

## アイスランドにおける公会計制度改革

佐々木隆志

はじめに

1990年代初頭、国家財政が警戒水準に達したアイスランドでは公会計改革が進められた。また、それと並んでさまざまな規制緩和等が行われ、財政の建て直しに成功した。

アイスランド国民の生活水準や教育水準は日本並みに高く、インターネットの家庭普及率も、2年前ですでに全世帯の50%を越えている。島国である点、自前の軍隊を持たず、米軍に防衛面を依存し、国内に大きな米軍基地がある点、政治的実権を持たない象徴的な大統領と、議院内閣制を有する点など、日本との共通点は多々存在しているように思う。この国の公会計制度ならびに制度改革のやり方に学ぶべき点は多い。

ところで一方、わが国の公会計システムに対しては、近年、さまざまな問題点が指摘され、その改革が叫ばれるようになっている。それは、明治時代に現行の公会計システムが制度化されて以来連綿と、国や地方公共団体が現金主義・単式簿記を墨守し続けていることに対する批判、そして発生主義・複式簿記（いわゆる企業会計方式）を導入すべきだとの主張であるといつて良い。そして、この企業会計方式導入の一環として貸借対照表（バランス・シート）を作成し、公的部門の財政状態を表示しようという試みは、すでにいくつかの地方公共団体や財務省によって行われている<sup>1)</sup>。

わが国における従来型の公会計の基礎は、明治22年（1889年）に制度化された、収支計算書を基調とする「官庁会計」（プロシャ官庁簿記を起源とするドイツの

カメラル〔官庁簿記<sup>2)</sup>〕である。すなわち、単式簿記とか現金主義会計と呼ばれる記帳方式に基づいて日々の会計処理を行い、年度中の収入と支出を対置した収支計算書を作成するというものである。これを当初予定されていた予算(収入と支出の予定項目と予定金額)や次年度の予算と並べて表示するという形が、わが国の多くの公的部門における、いわゆる決算書であるということができよう。

一方、米英等においては、政府会計(government accounting)に発生主義会計や複式簿記がすでに導入されている。米英だけではなく、オーストラリア、カナダ、フィンランド、フランス、ドイツ、アイスランド、イタリア、マレーシア、ニュージーランド、スウェーデン、スイス、タンザニアにおいても同様である<sup>3)</sup>。

とりわけイギリス、オーストラリア、オランダ、ニュージーランドにあっては会計処理に発生主義・複式簿記を導入するだけでなく予算にも発生主義を導入しており、アイスランドはそれに準じた公会計システムを取り入れている。筆者は、こうした先進的な改革が行われた国の一つであるアイスランドの公会計制度について調査した<sup>4)</sup>。この調査では、アイスランド財務省を訪れて、アイスランドの近年の公会計制度改革について調べるとともに、アイスランド会計検査院の検査の概要、業績検査の状況などについて、インタビューを行った。また通訳をお願いした稲葉隆子 Jonsson 氏が、アイスランド中央銀行に勤務していることから、中央銀行でも若干のインタビューを行うことができた。本稿は、この調査におけるインタビューおよび収集資料に基づいてまとめたものの一部である<sup>5)</sup>。

## 第1節 アイスランドにおける公会計—財務報告制度改革

### (1) 概要

1990年、財務報告委員会<sup>6)</sup>は財務大臣に対し、政府の財務報告システム全体を見直すべきであるとの提言を行った。財務大臣はこの提言を受け入れ、同委員会は、その後、このプロジェクトに取り組んできた。その作業を促進するため、同委員会は、具体的問題に取り組む4つのタスクフォースを設置し、かつ必要に応じて関係する経済省庁の官僚からの支援を取り付けた。さらに同委員会は、さま

さまざまな国際機関と一部の外国政府からこのテーマに関する情報を収集した。

財務報告委員会はそれぞれ財務省、国家会計庁、会計検査院、統計局、アイスランド中央銀行および国立経済研究所を代表する6人の委員で構成されているが、その提言の主なものは、大きく次のようにまとめられる。

- 1 財務報告は、可能な限り財務情報の定義、分類および提示に関する国際指針を遵守すべきである。
- 2 財務報告は、それが妥当な場合には、民間部門の財務報告方法を考慮すべきである。
- 3 財務報告は、修正発生主義に基づいたものとすべきである。
- 4 政府機関は次の5グループに分類する。  
グループA：中央政府（国）      グループB：非金融公営企業  
グループC：貸出機関      グループD：金融機関  
グループE：共同保有機関（ジョイント・ベンチャー<sup>7)</sup>
- 5 収益（歳入）は国際指針にしたがって定義する。
- 6 費用（歳出）は従来同様、行政単位別・経済部門別に分類する。
- 7 資産・負債計上を重視する。
- 8 グループBおよびグループCに属する機関は民間企業が実施している手法にしたがって実施する。
- 9 グループDおよびグループEに属する機関に関する重要な財務情報は、特別報告書の中で示す。
- 10 国が資金の大半を拠出している非営利機関には、政府の財務諸表の中を含めるため、それぞれの財務諸表を提出させる。
- 11 予算書は発生主義で表示するが、現金主義でも表示する。
- 12 予算書にはグループABC機関に関する情報を示す。
- 13 中間財務報告は現金主義の月次報告書と発生主義の半期報告書に基づく。

## (2) 改革の主な理由

こうした改革は、時代の流れによるものといえる。情報技術と財務方向の手法が近年大きく発展した。したがって、たとえば公務員を対象とした年金会計にお

ける将来の保険数理上の予測値を定期的に報告することが可能となり、現金主義でなく発生主義を採用することが可能となった。そうした中、アイスランドにおける財務報告改革の主な理由は、次のようである。

- 1 政府支出の規模が大きくなり、政府の活動が経済に与える影響を明確で総合的な方法で報告することが必要となった。
- 2 アイスランドでは、財源の配分を従来は2種類の予算によって配分してきたが、それをやめて、一種類にすることにした。そのことに関連して会計システムを改革する必要があった。
- 3 1989年に年金債務を計上して以来、負債の計上が完全に行われるようになったが、その他の負債も含め、それが金利と金融市場に影響を与えるため、国の負債を明確な方法で計上することが重要となった。
- 4 国が行った保障と公約をいかに果たすか、という問題を解決するためには、現金収支だけではなく総合的な財務報告が必要である。
- 5 各政府機関の業績を比較可能な形で判断するため、財務報告が重要である。以上のような理由により、アイスランドの公会計改革は行われた。

### (3) 国際比較性

アイスランドでは、財務報告が国際比較性を十分に満たすことを重視した。国際連合 (UN)、経済協力開発機構 (OECD)、国際通貨基金 (IMF)、各種の北欧機関および EU 統計局などの国際機関にアイスランドは加盟しているが、これらの機関は加盟国にデータを要求している。この場合、加盟国の報告方法を統一することが求められる。

また、これらの国際機関に対する報告書は、債券の格付けや融資期間延長決定を行う場合などに国際金融市場で利用されているため、国際比較可能な様式が重要であるとの認識に達した。

### (4) 改革の目的

財務報告システムに次のような性質を持たせることを改革の目的とした。すなわち、①包括性、②内部的統一性、③財務管理可能性、④予算と実績の比較可能性、⑤国際比較性である。

## 第2節 財務報告に関する原則

### (1) 大前提

政府の財務報告システムにとって重要なことは、各機関とその業務を統一的に定義・分類し、取り扱うことである。これは次のような方法により実現可能であるとされた。

- 1 財務報告は可能な限り国際指針に準拠すべき
- 2 財務報告は可能な限り企業の財務報告手法を参考にすべき
- 3 予算書と財務諸表は、修正発生主義と現金主義の両方に基づいたものを作成すべき

### (2) 国際的な指針

国連、国際通貨基金、および経済協力開発機構の3機関が政府の財務報告に関する指針を公表している。これらの指針を統一化する動きとしては、国連の国民経済計算体系（SNA）の第3次見直しがある。この第3次見直し版は、国連、国際通貨基金、経済協力開発機構以外にも世界銀行や欧州連合（EU）の協力によって作られたため、アイスランドはこの統一的な基準を参考にしている。ただ、特定の事項の取り扱いはUN、IMF、OECDで異なっていることがある。それは、三者の目的が異なるためである。財務報告委員会は、該当する国際指針が存在する限りにおいて、当該指針に準拠すべきであるとした。

### (3) 企業の財務報告方法

政府の財務報告システムは、完全に民間の手法に基づくわけにはいかない。ただ、そうした企業会計の手法は、政府の財務報告に際しても有用であり、またある特定の政府機関を、同様な民間機関と比較する際にも、企業会計の手法は、公会計にとって有用である。

### (4) 現金主義と発生主義

現金主義とは、現金が動いた時点で収益・費用を認識し、発生主義とは発生した時点で収益・費用を認識する基準である。

アイスランドでは、予算は発生主義と現金主義の両方で作成されている。歳

出・歳入が発生した時点で出納も生じるのであれば、現金主義による計上は国の財政状態を正しく示すことになろう。しかし、発生時点と出納時点にはタイムラグがあるのが普通である。したがって、発生主義の方が、国の業務内容や財政状態を、より正確に把握できるものであることは間違いない。ただし、発生主義は現金主義に較べて複雑で、面倒な会計処理を要する。

#### (5) 資産と償却

日本をはじめとして、発生主義会計や発生主義予算を公会計に取り入れていない国々では資産の計上が行われていない。

アイスランドでは、金融資産に加えて「国が保有するグループ A 以外の機関」の株式はそのすべてを資産として計上し、必要に応じて再評価すべきであると考えられている。ただし、有形固定資産は計上せず、購入時に支出として計上すべきであるとされている。

この点は、企業会計方式やいわゆる発生主義会計と異なる部分である。

民間との比較を重視する場合、固定資産の計上・減価償却費の計上は必要となるが、国の損益計算書の中で減価償却費を計上することはあまり意味のあることではないと思われる。その理由は、公会計システムそれ自体が、税をどのように配分したかを示すことに最大の目的を置くものであることに求められよう。

ニュージーランド、オーストラリアおよびイギリス以外の国では全面的に発生主義を採用していないことから、アイスランドでも有形固定資産および減価償却費の計上を現段階では採用しないこととした。

なお、計上されていないすべての資産についても記録はきちんと作成し、その資産を使用する行政単位ごとに分類することは行われている。各機関の財務諸表に減価償却を反映させることは可能となっている。

#### (6) 実質金利と物価に関する調整

アイスランドにおいては、わが国とはだいぶ異なる利息の計上法を採用している。

企業において、名目利息ではなく実質利息のみが費用として計上されるのである。これは、アイスランドのインフレ率が非常に高い時点で考案されたもので、

借入金が物価スライド方式で返済されることが多いことに依るものである（というより、名目金額で返済されることはほとんど考えられないとのことである）。

なお、物価水準は毎月発表され、国民は月次ごとに借入金の返済額（受取額）を確定することができる。さらに元本のみならず利息も物価調整されることになる。

わが国では、もちろん、借入金物が物価水準の変動に応じて調整されることはないため、たとえば借金がある場合に（個人ばかりではなく法人や政府も）インフレを望むという思考が見られるが、アイスランドでは、ほとんどの場合、インフレになると借入金の名目額も大きくなり、その意味では物価の変動に債権債務が（実質的に）影響されないのである。

アイスランドではしたがって、物価スライドの借入金の実質利息を費用として計上し、物価スライド方式ではない借入金の利息は名目額で費用とする。また、物価スライド方式の借入金の調整差額は資本勘定で行う。

この方式は、アイスランドが欧州経済地域（EEA）に加盟した後も認められるかどうかはわからないため、公会計ではそうしたアイスランド独特の方法は採っていない。

#### (7) グロス・ベース（総額主義）とネット・ベース（純額主義）

アイスランドでは、さまざまなものをネット・ベースで報告する傾向があったが、それは変更されるべきであるとされた。純額主義は、さまざまな内容を隠すことになるし、政府の活動を過小評価し、国際指針にも合致しないからである。

### 第3節 国の歳入（収益<sup>8)</sup>）

#### (1) 前提

国の収入（歳入）の定義と分類は、国際通貨基金（IMF）および経済協力開発機構（OECD）の指針に準拠する。したがってアイスランドの数値は、何らの調整をすることなしに IMF および OECD の数値と比較可能である。

#### (2) 歳入の定義と分類

政府が徴収するすべての収入を含めるため次のような定義がなされる。

- ・法律に基づいて徴収されるすべての税金と手数料
- ・すべての業務収入、資本収入、移転収入、およびグループ A の機関が徴収するすべての手数料

これを、報告目的の場合は次のように分類する。IMF および OECD の指針に基づくものである。

1 税金収入 2 業務収入 3 資産売却 4 資本移転

1 の税金収入は、対応するサービスを提供することなく、法律に基づいて個人と企業に付加される税金を意味している。ほとんどの税金はこのグループに分類される。

2 の業務収入は、個人と企業が必要とし、政府機関のみが提供するサービスの見返りとして、個人と企業が支払う手数料を意味する。パスポートや運転免許証の発行などのサービスの見返りなどが例である。

3 の資産売却は、固定資産や過剰な棚卸資産、土地、各種天然資源の売却収入を意味する。グループ A 以外の機関の株式の売却収入をも意味する。

4 の資本移転は、国が非中央政府機関から受け取る返済不要の資本移転を意味する。

(3) 租税支出

税を徴収する際に生ずる支出は、従来はマイナスの租税収入として報告される傾向にあったが、納税者の納税義務と直接関連しているもの以外は支出として報告すべきであるとされた。

(4) 回収不能税債権の償却

納税者が破産した場合などの償却される税債権は、マイナスの収入として計上されていたが、国際指針（国連の SNA）に合わせて支出として計上することとした。

(5) 公会計制度改革の影響

以上のような改革は、収入および支出の金額に大きな影響を与えることになる。

- ・国の収入が包括的に定義された結果、従来は報告されなかった各種の税・手数料等が含まれることになり、報告される収入額が大幅に増加した。当然、

報告される支出も増加することになった。

- ・マイナスの収入、マイナスの支出として扱われてきた項目をそれぞれ支出・収入として報告する結果、やはり収入・支出額は増加した。

#### 第4節 国の歳出（費用または支出）

##### （1）前提

歳出を報告する目的は、政府の税金収入がどのように利用されているか、また、政府が経済にどのような影響を与えているかを明らかにすることであるとされる。政府活動が経済に与える影響は、政府の財務報告の中で十分に明らかにできるものではないが、より明確にそれを把握することは可能である。

政府の財務報告システムは国の財政状態、および国と他の機関との相互関係を明らかにするものであるべきである。つまり、政府の財務報告システムは国と他の機関との間のキャッシュ・フローを明らかにする必要がある。

こうした考え方によって、アイスランドの財務報告の主眼は、経済活動に対する重要性に基づいて歳出を分類し、かつすべての政府機関の活動を網羅することに置かれている。

##### （2）歳出の分類

政府の歳出に関しては、行政単位別分類、機能別分類、経済部門別分類がなされる。

###### 1 行政単位別分類

各行政単位（省庁）別の支出を示す分類である。

###### 2 機能別分類

この分類は、一定期間における特定の活動の支出傾向を明らかにするものであり、政府の政策アジェンダの優れた指標となるものである。この分類を行うと、国際比較が可能になり、かつ政府の行政部門の組織変更による影響を受けない。なお、アイスランドでは、国連の「政府機能の分類」に基づいた機能別分類システムを採っている。

### 3 経済部門別分類

この分類は、公的部門・民間部門の各機関に関して、政府の支出が消費あるいは投資のいずれに対してなされているのか、を示すものである。資本助成なのか利益助成なのかを明確にするものといえる。

## 第5節 予算書および財務諸表と国の貸借対照表

### (1) 予算書

政府の財務報告の目的は、国会と国民に対し、政府の業務と財政状態を明確に示すことにある。財務報告は、財務管理・統制のための重要な手段でもある。従来の予算書と財務諸表の様式は、政府の業務が現在より少なく、単純だった時のものであり、現在の状況には合っていない。したがって予算書と財務諸表の様式を改善して両者に統一様式を採用し、両者を比較可能なものとした。

- 予算は発生主義とするが、現金主義による情報も示す。
- グループ A—C 機関に関しては、予算書と財務諸表において報告を行う。グループ D および E 機関に関する要約的な財務情報を財務諸表において示す。
- 予算書と財務諸表の様式を統一化する。表示は可能な限り企業会計のものを基準とする。
- 非グループ A 機関の財務報告は、民間部門の財務報告手法を基準とする。グループ B および C 機関の損益計算書、貸借対照表およびキャッシュ・フロー計算書はグループ D および E 機関の主要な財務指標と共に、国の財務諸表の中に示す。

### (2) 財務諸表

アイスランドの「国の財務諸表」は、可能な限り明快なものとするため、企業会計におけるそれらと同様のものとする事とされた。すなわち、損益計算書、貸借対照表およびキャッシュ・フロー計算書の3つの主要財務諸表を作成することとなった。

損益計算書は、特定の年度に発生した収益（収入または歳入）と費用（支出または歳出）を示すものであり、貸借対照表は、各年度末における国の資産・負債

を示すものである。この場合、資産と負債の差額は資本金である。そしてキャッシュ・フロー計算書は、営業活動、投資活動および財務活動によるキャッシュ・フローを示すものである。

### (3) 国（グループ A）の貸借対照表

アイスランドの財務報告委員会は、国際通貨基金と国連が作成した国際指針に準拠したものとなるように財務報告に関する提言をとりまとめたが、これらの指針は貸借対照表には適用されないため、かなりの程度、企業会計における財務報告基準に準拠したものとなった。

政府の貸借対照表と企業の貸借対照表とは、目的が異なるため、内容も異なる。

既述のように、そのもっとも大きな違いは、国の貸借対照表には有形固定資産が収容されず、購入された年度の損益計算書上の費用として処理されるという点である。したがって、国の資本と企業の資本は異なる定義がなされていると考えて良い。

### (4) 資産の定義（報告目的）

#### 1 流動資産

現金預金、未収金、および1年以内に実現（現金化）されるその他の資産が含まれる。大きな下位分類としては、現金預金、未収金（売掛金を含む）、未収税、次年度返済予定融資、未収利息など。

#### 2 長期貨幣性資産

長期的に保有する金融資産、すなわち、1年を超えた将来に実現（現金化）する金融資産を、長期貨幣性資産と呼ぶ。

#### 3 非グループ A 企業の持分証券

有限責任会社その他の非グループ A 機関に関する国の（株式保有により生ずる）持分であり、株式とその他の株式と国際開発銀行に関する持分がある。

株式は取得原価で計上し、物価水準の変動に応じて毎年再評価する。また、財務諸表を作成する際には時価を把握し、時価が原価を大きく下回り、かつその減価が一時的な正確のものではない場合、損失を損益計算書に計上し、資産を償却しなくてはならない。

その他の株式には、グループ B-E の各機関に対する国の持分が含まれる。物価水準の変動に応じて変動する(変動させる)。

国際開発銀行に関する(株式)持分のうち、この銀行が解散した場合に返済される株式は資産として計上される。各年度末に、物価水準の変動に応じて再評価する。(返済されない支払金は、費用とする)

#### (5) 負債および資本の定義(報告目的)

##### 4 流動負債

1年以内に返済される負債である。たとえば当座借越、還付予定の税金、未払費用、未払金、国債など。長期債務の次年度返済分もここに含まれる。

##### 5 固定負債

満期まで1年を越えるすべての負債。ここには年金債務が含まれる。これは、国が、(まだ資金が十分には手当てされていない)公務員退職プランの資金を保証していることにより、国の債務として認識されるものである。1989年の国の財務諸表に年金債務が初めて計上された。

##### 6 資本金

各年度の資産・負債差額は、為替レートの再評価および物価調整を行った上で資本勘定に計上する。

(4)および(5)の資産および負債は「中央政府(グループ A)の貸借対照表」のような形の貸借対照表を構成する。これがアイスランド中央政府の貸借対照表ひな形である。

中央政府(グループ A)の貸借対照表

1 流動資産	4 流動負債
現金預金	5 固定負債
未収金	6 資本金
その他の流動資産	
2 長期貨幣性資産	
3 非グループ A 機関の株式	

## (6) 有形固定資産台帳

貸借対照表に計上されていない有形固定資産の台帳は重要である。しかし、国のすべての有形固定資産台帳は、従来作成されていなかった。そこで、計上されていない国の資産に対する統制を強化する目的でこの台帳を作成することとなった。各省庁が保有している未計上資産を見直すように要請し、実質的に民間の貸借対照表における有形固定資産と同様の記録が残るようにした。

この台帳には、貸借対照表に計上されていないすべての資産が計上される。土地、建物および天然資源に関する権利は従来からコンピューターで管理されていたが、それ以外の主要項目としては、自動車、機械、家具、コンピューター、事務用機械、機器およびその他の資産などがある。

この登録簿は、未計上のすべての資産に関する包括的なリストになるものであり、この台帳を作成する法律上の義務を各省庁に負わせた。この台帳は資産を使用・管理する行政単位(省庁)別に分類し、この合計は、国が所有するすべての未計上資産ということになる。この台帳は、各省庁の減価償却費を見積もるための基礎として使用することができ、その結果、各省庁の財政状態を民間企業のそれと比較することが可能となる。

### おわりに——公会計制度改革の財務的影響——

1995年に行われた以上のアイスランド公会計制度改革が、財務に与える影響はいかなるものであろうか。この財務報告委員会の提言は、次の4点に要約することができる。

- 1 さまざまな取引をネット・ベース(純額主義)で計上することを廃止した。
- 2 新たに政府機関を包括的に定義し、さまざまな機関を初めて財務報告システムの中を含めた。
- 3 従来、グループBに属していたさまざまな機関は、報告目的によりグループAに移動することになった。
- 4 予算は発生主義によるものとし、現金の変動をも示す。つまり、特定の年度に発生したすべての債務は、支出として計上することになった。

以上の提言が、計上される支出と収入に与える影響は、大きく次の2つに分類できる。

- 1 各機関、収入、支出に関する定義と分類の変更による影響
- 2 現金主義から発生主義への移行による影響

アイスランドの場合、マイナスの収入や支出として計上されていた金額が、従来大きかったため、改革によって収入・支出とも大きな変更となった。なお、次の表は、この提言を1992年度の国家財政に適用したとしたら与えたであろう影響を要約したものである。

新たな定義と分類の影響(単位:100万アイスランドクローナ<sup>9)</sup>)

1	グループ A に関する新たな分類	11,493
	児童控除を支出として計上	4,410
	住宅ローン金利控除を支出として計上	2,800
	アイスランド協会の加盟費を支出として計上	1,100
	利用者手数料を国の収入として計上	3,183
2	グループ B の独自収入を国の収入として計上	2,250
3	新たなグループ A 機関	3,092
4	合計	16,835

これらは、分類の変更のみに依るものである。しかし、計上される収支の対 GDP 比率は増加する。税収の GDP 比率は24.5%から27.3%に増加し、計上する総支出の対 GDP 比は26.5%から30.7%に増加する。こうした変更により、他の諸国との比較が可能となる。

現金主義から発生主義への移行は、予算の収入面・支出面双方に影響する。特定の年に発生したすべての債務は現金収支に関係なく、当該年度に支出として計上される。同様に1992年度にこうした変更があったとしたら、どのような影響があったかの試算は次の通りである。

## 現金主義から発生主義への移行が1992年度の財政に与える影響

(単位: 100万アイスランドクローナ)

	収益	支出	差額
1 現金主義	103,447	110,608	7,161
2 発生主義	106,039	116,631	10,592
3 差額	2,593	6,023	3,431

この表は発生主義による収入・支出が現金主義によるそれらより、それぞれ25億9200万クローナ、60億2300万クローナ上回ることを示している。これは、政府の業務を包括的に報告することに依るものである。

ここまで、主にグループ A、すなわち中央政府の財務諸表と、そうした財務諸表を作成するようになった結果、そして行財政改革を進めた結果、アイスランド財政にもたらされた好ましい影響について述べた。

アイスランドは、日本に比べ経済規模の面ではきわめて小さな国であるが、小さいが故に機動的に改革を進めることができ、好ましい結果を享受している。彼の国から学ぶべきことは、まず、公会計制度と行財政改革の青写真を数年かけて議論した上で、いったん決まった方向性にしたがって、一気に改革を進める、というやりかたであろう。また、企業の財務諸表との比較可能性を重視し、企業会計における財務諸表とはほぼ同等のものを公会計に導入していることも高く評価したい。

- 1) 2000年10月、大蔵省が「国の貸借対照表」をはじめて試作し公表しているが(2000年10月11日付け日本経済新聞朝刊や、衆議院調査局決算行政監視調査室「国の貸借対照表に関する資料」参照)、それに先立ち三重県、和歌山県、東京都などがバランス・シートを作成・公表していることは周知の通り。
- 2) ドイツのカメラル会計 (Kameralistik) については、Ernst Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, eine Grundlegung*, Berlin/Wien, 1926年, 208-317頁参照。なお、ここでは企業会計も公会計も共通の原理に基づいていることが述べられている(6頁)。
- 3) International Federation of Accountants (IFAC), *IFAC Public Sector Committee Study 11, Government Financial Reporting—Accounting Issues and Practices*,

2000年5月, Chapter10, Par. 296参照.

- 4) この研究調査は, 会計検査院の全面的なサポートによって行われた. 会計検査院 上席研究調査官・東信男氏, 研究企画官・吉田裕治氏および岩崎晶子氏, そして通訳の労をとってくださったアイスランド中央銀行・稲葉隆子 Jonsson 氏ならびにさまざまな面でご尽力いただいた在アイスランド日本大使館の島田薫氏, 岡崎実氏および古樫樹子氏に心より感謝する.
- 5) 英語版の資料については稿末の参考資料に一括して掲げている.
- 6) 1966年の財務報告法に基づいて設置された委員会. 同法の実施に関するすべての事項について財務大臣にアドバイスを行うことを任務とする.
- 7) 後述するように, 国とそれ以外の主体によって共同保有される機関である. ただし, 国の出資比率が50%超のもののみがこのグループに入ることになる.
- 8) Revenue は, 企業会計上の収益に相当するため「収益」と訳したいのであるが, 日本においては, 公的機関の Revenue を収益と訳すことには違和感を伴う. また, 歳出という言葉には年度の収入という意味があり, 必ずしも Revenue の訳語として適切ではない. したがって, 原則として歳入という訳語を使い, 収益, 収入という訳語を文脈に応じて使い分けることとした. また, 歳出, 費用, 支出についても同様である.
- 9) 1 アイスランドクローナはほぼ1.3円ほどに相当する.

#### 参考資料

The Financial Reporting Commission (of Iceland), *Financial Reporting Reform- The Report of the Financial Reporting Commission*, 1995.

Ministry of Finance (of Iceland), *Financial reporting reform*, 1995.

Ministry of Finance (of Iceland), *Financial reporting reform*, working document4, 1999.

*Iceland's privatisation programme 1991-2000*.

OECD, *OECD Public management developing in Iceland: Update 2000*.

吉田裕治「アイスランド公会計制度の概要」『会計検査研究』第26号, 2002年, 281-291頁.

(一橋大学大学院商学研究科教授)