として記載。

(資料) 財務省ヒアリング説明資料 (2016年9月13日) に基づいて筆者作成。

(1) マクロ予算編成：歳出見直し

【図 1-1】における歳出見直し (Spending Review²: SR) は、財政規律 (fiscal rule) に基づく公的部門の複数年度 (3年~5年) にわたる支出計画である。歳出見直しは、財務省 (HM Treasury) 主導のプロセスであり、政府の優先順位に従って、資源をすべての政府の省に配分する。歳出見直しは、財務省が、各省に対して複数年にわたり、強固で固定された支出予算を設定する。その後、これらの支出を、各省がどのように最適に管理・配分するのは、各省の責任となる³。

財務省によれば、現在の財政規律は、2011年に策定した予算責任憲章 (Charter for Budget Responsibility) を2016年の秋の財政演説で改訂したものに基づいており、次のようなフロー指標とストック指標によるものとなっている⁴。

² 2013年に策定されたものは「Spending Round」に名称変更されたが、2015年度に策定されたものは再び「Spending Review」に戻っている。

³ CIPFA (2012) pp.31-32.

⁴ 財務省への事後質問に対する回答 (2016年12月10日)。EUの安定成長協定による基準 (財政赤字の対GDP比3%以内) も意識したものとなっている (財務省へのヒアリング (2016年9月13日)。改訂前の憲章は、岡久 (2015) 47頁を参照されたい。

・フロー指標：構造的経常財政赤字⁵（景気循環調整後の公的部門純借入（Public sector net borrowing：PSNB））のGDP（名目）比を、2020/21年度までに2%以下に削減することを任務とする。

・ストック指標：公的部門の純債務残高（Public sector net debt：PSND）のGDP（名目）比を、2020/21年度までに減少させることを副次的目標とする。

副次的目標は、2021/22年度における社会福祉支出（Expenditure on welfare）が、2016年の秋の財政演説において財務省によって設定され、事前決定された上限と予備費の範囲内に抑制されること、を確保するためのものとされている。

歳出見直しは、国民経済計算⁶（System of National Accounts：SNA）に基づいて、複数年度の公的部門の管理歳出総額（Total Management Expenditure：TME）を算定する形で、財務省の責任の下で編成されている。ところが、各中央省庁の予算と決算は基本的には国際会計基準（2009-10年以降。それ以前はUK GAAP）に基づいているため、両者の間に差異が生じる⁷。

このような理由から、予算（Budgets）を国民経済計算（SNA）に基づく管理歳出総額（TME）の構成要素に一致させるために、会計上の調整（Accounting adjustments）を行う⁸。そのような形で作成されるのが、【表 1-1】である。

⁵ 構造的経常財政赤字とは、構造的財政赤字（成長率が潜在成長率だった場合の財政赤字）から公共事業等の資本支出を除外したもの。

⁶ 正確には、EU各国の国民経済計算の数値を算出するための統一手法となっている欧州国民経済計算体系（The European System of National and Regional Accounts (ESA 2010)）であるが、本実態調査報告書では、単に国民経済計算（SNA）と表現する。

⁷ 両者の主要な差異は、主としてSNA（ESA2010）が負債と資産を明確な場合にのみ（only when They crystallise）認識することから生じている（HM Treasury (2016) p.195.）。

⁸ 会計上の調整は、3つに分類することができる。①予算では異なるデータソースを利用しているため、SNAから減額するもの、②予算の定義では支出の一部とされていないので、SNAから減額するもの、③予算をSNAの支出の定義に一致した認識基準や経済的分類にするものである。①②の項目は、省庁別歳出限度額（DEL）か年度管理歳出額（AME）かによって、それぞれの分類に示される。③の項目内の主要な会計上の調整は、TME内の経済的分類によってアレンジされた中央政府や地方政府において、それぞれの分類に示される（HM Treasury (2016) p.195.）。

【表 1-1】管理歳出総額（2011-12 年度から 2019-20 年度）：経済的区分による予算の分類
（単位：百万ポンド）

	国民経済計算 (National Statistics)									
	2011-12 決算	2012-13 決算	2013-14 決算	2014-15 決算	2015-16 決算	2016-17 計画	2017-18 計画	2018-19 計画	2019-20 計画	
公共部門経常支出	645,964	656,118	666,425	673,283	679,516	694,200	706,000	722,600	731,400	
資源DEL	333,557	331,157	330,652	324,987	325,608	328,300	338,700	341,900	341,900	
Resource DEL excluding depreciation	314,288	309,653	308,354	307,818	306,875	307,700	316,700	319,100	318,600	
Depreciation in resource DEL	19,269	21,504	22,298	17,169	18,734	20,600	21,900	22,800	23,300	
資源AME	312,407	324,961	335,773	348,296	353,908	365,895	367,354	380,684	389,504	
資源・省別 (Resource departmental) AME	250,607	260,070	283,199	254,302	419,528	317,741	312,516	316,510	323,360	
Social security benefits	175,481	183,088	179,599	184,185	187,584	190,000	191,011	193,690	197,129	
Tax credits ⁽¹⁾	29,976	29,761	29,394	29,187	28,482	28,576	28,190	27,967	27,541	
Net public service pensions	6,012	4,958	5,441	9,605	12,174	8,896	8,971	9,004	9,045	
National lottery	1,335	727	1,209	1,440	1,121	1,050	1,050	1,050	1,050	
BBC domestic services ⁽²⁾	3,013	3,271	3,204	3,533	3,608	3,725	3,792	3,662	3,604	
Student loans	-642	-763	-1,096	-1,579	-1,683	-2,060	-2,822	-3,899	-5,370	
Non-cash items	51,311	53,161	43,542	61,030	185,946	62,267	60,065	63,138	65,619	
Financial sector interventions	-16,143	-18,384	8,380	-48,669	-12,492	-175	-84	-84	-84	
Other departmental expenditure	266	4,252	13,526	15,571	14,788	25,461	22,343	21,982	24,826	
資源・その他の (Resource other) AME	61,799	64,891	52,574	93,994	-65,620	48,154	54,839	64,174	66,144	
Net expenditure transfers to the EU	9,978	11,529	11,879	11,658	11,253	12,401	10,080	11,811	12,282	
地方政府独自の資金調達による支出	22,112	23,442	23,187	25,540	29,969	30,326	31,450	32,907	34,326	
Central government gross debt interest	49,704	48,856	48,668	45,241	44,942	47,805	51,001	54,137	54,379	
会計上の調整 (Accounting adjustments) ⁽³⁾	-19,995	-18,936	-31,160	11,555	-151,783	-42,378	-37,692	-34,680	-34,842	
公的部門総投資 ⁽⁴⁾	69,140	74,702	69,487	73,325	73,506	77,800	78,600	78,400	79,100	
資本DEL	49,766	46,375	49,749	53,203	48,208	52,500	54,400	55,000	55,000	
資本AME	19,374	28,327	19,738	20,122	25,298	25,261	24,120	23,415	24,076	
資本・省別 (Capital departmental) AME	2,546	3,610	-6,189	5,024	-9,336	21,351	24,929	26,701	30,078	
National lottery	380	513	492	584	454	407	407	407	407	
BBC domestic services (2)	172	121	83	111	117	96	126	197	170	
Student loans	5,857	6,858	9,291	11,477	12,596	14,406	16,888	19,666	22,519	
Financial sector interventions	-4,571	-3,601	-4,938	-3,030	-11,315	30	-	-	-	
Other departmental expenditure	708	-282	-11,118	-4,118	-11,189	6,412	7,507	6,430	6,982	
資本・その他の (Capital other) AME	16,828	24,718	25,928	15,098	34,634	3,910	-810	-3,286	-6,002	
地方政府独自の資金調達による支出	16,123	5,957	6,980	7,060	8,206	6,868	7,283	5,790	6,420	
公的法人独自の資金調達による資本支出	13,129	13,519	14,951	16,503	16,850	14,668	13,510	12,798	11,871	
会計上の調整 (Accounting adjustments) ⁽³⁾	-12,424	5,242	3,997	-8,465	9,578	-17,627	-21,602	-21,873	-24,293	
管理歳出総額 (TOTAL MANAGED EXPENDITURE) ⁽⁴⁾⁽⁵⁾	715,104	730,820	735,912	746,608	753,022	771,900	784,600	801,000	810,400	

注1: 税額控除 (tax credit) には勤労所得税控除、提出型個人年金控除及び児童税額控除を含む。所得扶助としての児童手当及び求職者手当は社会保障給付 (social security benefit) に含まれる。
 注2: 2017/18年度から2019/20年度の計画には、予算責任行による"Economic and Fiscal Outlook - March 2016"のTable 2.31の数値を用いている。
 注3: 2011/12年度以降の取引は、金融セクターの介入による影響を受けている。第2章のBox 2Aを参照。
 注4: 特定の銀行が公的部門に分類されたことにより生じた、一時的な影響を含めていない。第2章のBox 2Aを参照。
 注5: 省庁別歳出限度額 (DEL) の総額は、資源DEL (減価償却後) と資本DELの合計である。

(資料) HM Treasury(2016)Table1.1 を加工して作成。

【表 1-1】を理解するために、国民経済計算から算定される公的部門の管理歳出総額 (TME) の構成について、もう少し説明する必要がある。管理歳出総額 (TME) には【表 1-2】のよ
うに、二つの区分がある。

【表 1-2】管理歳出総額（TME）、省庁別歳出限度額（DEL）、年度管理歳出額（AME）の
関係

	公共部門経常支出	公共部門総投資
	資源予算(resource budget)	資本予算(capital budget)
省庁別歳出限度額 (DEL)	<ul style="list-style-type: none"> ・各省庁の主たる当期事業コスト ・政府外公共機関の主たる当期事業コスト ・管理費 ・減価償却費、減損損失及び引当金繰入額 ・資本コスト費用 ・建設助成金(地方自治体に対するもの及び設備近代化基金から調達されるものを除く) 	<ul style="list-style-type: none"> ・省庁の新規設備投資 ・政府外公共機関の新規設備投資 ・資産純売却額 ・純貸付額 ・建設助成金(地方自治体に対するもの及び設備近代化資金から調達されるもの)
年度管理歳出額 (AME)	<ul style="list-style-type: none"> ・社会保障費 ・負債利子 ・EUへの支払額 ・公的年金 ・その他の年度管理歳出額 	<ul style="list-style-type: none"> ・年度管理歳出額における設備投資(例: 宝くじなど) ・公的法人独自の資金調達による資本支出
管理歳出総額(Total Management Expenditure: TME)		

(資料) 原 (2006) を加筆・修正して作成。

一つの区分が資源予算 (Resource Budget) と資本予算 (Capital Budget) であり、もう一つの区分は省庁別歳出限度額 (Departmental Expenditure Limits : DEL) と年度管理歳出額 (Annually Managed Expenditure : AME) である。

前者の区分のうち、資源予算とは、資産の所有に係る経常的な歳出であり、經常予算の余剰 (Surplus on Current Budget) に影響を及ぼすものを言い、資本予算とは、新たな投資又は純政策的貸付等に関する歳出を言う。この区分は、伝統的な予算論においては、經常予算と資本予算という2つの予算を持つ、複式予算と言われるものに相当している。

後者の区分、すなわち省庁別歳出限度額 (DEL) と年度管理歳出額 (AME) は少し説明を要する⁹。

まず、省庁別歳出限度額 (DEL) は、管理歳出総額 (TME) の 51.7% (2013/14 年度) を占め、歳出見直しという複数年度計画の時間軸に沿って理論的には統制できる支出である。その分だけ各省は、安定的な資金調達が保証されている。省庁別歳出限度額は、資本的投資のための資金調達を保護及び統制するために、資源予算 DEL と資本予算 DEL という形で予算が区分されている。

各省は、省庁別歳出限度額の範囲内に歳出額を維持しなければならないが、通常、年末に柔軟性が付与されている。例えば、厳格な統制を条件に、複数年度の制限内で未支出の額を繰り越すことができる。各省はまた、政策的理由で当該歳出が保護 (又は区分) されているという一定の項目を条件に、一年の間に、行政管理項目 (Administration) からプログラム項目 (Programme) へと資金を振り替える自由を有している。しかし、各省は、経常的圧力を賄うために資本的支出を削減することはできず、行政管理費用を賄うためにプログラム資源を振り替えることはできない。

⁹ 以下、CIPFA (2012) pp.30-31 に負っている。

これに対して、管理歳出総額の 48.3% (2013/14 年度) を占める年度管理歳出額 (AME) は、需要依存的な歳出であり、歳出見直しという複数年度計画の時間軸の中では理論的には統制できない支出のため、省庁別歳出限度額 (DEL) と分離して管理している¹⁰。

年度管理歳出額 (AME) も省庁別歳出限度額 (DEL) と同じように、資源 AME と資本 AME という形で予算が区分されている。ただし、大半が資源 AME であり、資本 AME は非常に少なく、年度管理歳出 (AME) の 5.5% (2013/2014 年) を占めるに過ぎない。年度管理歳出 (AME) の最大の要素は、社会保障支出であり、資源 AME の 53.3% (2013/2014 年) を占めている。

本質的に、年度管理歳出額 (AME) は変動が大きく予測するのが難しい。管理歳出総額 (TME) の中で、年度管理歳出額 (AME) の予測が省庁別歳出限度額 (DEL) のために利用可能な資源に影響を与える。それゆえ、年度管理歳出額 (AME) の予測には注意を払っており、支出超過のリスクを削減するために、予備 (Margin) を含んでいる。加えて、計画した政策手段が社会保障やその他の年度管理歳出 (AME) を増加させる可能性があるときには、政府は適切なサービス価格で提供することを約束している。

以上のような経済的区分による予算 (Budgets by economic category) の分類に基づいて作成された既出の【表 1-1】は、結果として一般政府と公的企業を対象範囲として、国民経済計算に基づいて算定された管理歳出総額 (TME) の内訳を示していることになっている。具体的には、国民経済計算の定義から、

$$\text{管理歳出総額 (TME)} = \text{公共部門経常支出} + \text{公共部門総投資}$$

である。そして、公共部門経常支出と公共部門投資の構成要素は、

$$\text{公共部門経常支出} = \text{資源 DEL} + \text{資源 AME}$$

$$\text{公共部門総投資} = \text{資本 DEL} + \text{資本 AME}$$

である。これを【表 1-1】と突き合わせると、資源 AME や資本 AME といった年度管理歳出 (AME) の内訳には、①中央政府の支出、②地方政府独自の資金調達による支出 (Locally financed expenditure)、③公的法人独自の資金調達による資本支出 (Public corporations' own-financed capital expenditure)、そして④国民経済計算と予算会計とを調整する「会計上の調整」が含まれていることがわかる。

つまり、【表 1-1】は、一般政府と公的企業を範囲とする形で、資源予算と資本予算から国民経済計算への調整過程を示している¹¹。ここから中央政府の歳出枠を抜き出すには、年度管理歳出から「地方政府独自の資金調達による支出」や「公的企業独自の資金調達による資本支出」等を除くことによって可能となる¹²。

イギリスの国民経済計算に基づく表示方法で興味深いのは、【表 1-1】のような経済的区分による予算 (Budget by economic category) の分類に加えて、省グループによる支出 (Expenditure by departmental group) の分類、支出セクターによる支出 (Expenditure by

¹⁰ 以下、CIPFA (2012) p.31 に負うている。

¹¹ HM Treasury (2016) p.16.

¹² イギリス地方政府の予算・公会計制度については、関口編 (2016) の第 6 章を参照されたい。

spending sector) の分類¹³という形でも表示可能という点である。特に、マクロ予算編成である歳出見直しを、中央政府の予算編成過程という立場から見ると、一般政府と公的企業を範囲にした国民経済計算の段階で、中央政府の各省別支出の推計の算定が行われている¹⁴ことは、注目に値する。次に示す【表 1-3】は資源予算の省庁別分類を、【表 1-4】は資本予算の省庁別分類を、それぞれ示している。

まず、【表 1-3】は、【表 1-1】の経常支出の分類の中の資源 DEL の総額 341,900 百万ポンド (2019/20 年度予測)、資源 AME の総額 323,360 百万ポンド (2019/20 年度予測) に一致し、これを省庁別に分類していることが確認できる。

また、【表 1-4】は、【表 1-1】の資本支出の分類の中の資本 DEL の総額 55,000 百万ポンド (2019/20 年度予測)、資本 AME の総額 30,078 百万ポンド (2019/20 年度予測) に一致し、これを省庁別に分類していることが確認できる。

¹³ その分類は、①中央政府の独自支出 (central government own expenditure)、②地方政府支出 (Local government expenditure: 中央政府等からの補助金含む)、③公的法人の支出 (public corporations' expenditures: 中央政府からの支出含む) の三つである。

¹⁴ 会計検査院への事後質問に対する回答 (2016 年 11 月 8 日)。当然のことながら省グループ別の実績値も算定している。

【表 1-3】資源予算（2011-12 年度から 2019-20 年度）：予算の省庁別分類

(単位：百万ポンド)

	国民経済計算 (National Statistics)									
	2011-12 決算	2012-13 決算	2013-14 決算	2014-15 決算	2015-16 決算	2016-17 計画	2017-18 計画	2018-19 計画	2019-20 計画	
資源DEL(①)	333,557	331,157	330,652	324,987	325,608	328,300	338,700	341,900	341,900	
省グループによる資源DEL	333,555	331,155	330,650	324,988	325,606	325,867	335,598	339,227	341,626	
Defence	37,196	34,987	35,536	34,155	34,424	35,320	35,943	36,696	37,547	
Single Intelligence Account	1,830	1,945	1,965	2,016	2,159	2,201	2,144	2,276	2,398	
Home Office	12,225	11,447	11,052	11,439	10,690	11,061	11,131	11,083	11,002	
Foreign and Commonwealth Office	2,175	2,152	2,156	1,864	1,956	2,024	1,323	1,339	1,356	
International Development	5,962	5,899	7,783	7,017	6,859	7,445	8,076	9,333	8,877	
NHS (Health)	99,368	101,646	105,478	109,534	113,661	116,312	119,334	121,992	124,777	
Work and Pensions	7,619	7,493	7,611	7,148	6,472	6,265	6,475	6,111	5,583	
Education	50,204	50,850	51,914	53,665	54,419	55,802	57,573	58,747	59,714	
Business, Innovation and Skills	14,882	14,243	15,132	9,749	10,986	11,126	10,707	10,672	10,891	
運輸省 (Transport)	5,487	5,191	4,702	3,460	3,019	3,167	3,619	3,721	3,327	
Energy and Climate Change	1,160	1,129	1,173	1,405	1,404	912	953	957	847	
Culture, Media and Sport	1,561	3,490	1,222	1,288	1,259	1,345	1,317	1,332	1,305	
DCLG Communities	1,840	1,393	1,985	2,047	2,190	2,827	2,951	2,451	2,232	
DCLG Local Government (1)	25,389	23,189	16,481	13,657	10,758	8,206	6,596	5,767	5,052	
Scotland (2)	25,399	25,712	26,091	26,373	26,391	21,554	27,507	27,618	27,784	
Wales	13,660	13,654	14,466	14,202	13,335	13,689	13,913	14,014	14,133	
Northern Ireland	9,847	10,027	10,161	10,189	10,164	10,300	10,469	10,495	10,533	
Justice	9,027	8,724	7,965	7,593	7,171	7,174	6,910	6,407	6,276	
Law Officers' Departments	621	599	581	554	546	546	548	563	563	
Environment, Food and Rural Affairs	2,115	1,978	1,883	1,855	1,747	1,911	1,862	1,732	1,663	
HM Revenue and Customs	3,706	3,663	3,645	3,464	3,576	3,882	3,751	3,488	3,293	
HM Treasury	156	-185	-243	137	137	185	162	153	147	
Cabinet Office	449	473	419	649	576	763	610	591	653	
Small and Independent Bodies	1,677	1,456	1,492	1,528	1,707	1,850	1,724	1,689	1,673	
Reserves	-	-	-	-	-	3,000	3,600	3,700	4,200	
OBR allowance for shortfall	-	-	-	-	-	-500	-500	-1,000	-500	
Adjustment for Budget Exchange (3)	-	-	-	-	-	-100	-	-	-	
Adjustment for planned efficiency savings	-	-	-	-	-	-	-	-	-3,500	
資源AME(②)	250,607	260,070	283,199	254,302	419,528	317,741	312,516	316,510	323,360	
省グループによる資源AME	250,607	260,070	283,199	254,302	419,528	317,741	312,516	316,510	323,360	
Defence	8,039	7,360	6,377	8,311	12,020	6,578	5,491	5,642	5,798	
Single Intelligence Account	18	41	19	41	135	39	39	39	39	
Home Office	1,377	1,659	1,872	2,457	1,536	2,285	2,462	2,613	2,758	
Foreign and Commonwealth Office	61	88	66	-70	39	100	100	100	100	
International Development	104	191	109	151	171	185	183	182	181	
NHS (Health)	19,582	18,878	18,194	21,952	48,649	25,907	27,114	28,416	29,766	
Work and Pensions	159,167	165,506	163,072	167,639	173,400	173,572	174,343	176,800	179,754	
Education	11,783	10,720	11,050	14,047	12,880	12,996	11,864	12,186	12,507	
Business, Innovation and Skills	-1,157	-92	-102	-663	-7,556	-784	-1,860	-2,828	-3,186	
運輸省 (Transport) (4)	876	590	-5,207	-264	7,543	8,557	8,007	7,185	8,618	
Energy and Climate Change	3,742	5,388	4,963	8,473	101,581	813	1,496	1,862	1,946	
Culture, Media and Sport	3,774	4,635	4,517	4,933	4,561	4,644	4,981	4,851	4,793	
DCLG Communities	-666	10	-48	47	56	418	541	653	720	
DCLG Local Government (1)	732	144	11,123	11,662	12,163	12,352	12,628	13,000	13,422	
Scotland (2)	3,073	2,760	2,669	3,858	3,936	8,860	3,408	3,559	3,713	
Wales	72	141	0	32	-309	143	91	201	159	
Northern Ireland	7,511	7,764	7,463	8,285	8,395	8,728	8,646	8,866	9,185	
Justice	-45	934	-239	-144	543	503	503	503	503	
Law Officers' Departments	5	5	7	13	-9	5	4	4	4	
Environment, Food and Rural Affairs	-53	85	-92	78	366	84	105	149	168	
HM Revenue and Customs	42,781	42,690	42,574	42,931	43,194	42,967	43,073	42,996	42,700	
HM Treasury (5)	-18,741	-18,710	6,210	-49,912	-13,781	-695	-203	-197	-197	
Cabinet Office	8,720	9,390	8,641	10,573	10,346	9,300	9,473	9,709	9,890	
Small and Independent Bodies	-147	-109	-38	-129	-333	184	26	19	19	
資源予算総額 (Total resource budget) : ①+②	584,165	591,227	613,851	579,289	745,136	646,034	651,186	658,422	665,218	

注1: 2013/14年度の数値は、ビジネスレート (business rates) 及びカウンシル税の給付金 (council tax benefit) の地方移管に関連した地方政府の資金調達の変更に伴う、省グループ別のDEL及びAME予算に係る調整を反映している。

注2: スコットランド政府の包括補助金 (block grant) は、2015年4月1日以降有効となった土地印紙税 (SDLT) 及び埋立税 (landfill tax) に係る権限委譲 (devolution)、及び2016年4月1日以降のスコットランドにおける所得税率の創設を反映して調整されている。2017/18年度以降の包括補助金の調整は、スコットランド政府の財政フレームワークが施行されてから反映される見込みである。

注3: 省グループ別の予算は、予算繰越 (Budget Exchange) を通じた繰越額を含む。この増加は、将来の補正予算 (Supplementary Estimation) において歳出総額から控除される形で計上されることで、相殺される。

注4: ESA10の履行に伴い、ネットワーク・ルールは現在「中央政府」に分類されている。したがって、管理歳出総額 (TME) には、全記載年度のネットワーク・ルールの歳出額を含んでいる。しかし、運輸省の予算には、ネットワーク・ルールの実際の歳出額が、2015/16年度以降に出ているにすぎない。

注5: 2011/12年度以降の取引は、金融セクターの介入による影響を受けている。第2章のBox 2Aを参照。

(資料) HM Treasury(2016)Table1.3 を加工して作成。

【表 1-4】 資本予算（2011-12 年度から 2019-20 年度）：予算の省庁別分類

（単位：百万ポンド）

	国民経済計算 (National Statistics)								
	2011-12 決算	2012-13 決算	2013-14 決算	2014-15 決算	2015-16 決算	2016-17 計画	2017-18 計画	2018-19 計画	2019-20 計画
資本DEL(①)	49,766	46,375	49,749	53,203	48,208	52,500	54,400	55,000	55,000
省グループ別・資本DEL	49,764	46,374	49,750	53,202	48,209	53,753	55,342	56,173	56,155
Defence	9,798	8,731	8,485	8,736	8,402	8,127	8,493	8,745	8,984
Single Intelligence Account	506	476	497	550	574	649	567	585	655
Home Office	660	555	519	520	477	527	575	496	482
Foreign and Commonwealth Office	115	37	120	158	131	98	98	98	98
International Development	1,868	1,883	2,251	2,650	2,433	2,594	3,637	3,207	3,507
NHS (Health)	4,669	4,708	5,367	4,971	4,668	5,810	5,886	5,903	5,918
Work and Pensions	331	423	237	253	188	307	378	255	227
Education	5,044	4,260	3,604	4,237	4,776	5,264	4,746	4,944	3,843
Business, Innovation and Skills	6,249	6,176	7,810	7,646	8,305	8,867	7,994	7,451	7,288
運輸省 (Transport) ⁽¹⁾	7,777	7,934	8,537	9,389	5,885	5,437	7,061	8,500	10,465
Energy and Climate Change	1,454	2,038	2,216	2,241	2,289	2,420	2,510	2,413	2,311
Culture, Media and Sport	1,273	356	20	243	327	384	394	377	303
DCLG Communities	3,706	2,402	3,729	4,332	3,851	5,541	5,148	5,332	4,426
DCLG Local Government	-8	1	-	-	-	-	-	-	-
Scotland	2,773	2,981	2,921	3,289	3,126	3,214	3,236	3,295	3,428
Wales	1,386	1,362	1,325	1,500	1,536	1,544	1,524	1,572	1,657
Northern Ireland	1,014	983	945	1,085	766	1,138	1,150	1,165	1,209
Justice	343	280	274	295	266	655	742	692	417
Law Officers' Departments	3	2	3	4	3	15	15	16	8
Environment, Food and Rural Affairs	463	487	550	693	570	610	684	669	508
HM Revenue and Customs	220	194	218	232	228	242	242	228	216
HM Treasury	36	18	-6	36	-660	82	87	84	82
Cabinet Office	17	15	43	50	-30	55	46	25	15
Small and Independent Bodies	67	72	85	92	98	173	129	121	108
Reserves	-	-	-	-	-	1,000	1,300	1,300	1,200
OBR allowance for shortfall	-	-	-	-	-	-2,000	-2,200	-2,500	-2,300
Adjustment for Budget Exchange ⁽²⁾	-	-	-	-	-	-300	-	-	-
資本DEL(②)	2,546	3,610	-6,189	5,024	-9,336	21,351	24,929	26,701	30,078
省グループ別・資本AME	2,546	3,610	-6,189	5,024	-9,336	21,351	24,929	26,701	30,078
Defence	-10	-35	-129	51	29	-	-	-	-
Home Office	-	-	-	-	440	-	-	-	-
International Development	-	-6	-	-	450	285	-	-	-
NHS (Health)	-	-	-70	-5	9	15	15	15	15
Work and Pensions	-12	-17	-134	-124	-148	-	-	-	-
Business, Innovation and Skills	5,469	6,129	4,675	9,548	9,948	13,261	15,749	18,636	21,500
運輸省 (Transport) ⁽³⁾	-33	-61	13	6,695	6,598	6,999	6,982	5,837	6,368
Energy and Climate Change	-58	-20	-497	-601	-99	-43	-44	-45	-46
Culture, Media and Sport	572	468	646	743	500	564	574	645	618
DCLG Communities	153	4	-	121	207	-	-	-	-
DCLG Local Government	-	-4	-	-	-	-	-	-	-
Scotland	167	188	336	440	744	807	560	560	560
Wales	244	252	306	357	388	414	457	482	503
Northern Ireland	588	344	425	536	629	675	636	570	559
Law Officers' Departments	-	0	-	-	-	-	-	-	-
Environment, Food and Rural Affairs	0	-1	-1	2	0	1	1	1	1
HM Revenue and Customs	86	1	0	0	-	0	-	-	-
HM Treasury ⁽⁴⁾	-4,570	-3,592	-11,725	-12,714	-29,066	-3,563	-	-	-
Small and Independent Bodies	-52	-40	-34	-23	34	1,935	-	-	-
資本予算総額 (Total capital budget) : ①+②	52,312	49,984	43,559	58,227	38,872	73,800	79,400	81,700	85,100

注1: ESA10の履行に伴い、ネットワーク・レールは現在「中央政府」に分類されている。したがって、2015/16年度以降は、中央政府からネットワーク・レールへの拠出はない。ネットワーク・レールの実際の歳出額は、運輸省の省グループ別AME予算に現れている。

注2: 省グループ別の予算は、予算繰越 (Budget Exchange) を通じた繰越額を含む。この増加は、将来の補正予算 (Supplementary Estimation) において歳出総額から控除される形で計上されることで、相殺される。

注3: 2014/15年度において、政府は、2014年9月にネットワーク・レールを公的部門に正式な形で再分類する前に、貸付の準備を進めていた。これは、民間部門への貸付として、省グループ別の資本AMEに含まれている。

注4: 2011/12年度以降の取引は、金融セクターの介入による影響を受けている。第2章のBox 2Aを参照。

(資料) HM Treasury(2016)Table1.8 を加工して作成。

このような国民経済計算を基礎にした省庁別の歳出見直しをベースにして、各省庁別の単年度予算が編成されることになる。

以上のようなイギリスのマクロ予算編成の特徴として留意すべきは、①歳出見直しの設定範囲が、一般政府に公的企業を加えた全公共部門であること、②国民経済計算の数値を基礎にした財政規律を意識していること、③国民経済計算の時点から資源予算（経常予算）と資本予算という形で、複式予算の発想も採用していること、④歳出枠は、歳出見直しが公表された年度に示されること、⑤一般政府と公的企業の範囲で歳出枠が示された年度に、中央政府の各省への配分も決定していること、⑥歳出見直しは行政府内部の合意に過ぎないこと等が挙げられる。

特に、国民経済計算の数値が省庁別にも算出され、イギリス会計検査院（National Audit Office : NAO）も国民経済計算の決算データもチェックをしているという点は、非常に興味深い。この点に関し、会計検査院は次のように述べている¹⁵。

「会計検査院は、各中央政府の省庁別財務諸表の検査の時に、省庁別の国民経済計算の決算データもチェックしている。そのため、会計検査院の立場からすれば、政府全体決算書（Whole of Government Accounts : WGA）の決算データと国民経済計算の決算データの関連というよりも、各中央政府の省庁決算書のデータと国民経済計算の決算データとの関係のほうが強い関係にあることになっている。」

（2）ミクロ予算編成：予算書（Budgets）と歳出見積書（Estimates）

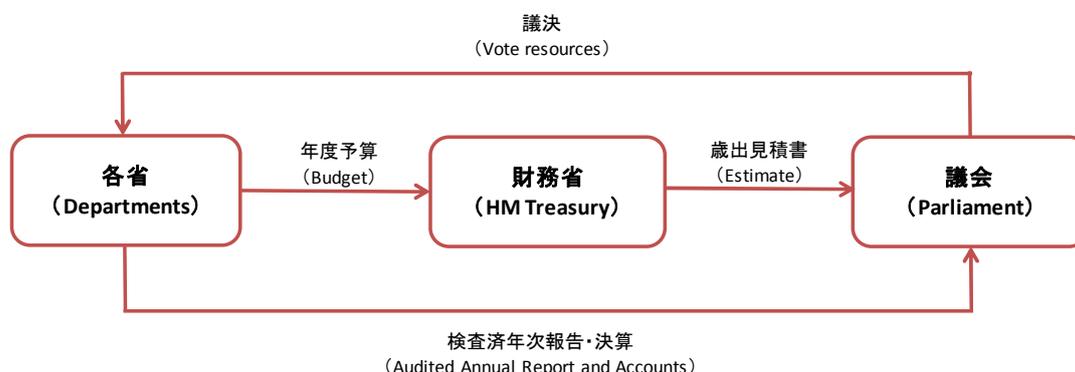
イギリス中央政府のミクロ予算編成は、歳出見直しで一般政府と公的企業も対象としていた複数年度の支出範囲を、中央政府の当年度の支出に絞り込み、各省庁のレベルで当年度支出の詳細を勘案する段階である。

【図 1-2】にあるように、各省の財政的な資源(Fiscal resources)は、公式的には毎年議会によって配分される。年度予算の循環は、各省(Departments)が年度予算(Budget)を作成し、財務省(HM Treasury)に提出することから始まる。財務省は、各省の歳出見積書(Estimate)という形で議会(Parliament)に示す前に、各省の年度予算を査定する¹⁶。

¹⁵ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

¹⁶ National Audit Office (2014a) p.4.

【図 1-2】マイクロ予算編成と予算・決算過程



(資料) National Audit Office (2014a) p.4.

具体的には、各省は議会に対して議定費に関する支出責任があるが、現実には財務省が省と議会とのプロセスを調整し、統制している。財務省は、各省に応じ、各省予算 (Departmental Budget) を調整した一連の予算情報の付録とともに、歳出見積書 (Estimate) を議会に提示する¹⁷。歳出見積書は、議論になる当年の単年度での各省の支出計画に、資源および現金要求額を配分するために作成される¹⁸。

歳出見積書が議会に提出されると、議定費の詳細が歳出予算法 (Supply and Appropriation Act) として制定されることを通じて、議会が議定費という形で歳出権限を与える¹⁹。議会は必要な議決予算の資金を承認することが要求されているからである。つまり、事実上、議会が、大臣と大臣を支援する省の活動に対する規則的な統制を行う唯一の機関である²⁰。

(3) 決算過程：年次報告・決算書

年度予算の循環が終了するのは、各省の議定費に対する年間実績値の比較を行う検査済みの年次報告・決算書が議会に提出される、年度終了後である。

議会・国民に対する政府のアカウントビリティを果たすプロセスで根本となる要素は、各省の年次報告・決算書の開示である。各省は、議定費の使用額を証明し、議定費の使用目的を示し、議定費の使用によって達成した成果を説明する²¹。

なお、各省の年次報告・決算書は、開示前に会計検査院によって検査が行われ、会計検査院長 (Comptroller and Auditor General) がそれに関する報告を行う。省支出に対する業績検査 (Value for Money Audit) の報告書は、決算委員会に対する文書として提出される²²。

¹⁷ CIPFA (2012) p.40.

¹⁸ CIPFA (2012) p.17.

¹⁹ National Audit Office (2014a) p.4.

²⁰ CIPFA (2012) p.17.

²¹ National Audit Office (2014a) p.4.

²² CIPFA (2012) p.40.

2. イギリス中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴（1）：全体像

イギリス中央政府の行政機構は、省（Government Departments）、権限移譲行政（The Devolved Administrations）、エージェンシー及び非大臣省（Executive Agencies and Non-Ministerial Departments）、そして、トレーディングファンド（Trading Funds）、省に直接は属していない政府外公共機関（Non-Departmental Public Body：NDPB）などで構成されている²³。

イギリス中央政府の報告書類は、このような行政組織構造を反映する形で作成される。本節では、GAAP 会計（決算）の財務諸表を中心に、予算会計（予算・決算）、国民経済計算（予測・実績）との関連についても述べてみたい。

（1）GAAP 会計（決算）の構造①：省グループの年次報告・決算書

イギリス中央政府においては、本省（Core Department）と関連する各エージェンシーが個別に基本財務諸表（Primary Statements）を作成する。そして各本省が関連する各エージェンシーの基本財務諸表を連結して、本省及びエージェンシーの連結財務諸表を作成する。さらに本省及びエージェンシーの連結財務諸表に、政府外公共機関（NDPB）の中で連結対象となるもの等を加え、省グループ（Departmental group）の年次報告・決算書を作成する。これらは11月30日までに「会計検査院長」に提出することになっている²⁴。

イギリス中央政府の年次報告・決算書の主たる特徴は、①主に議会の省庁別特別委員会に対応する形で各省グループの年次報告・決算書が作成されること、②省グループの範囲は歳出見積書に含まれる組織の範囲と同じであること²⁵、③直接的には、各省グループの年次報告・決算書を合算（又は連結）した、中央政府（連結）の年次報告・決算書が開示されないこと、等にある。

ここでは、会計検査院の検査対象である年次報告・決算書の内容をより明確にするため、省グループの年次報告・決算書の事例として、【表 1-5】のような運輸省（Department for Transport：DfT）の年次報告・決算書を手がかりに、その仕組みと特徴を述べてみたい。

²³ CIPFA（2012）pp.4-10. 政府外公共機関（NDPB）の多くは外郭団体（Arm's Length Bodies：ALBs）と呼ばれている。

²⁴ 「半期報告書（Mid-Year Reporting）は議会に多くの情報を提供するという観点からのものであるが、検査はない。合理化・簡素化プロジェクト（Streamlining and Simplifying project）で廃止になるかもしれない」としている（財務省へのヒアリング（2016年9月13日））。

²⁵ National Audit Office（2014a）p.9.

【表 1-5】 省グループの年次報告・決算書の構成（運輸省の事例）

<p>第一部 年次報告 (the annual report)</p> <p>①戦略報告 (Strategic Report)</p> <p>②管理責任者報告 (Director's Report)</p> <p>③省庁報酬報告 (Departmental Remuneration Report)</p> <p>第二部 省庁決算 (Departmental Accounts)</p> <p>①会計官の責任声明書 (Statement of Accounting Officer's Responsibilities)</p> <p>②ガバナンス報告書 (Governance statement)</p> <p>③下院に対する会計検査院の検査証明及び報告書 (The Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons)</p> <p>④省庁決算書 (Departmental Accounts)</p> <p>議会歳出決算書 (Statement of Parliamentary Supply)</p> <p>連結包括純支出計算書 (Consolidated Statement of Comprehensive Net Expenditure)</p> <p>連結財政状態計算書 (Consolidated Statement of Financial Position)</p> <p>連結キャッシュ・フロー計算書 (Consolidated Statement of Cash Flows)</p> <p>連結納税者持分変動計算書 (Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity)</p> <p>注記事項</p>

(資料) Department for Transport(2014), Department for Transport Annual Report and Accounts 2013-14.

第一に、省グループの年次報告書には、大きく分けて省グループ業績報告と財務報告の両者が記載されている。

第二に、年次報告・決算書の後半は、主として発生主義に基づく GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記で構成されている。具体的には、連結包括純支出計算書（Consolidated Statement of Comprehensive Net Expenditure）、連結財政状態計算書（Consolidated Statement of Financial Position）、連結キャッシュ・フロー計算書（Consolidated Statement of Cash Flows）、連結納税者持分変動計算書（Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity）である。

【表 1-6】運輸省：連結包括純支出計算書（GAAP 会計（決算））

（単位：千ポンド）

	2013-14			2012-13		
	本省	本省及び エージェンシー	省グループ	本省	本省及び エージェンシー	省グループ
行政管理費用 (Administration costs)	151,264	222,443	240,063	146,228	226,387	237,999
Staff costs	100,608	129,706	138,888	98,611	128,708	135,110
Other costs	64,061	110,605	119,410	67,565	115,394	120,715
Income	-13,405	-17,868	-18,235	-19,948	-17,715	-17,826
プログラム支出	9,774,566	12,356,878	12,337,684	10,099,049	12,381,105	12,395,024
Staff costs	29,051	325,998	597,968	27,324	328,575	590,072
Other costs	11,686,552	14,554,847	14,695,408	12,095,498	14,640,853	14,810,022
Income	-1,915,691	-2,497,300	-2,928,953	-2,010,154	-2,555,363	-2,971,894
EU income	-25,346	-26,667	-26,739	-13,619	-32,960	-33,176
合計	9,925,830	12,579,321	12,577,747	10,245,277	12,607,492	12,633,023
Dividends	-31,508	-31,508	-40,358	-19,934	-19,934	-26,767
Interest receivable	-13,367	-34,689	-35,550	-17,089	-37,690	-38,796
年間純運営費用	9,880,955	12,513,124	12,501,839	10,208,254	12,549,868	12,567,460
その他の包括純支出	102,019	-2,501,703	-2,945,977	135,672	-1,969,152	-2,008,172
Items that will not be reclassified to net operating costs:						
Net (gain)/loss on:						
revaluation of property, plant & equipment	-2,690	-2,605,283	-2,612,397	-2,060	-2,105,215	-2,267,428
-revaluation of intangibles	-	-1,129	-1,129	-	-1,669	-1,669
-revaluation of investments	-34,069	-34,069	-246,374	-21,168	-21,168	-61,266
Non-operating loss from the transfer of BRBR functions	147,910	147,910	86,677	-	-	-
-pension schemes	-9,132	-9,132	-172,754	158,900	158,900	322,191
年間包括純支出	9,982,974	10,011,421	9,555,862	10,343,926	10,580,716	10,559,288

（資料） Department for Transport(2014).

これらの書類は、連結包括純支出計算書（【表 1-6】）の年間純運営費用 12,501 百万ポンド（2013/14 年度）→連結納税者持分変動計算書（【表 1-7】）の期末残高 106,514 百万ポンド（2013/14 年度）→連結財政状態計算書（【表 1-8】）の数値の間に財務諸表間のリンクがあることが明瞭に確認でき、連結キャッシュ・フロー計算書は、連結財政状態計算書の現金同等物の増減内訳を示す。これらの点は、民間企業の財務諸表のリンクと相違はない。

省グループの資金の動き及び会計処理として特徴が出るのは、租税等を原資にした歳出予算が議会で承認された後、省グループに対して執行資金が配分される時である²⁶。その際、会計処理上、省グループの連結納税者持分変動計算書に「議会による純資金の充当（Net Parliamentary Funding）」が計上される。

²⁶ 省グループ内では、本省から各エージェンシーに対して資金が配分される。

【表 1-7】運輸省：連結納税者持分変動計算書（GAAP 会計（決算））

（単位：千ポンド）

	Note	準備金			
		一般基金	再評価準備金	売却可能準備金	準備金合計
期末残高(2012年3月31日)		40,274,796	62,842,327	330,481	103,447,604
General Lighthouse Authorities restatement *		-298,276	-	-	-298,276
期首残高(再掲:2012年4月1日)		39,976,520	62,842,327	330,481	103,149,328
Net gain on revaluation of property, plant and equipment		-	2,267,428	-	2,267,428
Net gain on revaluation of intangible assets		-	1,669	-	1,669
Net gain on revaluation of investments		-	-	61,266	61,266
Release of reserves to the Consolidated Statement of Comprehensive Net Expenditure		-	-	-1,522	-1,522
Non-cash charges - auditor's remuneration	4, 5	887	-	-	887
Transfers between reserves		129,004	-129,004	-	-
Net operating cost for the year		-12,567,460	-	-	-12,567,460
Reversionary interest on M6 toll road		13,952	-	-	13,952
Adjustment to non-current assets		-453,280	-201,890	-	-655,170
Actuarial loss recognised in pension scheme		-322,191	-	-	-322,191
Other movements		-17,156	-	-	-17,156
Balance as adjusted by income and expense for 2012-13		26,760,276	64,780,530	390,225	91,931,031
Net Parliamentary funding - drawn down		12,356,546	-	-	12,356,546
Net Parliamentary funding - deemed		448,182	-	-	448,182
CFERS from prior year		-61,797	-	-	-61,797
Supply (payable)/receivable adjustment		-314,899	-	-	-314,899
CFERS payable to the Consolidated Fund		-183,444	-	-	-183,444
期末残高(2013年3月31日)		39,004,864	64,780,530	390,225	104,175,619
Trunking/Detrunking		-5,229	-	-	-5,229
期首残高(再掲:2013年4月1日)		38,999,635	64,780,530	390,225	104,170,390
Net gain on revaluation of property, plant and equipment		-	2,612,397	-	2,612,397
Net gain on revaluation of intangible assets		-	1,129	-	1,129
Net gain on revaluation of investments		-	-	246,374	246,374
Non-cash charges - auditor's remuneration	4, 5	846	-	-	846
Transfers between reserves		144,144	-144,144	-	-
年間純運営費用		-12,501,839	-	-	-12,501,839
Reversionary interest on M6 toll road		10,980	-	-	10,980
Adjustment to non-current assets		-100,162	-137,305	-	-237,467
Actuarial gain recognised in pension scheme		172,754	-	-	172,754
Non-operating loss from the transfer of BRBR functions	23	-86,677	-	-	-86,677
Other movements		2,826	-	-	2,826
Balance as adjusted by income and expense for 2013-14		26,642,507	67,112,607	636,599	94,391,713
議会による純資金の充当- drawn down		12,106,600	-	-	12,106,600
議会による純資金の充当 - deemed		314,899	-	-	314,899
Supply (payable)/receivable adjustment		-146,795	-	-	-146,795
CFERS payable to the Consolidated Fund		-124,660	-	-	-124,660
Payment to the Consolidated Fund		-27,204	-	-	-27,204
期末残高(2014年3月31日)		38,765,347	67,112,607	636,599	106,514,553

（資料） Department for Transport(2014).

つまり、租税資金を原資にした各省の資金は連結納税者持分変動計算書に計上されるため、連結包括純支出計算書では主に年間運営費用が計上されるが、実質的には、当該赤字額が議会による資金で充当されることが期待されているといえる²⁷。

²⁷ CIPFA (2012) p.68 も同様の指摘をしている。

【表 1-8】 運輸省：連結財政状態計算書（GAAP 会計（決算））

（単位：千ポンド）

	Note	2013-14			2012-13		
		本省	本省及びエージェンシー	省グループ	本省	本省及びエージェンシー	省グループ
非流動資産		7,785,880	120,146,950	121,265,408	7,699,695	117,887,799	118,731,600
Property, plant & equipment	7	3,615,662	115,532,363	115,840,046	3,472,382	113,205,341	113,511,901
Investment properties	7.7	-	-	52,045	-	-	27,420
Intangible assets	8	2,261	85,505	91,670	1,591	101,549	109,680
Financial assets	9	733,819	733,859	1,477,966	735,068	719,830	1,221,827
Trade and other receivables	12	3,434,138	3,791,363	3,799,821	3,490,654	3,858,148	3,857,841
Inventories	11	-	3,860	3,860	-	2,931	2,931
流動資産		638,775	908,576	1,201,456	640,894	1,057,028	1,255,774
Assets classified as held for sale	7.6	-	10,258	10,284	-	12,314	12,505
Inventories	11	154,555	193,888	203,650	50,164	96,040	103,925
Trade & other receivables	12	343,942	523,770	601,621	341,706	603,018	645,305
Cash & cash equivalents	13	140,278	180,660	385,901	249,024	345,656	494,039
総資産		8,424,655	121,055,526	122,466,864	8,340,589	118,944,827	119,987,374
流動負債		-958,066	-1,719,708	-1,815,748	-868,230	-1,628,926	-1,722,867
Trade and other payables	14	-876,977	-1,569,687	-1,664,607	-858,003	-1,535,059	-1,627,042
Provisions	15	-81,089	-150,021	-151,141	-10,227	-93,867	-95,825
総資産-純流動負債		7,466,589	119,335,818	120,651,116	7,472,359	117,315,901	118,264,507
非流動負債		-9,662,207	-11,790,545	-11,850,633	-9,448,724	-11,709,996	-11,746,832
Provisions	15	-365,691	-468,968	-490,078	-74,422	-247,054	-254,797
Other payables	14	-5,633,744	-7,658,805	-7,697,783	-5,644,182	-7,732,822	-7,761,915
Financial liabilities	9	-3,662,772	-3,662,772	-3,662,772	-3,730,120	-3,730,120	-3,730,120
総資産-総負債(年金債務除く)		-2,195,618	107,545,273	108,800,483	-1,976,365	105,605,905	106,517,675
Pension liability	25	-1,514,426	-1,514,426	-2,285,930	-1,462,801	-1,462,801	-2,347,285
総資産-総負債		-3,710,044	106,030,847	106,514,553	-3,439,166	104,143,104	104,170,390
納税者持分及びその他準備金		-3,710,044	106,030,847	106,514,553	-3,439,166	104,143,104	104,170,390
General fund		-4,066,425	38,741,584	38,765,347	-3,758,788	39,216,723	38,999,635
Revaluation reserve		12,405	66,945,287	67,112,607	9,715	64,616,474	64,780,530
Available-for-sale reserve		343,976	343,976	636,599	309,907	309,907	390,225

（資料） Department for Transport(2014).

第三に、発生主義に基づく GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記に加えて、予算会計（予算・決算）の書類である省グループ別の「議決歳出決算書(Statement of Parliamentary Supply)」が挿入されている点に特徴がある。イギリス中央政府では GAAP 会計（決算）の財務書類に「議決歳出決算書」を含めて、基本財務諸表と呼んでいる。

各省グループは議会から予算権限を付与され、それを執行する役割があることから、議会に対する報告は議決予算の報告も含まれる。それが、「議決歳出決算書」である。

つまり、年次報告・決算書の財務報告として、一般的な GAAP 会計（決算）の書類に予算会計（予算・決算）の書類を挿入している点に、その特徴がある（具体的には第 3 節を参照）。

（2）GAAP 会計（決算）の構造②：政府全体決算書と中央政府（連結）の年次報告書

既に指摘したように、イギリス中央政府の年次報告・決算書の一つの特徴は、直接的には各省グループの年次報告・決算書を合算（又は連結）した、中央政府（連結）の年次報告・決算書が、開示されない点にある。とはいえ、財務省は、各省グループ等の財務諸表、各地方政府等の財務諸表、各公共企業体等の財務諸表を連結することによって政府全体決算書を作成し、「会計検査院長」に提出している²⁸。

²⁸ イギリス全地方政府の連結財務諸表の作成プロセスについては、関口（2014）を参照されたい。

ここでは、省グループの年次報告書の説明の時と同様に、会計検査院の検査対象である政府全体決算書の内容をより明確にするため、【表 1-9】のような政府全体決算書の目次を手がかりに、その仕組みと特徴を述べてみたい。

【表 1-9】政府全体決算書（WGA）の構成

第1章 序文(Forward)
第2章 業績報告(Performance report)
第3章 国民経済計算との比較(Comparison to National Accounts)
第4章 会計責任者の責任声明書(Statement of Accounting Officer's responsibilities)
第5章 ガバナンス報告書(Governance Statement)
第6章 報酬報告書(Remuneration report)
第7章 政府全体決算書(Whole of Government Accounts)
・連結収益・費用計算書(Consolidated Statement of Revenue and Expenditure)
・連結包括利益計算書(Consolidated Statement of Comprehensive Income)
・連結財政状態計算書(Consolidated Statement of Financial Position)
・連結納税者持分変動計算書(Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity)
・連結キャッシュ・フロー計算書(Consolidated Cash Flow Statement)
・注記事項(Notes to the Accounts)
第8章 会計検査院の検査証明及び報告書(Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General)

(出所) HM Treasury (2015) ,Whole of Government Accounts year ended 31 March 2014

第一に、政府全体決算書も、大きく分けて中央政府の業績報告と財務報告の両者が記載されている。

第二に、政府全体決算書は、発生主義に基づく GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記で構成されており、予算会計（予算・決算）の数値は挿入されていない。

具体的には、連結収益・費用計算書（Consolidated Statement of Revenue and Expenditure）、連結包括利益計算書（Consolidated Statement of Comprehensive Income）、連結財政状態計算書（Consolidated Statement of Financial Position）、連結納税者持分変動計算書（Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity）、連結キャッシュ・フロー計算書（Consolidated Cash Flow Statement）である。

これらの書類も、連結収益・費用計算書（【表 1-10】）の年間純赤字 944 億ポンド（2010/2011 年度）→連結納税者持分変動計算書（【表 1-11】）の期末残高 1 兆 1934 億ポンド（2010/2011 年度）→連結財政状態計算書（【表 1-12】）の数値の間に財務諸表間のリンクがあることが明瞭に確認でき、連結キャッシュ・フロー計算書は、連結財政状態計算書の現金同等物の増減内訳を示す。これらの点は、民間企業の財務諸表のリンクと相違はない。なお、中央政府や地方政府の租税収入は連結収益・費用計算書に計上されており、中央政府から地方政府への資金配分等の内部取引は、連結作業の中で相殺されている。

【表 1-10】政府全体決算書：連結収益・費用計算書（GAAP 会計（決算））

（単位：十億ポンド）

	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
総収入	-614.0	-616.6	-620.7	-648.5
Taxation revenue from direct taxes	-296.4	-291.4	-289.1	-308.9
Taxation revenue from indirect taxes	-165.2	-177.5	-179.4	-194.1
Taxation revenue from local taxes	-53.8	-54.8	-55.9	-52.8
Revenue from sales of goods and services	-49.8	-41.8	-42.7	-39.0
Other revenue	-48.8	-51.1	-53.6	-53.7
総支出	624.9	715.1	717.3	718.0
Social security benefits	204.0	209.7	215.0	213.4
Staff costs	193.1	183.2	183.6	185.8
Pension past service costs and indexation adjustment	-126.0	1.0		
Purchase of goods and services	159.2	152.0	182.3	189.8
Cost of grants and subsidies	68.4	61.6	56.3	59.8
Depreciation and impairment charges	80.4	64.4	51.1	49.5
Provision expense	18.3	17.4	29.0	19.7
Other expenditure	27.5	25.8		
純赤字(金融費用加算前)	10.9	98.5	96.6	69.5
純金融費用	83.2	88.1	79.4	78.8
Investment revenue	-5.1	-5.2	-4.8	-7.0
Finance costs	40.5	42.3	36.3	36.7
Interest on pension scheme liabilities	60.8	64.8	47.9	49.1
Expected return on funding pension schemes' assets	-13.0	-13.8		
Revaluation of financial assets and liabilities	-3.3	-1.6	-0.6	4.6
Net loss on sale of assets	3.6	0.3	3.3	-4.3
年間純赤字	94.4	185.3	178.7	148.6

（資料） Whole of Government Accounts year ended 31 March 各年度より作成。

【表 1-11】 政府全体決算書：連結納税者持分変動計算書（GAAP 会計（決算））

（単位：十億ポンド）

	一般基金	再評価準備金	その他準備金	合計
期首残高(2010年4月1日)	1,426.9	-214.9	15.9	1,227.9
年間純赤字	94.4			94.4
Net gain on revaluation of property, plant and equipment		-21.3	0.1	-21.2
Net gain on revaluation of available for sale financial assets		2.1		2.1
Actuarial loss on pension liabilities	-99.9			-99.9
Receipt of donated and government granted assets	-0.6		-0.3	-0.9
Other movements on reserves	-14.4	5.2	0.2	-9.0
Transfers between reserves	-4.5	7.1	-2.6	0.0
期末残高(2011年3月31日)	1,401.9	-221.8	13.3	1,193.4
Restatements	20.8	-9.6	-18.9	-7.7
期首残高(再掲 2011年4月1日)	1,422.7	-231.4	-5.6	1,185.7
Net deficit for the year ended March 2012	185.3			185.3
Net gain on revaluation of property, plant and equipment		-19.8		-19.8
Net gain on revaluation of available for sale financial assets		2.5		2.5
Actuarial loss on pension liabilities	-1.4			-1.4
Receipt of donated and government granted assets	0.1			0.1
Other movements on reserves	-9.6	3.8	0.4	-5.4
Transfers between reserves	-0.5	5.5	-5.0	0.0
期末残高(2012年3月31日)	1,596.6	-239.4	-10.2	1,347.0
Restatements	-7.7	0.6	7.0	-0.1
期首残高(再掲 2012年4月1日)	1,588.9	-238.8	-3.2	1,346.9
Net deficit for the year ended March 2012	178.7			178.7
Net gain on revaluation of property, plant and equipment		-7.1		-7.1
Net gain on revaluation of available for sale financial assets		-5.6		-5.6
Actuarial loss on pension liabilities	97.4			97.4
Receipt of donated and government granted assets				0.0
Other movements on reserves	19.2		0.1	19.3
Transfers between reserves	-2.0	2.6	-0.6	0.0
期末残高(2013年3月31日)	1,882.2	-248.9	-3.7	1,629.6
Restatements	-5.6	3.9		-1.7
期首残高(再掲 2013年4月1日)	1,876.6	-245.0	-3.7	1,627.9
Net deficit for the year ended March 2012	148.6			148.6
Net gain on revaluation of property, plant and equipment		-10.8		-10.8
Net gain on revaluation of available for sale financial assets		-8.7		-8.7
Actuarial loss on pension liabilities	83.5			83.5
Receipt of donated and government granted assets	1.9	-0.1		1.8
Other movements on reserves	9.3	0.2		9.5
Transfers between reserves	-8.2	7.8	0.4	0.0
期末残高(2014年3月31日)	2,111.7	-256.6	-3.3	1,851.8

（資料） Whole of Government Accounts year ended 31 March 各年度より作成。

【表 1-12】 政府全体決算書：連結財政状態計算書（GAAP 会計（決算））

（単位：十億ポンド）

	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
非流動資産合計	948.9	972.2	1,008.9	1,023.2
Property, plant and equipment	710.0	745.1	746.8	762.6
Investment property	12.4	12.6	12.4	13.0
Intangible assets	34.3	35.0	34.5	31.9
Trade and other receivables	15.1	15.9	16.6	18.1
Equity investment in the public sector banks	56.5	40.8	40.0	43.0
Other financial assets	120.6	122.8	158.6	154.6
流動資産合計	278.8	295.4	288.6	314.1
Inventories	12.0	11.4	12.1	12.0
Trade and other receivables	130.7	126.0	122.3	131.0
Cash and cash equivalents	22.5	21.5	24.5	25.5
Gold holdings	9.0	10.4	10.5	7.7
Assets held for sale	1.9	2.1	1.6	1.7
Other financial assets	102.7	124.0	117.6	136.2
総資産	1,227.7	1,267.6	1,297.5	1,337.3
流動負債合計	-587.6	-679.1	-734.4	-757.0
Trade and other payables	-104.2	-101.3	-98.3	-102.0
Government borrowing and financing	-217.2	-224.2	-214.3	-212.4
Provisions for liabilities and charges	-12.0	-13.4	-13.4	-13.0
Other financial liabilities	-254.2	-340.2	-408.4	-429.6
総資産-流動負債	640.1	588.5	563.1	580.3
非流動負債合計	-1,833.5	-1,935.5	-2,191.0	-2,432.1
Trade and other payables	-77.7	-53.5	-55.2	-56.7
Government borrowing and financing	-691.0	-741.3	-781.9	-883.7
Provisions for liabilities and charges	-96.1	-99.9	-117.6	-128.8
Net public service pension liability	-959.5	-1,007.8	-1,171.9	-1,301.9
Other financial liabilities	-92.0	-33.0	-64.4	-61.0
純債務	-1,193.4	-1,347.0	-1,627.9	-1,851.8
納税者持分による資金調達 ：将来の収入で資金調達が必要な債務	1,193.4	1,347.0	1,627.9	1,851.8
General reserve	1,401.9	1,596.6	1,876.6	2,111.7
Revaluation reserve	-221.8	-239.4	-245.0	-256.6
Other reserves	13.3	-10.2	-3.7	-3.3

（資料） Whole of Government Accounts year ended 31 March 各年度より作成。

第三に、イギリスでは中央政府（連結）財務諸表や地方政府（連結）財務諸表の数値が直接的には開示されないが、政府全体決算書の注記事項として、【表 1-13】のように間接的に開示されている点も特徴である。

【表 1-13】 政府全体決算書における中央政府の決算額（2010/11 年度）

（単位：十億ポンド）

	中央政府			全地方政府		非金融公共 企業体	金融公共企 業体	連結調整	全政府
	全中央政府	中央政府の 組織	国営保健 サービス内 の組織		イングラ ンド				
総収入(①)	△ 751.9	△ 691.6	△ 60.3	△ 207.0	△ 186.6	△ 26.4	△ 0.2	371.5	△ 614.0
租税収入	△ 551.4	△ 551.4	-	△ 49.8	△ 47.5			85.8	△ 515.4
その他の収入	△ 200.5	△ 140.2	△ 60.3	△ 157.2	△ 139.1	△ 26.4	△ 0.2	285.7	△ 98.6
総支出(②)	824.2	761.4	62.8	202.3	179.2	26.2	0.3	△ 428.1	624.9
人件費 (Staff costs)	122.8	82.2	40.6	81.7	68.1	10.4	0.2	△ 22.0	193.1
年金過去勤務費用及び物価調整	△ 93.8	△ 93.8		△ 32.1	△ 26.5	△ 0.1			△ 126.0
その他の支出	795.2	773.0	22.2	152.7	137.6	15.9	0.1	△ 406.1	557.8
金融費用控除前・純赤字(赤字)①-②	72.3	69.8	2.5	△ 4.7	△ 7.4	△ 0.2	0.1	△ 56.6	10.9
金融費用(純)	68.7	67.2	1.5	13.8	11.5	0.6		0.1	83.2
その他の(包括)利益	△ 2.6	△ 2.6	-	3.3	3.3	△ 0.5	0.1		0.3
年間純赤字 (Net deficit for the year)	138.4	134.4	4.0	12.4	7.4	△ 0.1	0.2	△ 56.5	94.4
連結財政状態計算書									
非流動資産	907.5	865.7	41.8	316.2	271.9	59.8	5.6	△ 340.2	948.9
流動資産	313.2	305.3	7.9	40.9	22.9	9.9	230.8	△ 316.0	278.8
流動負債	△ 608.2	△ 600.7	△ 7.5	△ 33.7	△ 26.0	△ 8.1	△ 224.2	286.6	△ 587.6
総資産(流動負債控除後)	612.5	570.3	42.2	323.4	268.8	61.6	12.2	△ 369.6	640.1
年金債務(純)	△ 781.2	△ 781.2	-	△ 172.2	△ 146.3	△ 6.1		-	△ 959.5
その他の非流動負債	△ 890.6	△ 880.1	△ 10.5	△ 88.0	△ 69.7	△ 9.6	△ 203.8	318.0	△ 874.0
純資産(負債)	△ 1059.3	△ 1091.0	31.7	63.2	52.9	45.9	△ 191.6	△ 51.6	△ 1193.4

(資料) 関口 (2014) 表 2

この点に関し、会計検査院は、「イギリスでは政府全体決算書を作成しているが、中央政府のみに関連するグループのみのものは、作成していない。会計検査院の検査は、全ての省グループと、省の連結対象外にあるその他の公的機関をカバーしている。したがって、財務省がそのレベルでの連結数値を提供していないだけで、会計検査院は中央政府部門への証明を提供している²⁹。」と述べている。

第四に、政府全体決算書では GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記に加えて、「国民経済計算との比較」の章の存在が、特徴である（第 5 節参照）。

以上の数値の範囲は、歳出見直しと同じく、いずれも一般政府と公的企業を加えたものであるが、歳出見直しとは異なり決算数値であり、予算に関する数値についての記述はないことも特徴である。

²⁹ 会計検査院への事後質問に対する回答（2016 年 11 月 8 日）。

(3) 小活：中央政府の予算会計（予算・決算）と GAAP 会計（決算）の関係

これまでの指摘を中央政府の GAAP 会計（決算）と予算会計（予算・決算）との関連で整理したのが【表 1-14】である。

【表 1-14】イギリス中央政府の報告書類の体系

	予算会計				GAAP会計			
	中央政府(連結)		各省グループ別		中央政府(連結) (注1)		各省グループ別 (注2)	
	予算値	決算値	予算値	決算値	予算値	決算値	予算値	決算値
歳出見積書/議会歳出決算書(省庁別のみ)	×	×	○	○	×	×	○	○
包括純支出計算書(省庁別/各エージェンシー単独)	×	×	×	×	×	△	×	○
財政状態計算書(省庁別/各エージェンシー単独)	×	×	×	×	×	△	×	○
キャッシュ・フロー計算書(省庁別/各エージェンシー単独)	×	×	×	×	×	×	×	○
納税者持分変動計算書(省庁別/各エージェンシー単独)	×	×	×	×	×	×	×	○

○: 報告書類の本表に数値の開示あり

△: 報告書類の注記に数値の開示あり(間接的な開示(注1参照))

×: 報告書類の本表・注記に数値の開示なし

注1: 政府全体決算書(WGA)のために作成され、注記事項として中央政府の部分が間接的に開示されている。

注2: 各エージェンシーの段階でも財務諸表を作成している。省グループ別は本省や各エージェンシー等の個別財務諸表との「連結」ベースで作成している。

(資料) 筆者作成。

具体的には、次のようにまとめることができる。

第一に、中央政府の予算会計の数値は、中央政府（連結）のものが開示されておらず、各省グループ別となっている。それらは各省グループの予算数値及び予算に対する決算値を示すことが主たる目的である。

そのような予算会計（予算・決算）の報告書類としては、省庁別の単位の「歳出見積書（予算）」や「議決歳出決算書（予算・決算）」が示され、議会では主に省庁別特別委員会や決算委員会で議論されている。

第二に、中央政府の GAAP 会計の数値は、省グループ別の年次報告・決算書が中心であり、政府全体決算書に示された中央政府（連結）財務諸表は間接的に開示されるにとどまっている。それらは決算値を示すことが主たる目的である。

それに加えて、各省グループ別の年次報告・決算書の財務報告では、一般的な GAAP 会計（決算）の書類に加えて、「議決歳出決算書」、つまり予算会計（予算・決算）の書類を挿入している点に特徴がある。

なお、中央政府（連結）の財務諸表は間接的に開示されるが、政府全体決算書の財務報告では、GAAP 会計（決算）の章に加えて、国民経済計算（決算）との関連を示す「国民経済計算との比較」の章がある点も特徴といえる（第 5 節参照）。

3. イギリス中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴（2）：会計間の関連

（1）予算会計（予算・決算）：各省庁別

各省庁別の「歳出見積書（Supply Estimates）」や「議決歳出決算書」は、議会が各省庁に対して今年度の歳出権限を付与した議定費に関する予算額と決算額を含んだ予算会計の書類である。先に指摘したように、イギリスではこの「歳出見積書」や「議決歳出決算書」を、GAAP会計（決算）の財務書類とともに、年次報告・決算書における財務書類として開示している。【表 1-15】の運輸省の歳出見積書を事例にして確認してみよう。

【表 1-15】運輸省：歳出見積書（予算会計（予算・決算）

（単位：千ポンド）

	2013-14	2013-14	2013-14	2013-14
	当初予算	補正後予算①	決算(②)	予算実績差異(▲)(①-②)
資源予算合計(Total Resource Budget) ⁷	4,273,456	4,176,900	4,030,746	146,154
資源DEL総計(Total Resource DEL) ⁷	3,986,462	3,890,412	3,784,064	106,348
ResouResource DEL Sub total	4,972,008	4,947,258	4,790,869	156,389
Voted Resource DEL Administration				
Section C: Highways Agency	67,154	65,454	63,243	2,211
Section E: Funding of NDPBs (net)	11,405	9,907	11,271	▲ 1,364
Section L: Maritime and Coastguard Agency	10,062	10,062	7,937	2,125
Section O: Central Administration	155,789	163,569	151,273	12,296
Voted Resource DEL Programme				
Section A: Tolled Crossings	▲ 99,729	▲ 98,802	▲ 99,519	717
Section B: Local Authority Transport	227,338	296,041	409,581	▲ 113,540
Section C: Highways Agency	1,875,404	1,875,404	1,814,422	60,982
Section D: Network Rail	▲ 225,606	▲ 226,504	▲ 240,898	14,394
Section E: Funding of NDPBs (net)	237,182	210,938	210,401	537
Section F: Other railways	272,942	237,515	213,728	23,787
Section G: Sustainable Travel	150,651	144,756	142,464	2,292
Section H: Bus subsidies and Concessionary Fares	316,155	315,918	293,559	22,359
Section I: GLA transport grants	1,988,489	1,988,488	1,988,430	58
Section J: Crossrail	0	0	0	0
Support for Olympics and Paralympic Games ⁵	0	0	0	0
Section K: Aviation, Maritime, Security and Safety	85,597	28,829	20,468	8,361
Section L: Maritime and Coastguard Agency	107,857	150,349	146,967	3,382
Section M: Motoring Agencies	203,523	179,828	157,309	22,519
Section N: Science, research and support functions	61,391	61,201	49,961	11,240
Section O: Central Administration	17,686	78,981	47,636	31,345
Section P: Departmental Unallocated Provision	975	1	0	1
Section Q: Support for Passenger Rail Services	▲ 598,946	▲ 573,351	▲ 615,929	42,578
Section R: High Speed Two	13,700	11,078	7,952	3,126
Non-voted Resource DEL				
Non-voted DEL Administration				
Section S: Funding of NDPBs (net)	10,281	11,599	6,359	5,240
Non-voted DEL Programme				
Section S: Funding of NDPBs (net)	82,708	5,997	4,254	1,743
(控除)減価償却費 ⁵	▲ 985,546	▲ 1,056,846	▲ 1,006,805	▲ 50,041
資源AME総計(Total Resource AME) ⁷	286,994	286,488	246,682	39,806
ResouResource AME Subtotal	1,554,019	1,516,469	876,467	640,002
Voted Resource AME				
Section T: Highways Agency	1,006,722	971,672	622,254	349,418
Section U: Other railways	275,466	309,597	269,357	40,240
Section V: GLA transport grants	▲ 9	▲ 8	▲ 8	0
[Section W: Aviation, Maritime, Security and Safety] ¹	0	50	0	50
[Section X]: Maritime and Coastguard Agency ³	2,700	4,400	▲ 2,168	6,568
[Section Y]: Motoring Agencies ³	▲ 26,200	▲ 28,500	▲ 26,110	▲ 2,390
Renewable Transport Fuels Obligations ^{2,6}	0	0	0	0
[Section Z]: Central Administration ³	295,766	258,090	14,312	243,778
[Section AA: High Speed Two] ¹	0	0	0	0
Section AC Funding of NDPBs (net) ⁸	0	0	▲ 30	30
Non-voted Resource AME				
[Section AB]: Funding of NDPBs (net) ³	▲ 426	1,168	▲ 1,140	2,308
(控除)減価償却費 ⁵	▲ 1,267,025	▲ 1,229,981	▲ 629,785	▲ 600,196

	2013-14	2013-14	2013-14	2013-14
資本予算合計 (Total Capital Budget)	8,673,000	8,594,970	8,472,147	122,823
資本DEL総計 (Capital DEL Subtotal)	8,673,000	8,544,969	8,459,514	85,455
Voted Capital DEL				
Section A: Tolloed Crossings	▲ 1,722	▲ 4,533	▲ 4,533	0
Section B: Local Authority Transport	1,668,220	1,673,875	1,744,410	▲ 70,535
Section C: Highways Agency	1,607,956	1,424,790	1,342,347	82,443
Section D: Network Rail	3,442,214	3,442,214	3,408,514	33,700
Section E: Funding of NDPBs (net)	15,200	23,365	13,939	9,426
Section F: Other railways	157,253	162,566	147,718	14,848
Section G: Sustainable Travel	210,563	236,316	224,919	11,397
Section H: Bus subsidies and Concessionary Fares	20,000	20,000	15,110	4,890
Section I: GLA transport grants	184,000	301,000	301,000	0
Section J: Crossrail	1,122,776	1,122,776	1,122,776	0
Section K: Aviation, Maritime, Security and Safety	▲ 1,408	13,733	11,326	2,407
Section L: Maritime and Coastguard Agency	9,688	24,088	24,049	39
Section M: Motoring Agencies	21,102	▲ 23,200	▲ 12,705	▲ 10,495
Section N: Science, research and support functions	5,455	5,799	4,318	1,481
Section O: Central Administration	2,719	3,106	3,392	▲ 286
Section P: Departmental Unallocated Provision ⁴	100,000	0	0	0
Section Q: Support for Passenger Rail Services	0	0	0	0
Section R: High Speed Two	100,000	110,000	106,826	3,174
Non-Voted Resource DEL				
Section S: Funding of NDPBs (net)	8,984	9,074	6,108	2,966
資本AME総計 (Total Capital AME)	0	50,001	12,633	37,368
Section T: Highways Agency	0	1	▲ 45,681	45,682
[Section AA: High Speed Two] ¹		50,000	58,314	▲ 8,314
省庁別歳出合計 (Total departmental spending) ⁷	12,946,456	12,771,870	12,502,893	268,977
省庁別歳出合計 (減価償却費を加算)	15,199,027	15,058,697	14,139,483	919,214

- 注1: [] で囲まれた小見出しの語句とタイトルは、新たな小見出しであり、補正予算 (Supplementary Estimates) において変更となったものである。
- 注2: 予算削除の結果として補正予算 (Supplementary Estimates) で削除された小見出しである。
- 注3: [] 内の小見出しの語句は修正文字であり、補正予算 (Supplementary Estimates) において変更となったものである。
- 注4: 補正予算 (Supplementary Estimate) として優先順位が見直された一環で、他に移し替えられた予算である。
- 注5: 減損を含む。
- 注6: 財務省からの特例文書 (derogation letter) を反映して補正予算 (Supplementary Estimates) で削除された再生可能輸送燃料購入義務 (Renewable Transport Fuels Obligations) である。
- 注7: 省庁別歳出合計は、資源予算合計及び資本予算合計から減価償却分を控除したものである。同様に、省庁別歳出限度額 (DEL) は資源予算DEL及び資本予算DELの合計からDELの減価償却分を控除したものであり、年度管理歳出額 (AME) は資源予算AME及び資本予算AMEからAMEの減価償却分を控除したものである。
- 注8: 補正予算 (Supplementary Estimates) に代わるものとして追加された科目である。
- 注9: 最終的な予算額と決算額 (outturn) の間に生じた大きな差異に関する説明は、決算書の管理者報告を参照されたい。
- 注10: 数値には過年度修正 (Prior Period Adjustments) といった予算外費目 (Non Budget items) を含まない。

(資料) Department for Transport (2014) Table2 を加工して作成。

第一に着目するのは、歳出見積書の統制科目についてである。2011/12年度からの「視線の明確化 (Clear Line of Sight) プロジェクト」以前には、歳出見積書は資源要求額と現金要求額に区分され、資源要求額は資源要求事項 (Request for Resources : RfR) 別に計上されていた³⁰。しかし、資源要求事項による表示は、予算の理解を容易にさせる「視線の明確化プロジェクト」の一環として廃止し、予算統制科目に基づくプログラム別の表示となった。

国際会計基準 (IFRS) に準拠するイギリス GAAP 会計 (決算) の書類であった目的別資源報告書 (Statement of Resources by Departmental Objectives) では「公共サービス合意 (Public Service Agreement : PSA)」の目標単位で資源要求事項に対応するような資源使用額の報告がなされており、予算会計の書類である歳出見積書の統制科目もその影響を受けていた。

この点を改善すべく「視線の明確化プロジェクト」では、歳出見積書の統制科目は、予算書の統制科目を優先した表示を行うこととし、さらに議会歳出決算書の注記項目として「正味決算額の分析 (Analysis of net outturn)」を設けた³¹。その「正味決算額の分析」は、

³⁰ 議会歳出決算書も同様であった。

³¹ 財務省は、「政策単位である資源要求事項 (RfR) の廃止と共にそれに対応していた目的別資源報告書もなくなった。しかし議会歳出決算書の注記事項「正味決算額の分析」の項目がそれに該当するというものではない。表示方法の変更は、しばしば、会計的な知識を持たない読者が、財務諸表への理解を容易にす

【表 1-15】にある予算会計（予算・決算）の書類である「歳出見積書」の項目に従った表示となっている。

財務省によれば、「資源要求事項は、各省の政策目的に対応し、内訳明細において、政策実施に必要な管理コストとプログラムコストの内訳がそれぞれ計上されていたが、これは国際会計基準に準拠してのものであった。しかし、予算は国内の会計法に従っており、また資源要求事項の中に二つの予算が入っている場合もあった。そのため、実際の支出がどのようになされているのかに対する監視が困難であった。そこで、歳出見積書の統制科目を予算書に合わせることで、予算書に対して実際にどのように支出がなされたのかがわかるように変更した³²。」とのことである。

なお、注記事項である「正味決算額の分析」の本表である「議決歳出決算書」は、【表 1-16】のような形で開示がなされている。

【表 1-16】運輸省：議会歳出決算書（Statement of Parliamentary Supply）

（単位：千ポンド）

(1) 資源及び資本決算の要約

	2013-14						2012-13	
	歳出見積 (Estimate)			決算 (Outturn)			超過支出 (▲) (①-②)	決算 (Outturn)
	議定費 (①)	既定費	合計	議定費 (②)	既定費	合計		
省庁別歳出限度額 (DEL)	13,465,557	26,670	13,492,227	13,233,662	16,721	13,250,383	231,895	13,178,280
- 資源	4,929,662	17,596	4,947,258	4,780,256	10,613	4,790,869	149,406	5,350,923
- 資本	8,535,895	9,074	8,544,969	8,453,406	6,108	8,459,514	82,489	7,827,357
年度管理歳出額 (AME)	1,565,302	1,168	1,566,470	890,240	▲ 1,140	889,100	675,062	544,570
- 資源	1,515,301	1,168	1,516,469	877,607	▲ 1,140	876,467	637,694	605,389
- 資本	50,001	0	50,001	12,633	0	12,633	37,368	▲ 60,819
Total Budget	15,030,859	27,838	15,058,697	14,123,902	15,581	14,139,483	906,957	13,722,850
うち 資源予算・決算	6,444,963	18,764	6,463,727	5,657,863	9,473	5,667,336	787,100	5,956,312
うち 資本予算・決算	8,585,896	9,074	8,594,970	8,466,039	6,108	8,472,147	119,857	7,766,538
Total	15,030,859	27,838	15,058,697	14,123,902	15,581	14,139,483	906,957	13,722,850

(2) 純現金要求額

	2013/14歳出 見積③	2013/14決 算④	差異(③-④)	2012/13決算
純現金要求額	12,810,453	12,274,703	535,750	12,489,414

(3) 純行政管理費用

	2013/14歳出 見積⑤	2013/14決 算⑥	差異(⑤-⑥)	2012/13決算
純行政管理費用	260,591	240,083	20,508	242,932

(資料) Department for Transport(2014).

特徴的なのは、①【表 1-16】にある歳出見積合計額 1,508 百万ポンドや決算額 14,139 百万ポンド（2013/14 年度）の数値が【表 1-15】の省庁別歳出合計（減価償却費加算）の補正後予算と決算額（2013/14 年度）に合致していること、②議会において重要なのが議定費の超過支出の有無と現金必要額であることから、【表 1-16】ではそれらに関する要約が記載されていることである。

第二に着目するのは、歳出見積書が省庁別であることと議会の省庁別特別委員会や決算

るために行われるものである」としている（財務省への事後質問への回答（2016 年 12 月 10 日））。これに対して CIPFA は、「議決歳出決算書の注記項目である「正味決算額の分析」は、省の目標と目的を報告するという要求に対する代替措置である。」としている（CIPFA への事後質問に対する回答（2016 年 11 月 15 日））。

³² 財務省へのヒアリング（2016 年 9 月 13 日）。なお、「RfR は IFRS に従っていたが、それ以前は Votes and Classes と言って現金基準だった」とも述べている。

委員会といった委員会構成との間に対応関係があることである。このことで、同一の委員による予算・決算に係る政策の審議を可能にしている。

決算委員会審議後の下院本会議での審議について、財務省は、「二つか三つの省が選ばれて、その省について特に討議がなされます。その二、三の省について討議をした後で、すべての省に対する議決をします³³。」としている。また、決算委員会審議後の決算の下院本会議での取り扱いについて、財務省は、「決算書というのは議会では承認いたしません。会計検査院（NAO）のほうで検査をして、検査済み年次報告・決算書を財務省が下院に提出するだけです。議会が支出の面で承認する必要があるのは、超過があった場合のみです³⁴。」としている。

第三に着目するのは、イギリスでは省庁別の予算会計（予算・決算）でも発生主義によるため、財務省は「我々は政府会計と予算において 100%発生主義である³⁵」としている点にある。

これに対して会計検査院の議会担当者の見解にも注意が必要である。いわく、「予算案がありまして、それから決算、これは発生主義会計です。ところが実際に議会でその予算案の承認、その結果の歳出の承認をするのは現金ベースで行われております³⁶。」としている。歳出予算法として知られる議会法に基づいて、統合国庫基金（Consolidated Fund）から現金を引き出すための承認が、現金ベースで行われている点を意識した見解である³⁷。

（2）予算会計と GAAP 会計との関連：運輸省グループの事例

これまで確認してきたように、イギリス中央政府における GAAP 会計（決算）の書類と予算会計（予算・決算）の書類は異なる目的に対応して作成されている面があり、必ずしも同じものではない。両者の特徴やその関連についてまとめると、次のとおりとなる。

第一に、GAAP 会計（決算）の財務諸表に挿入されている、予算会計（予算・決算）の書類である省グループ別の「議決歳出決算書」において、予算会計内部での発生主義と現金主義の差異が開示されている。

例えば運輸省の「議決歳出決算書」の注記 4（【表 1-17】）には、発生主義情報である資源・資本歳出合計 14,139 百万ポンド（2013/14 年度）と、現金主義情報である統合国庫基金への純現金要求額 12,274 百万ポンド（2013/14 年度）との関係が示されている。

³³ 財務省へのヒアリング（2016年9月13日）。

³⁴ 財務省へのヒアリング（2016年9月13日）。

³⁵ 財務省への事後質問への回答（2016年10月10日）。OECD（2017, p.121）でもイギリス中央政府では、「①省庁決算、②予算書、③政府全体決算書の間は、かなり連携している。すべては発生主義で準備されるが、小さな相違は残っている。」としている。

³⁶ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

³⁷ OECD（2017, p.121）でも「立法府（legislature）は発生基準の経常及び資本支出と同様に、省への現金配賦についても、権限を与える」としている。

【表 1-17】運輸省「議会歳出決算書」注記 4：予算会計（資源・資本歳出決算額）と予算会計（純現金要求額）との関連

(単位：千ポンド)

	2013-14		2012-13
	歳出見積	決算	決算
資源・資本歳出合計(Total Budget)	15,058,697	14,139,483	919,214
資源決算(Resource Outturn)	6,463,727	5,667,336	796,391
資本決算(Capital Outturn)	8,594,970	8,472,147	122,823
発生主義から現金主義への調整	-2,220,405	-1,880,362	-340,043
非現金支出を除外するための調整	-2,535,591	-1,965,203	-570,388
Depreciation	-2,261,612	-969,880	-1,291,732
New provisions and adjustments to previous provisions	-323,366	-14,840	-308,526
Supported capital expenditure (revenue)	-	1,033	-1,033
Other non-cash items	49,387	-981,516	1,030,903
外郭団体のための調整	16,745	-24,555	41,300
Remove voted resource and capital	-251,260	-251,454	194
Add cash grant-in-aid	268,005	226,899	41,106
活動資本の増減を反映させるための調整	298,441	109,396	189,045
Increase/(decrease) in stock	-	-5,615	5,615
Increase/(decrease) in debtors	-	-35,632	35,632
(Increase)/decrease in creditors	185,485	39,387	146,098
Use of provisions	112,956	111,256	1,700
既定費予算項目の控除	-27,839	15,582	-43,421
Other adjustments	-27,839	15,582	-43,421
純現金要求額(Net Cash Requirement)	12,810,453	12,274,703	535,750

(資料) Department for Transport(2014)SOPs4.

この表によれば、議会歳出決算書（決算）の発生主義情報である「資源・資本歳出合計」と、現金主義情報である統合国庫基金への「純現金要求額」が異なる要因を、①非現金支出の項目、②外郭団体の議定費資源・資本決算額等、③活動資本の増減、によって説明できることがわかる。

第二に、省グループ別の年次報告・決算書においては、予算会計（予算・決算）の書類である「議決歳出決算書」と、発生主義に基づく GAAP 会計（決算）の書類である「連結包括所得計算書」との差異について、開示がなされている。

【表 1-18】は、予算会計の書類であるが GAAP 会計の書類として挿入されている運輸省の議会歳出決算書（決算）と GAAP 会計の連結包括純支出計算書（決算）の関係が示されている。

【表 1-18】運輸省「議会歳出決算書」注記 3.1：予算会計（資源決算）と GAAP 会計（純運営費用）との関連

(単位：千ポンド)

	2013-14	2012-13
	決算	決算
資源決算【予算会計(決算)の議会歳出決算書】	5,667,336	5,956,312
加算		
資本補助金	6,969,380	6,814,119
資本所得	-10,217	-19,527
減算		
配賦されない所得(統合基金余剰収入(CFERs))	-124,660	-183,444
純運営費用【GAAP会計(決算)の連結包括純支出計算書】	12,501,839	12,567,460

(資料) Department for Transport (2014) SOPS3.1.

この表によれば、予算会計（決算）である「議決歳出決算書」の資源決算額 5,667 百万ポンド（2013/14 年度）と、GAAP 会計（決算）である「連結包括純支出計算書」の純運営費用 12,501 百万ポンド（2013/14 年度）が異なる要因が、①資本的補助金と資本所得の認識の有無、②配賦されない所得（統合基金余剰収入）の認識の相違にあることがわかる。

さらに、【表 1-19】は、議会歳出決算書（決算）の純行政管理費 240 百万ポンド（2013/14 年度）と GAAP 会計の連結包括純支出計算書（決算）における行政管理費用 240 百万ポンド（2013/14 年度）との関係が示されている。

【表 1-19】運輸省「議会歳出決算書」注記 3.2：予算会計（行政管理予算に対する決算額）と GAAP 会計（純運営費用における行政管理費用）との関連

(単位：千ポンド)

	2013-14	2012-13
	決算	決算
純行政管理費用【予算会計(決算)の議決歳出決算書】	240,083	242,932
Outturn – Gross Administration costs	257,951	260,647
Outturn – Gross Income relating to administration costs	-17,868	-17,715
運営費用への調整		
Less: provisions utilised (transfer from Programme)	-20	-4,933
行政管理費用【GAAP会計(決算)の連結包括所得計算書】	240,063	237,999

(資料) Department for Transport (2014) SOPS3.2.

この表によれば、予算会計（決算）である「議決歳出決算書」の純行政管理費用と、GAAP 会計（決算）である「連結包括純支出計算書」の行政管理費用が異なる要因が、未使用額の認識の相違にあることがわかる。

以上のような書類間の関連において興味深いのは、異なる目的を有する GAAP 会計と予算会計間の差異に関する内訳についても国民に対して説明しようとする姿勢が明確なこと、GAAP 会計と予算会計間の差異に関する内訳の開示についても、会計検査院の検査対象となっていることが挙げられる。

4. イギリス会計検査院の意見形成³⁸：検査証明書

本節では、イギリス会計検査院の業務について述べたのち、第2節で示した年次報告・決算書に対する検査証明書における検査意見をもとに、会計検査院の検査対象への意見表明の状況について、確認してみたい。

(1) 財務検査と業績検査の関係

会計検査院の主な活動領域は、財務検査 (Financial Audit)、業績検査 (Value for Money Audit)、調査 (Investigation)、議会への支援 (Support to Parliament)、国際業務 (International) である。これらの業務に係る 2011/12 年度の資源配分は、財務検査が 58%、業績検査が 22% で、その他が合わせて 20% と、検査業務が合わせて 80% を占めている³⁹。

また、会計検査院によれば「財務検査のうち、90% は連結包括純支出計算書や連結財政状態計算書等の国際会計基準 (IFRS) のデータの検査であり、残り 10% は議決歳出決算書 (SOPS) の検査に費やしている⁴⁰」とのことである。

ただし、英国勅許公共財務会計協会 (CIPFA) (2012) は会計検査院の報告については、「その多くが業績検査 (VFM 検査) の結果に関連している。これらの検査は、省やその他の公的機関 (other public bodies) がどのように資源を利用したかを調査している。会計検査院が考慮しているのは、経済性、効率性、有効性の問題であり、省やその他の政府組織の政策の長所 (merit) ではない⁴¹」としている。

(2) 各省別の年次報告・決算書

省庁別の年次報告・決算書に対する会計検査院の検査意見の特徴は、予算会計の書類である議会歳出決算書に対する意見も含まれている点にある。その意見は、①「合規性に関する意見 (Opinion on Regularity)」、②「財務諸表に関する意見 (Opinion on Financial Statements)」、③「その他の問題に関する意見 (Opinion on other matters)」、④「例外的報告事項 (Matters on which I report by exception)」、⑤「報告 (Report)」の五つに区分されている。ここでは、2013/14 年度の運輸省の年次報告・決算書に対する会計検査院の検査証明書を取り上げてみたい⁴²。

① 合規性に関する意見

当該区分においては、次のような意見が述べられている。第一に、すべての重要な点

³⁸ イギリスにおける検査意見の種類及び財務検査における意見形成過程については、有限責任監査法人トーマツ (2015) 230-232 頁を参照されたい。

³⁹ National Audit Office (2012) pp.12-19, p29.

⁴⁰ 会計検査院へのヒアリング (2016 年 9 月 12 日)。

⁴¹ CIPFA (2012) p.46.

⁴² 省別の決算書には、会計検査院長による検査証明書 (Certificate of the Comptroller and Auditor General to House of Commons) のほかに、下院への報告書 (The Report of the Comptroller and Audit General to House of Commons) が添付される。この下院への報告書には、決算書において重要な虚偽記載や違反がない場合でも、会計検査院長が報告すべきであるとみなした事項が記載されている。

において、議会歳出歳入決算書が、2013/14年度の議定費総額に対する実績額を適切に示しており、議定費総額を超過していないこと、第二に、すべての重要な点において、財務諸表に記録された支出と収入が議会により意図された目的に適用されており、財務諸表に記録された財政取引（financial transactions）が、財政取引を統治する権限に従っていること、である。

文字通り、合規性の観点からの意見であるが、予算会計に関連する意見という点で、民間の営利企業の監査報告書にはみられない記載事項となっている。

② 財務諸表に関する意見

当該区分においては、次のような意見が述べられている。第一に、財務諸表が、2013/14年度末の省及び省グループの業務に関する状態と 2013/14年度の省及び省グループの純運営費を、真実かつ公正に示していること、第二に、財務諸表が、2000年政府資源・会計法（Government Resources and Accounts Act 2000）と財務省の指針に適切に準拠して準備されていることである。

これは、真実かつ公正性、合規性の観点からの意見である。

③ その他の問題に関する意見

当該区分においては、次のような意見が述べられている。第一に、省庁報酬報告（Departmental Remuneration Report）が財務省の指針に従っていること、第二に、戦略報告（Strategic Report）と管理責任者報告（Director's Report）の情報が、財務諸表と首尾一貫性があること⁴³、である。

これは、合規性、首尾一貫性の観点からの意見である。

④ 例外的報告事項

当該区分においては、検査報告では、「下記事項に関して何ら報告していない」として、次のような意見が述べられている。具体的には、ガバナンス報告書が、財務省のガイドランスに準拠していない等である。検査意見の対象外となる項目をあえて列挙した部分である。

⑤ 報告

当該区分が全体を締めくくる部分である。当該区分では、「財務諸表に関して何ら所見を有していない」との見解を表明している。

（3）政府全体決算書（WGA）

政府全体決算書に対する会計検査院の検査証明書における検査意見の特徴は、省庁別年次報告・決算書と異なり、議会歳出決算書への意見に該当するような「合規性に関する意見」の区分がないこと、国民経済計算（決算）に関する意見も述べていることなどが挙げ

⁴³ 第2節で確認したように、エージェンシーの年次報告・決算書の第一部（Part 1）は、年次報告書として財務書類に含まれる非会計報告がなされており、①戦略報告、②管理責任者報告、③省庁報酬報告で構成されている。

られる⁴⁴。区分として四つの区分があるが、ここでは2013/14年度の二つの区分を取り上げる⁴⁵。

① 財務諸表に対する意見

当該区分では、除外事項を列挙したうえで⁴⁶、限定付適正意見を述べている点が特徴である。具体的には、除外事項を除いて、第一に、財務諸表が、2013/14年度末の政府全体決算書の業務に関する状態と2013/14年度の公共部門全体の決算書の純赤字を、真実かつ公正に示していること、第二に、財務諸表が、2000年政府資源・会計法に適切に準拠して準備されていること。

② その他の問題に関する意見

当該区分では、政府全体決算書内の序章、業績報告、国民経済計算との比較、報酬報告、ガバナンス報告に関しては、財務諸表と首尾一貫性がある形で準備されているとの意見が述べられている。いわゆる首尾一貫性に関する意見である。

ここでは、国民経済計算の数値が首尾一貫性という観点で取り上げられていることを指摘しておきたい。先に指摘した「各中央政府の省庁別財務諸表の検査の時に省庁別の国民経済計算（決算）もチェックしている⁴⁷」とする会計検査院の指摘にも関連しているからである。

（4）全中央政府の財務報告に関する意見形成等の考え方

政府全体決算書に関する意見は、中央政府のエージェンシーへの検査意見、地方政府への検査意見等によって合理的基礎を形成しているといえる。

とはいえ、イギリスでは直接的には中央政府の年次報告・決算書（連結）の開示はないため、中央政府全体そのものに対する財務検査報告は存在しない⁴⁸。しかし、政府全体決算書の検査を通じて、中央政府部分を間接的に検査しているという関係にある。この点に関し、会計検査院は次のように述べている⁴⁹。

「イギリスでは政府全体決算書を作成しているが、中央政府のみに関連するグループのみ

⁴⁴ 政府全体決算書にも、会計検査院長による検査証明書のほか、下院への報告書が添付される。この下院への報告書には、決算書において重要な虚偽記載や違反がない場合でも、会計検査院長が報告すべきであるとみなした事項が記載されている。2009/10年から2013/14年にかけての主要17省庁の検査意見の推移については、有限責任監査法人トーマツ（2015）236-244頁を参照されたい。

⁴⁵ 残りの二つの区分は、「強調事項（Emphasis of matter）」と「例外的報告事項」である。

⁴⁶ 2013/14年度の検査報告書では除外事項として6点（①会計領域の定義及び適用に関する不一致による限定意見、②会計方針の一貫性のない適用に関する不一致による限定意見、③3G及び4G450のライセンスの会計に関する不一致による限定意見、④政府全体決算書に含まれる学校資産の完全性及び評価に関する検査証拠の不足に伴う検査範囲の制約による限定意見、⑤政府全体決算書の範囲に含まれる組織体の法定検査を基礎とした不一致及び検査範囲の制約による限定意見、⑥政府内部の取引及び勘定の相殺消去の完全性に関する検査証拠の不足に伴う検査範囲の制約による限定意見）を指摘している。なお、2012/13年度の政府全体決算書への検査意見の内容について、邦語では有限責任監査法人トーマツ（2015）232-236頁を参照されたい。

⁴⁷ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

⁴⁸ 後述するスウェーデンでは、中央政府の連結財務諸表を作成している。

⁴⁹ 会計検査院への事後質問に対する回答（2016年11月8日）。

のものは、作成していない。会計検査院の検査は、全ての省グループと、省の連結対象外にあるその他の公的機関をカバーしている。したがって、財務省がそのレベルでの連結数値を提供していないだけで、会計検査院は中央政府部門への証明を提供している。」

5. イギリス中央政府：決算財務諸表と予算編成の関係

西尾（2001）は、「決算過程に要する年月は通例は1年半前後に及ぶので、予算の循環は通算して3年半前後にわたっている。そこで、ある年度についてみれば政府諸機関は当該年度予算を執行するかたわら、次年度予算の概算要求を行い、同時に前年度予算の決算作業を進めている。そしてそのとき、国会ではまだ前々年度予算の決算審議が続いているかもしれない。3つの過程がこのような形で同時進行しているのである。そこで、予算に関する規範理論によれば、前年度予算に関する会計検査院の検査報告とか前々年度予算に関する国会の決算審議がただちに翌年度予算の編成作業に反映されるべきだとされている。これが実現して初めて、予算の循環はフィードバック回路を形成することになる⁵⁰。」としている。

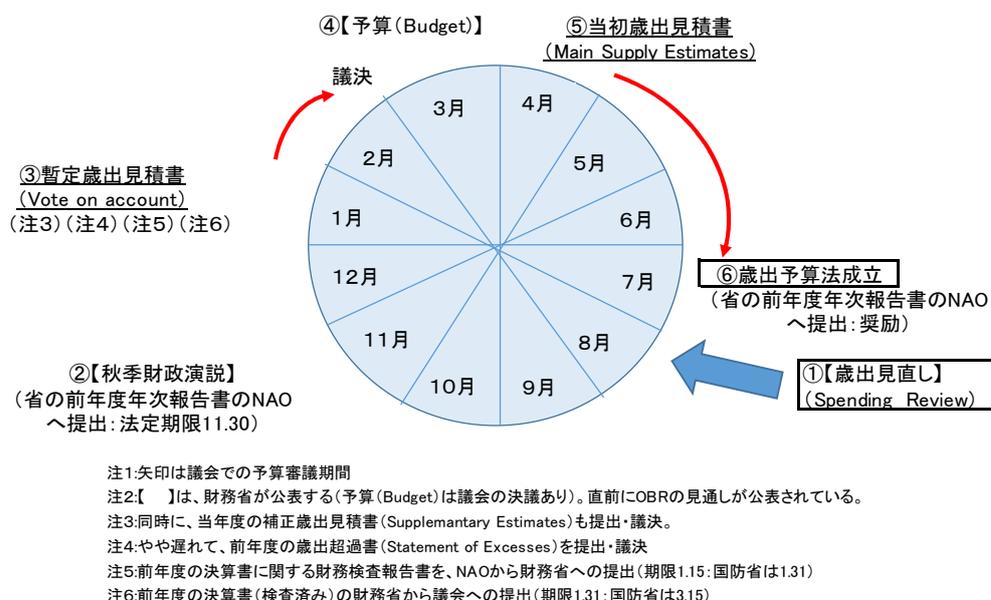
本節では、イギリスにおいて決算の予算へのフィードバック回路が形成されているのか、その実態について確認してみたい。

（1）マイクロ予算編成とマクロ予算編成

① 予算編成の特徴

イギリスの次年度（単年度）予算編成は、【図1-3】のようになっている⁵¹。時系列でその特徴を把握してみよう。

【図1-3】イギリスの次年度予算編成プロセス（会計年度：4月～翌3月）



(資料) 財務省へのヒアリング (2016年9月13日) により著者作成。

⁵⁰ 西尾（2001）326頁。

⁵¹ 近年のイギリス中央政府の予算制度については、財政制度等審議会・財政制度分科会（2014）、岡久（2015）等を参照されたい。

第一の特徴は、単年度予算から見ると、既に過年度の歳出見直しの公表によって、予算枠が設定されている点にある⁵²。

先に指摘したように、イギリス中央政府の単年度予算は、複数年度の歳出計画である歳出見直し（SR）の公表年度に概ね設定されている⁵³。ただし、単年度予算にとっては、歳出見直しの公表年度に極めて近い年度もあれば、やや離れている場合もある。そのため、歳出見直しの数値がそのまま単年度予算枠に反映されるという硬直的なものではなく、歳出見直しの公表年度から当年度予算までの変化を調整している⁵⁴。

第二の特徴は、単年度予算から見ると、前年度の秋に財務大臣（Chancellor of Exchequer）が議会と国民に対して行う秋の財政演説（Autumn Statement）が重要性を増している点にある⁵⁵。

秋の財政演説では、財政規律等に照らして、それまでに何が達成されたのかに関する進捗報告がなされ、公共支出管理総額（Public expenditure control total）に対する経済・財政状態に関する情報の更新が行われている。そうすることで、春の予算（Spring Budget）に向けて政府の政策の方向性を示している。

第三の特徴は、イギリスの単年度予算編成は、4月から7月までは暫定予算で対応し、7月に歳出予算（当初）が成立するという点にある。

秋の予算演説の後、1月初旬に暫定歳出見積書（Vote on Account）を議会に対して示し、歳出予算（予測及び調整）法（Supply and Appropriation (Anticipation and Adjustments) Act）の承認によって、次年度の開始数か月の予算執行に関する法的歳出権限が付与される⁵⁶。

そして、3月に財務大臣が行う予算演説において、予算案の概要を明らかにする。予算演説と共に、財務省から「予算（Budget）」が、また予算責任庁（Office for Budget Responsibility : OBR）から「財政経済見通し（Economic and Fiscal Outlook）」が発表される。このなかで、経済政策の目標及びその達成に向けた具体的施策、歳出歳入両面における政策運営の基本方針、税制改革案が示されるとともに、経済見通し、公的支出及び財政収支の見通しが公表される⁵⁷。

さらに4月～5月頃に、財務省は、各省予算を調整した一連の予算情報の付録とともに、

⁵² ただし、行政内部の合意に過ぎない。後述するスウェーデンの予算と比較すると、スウェーデン中央政府の予算の場合、当年度の単年度予算から見ると、当年度の歳出シーリングが3年前に設定されており、議会の議決を得ている点が異なる。

⁵³ 1998年SR開始から2004年SRまでは、3年分を2年おきに公表し、前回のSRの最後の年度と今回のSRの最初の年度を重ねる形にしつつ、最初の年度は前回分を踏襲する形にしていた。しかし2006年SRは策定されず、2004年SRから3年経過した2007年に、2007年SRとして3年分（2008-2010年）を公表した。さらに、2007年SRから3年経過した2010年に、2010年SRとして従来の3年分から1年延長した4年分（2011-2014年）を公表した。そして、2010年SRから3年経過した2013年SRでは、選挙年度（1議会期）に合わせる形で2015年SRから5年分（2016-2020年）を公表することを決定したため、2年分（2015-2016年）の公表をした。現在の2015年SRは、2015年11月に公表されている。

⁵⁴ 財務省へのヒアリング（2016年9月13日）

⁵⁵ CIPFA（2012）pp.28-29.

⁵⁶ CIPFA（2012）p40.この法律は、次年度の暫定予算のほか、当年度の補正予算、前年度の予算超過報告の事後承認等に関する条項を含んでいる（萩原（2016）5頁の脚注17）。

⁵⁷ 窪田編（2016）389頁。

歳出見積書を議会に提示する⁵⁸。その後、議会の委員会で審議・議決後、本会議で審議・議決が行われ、例年7月に本予算である議定費歳出予算が成立する⁵⁹。議定費歳出予算は、資金が要求されているサービスの提示（ambit）を経て、資源の利用目的を提供する⁶⁰。

第四の特徴は、下院の審議では、歳出総額の増加、歳出構成の変化、歳入の減少のような修正提案を行うことはできず、特定項目の支出を減少させる修正案のみが許されている点にある⁶¹。

この点に関し、CIPFA（2012）は、「事実上、議会が、大臣と大臣を支援する省の活動に対して規則的な統制を行う唯一の機関であるにもかかわらず、議会はただ、（各省の予算総額を）承認するか否決するかができるのみで、提案を変化させることはできない⁶²」としている。

また、財務省も、議会が各省の予算総額の承認を行うとしつつ、「議会は歳出総額や各省庁への配分額の変更ができない。政府案を変更しようとする場合には、新たな歳出見積書を提出する必要がある⁶³。」としている。

つまり、各省庁の単年度の予算総額の決定という点では、議会による単年度予算の承認も重要であるが、行政府内で複数年度の予算枠を策定する歳出見直しの時点がより一層重要なものであることが分かる⁶⁴。この点に関し、財務省の次のような指摘が興味深い⁶⁵。「歳出見直しの後で何か財政イベントがあった場合にのみ、歳出見積書でそれが調整されます。」

第五の特徴は、当年度の当初予算のみならず補正予算（補正歳出見積書）の策定についても、原則として、歳出見直しでの単年度の歳出枠の範囲内で行うことを想定している点にある⁶⁶。

イギリスの補正予算は、当初予算成立後に予算の増額、減額、再配分等の修正の必要が生じた場合、省庁別歳出限度額（DEL）の未使用額を次年度当初予算に繰り越す場合（Budget Exchange）、緊急基金への返済を行う場合等に提出される。

特に指摘すべきは、「補正予算の財源は、補正予算が議会に提出される前に特定されている必要があり、原則として、各省庁の前年度剰余金や未配賦留保額（Departmental Unallocated Provision）、既定費の減額分、財務省管理の予備的資金等から捻出する⁶⁷」としている点に

⁵⁸ CIPFA（2012）p.40.

⁵⁹ 窪田編（2016）389頁。

⁶⁰ CIPFA（2012）p.40.

⁶¹ 有限責任監査法人トーマツ（2015）36頁。

⁶² CIPFA（2012）p.17.

⁶³ 財務省への事後質問への回答（2016年10月10日）。スウェーデン中央政府の場合は、政府案で示された27の歳出分野への配分を「議会」で変更しようとする場合には、新たな予算を提出する必要がある（スウェーデン財務省へのヒアリング（2016年9月15））。

⁶⁴ 岡橋（2001、58-59頁）は、①歳出見直しによる公共支出計画の策定が実質的な予算編成であり、年度予算は単に形式的に議会の承認を得るために、公共支出計画に基づいて編成されるにすぎないこと、②歳出見直しによる公共支出計画は実質的に財務省が決めていることを指摘している。

⁶⁵ 財務省へのヒアリング（2016年9月13日）。

⁶⁶ 財務省へのヒアリング（2016年9月13日）。財務省は、年間を通じた補正予算（Supplementary Estimates）の提出についても、各省庁と議会との調整を行っている（CIPFA（2012）p.40）。

⁶⁷ 財務省への事後質問に対する回答（2016年12月21日）。通常年1回とされる補正歳出見積書（Supplementary Estimates）に加えて、2008年に実施された緊急基金（Contingencies Fund）を利用した臨時

ある。

なお、議会による予算審議は、本予算、補正予算等が提出されたり、これらを立法化するための歳出予算法案が提出されたりするたびに、財務委員会 (Treasury Committee) や省庁別の特別委員会で行われる⁶⁸。

② 決算書の提出・検査と予算編成

以上の予算編成と決算との関連を把握するためには、年次報告書の提出や会計検査院による検査の時期と、予算編成との関連を把握しておく必要がある。【表 1-20】は、年次報告書と検査院の検査報告書の提出期限を整理している。

【表 1-20】 イギリス中央政府における年次報告・決算書や会計検査院報告書の提出先

		年次報告・決算書	
		各省	公共部門全体 (WGA)
財務諸表の提出先		会計検査院長 (11月30日まで: 第7条第3項(a))	会計検査院長 (第11条第1項)
会計検査院	財務検査	財務省 (1月15日まで: 第7条第3項(b)) (注2)	財務省 (第11条第3項(b)) (注3)
	業績検査	下院 (1983年国家会計検査法第9条第1項) (注4)	

注1: 本表で引用している法律は、特に断りのない限り、2000年政府資源・会計法である。

注2: さらに財務省は1月31日までに下院に提出 (第7条3項(c))。財務省は下院提出が7月の夏季休暇前になるように要請。

注3: さらに財務省は下院に提出 (第11条第4項)。

注4: 「決算委員会 (又は省別特別委員会)」の改善勧告から2か月以内に、「財務省 (又は各省)」は対応報告書 (「財務省覚書」) を「議会」に提出。

(資料) 会計検査院へのヒアリング (2016年9月12日) 等より作成。

第一に、3月31日に終了する年度の年次報告・決算書について、各省は11月30日までに会計検査院長に提出することが求められている (2000年政府資源・会計法第7条第3項(a))。また、提出を受理した会計検査院 (NAO) は、1月15日までに検査手続を実施し、財務検査報告書を財務省に提出することが求められている (2000年政府資源・会計法第7条第3項(b)⁶⁹)。さらに、財務省は1月31日までに財務検査済み年次報告・決算書を下院に提出する (2000年政府資源・会計法第7条第3項(c))。

但し、上記の期限は法定のものであり、財務省としては決算の早期化を意識しており、2005/2006年度からは、財務検査済み年次報告・決算書が歳出予算法の承認される時期 (7月の夏季休暇前) に下院に提出できるよう、各省に要請している⁷⁰。

この点に関し、2013/14年度の運輸省グループ財務諸表を事例に確認してみると、年次報

の補正予算 (Out-of-Turn Supplementary Estimates) もある。この点を含めて、萩原 (2016) を参照。

⁶⁸ 東 (2006) 221頁。

⁶⁹ 宛先は下院。これに対して、スウェーデンのエージェンシー決算書に対する財務検査報告書の宛先は、政府である。

⁷⁰ 財務省へのヒアリング (2016年9月13日)。東 (2006, 222頁) は、決算書の提出時期に関して1994/1995年度 (サンプル数12) と2003/2004年度 (サンプル数52) とを比較し、7月から9月に決算書を提出している割合が0%から36.5%に増加していることを確認している。さらに、有限責任監査法人トーマツ (2015, 40頁) では、実際には8月末までに政府全体のほぼ8割が資源会計決算書を議会に提出しているとしている。

告の運輸省事務次官署名日は2014年6月20日であり、検査証明（報告）書の会計検査院長署名日は2014年6月24日（宛先は下院）となっている。

以上のスケジュールを単年度予算編成（マイクロ予算編成）への反映との関連でとらえれば、前年度の決算書（財務検査済み）の提出時期は、早くて当年度の補正予算への反映、遅くとも次年度予算への反映が意識されていることがわかる。

第二に、3月31日に終了する政府全体決算書（WGA）について、財務省は会計検査院長に提出することが求められる（2000年政府資源・会計法第11条第1項）。また、提出を受理した会計検査院（NAO）は、検査手続きを実施し、財務検査報告書を財務省に提出することが求められている（2000年政府資源・会計法第11条第3項(b)）。さらに、財務省は財務検査済み年次報告・決算書を下院に提出することが求められる（2000年政府資源・会計法第11条第4項）。

特徴的なのは、政府全体決算書に関する事項については、その提出期限の明示がなされていないことが挙げられる。

この点に関し、2013/14年度の政府全体決算書を事例に確認してみると、2013/14年度の政府全体決算書に関する会計検査院の財務検査報告書は、ほぼ一年後の2015年3月23日に提出されている（宛先は下院）。

直近3か年度の政府全体決算書の議会への報告のタイミングは、2012-13年度は2014年6月10日（会計検査院長の検査証明署名日6月9日）、2013-14年度は2015年3月25日（会計検査院長の検査証明署名日3月23日）、2014-15年度は2016年5月26日（会計検査院長の検査証明署名日5月23日）と、やはり決算日から約1年後の提出となっている。

以上のスケジュールを歳出見直し（マクロ予算編成）への反映との関連でとらえれば、前年度の政府全体決算書（財務検査済み）の提出時期は、早くて提出年度に公表する歳出見直しへの反映、遅くとも提出年度以降に公表される歳出見直しへの反映が可能であることがわかる。

（2）決算とマイクロ予算編成

① 行政内部での利用と予算への反映

各省グループの年次報告・決算書（検査済み）等に対する行政府内部での利用は、まずは、各省によって執行エージェンシーの管理のために行われ⁷¹、のちに財務省によって利用

⁷¹ CIPFA (2012, p.33)によれば、「2010年の政権交代以前は、各省は公共サービス合意（PSA）に従った報告が要求されていたが、政権交代によって省の業績報告は、内部の管理情報報告となった。これにより各省にとっては、政府間にまたがる各省の支出を、以前に比べて戦略的優先順位に従う形で整理することが容易になり、また、決算書の利用者にとっても、省による業績管理報告が報告されるので、透明性があるようになる。しかし、特に複数の省が類似の戦略的テーマ（領域）に資源を投下するような場合には、特定の戦略的領域における水平的な視点を失ってしまう潜在的可能性がある。2012年6月に公表された、公務員制度改革計画（Civil Service Reform Plan）では、各省が理事会・議会・公衆・他の省に対して、説明する責任を維持できるような、新たな政府間の情報管理システムを発表した」としている。

される。この点に関し、財務省は次のように述べている⁷²。

「支出をコントロールして予算の範囲内に収めるのは、各省の責任である。しかし財務大臣を中心とする Spending team が、各省庁の執行状況について継続的に監視している。特に、年次報告・決算書を監視している。財務省から議会に対する超過支出を報告する際に、財務省は、年次報告・決算書のデータから直接入力して報告している。」

イギリスでは予算・決算等に関して統合的なシステムを採用していることから⁷³、財務省は、GAAP 会計の決算のみならず、予算会計の決算に関しても年次報告・決算書の数値を利用しているとしている。というのは、財務省は、前年度の支出超過額の承認 (excess vote) の要求についても、議会と各省との調整を行っているからである。

予算会計 (予算・決算) においては、ある省が議会で承認された議定費総額を超過し、その省が議会による遡及的な承認を要求している場合に、議会において支出超過額の承認が求められている。留意すべきは、各省グループの決算が適正になる予定の場合でも、予算会計 (決算) の数値に対する遡及的承認が、依然として必要とされている点にある⁷⁴。

また、年次報告・決算書の作成とそれに対する会計検査院の検査は、各省グループによって異なる。最も早いのは決算から 3 か月程度であり、最も遅いのは決算から 10 か月程度経過している。そのため、決算が予算案に反映されてゆくタイミングもまちまちである。この点に関し、財務省は次のように述べている⁷⁵。

「個々の政策プログラムに色々なプレッシャーがかかってきた場合に、執行エージェンシーや省庁の決算書等も利用される。決算書 (前年度決算) は 7 月くらいに決まるので、それをもとに 11 月、12 月ぐらいまでにどのように割り当てを変更するかがわかる。そのため早くて 1 月くらいの当年度の補正予算 (Supplementary Estimate) で変更できる」

② 議会での利用と予算への反映

各省庁の年次報告・決算書 (検査済) 等に対する議会での審議は、下院の決算委員会 (Public Accounts Committee) や省庁別特別委員会 (Departmental Select Committee) で行われる。この点に関し、運輸省 (DfT) の年次報告・決算書では、議会による審査内容について、「①運輸特別委員会 (Transport Select Committee) が同省の支出、行政管理及び政策の審査を行い、②決算委員会が決算と 3E に基づく VFM 検査の審査を行う⁷⁶」としている。ここでは引用がやや長くなるが、決算委員会と省庁別委員会の審議プロセスを、会計検査院の議会担

⁷² 財務省へのヒアリング (2016 年 9 月 13 日)。

⁷³ 有限責任監査法人トーマツ (2015) 25-26 頁、巻末 2-3 頁。

⁷⁴ CIPFA (2012) p.40。

⁷⁵ 財務省へのヒアリング (2016 年 9 月 13 日)。

⁷⁶ Department for Transportation (2014b) p.123。

当者へのヒアリングを用いる形で示してみたい。

1) 決算委員会⁷⁷

会計検査院の議会担当者は、決算委員会の決算の審議過程について、次のように述べている⁷⁸。

「決算委員会のほうでは1年に40回ぐらい公聴会（Evidence Session）を開きます。これは通常、業績検査報告書に基づいたミーティングです。その場合、どの報告書を選択して、証人の召喚をするかということについては、こちらのほうから提案はしますが、実際にそれを選択できるのは決算委員会です。

これは1年に3~4回ですが、こちらのほうが財務検査をして、限定意見（Qualification）というものを付けることがあります。その限定意見についてのセッションが開かれることもあります。

公聴会はそれぞれの省の上級幹部がそこに出席しまして、委員会からの質問に対しての答えを行います。これは公開で行われますのでテレビ中継されます。だいたい2~3時間かかります。そのようなセッションの後、それぞれ委員会のほうがそれについての報告書を出します。決算委員会がそこで行った勧告に対して、政府は2か月以内に回答しなければなりません。」

会計検査院の業績検査報告書や財務検査報告書をもとに決算委員会の審議が行われ、決算委員会による報告書をもとに、政府が2か月以内に回答を行うという流れである。ここでは、議会の審議が会計検査院による報告書を起点に行われることが重要である。

2) 省庁別特別委員会

会計検査院の議会担当者は、省庁別特別委員会での決算の審議過程について、次のように述べている⁷⁹。

「担当の省から提出された予算見込みを調べるよう、そして、決算書を見るようにとは勧められています。ただいづれも、それぞれの省庁別特別委員会が行わなければいけないという正式な決まりはありません。国会議員というのは予算や決算は非常に退屈なものであると考えます。ただ、通常、各省の特別委員会で担当の省の大臣を召喚しまして、その省の決算についての公聴会を開きます。

その場合でも、何かその省の決算に特別な問題がない限りは、この政策、あの政策というような政策面での質問が多いです。ほとんどの省の特別委員会はその決算について

⁷⁷ 決算委員会の概要については、有限責任監査法人トーマツ（2015）37頁及び40頁を参照されたい。

⁷⁸ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

⁷⁹ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

の報告書は出しませんが、決算について特に報告を出すようなこともあります。・・・各省所管の省庁別特別委員会は決算のある種の側面や自分たちが特に関心のある政策だけを扱います。・・・特別委員会というのは、何についてのレポートを出そうとそれは自由です。ですから、何か勧告したいことがある場合には、特別委員会のほうからその該当省に向かって勧告を含めた報告書を出すことができます。それは、先ほどの議会の場合と同様に、そのような勧告が省に対して出されたとき、政府は 2 か月以内に回答しなければなりません。」

省庁別特別委員会では、決算委員会とは異なり、決算を取り上げるということは多くなく、決算を取り上げる際にも、主として省の政策に関する審査をしている。しかし、会計検査院の業績検査報告や財務検査報告をもとに審議がなされることがある点、委員会による報告書をもとに政府が 2 か月以内に回答を行うという流れになっている点は、決算委員会の場合と同じである。

3) 決算委員会と省庁別特別委員会との関係

決算委員会と省庁別特別委員会との関係はどのようなものか。会計検査院の議会担当者は、次のように述べている⁸⁰。

「決算委員会と省庁別特別委員会の間には正式の関係はありません。ただ一つ連絡調整委員会 (Liaison Committee) というのがあります。この連絡調整委員会というのは、それ以外の各委員会の委員長がつくっている委員会です。ここが各省の特別委員会に対して決算を調べるように、コーディネートをするようにということを勧めます。しかし、下院の規則によりますとそれぞれの特別委員会は自治的なものであって、何をしようと自由です。決算委員会の委員長と各省の特別委員会の委員長がインフォーマルな形で話をして、仕事の重複がないようにというようなことはしません。何か非常に興味のある問題があると、両方の委員会でそれを扱いたがります。」

4) 議会委員会の政府への勧告と予算への反映

最後に、決算委員会や省庁別特別委員会からの政府への勧告以降の流れについて、会計検査院の議会担当者は、次のように述べている⁸¹。

「決算委員会に関しましては、政府からの回答というのは財務省覚書 (Treasury Minutes) という形で出されます。なぜそうなのかという理由はわかりません。たぶん便宜上の理由だと思います。この財務省覚書は、だいたい六つか七つの報告書に関する財務省覚書

⁸⁰ 会計検査院へのヒアリング (2016年9月12日)。

⁸¹ 会計検査院へのヒアリング (2016年9月12日)。

がひとまとまりとなって発表されます。その中には勧告や政府からの回答、何をやるべきかというようなことが含まれます。これは財務省から発表されます。

ところが、各省の特別委員会についてはちょっと違ってきます。例えば運輸特別委員会から報告書が出た場合、いま、『ハイスピード2』という高速列車網を造っていますが、そのときは省の回答は運輸特別委員会に対して書面で行われます。その場合、省からの回答が運輸特別委員会のほうから発表されます。その場合は運輸 Special Report（特別報告書）として発表されます。これは決算委員会のときとはメカニズムは違いますが、実際の効果は同じです。」

決算委員会の勧告に対する各省庁の回答は財務省が取りまとめて財務省覚書として回答し、省庁別特別委員会の勧告に対する各省庁の回答は各省庁自身で行う点が異なるものの、実質的に予算への反映という点では同様の効果を有しているという。

財務省は、財務省覚書で取り上げられた内容に関する予算編成への反映について、次のように述べている⁸²。

「財務省覚書（Treasury Minutes）は、議会からの質問書に対する各省からの回答である。議会の要求に対して賛成することもあるし、なぜ行わないのかについて説明することもある。通常、財務省覚書で取り上げられることは、各省の中長期での対応のことが多い。そのため、前年度決算で判明したことを当年度の予算執行で取り入れる作業でもある 1 月の補正予算で取り扱うことはほとんどない。たとえば、運河に資金を使ってほしいとの要求が委員会からあっても、それを当年度の補正予算で対応することは、ほぼない。可能性としては、次年度の予算を作る時期となる。」

先に指摘したように、決算の予算への反映という点では、当年度の補正予算への反映という可能性はあるが、財務省覚書で取り上げられた内容に関しては、当年度の補正予算での反映は難しく、次年度予算以降になるとしている。

（3）決算とマクロ予算編成

前年度の政府全体決算書（財務検査済み）の提出時期のスケジュールを、歳出見直し（マクロ予算編成）への反映との関連でとらえれば、早くて提出年度に公表する歳出見直しへの反映、遅くとも提出年度以降に公表される歳出見直しへの反映が意識されていることがわかる。むろん、省庁別の年次報告・決算書もマクロ予算編成に影響を与えるが、ここでは政府全体決算書との関連で確認してみたい。

⁸² 財務省へのヒアリング（2016年9月13日）。

① 行政内部での利用とマクロ予算への反映

財務省は、決算書と歳出見直し（SR）との関係について、「歳出見直しをどのようにして作成するかということは、最終的には財務大臣及びその下部大臣の責任です。ただし、決算書から出てくる支出の情報というのは、いままでの歴史的に考えましても非常に重要なものでした。したがって、過去を振り返ってみますと、省による年次報告・決算書や政府全体決算書は、この先の5年間ぐらいを理解するためには非常に重要なデータです⁸³。」として、決算書の重要性を示唆している。

また、会計検査院は、政府全体決算書の行政内部での利用について、「財政システム全体の運営を確認・保証するために、財務省でもこの報告書を使っております。つまり、財務省はこの報告書を見まして、予算の執行がうまくいっているかどうかという点である種の安心感を得、それから各省がうまくそれを実施しているかどうかということについて財務省がある種の安心を得るためにそれを使っております⁸⁴。」として、財務省での利用を強調している。

② 議会での利用とマクロ予算への反映⁸⁵

政府全体決算書の検査が終了するのは、決算期から1年あまり遅い。このことは、省庁別と同じ決算審査のサイクルで政府全体決算書を利用することが難しいことを意味している。とすれば、政府全体決算書は、議会のどのような場で、どのような形で用いられるのであろうか。

この点に関し会計検査院は、「決算委員会で年度ごとのヒアリングが行われます。そのときにこの報告書における会計検査院の報告を使いまして、財務省のほうに説明責任を求めます。いままでは毎年これを使ってきました⁸⁶。」として、議会の決算委員会で利用しているとす。

また、財務省は、「政府全体決算書は会計検査院の検査を独立して受けることで、議会と外部世界に対する数値への信頼性を提供し、議会による効率的な精査（scrutiny）を支援している。この精査は、毎年、決算を審議する決算委員会によって行われる⁸⁷。」としている。

政府全体決算書が会計検査院の検査や議会の審議を経ることで、政府全体の長期的な財政予測の質的保証や財政規律への監視等にも役立てようとしているのである。

（4）政府全体決算書と国民経済計算の数値（予算・実績）との関連

① 国民経済計算との関連

先に指摘したように、マクロ予算編成である歳出見直しの策定過程では、財政健全化目

⁸³ 財務省へのヒアリング（2016年9月13日）。

⁸⁴ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

⁸⁵ 政府全体決算書に対する決算委員会の見解については、有限責任監査法人トーマツ（2015）152-153頁も参照。

⁸⁶ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

⁸⁷ 財務省 Web ページ（<https://www.gov.uk/government/collections/whole-of-government-accounts>）。

標に基づいて設定された財政規律に従って、複数年度の公的部門の管理歳出総額（TME）が、国民経済計算に基づいて決定され、財務省の責任の下で編成されている。その際、政府全体の長期的な財政予測に基づく国民経済計算の数値が重要である点は言うまでもない。

政府全体決算書では、次のような形で、マクロ予算編成の指標とされる国民経済計算の決算値との差異をフロー（【表 1-21】）とストック（【表 1-22】）の両者について分析している点は重要である。

【表 1-21】 全公共部門の経常予算赤字（Public Sector Current Budget Deficit）

（単位：十億ポンド）

	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14
純支出 (Net expenditure) : GAAP会計(WGA)	94	185	179	149
Public sector pensions	79	-52	-48	-49
Depreciation and amortisation charges	-7	-4	5	8
Impairment and revaluations of assets	-53	-35	-21	-26
Capital grants	-18	-15	-12	-11
Provisions	-6	-6	-16	-10
Net gains/losses on sale of assets	-4	-0	-3	4
Military expenditure not capitalised	5	6	0	0
UK Asset Resolution (UKAR) net impact on current deficit		-1	-1	0
Research and development		0	0	-3
Other	14	11	1	11
経常赤字 (Current deficit) : 国民経済計算(National Accounts)	104	89	84	73

（資料） Whole of Government Accounts year ended 31 March 各年度より作成。

【表 1-22】 全公共部門の純債務（Public Sector Net Debt）

（単位：十億ポンド）

	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14
純債務 (Net liabilities) : GAAP会計(WGA)	1,193	1,347	1,628	1,852
Net public sector pensions liability	-960	-1,006	-1,172	-1,302
Provisions	-108	-113	-131	-142
PFI contracts	-27	-31	-32	-33
Unamortised premium or discount on gilts	-15	-23	-31	-29
Property, plant and equipment		745	747	763
Investment property	} 757	13	12	13
Intangible assets		35	35	32
UK Asset Resolution (UKAR) net impact on net debt		83	83	74
Trade and other payables		-50	-48	-47
Accruals and deferred income		-41	-39	-44
Net taxation and duties due	} 46	3	3	6
Inventories		11	12	12
Trade and other receivables		35	35	39
Prepayments and accrued income		81	77	80
Investments	17	17	27	23
Network Rail		-	34	34
Asset Purchase Facility			44	45
Other	7		15	26
公共部門の純債務 (Public sector net debt) : 国民経済計算	910	1,106	1,299	1,402

（資料） Whole of Government Accounts year ended 31 March 各年度より作成。

このような分析をみると、英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）が「国民経済計算（決算）と政府全体決算書（決算）は補完的であり、財政状態により良い理解をもたらすものであるから、予算目的で利用される国民経済計算の予測値の正確性を高めるようになっていくべきである⁸⁸」と主張しているように、政府全体決算書（決算）の作成は、理想的には、各省庁に配分する額の枠を決める国民経済計算（予算）に基づくマクロ予算枠の算定時の精緻化を意図しているとも言えそうである。

この点に関し、財務省は、「単に二つのフレームワークがどのように関連しているかを利用者が理解するのを手助けするためのものであり、要求されているものではなく、透明性と理解可能性に関わるものである⁸⁹」としている。また、会計検査院も指摘するように、国民経済計算（決算）と政府全体決算書（決算）の間の差異の開示に関しては、財務省による基準書が示されていない⁹⁰。そのため、先に確認したように、会計検査院も政府全体決算書の「第 3 章 国民経済計算との比較」の項目に関しては、財務諸表との首尾一貫性に関する意見表明は行わぬが、公正かつ真実性に関する意見表明は行っていない。

以上のように考えると、「国民経済計算（決算）と政府全体決算書（決算）の関係は、強いとは言えない。ただ単に相違を示しているに過ぎない。理想的立場はそのような方向性に向かうことにあるが、現時点のところ、そのような明確な目的はない⁹¹。」とする会計検査院の回答が、現時点の状況を示しているように思われる。

② 予算責任庁（独立財政機関）の存在：マクロ予算編成との関連

とはいえ、イギリスでは財政規律に基づいて、国民経済計算から算定する歳出見直しの数値が、当年度の予算の枠として機能するという関係がある。そのような財政枠組みの下では、当年度の予算編成以前の経済予測に基づく歳出見積時の精度が重要となることには変わりがない。

従来は財政枠組みでは、2年ごとに財務省が経済予測を作成し、会計検査院が予算の重要な前提を検証する仕組みとなっていた。しかし、財務省で実施してきた経済財政分析は、経済予測作成上の重要な判断を財務大臣が行うことから、楽観的な高めの経済予測を前提とした甘い財政見通しを導くとの批判も多かった⁹²。

そこで保守党・自由党の連立政権は、予算の基礎となる経済見通しへの財務大臣の政治

⁸⁸ CIPFA への事後質問に対する回答（2016年11月11日）。

⁸⁹ 財務省への事後質問に対する回答（2016年12月10日）。

⁹⁰ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

⁹¹ 会計検査院への事後質問に対する回答（2016年11月8日）。OECD（2017, p.122）においても、イギリスにおいて発生主義財務諸表に期待される効果について、部分的に達成されている状況にあるとする。具体的には、「財務情報が公衆に利用可能であり、歳出見積書・予算書・決算書間の財務取引に関する表示と処理の緊密な連携が達成されているという広範な認識がある一方で、発生主義に基づく情報はより一層の発展が可能であるとする。それゆえ、利用者の要求を満たすべく年次報告・決算書の財務・非財務報告の改善を目的として、2015-16年度に合理化・簡素化プロジェクト（Streamlining and Simplifying Project）を施行している」としている。

⁹² 河島（2011）1頁。

的影響を排除してその信頼性を高めるべく、2010年5月17日に独立機関である予算責任庁（OBR）を創設した⁹³。つまり、予算責任庁は予測を直接統制して公的予測に利用するすべての鍵となる判断を行うことを目的として創設された⁹⁴。予算責任庁は、必要なデータと財務省による分析のすべてにアクセスできる。財務大臣は、予算責任庁が更新した成長と借入予測の公表値に沿って、秋の財政演説（Autumn Statement）を行う⁹⁵。しかも、予算責任庁の予測値は、政府全体決算書の情報も加味している。

財務省は、政府全体決算書について、「財政に関するより包括的な視点を提供し、財政を管理するための国民経済計算による主要指標を含んだ情報を補完している。また、政府全体決算書は、予算責任庁が毎年度の「財政の持続可能性報告（Fiscal Sustainability Report）」を提供するために政府全体決算書のデータを利用していることから証明されているように、長期財政分析を支援するためにも使用されている⁹⁶。」とも説明している。

つまり、政府全体決算書が予算責任庁に利用され、それが秋の予算演説に反映されるというルートが存在している。先に指摘したように、歳出見直しや当年度の予算は、前年度の年次報告書で決算値が確定する以前の「予測」に基づいて作成されている。特に歳出見直しの重要性が高ければ高いほど、予測の重要性も高い。その予測値を独立の立場から検証するのが、予算責任庁の役割の一つである。イギリスのようなマクロ予算編成の枠組みのもとでは、予算責任庁に期待される役割は非常に大きくなるのは、ごく自然な流れと言える。

⁹³ 予算責任庁は、財務大臣が任命する委員5人以上をもって組織する。うち(a)委員長は下院財務委員会の同意を得た者、(b)委員2人は財務大臣が委員長と協議した上で財務委員会の同意を得た者とし、いずれも学識経験を有する専門委員とする。(c)その他の委員は予算責任庁の指名する者2人以上の外部委員とする。専門委員は任期5年、外部委員は任期5年以下とし、いずれも再任できない。専門委員3人で組織する予算責任委員会は外部委員の補佐を受けて予算責任庁を指揮する。予算責任庁の主な任務は、財政の持続性に関する検証と報告である。これには①年2回以上、(a)予算で採用される公式の経済財政予測を政権から独立して作成し、(b)財政課題の達成の程度又はその見込みを査定すること、②年1回以上、(a)かつて作成した経済財政予測の正確性を査定し、(b)財政の持続性に関する分析を行うことがあり、①及び②は1冊の報告書に併せて記載しなければならない（河島（2011）1-2頁）。

⁹⁴ CIPFA（2012）p.29.

⁹⁵ CIPFA（2012）p.29.

⁹⁶ 財務省 Web ページ（<https://www.gov.uk/government/collections/whole-of-government-accounts>）。

6. 会計検査院による情報要約、議会支援の重要性

これまで確認してきたとおり、年次報告・決算書による情報は、業績監視とともに予算編成過程における予測値という形で反映されている。その前提となるのが、会計検査院の検査による情報の質の保証である。そのような会計検査院による情報の質の保証は、議会での積極的な利用や政府の国民に対するアカウンタビリティの強化という成果にもつながっている。

最後に、会計検査院による議会委員会、決算委員会と省庁別特別委員会への支援に着目する。このような形で議会委員会に着目するのは、次のような形で、決算委員会と省庁別特別委員会への支援について、会計検査院が強調していたからでもある⁹⁷。

「決算委員会の仕事の基盤になるのが、私どもの Value for Money の報告及び決算書の検査です。私どもの仕事及び資源のほとんどの部分が、決算委員会の仕事の支援をすることに費やされますが、それと同時に各省の特別委員会のお手伝いもしております。」

(1) 決算委員会への支援

主に決算と 3E に基づく VFM 検査の審査を行う決算委員会では、1年に約 40 回の公聴会を開催しているが、この公聴会は通常、会計検査院の業績検査報告書に基づいたものとなっている。この点に関し、会計検査院は、業績検査と財務検査の観点から次のように述べている⁹⁸。

「決算委員会が調査を行う場合ですが、①その調査というのはほとんど私どもの Value for Money の報告書に基づいて行われます。②財務検査のほうで行われるものも三つか四つあります。③1年に二つか三つ、決算委員会のほうからこちらに対して特別にデータを提供するようにということで、提供したデータに基づいて行われることもあります。」

また、決算委員会の開始から終了までにおける会計検査院の支援状況について、会計検査院は、次のように述べている。これも少し長くなるが、実態を把握するために有用であるため、そのまま引用する。

「私どもは決算委員会のミーティングにはすべて出席いたします。決算委員会の委員長と話し合いを持ちます。どういう報告書をこちらで発行したか、あるいはこの先 2、3 か月間にどういう報告書が出されるか、そして委員長のほうがどの報告に基づいて調査をこれから行いたいかということについて、私どもの合意を求めます。そのような調査を行うと

⁹⁷ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

⁹⁸ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月12日）。

き、いわゆる公聴会で証人の証言を求めるミーティングを開きますが、そのたびごとに私どもはブリーフィング用の書類を作ります。

これは公表される書類ではありませんが、その中に、毎回ごとの公聴会において、決算委員会の委員が証人に対してどういう質問をしたらよいかという提案を行うものです。その証人の諮問が開かれるときに、その日に、これはプライベートな形で、決算委員会の委員長あるいは委員と私どもは、どういうことを問題として取り上げるか話し合います。

そのようなヒアリングのとき、こちらの会計検査院長、その報告書を作成した部長、あるいは財務検査を行った担当者などが必ず出席します。

ヒアリングの後、決算委員会が出す報告書の第 1 回目の草案を私どもが書きます。これを委員長に送り、委員長がそれに満足であれば、それを今度は委員長のドラフトとして決算委員会の委員の中で回覧されます。そのような報告書の草案に同意するかどうかということは、決算委員会の委員が集まって決めます。草案の報告書について何か修正を行うべきかどうか話し合うためのミーティングにも参加します。

報告書が発表された後、政府からの回答として財務省覚書が出されます。その財務省覚書が回答としてよいものかどうかについて、私どものほうから決算委員会へアドバイスをを行います。もし満足できないものであった場合、その後何をすべきかということをご提案します。

先ほど 1 年に 2 回か 3 回は、会計検査院からの報告書に基づいてセッションを開くのではなく、決算委員会からこちらにデータの提出を求めることがあると言いましたが、そういうのはたいてい決算委員会からの報告書に対して財務省覚書が出され、それに対して決算委員会が満足できないときであり、その担当の省の代表者をもう一度召喚します。そういうときに、こちらに新たな情報を求められることがあります⁹⁹。」

以上のように、決算委員会に対するイギリス会計検査院の支援は、決算委員会と政府とのやり取りの開始から終了まで、非常にきめ細やかな対応となっている。特に、決算委員会による政府への勧告の草案を会計検査院が提示している点、政府からの回答である財務省覚書への決算委員会の対応に関して会計検査院がアドバイスを行っている点は興味深い。

(2) 省庁別特別委員会への支援

主に各省の支出、行政及び政策の審査を行う省庁別特別委員会に対して、会計検査院は、議会の省庁別特別委員会の予算審議で利用することも意識しつつ、財務検査の報告書と VFM 検査の検査報告書の二つを「要約」し、省庁別の業績報告という形で報告書を作成している。

例えば、会計検査院による運輸省 (DfT) の業績に関する報告は、2015 年度予算審議の最盛期と思われる、2014 年 10 月に下院の運輸委員会宛てに発行されている。その内容は、会

⁹⁹ 会計検査院へのヒアリング (2016 年 9 月 12 日)。

計検査院による運輸省（DfT）の財務諸表検査結果にも簡単に言及しつつ、公開されている情報を業績（VFM）検査的観点でまとめてられている¹⁰⁰。

会計検査院は、省庁別特別委員会に対する会計検査院の支援について、次のように述べている¹⁰¹。

「ある省が決算書を発表した場合、省庁別特別委員会のほとんどがその決算書に基づく公聴会を開いています。

その支援をするために、私どもは主要な各省に対して、このような書類を出しています。そして各省の年次報告書及び決算書の中で、重要事項がどのようなものであるか、私どもは毎年こういうものを発表しているわけです。例えば前年度の同じような報告書の中にはどのような事項が含まれているか、それがこの書類には含まれております。ですから、各省所管の特別委員会が省の担当者に対して、公聴会で質問を行うときの助けになるのがその書類です。」

会計検査院の作成する省庁別業績検査報告書を用いて省庁別特別委員会の議論がなされるとの指摘である。会計検査院の作成する省庁別業績検査報告書と各省が作成する年次報告・決算書との関係について、会計検査院は次のように述べている¹⁰²。

「年次報告書・決算書は、各省が提出したものです。省が作ったものに対して、私どもの検査内容がそこに出ています。ただ、議員で年次報告書及び決算書を読む人はほとんどいません。・・・会計検査院の作成する省庁別報告は、オンラインに載せます。そしてそのコピーを議員に送ります。各特別委員会には書記官がいますので、その人にも送ります。

各省の特別委員会がそのような質疑応答のセッションを開く場合、まず最初に、どのような質問をしたらよいかというブリーフィングが行われます。そのときに会計検査院の作成する省庁別報告を使って、どのような質問をしたらよいかを連絡するわけです。つまり、会計検査院は、作成した報告書を、省を所管する特別委員会に送ります。それと同時に、それに基づいて10～15個ぐらいの質問を省庁別特別委員会の書記に宛てて提言します。・・・この報告書が特別委員会で参照されることを望んでいますが、実際に参照されているかどうかはわかりません。」

以上のような形で、会計検査院は議会の省庁別特別委員会に対しても支援をしている。ただ、その支援の程度は決算委員会に対するものよりも弱いようである。この点に関し、会計検査院は、次のように述べている¹⁰³。

¹⁰⁰ National Audit Office (2014b) p.28 等。

¹⁰¹ 会計検査院へのヒアリング (2016年9月12日)。

¹⁰² 会計検査院へのヒアリング (2016年9月12日)。

¹⁰³ 会計検査院へのヒアリング (2016年9月12日)。

「特別委員会での会計検査院の関わり方は、決算委員会と同じではありません。私どもは特別委員会のお手伝いをしようとはしますが、特別なアドバイスを提供することはありません。つまり、ミーティングのための説明資料を作るとか、あるいはレポートの草案をこちらが作ることは、特別委員会に関しては行いません。それは、それぞれの委員会の職員が行うことです。

私どもが特別委員会に対して行っていることは、その特別委員会に対して何か関心のありそうなことで私どもがお手伝いできるようなことを指摘することです。それはインフォーマルな形で、その特別委員会に特に関連するような問題をこちらが話すというようことはあります。あるいは、特別委員会のほうから私どもに何かを検討してもらいたいと頼んでくることもあります。その場合には、こちらからそれについての調査を行い、書面での報告を特別委員会に送ります。その場合に、特別委員会の調査でこちらからの報告書を使うこともあります。」

以上のような議会の決算委員会や省庁別特別委員会への会計検査院の支援状況を加味すると、議会の予算審議においては、年次報告・決算書そのものを積極的に利用していると言うことは困難である。実態としては、年次報告書・決算書等の検査から作成された会計検査院の財務・業績検査報告書やそれらを要約した各省庁別の報告書を参考にする形で、議会委員会（決算委員会や省庁別特別委員会）で審議が行われる点が重要であろう。特に、会計検査院へのヒアリング等で、「議員で年次報告・決算書を読む人は、ほとんどいない」にもかかわらず、議会委員会で決算情報が利用されるのは、会計検査院による議会委員会への支援が一つの背景にあるように思われる。

第二部

スウェーデン国家財政における予算・公会計制度と会計検査院
ーマクロ予算編成とミクロ予算編成の視点からー

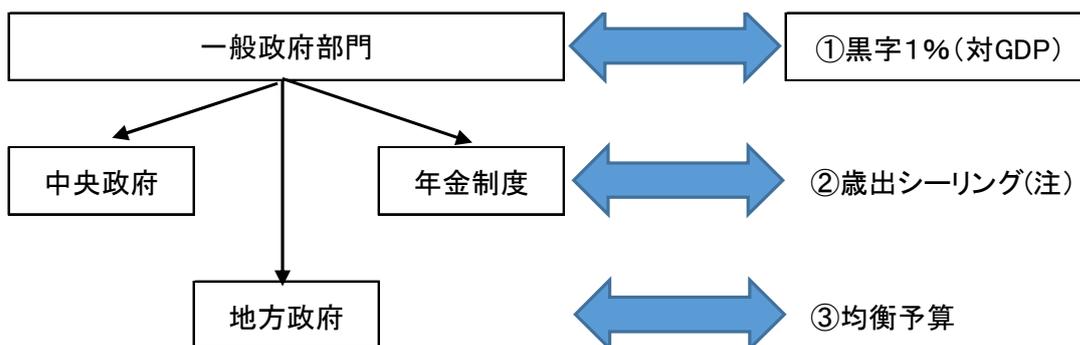
1. スウェーデン中央政府のマクロ予算編成・ミクロ予算編成と決算

(1) マクロ予算編成：財政政策の枠組み

スウェーデンのマクロ予算編成で重要なものが財政政策の枠組み（Fiscal Policy Framework）である。スウェーデン財務省（Finansdepartementet, Ministry of Finance）は、財政政策枠組みの重要な特徴を、「第一に中期の枠組みであること、第二に財政ルールと数値目標があること、第三に政府（内閣、財務省）によるトップダウンアプローチであること、第四に予測と監視があることである¹⁰⁴」としている。

【図 2-1】のように、財政政策枠組みは、①一般政府の純貸付（general government net lending）の余剰目標（surplus target）、②中央政府と老齢年金制度の歳出シーリング、③地方政府の均衡予算要求という構成となっている¹⁰⁵。この①及び②について、もう少し具体的に説明してみよう¹⁰⁶。

【図 2-1】 スウェーデンの財政政策枠組み



注：国債利払い費（歳出分野26）は支出限度額は設定されるが、歳出シーリングの対象外。

（資料）財務省のヒアリング説明資料（2016年9月15日）より作成。

① 一般政府の純貸付の余剰目標

スウェーデン政府¹⁰⁷は、2011年予算法の下で一般政府の純貸付の目標値（黒字目標）を提案する義務を有している。議会は余剰目標がビジネスサイクルで対GDP比平均1%となるように決議している¹⁰⁸。

特に重要なのが、国民経済計算¹⁰⁹（SNA）の数値を用いた一般政府の黒字（純貸付（貯

¹⁰⁴ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹⁰⁵ Ministry of Finance (2010) p.5.

¹⁰⁶ スウェーデン地方政府の均衡予算や公会計制度については、関口編（2016）の第4章及び第5章を参照されたい。

¹⁰⁷ スウェーデンで政府という場合、内閣（首相と各省大臣）を指す（会計検査院へのヒアリング（2016年9月15日））。Ekonomistyrningsverket (2001) p.29、間柴（2004）243頁も参照。

¹⁰⁸ Ministry of Finance (2010) p.6.

¹⁰⁹ 正確には、EU各国の国民経済計算の数値を算出するための統一手法となっている欧州国民経済計算体系（The European System of National and Regional Accounts (ESA 2010)）であるが、本実態調査報告書では、

蓄)の対GDP比1%基準である。この点について、財務省は次のように述べている¹¹⁰。

「いちばん重要なのが一般政府の貸付余剰を対GDP比で1%にするというもので、一般的に地方自治体も含めて黒字になっていなければならないというところです。

スウェーデンには300に近い地方自治体があり、それらの地方自治体は独自の税率を設定することができ、独自に義務教育などの教育関係費をまかなっています。政府としては『こういうものを達成してください』という、例えば『学校を造れ』というような指示はできますが、そのやり方や税率など実際の実行に関しては、地方自治体は高い独立性を有しています。また、地方自治体は独自の予算を組むことができますが、収支をバランスさせなければならない、つまり赤字を出してはいけないという規制があります。もし赤字になってしまった場合、2年以内にそれを補わなければならないという規制があります。このルールによって、中央政府はかなり高い確率で地方自治体の財務状況をコントロールできるようになっています。ですからスウェーデンの地方自治体は、突然赤字を出すといったようなサプライズの原因にはなっていません。・・・また、年金システムは独自の規制法がありますので、毎年政治家が自由に動かせるということはありません。高齢者年金に関する基金などは、比較的予測しやすいシステムになっています。中央政府にとっての状況の変化というものは、主にビジネス界での景気のアップ&ダウンや経済危機です。」

財政的に独立性の高い地方政府に財政収支均衡を求めているスウェーデンにおいて、一般政府に課される貸付余剰1%の制約条件は、中央政府と老齢年金制度に対するものとなっており、さらに年金システムの収支は予測しやすいことから、事実上、中央政府のみに課せられた条件となっているとの説明である。

とはいえ、財政政策枠組みで規定される国民経済計算に基づく指標は、中央政府・地方政府・老齢年金制度を含む一般政府を範囲としている。このため、スウェーデンでは一般政府を範囲とする国民経済計算（予測値）に基づく指標から中央政府の数値を算定し、それを中央政府の予算編成の際の数値（予算会計（予算）の数値）として利用している¹¹¹。財務省によれば、そのプロセスは、次のとおりである¹¹²。

第一に、国民経済計算の一般政府部門（中央政府、地方政府、年金制度）の黒字（純貸付額（貯蓄））を予測する。GDPの1%の黒字（純貸付額（貯蓄））を目標にしているからである。

第二に、国民経済計算における中央政府の黒字（純貸付額（貯蓄））を算定する。その際、地方政府は均衡予算要求を満たしており、年金制度の貯蓄は人口統計と内部規則に従って

単に国民経済計算（SNA）と表現する。

¹¹⁰ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹¹¹ 実際は国民経済計算基準での対GDP比の検討と、予算編成での予算総枠の設定は別々の作業として行っている（財政運営庁（Ekonomistyrningsverket : ESV）へのヒアリング（2016年9月16日）。

¹¹² 財務省のプレゼン資料及びヒアリング（2016年9月15日）。

決定され、政治的干渉を受けないと仮定する。そうすることで、国民経済計算の一般政府（中央政府＋地方政府＋社会保障基金）から中央政府分を抜き出す。

第三に、【表 2-1】のように、中央政府の国民経済計算に基づく純貸付額と中央政府の予算会計に基づく予算収支額の差異を把握する。

【表 2-1】スウェーデン中央政府の純貸付と予算収支：国民経済計算と予算会計

(単位：十億クローナ)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
中央政府の純貸付【国民経済計算】	-49	-4	-8	-11	11	34	66
経過利息と支払済み利息の差	17	-6	13	4	0	-5	-13
税収の期間差	-25	-19	-8	43	-1	-17	-3
株式の売却と資本投入	0	0	5	5	5	5	5
特別配当	2	11	1	0	0	0	0
確定拠出型年金(PPS)の効果	1	1	1	1	1	1	0
地方政府への補助金	0	0	0	0	0	0	0
その他の財務取引	-18	-16	-16	-13	-11	-3	-2
中央政府の予算収支【予算会計】	-72	-33	-12	29	5	15	53

(資料) スウェーデン財務省のヒアリング説明資料 (2016年9月15日) に加筆。

最後に、中央政府の予算会計に基づく予算収支額から歳入面を除いて、中央政府の予算会計に基づく予算支出額を算定する。その際、税収予測額の合計額を、部門別（中央政府、地方政府、年金制度）と予算／国民経済計算部門別に分割し、中央政府の税収額を算定する。

以上の作業によって、①国民経済計算（予測）の一般政府の財政収支から国民経済計算（予測）の中央政府の財政収支を抜き出し、②国民経済計算（予測）に基づく中央政府の財政収支を予算会計（予算）に基づく中央政府の財政収支にして、③中央政府の予算歳出額を算定している。こうすることでスウェーデン中央政府では、「一般政府レベル」の「国民経済計算」に基づく財政政策枠組みの基準（予算シーリング枠）の数値を、「中央政府レベル」の「予算会計（予算書）」に基づく歳出の数値に落とし込んでいるのである。

② 中央政府と老齢年金制度の歳出シーリング

スウェーデンの予算法では、政府に、予算案の中に今後3年間の歳出シーリングを提案するように要求しており、議会は提案された歳出シーリングを議決（decide）する¹¹³。

スウェーデン中央政府による歳出シーリングの特徴は、次年度予算の決定時に、3年先の歳出シーリング枠も決める点にある。例えば、2016年9月時点は、2019年度の歳出シーリ

¹¹³ Ministry of Finance (2010) p.6。歳出シーリング枠はガイドラインであり、その議決には法的拘束力はない。これに対して、各27科目の歳出上限額の配分を決定する議決は、法的拘束力を持つ（樋口（2015）97頁及びその参考文献を参照）。なお、イギリス中央政府においては、歳出見直しの公表によって設定された予算枠や各省庁への配分額は、行政内部の合意に過ぎない。

ング枠の案と、2017年度の単年度予算案を議会に提出する。

その際、「中央政府の歳出(国債の利払費等を除く)+年金制度」を基礎とし、予備費(Budget Margin)も設定する。予備費は、歳出シーリング枠と歳出キャップ(27の歳出分野における歳出上限額の合計値)との差額となる。予備費は不確実性と予測誤差に備えるべく、3年の時間軸で設定される¹¹⁴。

そうすることで、2019年度の単年度予算編成が到来した時点で、2016年9月に決定した歳出シーリング枠を超えないように備えている。なお、2019年度の歳出シーリング枠(パイ)を決定した時点では、2019年度の歳出シーリング枠内の27の歳出分野への配分(切り分け)は決定していない¹¹⁵。2019年の単年度予算編成作業で、3か年前の2016年に決められた歳出シーリング枠(パイ)を27の歳出分野に切り分ける作業を行っている。

このような余剰目標と歳出シーリングの組み合わせの目的について、スウェーデンの財政政策枠組みの文書では、次のように述べている¹¹⁶。

「余剰目標(Surplus target)と歳出シーリング(expenditure ceiling)の組合せによって、税収総額を統制し、さらに、不十分な歳出統制が、通期にわたって税収の増加となるような状況を回避するようにしている。」

以上のようなスウェーデンのマクロ予算編成の特徴として留意すべきは、①財政政策枠組みの設定範囲が一般政府であること、②国民経済計算の数値を基礎にした財政規律(余剰目標)を意識していること、③複式予算(経常予算と資本予算)を採用していないこと¹¹⁷、④歳出シーリングは3年先の予算分を毎年設定すること、⑤歳出シーリングの設定時点では、27の歳出分野への配分は決定していないこと、⑥歳出シーリング枠の設定は行政内部の合意ではなく、議会の議決を得ることなどが挙げられる。

¹¹⁴ Ministry of Finance (2010) p.29. 具体的には、執行年度には予備費が歳出キャップ(27の歳出分野における歳出上限額の合計値)の少なくとも1%になるべきであり、執行年度の1年前では予備費が歳出キャップの少なくとも1.5%、執行年度の2年前では予備費が歳出キャップの少なくとも2%、執行年度の3年前では予備費が歳出キャップの少なくとも3%にすべきであるとしている。例えば、2016年9月に策定される3年先の2019年度予算の予備費の額は、2019年予算の歳出キャップの3%になる水準に設定されることになる。

¹¹⁵ イギリスは、歳出見直しで歳出枠の決定と各省庁への配分決定が同時に行われる(イギリス財務省への事後質問に対する回答(2016年10月10日))。

¹¹⁶ Ministry of Finance (2010) p.27.

¹¹⁷ スウェーデン中央政府では過去に複式予算の導入と廃止がなされている。その経緯に関して伊集・古市(2013, 206-207頁)は、「スウェーデンでは、ケインズ理論のみならず、ミュルダール、オリーン、リンダールといったストックホルム学派の影響のもと、他国に先駆けて積極的な経済安定化政策が採用され、1937年の予算制度改革では、経常予算と資本予算からなる複式予算制度が導入されることになる。経常予算では、経済安定化機能を発揮することを目的として、予算平準化基金を活用しながら長期で収支均衡を達成するという考え方がとられていた。・・・(しかし)、1970年代に入ると石油危機の影響を受けて財政収支が急速に悪化し、予算平準化基金は経常的な不足に悩まされることとなる。予算制度に関する政府調査委員会はすでに1973年の報告書において、当時の予算制度が完全性の原則や総計主義といった古典的な予算原則から逸脱しており、予算制度が担う所得分配、経済安定化、インフレ対策といった機能のうち、とくに経済安定化が十分に機能していないという理由から、複式予算の廃止を勧告していた。同勧告を受けて、1980/81年度から複式予算が廃止され、現行の単一の予算制度が導入されることとなった。」としている。

(2) ミクロ予算編成：単年度予算の編成

マクロ予算編成で決められた歳出シーリングの枠内で単年度予算編成を行っていくプロセスが、スウェーデンのミクロ予算編成である。ミクロ予算編成では、財政政策枠組みで一般政府を対象としていた複数年度の支出範囲を、中央政府の当年度の支出に絞り込み、歳出シーリングを「歳出キャップ（27 の歳出分野の各分野枠上限の合計）→議決科目」として当年度支出の詳細を勘案する。例えば、2019 年の単年度予算編成作業で、3 か年前の 2016 年に決められた歳出シーリング枠（パイ）を 27 の歳出分野に切り分ける作業である。この点に関し、財務省は次のように述べている¹¹⁸。

「行政府内部では、（3 か年前に決まっている）歳出シーリング枠を所与にした下で、第一に政府（内閣）で、歳出分野間での配分を議論する。第二に、当事者間（各省）で議決科目（appropriations）の議論をする。例えば移民が急増したとしても、27 の歳出分野に切り分ける際に、歳出シーリング枠（パイ）自体は変化させないのが原則のため、配分の仕方（切り方）を変更する必要がある。つまり、あくまでも歳出シーリング枠の範囲内での配分の議論である。」

このような予算編成過程における権限関係について財務省は次のように述べている¹¹⁹。

「予算編成過程の管理を中心的に行っているのは財務省である。もちろん、それぞれの省の大臣と財務大臣の合意が必要であるため、財務大臣が門番の役割を果たしているが、エージェンシーに対しては各省に責任がある。ただし、実際に業務執行を行うエージェンシーの資金自体は、省を通じてではなく、政府及び議会の決定に基づいてエージェンシーに直接配分される。なお、スウェーデンでは 27 の歳出分野があるが、省の数は約 10 省程度であり、二つの省にまたがっている分野もない。」

予算編成過程を管理しているのは財務省であること、各省が各エージェンシーの管理責任を持つこと、エージェンシーの資金自体は各省から配分されるものではないこと、支出統制は 27 の歳出分野別であるが、その歳出分野に各省が一对一で対応していることが特徴である。

このような行政府内部の予算編成過程を経て、政府が春の予算書（Spring Budget Bill）や予算書（Budget Bill）を作成し、議会の財務委員会に提出する。議会の財務委員会では本会議で決議ができるように準備を行い、最終的な決定を議会本会議で行うという手順となっている¹²⁰。議会では、歳出シーリング枠の範囲内で 27 の歳出分野の各分野枠が決議され、

¹¹⁸ 財務省へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。

¹¹⁹ 財務省へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。

¹²⁰ 会計検査院へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。

決議された各分野の枠内で議決科目への配分が決議される¹²¹。

議会で予算が成立すると、「政府」は、各エージェンシーに対して業務指示書（Letter of appropriations）を提示する¹²²。

業務指示書（Letter of appropriation）で、各エージェンシーが自由に利用できる政府資金の量や、政府資金を異なる政策分野（Policy area）間でどのように配分すべきかが規定されている。また、エージェンシーの財務上の制限や、政府への報告要請も規定されている。さらに必要であれば、業務の説明、政府への特定報告の要請、特別任務も含まれている¹²³。

（3）決算過程：年次報告書

年度予算の循環が終了するのは、各エージェンシーや財政運営庁（Ekonomistyrningsverket：ESV）等が予算に対する決算額等を説明する年次報告書が提出され、会計検査院（Riksrevisionen, Swedish National Audit Office）の検査報告が行われる、年度終了後である。

各エージェンシーは、次年度のための春の予算書の作成過程の時期でもある2月26日までに前年度の年次報告書を作成する。また、財政運営庁（ESV）は、春の予算書が「政府」から「議会」に提出される時期でもある4月15日までに、前年度の中央政府（連結）の年次報告書を作成する。

これらは会計検査院の財務検査や業績検査を受ける。会計検査院は、3月に各エージェンシーの年次報告書に対する財務検査報告書を「政府」に提出し、5月に中央政府（連結）の年次報告書に対する財務検査報告書を「議会」に提出する。

¹²¹ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹²² 実際には、予算成立前の11月～12月にかけて作成している。

¹²³ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

2. スウェーデン中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴（1）：全体像

スウェーデン中央政府の行政機構は、政策立案を行う政府（内閣）・政府事務局と、政策執行を行うエージェンシーという形で組織が厳格に分離されている。政府事務局は、首相府と各省等で構成され、政府（内閣）の事務を担当している。特徴的なのは、①各省（首相府含む）は小規模な政策決定単位であり、業務執行の詳細はエージェンシーに委任されていること、②各省の人員は事務職員を含めて 100 名弱と小規模であり、省は内閣の業務を補佐する事務局の位置づけにあること、にある¹²⁴。

スウェーデン中央政府の報告書類は、このような行政組織構造を反映する形で作成される。本節では、GAAP 会計（決算）の財務諸表を中心に、予算会計（予算・決算）、国民経済計算（予測・実績）との関連についても述べてみたい。

（1）GAAP 会計（決算）の構造①：各エージェンシー及び政府の年次報告書

スウェーデン中央政府においては、各エージェンシー（約 240）と政府事務局（各省及び首相府等）は、年次報告書を作成し、2 月 22 日までに提出することになっている¹²⁵。スウェーデン中央政府の年次報告書での一つの特徴は、各省がそれぞれ年次報告書を作成するのではなく、政府事務局として一つの単位で年次報告書を作成している点にある。

ここでは、会計検査院の検査対象である年次報告書の内容をより明確にするため、エージェンシーの年次報告書の事例として、【表 2-2】のような債務管理庁（Riksgälden）の年次報告書を手がかりに、その仕組みと特徴を述べてみたい。

第一に、エージェンシーの年次報告書は、大きく分けてエージェンシーの活動報告と財務報告の両者が記載されている。

¹²⁴ Ekonomistyrningsverket (2001) p.29.

¹²⁵ 会計検査院によれば、半期報告書は大規模な 63 のエージェンシーにのみ作成義務があるとしている（会計検査院へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日））。

【表 2-2】 エージェンシーの年次報告書の構成（債務管理庁の事例）

2011年の重要事象
長官の声明
中央政府の財務管理者
国家の内部銀行
債務管理
保証及び貸付
預金保証及び投資家保護
銀行支援
リスク管理
人員及び能力
経常支出(歳出及び議決予算)
財務諸表(決算書)
成果計算書
貸借対照表
キャッシュ・フロー計算書(財務分析)
議決予算決算書(Anslagsredovisning)
注記
債務管理庁内の報酬及びその他の給付
年次報告提出に対する理事会決議
組織
用語集

(資料) Riksgälden (2012) .

第二に、年次報告書の後半は、主として発生主義に基づく GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記で構成されている。具体的には、成果計算書（Resultaträkning）、貸借対照表（Balansräkning）、財務分析（Finansieringsanalys。以下「キャッシュ・フロー計算書」とする）である。

これらの書類は、成果計算書（【表 2-3】）→貸借対照表（【表 2-4】）の数値の間に財務諸表間のリンクがあることが明瞭に確認でき、キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表の現金同等物の増減内訳を示す。これらの点は、純資産変動計算書という形での開示がない点を除けば、民間企業の財務諸表間のリンクと大きな相違はない。

エージェンシーの資金の動き及び会計処理として特徴が出るのは、後に指摘するように、議会で予算が承認されると、政府からエージェンシーに対して「業務指示書（letter of appropriations）」を示し、それによってエージェンシーが執行するための資金が配分される形をとる点にある。その際、会計処理上、エージェンシーは貸借対照表では「政府から移譲を受けた財産（Avräkning med statsverket）」を、成果計算書では「議決予算からの収入（Intäkter av anslag）」をそれぞれ計上する¹²⁶。

¹²⁶ イギリスの省庁別財務諸表では、省への配分資金を納税者持分計算書に計上している。

【表 2-3】債務管理庁の成果計算書

(単位：百万クローナ)

	注記	2011/12/31	2010/12/31
営業収入(①)		35,181	23,726
議決予算からの収入	1	34,886	23,545
料金収入	2	251	169
利息口座における利息収入		44	12
営業費用(②)		-33,010	-7,853
公的債務の管理に伴う金融費用		0	0
支払利息	3	-54,726	-46,908
受取利息	3	24,673	26,524
発行差益(差損)	4	9,163	7,010
実現価格変動	5	-9,797	-8,136
実現外貨換算差益	6	-3,789	-7,817
未実現外貨換算差益	6	1,498	21,553
期限切れクーポン等に伴う所得等	7	43	63
銀行への支払手数料等	8	-74	-142
その他の営業費用(③)		64	-890
人件費	9	-143	-128
施設管理費		-19	-19
保証業務費用		427	-542
その他の営業費用	10	-184	-186
支払利息		-1	-0
減価償却費及び減耗償却費	12,13	-17	-15
営業費用合計(②+③)		-32,946	-8,743
営業成果(④=①+②+③)		2,235	14,982
料金徴収(⑤)		-0	0
エージェンシーに割り当てられない料金収入		41	12
料金徴収から中央政府予算に支払われた資金		-41	-12
移転的受払(⑥)		-20	5
中央政府予算からの補助金受入		14	18
その他の補助金受入		3,923	4,238
金融所得		2,339	1,736
金融費用		-68	-53
移転目的のための基金への配分		-6,213	-5,896
補助金返還		-15	-38
当年度の資本額の変動(④+⑤+⑥)	11	2,214	14,987

(資料) Riksgälden (2012) .

【表 2-4】債務管理庁の貸借対照表

(単位：百万クローナ)

	注記	2011/12/31	2010/12/31
資産			
無形資産	12	23	15
開発に向けられた資本化された支出		13	7
特許権その他の無形資産		9	8
有形資産	13	21	19
リース物件改良費		5	6
機械・装置等		16	13
金融資産		393,385	370,666
他の有価証券等	14	30,245	28,130
他の政府機関からの長期未収金	15	248,886	231,556
その他の長期未収金	16	1,141,255	110,981
未収金		3,845	2,294
売掛金	17	72	7
他の政府機関からの未収金	18	1,188	1,414
その他の未収金	19	2,575	873
期間調整項目		13,411	15,566
前払費用	20	4,727	5,438
その他の未収収入	21	8,684	10,128
政府より移譲を受けた財産		850,750	919,916
政府より移譲を受けた財産	22	850,750	919,916
短期投資	23	28,061	47
有価証券及び付随する金利収入等	24	19,287	17,071
現金及び銀行収支		19,287	17,071
債務管理庁金利会計収支		23	37
その他の債務管理庁会計収支		19,253	17,020
現金及び銀行収支		12	14
総資産		1,308,785	1,325,594
資本及び負債			
		2011/12/31	2010/12/31
外局資本			
		-43,972	-46,093
政府資本	25	1,772	1,868
前年度繰越による資本額の変動	26	-47,959	-62,949
成果計算書による資本額の変動	11	2,214	14,987
基金			
		49,344	43,130
基金	27	49,344	43,130
引当金			
		1,107	1,626
年金引当金	28	1	1
債務保証損失引当金	29	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	31	116,588	100,130
買掛金		35	27
その他負債	32	35,162	27,032
期間調整項目			
		42,846	48,275
未払費用	33	15,841	17,564
その他の前払収入	34	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) Riksgälden (2012) .

第三に、発生主義に基づく GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記に加えて、予算会計（予算・決算）の書類であるエージェンシー別の「議決予算決算書」が挿入されている点に特徴がある。

エージェンシーは政府から予算を付与され、それを執行する役割があることから、議決予算の報告も含まれる。それが、「議決予算決算書」である。つまり、年次報告書の財務報告として、一般的な GAAP 会計（決算）の書類に予算会計（予算・決算）の書類を挿入している点に、その特徴がある（具体的には3節を参照）。

（2）GAAP 会計（決算）の構造②：中央政府（連結）の年次報告書¹²⁷

中央政府（連結）の年次報告書は、財務省のエージェンシーである財政運営庁（ESV）が、各エージェンシーの財務諸表と政府事務局等の財務諸表を連結することによって作成し、「議会」に提出している。

ここでは、エージェンシーの年次報告書の説明の時と同様に、会計検査院の検査対象である年次報告書の内容をより明確にするため、【表 2-5】のような中央政府（連結）の年次報告書の目次を手がかりに、その仕組みと特徴を述べてみたい。

第一に、中央政府（連結）の年次報告書も、大きく分けて中央政府の活動報告と財務報告の両者が記載されている。このような記載は、予算法第 10 章の規定に従っている。

【表 2-5】スウェーデン中央政府（連結）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 成果計算書、貸借対照表、キャッシュフロー計算書(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

（資料）関口・伊集・木村（2015）表 3。

第二に、中央政府（連結）の年次報告書において、発生主義に基づく GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記で構成しているのは、第 3 章である。具体的には、成果計算書、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書である。貸借対照表の注記として純資産の変動（Nettoförmögenhetens förändring）が示されている。

¹²⁷ 本項目の記述は、関口・伊集・木村（2015）も参照。

これらの書類は、成果計算書（【表 2-6】）→純資産の変動→貸借対照表（【表 2-7】）の数値に財務諸表間のリンクがあり、キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表の現金同等物の増減内訳を示すという点は、民間企業の財務諸表間のリンクと大きな相違はない。

また、政府からエージェンシーへの資金配分等の内部取引は、連結作業の中で相殺されている。

【表 2-6】 中央政府（連結）の成果計算書（Resultaträkning）

（単位：百万クローナ）

	注記	2011	2010
収入(①)		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(②)		-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(③=①+②)		4,831	5,606
完全所有・部分所有企業の株式からの成果(④)	11	36,336	46,106
金融的収入・費用(⑤)		-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(③+④+⑤)		37,173	53,995

（資料） 関口・伊集・木村（2015）表 5。

【表 2-7】 中央政府（連結）の貸借対照表（Balansräkning）

（単位：百万クローナ）

資産の部		2011/12/31	2010/12/31
固定資産		868,362	844,912
無形資産		7,590	7,146
	発展のためのバランス支出 (Balanserade utgifter för utveckling)	6,770	6,153
	ライセンスおよび他の無形資産	820	991
	無形資産に関する前払金	-	2
有形資産		460,135	442,121
	国道	108,180	102,667
	鉄道	97,773	95,053
	建物、土地、他の固定資産	33,992	33,433
	他の資産の修繕費用	3,804	3,636
	機械、装置等	25,316	23,203
	建設仮勘定	93,372	85,439
	準備資産 (Beredskapstillgångar)	93,375	95,908
	有形資産に関する前払金	4,323	2,782
金融資産		400,637	395,645
	完全・部分所有企業株式	349,766	346,526
	他の長期有価証券	46,627	45,233
	長期未収金	4,244	3,886
貸付金		279,483	275,931
棚卸資産等		2,520	3,115
	棚卸資産	1,674	1,569
	仕掛品	617	1,345
	不動産	176	168
	契約者への前払金	53	33
未収金		72,648	88,205
	売掛金	8,490	10,220
	他の未収金	64,158	77,985
期間調整項目		23,943	25,195
	前払費用	10,100	10,551
	未収補助金収入	1,844	1,517
	未収収入	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
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
	成果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） 関口・伊集・木村（2015）表 6 及び表 8。

第三に、GAAP 会計（決算）の財務諸表とその注記に加えて、「政府予算の結果」と「予算政策目標のフォローアップ」の章の存在が、特徴である。

まず、「政府予算の結果」は現金主義に基づく予算会計（予算・決算）の書類であり、開示は原則として中央政府の 27 の歳出分野別（予算・決算）に行い、その歳出分野が【表 2-8】のように、議会委員会と対応している点に特徴がある。

【表 2-8】議会委員会の構成と予算案の審議において担当する歳出分野

委員会	所掌する歳出分野
憲法委員会	歳出分野1「国の運営」
財務委員会	歳出分野2「社会の経済及び財政の管理」 歳出分野25「コミュンへの一般交付金」 歳出分野26「国の債務の利払い等」 歳出分野27「欧州連合への拠出金」
税務委員会	歳出分野3「租税、関税及び強制執行」
司法委員会	歳出分野4「司法」
民事委員会	歳出分野18「コミュニティプランニング、住宅供給及び建築並びに消費者政策」
外務委員会	歳出分野5「国際協力」 歳出分野7「国際援助」
国防委員会	歳出分野6「国防及び社会の有事対応」
社会保険委員会	歳出分野8「移民」 歳出分野10「疾病及び障害に際しての経済的保障」 歳出分野11「老齢に際しての経済的保障」 歳出分野12「家族及び子どもに対する経済的保障」
社会福祉委員会	歳出分野9「保健、医療及び社会福祉」
文化委員会	歳出分野17「文化、メディア、宗教団体及び余暇」
教育委員会	歳出分野15「学業支援」 歳出分野16「教育及び大学の研究」
交通通信委員会	歳出分野22「交通及び通信」
環境及び農業委員会	歳出分野20「環境保護及び自然保護一般」 歳出分野23「農業、農村及び食料」
商工委員会	歳出分野19「地域開発」 歳出分野21「エネルギー」 歳出分野24「商工業」
労働市場委員会	歳出分野13「統合及び平等」 歳出分野14「労働市場及び職業生活」

（資料）樋口（2015）。元資料は議会法（2014年スウェーデン法令全書第801号）別表。

また、「予算政策目標のフォローアップ」では、一般政府のレベルでの発生主義に基づく国民経済計算（予算・決算）の数値による検証と、中央政府レベルの現金主義による予算会計（予算・決算）の数値による検証がなされている。

例えば、一般政府のレベルでの国民経済計算（予算・決算）の数値による検証では、【表 2-9】のような数値等を示しつつ、黒字目標 1%との関連が説明されている。

【表 2-9】 一般政府の黒字

(単位：十億クローナ)

	2011年		差異 (②-①)	2010年 決算
	予算(①)	決算(②)		
歳入(A)	1,704	1,736	32	1,684
租税及びサービス料	1,531	1,546	15	1,510
その他の収入	173	190	17	174
歳出(B)	1,718	1,731	13	1,686
一般政府の黒字(A-B)	-13	4	17	-2
内訳				
中央政府	-19	-5	14	-14
老齢年金制度	13	19	6	6
地方政府	-7	-10	-3	6
一般政府黒字の対GDP比	-0.4	0.1	0.5	-0.1

注1: 一般政府の黒字は純貸付(貯蓄)を指す。

注2: 2011年の国民経済計算は予定値で変更の可能性がある。

(資料) Finansdepartementet (2012) Tabell 1.1 及び 1.2 を集約。

さらに、中央政府レベルの予算会計(予算・決算)の数値による検証では、【表 2-10】のような数値を示しつつ、歳出シーリング枠の予算と決算についての説明がなされている。

【表 2-10】 歳出シーリングと歳出キャップ

(単位：十億クローナ)

	2011年		差額 (②-①)	2010年 決算
	予算(①注)	決算(②)		
歳出(国債利払費除く)	783.0	767.0	-16.0	763.0
中央政府予算に加える老齢年金制度	222.2	222.0	-0.2	222.9
歳出キャップ	1,005.2	989.0	-16.2	985.9
予備費	57.8	74.0	16.2	38.1
中央政府の歳出シーリング額	1,063.0	1,063.0	0.0	1,024.0

注: 2010年12月に議会で確定した2011年度当初予算。即ち2011年度補正予算に関する議会決議を除く。

(資料) Finansdepartementet (2012) Tabell 1.6

以上のように、年次報告書の財務報告として、GAAP会計(決算)の章に加えて、「政府予算の結果」と「予算政策目標のフォローアップ」があり、これらが一つの情報として一覧性のある形で情報提供されている点が特徴である。

(3) 小活：中央政府の予算会計(予算・決算)とGAAP会計(決算)の関係

これまでの指摘を中央政府のGAAP会計(決算)と予算会計(予算・決算)との関連で整理すると、【表 2-11】のようになる。

【表 2-11】 スウェーデン中央政府の報告書類の体系

	予算会計				GAAP会計			
	中央政府(連結) (注1)		各エージェンシー 及び政府事務局 (注2)		中央政府(連結)		各エージェンシー 及び政府事務局 (注2)	
	予算値	決算値	予算値	決算値	予算値	決算値	予算値	決算値
中央政府予算(State Budget)/議決予算(エージェンシー別)	○	○	○	○	×	×	○	○
成果計算書	×	×	×	×	×	○	×	○
貸借対照表	×	×	×	×	×	○	×	○
キャッシュ・フロー計算書(財務分析)	×	×	×	×	×	○	×	○
純資産の変動:注記事項	×	×	×	×	×	○	×	×

○:報告書類の本表・注記に数値の開示あり

×:報告書類の本表・注記に数値の開示なし

注1:歳出の開示は、27歳出分野別が中心。

注2:政府事務局は、首相府と各省の本省等との「連結」ベースで作成している。

(資料) 筆者作成。

第一に、中央政府の予算会計の数値は、政府及び各エージェンシー別の財務諸表と中央政府(連結)の財務諸表の両者を有しており、予算数値及び予算に対する決算値を示すことが主たる目的である。

そのような中央政府の予算会計(予算・決算)の報告書類は、政府及び各エージェンシーの単位では「議決予算決算書(予算・決算)」の書類が示される。また、中央政府(連結)の単位では「中央政府予算(予算・決算)」が示され、主に議会の分野別委員会に対応する形で、27の歳出分野別の説明が行われる。

第二に、中央政府のGAAP会計の数値は、政府及び各エージェンシー別の財務諸表と中央政府(連結)の財務諸表の両者を有しており、決算値を示すことが主たる目的である。それに加えて、次のものを挿入している点に特徴がある。

まず、政府及び各エージェンシー別の年次報告書の財務報告では、一般的なGAAP会計(決算)の書類に加えて、「議決予算決算書」、つまり予算会計(予算・決算)の書類を挿入している点に特徴がある。

また、中央政府(連結)の年次報告書の財務報告では、GAAP会計(決算)の章に加えて、予算会計(予算・決算)を示す「政府予算の結果」と国民経済計算(予測・実績)を示す「予算政策目標のフォローアップ」とともに示されている点が特徴である。

3. スウェーデン中央政府レベルの報告書類の仕組みと特徴 (2) : 会計間の関連¹²⁸

(1) 予算会計 (予算・決算) : 各エージェンシーと中央政府 (連結)

エージェンシーの「議決予算決算書」は、中央政府予算から債務管理庁に対して 1 年間に配賦された収入科目と議決科目に関する予算額と決算額を含んだ予算会計の書類である。先に指摘したように、スウェーデンではこの「議決予算決算書」を、GAAP 会計 (決算) の財務書類とともに、年次報告書における財務書類として開示している。債務管理庁を事例にして確認してみよう。

【表 2-12】 債務管理庁の議決予算決算書 (Anslagsredovisning)

(単位 : 百万クローナ)

中央政府予算の収入科目に関する報告									
収入科目		予算額 (2011年)				収入実績額 (2011年)			
2557	債務管理庁の現金管理部門における料金	4.7				4.8			
2552	その他の公共料金	7.2				36.3			
	合計	11.9				41.1			
中央政府予算の議決科目に関する報告									
議決科目		業務指示書に基づく当年度の議決予算額				処分可能残高	支出実績額 (2011年)	期末残高	
		期首繰越	再配賦	容認超過額の利用	引出し				
26:1:1	国債の利払費 (注)	-251.6	36,300.0			36,048.4	-34,373.7	1,674.7	
26:1:3	貸付・借入管理に関連する支払手数料 (注)	35.2	160.0		-35.2	160.0	-117.5	42.5	
2:1:12	債務管理庁・管理費	30.8	297.0		-21.6	306.1	-301.9	4.2	
	RGKの一部:行政費		9.0			9.0	0.0	9.0	
保証業務									
2:1:14	保証・会員費		0.7			0.7	-0.7	0.0	
24:1:5	成長庁:事業発展等	108.3	45.0		-38.3	115.0	-13.8	101.2	
	合計	-77.3	36,811.6	0.0	0.0	36,639.1	-34,807.6	1,831.5	

注:債務管理庁は議決科目を超過すること認められている。配賦額は歳出シーリング対象ではない。

(資料) Riksgälden (2012).

第一に注目するのは、予算会計 (決算) と GAAP 会計 (決算) の差異である。具体的には、【表 2-12】の予算会計 (決算) の議決予算決算書における「支出実績額」34,807 百万クローナである。この金額は、【表 2-3】で示した GAAP 会計 (決算) における成果計算書の「議決予算からの収入」34,886 百万クローナに比べて 79 百万クローナだけ少ない。

債務管理庁はその主たる要因について、議決予算決算書の注記事項として「預金に係る議決予算の所得が中央政府資本 (State Capital) の減少として報告されることで説明できる¹²⁹」としている。

第二に注目するのは、エージェンシーの予算会計 (決算) と中央政府 (連結) の予算会計 (決算) という予算会計 (決算) 間の関連である。ここでは、議決科目 26 : 1 : 1 に着目してみると、エージェンシーの予算会計 (決算) として計上されている議決科目 26 : 1 : 1 は、【表 2-13】のように、中央政府 (連結) の予算会計 (決算) における「歳出分野 26 (国債の利払費等)」の一項目として計上されていることが確認できる。

¹²⁸ 本節の記述は、関口・伊集・木村 (2015) も参照。

¹²⁹ Riksgälden (2012) p.45.

【表 2-13】歳出分野 26：国債の利払費等の内訳

(単位：百万クローナ)

議決科目	歳出名	補正後			2011年 決算 (③)	③-①(= ④)	④/①	2010年 決算
		当初予算 (①)	補正予算	予算				
26:1:1	利払費	25,800	10,500	36,300	34,374	8,574	33.2%	23,252
26:1:3	貸付・借入管理に関連する支払手数料	160		160	118	-42	-26.5%	109
26:1:2	偶発的支出	10		10	0	-10	-99.7%	1
	合計	25,970	10,500	36,470	34,491	8,522	32.8%	23,362

(資料) Finansdepartmentet (2012) Tabell 2.98

第三に注目するのは、中央政府（連結）の予算会計（予算・決算）の 27 の歳出分野に基づく表示と議会委員会構成との対応関係である（【表 2-14】）。

【表 2-14】中央政府予算案に示された 27 の歳出分野ごとの予算額

(単位：百万クローナ)

27の歳出分野		当初予算 (①)	補正予算	補正後予算(②)	決算(③)	③-①	③-②
1	国の運営<憲法委員会>	11,333	45	11,378	11,188	-145	-190
2	社会経済・財政管理<財務委員会>	12,998	2	13,000	12,894	-104	-106
3	租税・関税・強制執行<財務委員会>	10,009	42	10,051	9,910	-99	-141
4	司法<司法委員会>	36,758	166	36,924	37,164	406	240
5	国際協力<外務委員会>	2,002	5	2,006	1,892	-110	-114
6	国防・社会の有事対応<国防委員会>	45,306		45,306	44,153	-1,153	-1,153
7	国際援助<外務委員会>	30,513	-650	29,863	29,199	-1,314	-664
8	移民<社会保険委員会>	7,157	875	8,032	7,572	415	-460
9	保健・医療・福祉<社会福祉委員会>	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(高齢給付)<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	統合・平等(所得保障(失業給付))<労働市場委員会>	6,028	531	6,558	4,968	-1,060	-1,590
14	労働市場・労働生活<労働市場委員会>	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	コミュニティ計画・住宅供給・建設および消費者政策<民事委員会>	1,282	11	1,293	1,110	-172	-183
19	地域発展<商工委員会>	3,510		3,510	3,222	-288	-288
20	環境保護・自然保護一般<環境及び農業委員会>	5,129	16	5,144	5,069	-60	-75
21	エネルギー<商工委員会>	2,870	14	2,884	2,918	48	34
22	交通・通信<交通通信委員会>	40,125		40,125	38,710	-1,415	-1,415
23	農業・農村および食料<環境及び農業委員会>	17,867	25	17,891	16,372	-1,495	-1,519
24	商工業<商工委員会>	5,474	26	5,500	5,368	-106	-132
25	地方政府(コミュニティ)への一般交付金<財務委員会>	88,025		88,025	88,023	-2	-2
26	国債の利払費等<財務委員会>	25,970	10,500	36,470	34,491	8,521	-1,979
27	EU拠出金<財務委員会>	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	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
	中央政府予算歳出合計	826,784	12,234	839,018	804,616	-22,168	-34,402

注1: 歳出分野に対応する委員会については樋口(2015)を参照した。

注2: 歳出分野26は支出限度額が設定されるが、歳出シーリングの対象外。

(資料) 関口・伊集・木村(2015)表 11 を修正。

第四に注目するのは、スウェーデン中央政府（連結）の予算会計（予算・決算）では、27 歳出分野に関しては発生主義によるが、予算収支を算定する際には現金主義が意識されている点である¹³⁰。

¹³⁰ OECD (2017, p.113) でも同様に、スウェーデン中央政府では、「①移転的支出、補助金支出、EU 基金

スウェーデンの中央政府（連結）の年次報告書では、【表 2-15】のように GAAP 会計（決算）の成果計算書と予算会計（予算・決算）の中央政府予算・決算書との認識基準の相違について、説明している。端的にいえば、GAAP 会計（決算）の成果計算書が完全発生主義であるから、それとの相違が予算会計特有の認識基準となる。

【表 2-15】 成果計算書（GAAP 会計）と中央政府予算（予算会計）の比較

	成果計算書（GAAP 会計）	中央政府予算（予算会計）
税金	収入	収入及び支払
収入項目に対する公法的な料金	収入	所得 [2012年度より収入に変更]
一時的あるいは小規模の料金	収入	歳出科目における費用の減少
その他各種料金	収入	歳出科目及び収入項目への影響はない
事業で使われる補助金の受け取り	収入	歳出科目及び収入項目への影響はない
移転支出（補助金の支払い等）	費用	支払
将来に向けた引当金	費用（収入）	費用
給与・物品及びサービス	費用	費用
企業利益（損失）のシェア	持分法に基づく収入・費用	配当の際に所得となる
未実現為替差損益及び未回収利息	収入・費用	歳出科目及び収入項目への影響はない

（資料） Finansdepartmentet（2012） Tabell 3.5 より作成。

両者の認識基準の相違の中で、最も大きな影響を与えるのは、「移転支出」の取り扱いである。この点は、政府予算歳出の開示方式を歳出分野別分類から経済性質別分類に組み替えることで、より一層明らかになる（【表 2-16】）。

からの拠出金は現金主義、②インフラ資産は取得原価主義、③租税、料金、その他の所得、行政支出は発生主義となっている」と指摘を行っている。

【表 2-16】 中央政府予算の分配（決算）

（単位：百万クローナ）

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
	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）関口・伊集・木村（2015）表 12。

この点で、財務省も、「予算というのはむしろキャッシュ・フロー計算書に近いものです¹³¹。」としていることがわかる。つまり、中央政府予算の大半を占める移転支出が現金主義に依っていることを意識して、スウェーデンでは予算会計は現金主義で統制しているとの説明がなされ、そのような認識が共有されているといえる。以上のようなスウェーデン中央政府の予算会計（決算）の総括表が、【表 2-17】である。

¹³¹ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

【表 2-17】 2011 年中央政府予算（予算会計）の予算と決算

（単位：百万クローナ）

			予算	決算(②)
	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
国債の利払費等を除いた歳出	784,476	1,734	786,210	766,987
国債の利払費等	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）関口・伊集・木村（2015）表 10。

（2）予算会計と GAAP 会計との関連：中央政府（連結）の事例

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（決算）の書類と予算会計（予算・決算）の書類は異なる目的に対応して作成している面があり、必ずしも同じものではない。中央政府（連結）の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、GAAP 会計における注記情報として両者の関連について説明がなされている点に、注目する必要がある。

【表 2-18】には、成果計算書の決算と中央政府予算の決算の関係が示されている。この表によれば、GAAP 会計（決算）の結果が予算会計（決算）の結果と異なる要因を、①成果計算書の結果からキャッシュ・フロー計算書（財務分析）の収支への調整と、②キャッシュ・フロー計算書（財務分析）の収支から中央政府予算の収支への調整という形で、二つに区分して分析している。それぞれについて、もう少し具体的に説明してみよう。

【表 2-18】 スウェーデン中央政府（連結）：GAAP 会計（決算）と予算会計（決算）との関連

（単位：百万クローナ）

	2011	2010
成果計算書の余剰【GAAP会計の決算】	37,173	52,706
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
キャッシュ・フロー計算書（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
中央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）関口・伊集・木村（2015）表 13。

① 成果計算書の結果からキャッシュ・フロー計算書の収支への調整

成果計算書の収支（結果）とキャッシュ・フロー計算書（財務分析）の収支の相違は、成果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三つの調整項目により構成される。

まず、成果計算書に含まれるが、支払いを伴わない取引には、政府の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360億クローナに上る）と未実現外貨換算差益（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、評価減（270億クローナ）、引当金、基金への積立て（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、成果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、特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・フロー計算書に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。

② キャッシュ・フロー計算書の収支から中央政府予算の収支への調整

キャッシュ・フロー計算書の収支と中央政府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、キャッシュ・フロー計算書の収支に含まれる「借入金の変化」を除外して、中央政府予算の収支にするような調整である。

キャッシュ・フロー計算書の収支は 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 億クローナの黒字よりも少ない。このことは、政府が債務の返済をしているか、貸付を増加させていることを意味する。

GAAP 会計によるキャッシュ・フロー計算書の収支と予算会計上の予算上の収支の違いは、①予算収支には影響を与えないが、政府の債権・債務残高に影響を与える取引、②予算収支に影響を与えるが、政府の債権・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。

まず、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、政府の貸付額が約 280 億クローナ増加している。さらに、エージェンシーによる政府証券の保有増加等により、政府の予算収支が影響を受けることなしに、政府の貸付額が約 40 億クローナ増加している¹³²。

興味深いのは、異なる目的を有する GAAP 会計と予算会計間の差異に関する内訳についても国民に対して説明しようとする姿勢が明確なこと、GAAP 会計と予算会計間の差異に関する内訳の開示についても、会計検査院の検査対象となっていることである。

¹³² Finansdepartmentet (2012) pp.157-158.

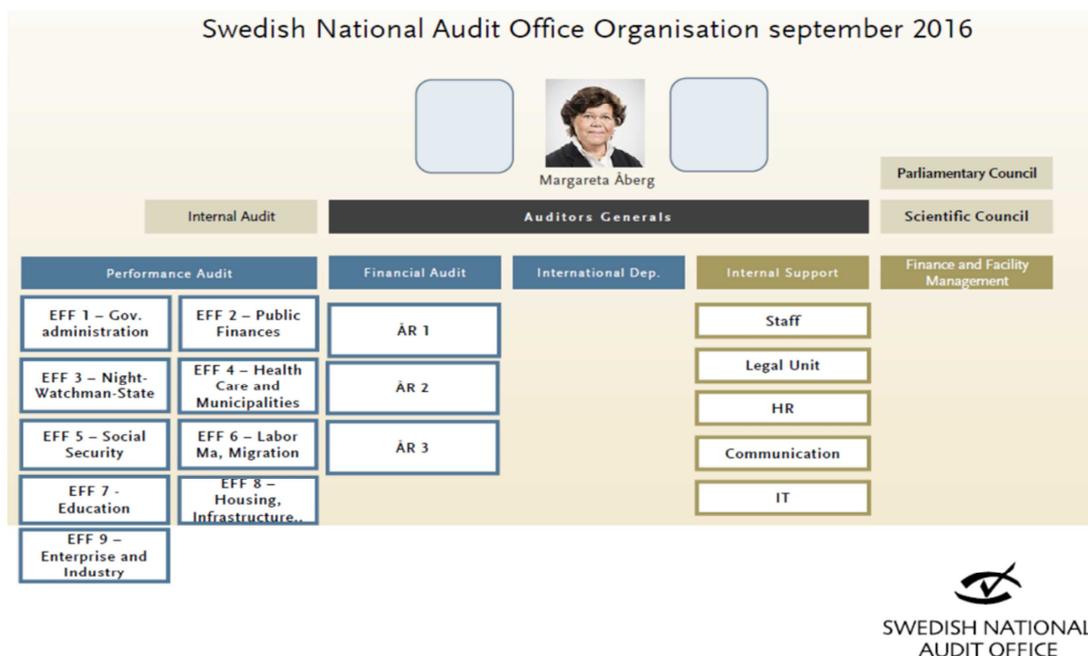
4. スウェーデン会計検査院の業務

(1) 四つの責任分野

スウェーデン会計検査院は2003年7月1日に発足した新しい組織である。それ以前の政府検査の機能は、議会検査官（Parliamentary Auditor）と財務省の会計検査局（National Audit Office）にあった。つまり、議会と政府の双方が検査機関を設置していた¹³³。会計検査院の創設によって、政府会計検査に関する独立性と監督権限は強化され、スウェーデンは包括的な検査機関を有し、検査範囲が拡大し、身分保障のある¹³⁴検査官（Irremovable Auditors General）を有するようになった。

【図 2-2】にあるように、会計検査院の業務には四つの責任分野がある。財務検査、業績検査、国際開発協力、グローバル業務である。原則として3名の検査官（うち1名は会計検査院の行政事務に対する責任を有する検査院長である。）の下で、次のような組織で約340名の職員を有している。そのうち、財務検査部門は約110人、業績検査部門が約100人となっている。各部門が単独で報告書を作成するが、共同して報告書を作成することもある。財務検査の作業量が占める割合は約40%程度である¹³⁵。

【図 2-2】 スウェーデン会計検査院の組織構造



(資料) スウェーデン会計検査院のヒアリング説明資料（2016年9月15日）。

¹³³ 問題点の指摘は Ola Mattisson, Gert Paulsson and Torbjörn Tagesson（2002）を、発足の経緯等については 間柴（2004）、間柴（2005）を参照されたい。

¹³⁴ 著しい任務懈怠などがない限り、罷免されることはない。

¹³⁵ 会計検査院のプレゼン資料及びヒアリング（2016年9月15日）。

会計検査院の四つの業務についてももう少し説明してみると、次のようになる¹³⁶。

第一の業務は、財務検査（Financial Audit）である。会計検査院は、政府機関の財務書類に信頼性と正確性があるか、決算は真実であり公正かどうか、検査対象機関の指導者層が現行の法令（ordinances）、慣習ルール（rules）、規則（regulations）に従っているかどうか、を評価している。

政府機関以外に、スウェーデン相続基金財団（Swedish Inheritance Fund）や王宮府（Royal Household and Establishment）のような組織も検査し、中央政府が50%超所有する企業の検査人になる機会も有している。さらに、中央政府の年次報告書という、中央政府の運営のための政府年次報告を検査する。

会計検査院は、毎年、約250の財務諸表を検査している。また、半期報告書に関して限定的な保証を行っている。

第二の業務は、業績検査（Performance Audit）である。会計検査院は、政府機関の効率性を検査している。業務検査の出発点は、検査の対象が政府機関の目標や組織・運営・プロセス又は役割の目的適合性をどの程度達成しているか、にある。検査の目標は、社会全体の関心に照らして、中央政府が自身の努力によって良好な成果を得ているか、を確かめることにある。業績検査では、例えば、道路・鉄道投資がどのように計画され、組織化されているのか、それらがどのような進捗にあるのか等が主題となる。

業績検査全てに共通するのは、問題のある指標、リスク評価、そして重要性評価を基礎にしている点にある。そこでは、支出が効率的でないかどうか、非効率な組織かどうか、慣習ルールや法令を遵守していないかどうか、等が問題となる。具体的には、異なる政府機関の間で責任の分担が不明確である、運営の成果が不十分である、監視と追跡調査が正しく管理されていない、などである。重要性の評価を基礎にしているということは、経済的価値や他の価値の大きさに着目した検査手続を行っていることを意味している。会計検査院は、業務検査を10の領域に分割し、毎年、約30の検査レポートを公表している。

第三の業務は、国際開発協力（International Development Cooperation）である。会計検査院は、国内にのみ関心があるのではない。会計検査院は、国際的な文脈では、スウェーデンを代表しており、議会によって、先進国の最高会計検査機関（Supreme Audit Institutions）と共に、国際的能力開発協力の活動をするように委託されている。

会計検査院の国際的関与の目的は、独立した専門的な検査組織の発展を支援すること、民主主義の発展に貢献すること、世界の異なる地域で議会の監督権限を強化することにある。現在のところ、主としてアフリカと南東ヨーロッパのプロジェクトに関与している。

第四の業務は、グローバル業務（Global Operations）である。会計検査院は、世界中の最高会計検査機関、とりわけ国際的組織である最高会計検査機関国際組織（International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI）と協力している。会計検査院は、INTOSAIにおいて、公共部門における財務検査に関する広く認められた基準を作成するワーキング

¹³⁶ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月15日）及び Riksrevisionen (2012) pp.2-5 に負うている。

グループの一員である。これらの基準の利用は、世界中の政府会計検査の質と信頼性を高めている。

(2) 検査対象と検査報告

① 財務検査¹³⁷

年次の財務検査は、政府やエージェンシーの財務諸表が公正に開示されているかどうかに関する検査と評価を含んでいる。それゆえ、年次報告書における重要な虚偽記載のリスクに関する評価が、財務検査の基礎にある。リスクが検査の焦点 (focus) と範囲 (scope) を決定している。中央政府の検査では、重要性の概念は、重要な合計額のみならず、年次報告書において強調されるべき中央政府行政のための原理上の重要な問題も参照している。

1) 財務検査の焦点と範囲

年次財務検査の範囲は、国の活動等の検査に関する法律 (Lag om revision av statlig verksamhet m.m., Audit Act¹³⁸) 第3条に規定されている。そこでは、会計検査院は、次の年次決算の検査をしなければならないとしている。

- ・ 中央政府 (the State)
- ・ 政府事務局 (Government offices) 及び政府 (Government)¹³⁹ に監督されるエージェンシー
- ・ 議会事務局、議会オンブズマン、中央銀行及び中央銀行記念基金
- ・ 王宮府及び王立ユールゴーデン公園管理局

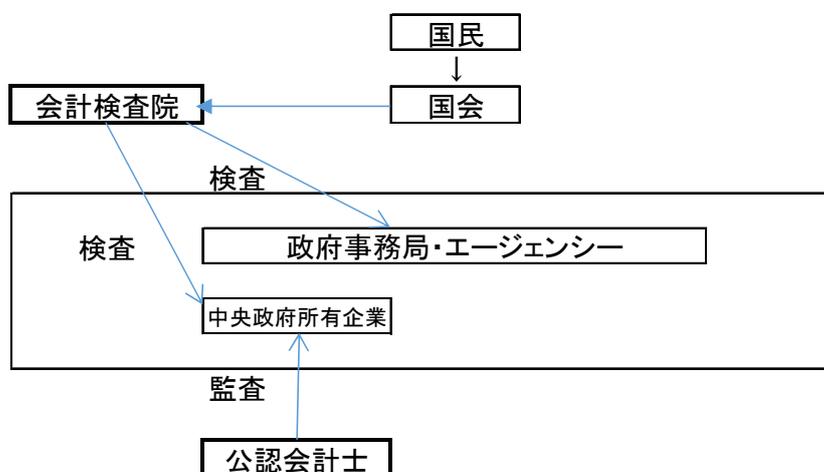
政府の下にあるエージェンシーと議会のために、年次財務報告の検査は、管理者による執行が、適用可能な規則や特別な決定に従っているかどうかにも焦点を当てる。全体として、財務検査は 250 以上の年次財務報告を対象にしている。その概要は【図 2-3】のとおりである。

¹³⁷ 会計検査院へのヒアリング (2016 年 9 月 15 日) 及び The Swedish National Audit Office(2012)の記述に負っている。

¹³⁸ The Swedish National Audit Office (2012)では、当該スウェーデン語の英訳を Audit of Public Operations とし、その略称を Audit Act としている。また、Regeringskansliet (2012)では、当該スウェーデン語の英訳を Auditing of State Activities etc. Act としている。なお、間柴 (2005) では”Lag med instruktion för Riksrevisionen”を「会計検査院法」としている。

¹³⁹ スウェーデンで政府 (Government) という場合、内閣 (首相と各省大臣) を指す (会計検査院へのヒアリング (2016 年 9 月 15 日))。Ekonomistyrningsverket (2001) p.29、間柴 (2004) 243 頁も参照。

【図 2-3】 スウェーデン中央政府（State）の財務諸表に対する検査・監査制度



（資料）関口・伊集・木村（2015）図 2 に加筆。

特徴的なのは、中央政府所有企業の監査は、【表 2-19】の監査報酬に示されるとおり、大部分が会計検査院以外の外部監査法人により行われている点にある（2011 年において、会計検査院が中央政府所有企業の財務検査を行って得た収入が 1,9 百万クローナであるのに対して、外部監査法人が中央政府所有企業の監査を行って得た収入の合計は 222.9 百万クローナとなっている。）¹⁴⁰。というのは、スウェーデンの中央政府所有企業の監査は、国の活動等の検査に関する法律で定める会計検査院の検査義務といった例外規定がない限り、民間企業と同様の法律（例えば企業法（Companies Act）や会計法（Accounting Act）等）に基づいて、中央政府（State）が監査人を任命することになっているからである¹⁴¹。

¹⁴⁰ 会計検査院は、財務検査を行う場合、全ての費用を支弁するに足る手数料を徴収することになっている。

¹⁴¹ Regeringskansliet (2012) p.120–121. 2011 年の中央政府所有企業 58 社（うち政府 100%保有が 43 社）のうち、会計検査院の検査が行われているのは、8 社(AB Svensk Exportkredit、LKAB、Samhall AB、SJ AB、Sveaskog AB、Svenska Spel AB、Systembolaget AB 及び Vattenfall AB)であり、すべて政府 100%保有である (The Swedish National Audit Office (2012) p.37.)。イギリス中央政府では、財務検査が外部委託された場合でも、検査証明書の署名は、法定監査人である会計検査院長が行う。

【表 2-19】 中央政府所有企業から監査法人及び会計検査院への支払い（2011 年）

監査法人	監査収入	コンサルティング収入	合計	合計に占める 監査収入の 割合	監査収入の合 計に占める 割合
	(A)	(B)	(C=A+B)	(A/C)	(A/D)
(単位:百万クローナ、%)					
BDO	0.7	0.6	1.3	57	0
Deloitte	36.1	6.1	42.2	86	16
E&Y	95.8	31.6	127.4	75	43
KPMG	6.3	14.8	21.1	30	3
Grant Thorson	2.4	0.2	2.6	93	1
PwC	80.8	21.1	101.9	79	36
その他	0.8	0.2	1.0	83	0
監査法人合計(D)	222.9	74.6	297.5	75	100
会計検査院	1.9	0	1.9	100	

(資料) Regeringskansliet (2012) p.17.

なお、中央政府所有企業の決算は、中央政府（連結）の年次報告書（GAAP 会計（決算））では持分法により取り込まれている。

2) 国際的な基準の適用

財務検査の焦点は、国の活動等の検査に関する法律第 5 条に規定されており、同条で財務検査は、「年次報告書とその基礎資料が信頼に足り、会計帳簿が真実かつ公正であり、そして、（国、政府事務局、王宮府、王立ユールゴーデン公園管理局の報告書の検査の場合を除いて）管理職者の執行が適用される規定と特別な決定に従っているか、について評価することを目的とする」とされている。そして、検査院長の見解では、「真実かつ公正」とは、一般に公正妥当と認められた検査基準に従って実施されなければならないことを意味するとのことである。

会計検査院による 2011/2012 年の検査計画の説明書では、会計検査院が採用している最高会計検査機関の国際基準（International Standards of Supreme Audit Institutions : ISSAI）と国際監査基準（International Standards on Auditing : ISA）との、財務検査における関係について、次のように記述されている¹⁴²。

「国の活動等の検査に関する法律第 5 条に関する条文コメント（statutory comment）では、「公共部門における一般に公正妥当と認められた検査基準は、民間部門の監査における用語の意味に等しい」と述べられている。スウェーデンの会計専門家の機関である FAR（Föreningen Auktoriserade Revisorer）は、会計検査院における国際監査基準（ISA）の採用が、2011 年 1 月時点の一般に公正妥当と認められた監査基準として役立つ、ということを決議している。国際監査基準（ISA）は、検査院長の決定に従って 2011 年から採用された、

¹⁴² The Swedish National Audit Office (2012) p.7.

最高会計検査機関の国際基準（ISSAI）という公共部門の検査のための指針によって、補完されている。」

3) 財務検査の実施

年次財務報告における重要な虚偽記載のリスクは、業務（固有のリスク）及び虚偽記載を防止するためにどのような手段が可能であり実際に対処しているか（統制リスク）に依存する。

重要な虚偽記載のリスク評価を行うために、調査官はエージェンシーの活動とリスクをよく理解する必要がある。というのは、エージェンシーの活動が年次財務報告の開示に影響を与えるからである。このような評価を行う際に、調査官は過年度の財務検査と業績検査の経験を利用することができる。必要であれば、内部統制も独自のリスクの検査に含まれる。

検査作業には、検査対象組織への往査も含まれている。スウェーデン会計検査院の検査対象になるエージェンシー、中央政府所有企業及びその他の組織における往査可能性のレベルとともに、年次財務検査も予防効果を有している。どんな虚偽記載や不備であってもできるだけ速やかに報告されるので、それらは年次財務報告が完成する前に、修正することができる。

4) 財務検査報告

年次財務検査は、国の活動等の検査に関する法律第 10 条及び第 11 条に従って、検査報告と検査証明を通じて、政府と検査対象の政府機関に対して提出される。検査院長は、スウェーデン中央銀行に対する検査報告に関連する国の活動等の検査に関する法律第 5 条の記載を除いて、検査報告と検査証明の形式に関して決定する。

検査報告は、最高会計検査機関の国際基準（ISSAI）に準拠して準備される。検査報告書での文章は、年次財務報告が真実かつ公正なものであるか、そして（または）年次財務報告で問題となっていることが、現行の規定に準拠しているか、について記載している。検査報告は中央政府内の責任解除に関する決定に、なんら素材を提供するものではない。つまり、年次財務報告に関する検査報告書は、管理者による執行に関する評価を一切含んでいない。

② 業績検査報告¹⁴³

業績検査の作業の意義は、政府事業を精査し、中央政府の活動が効率的に行われ、より質が高く、低コストになるような変化を提案することにある。業績検査報告書は議会に情報を提供し、議会はその情報を利用して、政府に説明を求めることができる。業績検査で

¹⁴³ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月15日）及び The Swedish National Audit Office（2012）の記述に負っている。

は、検査目標を選定する時、検出事項や結論を明瞭に報告する時、そして勧告を行う時も、検査対象の資源が良好に使用されるようになることが、意識されている。業績検査の実施の背後にある根本的な論理は、このような活動が存在する多くの国において共有されている。

業績検査も国際的な基準に準拠している。2010年に、最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）は、ISSAI3100（業績検査ガイドライン—重要原理—）において、業績検査のための新たなガイドラインを採用した。この核となる信条は、業績検査は経済性、効率性、有効性の検査に関連しているというものである。検査院長の見解では、会計検査院の検査は、これらのガイドラインで示された基準を満たしているとのことである。

1) 業績検査の焦点と範囲

会計検査院の権限によって行われる業績検査は、国の活動等の検査に関する法律第2条に規定されており、次の組織によって行われる業務活動（operation）を範囲としている。

- ・ 政府（Government）¹⁴⁴が行う活動。
- ・ 政府事務局、裁判所及び政府の所管の下に置かれるエージェンシーが行う活動
- ・ 議会事務局及び議会の所管の下に置かれるエージェンシーが行う活動
- ・ 王宮府及び王立ユールゴーデン公園管理局が行う活動
- ・ 失業給付基金における失業給付の管理運営活動
- ・ 中央政府（State）が所有、助成又は規制等をしている企業や財団法人の活動

2) 国際的な検査基準との関係

スウェーデンの業績検査の範囲は、ほぼ国際的な基準を満たしてはいるものの、最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）の宣言から見ると、やや狭いとしている¹⁴⁵。この点に関し OECD（2017）でも、次のように記述されている¹⁴⁶。

「スウェーデンでは年次報告書で提供される業績報告に関して、国際的な検査基準

¹⁴⁴ スウェーデンで政府という場合、内閣（首相と各省大臣）を指す（会計検査院へのヒアリング（2016年9月15日）。Ekonomistyrningsverket（2001）p.29、間柴（2004）243頁も参照。

¹⁴⁵ The Swedish National Audit Office（2012）p.11.具体的には、まず、「会計検査院の権限は、そして業務検査の範囲は、概ね独立した中央政府会計検査機関の基礎的条件と国際的基準を満たしている」とする。それに続けて1977年にINTOSAIの会議で採択された宣言では、「公共資金による業務（public financial operations）の全ては、中央政府予算に反映されるか又はどのように反映されるかにかかわらず、最高会計検査機関による検査の対象としなければならない」としていることを持ち出し、「中央政府組織以外の組織が、アカウントビリティや規定（provisions）や条件もなく、政府又はエージェンシー決定によって政府資金を利用しているような場合にも、会計検査院の精査を引き付けるであろう。」とする。しかし、INTOSAIの宣言はスウェーデンにおける「議会に対する政府のアカウントビリティや、中央政府資金の利用における経済性・効率性・有効性に対する政府の責任を定めた統治法（Instrument of Government）や予算法（Budget Act）に合致しているとは言えない。このような場合において、会計検査院は、決定に責任を有する中央政府組織体（state bodies）に、直接の批難と勧告を行うのみかもしれない」としている。

¹⁴⁶ OECD（2017）p.115.

(international audit standards) に準拠した検査ができていない。そのため、会計検査院の年次報告書に関する意見の範囲は限定されている」

3) 業績検査における分析方法の選択

業績検査における分析方法の選択は検査院長によって行われ、二つの段階で分析がなされる。中央政府活動内の傾向・挑戦・問題に関する、広範囲で継続的な戦略的分析と、多様な特定の政策分野や部門間又は主題の問題といったより深い分析である。会計検査院は、このような業績検査の戦略を定式化している。

広範囲で継続的な業績検査の分析方法を選択する場合には、中央政府活動の継続的な監視、議会委員会によるグルーピング、より広範な一般的分析を伴う形で行われる特定領域での選択的分析、を基礎にしている。その分析目的は、検査対象に短期的及び長期的に影響を与えるような、社会の傾向や変化を特徴づけることにある。これらは少なくとも最新の調査や論争をフォローすることによって達成できるが、議員・議会公務員・政府事務局の代表者・エージェンシーや調査機関、そしてスウェーデン国民と、直接面会して対話することを通じても達成できる。

一方、特定範囲の業績検査における分析方法を選択する際には、検査院長が賛同するような、多くの考慮事項がある。考慮事項の一つは、明らかでない問題を検査で明らかにすることができるように、現在論争となっていたり、知識の蓄積があったり、批難する準備ができていたりするような対象ではなく、他の組織があまり対象にしていない領域をカバーするといった、特定の責任も会計検査院は有しているということである。会計検査院には、このようなタイプの問題を追求することに対する自由度が与えられている。重要なのは、社会の個人やグループが直面しているが、注目されていない問題に焦点を当てることであり、最終消費者や市民が満足できるような水準で活動を行うことである。

もう一つの考慮事項は、政府や関連するエージェンシーがその活動内容を決定するための、自由裁量権ある。活動に関する目的や意図に関連して、多様な組織の責任の連鎖に沿って、自由裁量が与えられれば与えられるほど、会計検査院は、ますます、そのような活動に関して焦点を当てなければならない。これと密接に関連した考慮事項は、検査活動において固有な複雑性の程度にある。つまり、複雑な規則、検査実施時の多くの関係者、市町村、株主のような要素は、業績検査についての分析方法を決定する際に重視すべき要因である。特定の業績検査についての分析方法の判断は、本質的に、これらの考慮事項や他の関連する要素に対する注意深い調査に基づいている。

4) 業績検査の権限

会計検査院は、政府組織体 (government bodies) に対する批難や勧告を含む、中央政府活動の業績検査に関する広範な検査権限を有している。このことが意味するのは、

政府組織体が属している部門を問わずに、会計検査院が検査活動と分析をすることができるというものだが、会計検査院の活動に係るアカウントビリティの評価とその結果は、通常、政府又は他の政府組織体に対する検査活動という形で達成している。

法も、他の政府機関にはない選択肢を、会計検査院に与えている。検査院長によれば、このことが意味するのは、業績検査報告は時には中央政府（State）以外のプレーヤーに関する指摘事項も含むことができるとのことである。このことは、政府補助金によって資金調達を行い、政府やエージェンシーが補助金の使用又は報告に関して条件を定めているような活動に、適用されている¹⁴⁷。

5) 業績検査報告書における勧告（recommendation）

業績検査報告書は、国の活動等の検査に関する法律第 9 条に従って、議会に提出される。決定と手続の新たなシステムは、2011 年 1 月 1 日に導入された。その結果、現在は（会計検査院から）報告書が直接議会に提出され、その後、議会が政府からの回答を要求する。同時に、議会も、代替的な提案を提出するために会計検査院の報告を重視する。

会計検査院からの報告書は、極めて信頼に足るものでなければならない。検査院長によれば、検査を実施した内部・外部の質的保証に加えて、検査対象者には、報告書が議会に提出される前に、報告の重要な要素や報告の結論や勧告に関して、コメントする機会が与えられる必要がある、とのことである。このようなプロセスの重要な目的は、議会が受け取る文書が、ありのままで均衡のとれた現実的な見解であることを確認することにある。

一般的に、会計検査院は報告書の中に勧告を含めている。この勧告の目的は、「報告書内に示された結論や批難の因果関係を特定することによって、行政活動の効率性と有効性を促進することにある」とされている。

¹⁴⁷ スウェーデン会計検査院は、中央政府（State）の資金提供を受けた地方政府に対して業績検査を行うことができるとしている（会計検査院へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日））。

5. スウェーデン会計検査院の意見形成：検査報告書

本節では、スウェーデン会計検査院の業務の関係について述べたのち、第2節で示した年次報告・決算書に対する検査報告書により、会計検査院の検査対象への意見表明の状況について、確認してみたい。

(1) 財務検査と業績検査の関係

前記のとおり、会計検査院の業務には、四つの責任分野がある。財務検査、業績検査、国際開発協力、グローバル業務である。原則として3名の検査官の下で、約340名の職員を有している。そのうち、財務検査部門は約110人、業績検査部門が約100人となっている¹⁴⁸。業績検査は各エージェンシーに対して毎年行うわけではなく、特定のエージェンシーのみを取り上げて業績検査を行うこともない。また、各部門が単独で報告書を作成するが、共同して報告書を作成することもある¹⁴⁹。

(2) エージェンシーの年次報告書

エージェンシーの年次報告書に対する会計検査院の検査意見の特徴は、予算会計（議決予算決算書）に対する意見も含まれている点にある。その意見は、①「年次報告に対する検査報告 (Rapport om årsredovisningen)」と、②「法律や規制の下でのその他の要求に対する検査報告 (Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar)」に区分されている。ここでは、2015年度の文化庁の年次報告書に対する会計検査院の検査報告書を取り上げてみたい¹⁵⁰。

① 年次報告に対する検査報告

当該区分においては、次のような会計検査院の検査意見 (Uttalande) の基礎となる、十分に適切な監査証拠を得ることができたとしている。

第一に、全ての重要な点において、法令、予算、指針、指令、エージェンシーへの特別な決定の下で、年次決算書が準備されていること。

第二に、全ての重要な点において、財務業績、財政状態を真実かつ公正に示していること。

第三に、全ての重要な点において、成果や一般的な情報が、全体として財務諸表が真実かつ公正であることと首尾一貫性があり、それを支援していること。

いわゆる合規性、真実かつ公正性、首尾一貫性に関する検査意見の表明である。

¹⁴⁸ 会計検査院の業務の中で、財務諸表等の検査の作業量が占める割合は約40%である。

¹⁴⁹ OECD (2017, p.115) は、スウェーデンでは「年次報告書で提供される業績報告に関して、国際的な検査基準 (international audit standards) に従った検査ができていない。そのため、会計検査院の年次報告書に関する意見の範囲は限定されている」としている。

¹⁵⁰ Riksrevisionen (2016d)、会計検査院へのヒアリング (2016年9月15日)、Riksrevisionen (2016a)をもとに記載している。

② 法律や規制の下でのその他の要求に関する検査報告

当該区分の検査意見では、「エージェンシーは、すべての重要な点において、議会の目的や適切な規則に従って、議決歳出と歳入を執行している」としている。いわゆる合規性の検査意見である。

(3) 中央政府（連結）の年次報告書

中央政府（連結）の年次報告書に対する会計検査院の検査意見の特徴は、エージェンシーの検査報告書とは異なり、「年次報告に対する検査意見（Rapport om årsredovisningen）」の区分のみである点、「年次報告に対する検査意見」の区分における①「年次報告に対する政府の責任（Regeringens ansvar för årsredovisningen）」の項目の中で、予算法（Budgetlag, Budget Act）第 10 章第 6 条に基づく年次報告で記載すべき項目をあえて個別列挙している点、「年次報告に対する検査意見」の区分における②「検査意見（Uttalande）」の項目において、真実かつ公正性に関する検査意見表明を行っていない点にある。ここでは、2015 年度の中央政府（連結）の年次報告書に対する会計検査院の検査報告書を取り上げてみたい¹⁵¹。

① 年次報告に対する政府の責任：予算法の遵守

年次報告書は、2011 年予算法第 10 章の規定に基づき、成果計算書、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書及び注記に加えて、下記の事項も含むべきであるとしている。

第一に、公共部門の財政節約（黒字目標）、支出シーリング及びその他の包括的な財政政策目標に関する議会の議決の事後点検（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 1 号）。

第二に、予算の収入項目及び支出項目並びに中央政府の借入需要額の結果（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 2 号）。

第三に、第 6 章第 1 条第 1 項及び第 6 章第 3 条により政府が得た授権の使用状況についての会計報告（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 3 号）。

第四に、中央政府の債務の状況の推移に関する会計報告（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 5 号）。

第五に、第 6 章第 3 条に従い決定された中央政府の貸付及び行われた保証において予想される損失及び重大なリスクに関する情報（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 6 号）。

第六に、会計検査院の所見に応じて政府が講じた措置についての統合報告（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 7 号）。

第七に、EU 基金に関連する成果計算書及び貸借対照表並びに EU からの支払い及び EU への支払いに関連する支出項目及び収入項目についての現金主義の会計報告（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 8 号）。

¹⁵¹ Riksrevisionen (2016b)及び会計検査院におけるヒアリング（2016 年 9 月 15 日）をもとに記載している。予算法の邦訳については、樋口（2015）103-113 頁も参照。

第八に、次に関する政府の声明—予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 8 号に従う計算書が、一般に承認された会計原則に従って作成され、また真実かつ公正な概観を与えるものであるか否か。すなわち、EU 基金について十分な内部管理や内部統制を作り出すことを目標とするルールや制度が存在するか否か（予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 9 号）。

政府は、上記の予算法第 10 章第 6 条第 1 項第 2 号に従う会計報告に関連して、予算額と結果との間の重大な相違について説明しなければならない。

② 年次報告に対する検査意見

当該区分においては、次のような会計検査院の意見の基礎となる、十分で適切な検査証拠を得ることができたとしている。

第一に、全ての重要な点において、予算法第 10 章第 5-10 条に従って、年次報告の財務項目が準備されていること。

第二に、全ての重要な点において、財務報告以外の情報は、財務諸表の財務項目の記述と首尾一貫性があり、予算法第 10 章第 5-10 条に従っていること。

いわゆる合規性、首尾一貫性に関する検査意見の表明であり、真実かつ公正性に関する意見表明をしていない点が特徴である。

注目すべきは、検査報告書では、「ただし、会計検査院の意見は、政府が設定した一般政府の純借入と余剰目標の監視等に関する第 1 章「予算政策目標のフォローアップ」の第 1 節「公的部門の貯蓄」を含んでいない」として、例外的報告事項的な記載をしている点にある。

報告書では、その理由として、当該部分（【表 2-9】及び【表 2-24】を参照）に「多くの複雑なパラメーターがあり、部分的に見積もりに基づいている」ことが挙げられている。具体的には、①情報の大半が、多くの不確実性に基づく仮定や見積りに基づき、十分で適切な検査証拠を得ることが不可能なものであること、②ランスタイング（県）やコミュニケーション（市町村）のような、中央政府ではない第三者から得たデータも多いこと、を挙げている。

つまり、会計検査院は、中央政府の範囲を超えた一般政府のレベルでの意見には、より一層慎重な態度をとっている。

（４）中央政府の年次報告書に関する意見形成

中央政府の年次報告書に関する意見は、中央政府の各エージェンシーへの検査意見や中央政府所有企業への監査意見等を踏まえつつ作成された、中央政府の年次報告書をもとに、合理的基礎が形成されていると言える。ここでは、2015 年度の中央政府（連結）の年次報告書に対する会計検査院の検査意見形成について取り上げてみたい。

会計検査院は、2015 年度において、13 のエージェンシーに対して限定付き意見の検査報告書を作成しており、15 のエージェンシーに対して追加情報のある検査報告書を作成して

いる¹⁵²。次の【表 2-20】は、2011 年から 2015 年までのエージェンシーへの限定意見や不適正意見の検査報告数を示している。

【表 2-20】 エージェンシーの検査報告書：無限定意見以外の意見数

	2011	2012	2013	2014	2015
合計	4	4	7	15	13

注：2013年から2015年にかけての増加は、2014年からの検査報告書の書式変更による。

(資料) Finansdepartmentet (2016a) p.25.

このような状況を総合的に鑑みる形で、会計検査院は、2015 年の中央政府（連結）の年次報告書に対する検査意見として、「全ての重要な点において、①予算法第 10 章第 5-10 条に従って、年次報告の財務項目が準備されている。②財務報告以外の情報は、財務諸表の財務項目の記述と首尾一貫性があり、予算法第 10 章第 5-10 条に従っている¹⁵³。」との意見を表明している。

¹⁵² 限定意見や追加情報のある検査報告書を受けとったエージェンシーも年次報告書の「第 2 章 政府予算の結果」の 27 歳出分野の中に含まれている (Finansdepartmentet (2016a) p.25.)。

¹⁵³ Riksrevisionen (2016b).

6. スウェーデン中央政府：決算財務諸表と予算編成の関係

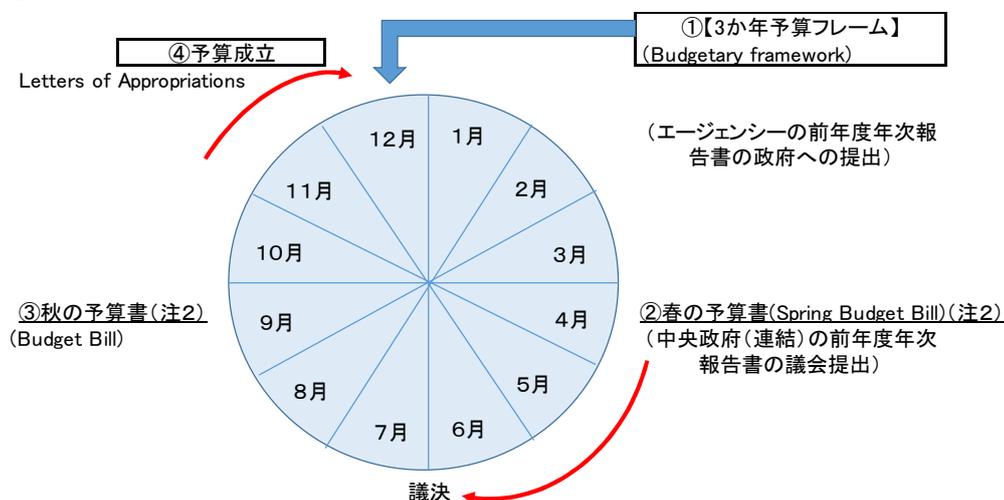
第一部のイギリスと同様、本節ではスウェーデンにおいて決算の予算へのフィードバック回路が形成されているのか、その実態について確認してみたい。

(1) ミクロ予算編成とマクロ予算編成

① 予算編成の特徴

スウェーデンの次年度（単年度）予算編成は、【図 2-4】のようになっている¹⁵⁴。時系列でその特徴を把握してみよう。

【図 2-4】 スウェーデンの次年度予算編成プロセス（会計年度：1月～12月）



注1: 矢印は議会での予算審議期間

注2: 同時に、当年度の補正予算(Budgetary Amendments)があれば提出・議決。

(資料) 財務省のヒアリング提供資料（2016年9月15日）を加工。

第一の特徴は、当年度の単年度予算から見ると、当年度の歳出シーリングが3年前に設定されており、議会の議決を得ていることにある¹⁵⁵。つまり、当年度予算は、3年前に設定された歳出シーリングを所与にした下で、27の歳出分野間の配分や議決科目への配分が議論される。

第二の特徴は、単年度予算が、春と秋の二段階で編成される点にある。まず、春の予算書(Spring Budget Bill)は、秋の予算書確定の出発点と位置付けられる。政府により全般的な政策優先順位、経済のベースライン、将来の経済見通し、財政の持続可能性が示される。

¹⁵⁴ 近年のスウェーデン中央政府の予算制度については、財政制度等審議会・財政制度分科会（2014）、関口・伊集・木村（2015）、樋口（2015）等を参照されたい。

¹⁵⁵ ただし歳出シーリング枠はガイドラインであり、その議決には法的拘束力はない。これに対して、各27科目の歳出上限額の配分を決定する議決は、法的拘束力を持つ（樋口（2015）97頁及びその参考文献を参照）。なお、イギリス中央政府においては、歳出見直しの公表によって設定された予算枠や各省庁への配分額は、行政内部の合意に過ぎない。

この段階で 3 年先の歳出シーリング枠を評価（27 分野の歳出上限額の参照値が示される。議決は秋予算の時）する。

次に、秋に提出される予算書（Budget Bill）では、政策優先順位に基づいて、議決予算が配分される。まず、次年度の 27 歳出分野間の配分を決議する（歳出分野の上限枠の決定）。仮に、政府案として当年度に示された 27 の歳出分野の配分を、「議会」で変更しようとする場合には、新たな予算を提出する必要がある¹⁵⁶。同時に、歳入見積もりを行う。その際、各歳出分野の上限枠の合計額（利払いを除く）が、歳出シーリング枠を超えることはできない。

さらに、次年度の個々の議決科目に関する決議を行う。なお、各歳出分野内の議決科目は既に決議された各歳出分野枠を超えることはできない。仮に、ある分野での議決科目を増額する場合には、当該分野の他の議決科目を減少させなければならない。

第三の特徴は、スウェーデンの単年度予算の議会での議論が、省庁別ではなく、27 の歳出分野に対応する 15 の議会委員会によって行われる点にある。

次年度の政府予算案に対する議会審議は二段階で構成されている。第一段階は、財政委員会における歳出総額の決定と個別歳出分野の支出上限額の決定であり、第二段階が各歳出分野を担当する個別委員会における個別の議決科目の決定である（フレーム決定モデル）。

この方式は、支出全体の 8 割を占め、議会の承認なしに超過支出が可能であり、執行残の繰越しが認められない従来の省庁別の歳出区分における概算科目のような、議会統制の欠如問題に対する一つの解決策である¹⁵⁷。

第四の特徴は、議会法では議会審議における増額修正に対する制限は規定されていない¹⁵⁸が、議会においても明確なトップダウンの視点（3 年先の歳出シーリング枠、27 歳出分野への配分、各歳出分野内の個々の議決科目への配分）が採用されている点にある¹⁵⁹。

政府のみならず議会においても財政政策の枠組みに基づくトップダウンの視点が維持されている現状について、財務省は、「財政政策の枠組みに違反した場合の公式の制裁規定はないが、政治的なコミットメントに関する国民の強い信頼がある。それによって、財政政策の枠組みの融通性と厳密性の融合を可能にしている¹⁶⁰。」として、財政政策枠組みに対する政治的コミットメントの重要性を強調している。

第五の特徴は、当年度の当初予算のみならず年間最大 2 回まで認められる補正予算（Budgetary Amendments）の策定についても、原則として歳出シーリングの枠内で行うこと

¹⁵⁶ 財務省へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。イギリス中央政府では、歳出見直しによって同時決定された歳出枠の決定と各省庁への配分額に基づいた政府案が示された場合に、議会がその配分を変更しようとする場合には、新たな歳出見積書（Supply Estimates）を提出する必要がある（イギリス財務省への事後質問に対する回答（2016 年 10 月 10 日））。

¹⁵⁷ 伊集・古市（2013）211-212 頁。

¹⁵⁸ 伊集・古市（2013）212 頁。

¹⁵⁹ 財務省のプレゼン資料及びヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。

¹⁶⁰ 財務省のプレゼン資料及びヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。

を想定している点にある¹⁶¹。

スウェーデンの財政政策枠組みでは、「補正予算の手続きは予算案と同様に厳格である。したがって、例えば、財源調達の必要性は、通常は同じように厳格である。歳出増の提案は、まずは、その他の支出の削減で賄われるべきである。同時に、多様な活動における大規模で予測不可能な歳出の増加が生じる場合があるが、歳出シーリングの下に余剰があり、そのような増加が余剰ターゲットと適合していることを条件にすれば、財源調達は必要とされない。補正予算が提案されるのも、要求された資金が、既存の議決項目（節約された議決項目含む）から得ることができない場合である。資源が利用可能であるにもかかわらず、政府が補正予算を提案する場合には、政府はなぜ既存の議決項目が利用できないかを説明すべきである¹⁶²。」としている。

この点に関し、財務省は、不確実性に対しては基本的には予備費で対応するとしつつ、「スウェーデンにおける大規模な補正予算は、財政危機や移民対応の際に実施された。予備費が非常に少なく、予算内の優先順位の変更も行ったが、両者とも財政枠組み (fiscal framework) の範囲内で実施されたものである。緊急事態においては、歳出シーリングは崩れるが、財政枠組みが内閣にとって最後の手段として保持すべきものというプレッシャーを与えている¹⁶³。」としている。

つまり、緊急時の予算編成には含みを持たせつつも、基本的には財政枠組みの枠内で行うということに政治家をコミットさせているというのが、実態であろう。

② 年次報告書の提出・検査と予算編成

以上の予算編成と決算との関連を把握するためには、年次報告書の提出時期と予算編成との関連を把握しておく必要がある。【表 2-21】は、年次報告書と検査院の検査報告書の提出期限を整理している。

【表 2-21】 スウェーデン中央政府における年次報告書や検査報告書の提出先

		年次報告書	
		各エージェンシー	国(連結)
財務諸表の提出先		政府(2月22日まで)	議会(4月15日まで: 予算法第5条)
会計検査院	財務検査	財務検査報告書(注2): 毎年度 政府(提出から1か月以内 注1)	政府及び議会(提出から1か月以内)
	業績検査	業績検査報告書: トピック別	議会(注3)

注1: 議会事務局と議会設置のエージェンシーは、「議会」に提出

注2: 各エージェンシーの半期報告書に対しては、レビューを行い、「検査証明書」を出す。

注3: 「議会」からの改善勧告から4か月以内に、「政府」は対応報告書を「議会」に提出。

(資料) 会計検査院へのヒアリング及び間柴 (2004、2005)、樋口 (2015)。

第一に、12月31日に終了する年度のエージェンシーの年次報告書について、各エージェ

¹⁶¹ 伊集・古市 (2013) 216 頁及び財務省へのヒアリング (2016 年 9 月 15 日)。

¹⁶² Ministry of Finance (2010) p.40.

¹⁶³ 財務省への事後質問に対する回答 (2016 年 11 月 15 日)。

ンシーは2月22日までに、政府に提出することが求められている。

これを検査する会計検査院は、年次報告書の提出から1か月以内に検査手続きを実施し、財務検査報告書を、政府に提出することが求められている（国の活動等の検査に関する法律第10条¹⁶⁴）。つまり、「政府」の所轄の下に置かれるエージェンシーが財務検査報告書を受け取るという関係ではない。財務検査報告書は、各エージェンシーの年次報告書や中央政府の年次報告書（連結）に添付されていない。議会において、年次報告書と会計検査院の検査報告が照合されるという関係にある¹⁶⁵。

このような流れは、「エージェンシーから直接『議会』に報告することはない。エージェンシーは必ず『政府（本省）』に提出して、『政府』を通じて『議会』に提出となる¹⁶⁶」とする財務省の指摘に合致している。

この点に関し、2015年度の文化庁の財務諸表を事例に確認してみると、2015年度のエージェンシーの財務諸表に対する会計検査院の財務検査報告書は、2016年3月18日（宛先は政府）となっている。

第二に、12月31日に終了する年度の中央政府（連結）の年次報告書について、財政運営庁（ESV）が4月15日までに議会に提出することが求められる（予算法第5条¹⁶⁷）。また、会計検査院は、年次報告書が議会に提出されてから1か月以内に検査手続きを実施し、財務検査報告書（宛先は政府）を、政府と議会に提出することが求められている（国の活動等の検査に関する法律第10条¹⁶⁸）。

この点に関し、2015年度の中央政府（連結）の年次報告書に対する会計検査院の財務検査報告書は、2016年5月12日に提出されている（宛先は政府）。特徴的なのは、中央政府（連結）の年次報告書の提出期限が法定されており、その時期もエージェンシーへの個別検査終了から約1か月という早期となっている点である¹⁶⁹。

以上のスケジュールをマクロ予算編成やミクロ予算編成への反映との関連でとらえれば、エージェンシー財務諸表（財務検査済み）の提出時期が年度終了から約3か月以内、中央政府（連結）財務諸表（財務検査済み）の提出時期が年度終了から約5か月以内という形で、非常に早い時期に法定されている。

つまり、スウェーデンの予算編成過程において前年度の決算は、①早くて当年度の補正予算に、遅くとも次年度予算に反映されることが強く意識されていること、そのことによって②単年度のミクロ予算編成のみならず、3年先の歳出シーリング枠を決めるマクロ予算編成への反映も強く意識されていることにつながっている。

¹⁶⁴ 条文の邦語は、間柴（2005）83頁。イギリスの省庁グループ決算書に対する財務検査報告書の宛先は、下院である。

¹⁶⁵ 会計検査院へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹⁶⁶ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹⁶⁷ 条文の邦語は、樋口（2015）111頁。

¹⁶⁸ 条文の邦語は、間柴（2005）84頁。イギリスの政府全体決算書に対する財務検査報告書の宛先は、下院である。

¹⁶⁹ イギリスの政府全体財務諸表に関する事項については、その提出期限の明示がなされていない。

(2) 決算と予算編成

① エージェンシーの年次報告書と予算編成

各エージェンシーの年次報告書（検査済み）等に対する行政府内部での利用は、まずは、各省によってエージェンシーの管理のために行われる。エージェンシーの年次報告書には予算執行年度直前の11月～12月にかけて「政府」から各エージェンシーに示された、業務指示書（Letter of appropriation）に対する結果が述べられているからである。

この点に関し、財務省は、「何をするか（WHAT）の決定は「政府」が、また、どのようにするか（HOW）の決定は各エージェンシーが行うという構図である。そして、エージェンシーには、「政府」から与えられた業務執行の責任と、業務執行の適正性等を証明するアカウンタビリティがある¹⁷⁰」としている。

各エージェンシーの前年度の年次報告書は、春の予算書（Spring Budget Bill）の作成過程の時期である2月頃に「政府」に提出されるが、そもそもエージェンシーへの監督責任がある本省は、エージェンシーの成果指標、月次・年次報告書¹⁷¹、内部・外部の分析と評価等を利用し、予測値との整合性（乖離がある場合はその理由）等を、公式・非公式に協議することを通じて、エージェンシーの成果を監視・評価している。

このことをエージェンシーの当年度予算との関連で考えれば、当年度の予算は前年度の決算確定値ではなく、前年度の決算の予測値をもとに作成され、既に執行されている。言い換えれば、前年度の決算確定値（年次報告書）の情報は、通常は、当年度予算ではなく、次年度の春の予算や秋の予算に組み込まれることになる。

この点に関し財務省は、「前年度の結果をもとに、当年度の執行に組み込む必要性が高い場合には、当年度の補正予算で組み込むことで対応している¹⁷²」としている。

② 中央政府（連結）の年次報告書と予算編成

先に指摘したように、財政運営庁（ESV）の作成した中央政府（連結）の前年度の年次報告書は、春の予算書と同時の4月頃に、「政府」から「議会」に提出される。

年次報告書（連結）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ている。もしも決算において歳出シーリング枠を超過した場合や、歳入が予算額を下回る場合、年次報告書等により議会に対して説明する必要がある¹⁷³。

議会では5月中旬までに提出される会計検査院による年次報告書（連結）に対する財務検査報告の内容も審議する。まず、①議会委員会は、財務検査報告の内容を審議し、必要であれば「政府（Government）」に対して対応策等のコメントを求める。次に、②「政府」

¹⁷⁰ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹⁷¹ その他に、エージェンシーはエージェンシーの特別任務（special assignments）について、特別任務報告書（Report of special assignments）を作成して業績を報告する。これは、会計検査院の財務検査の対象ではない（財務省へのヒアリング（2016年9月15日））。

¹⁷² 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹⁷³ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

は、「議会」に対してコメントを送付する。そして、③「政府」からのコメントを入手した「議会」の財務委員会 (Finance Committee) は、「政府」からのコメントを決算書の参考資料として加え、議会本会議に提出する¹⁷⁴。

なお、秋予算における提出資料¹⁷⁵を2016年9月の2017年度向け秋予算として列挙してみると、次のとおりである。

- ・次年度 (2017年度) 予算に関わる情報
- ・当年度 (2016年度) の執行状況
- ・当年度 (2016年度) の補正予算案
- ・前年度 (2015年度) の予算執行の最終報告
- ・前年度 (2015年度) の業績情報 (非財務目標に関する報告)
- ・会計検査院による検査報告内容の一覧及びその概要等。

予算法においては、政府が議会に対して、実施した政策と手段に関する成果と影響、つまり政策と手段の効率性について報告しなければならないとされている(予算法第10章)。

その理由について財務省は、「政府によるパフォーマンス (結果の報告) は、予算書 (Budget Bill) に含まれている。前年度何をしたのかは、当年度以降の予算で何をするのかということと関連しているからです¹⁷⁶。」としている。

前記の提出資料からもわかるとおり、2015年度の年次報告書は、2016年の2017年度向け秋予算における提出資料となる。このことは、前年度の年次報告書 (例えば2015年度) は、決算から2年後の2017年度予算執行のマイクロ予算配分 (歳出シーリング枠内の27の歳出分野への配分) に影響を与えうることは明らかであろう¹⁷⁷。

スウェーデンの事例で興味深いのは、財務省が「成果/効率性の評価は、次年度以降3か年の予算期間にわたる政府資金配分の基礎となる¹⁷⁸」とも指摘している点にある。このことは、2015年度の年次報告書が、決算から4年後の2019年度予算執行のマクロ予算枠の数値に影響を与えることを示唆している。もう少し説明してみよう。

財務省の予算局は、中期の財政枠組みにおいて「政府」と「議会」は十分な情報を有している必要があるとしつつ、次のように「決算 (実績値)」を加味する形で、予算の予測がなされるとしている¹⁷⁹。

第一に、年間の歳出シーリング枠を綿密に監視する。

第二に、各エージェンシーには、財務省に対して、月次で予算・実績額の報告をさせる。

¹⁷⁴ 会計検査院へのヒアリング (2016年9月15日)。

¹⁷⁵ 関口・伊集・木村 (2015) 108頁。

¹⁷⁶ 財務省へのヒアリング (2016年9月15日)。当年度の補正予算への反映も可能であるとしている。

¹⁷⁷ 2016年度の補正予算案に反映することもできる (財務省へのヒアリング (2016年9月15日))。

¹⁷⁸ 財務省のプレゼン資料及びヒアリング (2016年9月15日)。

¹⁷⁹ 財務省のプレゼン資料及びヒアリング (2016年9月15日)。

第三に、1年間に5、6回、マクロの支出・収入額を予測する。そのうち少なくとも2回は、春の予算書と秋の予算書という形で公表する。

第四に、収入額の予測は、当年度に必要とされるというよりも、中期的な観点から焦点があてられる。

第五に、予測において重視しているのは、シナリオと感応性分析である。

以上の「決算（実績値）」に基づく予算の予測に関し、2015年度の年次報告書が影響を与えうる2019年度の歳出シーリング枠を事例に考えてみると、その指摘が明らかになる。

2016年における次年度（2017年度）の単年度予算編成作業では、春の予算書の提出の際に、2015年度の年次報告書（「決算」）が同時に提出される。その際、2015年度の年次報告書（「決算」）等をベースに、以降の「予測」も提出する仕組みとなっている。そして、2016年度における2017年度予算編成の時に、3年先の2019年度の歳出シーリング枠が示される。このような形で「決算」を含めた「予測」に関する十分な情報が、歳出シーリング枠の決定に影響を与える重要な要素となっている。

③ 小括

以上のような年次報告書に基づく監視の流れに関し、財務省は、次のように「政府→省→エージェンシー」という階層関係と統制関係を意識した説明をしている¹⁸⁰。

「政府が議会に報告する場合、全体のパフォーマンスとその影響、その結果を報告します。ここで覚えておくべき重要な点は、それぞれのエージェンシーが政府に報告すると、政府が議会に報告するという点は違うという点です。

というのは、議会が興味を示す分野あるいは任務があり、その任務に五つのエージェンシーが関与している場合、このエージェンシー、このエージェンシーというふうに、それぞれのエージェンシーから政府に報告が行き、その報告書を政府はトータルな形で議会に提出します。しかし、政府がエージェンシーの報告書を求める際、エージェンシーの実際の何か特別な任務を見たい場合などがあります。

これをヒエラルキーという感覚で考えるとわかりやすいかもしれません。つまり、エージェンシーは政府に報告して、政府は議会に報告します。エージェンシーから議会に直接ということはありません。同じように議会がエージェンシーに特別に何か任務を課して、それに対しての予算を設定する場合、それらは政府に対して行われます。これはスウェーデンの憲法にも含まれており、議会は政府に対して任務を課せる、そして政府が実際に治めるといった役割を担っています。」

¹⁸⁰ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

(3) 中央政府（連結）財務諸表と国民経済計算の数値（予算・実績）との関連

① 国民経済計算との関連

先に指摘したように、スウェーデン政府は、2011年予算法の下、国民経済計算の一般政府レベルでの黒字目標（純貸付の目標）を提案する義務を有している。議会は黒字目標がビジネスサイクルで平均的にGDPの1%となるように決議している。

そして次年度予算の決定時に、その国民経済計算の数値を意識して、3年先の歳出シーリング枠も議会で議決する¹⁸¹。例えば、2016年9月の秋予算では、2019年度の歳出シーリング枠の案と、2017年度の単年度予算案（27分野間の配分）を議会に提出する。そうすることで、2019年度の単年度予算編成が到来した時点で、2016年9月に決定した歳出シーリング枠を超えないように備えているのである¹⁸²。

そして当年度の予算案の詳細が決まってくると、【表 2-22】のように「中央政府レベル」の「予算書」に基づく歳出シーリング枠を再計算¹⁸³し、「中央政府レベル」の「国民経済計算」に基づく支出に変換することで、国民経済計算に基づく財政政策枠組みの指標との関連をチェックしている¹⁸⁴。

【表 2-22】 中央政府の予算歳出：予算会計と国民経済計算

(単位：十億クローナ)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
中央政府歳出(分野別(利払除く))【予算会計】	838	867	908	963	978	1,004	1,012
<i>対GDP比</i>	<i>21.4</i>	<i>20.9</i>	<i>20.7</i>	<i>21.1</i>	<i>20.6</i>	<i>20.3</i>	<i>19.5</i>
付加価値税	84	88	94	99	102	105	108
EU関係支出	-16	-14	-17	-18	-17	-18	-18
地方自治体分	6	4	4	5	5	5	6
帰属支出	87	90	92	96	99	103	107
租税支出	8	8	0	0	0	0	0
国債発行による投資総額	2	-1	3	3	6	0	8
資本注入	0	0	0	0	0	0	0
その他	-7	-6	16	5	5	4	3
中央政府歳出【国民経済計算】	1,002	1,038	1,100	1,152	1,177	1,203	1,226
<i>対GDP比</i>	<i>25.6</i>	<i>25.0</i>	<i>25.1</i>	<i>25.2</i>	<i>24.8</i>	<i>24.3</i>	<i>23.6</i>

(資料) 財務省のヒアリング説明資料 (2016年9月15日) に加筆。

このような中央政府の国民経済計算との関連を意識するのは、フローの数値に限らない。【表 2-23】のように、中央政府の年次報告書（連結）の純資産の数値（ストックの数値）と比較する形で、中央政府の国民経済計算の純資産の数値（ストックの数値）が用いられている。

¹⁸¹ 一方、イギリスは、歳出見直しは行政内部の合意である。

¹⁸² 原則として補正予算も拘束している。

¹⁸³ 「中央政府レベル」の「予算書」に基づく歳出シーリング枠の再計算の際には、春の予算書や秋の予算書そして年次報告書の決算値等を利用する（財務省へのヒアリング（2016年9月15日））。

¹⁸⁴ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

【表 2-23】 純資産：GAAP 会計（決算）と国民経済計算(決算) との差異

(単位：十億クローナ)

	2010	2009
GAAP会計(決算)に基づく中央政府の純資産(期末)	-351	-384
純資産から支出(outgoing)項目		
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	89	90
価値の調整、中央就学支援委員会および輸出信用委員会	30	22
SNA原則に従った中央政府資産における将来項目		
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
資本金(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
国民経済計算(決算)に従った中央政府の純資産(期末)	240	175

(資料) 関口・伊集・木村 (2015) 表 15。

このように見ても、スウェーデン中央政府においては、予算会計（予算・決算）や GAAP 会計（決算）の数値が、マクロ予算編成の指標とされる国民経済計算の予測値や決算値といかに関連しているのかを意識されていることがわかる。

とはいえ、現時点では中央政府（連結）の年次報告書は、3年先の歳出シーリング枠を決める国民経済計算（予算）に基づくマクロ予算枠の算定時の精緻化を意図しているとまでは言い切れる状況にはないようである¹⁸⁵。

この点に関し、財務省の担当者は個人的見解として「間接的には関連があるけれども、直接的な予算とのリンクはないと思っています。予算があつて、決算値の間に差が生じているとしたら、この表（【表 2-23】）は GAAP 会計（決算）と国民経済計算（決算）の純資産の差がどこに発生しているかということの説明するためのものです¹⁸⁶。」とし、現時点で

¹⁸⁵ OECD (2017, p.114) は、スウェーデンにおいて発生主義財務諸表に期待される効果について、部分的に達成されている状況にあるとする。具体的には、「マクロ経済予測や政治的な討論において、発生主義に基づく財務諸表の有用性についての疑念が存在する。統計的基準 (SNA) に従った尺度による予算収支や純貸付が、依然としてスウェーデンでは重要な財政指標であり、多くの政治家や公衆の注目の的となっている。それに加えて、現時点では、発生主義会計と連結財務諸表が、計画管理、予算の意思決定、又は中央政府目的のコントロールのためさえも、ほとんど使われていない。」としている。

¹⁸⁶ 財務省へのヒアリング (2016年9月15日)。

は国民への説明責任の観点からの開示であるとしている。つまり、GAAP 会計（決算）の国民経済計算（予測）や予算への影響は、現時点では間接的なものにとどまっているとの意見である。

② 財政政策委員会（独立財政機関）の存在：マクロ予算編成との関連

これまで確認してきたように、スウェーデンでは財政政策枠組みに基づいて、国民経済計算から算定する一般政府の黒字目標（対 GDP 比 1%確保）が、当年度の歳出シーリングとして機能するという関係があった。そのような財政政策枠組みの下では、当年度の予算編成以前の経済予測に基づく国民経済計算による黒字目標の精度が重要となる。

スウェーデン中央政府では、予算原案等に用いられる見通しは、中央政府の国民経済計算を担当する財政運営庁（ESV）ではなく、財務省予算局が作成している¹⁸⁷。確かに会計検査院の決算値の検査によって、予測値のもとになる決算値の質の保証が図られる。とはいえ、予算枠組みを EU や中央政府のルールによって監視することに加えて、第三者の専門家による監視を行うことも必要である。このような委員会を持つべきであるとの指摘は、EU からも会計検査院からも要求されていた¹⁸⁸。

この点に対応すべく、2007 年に財務省の外局として、経済見通しや、次のような形で権限を持つ、財政政策委員会（Fiscal Policy Council）が設立された¹⁸⁹。その権限は、次のとおりである。

第一に、政府財政政策の目的の達成度を評価すること。

第二に、経済発展が長期的成長と持続的な高い雇用水準と軌を一にしているかを評価すること。

第三に、経済政策の理由や政策提案の動機を調査すること。

第四に、政府による経済予測の質や基礎となるモデルの監視と評価をすること。

先に指摘したように、3 年先の歳出シーリング設定や当年度の予算は、前年度の年次報告書で決算値が確定する以前の「予測」に基づいて作成される。そして、次年度の予算編成時になって確定する前年度の年次報告書の決算値は、その「予測値」に対する結果報告にもなっている。その予測値を独立の立場から検証するのが、財政政策委員会の役割の一つである。

財務省はマクロ予算編成とミクロ予算編成における予測の重要性について、次のように

¹⁸⁷ 財務省へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。

¹⁸⁸ 財務省へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日）。

¹⁸⁹ 委員会は 6 人のメンバー（学者と実務経験者）で構成される。議会に対して年次報告書を毎年提出する（ヒアリングには財務大臣が参加する）。報告書は、目標を効率的に達成しているか等の観点から行われる（財務省のプレゼン資料及びヒアリング（2016 年 9 月 15 日））。

述べている¹⁹⁰。

「年次報告書が出ていない時点で予算が作られるわけなので、当年度の予算は前年度の年次報告書の予測に基づいています。そして、その予測はこれまでの業務のここまでの予測をベースにした予測です。予算の提出時点で新しい年の新しい予測を提出します。この時点で、もしそれに関して違っていたら、あるいは合っていたらというように、前回の予測に対して報告を行います。先ほど、『いろいろな決定はその予測をベースにしています』と説明したのはこれが理由です。

このシステムや予測の精度に関する保証は、会計検査院の検査がベースになっているということになります。もちろん、第三者（財政政策委員会）からの独立した予測が出てきますので、財務省が立てた予測とそれらの予測を比較します。」

¹⁹⁰ 財務省へのヒアリング（2016年9月15日）。

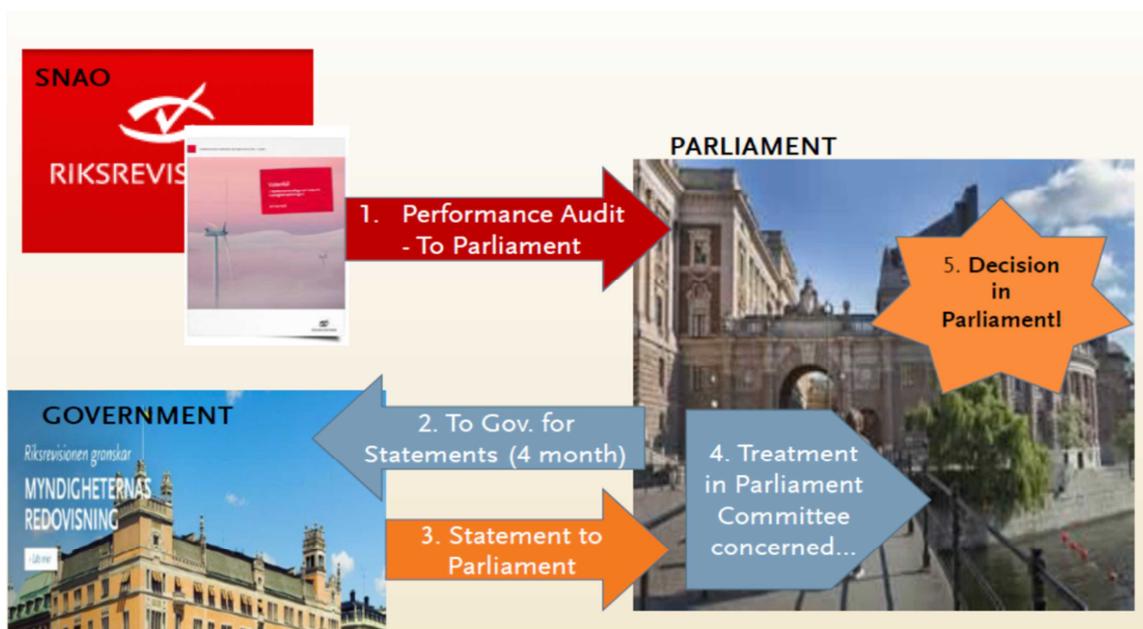
7. 会計検査院による情報要約、議会支援、情報充実要請の重要性

これまで確認してきたとおり、年次報告書による情報は、予算編成過程における予測値という形で反映されている。その前提となるのが、会計検査院の検査による情報の質の保証である。そのような会計検査院による情報の質の保証は、議会での積極的な利用や政府の国民に対するアカウンタビリティの強化という成果にもつながっている。最後に、会計検査院が年間を通じて約 30 件を公表している業績検査報告書の議会・政府での取り扱いについて確認してみたい。

(1) 業績検査報告書の流れ

会計検査院によれば、会計検査院の作成した業績検査報告書は、【図 2-5】のような流れで取り扱われるとしている¹⁹¹。

【図 2-5】会計検査院（SNAO）の業績検査報告書と議会



(資料) 会計検査院プレゼン資料 (2016 年 9 月 15 日)。

まず、①会計検査院（SNAO）は、業績検査報告書を「議会」に送付する。②議会の委員会は内容を審議して、政府に対して勧告を行う。③政府は 4 か月以内に改善策を含めて回答を作成し、各委員会に送付する。④各委員会は政府の回答を審議する。⑤そして、議会本会議で報告がなされる。

スウェーデン中央政府の議会審議で特徴的なのは、財務・業績に関する全般的な議論を

¹⁹¹ 会計検査院へのヒアリング (2016 年 9 月 15 日)。

行う決算委員会がないので、会計検査院の業績検査報告書も、関連する歳出分野別委員会に提出されること、会計検査院の作成した業績検査報告書等を基礎に議会審議が行われること、政府の回答期間がイギリス中央政府の場合よりも2か月程度長いこと等にある。

会計検査院による議会の歳出分野別委員会に対する支援という観点も重要である。ただし、イギリスの会計検査院による決算委員会への支援のような強力なものとはまでは言えないようである。この点に関しスウェーデンの会計検査院は、「業績検査報告書は、議会の中で対応する歳出分野別委員会がある場合、そちらに提出します。委員会（Committee）が政府に対するレポートを作っている場合には、委員会のメンバーが政府に対して質問などができるように、会計検査院に対してわからない部分の説明をしてくれと呼び出しがきます。ただ、すごく親密な協力だとは思っていません。また、それほど頻繁ではありませんが、委員会に検査報告書を提出するときにはそちらに出かけて行って、そこで説明はします。いずれにしても、密接な協力といえるほどではありません。スウェーデンの場合、会計検査院が検査する対象はこちらが決めるのであって、議会が決めるものではありません¹⁹²」として、会計検査院の独立性を強く意識した回答をしている。

（2）会計検査院による情報充実に要請の事例

最後に、政府のアカウントビリティ強化の観点からなされる会計検査院の勧告について触れてみたい。

会計検査院は2016年5月9日の業績検査報告書において、2016年4月7日に提出された2015年度の年次報告書（財務検査報告書は4月12日付）について、スウェーデンが財政規律の指標の一つとしている純貸付の目標値（黒字目標）達成の程度を説明する「第1章 予算政策目標のフォローアップ」で示された、次のような表（【表 2-24】）が不明確であり、改善すべきであると勧告している¹⁹³。

¹⁹² 会計検査院へのヒアリング（2016年9月15日）。

¹⁹³ Riksrevisionen (2016c) pp.17-20.

【表 2-24】一般政府の黒字

(単位：十億クローナ)

	2015年		差異 (②-①)	2014年 決算
	予算(①)	決算(②)		
歳入(A)	1,976	2,033	57	1,903
租税及びサービス料	1,740	1,792	52	1,672
その他の収入	236	241	5	231
歳出(B)	2,022	2,033	11	1,965
一般政府の黒字(A-B)	-46	0	46	-61
内訳				
中央政府	-44	-4	39	-49
老齢年金制度	3	8	5	4
地方政府	-6	-4	2	-16
一般政府黒字の対GDP比	-1.1	0	1.1	-1.6

注1：一般政府の黒字は純貸付(貯蓄)を指す。

注2：租税収入(家計企業に対する所得税、財産税等)の40%は予測に基づいている。

(資料) Finansdepartementet (2016a) Tabell 1.1 及び 1.2 より作成。

会計検査院は、不明確な点として、①この表で示された「予算」は当初予算時点のものが記載しており、補正予算等が与えた影響が不明確であること、②年次報告書の「第1章 予算政策目標のフォローアップ」で示された数値は、国民経済計算(SNA)の数値であるため、年次報告書の「第2章 政府予算の結果」で示される予算会計(決算)の数値と認識基準が異なるにもかかわらず、そのことがあまり明らかにされていないことを挙げている¹⁹⁴。

このような点を指摘するとともに、会計検査院は、国民経済計算に基づく表示を継続しつつ、【表 2-25】のような形で補正予算等の変化を記載する方式にすることを検討すべきであると勧告している。

【表 2-25】一般政府：2015年補正予算決定の影響の要約

(単位：十億クローナ)

	当初予算	変化合計				補正後予算
		春期補正予算	秋期補正予算	追加補正予算	支出の繰入	
歳入	1,976	5.4			5.4	1,981
歳出	2,022	7.1	0.1	10	2.5	2,042
一般政府の黒字	-46	-1.7	-0.1	-10	-2.5	-60

注1：歳入と歳出は、国民経済計算(SNA)の定義による。

注2：一般政府の黒字は純貸付(貯蓄)を指す。

(資料) Riksrevisionen (2016c) Tabell 4

¹⁹⁴ 例えば、次年度支出の当年度支出への繰入について、年次報告書の予算会計(決算)の箇所での説明では影響額が120億クローナとしているが、国民経済計算に基づく影響額では25億クローナである。

すなわち、春の補正予算、秋の補正予算に加えて追加予算等も加えての表示となる。こうすることで、会計検査院は財政政策枠組みと補正予算との関連がより一層国民に対して明らかになるため、望ましいとしている。

会計検査院の勧告に対し、政府は2016年11月に「年次報告書においてより一層詳細な説明がなされるべきであるとする要求に同意する¹⁹⁵」と回答した。

以上のプロセスの中で興味深いのは、会計検査院が政府の作成する年次報告書の説明の仕方や表示方法についても、国民の理解可能性を高める観点から、積極的な改善勧告を行っている姿である。

¹⁹⁵ Finansdepartementet (2016b) p.7.

終章 むすびにかえて：日本への示唆

本実態調査報告書では、これまでマクロ予算編成とマイクロ予算編成の視点を軸に、イギリスとスウェーデンの両者の比較を意識しながら、両国の中央政府の予算・決算書と会計検査院の状況を重点的に述べてきた。本実態調査報告書の最後に、日本との比較をごく簡単に行うことで、むすびにかえることにしたい。

(1) マクロ予算編成とマイクロ予算編成の関係

イギリス、スウェーデンともにマクロ予算編成とマイクロ予算編成が連携しており、マクロ予算編成の基礎的数値の検証等を独立の立場で行う、独立財政機関も有している。

イギリスのマクロ予算編成では、政府部門の対象範囲を一般政府と公的企業とし、予算の範囲は補正予算も含む。これを受けてマイクロ予算編成が行われる。そのため、マクロ予算編成（歳出見直し）での見積もりの妥当性の検証が極めて重要な作業となる。つまり、マクロ予算編成が極めて重要であるとの認識が共有された上で、財務省による見積もりを監視する独立財政機関として予算責任庁が創設されている。

スウェーデンのマクロ予算編成では、政府部門の対象範囲を一般政府とし、予算の範囲は補正予算も含む。これを受けてマイクロ予算編成が行われる。そのため、マクロ予算編成（3か年予算フレーム）での見積もりの妥当性の検証が極めて重要な作業となる点は、イギリスと同じである。つまり、スウェーデンでもマクロ予算編成が極めて重要であるとの認識が共有された上で、財務省による見積もりを監視する独立財政機関として財政政策委員会が創設されている。

これに対して日本では、マクロ予算編成に相当するプライマリー・バランス算定時の政府部門の対象範囲は、国と地方のみであり、社会保障基金や公的企業を含まない狭いものとなっている¹⁹⁶。また、プライマリー・バランス算定時に対象とする予算の範囲は、補正予算を射程に入れたものとなっているが、中央政府のメゾレベルの予算統制手法であるシーリング設定時には、その対象が当初予算・一般会計に限定され、プライマリー・バランスの拘束も強いとは言い難い。さらに、マイクロ予算編成は、シーリングを受けた当初予算・一般会計とその枠外の当初予算・特別会計や補正予算が別個に行われている。

つまり、日本においては、マクロ・メゾ・マイクロの予算循環が制度運用時に分断されているため、マクロ予算編成もイギリスやスウェーデンのように重要視されておらず、内閣府が経済財政諮問会議に提出する「中長期の経済財政に関する試算」や財務省による「年度予算の後年度歳出・歳入への影響試算」等の予測の客観性を監視する独立財政機関もな

¹⁹⁶ 近年、政府部門のみの分析では十分ではなく、中央銀行も視野に入れた分析が必要であるとの議論がある。いわゆる統合政府に基づく分析である（例えば、2017年3月14日の経済財政諮問会議におけるジョセフ・E・スティグリッツ教授の報告資料及び議事録を参照）。筆者には、この議論は、個別財務諸表と連結財務諸表による分析の議論に近似しているように思える。つまり、目的に応じて利用することが重要であり、政府部門単独の分析も必要だが、そのみでは十分ではなく、統合政府による分析も必要である。

い。したがって、分断されたマクロ・メゾ・ミクロの予算循環の有機的な連携、それぞれの統制メカニズムの力点に関する議論と合意形成が求められているように思われる。

(2) 政府部門を対象にした報告書類の関係

イギリス、スウェーデンともに、マクロ予算編成、ミクロ予算編成、そして決算という予算・決算過程で用いられる政府部門を対象にした報告書類では、【表 1】のように三つの会計が目的に従って作成されているといえる。

【表 1】 政府部門を対象にした報告書類の体系と会計数値間の差異

	マクロ会計	ミクロ会計	公会計(狭義)
	国民経済計算 (National Accounts)	予算(予算会計) (Budgets)	財務諸表(GAAP会計) (Financial Statements)
予算額(予測)	○	○	×
決算額(結果)	○	○	○

- :原則として報告書類に数値の開示あり
- ×:原則として報告書類に数値の開示なし

(資料) 筆者作成

この点に関し、英国勅許公共財務会計協会 (CIPFA) は、①国民経済計算フレームワーク (National Accounts Framework) ②予算フレームワーク (Budgetary Framework)、③財務会計フレームワーク (Financial Accounting Framework) という三つの枠組みに基づく会計書類として説明している¹⁹⁷。また、スウェーデンの財政運営庁 (ESV) は、①中央政府の国民経済計算、②中央政府予算、③中央政府の財務諸表という三つの枠組みに基づく会計書類として説明している¹⁹⁸。

しかし、それぞれの国における三つの枠組みに基づく会計書類の数値を比較すると、予算額や決算額の数値は、必ずしも同じではない。なぜなら、三つの会計が対象とする範囲、認識基準、計上基準等が、必ずしも同じではないからである。

イギリスでは、一般政府と公的企業を範囲とする国民経済計算 (予算) に基づいて中央政府の歳出見直しの数値が算定され、中央政府の省庁別の歳出見積書 (予算会計 (予算)) の作成時に調整が行われている。次に、省庁別の歳出見積書の決算値を示す議決予算決算書 (予算会計 (予算・決算)) を含む形で、中央政府の省庁別の財務諸表 (GAAP 会計 (決

¹⁹⁷ CIPFA (2012) p.1.

¹⁹⁸ 財政運営庁のヒアリング説明資料 (2016年9月16日)

算))を作成し、その財務諸表内部で予算会計(決算)とGAAP会計(決算)の決算値間のフローの差異を開示している。さらに、中央政府の省庁別財務諸表は一般政府と公的企業を範囲とする政府全体決算書(GAAP会計(決算))に取り込まれ、この決算書内部でフローのみならずストックについても、GAAP会計(決算)と国民経済計算(決算)の決算値との差異を開示している。

スウェーデンでは、一般政府を範囲とする国民経済計算(予算)に基づいて、中央政府の3か年予算フレームの数値が算定され、27の歳出分野別予算の作成時に調整が行われている。次に、中央政府予算会計(決算)である27の歳出分野別決算値を含む形で、中央政府の年次報告書(連結決算)を作成し、その年次報告書において、予算会計(決算)とGAAP会計(決算)の決算値間のフローの差異を開示している。さらに、中央政府の純資産(ストック)についても、GAAP会計(決算)の数値と国民経済計算(決算)の数値の差異を開示している。

一般的に公会計というと、フローとストックの一覧性のある書類である狭義の公会計制度の財務諸表に焦点が当たるが、これは基本的には決算値に限定された全体の一部に過ぎないことがわかる。イギリス、スウェーデンともに、三つの会計によるそれぞれの書類が目的に従って作成され、予算額と決算額に関して会計間の差異を分析し、それを財務諸表の内部や年次報告書の内部等で開示・説明されている。つまり、三つの会計書類の相互補完関係を国民が意識できるような仕組みが構築されている。

これに対して日本は、プライマリー・バランス算定に用いるマクロ会計としての国民経済計算、予算会計の書類である歳入歳出決算書、GAAP会計の書類である省庁別財務諸表や国の財務書類(一般会計・特別会計)等が存在している。しかし、三つの会計の数値間の関連は、必ずしも明確に示されているわけではない。多くの予算・決算資料の中で、財務省が毎年度作成するパンフレットである『「国の財務書類」のポイント』の「4. フローにおける国の決算額と財務書類との相違」において説明がなされているにすぎない状況にある。

(3) 会計情報システムによる連携

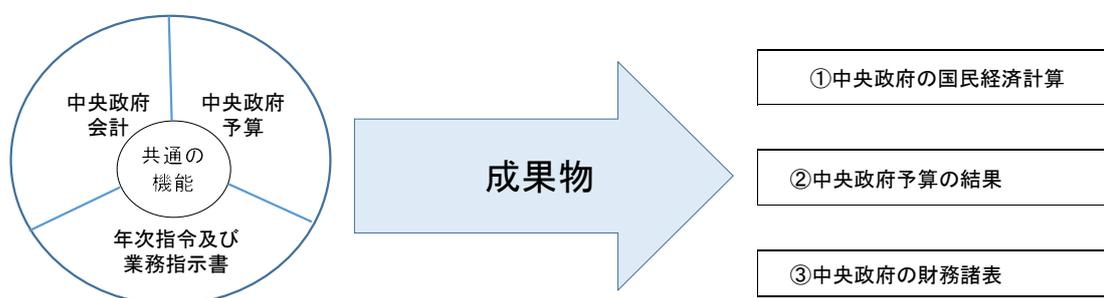
イギリス、スウェーデンともに、予算会計に加えて財務諸表を整備することは既に終えており、これらと国民経済計算(SNA)を基礎にしたマクロ予算編成との連携を模索している段階にある。特徴的なのは、両国とも三つの会計を連携させてシステムを構築している点にある。

イギリス中央政府では、2005年に統合オンライン情報システム(Combined On-line Information System : COINS)を導入した。これは、①公的支出統計のデータ、②予算、③歳出見積書、④政府全体決算書(WGA)といった会計情報を一元的に集約し、財務省や国家統計局といった組織が、それぞれの目的に応じて、必要な情報を取り出すことができるものであった。その後、より正確かつ即時性を有した公共支出データに基づく財務省による

統制、各省庁の財務報告に係る負担軽減、議会による歳出見積書の承認に関する財務管理機能の遂行等を目的に、上記の統合オンライン情報システム（COINS）を改善する形で、2012年には中央会計・報告のためのオンラインシステム（Online System for Central Accounting and Reporting）を導入している¹⁹⁹。

スウェーデン中央政府では、ハルメス（Hermes）という予算過程を支援する会計情報システムがある。これは、【図 1】のように①中央政府の国民経済計算、②中央政府予算、③中央政府の財務諸表の三つを統合したシステムである。

【図 1】 スウェーデン中央政府の会計情報システム



（資料）財政運営庁のヒアリング説明資料（2016年9月16日）を一部加工

それぞれの会計について特有の処理もあるが、原則的には一つの入力で三つの情報が出てくる仕組みとなっている。現在、中央政府予算については国内基準のコードに基づく表示となっているが、国民経済計算と中央政府財務諸表については、国際的な基準に基づき約 300 の共通のコードに基づく表示にしようと改良中である²⁰⁰。

このシステムの対象範囲は中央政府のみであり、地方政府や社会保障基金（年金）はカバーしていない²⁰¹。また、日々の運営に責任があるのは財政運営庁であり、財務省と共同利用している²⁰²。通常、国民経済計算はイギリス等の他の EU 諸国では国家の統計局が担当しているが、スウェーデンでは財政運営庁が中央政府の分を担当している点に特徴がある²⁰³。

これに対して日本では、国民経済計算は内閣府が担当しており、財務省の作成する歳入歳出決算書や国の財務書類については、官庁会計システム（ADAMS II）に連動して複式仕訳がなされる形²⁰⁴で部分的に統合されている。しかし、国民経済計算、歳入歳出決算書、

¹⁹⁹ 有限責任監査法人トーマツ（2015）25-26、巻末 2-3 頁。

²⁰⁰ 財政運営庁へのヒアリング（2016年9月16日）

²⁰¹ スウェーデン会計検査院に対する追加質問への回答（2016年11月15日）。

²⁰² Ekonomistyrningsverket（2013）p.10.

²⁰³ 財政運営庁へのヒアリング（2016年9月16日）。なお、地方政府の国民経済計算については、スウェーデン中央統計局（Statistiska-centralbyrån, SCB）が担当している（筆者によるスウェーデン地方政府連合へのヒアリング（2012年9月13日））。

²⁰⁴ 総務省（2014）427頁。

国の財務書類といった三つの会計が、会計情報システムとして連動している状況にはない。

(4) 会計検査院の検査報告の範囲

イギリス、スウェーデンともに、会計検査院は、決算書に対する財務検査を起点として、その延長線上で業績検査を行っている点は共通している。ただし、財務検査による信頼性の保証の内容と水準は、それぞれの決算書類によって異なっている。真実かつ公正性を保証する場合もあれば、合規性を保証する場合もあれば、首尾一貫性を保証する場合もある。また、業績検査における経済性、効率性、有効性の水準についても、若干の相違がある。

ここでは、予算編成へのリンクという点で、各国の会計検査院の特徴的な役割を挙げておこう。

イギリス会計検査院は、中央政府部門の国民経済計算の実績値に関する基礎データの検証を、財務諸表検査の一環で行っている点が特徴である。これがマクロ予算編成における歳出見直しの数値に影響を与える。また、議会委員会、とりわけ決算委員会に対する会計検査院の強力な支援体制が整えられている点も特徴である²⁰⁵。

スウェーデン会計検査院は、財務検査と業績検査を各部門が協力する形で作成した検査報告書において、政府作成の年次報告書の開示に関する勧告まで行っている点に特徴がある。つまり、政府による国民へのアカウンタビリティの遂行に関する指摘である。このことは、政府の説明不足が国民の理解可能性を低めている場合には、会計検査院の政府への勧告が国民の理解を容易にするための役割を果たしていることを意味している。

日本の会計検査院は、現在までのところ、法律上、国民経済計算の実績値に関する基礎データの検証を財務検査の一環として行うことになっておらず、中央政府の国の財務書類（一般会計）も検査対象とされていない。もう少し正確に言えば、国の財務書類で会計検査院の検査対象となっているのは、「特別会計に関する法律」に基づく省庁別財務書類の中の特別会計財務書類に限定されている（特別会計に関する法律第19条第1項及び第2項）。

従来は、国の収入支出の決算として、「憲法上、会計検査院の検査の対象とすることが要求されているのは、歳入歳出決算書のみであり、歳入決算明細書、歳出決算報告書、債務に関する計算書は、財政法第39条が単に歳入歳出決算の検査資料として要求したにすぎないものと考えられている²⁰⁶」状況にあったため、財務書類の作成や検査は法定化されてこなかったとも解釈できる。とはいえ、政府部門の内部統制の水準が民間部門の上場企業に比して多様性があるために一概には言えないかもしれないが、財務検査実施時の実質的な検査手続という意味では、見積もりに関する手続を除くと、現在は不正の摘発も意識され

²⁰⁵ さらにイギリス会計検査院は、議会予算審議での租税支出の利用に関し、政府に対して「省庁別予算を策定する際に、歳出と租税支出を一体として考えるべきだ」とする勧告もしている。これに対して政府・財務省は、「租税と歳出は質的に異なるものであり、議会は異なる方法でそれらを判断している、と歴代政権は考えきた。歳出と歳入の明確な区別を維持することが、納税者と議会に対してより透明性を提供することになる」と回答している（TM Treasury (2015) p.44.）。イギリス及びスウェーデンの租税支出については、改めて別の機会に論じる予定である。

²⁰⁶ 小村（2016）353頁。

ている公認会計士監査の財務諸表に対する監査手続に重なる部分が非常に多い。

各国の保証の内容と水準が必ずしも同じとは言えず、また政府部門の内部統制の水準も上場企業に比して多様であることから、慎重な対応が必要ではあるが、政府の説明に対する国民の理解可能性を高めるという観点から見ると、省庁別の特別会計財務書類のみならず、歳入歳出決算書（予算会計）の補足資料とされている国の一般会計財務書類（GAAP会計）等についても、会計検査院の検査対象とすることを求める圧力は、今後一層強まるように思われる²⁰⁷。

（５）会計検査報告と政府のフォローアップ：議会の決算審議

イギリス、スウェーデンともに、会計検査院の検査報告に基づく議会の決算審議と政府への勧告、そして政府から議会への回答という流れは同じである。イギリスでは会計検査院の検査報告等を参考に開催される議会委員会の勧告から２か月以内に政府は回答を行う。スウェーデンも会計検査院の検査報告等を参考に開催される議会委員会の勧告から４か月以内に政府は回答を行う。

日本では、【表２】にあるように、会計検査院による会計検査報告が、３月末の決算から８か月経過した１１月下旬には内閣に送付され、内閣から国会に提出されている。

【表２】内閣から会計検査院に決算が送付されてから、国会で議決されるまでの経過

区分		決算年度				
		平成23	24	25	26	27
内閣から会計検査院への決算送付		24. 9. 4	25. 9. 3	26. 9. 2	27. 9. 1	28. 9. 2
会計検査院から内閣への検査報告送付		24. 11. 2	25. 11. 7	26. 11. 7	27. 11. 6	28. 11. 7
内閣から国会への決算等提出		24. 11. 16	25. 11. 19	26. 11. 18	28. 1. 4	28. 11. 18
本会議における議決	衆議院	26. 6. 19				
	参議院	26. 6. 11	26. 6. 11	27. 7. 1	28. 5. 25	

（資料）会計検査院（2017）28頁。

しかし、「本会議による議決」は決算から３年程度も経過した後になされていること、また、平成24年度決算に見られるように、決算日から４年たっても衆議院の議決がなされていない状況すらあることは、非常に由々しき事態である。

そもそも、日本の制度上、会計検査報告に対する各省庁の対応については、国会審議前の措置と国会審議後のものがあるといえる。

国会審議前の各省庁の対応としては、『〇〇年度決算検査報告に関し国会に対する説明資料』がある。これは〇〇年度の会計検査報告に対して①各省庁が講じた（又は講じようと

²⁰⁷ 検査体制については、不正経理等の個々の会計処理の適切性を検査する指摘型と財務諸表の信頼性を担保する保証型として議論されることが多い。

している) 措置や、②各省庁の意見が会計検査院と意見が異なる場合の所信等について、財務省が取りまとめ、国会への決算提出時に内閣が添付しているものである。

国会審議後の各省庁の対応としては、衆議院と参議院で若干異なる²⁰⁸。衆議院では決算の議決がなされると、内閣は次の国会の常会において、衆議院議長宛の文書により各省庁が講じた措置を報告することになっている。また、参議院では決算の議決がなされると、財務大臣が次の常会の決算委員会において、政府発言として各省庁が講じた措置を報告することになっている。

つまり、会計検査院の検査報告を起点にして、国会の議決に従って予算執行や予算編成等の改善が図られる仕組みになっている。にもかかわらず、国会における決算の議決の遅延状況を見る限り、これらの仕組みがうまく生かされていないことが伺える。日本においてもイギリスの会計検査院のように議会委員会(決算委員会等)への支援は重要であるが、国会での審議が時機を逸している等、国会運営にも何らかの問題があるように思われる。このような状況は、政治家(国会)の決算への関心の低さを現すものともいえるが、決算のフォローアップという点でも、予算への反映という点でも問題である。

(6) 予算編成と議院内閣制：内閣への権限集中？

イギリス、スウェーデンともに、日本と同様にその執政制度は議院内閣制である。一般的に議院内閣制では、有権者から議会、議会から首相・内閣、首相・内閣から大臣、大臣から官僚へといった、委任関係があるといわれる²⁰⁹。

本実態調査報告書の作成のためのヒアリングでも明らかになったのは、このような委任関係における予算・決算に対する政治家(議会・内閣)のコミットメントに関する利害関係者の意識が、日本とは相違している点にある。

イギリスではマクロ予算編成における歳出見直しの枠組みにおける財政規律は、行政府内部の合意であり、法的拘束性はない²¹⁰。そのため、財務大臣はいつでも合意を破棄できるが、それは政治家(特に財務大臣)にとっては計り知れないダメージとなるため、強い制約となっているとされていた²¹¹。

また、スウェーデンのマクロ予算編成における3年間の歳出シーリングの枠組みでは、歳出シーリングが議会の議決を経ているものの、逸脱した際の公式な制裁規定がない。しかし、政治的なコミットメントに関する強い信頼があることによって、融通性と厳密性の融合を可能にしているとされていた²¹²。

²⁰⁸ 原田・石井(2002)388頁。

²⁰⁹ 英国型の議院内閣制の委任関係は一元的である(高安(2011))。

²¹⁰ 財政制度等審議会・財政制度分科会(2014)1頁でも同様の指摘をしている。なお、岡久(2015:48)は「いかなる議会も未来の議会を縛りえない」との原則があるとしたうえで、「予算責任憲章は下院の承認を受けており、政府の財政課題達成に対して相応の強制力を発揮する性質のものである」としている。

²¹¹ イギリス財務省・会計検査院・CIPFAへのヒアリング(2016年9月12-13日)。歳出見直しにおける合意を議会が尊重し、それを覆さないという暗黙の了解がある。

²¹² スウェーデン財務省のプレゼン資料及びヒアリング(2016年9月15日)。

日本においても多くの研究者によって予算・決算に対する「政治家によるコミットメント」の重要性が指摘されている。しかし、プライマリー・バランスに基づく数値には法的拘束性も罰則規定もない点はまだしも、予算・決算、とりわけ決算審議への政治家の関心の低さを見る限り、予算・決算に対する「政治家によるコミットメント」の水準は依然としてあまり高くないように思われる。

そもそも議院内閣制には、有権者から議会、議会から首相・内閣、首相・内閣から大臣、大臣から官僚へといった委任関係があるといっても、与党の集権性、議会多数派の構成（質）等によって、その関係には様々なバリエーションが存在している。また、官僚制にも、官僚の自律性（非民主性）と能力（専門性）等によって様々なバリエーションがある²¹³。この点に関し、西尾勝・東京大学名誉教授は、議院内閣制を採用しているイギリス・フランス・ドイツと日本とを比較しつつ、次のよう述べている²¹⁴。

「議院内閣制を採用しているフランス・イギリス・ドイツの場合には、日本と同様に、政府予算は各省と同格の大蔵省によって編成されている。しかし、いずれの国の場合でも、政府予算の編成、あるいはその実質的な前段階というべき公共支出計画の策定の作業は、最終段階において大統領・首相に、あるいは閣議に持ち上げられ、そこで政治決着が図られている。

予算編成をほぼ全面的に大蔵省主計局に託してきた日本の従来の方式は、昭和の初頭以来続いてきた伝統である。・・・真に重要な論点は、予算査定機関の組織上の位置づけではなく、閣僚を初めとする政治家たちが予算編成過程にどこまで実質的に介入しようとするかにある。実は各省庁の側が概算要求をまとめる段階においても、大臣はそれほど積極的な役割を果たしてこなかったのである。」

建林・曾我・待鳥（2008）は、第二次大戦後の日本の官僚について、議院内閣制であるにもかかわらず、内閣（大臣）からの統制と族議員からの統制という形で二重の統制を受けていたとする（複線化した委任構造）。そのうえで、日本の官僚制には、内閣（大臣）に対する自律性の高さ、族議員に対する自律性の低さと選好の一致、能力の高さを保持する仕組み、に特徴があったとする。しかし近年は、官僚の内閣に対する自律性が低下する一方で、官僚への族議員からのコントロールも低下しつつあると指摘する。1990年代に選挙制度改革に始まる統治機構の再編で、与党議員・内閣・官僚の関係がウェストミンスター型（英国型）の議院内閣制に近づけられたからである²¹⁵。

²¹³ 建林・曾我・待鳥（2008）114-116。建林・曾我・待鳥（2008、201頁）は、官僚の自律性を、「官僚が有権者から選出された政治家から離れ、自らの選好に基づいて意思決定を行い、行動すること」とし、「国民から同じく委任を受ける代理人である政治家と比べると、ある種の「非民主的」な側面を持つ」が、「政治家がいかに官僚のコントロールをするかによって多様なものとなる」としている。

²¹⁴ 西尾（2001）343-344頁。

²¹⁵ 建林・曾我・待鳥（2008）225-234頁。田中（2015、13頁）は、「多くのOECD諸国で独立財政機関が設立されているが、その組織・位置付け・機能等は当該国の政治経済状況を反映して多種多様である。な

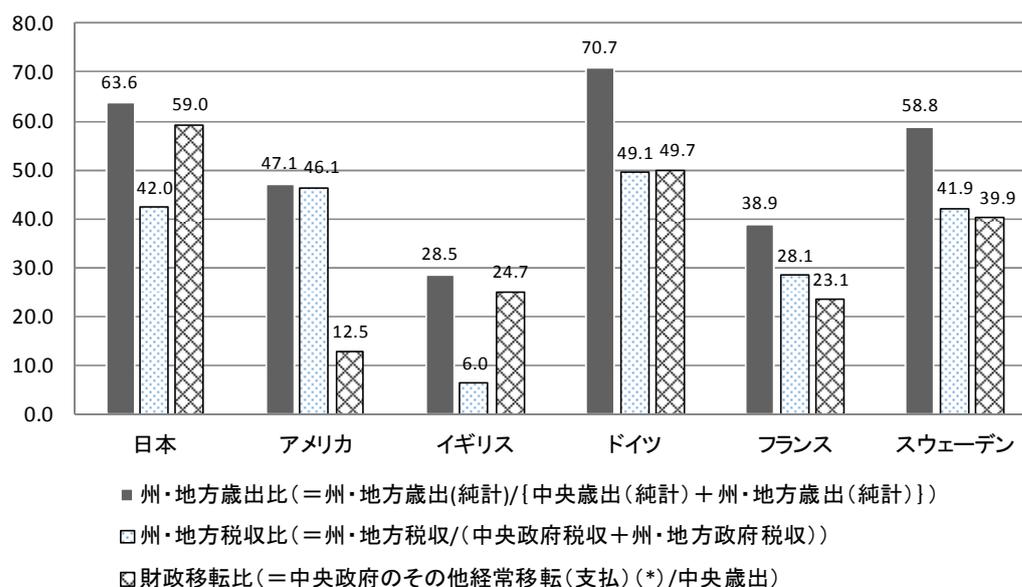
このような状況の下でも、依然として日本では予算・決算、とりわけ決算に対する政治家のコミットメントの低さが指摘される要因は何か。本実態調査報告書では追究することは叶わなかった。行政学や政治学等の知見を踏まえた分析が、課題として残されている。

(7) マクロ予算編成への地方財政への影響：重層的構造への配慮

本実態調査報告書で着目してきたように、中央政府のみに焦点を絞ると、イギリスもスウェーデンもマクロ予算編成を行い、それらがミクロ予算編成に影響を受けるという点では同じ方向性にあるように見える。

しかし、中央政府と地方政府との財政関係、いわゆる政府間財政関係から見ると、中央政府によるマクロ予算編成が、両国の地方財政に与える影響は、著しく異なる。端的に言えば、【図 2】に見られるように、イギリスとスウェーデンの地方財政は、財政規模や自主財源の規模、そして財政移転の規模等、その構造が著しく異なっているからである²¹⁶。

【図 2】 地方財政と財政移転の国際比較（一般政府：2012 年）



(*) 社会保障基金への支払いも含む。

(資料) 関口編 (2016) 序図-2.

イギリスは、中央集権的財政構造のもとで、政治権限の分権化を行ってきたといえる。地方財政の構造を見ても、規模が著しく小さい中でも、歳入（独自財源）が極めて少ない状況となっており、結果として中央政府からの「財政移転」が大半である。つまり、中央

かでも、予算編成について政府が強い権限を有しているウェストミンスター諸国で独立財政機関の導入が進められていることは興味深い。これは政府への権限集中を是正するものと解釈できる」としている。

²¹⁶ 関口編 (2016)。

政府からの「財政移転」が大半であることから、中央政府によるマクロ予算編成の影響を、地方財政が非常に強く受ける構造にある。

スウェーデンは、政治的にも財政的にも分権的構造にある。地方財政の構造を見ても、規模が大きい中で、その規模に見合うような税収（独自財源）が与えられている。つまり、地方政府の独自財源が多く中央政府からの「財政移転」は比較的少ないことから、中央政府によるマクロ予算編成の影響を、地方財政があまり受けない構造となっている。

これに対して日本の地方財政はどうか。日本の地方税収の割合は地方税収が極めて少ないイギリスよりは高く、また 1990 年代以降の地方分権推進に伴う税源移譲の改革等によってスウェーデンと同程度になっている。

一方、日本の地方歳出の割合は、単一国家のイギリスやスウェーデンと比較しても相対的に見て高い。さらに、日本は州が主権を留保しているアメリカやドイツのような連邦国家ではない。にもかかわらず、連邦国家と比べても、地方政府の歳出の比重が高い。

結果として、日本は、中央政府支出に占める「財政移転」の割合が他国に比して高くなっている。このことは、日本では地域社会のニーズを充足する公共サービスの需要に対して、地方政府が地域社会から調達する地方税の水準が見合っていないため、地方政府はその財源を中央政府からの財政移転や地方債発行に求めていることを示唆している²¹⁷。このような状況の中で、中央政府によるマクロ予算編成が強く意識された際には、地方財政にどのような影響があるのだろうか。

日本には、マクロ予算編成の数値として位置づけ可能なプライマリー・バランス、さらにはメゾレベルでの地方財政計画、そして各地方自治体によるミクロ予算編成という仕組みが、現時点でも存在している。したがって、これらの有機的な連携と、それぞれの統制メカニズムにおける力点に関する議論及び合意形成も、今後求められるようになると思われる。

²¹⁷ 神野（2007）295-297 頁。

参考文献

<はじめに>

大島通義 (2013) 『予算国家の<危機> - 財政社会学から日本を考える』 岩波書店。

加藤芳太郎 (2008) 『予算論研究の歩み』 敬文堂。

関口智編 (2016) 『地方財政・公会計制度の国際比較』 日本経済評論社。

田中秀明 (2013) 『日本の財政：再建の道筋と予算制度』 中央公論新社。

宮島洋 (1989) 『財政再建の研究－歳出削減政策をめぐる－』 有斐閣。

横田茂 (2009) 「予算論の現代的課題」『関西大学商学論集』 第 53 巻 6 号。

<第一部 イギリス>

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, CIPFA (2012), *Guide to Central Government Finance and Financial management*.

Department for Transportation (2014), *Department for Transportation Annual Report and Accounts 2013-14*.

TM Treasury (2012), *Whole of Government Accounts year ended 31 March 2011*.

TM Treasury (2013), *Whole of Government Accounts year ended 31 March 2012*.

TM Treasury (2014), *Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013*.

TM Treasury (2015), *Whole of Government Accounts year ended 31 March 2014*.

HM Treasury (2016), *Public Expenditure Statistical Analyses 2016, July*.

Jones, Rowan (2002) “United Kingdom,” in Klaus Lüder and Rowan Jones, *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft.

National Audit Office (2012), *Annual Report 2012*.

National Audit Office (2014a), *Understanding central government's accounts*.

National Audit Office (2014b), *Departmental Overview The Performance of the Department for Transport 2013-14*.

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD (2017), *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*.

東信男 (2006) 「イギリスにおける公会計制度改革の検証－効果と課題－」『会計検査研究』 第 34 号。

東信男 (2012) 「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況－財政統制に焦点を当てて－」『会計検査研究』 第 45 号。

大森明 (2012) 「政府会計におけるミクロとマクロの連携-イギリス政府における取組み」『平成 23 年度海外行政実態調査報告書』 会計検査院。

岡橋準 (2001) 「英国～政府のあり方をめぐる絶え間ない挑戦」 財務省財務総合政策研究所

- 『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—英国、NZ、豪州、カナダ、スウェーデン、オランダの経験』。
- 岡久慶（2015）「イギリスにおける独立財政機関創設—イギリスの 2011 年予算責任及び会計検査法—」『外国の立法』 263 号。
- 萩原真由美（2016）「英米独仏の補正予算制度」『調査と情報』 904 号。
- 片山信子（2004）「アメリカ・イギリス・ドイツの会計検査院と決算審議」『調査と情報』 434 号。
- 加藤芳太郎（1964）「政府予算と国民経済予算」島恭彦・林栄夫編『財政学講座 第 2 巻 財政政策の理論』有斐閣、第 2 章。
- 河島太朗（2011）「イギリス 2011 年予算責任及び会計検査法の制定」『外国の立法』7 月号。
- 河島太朗（2013）「イギリス会計検査院の機構改革—2011 年予算責任及び会計検査法（会計検査関係）—」『外国の立法』 256 号。
- 窪田修編（2016）『図説 日本の財政（平成 28 年度版）』東洋経済新報社。
- 小村武（2016）『予算と財政法（5 訂版）』新日本法規。
- 財政制度等審議会・財政制度分科会（2003）「公会計に関する海外調査報告書（イギリス）」資料 2（6 月 30 日）。
- 財務省主計局（2006）「諸外国における公会計の現状及び財務情報の活用状況（未定稿）」資料 4（12 月 1 日）。
- 財政制度等審議会・財政制度分科会（2014）「海外調査出張報告（英国）」資料 2（4 月 16 日）。
- 衆議院調査局（2007）「議会と会計検査院、オンブズマン—委員会の調査・審議における行政監視機関の活用—」『調査レポート』 Vol.3。
- 関口智（2014）「イギリス地方財政・公会計制度とマーズ・レビューの地方税改革案」『地方財政』第 53 巻第 10 号。
- 関口智編（2016）『地方財政・公会計制度の国際比較』日本経済評論社。
- 田中秀明（2011）『財政規律と予算改革-なぜ日本は財政再建に失敗しているのか』日本評論社。
- 田中秀明（2013）『日本の財政：再建の道筋と予算制度』中央公論新社。
- 内藤亜美・遠藤敦夫（2014）「オランダ、英国及びスウェーデンにおける政策評価制度—海外派遣報告②—」『立法と調査』 No.353。
- 西尾勝（2001）『行政学（新版）』有斐閣。
- 野澤大介・日比規雄（2012）「英国、フランス及びドイツにおける決算審査等の実情—海外派遣報告—」『立法と調査』 335 号。
- 原俊雄（2006）「イギリス公会計制度改革の現状—資源予算の導入・運用状況を中心として—」『平成 17 年度会計検査院海外行政実態調査報告書』会計検査院。
- 松浦茂（2008）「イギリス及びフランスの予算・決算制度」『レファレンス』 5 月号。

松浦茂（2015）「米英独仏の決算制度」『調査と情報』863号。

有限責任監査法人トーマツ（2015）「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」『平成26年度会計検査院委託業務報告書』会計検査院。

<第二部 スウェーデン>

Ekonomistyrningsverket, ESV (2001), *Accrual Accounting in Swedish Central Government*.

Ekonomistyrningsverket, ESV (2013), *Financial information of good quality, in time and for multiple uses - the Swedish experience*.

Finansdepartementet(2012), *Årsredovisning för staten 2011*.

Finansdepartementet(2016a), *Årsredovisning för staten 2015*.

Finansdepartementet (2016b), *Riksrevisionens rapport om granskningen av skrivelsen Årsredovisning för staten 2015*.

Ministry of Finance (2010), *The Swedish Fiscal Policy Framework*.

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.

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD. (2017), *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*.

Regeringskansliet (2008), *The central government budget process*.

Regeringskansliet (2012), *Annual Report of State-Owned Companies 2011*.

Riksgälden (2012), *Årsredovisning 2011*.

Riksrevisionen (2012), *The Swedish National Audit Office-the independent auditor of the state*.

Riksrevisionen (2016a), *Revisionsberättelse för Myndighetens namn Ange år*.

Riksrevisionen (2016b), *Riksrevisionens redogörelse för granskning av Årsredovisning för staten 2015*.

Riksrevisionen (2016c), *Granskning av Årsredovisning för staten 2015*.

Riksrevisionen (2016d), *Revisionsberättelse för Myndighetens för kulturanalys 2015*.

Swedish National Audit Office (2012), *Annual Audit Plan 2011/2012*.

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。

井樋三枝子（2014）「【スウェーデン】 議会法全面改正」『外国の立法』11月号。

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

加藤芳太郎（1964）「政府予算と国民経済予算」島恭彦・林栄夫編『財政学講座 第2巻 財政政策の理論』有斐閣、第2章。

財政制度等審議会・財政制度分科会（2014）「海外調査出張報告（スウェーデン）」資料 5（4月16日）。

衆議院調査局（2007）「議会と会計検査院、オンブズマン委員会への調査・審議における行政監視機関の活用―」『調査レポート』Vol.3。

関口智・伊集守直・木村佳弘（2015）「スウェーデン中央政府の予算・決算と公会計制度」『立教大学経済学研究』第68巻第4号。

関口智編（2016）『地方財政・公会計制度の国際比較』日本経済評論社。

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」財務省財務総合政策研究所『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―英国、NZ、豪州、カナダ、スウェーデン、オランダの経験』。

田中秀明（2011）『財政規律と予算改革-なぜ日本は財政再建に失敗しているのか』日本評論社。

田中秀明（2013）『日本の財政：再建の道筋と予算制度』中央公論新社。

内藤亜美・遠藤敦夫（2014）「オランダ、英国及びスウェーデンにおける政策評価制度―海外派遣報告②―」『立法と調査』No.353。

西尾勝（2001）『行政学（新版）』有斐閣。

間柴泰治（2004）「短信：スウェーデン 2002 年統治法の改正と王国検査院の創設」『外国の立法』220号。

間柴泰治（2005）「スウェーデンにおける国の会計検査機関の改革―議会検査官・会計検査局から王立検査院へ―」『外国の立法』223号。

樋口修（2015）「スウェーデンの予算制度と財政ガバナンス」『外国の立法』263号。

<むすびにかえて>

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, CIPFA (2012), *Guide to Central Government Finance and Financial management*.

Ekonomistyrningsverket ,ESV (2013), *Financial information of good quality, in time and for multiple uses - the Swedish experience*.

TM Treasury (2015), *Treasury Minutes -Government responses on the Thirtieth, the Thirty Fifth, the Thirty Seventh, and the Forty First to the Fifty Third reports from the Committee of Public Accounts: Session 2014-15*.

井手英策（2012）『財政赤字の淵源―なぜ巨額の財政赤字が形成されたのか』有斐閣。

大塚宗春（2012）「公会計・監査の課題」『商学研究科紀要（早稲田大学大学院）』第74巻。

岡久慶（2015）「イギリスにおける独立財政機関創設―イギリスの 2011 年予算責任及び会計検査法―」『外国の立法』263号。

会計検査院（2017）『会計検査のあらまし（平成28年会計検査院年報）』。

小村武（2016）『予算と財政法（5訂版）』新日本法規。

- 財政制度等審議会・財政制度分科会（2014）「海外調査出張報告（英国）」資料 2（4 月 16 日）。
- 神野直彦（2007）『財政学（改訂版）』有斐閣。
- 関口智編（2016）『地方財政・公会計制度の国際比較』日本経済評論社。
- 高安健将（2011）「動揺するウェストミンスター・モデル？ —戦後英国における政党政治と議院内閣制—」『レファレンス』12月号。
- 建林正彦・曾我謙悟・待鳥聡史（2008）『比較政治制度論』有斐閣アルマ。
- 田中秀明（2015）「独立財政機関を巡る諸外国の動向と日本の課題」ECO-FORUM, Vol. 31, No. 1。
- 総務省（2014）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（参考資料）』。
- 中西一（2011）「リスクアプローチによる政府財務諸表監査と会計検査院の役割」『会計検査研究』第44号。
- 西尾勝（2001）『行政学（新版）』有斐閣。
- 原田周三・石井直一（2002）『決算制度精説（9訂版）』新日本法規。
- 有限責任監査法人トーマツ（2015）「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」『平成 26 年度会計検査院委託業務報告書』会計検査院。

付録 調査日程

平成 28 年 9 月 12 日(月)

イギリス会計検査院 (National Audit Office: NAO)

Mr. Nick Bateson, Director for Whole of Government Accounts and Financial Regulations

Mr. Alex Kidner, Parliamentary Relations

9 月 13 日(火) 午前

イギリス財務省 (Her Majesty's Treasury: HM Treasury)

Ms. Orietta Barbari, Estimates Advisor

Mr. Gary Hansman, Estimates Advisor

Mr. Steven Melbourne, Estimates Advisor

9 月 13 日(火) 午後

イギリス勅許公共財務会計士協会 (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: CIPHA)

Ms. Gillian Fawcett, Head of Government Faculty

9 月 14 日(水) 移動

9 月 15 日(木) 午前

スウェーデン財務省(Swedish Ministry of Finance)

Mr. Jonas Norlin, Deputy Director, Economic Affairs Department

Mr. Karl Gutberg, Desk Officer, Budget Department, Division for Budget Totals

9 月 15 日(木) 午後

スウェーデン会計検査院 (Swedish National Audit Office)

Mr. Peter Danielsson, Director, Performance Audit

Ms. Charlotte Ehrengren, Financial Auditor

9 月 16 日(金)

スウェーデン財政運営庁 (Swedish National Financial Management Authority)

Ms. Pia Heyman, Head of Department

Mr. Mikael Marelius, Senior Adviser

Ms. Kikki Johansson, Head of Unit

海外行政実態調査報告書