

第7章 アジア実態調査報告書

2016年3月10日

アジア実態調査主査：山浦 久司（明治大学）

大塚 成男（千葉大学）

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、総務省が進めている統一的な基準（以下「新公会計基準」という。）による地方公会計の整備促進の動きを捉え、その進捗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活用に関する事例を集め、それらの事例を共有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。

この研究目標を達成するための研究テーマの一つは、新公会計基準と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）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である。中間報告では、新公会計基準とIPSASとの比較を行い、相当程度の乖離があることを報告したが、最終報告では、新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うことを考えている。

こうした研究テーマを掲げる特別委員会にとって、近年のマレーシア、フィリピン両国の公会計改革の動向は無視することができない研究事例を提供してくれる。両国では、IPSASを基礎としたマレーシア公会計基準（Malaysian Public Sector Accounting Standards：MPSAS）、フィリピン公会計基準（Philippine Public Sector Accounting Standards：PPSAS）をそれぞれ開発し、これらの基準に準拠した財務諸表を作成しようとしている。

そこで、両国の公会計改革を取り上げ、背景、目的、会計基準設定の現状等について実態調査を行い、今後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

マレーシアでは、財務省の一部局である会計総監局（Accountant General's Department：AGD）が MPSAS の開発を行い、会計検査院（National Audit Department：NAD）が財務検査を行っていることから、AGD と NAD を調査の対象とした。また、フィリピンでは、会計検査院（Commission on Audit：COA）が PPSAS の開発とともに財務検査を行っていることから、COA を調査の対象とした。さらに、開発途上国における公会計改革は、国際金融機関の支援を受ける場合があることから、アジア開発銀行（Asian Development Bank：ADB）も調査の対象とした（附録 1 参照）。

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）。実態調査では、調査の対象機関から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。

3 マレーシア

3.1 マレーシアの概要

マレーシアの面積は約 33 万平方キロメートル、人口は 2995 万人で、マレー系が約 67%、中国系が約 25%、インド系が約 7%となっている。政体は立憲君主制（議会制民主主義）で、2011 年 12 月からアブドゥル・ハリム・ムアザム・シャー第 14 代国王が元首となっている。連邦議会は上・下二院制で、議院内閣制を採用しており、2009 年 4 月からナジブ・ラザク首相が政権を担当している。マレーシアの公的部門は、①連邦政府（2014 年度 62 府省等）、②州政府（同 13 州）、③連邦政府設立法人（同 118 法人）、④州政府設立法人（同 147 法人）、⑤地方公共団体（同 148 団体）、⑥イスラム宗教評議会（同 15 評議会）から構成されている。会計年度は 1 月 1 日から 12 月 31 日までの暦年となっている。

3.2 公会計制度の現状

3.2.1 法体系

マレーシアでは、連邦政府及び州政府の財政制度の大枠はマレーシア憲法（Constitution of Malaysia）で定められ、両政府の公的資金及び土地を除く資産に関する会計処理の手続は 1957 年財政手続法（Financial Procedure Act 1957：FP 法）で定められている。マレーシア憲法は予算法案の連邦議会への提出を義務付け（第 99 条第 1 項）、FP 法は予算の具体的な内容を定めているが（第 15 条）、これらの条項によると、現行の予算は現金主義を採用している。また、

FP 法によると、現行の公会計は修正現金主義を採用しており、出納整理期間は 1 か月となっている（第 13 条第 6 項）。

FP 法によると、連邦政府の場合、各府省には統制官（Controlling Officer）と会計官（Accounting Officer）が置かれている（第 3 条）。このうち、会計官は我が国の出納官吏に相当する会計機関で、AGD から派遣されており、AGD の指示に従うことが法的に義務付けられている（第 4 条）。このため、現金の出納に関しては、AGD による集権的な管理が行われている。

3.2.2 会計基準

連邦政府及び州政府は、会計処理において現金主義の王国会計基準（Piawaiian Perakaunan Kerajaan）及び IPSASB の現金主義 IPSAS に準拠している。FP 法によると、連邦政府及び州政府の財政当局（連邦政府の場合、AGD）はそれぞれの財務諸表を作成し、会計検査院長の検査を経てそれぞれの議会に提出することとされている（第 16 条第 1 項及び第 2 項）。連邦政府の場合、府省別の財務諸表は連邦議会には提出されないものの、各府省の統制官は、連邦政府全体の財務諸表が会計検査院長に提出される前に所管部分を証明することを求められているため、AGD は各府省が王国会計基準及び現金主義 IPSAS に準拠しているかどうか監視している。

3.2.3 財務諸表

マレーシア憲法及び FP 法によると、連邦政府及び州政府の財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②現金収入・支出計算書、③財務業績計算書、④備忘的計算書、⑤付属明細書となっている（マレーシア憲法第 99 条第 4 項、FP 法第 16 条第 1 項）。この財務諸表体系において、フロー情報に関して、現金収入・支出計算書には、統合収入勘定、統合貸付勘定及び統合信託勘定の現金の収入及び支出が計上され、財務業績計算書には、統合収入勘定の収入及び支出の実績額が予算額と対比して計上される。また、ストック情報に関して、財政状態計算書には、現金及び投資のみが計上され、備忘的計算書には、財政状態計算書に計上されない金融資産と、国債等の公的債務、未払金等の債務が計上される。

3.2.4 現行制度の課題

AGD によると、現行の修正現金主義会計では、①土地等の固定資産を含めた資産に関する網羅的な財務報告を作成することができないため、資産の最適利用について意思決定を行う場合に必要な情報を提供することができないこと、

②収益を収入の権利が発生したときに認識することができず、また、費用を支出の義務が発生したときに認識することができないため、将来の資金繰りについて意思決定を行う場合に必要な情報を提供することができないことが指摘されている。AGDとしては、このような修正現金主義会計の課題は、発生主義会計を採用することにより改善できると考えている。

3.3 公会計の改革

3.3.1 現状

マレーシアの公会計改革は、発生主義の採用を目指すもので、公的部門のうち、連邦政府及び州政府で行われている。地方公共団体の一部では修正現金主義を採用しているものの、その他の地方公共団体、連邦政府設立法人、州政府設立法人及びイスラム宗教評議会については、既に発生主義を採用している。公会計改革は当初計画によると、2011年第2四半期に始まり、2016年第2四半期に完了する予定になっている。主要な作業として、関連法令の見直しと改正は2012年第1四半期から2015年第1四半期まで、開始貸借対照表作成用のデータ収集は2012年第1四半期から2015年第4四半期まで、公会計改革に対応したITシステムの開発は2013年第1四半期から2015年第3四半期までとなっている。これらの計画は、順調に進捗しているとはいえず、AGDによると、連邦政府の場合、発生主義の財務諸表は2017年度から作成される予定であり、当分の間、修正現金主義の財務諸表も並行して作成するとしている（図表7-1参照）。

図表7-1 公会計改革（マレーシア）の当初スケジュール

行程	年	2011	2012	2013	2014	2015	2016
コンサルタントの任命		←→					
関連法令（FP法）の見直しと改正			←→	←→	←→	←→	
会計基準（MPSAS）の開発			←→	←→	←→	←→	
開始貸借対照表作成用データの収集			←→	←→	←→	←→	
ITシステム（IGFMAS）の開発				←→	←→	←→	
IGFMASへのデータ移動							←→

（出典）AGD（2015b）p. 5より筆者作成

3.3.2 背景

ナジブ首相は2010年3月及び12月に「新経済モデル（New Economic Model：NEM）」と呼ばれる長期経済政策を公表した。NEMは2011年から2020年まで

を計画期間としており、マレーシアが 2020 年までに先進国（1 人当たり国民総所得 1 万 5000 ドル）になることを基本的な戦略目標としている。2010 年 3 月の NEM は戦略的政策の方向性を示し、同年 12 月の NEM は具体的な政策手段を示しているが、公会計改革は 2010 年 12 月の NEM で示されている。NEM の原案は、国家経済諮問会議で作成されたが、同会議の作業グループには、世界銀行及び国際通貨基金（IMF）に勤務経験を有する学識経験者が参加したことから、NEM には世界銀行等の政策提言が反映されている。マレーシアの公会計改革は、国際金融機関の影響を受けつつ、国内のトップダウン方式で行われている。

3.3.3 目的

NEM は 8 つの戦略的政策で構成され、この中には、第 4 番目の戦略的政策として「公的部門の強化」が含まれている。公的部門の強化は、①行政機構の改革、②財政規律と財政改革、③公務員の質の改善、④経済ガバナンスにおける政策立案の強化で構成され、それぞれ具体的な政策手段が示されている。このうち、「財政規律と財政改革」において 7 つの具体的な政策手段が示され、「発生主義会計の採用」は 7 つの政策手段のうちの 1 つに位置付けられている。発生主義会計を採用する目的は、財政の持続可能性を達成するとともに透明性を高めるため、より効率的かつ効果的な財務管理を行うことである。マレーシアの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、NEM の一部として行われている。

3.3.4 便益

AGD によると、公会計改革の具体的な便益は、①説明責任と透明性の向上、②コストの削減、③収入の増加、④サービス提供の改善、⑤組織運営の効率化・有効化と捉えられている。このうち、コストの削減では、アウトプットに関するコスト情報を把握することにより、同一のアウトカムを達成する複数の政策手段の中から、より費用対効果の高い政策手段を選択することができるとしている。収入の増加では、資産に関する利用状況を把握することにより、不要資産を貸し付けたり、売却したりすることができるとしている。サービス提供の改善では、資産に関する維持状況を把握することにより、インフラ資産の管理を改善することができるとしている。

上記の便益を実現させるため、財務諸表の発生主義会計情報と資産情報は、活動基準原価計算（Activity Based Costing：ABC）と成果基準予算（Outcome Based Budgeting：OBB）において活用される予定である。ABC では、差異分析を行う

ことで、計画されたアウトカムの達成を目指しながら業務運営の方法を改善できるとしている。また、OBBでは、公会計からもたらされる発生主義会計情報により、アウトプットに関するコスト情報が把握されるとともにアウトカムとの対比が行われるとしている。

3.3.5 コスト

AGDによると、マレーシアの公会計改革のコストは、約6億リンギ（30円／リンギ換算で180億円）と見積もられている。この中には、新しいITシステムの開発、公会計基準（MPSAS）の開発、開始貸借対照表作成用のデータ収集、会計職員の教育訓練、内部統制の改善等のコストが含まれる。マレーシアの公会計改革は、財政規律の強化を念頭にトップダウン方式で行われているため、事前に便益を貨幣価値化してコストと比較する費用便益分析は行われていない。

3.3.6 MPSAS

現在のところ、発生主義会計運営委員会（Accrual Accounting Steering Committee）は、MPSASの29基準を承認している。MPSAS基準の番号と名称は、IPSAS基準の番号と名称に一致しており、MPSAS基準は最終頁において対応するIPSAS基準との主要な相違を記述している。IPSAS基準は国内法と矛盾しない限り、MPSAS基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS基準は評価時点の2011年10月現在で32の基準があるが、このうち、IPSAS10「超インフレ経済化における財務報告」及びIPSAS18「セグメント別報告」については、マレーシアの現状にそぐわないため、対応するMPSASは開発されていない（図表7-2参照）。

3.3.7 財務諸表

MPSAS1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政状態計算書（Statement of Financial Position）、②財務業績計算書（Statement of Financial Performance）、③純資産・持分変動計算書（Statement of Changes in Net Assets/Equity）、④キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）、⑤予算・実績比較計算書（Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts）、⑥附属明細書（Notes）で、これらは、FP法の改正により立法化される予定である。また、連邦政府の場合、作成主体は、各府省の統制官がそれぞれの財務諸表を作成し、AGDが連邦政府全体の財務諸表を作成する予定であるが、FP法上は、従来通り、連邦政府の財務諸表の作成だけが定められ、府省別財務諸表の作成

は明文化されない（図表 7-3 参照）。

図表 7-2 IPSAS の適用

IPSAS	名 称	MPSAS	PPSAS
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（廃止）		
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1) 評価時点は 2011 年 10 月

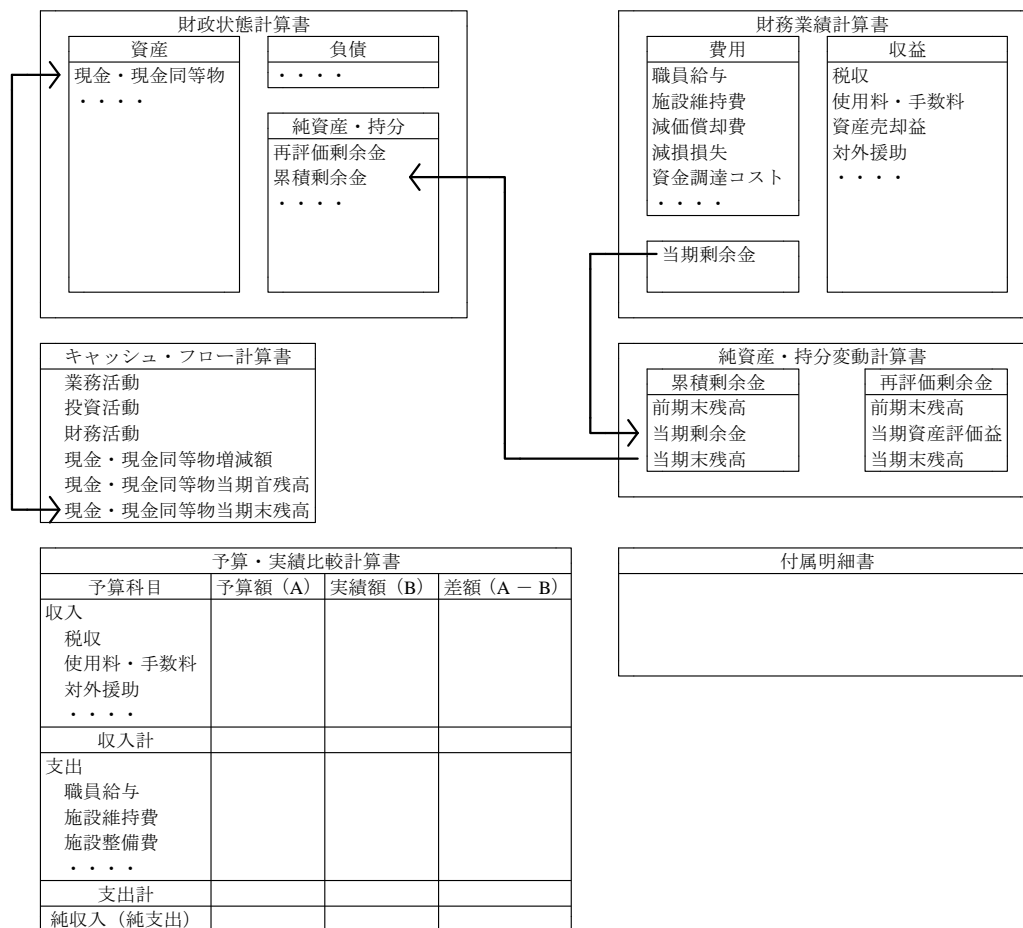
(注2) ○：適用、△：適用予定、×非適用

(出典) AGD (2015c)、COA (2015d) より筆者作成

3.3.8 法制化

公会計改革の法制化に必要な FP 法ほか 2 法の改正法案は、利害関係者の了解が得られ次第、承認のため、議会に提出される予定である。例えば 2014 年 FP（改正）法案によると、FP 法の主な改正点は、①FP 法の統制対象を公的資金から公的資産に拡大すること（第 3 条の改正）、②統合勘定を構成する統合収入勘定、統合貸付勘定及び統合信託勘定を廃止すること（第 7 条の削除）、③財務諸表を構成する計算書を変更すること（第 16 条の改正）となっている。発生主義会計の採用後、統合勘定はすべての資産と負債を含み、財政状態計算書の純資産・持分に対応すると考えられている。なお、公会計改革はマレーシア憲法の規定に影響を及ぼさないことから、マレーシア憲法の改正は予定されていない。

図表7-3 MPSAS・PPSASの財務諸表体系のイメージ



(出典) MPSAS 1、PPSAS 1 より筆者作成

3.3.9 IT システム

公会計改革に対応した IT システムとして、SAP ソフトウェアを基礎とした政府財務管理会計システム 1 (1 Government Financial Management Accounting System : 1GFMAS) が開発されている。1GFMAS の開発は、アプリケーション・ソフトの完成度でみると、64%程度の進捗となっている。1GFMAS の主要な機能には、①単一のデータベースと単一のデータセンターによる中央集権化、②OBB を始めとする他の関連システムとの統合化、③従来の SAP バージョン 4.7 から SAP バージョン ECC6 への高度化、④現金主義 (予算制度) と発生主義 (会計制度) の統合が挙げられる。

3.3.10 初度適用の課題

AGD は発生主義を初度適用する場合の課題として、IT システムの開発、開始

貸借対照表作成用のデータ収集、会計職員の教育訓練、利害関係者の関心を挙げている。

ITシステムの開発では、①修正現金主義と発生主義の財務報告の並行作成、②外部システムとのインターフェース、③現金主義（予算制度）と発生主義（会計制度）の記帳、④連邦政府と州政府の取引、⑤信託決算など、複雑な公会計へ限られた時間で対応することが課題となっている。

開始貸借対照表作成用のデータ収集では、①資産及び負債に関する記録の欠如、不完全性及び不正確性、②PFI及びPPPのような複雑な資産及び負債の存在、③軍事用資産の把握が課題となっている。有形固定資産の測定は、先ず取得原価で行われ、取得原価が不明な場合には、公正価値で行われる。

会計職員の教育訓練では、①予算の制約と行政改革による会計職員の不足と不適格者の存在、②会計職員の会計基準及び会計方針に関する知識不足、③短期間での1GFMASのエンドユーザー5万人への教育訓練が課題となっている。

公会計改革への期待は利害関係者により異なり、時には矛盾しているため、これらへの対応が課題となっている。例えば、NADは真実かつ公正な表示に、各府省の最高経営責任者は適切な情報に、議会の決算委員会は説明責任に、国民は説明責任と透明性に、議員は財務業績の見栄えの良さ（財政収支の均衡）にそれぞれ関心がある。

会計基準の開発では、IPSASを基礎としているため、ほとんど課題はない。

3.3.11 予算制度

AGDによると、連邦政府及び州政府は発生主義会計の採用後も現金主義予算を踏襲する予定である。AGDは現金主義予算と発生主義会計の関連付けを行うため、IPSAS 24「財務諸表における予算情報の表示」を完全適用して予算・実績比較計算書を作成する予定である。予算・実績比較計算書は他の計算書とともにそれぞれの議会に提出されることになる。発生主義会計情報は予算の監視と統制のため、OBBで活用される予定である。OBBにおいて、発生主義会計情報は主要業績指標（Key Performance Indicator：KPI）別に集計される。また、ABCに関する会計情報は業務運営の効率化を図るため、各府省の管理者及び利害関係者により計画、監視、統制及び是正措置において活用される予定である。AGDによると、公会計改革後、連邦政府及び州政府が発生主義予算を採用するかどうかは政治の問題であり、現状では予想できない。

3.3.12 WGA

公的部門の財務諸表（Whole of Government Accounts：WGA）とは、公的部門

に属するすべての会計主体の財務諸表を連結したもので、マレーシアでは、連邦政府、州政府、連邦政府設立法人、州政府設立法人、地方公共団体及びイスラム宗教評議会が含まれる。AGDによると、連邦政府及び州政府以外では、地方公共団体の一部を除き、既に発生主義会計を採用しているため、法律上は義務付けられていないものの、公会計改革の最終段階において WGA を作成することを検討している。

3.3.13 SNA

国民経済計算（System of National Accounts：SNA）とは、マクロ経済の包括的な統計のことで、国連基準に基づいて作成される。マレーシアでは、SNAの公的部門の推計は、①統計省の統計報告、②連邦政府財務諸表、③州政府財務諸表、④中央銀行の金融報告を基礎統計としている。AGDによると、公会計の改革後、SNAの公的部門の推計では、発生主義の連邦政府財務諸表及び州政府財務諸表を基礎統計の一部として活用する予定である。これにより、SNAの精度と国際比較可能性の向上が期待されている。

3.3.14 内部統制

AGDによると、公会計の改革後も、COSO フレームワークのような内部統制基準を設定する予定はない。内部統制の構成要素のうち統制活動については、1GFMAS の開発において組み込まれつつある。この統制活動には、①会計書類の作成者と承認者の職務の分離、②会計処理と支払額の上限設定などがある。これらの統制活動は、すべて財務省令、財務省告示、会計検査院告示で規定されている。但し、各府省の統制官が、内部統制の有効性を評価し、それを連邦議会に報告するような仕組みを設ける予定はない。

3.3.15 業績目標

AGDによると、公会計改革の達成度を評価するための定量的な主要業績指標（KPI）やその目標値は設定していないが、新しい公会計システムである1GFMASの最低限の必要条件は設定している。それは、①現金主義（予算制度）と発生主義（会計制度）の財務報告の同時作成、②2秒以内の反応時間、③集権化された現金管理、④統制官による府省別財務諸表及びAGDによる連邦政府財務諸表の作成、⑤外部システムとの統合である。

3.4 公監査制度の現状

3.4.1 法体系

マレーシアでは、連邦政府及び州政府の監査制度の大枠はマレーシア憲法で定められ、その中心的な役割を担う会計検査院長（Auditor General）の任命、義務、検査の性質、権限、検査報告書等は 1957 年会計検査法（Audit Act 1957）で定められている。マレーシア憲法によると、会計検査院長は首相の助言に基づいて国王により任命されるが、首相の助言には、各州の代表で構成される統治者会議（Conference of Rulers）の同意が必要となる（第 105 条第 1 項）。NAD は会計検査院長の権限を行使するために設立されており、国の統治機構上、立法府、行政府及び司法府のいずれにも属さない独立機関となっている。

3.4.2 NAD の組織

NAD は本部と州検査局（State Audit Office）で構成されている。このうち、本部は①内部管理部門（会計課、人事課等）、②連邦政府検査局、③州政府検査局、④政府設立法人検査局、⑤特別検査・調査局、⑥会計検査院長直属機関（国家会計検査アカデミー等）で構成される。各州には州検査局が置かれ、検査結果は本部の連邦政府検査局、州政府検査局及び政府設立法人検査局に送付される。NAD の職員は 2015 年末現在で 2,046 人となっており、このうち、マレーシア公認会計士協会に登録している職員は 124 人となっている。

3.4.3 検査の対象機関

マレーシア憲法によると、会計検査院長の検査対象は、連邦政府、州政府及び法律の定めによるその他の公的主体となっている（第 106 条第 2 項）。法律により定められる公的主体を含めると、会計検査院長の検査対象は、①連邦政府（2014 年度 62 府省等）、②州政府（同 13 州）、③連邦政府設立法人（同 118 法人）、④州政府設立法人（同 147 法人）、⑤地方公共団体（同 148 団体）、⑥イスラム宗教評議会（同 15 評議会）となり、公的部門を構成するすべての公的主体に及んでいる。

3.4.4 検査のタイプ

1957 年会計検査法によると、会計検査院長は財務検査、業績検査及び準拠性検査を行うとされている（第 6 条各号）。財務検査では証明業務を行い、業績検査及び準拠性検査では直接報告業務を行う。連邦政府の検査の場合、NAD は各府省に「Audit Branch」と呼ばれる出先機関を設置しており、検査はこれらの出先機関に常駐している職員が行う。通常、財務検査と準拠性検査は同時に行われ、業績検査は単独で行われる。マレーシア憲法によると、会計検査院長の検査報告書は国王に提出され、国王が下院に提出することになっている（第 107

条第 1 項)。

業績検査については、最高会計検査機関国際組織 (INTOSAI) の最高会計検査機関国際基準 (International Standards of Supreme Audit Institutions : ISSAI) の 3000 シリーズ (ISSAI 3000-3100) に準拠して行われ、通常、1 検査テーマ当たり 4~6 か月を要している。業績検査報告書は年 3 回に分けて連邦議会に提出される。

また、準拠性検査については、ISSAI の 4000 シリーズ (ISSAI 4000-4200) に準拠して行われ、財務諸表への影響の有無にかかわらず、指摘事項が報告される。準拠性検査の結果は、連邦政府財務諸表の財務検査報告書とともに会計検査院長年次報告書 (Auditor General Report) に掲記され、例年 9 月頃に連邦議会に提出される。

3.4.5 財務検査の対象

1957 年会計検査法によると、会計検査院長は連邦政府及び州政府の財政当局が作成した財務諸表を検査するとされている (第 9 条第 1 項)。FP 法によると、財務検査の対象となる財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②現金収入・支出計算書、③財務業績計算書、④備忘的計算書、⑤付属明細書となっている (第 16 条第 1 項)。連邦政府については、現行制度では、連邦政府全体の財務諸表のみが作成され、府省別財務諸表は作成されていないため、府省別財務諸表の検査は行われていない。

3.4.6 財務検査の方法

AGD は各府省に会計官を置いており、会計官は政府財務管理会計システム (Government Financial Management Accounting System : GFMAS) を用いて予算の執行を行っているため、財務検査は各府省に設置されている NAD の出先機関に常駐している職員が行う。NAD は「Electronic Auditing Management System II (eSPP II)」と呼ばれる検査用の IT システムを開発しており、GFMAS から入手したデータを eSPP II に取り込んで、分析的手続、準拠性テスト、実証手続等の一連の検査手続を行っている。

3.4.7 財務検査の検査基準

NAD の職員は、ISSAI の 1000 シリーズ (ISSAI 1000-1999) に準拠して財務検査を行っている。ISSAI の 1000 シリーズは、国際監査・保証基準審議会 (IAASB) の国際監査基準 (International Standards on Auditing ISA) と INTOSAI の実務指針 (Practice Note) で構成され、実務指針には公的部門固有の検査手続

が定められている。このため、ISSAI 1000 シリーズの下 3 桁の番号と実務指針の名称は、ISA 基準の番号と名称に一致している。既に記述したように、業績検査及び準拠性検査でも ISSAI を適用しているため、NAD はすべての検査において ISSAI を適用していることになる。

3.4.8 財務検査の報告書

会計検査院長の財務検査報告書は連邦政府及び州政府の財政当局に提出され、財政当局は検査済みの財務諸表と財務検査報告書をそれぞれの議会に提出するとともに一般に公表することになっている。財務諸表と財務検査報告書の公表は、例年 6 月頃に行われる。このうち、連邦政府の財務検査報告書については、例年 9 月頃に公表される会計検査院長年次報告書に再掲される。現行の連邦政府財務諸表は修正現金主義で作成されているが、財務検査報告書の結論では、「真実かつ公正な表示」について意見の表明が行われている。

上記のような財務検査は、連邦政府及び州政府だけではなく、連邦政府設立法人、州政府設立法人、地方公共団体等でもほぼ同様な方法で行われている。財務検査は年度末前後に業務が集中することから、一部は民間の監査法人に委託されている。

3.5 公会計改革と NAD

3.5.1 公会計改革関連の委員会

マレーシアには、公会計改革関連の委員会として、①公会計委員会（Public Sector Accounting Committee : PSAC）、②発生主義会計運営委員会（Accrual Accounting Steering Committee）、③政府会計基準諮問委員会（Government Accounting Standard Advisory Committee : GASAC）、④システム開発作業委員会（System Development Working Committee : SDWC）が設置されている。このうち、PSAC は IPSASB が公表する基準草案を検討し、必要に応じてコメントを作成する責任を有する。GASAC は MPSAS の基準草案及び発生主義会計の方針を審議する責任を有する。SDWC は 1GFMAS の開発が事前に設定されたニーズを満たしながら行われているかどうか監視する責任を有する。NAD の職員はこれらの 3 つの委員会に参加しながら、会計基準及び IT システムの開発に関与している。

3.5.2 開始貸借対照表作成用のデータ収集

発生主義の財務諸表を作成するためには、先ず開始貸借対照表を作成する必

要がある。このため、AGD は想定される資産及び負債の一覧表を記載したテンプレートを作成し、各府省に配付している。各府省はテンプレートに記載されている資産及び負債のうち、所有している資産及び負債に評価額を記入し、内部監査部門の確認を受けた後、各府省に設置されている NAD の出先機関に提出している。NAD の職員は、テンプレートに計上されている資産及び負債の実在性、網羅性、評価の妥当性等を検証した後、各府省に送付している。評価額が計上されたテンプレートについては、最終的に各府省の最高経営責任者が決裁することになっている。このように NAD は開始貸借対照表作成用のデータ収集に協力している。

3.5.3 財務検査

NAD によると、公会計改革が行われたとしても、財務検査に関して現行のマレーシア憲法及び 1957 年会計検査法の改正は行われぬ。財務検査の対象となる財務諸表は、FP 法で規定されているため、該当条項の改正が予定されている。FP 法の改正法案によると、財務検査の対象となる財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書となっている。公会計の改革後も、FP 法上は、連邦政府及び州政府の財務諸表しか作成されないため、財務検査の対象は、これらの財務諸表ということになる。

3.5.4 課題

NAD によると、既に連邦政府設立法人、州政府設立法人、大部分の地方公共団体等では発生主義会計が採用され、これらの公的主体の財務諸表についても検査を行っているため、連邦政府及び州政府で発生主義会計が採用されたとしても、円滑に対応できるとしている。但し、MPSAS については、今回の公会計改革において初めて開発されたことから、MPSAS 対応の検査マニュアルを作成したり、国家会計検査アカデミーにおいて MPSAS を習得させるための研修コースを開講したりして、職員の検査能力の向上に努めている。

4 フィリピン

4.1 フィリピンの概要

フィリピンの面積は約 30 万平方キロメートル、人口は 9234 万人で、マレー系が主体となっている。政体は立憲共和制で、2010 年 6 月からベニグノ・アキノ 3 世大統領が元首となっている。議会は上・下二院制で、大統領制を採用し

ており、現在、同大統領が政権を担当している。フィリピンの公的部門は、①中央政府（2011年度31府省等）、②地方公共団体（同80 Province、138 City等43,740団体）、③政府所有・統制法人（同104法人）から構成されている。会計年度は1月1日から12月31日までの暦年となっている。

4.2 公会計制度の改革

4.2.1 現状

フィリピンの公会計改革は、発生主義の採用を目指すもので、公的部門のすべての構成部門を対象としている。公会計改革は当初計画によると、2011年に始まり、2016年に完了する予定になっている。主要な作業として、PPSASの開発は2011年から2016年まで、中央政府、地方公共団体及び政府所有・統制法人の勘定科目の拡充は2013年から2016年まで、公会計改革に対応するためのITシステムの改修は2013年から2016年までとなっている。これらの計画は順調に進捗しており、COAによると、中央政府については2014年1月から、地方公共団体については2015年1月から、政府所有・統制法人については2016年1月からそれぞれ発生主義の財務諸表を作成している。計画通り公会計改革が行われた要因として、大統領の指導力に加え、フィリピンでは、2002年に公的部門に修正発生主義・複式簿記が導入されていて、固定資産台帳がある程度整備されていたことが挙げられる（図表7-4参照）。

図表7-4 公会計改革（フィリピン）の当初スケジュール

行程	年	2011	2012	2013	2014	2015	2016
会計基準（PPSAS）の開発		←					→
勘定科目の拡充				←			→
ITシステム（eNGAS）の改修				←			→
政府会計マニュアルの改訂				←			→
職員の教育訓練の実施		←					→
中央政府の財務諸表の作成					←		

（出典）COA（2015c）p.13より筆者作成

4.2.2 背景

世界銀行とオーストラリア国際開発庁は、世界銀行及び経済協力開発機構（OECD）の優良事例をベンチマークとして、フィリピンの財政制度の評価を行い、2010年に評価報告書を公表した。この評価報告書では、①予算が2年前に

編成されるため、信頼性に欠けること、②予算の執行実績の表示が予算科目と異なること、③中央政府の財務諸表が府省等の試算表に基づいて作成されるため、真実かつ公正な表示になっていないこと、④偶発債務が適切に監視されていないことなどが指摘された。アキノ3世大統領は、評価報告書の指摘を受け、2011年9月に行政命令第55号（Executive Order No. 55）に署名し、任期内に財務管理（Public Financial Management：PFM）改革プログラムを実施するため、PFM委員会（PFM Committee）を設立した。PFM委員会はCOA、予算・行政管理省（Department of Budget and Management：DBM）及び財務省（Department of Finance：DOF）で構成され、COAの検査官が議長を務めている。公会計改革はPFM改革プログラムを構成する6つの事業のうちの1つに位置付けられている。フィリピンの公会計改革は、国際金融機関の影響を受けつつ、国内のトップダウン方式で行われている。

4.2.3 目的

PFM改革プログラムの目的は、公的サービスをフィリピン国民に特に貧困層に直接、迅速、十分にかつ経済的に提供するために、公的資金の利用に関して効率性、説明責任及び透明性を高めることである。このため、PFM改革プログラムでは、①政府統合財務管理情報システムの開発、②国庫金管理の改善、③予算報告の改善と業績基準の開発、④公会計の改革、⑤負債管理の改善、⑥職員の能力構築を実施することとしている。公会計改革の目的は、IPSASと調和したPPSASを開発すること、電子的新政府会計システム（Electronic New Government Accounting System：eNGAS）と電子的予算システム（Electronic Budget System：eBudget System）とのインターフェースを改善することなどとなっている。フィリピンの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、PFM改革プログラムの一部として行われている。

4.2.4 法体系

フィリピンでは、中央政府の財政制度の大枠はフィリピン共和国憲法（Constitution of the Republic of the Philippines）で定められ、公的資金の使用に関する会計処理の手続は大統領令第1177号（Presidential Decree No. 1177）「1977年予算改革令」及び大統領令第1445号（Presidential Decree No. 1445）「フィリピン政府会計検査法」で定められている。フィリピン共和国憲法は、予算の形式、内容及び編成方法は法律により規定すると定め（第6章第25条第1項）、大統領令1177号は形式及び内容を定めているが（第13条及び第16条）、これらの条項によると、中央政府の予算は現金主義を採用している。また、大統領

令第 1445 号によると、中央政府の会計は発生主義会計を採用している（第 119 条及び第 121 条第 2 項）。

4.2.5 PPSAS

フィリピン共和国憲法は、COA が会計に関するルールと法令を規定すると定め（第 9 章 D 第 2 条第 2 項）、COA に会計基準を設定する権限を与えている。現在のところ、COA に設置された公会計基準審議会（Public Sector Accounting Standards Board : PSAcSB）は、PPSAS の 25 基準を設定している。PPSAS 基準は、IPSAS 基準とフィリピン適用ガイダンス（Philippines Application Guidance : PAG）で構成され、PPSAS 基準の番号と名称は、IPSAS 基準の番号と名称に一致している。PAG は、IPSAS 基準の特定のパラグラフを完全適用しない場合、調整したり、修正したりして適用する方法とその理由を記述しており、公的部門において IPSAS 基準を適用する場合の補足的なガイダンスとなっている。IPSAS 基準は国内法と矛盾しない限り、PPSAS 基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS 基準は評価時点の 2011 年 10 月現在で 32 の基準があるが、残りの 7 基準のうち、IPSAS 18「セグメント別報告」、IPSAS 22「一般政府部門の財務情報の開示」及び IPSAS 25「従業員給付」については、今後設定される予定になっている（図表 7-2 参照）。

4.2.6 財務諸表

PPSAS 1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書で、これらは、2014 年 1 月の COA 決議（Resolution 2014-003）によって法制化された。大統領令第 1445 号によると、各府省は府省別の財務諸表を作成するが（第 121 条第 1 項）、これらは議会には提出されない。一方、大統領令第 1445 号によると、COA は翌年度の 9 月末日までに中央政府全体の財務諸表を作成し、大統領、首相及び議会に提出することとされている（第 41 条第 1 項）。このため、各府省の最高財務責任者は年度末の試算表と内訳明細書を 2 月 14 日までに COA に提出することとされている（図表 7-3 参照）。

4.2.7 IT システム

中央政府には、公的資金の使用に関する IT システムとして eNGAS と eBudget System がある。これらのシステムは 2002 年の修正発生主義・複式簿記の採用時に開発されたが、①PPSAS の適用、②勘定科目の拡充（科目とコード桁数の

追加)、③統一会計コード体系の適用に対応するため、改修が行われた。また、既存の IT システムの改修に加え、新規に年次財務報告システム (Annual Financial Reporting System : AFRS) 及び予算・財務報告システム (Budget and Financial Accountability Reporting System : BFARS) を開発した。AFRS はオンラインで年次財務諸表を提出するためのシステムで、BFARS はオンラインで予算とその執行実績を提出するためのシステムであるが、いずれも専用回線を有しておらず、ウェブを利用している。

4.2.8 初度適用の課題

COA は発生主義を初度適用する場合の課題として、限られた予算と時間で公会計改革に対応できる職員を養成する必要性を挙げている。COA は 2014 年と 2015 年に、eNGAS については COA の職員と各府省の会計担当者を対象に、eBudget System については COA の職員と各府省の予算担当者を対象に、それぞれ研修を実施しており、これらの研修は 76 機関の 588 人に及んでいる。また、AFRS と BFARS については、オンラインによる個別指導が行われている。なお、開始貸借対照表作成用のデータ収集については、2002 年に公的部門に修正発生主義・複式簿記が採用されていて、固定資産台帳がある程度整備されていたことから、それほど困難ではなかったとしている。また、IT システムの開発についても、既存の IT システムの改修で対応できたことから、それほど困難ではなかったとしている。

4.2.9 予算制度

中央政府は発生主義会計の導入後も現金主義予算を踏襲している。COA 及び各府省は、財務諸表の作成に当たり現金主義予算と発生主義会計の関連付けを行うため、IPSAS 24「財務諸表における予算情報の表示」を完全適用して予算・実績比較計算書を作成している。COA の中央政府全体の予算・実績比較計算書は他の計算書とともに議会に提出されている。

フィリピンの公会計改革は PFM 改革プログラムの一部として行われているが、PFM 改革プログラムには、予算報告の改善と業績基準の開発が含まれている。予算報告の改善とは、予算、会計及び財務報告の用語と分類を統一することにより、予算の執行実績を予算編成に反映させることを目指すものである。また、業績基準の開発とは、施策－活動－事務事業別に編成されている予算において、主要アウトプット別の量、質及び時期に関する業績指標・目標値とともに、コストに関する目標額を設定し、これらを実績値とベンチマーキングすることにより、予算執行の効率性、有効性を向上させることを目指すものであ

る。このため、①勘定科目の拡充（COA Circular No. 2013-002）、②統一会計コード体系の適用（COA-DBM-DOF Joint Circular No. 2013-1）、③施策－活動－事務事業体系の見直し（DBM National Budget Circular 532）が行われている。

4.2.10 WGA

公的部門の財務諸表（WGA）とは、公的部門に属するすべての会計主体の財務諸表を連結したもので、フィリピンでは、中央政府、地方公共団体及び政府所有・統制法人が含まれる。COAによると、これらの会計主体には最終的にPPSASが適用されることになるため、法律上は義務付けられていないものの、公会計改革の最終段階においてWGAを作成することも可能であるとしている。

4.2.11 内部統制

大統領令第1445号によると、各府省の長は資産の保全、会計データの信頼性の確保、経営方針の遵守等のため、適切な内部統制を整備、運用及び監視することを義務付けられている（第123条及び第124条）。COAによると、内部統制基準としてCOSOフレームワークが想定されている。但し、各府省の長が、内部統制の有効性を評価し、それを議会に報告するような仕組みは設けられていない。

4.3 公監査制度の現状

4.3.1 法体系

フィリピンでは、中央政府の監査制度の大枠はフィリピン共和国憲法で定められ、その中心的な役割を担うCOAの組織、権限、検査の目的、検査報告書等は大統領令第1445号で定められている。フィリピン共和国憲法によると、COAは会計検査院長（Chairman）と2人の検査官（Commissioner）で構成され、国の統治機構上、立法府、行政府及び司法府のいずれにも属さない独立機関となっている（第9章D第1条第1項）。会計検査院長及び検査官は、7年の任期で任命委員会の同意を得て大統領により任命され、再任されない。また、これらの3人は任命時において35歳以上で、10年以上の監査経験を有する公認会計士、又は10年以上の実務経験を有する弁護士とされている。

4.3.2 COAの組織

COAは会計検査院長と2人の検査官の下、本部と地方事務所（Regional Office）で構成されている。このうち、本部は①支援部門（会計課、人事課等）、②中央政府局、③政府所有・統制法人局、④地方政府局、⑤特別サービス局で構成

される。地方政府の検査は全国 17 か所に置かれている地方事務所で行われ、検査結果は本部の地方政府局に送付される。COA の職員は 2015 年末現在で 8,262 人となっており、このうち、公認会計士の資格を有する者は 4,280 人となっている。

4.3.3 検査の対象機関

フィリピン共和国憲法によると、COA の検査対象は、政府所有・統制法人を含む政府とその機関、及び COA の受検を要件に政府から直接又は間接に補助金又は出資を受けている非政府機関とされている（第 9 章 D 第 2 条第 1 項）。この結果、COA の検査対象は、①中央政府（2011 年度 31 府省等）、②地方公共団体（同 80 Province、138 City 等 43,740 団体）、③政府所有・統制法人（同 104 法人）④その他の非政府機関となり、公的部門を構成するすべての公的主体に加え、その他の非政府機関にも及んでいる。

4.3.4 検査のタイプ

大統領令第 1445 号によると、COA は財務検査、業績検査及び準拠性検査を行うとされている（第 55 条第 3 項、第 56 条第 5 項）。財務検査では証明業務を行い、業績検査及び準拠性検査では直接報告業務を行う。これらの 3 つのタイプの検査は同時に行われ、検査結果と勧告は、府省別年次検査報告書にまとめられる。この報告書は COA の検査課長から各府省の長に送付される。フィリピン共和国憲法によると、COA は年次報告書を大統領及び議会に提出するとされているが（第 9 章 D 第 4 条）、この年次報告書は府省別年次検査報告書に掲記された検査結果及び勧告のうち、重要なものが再掲され、例年 9 月頃に提出される。

フィリピン共和国憲法は、COA が検査に関するルールと法令を規定すると定め（第 9 章 D 第 2 条第 2 項）、COA に検査基準を設定する権限を与えている。COA に設置された公監査基準審議会（Public Sector Auditing Standards Board）は、フィリピン公監査基準（Philippine Public Sector Standards on Auditing: PPSSA）を設定している（COA Resolution No. 2013-007）。PPSSA は 3 層構造になっており、1 層が COA の機能の必要条件、2 層が会計検査の基本原則、3 層が財務検査の一般的なガイドラインとなっており、PPSSA 基準の番号とタイトルは、ISSAI 基準の番号とタイトルと一致している。

4.3.5 財務検査の対象

フィリピン共和国憲法によると、COA は政府所有・統制法人を含む政府の決

算の検査を行うとされている（第9章D第2条第1項）。財務検査の対象となる財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書となっている。各府省は府省別財務諸表を作成し、COAはこれらを連結した中央政府全体の財務諸表を作成するが、COAが検査するのは府省別財務諸表だけで、中央政府全体の財務諸表については、検査を経ずにCOAの年次報告書に掲載される。

4.3.6 財務検査の検査基準

COAの職員は、PPSSAの1000シリーズ（1200-1706）に準拠して財務検査を行っている。PPSSAの1000シリーズの下桁3の番号と名称は、IAASBのISA基準の番号と名称に一致していることから、COAの財務検査は民間部門の財務監査と同様に内部統制に依拠したリスク・アプローチを採用していることになる。COAの職員は、支援部門の技術サービス課の支援を受けながらeNGAS及びeBudget Systemから入手したデータを統合結果・リスク基準検査ソフトウェア（Integrated Results and Risk Based Audit Software）に取り込んで、分析的な手続、準拠性テスト、実証手続等の一連の検査手続を行っている。

4.3.7 財務検査の報告書

COAの財務検査報告書（Independent Auditor's Report）は、業績検査及び準拠性検査の検査結果と勧告とともに府省別年次検査報告書に掲載され、各府省の長に送付される。COAの年次報告書には府省別の財務検査の結果は掲記されないが、府省等の財務検査に関して包括的な概要が記述される。これによると、中央政府で初めて発生主義の財務諸表が作成された2014年度の財務検査の結果は、無限定適正意見が18機関（15%）、限定付適正意見が95機関（80%）、不適正意見が5機関（4%）、意見不表明が1機関（1%）、計119機関（100%）となっている。2013年度の財務検査の結果と比較すると、無限定適正意見の割合が25%から15%へ低下し、限定付適正意見の割合が74%から80%へ増加しており、発生主義の初度適用の影響が見受けられる。

4.3 公会計改革とCOA

アキノ3世大統領はPFM改革プログラムを実施するため、COA、DBM及びDOFで構成されるPFM委員会を設立した。COAはPMF委員会の議長を務めるとともに、PFM改革プログラムの中の公会計改革を主導する責任機関となっている。これは、フィリピン共和国憲法により、COAが会計に関するルールと法

令を規定すると定められているからである（第9章D第2条第2項）。COAには、COAによる公会計基準の開発と運用を支援するため、2008年10月に公会計基準審議会（PSAcSB）が設置された。COAはPSAcSBの勧告を受け、決議（Resolution）によってPPSAS基準の法制化を行っている（COA Resolution 2014-003）。

一方、COAは各府省の府省別財務諸表を連結した中央政府全体の財務諸表を作成するため、支援部門に政府会計課（Government Accountancy Sector）を設置している。これは、フィリピン共和国憲法により、COAが政府全体の財政状態及び財務業績について報告するとされているからである（第9章D第4条第1項）。中央政府全体の財務諸表については、COAが作成しており、独立性に欠けるため、COAによる財務検査は行われておらず、また、他の機関による財務検査も行われていない。

5 アジア開発銀行

5.1 設立目的

ADBは、その出資者である加盟国が署名した「アジア開発銀行設立協定（Agreement Establishing the Asian Development Bank）」によって、1966年に設立された。ADB設立協定によると、ADBはアジア及び極東地域の経済成長と経済協力を助長するとともに、地域内の開発途上にある加盟国の共同的な又は個別的な経済開発の促進に寄与するために設立された。ADBはこれらの設立目的を達成するため、①保有する資源を利用して地域内の開発途上にある加盟国に融資すること、②域内貿易の秩序ある拡大の促進を目的とした開発に関する政策及び調整に対して加盟国に援助を提供すること、③開発に関する事業計画及び総合計画の準備、資金調達及び実施のための技術援助を加盟国に提供することなどを行っている。ADBの援助の対象は、加盟国の公的部門を構成する中央政府、地方公共団体及び政府出資法人に及ぶ。また、国の債務保証がある場合には、民間部門の事業及び業務にも援助は行われる。ADBの融資、補助金、資本投資、債務保証及び技術援助の規模は、2014年で136億9000万ドル（115円／ドル換算で1兆5743億円）となっている。

5.2 加盟国と組織

ADBの加盟国は、2014年末現在で日本を含め67か国・地域となっている。このうち、48か国・地域が域内加盟国で、19か国・地域が域外加盟国となっている。また、23か国がOECDに加盟している。日本は米国とともに最大の出資国（出

資比率15.6%)で、日本の政府代表が設立以来、総裁を務めている。

ADBは本部と地域事務所で構成されている。本部はフィリピンのマニラに置かれ、意思決定機関である理事会と政策別・地域別に編成された局(Office又はDepartment)で構成される。地域事務所は北米(ワシントンDC)、欧州(フランクフルト)及び日本(東京)に置かれている代表事務所を含め、地域内外に32事務所が置かれている。ADBの職員数は2014年末現在で2,997人となっており、その出身国は全加盟国のうち61か国・地域に上っている。

5.3 公会計制度の改革

5.3.1 実績

ADBは協調融資を含め2014年に24億1000万ドル(115円/ドル換算で2771億円)を加盟国における公的部門の行政管理に関して援助を行っている。加盟国のうち、中国、モンゴル、インド及びスリランカでは、公的部門において試験的に発生主義会計が導入されている。また、大洋州地域のソロモン諸島、バヌアツ及びクック諸島では、公的部門において既に発生主義会計が導入されている。ADBはこれらの諸国に公会計改革を目的とした援助を行った実績はない。公会計改革に関しては、事業レベルで会計制度の改善を援助したことはあるが、公的部門レベルで会計制度の改革を援助したことはない。

5.3.2 方針

韓国及びインドネシアは、1997年のアジア通貨危機の際、世界銀行及びIMFの支援を受けたが、公的部門レベルの公会計改革を含む財務管理の改善が援助の条件であった。ADBは世界銀行やIMFのように加盟国に公的部門レベルの公会計改革を条件とした援助を行うことはない。加盟国から財務管理の改善の一環として公会計改革の要請があった場合に援助を検討することになる。その場合、援助の対象は、①公会計改革に対応するITシステムの開発・改修、②公会計基準の開発、③開始貸借対照表作成用のデータ収集、④会計職員の教育訓練、⑤内部統制の改善等に要する費用で、融資、補助金、技術支援等を行うことになる。

5.3.3 会計基準

ADBは政策融資及び技術援助を除き、事業レベルで、援助資金が援助協定通りに使用され、かつ実施機関により経済的かつ効率的に使用されたことを確認するため、実施機関に正確かつ迅速な財務報告の提出を義務付けている。ADBは財務報告の作成に当たり、事業が収益を生み出す場合は、国際財務報告基準

(IAS/IFRS)に準拠することを勧告している。また、事業が収益を生み出さない場合は、特定の会計基準を明示はしないものの、健全な財政政策、適切な会計記録、有効な内部統制及び実行性のある財務監査を求めている。非収益事業の実施機関が現金主義会計を採用している場合は、収入計算書と支出計算書が作成され、損益計算書と貸借対照表は作成されないことになる。

5.4 公監査

5.4.1 実績

ADBは加盟国の財務監査を強化するため、いくつかの加盟国に技術援助を行っている。この中には、公的部門で監査の中心的な役割を担う会計検査院によるISSAIの採用を目的としているものもあれば、事業レベルでの財務監査の改善を目的としているものもある。前者として、インドネシア、フィリピン、ミャンマー及びラオス、後者としてモンゴル、アフガニスタン及びパキスタンの事例がある。ADBの東南アジア局は現在、東南アジア諸国連合(ASEAN)加盟国の会計検査院を対象に、2020年までに2014年と比べ、ISSAIの採用を20%増加させ、限定付適正意見の割合を10%減少させるため、ASEAN加盟国に技術援助を行っている。

5.4.2 方針

ADBは政策融資及び技術援助を除き、事業レベルで、財務報告の作成と、ADBが適当と認める外部監査人によりADBが適当と認める監査基準に準拠して財務監査を行うことを加盟国に義務付けている。しかし、公的部門レベルで、財務報告の財務監査を加盟国に求めることは無い。事業レベルの財務監査で、ADBが適当と認める外部監査人とは、通常、加盟国の会計検査院職員のことであるが、ADBが適当と認める監査基準に準拠できる能力がない場合や、独立性に欠ける場合は、民間部門の監査法人が務める。財務監査に要する費用は、事業費に含まれ、ADBの援助の対象となる。

5.4.3 監査基準

事業レベルの財務監査で、ADBが適当と認める監査基準とは、ISA、ISSAI、又はこれらと同等の国内基準のことである。ADBは外部監査人が財務報告の個別の誤謬を指摘するのではなく、それらの重要性を評価した上で、最終的に財務報告全体の「真実かつ公正な表示」について意見を表明することを求めている。このため、ADBはISA 700「意見の形成と財務諸表に関する報告」を基礎に、収益事業、非収益事業別に監査報告書の標準様式を定めている。非収益事

業の場合、実施機関は現金主義会計を採用していることが多いが、この場合でも、外部監査人は財務報告全体の「真実かつ公正な表示」について意見を表明することが求められている。また、外部監査人は収益事業、非収益事業を問わず、事業目的と援助協定への準拠性についても意見を表明することが求められている。

6 まとめと今後の研究課題

6.1 まとめ

マレーシア、フィリピン両国で公会計改革の実態調査を行ったところ、マレーシアでは未だ発生主義の財務諸表は作成されていなかったが、フィリピンでは既に発生主義の財務諸表が作成されていた。両国の公会計改革の進捗状況は異なるものの、本節では、我が国の公会計改革と相違する部分を中心に実態調査の結果をまとめてみたい。

- (ア) 両国の公会計改革は、国際金融機関の影響を受けつつ、国内のトップダウン方式で行われている。マレーシアの場合はナジブ首相が、フィリピンの場合はアキノ3世大統領が、それぞれ政治決断を行って指導力を発揮している。
- (イ) 両国の公会計改革は、単独で行われているわけではなく、公的部門の財務管理の改善を図る包括的な改革の一部として行われている。マレーシアの場合は NEM に、フィリピンの場合は PFM 改革プログラムに、それぞれ含まれ、他の改革と一体となって公的部門の財務管理の改善を図ろうとしている。
- (ウ) 両国の公会計改革は、運用で行われているわけではなく、法令の改正を伴う制度改革として行われている。マレーシアの場合は FP 法が改正される予定になっており、フィリピンの場合は COA 決議 (Resolution 2014-003) が制定されている。
- (エ) 両国の公会計改革は、公的部門の一部を対象としているわけではなく、最終的に公的部門全体を対象としている。マレーシアの場合は連邦政府と州政府が対象となっているが、他の公的部門では既に発生主義が導入されており、フィリピンの場合は中央政府、地方公共団体及び政府所有・統制法人が対象となっている。
- (オ) 両国の公会計改革は、独自の会計基準を開発しているわけではなく、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させたものを開発している。マレーシアの場合は MPSAS が、フィリピンの場合は PPSAS が、それぞれ開

発され、IPSAS がほぼ完全適用されている。

(カ) 両国の公会計改革は、単独で行われているわけではなく、予算制度の改革とも連携している。両国とも公会計改革後の予算制度は現金主義を踏襲するものの、発生主義会計情報は、マレーシアの場合は OBB の KPI 別のコスト算定において、フィリピンの場合は業績予算のアウトプット別のコスト算定において、それぞれ活用されることになっている。

(キ) 両国の公会計改革では、財務諸表の財務検査が行われ、「真実かつ公正な表示」について意見が表明される。マレーシアの場合は会計検査院 (NAD) が ISSAI に準拠して財務検査を行う予定になっており、フィリピンの場合は会計検査院 (COA) が ISSAI に準拠して財務検査を行っている。

6.2 今後の研究課題

特別研究委員会の研究テーマの一つは、新公会計基準と IPSASB の IPSAS 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である。今回の実態調査で、マレーシア、フィリピン両国とも IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた MPSAS、PPSAS をそれぞれ開発し、IPSAS をほぼ完全適用していることから、会計基準としての IPSAS の有用性を確認することができた。これは、昨年 8 月の欧州実態調査でも確認しており、ほぼ世界的な潮流になっていると考えられる。中間報告では、新公会計基準と IPSAS との比較を行い、相当程度の乖離があることを報告したが、最終報告では、IPSAS を参考に新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うこととしたい。

参考文献

1. マレーシア

AGD (2014) Financial Statements 2013.

AGD (2015a) Federal Government Accrual Accounting Manual. AGD (2015b) Global Conference on Accounting and Reporting by Governments Making the change to IPSAS: the Malaysian experience.

AGD (2015c) Malaysian Public Sector Accounting Standards (MPSAS) .

NAD (2011) National Audit Department Strategic Planning 2011-2015.

NAD (2014) Malaysian public Sector Auditing at a Glance.

NAD (2015) Auditor General Report 2014.

2. フィリピン

COA (2012) 2011 Audit Performance Summary Report.

COA (2015a) Annual Audit Report on the Provincial Government of Ilocos Norte.

COA (2015b) Consolidated Annual Audit Report on the Department of Agriculture.

COA (2015c) Philippine Government' s Journey towards Accrual Accounting.

COA (2015d) Philippine Public Sector Accounting Standards (PPSAS) .

COA (2015e) 2014 Annual Financial Report.

3. アジア開発銀行

ADB (2005) Financial Management and Analysis of Projects.

ADB (2006) Handbook for Borrowers on the Financial Management and Analysis of
Projects.

ADB (2015a) Enhancing Roles of Supreme Audit Institutions in Selected Association
of Southeast Asian Nations Countries.

ADB (2015b) 2014 Annual Report.

附録 1 現地調査

1. 日程

年月日（曜日）	時間	日程	宿泊
2016年2月14日（日）	10:30 17:05	成田国際空港発（MH0089） クアラルンプール国際空港着	プトラジャヤ
15日（月）	14:30～ 16:30	Accountant General's Department	同上
16日（火）	9:30～ 12:30	National Audit Department	同上
17日（水）	10:20 14:05	クアラルンプール国際空港発 （MH0704） マニラ国際空港着	マニラ
18日（木）	14:00～ 17:00	Commission on Audit	同上
19日（金）	9:00～ 12:00 15:00～ 17:00	Commission on Audit Asian Development Bank	同上
20日（土）	15:05 18:50 23:35	マニラ国際空港発（MH0705） クアラルンプール国際空港着 クアラルンプール国際空港発 （MH0088）	機中泊
21日（日）	7:15	成田国際空港着	

2. 訪問者

- ①山浦久司（明治大学教授）
- ②大塚成男（千葉大学教授）
- ③東信男（会計検査院国際検査情報分析官）

3. 訪問先対応者

- (1) Accountant General's Department of Malaysia
Mr. Er Beng Kiong, Deputy Director, Accrual Accounting Project Team
Ms. Faziyatun Binti mohamed Yahya, Deputy Director, Accounting Development and Management Division
Ms. Naharriah Binti Mohamed, Senior Assistant Director, Accounting Development and Management Division
- (2) National Audit Department of Malaysia
Ms. Hjh. Noor Akma Mohd Baki, Director of National Audit Academy
Ms. Raftah Bt. Ibrahim, Deputy Audit Director, Accountant General's Department Audit Branch
Mr. Tan Bee Hai, Assistant Audit Director
- (3) Commission on Audit, Republic of the Philippines (COA)
Mr. Michael G. Aguinaldo, Chairperson of COA
Mr. Jose A. Fabia, Commissioner of COA
Ms. Isabelle D. Agito, Commissioner of COA
Ms. Lourdes M. Castillo, Assistant Commissioner, Government Accountancy Sector
Ms. Luzvi P. Chatto, Director, Government Accountancy Sector
Ms. Fidela M. Tan, Assistant Director
Ms. Josephine B. Manalo, Assistant Director
Ms. Sharon C. Contarciego, Training Specialist IV
- (4) Asian Development Bank
Mr. Srinivasan Janardanam, Principal Financial Management Specialist, Operations Service and

Financial Management Department
Ms. Augustina Musa, Senior Financial management Specialist, Southeast Asia Regional Department
Ms. Amuerfina M. Santos, Senior Program Officer, Southeast Asia Regional Department

4. 訪問先住所

- (1) Accountant General' s Department of Malaysia
No. 1, Persiaran Perdana, Precinct 2, Federal Government Administration Complex, 62594
Putrajaya, Malaysia
Tel: + 60 3 8882 1000
- (2) National Audit Department of Malaysia
No. 15, Level 1-5, Persiaran Perdana, Precinct 2, Federal Government Administrative Centre, 62518
Putrajaya, Malaysia
Tel: + 60 3 8889 9000
- (3) Commission on Audit, Republic of the Philippines
Commonwealth Avenue, Quezon City 0880, Philippines
Tel: + 63 2 931 9226
- (4) Asian Development Bank
6 ADB Avenue, Mandaluyong City 1550, Metro Manila, Philippines
Tel: + 63 2 632 4444

5. 宿泊先

- (1) プトラジャヤ
2月14日～2月17日
Putrajaya Shangri-La
Taman Putra Perdana Presint 1, Wilayah Persekutuan, Putrajaya, 62000, Malaysia
Tel: + 60 3 8887 8888
- (2) マニラ
2月17日～2月20日
Manila Hotel
One Rizal Park, Roxas Boulevard, Manila, 0913, Philippines
Tel: + 63 2 527 0011

附錄 2 質問事項

1. QUESTIONNAIRES on the Government Accounting Reform in Malaysia

1.1 Introduction

- The public sector in Malaysia is composed of (a) the Federal Government, (b) State Governments, (c) Federal Statutory Bodies, (d) State Statutory Bodies, (e) Local Authorities and (f) Islamic Religious Councils. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the Federal Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the public sector entities within the boundary of government accounting reform.

1.2 Current Government Accounting System in Malaysia

(1) Accounting system

- What is the current government accounting system in Malaysia? Is it cash accounting or modified cash accounting? How is it regulated in legislation and rules?
- What is the composition of the financial statements of the Government under current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
- Are there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?

(2) Accounting standards

- What accounting standards are applied to the current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?

(3) Budgeting system

- What is the current government budgeting system in Malaysia? Is it cash accounting or modified cash accounting? How is it regulated in legislation and rules?

(4) Internal control framework

- What internal control framework is applied to the current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?

(5) Problems

- What problems does the current government accounting system have? Are they expected to be resolved after full implementation of the project of government accounting reform?

1.3 New Government Accounting System in Malaysia

(1) Project overview

- The project of government accounting reform in Malaysia started in Q2 in 2011 and is scheduled to be completed in Q2 in 2016. How much progress has the project made so far?
- When will the Government start to prepare accrual-based financial statements of the Government?

(2) Trigger

- What was the trigger for the Government to start the project of government accounting reform? Was there any internal or external pressure on the Government to reform the current government accounting system?

(3) Purposes

- What are the purposes of government accounting reform? Is it related to other public finance reforms in the Government?

(4) Benefits

- What benefits is the new government accounting system expected to have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc.
- How accrual accounting data and stock data in financial statements are expected to be utilized in decision-making on financial management? Are there any specific examples that show connection between C (Check) and A (Action) in PDCA cycle?

(5) Costs

- How much does it cost to implement the project of government accounting reform? The costs may

- include costs of development of new IT accounting system, costs of development of accounting standards, costs of data collection for open balance sheet, costs of training for accounting staff, costs of improvement of internal control framework etc.
- Did the Government consider the cost benefit ratio before making decision to start the project of government accounting reform? Do the monetary quantified benefits of the new government accounting system exceed the costs of government accounting reform?
- (6) MPSAS
- How much progress has the development of Malaysian Public Sector Accounting Standards (MPSAS) made so far? How has each standard of accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) of IFAC-IPSASB been adopted, adapted or amended for the development of MPSAS?
 - What is the composition of the financial statements of the Government under new government accounting system? How is it regulated in proposed legislation and rules?
 - Are there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in proposed legislation and rules?
- (7) Legislation
- How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the new government accounting system? What are proposed amendments of the Financial Procedures Act 1957 and other relevant acts?
- (8) IT system
- What IT system has been developed for the new government accounting system? What functions is the new IT system expected to have?
- (9) Challenges in the first-time adoption of accrual accounting
- What challenges has the Government faced in the first-time adoption of accrual accounting? They may include the challenges related to the development of new IT accounting system, the development of accounting standards (MPSAS), data collection for open balance sheet, training for accounting staff, the improvement of internal control framework etc.
- (10) Budgeting system
- How much will the government accounting reform affect the current government budgeting system? How accrual accounting data will be utilized in the cash-based budgeting system? Are there any specific examples that show the utilization of accrual accounting data in budget compilation?
 - Is there a possibility that the Government would adopt accrual-based budgeting system after full implementation of the project of government accounting reform?
- (11) WGA
- Is there a possibility that the Federal Government would prepare whole of government accounts (WGA) after full implementation of the project of government accounting reform? WGA consolidates accounts of (a) the Federal Government, (b) State Governments, (c) Federal Statutory Bodies, (d) State Statutory Bodies, (e) Local Authorities and (f) Islamic Religious Councils, and would provide a comprehensive picture of public sector's assets, liabilities, revenue and expenditure in Malaysia.
- (12) SNA
- What basic statistics are utilized in the estimation of public sector accounts of the System of National Accounts of the United Nations (SNA)? How accrual accounting data will be utilized in the estimation of public sector accounts of SNA? Is there a possibility that public sector accounts of SNA would be directly based on accrual-based financial statements?
- (13) Internal control framework
- What internal control framework will be applied to the new government accounting system? How will it be regulated in legislation and rules? Candidates of internal control standards may include COSO framework, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector of INTOSAI etc.
- (14) Key performance indicators
- What are the key performance indicators for new government accounting system? Are there any quantified indicators and targets?

2. QUESTIONNAIRES to National Audit Department of Malaysia

2.1 NAD

- (1) Status

- What is National Audit Department of Malaysia (NAD)' s status in the governance structure of the Federal Government? Does NAD belong to legislative branch, executive branch, or judiciary branch? Or, does NAD belong to none of them and is independent of three powers? How is it regulated in legislation and rules?
- (2) Mandate
- What is the coverage of NAD' s audit mandate? Is it restricted within the Federal Government, or including other public sector entities? How is it regulated in legislation and rules?
- (3) Types of audit
- What types of audit does NAD carry out? According to ISSAI 100, the three main types of public audit are (a) financial audit, (b) performance audit and (c) compliance audit. How is it regulated in legislation and rules?
- What is the ratio of three types of audit carried out by NAD in terms of the number of rendered reports?
- (4) Types of engagement
- What types of engagement does NAD carry out? According to ISSAI 100, the two main types of engagement are (a) attestation engagements and (b) direct reporting engagements. How is it regulated in legislation and rules?
- What is the combination between types of audit and types of engagement? Are financial audits always attestation engagements? How is it regulated in legislation and rules?
- (5) Organizational structure
- What Organizational structure does NAD have? How audit divisions of headquarters are divided?
- How many regional offices does NAD have? How audit functions are divided between headquarters and regional offices?
- (6) Staff
- How many staff does NAD have as of December 31, 2015? How is staff divided between headquarters and each regional office?
- Out of total staff of NAD, how many staff are Certified Public Accountants?

2.2. Introduction

- The public sector in Malaysia is composed of (a) the Federal Government, (b) State Governments, (c) Federal Statutory Bodies, (d) State Statutory Bodies, (e) Local Authorities and (f) Islamic Religious Councils. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the Federal Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the auditees within the boundary of government accounting reform.

2.3 Financial audits under current government accounting system

(1) Financial statements

- What is the composition of the financial statements of the Government that NAD shall audits under current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
- Shall NAD audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?

(2) Audit divisions

- Which of audit divisions do carry out financial audits? How many staff is involved in financial audits?
- Out of staff involved in financial audits, how many staff are Certified Public Accountants?

(3) Auditing standards

- What auditing standards does NAD apply to financial audits under current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?

2.4 Financial audits under new government accounting system

(1) Project overview

- The project of government accounting reform in Malaysia started in Q2 in 2011 and is scheduled to be completed in Q2 in 2016. How has NAD involved in the project? Has NAD involved in the development of Malaysian Public Sector Accounting Standards (MPSAS)?
- When will NAD start audits of accrual-based financial statements of the Government?

(2) Legislation

- How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the financial audits by NAD under new government accounting system? What are proposed amendments of the Financial Procedures Act 1957, the Audit Act 1957 and other relevant acts?
- (3) Financial statements
- What is the composition of the financial statements of the Government that NAD will audit under new government accounting system? How is it regulated in proposed legislation and rules?
 - Will NAD audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in proposed legislation and rules?
- (4) Audit divisions
- Which of audit divisions will carry out financial audits? How many staff will be involved in financial audits? Will NAD make a change in divisions or the number of staff involved in financial audit under new government accounting system?
 - Out of staff expected to be involved in financial audits, how many staff will be Certified Public Accountants?
- (5) Auditing standards
- What auditing standards will NAD apply to financial audits under new government accounting system? How is it regulated in proposed legislation and rules? Candidates of auditing standards may include International Standards on Auditing (ISA) of IFAC-IAASB, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)' 1000 series of INTOSAI etc.
 - Will NAD apply all related ISA standards and ISSAI standards in full? Or, will NAD adapt any of ISA standards and ISSAI standards? In the case of latter, which ISA standards and ISSAI standards will be adapted, why and how they will be adapted?
- (6) Auditing manuals
- Has NAD developed the new auditing manuals for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the contents of the new auditing manuals?
- (7) IT system
- Has NAD developed the new IT system for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the functions of the new IT system?
- (8) Training courses
- Has NAD developed the new training courses for staff expected to be involved in financial audits under new government accounting system? If yes, what are the curriculums of the new training courses?
 - How many staff of NAD has participated in the training courses aimed at implementing ISSAI 1000 series sponsored by ASOSAI, IDI etc.?
- (9) Quality control framework
- Has NAD developed the new quality control framework for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the procedures of the new quality control framework?
- (10) Challenges in the first-time implementation of ISA and ISSAI
- What challenges has NAD faced in the first-time implementation of ISA and ISSAI? They may include the challenges related to the development of new auditing manuals, the development of new IT auditing system, training for staff, improvement of quality control framework etc.
- (11) Key performance indicators
- What are the key performance indicators for financial audits under new government accounting system? Will NAD make a change in the key performance indicators or the targets?

3. QUESTIONNAIRES on the Government Accounting Reform in the Philippines

3.1 Introduction

- The public sector in the Philippines is composed of (a) the National Government, (b) Local Governments and (c) Government Owned and/or Controlled Corporations. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the National Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the public sector entities within the boundary of government accounting reform.

3.2 Old Government Accounting System in the Philippines

- (1) Accounting system

- What was the old government accounting system in the Philippines? Was it cash accounting or modified cash accounting? How was it regulated in legislation and rules?
- What was the composition of the financial statements of the Government under old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- Were there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How was it regulated in legislation and rules?
- (2) Accounting standards
 - What accounting standards were applied to the old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- (3) Budgeting system
 - What was the old government budgeting system in the Philippines? Was it cash accounting or modified cash accounting? How was it regulated in legislation and rules?
- (4) Internal control framework
 - What internal control framework was applied to the old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- (5) Problems
 - What problems did the old government accounting system have? Were they expected to be resolved after full implementation of the project of government accounting reform?

3.3 New Government Accounting System in the Philippines

- (1) Project overview
 - The project of government accounting reform in the Philippines started in Q1 in 2011 and is scheduled to be completed in Q1 in 2016. How much progress has the project made so far?
 - When does the Government start to prepare accrual-based financial statements of the Government?
- (2) Trigger
 - What was the trigger for the Government to start the project of government accounting reform? Was there any internal or external pressure on the Government to reform the current government accounting system?
- (3) Purposes
 - What are the purposes of government accounting reform? Is it related to other public financial management reforms in the Government?
- (4) Benefits
 - What benefits does the new government accounting system have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc.
 - How accrual accounting data and stock data in financial statements are utilized in decision-making on financial management? Are there any specific examples that show connection between C (Check) and A (Action) in PDCA cycle?
- (5) Costs
 - How much does it cost to implement the project of government accounting reform? The costs may include costs of development of new IT accounting system, costs of development of accounting standards, costs of data collection for open balance sheet, costs of training for accounting staff, costs of improvement of internal control framework etc.
 - Did the Government consider the cost benefit ratio before making decision to start the project of government accounting reform? Do the monetary quantified benefits of the new government accounting system exceed the costs of government accounting reform?
- (6) PPSAS
 - How much progress has the development of Philippine Public Sector Accounting Standards (PPSAS) made so far? How has each standard of accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) of IFAC-IPSASB been adopted, adapted or amended for the development of PPSAS?
 - What is the composition of the financial statements of the Government under new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
 - Are there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?

(7) Legislation

- How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the new government accounting system? What are amendments of COA Resolution, COA Circular and other relevant acts?

(8) IT system

- What IT system has been developed for the new government accounting system? What functions does the new IT system have?

(9) Challenges in the first-time adoption of accrual accounting

- What challenges does the Government face in the first-time adoption of accrual accounting? They may include the challenges related to the development of new IT accounting system, the development of accounting standards (PPSAS), data collection for open balance sheet, training for accounting staff, the improvement of internal control framework etc.

(10) Budgeting system

- How much does the government accounting reform affect the government budgeting system? How accrual accounting data is utilized in the cash-based budgeting system? Are there any specific examples that show the utilization of accrual accounting data in budget compilation?
- Is there a possibility that the Government would adopt accrual-based budgeting system after full implementation of the project of government accounting reform?

(11) WGA

- Is there a possibility that the National Government would prepare whole of government accounts (WGA) after full implementation of the project of government accounting reform? WGA consolidates accounts of (a) the National Government, (b) Local Governments and (c) Government Owned and/or Controlled Corporations, and would provide a comprehensive picture of public sector's assets, liabilities, revenue and expenditure in the Philippines.

(12) SNA

- What basic statistics are utilized in the estimation of public sector accounts of the System of National Accounts of the United Nations (SNA)? How accrual accounting data is utilized in the estimation of public sector accounts of SNA? Is there a possibility that public sector accounts of SNA would be directly based on accrual-based financial statements?

(13) Internal control framework

- What internal control framework is applied to the new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules? Candidates of internal control standards may include COSO framework, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector of INTOSAI etc.

(14) Key performance indicators

- What are the key performance indicators for new government accounting system? Are there any quantified indicators and targets?

4. QUESTIONNAIRES to Commission on Audit of the Philippines

4.1 COA

(1) Status

- What is Commission on Audit of Philippines (COA)' status in the governance structure of the National Government? Does COA belong to legislative branch, executive branch, or judiciary branch? Or, does COA belong to none of them and is independent of three powers? How is it regulated in legislation and rules?

(2) Mandate

- What is the coverage of COA's audit mandate? Is it restricted within the National Government, or including other public sector entities? How is it regulated in legislation and rules?

(3) Types of audit

- What types of audit does COA carry out? According to ISSAI 100, the three main types of public audit are (a) financial audit, (b) performance audit and (c) compliance audit. How is it regulated in legislation and rules?
- What is the ratio of three types of audit carried out by COA in terms of the number of rendered reports?

(4) Types of engagement

- What types of engagement does COA carry out? According to ISSAI 100, the two main types of

engagement are (a) attestation engagements and (b) direct reporting engagements. How is it regulated in legislation and rules?

- What is the combination between types of audit and types of engagement? Are financial audits always attestation engagements? How is it regulated in legislation and rules?

(5) Organizational structure

- What Organizational structure does COA have? How audit divisions of headquarters are divided?
- How many regional offices does COA have? How audit functions are divided between headquarters and regional offices?

(6) Staff

- How many staff does COA have as of December 31, 2015? How is staff divided between headquarters and each regional office?
- Out of total staff of COA, how many staff are Certified Public Accountants?

4.2 Introduction

- The public sector in the Philippines is composed of (a) the National Government, (b) Local Governments and (c) Government Owned and/or Controlled Corporations. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the National Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the auditees within the boundary of government accounting reform.

4.3 Financial audits under old government accounting system

(1) Financial statements

- What was the composition of the financial statements of the Government that COA should audit under old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- Should COA audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How was it regulated in legislation and rules?

(2) Audit divisions

- Which of audit divisions did carry out financial audits? How many staff was involved in financial audits?
- Out of staff involved in financial audits, how many staff were Certified Public Accountants?

3.3 Auditing standards

- What auditing standards did COA apply to financial audits under old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?

4.4 Financial audits under new government accounting system

(1) Project overview

- The project of government accounting reform in the Philippines started in Q1 in 2011 and is scheduled to be completed in Q1 in 2016. How has COA involved in the project? Has COA involved in the development of Philippine Public Sector Accounting Standards (PPSAS)?
- When does COA start audits of accrual-based financial statements of the Government?

(2) Legislation

- How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the financial audits by COA under new government accounting system? What are amendments of the Presidential Decree No. 1445 and other relevant acts?

(3) Financial statements

- What is the composition of the financial statements of the Government that COA shall audit under new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
- Shall COA audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?

(4) Audit divisions

- Which of audit divisions do carry out financial audits? How many staff is involved in financial audits? Has COA made a change in divisions or the number of staff involved in financial audits under new government accounting system?
- Out of staff involved in financial audits, how many staff are Certified Public Accountants?

(5) Auditing standards

- What auditing standards does COA apply to financial audits under new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules? Candidates of auditing standards may include International Standards on Auditing (ISA) of IFAC-IAASB, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)' 1000 series of INTOSAI etc.
- Does COA apply all related ISA standards and ISSAI standards in full? Or, does COA adapt any of ISA standards and ISSAI standards? In the case of latter, which ISA standards and ISSAI standards are adapted, why and how they are adapted?

(6) Auditing manuals

- Has COA developed the new auditing manuals for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the contents of the new auditing manuals?

(7) IT system

- Has COA developed the new IT system for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the functions of the new IT system?

(8) Training courses

- Has COA developed the new training courses for staff expected to be involved in financial audits under new government accounting system? If yes, what are the curriculums of the new training courses?
- How many staff of COA has participated in the training courses aimed at implementing ISSAI 1000 series sponsored by ASOSAI, IDI etc.?

(9) Quality control framework

- Has COA developed the new quality control framework for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the procedures of the new quality control framework?

(10) Challenges in the first-time implementation of ISA and ISSAI

- What challenges has COA faced in the first-time implementation of ISA and ISSAI? They may include the challenges related to the development of new auditing manuals, the development of new IT auditing system, training for staff, improvement of quality control framework etc.

(11) Key performance indicators

- What are the key performance indicators for financial audits under new government accounting system? Has COA made a change in the key performance indicators or the targets?

5. QUESTIONNAIRES to Asian Development Bank

5.1 Introduction

- The public sector in a country is usually composed of (a) the Federal Government or the National Government, (b) State Governments and/or Local Governments and (c) Public Corporations. What is the boundary of Asian Development Bank (ADB)' s loans, grants, equity investments, guarantees and technical assistance? Is it restricted within the Federal Government or the Central Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the public sector entities within the boundary of ADB' s assistance.

5.2 Assistance projects aimed at reforming government accounting system

(1) Project overview

- According to ADB Annual Report 2014, the assistance amount of public sector management is \$2.41 billion out of totaled assistance \$22.93 billion. Out of \$2.41 billion, how much is the assistance amount of government accounting reform?
- Does ADB have any information about how many member countries have already introduced accrual accounting into the government accounting system?
- Does ADB impose the introduction of accrual accounting into the government accounting system on the member country as prerequisite condition of assistance?
- Does ADB have any assistance projects aimed at reforming government accounting system in the member country?

(2) Purposes

- What does ADB think the purposes of government accounting reform would be? Does ADB think it would be related to other public financial management reforms in the member country?

(3) Benefits

- What benefits does ADB think government accounting reform would have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc.
- (4) Costs
 - What costs does ADB think government accounting reform would have? The costs may include costs of development of new IT accounting system, costs of development of accounting standards, costs of data collection for open balance sheet, costs of training for accounting staff, costs of improvement of internal control framework etc. What costs does ADB usually cover in assistance projects?
 - Does ADB consider the cost benefit ratio before making decision to provide assistance for the member country? In that case, how does ADB monetary quantify the benefits of government accounting reform?
- (5) IPSAS
 - Does ADB have the policy that the member country would adopt the accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) of IFAC-IPSASB as public sector accounting standards in government accounting reform? What are reasons for yes or no?
- (6) Budgeting system
 - Does ADB think that the member country would adopt accrual-based budgeting system after full implementation of assistance projects for government accounting reform? What are reasons for yes or no?
- (7) WGA
 - Does ADB think that the member country would prepare whole of government accounts (WGA) after full implementation of assistance projects for government accounting reform? What are reasons for yes or no? WGA consolidates accounts of (a) the Federal Government or the National Government, (b) State Governments and/or Local Governments and (c) Public Corporations, and would provide a comprehensive picture of public sector' s assets, liabilities, revenue and expenditure in one country.
- (8) SNA
 - Does ADB think that the member country would use accrual-based financial statements as basic statistics for the estimation of public sector accounts of the System of National Accounts of the United Nations (SNA)? What are reasons for yes or no?
- (9) Internal control framework
 - Does ADB have the policy that the member country would adopt COSO framework or Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector of INTOSAI as internal control framework in government accounting reform? What are reasons for yes or no?
- (10) Key performance indicators
 - What key performance indicators does ADB think the member country would have for government accounting reform?

5.3 Assistance projects aimed at reforming government auditing system

- (1) Project overview
 - According to ADB Annual Report 2014, the assistance amount of public sector management is \$2.41 billion out of totaled assistance \$22.93 billion. Out of \$2.41 billion, how much is the assistance amount of government auditing reform?
 - Does ADB have any information about how many member countries have already introduced audits of financial statements under accrual-based government accounting system?
 - Does ADB require audits of financial statements in loan agreements or grants assistance in research and development projects extended to the member country?
 - Does ADB have any assistance projects aimed at reforming government auditing system for accrual-based government accounting system in the member country?
- (2) Benefits
 - What benefits does ADB think government auditing reform would have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc. The benefits of government accounting reform and government auditing reform would be two sides of the same coin.
- (3) Costs
 - What costs does ADB think government auditing reform would have? The costs may include costs of

development of new IT auditing system, costs of development of auditing manuals, costs of training for auditors, costs of improvement of quality control framework etc. What costs does ADB usually cover in assistance projects?

- Does ADB consider the cost benefit ratio before making decision to provide assistance for the member country? In that case, how does ADB monetary quantify the benefits of government auditing reform?
(4) ISA and ISSAI
- Does ADB have the policy that the member country would adopt International Standards on Auditing (ISA) of IFAC-IAASB and International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)' 1000 series of INTOSAI as public sector auditing standards in government auditing reform? What are reasons for yes or no?
(5) Quality control framework
- Does ADB have the policy that the member country would adopt ISSAI 1220 as quality control framework for financial audits under accrual-based government accounting system? What are reasons for yes or no?
(6) Key performance indicators
- What key performance indicators does ADB think the member country would have for financial audits under accrual-based government accounting system?

We would be grateful if you would show us the English written documents or their website addresses necessary for having answers to above mentioned questionnaires. We appreciate your cooperation.