

第6章 欧州実態調査報告書

2015 年 9 月 24 日

欧州実態調査主査：山浦 久司（明治大学）
兼村 高文（明治大学）
東 信男（会計検査院）

＊本実態調査は、科学研究費助成金（基盤研究 B（課題番号 15H03400））の助成に基づいて行われた。

1 調査の背景

日本会計研究学会特別委員会は、総務省が推進しようとする地方公会計の発生主義ベースでのシステム統一（以下「新公会計制度」という。）の動きを捉えて、その進行状況を実態調査によって明らかにするとともに、新公会計制度の地方自治体経営への利活用に関する事例を集め、それらの事例を共有情報化して各地方自治体にフィードバックすることにより、地方自治体の行財政の健全化、合理化、効率化に役立てることを主たる研究目標に掲げて立ち上げられた。

また、これらの研究目標に関連して、国や地方自治体自身が、公会計システム統一化のそもそもの政策意図を何処におき、さらに統一後の政策実現の姿をどのように描いているのかについて明らかにすることも、特別委員会の大きな研究課題として挙げている。

また、さらに、新公会計制度の統一的な基準（以下「新公会計基準」という。）と国際的な公会計基準との比較研究を行うことにより、新公会計基準の性格及び特徴を明らかにするとともに、新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うことも特別委員会の研究テーマの一つである。

こうした諸課題を掲げる特別委員会にとって、近年の欧州連合（European Union：EU）の公会計の動向は無視することができない研究題材を提供するものである。

すなわち、欧州連合では、欧州債務危機に端を発して、全加盟国の一般政府（連邦政府、中央政府、州政府、地方政府および社会保障基金）に、統一的な公会計基準に準拠した財務諸表を作成させ、これを加盟国の財政管理に活用しようとする動きがみられる。

EU はこの統一的な公会計基準として、国際公会計基準審議会（International

Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB) の国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards : IPSAS) の全基準をそのまま採用するのではなく、IPSAS を参考にしながら欧州公会計基準 (European Public Sector Accounting Standards : EPSAS) を設定・適用しようとしている。

そこで、EPSAS について、背景、目的、設定の現状等について実態調査を行い、さらに今後のわが国の新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行う際の参考とすることとした。

2 調査の対象機関

EU の欧州委員会 (European Commission : EC) は、欧州統計局 (Eurostat) に EPSAS タスクフォースを設置して EPSAS プロジェクトを実施していること、また、EPSAS プロジェクトの一環として、PwC ブリュッセルに加盟国の一般政府に発生主義会計を導入した場合の費用と便益を分析させたり、IPSAS の各基準を評価させたりする業務を委託していることから、Eurostat と PwC ブリュッセルを調査の対象とした。さらに、将来の EPSAS のガバナンスにおいて欧州会計検査院 (European Court of Auditors : ECA) が一定の監視機能を果たすことが予定されていること、また、加盟国の一般政府における発生主義会計の導入において欧州会計士連盟 (Federation of European Accountants : FEE) が一定の役割を果たすことが期待されていることから、ECA と FEE も調査の対象とした (附録 1 参照)。

3 EU の概要

3.1 目的

EU は経済通貨統合、共通外交・安全保障政策、警察・刑事司法協力等の幅広い分野で協力を進めている政治・経済統合体であり、国家を超えた欧州統合を目指している。この一環として、加盟国の一部では、人、物、資本及びサービスの自由な移動を可能とする共通市場を強化するため、単一通貨ユーロを導入している。特に単一通貨の下では、各加盟国が独自の金融政策を実施できなくなることから、ある加盟国の財政状況の悪化に伴う高インフレや金利上昇等の影響が他の加盟国に及ぶ事態を回避するため、財政規律を遵守するための仕組みが不可欠になっている。2015 年 1 月現在で、EU の加盟国数は 28 カ国で、域内人口は 5 億 819 万人となっている。また、ユーロ圏の加盟国数は 19 カ国で、ユーロ圏人口は 3 億 3833 万人となっている (図表 6-1 参照)。

図表 6-1 EU 加盟国の現状

国名	ユーロ圏	人口 (1000 人)	GDP (百万ユーロ)	一般政府財政収支の GDP 比 (%)	一般政府債務残高の GDP 比 (%)
ベルギー	○	11,258	402,027	▲3.2	106.5
ブルガリア		7,202	42,010	▲2.8	27.6
チェコ		10,538	154,738	▲2.0	42.6
デンマーク		5,659	257,753	1.2	45.2
ドイツ	○	81,174	2,915,650	0.7	74.2
エストニア	○	1,313	19,962	0.6	10.6
アイルランド	○	4,625	185,411	▲4.1	109.7
ギリシャ	○	10,812	179,080	▲3.5	177.1
スペイン	○	46,439	1,058,469	▲5.8	97.7
フランス	○	66,352	2,132,449	▲4.0	95.0
クロアチア		4,225	43,084	▲5.7	85.0
イタリア	○	60,795	1,616,253	▲3.0	132.1
キプロス	○	847	17,506	▲8.8	107.5
ラトビア	○	1,986	24,059	▲1.4	40.0
リトアニア	○	2,921	36,308	▲0.7	40.9
ルクセンブルグ	○	562	49,428	0.6	23.6
ハンガリー		9,849	103,216	▲2.6	76.9
マルタ	○	429	7,941	▲2.1	68.0
オランダ	○	16,900	662,770	▲2.3	68.8
オーストリア	○	8,584	329,295	▲2.4	84.5
ポーランド		38,005	413,133	▲3.2	50.1
ポルトガル	○	10,374	173,045	▲4.5	130.2
ルーマニア		19,861	150,018	▲1.5	39.8
スロベニア	○	2,062	37,303	▲4.9	80.9
スロバキア	○	5,421	75,214	▲2.9	53.6
フィンランド	○	5,471	205,178	▲3.2	59.3
スウェーデン		9,747	430,258	▲1.9	43.9
イギリス		64,767	2,222,912	▲5.7	89.4
EU (28 カ国)		508,191	13,944,015	▲2.9	86.8
ユーロ圏 (19 カ国)		338,335	10,126,889	▲2.4	91.9

(注) 人口は 2015 年 1 月 1 日現在、他は 2014 年

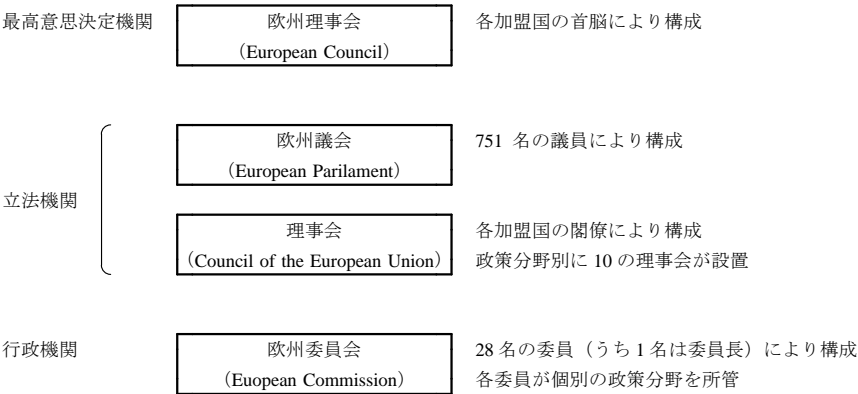
(出典) Eurostat

3.2 統治機構

EU の主要機構には、①欧州理事会 (European Council)、②欧州議会 (European Parliament)、③理事会 (Council of the European Union)、④欧州委員会 (EC) がある (図表 6-2 参照)。欧州理事会は最高意思決定機関で、加盟国の大統領又は首相で構成される。欧州議会は立法機関で、加盟国における直接選挙で選出される 751 名の議員で構成される。議員の任期は 5 年で、直近では、2014 年 5 月に選挙が行われた。理事会は立法機関で、加盟国の担当閣僚で構成され、総務・対外関係、経済・財政問題、司法・国内問題協力等の 10 の理事会が設置されている。このうち EU の財政問題を所管しているのは、経済・財政問題理事会 (ECOFIN) である。欧州委員会は行政機関で、加盟国から選出される 28 名の委員 (うち 1 名は委員長) により構成され、各委員はそれぞれ個別の政策分野を所管する。委員長は欧州理事会が欧州議会に候補者を提案し、欧州議会により選出される。また、委員は委員長が理事会の同意・採択を経た後、欧州

議会に候補者を提案し、欧州議会が欧州委員会全体を承認する。その後、欧州理事会が欧州委員会を任命することになっている。委員長及び委員の任期は 5 年で、欧州議会の選挙後に任命される。これ以外に、EU には EU 司法裁判所、欧州会計検査院（ECA）、欧州中央銀行等が設置されている。

図表6-2 EUの統治機構



（出典）根岸（2014a）図表 2（p. 117）に加筆修正

3.3 法令体系

EU の法令は通常、立法手続を通じて欧州議会及び理事会で審議され、欧州議会と理事会の双方の合意を得て成立する。EU では、欧州委員会が法案提出権を独占しており、欧州議会及び理事会は欧州委員会に対する法案提出請求権を有するものの、法案提出権を有していない。EU の法令には、①規則（Regulation）、②指令（Directive）、③決定（Decision）がある。規則は全加盟国に直接適用され、各国の国内法よりも優先される。指令は全加盟国にその内容に沿って国内の法令を改正することを義務付ける。決定は特定の加盟国、企業、個人等に適用される。これ以外に、法的拘束力のないものとして勧告（Recommendation）及び意見（Opinion）が出されることがある。

4 調査の結果

実態調査に当たっては、事前に、文献調査を行って具体的な質問事項を作成し、調査の対象機関に送付した（附録 2 参照）。調査の対象機関からは、質問事項に対する回答を得るとともに、参考資料及び参考資料が掲載されているウェブサイトアドレスの提供を受けた。調査の対象機関からの説明及び参考資

料に基づく、調査の結果は次のとおりである。

4.1 EPSAS の背景

2009 年以降の欧州債務危機は、EU の各国政府が財政的安定性を明確に示すとともに、信頼性と透明性の高い財務データを公表する必要性を明らかにした。これは、ギリシャ政府の財務データの信頼性の欠如が欧州債務危機の一因になったことに表れている。理事会は、過剰な政府の財政赤字を回避する目的で加盟国に課せられている欧州連合運営条約（Treaty on the Functioning of the European Union : TFEU）の義務を順守させるため、2011 年 11 月に「加盟国の予算枠組の要件に関する理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）」を発した。この指令において、各加盟国は自国の公会計制度に関して、一般政府を構成する全部門を包括的にかつ一貫性をもって対象にするとともに、1995 年欧州経済計算（European System of Accounts : ESA）基準の基礎となるデータを準備するため、発生主義に基づくデータを提供するために必要な情報を有するものを整備するとされた（第 3 条第 1 項）。各加盟国がそれぞれ個別に発生主義会計基準を設定・適用するよりは、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準を設定・適用した方が、コスト効率性が高く、また、透明性と比較可能性が高まるため、EPSAS を設定・適用する EPSAS プロジェクトが開始された。

4.2 EPSAS の目的

各加盟国は TFEU 第 126 条及び過剰財政赤字手続に関する議定書第 12 号（Protocol No 12 on the Excessive Deficit Procedure）第 1 条により、一般政府の財政赤字が対 GDP 比で 3%、一般政府の債務残高が対 GDP 比で 60%を超えないことが義務付けられているが、この財政目標は、ESA で設定されている。ESA 基準は発生主義を採用しているため、基礎データが現金主義で提供されている場合、これらのデータは、発生主義のデータに変換されなくてはならないが、マクロレベルでの見積りにより調整されるため、変換された発生主義のデータは概算に止まることになる。また、ミクロレベルにおいて発生主義による財務情報が存在しない場合には、財務取引や貸借対照表は様々な情報源から引き出さなければならないため、非財務情報により算定される赤字と財務情報により算定される赤字の間に統計的な矛盾を生じさせることになる。ESA 基準による統計情報の品質は、その基礎データに大きく依存しているため、欧州委員会は全加盟国の一般政府に適用される統一的、かつ、ESA 基準と矛盾しない発生主義会計基準、つまり、EPSAS を設定・適用することとした。これにより、ESA

基準による統計情報に対する信頼性が高まり、財政状況の測定、報告及び予測が改善される。EPSAS の第一義的な目的は、財政目標を設定している ESA の品質の向上を図ることである。

これに加え、加盟国では、EPSAS の適用により、財務情報の透明性と比較可能性が高まるため、財務管理の効率性が改善するとともに、説明責任が向上することが期待されている。また、特に発生主義会計を採用していない加盟国では、意思決定に有用な財務情報を入手できるようになる。

4.3 IPSAS の適用性

2011 年 11 月の理事会指令（2011/85/EU）では、IPSAS が現在、国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準であるため、欧州委員会は 2012 年 12 月までに、IPSAS を加盟国に適用できるかどうか評価することとされた（第 16 条第 3 項）。欧州委員会は 2013 年 3 月に評価結果を欧州委員会報告書「加盟国における統一的な公会計基準の適用に向けて－加盟国に対する IPSAS の適用性－」にまとめ、理事会及び欧州議会に報告した。この報告書では、加盟国（評価時点で 27 カ国）のうち 15 カ国では、国の公会計基準が何らかの形で IPSAS に言及していたが、IPSAS を完全適用していた加盟国は皆無であることが明らかにされた。また、報告書では、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準の必要性が認識されたものの、現在の IPSAS をそのまま加盟国に適用することは困難であることも明らかにされ、その理由として、以下の点が指摘された。

- （ア）現在の IPSAS では、同一の取引・事象に対して複数の会計処理の選択適用を認めているため、統一化が阻害され、比較可能性が損なわれる。選択適用の例として、有形固定資産の当初認識後の測定における原価モデルと再評価モデルの選択適用等がある。
- （イ）現在の IPSAS には、公的部門に特有の取引・事象に関するすべての基準が含まれているわけではないため、会計基準としては不完全である。開発されていない例として、税収、社会保障給付、年金、文化遺産等に関する基準がある。
- （ウ）IPSASB は現在、概念フレームワークを作成しているが、概念フレームワークが完成した後、IPSAS のうちいくつかの基準は見直される可能性があるため、現在の IPSAS は安定的な基準とはいえない。
- （エ）IPSAS は現在、民間部門の IPSASB によって開発されているため、加盟国の政府機関は基準の開発過程や IPSASB の監視に関与できない。
- （オ）IPSASB は現在、限られた資源しか有していないため、財政危機等の緊急

事態に対応した基準や推奨実務ガイドラインの開発を速やかに、かつ柔軟に行うことができない。

4.4 EPSAS プロジェクトのスケジュール

2013 年 3 月の欧州委員会報告書では、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準、つまり、EPSAS の必要性が認識され、その設定と適用については、政治的な決定を得て段階的に実施していくこととされた。欧州統計局は 2014 年 4 月の時点で、EPSAS プロジェクトを次の 3 段階を経て実施することを予定していた。

(ア) 第 1 段階は 2013 年中頃から 2014 年中頃までで、EPSAS のガバナンス、EPSAS の要求事項等に関する欧州委員会報告書（Commission Communication）を作成する。

(イ) 第 2 段階は 2014 年中頃から 2015 年末までで、EPSAS のガバナンス、EPSAS の要求事項等に関する法的枠組み（Framework Regulation）を決定する。

(ウ) 第 3 段階は 2015 年末から 2020 年までで、EPSAS の承認と段階的な適用を行う。

また、第 2 段階及び第 3 段階については、さらに次の 4 つのステップを経て実施することを予定していた（図表 6-3 参照）。

図表6-3 EPSASのスケジュール

行程	年	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
法的枠組みと開始貸借対照表		←-----	←-----	←-----	←-----	←-----	←-----	←-----	
EPSAS の第一陣（税収、社会保障給付、年金等）			←-----	←-----	←-----	←-----	←-----	←-----	
EPSAS の第二陣				←-----	←-----	←-----	←-----	←-----	
連結と公的部門の財務諸表（WGA）					←-----	←-----	←-----	←-----	

(注) ----- : 基準の設定 ; ————— : 基準の適用

(出典) EC (2014c) p. 17 に加筆修正

(エ) 第 1 ステップは 2014 年初めから 2018 年末までで、EPSAS に関する法的枠組みの決定と開始貸借対照表を作成する。

(オ) 第 2 ステップは 2015 年初めから 2019 年末までで、第一陣の EPSAS（税収、社会保障給付、年金等）の設定と適用を行う。

(カ) 第 3 ステップは 2016 年初めから 2019 年末までで、第二陣の EPSAS の設

定と適用を行う。

- (キ) 第4ステップは2017年初めから2020年末までで、連結と公的部門の財務諸表（Whole of Government Accounts：WGA）を作成する。

4.5 EPSAS のガバナンス

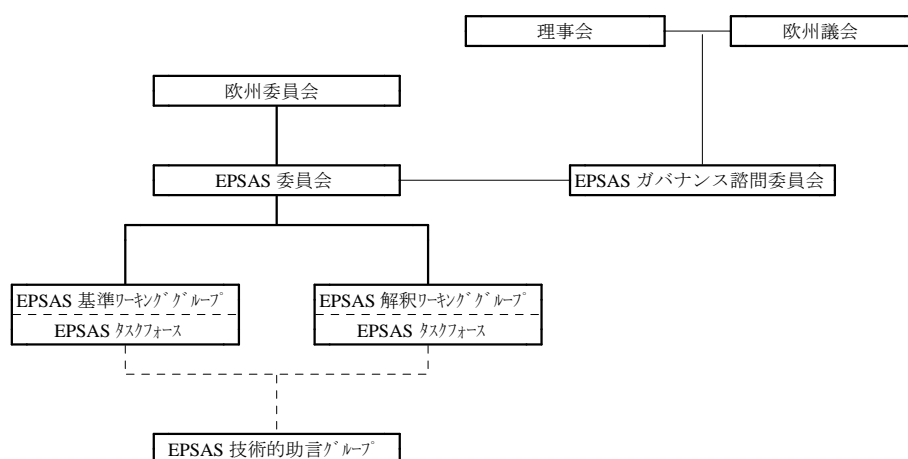
欧州統計局は将来の EPSAS のガバナンスに関し関係者の意見を参考とするため、2013 年 11 月に意見公募資料（Public Consultation Paper）を公表した。これによると、EPSAS のガバナンス構造は次のように提案されており（図表 6-4 参照）、事務局機能はいずれも欧州委員会が果たすことになっている。

- (ア) EPSAS の開発計画と EPSAS の原案の承認を行う EPSAS 委員会（EPSAS Committee）を設置する。この委員会は、各加盟国が任命する行政機関のハイレベルの委員で構成され、欧州委員会の代表者が委員長を務める。また、他の EPSAS 関係者もオブザーバーとして参加する。
- (イ) EPSAS 委員会の下に、ワーキンググループを設置する。このワーキンググループには、EPSAS の原案を開発する EPSAS 基準ワーキンググループ（EPSAS Standards Working Group）と EPSAS の有権解釈を行う EPSAS 解釈ワーキンググループ（EPSAS Interpretation Working Group）がある。ワーキンググループは、各加盟国が任命する公的部門の基準設定及び政府会計の専門家で構成され、欧州委員会の代表者が議長を務める。また、他の EPSAS 関係者もオブザーバーとして参加する。
- (ウ) ワーキンググループの下に、EPSAS に関してテーマごとに技術的に詳細な準備作業を行う EPSAS タスクフォース（EPSAS Task Force）を時限的に設置する。このタスクフォースは、各加盟国が任命する公的部門の基準設定及び政府会計の専門家で構成され、欧州委員会の代表者が議長を務める。また、他の EPSAS 関係者もオブザーバーとして参加する。
- (エ) EPSAS の設定過程を監視する EPSAS ガバナンス諮問委員会（EPSAS Governance Advisory Board）を設置する。この委員会は、公会計基準設定の分野で優れた能力を有する専門家で構成される。委員長は理事会が欧州委員会との協議を経た後、欧州議会の同意を得て任命する。また、委員は欧州議会及び理事会が欧州委員会との協議を経た後、それぞれ同数を任命する。
- (オ) EPSAS の原案を開発する初期過程において幅広く関係者の意見を反映させるため、EPSAS 技術的助言グループ（EPSAS Technical Advisory Grope）を設置する。このグループは、会計及び監査の職業的専門家、EPSAS を適用する財務諸表の作成者、統計学の専門家、学識経験者等で構成される。

議長は委員の選挙で選出する。また、委員の一部は欧州委員会が欧州議会及び理事会との協議を経て任命し、他はそれぞれの所属長が直接任命する。

EPSAS のガバナンス構造は、欧州統計局の（案）のままであり、調査時点で、当初 2014 年中頃までに予定していた EPSAS のガバナンスに関する欧州委員会報告書は作成されていない。

図表6-4 EPSASのガバナンス構造



(注) ————— : 監視 ; ————— : 基準の設定と適用 ; - - - - - : 専門的助言と意見

(出典) EC (2013b) Annex 2

4.6 EPSAS の設定

2013 年 3 月の欧州委員会報告書では、現在の IPSAS をそのまま加盟国に適用することは困難であるとされたが、同時に、EPSAS を設定する場合、IPSAS が参考になるとされた。この報告書では、EPSAS の要求事項として、①発生主義会計、②複式簿記、③国際的に統一化された財務報告、④ESA 原則との整合性が挙げられている。また、欧州統計局は現在の IPSAS（評価時点で 32 基準）を EPSAS の設定において、①わずかな調整で、又は調整を行わないで適用可能な基準（1、2、3、4、5、9、10、11、12、14、16、19、27、32）、②調整により、又は会計処理の選択適用から限定適用の変更により適用可能な基準（7、8、13、15、17、18、20、21、22、23、24、25、26、31）、③修正により適用可能な基準（6、28、29、30）に分類している（図表 6-5 参照）。

EPSAS は欧州委員会により要求事項が示され、欧州統計局によりその基礎となる IPSAS が 3 分類されただけであり、調査時点で、当初 2015 年初めから予定していた EPSAS の設定は行われていない。

図表 6-5 EPSAS 設定の基礎となる IPSAS の分類

IPSAS	名 称	完全適用	調整適用	修正適用
IPSAS 1	財務諸表の表示	○		
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	○		
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○		
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	○		
IPSAS 5	借入コスト	○		
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表			○
IPSAS 7	関連法人への投資		○	
IPSAS 8	合併事業に対する持分		○	
IPSAS 9	交換取引からの収益	○		
IPSAS 10	超インフレ経済化における財務報告	○		
IPSAS 11	工事契約	○		
IPSAS 12	棚卸資産	○		
IPSAS 13	リース		○	
IPSAS 14	後発事象	○		
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示		○	
IPSAS 16	投資不動産	○		
IPSAS 17	有形固定資産		○	
IPSAS 18	セグメント別報告		○	
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産	○		
IPSAS 20	関連当事者についての開示		○	
IPSAS 21	非資金生成資産の減損		○	
IPSAS 22	一般政府部門の財務情報の開示		○	
IPSAS 23	非交換取引からの収益（租税及び移転）		○	
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示		○	
IPSAS 25	従業員給付		○	
IPSAS 26	資金生成資産の減損		○	
IPSAS 27	農業	○		
IPSAS 28	金融商品：表示			○
IPSAS 29	金融商品：認識と測定			○
IPSAS 30	金融商品：開示			○
IPSAS 31	無形資産		○	
IPSAS 32	サービス移譲契約：譲与者	○		

(注) 完全適用には軽微な調整を含み、調整適用には会計処理の選択適用から限定適用への変更を含む。
(出典) EC (2013a) ANNEX 7.1 (pp. 125-126)

4.7 EPSAS の法的枠組み

全加盟国に EPSAS を適用させるためには、EPSAS の枠組みを法制化 (Framework Regulation) する必要がある。その前段階として、欧州委員会は EPSAS の法的枠組みに関する欧州委員会報告書を欧州議会及び理事会に提出する必要がある。その後、欧州委員会は EPSAS の枠組みに関する法案を欧州議会及び理事会に提出することになる。欧州統計局は、法制内容として次の事項を予定している。

(ア) EPSAS のガバナンスと EPSAS 委員会の設置

(イ) EPSAS のガバナンスの基礎となる原則

(ウ) EPSAS を適用するためのデュープロセス

(エ) EPSAS の要求事項

(オ) EPSAS のスターティングポイントとしての IPSAS の位置付け

EPSAS の枠組みは、欧州統計局により法制内容が示されただけであり、調査時点で、当初 2014 年中頃までに予定していた EPSAS の法的枠組みに関する欧

州委員会報告書は作成されていない。

4.8 EPSAS 適用の便益

欧州統計局は加盟国が一般政府に EPSAS を適用した場合に生じる便益を分析する研究業務を PwC ブリュッセルに委託した。PwC ブリュッセルは、加盟国へのアンケート結果、既に公的部門に発生主義会計を導入した国の優良事例の分析を行い、分析結果を委託研究報告書「公的部門に発生主義会計を適用した場合の費用を含めた潜在的な影響に関する情報、及び各 IPSAS の適用性に関する技術的分析」にまとめ、2014 年 8 月に欧州統計局に提出した。この報告書によると、EPSAS 適用の便益として次の事項が挙げられている。

- (ア) ESA 統計情報の基礎データの品質が向上するため、各加盟国においてマクロレベルでの財政状況の監視が改善され、財政目標の達成を目指しながら財政政策に関する意思決定が行われるようになる。
- (イ) 政府の財政状態について包括的な財務情報が入手できるため、各加盟国において財政の長期的な持続可能性に関する評価が可能となり、世代間負担の公平性を考慮しながら財政政策に関する意思決定が行われるようになる。
- (ウ) 公的主体のサービス提供に関するフルコスト情報が入手できるため、公的主体においてサービス提供の効率性の評価が可能となり、効率性の向上を目指しながらサービス提供に関する意思決定が行われるようになる。
- (エ) 統一化された公会計基準の適用により、統一化された公監査の手続きが行われるため、EU 域内において財務監査の品質が向上するようになる。
- (オ) 公的資源の使用に関する効率性と有効性の評価に資する財務情報が入手できるため、議会での審議や市民による監視に活用され、政府による民主的な説明責任の履行が改善されるようになる。
- (カ) 政府が投資家に提供する財務諸表の信頼性が向上するため、国際金融市場において投資家の意思決定が合理的に行われ、政府発行債券の借入金利が低下するようになる。試算によると、借入金利 1%の低下は、EU 全体で 10 億ユーロの節減をもたらす。

4.9 EPSAS 適用の費用

欧州統計局は加盟国が一般政府に EPSAS を適用する場合に生じる費用を分析する研究業務も PwC ブリュッセルに委託した。PwC ブリュッセルは、加盟国の会計制度の現状、既に公的部門に発生主義会計を導入した国の費用の分析を行うとともに、EU 全体で EPSAS の適用に要する費用の試算を行い、分析と試

算の結果を上記の委託研究報告書に含めた。分析と試算では、EPSAS が未だ開発されていないため、IPSAS を適用することが想定されている。報告書では、EPSAS 適用に要する費用は、IT 費用と非 IT 費用に分類されている。IT 費用とは、EPSAS を適用する IT システムの開発又は改修に要する費用のことである。また、非 IT 費用とは、①EPSAS に対応した会計処理の原則及び手続の作成に要する費用、②開始貸借対照表、初度適用の財務諸表を作成するための基礎データの収集に要する費用、③継続適用の財務諸表を作成するための基礎データの収集に要する費用、④会計担当職員の研修に要する費用、⑤内部統制の変更に要する費用のことである。

これらの費用の決定要因は、一般政府の規模と複雑性、政府会計の成熟度、現存する IT システムの成熟度、そして、新たな IT システムを開発するかどうかである。EU 全体でみると、EPSAS の適用に要する費用は、各加盟国が既存の IT システムをすべて改修して適用する場合には 12 億～21 億ユーロ、各加盟国が既存の IT システムのうち成熟度の低いものだけをすべて新規に開発して適用する場合には 18 億～69 億ユーロ、それぞれ掛かると試算されている。また、これらの費用の GDP 比は、0.009～0.053%となっている。

EPSAS 適用の費用のうち主なものは一回限りで、かつ一定の期間、つまり、EPSAS プロジェクトの実施期間（約 5 年間）にしか発生しないが、EPSAS 適用の便益はより長期間にわたって発生する。このため、便益は金銭価値化することが困難であるものの、欧州統計局としては、費用を上回ると評価している。

4.10 EPSAS の内部統制

既に述べたとおり、各加盟国は 2011 年 11 月の理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）で、公会計制度に発生主義会計を導入することを義務付けられたが、発生主義会計導入後の公会計制度は、内部統制に服するとされている（第 3 条第 1 項）。EPSAS プロジェクトでも、有効な内部統制は、高品質の財務報告を作成するための前提条件とされているが、欧州統計局によると、全加盟国に統一的な内部統制の概念、法制度、基準等を適用することは想定しておらず、各加盟国の裁量に委ねるとしている。

現状では、内部統制の概念、法制度、基準等は加盟国により異なっているが、何らかの内部統制は存在している。加盟国（国レベル）の内部統制は、概念的に、集権化された内部統制と分権化された内部統制に分けられる。集権化された内部統制とは、行政府内に独立した財務監査総監（Inspection Générale des Finances）等の機関を設置し、公的資金を使用するすべての機関を統一的に監査する仕組みのことである。また、分権化された内部統制とは、公的主体の管理

者とその他の職員によって実施される総合的なプロセスのことで、リスクに対応するとともに、当該公的主体の任務を遂行する中で、①経済的、効率的及び効果的な業務の遂行、②説明責任の履行、③関連法令への準拠、④資産の保全の達成に関して合理的な保証を提供する仕組みのことである。分権化された内部統制を採用している加盟国では、内部統制の設置が法令で義務付けられていることが多い。この場合、公的主体は、内部統制基準としてトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）の統合的枠組み（Internal Control-Integrated Framework）や最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）の公的部門の内部統制基準ガイドライン（Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector）を適用している。また、公的主体はそれぞれの内部統制の有効性に関して自己評価した報告書を作成し、当該公的主体の年次報告書又は年次財務諸表に掲載又は添付している。

4.11 EPSAS の財務監査

既に述べたとおり、各加盟国は 2011 年 11 月の理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）で、公会計制度に発生主義会計を導入することを義務付けられたが、発生主義会計導入後の公会計制度は、独立した監査に服するとされている（第 3 条第 1 項）。EPSAS プロジェクトでも、外部監査人による財務監査は、高品質の財務報告を作成するための前提条件とみなされているが、欧州統計局によると、全加盟国に統一的な監査実施主体、監査基準等を適用することは想定しておらず、各加盟国の裁量に委ねるとしている。

現状では、一般政府の財務監査の実施状況は加盟国により異なり、行われていない国もある。監査実施主体については、①最高会計検査機関（Supreme Audit Institutions : SAI）が一般政府の全部門を監査している場合、②SAI が連邦政府及び中央政府を含む一般政府の一部を監査している場合、③連邦政府及び中央政府の SAI 以外の監査機関、州政府及び地方政府の監査機関がそれぞれの監査を行っている場合、④民間の監査法人又は公認会計士が連邦政府、中央政府及び州政府を除く一般政府の一部を監査している場合がある。監査基準については、①国際監査基準（International Standards on Auditing : ISA）及び最高会計検査機関国際基準（International Standards of Supreme Audit Institutions : ISSAI）を完全適用している場合、②ISA 及び ISSAI を調整適用している場合、③ISA 及び ISSAI を参考にしている場合、④欧州監査基準（European Standards of Auditing）を参考にしている場合、⑤独自の監査基準を適用している場合がある。

4.12 EPSAS と発生主義予算

PwC ブリュッセルの委託研究報告書では、発生主義予算へも言及しており、発生主義会計は発生主義予算を導入する前提と考えられている。これは、既に発生主義予算を導入した国から、導入の効果に対して肯定的な評価が寄せられているからである。発生主義予算については、加盟国ではオーストリア、イギリス及びドイツ（ヘッセン州）が導入している。また、加盟国以外の欧州ではスイスが導入している。これらの国では、効果として、①より長期的な視点で政策の選択に関する意思決定ができること、②予算を反映した予定財務諸表と実績の比較ができること、③フルコストで予算と実績を直接比較ができるため、差異分析の結果を予算編成に反映できることなどを挙げている。欧州統計局によると、EPSAS プロジェクトは、全加盟国の一般政府に統一的な発生主義会計基準を適用し、最終的に公的部門の財務諸表（WGA）を作成することを目指しており、その後、発生主義予算を導入するかどうかは、各加盟国の裁量に委ねるとしている。

4.13 EPSAS プロジェクトの現状と今後の見込み

EPSAS プロジェクトの調査時点の現状は、EPSAS のガバナンスに関する意見公募資料に対する応募意見の分析を行い、その結果に基づいて、EPSAS の法的枠組みに関する欧州委員会報告書の作成を準備している段階である。この欧州委員会報告書の作成は、当初 2014 年中頃までに終えることを予定していた。従って、現在のところ、EPSAS は存在しない。

欧州統計局は認めていないが、他の調査対象機関によると、EPSAS プロジェクトが遅れている背景には、欧州委員会内部の事情と加盟国の抵抗があるとされている。欧州委員会内部の事情とは、欧州委員会委員長の交代である。

バローゾ前委員長は EPSAS プロジェクトを積極的に推進してきたが、2014 年 5 月に行われた欧州議会選挙後に退任した。2014 年 11 月には、ユンカー前ルクセンブルグ首相が欧州委員会委員長に就任したが、ユンカー委員長の政策構想において、EPSAS プロジェクトの優先順位は低いとされ、積極的な指導力は発揮されていない。

また、加盟国の抵抗とは、ドイツの EPSAS 適用に対する反対である。ドイツの財政状態は、現在のところ他の加盟国より比較的良好であるが、EPSAS を適用することになれば、将来的に年金債務を計上せざるを得なくなり、他の加盟国と同様のレベルに財政状態が悪化するのではないかということである。つまり、透明性が向上することで、国際金融市場において借入金利が上昇することを懸念しているのではないかということである。

EPSAS の法制化には、欧州委員会からの法案の提出と、欧州議会及び理事会の同意が必要であるため、上記の事情を顧みると、EPSAS プロジェクトが確実に実施されるかどうかは予断を許さないといえよう。

4.14 参考

4.14.1 EU の会計制度

EU 諸機関には、2005 年から発生主義会計が導入されているが、適用される会計基準は、IPSAS を基礎としている。EU には、欧州委員会とその他の諸機関に会計責任者（Accounting Officer）が置かれ、予算を執行するとともに、個別決算書を作成している。この個別決算書は、財務諸表と予算実績報告書で構成される。会計責任者はそれぞれの機関の個別決算書を作成するが、欧州委員会の会計責任者は、これらを連結した EU の連結決算書を作成することが義務付けられている。欧州委員会の会計責任者は、EU の連結決算書の作成に当たり、EU 財務規則（EU Financial Regulation）第 143 条第 1 項に基づき、国際的に認められた公会計基準、つまり、IPSAS を基礎とした会計基準を適用することとされている。会計責任者は IPSAS を基礎とするものの、資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローを真実かつ公正に表示するために必要がある場合には、IPSAS の調整適用を行うことが認められている。また、IPSAS が開発されていない EU 固有のトピックについては、会計基準諮問グループの助言を得ながら独自の会計基準を設定している。これらには、費用及び未払金（Expenses and payables）及び事前資金調達（Pre-financing）に関する基準がある。さらに、欧州委員会の会計責任者は、EU 財務規則第 152 条に基づき、その他の諸機関の会計責任者との協議を経て、これらの機関に適用される会計基準を設定する権限が与えられている。この基準は、EU 財務規則第 143 条に準拠するため、IPSAS が基礎となる。

4.14.2 EU の検査制度

EU の検査は、ECA が行っている。ECA は 1975 年のブッリュセル条約により設立され、1992 年のマートリヒト条約により決算の信頼性と合規性に関する年次報告を行うこととされた。ECA は現在、TFEU 第 287 条及び EU 財務規則第 159 条に基づき、連結財務諸表と連結予算実績報告書で構成される EU の連結決算書、及びこの連結決算書の裏付けとなっている取引の合規性を検査することを義務付けられている。ECA の役割は、検査結果に基づき、連結決算書の信頼性とその裏付けとなる取引の合規性について、欧州議会及び理事会に保証を提供することである。ECA は法令で義務付けられているわけではないが、自己

の裁量で、IFAC の ISA と職業倫理規程、及び INTOSAI の ISSAI に準拠して検査を行い、年次報告書において、連結決算書に重要な虚偽表示がないかどうか、及びその裏付けとなる取引が関連法令に準拠しているかどうか合理的保証を行っている。また、ECA は EU 諸機関の個別決算書についても同様の検査を行い、その検査結果に基づき、機関別の特定年次報告書を作成している。

4.14.3 EPSAS と ECA

2013 年 11 月の EPSAS のガバナンスに関する意見公募資料では、EPSAS のガバナンスを監視する役割を担う機関として理事会、欧州議会とともに ECA が挙げられていた。EPSAS が全加盟国の一般政府に適用されることになれば、EU 諸機関にも適用されることが考えられる。この場合、EPSAS が適用された連結決算書及び個別決算書の検査を行うのは ECA であるため、ECA としては、独立性を確保しながら、EPSAS のガバナンスにおいて一定の監視機能を果たしていきたいとしている。

5 今後の研究課題

EPSAS プロジェクトの第一義的な目的は、ESA 基準と整合性が取れた財務データを提供することにより、ESA の品質の向上を図ることである。これは、財政目標が ESA で設定されているため、EPSAS を適用した財務データの提供により、ESA に対する信頼性が高まり、財政目標の測定、報告及び予測が改善されるからである。今回の実態調査では、財務報告と国民経済計算の整合性を取ることの重要性を再認識することができた。一方、わが国の新公会計基準では、国民経済計算の品質の向上を図ることを目的とはしていないが、わが国においても、財政目標は国民経済計算で設定されているため、国民経済計算と整合性が取れた財務データを提供するという観点から、新公会計基準の改訂等に向けた提案を検討する必要がある。

また、EPSAS プロジェクトでは、IPSAS の全基準をそのまま採用することはないが、一部の基準を除き、完全適用または調整適用することとしているため、今回の実態調査で、IPSAS の会計基準としての有用性を確認することができた。EPSAS プロジェクトが IPSAS をベンチマークとしたのは、IPSAS が現在、国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準であり、特定の国の制度を前提としていないからであろう。

ちなみに、わが国の新公会計基準を IPSAS と比較すれば、新公会計基準は、①地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用

することを重視していること、②税収について「持分説」を採用しているため、世代間負担の公平性に関するフロー情報は、純資産変動計算書において、純行政コストから税収等の財源を控除した本年度差額に表示されること、③減損、資産除去債務、退職後給付（年金）等において負債及び費用の一部が認識されないため、フルコストが表示されないこと、④サービス業績情報の作成が義務付けられていないため、サービスのコストに関する情報が提供されないことなどが明らかになっている。

したがって、地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るために財務書類を活用することを重視しているにもかかわらず、新公会計基準と IPSAS の乖離の中には、効率性の評価で重要な役割を果たすコスト情報に影響を及ぼすものも含まれている点は重要な論点になると考えられる。特に、固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）については、わが国の公会計の一部において既に IPSAS が適用されていて、地方公共団体にも一定の効果が期待できるため、今後、新公会計基準の改訂に向けた提案を検討していきたい。

参考文献

- 根岸隆史（2014a）「EU（1）－2014 年欧州議会選挙結果と EU の動向－」『立法と調査』355：114-128.
- 根岸隆史（2014b）「EU（2）－2014 年欧州議会選挙結果と EU の展望－」『立法と調査』359：79-95.
- 根岸隆史（2015）「EU（3）－欧州各国の民主主義と社会－」『立法と調査』363：69-91.
- EC（2011）COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States.
- EC（2013a）COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT（SWD（2013）57 final）.
- EC（2013b）PUBLIC CONSULTATION PAPER、Document accompanying the public consultation “Towards implementing European Public Sector Accounting Standards（EPSAS）for Member States - Public consultation on future EPSAS governance principles and structures” .
- EC（2013c）REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT、Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States、The suitability of IPSAS for the Member States（COM（2013）114 final）.
- EC（2014a）COMPENDIUM of the public internal control systems in the EU Member

- States, Second edition.
- EC(2014b) Public consultation on future EPSAS governance principles and structures:
Draft report.
- EC (2014c) Taking stock on EPSAS development, FEE Roundtable Harmonizing
European Public Sector Accounting.
- EC (2015) Update on the EPSAS Project, Meeting with Team of Japanese Researchers.
- ECA (2013) The Role of the Court of Auditors in Modernizing the Accounting System
of the European Institutions.
- ECA (2014) ANNUAL REPORTS concerning the financial year 2013.
- Ernst & Young (2012) An overview and comparison of public accounting and auditing
practices in the 27 Member States.
- PwC (2014) Collection of information related to the potential impact, including costs,
of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis
of the suitability of individual IPSAS standards.

附録 1 現地調査

1. 日程

月日（曜日）	時間	日程	宿泊
8月16日（日）	11:40 16:05 18:10 19:40	成田国際空港発（SK984） カストルupp国際空港着 カストルupp国際空港発（SK597） ブリュッセル国際空港着	ブリュッセル（Royal Windsor Hotel Grand Place）
8月17日（月）	12:30 ～ 13:30 13:30 ～ 16:00 16:00 ～ 17:00	PwCブリュッセル主催昼食会 PwCブリュッセル（調査事項） PwCブリュッセル（ICAEWとの会合）	同上
8月18日（火）	10:00 ～ 12:00	欧州会計士連盟	同上
8月19日（水）	8:30 12:30 14:00～ 16:00 19:00 ～ 21:00	ブリュッセル駅発 ルクセンブルグ駅着 欧州会計検査院 武田参事官主催夕食会	ルクセンブルグ（Mercure Grand Hotel Alfa Luxembourg）
8月20日（木）	10:00～ 12:30	欧州統計局	同上
8月21日（金）	9:00 13:00	ルクセンブルグ駅発 ブリュッセル駅着	ブリュッセル（Hilton Brussels Grand Place）
8月22日（土）	10:30 12:00 15:45	ブリュッセル国際空港発（SK594） カストルupp国際空港着 カストルupp国際空港発（SK983）	機中泊
8月23日（日）	9:35	成田国際空港着	

2. 訪問者

① 山浦久司（明治大学教授）

② 兼村高文（明治大学教授）

③ 東信男（会計検査院国際検査情報分析官）

上記以外に、PwCブリュッセルには仲澤孝宏、三刀屋淳両公認会計士（あらた監査法人）が、欧州会計検査院及び欧州統計局には檜崎義憲・在ルクセンブルグ日本国大使館一等書記官がそれぞれ同行した。

3. 訪問先対応者

ブリュッセル	ルクセンブルグ
<p>① PwC ブリュッセル Mr. Patrice Schumesch、Partner Mr. Martin Manuzi、ICAEW Europe Region Regional Director</p> <p>② 欧州会計士連盟 Mr. Olivier Boutellis-Taft、Chief Executive Ms. Petra Weymuller、Senior Manager Mr. Paul Gisby、Manager</p>	<p>③ 欧州会計検査院 Mr. Ralp Otte、Head of Unit for the Reliability of Accounts Mr. Sebastian Mitrowski、Presidency-Communications and Institutional Relations</p> <p>④ 欧州統計局 Mr. Alexandre Makaronidis、Head of Unit、Task Force EPSAS Mr. Istvan Varjas (EPSAS Team Member) Ms. Anabela Rodrigues (同上) Ms. Carmela Zammit (同上)</p>

4. 訪問先住所

ブリュッセル	ルクセンブルグ
<p>① PwC ブリュッセル PwC Brussels Woluwegarden - Woluwedal 18 1932 Brussels Tel: +32 (0) 2 710 4211</p> <p>② 欧州会計士連盟 Federation of European Accountants Avenue d' Auderghem、22-28/8 B-1040 Brussels Tel: +32 (0) 2 893 3360</p>	<p>③ 欧州会計検査院 European Court of Auditors 12、Rue Alcide de Gasperi 1615 Luxembourg Tel: +352 4398-1</p> <p>④ 欧州統計局 Eurostat Joseph Bech building 5、Rue Alphonse Weicker 2721 Luxembourg Tel: +352 4301-1</p>

5. 宿泊先

ブリュッセル	ルクセンブルグ
<p>8月16日～8月19日 Royal Windsor Hotel Grand Place 5 Rue Duquesnoy Brussels Tel: +32 (0) 2 505 5555</p> <p>8月21日～8月22日 Hilton Brussels Grand Place Carrefour de l' Europe 3 Brussels Tel: +32 (0) 2 548 4211</p>	<p>8月19日～8月21日 Mercure Grand Hotel Alfa Luxembourg 16、Place de la Gare Luxembourg City Tel: +352 490 0111</p>

6. 現地協力者

在ルクセンブルグ日本国大使館 一等書記官 檜崎義憲

附錄 2 質問事項

1. QUESTIONNAIRES to PwC Brussels

(1) Introduction

- Does PwC have documents describing the outline of process when PwC provides supporting services for implementing accruals-based accounting in central governments and local governments?
- We heard that PwC has brushed up the global survey on government accounting and reporting conducted in 2013. Are there any new knowledge or analysis?

(2) Practical problems in the first-time adoption of IPSAS

- It is said that public sector entities are to undertake the development of IT system, training for employees and assets evaluation for opening balance sheet when they adopt accruals-based accounting for the first time. From PwC' experiences of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implementation support services, what kind of practical problems other than those did public sector entities face and how did they resolve them when they adopted IPSAS for the first time?

(3) Situation after IPSAS implementation

- From PwC' experiences of IPSAS implementation support services, what kind of merits and demerits do public sector entities have after IPSAS implementation?
- Public sector entities that have implemented IPSAS are apt to keep cash-based budgeting system. In that case, from PwC' experiences of IPSAS implementation support services, how IPSAS based accounting system does consist with cash-based budgeting system? That is, how IPSAS accounting data is utilized in the process of budget compilation?

(4) Internal control framework under IPSAS based accounting system

- It is said that effective internal control of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality accruals-based accounting data. From PwC' experiences of IPSAS implementation support services, what kind of internal control do public sector entities develop when they prepare and present IPSAS financial statements? In that case, what kind of internal control standards do they adopt?

(5) Financial statements auditing framework under IPSAS based accounting system

- It is said that external financial audit of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality accruals-based accounting data. From PwC' experiences of IPSAS implementation support services, Who conducts financial statements audit in public sector entities when they prepare and present IPSAS financial statements? In that case, what kind of auditing standards do they adopt?

(6) EPSAS implementation

- According to PWC (2014, p. 10), the implementation of European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) in EU member states seems to be precondition for adoption of accruals-based budgeting system. What kind of concrete merits will accruals-based budgeting system have? And if it has some merits, for what are those useful or to whom are those going to benefit?
- According to PWC (2014, pp. 48-49), there is a decision-making as one of benefits associated with EPSAS implementation. How EPSAS accounting data will be concretely utilized in decision-making?
- According to PWC (2014, pp. 49-50), there are cost accounting and performance measurement as one of benefits associated with EPSAS implementation. How EPSAS accounting data will be concretely utilized in cost accounting and performance measurement? What are the final cost objects in the countries referred in PWC (2014)? That is, final cost objects are merely policies, programs and projects, or final cost objects are output indicators and outcome indicators, and then unit cost is measured?

2. QUESTIONNAIRES to Federation of European Accountants

(1) Introduction

- We understand that Federation of European Accountants (FEE) has been actively getting involved in EPSAS implementation. Why has FEE been actively getting involved and what kind of contributions has FEE made to EPSAS implementation?
- We hear that FEE will hold the public sector roundtable "Paving the way to accruals accounting in Europe: challenges and potential solutions for transition" in July. Why will FEE hold such kind of roundtable in this time and what is its background?
- We understand that EPSAS implementation was triggered by financial crisis in some EU member states. Is

our understanding right?

(2) Reasons why EU does not adopt IPSAS itself

- According to EU (2013a, pp. 105-107), there are several reasons why European Union (EU) does not adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) itself as European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Does FEE think that these concerns are appropriate?

(3) Utilization Method of EPSAS accounting data

- According to EU (2013c, p. 4), there would be distinct benefits for public sector management and governance in adopting a single set of accruals-based accounting standards at all levels of governments throughout the EU. In FEE's view, how EPSAS accounting data should be concretely utilized in public sector management and governance?

(4) Development of EPSAS

- According to EU (2013a, Annex 7.1), 32 IPSAS standards are grouped as (a) standards that might be implemented with minor or no adaptation (1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 19, 27, 32), (b) standards that need adaptation, or for which a selective approach is needed (7, 8, 13, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 31) and (c) standards that are seen as needing to be amended for implementation (6, 28, 29, 30). How is FEE contributing to the adaptation of group (b) and amendment of group (c) in the development of EPSAS?

- According to EU (2013a, p. 106), some existing IPSAS standards are viewed as incomplete, in particular concerning the recognition, measurement and disclosure of public sector specific transactions such as social benefits and taxes. This is one of reasons why EU does not adopt IPSAS itself as EPSAS. How is FEE contributing to the development of topics that IPSAS standards have not yet been developed?

(5) Practical problems in the first-time adoption of EPSAS

- It is said that EU public sector entities are to undertake the development of IT system, training for employees and assets evaluation for opening balance sheet when they adopt EPSAS for the first time. In FEE's view, what kind of practical problems other than those will EU public sector entities face and how they will resolve them when they adopt EPSAS for the first time?

(6) Consistency between budgeting system and EPSAS based accounting system

- Public sector entities that have implemented accruals-based accounting are apt to keep cash-based budgeting system. In that case, in FEE's view, how IPSAS based accounting system should consist with cash-based budgeting system? That is, how IPSAS accounting data should be utilized in the process of budget compilation?

- According to EU (2013a, pp. 86-87, 92-93), central governments of Austria and United Kingdom have adopted accruals-based budgeting system. Does FEE think that accruals-based budgeting system should be adopted in EU public sector entities after full implementation of EPSAS?

(7) Internal control framework under EPSAS based accounting system

- According to EU (2013c, p. 9), effective internal control of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. How FEE can contribute to the development of internal control in EU public sector entities when they prepare and present EPSAS financial statements?

(8) Financial statements auditing framework under EPSAS based accounting system

- According to EU (2013c, p. 9), external financial audit of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. How FEE can contribute to the financial statements audit in EU public sector entities when they prepare and present EPSAS financial statements?

(9) Involvement in public sector assurance

- According to website of FEE, FEE is now going to conduct not only financial audit but also performance audit as a part of FEE's project "Getting involved in public sector assurance". It is usually supreme audit institutions (SAI) that conduct financial audit and performance audit in central governments. Under these circumstances, how FEE is going to get involved in financial audit and performance audit in public sector? Is FEE going to conduct them as assurance engagement from the viewpoint of independent outsiders, or provide supporting services for internal audit and SAI?

3. QUESTIONNAIRES to European Court of Auditors

(1) Introduction

- What is the coverage of European Court of Auditors (ECA)' audit mandate? Is it limited to the implementation of the European Union (EU) budget? In that case, does ECA conduct not only financial audit of the consolidated accounts of EU but also performance audit of EU spending programs?

- What is the relationship between ECA and supreme audit institutions (SAI) in EU member states?

- (2) Current public accounting system in EU
 - What is current public accounting system in EU?
 - According to ECA (2014, p. 10), the consolidated accounts of EU are prepared and presented on the basis of internationally accepted accounting standards for the public sector. Does EU apply International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in full or adapt IPSAS standards? In the case of latter, which IPSAS standards are adapted, why and how are they adapted?
 - What is current budgeting system in EU? Does EU adopt performance budget?
 - How accruals-based accounting system does consist with cash-based budgeting system in EU? That is, how accruals-based accounting data is utilized in the process of budget compilation?
- (3) Present situation of financial audit by ECA
 - According to ECA (2014, p. 10), ECA conducts its financial audit in accordance with the IFAC International Standards on Auditing (ISA) and the INTOSAI International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Does ECA apply ISA and ISSAI in full or adapt ISA standards and ISSAI standards? In the case of latter, which ISA standards and ISSAI standards are adapted, why and how are they adapted?
- (4) Effects of application of EPSAS on financial audit by ECA
 - Is EU required to apply European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) when each EU public sector entity applies EPSAS? If yes, how application of EPSAS will effect on financial audit by ECA?
 - According to EU (2013b, p. 6), the EPSAS governance would be subject to oversight by ECA. What kind of concrete roles does ECA play in EPSAS governance or will ECA play?
- (5) Consistency between budgeting system and EPSAS based accounting system in EU
 - According to website of EPSAS.eu, EPSAS project aims at promoting uniform budgeting and accounting standards for EU public sector entities. How EPSAS based accounting system will consist with cash-based budgeting system in EU if EU is required to apply EPSAS? That is, how EPSAS accounting data will be utilized in the process of budget compilation?
 - According to EU (2013a, pp. 86-87, 92-93), central governments of Austria and United Kingdom have adopted accruals-based budgeting system. Is there a possibility that accruals-based budgeting system would be adopted in EU after full implementation of EPSAS?

4. QUESTIONNAIRES to Eurostat

- (1) Introduction
 - We understand that EPSAS project was triggered by financial crisis in some EU member states. Is our understanding right?
 - How much progress has EPSAS project made so far? How much does EPSAS project have feasibility of full implementation?
- (2) Reasons why EU does not adopt IPSAS itself
 - According to EU (2013a, pp. 105-107), there are several reasons why European Union (EU) does not adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) itself as European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Which concerns are most decisive reasons?
 - Indicators of fiscal sustainability provided in the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) are based on the European System of Accounts (ESA 95) accruals data, and the administrative objective of EPSAS is to generate accrual data with a view to preparing data based on the ESA 95 standard (EU (2011, Article 3)). So, will framework and basic concepts of ESA 95 precede those of IPSAS in the development of EPSAS?
- (3) Utilization Method of EPSAS accounting data
 - According to EU (2013c, p. 4), there would be distinct benefits for public sector management and governance in adopting a single set of accruals-based accounting standards at all levels of governments throughout the EU. How EPSAS accounting data will be concretely utilized in public sector management and governance?
 - Indicators of fiscal sustainability provided in TFEU are currently based on ESA 95 accruals data, namely the ratio of planned or actual government deficit to GDP and the ratio of government debt to GDP. Is there a possibility that Indicators of fiscal sustainability would be directly based on EPSAS financial statements?
- (4) Schedule of development and application of EPSAS
 - According to PWC (2014, p.14), the tentative target date of the presentation of the first EPSAS financial statements is 2020. What is the schedule for the presentation, namely what is roadmap and milestone of development, endorsement and application of EPSAS?

- According to EU (2013a, Annex 7.1), 32 IPSAS standards are grouped as (a) standards that might be implemented with minor or no adaptation (1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 19, 27, 32), (b) standards that need adaptation, or for which a selective approach is needed (7, 8, 13, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 31) and (c) standards that are seen as needing to be amended for implementation (6, 28, 29, 30). How adaptation of group (b) and amendment of group (c) are progressing now?

- According to EU (2013a, p. 106), some existing IPSAS standards are viewed as incomplete, in particular concerning the recognition, measurement and disclosure of public sector specific transactions such as social benefits and taxes. This is one of reasons why EU does not adopt IPSAS itself as EPSAS. Of topics that IPSAS standards have not yet been developed, which topics are scheduled to be developed as EPSAS, and how development of such topics are progressing now?

- According to EU (2014, p. 2), it was proposed to prepare a Commission Communication on EPSAS to prepare the ground for a potential legislative proposal on EPSAS in 2015. What are concrete contents of this potential legislative proposal on EPSAS or will be?

- As last step of implementing EPSAS, is each EU member state required to prepare whole-of government accounts including central government, state governments, local governments and social funds, which would provide a comprehensive picture of governments' assets, liabilities, revenue and expenses in one country?

(5) Practical problems in the first-time adoption of EPSAS

- It is said that EU public sector entities are to undertake the development of IT system, training for employees and assets evaluation for opening balance sheet when they adopt EPSAS for the first time. What kinds of practical problems other than those will EU public sector entities face when they adopt EPSAS for the first time?

(6) Consistency between budgeting system and EPSAS based accounting system

- According to website of EPSAS.eu, EPSAS project aims at promoting uniform budgeting and accounting standards for EU public sector entities. How EPSAS based accounting system will consist with cash-based budgeting system? That is, how EPSAS accounting data will be utilized in the process of budget compilation?

- According to EU (2013a, pp. 86-87, 92-93), central governments of Austria and United Kingdom have adopted accruals-based budgeting system. Is there a possibility that accruals-based budgeting system would be adopted in EU public sector entities after full implementation of EPSAS?

(7) Internal control framework under EPSAS based accounting system

- According to EU (2013c, p. 9), effective internal control of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. What kind of internal control are EU public sector entities scheduled to develop when they prepare and present EPSAS financial statements? In that case, what kind of internal control standards are they scheduled to adopt?

(8) Financial statements auditing framework under EPSAS based accounting system

- According to EU (2013c, p. 9), external financial audit of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. Who is scheduled to conduct financial statements audit in EU public sector entities when they prepare and present EPSAS financial statements? In that case, what kind of auditing standards are they scheduled to adopt?

- According to EU (2013b, p. 3), an improvement in the efficiency and effectiveness of public auditing is one of objectives of implementing EPSAS. How auditors are scheduled to utilize EPSAS accounting data in public auditing?

We would be grateful if you would show us the documents or their website addresses necessary for answering above mentioned questionnaires. We appreciate your cooperation.

Bibliography

ECA (2014) ANNUAL REPORTS concerning the financial year 2013.

EU (2011) COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU.

EU (2013a) COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT (SWD (2013) 57 final) .

EU (2013b) PUBLIC CONSULTATION PAPER, Document accompanying the public consultation “Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States - Public consultation on future EPSAS governance principles and structures” .

EU (2013c) REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Towards

implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States (COM (2013) 114 final) .

EU (2014) Public consultation on future EPSAS governance principles and structures: Draft report.

PWC (2014) Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards.