

V その他の国の動向

上記4か国以外でも、発生主義に基づく複式簿記の作成という企業会計的手法の政府会計への導入が進められている。

ここではそれらの国の動向を概観する（国の順序はアルファベット順）。

1. カナダ

カナダはいち早く政府会計制度改革を実行し、政府会計にも企業会計的手法を採用入れた国であるが、固定資産（負債）を資産（負債）として認識しない修正発生主義にとどまっていた。近年この改革をさらに進め、固定資産を資産計上することで完全発生主義へ移行する予定とされている。

(1) 政府会計制度改革の背景

カナダは、10州(Province)及び2準州(Territory)からなる連邦制国家であり、連邦政府及び州政府はそれぞれ立法権を持つ。会計制度についてもそれぞれ独自の法的根拠をもとに運用されている。

カナダでは、1993年度に連邦政府の財政赤字の対GDP比が5.9%、国債の利払費が歳出の24%という危機的な財政状況となり、1993年に成立したクレティエン政権は、1998年度の年度赤字を対GDP比1%以内に抑えることを目標とする財政再建計画を発表した。

これに向けて連邦政府の役割を見直し、政策効率を高めるため、補助金・州政府への交付金等の歳出削減、行政組織の再編、民営化の推進、公務員数の削減等の行財政改革を進めてきた。その一環として会計制度改革が進められた。

州政府についても同様に財政状況の悪化をきっかけに会計制度改革が進められた。

(2) 政府会計制度改革の概要

連邦政府の会計制度は、財政運営法(Financial Administration Act)に基づいている。同法第63条及び第64条において、予算に基づく収入、支出、統合歳入基金に

おけるその他の受払い、資産及び負債等について政府決算書(Public Accounts:PA)として管財官長(Receiver General)が作成することとされている。作成されたPAは枢密院(Queen's Privy Council)の一委員会である内閣予算局(Treasury Board)を通して議会に提出される。

PAは内閣予算局の規則にしたがって作成され、1993年度から発生主義に基づく複式簿記の様式により作成されている。

なお、現在作成されているPAでは、固定資産(capital asset)は取得時に支出として認識されるのみで、資産として計上されていないが、会計基準の変更に伴い、1997年度より固定資産にも発生主義を導入して資産計上することとなっている。また、税金についても現在現金主義によって認識しているものを1997年度から発生主義に移行することになっている。

また、州政府についてもPAが作成されており、現状は連邦政府と同様にいわゆる修正発生主義を採用している州が多いが、ブリティッシュコロンビア州では、会計基準変更を先取りして1996年度から固定資産を貸借対照表に資産として計上している。また、オンタリオ州では、1996年度から予算にも修正発生主義を導入している。

(3) 会計基準

カナダでは、カナダ公認会計士協会(Canadian Institute of Chartered Accountants:CICA)に公的部門の会計基準設定機関である公的部門会計・監査審議会(Public Sector Accounting and Auditing Board:PSAAB)が設置されている。

PSAABが設定する会計基準はPSAAハンドブックと呼ばれ、連邦、州、地方における事業部門及び非営利機関以外のすべての公的機関に適用される。

また、民間部門の会計基準であるCICAハンドブックもあわせて適用される。

(4) 連邦政府決算書の内容

① 決算書の構成

PAは2部構成になっており、第1部が財務報告、第2部が省庁別の歳入・歳出の詳細と補足情報及び分析が掲載されている。

1996年度の第1部財務報告は以下の様式によって構成される。

・収支報告書(Statement of Transactions)

予算上及び予算外のすべての収支をまとめたもの

- ・収入、支出及び累積赤字報告書(Statement of Revenues, Expenditures and Accumulated Deficit)

収入、支出及び年度当初と年度末における累積財政赤字額を記載したもの

- ・資産及び負債報告書(Statement of Assets and Liabilities)
- ・財政状況変動報告書(Statement of Changes in Financial Position)

現金の収支に関して記載したもの

- ・注釈(Notes to the Financial Statements of the Government of Canada)

②会計方針

○報告主体

連邦政府が所有または監督するすべての省庁、外庁、会社及び基金の財務活動を対象とする。ただし、年金計画(Canadian Pension Plan)及び政府が資金供与しない政府企業は対象外とする。

○会計の基礎

税金については現金主義を採用するほか、固定資産が取得時に支出として認識されるのみで、資産として計上されないことを除き、原則として発生主義による。

(5)州政府決算書の特徴

各州のPAでは、州政府連結財務報告を「概要財務報告(Summary Financial Statements)」と呼び、一般歳入基金(General Revenue Fund:各省庁をさす)、公的企業(Crown Corporation)、外庁(Agency)及び委員会(Board and Commission)のすべてを連結した財務報告を作成するとともに、それぞれの区分ごとの財務報告も作成している。

財務報告の構成については、連邦政府決算書とほぼ同じ様式を採用している。

(6)固定資産の取扱い

固定資産はこれまで資産及び負債報告書には資産計上されなかったが、有形固定資産(Tangible Capital Asset)については、1997年度のPAから資産計上されることとなった。

1996年10月、連邦政府及び州政府に対する有形固定資産の評価、報告等に関する会計基準の公開草案(Exposure Draft)がPSAABによって出され、1997年6月に正式に会計基準PS3150として採択された。地方政府に対する同様の基準も近く採択される予定となっている。

○目的

有形固定資産の評価・計上は、業績評価、資源配分の決定、維持更新計画の作成による資産管理など様々な有益な情報を提供する。

○認識

有形固定資産のうち財務報告への計上対象となるのは、評価の計測が適正にでき、将来の便益が得られるものとし、それが不可能な芸術作品や歴史的資産は計上しない。

○計測

- ・原則として取得原価(cost)によって記録される。取得原価には、取得費用以外にも設計費、調査費、用地費、利払費、事務経費等も含まれる。
- ・道路や上下水道等のようにネットワークとして機能する資産については、構成部分を個別に評価するか、一体として評価するかは各政府の選択に委ねられる。
- ・改良費についても資本化され計上される。維持修繕費は支出された年度のみ支出として計上され、資本化されない。
- ・耐用年数がある有形固定資産は、その性質及び利用方法に適切な合理的かつ体系的な方法により償却される。耐用年数は原則として40年を限度とするが、インフラのようなネットワーク資産は政府がそれ以上の期間を設定することも可能である。

○報告

- ・有形固定資産は、新しい様式である「有形固定資産報告書(Statement of Tangible Capital Assets)」に計上される。
- ・有形固定資産報告書には、取得原価、付加額、廃棄額、評価切下げ額、年間償却額、累積償却額及び正味簿価を記載する。
- ・有形固定資産に関する支出のうち、評価切下げ額と年間償却額は歳入及び歳出報告書には計上されない。

○ブリティッシュコロンビア州における有形固定資産の取扱い(1996年度PA)

- ・有形固定資産は貸借対照表(Statement of Financial Position)の正味負債(資産)の構成要素として計上される。
- ・建設中の資産も含めて取得原価により記録する。
- ・土地及び道路(highway)を除くすべての有形固定資産が資本化される。
- ・資産の残存耐用年数を伸ばすための費用は資産の累積償却勘定に計上する。
- ・記録された費用から残存価値を控除した額について、推定耐用年数にわたって償却される。

2. デンマーク

現在のデンマーク中央政府の財務報告では、収入と支出の認識に関しては現金主義会計を採用しているが、貸借対照表が作成され、金融資産及び負債に加えて、歴史的建造物や芸術作品等の文化資産を除く固定資産が計上されている。

また、資産評価方法は取得原価主義であり、減価償却費は計上されない。

一方、すべての公的企業、政府系機関では発生主義による財務報告を行っている。

3. フィンランド

フィンランドでは、過去からの政治的背景によりスウェーデンから強い影響を受けていることから、政府会計制度についてもスウェーデンの改革を受けて、1992年に国の会計法及び規則が改正され、財務的成果と全資産の計上(つまり運営報告書と貸借対照表の作成)、業績評価等を行う会計制度改革が進められてきた。そして1998年には、全政府機関において発生主義会計の導入が完了する予定である。

今後は、発生主義予算導入に向けて更なる検討が行われる予定となっている。

4. フランス

(1) 発生主義会計導入の経緯

フランスの政府会計制度の改革は1980年代から進められた。まず、1982年に市町

村、県及び地域圏が自らを管理するという分権化政策が実行され、その結果として地方政府における会計制度改革が進められた。これは、地方分権によって地方政府財政が赤字体質に転落したことによる。そして、1992年からはすべての地方政府において発生主義に基づく運営報告書、貸借対照表が作成され、地域圏ごとに連結財務報告も作成されることとなった。

この動きにあわせて、中央政府においても発生主義に基づく財務報告作成が進められてきた。

(2) 中央政府会計制度の概要

フランス中央政府の会計制度は、土地を除く固定資産を資本化しない修正発生主義に基づき財務報告を作成することとされている。

具体的には、貸借対照表には全ての負債と金融資産及び1981年1月1日以降取得の土地のみが計上される。また、1981年1月1日以降に取得または建設した固定資産の累積取得価額が補足情報として提供される。土地を除く固定資産については、取得価額を運営報告書の支出額に計上するのみであり、取得した会計期間で全額償却されることとされている。

なお、フランスの中央政府会計制度の特徴は、国民経済計算(SNAベース)とリンクしていることである。

5. アイスランド

アイスランドでは、制度上では30年以上も前から発生主義会計を採用していたが、実態上は不完全な形での導入しかされていなかった。近年これを見直し、完全発生主義会計としたことに加え、1998年度から予算にも発生主義を導入し、ニュージーランドに続いて完全発生主義システムによる財政管理を実施することとしている。

(1) 政府会計制度改革の経緯

① これまでの政府会計制度

アイスランドの1966年予算及び会計法(Budget and Accounting Act 1966)では、すべての予算部門政府機関において予算を現金主義で、決算(財務報告)を発生

主義で作成することとされている。しかし、これは概念だけの導入で、実際の発生主義会計の導入は1991年に出された1989年度財務報告であった。また、公的企業の多くも法の規定どおりに経理及びその報告を行っていなかった。

一方、非予算部門の機関については、営利活動を行うという性格上、一般に認められた会計原則(GAAP)が適用され、運営報告書及び貸借対照表を作成してきた。

②政府会計制度の改革

1990年、大蔵大臣(Minister of Finance)は、財務報告委員会(Financial Reporting Commission:FRC)¹⁾に対して政府の財務報告システムを総合的に見直し、1966年予算及び会計法の規定どおりに戻すように指示した。

FRCは、まず公的部門を以下の5部門に分類²⁾し、すべての予算従属機関(on-budget agency:下記グループA)の予算及び会計を完全発生主義とするよう提案した。

- ・グループA：すべての予算部門政府機関（各省庁、議会及びそれらの従属機関並びに裁判所）
- ・グループB：政府全額出資の非金融公的企業（例：郵便通信公社、電力公社）
- ・グループC：政府金融機関(Government Lending Institution)
- ・グループD：すべての政府系株式会社
- ・グループE：2つの国有銀行（例：中央銀行）

このようにして、1989年度の決算から予算及び会計法の規定どおり発生主義会計が実態的にも導入された。

③政府会計制度改革の目的

FRCの発生主義完全適用に関する提案は、政府と議会がより長期間の負債に関する影響を見極め、管理を強化し、意思決定の質を向上させるためであった。

また、近年の経済状況の悪化に伴い、各省庁の予算から外庁等の予算を分離させる分散予算システムの導入や税込から使用料徴収への財源の変更、未実現の費用も原価に反映させる単位原価分析(unit cost analysis)の導入、民営化の推進等の行財政改革が進められ、それらが発生主義に基づく情報の必要性を高め、公

¹⁾ 同委員会は、1966年予算及び会計法に基づき、大蔵大臣に対して予算及び会計の仕組みについて助言を行うことを目的として設置された機関で、大蔵省、会計局(State Accounting Office)、会計検査院、統計局、国家経済院(National Economic Institute)及び中央銀行の代表6名からなる。

²⁾ この分類は1997年政府財務報告法において法定化された。

共部門の効率性・効果性を高めるという効果がある。

(2) 財務報告

改革後の財務報告はすべての計上項目を発生時点で認識する完全発生主義により作成されている。

財務報告の作成は、上記グループA、B及びCに属する各主体についてはそれぞれ個々の主体ごとに運営報告書及び貸借対照表が作成される。グループD及びEに属する主体は、当該主体を所管するグループAまたはBまたはCに属する主体の財務報告の注釈の中で、財務情報の概要を記載する。この財務情報には、収入、支出及び利益、資本支出、資産、債務及び資本、政府の株式保有高を記載する。

また、各グループごとの連結財務報告も作成されることとなっているが、全グループを連結した連結財務報告は、それぞれが目的としているものが違うことから、意思決定やアカウントビリティなどに有効に機能しないという理由により、作成しないこととされた。

(3) 発生主義予算

1997年春、政府財務報告法(Government Financial Reporting Act)が議会を通過し、予算に現金主義の様式とともに発生主義による様式を作成することとされ、1998年度予算案から実行されることとされた。

○内容

グループAに属する機関はもちろん、その他政府から何らかの資金提供を受けている機関(グループB及びCに属する主体)について、財務報告が準拠する会計基準に基づき作成される。各機関は、現金主義による歳入・歳出と発生主義による収入・支出及び資産・負債とを比較する様式を作成するとともに、将来の予算についての予測運営報告書(Forecast Operating Statement)を作成する。

○発生主義の必要性

- ・予算と会計は一体のものであり、統一された財務報告システムを採用すべきであること
- ・議会の承認を得ずに大蔵省が将来の義務を負うことは受け入れられないこと

○現金主義併用の必要性

現金に基づく計画の方が発生主義ベースよりも確実であること、単年度の支出管理は現金主義によってのみ可能であること及び政府財政の経済に対する効果は現金主義会計により適切に把握できる等短期的な財政管理の必要性による。

6. オランダ

(1) 発生主義会計導入の経緯

オランダでは、1927年から58年にかけて経常会計と資本会計の明確な区別があり、経常会計には経常収入と同額の経常支出及び資本支出に関する減価償却額が計上され、資本会計においては正味資本支出分だけの正味借入額が許されていた。しかし、1958年にはマクロ経済的観点からの総合的な予算不足額が重視されるようになり、上記区別はされなくなった。しかし、1980年代に入って財政逼迫状況になり、資本支出を確保するために上記区別の必要性が議論となった。

そして、1991年に時の大蔵大臣が議会に対して、中央政府全体として発生主義会計を導入するのは効率性に問題があるが、予算の統一性を損なわない限りで一部に発生主義会計を導入することは価値があること、また、経常会計と資本会計の区別については、いたずらに財政支出を増大させる可能性があること、実務的困難性が伴うこと等の理由で実施しないことを提案した。

同年、議会は上記提案を受け入れ、政府決算法(Government Accounts Act)において完全発生主義による予算会計制度をまず試験的に政府のエージェンシーにのみ導入し、経常と資本の会計区分は行わないこととした。

しかし、マーストリヒト条約の財政収斂目標達成に向けた財政赤字削減等を目的とする結果志向、コスト志向の財政管理のためには完全発生主義システムの全政府機関への導入が不可欠となり、1997年3月に大蔵大臣が議会に対して再度その旨提案を行った。現在、議会において審議中であるが、まもなくすべての政府サービスについて会計及び予算に発生主義が導入される予定である。これに伴い、経常と資本の会計区分も行われる予定である。

なお、単年度の予算管理のために現金ベースの予算も維持される。

(2) 完全発生主義システム導入の目的

- 現金主義によれば資本支出の毎年の変動が大きく、効率性や他機関との比較ができないが、発生主義ではよりよいコスト算定が可能となる。
- 当該機関自身により経常支出と資本支出の最適配分及び移し替えの意思決定が可能となる。
- 過去の資本支出によって取得した資産の効率的管理が可能となる。

(3)現在の中央政府会計制度の概要

オランダの現在の中央政府会計は、エージェンシーにおいては完全発生主義を採用しているが、各省庁においては、流動資産についてはすべて認識されているが、固定資産については法的に所有している資産のみを認識することとなっている。

資産評価の方法は、再調達現在価格(current replacement cost)から減価償却累計額を控除した額を評価額とする。再調達現在価格の意味は、取得原価を物価指数により修正したものである。

減価償却については、一般に推定耐用年数に基づく定額法が採用されているが、備品は減価償却されず、アスファルト及び舗装道路についてはその支出額の50%のみが資本化され、減価償却は行われない。建物及び堤防は、推定残存価額に到達するまで標準減価償却率を1%としている。

7. スペイン

(1)発生主義会計導入の経緯

スペインでは、まず地方政府において、それまで現金主義かつ単式簿記によって作成されていた会計システムを、1990年の法改正に伴って出された通達(Instruction)により1992年から発生主義かつ複式簿記による会計システムに移行した。それに引き続き、中央政府は1994年の法改正によって、新しい財務報告の様式等が含まれた公的部門標準勘定図表(Plan General de Contabilidad Publica)を規定し、議会の承認を得て1995年1月1日から発生主義に移行した。

(2)政府会計制度の概要

- 政府会計制度の特徴

スペインの政府会計制度の特徴は、英国や米国等と違って財務報告の詳細を法律によって規定していることである。これによって財務報告の様式が規制されている。

スペインの発生主義会計は、制度上完全発生主義を採用しているが、実態的には固定資産のうちインフラ資産を計上していない。また、減価償却の概念も導入されていない。

○財務報告の内容

財務報告は、予算の執行状況を報告する予算執行書、貸借対照表、運営報告書、注釈から構成される。しかし、注釈は記載されるが、会計方針の開示は行われていない（これは財務報告の詳細が法で規定されていることによる。）。

なお、インフラ資産の認識については、建設中のもののみが認識され、完成すると簿外になるという変則的な取扱いがなされている。資産評価の方法は取得原価主義を採用している。

(3) 今後の改革の動向

資産登記がすべての固定資産に拡張されることに伴い、まもなく取得原価を基にして耐用年数期間にわたって減価償却が実施される予定となっている。

また、発生主義会計導入に続いて、事業実施主体であるエージェンシーの管理会計にコスト及び成果に関する会計システムを導入することが検討されている。

8. スウェーデン

(1) 発生主義会計導入の経緯

スウェーデンは1980年代に地方政府から発生主義会計の導入が実施され、1991年からは中央政府のエージェンシーに導入され、各省庁については1994年より導入が行われた。

スウェーデンは福祉国家として世界的に有名であり、その財政圧力は極めて高い状況にあったことから、行財政改革が急速に進み、行政執行機関としてエージェンシー制度をいち早く採り入れ、それに伴って会計制度の改革も進められてきた。

(2) 政府会計制度の概要

○政府会計制度の内容

中央政府各省庁については、1994年以前は、会計の基礎は発生主義ではなく原則として現金主義を採用するが、金融資産及び負債、インフラ資産を含む一部の固定資産を貸借対照表に計上するなどの運用を行っていた。しかし、1994年以降すべての資産及び負債を貸借対照表に計上し、発生主義によって認識する完全発生主義に移行した。これによって、全省庁及び全エージェンシーが発生主義による貸借対照表及び運営報告書を作成することとなった。

資産評価については、取得原価から減価償却額を差し引いた額とし、その評価は、一部はエージェンシーが、一部は会計検査院(National Audit Office)が行う。減価償却は定額法によって行われる。

○政府会計制度の特徴

スウェーデンのエージェンシーでは、歳出予算から拠出された投資については資本費用を計上することとされている。

また、ニュージーランドと同様の効率や効果という業績評価についても会計制度の中で併せて行っている。

なお、1994年からすべての政府機関が完全発生主義に移行したことに伴い、1995年より政府連結財務報告を作成している。

9. スイス

スイスは、それぞれが主権を持つ23の州(カントン)で構成される連邦制国家である。スイスにはこれら州政府の財政制度について規定する「カントン財政予算標準法」があり、州政府の会計制度はこの法律に基づいている。

この法律によれば、会計は経常会計と投資会計に区分され、1988年からすべての資産及び負債について計上する完全発生主義を採用している。財務報告は貸借対照表、経常・投資区分別の運営報告書及び現金収支報告書が作成される。固定資産評価については、取得原価主義により、減価償却はすべての償却性資産について定率法によって行われることとされている。

10. その他

上記の各国と違ってなお発生主義会計への移行は具体化していない国々のなかで、改革の動きがある国を中心に概観する。

(1) オーストリア

オーストリアでは、増大する財政赤字削減を目指して、結果に基づく予算管理を行うべく、企業会計的手法の一つである原価計算システムの導入を進めているところである。1993年にいくつかのエージェンシーと連邦経済省で実施に移され、大蔵省の1996年行政改革計画においてもすべての公的部門に優先して導入すべき施策として位置付けられている。

(注)原価計算システム(cost accounting system)

企業会計における原価計算は、企業の利害関係者、とりわけ経営管理者に、企業活動の内容を理解し、経済的意思決定を行うために必要な情報を提供するため、企業活動に関する計数的データを企業のアウトプットに関わらせて認識し、測定し、解説する経済的情報システムである。よって、複式簿記と結合して機能するものである。

政府会計に原価計算システムを導入することは、行政活動に要した費用を発生主義に基づき計測することであり、会計制度には組み込まないが、費用に関する情報としては同等のものを作成することを意味する。

(2) ドイツ

ドイツは元来、予算執行の統制に視点の中心を置き、金銭管理を中心的な役割とする官庁会計システムであるカメラル会計の主導的存在であることから、現在においても現金主義に基づく単式簿記による会計制度を維持している。しかし、ドイツ統一による財政状況の悪化やマーストリヒト条約等による制約から公的部門の改革の一環として、会計制度にも改革の兆しが見えている。

ドイツは16州から構成される連邦制国家であり、州政府の主体性が強いことから、連邦は改革について助言を行っているが、州が中心となって改革が進められている。

会計制度については、原価計算システムの導入を連邦と州の行政に導入することを州政府が協力して検討している。1996年からほとんどの州において特定分野（例：大学）に試験的に導入を始めている。ベルリン州では、1994年から全行政分野に原価計算システムを導入している。

(3) イタリア

イタリアの財政状況は、公的債務残高がGDPを超えるほどの危機的状態であり、失業率も極めて高いことから、1990年代に入ってから財政改革に乗り出し、中央政府は地方政府に対して財政自治を保障し、新税の課税権を認める等財政の地方分権化を進めている。これは財政の連邦主義を採用したもので、これに伴って地方政府会計に発生主義会計が導入された。法律上は、これらの動きに先立って1990年に発生主義導入に向けての改正が行われている。

上記のような状況から、中央政府における発生主義会計の導入は現在のところ進んでいないが、オーストリア、ドイツと同様に原価計算システムの導入に向けて検討を行っているところである。

(4) その他の地域の動向

本研究においてすべての国を把握することは不可能であるが、上記欧米諸国以外の地域（アジア、アフリカ等）においては、なおも現金主義による予算統制を行っている国が多い。特に発展途上国に多い被援助国では、財政が援助資金に依存しているところが多く、資源管理的発想に乏しいことが原因であると考えられる。

