

## 参考資料：政府公会計制度改革の国際的動向 —欧州連合（EU）の改革の軌跡と最新の動きを中心にして—\*

山浦 久司（明治大学）

### 1 問題の提起

政府の会計記録は、予算制度の支援機能を担うという観点から、予算執行に伴う現金収支の記録を専ら行い、決算も、所定の予算に対する執行額との比較という形式で行われることを常としてきた。このことから、政府公会計は、現金収支ベースでの単式簿記的な会計記録法となり、これは、複式簿記に基づく発生主義会計（accrual-based accounting）を採る企業会計とは、記帳法としても、また発揮する機能面でも大きく異なるものとなっている。

しかし、政府の財政が悪化するなかで、財政構造全体を常時的に把握して管理し、会計の規律（compliance）を保ち、また行政の合理化と効率化を果たすためには、企業会計の利点を政府公会計にも採り入れるべきだとの考え方が急激に広まってきた。

すなわち、財政構造全体の把握とそれに伴う政策判断には、複式簿記の会計システムから自動的に作成される貸借対照表は極めて有効なツールであるし、またそこで作成される貸借対照表は、発生主義の適用によって、一段と有用性の幅を広げる。

さらに、行政の合理化や効率化には、正確なコスト情報が不可欠であるが、発生主義会計では減価償却費や退職給与の引当など、現金主義ベースでは認識されないコストを把握できる。これらのコスト情報をもとに、企業現場で育まれた管理会計的な手法を駆使して、行政コスト削減や中長期の事業計画にも役立てることができ、さらにキャッシュ・フロー情報も加えれば、予算編成に役立てることもできる。

また、政府は、国民や議会・国会への説明責任（accountability）を果たし、その他のステークホルダー、たとえば各種の公債引き受けファンド、官民合同のPFI（Private Finance Initiative）やPPP（Public Private Partnership）事業の民間パートナーなどへ情報を開示するためにも、発生主義会計の有用性が認識

---

\* 日本公認会計士協会「会計・監査ジャーナル」（2016年6月号、pp.60-68）から転載（第一法規株式会社から許諾済み）。

されている。

さらにまた、国際的な財政支援機関（世界銀行（WB）、国際通貨基金（IMF）、アジア開発銀行（ADB）など）は、融資先の国々に対して、財政の透明化を要求し、これが契機になって、発生主義に基づく公会計の導入が進められた事例も多い<sup>1</sup>。

## 2 政府公会計の発生主義化の動き

以上のような種々の利点から、複式簿記による発生主義会計の導入が政府公会計の制度改革の目標として取り上げられるようになったのであるが、現在、政府公会計に発生主義（accrual-basis）を採り入れている国は、世界で何か国あるのだろうか。

この疑問に答える最新の調査結果がプライス・ウオーター・ハウズ社（PwC）から公表された<sup>2</sup>。この調査（2015年3月までの期）によれば、調査対象国120か国（直接に返事を受け取った国88か国、デスク調査国32か国）のうち、27か国が現金主義、30か国が修正現金主義（期末日後、一定の出納整理期間を設ける。日本はこのタイプ）、26か国が修正発生主義（発生主義の適用による資産・負債項目の一部を認識しない）、37か国が発生主義を適用しているとされ、発生主義ならびに修正発生主義による政府公会計を採用している国は52%に上るとする<sup>3</sup>。

さらに、同調査によれば、前回調査（2013年）に比べて、発生主義を採用する国は6%増えており、また今後5年以内に発生主義を採用する国は81か国に増え、修正発生主義を採用する国（18か国）を合わせると、実に99か国、82.5%になると予測する（なお、わが国は、5年後はどのような会計を採用しているかは不明となっている）<sup>4</sup>。

また、この調査によれば、現在、経済協力開発機構（OECD）加盟国の73%が発生主義会計を採用し、5年後には80%になるであろうと予測し、同非加盟国では、現在18%の採用率が、5年後には68%に増加すると予測している<sup>5</sup>。

さらにまた、地理的な分類では、発生主義採用国は、アフリカ25か国中、現在の16%（4か国）が5年後には84%（22か国）に、ラテンアメリカ・カリブ諸国20か国中、現在の30%（6か国）が5年後には75%（15か国）に、アジア29か国中、現在の21%（6か国）が5年後には59%（17か国）に、ヨーロッパ35か国（EU加盟国28か国を含む）中、現在の49%（17か国）が5年後には69%（24か国）に変わると予測する<sup>6</sup>。

この調査によれば、政府公会計の発生主義化は明確な流れとして認識できる

が、その背景にあるのは、行政体を経営するうえでの様々な利点が認められるからである。そして、その最大の利点は、政府の財政機能の有効性を高め、健全で、責任体制を保持した、透明性の高い政府運営を可能にする点にあり、さらに、固定資産の管理、原価計算、行政評価などの改善に資することで効率的な行政の経営を可能にし、また長期計画と予測にも貢献することにあるとする<sup>7</sup>。

### 3 欧州連合（EU）の公会計改革

近年、このような政府公会計の発生主義化を顕著に進めるのが、欧州諸国、とりわけ欧州連合（以下、EU）の加盟国であるが、その流れを促した大きな動因が、EU 本体の公会計における発生主義化である。さらにまた、最近では、欧州公会計基準（European Public Sector Accounting Standards：以下、EPSAS）という新しい概念のもとで、EU加盟国間の会計制度の公会計制度の統一化を進めようとしている点が注目されている。

以下、EPSAS 構想の背景と現状をみて、そのうえで、EU 加盟国公会計の発生主義化について検討を加える<sup>8</sup>。

#### 3.1 EU 公会計制度

EU 基本条約（Treaty）<sup>9</sup>の第 318 条に「欧州委員会（European Commission）は、欧州議会と欧州理事会に対して、予算執行に関連する前会計年度の財務諸表を提出しなければならない。」と規定され、さらに第 319 条で、欧州議会は、欧州理事会の勧告も斟酌したうえで、予算執行に関する欧州委員会の責任解除をするが、これに先立ち、欧州理事会と欧州議会は、財務諸表その他の報告書を、会計検査院（the Court of Auditors）の年次監査報告書と共に検査しなければならない、と規定する。

そのうえで、EU 財政規則（Financial Regulations）の第 143 条に「欧州委員会の会計担当官は、公的機関のための国際的に受け入れられた会計基準（internationally accepted accounting standards）に基づいたルールを適用しなければならない。会計担当官が、資産・負債、費用、収益およびキャッシュ・フローの真実かつ公正な概観（a true and fair view）を与えるために必要と考えた場合は、それらの基準から逸脱することができる。会計のルールがそれらの基準から大きく逸脱する場合、財務諸表の注記で、その事実と逸脱の理由を開示しなければならない」と規定している。

EU 公会計制度の発生主義化を遂げたといわれる、これらの仕組みは、2002 年 6 月に新しい財政規則<sup>10</sup>として導入されたものであり（2005 年会計年度から施

行)、これらの規則の制定に至るまでの行程を、「会計制度の現代化」(modernisation of the accounting system) と称している<sup>11</sup>。

### 3.2 EUの発生主義会計導入の経緯

ここで、「現代化」の行程を振り返るにあたり参考になるのが、欧州会計検査院(European Court of Auditor)のEduardo Ruiz Garcia氏の論稿<sup>12</sup>である。

上記のように、欧州会計検査院は、欧州委員会の予算執行に関する責任解除のための監査を実施するが、その監査には、欧州委員会が欧州議会と欧州理事会に提出する年次財務諸表の保証型(assurance)の監査意見報告と特定の監査対象機関や監査事項に関する特別監査報告(special report)がある(EU基本条約第319条、287条、EU財政規則第158条から163条)。このうち、2011年度の保証型の監査意見報告書において、初めて無限定の報告書を作成することになった歴史的経緯をGarcia氏の論稿が紹介しているのであるが、その歴史的経緯が、取りも直さず、EU公会計制度の展開の歴史と重なる。

まず、欧州会計検査院は、1975年ブリュッセル条約で設立され、1977年から活動を開始しているが、1992年のマーストリヒト条約(欧州連合条約)により発足したEU体制の規則の下で、財務諸表の信頼性(reliability)と規則準拠性(regularity)の監査報告を提出する権限が与えられるまでは、保証型の監査意見は提出していない(したがって、保証型の監査報告書が提出されるのは、1994年である)。

しかし、欧州会計検査院は、この1977年から1993年の間も、当時の欧州共同体(EC)の財務諸表と会計情報システムに関して多くの批判的な見解を公表している。いくつかの会計項目に会計情報システム以外からの情報が使われたり、貸借対照表の項目が正確性のチェックを受けていなかったり、固定資産や銀行勘定に関する情報が抜けていたりしており、とりわけ連結の手続が杜撰で、支払いと前払いの処理が不正確であったことが致命的であったという。そのほか、関税と税金の未収金の処理など、多くの問題を抱えていたというが、その背景には、ECの会計規則が現金主義会計と発生主義会計の折衷で、明確な基礎概念が存在しなかったことにあるという。

1992年のマーストリヒト条約後の新しい規則の下で、欧州会計検査院は、欧州委員会の財務諸表が財政状況と収益・費用に関する“真実かつ公正な概観”を示しているかどうかについての監査報告書を提出することが求められたが、多くの限定事項を付さなければならぬ事態は変わらなかったという。

その中で、1996年度の財務報告に関して、欧州会計検査院は財務諸表の欠陥を批判するにとどまらず、会計基準、会計方針、ならびに会計手続の分析にも

言及し、欧州委員会が、損益計算書の基本原則、すなわち現金主義か発生主義かの区別、減価償却を含めた貸借対照表項目の評価原則、両計算書間の調整に関するフレームワークを国際的基準とも適合するものに変えることを要求した。

そして、欧州会計検査院は、EU 公会計制度の問題点の元凶が現金主義と発生主義の折衷体にあることを「発生主義会計制度に向けて（Towards an accrual-based accounting system）」と題する意見として表明するに至った。これを受けて、欧州委員会は、新しい財政規則（Financial Regulation）を 2002 年に成立させ、欧州会計検査院が批判した点に対処して、2005 年度から公的機関に対応する国際的に承認を受けた発生主義会計の原則に準拠して財務諸表を作成することを規定したのである<sup>13</sup>。

なお、この欧州会計検査院の意見表明は、折からの欧州委員会内部の不正スキャンダル問題<sup>14</sup>の後押しを受けて、実現に向けて大きく前進することになったという<sup>15</sup>。

その後も、欧州会計検査院は、新しい会計基準に対応した開始貸借対照表の作成に関わるデータの欠如や新会計基準での会計情報システムの構築の不備など、種々の問題について限定事項を付した監査意見を出して改善を求め続け、ついに、2011 年度の財務諸表に関する監査報告書で初めて無限定意見を出せるようになったというのである<sup>16</sup>。

### 3.3 EU 加盟国への波及

欧州の国々の政府公会計は、伝統的に現金主義を採用してきたのであるが、スウェーデンや英国などでは、比較的早く発生主義会計へと転換を図っている。

たとえば、スウェーデンでは、政府の財政改革の一環として発生主義会計を採用入れたのが 1980 年代末から 1990 年代にかけてのことだとされる。また、英国では、発生主義会計化は 1993 年に始まり、2001 年までには予算制度と併せて改革を終えている<sup>17</sup>。

しかし、その他の多くの欧州諸国、とくに EU 加盟国では、EU での公会計制度改革に合わせた形で発生主義化を進めてきたが、必ずしも、足並みが揃っているとは言えない状態である。

PWC がいくつかの国を調査した結果として、以下の事例が紹介されている<sup>18</sup>。

オーストリアでは 2009 年に法制化され、他の財政制度改革と併せて発生主義化が終了したのは 2013 年であり、発生主義予算の策定もスタートしている。デンマークでは、2003 年から段階的に政府関連機関の一部の発生主義化を進

め、2005年までに終えている。エストニアでは、2003年に法整備を終え、その後、IPSASを基準とする財務諸表の作成体制を作り上げている。フランスでは、2001年の予算関連法の改革が行われ、2001年から2006年にかけて、政府公会計の発生主義化を進め、改革を終えている<sup>19</sup>。ドイツでは、連邦政府の公会計改革は従来の制度の改良という形で進められた<sup>20</sup>が、州レベル（例：エッセン州）や地方自治体では公会計の発生主義化が進められている。リトアニアでは、2005年から2008年にかけて中央政府公会計の発生主義化が終わり、地方自治体の改革が2013年まで続けられた。

以上の他のEU加盟国についても政府公会計の発生主義化が進められているが、進み具合に差があり、PWCは、その進展の度合いを、IPSASの基準内容を、どの程度、国の公会計基準に採り入れているか（「会計の成熟度（accounting maturity）」）という観点から数値化を図っている（図表1）<sup>21</sup>。

そして、この数値化した指標をもとに、EU加盟各国の発生主義化率を一覧表化したものが図表2である<sup>22</sup>。また、これをもとにグループ化したものが、図表3である<sup>23</sup>。

図表1 公会計の成熟度

会計の分野	IPSAS基準	点数	比重
報告（reporting）	IPSAS 1, 2, 3, 18, 20, 22, 24	12	12%
連結（consolidation）	IPSAS 6, 7, 8	7	7%
固定資産（fixed assets）	IPSAS 5, 13, 17, 21, 23, 26, 32	33	33%
無形資産（intangible assets）	IPSAS 31	2	2%
棚卸資産（inventories）	IPSAS 12	3	3%
収益（revenue）	IPSAS 9, 23	14	14%
見越項目および費用（accruals and expenses）	IPSAS 1	18	18%
従業員給付（employee benefits）	IPSAS 25	5	5%
引当金（provisions）	IPSAS 19	2	2%
金融商品（financial instruments）	IPSAS 28, 29, 30	4	4%
合計		100	100%

図表 2 EU加盟各国の公会計の成熟度

オーストリア	73%	ベルギー	67%	ブルガリア	56%
クロアチア	34%	キプロス	14%	チェコ共和国	75%
デンマーク	72%	エストニア	92%	フィンランド	72%
フランス	89%	ドイツ	22%	ギリシャ	12%
ハンガリー	66%	アイルランド	54%	イタリア	31%
ラトビア	73%	リトアニア	88%	ルクセンブルク	19%
マルタ	22%	オランダ	31%	ポーランド	66%
ポルトガル	55%	ルーマニア	63%	スロバキア	75%
スロベニア	62%	スペイン	70%	スウェーデン	81%
英国	96%				

図表 3 公会計の成熟度のマッピング

高度の成熟度 70%以上	オーストリア、チェコ共和国、デンマーク、エストニア、フィンランド、フランス、ラトビア、リトアニア、スロバキア、スペイン、スウェーデン、英国
中程度の成熟度 70%未満～40%以上	ベルギー、ブルガリア、ハンガリー、アイルランド、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロベニア
低度の成熟度 40%未満	クロアチア、キプロス、ドイツ、ギリシャ、イタリア、ルクセンブルク、マルタ、オランダ

無論、このデータを理解するにあたっては、いくつかの注意が必要である。たとえば、IPSASの基準ごとのポイントの比重が異なれば結果が異なる。また、ドイツのように、発生主義化を回避した国は、「成熟度」というカテゴリーとは一線を画すべきである。

しかし、EU公会計改革、すなわち公会計の発生主義化は、加盟国間に、程度の差はあれ、大きく影響したものと考えてよいであろう。

## 4 EU加盟国間の統一公会計制度：EPSASプロジェクト

### 4.1 新たな公会計改革の開始

以上、EUならびに加盟国の公会計の発生主義化の展開をみてきたが、公会計改革の動きは、これだけにとどまらなかった。

EUが、2007年リスボン条約で欧州議会の権限を強めるなどした結果、加盟国間の財政政策の調和化についての必要性は高まったものと考えべきで、その当然の帰結として、公会計改革に関する新たな動きが始まった。

その改革の契機は、2009年以降の欧州財政危機の発端となったギリシャの財政赤字問題である。ギリシャでは、同年10月に新政権に変わり、旧政権下で国内総生産（GDP）比5%程度と公表されていた財政赤字が、実は13%近くに達し（後に、13%を超えていることが判明）、債務残高も対GDP比130%以上の巨額であることが明らかになった。

EUではEU運営条約（Treaty on the Functioning of the European Union：TFEU）により、ユーロ加盟国の財政赤字基準を「対GDP比3.0%以内」、一般政府の債務残高が「対GDP比で60%以内」としている。その算定は、国連が定めたGDP統計作成の計算ルール（System of National Account of United Nations：SNA）に準拠してEU統計局（Eurostat）が作成した公式基準、欧州国民経済計算システム（European System of Accounts：ESA）に依拠することとしているが、ギリシャの財政赤字はこの基準を遥かに超えていたため、この事実が、2010年に公表されるや、ギリシャ国債の暴落に始まり、同じくスペインやポルトガルの財政懸念、さらにはユーロ圏全体の信用不安に波及し、世界の金融市場の不安定化をもたらしたのである。

この出来事は、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。そこで、欧州理事会は、TFEUの義務を加盟各国に順守させるため、2011年11月に「加盟国の予算枠組み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かつ一貫性をもって対象にするとともに、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ことを義務付けたのである<sup>24</sup>。

また、この指令でいう国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準は、現在、IPSASであるため、欧州委員会が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。そして、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－」<sup>25</sup>にまとめ、理事会および欧州議会に報告したのである。

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<sup>26</sup>。

- (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、比較可能性を損なわれる。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、租税、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。

このような検討の末に、2013 年 3 月、IPSAS の全面導入ではなく、選択したうえで、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として欧州公会計基準（European Public Sector Accounting Standards : EPSAS）を設定することによって EU 統一基準を確立することとし、欧州統計局は、その設定に向けて動き出すことになったのである。

2013 年 5 月に、EPSAS プロジェクトの立ち上げに当たっての欧州委員会主催の専門家向けコンファレンスで、欧州理事会のファン・ロンパイ議長は、次のように挨拶をした<sup>27</sup>。

「今日、私は次のメッセージを皆様に送りたいと存じます。私どもは、欧州における公的部門の調和化した会計を必要としています。私は、欧州が期待す

る公的部門の最良の会計基準を皆様が作り出すことに貢献してくれることを信じています。そうすることで、皆様は、欧州の統合に重要な貢献を成すのであります。欧州の財政政策の極めて効果的な監督の基盤を築くこと。国々の公会計の直接の比較を可能にすること。欧州を通して共通する予算事項について、情報に精通した政策討論を推し進めること。そうすることで、政治的意思決定の質を改善することに役立てること。調和化された公的部門の統計は共通の言語であり、各国ならびに EU の両方にとって健全な政策決定の基盤であります。ここに、私は、十分に実りのあるコンファレンスになることを期待するものであります。」

#### 4.2 EPSAS プロジェクトの目的と便益及び費用

以上の EPSAS プロジェクトの経緯からわかるように、EPSAS の第一義的な目的は、財政目標を設定し、測定する ESA の品質の向上を図ることである。

ESA 基準は発生主義の会計数値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、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、報告および予測が改善されると考えたのである。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、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、分析結果を報告書にまとめ、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<sup>28</sup>。

- (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。

また、一方で、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 全体で見ると、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<sup>29</sup>。

### 4.3 EPSAS プロジェクトの現状と将来

ところで、欧州統計局は 2014 年 4 月の時点で、EPSAS プロジェクトを 3 段階に分けて進めようとした。第 1 段階は 2013 年中頃から 2014 年中頃までで、EPSAS のガバナンス機構（基準設定の公正性や透明性を保つための機構）の設置や EPSAS 導入の法律要件等に関する欧州委員会報告書（Commission Communication）を作成する。第 2 段階は 2014 年中頃から 2015 年末までで、EPSAS 関連の法的枠組み（Framework Regulation）を決定する。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。そのうえで、2020 年末までには、連結と一般政府全体の財務諸表（Whole of Government Accounts : WGA）を作成することを目指した。

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ので、予定より大きく遅れている。

また、当初 2014 年中頃までに予定していた EPSAS 設定の公正性と透明性を高めるための基準設定に関するガバナンス機構の確立は終了しているはずであったが、われわれの調査時点で、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。

さらに、欧州統計局は認めていないが、われわれが訪問した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、欧州議会およ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。

## 5 おわりに

本稿では、政府公会計制度改革、すなわち公会計の発生主義化の動きを、とくに EU と加盟国の公会計制度に視点を当ててみてきた。すでに述べたように、1992 年のマーストリヒト条約批准締結により EU が発足したものの、その前身である EC（欧州共同体）の会計制度が現金主義と発生主義の混在であったため、その制度を引き継いだ EU も種々の混乱や不祥事に直面し、その是正に会計制度の発生主義化が大きなステップとなったこと、また、その動きに欧州会計検査院が主導的な役割を果たしたことも特筆すべきである。そして、EU の公会計制度改革は、加盟国政府の公会計制度の発生主義化を促すことになった。

その後、EU は、2009 年以降の欧州発の財政金融危機を契機にして、公会計制度改革の方向を EU 加盟国全体の統一化という目標にバージョンアップし、EPSAS プロジェクトを立ち上げた。このプロジェクトの主目的は、統一的、かつ透明性の高い経済統計の数値を EU が把握することにあるが、加盟各国政府の説明責任の向上や行政の効率化にも寄与することが謳われ、さらに発生主義予算の導入とリンクすることで EU 並びに加盟国の財政運営の計画性を高めることも狙いとされている。確かに、EPSAS プロジェクト自体の帰趨は未だ明確ではないが、その進展には注意しておくべきであろう。

折しも、わが国では、地方公共団体の会計制度が大きく変貌を遂げようとしている。すなわち、2014（平成26）年4月、総務省から「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」が公表され、2018（平成30）年を目途に、地方公共団体の公会計制度の統一化が進められているからである。現時点では、この動きは順調であるが、統一化後の公会計の利活用については、未だ手探りの状態である。

しかし、EU、あるいは世界の多くの国々で進められている公会計制度改革の動きは、やがてわが国政府の公会計制度への何らかのアクションを促すことになるかもしれない。

(本稿は、平成 27 年度科学研究費助成金(基盤研究 B, 研究代表 山浦久司)による研究の一部を著したものである。)

## 注

<sup>1</sup> たとえば、韓国は、1990 年代後半の通貨危機により 1997 年から国際通貨基金 (IMF) の支援を仰ぎ、IMF および国際復興開発銀行 (IBRD) からの財政透明化要求を重要な契機の一つとして、中央政府および地方自治体の公会計改革に着手し、会計基準草案の公表、国家会計法および地方分権特別法の制定、試行期間を経て、中央政府は 2011 年度、地方自治体は 2007 年度より発生主義・複式簿記に基づく会計制度を導入している。日本公認会計士協会、公会計委員会研究報告第 19 号、「公会計基準設定スキームの構築に向けて ～海外事例の調査とそれを踏まえた提言～」(平成 25 年 5 月)、p.123.

<sup>2</sup> PwC, PwC Global survey on accounting and reporting by central governments, “Towards a new era in government accounting and reporting”, 2<sup>nd</sup> ed., 2015. <http://www.pwc.com/gx/en/industries/government-public-services/public-sector-research-centre/publications/government-accounting-and-reporting-pwc-global-ipsas-survey.html>

<sup>3</sup> Ibid., p.10.

<sup>4</sup> Ibid., pp.10-11.

<sup>5</sup> Ibid., p.13.

<sup>6</sup> Ibid., 14. なお、オセアニアの豪州とニュージーランドはすでに発生主義会計を採用し、北アメリカは、カナダが採用し、アメリカ合衆国は修正発生主義である。

<sup>7</sup> Ibid., pp.34 and after.

<sup>8</sup> 筆者(山浦)は、2015 年 8 月に、平成 27 年度科学研究費助成金(基盤研究 B)(研究代表者 山浦久司)の研究の一環として、兼村高文(明治大学)、東信男(会計検査院)と共に EU を訪れ、本稿テーマに関わる調査を行った。

<sup>9</sup> Consolidated version of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, 2012/c 326/01

<sup>10</sup> Council regulation(EC, Eurotom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial regulation applicable to the general budget of the European Communities(OJL248, 16.9.2002)

<sup>11</sup> Commission of the European Communities, “Communication from the Commission: Modernisation of the Accounting System of the European Communities”, Brussels, 17.12.2002, COM(2002)755 final

<sup>12</sup> Eduardo Ruiz Garcia, “The Role of the Court of Auditors in Modernising the Accounting System of the European Institutions”, 2013.

<sup>13</sup> Eduardo Ruiz Garcia, *ibid.*, pp.1-13 を要約。

<sup>14</sup> 1992 年マーストリヒト条約の後、1995 年に EC 委員長に就任したサントール委員長は、その在任中に予算の不正流用の問題が明るみに出て総辞職し、1999 年にプロディ EC 委員会が立ち上がった。プロディ委員長は、財政の管理監督にも力を注ぎ、その一環として EC 公会計制度の改革を進めることになった。

<sup>15</sup> この間の欧州会計検査院の提言が欧州委員会を動かし、EU 公会計制度の現代化に向けての契機になったことが、Commission of the European Communities, *ibid.*, p.4 でも言及されている。また、本資料では、欧州会計

検査院からの指摘事項の項目別一覧と欧州理事会側の対応も示されている (Ibid., Annex C)。

<sup>16</sup> Eduardo Ruiz Garcia, *ibid.*, pp.13-17 を要約。

<sup>17</sup> PWC, 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, 2013, pp.31-32.

東信男「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況」会計検査研究、第45号、2012年。松浦茂「イギリス及びフランスの予算・決算制度」、レファレンス、平成20年5月号。なお、日本公認会計士協会（前述）の調査によれば、英国では、2001-02年度に、中央政府のみの財務諸表を作成し、さらに2007-08年度に地方自治体、国民医療保健機構（NHS: National Health Service）、公的会社を含む政府全体の財務諸表（WGA: Whole of Government Accounts）が初めて完成し、2009-10年度よりEU版IFRSをイギリス公的部門向けに修正した基準により作成しているという。

<sup>18</sup> PWC, *ibid.*, pp.27-30.

<sup>19</sup>日本公認会計士協会（前述）の調査によれば、フランスでは、2001年に成立した予算組織法（LOLF: Loiorganiquen° 2001-692 du 1er août 2001 aux lois de finances）により、予算改革と並行して中央政府の会計改革が進められ、試行期間を経て、2006年度より、中央政府に発生主義が完全導入されているという。

<sup>20</sup>日本公認会計士協会（前述）の調査によれば、ドイツでも2005年前後の頃から連邦政府の予算制度と公会計制度の現代化プロジェクトが検討されたが、結論は完全な発生主義化ではなく、修正現金主義ベースの従来型カメラル会計に発生主義の会計基準を採り入れて改良するという形で収拾が図られたという。なお、筆者（山浦）がEUで聴き取り調査した際には、ドイツでは、年金債務等の一部の負債項目が財務諸表で明らかになると国の財政状況について国民の誤解を招くことになるとの懸念から、発生主義会計化について消極的になったという。

<sup>21</sup> PWC, *ibid.*, p.33 に示された図から筆者（山浦）が一部を抜き出して作成している。

<sup>22</sup> PWC, *ibid.*, p.36 に示された図から筆者（山浦）が一部を抜き出して作成している。

<sup>23</sup> PWC, *ibid.*, p.92 に示された図から筆者（山浦）が一部を抜き出して作成している。

<sup>24</sup> Council Directive 2011/85/EU、第3条第1項

<sup>25</sup> 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) を参照。

<sup>26</sup> *Ibid.*, pp.7-8.

<sup>27</sup> Herman Van Rompuy, "Strengthening public sector accounting for sound fiscal policies in Europe", at the Conference "Towards implementing European Public Sector Accounting Standards", Brussels, 29 May 2013

<sup>28</sup> PWC, *ibid.*, ch. 5(pp.40-53), ch.6(pp.54-88).

<sup>29</sup> PWC, *ibid.*, ch.6(pp.54-88).