

## 本研究の概要

本研究では、既に地方公会計制度の整備が進んでいるスウェーデンの地方公会計制度について、特に日本での研究蓄積の乏しい地方政府の連結財務諸表の作成と単体財務諸表との関連等を重点的に検討している。日本の地方公会計制度との相違という観点から得られた知見は、以下のように要約し得る。

第一に、スウェーデンの地方公会計制度では、個別財務諸表を積み上げながら、重層的な形で作成された連結財務諸表を利用した決算報告がなされている。

具体的には、「地方政府」の連結財務諸表に連結する「地方政府出資企業」の財務諸表の範囲として、「地方政府所有企業」の個別財務諸表が連結されるのではなく、「地方政府所有企業グループ」の連結財務諸表が連結されるのかという重層性である。

第二に、スウェーデンの地方公会計制度では、議会予算と複式簿記・発生主義に基づく決算とを比較し、その差異について要因分析した報告をおこなっている。

このような比較が可能なのは、経常事象が生じていれば、発生主義ベースと現金主義ベースとでそれほど違いが生じないこと、複式簿記・発生主義会計に歴史があることに起因している。

第三に、スウェーデンの地方公会計制度では、個別事業別（セグメント別）にも事業総額としても議会予算との比較が一覧することが可能となっている。

第四に、スウェーデンの地方公会計制度では、決算終了後、3カ月以内で監査終了している。このような即時性は、次年度予算編成の補助資料として利用できる長所がある。

第五に、スウェーデンの地方公会計制度では、作成された会計情報を補足資料として位置づけ、利用している。資本市場では一覧性や比較可能性の立場から公会計改革を好ましいとするものの、発生主義に基づく地方政府の会計情報に重きを置いていないこと、国際比較を行う際には現金主義に直して比較を行うことなど、会計情報は好ましい補助資料として利用している状態である。また、地方政府側では、予算編成過程において、業務監査資料により重きが置かれており、「会計情報は補助資料として利用されれば良いほう」という実態である。

以上のような重層性、一覧性、即時性等のスウェーデンの地方公会計制度の長所は、いくつかの点を犠牲にしたうえで成り立っている点に留意する必要がある。

第一に、地方公会計基準の設定についてである。スウェーデンでは古くから

地方政府主導で公会計基準を設定され、現在は地方政府会計評議会の勧告および指針が適用される。これに対し、地方政府所有企業に対しては民間と同様に年次会計法及び財務省簿記委員会からの勧告及び指針、公認会計士協会からの勧告および会計評議会からの勧告が適用される。しかし、両者の間に大きな意の相違はなく、現在の両者の会計基準と比較すると一定の例外を除いて、基本的に同じ処理が多い。

これは、一方では財務諸表作成主体や利用者の理解可能性を意識した点として評価しうるが、他方で公益性のある地方政府の財務諸表を民間企業と同様の視点で見るという誤読をもたらす恐れは否定できない。

第二に、重要性原則を用いた事務処理上の簡便処理の適用である。スウェーデンでは連結対象の財務諸表が異なる会計基準を採用している場合にも、調整せずに連結している。具体的には、「地方政府所有企業」の財務諸表は企業会計制度に基づいて作成され、「地方政府」の財務諸表は公会計制度に基づいて作成されているという問題である。

この点について、現状の「地方政府」の連結財務諸表では、相違を調整したとしても金額的に大きな問題を与えない、という量的な重要性の原則を適用し、異なる会計基準の財務諸表をそのまま連結している。異なる会計基準に基づく財務諸表を連結する可否については、重要性の原則を論拠に現状を肯定する地方政府会計評議会の主張と、両者を統一的な手法で連結させることが好ましいとする研究者の見解がある。ただし、両者を統一する場合でも、地方政府の側に地方政府所有企業を合わせることを目指されている。

日本での都道府県では、個別財務諸表自体が作成の途上にあり、地方政府での連結財務諸表の作成といった問題は、事務負担の増加との比較考量が必要となることは言うまでもない。これまでの日本は、地方公会計基準の設定段階で、公会計にふさわしい基準を模索するのに専心する一方で、財務諸表作成者や利用者の理解可能性を低下させているという面もある。

その点で、量的な重要性の観点から事務処理量を簡素化しつつも、重層性を持った連結財務諸表を作成することで財務諸表利用者への一覧性を確保し、さらに、議会予算との関連を持たせることで次年度予算にも利用できるような即時性をもたらし、理解可能正当に配慮した会計基準の設定等を行ってきたスウェーデンの地方政府のスタイルは、バランスのとれた方式であるといえるであろう。特に、作成された財務諸表自体は意思決定のための補助資料であり、財務諸表に対して過大な期待を抱くことも禁物であることも示唆してくれる点は興味深い。