

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 14 日

日本公認会計士協会

—目 次—

第 1 部	我が国公会計基準設定の現状把握と主要な提言	2
I	はじめに	2
II	主要な提言の要約	13
第 2 部	基準設定の在り方 調査報告	15
III	海外調査概要	15
IV	イギリス	18
V	フランス	37
VI	アメリカ	52
VII	カナダ	76
VIII	オーストラリア	92
IX	ニュージーランド	108
X	韓国	129
XI	ドイツ	146
XII	国際公会計基準審議会（IPSASB）	151
第 3 部	提言とその具体策	156
XIII	各国・機関調査により得られた知見	156
XIV	提言とその具体策	160
XV	おわりに	169
参考	我が国企業会計基準設定主体（企業会計基準委員会）	170
略語一覧		174
参考文献等		179

第1部 我が国公会計基準設定の現状把握と主要な提言

I はじめに

1. 研究報告を公表するに至った経緯

(1) 背景

国民・住民から税を徴収し事業を実施するという政府の性格から、政府は、受領した資源の使途とその結果等については、広く国民・住民に説明していく責任（説明責任）を負っている。従来、政府の会計は予算による事前統制を重視していたが、国民・住民に対する説明責任を遂行していくためには、予算統制に関する情報に加えて、発生主義による財務情報の必要性が広く認識されてきている。また、近年の高齢化の進展を背景として国・地方自治体とも財政の硬直化が進んでおり、効果的かつ効率的な政策の遂行と適時の見直しが急務となってきた。行政機関や議員が行う意思決定に必要な情報として、適切なコスト情報を含む発生主義に基づく公会計情報の必要性が認識されてきている。

このような背景の下、我が国でも国・地方公共団体の双方において発生主義に基づく財務情報の作成と開示が近年進んできた。

また、財政状態の悪化に伴い、公債への投資家が、国・地方公共団体の財務情報に寄せる関心は今後高まることが予想され、その観点からも公会計情報は重要となるであろう。

公会計情報が、行政機関の説明責任遂行のために、また、利用者の意思決定に役立つものであるためには、政府の運営状況や財政状態を忠実に描写し、その利用者に分かりやすく提供される必要がある。適切な財務情報が作成・公表されることを担保するためには、財務情報の作成者が従うべきルールとしての公会計基準が必要である。

また、財務情報は、経年的に又は他の団体と比較することでその有用性が増すものであり、比較可能性を担保するためにも公会計基準は必須である。

我が国では、国・地方公共団体やそれらの関連機関（地方公営企業や独立行政法人等）の会計基準等について、各省庁が諮問機関を設置し、その諮問を受けて各省庁が対象組織の種類別に公会計基準を設定するという形式が多く採られてきた。

この方法によれば、各省庁のその当時の関心が公会計基準に直接的に反映されやすくなるため、各省庁による対象組織の監視に適した会計基準等の設定が容易になる。しかしながら、公会計基準全体を俯瞰した場合、対象組織の種別ごとに会計基準が細分化されてしまうため、会計基準間の統一性や整合性を保つことが難しくなる。公会計基準の間での統一性・整合性の欠如は、国民・住民が会計情報を理解することを困難にするだけでなく、財務諸表の作成者・監査人への教育が困難になるなどの問題を生じさせる。

また、基準設定プロセスが細分化されるため、事務局と委員の双方において十分な人材を確保することが困難になる側面も無視できない。現在、我が国の公会計基準の設定においては、事務局業務を担う各省庁の職員が人事異動により定期的に移動することや、他の業務と兼務していることから、専門知識の蓄積が困難になっていると思われる。また、委員においても適切な人材を選任することや選任された委員がその責任を果たすための十分な時間を確保することが困難になっている点も否めない。このような点が会計基準の機動的な改訂や会計基準の品質の維持に支障になっていると思われる。

以上の問題点を解決するためには、十分なテクニカルスタッフを擁する恒常的な事務局に支えられた、公会計基準を一元的に取り扱う機関を設置することが考えられる。日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）では、このような公会計基準設定主体の設置が必要である点をかねてから指摘してきたが、その提案は具体性を欠いていたこともあり、広く関係者で共有されていたとは言い難い。

一方、先進諸国においては、1970年代以降に経済停滞と財政危機を経験し、公会計改革を進める中で、公会計基準の整備や基準設定主体の設置・改組が行われてきている。

そこで、当協会は、公益財団法人 財務会計基準機構と協力して、各国・地域がどのように公会計基準や公会計基準設定主体の整備を行ってきたかを、各国の制度背景や歴史的経緯等を踏まえて調査することとした。

今回の制度調査から得られた知見を踏まえ、我が国における公会計設定主体設立に向けた提言を行うとともに、当該主体に求められる要件を検討することとした。

(2) 構成

本章の2では我が国における公会計基準の現状とその設定の在り方を概観し、3において検討すべき課題を挙げる。Ⅱ章において、Ⅰ章で提示した検討課題を解決するための提言について要約する。

第2部において、基準設定の在り方に関する調査報告を行う。Ⅲ章からⅩⅡ章で各国等の基準設定に係る調査結果を報告する。

第3部では、提言とその具体策について述べる。まず、ⅩⅢ章において各国調査結果から得られた知見を概括する。ⅩⅣ章では、提言とその具体策について詳述する。

なお、参考情報として、我が国の企業会計基準設定主体（企業会計基準委員会（ASBJ: Accounting Standards Board of Japan））についても簡単に触れている。

(3) 調査・研究のアプローチ

調査に当たっては、事前に文献調査を行い、当該国の基礎知識を入手した上で現地訪問を行った。文献調査においてはできる限り原典に当たることとした。現地調査においては、公会計基準設定に関与している機関の担当者に直接ヒアリングを行うこととした。また、基準設定に係る関連機関（会計検査院、財務省及び職業会計士団体等）にも訪問し、会計制度全般や当該調査国の置かれている環境についても理解を深めることとした。以上の調査に基づき、現時点の各国公会計制度の内容のみならず、その制度趣旨や変遷、改革を主導した関係者等の動向についても把握している。

(4) 先行研究の紹介

公会計基準自体や各種制度についての調査・研究報告書は数多くあるものの、公会計基準の設定の在り方に関して、国際比較を行っている先行研究は邦文文献では見当たらなかった¹。一方、企業会計基準設定の在り方について国際比較を行っているものとしては、新井（1993）及び真鍋（2004）がある。

海外文献としては、オーストラリア F R C（2006）が各国の企業会計及び公会計双方の基準設定の在り方を横断的に調査しており、本研究報告の関心に最も近い。企業会計基準設定の在り方に焦点をあてた海外文献としては、アメリカ公認会計士協会（AICPA）（1972）や C. Gah（1988）等がある。

2. 我が国における公会計基準の状況

(1) 国（中央政府）の公会計基準の状況

① 国の公会計基準の設定状況²

1990年代後半、バブル崩壊後の財政状況の悪化を受けて、財政構造改革の一環として政府の財政状況を分かりやすく国民に説明すべきとの要請が高まってきた。1999年、首相直属の諮問機関（経済戦略会議）が、国及び地方自治体の財政・資産状況を分かりやすく開示するために企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表を導入すべきとの提言を行った³。

これを受けて、1998年度決算分について国の貸借対照表（試案）が作成され（2000年）、1999年度決算から、一般会計に先行して、特別会計財務書類の作成が開始された。

¹ 各国公会計基準や制度を横断的に調査した邦文文献として、建設省建設政策研究センター（1998）、財政制度等審議会（2003）がある。また、若林（1987）は、イギリスとアメリカの公会計基準解説が中心であるが、公会計基準設定の歴史的経緯について触れている箇所がある。

² 財務省（2012a）を参考に記述。

³ 経済戦略会議（1999）2i.1.3 公会計制度の改善より。

2003 年 6 月には財政制度等審議会⁴が「公会計に関する基本的考え方」を公表し、発生主義・複式簿記を採用している企業会計の考え方を導入した財務書類の作成を提言した。同審議会は続いて「省庁別財務書類の作成基準」(2004 年 6 月)を公表した。これにより、各省庁は、2002 年度決算から所管の一般会計と特別会計を合算した貸借対照表、業務費用計算書等の省庁別財務書類を作成することとなった。さらに、2003 年度決算からは省庁別財務書類を合算し、内部取引の相殺等を行った「国の財務書類」を作成している。

2005 年 12 月には「行政改革の重要方針(以下「行革方針」という。)」が閣議決定され、政府資産・債務改革を達成するための手段として、企業会計の考え方を活用した財務書類の作成基準等の見直しが挙げられた(行革方針 5. 政府資産・債務改革)。

本方針を踏まえ、2006 年 3 月に「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」(平成 18 年法律第 47 号。以下「行革推進法」という。)第 60 条第 2 項において、「政府は、企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備を促進するため、当該書類を作成する基準について必要な見直しを行い、その他必要な取組を行うものとする」とされ、公会計改革が法律においてうたわれるに至った。その後、省庁別財務書類の作成基準はその後数次にわたり改訂されている。

② 適用状況(省庁別財務書類の作成基準が適用される範囲)

省庁別財務書類は、一般会計省庁別財務書類と特別会計財務書類を合算し、必要な修正を行って作成される。したがって、作成基準も、「省庁別財務書類の作成基準」、「一般会計省庁別財務書類の作成基準」及び「特別会計財務書類の作成基準」に分かれて規定されている。

一般会計省庁別財務書類は、一般会計歳出予算の所管を作成単位とする⁵。各省庁の省庁別財務書類を合算することにより、国の財務書類を作成するために、行政機関以外の国会、裁判所及び会計検査院においても省庁別財務書類が作成されている。また、特別会計財務書類の作成単位は、各特別会計(勘定区分が設けられている場合は勘定が作成単位)である⁶。連結対象法人については、本来は会計処理を統一する必要があるが、統一されておらず、連結対象法人における特有の会計処理について部分的な修正を求めるにとどまっている⁷。

⁴ 詳細な調査・審議は、同審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公会計基本小委員会において行われ、とりまとめを同審議会が行った。

⁵ 「一般会計省庁別財務書類の作成基準」第 1 章 2. 作成単位。

⁶ 「特別会計財務書類の作成基準」第 1 章 2. 作成単位。

⁷ 財務省(2012b) 連結財務書類注記 2 連結財務書類の留意点(2)、「省庁別財務書類の作成基準」第 9 章 3. 省庁別連結財務書類の作成方法等を参照。

③ 設定の仕組み（設定主体、強制力の付与方法）

省庁別財務書類の作成基準は、財務省が、その公的諮問機関⁸である財政制度等審議会へ諮問を受けた答申である。答申であるため、一般会計財務書類については、各省庁に対して基準に基づく財務書類の作成を強制するものではない。

一方、特別会計財務書類は、企業会計の慣行を参考として作成し、国会へ提出することが義務付けられている（特別会計に関する法律（平成 19 年法律第 23 号 以下「特別会計法」という。）第 19 条第 1 項及び第 2 項）。

(2) 地方自治体の公会計基準の状況

① 地方自治体の公会計基準の設定状況

1962 年 3 月、自治省（現総務省）の地方財務会計制度調査会が「地方財務会計制度の改革に関する答申⁹」を公表したが、翌年の地方自治法改正では当該提言は実現しなかった。以後、現在まで、地方自治法を改正する方法による公会計制度改革は進んでいない。

1980 年代には、自主的に公会計改革を進める自治体（熊本県、三重県等）が出てきた。2000 年、自治省（現総務省）が「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」を公表した（いわゆる「総務省方式」）。

行革方針は、国と同様に、地方公共団体に対しても、資産・債務改革を求めている。これに対応するため、総務省は新地方公会計制度研究会を設置、同研究会の審議を踏まえ「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し、二つの会計モデルを提示している（基準モデルと総務省方式改訂モデル）。以後、実務上の手引き等の作成が行われている。

② 適用状況¹⁰

2012 年 3 月 31 日時点の総務省の調査結果によれば、1,313 団体（全地方自治体の 73.4%）が 2010 年度財務書類（個別）を作成済みである。うち 168 団体が基準モデルを、1,096 団体が総務省方式改訂モデルを、36 団体が旧総務省方式を、

⁸ 財務省設置法（平成 11 年 7 月 16 日法律第 95 号）第 7 条。作成基準の検討は、同審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公会計基本小委員会、公企業会計小委員会においてそれぞれ実施された。なお、本研究報告では、法令上の根拠のない諮問機関を「私的諮問機関」と呼んでいる。

⁹ この答申では、

① 地方公会計が現金の収支のみを重視する会計制度であり、財産、物品及び債権債務の「会計管理」を不当に軽視しており、かつ、現金の収支と広い意味での財産変動を統合的に明らかにする仕組みになっていない、

② 予算に比べて会計本来の意味における決算が軽視されている（地方自治体の活動が会計年度を超えた長期継続的なものとなっている以上、地方自治体の財務の実質も継続的性格を有するものとなっている事実を否定することはできない）とし、地方財務会計制度の改善を提言している。

¹⁰ 本節は、総務省（2012）を基に記載している。

13 団体が独自モデルを採用している。

2010 年度連結財務書類については、922 団体（全団体の 51.5%）が作成済みである。うち 134 団体が基準モデルを、780 団体が総務省方式改訂モデルを、8 団体が独自モデルを採用している。

図表 I－1 地方公会計モデルの適用状況（モデルごとの財務書類の作成団体数集計）

会計モデル	個別（構成比）	連結（構成比）
基準モデル	168（9.4%）	134（7.5%）
総務省方式改訂モデル	1,096（61.3%）	780（43.6%）
旧総務省方式	36（2.0%）	N/A N/A
その他のモデル	13（0.7%）	8（0.4%）
作成済み合計	1,313（73.4%）	922（51.5%）
作成中＋未着手	476（26.6%）	867（48.5%）
総計	1,789（100.0%）	1,789（100.0%）

なお、国と同様、地方公共団体においても連結対象法人の会計処理は地方公共団体のものに統一することは求められていない¹¹。

③ 設定の仕組み

総務省に設置された私的諮問機関たる「新地方公会計制度研究会」及び「新地方公会計制度実務研究会」（ともに 2006 年設置）が報告書を公表し、当該報告書を基に各地方公共団体が財務書類を作成する。

この報告書において提示されている二つの会計モデルは「地方公共団体が参考とすべき財務書類のモデル」であることから、強制力はなく¹²、各地方自治体が独自の会計モデルを制定しているケースもある（上表中「その他のモデル」東京都及び大阪府等が該当）。

(3) 国関連機関、地方公共団体関連機関の公会計の状況

国関連機関、地方公共団体関連機関についても、組織形態ごとの会計基準が設定されている。また、関連法令において適用される会計基準が指定されている¹³。設定主体とその位置付け、公表年等の概要は（図表 I－2 及び I－3 のとおりである。

¹¹ 基準モデルについて、総務省（2006）第 272 項を、総務省方式改訂モデルについて、総務省（2007）第 484 項をそれぞれ参照。

¹² 新地方公会計制度研究会報告書等の会計モデルに関して総務省から出されている文書は、技術的助言であり、強制力がない（地方自治法第 252 条の 17 の 5 第 1 項）。

¹³ 例えば、独立行政法人では独立行政法人通則法第 37 条において「独立行政法人の会計は、主務省令に定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする」とされ、主務省令において当該独立行政法人特有の会計処理及び独立行政法人会計基準の適用が規定されている。

また、主な公会計に関する基準等の制定及び改訂状況を、図表Ⅰ－４において整理した。

図表Ⅰ－２ 我が国中央政府会計基準等の設定状況、設定主体（国及び国関連機関）

基準名称	設定主体	設定主体の位置付け	当初公表年	最終改訂年
国				
省庁別財務書類の作成基準	財政制度等審議会	財務大臣の公的諮問機関（財務省設置法６条）	2004年	2007年
国関連機関				
独立行政法人会計基準	独立行政法人会計基準研究会 ※	総務副大臣の私的諮問機関	2000年	2011年
国立大学法人会計基準	国立大学法人会計基準等検討会議	文部科学省の調査研究協力者会議	2003年	2012年
特殊法人等会計処理基準	財政制度審議会 公企業会計小委員会（当時）	財務大臣の公的諮問機関	1987年	2007年

※ 2003年改正より、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公企業会計小委員会と共同で設定することになった。

図表Ⅰ－３ 我が国の地方会計基準等の設定状況、設定主体（地方自治体及び自治体関連機関）

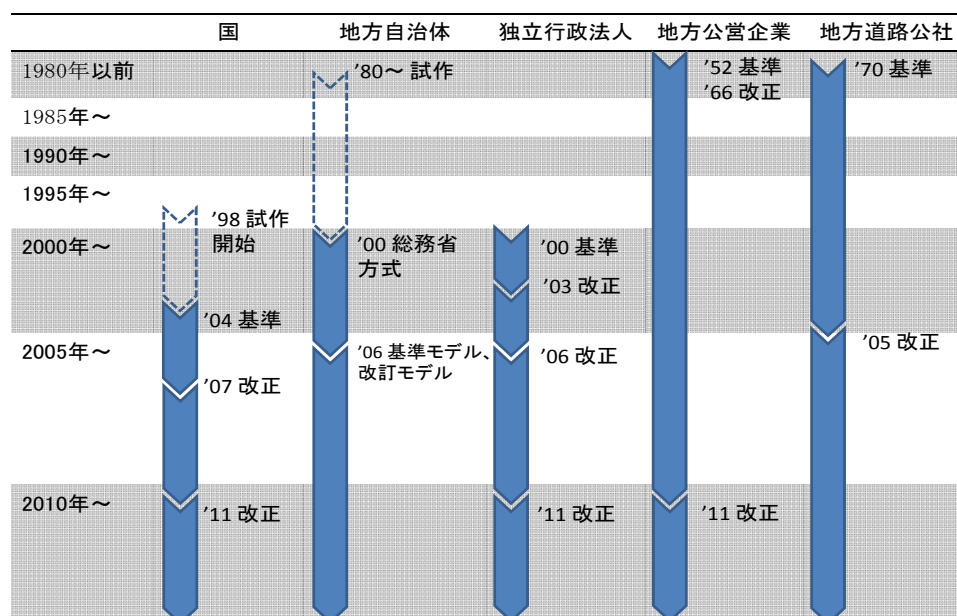
基準名称	設定主体	設定主体の位置付け	当初公表年	最終改訂年
地方自治体（地方公会計モデル）				
総務省方式改訂モデル	新地方公会計制度研究会	総務省設置私的諮問機関	2006年	同左
基準モデル	同上	同上	2006年	同左
東京都方式等	各地方自治体	同左	2005年 （東京都）	2012年
地方自治体関連機関				
地方公営企業法、同法施行令、施行規則	国会・総務省 ※１	地方公営企業法・関係政省令 ※１	1952年 （法）	2011年（法）
地方道路公社法、同法施行	国会・国土交通省	同左	1970年 （法）	2005年 （省令改正）

規則				
地方住宅供給 公社会計基準	地方住宅供給公社 会計基準検討委員 会	全国住宅供給公社等連合 会の下部組織	1974 年	2012 年
土地開発公社 経理基準要綱 (通知) ※ 2	土地開発公社連絡 協議会	都道府県設立土地開発公 社の連絡組織	1979 年	2005 年
地方独立行政 法人会計基準	地方独立行政法人 会計基準等研究会	総務省自治行政局長・自 治財政局長の私的諮問機 関	2004 年	2011 年

※ 1 「地方公営企業会計制度等研究会報告書（平成 21 年 12 月 24 日）」を踏まえて法令改正が実現した。

※ 2 「公有地の拡大に関する法律」（昭和 47 年法律第 66 号）及び同法施行規則において、土地開発公社の基本原則、勘定区分が定められ、要綱¹⁴により細則が規定されている。

図表 I－4 主な公会計基準等の制定・改正状況



¹⁴ 1979 年自治大臣官房地域政策課長通知「土地開発公社の経理について」（自治政第 136 号）により本要綱の採用を通知している。その他各種通知により会計処理・財務諸表の作成がなされている。地域政策研究会（2005）より。

(4) 監査の状況

国・地方自治体及びその関連機関は、各会計基準に基づいて作成した財務諸表を公開している。しかしながら、国・地方自治体において、財務諸表が会計基準に準拠して作成されているかを担保する財務諸表監査は実施されていない¹⁵。作成された財務諸表が会計基準に基づいて作成されているか否かについて意見を表明する「財務諸表監査」が制度化され、実施されているのは、独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人等、国・地方自治体関連機関の一部に限られる。

3. 我が国公会計における現状分析と課題

前節のとおり我が国の公会計改革は進展してきたものの、依然として課題が残されている。主な公会計基準等について、前項までの調査結果を前提に、基準とその設定に携わる組織の背景情報に触れながら検討する。

(1) 国（中央政府）の公会計基準とその設定

国の公会計については、諮問機関たる財政制度等審議会の報告（「省庁別財務書類の作成について」。以下「省庁別財務書類作成基準」という。）を受けて、各省庁において財務書類の作成がなされている。特別会計財務書類については、法定書類として位置付けられている¹⁶ものの、一般会計省庁別財務書類については法定書類とはされていない。また、財務省では各省庁で作成された省庁別財務書類を合算し、「国の財務書類」を作成・公表している。

現在、財政制度等審議会委員の任命は財務大臣が行っており¹⁷、審議会の事務局は財務省が務めている。国の財務書類は、各省庁で作成された省庁別財務書類を合算して財務省が作成していることから、基準設定を行う審議会について、財務書類の作成者たる財務省からの外観的独立性が保たれていないと考えられる。また、事務局は会計基準の設定業務に専任しているわけではないため、機動的な基準の設定・改訂には限界がある。

(2) その他公会計基準とその設定

基準モデルと総務省方式改訂モデルの設定を行った新地方公会計制度研究会や、独立行政法人会計基準研究会等は、法令等で規定のある研究会ではなく、私的な諮問機関である。委員の選任過程については特に規定がなされていないため、前節に

¹⁵ 国の特別会計財務書類については、会計検査院による「検査」が義務付けられている（特別会計法第19条第2項）が、特別会計財務書類が特別会計財務書類作成基準に基づいて作成されているかについての意見は表明されない。

¹⁶ 特別会計法第19条第1項

¹⁷ 委員は、学識経験のある者のうちから、財務大臣が任命する（財政制度等審議会令（平成12年政令第275号）第3条第1項）。

において指摘した財政制度等審議会における課題がそのまま当てはまる。

(3) 複数の公会計基準等が併存していることによる弊害

図表 I－3 及び 4 で示したように我が国の公会計では、組織の種類別に会計基準が細分化している。また、地方公共団体向けの財務書類作成モデルのように同一の組織に対して複数の会計基準（モデル）が並立しているケースもある。

各基準は、各々の組織の独自性を踏まえた体系だった基準である。ただし、公的部門全体を俯瞰すると、その全体像を理解するのには甚だしく労力を要することとなる。利用者は各政府組織の財政状態や運営状況を理解するためには、それぞれの会計基準を理解する必要がある。独立行政法人会計基準と国立大学法人会計基準のように整合性を保ちつつ作成・改訂されているものもあるが、多くの場合、会計基準間での統一性や整合性は保たれていない。また、組織の種類毎に異なる規定が置かれた理由も明確でない。さらに、会計基準の細分化は政府機関に係る財務諸表作成者・監査人を育成する上でも大きな障害になっていると考えられる。

会計基準設定機能の細分化は、基準設定に必要な人的・経済的資源を分散化させていると思われる。これらの人的資源等の分散化により、会計基準の改訂等が適時に行われない、又は、改訂等に当たって十分な議論が行われないなど、会計基準の品質に重大な負の影響を及ぼしていると考えられる。

さらには、会計基準設定機能の細分化は、国際公会計基準審議会（IPSASB¹⁸）の活動への対応においても障害になっている。IPSASB では 2007 年から各国の公会計基準設定主体との協力の下、概念フレームワークの作成に取り組んでいるが、我が国の公会計基準設定主体がこの作業に関与していないことは、その象徴的な例であろう。

(4) 関係者の意見反映を可能とする会計基準設定過程について

会計基準は、国民・住民をはじめ、財務諸表作成者、利用者及び監査機関等に幅広く影響するものであるため、設定過程において関係者の意見を反映させる仕組みが不可欠である。しかしながら、我が国の公会計基準では、関係者の意見反映を可能とする会計基準設定過程（デュー・プロセス）が存在しない。

通常、国の行政機関が政令や省令等（命令等）を定めようとする場合には、行政手続法（平成 5 年法律第 88 号）に基づくパブリック・コメントの手続を経る必要がある。ただし、我が国の公会計基準は一部を除き、行政手続法上の命令等¹⁹に該

¹⁸ 国際公会計基準審議会（IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board）は、国際会計士連盟（IFAC: International Federation of Accountants）の下に設置された国際的な公会計基準設定主体である。

¹⁹ 「命令等」とは、①法律に基づく命令又は規則、②審査基準③処分基準及び④行政指導指針とされている。

当するものとはされていないため、同法に基づくパブリック・コメント（同法第6章意見公募手続等）は強制されていない²⁰。したがって、基準の設定過程において関係者からの意見を反映させる機会が十分保障されているとは言えない。

る（行政手続法第2条第8号）。したがって、会計基準が政省令として規定されている地方公営企業会計基準等については、行政手続法に基づくパブリック・コメントが実施されている。

²⁰ 「任意の意見募集」とされ、行政機関の裁量で意見募集を行わないことが可能である。意見募集により提出された意見の取扱いについては、本来であれば「結果の公示（提出した意見を考慮した結果及びその理由）」を行わなければならないが、任意の意見募集の場合は特に求められていない。

なお、会計基準が政省令で規定されている地方公営企業については、行政手続法に基づくパブリック・コメントが求められる。

II 主要な提言の要約

当協会は、単一の公会計基準設定主体を設置し、当該設定主体において我が国の公会計基準について集中的に検討すべきと考える。設置される公会計基準設定主体は、少なくとも以下の要件を具備すべきである¹。

1. 独立性

利害関係者²から委員に対する過度の影響を排除し、独立性を担保するため、公正な委員選任手続を法令等に規定し、適切な監視の下に置くべきである。

組織としても独立性を担保すべきである。特に、資金拠出者からの独立性を担保する仕組みが不可欠である。

2. 専門性

委員の専門知識・経験を十分に発揮させるため、委員会活動の従事時間の目安を示すべきである。また、委員の一部については常勤とすべきである。

会計基準の開発に必要な専門的知識及び経験を蓄積し、委員の審議を支援するため、テクニカルスタッフを擁する恒常的な事務局組織が必要である。テクニカルスタッフは基準設定に当たって、委員を技術的に補助するスタッフであり、関係団体等における実務経験や学識経験等を踏まえて幅広く採用されるべきである。

3. 正当性（法的裏付け）

基準の正当性を高め、また、組織の独立性を担保するために、基準及び基準設定主体に明確な法的裏付けを与えるべきである。また、正当性を高めるためには、利害関係者の適切な参画も必要である。

4. デュー・プロセス（利害関係者の参画）

委員各人の独立性を保ちながら、利害関係者の参画を図るべきである。財務諸表の利用者・作成者等の視点を反映するため、適切な指名手続を経て関係者を参画させるべきである。また、基準設定過程を規則等で明文化することが必要である。

5. 透明性とガバナンス

委員選任過程、資金拠出者からの独立性確保の状況及び基準設定に係る議事は、原則として公開すべきである。

¹ 本研究報告では、公会計基準の内容や体系については詳細な検討を行わない。

² 利害関係者には政府を含む。政府は財務諸表作成者として会計基準の利害関係者の一員であるからである。

また、独立性及びデュー・プロセスが担保されているかどうかについては、適切な監視の下に置かれるべきである。

6. 財政基盤

以上五つの提言を踏まえた基準設定の仕組みを運用するため、関係者からの独立性を担保した上で、十分な運営資金が必要である。

第2部 基準設定の在り方 調査報告

III 海外調査概要

1. 調査対象国一覧と選定理由

以下の理由により調査対象国・機関を選定した。

図表Ⅲ－1 調査対象国・機関とその選定理由

国又は機関	選定理由
イギリス	① 1980年代より公会計改革を推進してきた国であるため。 ② 国と地方で設定主体が異なるものの、単一の諮問機関を活用することで両者の整合を図っているため。 ③ 国際財務報告基準（IFRS:International Financial Reporting Standards）を前提とした基準設定を行っている点が特殊であるため。
フランス	① 制定法主義を採用している点で我が国法体系と類似しているため。 ② 近年公会計基準設定制度を構築し、運用を始めたため。 ③ 国と地方、その他の行政機関向けに会計基準が設定されているが、単一の諮問機関を活用することで基準間の整合性を確保しているため。
アメリカ	① 政府機関が連邦向けの、民間機関が州・地方向けの基準を設定しているという点で特殊であるため。 ② 職業会計士団体が政府の会計基準についても GAAP ¹ 認定を行うという点で特殊であるため。
カナダ	① 1980年代より公会計改革を推進してきた国であるため。 ② 職業会計士団体が公会計基準設定を担っているという点で特殊であるため。
オーストラリア	① 近年公会計基準設定制度を改訂したため。 ② 単一の会計基準設定主体が公会計を含む単一の会計基準を作成しているため。 ③ セクター・ニュートラルアプローチ ² を採用しているため。
ニュージーランド	① 早くから政府に発生主義予算・決算を導入した国であるため。 ② 単一の会計基準設定主体が民間基準・公会計基準の両方を作

¹ Generally Accepted Accounting Practice、一般に公正妥当と認められる会計慣行。

² セクター・ニュートラルアプローチとは、公的部門にも民間部門にも適用される1組の会計基準を作成する方法である。オーストラリア、ニュージーランドにおいて採用されている。Ⅷ章オーストラリアにおいて詳述。

	成しているため。 ③ 近年セクター・ニュートラルアプローチを変更したため。
韓国	① 制定法主義を採用している点で我が国の法体系と近似しているため。 ② 近年公会計基準設定制度を構築し、運用を始めたため。
ドイツ（文献調査のみ）	① 制定法主義を採用している点で我が国の法体系と類似しているため。 ② 連邦・州で公会計制度を共通化すべく取り組んでいるため。
国際公会計基準審議会（IPSASB）	各国の利害関係者が参加する中、どのように基準設定を行ってきたのかを把握するため。

2. 調査スケジュール・調査対象機関等一覧

図表Ⅲ－２ 調査スケジュール・対象機関等一覧

調査日時	対象国	対象機関	担当者役職
2012 年 2 月 27 日	イギリス	財務省（HM Treasury） 財務報告諮問審議会（FRAB） 勅許公共財務会計協会（CIPFA）	主計局内部監査担当副局長、FRAB 事務官 研究員
2 月 28 日		CIPFA 財務報告評議会（FRC） 会計基準審議会（ASB：当時）	主任研究員 主任研究員、調査研究員
3 月 1 日	フランス	会計基準庁（ANC）	長官 他
3 月 2 日		予算公会計省公共財政総局 公会計基準審議会（CNOCP）	会計監査担当 プロジェクトマネジャー
7 月 24 日	アメリカ	政府会計基準審議会（GASB）	主任研究員
7 月 26 日		連 邦 会 計 基 準 諮 問 審 議 会 （FASAB）	事務局長
7 月 27 日	カナダ	カナダ勅許会計士協会公会計 審議会（PSAB）	協会副会長兼 PSAB メン バー
9 月 4 日	オーストラ リア	オーストラリア会計基準審議 会（AASB）	議長兼 CEO 主任研究員 他
		オーストラリア会計士協会（C P A Australia）	主任政策顧問（財務報告 等） 他
		ビクトリア州財務金融省	予算・財務管理課会計政 策係長

9月6日	ニュージーランド	外部報告審議会（XRB）	事務局長
		財務省	主任会計顧問 （XRBメンバー）
		会計検査院	副検査官 （NZASBメンバー）
9月7日		ニュージーランド勅許会計士協会	制度・品質管理執行役員
11月27日	韓国	行政安全部（現安全行政部）	財務管理担当係長 他
11月28日		国家会計基準センター（NASC）	NASC センター長 企画財政部担当係長 他

IV イギリス

公的部門と公会計基準の概況（イギリス）

1. 調査対象国の選定理由¹

イギリスは 1980 年代より公的部門改革を実施しており、我が国の行政改革でも度々参考とされてきた国である。イギリスでは中央政府及び地方自治体とも発生主義会計を導入しており、現在は IFRS をベースとした会計基準を採用しているという点においても、今後の我が国の公会計基準設定の在り方を検討する上で重要になると推察される。

2. 公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

中央政府

イギリスの正式名称は「グレートブリテン及び北アイルランド連合王国²」であり、イングランド、スコットランド、ウェールズ及び北アイルランドの四つの地域からなる立憲君主制国家である。

議会は上院（House of Lords）と下院（House of Commons）の二院制であり、下院のみ総選挙で選出された議員により構成されている。議院内閣制に基づき、首相は下院で第一党になった党首が女王の任命によって選出される。現在の内閣は、保守党・自由民主党連立政権であり、首相は保守党のデビッド・キャメロン氏である。

地方自治体

我が国では、日本国憲法により地方自治が保障されているが、イギリスでは、地方自治は議会が制定する法律及び慣習法に基づいて行われている³。

1972 年地方自治法では、地方自治体は、原則として、議会が制定する法律により個別に授権された事務のみを処理できるものとされていた。

しかし、2000 年地方自治法により、地域社会及び住民の福祉の増進に関する 3 分野（経済、社会福祉及び環境）の政策を一定の制約の下で自由に実施することができることになった。

¹ 2012 年 2 月 27 日、28 日にイギリスで現地調査を行い、以下の機関・役職者に対しインタビューを実施した。

- HM Treasury (財務省)：主計局 (Public Service Directorate) 内部監査担当副局長 (Deputy Director)、FRAB 担当事務官
- CIPFA (勅許公共財務会計協会)：主任研究員 (Policy and Technical Director)、調査研究員 (Assistant Director)
- FRC (財務報告評議会)：主任研究員 (Technical Director)、研究員 (Director of Research)

² The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland

³ イギリスでは、一つに成典化された憲法典はなく、制定法、判例法及び慣習法がイギリスの憲法を構成している。

2011 年には、2011 年地域主義法⁴が成立したことにより、地方自治体に対し、法令で禁止されていないいかなる行動をも行うことができる「包括的権限 (General Power of Competence)」が付与された。国から地方自治体へ権限が大きく委譲されたといえる。

(2) 財政制度

中央政府は地方自治体に補助金を支出しており、地方自治体の財源のうち、中央政府からの補助金は約 75%を占めている (自主財源 21%)⁵。

3. 公会計基準の状況

(1) 基準設定状況

中央政府

政府会計基準として、1997 年より UK-GAAP を必要に応じて修正した「資源会計マニュアル (RAM: Resource Accounting Manual)」を作成し、適用していた。2005 年に財務省は、府省、執行エージェンシー、非省庁公共機関 (NDPB: Non Departmental Public Body)、トレーディング基金等のマニュアルやガイダンスを統合して、「政府財務報告マニュアル (FReM: Government Financial Reporting Manual)」を作成した。

2005 年に民間に IFRS (EUにおいて適用された IFRS⁶。以下「EU版 IFRS」という。) が導入されたことを受け、FReM は EU版 IFRS をベースに、イギリス中央政府特有の事象について必要な修正・追加を行うこととした⁷。したがって、EU版 IFRS を完全適用しているのではない。

地方自治体

地方自治体の会計基準として「イギリスにおける地方自治体会計の実務規範: SORP」⁸が採用されていた。

2010 年度より EU版 IFRS をベースにイギリス地方自治体特有の事象について修正・追加を加えた実務規範 (Code: Code of Practice) に従って、財務諸表を作成している。中央政府と同様、EU版 IFRS を完全適用しているのではない (EU版

⁴ Localism Act 2011

⁵ HM Treasury (2012a)

⁶ EU-adopted IFRS

⁷ HM Treasury ウェブサイト参照 (http://www.hm-treasury.gov.uk/frem_index.htm (最終閲覧日: 2013 年 5 月 7 日))。

⁸ Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: A Statement of Recommended Practice。SORP は特別な産業や部門 (セクター) についての会計慣行に関する推奨実務書であり、会計基準や他の法令・規則の内容を補完する業種別の会計指針である。前述の自治体の会計基準に相当する前述の「イギリスにおける地方自治体会計の実務規範: SORP」以外にも複数の SORP が存在する。

IFRS をイギリスの公的部門向けに修正する方法については、7. 基準設定方法を参照のこと⁹。)

(2) 適用状況

中央政府

1994-95 年度議会で、中央政府とその関連機関全てを連結した財務諸表を作成すべきだという議論がなされた。1998 年、財務省は、全ての公的機関を連結した財務諸表が、政府と外部利用者双方の利益となる最善の方法だと結論付けた。

2001-02 年度に、中央政府のみの財務諸表を作成し、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財務諸表（WGA：Whole of Government Accounts）が初めて完成した。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¹⁰。

政府財務報告マニュアル（FRM）は、政府全体の財務諸表に組み込まれる全ての報告主体である独立会計主体、ファンドその他の会計単位に適用される（一部の例外を除く※）¹¹。

具体的には、以下において適用されている。

- ① 各省庁
- ② 執行エージェンシー
- ③ 非省庁公共機関（NDPB）
- ④ スコットランド、ウェールズ及び北アイルランド自治政府の同様の機関
- ※ 地方自治体やトレーディング・ファンド、NHS トラスト及び NHS 基金トラストではないパブリックカンパニーには適用されない。

財務諸表（Resource Accounts：資源会計決算書とも訳される。）は、4 月 1 日から 3 月 31 日を会計年度として作成される。各府省は財務諸表を翌会計年度の 11 月 30 日までに会計検査院長（Comptroller and Auditor General）に提出し、検査（examine）を受ける必要がある¹²。会計検査院長の検査を経て、財務省は各府省の証明済み財務諸表及び検査報告書を下院に提出している¹³。

⁹ 公的部門についても EU 版 IFRS を基に基準開発を行っているため、オーストラリアと同様、実質的にはセクター・ニュートラルの考え方が採用されていると思われる。ただし、現地でのヒアリングや公式文書等においてセクター・ニュートラルを採用しているとの回答及び記載を確認することができなかったため、EU 版 IFRS を基にした基準開発を行っているとの説明にとどめている。

¹⁰ HM Treasury (2012b)。基準設定前に行っていた既存実務の整理方法について、中央政府では 1 年の準備期間（並行適用）を設けた後、強制適用することとした。

¹¹ FRM 1.1.2

¹² 2000 年政府資源会計法（GRAA 2000: Government Resources and Accounts Act 2000）第 5 条第 5 項

¹³ 2000 年政府資源会計法第 6 条第 4 項

また、財務省は国と地方を合算した政府全体財務諸表を作成の上、会計検査院長に提出し、検査を受ける必要がある¹⁴。会計検査院長の検査を経て、財務省は、証明済み政府全体財務諸表及び検査報告書を下院に提出している¹⁵。

地方自治体

地方自治体においては、中央政府により 1974 年に自治体に決算書の作成が義務付けられ、1983 年の外部監査開始から Code 等に準拠して作成されてきた。適切な情報開示のため、1993 年より発生主義が導入されている。IFRS の適用は 2010-11 年度からとなっている。移行に当たっては、Code に経過措置を扱う別章を設けて対応した。

Code は地方自治体が提供する全てのサービス領域について適用される¹⁶。

- ① カウンティ（広域自治体：我が国の県に相当）
- ② ディストリクト（基礎自治体：我が国の市町村に相当）
- ③ グレーター・ロンドン・オーソリティー（G L A：ロンドン全体を担う地域政府）
- ④ ロンドン区
- ⑤ シティ・オブ・ロンドン・コーポレーション
- ⑥ 警察、消防、保健及びゴミ処理に関するサービス提供主体
- ⑦ スコットランド、ウェールズ及び北アイルランドにおける同様の機関

財務諸表は、4 月 1 日から 3 月 31 日を会計年度として、翌会計年度 9 月 30 日まで¹⁷に作成し、コミュニティ・地方自治省（DCLG: Department for Communities and Local Government）に提出する。

(3) 監査の状況

中央政府

中央政府が作成する財務諸表（Resource Accounts）は、2000 年政府資源会計法により検査が義務付けられている¹⁸。会計検査院（N A O: National Audit Office）の会計検査の後、会計検査院長の意見を受ける。会計検査院長は財務諸表の適正性及び会計処理の準拠性について検査を行う¹⁹。会計検査院長は検査済みの財務諸表と検査報告書を 1 月 15 日までに財務省へ提出する²⁰。

¹⁴ 2000 年政府資源会計法第 9 条第 1 項、第 11 条第 1 項

¹⁵ 2000 年政府資源会計法第 11 条第 3 項 b 及び同条第 4 項

¹⁶ 2003 年地方自治法第 23 条

¹⁷ 2011 年（イングランド）会計監査規則第 8 条

¹⁸ 2000 年政府資源会計法第 5 条第 5 項

¹⁹ 2000 年政府資源会計法第 6 条第 1 項

²⁰ 2000 年政府資源会計法第 6 条第 3 項

また、会計検査院長は政府全体財務諸表についても財務諸表の適正性について検査を行う²¹。会計検査院長は政府全体財務諸表を検査し、検査報告書を作成する²²。会計検査院長は証明済み政府全体財務諸表と検査報告書を財務省に提出する。

地方自治体

地方自治体の作成する財務諸表については、1998 年監査委員会法 (Audit Commission Act 1998) により監査 (Audit) が義務付けられている²³。監査報告は 9 月 30 日までに求められている²⁴。

従来、地方自治体の監査は監査委員会が独占的に行ってきたが、キャメロン政権による改革に伴い、監査委員会の在り方について検討がなされた。その結果、監査委員会による独占的な監査体制を見直すことになり、現在は、地方自治体の監査は、監査委員会が 7 割、一般の監査法人が 3 割担当している²⁵。地方監査法案 (Local Audit Bill) が成立すれば、監査委員会は 2015 年までに廃止され、外部監査の新たな仕組みが導入される²⁶。これにより、監査委員会が従来担っていた自治体とその他公的機関の監査範囲を規定し、監査人の指針を作成する役割は、NAO に移管されることとなる²⁷。2012 年 11 月には、監査人 700 人が民間会社に移籍し、監査業務は終了したとされている²⁸。

公会計基準設定の在り方（イギリス）

4. 基準設定主体の基礎情報

中央政府は財務省が IFRS をベースとした会計基準「政府財務報告マニュアル (FReM)」を作成し、適用している。

地方自治体は勅許公共財務会計協会 (CIPFA) と地方自治体会計諮問委員会 (LASAAC) の合同委員会が IFRS をベースとした会計基準「実務規範 (Code of Practice)」を作成し、適用している。

基準設定に当たり、財務報告諮問審議会 (FRAB) が中央政府及び地方自治体の基準設定主体に対して助言している。

²¹ 2000 年政府資源会計法第 11 条第 2 項

²² 2000 年政府資源会計法第 11 条第 3 項 a

²³ 1998 年監査委員会法第 2 条第 1 項

²⁴ 2011 年（イングランド）会計監査規則第 8 条

²⁵ CIPFA よりヒアリング

²⁶ 地方監査法案

²⁷ 地方監査法案

²⁸ 監査委員会ウェブサイト参照（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

<http://www.audit-commission.gov.uk/aboutus/future/pages/default.aspx>

(1) 設立の経緯、歴史的変遷

中央政府（財務省、財務報告諮問審議会：FRAB）

財務省は、中央政府の財務諸表（Resource Accounts）の作成に適用される会計処理の原則及び手続である「政府財務報告マニュアル（FReM）」を規定している²⁹。1996年に財務省に設置された財務報告諮問審議会（FRAB: Financial Reporting Advisory Board）は、中央政府の会計基準設定プロセスにおいて財務省に助言する独立した諮問機関であり、財務省はFReMの設定に当りFRABに諮問する必要がある

³⁰。

地方自治体（勅許公共財務会計協会：CIPFA）

1885年、地方自治体財務会計に関する実務的な業務をサポートする目的で、地方自治体財務会計部長協会（CTAI: Corporate Treasurers and Accountants Institute）が誕生した。CTAIは1901年に会社法の規定に基づいて法人化され、「市町村財務会計部長協会（IMTA: Institute of Municipal Treasurers and Accountants）」に名称を改めた。1959年にはイギリス王室により設立認可（Royal Charter: 王室憲章）された。1973年には再び王室憲章が与えられ、IMTAから勅許公共財務会計協会（CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy）へと名称を変更した。

CIPFAは非営利（Charity）法人として、地方自治体をはじめとする公的部門の財務、会計、監査、コーポレート・ガバナンスなどに関する職業会計士団体としての地位を確立した。

CIPFAは、イギリスにおける職業会計士の諸団体において、地方自治体会計基準の設定に責任を有している唯一の団体である³¹。CIPFAとスコットランド地方自治体会計諮問委員会（LASAAC: Local Authority Scotland Accounts Advisory Committee）が設定した「イギリスにおける地方自治体会計の実務規範：SORP³²」は地方自治体公会計基準として採用されてきた。SORPとして成立するには、会計基準審議会（ASB: Accounting Standards Board）の承認が必要であった。

ASBが企業会計にIFRSを完全採用したことを受けて、CIPFAとLASAACは、2010年度から中央政府と同様、FRABの諮問を経て会計基準を設定する仕組みに移行す

²⁹ 2000年政府資源会計法第5条

³⁰ 2000年政府資源会計法第24条

³¹ Terms of reference of CIPFA/LASAAC（CIPFA/LASAAC運営規約）1.1

³² Statement of Recommended Practice: SORP（推奨実務書）。特別な産業や部門（セクター）についての会計慣行に関する実務書であり、会計基準や他の法令・規則の内容を補完する。地方自治体向け以外にも複数のSORPが存在する。ASBによって発行されるものだけでなく、ASBが承認したそれぞれの業種の実態を把握した団体等によって設定されたものも含まれる。

ることを決定した³³。ASBによるSORP承認は2009年度版をもって終了し、2010年度よりIFRSを基にしたCodeを設定している³⁴。

(2) 役割と権限

中央政府（財務省、FRAB）

基準設定主体は財務省である。2000年政府資源会計法（GRAA 2000: Government Resources and Accounts Act 2000）において、中央政府の会計基準を財務省が設定する旨、規定されている。基準設定・改訂に先立ち、財務省はFRABに対し諮問しなければならない³⁵。

FRABのメンバーは主に財務省以外のメンバーにより構成されており、国から独立した基準設定が可能となっている。2000年政府資源会計法は、FRABに対して法的根拠を付与している³⁶。

地方自治体（CIPFA/LASAAC）

基準設定主体であるCIPFA/LASAAC地方自治体会計規範審議会（CIPFA/LASAAC: CIPFA/LASAAC Local Authority Accounting Code Board）が会計基準を設定している³⁷。指針等はCIPFAの審査会（パネル）の一つである地方自治体会計パネル（Local Authority Accounting Panel: LAAP）が設定している³⁸。指針は強制力があるものではなく（法的裏付けもない。）、CIPFA/LASAACは特に関与していない。

CIPFAは非営利法人（Charity）であり、LASAACはCIPFAのスコットランド支部が事務局を担っている委員会組織である。

CIPFAに対し、基準設定権限を付与する法令はない。CIPFAが定めるCodeに対しては、2003年地方自治法（Local Government Act 2003）において基準としての強制力が付与されている³⁹。

LASAACは1973年地方自治法（Local Government (Scotland) Act 1973）により権威付けされている⁴⁰。2003年地方自治法（Local Government in Scotland Act 2003）においては、「地方自治が適切な会計慣行に従っているかどうかを観察する義務がある」とその役割をさらに強調している⁴¹。

³³ 石原（2009）

³⁴ CIPFA（2012）

³⁵ 2000年政府資源会計法第24条

³⁶ 財務省について、2000年政府資源会計法第5条を、FRABについて、同法第24条を参照。FRABは、「財務省に対し財務報告及び会計基準について助言するにふさわしい人々の集まり」とされている。

³⁷ CIPFA/LASAAC運営規約1.2

³⁸ CIPFA/LASAAC運営規約2.7。従来SORPの内容を補う告示を発行していた審査会である。

³⁹ 2003年地方自治法第21条

⁴⁰ 1973年スコットランド地方自治法第105条

⁴¹ 2003年スコットランド地方自治法第21条第2項

(3) 活動監視

財務省に設置された FRAB が、財務報告原則や会計基準について、財務省や CIPFA/LASAAC 等の関連機関から独立した立場で助言している⁴²。CIPFA/LASSAC に対するレビューは同意書 (Agreement) に基づき、Code が公的部門特有の事項として規定している事項を除き IFRS と整合していることを毎年確認するものである。

一方、FRAB も FRAB レビューグループによる監視を受けている。監視項目は、FRAB の役割、組織及び運営方法についてである。なお、この監視は自主的なものであり、強制的なものではない⁴³。監視結果に対応するために 2012 年 3 月期実施した事項として、指名委員会の設置、メンバー構成の見直し (独立した会計士メンバーの追加選任)、メンバーの行動規範の作成・配布がある。

5. 資金調達

FRAB に対しては、設立母体たる財務省から予算措置がなされている。

CIPFA は職業会計士団体であり、国からの予算措置は受けていない。運営資金は、会員からの会費収入、出版物の販売収入や講義収入等により賄っている⁴⁴。

LASAAC は CIPFA、スコットランド勅許会計士協会、イギリス勅許公認会計士協会 (ACCA: Association of Chartered Certified Accountants)、スコットランド政府及びスコットランド監査局からの資金提供を受けて運営している⁴⁵。

FRAB、CIPFA/LASAAC とも、ボードメンバーは非常勤かつ無給であり、旅費等を支給するのみであるため、年間予算額はごく少額である。

6. 人員構成

(1) FRAB、CIPFA/LASAAC の構成

FRAB

FRAB の議長 (政府から独立している。) は、財務省の会計助言顧問により指名され、スコットランド大臣、北アイルランド財務人事省及び地方自治省の同意を得て任命される⁴⁶。FRAB メンバーは、運営規約 (Terms of reference) で定められた指名委員会 (FRAB Nominations Committee、長は FRAB 議長) や関連機関により指名される。メンバーは、財務諸表利用者や関連当局又はそれらから独立した組織にわ

⁴² FRAB 運営規約 2.1(c)、2000 年政府資源会計法第 24 条

⁴³ FRAB(2012a) 2.4

⁴⁴ CIPFA(2012)

⁴⁵ LASAAC(2010) 6.1

⁴⁶ FRAB 運営規約 3.1

けられ、経験や専門性に応じて選ばれる⁴⁷。議長を含む全員が非常勤かつ無給⁴⁸、任期3年（再任1度のみ可）であり⁴⁹、メンバー構成は以下のとおりである。

公務員委員15人及び民間専門家委員（図表Ⅳ－1※）6人から構成される。指名・任命機関は運営規約で指定されている。なお、公務員委員メンバーの職位はおおむね局長又は課長クラスである。

図表Ⅳ－1 FRAB メンバー構成⁵⁰

属性（出身母体等）	指名又は任命機関	人数
独立メンバー（小計：5人、全員民間専門家）		
※議長（コンサルタント、会計士）	関連機関	1人
※大学教授	FRAB 指名委員会	1人
※民間会計事務所 IFRS 責任者	FRAB 指名委員会	2人
※会計評議会議長	会計評議会 ⁵¹	1人
作成者／利用者（小計：6人）		
国／地方監査人	政府各省等財務局長	3人
地方自治省職員	地方自治省	1人
国家統計局職員	国家統計局	1人
地方自治体職員	CIPFA/LASAAC ⁵²	1人
監査人（小計：3人）		
会計検査院職員	会計検査院長	1人
NHS 監督機関職員等	他の公的部門監査機関	2人
関連機関（小計：7人）		
財務省職員	財務省	1人
保健医療省職員等	保健医療省等	2人
スコットランド財務省職員	スコットランド政府	1人
ウェールズ会計検査院職員	ウェールズ政府	1人
北アイルランド財務省職員	北アイルランド政府	1人

⁴⁷ FRAB 運営規約、FRAB 指名委員会運営規約

⁴⁸ 財務省よりヒアリング

⁴⁹ FRAB 運営規約 3.4, 3.5

⁵⁰ FRAB(2012a) Annex D

⁵¹ Accounting Council。元会計基準審議会（ASB）。FRC、ASBの組織再編により、ASBはFRCの内部組織（Accounting Council）となった。11. 参考を参照。

⁵² CIPFA/LASAAC 指名の作成者／利用者メンバーは地方自治体財務諸表の作成者であることが求められている。

※CIPFA 職員	CIPFA	1 人
	合 計	21 人

CIPFA/LASAAC

CIPFA/LASAAC のボードメンバーは同意書に従い、CIPFA（イングランド・ウェールズ）、LASAAC（スコットランド）、北アイルランド環境省より指名される。オブザーバーは、FRCやFRAB、会計検査院等から指名される⁵³。議長を含む全員が非常勤かつ無給⁵⁴であり、任期は3年である⁵⁵。指名機関ごとに会計検査院関係者1人及び地方自治体関係者1人の指名が必須である。公務員委員12人及び民間専門家委員5人（図表Ⅳ-2※）から構成され、具体的な構成は図表Ⅳ-2のとおりである。

図表Ⅳ-2 CIPFA/ LASAAC メンバー構成⁵⁶

属性（出身母体等）	指名又は任命機関	人数
※民間会計事務所（議長）	公募を経て CIPFA/LASAAC が任命	1 人
監査委員会・会計検査院 3 人 地方自治体 3 人 ※民間会計事務所 1 人 ※コンサルタント 2 人	CIPFA（イングランド・ウェールズ）指名	9 人
会計検査院 2 人 地方自治体 2 人 ※民間会計事務所 1 人	LASAAC（スコットランド）指名	5 人
会計検査院 1 人 地方自治体 1 人	北アイルランド環境省指名	2 人
合 計		17 人

(2) 委員会の構成

FRAB、CIPFA/LASAAC とも、委員会は設置していない⁵⁷。

(3) 事務局スタッフの構成

FRAB の事務局は、財務省の担当者が担っており、専任の事務局スタッフはいな

⁵³ CIPFA/LASAAC 運営規約 3

⁵⁴ CIPFA よりヒアリング

⁵⁵ CIPFA/LASAAC 運営規約 4.2

⁵⁶ CIPFA/LASAAC 運営規約 3.1

⁵⁷ 財務省及び CIPFA よりヒアリング

い⁵⁸。事務局長 1 人と事務官 2 人が担当している。

CIPFA/LASAAC の事務局メンバーは常勤であり公募される⁵⁹。人員構成は以下のとおりである。

図表Ⅳ - 3 CIPFA/LASAAC 事務局メンバー構成

構成	人数
アシスタントディレクター	1 人
Code Secretariat	1 人
ガイダンス担当	1 人
合 計	3 人

7. 基準設定方法

(1) 基準設定テーマの選定方法

財務省においても、CIPFA/LASAAC においても、公式なアジェンダ設定プロセスはないが、一般に、新しい基準（IFRS）や新しい規制に対応してアジェンダを決定している⁶⁰。

草案の作成には、まず FRAB ワーキンググループを立ち上げる。FRAB ワーキンググループは、関係機関（relevant authorities⁶¹）により設置されるものである。メンバーは、FRAB や CIPFA/LASAAC の事務局長と関係機関が指名した者によって構成される。FRAB の事務局長が議長を務め、メンバーは FRAB によって承認される。

このように、中央政府及び地方自治体の基準設定には、双方が情報を共有し、FRAB が監視できる体制が整っている。

(2) 基準設定のデュー・プロセス

財務省のデュー・プロセス⁶²

- ① FRAB ワーキンググループで検討された事項について、FRAB が公開草案（F E D：FReM Exposure Draft）を作成し公開する（F E D は FRAB の事務局が管理する）
- ② 8 週間の公開期間を設ける。
- ③ 関係機関でコメントを分析し、FRAB の承認を得るため、書面にまとめる。草案が支持されない場合は、再び FRAB ワーキンググループで検討する。

⁵⁸ 財務省よりヒアリング

⁵⁹ CIPFA よりヒアリング。現地調査時、年収 50,000 ポンドで募集中であった。

⁶⁰ 財務省及び CIPFA よりヒアリング

⁶¹ 関連機関は、財務省、スコットランド政府、北アイルランド議会、ウェールズ議会政府、保健省と、NHS 財団の監督のために設立された法定組織である監督機関（NHS Monitor）、CIPFA/LASAAC から構成される。FRAB(2012a) Annex C

⁶² FRAB(2012a) Annex C

- ④ FRAB での検討を行い、結果を公表する。
- ⑤ FReM 成立。

CIPFA/ LASAAC のデュー・プロセス⁶³

- ① コメントの招請（I T C：Invitation to Comment）と実務指針の公開草案（E D：Exposure Draft）の草稿段階で FRAB が検討する。FRAB の検討を受けてボード（CIPFA/LASAAC）が I T C と E D を確定する。
- ② 8 週間の公開期間を設ける。
- ③ ボードが受領したコメントを分析する。
- ④ CIPFA の公共財政管理審議会（PFMB：Public Finance and Management Board）と LASAAC、FRAB により検討を行う。
- ⑤ Code 成立。

(3) IFRS からの修正プロセス

中央政府及び地方自治体とも、IFRS をイギリス公的部門の特性を踏まえて修正（adapt）しているが、修正方法については、関連機関の間での覚書⁶⁴に記載されている。

IFRS からの修正は、IFRS における要求事項が、イギリス公的部門の財務報告の説明責任目的・意思決定目的、質的特徴と整合するか、又は、当該要求事項が実務上不可能かどうかを考慮してその可否を判断する。

IFRS からの修正を示唆する指標として、説明責任や規制のフレームワークの相違、ガバナンス・財務管理上の相違、政府の他の財務報告フレームワークとの連携、特定の権力の存在、社会給付等他の非等価交換を伴う諸活動、拠出・寄贈財産の存在及び IPSAS に IFRS とは異なる規定又は追加規定が存在すること等が列挙されている。

8. 基準設定主体と政府機関等との関係

(1) 政府機関からの独立性担保方法

中央政府の会計基準設定は財務省が行っているが、同省は独立した諮問機関である財務報告諮問審議会（FRAB）を設置し、基準設定に当り、FRAB に諮問することとしている⁶⁵。FRAB のボードメンバーは主に財務省以外のメンバーにより構成されており、国からの独立性を確保した基準の設定が可能となる仕組みを設けている。

⁶³ CIPFA ウェブサイト <http://www.cipfa.org.uk/pt/cipfalasaac/process.cfm>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

⁶⁴ HM Treasury et al. (2012) Annex A

⁶⁵ 2000 年政府資源会計法第 24 条

さらに FRAB のメンバー選任について財務省からの独立性を担保するため、FRAB 指名委員会がメンバー候補を指名している。

(2) 基準の法的位置付け

中央政府

中央政府における会計基準として、財務省によって定められる「政府財務報告マニュアル (FReM)」は、2000 年政府資源会計法第 5 条において「資源会計は財務省によって定められる方針に従って作成すること」として法的に裏付けられている⁶⁶。会計基準のうち、既存の法令と矛盾する箇所が出てきた場合は基準を修正することにより対応している。

地方自治体

地方自治体における会計基準である Code は、イングランド・ウェールズについては、2003 年地方自治法第 21 条第 2 項、スコットランドについては、2003 年スコットランド地方自治法第 12 条、北アイルランドについては 2005 年地方自治体（北アイルランド）規則第 24 条において法的に裏付けられている。

(3) 企業会計の基準設定主体との関係

公会計基準は、企業会計の基準をベースに、公的機関に必要な修正を加えて作成されている⁶⁷。企業会計基準設定主体と公会計基準設定主体は別個であるが、公会計基準設定主体のメンバーが企業会計の基準設定の会議に出席することにより、情報の共有を図っている⁶⁸。

(4) その他政府機関との関係

財務省以外の府省等から指名された者が FRAB のボードメンバーとなっている。CIPFA/LASAAC への助言、会議の出席により情報共有を図っている⁶⁹。CIPFA/LASAAC においても、ボードの会議にオブザーバーとして FRAB やスコットランド、ウェールズ、北アイルランド各政府からの出席者を受け入れている⁷⁰。

⁶⁶ 2000 年政府資源会計法第 5 条

⁶⁷ FReM, CIPFA(2012)

⁶⁸ FRAB(2012a) Annex D FRAB 運営規約 3 CIPFA/LASSAC 運営規約 6.4

⁶⁹ FRAB(2012a) Annex D

⁷⁰ CIPFA/LASAAC 運営規約 6

9. 基準設定主体の必要性和今後の方向性

(1) 設立当時の社会環境

中央政府では、従来、現金主義により決算書を作成していた。

政府は内閣府に置かれた効率性ユニット（Efficiency Unit）の提言「政府におけるマネジメントの改善：ネクスト・ステップス」⁷¹を受けて、政府の行政機能の一部をエージェンシーに移管した。

イギリスの政府会計は伝統的に現金主義会計であったが、NHSやエージェンシーなどでは発生主義会計が採用されることとなった。クラーク財務大臣は1993年、「資源会計」を政府会計に導入することを提案した。

1994年、財務省の公開草案において、UK GAAP（企業会計）をベースとした資源会計の導入が発表された。これに寄せられたコメントとして、企業会計基準審議会（ASB）の公共部門のサブグループとして、会計原則の策定又は導入から独立した外部組織の必要性があげられた。これを受けて、FRABが設立された。

(2) 現状認識と今後の方向性

財務省（＝基準設定主体かつ財務諸表作成主体）から独立した組織であるFRABが、基準設定について諮問することにより、中央政府や関連政府機関から一定の独立性を保った基準設定機能を構築・運用することが可能となった。地方自治体においては、地方自治体をはじめとする公的部門の会計専門職団体のCIPFA/LASAACが基準を設定しているため、専門性が高いといえる。

以下の点より、中央政府、地方自治体の公会計基準の足並みをそろえることができるようになった。

- ① FRABが諮問権限を拡張し、中央政府のみならず、地方自治体の会計基準についても諮問している。
- ② FRABのメンバー・事務局がCIPFA/LASAACの会議にオブザーバーとして出席することにより、相互に情報共有をしている。

なお、FReMやCodeの改訂に当たっては、今後も、IFRSやIPSASとの調和を図るべく、適時に検討がなされている。

10. 基準設定主体の国際戦略等

(1) IPSASBとの連携の方法、問題意識

中央政府・地方自治体とも、IPSASはそのまま会計基準として適用できるほど十分に整備されていない⁷²という判断から、IFRSをベースに公的部門に適用するため

⁷¹ Efficiency Unit (1988)

⁷² IPSASBには監視機関が存在しないという点が指摘された（財務省よりヒアリング）。

に必要な修正・追加を行った会計基準を適用している。しかし、その国際的動向を把握するため、FRAB では IASB 及び IPSASB の活動をモニターしている。また、CIPFA/LASAAC では、ボードメンバーが IPSASB のメンバーとなることにより情報共有を図っている。

(2) 他国設定主体との連携方法

EU が適用している IFRS（したがって、完全適用ではなく、適用除外している基準が存在する。）と整合性を執るようにしている⁷³。CIPFA では、オセアニアやアフリカの会計士団体と協定を結び、交流を図っている⁷⁴。

11. 参考⁷⁵

A S B の上部組織である財務報告評議会（F R C : Financial Reporting Council）において、組織再編がなされた。従来、A S B は、企業会計基準及び公会計基準を設定⁷⁶していたが、2005 年から上場企業に IFRS が導入され、2009 年以降公会計においても IFRS が参照されることになり、その役割は縮小していった。2012 年 3 月に実施された「Future Structure and Regulatory Procedures」におけるコメント公募を経て、A S B は、F R C ・規範基準委員会に設置された小委員会（Accounting Council）となった（図表Ⅳ－6 も参照）。

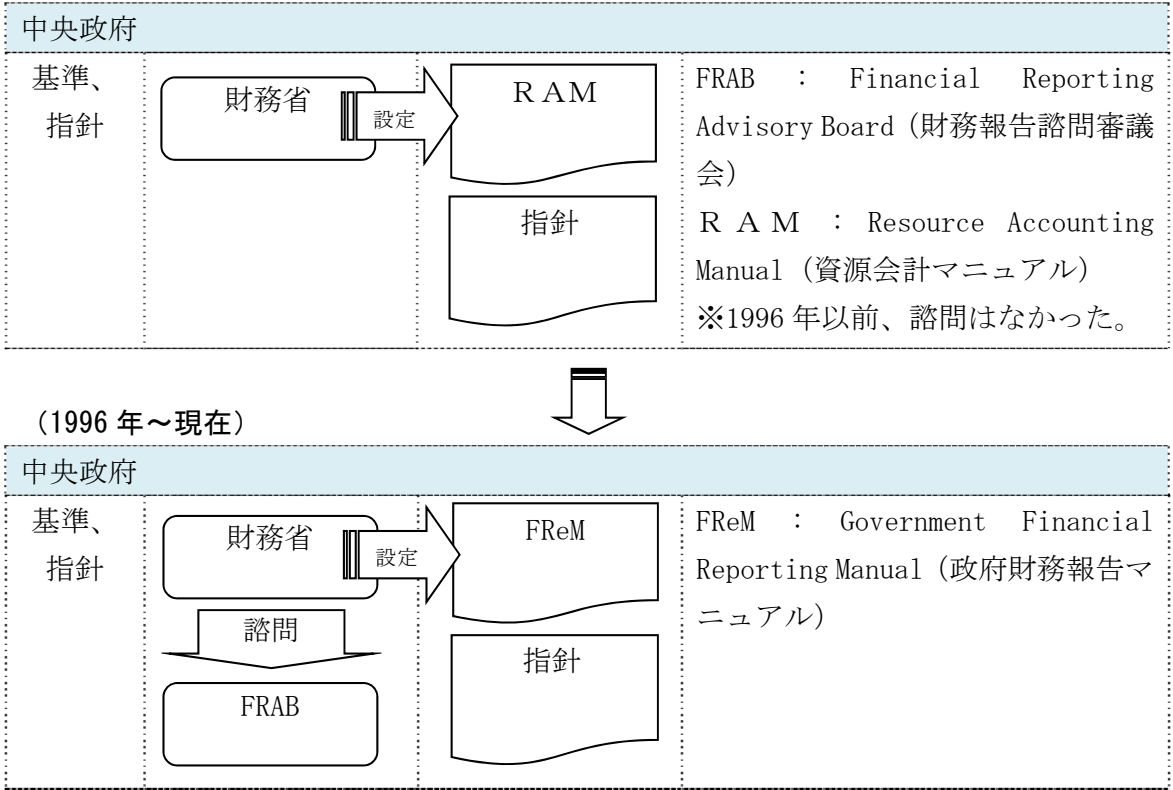
⁷³ FRAB(2012b)

⁷⁴ CIPFA(2012)

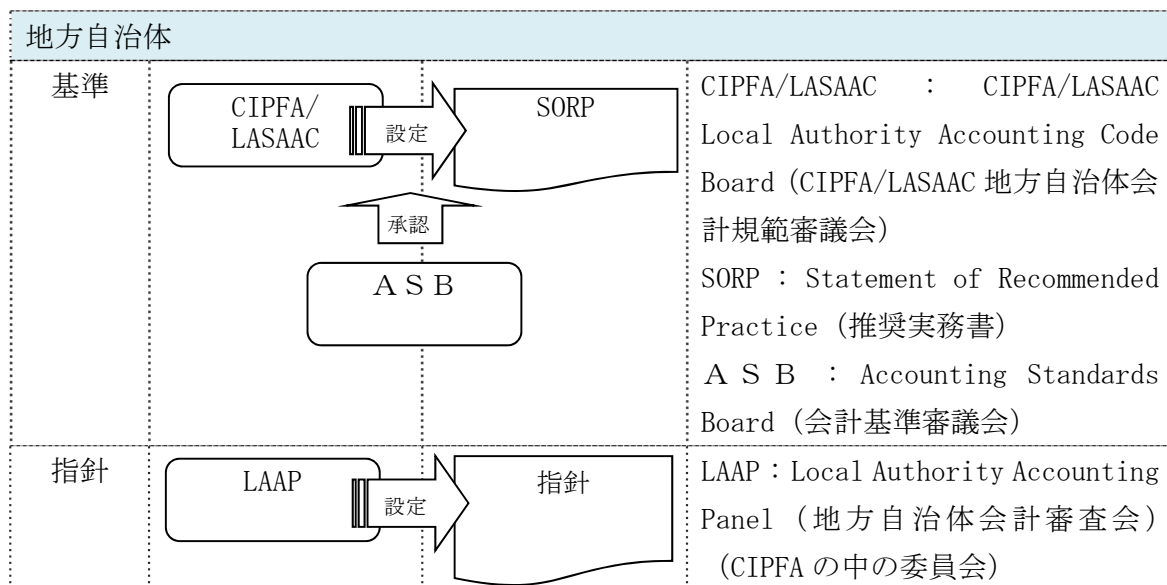
⁷⁵ F R C (2012)

⁷⁶ ただし、前述したように公会計基準の草稿は CIPFA/LASAAC が作成し、A S B は SORP として承認するのみであった。

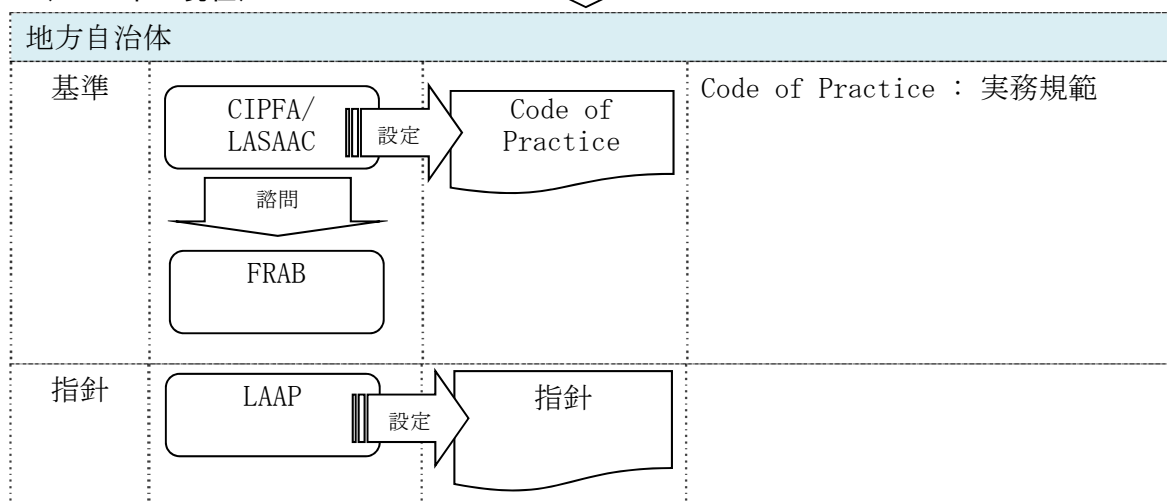
図表Ⅳ - 4 公会計基準設定経緯 概観
(FRAB 設置以前)



(以前)



(2010 年～現在)



図表Ⅳ-5 公会計基準設定主体及び関係諸団体の概要

① 財務報告諮問審議会 (FRAB: Financial Reporting Advisory Board)

No	項目	内容
1	役割	財務省が作成した「政府財務報告マニュアル (FReM)」について助言する。
2	機関の特徴	組織形態：政府機関 資金調達：財務省の予算下にある。
3	人員構成	ボードメンバー：21 人 テクニカルスタッフ：該当なし ※ボードメンバーは財務省、監査法人等から構成され、非常勤である。
4	その他	FRAB は諮問機関であり、財務省職員が基準草稿を作成している。

② 勅許公共財務会計協会 (CIPFA: The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy)

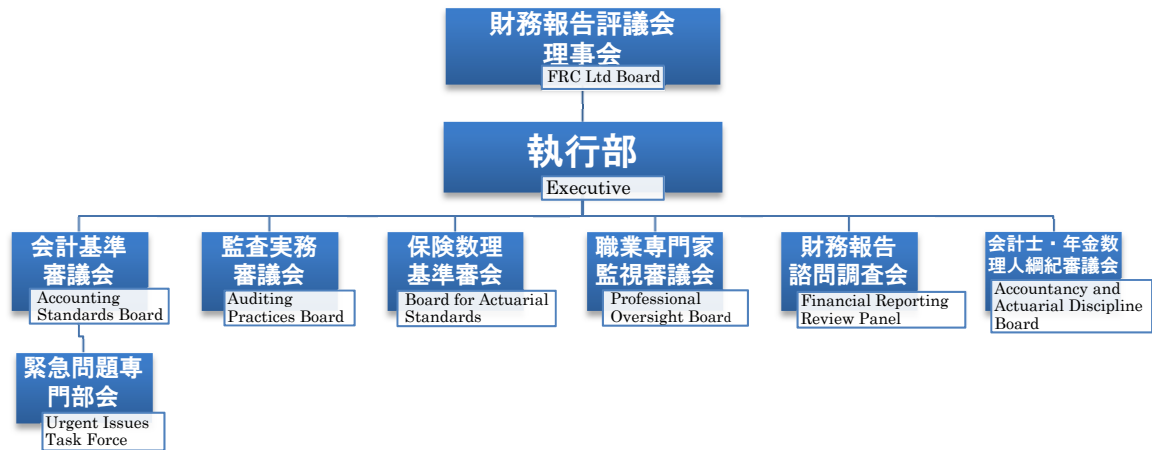
No	項目	内容
1	役割	LASAAC と共同して Code (地方自治体会計基準) を作成する。
2	機関の特徴	運営母体：職業会計士団体 資金調達：出版物収入等により運営されている。
3	人員構成	(CIPFA/LASAAC 合同委員会) ボードメンバー：17 人 (うち 5 人は LASAAC 指名、2 人は北アイルランド指名) テクニカルスタッフ：3 人 ※ボードメンバーは非常勤かつ無給である。
4	その他	テクニカルスタッフが基準草稿を作成している。

③ スコットランド地方自治体会計諮問委員会 (LASAAC: Local Authority Scotland Accounts Advisory Committee)

No	項目	内容
1	役割	CIPFA と共同して Code (地方自治体会計基準) を作成する。
2	機関の特徴	位置付け：CIPFA スコットランド支部下の委員会 資金調達：スコットランド政府、スコットランド監査局等から資金が拠出されている。
3	人員構成	ボードメンバー：CIPFA/LASAAC 合同委員会のメンバー17 人のうち 5 人が LASAAC の指名するメンバーである。 ※ボードメンバーは非常勤かつ無給である。

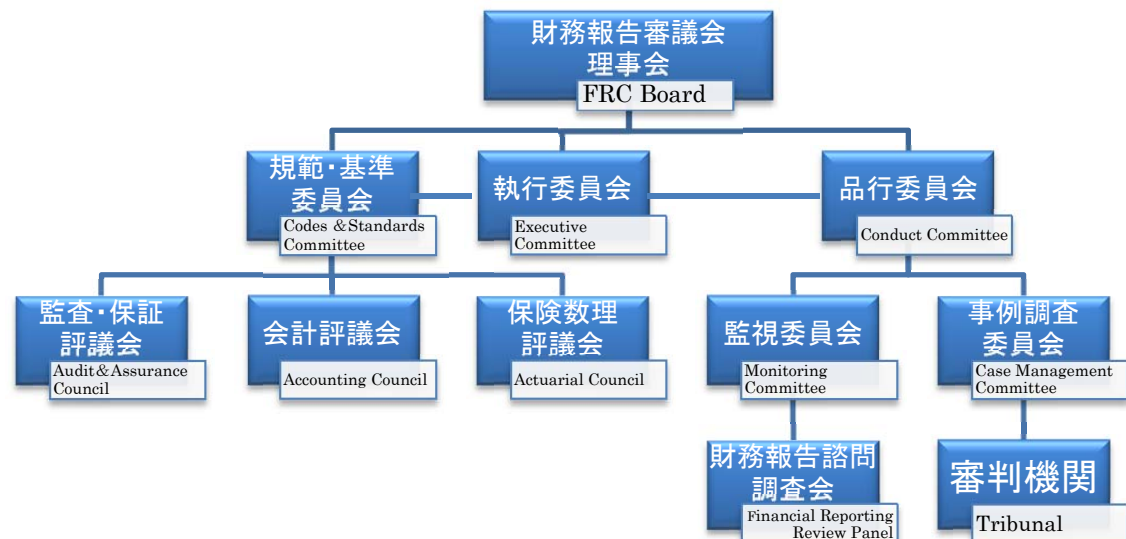
図表Ⅳ－６（参考）ＦＲＣの再編

<以前の構造>



（出典）ＦＲＣ <http://frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure/Former-FRC-structure.aspx> に基づき作成

<現在の構造>



（出典）ＦＲＣ <http://frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure.aspx> に基づき作成

V フランス

公的部門と公会計基準の概況（フランス）

1. 調査対象国の選定理由¹

フランスは制定法主義を採用している点で、日本の法体系に近い面がある。また、明治期に我が国に導入された会計法（国の会計を規定する法律）が、フランス法の影響を受けていたと言われている。

さらに、近年まで中央政府の会計基準が発生主義に基づくものではなく、修正現金主義であった（発生主義の導入は 2006 年度からである）。近年の公会計改革により、公会計基準設定主体である公会計基準審議会（CNOCP: Conseil de normalisation des comptes publics）が設立された（2009 年）。よって、フランスを調査対象として選定した。

2. 公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

中央政府

中央政府の地方自治体に対する統制が強い中央集権国家である。例えば、地方自治体の命令機関（ordonnateur：支出負担行為を命令する）は内務省²の地方公共団体総局の職員である。一方、出納機関（comptable：歳入の調定及び収納、歳出予算の執行、決算を行う）は予算、公会計及び国家改革省（以下「公会計省」という。）³の公会計総局の職員である。

地方自治体

「コミューン」（Commune：我が国の市町村に相当）と呼ばれる基礎自治体が多数（2010 年 1 月時点で 36,682）存在しており⁴、それぞれ小規模である。また、フランス革命を起源とするデパルトマン（Département：我が国の県に相当）が約 100 団体ある。さらに、広域自治体として、レジオン（Région：州）が 26 団体あり、

¹ 2012 年 3 月 1 日、2 日にフランスで現地調査を行い、以下の機関・役職者に対しインタビューを実施した。

- CNOCP（公会計基準審議会）：プロジェクトマネジャー（Chargée de Mission）
- DGFIP（公共財政総局）：会計原則・監査担当（Responsable secteur doctrine comptable et audit）
- ANC（会計基準庁）：長官（Président）他

² 内務省…2012 年 5 月成立のジャン・マルク・エロー内閣における正式名称は、「内務、海外・地方公共団体及び移民省（Ministère de l'Intérieur, de l'Outre-mer, des Collectivités Territoriales et de l'Immigration）」である。

³ 予算、公会計及び国家改革省＝Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'Etat。以下公会計省の所管大臣を「公会計担当大臣」という。なお、2012 年 9 月政府再編により、CNOCP を含む公会計担当部局・機関は、財務経済産業省の下に置かれることとなった。

⁴ フランス国家統計経済研究所ウェブサイトより。

<http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/commune.htm>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

三層制である。

(2) 財政制度

2011 年（暦年）の歳出規模は、国（国関連機関を含む）が 4,961 億ユーロに対し、地方全体で 2,344 億ユーロである。また、地方独自収入が 1,616 億ユーロであるのに対し、中央政府からの移転支出（大部分が交付金）が 718 億ユーロである（地方自主財源率 69%）⁵。地方自治体議会には新税を創設する権限はなく、自治体側で独自に決定できるのは税率の変更のみである。

3. 公会計基準の状況

(1) 基準設定状況

企業会計、公会計及び国民経済計算の間の整合性を確保するための体系的な会計システムとして、プラン・コンタブル・ジェネラル（Plan Comptable General）が第二次世界大戦後から整備されてきた。プラン・コンタブル・ジェネラルは各部門間で勘定科目を極力統一しようとするものであり、企業会計、中央政府及び地方自治体それぞれにおいて 10 に分類された勘定科目表（Cadre Comptable）を持っている。

プラン・コンタブル・ジェネラルを前提にして、詳細な公会計基準は制定法により規制されており、中央・地方とも、政府機関（省庁等）がそれぞれアレテ（Arrêté、行政命令）や通知（Circulaire）を発して会計基準・指針を設定している。

中央政府

2001 年に成立した予算組織法（LOLF: Loi organique n° 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た。試行期間を経て、2006 年度より、中央政府にも発生主義⁶が完全導入されている。導入時には、1 年間の経過措置が設けられた⁷。

なお、LOLF 施行以前は、現金主義によって会計処理を行い、事後的に発生主義への調整を行っていた。

地方自治体

地方自治体に対しては、発生主義会計の採用が 1992 年 2 月 6 日法により規定され、内務省及び経済財務産業省がコミューンの規模別や公営事業別に訓令を発することにより、詳細な指針を規定してきた。例えば、M11（住民 10,000 人以下のコミ

⁵ DGCL (2013)

⁶ LOLF 第 30 条 (4. (1)において詳述)。なお、予算は現在も現金主義である。

⁷ 導入支援として、公共財政総局によって研修も実施された。

ューン)、M12 (住民 10,000 人以上のコミューン)、M21 (病院)、M31 (低所得者向け住宅) 及び M51・M71 (県・州向け:M12 をおおむね踏襲) である⁸。

1996 年 12 月 27 日アレテ⁹は従来コミューン向けの会計基準であった M11、M12 を廃止して M14 を新たな会計基準として規定し、減価償却や引当金を導入した。M14 に続き、県に対する M51 は 2004 年から、州に対する M71 は 2006 年から改正基準が施行されている。

(2) 適用状況

中央政府

LOLF 施行以後、中央政府の省庁には、完全発生主義の中央政府会計基準 (Recueil des Normes Comptables de l'Etat) が適用されている¹⁰。会計年度は暦年であり、翌年度の 6 月 1 日までに会計検査院 (Cour des comptes) による監査済み財務諸表が国民議会 (下院) に提出¹¹される (LOLF 第 46 条)。他の政府関連機関 (E P N: Etablissements publics nationaux) や、社会保障基金には別基準が適用されている。

地方自治体

その規模ごとに、地方自治体総局長¹²と公会計総局長¹³の連署のアレテとして、それぞれ異なる会計モデルが適用されている。中央政府と同様、会計年度は暦年であり、翌年度の 6 月 30 日までに財務諸表 (予算決算書) を地方議会に提出しなければならない (地方公共団体法典 (Code général des collectivités) L1612-12 条第 1 項)。

(3) 監査の状況

中央政府財務諸表に対して、会計検査院により保証型の監査 (certification) がなされる (財政裁判所法典 (Code des juridictions financières) 第 111 条の 3)。監査は下院への財務諸表提出より前に実施されなければならない。なお、2010 年 12 月期の財務諸表に対しては限定付適正意見が付されている¹⁴。

一方、地方自治体の財務諸表に対しては、州会計検査院 (Chambres régionales des

⁸ MはModele (モデル) の略である。

⁹ Arrêté du 27 décembre 1996 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M 14 des communes et de leurs établissements publics administratifs

¹⁰ 公会計担当大臣署名のアレテにより、中央政府会計基準の適用を決定した (2004 年 5 月 21 日アレテ (Arrêté du 21 mai 2004 portant adoption des règles relatives à la comptabilité générale de l'Etat))。

¹¹ 下院に財務諸表が提出されない限り、翌々年度の予算審議を開始できない (同法第 41 条)。

¹² 地方自治体総局 (DGCL: Direction Générale des Collectivités Locales) は内務省の部局である。

¹³ 公会計総局 (DGCP: Direction Générale de la Comptabilité Publique) は、公会計省の部局である。

¹⁴ Cour des comptes (2011) pp. 5 ~ 7

comptes) により、合規性を判断する会計検査 (vérification) が行われている。
保証型の監査 (certification) は行われていない。

公会計基準設定の在り方 (フランス)

4. 基準設定主体の基礎情報

中央政府会計基準については公会計省が、地方自治体会計基準については内務省が、それぞれ行政命令 (アレテ) として公会計基準を規定している。政府機関の CNOCP が、フランスにおける全ての公会計基準を命令前に諮問することになっている。

(1) 設立の経緯と歴史的変遷

中央政府

中央政府では、改革・近代化の号令の下、財政の管理及び透明性の確保を目的とした公会計改革が進められてきた。当初は資産会計の重要性が認識され、1997 年、当時の財務経済産業省が国庫局中央会計課に「資産会計委員会 (MC P: Mission Comptabilité patrimoniale)」を設置し、国の会計制度改革が始まった。この委員会の調査報告書において、意思決定に重点を置いた会計制度の確立等が提言された。当該制度確立のための短期目標として、発生主義会計の導入、外郭団体の連結及び国の資産の把握という 3 本柱の改革が提言されている¹⁵。

2001 年には、議員立法である LOLF 第 30 条において、以下が規定された。

- 一般政府会計システムは発生主義によるべきこと (当該会計年度に実施された取引については、その支出や収納時点に関わらず、当該年度の収入支出として取り扱うべきこと)
- 一般政府会計に適用される規則は、政府活動の特殊性を踏まえた点に限り会社と異なる会計基準とすべきこと
- 以上の点は、公的部門・民間部門の専門家による委員会の意見に基づき決定すべきこと (当該委員会は予算法により規定される)。この意見は国民議会及び元老院 (上院) の財政委員会に提出の上、公表すべきこと

これを受けて、CNOCP の前身である公会計基準委員会 (CNCP: Comité des normes de la comptabilité publique) が設立された (2002 年予算法第 136 条)。CNCP は中央政府 (公会計省) の作成した中央政府会計基準についてのみ助言できたため、その権限が限定的なものであった。

2008 年 5 月、公会計担当大臣から公会計基準設定の在り方について CNCP 議長 (ブラダ氏: 現 CNOCP 議長) に諮問があった。同氏は、審議会構成、資金及びスタッフ

¹⁵ 加藤 (2002)

等の基本設計を答申した（同年 7 月）¹⁶。同年 12 月、答申において示された制度設計を踏まえ、CNOCP が設立された¹⁷（2008 年 12 月 30 日補正予算法 115 条）。2009 年 7 月 28 日アレテ¹⁸は、プラダ氏を CNOCP の議長に任命し、同時に職権上の委員（公務員委員）を任命した。2009 年 11 月、CNOCP として最初の意見（avis）を公表している。

地方自治体

現在地方自治体に適用されている会計基準（M14 等）は、1996 年に導入された。1990 年から 1991 年にかけて行われた。また、公認会計士協会公共部門部会の地方財務会計に関する議論と並行して、地方会計改革諮問会議（行政府主導）が 1990 年から 1992 年まで開催され、M14 の大枠が定められた。

地方自治体会計基準については、国家会計審議会（CNC : Conseil National de la comptabilité）が諮問を行っていたが、2009 年にその業務を引き継ぐことで、CNOCP は、公的部門全体に対する諮問機能を獲得した。

なお、CNOCP が設立されるまで、社会保障制度運営機関の会計については、各省間高等評議会（HCICOSS¹⁹）が、社会保障財政法に規定される会計基準について諮問していたが、地方自治体会計と同様、2009 年以降は CNOCP が諮問することとなった。

(2) 役割と権限

CNOCP は公会計担当大臣の諮問機関である。したがって、会計基準及び指針とも基準設定権限は政府機関にある。CNOCP は、公会計に関するアレテ等の行政命令全てを事前に確認し、意見を提出することができる²⁰。現在まで CNOCP の提出・公表した意見に反するアレテが公表されたことはないとのことである²¹。

法令上の根拠は、2008 年補正予算法第 115 条（改正前の 2002 年予算法第 136 条）第 1 項にある。CNOCP には、「経済現代化法第 152 条の権限（企業会計基準の設定権限等）に影響されることなく、国の会計規則や公的資源が拠出されているその他

¹⁶ Prada (2008)

¹⁷ 2002 年 12 月 28 日予算法第 136 条は当初 CNCP について規定していた。2008 年 12 月 30 日補正予算法第 115 条により同条を改訂し、CNOCP へ改組。さらに、2009 年 12 月 30 日補正予算法 108 条により、2002 年 12 月 28 日予算法 136 条を再改正することによって、地方自治体の会計基準に対する助言機能（従来は CNC が担当）を、CNOCP へ移行した。

2009 年 12 月 30 日補正予算法制定時、CNC は国家会計規制委員会（CRC : Comité de la réglementation comptable）と統合し、会計基準庁（ANC : l'Autorité des normes comptables）となっていた。

¹⁸ Arrêté du 28 juillet 2009 portant nomination au conseil de normalisation des comptes publics

¹⁹ Le Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de Sécurité sociale

²⁰ 2009 年 4 月 29 日アレテ第 1 条（Arrêté du 29 avril 2009 relatif au conseil de normalisation des comptes publics）

²¹ CNOCP よりヒアリング

の公的機関又は民間機関の会計規則に対して事前に意見を述べる責任」があると言われている。

(3) 活動監視

戦略諮問委員会 (Le comité consultatif d'orientation) が CNOCP を監視している。CNOCP の年次計画と年次報告書に対して意見する²²。

5. 資金調達

CNOCP の資金提供元は公会計省国家近代化局であり、同局の予算に含まれている²³。同局の予算の一部に含まれているため、現状の年間予算額は不明である。前掲プラダ氏のレポートによると、1.5 百万ユーロと見積られている (人件費 1.3 百万ユーロ、その他運営経費 0.2 百万ユーロ)²⁴。

6. 人員構成

(1) CNOCP ボード (Collège) の構成

議長は予算担当大臣が任命する (2008 年 12 月 30 日補正予算法第 115 条)。専門家メンバーは、公会計担当大臣のアレテにより指名を受ける。ボードにおくべき職権上のメンバー (会計検査院長、財務経済産業省等の公務員代表) はアレテにおいて規定されている²⁵。ボードメンバーの構成は図表 V - 1 のとおりである²⁶。

図表 V - 1 CNOCP ボードメンバー構成

No.	構成 (アレテで指定)	メンバーの肩書
1	議長 (IFRS 財団評議員会議長等)	同左
2	会計検査院長指名の会計検査院司法官 ²⁷	最高顧問
3	地方財政委員会 ²⁸ 委員長の代理	ロワール市議員及び地方財政委員

²² CNOCP 内規第 10 条

²³ CNOCP よりヒアリング

²⁴ Prada (2008) p. 13

²⁵ メンバー指名について、例えば、2009 年 7 月 28 日アレテ (Arrêté du 28 juillet 2009 portant nomination au conseil de normalisation des comptes publics) を参照。

なお、メンバーの交代もアレテによりなされる。例えば、2010 年 3 月 1 日アレテ (Arrêté du 1er mars 2010 portant nomination au Conseil de normalisation des comptes publics) を参照。職権上の委員を誰が任命するかについては、2009 年 4 月 29 日アレテ第 4 条にて規定されている。

²⁶ CNOCP ウェブサイト 「Composition du Collège du Conseil de normalisation des comptes publics au 30 mai 2011」より

²⁷ フランスの会計検査院 Cour des comptes は、司法機関である (直訳すると「会計裁判所」)。したがって、検査に携わる官僚 (judge) を司法官と訳出した。

²⁸ 地方自治体関係者 (議員) により組織される委員会であり、地方財政調整機能の監視と、地方自治体への助言、地方財務会計制度に関する助言・提案を行っている。

		会委員
4	社会保障会計委員会の事務総長	同左
5	財務監察団長官の代理	財務監察官
6	内務省地方公共団体総局長の代理	地方財政及び経済分析副局長補佐
7	社会保障局長	同左
8	国庫総局長の代理	予算及び会計担当室長
9	公会計省公共財政総局長の代理	副局長
10	予算局長の代理	第1局長
11	会計基準庁（ANC）長官 ※ 1	同左
12、13	ANCの審議会メンバー2人 ※1	民間企業の会計監査役 （Commissaire aux comptes）及び 財務諸表作成者
14～16	企業会計の専門家3人 ※2	民間企業の会計監査役
17～19	公共財政の専門家3人 ※3	金融検査官、民間企業の会計監査 役及び名誉財務支局長
	合 計 19 人	

※1：ANC議長と2人のANC審議会メンバーが、企業会計の専門家としてCNOCPメンバーに選任されている。

※2：企業会計の専門家として民間企業の監査人が3人専門家枠で選任されている。

※3：公共財政の専門家として政府等から3人選任されている。

議長を含め合計で19人であり、全員が非常勤である。No. 2～10が職権上のメンバー（公務員）及びNo. 11～19が専門家メンバーである。公務員委員は12人及び民間専門家委員は7人（ANC関係者は民間専門家に含めた）である。

デクレ²⁹（Décret：行政立法）により、議長と委員会の委員長に対し、月額固定の報酬を支払うこと（アレテ³⁰で上限を規定）を規定している。議長は5,000ユー

²⁹ 2010年12月7日デクレNo. 2010-1505第2条（Décret n° 2010-1505 du décembre 2010 relatif aux indemnités susceptibles d'être allouées au président, aux présidents des commissions permanentes et aux personnalités qualifiées du Conseil de normalisation des comptes publics）。同条において、議長等は、アレテ（2010年7月1日アレテ）に示した範囲内で、月額固定の報酬を受け取ると規定している。

³⁰ 2010年7月1日アレテ第1条（Arrêté du 7 décembre 2010 fixant le montant et les modalités

ロ/月が上限であり、委員長は 1,000 ユーロ/月が上限である。中央政府から給与支給していない審議会メンバー、委員会の委員については出席した会議 1 回当たり 300 ユーロを上限として報酬を支給できる。ただし、支給回数は年 8 回までとされている。また、旅費も公務員会議費用支払規程に準拠して支給がなされる³¹。

議長と専門家委員の任期は 3 年である（再任は一度限り）³²。他機関から職権上のメンバーとしてきているメンバーについては、所属元の機関における任期が満了すれば、CNOCP の任期も満了する。なお、会議は年 5 回（2011 年）開かれている³³。

(2) 委員会の構成

審議会（ボード）の下に中央政府とその関連機関を扱う委員会（以下「中央政府委員会」という。）、地方自治体とその関連機関を扱う委員会、社会保障制度とその類似機関を扱う委員会（以下「社会保障制度委員会」という。）を置いている。³⁴各委員長は CNOCP 議長が他の CNOCP メンバーの意見を聴いて選任する。その他の委員は、委員長が任命する³⁵。委員は委員長を含め全員が非常勤である。各委員会に置くべき職権上の委員はアレテにおいて規定されている³⁶。各委員会の定員は 20 人を上限としている³⁷。中央政府委員会の委員構成は図表 V - 2 のとおりである³⁸。

図表 V - 2 中央政府委員会メンバー構成

No.	構成（内規で指定）
1	議長
2	会計検査院長指名の会計検査院司法官 ※
3	一般経済及び財政管理局長の代理 ※
4	公共財政総局長の代理 ※
5	経済政策・資産総局長の代理
6	予算局長の代理 ※
7	防衛省の代理

d'attribution des indemnités pouvant être allouées au président, aux présidents des commissions permanentes et aux personnalités qualifiées du Conseil de normalisation des comptes publics)。

³¹ 2010 年 12 月 7 日デクレ第 4 条。

³² 2009 年 4 月 29 日アレテ第 4 条。

³³ CNOCP (2012)

³⁴ 2009 年 4 月 29 日アレテ第 5 条において概要を示し、CNOCP 内規第 5 条において詳細を規定している。同内規は、2010 年 3 月 1 日公会計担当大臣アレテにより承認されている。

³⁵ 2009 年 4 月 29 日アレテ第 5 条

³⁶ 2009 年 4 月 29 日アレテ第 5 条

³⁷ 同アレテ同条

³⁸ CNOCP 内規第 6 条

8	施設省の代理
9	社会保障制度担当省の代理
10～12	CNOCP 議長が審議会の意見を聞いて指名した政府関連機関の代理 (3人)
13、14	公共財政総局長の提案に基づき議長が指名した公務員の会計士 (2人)
15～18	CNOCP 議長が審議会の意見を聞いて指名した中央政府及び政府関連機関における財政及び会計の専門家(4人)

2009年4月29日アレテ第5条により、どの委員会にも会計検査院長の代理として会計検査院の司法官、公共財政総局長の代理、予算局長の代理、関連府省を監督する機関の長の代理を含まなければならない(図表V-2の※が該当する。)。さらに、地方自治体委員会には、地方財政委員会の委員長の代理を含まなければならない。社会保障制度委員会には、社会保障監査審議会の事務局長の代理を含まなければならない。各委員会の年間開催回数は、中央政府委員会が6回、地方自治体委員会が5回及び社会保障制度委員会が3回である(2011年)³⁹。

(3) 作業部会（ワーキンググループ）について

上記審議会、委員会の議事を進めるに当たって、実務を担当しているのが作業部会（ワーキンググループ）である。非公式であるが、必要に応じ官民を問わず専門家を結集する体制となっている⁴⁰。基準の草稿を作成する場合はまず作業部会で起草し、当該草案を委員会、審議会へと上げていき、最終的にCNOCPの意見を公表することとなる⁴¹。

論点によっては、CNOCPの作業部会にANCのテクニカルスタッフが関与していることもある⁴²。

(4) 事務局スタッフの構成

事務局長はCNOCP議長が指名する⁴³。事務局スタッフのうち、公務員は人事異動で異動してくる。スタッフには、民間会計事務所からの転職者もいる。テクニカルスタッフが11人（公務員が半数、民間会計事務所出身の会計士が半数）及び管理部門職員が3人である。公務員は通常の人事ローテーション（2～3年）で異動し

³⁹ CNOCP (2012)

⁴⁰ 公会計担当大臣からプラダCNCPL議長への諮問において、官民間わらずワーキンググループを組織することが要請されていた(Prada (2008) Annexe I)。

⁴¹ CNOCPよりヒアリング

⁴² ANCよりヒアリング

⁴³ CNOCP内規第6条

ている。また、民間からの転職者の任期は3年である。職員は皆公務員として採用されるので、他の公務員と同じ俸給体系に従っている。

7. 基準設定方法

CNOCP の基準設定は、①政府等からの検討依頼を受けて CNOCP が草稿を作成するケース、②政府等自ら草稿を作成し、CNOCP の意見を求めてくるケース及び③CNOCP のボード自らテーマを選定するケースがある。

CNOCP の議決は多数決により行われ、賛否同数の場合は議長が決定する⁴⁴。CNOCP の意見は公開する⁴⁵。ただし、基準の草稿や基準検討の際の反対意見は公開していない。反対意見を主張するメンバーは、アレテ等行政命令を発する省庁に反対意見を知らせることができる。

8. 基準設定主体と政府機関との関係

(1) 政府機関からの独立性担保方法

CNOCP には、基準を設定する権限は付与されていないが、中央政府及び地方自治体が公会計に関するアレテを公表するときは、事前に CNOCP にその草稿について意見を求める必要がある⁴⁶。CNOCP は政府機関であるため、財務諸表作成者からの独立性を確保する必要がある。この点、CNOCP は、公会計担当大臣の諮問機関であり、他のいかなる機関の指揮命令下にもないため、財務諸表作成者からの独立性は担保されている。なお、現状において、CNOCP の意見に反した規制が新たになされたことはないとのことである⁴⁷。

(2) 基準の法的位置付け

中央政府会計基準に対して、公会計担当大臣署名のアレテにより適用決定が行われている（2004年5月21日アレテ）。

地方自治体会計基準について、地方自治体総局長・公共財政総局長連署のアレテにより適用決定が行われている（コミュニケーション向けの M14 について 1996 年 12 月 27 日アレテ、県向けの M52 について 2003 年 10 月 21 日アレテ、州向けの M71 について 2004 年 8 月 1 日アレテ）⁴⁸。

⁴⁴ 2009 年 4 月 29 日アレテ第 3 条

⁴⁵ 2008 年補正予算法 115 条 5 項

⁴⁶ 2009 年 4 月 29 日アレテ第 1 条

⁴⁷ CNOCP よりヒアリング

⁴⁸ 県、州は M52、M72 以前は共通の M51（1963 年制定）を適用していた。M14、M52、M72 とも、その後数次にわたり改正が行われている（改正の都度アレテを出す。）。

2003 年 10 月 21 日アレテ : Arrêté du 21 octobre 2003 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 52 des départements et de leurs établissements publics administratifs

(3) 企業会計基準設定主体との関係

公式な関係として、A N C の審議会メンバーが C N O C P の審議会のメンバーである。また、非公式な関係としては、A N C のテクニカルスタッフが C N O C P の作業部会に参加している点が挙げられる⁴⁹。なお、フランスにおいては、公的部門・民間部門に共通する勘定科目体系（Plan Comptable Général）に従う必要がある⁵⁰ため、企業会計基準の改訂が当該勘定科目体系に影響する場合は、公的部門においても検討を行う必要がある。

9. 基準設定主体の必要性と今後の方向性

(1) 設立当時の社会環境等

基準設定主体設立当時の社会環境、特に LOLF 制定に至る経緯を中心に述べる⁵¹。LOLF 制定前の財政法関連法規である 1959 年予算組織法としての大統領令（オールドナンス）は、議会の審議を一切受けておらず、第 5 共和制における議会軽視との批判を当初から受けていた。40 年間に 40 近くの法案が提出されたが、LOLF 以前の法案はいずれも改正に至ることはなかった。

LOLF 改革のきっかけとなったのは、議会が公共支出の効率性と予算における議会の役割について検討を行ったことに始まる。両院は 1999 年、議会報告書を提出した。当該報告書を基に、国民議会議員ディディエ・ミゴー（社会党）及び元老院議員アラン・ランベール（保守政党 UMP）が中心となって LOLF が制定され、予算改革がなされた（2001 年）。

フランスにおいてこのような予算改革が進んだ背景に、1993 年に発効したマーストリヒト条約が挙げられる。E U が成立した条約であるが、本条約において、加盟国において単年度政府財政赤字を G D P の 3 % に抑えること等が求められた⁵²。

LOLF における予算改革の一環として、中央政府に対する公会計改革が進められ、C N C P の設立（2002 年）及び C N O C P への改組（2008 年）が行われた。

2004 年 8 月 1 日アレテ：Arrêté du 1er août 2004 relatif à l'application d'un plan comptable au secteur public local

⁴⁹ 2008 年 5 月当時の C N C P 議長のプラダ氏に対し、公会計担当大臣から公会計基準設定制度について諮問された際にも、事務局レベルで企業会計基準を担当する機関と共通理解の下で作業を進めるための方策を検討することが要請されていた。

⁵⁰ 中西（2009）

⁵¹ LOLF 制定に至る状況について、中西（2009）によった。

⁵² マーストリヒト条約第 5 附属議定書

(2) 現状認識⁵³と今後の方向性

CNOCP は現在、中央政府の会計規則のうち、棚卸資産及び無形資産について、また、概念フレームワークのうち中央政府及び中央政府に支配されている機関に関する記述、年金に対するコミットメントについて、見直しを計画している。地方自治体会計及び社会保障機関の会計についても所要の見直しを計画している⁵⁴。

10. 基準設定主体の国際戦略、企業会計基準設定主体との関係

CNOCP の前身 CNCP が中央政府会計基準を設定する際に、IPSAS の取り扱いについて検討したものの、当時の IPSAS は検討が十分ではないとして独自の公会計基準を開発することとした（ただし、中央政府会計基準の概念フレームワークは、プラン・コンタブル・ジェネラル、IPSASB 概念フレームワーク、IASB 概念フレームワークを参照して作成されている）。

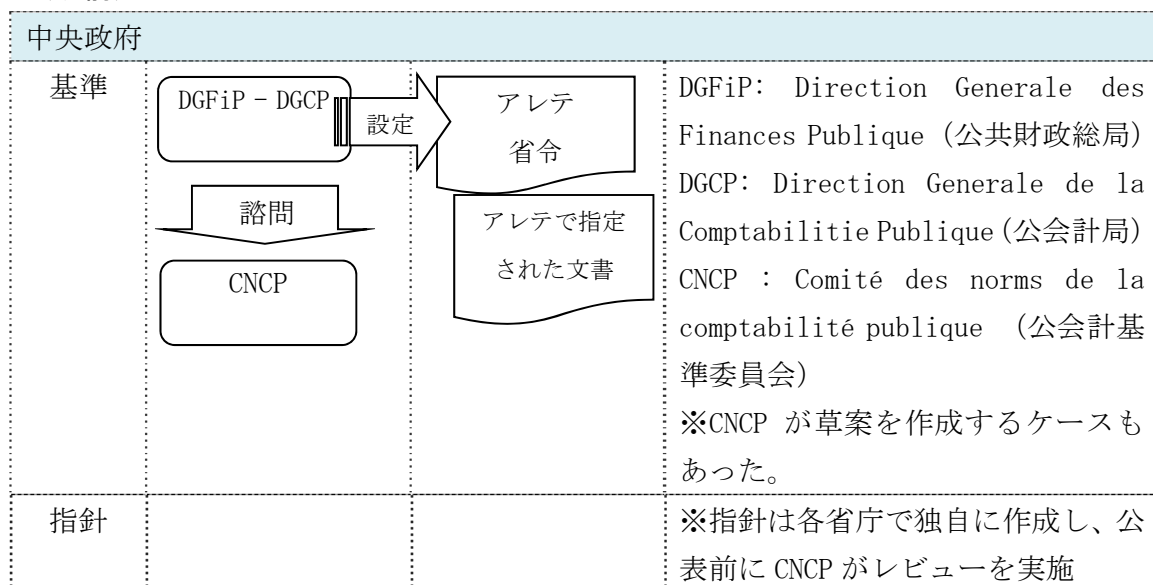
CNOCP の設立目的の一つに、IPSASB 等の国際機関に対して意見を発信することが挙げられており⁵⁵、IPSASB がパブリック・コメントを求めている事項について、CNOCP が意見している。ただし、現在、CNOCP と IPSASB の間に正式な関係はない。

⁵³ ANC、CNOCP へのヒアリングでは、どちらの担当者も、現状の基準設定方法は機能しているとの意見であった。

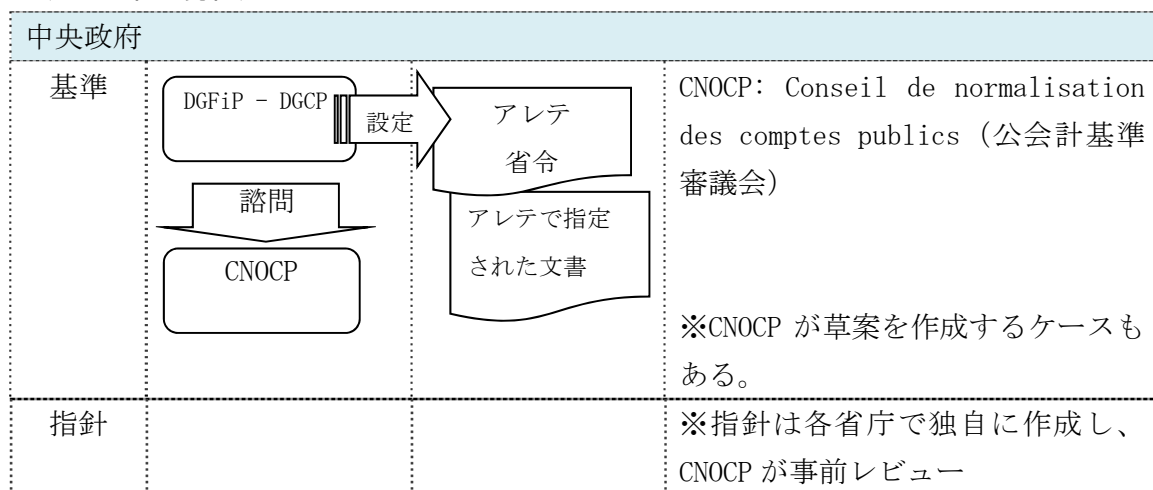
⁵⁴ CNOCP (2013)

⁵⁵ 2009 年 4 月 29 日アレテ第 1 条。

図表 V - 3 公会計基準設定経緯 概観
(以前)



(2008 年～現在)



(以前)

地方自治体		
基準		DGCL : Direction Générale des Collectivités Locales (地方自治体総局) C N C : Conseil National de la Comptabilité (国家会計審議会) ※CNC+CRC⇒ANC (2009年改組) C R C : Comité de la réglementation Comptable (国家会計規制委員会) A N C : l'Autorité des normes Comptables (会計基準庁)
指針	同上	※指針は、各行政機関が作成



(2009年(権限整理)～現在)

地方自治体		
基準		CNOCP: Conseil de normalisation des comptes publics (公会計基準審議会) ※CNOCP が草案を作成するケースもある。
指針	同上	※指針は各行政機関が作成し、CNOCPが事前レビュー

図表V-4 会計基準設定主体及び関係諸団体の概要

① 公会計基準審議会 (CNOCP: Conseil de normalisation des comptes publics)

No	項目	内容
1	役割	DGCP において作成された草稿について、助言を行う。 ただし、独自に草稿を作成するケースもある。 ※基準設定権限は有しておらず、あくまで諮問機関である。
2	機関の特徴	組織形態：公会計担当大臣の諮問機関 資金調達：国家近代化局（財務経済産業省の部局）予算
3	人員構成	ボードメンバー：19 人 テクニカルスタッフ：11 人 ※ボードメンバー構成：議長 1 人、ANC のボードメンバー 3 人を含む外部専門員 9 人及び金融検査庁長官等職権上のメンバー 9 人
4	その他	CNOCP 内部にワーキンググループが組成され、詳細の議論が行われるが、メンバーは公募され、これにより独立性を高めている。

② 会計基準庁 (ANC: l' Autorité des normes comptables)

No	項目	内容
1	役割	企業会計基準の設定主体である（基準設定権限を有している）。
2	機関の特徴	組織形態：政府機関 資金調達：会計士団体、民間企業、及び政府等から資金が拠出されている。
3	人員構成	ボードメンバー：16 人 テクニカルスタッフ：12 人 ボードの意思決定準備を行う二つの委員会、さらにその下にワーキンググループがある。
4	その他	ANC 議長及びその他ボードメンバー 2 人が企業会計の専門家として、CNOCP ボードメンバーを兼務している。 CNOCP に組成されたワーキンググループに ANC スタッフが参加することもある。

VI アメリカ

公的部門と公会計基準の概況（アメリカ）

1. 調査対象国の選定理由¹

アメリカでは、古くから公会計制度を巡る議論がなされており、現行制度に至るまでの歴史的経緯を考察することが、我が国の公会計基準設定の在り方を検討する上で重要になると推察される²。

また、連邦政府会計基準は政府組織が設定し、州・地方政府会計基準は民間組織が設定しており、基準適用主体の特性と設定主体の在り方との関連性を比較検討する上で参考になると思われる。職業会計士団体が、両基準設定主体を GAAP 設定団体として認定するという制度も特殊である。以上の理由により、アメリカを調査対象国とするのが適切であると判断した。

2. 公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

連邦政府

アメリカは 50 の州よりなる連邦制国家であり、伝統的に州政府が比較的強力な自治権を有している一方、連邦政府はアメリカ合衆国憲法に定める限られた権限しか有していない³。

連邦議会は上院（Senate）と下院（House of Representatives）の二院制で構成されており、上院は各州 2 議席ずつの計 100 議席である。下院は各州の人口を考慮して定められ、計 435 議席である。いずれも選挙で選出された議員により構成されている。共和党と民主党による二大政党制が確立している。

アメリカ合衆国大統領は直接、国民からの選挙により選ばれる。なお、形式的には間接選挙の方式が採られている。

州・地方政府

各州がそれぞれの州憲法を制定し比較的強力な自治権を有している。ほぼ全ての州が二院制の州議会を有する⁴が、その会期や議員定数等は州により異なっている。州知事は公選により選出されている。

地方政府については、全国画一的なパターンにはなっておらず、地域住民が自発

¹ 2012 年 7 月 24 日、26 日にアメリカで現地調査を行い、以下の機関・役職者に対しインタビューを実施した。

● FASAB（連邦会計基準諮問審議会）：事務局長（Executive Director）

● GASB（政府会計基準委員会）主任研究員（Technical Director）

² 古市（2001）

³ 「アメリカ合衆国憲法」修正第 10 条

⁴ ネブラスカ州のみ一院制州議会である。

的に創設する地方自治体（市 = city、町 = town、村 = village 等）と州政府により組織される準地方自治体（郡 = county、タウンシップ = township、特別目的行政区 = special district 等）が州により様々な形態で存在する。これらのうち、郡はアメリカ合衆国のほとんど全域において設置されているが、それ以外の自治体はそれらに属さない地域も多い。種類の異なる複数の地方組織が同一地域に重畳して存在するのが特徴である⁵。

(2) 財政制度

課税権限は、合衆国憲法により制限されているものを除いて州政府に留保されており、各州政府が連邦政府から自立した財政運営を行っている。補助金・交付金など連邦政府から州政府への移転財源は州歳入合計の 2 割弱である。

一方、州政府から地方政府への移転財源は州歳出合計の 3 割程度である。また、各地方政府の歳入のうち、州等からの移転財源の占める割合は、カウンティで 3 分の 1、自治体で 1/5 分の 1、タウンで 4 分の 1 及び学校区で 2 分の 1 程度である⁶。

3. 公会計基準の状況

(1) 基準設定状況

連邦政府

連邦政府会計基準については、連邦法上、連邦会計検査院（GAO: Government Accountability Office）、行政管理予算局（OMB: Office of Management and Budget）及び財務省（DOT: Department of the Treasury）の三者が設定権限を有する⁷が、実質的には三者が共同で設立した連邦会計基準諮問審議会（FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board）が会計基準を作成している。また、FASAB の諮問機関として会計監査政策委員会（AAPC: Accounting and Auditing Policy Committee）が活動している。

州・地方政府

州・地方政府については、政府会計基準審議会（GASB: Governmental Accounting Standards Board）が会計基準を作成・公表している。政府会計基準諮問評議会（GASAC: Governmental Accounting Standards Advisory Council）が GASB の諮問に応じている。

⁵ 山下（2010）

⁶ 前掲書

⁷ GAO の権限・義務については、31 U.S.C. 3511 条(a) に、OMB の権限・義務については、31 U.S.C. 3515 条(d) に、DOT の権限については、31 U.S.C. 3511 条(a)、3513 条(b) 等に規定されている。

(2) 適用状況

連邦政府

1990 年「首席財務官法」(Chief Financial Officer's Act) により、「会計財務報告原則・基準・要求事項 (applicable accounting and financial reporting principles, standards and requirements)」に合致した様式・内容の財務諸表を作成することが義務付けられている⁸。ただし、年間総額が 2,500 万ドルを超えない連邦執行機関については、2002 年「納税説明責任法」(Accountability for Tax Dollars Act) より適用の対象外とされている⁹。OMB の行政命令において、執行機関が GAAP¹⁰を適用し、監査人にも監査のよりどころとすることを求めている¹¹。

州・地方政府

GASB 基準の適用を強制する全国的な法規制等は存在しないものの、州政府については全ての州に導入されている¹²。一方、地方政府についてはどの程度導入されているかについて、確実なデータは存在しない¹³。2008 年の GASB の調査によれば、およそ 70% 程度の地方政府に導入されていると試算されている¹⁴。地方政府は全米に約 9 万あるが、うち 5 万 3 千程度が地方債を発行しており、GAAP に準拠した会計基準による財務諸表開示ニーズは高いと考えられている¹⁵。

州及び地方政府において、既存実務の移行に際して、特に統一的な経過措置が設けられることはなかった (基準ごとに経過措置を設けている。)。GASB は AICPA の支援を得つつ、移行支援のための研修や講演を実施した¹⁶。

⁸ 31 U.S.C. 3511 条(a)及び同法 3515 条(a)(1)。同法の適用対象となる政府機関は現在 24 機関である。1990 年首席財務官法制定時は、10 機関に対して試行的に導入された。のち、1994 年に全面移行した (1994 年連邦財務管理法)。移行を支援するため、1996 年から 1999 年にかけて、FASAB は D O T と共同して研修等を実施した (FASAB よりヒアリング)。

⁹ 31 U.S.C. 3515 条(e)(1)(A)。

¹⁰ OMB Circular A134 の 5. a. において、FASAB の基準 (SFFAS) が GAAP であると指定するとともに、同基準を連邦機関に対し強制している。

¹¹ なお、現在の基準設定主体である FASAB は、1999 年以降、アメリカ公認会計士協会 (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) によって GAAP 設定団体として認定されている。

¹² GASB よりヒアリング

¹³ 州政府の地方政府に対する関与・モニタリング度合いは州によってまちまちであり、GASB 基準の適用を強制するかどうかは各州政府の判断に委ねられている。

¹⁴ GASB (2008)

¹⁵ GASB よりヒアリング

¹⁶ GASB よりヒアリング

(3) 監査の状況

連邦政府

連邦政府の作成する財務諸表は、1990 年「首席財務官法」(Chief Financial Officer's Act) により、「一般に公正妥当と認められた政府監査の基準 (GAGAS: applicable generally accepted government auditing standards)」に従った監査を受けることが義務付けられている¹⁷。連邦連結財務諸表の監査については GAO によって行われ、それ以外の機関については監察総監 (Inspector General) 又は組織の長の定める独立監査人によって行われる。多くの連邦政府機関は監察総監及びスタッフを置いているが、彼らは主に業務監査に従事している。会計監査は民間会計事務所と契約することにより行われていることが多い。監査報告書の提出期限は、財務諸表の議会提出時までである¹⁸。

州・地方政府

州・地方政府の作成する財務諸表にかかる統一的な法規制としては、1984 年「単一監査法」(Single Audit Act) によって、一会計年度中に 50 万ドル以上の連邦政府援助を受領した政府は OMB 告示 A-133 号 (OMB Circular A-133) に従った監査を受ける義務があるものと定められている¹⁹。監査は独立監査人により、GAGAS に準拠して行われる。単一監査法の適用要件にあてはまらない政府についての財務諸表の提出期限、提出先及び監査の方法等は州によりまちまちである (提出期限のないところもある)。地方政府に対して厳格な監視を行っている州もあるが、大部分の州ではそれほどの規制はないと思われる。州自身については州監査人 (State Auditor) が全州に存在するが、民間会計事務所と監査契約を締結し、監査実務を委託している州も存在する²⁰。

¹⁷ 31 U.S.C. 3521 条(e)

¹⁸ OMB が設けている期限は、各機関は各年度 11 月 15 日までに財務諸表を発行しなければならず (期末日: 9 月 30 日から 45 日間)、連邦政府全体の連結財務諸表は 12 月 15 日までに発行しなければならないというものである。

¹⁹ OMB Circular A-133; Subpart B - *Audits*; § ____ .200 - *Audit requirements*

²⁰ GASB よりヒアリング

公会計基準設定の在り方（アメリカ）

4. 基準設定主体の基礎情報

連邦政府と州・地方政府それぞれについて、公会計基準設定主体が設置されている。連邦政府に対しては、連邦法上、G A O、OMB 及びD O Tが会計基準設定権限を持つが、実質的には三者²¹が共同で設立した FASAB が会計基準を作成している。州・地方政府に対しては、GASB が会計基準を作成・公表している。

(1) 設立の経緯と歴史的変遷

連邦政府（FASAB：連邦会計基準諮問審議会）

連邦政府に適用される会計基準は、G A O、OMB 及びD O Tの三者が共同で設立した連邦会計基準諮問審議会（FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board）が作成しているが、そこに至る歴史的経緯は以下のとおりである²²。

① FASAB 設立（1990 年）以前の状況

1921 年予算・会計法（Budget and Accounting Act）により連邦会計検査院（G A O: Government Accountability Office 2004 年 7 月改称までは、General Accounting Office）が設立されて以来、連邦執行機関に係る会計基準の設定権限・義務は会計検査院長に付与されていた。G A Oにより公表された基準の代表的なものとして、「連邦政府機関が作成する指針に関する G A Oの基本方針及びこれに基づく手続についてのマニュアル；タイトル 2－会計」（G A O Policy and Procedures Manual for Guidance of Federal Agencies ; Title 2－Accounting”）がある。ただし、G A Oの作成した基準を遵守する連邦法上の義務はなかった。

さらに、1950 年予算・会計手続法（Budget and Accounting Procedures Act）では、各連邦執行機関の長に、所管機関の財務報告及び内部統制システムを独自に構築する権限・義務が付与された。このため、実際には、ほとんどの G A O基準が多数の連邦執行機関によって無視されるか、部分的にしか導入されないといった事態が生じていた。

② FASAB 設立以降の状況

1980 年代末の深刻な連邦財政危機が発端となって、G A O自身をはじめとして多方面から、G A O基準を議会や連邦諸機関が事実上無視していることに対する批判が高まった。

²¹ G A O、OMB 及びD O Tの三者は覚書等では Sponsors（支援機関）とされている。

²² この節の記述は、古市（2001）による。

例えば、GAOは、1985年2月に公表した報告書「政府の原価管理」において、連邦政府の財務管理の問題点について、①予実分析・監視への意識が欠如していること、②基金（我が国における「特別会計」と類似）管理への着目が予算全体の俯瞰を困難にしていること及び③資産・原価・負債の開示が不十分であること等を指摘した。

また、AICPAは1989年9月に「討議用メモランダム：連邦財務管理―課題と対策」（“Discussion Memorandum：Federal Financial Management－Issues and Solutions”）を公表し、GAOの会計基準の不遵守が生じた原因として、①基準設定におけるデュー・プロセスが欠如していること及び②既に公表された基準の中には、連邦政府特有の目的や性質、環境等を見逃したものがあること等を指摘した。こうした各界の要請を受け、1990年「首席財務官法」が制定され、同法により一定の連邦執行機関に対してGAGASに従った監査を受けることが義務付けられることとなった。

1990年10月、GAO、OMB及びDOT三者により、連邦政府会計基準の実質的な設定主体として、FASABが設立された。会計基準設定権限を有するGAO、OMB及びDOT三者合同の諮問機関としたのは、立法府の附属機関たるGAOと行政府たるOMB及びDOTの相互牽制機能を働かせるための工夫と考えられる。

1991年～98年はFASABの作成する会計基準は、AICPAが監査人の従うべき職業専門家の行動規範第203条において、「その他の包括的会計基礎」ととらえられていた²³。1999年にAICPAによりFASABが連邦報告主体にとっての唯一かつ公式なGAAP設定団体として認定された。

州・地方政府（政府会計基準審議会：GASB）

① GASB 設立（1984 年）以前の状況

州・地方政府に係る会計基準は、全米全国都市会計委員会（NCMA：National Committee on Municipal Accounting 1934～41年）、全米政府会計委員会（NCGA：National Committee on Governmental Accounting 1948～74年）及び全米政府会計評議会（新NCGA：National Council on Governmental Accounting、1974～84年）によって設定されていた。これらの委員会・評議会は、いずれも都市財務官協会（現在の政府財務官協会）の支援下に設立された任意の研究協議組織であり、全ての州・地方政府に適用可能な会計原則の整備を意図していた。新NCGAは21人の専門家から構成される常設の組織であり、専門のスタッフも置かれて

²³ 監査人は、財務諸表が「その他の包括的会計基礎」に準拠している旨の監査報告を行うことはできるが、「GAAPに準拠している」との意見はできない。また、監査報告書において、当該会計基礎について明示しなければならない。

いた²⁴。

NCGA が 1968 年に公表した「政府会計、監査及び財務報告」(Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting) や、新 NCGA が 1979 年に公表した基準第 1 号「政府会計及び財務報告原則」(Statement 1 “Governmental Accounting and Financial Reporting Principles”) は、AICPA により州・地方政府の財務報告に係る GAAP として正式に承認されていた。

② GASB 設立及び設立以降の状況

1970 年代後半に多発した大都市における財政状況の悪化等を背景に、州・地方政府の財務管理情報について透明性の改善を求める声が高まり、的確かつ透明性の高い財務情報を提供し得る会計基準を設定するためには、新 NCGA では組織

の独立性が曖昧な点や、基準設定手続(デュー・プロセス)が不透明であるなどの点で問題があることが指摘されるようになった。

この間、企業会計については、1973 年以降、資金及び人事の両面において独立した組織である財務会計基準審議会(FASB: Financial Accounting Standards Board)によって会計基準が設定されていたが、FASB は、上述の動きを受けて、1977 年、営利企業以外の組織体の会計問題を検討テーマとして掲げ、研究を開始した²⁵。

しかし、FASB の会計基準を非営利組織体のみならず、州・地方政府まで適用するかどうかについて、政府会計と企業会計とは目的が異なる上、それぞれに固有の問題を考慮する必要がある等の理由から、FASB のような会計基準の設定主体及び設定手続を設けるとしても、FASB とは別の機関や手続を設けた方が良いとの意見もあり、議論が紛糾した²⁶。最終的には、1982 年 11 月、FASB の上部組織である財務会計財団(F A F : Financial Accounting Foundation)の傘下に、州・地方政府に係る会計基準の設定を専門に担う機関を新たに設ける方針で、関係者の合意がなされた²⁷。これを受け、1984 年に GASB が設立され、州・地方政府に係る会計基準の設定作業が新 NCGA 及び AICPA から GASB に完全に移譲された。

²⁴ ただし、新 NCGA は、メンバーが非常勤であり、スタッフの支援も限定的であるなど、基準設定主体として必ずしも十分なリソースを有するものではなかった。このことも GASB 設立に至った要因の一つである(OECD (2002))。

²⁵ FASB は、1980 年 12 月に SFAC (財務会計概念書) 第 4 号「非営利組織体の財務報告の諸目的」(“Objective of Financial Reporting by Non-profit business Organization”) を公表している。

²⁶ 例えば、1979 年、連邦議会に州、地方政府会計及び財務報告基準法案が提出された。本法案は連邦の関与の下、州及び地方政府会計基準の設定を行うことを提案していたが、関係者の反対により立法化は頓挫した(Chan (1985))。

²⁷ 議論は、連邦関係者(会計検査院、SEC 等)、州関係者、会計団体(AICPA 等)から組織される GASB 組織委員会(GASBOC: GASB Organization Committee)において行われた。

また、GASB の設立と同時に、GASB と FASB の管轄につき「組織に関する合意」(“Structural Agreement”) がなされ、州・地方政府の活動や取引に係る会計基準については GASB が設定し、それ以外については FASB が担当することが明確にされた²⁸。

GASB は、1986 年に AICPA によって、GAAP 設定団体として認定されている²⁹。

(2) 役割と権限

連邦政府

連邦政府の連邦法上の基準設定主体は、GAO、OMB 及び DOT の三者であり、いずれも政府機関である。また、実質的な基準設定主体である FASAB は、三者が合同で設置した諮問機関であり、同じく政府機関である。FASAB は、連邦政府が準拠すべき会計基準の実質的な設定主体として言及されている (1996 年「連邦財務管理改善法」(Federal Financial Management Improvement Act) 802 条(6))。

FASAB の作成する基準は、GAO、OMB 及び DOT の三者がレビュー・承認することによって、基準としての強制力が付与される。ただし、FASAB の基準案公表後 90 日以内に三者から反対がなければ自動的に基準として成立するので、実質的には FASAB が会計基準及び解釈指針を作成している³⁰。

FASAB は、AICPA によって連邦報告主体にとっての GAAP 設定団体として認定されている (1999 年)。

州・地方政府

州・地方政府の基準設定主体は GASB であり、民間非営利法人たる FAF の傘下組織である。アメリカは連邦国家であるため、州・地方政府に対して GASB 基準の適用を画一的に求める連邦法は存在しないが、全ての州において州法で、GASB 基準による財務諸表の作成が求められているなど、広く適用されている。また、GASB も AICPA により GAAP 設定団体として認定されている (1986 年)。

(3) 活動監視

FASAB は、設立主体である GAO、OMB 及び DOT 三者の監視・監督を受ける。

GASB は、上部組織の FAF による監視を受けている。

²⁸ 特別な活動又は取引に関する GASB の基準がない場合や、病院や大学のように同一業種間で政府保有のものと民間保有のものが混在するような場合については、州・地方政府のこうした主体にかかる会計基準を GASB が別途作成しない限り、基本的には FASB の基準が指標になる。GASB と FASB のいずれの管轄に属するか明らかでない場合は、FAF の理事会が決定することとされた。

²⁹ AICPA 「職業専門家の行動規範 ルール 203」

³⁰ 会計基準及び解釈指針のほかに、OMB の公表する告示 (circular) や DOT の公表するガイダンスも行政命令として連邦機関を拘束するが、GAAP とはされていない。

5. 資金調達

連邦政府 (FASAB)

G A O、OMB 及び D O T が、関与度合い³¹に応じて、FASAB に運営資金を拠出している。2012 年度の予算額は約 1.9 百万ドルである³²。いずれも国家予算から支出されるので、FASAB も国家予算により運営されているといえる。

州・地方政府 (GASB)

一方、GASB は、上部組織である F A F からの予算措置や州・地方政府からの寄付、また 2012 年度以降は金融取引業規制機構 (FINRA: Financial Industry Regulatory Authority) からの拠出資金等により運営されている。2012 年度収入予算額約 8.2 百万ドル、支出予算額 8.5 百万ドルである³³。

2011 年以前は、州・地方政府から比較的少額の寄付を受けていた³⁴。ただし、その金額では GASB の活動を賄うには不十分であると考えられたことから、2012 年度以降、FINRA からの資金拠出を受けることになった (「ウォール街改革及び消費者保護法 (通称: ドッド فرانク法) 第 978 条」)。FINRA は会員企業たる証券会社からの会費徴収により、GASB への提供資金を捻出している。

6. 人員構成

(1) FASAB、GASB ボードの構成³⁵

FASAB

FASAB のボードメンバーのうち、連邦政府のメンバーは支援機関 (G A O、OMB 及び D O T) それぞれの長により選任される。連邦政府以外のメンバー (議長含む) は、支援機関が共同で選任するが、この際、FASAB 議長の招集した指名委員会 (Appointment Panel) の推薦を考慮しなければならないとされている³⁶。議長は常に連邦政府以外のメンバーから選任される。

議長を含む全員が非常勤である。FASAB 議長は週 20 時間分まで有給であり、その他の非連邦政府メンバーは年 24 日まで有給、連邦政府メンバーは無給である。

³¹ FASAB の基準案に対して拒否権のない D O T の拠出割合が G A O 及び OMB より数%少ないとのこと (FASAB よりヒアリング)。

³² FASAB (2012)

³³ F A F (2011)

³⁴ F A F 自体は、主に資金運用や出版事業により収入を得ている (F A F (2012))。

³⁵ 本節は主に FASAB、GASB からのヒアリングによっている。

³⁶ 支援機関 (G A O、OMB 及び D O T) からの独立性を確保するために、非連邦政府メンバーの選任については、指名委員会の推薦が必須となっている。これは、AICPA が FASAB を GAAP 設定団体として認定する際 (1999 年) に要求した条件の一つである。

時給の水準は役員報酬表(executive compensation schedule)で規定されている³⁷。

連邦政府メンバーは支援機関が指名するため、特定の任期がない。議長を含む非連邦政府委員の任期は5年で、1度のみ再任可能である（最長の任期は10年）。

委員の独立性については、外部からの脅威がなかったか、倫理規範を遵守しているか³⁸等、毎年確認を求めている。なお、連邦政府所属者でない者は、特別政府職員(special government employees)としての地位を有する。メンバー構成は図表VI - 1のとおりである。現在は、公務員委員4人及び民間専門家委員(図表VI - 1 ※印) 5人から構成される。

図表VI - 1 FASAB ボードメンバー構成³⁹

構成（出身母体）	人数
※議長（元 GASB 議長）	1 人
G A O	1 人
OMB	1 人
D O T	1 人
※学識経験者	1 人
州・地方政府監査人	1 人
※民間会計事務所の退職者 ⁴⁰	2 人
※小規模民間会計事務所	1 人
合 計	9 人

GASB

ボードメンバーは、上部組織であるF A Fによって選任される。任命に当りメンバー構成等の定めはないが、政府関係者、市場関係者、学識経験者及び会計専門家のバランスを考慮して選任されている。議長のみ常勤である。非常勤委員に対しては均一に報酬が支払われている。委員任期は5年で、1度のみ再任可能である（最長の任期は10年）。委員の独立性確保の仕組みは特に設けられていない。民間専門家委員(図表VI - 2 ※印) 4人及び公務員委員3人から構成されている。

³⁷ 年24日という制限は、会議の年間開催回数（6回）を考慮している。

³⁸ これら確認項目は、AICPAがGAAP設定団体に要求している5つの規準（VI（参考）において詳述）である。

³⁹ FASAB ウェブサイト <http://www.fasab.gov/about/board-members/>（最終閲覧日：2013年5月7日）より。

⁴⁰ FASABによれば、民間会計事務所からFASABボードメンバーを選任する場合、独立性の観点から、退職者を選任することが通例である。現在の民間会計事務所委員は現職のパートナーであるが、政府機関をクライアントに持たない小規模会計事務所に所属している。

図表VI - 2 GASB ボードメンバー構成⁴¹

構成（出身母体）	人数
※議長（元 州・地方政府監査人）	1 人
※民間会計事務所	2 人
※その他の民間会社	1 人
地方自治関係（州政府・地方政府職員）	3 人
合 計	7 人

(2) 委員会の構成（FASAB）

FASAB は常設委員会として、会計監査政策委員会（AAPC: Accounting and Auditing Policy Committee）を設置している。AAPC は、連邦の会計及び監査について調査し、指針を発行している。GASB は委員会を持たないため、以下の記述は FASAB の AAPC を対象とする。

連邦政府からのメンバーは、各所属機関の長等から選任され、自由枠のメンバーは運営委員会により選任される。AAPC メンバーは FASAB スタッフからも 1 人出ており、FASAB 議長が選任する⁴²。

AAPC のメンバー構成は以下のとおりである。FASAB スタッフ以外は非常勤⁴³である。なお、FASAB スタッフに投票権はない。メンバーの任期は 3 年であり、1 回のみ再任可能である（最長 6 年任期）。メンバーは全員連邦政府公務員であり、AAPC メンバーとしての追加報酬は支払われていない⁴⁴。

⁴¹ GASB ウェブサイト <http://www.gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBSectionPage&cid=1176156726930>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）より

⁴² Charter of AAPC（AAPC 設立趣意書）より

⁴³ AAPC ウェブサイト <http://www.fasab.gov/about/aapc/about/roster/>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）より。

⁴⁴ AAPC ウェブサイト <http://www.fasab.gov/about/aapc/about/>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）より

図表VI - 3 AAPC メンバー構成

構成（出資母体）	人数
省庁等財務担当者	1 人（3 人以内）
監察総監	3 人
G A O 職員	1 人
OMB 職員	1 人
D O T 職員	1 人
その他	1 人
FASAB スタッフ	1 人
合 計	9 人（最大 11 人）

(3) タスクフォースの構成

FASAB

FASAB 議長がタスクフォースメンバーを任命する。非常勤・無報酬であり、任期は各タスクフォースのプロジェクト期間に一致する⁴⁵。

GASB

GASB 議長が他のメンバー、主任研究員、GASAC 議長と相談の上で選任する。またタスクフォースのほかに、基準に直接関係しない指針等を作成するためのプロジェクト組織（諮問委員会）がある⁴⁶。タスクフォース、諮問委員会のいずれも永続の機関ではなく、プロジェクトが終了すれば解散する。

(4) 事務局スタッフの構成

FASAB

事務局長がスタッフの採用権限を有しており、運営委員会の諮問を得てスタッフを任命する⁴⁷。（運営委員会は、ボードメンバーのうち、議長及び支援機関（G A O、OMB 及び D O T）から 1 人ずつの計 4 人で構成されている。）。スタッフは政府出身者と民間出身者のバランスを考慮して任命される。常勤であって給与は G A O の基準に従い支給され、年俸約 15 万ドルである⁴⁸。スタッフ構成は図表VI - 4 のとおりである。

⁴⁵ FASAB よりアリング

⁴⁶ GASB よりヒアリング

⁴⁷ 「FASAB 手続規則」より

⁴⁸ FASAB よりヒアリング

図表VI - 4 FASAB 事務局構成

構成	人数
事務局長	1 人
テクニカルスタッフ（C P A ⁴⁹ ）	4 人
事務職員	2 人
合 計	7 人

GASB

議長がスタッフの採用権限を有しており、F A Fの方針に従ってスタッフを選任する⁵⁰。スタッフは任期の定めのない雇用の者と短期雇用の者がいる。前者は9人で、GASBにおいてシニアマネジャーや研究員等を務める。後者は10人で、最長1年間低報酬で雇用される大学院生⁵¹と、他組織からの出向者からなる。全員常勤⁵²であり、給与はF A Fの基準に従って支給されている。スタッフ構成は図表VI - 5のとおりである。

図表VI - 5 GASB 事務局構成

構成	人数
テクニカルスタッフ	19 人
事務職員	4 人
合 計	23 人

7. 基準設定方法

(1) 基準設定テーマの選定方法

FASABでは、事務局長と相談の上、ボードが選定する。一方、GASBでは、ボード、議長とGASACで相談の上、GASB議長が決定する⁵³。

⁴⁹ FASAB ウェブサイト <http://www.fasab.gov/about/our-staff/>（最終閲覧日：2013年5月7日）より

⁵⁰ 「GASB 手続規則」より

⁵¹ 大学院生テクニカルアシスタント（P T A: Postgraduate Technical Assistant）。大学院生のインターン制度である。

⁵² GASB よりヒアリング

⁵³ GASAC は GASB の諮問機関として設置されている機関である。

(2) 基準設定のデュー・プロセス

FASAB⁵⁴

- ① 会計上の論点及びアジェンダ決定
- ② 予備審査 (Preliminary deliberations)
- ③ 開始文書 (initial documents、論点資料及び／又は討議メモ) の作成
- ④ ③の文書公開、公聴会の実施、コメント検討
- ⑤ ED、コメント検討の作成⁵⁵
- ⑥ 3分の2以上のボードメンバーの賛成により基準・概念書案を支援機関の長に送付
- ⑦ 支援機関の承認後、GAO及びOMBが共同で公表 (OMB長官が署名) し、連邦行政命令集に掲載される。

基準に対する反対意見は基準に載せなければならない。公表版の基準・議事録には反対・棄権したメンバーの人前を載せなければならない。GAAP 設定団体に認定している AICPA からの要請に対応して、FASAB は、基準設定の透明性を高める取り組みを行っている。すなわち、FASAB で承認された概念書・基準の草案はGAO長官 (会計検査院長)、OMB長官及び財務長官に送付し、90 日以内にいずれからも反対意見がなかった場合は概念書・基準として成立する (MOU第4章)。また、メンバーに対し、独立性、倫理規則の遵守、不当な影響の有無について、年次確認を行っている (2010 年度から)⁵⁶。

GASB⁵⁷

- ① 外部専門家による諮問タスクフォースを組成
- ② 論点に関する既存文献等の調査
- ③ 討議資料⁵⁸の公開 (コメントを求める。)
- ④ 公開草案の公表、コメントの要請⁵⁹
- ⑤ 公聴会の実施
- ⑥ 4人以上のボードメンバーの賛成により基準成立

反対意見とその根拠は結論の背景に記載する。なお、個人又は組織が GASB に既存の基準・指針等の見直しを要請できる制度がある (手続規則 I V. H. 6.)。

⁵⁴ 「FASAB 手続規則」より

⁵⁵ コメント募集期間は通常 60 日間であるが、30 日間まで短縮できる。開始文書についても同様である。

⁵⁶ FASAB (2012)

⁵⁷ 「GASB 手続規則」より

⁵⁸ 討議資料には、①討議メモ、②コメント招請 (ITC) 及び③予備的見解 (PV) がある。①、②はスタッフ文書であり、③はボード文書である (「GASB 手続規則」VFより)。

⁵⁹ コメント募集期間は通常 60 日間であるが、ボードの承認により 30 日間まで短縮できる。

8. 基準設定主体と政府機関等との関係

(1) 独立性担保方法

連邦法上、G A O、O M B 及びD O T の三者に会計基準設定権限が付与されている（実質的には三者が共同で設立した FASAB が会計基準及び解釈指針を作成している。）。

FASAB の独立性を担保するため、ボードメンバーの過半数（9 人中 6 人）を連邦政府以外のメンバーから任命するほか、FASAB の作成した基準は上記三者それぞれがレビュー・承認することで相互牽制機能を働かせている。

一方、GASB の上部組織である F A F は、資金運用や出版事業といった自主財源を持ち、資金・人事両面で独立した立場にある非営利法人である。GASB のボードメンバーを F A F が指名する他、独立した組織である F A F が GASB の監視を行うことによって独立性を担保している。

(2) 基準の法的位置付け

FASAB の作成した会計基準は O M B、G A O、D O T の三者により合意し、O M B 長官が署名して、連邦行政命令集に登録することにより公表・強制力を有する。FASAB 会計基準（SFFAS）は、O M B の行政命令（O M B Circular）A-134 により GAAP として認定されるとともに連邦機関及びその監査人が準拠すべき会計基準として強制力を付与される。

GASB の作成する基準を州・地方政府に強制適用させる全国的な法規制は存在しないが、州によっては州法により同基準の強制適用を指示しており、GASB 基準が広く適用されているのが現状である。なお、証券取引委員会（S E C : Securities and Exchange Commission）の 1934 年取引所法規則 15c2-12 で、州・地方債の引受機関に対して「州・地方債の発行者（州・地方政府）が、発行時の開示とその後の継続開示を行うこと」を義務付けることにより、間接的に州・地方政府が GASB 基準を採用するように促している⁶⁰。

(3) その他政府機関との関係

FASAB の支援機関以外の政府機関も、論点の識別、タスクフォースへの参加、コメント等に関与する。また、FASAB スタッフは、省庁や各機関からの技術面での質問に答えている⁶¹。

GASB は、GASAC のメンバーに政府機関出身者を受け入れている⁶²。

⁶⁰ 関口他（2010）

⁶¹ FASAB よりヒアリング

⁶² GASB よりヒアリング

9. 基準設定主体の必要性

(1) 設立当時の社会環境等

連邦政府

1990 年以前は、連邦政府会計基準は G A O により作成されていたが、実際には、ほとんどの G A O 基準が多数の連邦執行機関によって無視されるか、部分的にしか導入されていなかった。1980 年代末の深刻な連邦財政危機が発端となって、AICPA、政府会計士協会（A G A: Association of Government Accountants⁶³）等多方面から、G A O 基準を議会や連邦諸機関が事実上無視していることに対する批判が高まった⁶⁴。

こうした各界の要請を受け、1990 年、首席財務官法が制定され、同法により一定の連邦執行機関に対して「一般に公正妥当と認められる政府監査の基準」に従った監査を受けることが義務付けられることとなった。

州・地方政府

一方、州・地方政府では、1970 年代後半に多発した大都市における財政状況の悪化⁶⁵等を背景に、財務管理情報について透明性の改善を求める声が高まった。当時の基準設定を担当していた新 NCGA では、的確かつ透明性の高い財務情報を提供し得る会計基準を設定するには不十分であることが指摘された。

基準設定主体とその機能に関する様々な議論を経て、最終的には、F A F の下に GASB を設置することとなったが、設置に際し、当時の AICPA 会長が重要な役割を果たした⁶⁶。

(2) 現状認識と今後の方向性

連邦政府

財務諸表作成者と監査人が同一の土俵で議論する土台ができたという点が改善点として挙げられる。一方、今後の課題として、現行 FASAB 基準が、内部意思決定目的には使いづらい、という意見への対応が挙げられる⁶⁷。

⁶³ 政府会計士協会（A G A）は、1950 年に設立された政府部門の会計専門家団体であり、政府会計についての調査・研究及び実務サポート等を実施している。会員数は約 16,000 人であり、地方政府財務責任者、州監査人、連邦首席財務官及び学者等から構成されている。

⁶⁴ FASAB よりアリング

⁶⁵ 例えば、ニューヨーク市は 1975 年、金融機関がニューヨーク市債の引き受けを拒否したことから、連邦破産法第 9 章（地方政府の債務調整）に基づく破産の危機を迎えた。同市は、連邦による短期貸付とニューヨーク州による財政介入により再建がなされた（自治体国際化協会（1993））。

⁶⁶ GASB よりヒアリング。AICPA のロビーイングも奏功し、GASB 設立が認められたとのことである。

⁶⁷ FASAB よりヒアリング

州・地方政府

GASB 設置により、州・地方政府の財務諸表の作成目的に沿った会計基準を導入することが可能となった。一方、問題点としては、政府を含めた非営利部門の会計について、FASB が設定する非営利組織の会計基準と GASB 基準の二つの会計基準が併存することになってしまったことが挙げられる⁶⁸。

近年の金融危機により、地方債市場において州・地方政府の開示と透明性が求められている。GASB は高品質な基準を公表することで、それに貢献できると考えている⁶⁹。

現状は、FASAB 及び GASB がそれぞれ独自に会計基準を設定しており、両者を統合しようとする動きは見られない。これは、アメリカでは伝統的に州政府の独立性が強く、連邦政府が憲法上、州を直接規制する権限を有していないため、連邦が会計基準を設定し、州・地方政府に強制することができないという政治的問題があるほか、両政府は規模や予算・資金調達や基金の有無も異なっているからである⁷⁰。

10. 基準設定主体の国際戦略等

FASAB

FASAB では、事務局長が IPSASB の概念フレームワーク・プロジェクトのアドバイザーパネルのメンバーを務めている。また、GAO は最高会計検査機関国際組織 (INTOSAI) を通じて正式に IPSASB の活動に関与している⁷¹。

FASAB は、他国の設定主体と頻繁にコミュニケーションを取っているが、特にカナダやイギリスとの関係が深い。また、経済協力開発機構 (OECD) での接触を通じて関心分野の定期的な調査を行っている。

GASB

主要国基準設定主体と連携を取っており、特にカナダ勅許会計士協会との関係が強い⁷²。GASB は、GASB の基準を IPSAS に調和化させることが適切である場合は調和化させることとしたため⁷³、IPSASB のプロジェクトにスタッフを派遣するなど密接な協力を行っている。また、主任研究員は 2012 年 12 月末まで、IPSASB ボードメンバー (副議長) を務めていた。なお、FASAB と GASB 間のコミュニケーションも密接

⁶⁸ GASB よりヒアリング

⁶⁹ GASB 議長の議会証言 (2012 年 3 月 28 日) より

⁷⁰ FASAB、GASB よりヒアリング

⁷¹ FASAB よりヒアリング。GAO 指名の FASAB ボードメンバーが INTOSAI 指名の IPSASB のオブザーバーを務めている。

⁷² GASB よりヒアリング

⁷³ GASB Strategic Plan

に行われており、1年から2年に1回の頻度で会議も行われている⁷⁴。さらに FASAB の現議長は GASB 前議長である。

企業会計基準設定主体たる FASB に対しては、FASAB は関心を有している程度⁷⁵であり、直接の関係はない。また、GASB は FASB と上部組織（F A F）を同じくしており、共に F A F から資金援助を受け、また共に F A F の指導・監督に服するという関係を有する。ただし、両組織の予算やスタッフは独立しており、プロジェクト遂行上での直接的な協力関係は存在していない⁷⁶。

FASAB、GASB とも IFRS/IAS に関心を持っているが、リソースの不足等から、公開されている文献を参照する程度にとどまっている⁷⁷。

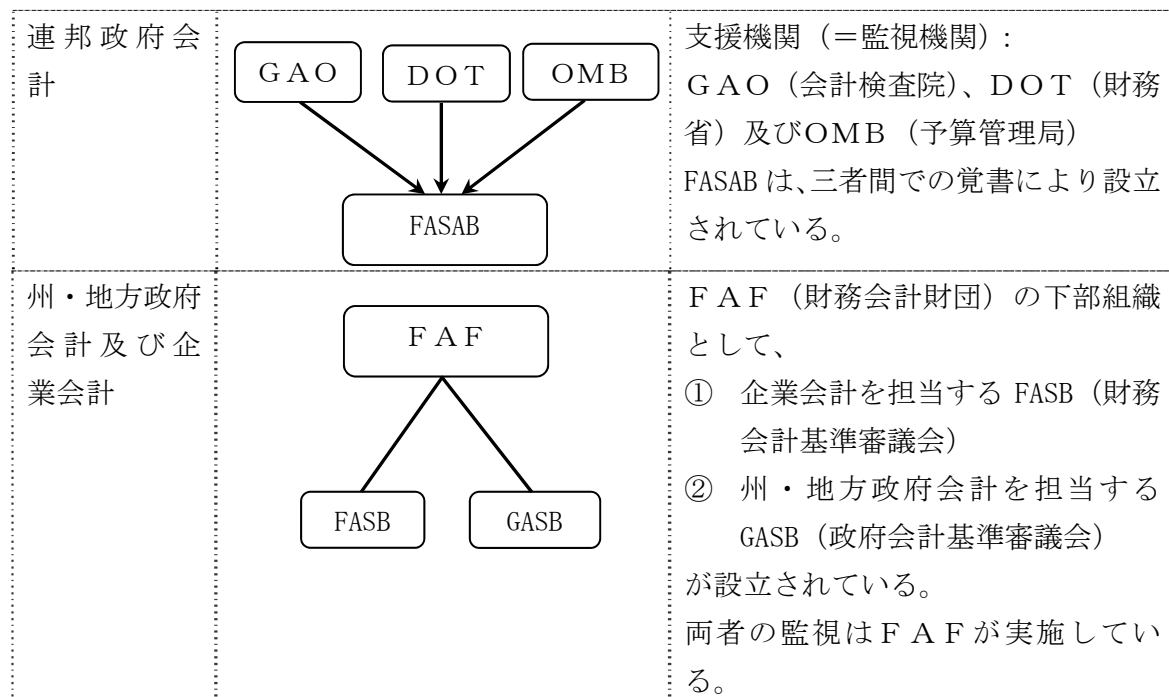
⁷⁴ GASB よりヒアリング

⁷⁵ FASAB よりヒアリング

⁷⁶ GASB よりヒアリング

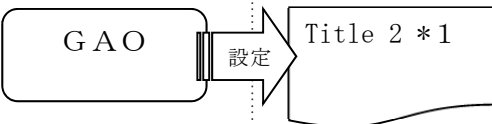
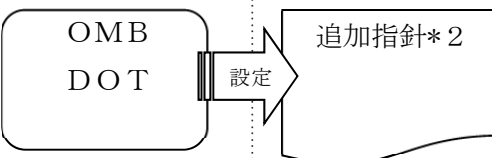
⁷⁷ FASAB、GASB よりヒアリング

図表Ⅵ－６ 会計基準設定の全体像



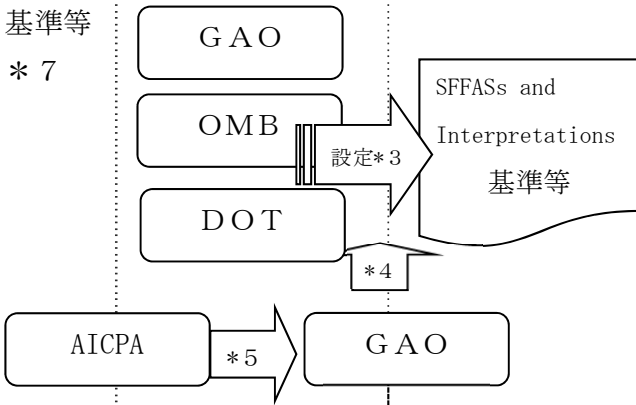
図表Ⅵ－７ 公会計基準設定経緯 概観

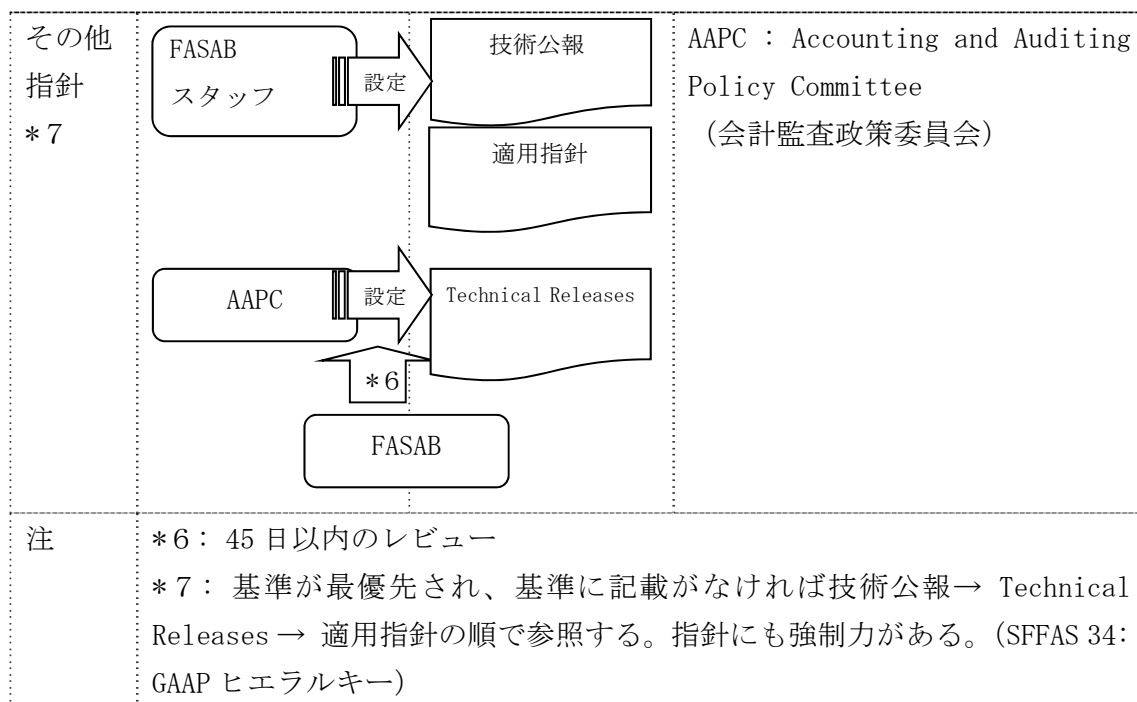
(以前)

連邦政府		
基準等		GAO: General Accounting Office (会計検査院)
その他 指針		OMB : Office of Management and Budget (予算管理局) DOT : Department of Treasury (財務省)
注	*1: Title 2 (“GAO Policy and Procedures Manual for Guidance of Federal Agencies; Title 2”)は法に基づき作成され、追加的な指針(*2)をDOTとOMBが作成していた。	

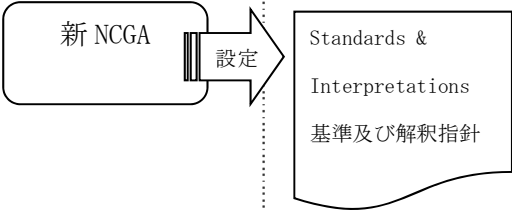
(FASAB 設立 (1990 年) ~現在)



連邦政府		
基準等 * 7		GAO: Government Accountability Office (会計検査院、2004 年 7 月改称) FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board (連邦会計基準諮問審議会) SFFASs: Statement of Federal Financial Accounting Standards (連邦財務会計基準書) AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (アメリカ公認会計士協会)
注	*3: 法的には、GAO、OMB及びDOTが基準設定権限を有する。 *4: 実質的には、諮問機関であるFASABが基準(案)を作成し、GAO、OMB及びDOTのレビュー(90日以内)後、公表する。 *5: GAAP 設定団体として認定(1999 年～)	

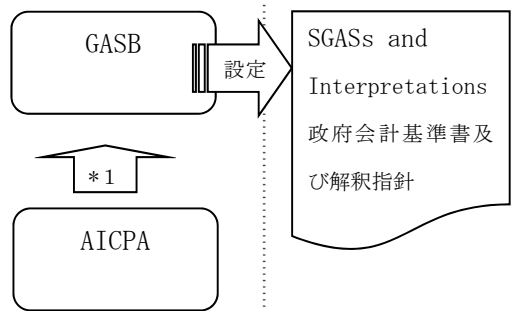
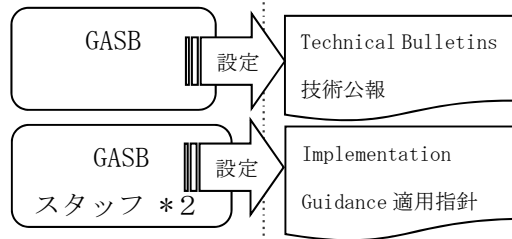


(以前)

州及び地方政府			
基準等		新 NCGA: National Council on Governmental Accounting (全米政府会計評議会)	
その他 指針	該当なし		



(GASB 設立(1984 年)～現在)

州及び地方政府		
基準等 * 3		GASB: Governmental Accounting Standards Board (政府会計基準審議会) SGASs: Statements of Governmental Accounting Standards (政府会計基準書)
その他 指針 * 3		
注	* 1: GAAP 設定団体認定 (1986 年～) * 2: GASB がスタッフに公表権限を与える。 * 3: 基準が最優先され、基準に記載がなければ指針を参照する。指針にも強制力がある (SGAS 55: GAAP ヒエラルキー)。	

図表Ⅵ－８ 公会計基準設定主体及び関係諸団体の概要

① 連邦会計基準諮問審議会（FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board）

No	項目	内容
1	役割	会計検査院（GAO）、予算管理局（OMB）及び財務省（DOT）から権限移譲を受け、連邦政府の会計基準を作成している。
2	機関の特徴	組織形態：連邦政府機関 資金調達：GAO、OMB及びDOT 三者の予算下にある。
3	人員構成	ボードメンバー：9人 テクニカルスタッフ：5人 ※ボードメンバーはGAO、OMB及びDOTから1人ずつ計3人及び連邦政府以外のメンバー6人から構成され、全員非常勤である。議長は連邦政府以外のメンバーでなければならない。
4	その他	FASABは連邦法上の諮問機関であり、法令上の基準設定権限はGAO、OMB及びDOTが有している。

② 政府会計基準審議会（GASB: Governmental Accounting Standards Board）

No	項目	内容
1	役割	州・地方政府に係る会計基準を作成している。
2	機関の特徴	組織形態：民間非営利法人である財務会計財団（FAF: Financial Accounting Foundation）の傘下組織 資金調達：FAFからの寄付、州・地方政府からの寄付及び2012年度以降は金融取引業規制機構（FINRA: Financial Industry Regulatory Authority）からの資金拠出等により運営されている。
3	人員構成	ボードメンバー：7人 テクニカルスタッフ：19人 ※ボードメンバーは政府関係者、市場関係者、学識経験者、会計専門家のバランスを考慮して任命される。なお、議長以外は非常勤である。

VI（参考） AICPA による GAAP 設定団体の認定について

AICPA では、監査人が遵守すべき倫理規定として、「職業専門家の行動規範（Code of Professional Conduct）」を設定している。第 203 条は、GAAP 設定団体とその要件について記載している。職業会計士団体が GAAP 設定団体を認定する仕組みはアメリカ特有のものであるため、ここで概要を解説する。職業専門家の行動規範第 203 条における GAAP 設定主体の認定規準は以下のとおりである¹。

独立性

当該主体は、構成員（constituency）からの不当な影響を受けない、独立した存在でなければならない。

デュー・プロセス及び基準

文書化されたデュー・プロセスに準拠し、全ての重要な視点又は代替的見解を考慮しなければならない。

完全、公正かつ比較可能な開示を達成すべく適時に基準を作成しなければならない。

取扱い領域（Domain）及び権限

他の GAAP 設定主体と重複しない独自の構成員を擁し、かつ、主体の作成する基準はその構成員から支持されていなければならない。

人的・財務的資源

主体は、その業務を実施する上で十分な資金を獲得していなければならない。ボードメンバー及びスタッフは全ての関連する領域において十分な識見を有していなければならない。

包括性及び整合性

基準設定において、概念フレームワークとの整合を考慮するとともに、（類似した環境においては）他の GAAP 設定団体の概念フレームワークとの整合性も考慮しなければならない。

FASAB は、GAAP 設定主体として認定を受けるために、1999 年、以下の改革を行った。

- 非連邦政府メンバーを選定する際、連邦側（GAO、OMB 及び DOT）からの独立性を保つため、指名委員会（Appointment Panel）を設置（手続規則を改訂）
- 運営委員会の会議を公開（手続規則を改訂）
- FASAB の会計基準が支援機関のレビュー後、FASAB が最終基準として公表すること（MOU を改訂）²

¹ 本認定規準は、AICPA が、FASAB を GAAP 設定主体として認定する際に検討したものである。GAAP 認定団体は他に、GASB、FASB（財務会計基準審議会）、PCAOB（公開企業会計監視審議会）、IASB 等がある（職業専門家の行動規範 付録 A）。

² FASAB が支援機関に基準案を提出し、90 日間反対がない場合は自動的に最終基準として効力を有することとなる（MOU より）。1999 年の改訂以前は、最終基準は会計検査院長と OMB 長官が共同公表することになっていた。

VII カナダ

公的部門と公会計基準の概況（カナダ）

1. 調査対象国の選定理由¹

カナダはアメリカと同様に連邦制を採用しているが、議院内閣制、強い連邦政府、州間財政調整システムなど、アメリカに比べると我が国の政治・行政システムに近いと言える。また、1980年代から公会計改革を行い、修正発生主義の導入を経て、2011年（連邦政府は2002年）までに連邦政府及び州政府を含む全ての自治体が完全発生主義に移行している。このため、今後の我が国の公会計基準設定の在り方を検討する上で参考となると考えられる。また、職業会計士団体に公会計基準設定主体が置かれている点が特殊であるため、調査対象とした。

2. 公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

カナダは、イギリス女王を元首とする立憲君主制国家である。イギリス女王が連邦政府の首相の推薦に基づき、女王を代行して連邦を統治する総督を任命するが、総督は象徴的役割を担うにすぎない。連邦政府の実質的な権限は、カナダ議会下院で選出され、総督により任命された首相にあり、議院内閣制を採用している。連邦議会は、上院と下院の二院制で構成され、上院議員は連邦内閣の助言に基づき総督が任命する任命制であるのに対し、下院議員は小選挙区制選挙により選出された議員から構成される。現在の首相は、下院の第1党保守党のスティーブン・ジョセフ・ハーパー氏（2006年2月6日から）である。

連邦国家であるカナダは、10の州（Province）と3の準州（Territory）から構成されており、その内訳は図表Ⅶ-1のとおりである。

図表Ⅶ-1 カナダの州及び準州

【州】

● 東部カナダ

A 大西洋カナダ

- ① ニューファンドランド・ラブラドール州（NL）
- ② プリンス・エドワード・アイランド州（PE）
- ③ ノバ・スコシア州（NS）
- ④ ニュー・ブランズウィック州（NB）

B 中央カナダ

¹ 2012年7月27日にカナダで現地調査を行い、カナダ勅許会計士協会副会長（基準担当）兼 公会計審議会（PSAB）メンバーに対しインタビューを実施した。

① ケベック州 (Q C)

② オンタリオ州 (O N)

● 西部カナダ

① マニトバ州 (M B)

② サスカチュワン州 (S K)

③ アルバータ州 (A B)

④ ブリティッシュ・コロンビア州 (B C)

【準州】(注)

① ヌナブト準州

② ノースウェスト準州

③ ユーコン準州

(注) 準州は、連邦政府の直轄として、連邦政府のコントロール下で自治権が認められているもので、連邦政府会計検査院の監査対象とされている。

各州はアメリカ合衆国のような成文憲法を有しておらず、連邦結成時の根拠法となった 1867 年憲法²の州に関する部分、各州で制定された議会法等及び慣習や判例などが憲法を構成する。各州には総督により任命された副総督が置かれ、国王を代理し、州政府の長としての権限が与えられているが、州首相により行政が執行されている。州議会は、副総督と一院制の立法議院から構成される。

連邦制を採用してはいるが、アメリカ合衆国に比べて連邦政府の権限が強いとされている。このことは、1867 年憲法第 2 章において連邦制を規定し、第 6 章では、連邦一州間の権限分配として、州の権限を限定列挙するとともに、連邦の立法権限として、財政、郵便業務及び国防等を示し、その他として「この法律により州の議会に専属的に付与された事項の部類の列挙から明らかに除外された事項の部類」と規定し、残余権限が連邦政府に属することを明らかにするというアメリカとは逆の規定の仕方をしていることによる。これは歴史的にフランス系カナダの分裂回避やアメリカからの軍事的脅威があったことが主な原因とされる。

地方自治については、1867 年憲法の自治体に関する事項等を根拠として、地方の組織構成を決めるのは各州の権限とされる³。先住民の自治政府については、

² カナダ憲法の成文法の部分は、1982 年カナダ法 2、1867 年から 1982 年までの複数の憲法 (Constitution Act)、マニトバ法を初めとし植民地の連邦加盟時に制定された諸法令、自治権を付与したウェストミンスター法等の制定法から成っているため、「憲法」とせず、「憲法」²と記述している。

³ 「各国憲法集 (4) カナダ憲法 (国立国会図書館調査及び立法考査局、2012 年 3 月)」による。なお、ニューファンドランド・ラブラドル州やオンタリオ州は、州内の全ての自治体に適用される単一の法律を持つのにに対し、マニトバ州は、大都市について個別法を制定し、その他は共通の法律を自治体に適用している。一方、ケベック州やサスカチュワン州は類型ごとに法律を制定しているとされる。俗に、地方政府は「州の創造物 (creature)」³と言われている。

1982 年憲法で先住民の権利が憲法上規定され、先住地における自治が認められている⁴。

地方政府は、入植者が局地的に形成した町を発展させた都市自治体と、都市以外のエリアを管轄する広域自治体とに分けられる。都市自治体は、人口規模に応じ、通常、市 (city)、町 (town)、村 (village) などと呼び名が異なる。一方、広域自治体については、州によって異なる名称で呼ばれており、district、municipality、township、parish、county、rural municipality などの呼び名が存在する。さらに、州によっては、広域自治体の更に上層の組織として county が設けられて二層制により運営されているところもある。このようにカナダの地方制度は、州により全く異なっており、また同じ州内でも地域によって異なった制度が適用されている⁵。

(2) 財政制度⁶

州政府の個人所得税を中心とする自主財源はおよそ 8 割程度であり、連邦政府からの移転はおよそ 17% (2006 年度) である。地方政府は 6 割程度が自主財源となっている。

各州の財政力の格差を補うために、連邦政府は「平衡交付金」(Equalization Payments) を交付している。また、準州に対しても、同様の目的で「準州交付金」(Territorial Formula Financing) を交付している。さらに、保健医療、福祉及び高等教育についての財源移転も存在する。州から市町村等へは、特定補助金が交付されている。

3. 公会計基準の状況

(1) 基準設定状況

カナダ政府では、1980 年代まで現金主義会計を採用していた⁷。これに一石を投じたのが 1980 年のカナダ勅許会計士協会 (CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants) による「政府の財務報告」であったとされている⁸。これをきっかけに公会計における発生主義会計等の重要性が認識され、その根拠の作成のために、

⁴ 先住民イヌイットのヌナブトは、1993 年 5 月に「ヌナブト土地請求協定」を締結し、これにより付与された土地を基にヌナブト準州が誕生しており、議会、内閣及び裁判所が置かれている。

⁵ 財務総合政策研究所 (2002)

⁶ 池上 (2010)

⁷ 発生主義会計移行の是非については、既に 1962 年及び 1979 年の連邦委員会で議論されていた。

⁸ 「カナダ政府の財務報告は、表示や用語の面で大変複雑かつ様々であり、政府会計の情報を受ける人々でさえも、報告情報の重要性を評価することに困難である」旨が示され、一般に認められた報告基準の必要性が指摘された。

ただし、この時点では、現金主義、修正された現金主義、修正された発生主義、完全発生主義又はその他の会計原則のいずれとすべきかは決定されていなかった。

1981 年、CICA に公会計監査委員会 (PSAAC: Public Sector Accounting and Auditing Committee) が設置された。

当初、PSAAC は発生主義会計に関する基準の設定よりも、政府会計報告の「向上と調和 (improve and harmonize)」を目的としていた。PSAAC から PSAAB (Board) への改組 (1993 年) を経て、1998 年に監査に関する役割が CICA の監査及び保証審議会に属することとなった。この際、PSAAB は会計基準の設定のみを行うことが決定され、名称も公会計審議会 (PSAB: Public Sector Accounting Board) と改称された。

(2) 適用状況

連邦政府は、当初 1989 年に新たな財務情報戦略を発表したが進展せず、改めて 1995 年度予算の公表時において、新たな会計システムを導入し、2001 年度をめどに完全発生主義会計への移行を示した。しかしながら、準備不足を理由として、2002 年度に延期された⁹。

なお、州政府においても 1990 年代から順次発生主義への移行が進められ、現在は全ての州政府が完全発生主義に移行している。また、州政府内の地方政府に対して、PSAB は、2009 年 1 月時点で原則的に完全発生主義に移行することを求めている。その後、2011 年までに全ての地方政府が完全発生主義に移行した¹⁰。

2004 年以来カナダ連邦政府の決算書 (Public Accounts) は、3 分冊になっている。第 1 は、会計検査院 (Auditor General of Canada) の監査意見の付いた財務諸表であり、第 2 は、省庁毎の活動状況、第 3 は、回転基金等の追加的情報である。決算書は、財務管理法に従い管財長官 (Receiver General) が作成し、財務審議会の審議会長名で下院に提出される。決算書は、4 月 1 日から 3 月 31 日を会計年度として作成され、監査を経て、原則毎年 12 月 31 日までに提出されなければならないが、下院が休会中のときは、次の会期の開会後 15 日以内に提出されなければならないとされている¹¹。

(3) 監査の状況¹²

⁹ 従来連邦政府は修正発生主義を採用しており、完全発生主義にするために新たなシステムを技術的にクリアすることが課題の一つであったとされている。

¹⁰ PSAB は、利害関係者との情報交換活動の更なる推進と完全発生主義会計への移行のメリット及びその理由を広めるために、移行に関するガイダンスを財務諸表作成者及び監査人に提供した。

¹¹ 以下の連邦政府下院のウェブサイトによる (最終閲覧日: 2013 年 5 月 7 日)。

http://www.parl.gc.ca/About/House/compendium/web-content/c_d_publicaccountscanada-e.htm

¹² 以下の連邦内閣のウェブサイトによる (最終閲覧日: 2013 年 5 月 7 日)。

<http://www.parl.gc.ca/procedure-book-livre/Document.aspx?Language=E&Mode=1&sbid=F26EB116-B0B6-490C-B410-33D985BC9B6B&sbpid=92E352ED-BE17-44E8-82FE-5F47834435FC>

連邦政府の作成する決算書（Public Accounts）は、「会計検査院法（Auditor General Act）」及び「連邦政府の会計責任に関する法律（Federal Accountability Act）」により会計検査院長（Auditor General of Canada）の監査（保証型監査）が義務付けられている。会計検査院長は、三つの準州に対しても監査権限を持ち、各準州に直接監査結果を報告している。

州政府等の作成する財務諸表については、各州等の「監査法（Audit Act）」及び財務管理に関する法律に従い、各州の会計検査院長による監査が義務付けられている。

公会計基準設定の在り方（カナダ）

4. 基準設定主体の基礎情報

連邦政府は、PSAB が作成する会計基準（P S Aハンドブック）を基に財務審議会事務局が「財務審議会会計基準（TBAS）」を作成し、適用している。州政府等も PSAB の作成する会計基準（同上）を適用している。

なお、IFRS 移行後は、政府及び政府系非営利組織については、P S Aハンドブックを適用するが、政府系企業（GBEs）については IFRS を適用し、その他の政府支配については、P S Aハンドブック又は IFRS を適用することとしている。

基準設定に当たり、会計基準監視評議会（AcSOC: Accounting Standards Oversight Council）は、PSAB の上位機関として監督を行うとともに、当初のアジェンダ作成やプロジェクト計画を事前承認し、PSAB の事業計画や戦略目的の達成状況を事後評価している。

(1) 設立の経緯及び歴史的変遷

PSAB は、CICA の内部機関であるため、民間機関であり、連邦政府及び州・地方政府等カナダ公的部門全体に適用される会計基準（P S Aハンドブック）の設定主体である。1981 年の設立以降、当該会計基準が各政府に浸透し、現在では GAAP として法制化されている。

一方、財務審議会（T B: Treasury Board）は、1867 年カナダ初代首相のマクドナルドにより設立された審議会である¹³。連邦政府の財務管理全般に関し、内閣をサポートするものである。T B は、第二次世界大戦前は、政府会計の中央集権化、統一化を推し進めた。1960 年代まで、T B は財務省の内部組織であった。1966 年、T B 及び T B S（T B 事務局）が財務省から分離され、財務大臣から独立し、内閣の直轄（内閣委員会）となった。以後、T B、T B S は、1980 年代から 90 年代に

¹³ T B は、国王枢密院の閣内委員会（Cabinet committee）であり、財務大臣他、枢密院メンバー等から構成される（連邦財務管理法第 5 条第 1 項及び第 2 項）。本段落の記述は、以下ウェブサイトを参考としている（最終閲覧日:2013 年 5 月 7 日）。<http://www.tbs-sct.gc.ca/tbs-sct/abu-ans/tb-ct/abu-ans-eng.asp>

かけて、政府財政赤字に対応すべく、ニュー・パブリック・マネジメントを推進する役割を果たした。

特に、T B S には、監察総監室 (Office of the Comptroller General) が置かれ、連邦政府の財務管理及び内部監査活動を行っている。また、財務管理及び分析セクター (FMAS: Financial Management and Analysis Sector)¹⁴においては、財務報告に関し、主に以下の業務を管轄している¹⁵。

- ・決算書及び財務諸表の準備及び管理
- ・公的部門の年金及び各局の財務諸表及びその報告への支援¹⁶
- ・連邦政府の財務結果の分析及び報告機能の提供

(2) 役割と権限

連邦政府、州政府共に基準の設定主体は PSAB である (ただし、連邦政府に関しては、T B S も財務審議会会計基準 (TBAS: Treasury Board Accounting Standard) を通じて、一定の権限を有している。)。PSAB は、CICA の一機関であるため、基準設定主体は民間機関である。また、州政府等も同様に PSAB の設定した基準を原則的に採用している。

IFRS 移行後 (2012 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度以降)、PSAB は、各政府機関の会計基準の適用について以下のように示している¹⁷。

図表Ⅶ－２ カナダ公的部門の会計基準

組織形態 (※ 1)	採用する会計基準
政府 (連邦、州等)	P S A Handbook
政府系企業 (GBEs)	IFRS
政府支配非営利組織 (NPOs)	既存の CICA Handbook の 4400 番台の規定を組み込んだ P S A Handbook (※ 2)
その他の政府支配組織 (OGO s)	P S A Handbook 又は IFRS

(※ 1) 従来の政府支配営利組織 (GBT0s) は、政府支配非営利組織 (NPOs) 又はその

¹⁴ FMAS は、T B S 内に置かれ、管理総監を補佐する機関で、政府全体の財務管理、財務監督及び財務報告に対して一定の基準を設定し、これを強化することを目的とした部署である。

¹⁵ T B S の以下のウェブサイトを参考とした (最終閲覧日: 2013 年 5 月 7 日)。

<http://www.tbs-sct.gc.ca/ocg-bcg/abu-ans/structure-eng.asp#fm-gf>

¹⁶ 完全発生主義会計導入支援の際には、TBAS や財務情報戦略会計マニュアルを作成した。

¹⁷ 以下のウェブサイト及びAcSB(2011)による。

[http://www.cica.ca/focus-on-practice-areas/small-and-medium-practices-\(smp\)/implementing-the-accounting-standards/item69429.pdf](http://www.cica.ca/focus-on-practice-areas/small-and-medium-practices-(smp)/implementing-the-accounting-standards/item69429.pdf) (最終閲覧日: 2013 年 5 月 7 日)

<http://www.frascanada.ca/standards-for-not-for-profit-organizations/resources/basis-for-conclusions/item48254.pdf> (最終閲覧日: 2013 年 5 月 7 日)

他の政府支配組織（OGOs）に区分されている。

- （※２）CICA ハンドブックは民間企業向けのカナダの会計基準である。4400 番台の規定は非営利組織の会計基準を示すものである。政府組織を政府支配非営利組織及びその他の政府支配組織に分けたこと等に伴い、政府支配非営利組織の会計基準をP S Aハンドブックに盛り込むために、従来の CICA ハンドブックの4400 番台の規定をP S Aハンドブックに組み込んだものである。

基準設定主体はPSAB であるが、ガイダンス（指針）についてはPSAB 及びT B S が作成している。また、推奨実務書（SORP: Statement of Recommended Practice）はPSAB が公表するが、強制力はなく、GAAP ではない¹⁸。

PSAB は、連邦政府、州・地方政府に会計基準（P S Aハンドブック）を強制する権限を有していない。現状各政府の財務管理法等で、P S Aハンドブックを会計基準として指定することで法的強制力が生じる。

（３）活動監視

2000 年に企業会計基準設定の監視機関として、CICA により、AcSOC が設立された。当初 AcSOC は、企業会計基準設立主体である会計基準審議会（AcSB: Accounting Standards Board）のみ監視していたが、2003 年にPSAB も監視することとなった。AcSOC は、PSAB のアジェンダの優先順位やプロジェクト計画を事前承認し、事業計画や戦略目的の達成状況を事後評価している。

PSAB は、AcSOC に、その活動状況を定期的に報告しなければならない。これはデュー・プロセスを遵守していることと、AcSOC の助言等を反映した事業計画及び戦略目標となっていることを説明するためである¹⁹。そのため、事業計画や戦略目標はPSAB の承認後、AcSOC に提出される。

５．資金調達

PSAB はCICA の一審議会であるため、資金はCICA の予算で賄われる。年間予算は約 1.8 百万カナダドル（約 161 百万円）で、これらは主に会員からの会費収入により賄われる²⁰。

¹⁸ PSAB よりヒアリング

¹⁹ PSAB よりヒアリング

²⁰ AcSOC (2012)

6. 人員構成

(1) PSAB ボードの構成

PSAB は、投票メンバー10 人（うち議長 1 人）と投票権を持たないメンバー 2 人から構成される。投票メンバーは、AcSOC 指名委員会の推薦²¹に基づき、AcSOC が任命している。投票メンバーは全員非常勤であり、議長のみが有給である。任期は3 年で再任可能である。ボードメンバーの構成は以下のとおりである（2012 年 9 月現在）²²。公務員委員 9 人、民間専門家 3 人（図表Ⅶ - 3 ※印）から構成される。

なお、予算総額の制限以外、CICA からの権限行使等の制約は存在せず、独立性が保たれているとのことである²³。

図表Ⅶ - 3 PSAB ボードメンバー構成

出身団体（主な職歴）	資格（注）
投票メンバー：10 人（非常勤）	
議長、連邦政府職員（元 監察総監等）	F C A
州会計検査院職員（元 会計事務所ディレクター等）	C A
連邦会計検査院長（元 州会計検査院職員等）	F C A
州会計検査院副検査官	C A
※民間会計事務所（公的部門監査担当）	C A
州財務副大臣補	CMA
連邦監察総監（元 連邦会計検査院職員）	C A
州関連機関財務責任者	C A
地方政府財務責任者	C A
州財務副大臣	C A
※非投票メンバー（CICA 職員 ²⁴ ）：2 人	
計	12 人

（注）カナダでは、勅許会計士（C A）、公認一般会計士（C G A）及び公認管理会計士（CMA）の三つの会計士資格があり、それぞれが独自の教育、試験、実務経験を持っている。三つの資格のうち、一般的にはC Aが最上位とされる。C G Aは各州が認定。なお、F C AはC Aの特別な上位資格である。

²¹ メンバーは出身母体の意見を反映するのではなく、各人の専門性を基に指名される。

²² PSAB（2012）

²³ PSAB よりヒアリング

²⁴ うち、1 人は CICA の基準担当副会長であり、PSAB に加えて、AcSB（民間会計基準）、AASB（監査基準）の三つの基準設定主体の非投票メンバーを務めている。PSAB からのヒアリング及び PSAB ウェブサイトによる。

(2) タスクフォースの構成

PSAB では、基準及び指針等を作成するため、事業計画に基づいてタスクフォースを設置している。通常 PSAB の議長が事務局長を務め、タスクフォース委員については、メンバーやスタッフの意見を聞いて任命している²⁵。

調査時点（2012 年 9 月現在）において、資産除去債務、資産、概念フレームワーク、金融商品、非営利組織（AcSOC との共同）、関連当事者取引及び収益の七つについてタスクフォースが設置されている。

(3) 事務局スタッフの構成

7 人（事務局長 1 人、主任（テクニカルスタッフ） 5 人及び管理スタッフ 1 人）からなり、いずれも CICA 職員である。ウェブサイト広告を載せたり、人材会社を使ったりすることもある。政府関連の人脈を基に採用候補者を募ることもある。会計の技術的知識も必要であるが、論点の分析能力と文章作成能力を重視している。スタッフの給与は平均 120 千カナダドル（約 9.3 百万円）で、業績連動ボーナスがある²⁶。

7. 基準設定方法

(1) 基準設定テーマの選定方法²⁷

アジェンダの選定や優先順位付けについては AcSOC の了解を得る必要がある。また、アジェンダの最終決定にはボードの決議（3 分の 2 以上の賛成）が必要とされる。

(2) 基準設定のデュー・プロセス²⁸

PSAB では、以下のプロセスに従い、基準が設定される。

- ① 作業部会による基礎調査
- ② 事業計画の承認
- ③ タスクフォースの組成
- ④ 原則記述書（Statement of Principles）を作成する。代替処理を列挙し、どの選択肢を選択したのか理由を記載

²⁵ PSAB よりヒアリング

²⁶ PSAB よりヒアリング

²⁷ AcSOC (2012)

²⁸ 下記 PSAB ウェブサイトによる（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）。

<http://www.frascanada.ca/public-sector-accounting-board/what-we-do/due-process/index.aspx>

- ⑤ 公開草案の作成と公表（公開期間は 60 日間。緊急を要する場合で PSAB が承認すれば短縮可能）
- ⑥ 会計基準書の確定

公開草案、会計基準書ともに書面投票による 3 分の 2 以上の賛成が必要とされる。各メンバーの出身母体の影響を排除するため、投票は無記名である。また、同様の趣旨から、議事概要は公開されるが、発言者が特定された詳細な議事録は公表していない。

8. 基準設定主体と政府機関等との関係

(1) 独立性担保方法

PSAB の運営規約 (Terms of reference) や運営手続きについては、CICA ではなく AcSOC が承認することで、予算的には CICA に依存するものの、独立性が担保されている²⁹。PSAB には基準設定主体としての法的な位置付けはなされていない。

(2) 基準の法的位置付け

PSAB は民間団体であり、連邦及び州政府に対し自己の作成した会計基準を受け入れることを法的に要求する権限はない。このため、各政府は、法的には連邦及び各州の財務管理法 (F A A: Financial Administration Act) により、当該会計基準を受け入れる旨規定し、これを根拠に適用している³⁰。

具体的には、連邦政府は、PSAB の作成する P S A ハンドブックを GAAP として規定している（条文中で P S A ハンドブックを直接規定）。加えて、財務審議会事務局 (T B S: Treasury Board Secretariat) も、連邦政府の会計基準となる「財務審議会会計基準 (TBAS: Treasury Board Accounting Standard)」を設定している³¹。なお、PSAB は会計基準の解説として指針 (ガイダンス) を公表することがあるが、これも GAAP に含まれるとしている³²。

州政府等は、各州財務管理法により、当該 GAAP を受け入れる根拠としている。

²⁹ PSAB よりヒアリング

³⁰ 当初ブリティッシュ・コロンビア州のみが、当該 GAAP を直接適用する旨を条文（財務管理法）に設けていた。現在ではほとんどの政府が同様の規定を導入している。ブリティッシュ・コロンビア州では、2001 年「予算の透明化及び会計の改正に関する法律」に基づき、2004 年 4 月から当該 GAAP を採用している。そして、「予算の透明化及びアカウンタビリティに関する法律」において、財務審議会の権限の項において会計基準の準拠に関する事項が記載され、法制度化された。

³¹ このため、連邦政府においては PSAB の基準をそのまま適用するのではなく、T B S により変更等をする余地が存在する。このため、T B S にも一定の GAAP を設定する機能を有していると言える。

³² ガイダンス以外に、推奨実務書 (Statements of Recommended Practice, SORPs) を公表することもあるが、イギリスとは異なり、カナダでは強制力を有さない。GAAP には含まれない。

3 準州（Territory：一定の自治権があるが、管理は連邦政府にゆだねられ、連邦会計検査院の監査対象）も同様に各準州で財務管理法を制定し、P S Aハンドブックを強制している。州政府の管轄下にある地方政府も、州政府の法令や指示により、P S Aハンドブックが強制される。

(3) 企業会計基準設定主体との関係

PSAB は、AcSB を考慮するが、それに拘束されることはない。公会計と企業会計双方に関係する分野では、非営利組織の会計のように共同プロジェクトを組織している。なお、政府系企業は、企業会計基準を適用している。

(4) その他政府機関等との関係

ボードのメンバーの中に会計検査院や州政府出身者を含めている点、タスクフォースにも様々な利害関係者が参加している点及びデュー・プロセスとして、草案に対するコメントの機会を確保している点等から、他の政府機関との関係を確保しているとのことである³³。

9. 基準設定主体の必要性

(1) 設立当時の社会環境等

カナダでは 1970 年代から財政赤字が拡大しており、債務の正確な把握も問題とされていた。この中で、連邦政府の財務報告に関する最初の大きな変化のきっかけとなったのは、二つの王立委員会、「政府組織に関するグラスコ委員会（Glassco Commission on Government Organization）」（1962 年設置）及び「財務管理及び会計責任に関するランバート委員会（Lambert Commission on Financial Management and Accountability）」（1979 年設置）の調査報告であるとされる。

その後、これらの議論を受けて、1980 年の CICA による「政府の財務報告（Financial Reporting by Governments）」³⁴が公表され、今日の改革の端緒となったとされる。そして、連邦政府内部で会計基準を作成するのではなく、独立の第三者機関としての設定主体の設立を連邦政府に働きかけ、これまでの民間組織への会計基準の設定の経験を基に、CICA は 1981 年に PSAB を設立した³⁵。

当時の議論としては、このような改革について財務諸表作成者（従来どおりの現金主義又は修正発生主義支持者を除く。）や監査人が主要な支持者であったとされる。また、王立委員会での議論もその推進の背景となっている。

³³ PSAB よりヒアリング

³⁴ 当該報告書には、学者も関与していた。

³⁵ 設立時には CICA が積極的に関与したが、現在は、PSAB の独立性を尊重している（金銭面での関与（予算措置）と非投票メンバーの参加以外の関与は行っていない）。

(2) 現状認識と今後の方向性

PSAB はこれまで、基準の明確化、ニュースリリース、結論の背景となる基礎の公表等様々な方策を実施し、利害関係者の理解を深めることに努力をしてきた。また、原則記述書と公開草案も論点の提示方法を整合的なものとしてきた³⁶。

PSAB の戦略計画（2010 年－2013 年）によれば、公会計基準の適用範囲を、政府支配非営利組織、教育委員会³⁷、ファースト・ネーション（原住民コミュニティ）に拡張すべく関係規定の整備・調整を行っている。

10. 基準設定主体の国際戦略（IPSASB、他国基準設定主体との連携）

CICA から IPSASB 委員を出すだけでなく、カナダ連邦政府が IPSASB に資金を拠出している³⁸。他国の設定主体からの直接の影響はないが、基準の設定過程で他国の基準設定主体の調査結果や基準を検討している。

IFRS は、民間セクターの基準であるので、PSAB では基準設定過程で検討するのみである。

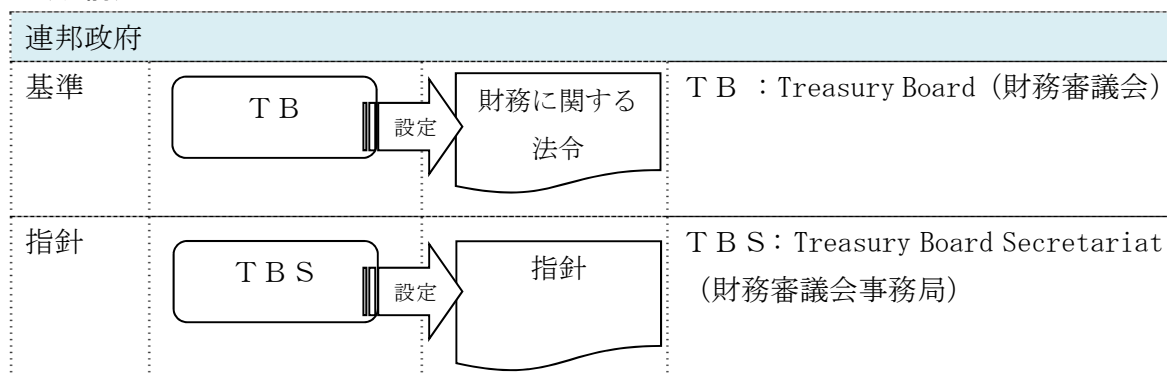
³⁶ PSAB よりヒアリング

³⁷ School Board の訳である。州法に定められた補助金により運営されており、教育政策・学校運営を行っている。現状は各州の規制により財務諸表を作成している。

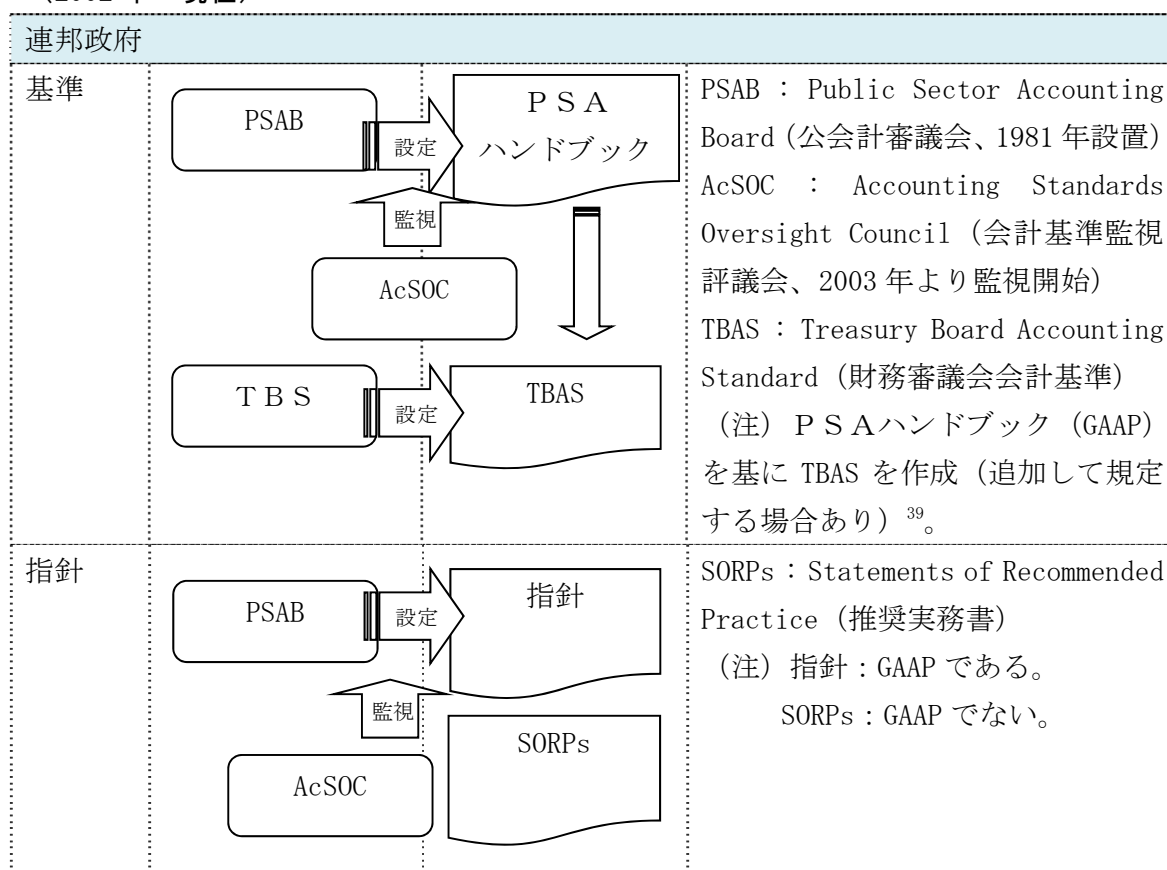
³⁸ PSAB よりヒアリング

図表Ⅶ - 4 公会計基準設定経緯 概観

(以前)



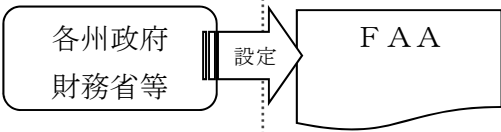
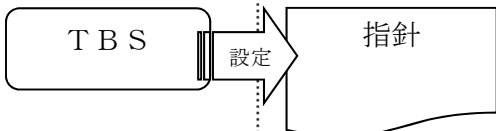
(2002 年～現在)



³⁹ TBAS のウェブサイトによれば、P S Aハンドブックは公式の参照文書であるが、TBAS の修正又は解釈を通じて強制力が付与されている。

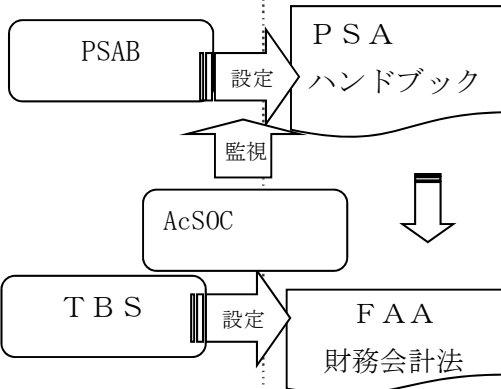
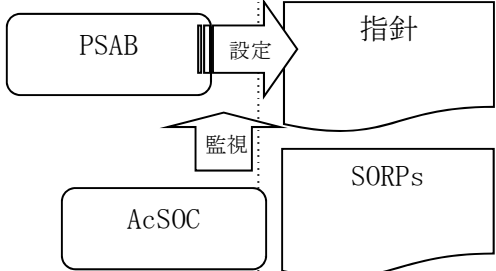
<http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?id=12182§ion=text#sec1.3> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)

(以前)

州・地方政府、準州政府		
基準		F A A: Financial Administration Act (財務管理法)
指針		T B 及び T B S とともに各州政府に置かれている。



(現在)

州・地方政府、準州政府		
基準		(注) 各州政府等が P S A ハンドブックを採用するかは州法で定める。地方政府は、州政府の指示 (法令) により適用している。準州政府については、各財務管理法により P S A ハンドブックを採用している。
指針		(注) 指針: GAAP である。 S O R P s: GAAP でない。

図表Ⅶ - 5 公会計基準設定主体及び関係諸団体の概要

① 会計基準監視評議会 (AcSOC: Accounting Standards Oversight Council)

No	項目	内容
1	役割	PSAB の監視を行う。当初のアジェンダ作成やプロジェクト計画を事前承認し、事業計画や戦略目的の達成状況を事後評価する。
2	機関の特徴	組織形態：非営利団体（CICA の一審議会） 資金調達：CICA の予算下にある。
3	人員構成	投票会員：23 人（議長、副議長の 2 人を含む。） オブザーバー：1 人 非投票会員：6 人 スタッフ：1 人 ※メンバーは会計士以外に、銀行出身、投資家、法律家及び公務員出身等様々な分野の出身者から構成されている。
4	その他	AcSOC 指名委員会は PSAB のメンバーを推薦・任命し、AcSOC 業績評価委員会が PSAB の活動を評価している。

② 公会計審議会 (PSAB: Public Sector Accounting Board)

No	項目	内容
1	役割	連邦政府、州・地方政府及びその他公的部門会計基準の設定主体
2	機関の特徴	組織形態：非営利団体（CICA の一審議会） 資金調達：CICA の予算下にある。
3	人員構成	投票メンバー（非常勤）：10 人（議長 1 人含む全員を AcSOC が任命） 非投票メンバー（常勤）：2 人 スタッフ：7 人（事務局長 1 人、テクニカルスタッフ 5 人及び管理スタッフ 1 人） ※メンバーは連邦政府次官、会計検査院長、連邦議会監査委員、地方政府財務責任者、勅許会計士及び学者により構成されている。非投票メンバーは CICA 職員である。議長・非投票メンバーのみ有給である。
4	その他	審議会の下にタスクフォースを設定している。現在のタスクフォースは、資産、概念フレームワーク、金融商品、AcSB/PSAB 共同非営利及び関連当事者取引である。

③ 財務審議会事務局（T B S：Treasury Board Secretariat）

No	項目	内容
1	役割	連邦政府の活動を監視し、会計検査機能について責任を持つ機関である。PSAB が作成する基準を基に作成される T B 会計基準は、財務管理法を根拠に、各省庁の会計報告に適用される。
2	機関の特徴	組織形態：政府機関（連邦政府財務審議会の 1 組織） 資金調達：連邦政府の予算
3	人員構成	支所及び各セクターから成り立っている行政組織である。
4	その他	1966 年に財務省から T B 及びその事務局が分離され、財務大臣の権限から独立した存在になっている。

VIII オーストラリア

公的部門と公会計基準の概況（オーストラリア）

1. 調査対象国の選定理由¹

オーストラリアは、公的機関も民間企業と同じ会計基準を適用すべきという「セクター・ニュートラル」の考え方の下、他国に先駆けて IFRS を公会計に導入した。単一の会計基準設定主体が国内全ての部門（企業会計・公会計・非営利）の会計基準設定を行っている点に特徴がある。

近年、会計基準設定と監視の枠組みを変更したため、その趣旨や経緯について調査する意義もあると考え、調査対象国として選定した。

2. 公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

連邦憲法に連邦政府（Commonwealth）の権限を列挙し、「連邦成立前から有していた植民地政府の権限の全ては州政府が受け継ぐ」（連邦憲法第 107 条）としており、州政府の権限が強い²。ただし、徴税権については連邦政府が大きな権限を有している。

立憲君主制（元首はオーストラリア女王）・連邦制である。

六つの州政府（State）、二つの準州政府（Territory）及び多くの地方政府（Local Council）が存在する。州政府が地方政府の配置分合を決定している。

州の政治体制としては、二院制の州議会が存在し、首相と大臣で州の内閣を構成している。近年は、社会の変化に応じ、住民の期待と要求が高まり、財源・人材・技術など、より良いガバナンスの構築に苦心している。

(2) 財政制度

連邦政府が個人・法人所得税の徴税権を有し、州（賃金税など）や地方政府（資産税など）に比べ大きな資金調達力を有している。

連邦政府から州政府・地方政府に交付金が交付されており、州政府にとって主要な財源となっている。以下のデータは、オーストラリア統計局の政府財政統計に基づく、連邦、州・地方政府の財政規模を表すものである。

¹ 2012 年 9 月 3 日、4 日にオーストラリアで現地調査を行い、以下の機関・役職者に対しインタビューを実施した。

- オーストラリア会計基準審議会（AASB）：議長兼 C E O（Chairman and C E O）、主任研究員（Technical Director）他
- オーストラリア会計士協会（C P A Australia）：主任政策顧問（財務報告等）（Senior Policy Advisor）他
- ビクトリア州財務金融省（Department of Treasury and Finance）：予算・財務管理課会計政策担当係長（Manager）

² 財団法人自治体国際化協会（2008）

公的部門総歳入 5,120 億豪ドル：連邦 3,214 億豪ドル（52%）、州 2,516 億豪ドル（41%）、地方 350 億豪ドル（6%）に対し、公的部門総歳出 5,514 億豪ドル：連邦 3,659 億豪ドル（56%）、州 2,530 億豪ドル（39%）及び地方 307 億豪ドル（4%）³である。また、州政府の歳入のうち 34%（858 億豪ドル）が、連邦からの財政移転である。また、地方政府の歳入のうち 10%（33 億豪ドル）が州政府からの財政移転である。

3. 公会計基準の状況

(1) 基準設定状況

政府機関たるオーストラリア会計基準審議会（AASB: Australian Accounting Standards Board）が基準を設定している。

なお、基準草稿は AASB メンバーで構成される小委員会にて作成される。指針等については、AASB（解釈指針を発行、これは AASB 基準第 1048 号「会計基準の解釈」により、会計基準と同等の強制力を有する）、連邦政府の財務・規制緩和省（各種指針を発行）及び州政府（州・地方政府の財務報告に関する指針を発行）が作成している。

なお、現在は全ての政府において発生主義に基づく会計基準が適用されており、現金主義に基づく会計基準は使用されていない。統計基準（G F S: Government Financial Statistics）と AASB の会計基準については、現在調和化（ハーモニゼーション）が進行中である（AASB 基準第 1049 号「政府全体及び一般政府部門における財務報告」）。

【参考】セクター・ニュートラル（トランザクション・ニュートラル）について
オーストラリア、ニュージーランドにおいて特徴的な会計基準設定の考え方として、「セクター・ニュートラル」がある。

これは、民間部門・公的部門を問わず、全ての主体に対して、類似した取引又は事象（like transactions and events）については、類似した会計処理（to be accounted for in a like manner）を適用すべきという考え方⁴である。

AASB では、一般に流布している「セクター・ニュートラル」という表現が厳密ではないとして、「トランザクション・ニュートラル」という表現に改めた（2006 年 2 月 AASB ボード議事録より）。トランザクション・ニュートラルという用語により、取

³ Australian Bureau of Statistics (2012) より。多政府管轄団体 Multi-jurisdictional は含まない。公的部門総歳入・総歳出は、各政府間での移転収支を相殺消去しているため、各政府の総計とは合致しない。なお、カッコ内の比率は歳入歳出の単純合計に占める各政府の割合を表している。

⁴ AASB Policies and Processes 第 39 項より。ただし、この考え方は、会計上の概念と整合し、財務諸表利用者のニーズを満たしている限りにおいて適用される（同第 40 項）。なお、IFRS からの修正方法については、一定のルールに従って行っている（AASB and FRSB (NZ) (2009)）。

引又は事象ごとに適用する考え方であることを明確にしている。

(2) 適用状況

発生主義導入までの状況

1991 年までは連邦政府及び州・地方政府とも、基金会計をベースとした現金主義又は修正発生主義を適用していた。例えば、連邦政府においては、連邦政府憲法において税の徴収や連邦政府の借入れ、州政府等への補助等の連邦政府の権利義務を規定し、1901 年会計検査法において、財務大臣による毎月の現金収支の報告と、毎年の連邦政府の三つの基金（統合歳入基金（いわゆる一般会計）、貸付基金（いわゆる投融資的会計）、信託基金）の現金収支の報告並びに各省庁及び政府機関による毎年の財務報告の作成を規定し、詳細については、財務大臣が作成する指針に従って作成していた⁵。

1991 年以降、連邦政府は漸進的に発生主義を導入、個別省庁の財務諸表（オーストラリア会計基準（AAS）第 29 号）については 1995 年度（1992 年から 3 年間のパイロットプロジェクト実施）に、政府全体財務諸表（AAS 第 31 号）については 1999 年度に発生主義へ移行した（1996 年から 3 年間のパイロットプロジェクト実施）⁶。

州政府においては、全州において AAS 第 29 号による省庁別財務諸表が 1996-97 年度までに、北部準州⁷を除く全州において AAS 第 31 号による政府全体財務諸表が 1997-98 年度までに導入されている⁸。

地方政府においては、AAS 第 27 号が 1991 年に公表され、5 年の移行期間中に、資産評価（特にインフラ資産について新たに資産登録し、当初測定額を決定する必要があった。）が行われた。

IFRS 移行（2006 年）当時の状況

2006 年の IFRS 移行においては、AASB 第 1047 号（IFRS と同等の基準の適用における影響に関する開示）、AASB 第 1 号（IFRS 第 1 号「初度適用」と同等の基準）に

⁵ 建設省建設政策研究センター（1998）より。なお、連邦政府の公的法人（Statutory Authority）、一部の州の公債発行事業（水道等）については当時から完全発生主義を適用していた。

⁶ AAS 第 29 号は全政府省庁に対し、1995-96 年度からの適用を求めている。また、AAS 第 31 号も同様に 1998-99 年度から適用しなければならないとしていた。

⁷ 北部準州は 2008 年 6 月期から AAS 第 31 号（2008 年当時は AASB 基準第 1049 号に改訂された）に準拠した政府全体報告を行った。2007 年 6 月期まで、準州会計検査院は、政府全体報告が AAS 第 31 号に準拠していないことから不適正意見を出していた。

⁸ 関連する財務管理法は各州政府で規定している。最も発生主義導入の早かったのがニューサウスウェールズ州であり、個別・連結とも、1990-91 年度に導入している（建設省建設政策研究センター（1998）より）。

よってサポートされた⁹。

また、AASB 第 27 号、第 29 号及び第 31 号は、IFRS 移行を契機に改訂され、現在は AASB 第 1049 号「政府全体の財務報告」や AASB 第 1050 号「省庁別財務諸表」等において公的部門特有の事項が規定されている。

現在の適用状況

AASB が、政府全体財務諸表を作成する連邦、州・地方政府及び一般政府セクター（GGS: General Government Sector）に適用される会計基準を設定している¹⁰。

なお、連邦政府財務諸表の注記において報告主体は、①（オーストラリア政府が支配している）政府省庁、②立法機関、③法で規定された機関（prescribed agencies）、④連邦当局、⑤連邦持分有限会社及び⑥連邦政府が支配している連邦保証有限会社¹¹から構成されるとしている。

その他の全ての公的機関も、AASB の基準・指針に従うことが、関連する法令において定められている。

連邦政府、州・準州政府及び地方政府が、各政府単位で政府全体財務諸表（Whole of Government Accounts）を作成している（連邦、州及び地方の合算は行っていない）。

財務諸表等の作成・提出に関する手続

連邦政府財務諸表は連邦財務大臣が作成し、連邦会計検査院に提出される。連邦会計検査院は監査終了後、財務諸表・監査報告書の写しを連邦議会両院に提出する¹²。財務諸表は、会計年度（7月～6月）終了後可能な限り速やかに提出しなければならない。期末日後5か月以内に連邦会計検査院に提出できない場合、連邦財務大臣は連邦議会でその理由を説明する必要がある¹³。予算書（FBO: Financial Budget Outcome: 統計基準に基づくもの）は9月、連結財務諸表（CFS: Consolidated Financial Statements AASB 第31号「政府による財務報告」に基づくもの）は11月に提出されている。

州政府について、ビクトリア州を例にとれば、会計年度（7月～6月）終了後、同年9月20日までに、州財務金融大臣から州会計検査院に財務諸表が提出され、州財務金融大臣から州議会に対して、10月15日までに監査済み財務諸表が提出さ

⁹ AASB 現地入手資料と担当者へのヒアリングより。

¹⁰ AASB Policies and Processes 第20項 (b)

¹¹ 2011年6月期オーストラリア連邦連結財務諸表注記 1.25

¹² ①1997年財務管理及び責任法第55条(1) ②同法第56条(1) ③同法同条(4)

¹³ 1997年財政管理及び責任法第55条(3)

れる¹⁴。ビクトリア州管轄下の地方政府では、期末日（6月末）後3か月以内（又は地方政府担当大臣が延長を認めた場合はその期限まで）に財務諸表を州地方政府担当大臣に提出することになっている¹⁵。

(3) 監査の状況

財務諸表に対しては、連邦及び全ての州において監査が義務付けられているが、統計基準（G F S）に基づく報告に対しては、州によって異なる。なお、ビクトリア州では、統計報告にも監査が適用されている。

連邦政府に対しては、連邦会計検査院が、州に対しては、州会計検査院が、地方政府に対しては、州会計検査院又は民間会計事務所が、それぞれ監査を行う¹⁶。

オーストラリアには三つの会計士団体、ICAA（オーストラリア勅許会計士協会）、C P A Australia（オーストラリア会計士協会）、I P A（オーストラリア公共会計士協会）があり、全体で37,000～38,000人が登録している。オーストラリア外の会員数が伸びているため、国内で公会計に従事する会計士の割合が減少している（全会員の15%～20%が公会計に従事）。中央政府や地方の監査（会計検査院等）においては、民間の会計士に一部外注されている。

公会計基準設定の在り方（オーストラリア）

4. 基準設定主体の基礎情報

オーストラリア会計基準審議会（AASB: Australian Accounting Standards Board）はオーストラリアにおける会計基準を設定する唯一の団体である。その運営状況については、財務報告評議会（F R C: Financial Reporting Council）が監視している。

特徴的であるのは、「セクター・ニュートラル（正確にはトランザクション・ニュートラル）」の考え方である。IFRSをベースにオーストラリア特有の条項を追加した、オーストラリア会計基準（AASB 基準）を企業会計・公会計共に適用している。ただし、公的部門特有の領域については、独自規定を設けている。

公会計特有の領域を検討する際は、IPSASを参考としている。また、基準を補足するガイドライン等は、連邦政府及び州政府が作成・指導している。

(1) 設立の経緯と歴史的変遷

公的機関の債務問題や会計スキャンダルに対応するため、ASCPA（現C P A

¹⁴ ①ビクトリア州1994年財務管理法第24条(3)、②同法第27D条(3)

¹⁵ ビクトリア州1989年地方政府法第131条(6)

¹⁶ 例) 州政府の監査については、ビクトリア州1994年監査法第8条(1)を、(州政府の管轄下にある) 地方政府の監査については、ビクトリア州1989年地方政府法第3条を参照。

Australia) と ICAA により、AARF¹⁷下の審議会 (Board) として、公的部門会計基準審議会 (PSASB:Public Sector Accounting Standards Board) が設置された (1983 年)。

AASB の設定する企業会計基準と PSASB の設定する公会計基準は重複が多く非効率とされたため、連邦法務大臣を中心に連邦政府、州政府等及び会計士団体等が参加して、両者の統合を検討するワーキンググループが組成された (1992 年)。1993 年当時のコメントでは統合に前向きであったが、統合後の組織の財源問題、設定する会計基準の適用の問題等の議論が進まず、統合は実現しなかった。

その後、1997 年大蔵省¹⁸は会社法経済改革プログラム¹⁹の一環として、国際会計基準との調和を図ることを目的として AASB と PSASB を統合し、オーストラリア会計基準委員会を創設することを提案した²⁰。

当該提案を受けて、オーストラリア証券投資委員会法が改正されたことにより、2000 年 AASB が改組され、PSASB は AASB に吸収された²¹。この結果、オーストラリアにおける全ての会計基準設定を AASB が担当することとなった (図表Ⅷ - 5 オーストラリアにおける会計基準設定主体の変遷を参照)。

(2) 役割と権限

F R C、AASB とも、オーストラリア証券投資法第 12 章に定める連邦政府機関 (独立法定機関) である²²。AASB の主務大臣は年金及び会社法担当大臣である。

基準、指針は全て AASB が作成する (なお、草稿は AASB メンバーで構成される小委員会にて作成される。)。

指針等については、AASB (解釈指針を発行。AASB 第 1048 号第 11 項により、基準と同様の扱いを受ける。)、連邦政府の財務・規制緩和省 (各種指針を発行)、州政府財務省 (州、地方政府の財務報告に関する指針を発行) がそれぞれ行う。

企業会計と公会計で AASB の基準設定権限に関する規定が異なる。

¹⁷ AARF: Australian Accounting Research Foundation (オーストラリア会計調査財団)。ASCPA と ICAA により設立された財団で、会計基準・財務報告等に関する調査、助言等を行う。

¹⁸ 連邦政府には、the Treasury (財政政策等大局的な職務を遂行) と the Finance and Deregulation Ministry (各種指令の発出等、行政機能遂行が中心) の両者が存在するため、前者を大蔵省、後者を財務省と訳出している。

¹⁹ Commonwealth of Australia (1997)

²⁰ 建設省建設政策研究センター (1998)

²¹ 以前から、AASB と PSASB は、共通のテクニカルスタッフ・事務局 (AARF のスタッフ) により運営されていたため、運営面で特に混乱はなかったとのこと (AASB よりヒアリング)。

²² 2000 年の改組が行われるまで、AASB は従前の組織 (ASRB) の性質 (=関係閣僚評議会が設置した組織) を引き継いでいた。関係閣僚評議会は、公式合意により設けられたものであり、連邦と州の会社法と証券業の規制について行政上の責任を有する大臣により構成されていた。

連邦政府・州政府は、財務大臣指令等により個別に AASB 基準の採用を決定している²³。したがって、AASB 基準が自動的に連邦、州政府等公会計基準となるわけではない。

会社法が適用される主体に対しては、会社法第 334 条 (1)において、「AASB が立法的文書として会計基準を設定することができる」とし、AASB が基準設定権限を有する旨規定している。オーストラリア証券投資委員会法第 227 条 (1) (b)においても、AASB の機能の一つとして会社法第 334 条における会計基準設定を挙げている。

(3) 活動監視

F R C が AASB を監視している。F R C の主な権限は、①AASB メンバー（議長を除く。）の任命、②AASB のプロジェクト優先順位、事業計画、予算、資金調達及びスタッフについての取決めの承認・監視及び③AASB の広範な戦略的方向性の決定である。ただし、F R C は特定の基準設定を AASB に指示したり、AASB 基準を否認したりすることはできない²⁴。

5. 資金調達

連邦、州・準州が主な資金提供団体である。その他、証券取引所や士業団体からも資金拠出を受けている。資金拠出はいずれも強制的なものではなく、任意契約でなされている。以下の内訳は、AASB (2012b) の包括利益計算書による。なお、備考欄は AASB 担当者からのヒアリングによる。

図表Ⅷ - 1 AASB の資金調達 内訳 (単位：千豪ドル)

資金拠出団体	金額	備考
連邦政府	3,846	増加傾向
州及び準州政府	500	増加傾向
証券取引所	100	
出版等	194	
その他	85	
合 計	4,725	

²³ 例えば、連邦政府について、財務報告に関する財務大臣指令第 8.2 項を参照。州政府においても同様の指令が出されている。

²⁴ 2001 年オーストラリア証券投資委員会法第 225 条 (5)、(6)

6. 人員構成

(1) F R C、AASB ボードの構成

F R C

F R Cメンバーは議長含め大蔵大臣（the Treasurer²⁵）が任命し、任期も大蔵大臣が定める。議長・副議長も大蔵大臣が決定する²⁶。F R Cメンバーは、利害関係者の指名した者から構成される。利害関係者の関心を反映するための組織であるため、メンバーの出身母体からの独立性確保は特に考慮されない。メンバーは、全員非常勤であり、会議出席の都度、大蔵大臣の定める報酬（755 豪ドル／日）を受領する²⁷。人員構成は以下のとおりである。公務員委員 8 人及び民間専門家委員 8 人（図表Ⅷ - 2 ※）、X R B 議長から構成される。

図表Ⅷ - 2 F R Cメンバー構成

構成（出資母体）	人数
※会社経営者（議長、副議長）	2 人
※職業会計士	3 人
連邦・州財務長官	2 人
証券規制者 ²⁸	4 人
AASB 議長	1 人
ニュージーランド会計基準設定主体 （X R B ²⁹ ）議長	1 人
※コンサルタント	1 人
※投資家	2 人
連邦政府監査基準委員会メンバー	1 人
合 計	17 人

²⁵ 連邦政府には、the Treasurer（財政政策等大局的な職務を遂行）と the Finance Minister（各種指令の発出等、行政機能遂行が中心）の両者がいるため、前者を大蔵大臣、後者を財務大臣と訳出している。

²⁶ オーストラリア証券投資委員会法第 235A 条（1）、（3）

²⁷ Australian F R C, “Guidelines for Payment of Fees for Attendance at Meetings of F R C Committees（FRC 委員会出席報酬に関するガイドライン）” より

²⁸ 証券規制者は、証券投資委員会副委員長、連邦財務省市場グループ長、証券取引所最高法務責任者、健全性規制当局メンバーの 4 人である。

²⁹ X R B: External Reporting Board（外部報告審議会）。ニュージーランドの会計基準設定主体である（基準設定権限を X R B の内部組織である NZASB: New Zealand Accounting Standards Board（ニュージーランド会計基準審議会）へ委譲している。）。

AASB

AASB ボードメンバーについては、個人の資質・経験を最優先しながら、議長は F R C メンバーから大蔵大臣が任命し、他のメンバーは F R C が F R C 指名委員会の推薦を考慮して任命する³⁰。任期は通常 3 年であり、2 期目については、F R C は他の募集を経ずに AASB メンバーの再任を承認できる。3 期目については、再度公募することが必要である。したがって、最長 3 期務めることができる。

議長を除き非常勤であり、メンバーの年間従事時間は 300 時間程度である（会議への出席時間と、前後の準備時間等を含む。）。なお、AASB 議長については、営利団体兼務を禁止されているが、それ以外のボードメンバーは認められる。会議は 1 回当たり 1 ～ 2 日間であり、年間 10 回程度開かれる。会議出席の都度、F R C の定める報酬（896 豪ドル/日）を受領する³¹。

AASB は政府機関であるが、C E O を兼務する議長のみが公務員であり、他は非公務員とし、柔軟な人員採用を行うことを可能にしている。人員構成は以下のとおりである。公務員委員 4 人、民間専門家委員（図表Ⅷ - 3 ※印）9 人、NZASB 議長の計 14 人から構成される。

図表Ⅷ - 3 AASB メンバー構成

構成（出身母体）	人数
議長	1 人
副議長（連邦会計検査院）	1 人
※副議長（職業会計士）	1 人
※職業会計士（B I G 4 から）	3 人
州政府関係者	2 人
※経済界	1 人
※コンサルタント	1 人
※投資家	1 人
※非営利団体	1 人
ニュージーランド会計基準設定主体 （NZASB）議長	1 人
※学者	1 人
合 計	14 人

³⁰ 任命権限について、オーストラリア証券投資委員会法第 236B 条（1）、（2）。また、任期については、5 年以内の期間を選任文書に定める（オーストラリア証券投資委員会法第 236B 条（5））。指名に当たっては、メンバーの専門領域や出身機関のバランスも考慮している。

³¹ F R C による AASB 選任関連文書（Appointments to the AASB）より。当該文書は F R C ウェブサイトにて公開されている。

(2) タスクフォースの構成（F R C）³²

現在F R Cは五つのタスクフォース（統合報告、複雑性対応、会社役員の教育、監査品質、公的部門の財務報告）を組織している。タスクフォースメンバーは、F R Cが任命する。F R Cのメンバー以外にもタスクフォースに加わることができる。

タスクフォースは平均3人から5人で構成される（最大7人）。メンバーの任期はプロジェクト期間に一致する。タスクフォースメンバーには、報酬は支払われない（F R Cメンバーとしての報酬以外の報酬はない。）。

(3) 委員会（Committee）の構成（AASB）

複雑かつ重要なプロジェクトについては、AASB メンバーによる小委員会を利用する。各小委員会の人員は平均4人であり、AASB メンバー（非常勤）のみで構成される。メンバーの任期はプロジェクト期間に一致する。委員会メンバーには報酬は支払われない（AASB メンバーとしての報酬以外の報酬はない）。

進行中のプロジェクト成果報告は、外部委員を含むアドバイザリーパネルにより評価される。

(4) 事務局スタッフの構成

F R C

大蔵省市場グループの公務員が事務局を担当している。

AASB

AASB ウェブサイト等を利用してスタッフを公募している。事務局は、テクニカルスタッフ（議長含む。）18人³³、管理スタッフ8人の計26人から構成される。テクニカルスタッフは公的機関、学者、民間企業等出身者から構成され、在職期間は各人により様々である（1年～25年）。スタッフは全員非公務員であり、原則として常勤である。

なお、テクニカルスタッフのうち1人がIASBへ、1人がUKASB（イギリス会計基準審議会）へ出向中である。

スタッフの給与については、外部機関（民間会計事務所、大学等）とのバランスを考慮し決定している。

³² Australian F R C（2012）

³³ 議長を含む15人が常勤で3人が非常勤である。

7. 基準設定方法

(1) 基準設定テーマの選定方法

F R Cが AASB のプロジェクト優先順位等を諮問している。なお、F R Cは AASB の広範な戦略的方向性を決定することができる³⁴。当該決定は過去に 2 回行われた。2005 年の「IFRS 適用に向けて（2002 年発令）」と、「統計基準と会計基準との調和について（2003 年発令）」である。

会計基準等の個別の検討対象（アジェンダ）の選定は AASB の議決により行う。

(2) 基準設定のデュー・プロセス

- ① 論点の識別（Identifying a technical issue）
- ② 議題への上程（Adding issue to the agenda）
- ③ 論点整理（D P s）、公開草案（E D s）、コメント招請（ITCs）等³⁵
- ④ 利害関係者からのヒアリング（ラウンドテーブル、フォーカスグループ、プロジェクト諮問パネル、解釈指針諮問パネル）
- ⑤ 基準・解釈指針³⁶の公表

8. 基準設定主体と政府機関等との関係

(1) 独立性担保方法

F R Cは AASB に特定の基準設定等を指示する権限を有しない（オーストラリア証券投資委員会法第 225 条(5)）。また、F R Cは AASB 設定基準に対する拒否権を有しない（同条(6)）。

(2) 基準の法的位置付け

各政府所管大臣の指令により AASB 基準に強制力を付与している。

すなわち、連邦政府では、財務大臣指令第 8 節において、AASB の公表した会計基準とその解釈指針に強制力を付与している。

州政府では、例えば、ビクトリア州においては、財務金融大臣指令 4.2 において、各省庁・公的機関（public body³⁷）等が、財務諸表を A A S 及び AASB 基準に準拠して作成しなければならないことを規定している。また、地方政府（ビクトリア州管轄下の例）では、1989 年地方政府法第 131 条(3)(a)において、2004 年地方政府

³⁴ 2001 年オーストラリア証券投資委員会法第 225 条(2)(c)

³⁵ 公開期間はその都度決定しているが、どのコメント公募文書も、最低でも 30 日間の公開期間を確保する慣例となっている（AASB よりヒアリング）。

³⁶ 反対意見は結論の背景末尾に記載される。

³⁷ public body：ビクトリア州 1994 年財務管理法第 3 条において、(a) 州の法定機関、(b) 州立事業会社又は 1992 年州営企業法における州立主体、(c) その他州法又は州総督若しくは大臣により設立された主体でビクトリア州 1994 年財務管理法第 7 章の適用を大臣が宣言した主体をいう。

規則（財務及び報告）に規定する方法及び様式により財務諸表の作成が義務付けられている。同規則第 13 条において、現行オーストラリア会計基準に準拠すべきことが規定されている。

(3) 企業会計基準設定主体との関係

AASB において、企業会計基準と公会計基準両方の設定を行っている。

9. 基準設定主体の必要性

(1) 設置当時の社会環境等³⁸

連邦政府では、イギリスの経済衰退及び E E C 加盟や石油危機等により、経済状態が悪化し、1970 年代後半から財政赤字が増加してきた。行政の効率化を目指して各種改革がなされる中、政府会計の不透明性³⁹が政治的な議題に上がった。1976 年、連邦政府により設置された「オーストラリア政府管理に関する王立委員会 (the Royal Commission on Australian Government Administration)」が発生主義の導入について提言を行った。

1983 年にホーク労働党政権が誕生した後、連邦上院議会常設委員会（行財政運営に関する委員会）や、ニューサウスウェールズ州、ビクトリア州議会においても同様の提言がなされた。以上の動きとほぼ時を同じくして、AARF の中に、民間向けの AcSB と公的機関向けの PSASB が設立された。

1980 年代後半、オーストラリア経済は急速に回復したが、1990 年代に入ると景気後退が進み、1987 年～1990 年度まで維持していた財政黒字も 1991 年度からは再

び赤字となった⁴⁰。1996 年には、1983 年より続いた労働党政権^{がかい}が瓦解し、ハワード自由・国民党保守連立政権が成立した。ハワード政権は、労働党政権の行政改革を総括し、新たな政策を打ち出すために、国家監査委員会（N C A: National Commission of Audit）を立ち上げた。N C A は同年報告書で大蔵・財務両大臣あてに提出した。この報告書において、政府部門全般の業務見直しや発生主義予算の導入（1998－99 年度から発生主義予算によること）が提言された。これを受け、翌年、財政管理及び責任法、会計検査院長法、連邦政府機関及び会社法が成立した。

4. (1) において触れた大蔵省による 1997 年の会社法経済改革プログラムは、上記ハワード政権における改革の一環として行われ、2000 年に企業会計基準設定主

³⁸ 本節は、建設省建設政策研究センター（1998）と、田中（2011）によっている。

³⁹ 当時、特に、年金及び軍隊の将来債務を適切に計上していないとの批判が強かった（AASB からのヒアリングによる）。

⁴⁰ ハワード政権へ交代する前の 1995 年には、連邦下院・上院議会の公会計合同委員会（JCPA: Joint Committee of Public Accounts、現 JCPAA: Joint Committee of Public Accounts and Audit）でも、発生主義会計の導入と発生主義予算の導入が提言された（JCPA（1995））。

体（AASB）と公会計基準設定主体（PSASB）の統合が実現し、現行 AASB となった。

(2) 現状認識と今後の方向性

2013 年度から開示項目の簡素化を認める R D R（Reduced Disclosure Requirements）の適用を開始する予定であるが、公的機関に対する適用については、未定である。

10. 基準設定主体の国際戦略等

(1) IPSASB との連携の方法、問題意識⁴¹

AASB は IPSASB の C P や E D にコメントを提出している。また、AASB は、IFRS について公的機関向けに修正したり、新基準（例えば、IPSAS 第 32 号「サービス委譲契約：委譲者」に相当する基準）の発行を検討したりする際に、IPSASB の要求事項を検討している。

AASB 議長は、IPSASB 概念フレームワークにおける基準設定アドバイザリーパネルの一員である。AASB テクニカルスタッフの一人が、IPSASB のオーストラリアテクニカルアドバイザーを務めている。

(2) 他国設定主体との連携方法

オーストラリア-ニュージーランド経済緊密化協定（C E R：Closer Economic Relations）を推進するために、両国の（企業）会計基準は可能な限り収斂させることとされている（特に民間企業において IFRS 強制適用となる Tier1 に属する企業の会計基準）。また、定期的に、N Z 基準設定主体と協議を開催している。各ボード議長は相手ボードのメンバーである（Cross Appointment）⁴²。

AASB 議長は TTAASAG（豪 N Z 間会計基準及び保証基準諮問グループ）のメンバーである。同議長はアジアパシフィック会計基準設定団体の長でもあり、シニアスタッフとともに、アジア・オセアニア基準設定グループや国際会計基準設定主体に参加している。

(3) IFRS、IASB に対する考え、アプローチ

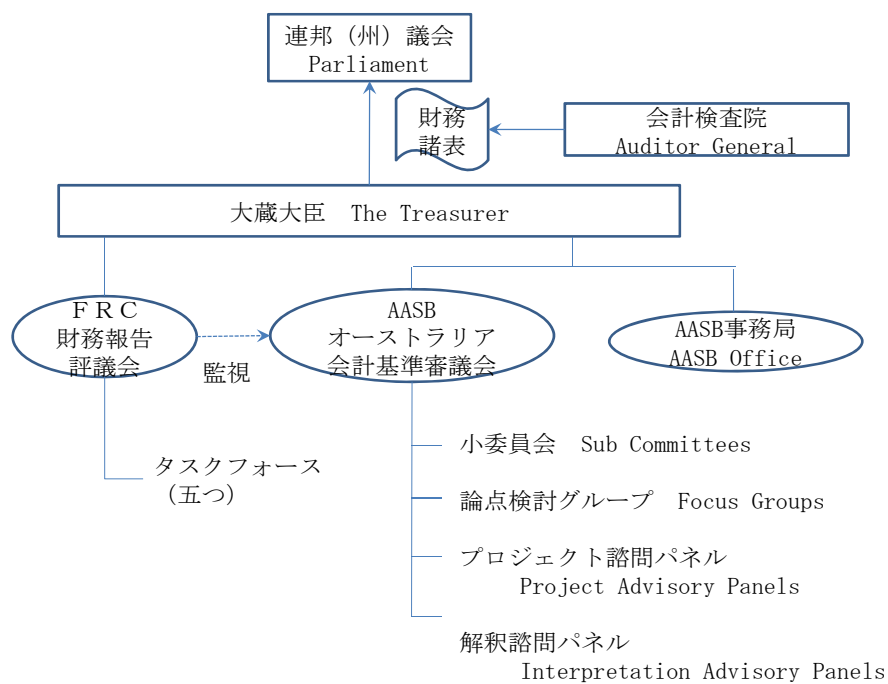
特徴的であるのは、「トランザクション・ニュートラル」アプローチであり、IFRS を基にオーストラリアの特殊性を加味したオーストラリア会計基準を企業会計・公会計共に適用している。また、IFRS に対応する基準がない公会計特有の領域につ

⁴¹ 本節については、AASB が F R C の公的部門財務報告タスクフォースへ 2011 年 10 月に提出したコメントレターの付属文書（「オーストラリア会計基準と IPSAS」）を参照している。

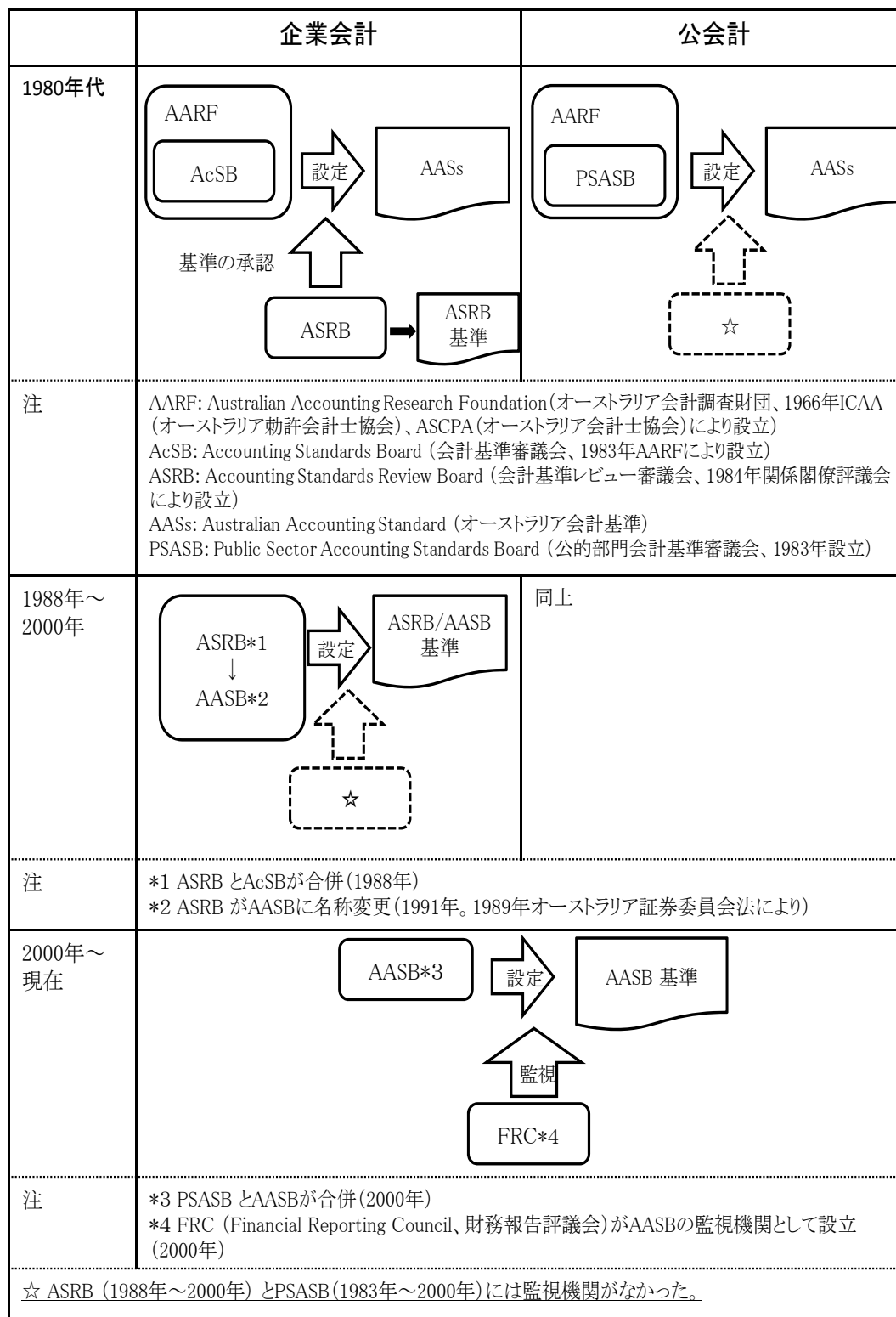
⁴² オーストラリア F R C の議長はニュージーランド X R B のメンバーとなり、X R B 議長は F R C メンバーとなる。また、AASB 議長は NZASB のメンバーとなり、NZASB 議長は AASB メンバーとなる。

いては、独自基準を設けている（AASB 第 1049 号等）。IPSAS については、公会計特有の領域を検討する際の参考としている。その他の詳細な指針等は、連邦政府や州政府が作成・指導している。

図表Ⅷ - 4 連邦、州政府会計基準設定の全体像



図表Ⅷ - 5 オーストラリアにおける会計基準設定主体の変遷



図表Ⅷ－6 会計基準設定主体及び関係諸団体の概要

① オーストラリア財務報告評議会（F R C：Financial Reporting Council）

No	項目	内容
1	役割	AASB に対する監視機関である（基準設定権限は有していない）。
2	機関の特徴	組織形態：政府機関 資金調達：連邦大蔵省の予算
3	人員構成	ボードメンバー：17 人 —関係団体等から、全て大蔵大臣（Treasurer）が指名する。 スタッフ：大蔵省市場グループの職員
4	その他	F R C メンバーは全て非常勤である。 タスクフォースを設置して活動（現在は五つ）。

② オーストラリア会計基準審議会（AASB：Australian Accounting Standards Board）

No	項目	内容
1	役割	企業会計・公会計問わず、国内全ての会計基準を設定。
2	機関の特徴	組織形態：政府機関（ただし、スタッフは公務員ではない） 資金調達：連邦が過半、その他州や証券取引所等
3	人員構成	ボードメンバー：14 人 —議長 1 人（常勤：元 IFRIC ⁴³ 議長）、副議長（非常勤：連邦会計検査院長）及びその他のメンバー12 人（全て非常勤）から構成 —議長は大蔵大臣の指名であり、その他メンバーはF R C が指名する。 スタッフ：26 人（うちテクニカルスタッフ 18 人及び事務局 8 人）
4	その他	複雑かつ重要なプロジェクトについては、AASB メンバーによる小委員会で検討。進行中プロジェクトの成果報告について、外部委員を含むアドバイザリーパネルを設置して評価する。

⁴³ 国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC：International Financial Reporting Interpretations Committee）。IFRS 財団の下部組織。

IX ニュージーランド

公的部門と公会計基準の概況（ニュージーランド）

1. 調査対象国の選定理由¹

ニュージーランドは、早い段階から公的機関（P B E²）に発生主義予算・決算を導入した国である（1989 年より）。現在は、P B E も民間企業とともに 1 本の体系だった会計基準を適用する「セクター・ニュートラル」概念を採用しており、2002 年には、国内唯一の会計基準として N Z IFRS 導入を決定した。

さらに、2011 年には、従前ニュージーランド勅許会計士協会内にあった会計基準設定機能を発展的に解消し、新しい会計基準設定主体（外部報告審議会）を設立した。外部報告審議会は、セクター・ニュートラル概念からの一時的離脱を模索しており、2014 年より IPSAS に必要な修正を加えた新たな P B E 向け会計基準に移行する予定である。

なお、基準設定主体の性質は変遷しているものの、従前より一貫して単一の会計基準設定主体が国内全ての部門（企業会計・公会計・非営利）の会計基準設定を行っている。

以上のように、公会計分野において先進的な取り組みを続けるニュージーランドの公会計基準設定の在り方は、今後我が国の在り方を検討する上で重要性が高いと判断し、調査対象とした。

2. 公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

中央政府

ニュージーランドは、イギリス女王を国家元首とする立憲君主制国家である。女王の代理としてニュージーランド総督（Governor-General）が置かれている。

議院内閣制であり、議会は一院制である。総選挙で最も多くの議席を獲得した政党の党首が首相として選出され、ニュージーランド総督により任命される。労働党（Labour Party）と国民党（National Party）の 2 大政党があり、2013 年 5 月現在は、国民党が小規模政党との連立により政権を担っている。

¹ 2012 年 9 月 6 日～7 日にニュージーランドで現地調査を行い、以下の機関・役職者に対しインタビューを実施した。

- 外部報告審議会（X R B）：事務局長（Chief Executive）
- 財務省（the Treasury）：主任会計顧問（Chief Accounting Advisor）（X R B メンバーを兼ねる。）
- 会計検査院：副検査官（Assitant Auditor-General）（NZASB メンバーを兼ねる。）
- ニュージーランド勅許会計士協会（NZICA）：制度・品質管理執行役員（General Manager Technical & Quality Assurance）

² P B E については、3. (1) 公会計基準の状況の【参考】を参照のこと。

地方自治体

地方自治体は二層制であり、11 の広域自治体 (regional councils) と 61 の基礎自治体 (territorial authorities) から成る。

過去、特定の業務のみを担う特定目的自治体 (special purpose authority) が数多く存在していたが、数次にわたる地方自治体改革によりこれらを廃止するとともに、広域自治体及び基礎自治体を合併し、自治体の総合化と効率化を図った。基礎自治体には市 (city) が 11、それ以外の町村 (district) が 50 ある。また、基礎自治体が広域自治体を兼ねる形態である「統合自治体」(unitary authority) が六つ (Gisborne、Marlborough、Nelson、Tasman、Auckland、Chatham Islands) 存在している³。

広域自治体は環境保護、防災、地域公共交通機関を担当し、基礎自治体は上下水道、道路、ごみ処理及び図書館といった業務を担当している。広域自治体が基礎自治体を指導・監督する関係ではなく、両者の事務権限が異なるという関係にすぎない⁴。基礎自治体の事務権限の範囲は狭いが、授権された範囲内では事務権限の裁量の余地が広い。

2002 年地方自治法 (Local Government Act 2002) において、地方自治体とは、コミュニティ (地域) のために、コミュニティによって民主的な意思決定とそれを受けて行動すること、そして、現在、将来のために、社会的、経済的、環境的及び文化的なコミュニティの福利を向上させるものと定義されている⁵。

(2) 財政制度

中央政府と地方自治体との財政規模の比率は 10: 1 程度である⁶。我が国と比較すると、中央政府の財政規模比率が圧倒的に大きい。

中央政府、広域自治体、基礎自治体の役割は明確に区分されている。中央政府は主に医療、教育、年金などの社会保障を担当している。財源もそれぞれに自主的に確保して運営しているため、中央政府が地方自治体を指導・監督する関係ではなく、相互に独立した関係である。

³ Local Government New Zealand ウェブサイト <http://www.lgnz.co.nz/lg-sector/> (最終閲覧日: 2013 年 5 月 7 日) より

⁴ 財務省、会計検査院よりヒアリング

⁵ 2002 年地方自治法第 10 条

⁶ Treasury (2012)によると、2012 年度の総費用は 927 億 N Z ドルであった。なお、2010 年度は 810 億 N Z ドル。一方、地方自治体の 2010 年度総費用は 71 億 N Z ドルであった。

3. 公会計基準の状況

(1) 基準設定状況

1980年代半ばの経済危機を受けて、1989年公共財政法(Public Finance Act 1989)に基づき、GAAPに準拠した財務諸表の作成をPBEに求め、発生主義会計を導入した⁷。1993年にはセクター・ニュートラル概念に基づき、PBEに民間企業と同様のGAAPを適用した⁸。

2002年には、官民双方の会計基準としてIFRS適用を決定した。PBE特有の事項に対応するためのPBEパラグラフ等を追加したNZ IFRSが作成された。NZ IFRSへの移行は2007/08会計年度に完了した。NZ IFRSへの移行や、新しい会計基準となるPBE基準(PBE Standards)への移行は、各報告主体の責任で行われる。移行のサポートは、広い意味で財務省が行ったと言えるが、その責任は個々の報告主体に帰属する(XRBからのヒアリングによる。)

【参考】公益主体(PBE: Public Benefit Entity)概念について

ニュージーランドでは、PBE概念により適用する会計基準を分けている。

PBEは、NZ IFRSの各基準において、「その主要な目的が、共益又は公益のために財又はサービスを提供することであり、資金(equity)が(資金拠出者(equity holders)の投資収益を目的としてではなく)当該目的を達成させるために拠出されている報告主体」と定義されている(NZ IAS 1. NZ 8.2等)。

当該定義に当てはまる主体は公会計基準(現行はNZ IFRSのPBEパラグラフ)を適用することとなる。したがって、民間非営利法人等に対してもPBEと判定されれば、PBEパラグラフが適用される(NZ基準序文第32項)。

(2) 適用状況

中央政府

国(Crown)と省庁(Department)は明確に区別されており、国は財・サービスの「購入者」であり、省庁は財・サービスを生産している「所有者」としての性格を有している。国は、国民からの税金を財源に、より良い財・サービスを安価に購入し国民へ提供するために、また、省庁は適切なコスト算定及び健全な財政状態維持のために、財務情報の開示が必要となる。

具体的には、以下について報告主体と規定している⁹。

① 政府(Ministers of the Crown)

⁷ 1990年発生主義へ移行。移行状況は財務省が監督していた。

⁸ 1993年財務報告法第3条、2002年地方自治法第111条。GAAPの法令における規定は後述する。

⁹ 1989年公共財政法第27条。③政府機関(クラウン・エンティティ)については、本章4.(2)の注を参照。③政府機関、④国有企業は、1993年より報告主体に追加された(1992年公共財政法改正)。Public Sector Committee (1994)より。

- ② 省庁 (Departments)
- ③ 政府機関 (Crown Entities)
- ④ 国有企業 (State-owned Enterprise)
- ⑤ 国会関連機関 (Offices of Parliament) (会計検査院、オンブズマン事務局、環境委員会)
- ⑥ ニュージーランド準備銀行 (Reserve Bank of New Zealand)
- ⑦ GAAP に基づき財務諸表の連結が要請されるその他の主体

これらを連結した中央政府全体の年次連結財務諸表 (annual consolidated financial statements for the Government reporting entity) も作成する。なお、地方自治体には実質的支配権が及ばないため連結対象としていない。年次連結財務諸表の発行は財務省により承認され、例えば、2011 年 6 月期の決算では 9 月末日に承認されている。

会計年度は、7 月 1 日から 6 月 30 日までである。省庁別財務諸表は、各省庁の長が、各会計年度の決算日後 2 か月以内に作成し、監査を受けた後 15 業務日以内に下院 (House of Representatives) へ提出する¹⁰。

地方自治体¹¹

地方自治体においては、住民に対するアカウンタビリティを強化するため、財務諸表を作成し、住民に公表することとしている。

具体的には、以下を報告主体としている。

- ① 地方自治体 (Local Authorities) (広域自治体及び基礎自治体)
- ② 自治体に管理された組織 (Council- Controlled organization)

会計年度は、7 月 1 日から 6 月 30 日までである。地方自治体は国と同様の会計基準に従い財務諸表を作成しなければならない。財務諸表は各会計年度の決算日後 2 か月以内に作成し、監査を受けた後、決算日から 3 か月以内にインターネット等により住民に公表される。

(3) 監査の状況

① 監査を義務付ける法律

1989 年公共財政法及び 2001 年公監査法 (Public Audit Act 2001) に基づき、中央政府及び地方自治体を含む全ての公的機関は会計検査院 (Auditor-General)

¹⁰ 1989 年公共財政法第 2 条 (会計年度)、第 27 条 (年次連結財務諸表の作成義務)、第 44 条 (財務諸表の下院への提出)

¹¹ 2002 年地方自治法第 5 条 (報告主体の範囲と会計年度)、第 21 条 (報告主体)、第 67 条 (電子開示) 及び第 69 条 (2) (適用される会計基準)

による監査を受ける必要がある¹²。規模の大小に関わらず、法定監査が求められている。

② 監査主体

会計検査院（議会の附属機関であり、行政府から独立している¹³。）は、会計検査院長事務局（OAG: Office of the Auditor-General）、オーディット・ニュージーランド（Audit New Zealand）という会計検査院長が直接指揮する二つの内部組織で構成されている。

1992 年から地方自治体の財務諸表監査業務について、競争入札制度が導入され、会計検査院の内部機関であるオーディット・ニュージーランドと外部の民間会計事務所が入札に参加していた。

競争入札制度は、監査コストの低減では一定の成果があった。しかしながら、様々な業務を実施する公的機関の監査を次々と担当することから監査人の専門性が高まらず、監査の質の低下が指摘されたため、現在は、会計検査院長が、オーディット・ニュージーランド及び民間会計事務所に、経験や地理的な条件に基づいて公的機関監査を割り振っている。獲得監査報酬総額でみると、オーディット・ニュージーランドと民間会計事務所は同程度の監査を行っている。

③ 監査対象

会計検査院による監査の対象は、中央政府・地方自治体を問わず全ての公的機関を含み、省庁、クラウン・エンティティ、国有企業、国会関連機関、地方自治体及び中央銀行などが対象となる。また、政府全体の財務諸表も監査の対象¹⁴であり、地方自治体が管理する組織（Council-controlled organizations）は地方自治体の一部として、地方自治体の監査人である会計検査院の監査対象となる¹⁵。

財務情報の他、各アウトプット・クラス¹⁶の業績報告も監査対象となっており、オーディット・ニュージーランド及び民間会計事務所が公的機関の財務諸表監査を担当する。中央銀行を除き、効率性・有効性監査も実施される¹⁷。

④ 中央政府に対する監査

中央政府の場合、会計検査院は個々の省庁等政府機関の年次決算書¹⁸（Annual

¹² 1989 年公共財政法第 29B 条、2002 年地方自治法第 70 条及び 2001 年公監査法第 7 条及び第 14 条

¹³ 2001 年公監査法第 7 条。従来、会計検査院は一省庁であったが、公監査法により国会関連機関に位置付けられ、行政府からの独立性が確保された。

¹⁴ 1989 年公共財政法第 30 条

¹⁵ 2002 年地方自治法第 70 条

¹⁶ 歳出予算項目の一つであり、類似のアウトプットを束ねたものである。財政制度等審議会（2003）より。

¹⁷ 2001 年公監査法第 16 条

¹⁸ 財務諸表は年次決算書の一部である。

Financial Statements) に対して、決算日から 3 か月以内に監査報告書を提出する必要がある¹⁹。財務省は監査報告書と年次決算書を財務大臣へ提出し²⁰、大臣はこれらを 15 日以内に下院へ提出する²¹。また、監査報告書を入手してから 15 日以内に、各省庁は年次決算書を公表する²²。

また、会計検査院は、政府全体の年次決算書 (Annual Financial Statements of the Government) についても、それを入手してから 30 日以内に監査報告書を財務省に提出する必要がある²³。財務省は監査報告書と年次決算書を大臣へ提出し、大臣はこれらを 10 日以内に下院へ提出する²⁴。また、監査報告書を入手してから 15 日以内に、財務省は年次決算書を公表する²⁵。

⑤ 地方自治体に対する監査

地方自治体の場合は、会計検査院が年次決算書 (Annual report) を監査した後、決算日から 3 か月以内にインターネット等により住民に公表される²⁶。

公会計基準設定の在り方 (ニュージーランド)

4. 基準設定主体の基礎情報

中央政府及び地方自治体は、外部報告審議会 (X R B: External Reporting Board) の内部組織であるニュージーランド会計基準審議会 (NZASB: The New Zealand Accounting Standards Board) が作成した IFRS をベースとした会計基準である「N Z IFRS」を適用している。

基準設定に当たり、X R B の内部組織である X R B ボード (X R B Board) が NZASB の基準設定活動を監視している。

(1) 設立の経緯、歴史的変遷

① セクター・ニュートラル導入前 (1970 年代～1993 年)

1979 年、ニュージーランド勅許会計士協会 (NZICA: New Zealand Institute of Chartered Accountants) は、その内部組織として、公的部門の会計について調査及び基準を審議する、会計調査及び基準審議会 (ARSB: Accounting Research and Standards Board) を設置した。また、同審議会の下に調査グループを設け

¹⁹ 1989 年公共財政法第 45D 条

²⁰ 1989 年公共財政法第 43 条

²¹ 1989 年公共財政法第 44 条

²² 1989 年公共財政法第 44(2) 条

²³ 1989 年公共財政法第 30 条

²⁴ 1989 年公共財政法第 31(2) 条

²⁵ 1989 年公共財政法第 31(3) 条

²⁶ 2002 年地方自治法第 67 条

た。調査グループは 1981 年に NZICA に対し、公的部門向け基準の必要性について提言した。

その後、調査グループは ARSB の正式な委員会とされ、公会計委員会 (Public Sector Accounting Committee) に改称し、1980 年代末にかけて公的部門向けの基準・解釈指針等を策定・公表した²⁷。

1980 年代に実施された行政改革²⁸の一環として、財務省は 1989 年公共財政法 (Public Finance Act) を起草した。同法は、NZICA の設定した発生主義に基づく公会計基準を GAAP として指定し、政府機関が準拠することを要求した。1993 年セクター・ニュートラル概念が導入され、公的部門向けの基準・解釈指針は廃止された。

② セクター・ニュートラル導入から外部報告審議会設立まで(1993 年～2011 年)

ARSB は財務報告基準審議会 (FRSB: Financial Reporting Standards Board) と専門実務審議会に分割された。

1993 年財務報告法に基づき、政府機関として、会計基準諮問審議会 (ASRB: Accounting Standards Review Board) が組織され、FRSB が作成した会計基準案を ASRB がレビューし、承認する体制へと移行した。

2003 年の IFRS 導入後は、P B E 向けの規定を追加してきた。当該アプローチは当時の会計検査院長 (K B Brady) 等から批判があった。2009 年同氏は会計検査院長としての見解を発表し、その資料の中で、現状の N Z IFRS が P B E にそぐわなくなっていることを指摘し、四つの改革案を提案した²⁹。

③ 外部報告審議会 (X R B) の設立 (2011 年 7 月～現在)

2011 年、1993 年財務報告法の改正法施行により FRSB と ASRB は解体し、2011 年 7 月 1 日設立の外部報告審議会 (X R B: External Reporting Board) にその権限及び責任が移管された³⁰。すなわち、同法により、従前、FRSB と ASRB が担っていた会計基準設定権限・責任は、X R B へと移管された。

²⁷ ここまでの記載は、Devonport and Zijl (2010)によった。

²⁸ 一連の行政改革で、公的債務を減少させ、効率性と説明責任を促進するために、政府はその規模と各省庁への関与を減少させた。行政組織を営利性のある事業とサービス提供事業に分類し、民営化への転換を進めた。

²⁹ Office of the Auditor-General (2009)。

四つの改革案とは、①IFRS を修正する (enhance IFRS)、②IPSAS を修正する、③IPSAS を適用する及び④ニュージーランド独自基準を設定するである。各案のメリットデメリットが比較考量されている。外部報告審議会設立後は、本改革案の「②IPSAS を修正した上で適用する」方向性を目指していると考えられる。

³⁰ 1993 年財務報告法第 22 条。この組織変更は、会計基準設定主体や監査基準設定主体は職業専門家団体から独立すべきであるという国際的圧力を受けたものであった。なお、NZICA は、X R B 設立のビジョンを公言しており、設立を主導した (NZICA (2010))。

なお、X R Bはその下部組織であるニュージーランド会計基準審議会（NZASB：NZ Accounting Standards Board）に基準設定の権限を委譲している。

(2) 役割と権限

X R Bは政府機関（クラウン・エンティティ³¹）である。

X R Bは 1993 年財務報告法の 2011 年改正により設立された。同法第 22 条(4)において、従前の ASRB の業務を承継することが、また、同条(5)において、各種法令における ASRB への言及箇所を X R Bへ読み替えることが規定されている。さらに、同法第 24 条にて X R B ボードの機能が定められており、草案や基準の作成、協議、成立、公表であるとされている。XRB ボードはこれら法令上の権限を NZASB に委譲している³²。NZASB の運営規約においても、この権限委譲が設立要件とされている³³。したがって、基準及び実務指針の設定は NZASB が基準、指針及び基準等に関する説明資料を発行することにより行っている³⁴。

(3) 活動監視

基準設定主体である NZASB に対して、X R B ボードが監視を行う。監視は、定期的に X R B ボードに業務内容を報告するとともに、基準作成のデュー・プロセスが適切に履行されたか、基準発行の都度、X R B ボードがサインしてチェックすることをもって行われる（デュー・プロセスチェックリスト）。

政府の各省はガバナンス、財務業績及び政策的展望の観点から X R B を監視している。

5. 資金調達

X R Bは国からの予算措置により運営されている。議会で承認された年度予算に基づき、納税者からの税金によって賄われる。財務諸表作成に関わる財務省からの独立性を担保するため、予算交渉と予算措置は商務省（正式名称は「ビジネス、イノベーション及び雇用省」）との間で実施している。なお、資金拠出源として、今後は関係組織からの負担金（財務諸表の登記費用に上乗せして徴収する）も検討中で

³¹ クラウン・エンティティとは、国の行政組織から、省庁、国有企業、国会関連機関及び中央銀行を除いたものの総称である（例えば、国立病院や国立大学があげられる）。X R Bは、クラウン・エンティティ法第 7 条(1)の独立クラウン・エンティティ（Independent Crown Entities）である。

³² 2004 年クラウン・エンティティ法別表 5 第 14 条において、クラウン・エンティティは内部に委員会を組織し、その権限を委譲できる、とされている。なお、監査基準についても同様にニュージーランド監査基準審議会へ権限委譲している。

³³ NZASB(2011)

³⁴ NZASB(2011)

ある³⁵。

運営資金の拠出源は、以下のとおりである（X R B 2012 年度予算³⁶より）。

図表区－１ X R Bの資金調達 内訳 （単位：N Z ドル）

税金	4,410,000
利子収入	38,529
合 計	4,448,529

6. X R B ボード、NZASB の人員構成

X R B は①X R B ボード、②NZASB、③監査基準審議会、④事務局³⁷及び⑤外部報告諮問パネルから構成されており、それぞれの主な役割は以下のとおりである。

- ① X R B ボード：外部報告審議会全体の意思決定・戦略決定、ガバナンス（監視）を担当
 - ② NZASB：会計基準設定権限をX R B ボードから委譲されている。
 - ③ 監査基準審議会（NZAuASB: The New Zealand Auditing and Assurance Standard Board）：監査基準設定権限をX R B ボードから委譲されている。
 - ④ 事務局
 - ⑤ 外部報告諮問パネル（XRAP: External Reporting Advisory Panel）：X R B から独立して利害関係者の意見を幅広く取り入れるために活動
- 上記②及び③への基準設定権限の委譲は、①X R B ボードが決定することができる。したがって、ボードの意思決定で組織変更を行うことが可能である³⁸。

(1) X R B ボードの構成等

X R B ボードのメンバーは商務大臣（The Minister of Commerce）の推薦に基づき、ニュージーランド総督により任命される³⁹。全員非常勤であり、報酬当局（Remuneration Authority）で決定している報酬基準に従って謝礼が支払われる⁴⁰。これは、大手民間会計事務所や大手弁護士事務所の給与と比べると少額である。また、公務員メンバーに対しては支給されない。なお、1年に約7回の会合がある。1回当たり1日間開催される。任期は5年である。メンバー構成は以下のとおりであ

³⁵ X R B よりヒアリング

³⁶ X R B (2011d)

³⁷ ①～④については、http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/organisational_structure.aspx を参照（最終閲覧日：2013年5月7日）。

³⁸ X R B よりヒアリング

³⁹ http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/XRB_Board/default.aspx（最終閲覧日：2013年5月7日）

⁴⁰ 2004年クラウン・エンティティ法第47条(1)(b)(i)

る。公務員委員 1 人、民間専門家委員（図表Ⅸ - 2 ※印） 7 人及びオーストラリア F R C 議長の計 9 人から構成される。

図表Ⅸ - 2 X R B ボード構成

構成（出身母体）	人数
※議長（大学教授でありオーストラリア F R C のメンバー）	1 人
※民間会計事務所（うち 1 人は NZASB の議長）	3 人
※コンサルタント（NZAuASB の議長）	1 人
財務省	1 人
※投資アナリスト	1 人
※弁護士	1 人
オーストラリア F R C の議長	1 人
合 計	9 人

委員は出身母体の意見を反映する趣旨で招かれている。独立性を保持していれば兼務も可能であるが、意思決定に当たり、利害の対立など独立性を損なう事項があれば、委員は申告しなくてはならない。

(2) NZASB 等の構成等

NZASB、NZAuASB は X R B ボードのサブボードであるとされ、NZASB メンバー、NZAuASB メンバーとも、X R B が指名委員会の指名を考慮して任命する⁴¹。NZASB メンバーは全員非常勤であり、構成は図表Ⅸ - 3 のとおりである。公務員委員 3 人、民間専門家委員 6 人（図表Ⅸ - 3 ※印）及び AASB 議長の計 10 人から構成される。

任期は、基本的には 3 年であるが、設立最初期は 2 年から 4 年の間で指名している。これは審議の継続性を確保するためであり、全体の 3 分の 1 以上のメンバーが同時期に任期を満了することがないように配慮している。

委員には報酬当局（Remuneration Authority）で決定している報酬基準に従って謝礼が支払われる。これは、大手会計事務所や大手弁護士事務所の給与と比べると少額となる。また、公務員メンバーに対しては支給されない（以上、X R B ボードと同様）。1 年に約 10 回の会合がある。1 回当たり 1 日間開催される。

委員は出身母体の意見を反映する趣旨で招かれている。非常勤である。独立性を保持していれば兼務も可能であるが、意思決定に当たり、利害の対立など独立性を損なう事項があれば、委員は申告しなくてはならない。

なお、必要に応じて小規模な委員会やワーキンググループを設立する。ワーキンググループにはボードメンバーや各セクターの代表が参加する。

⁴¹ http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/NZASB_Board/default.aspx（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

図表Ⅹ - 3 NZASB ボード構成

構成（出身母体）	人数
※議長（PwCパートナー）	1人
※民間会計事務所	1人
※民間企業（銀行財務マネジャー、事業会社連結担当マネジャー、コンサルティング会社社長）	3人
※学者	1人
自治体	1人
会計検査院	1人
財務省	1人
AASB（オーストラリア会計基準設定主体）議長	1人
合 計	10人

(3) 外部報告諮問パネル（XRAP）⁴²

外部報告諮問パネル（XRAP: External Reporting Advisory Panel）とは、基準関係者との重要な公約を機能的に実行するとともに、利害関係者の意見を確実に基準設定過程に取り入れるため、XRBに設置された戦略的組織である（2011年12月XRBボード決定）。

外部報告諮問パネルは、XRBボードやその他二つの委員会とは独立して活動する。外部報告諮問パネルの目的は、これらが職務遂行に当たり影響を受ける企業や個人と協議する場を提供することであり、外部報告諮問パネルの役割は、基準設定のプロセスにおいて、関係者の声を反映することである。メンバーは大企業、中小企業、中央政府、地方自治体、監査役、株主など多岐にわたる。会合は1年に2回開かれる。

(4) 事務局スタッフの構成

事務局スタッフは、新聞やウェブサイトにより公募している⁴³。15人在籍しており、ウェリントンとオークランドの2箇所に拠点をもつ。事務局長と3人の主任研究員（会計基準チーム、監査・保証基準チーム、プロフェッショナルサポートチーム）が経営陣である。会計基準チームは1人の主任研究員の下、7人が所属している。監査・保証基準チーム及びプロフェッショナルサポートチームはそれぞれ1人

⁴²

http://www.xrb.govt.nz/Site/Financial_Reporting_Strategy/External_Reporting_Advisory_Panel.aspx（最終閲覧日：2013年5月7日）

⁴³ XRBよりヒアリング

の主任研究員の下、2人が所属している⁴⁴。ダイレクターはX R Bの財務マネジメント及び事務管理を行う。

職員はほぼ全員が常勤であり、公務員である⁴⁵。現在の事務局の主要メンバーはF R Sから移ってきている。給与水準は他の会計事務所と同等の給与水準である。

7. 基準設定方法

(1) 基準設定テーマの選定方法

X R B ボードは戦略的優先順位や業務の範囲（パラメータ）をNZASBに示しているため、NZASBはIASBとIPSASBより発行される基準で考慮すべき事項があるかどうか、及びX R B ボードから示された優先事項であるP B E基準に適用すべき事項かどうかを専門的に判断し、テーマを選定する⁴⁶。

(2) 基準設定のデュー・プロセス⁴⁷

- ① NZASBが草案（E D：Exposure Draft）を作成し、3か月間の公開期間を設けてコメントを募集する。内容が複雑な場合は3か月以上の期間を設けることもある。緊急を要する場合でも最低1か月は公開期間を設ける。
- ② コメントもウェブサイトで公開する。
- ③ コメントを踏まえ、基準を承認する。
- ④ 基準発行に必要な手続を適切に遂行したことを概説するメモをX R B ボードに提出する。
- ⑤ X R B ボードがその内容に満足した場合は、NZASBが基準を発行することを認可する。
- ⑥ 基準が発行されてから16日以内に議会へ提出する。
- ⑦ 基準は法規制（Regulation）として扱われ、議会で承認される⁴⁸。

草案、基準及び指針等の発行は、全てのメンバーの3分の2以上で可決、その他については過半数（出席者数ではない。）⁴⁹で可決される。コメント公募により受領したコメントについては、議事録に記録するとともに基準作成の際考慮することと

⁴⁴ http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/Staff/default.aspx（最終閲覧日：2013年5月7日）

⁴⁵ X R Bへのヒアリングによれば、公務員も各人が雇用者と個別に雇用契約を結ぶため、X R Bへの組織変更の際も特に問題はなかったとのこと（雇用条件も個別交渉である）。

⁴⁶ X R Bよりヒアリング

⁴⁷ X R B (2011c) section 24-37

⁴⁸ この仕組みは1993年にできたものであり、現在まで、議会は一度も提案された基準を否決したことはないとのこと。X R Bよりヒアリング。

⁴⁹ NZASB (2011)

なっているが、現在のところ、反対意見が基準作成に影響を及ぼしたことはない⁵⁰。

利害関係者の意見を確実に基準設定過程に取り入れるため、XRAP を設置したほか、公開会議やボードの議題や議事録をインターネット上公開することによって、透明性を高めている。

8. 基準設定主体と政府機関の関係

(1) 独立性担保の方法

XRB は、2004 年クラウン・エンティティ法における独立クラウン・エンティティとされており（1993 年財務報告法第 22 条(2) クラウン・エンティティ法第 7 条）、基準設定に当り政府の政策からの独立性が担保されている⁵¹。また、1993 年財務報告法第 25 条では、独立して行動しなければならないと規定されている。

財務諸表作成に関わる省庁（財務省）からの独立性を担保するため、資金源は財務省ではなく商務省である。また、議長の人事権を財務省は持っていない。

(2) 基準の法的位置付け

中央政府

1989 年公共財政法（2004 年改正）第 27 条等において、中央政府の財務諸表は全て GAAP に準拠して財務諸表を作成しなければならないと規定している。GAAP の内容については、同法第 2 条定義規定において、民間企業の GAAP（1993 年財務報告法第 2 条の「承認された財務報告基準⁵²」）と同等である旨、規定されている。

⁵⁰ XRB よりヒアリング

⁵¹ クラウン・エンティティ法に定める法定エンティティ（Statutory Entity）は他に Crown agent と autonomous Crown entity があるが、これらとは異なり、以下の点で独立性が強化されている。

独立性強化項目（根拠条文）	独立クラウン・エンティティ	他のエンティティ
人事上の独立性（第 28 条（1））	総督が任命	担当大臣が任命
法定任期（第 32 条（1））	5 年	3 年
解任（第 37 条～39 条）	総督が行う	担当大臣が行う
報酬（第 47 条（1））	報酬当局が決定した報酬基準	担当大臣が報酬枠組みに従って決定した報酬基準

⁵² 当該財務報告基準の設定権限を付与されているのは、法令上、XRB のみである（1993 年財務報告法（2011 年改正）第 2 条第 1 項「財務報告基準」の定義及び同法第 24 条を参照）。XRB は当該機能を内部機関である NZASB に委譲している。

第 24 条(1) (a)において

「外部報告審議会の機能として、

- (1) 1993 年財務報告法
- (2) 2004 年クラウン・エンティティ法
- (3) 1989 年公共財政法
- (4) 2002 年地方自治法
- (5) その他

の諸法令に規定されている財務報告基準を発行すること」

が規定されている。(2)～(4)より、民間企業の会計基準のみならず、中央政府・地方自治体向け会計基

承認された財務報告基準に対応する規定がない場合で、その他適用される法令もない場合は、① 国若しくは省庁、議会又は政府機関にとって適切で、かつ、② ニュージーランドの職業会計専門家による正式な支持を得た会計方針が GAAP とされる（1989 年公共財政法第 2 条 (1) GAAP 定義の項 (b)）。

地方自治体

2002 年地方自治法第 111 条 (1) において、GAAP に準拠して財務諸表を作成しなければならない旨が規定されている。GAAP の定義については、中央政府と同様の規定が 2002 年地方自治法第 5 条第 1 項の GAAP 定義条文に存在する。

(3) 企業会計基準設定主体との関係

企業会計基準設定と公会計基準設定は同一組織により行われている。

(4) その他政府機関との関係

XRB はクラウン・エンティティであるため、旅費規定やクレジットカードの使用などの行政事務に関して政府の方針に従わなければならない（2004 年クラウン・エンティティ法第 48 条等）。一方で、XRB には、基準設定の役割に関して法律上の独立性が担保されている。XRB の業績は資金拠出者たる商務省によって監視される（監視機関は財務省ではない。）⁵³。

9. 基準設定主体の必要性

(1) 発生主義導入（NZICA による公会計基準設定開始）時の社会環境等

ニュージーランドはイギリスに食肉・乳製品・羊毛などを輸出することにより経済発展を成し遂げた国である。1950 年代には一人当たり GNP が世界 5 位となった。ニュージーランドにおいて政府の役割は大きく鉄道・電力などのインフラから、社会保障・福祉まで、幅広く政府により運営されていた。

しかし、1970 年代以降、主な貿易相手であったイギリスが EC に加盟しヨーロッパ諸国との関係を強めたため農産物輸出額が激減し、またオイルショックが貿易収支に追い打ちをかけ、ニュージーランドは財政破綻の危機に陥った。財政危機に対応するため、70 年代末にかけて、政治家、会計検査院等から、政府にも発生主義会計を導入すべきとの主張がなされた⁵⁴。同時期に、NZICA の下に公会計に関する

準設定権限も有していることが分かる。

⁵³ XRB よりヒアリング

⁵⁴ 労働党のデヴィッド・ラッセル・ロンギ氏は、当時の財務大臣ロジャー・ダグラスとともに、財務省のサポートを受けて発生主義会計を導入するよう主張した。また、XRB からのヒアリングによれば、当時会計検査院副検査官であった Jeffrey Thomas Chapman（のち 1992 年～1994 年会計検査院長を務める）も、発生主義の導入を主張した。

る調査グループが組成されている（４．（１）を参照）。

1984 年にロンギ労働党政権が誕生すると、政党主導による公共部門の大規模な改革を行った。「大きな政府」が財政破綻の原因であるとして、「小さな政府」に抜本的に転換し、政府活動の効率化を図る手段として民間の経営手法を公的部門に導入した。①中央官僚の削減、②電信電話、鉄道、電力及び国有林などの国営企業の民営化、③大学と国立研究所の法人化といった行政改革を実施した⁵⁵。また、適切な財政状況を把握するため、1989 年公共財政法により発生主義会計を導入した⁵⁶。

（２）現状認識と今後の方向性

クラウン・エンティティ（XRB）を新規に設立し、旧組織（FRSB 及び ASRB）の業務を引き継いだ。これにより、職業会計士団体から独立した組織で、基準設定を行うことができるようになった⁵⁷。

現状は IFRS をベースとしたセクター・ニュートラルの考え方を採用しているが、IFRS は PBE 特有の事象をカバーしていないことから、新たにマルチスタンダードの考え方をとり、民間企業には IFRS を、PBE には IPSAS をベースとした⁵⁸ PBE 基準を 2014 年から採用することを 2012 年公共財政法案に盛り込んだ（当該法案に基づく会計基準フレームワークについて、図表 IX－6 を参照）。

なお、ニュージーランドは一時的にセクター・ニュートラルから離脱することとなったが、会計の理想としてはあくまでセクター・ニュートラルであり、今後、国際的にも企業会計・公会計問わず一本の会計基準ができたならば、それを適用するつもりであるとの意見があった⁵⁹。

⁵⁵ 和田（2007）

⁵⁶ NZICA も、公的部門への発生主義会計導入を支持した。

⁵⁷ XRB からのヒアリングでは、XRB の強みを四点挙げていた。

- ① 独立性：政府、企業、会計士協会からの独立
- ② スタッフ雇用の柔軟性
- ③ 利害関係者参画の容易性
- ④ 統治機構の効率性：XRB ボードが立案した戦略のもと、会計基準設定主体・監査基準設定主体が共通のスタッフの支援を受けて基準設定を行える。

⁵⁸ IPSAS の無条件での全面適用は現時点では予定されていない。デュー・プロセスや監視体制、基準の安定性という面で不安があるとのこと（会計検査院よりヒアリング）。ニュージーランドの環境に合わせて修正・追加することが提案されている。

⁵⁹ 財務省、会計検査院よりヒアリング

10. 基準設定主体の国際戦略等

(1) IPSASB との連携の方法、問題意識

現行のセクター・ニュートラルの下でも、基準設定のデュー・プロセスにおいて、IPSAS についても考慮することとなっている。

X R B ボードのメンバーの一人は IPSASB のボードメンバーであり、NZASB のボードメンバーの一人は IPSASB の元ボードメンバーである。事務局は IPSASB のプロジェクトをサポートしている⁶⁰。

(2) 他国設定主体との連携方法

オーストラリア-ニュージーランド経済緊密化協定（C E R：Closer Economic Relations）を推進するために、両国の会計基準は可能な限り収斂^{しゅうれん}させることとされている。これに対応するため、X R B ボードとオーストラリア F R C、NZASB と AASB の間で、以下のような連携を行っている。

① X R B ボード

X R B ボードの議長はオーストラリア財務報告評議会（F R C：Australian Financial Reporting Council）のメンバーである。また、オーストラリア財務報告評議会議長は X R B ボードのメンバーである（Cross Appointment）⁶¹。

② NZASB

NZASB と AASB はトランス・タスマン経済合意を受けて、両者の会計基準のコンバージェンスを図っている。ニュージーランド会計基準審議会とオーストラリア会計基準審議会は年に 1 度会合を開いている。

X R B ボード・F R C と同様、両議長はもう片方のボードメンバーに指名されることとなっている。したがって、NZASB 議長は AASB ボードメンバーである⁶²。また、AASB 議長は NZASB ボードメンバーである⁶³。

また、NZASB と AASB は TTAASAG の会計基準設定主体として参加している⁶⁴。

③ TTAASAG⁶⁵

⁶⁰ 例えば、現在 IPSASB で進められている IPSAS 第 6 号～第 8 号の改訂プロジェクトの取りまとめを X R B スタッフが担当している。

⁶¹ X R B ウェブサイト（ボードメンバー紹介）：

http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/XRB_Board/XRB_Board_Members.aspx（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

Kevin Simpkins 氏（X R B ボード議長、オーストラリア F R C メンバー）及び Lynn Wood 氏（オーストラリア F R C 議長、X R B ボードメンバー）である（2012 年 9 月時点）。

⁶² <http://www.aasb.gov.au/AASB-Board/Current-Board-members.aspx>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

⁶³ Kevin Stevenson 氏（2013 年 5 月時点）

⁶⁴ <http://ttaasag.treasury.gov.au/ttaasag/content/membership.asp>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

⁶⁵ TTAASAG ウェブサイト（運営規約）より <http://ttaasag.treasury.gov.au/ttaasag/content/tor.asp>

TTAASAG (the Trans-Tasman Accounting and Assurance Standards Advisory Group: オーストラリア、ニュージーランド間会計基準及び保証基準諮問グループ) は、C E Rを推進するための仕組みとして設置された、両国の会計基準・監査基準設定主体、監視機関及び関連省庁が集まって連携を図る会議体である。

議長は両国持ち回りであり、現在はX R B ボード議長が務めている。

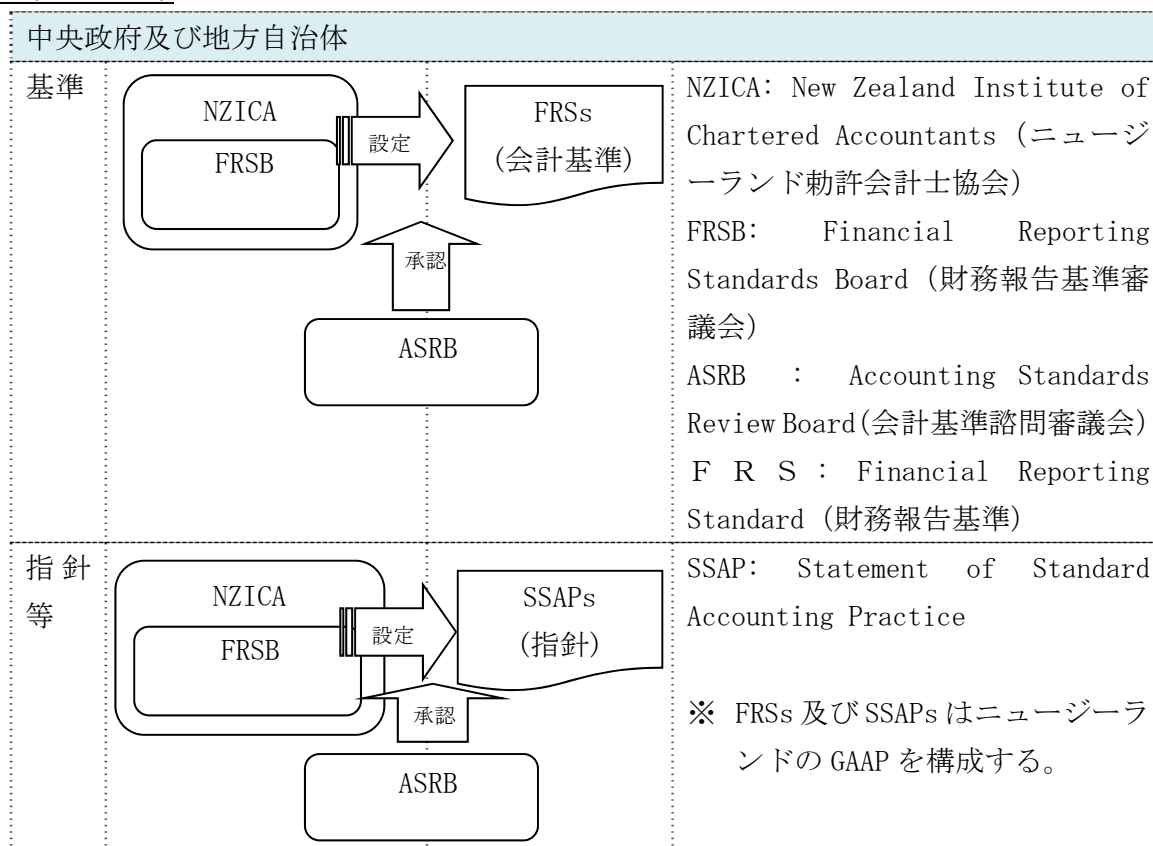
X R B ボードとF R Cは、TTAASAG の基準設定監視機関として参加している。また、両国会計基準・監査基準設定主体もそれぞれ、TTAASAG のメンバーである。

(3) IFRS 及び IASB に対する考え・アプローチ

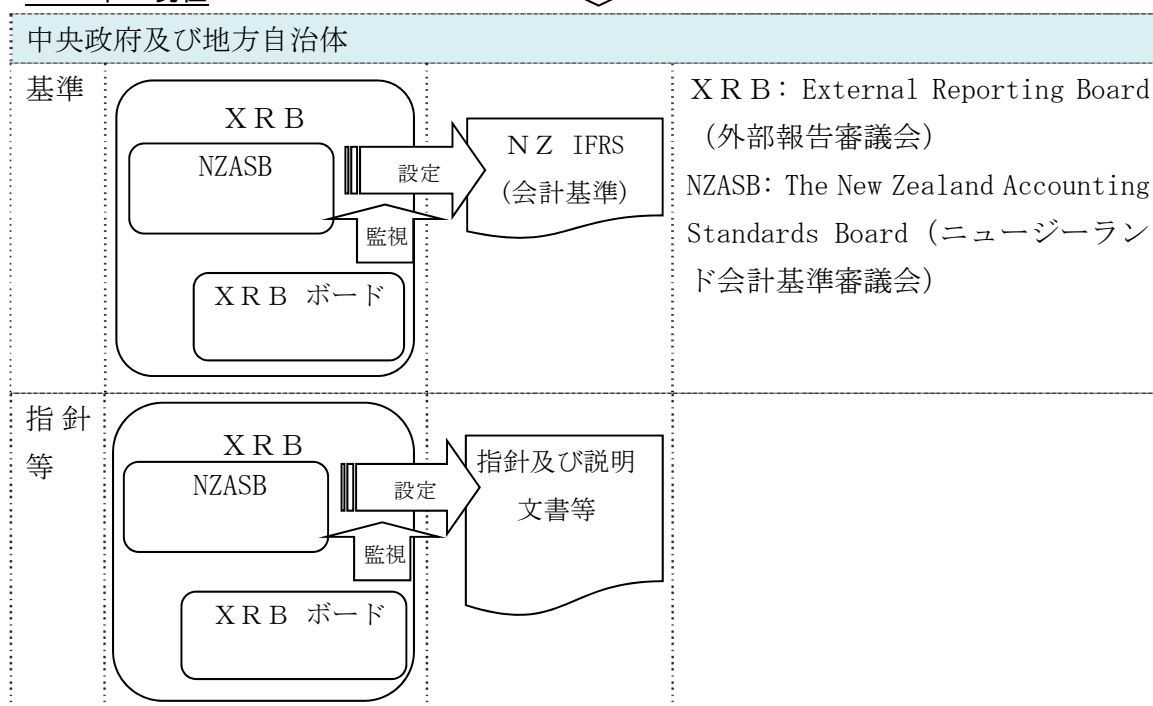
現在、IFRS にP B E パラグラフが加えられたN Z IFRS がP B Eに適用されている。開発中のP B E 向け基準 (IPSAS に所要の修正を行う) は、2014 年以降適用予定である。

図表Ⅸ - 4 会計基準設定経緯 概観

1993 年～2011 年



2011 年～現在



図表Ⅹ - 5 会計基準設定主体及び関係諸団体の概要

① 外部報告審議会（X R B：External Reporting Board）

No	項目	内容
1	役割	組織体としての X R B の運営及び NZASB 等の監視（基準設定権限を NZASB 等に委譲）。
2	機関の特徴	組織形態：政府機関（Crown Entity） 資金調達：国の予算
3	人員構成	ボードメンバー：9 人 ※ボードメンバーは財務省他及び会計事務所等所属の者からも構成され、全員非常勤である。
4	その他	2011 年 7 月成立

② ニュージーランド会計基準審議会（NZASB：The New Zealand Accounting Standards Board）

No	項目	内容
1	役割	会計基準の設定を行う。
2	機関の特徴	組織形態：X R B の内部組織 資金調達：国の予算
3	人員構成	ボードメンバー：10 人 ※ボードメンバーは財務省他及び会計事務所等所属の者からも構成され、全員非常勤である。
4	その他	X R B と同時に成立した。NZICA が行っていた基準設定機能が移管された。

※ X R B は上記①、②のほか、監査基準を設定するニュージーランド監査・保証基準審議会（The New Zealand Auditing and Assurance Standard Board：NZAuASB）や事務局（The X R B Staff Team）から構成される。

図表Ⅹ - 6 2012 年公共財政法案に基づく会計基準フレームワーク

＜法律施行までの経過措置＞

	営利主体 (For-Profit Entities)		公益主体 (Public Benefit Entities)	
	主体	会計基準	主体	会計基準
Tier 1	公的説明責任を有する組織又は費用総額 30 百万ドル超	N Z IFRS	公的説明責任を有する組織又は費用総額 30 百万ドル超	P B E 基準
Tier 2	公的説明責任を有さない 費用総額 30 百万ドル以下、収入総額が 20 百万ドル超、総資産 10 百万ドル超又は従業員数 50 人超	N Z IFRS のうち、開示を一部簡略化したもの (R D R ⁶⁶)	公的説明責任を有さず、費用総額 30 百万ドル以下かつ 2 百万ドル超	P B E 基準のうち、開示を一部省略したもの (R D R)
Tier 3	公的説明責任を有さない 収入総額が 20 百万ドル以下、総資産 10 百万ドル以下又は従業員数 50 人以下	IFRS の部分的な免除を認めたもの (Differential reporting)	費用総額が 2 百万ドル以下	P B E を簡素化した報告基準 (発生主義)
Tier 4	公的説明責任を有さない 財務諸表作成が求められない 収入総額が 20 百万ドル以下、総資産 10 百万ドル以下又は従業員数 50 人以下	以前の GAAP	法律により現金主義による開示が認められている組織	P B E を簡素化した報告基準 (現金主義)

⁶⁶ R D R: Reduced Disclosure Regime

＜法律施行後のフレームワーク（予定）＞

	営利主体 (For-Profit Entities)		公益主体 (Public Benefit Entities)	
	組織	会計基準	組織	会計基準
Tier 1	公的説明責任を有する組織又は費用総額 30 百万ドル超	N Z IFRS	公的説明責任を有する組織又は費用総額 30 百万ドル超	P B E 基準
Tier 2	公的説明責任を有さない 費用総額 30 百万ドル以下、収入総額が 20 百万ドル超、総資産 10 百万ドル超又は従業員数 50 人超	N Z IFRS のうち、開示を一部省略したもの	公的説明責任を有さず、費用総額 30 百万ドル以下かつ 2 百万ドル超	P B E 基準のうち、開示を一部省略したもの
Tier 3	※ 法律施行後は、営利主体の Tier 3、Tier 4 に対する財務諸表作成義務はなくなる予定である。		公的説明責任を有さず、費用総額が 2 百万ドル以下	P B E を簡素化した報告基準（発生主義）
Tier 4			法律により現金主義による開示が認められている組織	P B E を簡素化した報告基準（現金主義）

※ （出典）X R B （2012）を和訳

X 韓国

公的部門と公会計基準の概況（韓国）

1. 調査対象国の選定理由¹

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 及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、中央政府及び地方自治体の公会計改革に着手した。その後、会計基準草案の公表、国家会計法及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。

また、法体系も日本と同じく制定法に基づいており、地方自治制度も二層制であるなど、制度面での日本との類似性も高い。

以上のとおり、韓国は近年公会計に関する基準を大きく改正しており、また、制度面でも地理的にも日本と近い存在であるため、調査対象国として選定した。

2. 各国公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

1948 年に韓国最初の憲法が制定され、憲法第 8 条により地方自治を定め、第 96 条及び第 97 条によりその内容が規定された。これに基づき、1949 年に最初の地方自治法が制定・施行されている（1961 年の軍事クーデター以降、1988 年まで停止）。

当初は団体自治の性格が強く住民自治的要素が小さかったが、その後の改正で住民自治が拡大し、2004 年に地方分権特別法が施行された。

現在、地方自治体は、広域自治体（特別市・広域市・道・特別自治道）と基礎自治体（市・郡・自治区）の二層構造となっている。

(2) 財政制度

国税に対する地方税の比率は日本より低く、租税収入全体の 8 割弱が国税、2 割強が地方税となっている。

中央政府から地方自治体に対しては、地方交付税及び国庫補助金により財源が移転されており、地方自治体にとって主要な財源となっている。地方自治体の財政自立度（歳入に占める自主財源の割合）は地域格差が大きく、ソウル特別市の 88.8% から、全羅南道新安郡の 7.6% まで様々である。

¹ 2012 年 11 月 26～28 日に韓国で現地調査を行い、以下の機関・役職者に対しインタビューを実施した。

- 行政安全部（我が国の総務省に相当。2013 年 3 月に安全行政部へ改称）：財務管理担当係長 他
- 国家会計基準センター：センター長 他
- 企画財政部（我が国の財務省に相当）：担当係長

3. 各国公会計基準の状況

(1) 基準設定状況

中央政府

中央政府の会計基準は、国家会計制度審議委員会（NASDC: National Accounting System Deliberation Committee）²の助言に基づき、企画財政部が省令として作成している。また、決算報告書作成に関する実務的な指針については、企画財政部長官³が通達又は訓令を作成して各中央官庁の長に通知している⁴。

なお、新たな会計基準が作成された当時は、企画財政部内に設置された政府会計基準委員会（GASC: Governmental Accounting Standards Committee）が草稿を作成したが、現在は、2010 年に設立された国家会計基準センター（NASC: National Accounting Standard Center）が草稿を作成する役割を担っている⁵。

地方自治体

地方自治体の会計基準は、財務会計推進小委員会（FAASC: Financial Accounting Advancement Sub-Committee）⁶の助言に基づき、安全行政部が省令として作成している。また、実務会計処理に関する具体的な事項は安全行政部長官が定めることとされており⁷、会計基準及び実務指針に記載されていない事項については、GAAP に従うこととされている⁸。

なお、新たな会計基準が作成された当時は、FAASC の前身である地方会計基準審議会が大きな役割を担っていたが、現状では安全行政部自身が草案作成などでより大きな役割を担っており、FAASC の重要性は低くなっている⁹。

現在は全ての自治体において現金主義に基づく予算システムと発生主義に基づく財務報告システムが適用されている。政府財政統計（G F S: Government Financial Statistics）と政府会計基準との調和については、現在検討中である¹⁰。

(2) 適用状況

発生主義導入までの状況

1990 年代までは中央政府・地方自治体ともに現金主義による会計処理を行って

² 国家会計制度審議委員会は、国家会計法第 8 条に基づいて設置されている審議機関である。

³ 我が国の財務大臣に相当する。

⁴ 国家会計法第 26 条第 2 項

⁵ NASC よりヒアリング

⁶ 財務会計推進小委員会は、安全行政部政策諮問委員会の分科会である地方財政審議会の小委員会である。

⁷ 地方自治体会計基準第 2 条第 2 項

⁸ 地方自治体会計基準第 2 条第 3 項

⁹ 安全行政部よりヒアリング

¹⁰ NASC よりヒアリング

いたが、I M Fからの要求等を契機として¹¹、1990年代後半より複式簿記・発生主義導入に向けた動きが起こった。

中央政府においては、1998年5月に財政経済部（現企画財政部）が複式簿記・発生主義による会計制度導入の方針を発表し、続いて、翌年1999年3月には企画予算委員会（現企画財政部）でも導入方針が発表された。これを受けて、1999年5月から翌年6月まで政府会計制度に関する研究が行われ、政府会計基準草案及び改正法案が用意され、2000年2月には政府会計基準委員会による検討作業が行われた。同年5月の公聴会を経て、2003年4月に国家会計法案が立法予告された。国家会計法は2007年に成立し、2009年度から発生主義会計を導入した。2009・2010年度を試行期間とし、2012年9月に初めて2011年度の財務諸表が公表された。

地方自治体においては、1998年から複式簿記・発生主義による会計制度の導入が検討され、1999年2月、自治体複式簿記会計制度導入推進計画が発表された。これを受けて、1999年12月から2001年3月まで電算システム研究開発¹²を実施し、自治体会計基準試案を2001年3月に完成した。1999年に富川市、江南区で一次試験運用を開始し、2003年に7自治体で二次試験運用、2003年に54自治体で三次試験運用を行い、2004年に地方分権特別法により複式簿記会計の導入を決定した。2005年までに、187自治体で新しい会計制度を運用し、2007年度から発生主義会計を全面導入している。

現在の適用状況

中央政府については、国家会計法第11条第1項により、企画財政部省令で会計基準を定めることが規定されている。また、第8条において、国家会計業務の遂行に関連して、企画財政部にNASDCを置くことが規定されており、NASDCの審議を経て、企画財政部の省令により会計基準が定められている。

中央政府は、一般会計、特別会計及び基金の別に財務諸表を作成し¹³、中央官庁の長は、その所管に属する一般会計、特別会計及び基金を統合した決算報告書を作成する¹⁴。企画財政部長官は、会計年度ごとに中央官庁の決算報告書を統合して国の決算報告書を作成する¹⁵。

地方自治体については、地方財政法第53条において、「その地方自治体の財政状

¹¹ 地方自治体の会計については、市民団体からの財政透明化要求も大きな要因として挙げられる（国家会計基準センター及び安全行政部からのヒアリングによる）。

¹² 地方自治団体会計制度改善協議会が、①韓国地方行政院、②山東会計法人、③サムソンSDSのコンソーシアムと契約を締結し、会計基準を①が、会計規則を②が、複式簿記システムを③が担当した。

¹³ 国家会計法第3条において、国家会計法の適用範囲は、国家財政法第4条の規定による一般会計と特別会計並びに国家財政法第5条第1項の規定により設置された基金とされている。

¹⁴ 国家会計法第13条第1項

¹⁵ 国家会計法第13条第3項

態及び運用の結果を明らかにするために、発生主義と複式簿記の会計原則を基礎とした安全行政部長官が定める会計基準に基づき、取引事実と経済的実質を反映して会計処理を行い、財務報告書を作成しなければならない」と規定されており、当該規定に基づき、安全行政部の省令として地方自治体会計基準が定められている。

地方自治体が行う全ての一般的な取引の会計処理と財務報告について地方自治体会計基準を適用することとされている¹⁶が、地方自治体の会計区分に応じて、一般会計、その他の特別会計、基金会計と地方公企業特別会計に区分することが定められており¹⁷、地方公企業特別会計は、地方公企業法で別に定めた場合は地方自治体会計基準を適用しないものとされている¹⁸。

安全行政部には、安全行政部政策諮問委員会規定により、政策諮問委員会の下に九つの分科会が設けられており、このうちの一つである地方財政審議会の小委員会として FAASC が設けられている。

なお、中央政府と地方自治体を合算した政府全体の財務諸表を作成することはしていない。

財務諸表等の作成・提出担当部署とその手続は、以下のとおりである。

- 中央政府：①企画財政部長官（作成者）⇒②監査院（B A I : The Board of Audit and Inspection）（監査報告書（保証型ではない。）を添付）⇒③内閣に提出⇒④大統領が承認¹⁹
- 地方自治体：①地方自治体の長（作成者）⇒②公認会計士の検討⇒③決算検査委員会⇒④地方議会の承認⇒⑤安全行政部長官又は市長・道知事に報告²⁰

また、提出期限は、以下のとおりである。

- 中央政府：会計年度（1月～12月）終了後、翌年2月末までに各中央官庁の長は企画財政部長官に各官庁の決算報告書を提出する。企画財政部長官は4月10日までに監査院に国の決算報告書を提出し、監査院は5月20日までに企画財政部長官に対して監査報告書を提出する。企画財政部長官は5月30日までに国の決算報告書及び監査報告書を内閣に提出する²¹。
- 地方自治体：会計年度（1月～12月）終了後、2月末までに出納閉鎖を行う。地方自治体の長は出納閉鎖後80日以内に財務諸表を作成して公認会計士の検討（監査ではない。）を受け、公認会計士の検討意見を付して決算検査委員会に提

¹⁶ 地方自治体会計基準第2条第1項

¹⁷ 地方自治体会計基準第6条第1項

¹⁸ 地方自治体会計基準第6条第3項

¹⁹ ①国家会計法第59条 ②同法第60条 ③④同法第13条第3項

²⁰ ①③④地方自治法第134条第1項 ②地方財政法第53条第2項 ⑤地方自治法第134条第2項

²¹ 国家会計法第59条及び第60条

出する。決算検査には 20 日間が与えられており、検査委員の検査意見書を添付して、6 月末までに地方議会の承認を受ける²²。

(3) 監査の状況

中央政府

国の決算報告書に対しては、監査院による監査が求められるが、監査院は決算報告書の適正性に対する意見表明は行っていない。

ただし、予算規模が 5,000 億ウォンを超える基金(年金、国民保険及び郵便など)については、外部監査人(会計法人)による適正性(保証型)監査が求められている。

地方自治体

地方自治体の財務諸表に対しては、地方財政法第 53 条及び地方財政法施行令第 63 条の規定により公認会計士がレビューを行っているが、現状では財務諸表の作成自体に公認会計士が大きく関与していることもあり、保証型の監査は行われていない。今後、法改正により財務諸表を会計監査対象とする予定である²³。

公会計基準設定の在り方（韓国）

4. 基準設定主体の基礎情報

中央政府では、国家会計基準センター（NASC: National Accounting Standards Center）が公会計基準の草稿を作成し、国家会計制度審議委員会（NASDC: National Accounting System Deliberation Committee）による諮問を経て、企画財政部（我が国の財務省に相当）が省令として公布する。

地方自治体では、地方財政審議会の小委員会である財務会計推進小委員会（FAASC: Financial Accounting Advancement Sub-Committee）の諮問を経て、安全行政部（我が国の総務省に相当）が省令として公布する。

(1) 設立の経緯と歴史的変遷

中央政府

中央政府向け会計基準については、「国家の財政活動で発生する経済的取引などを発生事実に基づいて複式簿記の方法で会計処理するために必要な基準は、企画財政部省令で定める」とされている（国家会計法第 11 条第 1 項）。

基準設定に関する諮問機関として、企画財政部に国家会計制度審議委員会設置されている（国家会計法第 8 条第 1 項）。同項において、国家会計制度審議委員会の

²² 地方自治法第 134 条第 1 項及び安全行政部の回答文書による。

²³ 安全行政部よりヒアリング

業務が以下のとおり規定されている。

- ① 国の会計制度とその運用
 - ② 国の会計の処理や決算関連法令の制定・改正や廃止
 - ③ 国と地方自治体及び公共機関の間の会計制度の連携
 - ④ その他の国の会計制度の運営に関する事項であって、大統領令で定める事項
- なお、国家会計制度審議委員会は、前身である政府会計基準委員会を改組して設置した会議体である。

さらに、企画財政部は韓国公認会計士協会（KICPA）と委託契約を結び、KICPA 内に国家会計基準センターを設立している（国家会計法第 11 条第 4 項²⁴）。国家会計基準センターは、主に、国の会計システムを導入・運用するための常設機関が必要とされたことにより設立された。

地方自治体

会計基準（発生主義・複式簿記）は安全行政部長官が定める（地方財政法第 53 条第 1 項）。

また、基準設定に関する諮問機関として地方自治体会計基準審議会が設置されている（地方自治体会計基準審議会規程（行政自治部訓令）第 1 条²⁵）。

地方自治体会計基準審議会は、2008 年の委員会統廃合により、財務会計推進小委員会（安全行政部政策諮問委員会の分科会、地方財政審議会の下にある小委員会）に引き継がれている。

中央政府及び地方自治体のいずれについても、発生主義による会計基準の導入時には、それぞれ、NASDC の前身である政府会計基準委員会（GASC : Governmental Accounting Standards Committee）及び FAASC の前身である地方会計基準審議会が大きな役割を担っていたが、現状では、国については NASC、地方自治体については安全行政部自身が、草案作成などでより大きな役割を担っており、NASDC 及び FAASC の重要性は低くなっている。

なお、発生主義に基づく会計基準の導入は地方自治体が先行したが、地方自治体の会計基準策定に携わった委員とほぼ同じメンバーが国の会計基準策定にも携わっている。

また、安全行政部の外郭団体として、韓国地方行政研究院（KRILA: Korean Research Institute for Local Administration）が置かれ、調査研究と会計基準

²⁴ 「企画財政部長官は、国家会計基準に関する業務を大統領令で定めるところにより、専門知識を持つ機関又は団体に委託することができる。」

²⁵ 「この規定は、地方財政法第 19 条及び同法施行令第 31 条の規定により地方自治団体に発生主義複式簿記の会計制度の導入に伴う政策諮問、会計基準の調査・研究・審査及び調整のために、地方自治体の会計基準審議会の構成及び運営に関して必要な事項を規定することを目的とする。」なお、行政自治部は現在の安全行政部である。

作成支援を実施している。

(2) 役割と権限

中央政府、地方自治体とも基準設定の権限は省庁の長官が有しており、政府機関が基準設定主体となっている。

中央政府

諮問機関である、NASDC（中央政府）及び FAASC（地方自治体）は、それぞれ両省庁内に置かれた委員会であり、これらも政府機関である。

なお、国家会計基準センターは、KICPA が設立し、企画財政部と委託契約を締結して業務を実施している機関であり、センター長（Director）は企画財政部長官が任命するものの、民間機関である。NASC が、公会計基準の草稿を作成し、企画財政部長官が NASDC の諮問を経て、省令として公布する（国家会計法第 11 条第 1 項）。また、指針作成も企画財政部長官が各中央省庁の長に通知する（国家会計法第 26 条第 2 項）。

地方自治体

地方自治体は、財務会計推進小委員会の助言を受けて、安全行政部が省令として公布する（地方財政法第 53 条第 1 項）。基準は省令レベル、指針は通達又は訓令レベルで公布・通知される。指針についても安全行政部長官が定める（地方自治体会計基準に関する規則第 2 条第 2 項）。

(3) 監視

監視機関は存在しない。

基準設定主体自体は省庁であることから、以下では、下記の機関について詳述する。

5. 国家会計基準センター（NASC）： 中央政府の会計基準に関する調査研究機関
6. 国家会計制度審議委員会（NASDC）： 中央政府の会計基準に関する諮問機関
7. 財務会計推進小委員会（FAASC）： 地方自治体会計基準に関する諮問機関

5. 国家会計基準センター（NASC）

(1) 法的な位置付け

企画財政部長官は、国家会計基準に関する業務を大統領令で定めるところにより、専門知識を持つ機関又は団体に委託することができる（国家会計法第 11 条第 4 項）とされており、同法施行令第 2 条の 2 第 1 項において以下のとおり定められている。

企画財政部長官は、同法第 11 条第 4 項の規定により次の各号の業務を法第 11 条第 1 項の規定による国の会計基準（以下この条において「国家会計基準」という。）に関する専門性があると認められ、企画財政部長官が指定・告示する機関又は団体

に委託する。

- 国内外の国家会計基準に関する調査・研究業務
- 国家会計基準に基づいて作成された財務諸表を利用した財務分析手法の開発及び活用に関する業務
- 国家会計基準を改善するため、法第 13 条第 1 項の規定による中央官庁の決算報告書、同条第 2 項の規定による基金決算報告書及び同条第 3 項の規定による国の決算報告書の分析に関する業務
- その他の国家会計基準に関する業務として、企画財政部長官が定める業務

(2) 沿革

国の会計基準の作成・改善を支援するための機関として 2010 年 7 月に設立された。運営は、KICPA と K A I（Korea Accounting Institute、KASB（韓国企業会計基準設定主体）の運営母体）との競争の結果、KICPA が行っている。

(3) 資金調達

企画財政部の予算措置によっている。年間予算は 21 億ウォン（約 1.64 億円）である。

(4) 人員構成

センター長及び国家会計基準諮問委員会（NASAC: National Accounting Standards Advisory Committee）（後述）の委員を除き、財務統計部（11 人、Financial Statistics Division）評価分析部（7 人、Evaluation & Analysis Division）及び管理部（2 人、Administration）から構成される。

なお、企画財政部長官から任命されるセンター長を除き、人事権は KICPA が有している。省庁及び会計士協会からの派遣は受け入れていない。給与額は会計事務所と比べると低い水準とのことである²⁶。

(5) 国家会計基準諮問委員会（NASAC）

NASC は組織内に諮問機関を有しており、新しい基準の制定や改訂に当たり、必要に応じて開催している。諮問機関メンバーは非常勤かつ無報酬（交通費の支給のみ）で任期は特に定められていない。メンバー構成は以下のとおりである。

²⁶ NASC よりヒアリング

図表 X－1 NASAC 構成

構成（出身母体）	人数
公務員	3 人
学者	3 人
会計事務所	1 人
国家会計基準センター長	1 人
合 計	8 人

6. 国家会計制度審議委員会（NASDC）

(1) 法的な位置付け

国家会計法第 8 条第 1 項に基づき、国家会計業務の遂行に関連する事項を審議するために企画財政部内に置かれている審議会であり、以下の事項（同条同項 1 号から 4 号）を審議する。

- 国の会計制度とその運用
- 国の会計の処理や決算関連法令の制定・改正や廃止
- 国と地方自治団体及び公共機関（公共機関の運営に関する法律第 4 条から第 6 条までの規定に基づいて指定・告示された公共機関をいう。）の間の会計制度の連携
- その他の国の会計制度の運営に関する事項であって、大統領令で定める事項

(2) 沿革

1998 年 12 月、政府会計制度諮問委員会（Governmental Accounting Advisory Committee）として発足し、2000 年 2 月に政府会計基準委員会（Governmental Accounting Standards Committee）に名称変更した。2000 年～2006 年の間に約 30 回開催され、政府会計基準の試案作成、公聴会の実施などを行った。

2008 年 12 月末の国家会計法改正により、2009 年に現在の国家会計制度審議委員会（NASDC）に改組された。従前の政府会計基準委員会から権限が拡張され、会計基準のみならず制度面（政策）についても諮問することができるようになった。

(3) 資金調達

企画財政部の予算措置によっている。予算額のほとんどは委員に対する交通費等実費精算に係るものである。

(4) 委員会の構成²⁷

会議開催頻度については特に規定がなく、基準改訂の必要がある都度召集される。会期は大抵1日以内である。委員長は、企画財政部長官が指名する企画財政部次官が務め、委員は、監査院及び安全行政部など関係省庁の3級公務員又は高位公務員団に属する一般職公務員²⁸と会計業務に関する学識及び経験が豊富な者の中から企画財政部長官が任命又は委嘱するものとされている。

委員構成は、図表X-2のとおり定められている。委員長を含む委員人数は最大15人に制限されており、現員も15人である。全員が非常勤かつ無給である（交通費等の実費精算のみなされている。）。非公務員メンバー（図表X-2のNo. 6～15）のみ任期が設けられており、任期は2年である。NASDCでは議決が採られることはないが、非公務員メンバーが過半数を占めている。

図表X-2 NASDC 構成

No.	構成（出身母体）	人数
1	委員長：企画財政部次官	1人
2	監査院（監査院長推薦）	1人
3、4	企画財政部（企画財政部長官推薦）	最大2人
5	安全行政部（安全行政部長官推薦）	1人
6	公認会計士（関連団体推薦及び企画財政部長官委嘱）	1人
7	政府や公共機関の会計関連業務に10年以上勤務した経験がある者（企画財政部長官委嘱）	1人
8～15	大学で会計学や財政学などを専攻して大学や研究機関で准教授以上又はこれに相当する職に10年以上在職しているか、在職していた者（企画財政部長官委嘱）	最大8人
	合 計	最大15人

(5) 小委員会

委員会は、審議を効率的に遂行するために必要と認める場合には、小委員会を構成・運営することができる。現在常設の小委員会はない。

委員はNASDCメンバーで構成し、委員の人数は4、5人である。全員非常勤かつ無報酬であり、任期は2年（再任可）である。

²⁷ 法令上の根拠として、国家会計法第8条、同法施行令第2条を参照。小委員会、事務局スタッフについても本条文中に根拠がある。

²⁸ 我が国における課長級職と推測される。

(6) 事務局スタッフ

委員会の事務を処理する幹事 1 人を置き、幹事は、企画財政部所属公務員の中から委員長が指名することとされている。

7. 財務会計推進小委員会（FAASC）

(1) 法的な位置付け

地方自治体会計基準審議委員会規定により安全行政部長官の下に置かれている委員会であり、以下の事項を調査審議するものとされている²⁹。

- 地方自治体の会計基準の制定又は改正に関する事項
- 国と地方自治体間の会計制度の相互連携に関する事項
- 地方自治体の会計基準の解釈に関する事項として重要であると認めて長官が諮問に送る事項
- その他の地方自治体の会計制度について長官が諮問に送る事項

(2) 沿革

2003 年 8 月、地方会計基準審議委員会として設置されたが、2008 年 3 月、政府審議会統廃合方針に従い、安全行政部政策諮問委員会の一つ（地方財政審議会）に位置付けられた（主要業務：地方会計基準制定に係る審議）。

2009 年 11 月、同審議会の分科会として FAASC を設置し、今日に至っている（主要業務：財務会計に関する制度の改善を審議）。

(3) 資金調達

安全行政部の予算措置によっている。

(4) 委員会の構成

委員会は常設されておらず、必要に応じて安全行政部長官が招集している。四半期に 1 度開催され、1 回当たりの審議時間は 4 時間程度である。委員は、委員長 1 人を含む 10 人以内とされており、委嘱委員と職権上の委員で構成する³⁰。委員会の委員長は、委員の中から安全行政部長官が委嘱する³¹。任期は 2 年（再任可）、全員非常勤かつ無給である（予算の範囲内で手当を支給することができる³²）。委員構成は図表 X-3 のとおりである。なお、大学教授委員のうち 4 人は NASDC 委員を兼ねている。

²⁹ 地方自治体会計基準審議委員会規定第 3 条

³⁰ 地方自治体会計基準審議委員会規定第 4 条第 1 項

³¹ 地方自治体会計基準審議委員会規定第 4 条第 4 項

³² 地方自治体会計基準審議委員会規定第 11 条第 1 項。交通費等実費精算のみなされている。

図表 X－3 FAASC 構成

構成（出身母体）	人数
大学教授（会計専攻）	8 人
公認会計士	1 人
行政管理博士課程修了研究者	1 人
安全行政部行政管理課長（職権上の委員）	1 人
合 計	11 人

(5) 研究委員会について

委員会は、分野別に研究委員会を設置、運営するものとされており³³、2009 年より原価基準研究委員会が置かれている。委員は FAASC メンバーで構成し、全員非常勤かつ無報酬であり、任期は 2 年（再任可）である。

(6) 事務局スタッフ

委員会の支援及び議事録作成などの行政事務処理のために委員会に幹事 1 人を置くこととされており、幹事は、安全行政部の会計及び契約制度複式簿記の担当公務員が務める³⁴。

8. 基準設定方法

(1) 基準設定のデュー・プロセス

中央政府

NASC が基準草稿を起草し、以下のプロセスを経る³⁵。

- ① NASC による論点整理、ディスカッションメモの作成
- ② （必要がある場合）各論点について、関連政府機関との議論
- ③ NASAC による初回検討
- ④ 企画財政部に基準草稿を提案
- ⑤ NASDC による諮問
- ⑥ パブリック・コメント（行政手続法）
- ⑦ NASDC の諮問を反映した基準確定版の設定

法令（基準）解释权は企画財政部にあるため、中央政府の会計事務を処理する職員がその職務の執行に関し疑義のある事項につき監査院の意見を求めたときは、監

³³ 地方自治体会計基準審議委員会規定第 2 条

³⁴ 地方自治体会計基準審議委員会規定第 10 条

³⁵ NASC 設立前は、企画財政部と民間会計事務所が共同で草稿を作成していた。

査院はこれに対して意見を示さなければならないものとされている³⁶。

地方自治体

安全行政部が基準草稿を作成し、草稿作成過程で、韓国政府会計学会や財務会計推進小委員会、地方自治体などの意見を取り入れる。行政手続法に基づくパブリック・コメントは行っている。

(2) 既存実務の整理等

中央政府

国家会計基準センターは、企画財政部と共同して国家会計基準とその実務について研修等を実施している。国家会計基準センターは現場担当者からの質問も受け付けている。

地方自治体

制度の本格導入に先駆けてパイロット団体で試験運用を行うとともに、安全行政部に会計士協会から会計士が出向し、新しい公会計基準について、安全行政部及び地方自治体職員に対する研修を行っている。

9. 基準設定主体と政府機関の関係

(1) 設定主体の独立性担保方法

中央政府及び地方自治体とも、設定主体は政府そのものであり独立性を担保する仕組みはない。諮問機関・審議機関についても独立性を担保する措置は講じられていないが、委員は全て無報酬であり、金銭的な利害関係は生じていない。

(2) 基準の法的位置付け

中央政府

国家会計法第 11 条により、発生主義複式簿記による財務報告が求められている。また、この下に、国家会計法施行令、企画財政部省令第 60 号「国の会計基準に関する規則」、事業ごとの会計処理準則の実務処理の指針などが定められている。

地方自治体

地方分権特別法第 11 条、地方財政法第 53 条、地方財政法施行令第 62 条の規定により、発生主義複式簿記による財務報告が求められている。

また、この下に行政自治部省令第 348 号として「地方自治体の会計基準に関する規則」、さらに行政安全部訓令第 133 号として「地方自治体の財務会計運営規定」

³⁶ 国家財政法第 49 条第 2 項

を地方自治体の会計処理のガイドラインとして定めている。

(3) その他政府機関と基準設定主体との関係

中央政府

国家会計基準センターの研究員は、定期的に他の政府機関との会計実務に関する会議に出席し、意見聴取と実務事例の収集に努めている。

地方自治体

年に5～6回程度、安全行政部と地方自治体の間で意見交換会を実施している。

10. 基準設定主体の必要性

(1) 設置当時の社会環境

中央政府

通貨危機前の1996年2月に大統領秘書室主導で複式簿記導入に関する検討が行われ、国策研究機関たる韓国開発研究院（KD I）による発生主義・業績管理、複式簿記導入の提言も行われた。

1997～2001年にかけてIMFの金融支援を仰いでおり、IMF及びIBRDから財政の透明化要求があった。特に、IMFからはGFSM 2001（2001年政府財政統計マニュアル）に準拠した発生主義に基づく財務報告を行うべきとの勧告があった。

地方自治体

軍政期に地方自治が大幅に制限されたことが影響し、地方議会が復活したのは1992年であり、地方自治体首長の直接公選制が導入されたのは1995年であった。公選により選出された首長、市民³⁷及び学者が自治体財政の透明化を要求し、これが会計基準設定の契機となった。

(2) 現状認識と今後の方向性

現在、中央政府は、財務会計の統合システム（dBrain）を導入しており、現金主義による予算の執行と発生主義による財務諸表の作成を一元的に実現している。

一方、地方自治体については、e-互助システムを開発し、支出システムは全て統一したが、資産系のシステムを中心に、独自のシステムも残っている。このため、予算と財務報告との統合が大きな課題となっている。e-互助システムが全面的に導入されれば、中央政府と地方自治体の会計基準の統合も検討課題となる。

また、原価計算、プログラム評価に対する関心が高く、地方自治体においては、

³⁷ 主な市民団体として「経済正義実践連合」があるが、メンバーには3等級以上の高位公務員もおり、大統領府に相当数が所属していた。

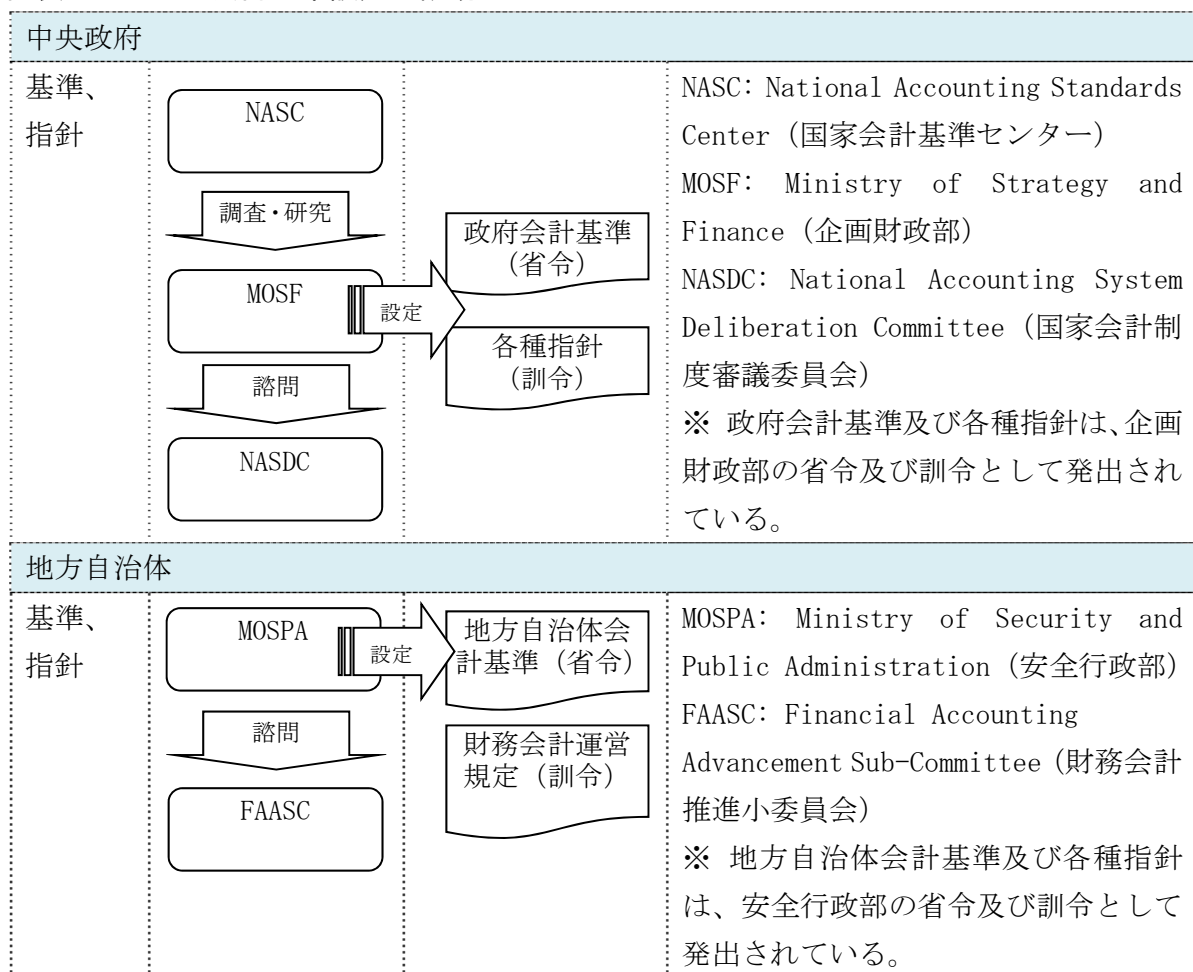
標準化した事業単位のパイロットテストを開始している。

監査については、中央政府及び地方自治体とも今後は独立監査人による保証型監査の制度化を検討している。

11. 基準設定主体の国際戦略等

地方自治体は IPSAS との連携には関心を示していないが、中央政府については会計基準設定時にも IPSAS を一定の参考にしており、IPSAS との連携は意識している。また、アメリカの連邦、州・地方政府基準も参考にしている。NASC 内に国際協調チームを組織し、諸外国の国家会計基準の調査を行っている。一方、企業会計とは一線を画している。

図表 X-4 公会計基準設定 概観



図表 X-5 公会計基準設定に関する諸団体の概要

① 国家会計基準センター (NASAC: National Accounting Standards Center)

No	項目	内容
1	役割	国家会計基準の設定及び改善の支援機関 国家会計基準の草稿も作成している。
2	機関の特徴	組織形態：KICPA（韓国公認会計士協会）が設立し、企画財政部と委託契約を締結して業務を実施している。 センター長（Director）は企画財政部長官が任命する。
3	人員構成	センター長及び NASAC の委員を除き、以下のとおりである。 ・財務統計部（11 人：Financial Statistics Division） ・評価分析部（7 人：Evaluation & Analysis Division） ・管理部（2 人：Administration）
4	その他	組織内に国家会計基準諮問委員会（NASAC: National Accounting

		Standards Advisory Committee) を設置。必要に応じ開催している。
--	--	--

② 国家会計制度審議委員会 (NASDC: National Accounting System Deliberation Committee)

No	項目	内容
1	役割	国家会計制度に関する諮問機関
2	機関の特徴	企画財政部の諮問機関であり、必要に応じて開催する。
3	人員構成	委員についての法定事項： 監査院推薦メンバー 1 人、企画財政部推薦 2 人以内、安全行政部推薦 1 人、会計関連団体の推薦 1 人、政府等会計業務経験者（10 年以上） 1 人及び学識経験者 8 人以内（政府等会計業務経験者、学識経験者は、いずれも企画財政部長官が委嘱する。）現在の委員数：15 人（委員長を含む。）
4	その他	委員は全員非常勤である。

③ 財務会計推進小委員会 (FAASC: Financial Accounting Advancement Sub-Committee)

No	項目	内容
1	役割	地方自治体の会計制度に関する諮問機関
2	機関の特徴	安全行政部の政策諮問委員会の一つである地方財政審議会の小委員会であり、必要に応じて開催する。
3	人員構成	委員長 1 人を含む 10 人以内 委員長：委員の中から長官が委嘱 委員構成：大学教授 8 人（会計専攻）、公認会計士 1 人及び行政管理博士課程修了研究者 1 人 上記（10 人）＋財政管理課長（職権上の委員）
4	その他	委員は全員非常勤である。

XI ドイツ

公的部門と公会計基準の概況（ドイツ）

1. 調査対象国の選定理由

ドイツは制定法主義を採用している点で、日本の法体系に近い面があるため、また、連邦と州において公会計共通化の動きが見られるため、調査対象として選定した。法令により公会計に関するルール設定を行っているため、基準設定主体は存在せず、法制化に必要な都度関係省庁が随時委員会等を設置してきた。次節以降において、公的部門の状況と公会計基準の設定状況（主な委員会の紹介を含む）。連邦・州の公会計共通化の動きについて触れる。

2. 公的部門の状況

(1) 公的部門の状況

連邦共和制国家であり、各州が独自の立法、行政及び司法各機関を持っている。ドイツ連邦共和国基本法（Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland、我が国の憲法に相当。以下「基本法」という。）第 71 条により、連邦法で授権された場合にのみ、各州（Land）が立法権を有する。他の連邦制諸国と比較して、連邦は立法に専念し、州が行政の執行を行う傾向にある¹。

州は 16（三つの都市州²を含む。）あり、州内の基礎自治体に関しては州法に委ねられている。州の下にクライス（Kreis、「郡」）、ゲマインデ（Gemeinde、「市町村」）の二層制である（ただし、独立市では一層制）。クライスが 323 単位、ゲマインデが 12,629 単位ある。

(2) 財政制度

税に関しては連邦の権限が強大であり、一部の例外（営業税、不動産税等）を除き、州や地方独自の税率設定等は認められていない。ただし、主要税（所得税、法人税及び付加価値税）は連邦と州で配分される。

政府部門ごとの歳入総額（2010 年）は、連邦 301,734 百万ユーロ（41%）、州 260,134 百万ユーロ（35%）、地方 171,123 百万ユーロ（23%）である。一方、歳出総額（2010 年）は、連邦 356,992 百万ユーロ（43%）、州 287,074 百万ユーロ（35%）、地方 180,851 百万ユーロ（21%）である³。

¹ 基本法第 71 条第 1 項が保障している州の専属的立法権に属する事項（連邦が立法権を有しない領域）は、教育制度、文化政策、地方自治制度、警察制度等に限定される。

² ベルリン、ハンブルク及びブレーメンを指す。州としての権限と市（ゲマインデ）としての権限を併せ持つ。

³ 2009 年決算数値。Statistisches Bundesamt（2012）9 Finanzen und Steuern より。なお、歳入歳出とも公債償還・発行にともなう収入・支出を含まない。連邦の歳出入には、特別財産（Sondervermögen des Bundes。連邦鉄道・連邦郵便等）を含んでいる。

3. 公会計基準の状況

(1) 公会計基準設定状況と適用状況

連邦政府

連邦政府の公会計基準は、基本法第 10 章（財政）、それに基づく連邦及び州の予算法の原則に関する法律⁴（1969 年制定。以下「予算原則法」という。）、連邦予算規則（1969 年）等で規定されている。したがって、公会計基準の変遷は、これら法令改正の動向を見ることにより明らかとなる。

1997 年、予算原則法が改正され、「商法典の諸原則に基づく簿記及び会計」が従前の記帳方法に付加する方法で容認された。2000 年以降、連邦財務省主導で、設置された委員会において公会計改革に関する検討が進められてきた。検討経緯を概観すると図表 XI-1 のとおりである。

なお、連邦決算書（予算計算書及び資産計算書）の作成範囲は、連邦政府各省である。連邦の出資している企業等を連結した連結財務諸表は作成されていない。基本法上、翌会計年度中に、連邦財務大臣から連邦議会及び連邦参議院に決算書を提出することになっている⁵。各省からの提出期限は予算年度（暦年）終了後 4～6 週間としている⁶。

図表 XI-1 連邦公会計改革の変遷

検討実施組織	検討内容	公表・施行年
予算法及び予算制度作業委員会 連邦・州作業部会（K L R /Doppik ⁷ ）	商業簿記導入のための最小基準（複式会計）	2004 年第 1 版 ～2006 年第 9 版
連邦会計検査院	国全体の予算及び会計制度に関する問題提起（於連邦議会） ⁸	2006 年
予算及び会計制度の現代化（MH R ⁹ ）プロジェクトグループ	公会計制度改革の基本構想を「基礎概念」として提示※	2007 年

⁴ Haushaltsgrundsätzegesetz

⁵ 基本法第 114 条第 1 項

⁶ 財政制度等審議会（2003）

⁷ 原価及び給付計算／複式会計に関する連邦・州作業部会（Bund-Länder-Arbeitskreis Kosten- und Leistungsrechnung Doppik）。Kost は政府本来の業務活動によって生じた価値の消費（原価）であり、Leistung はそれによって生み出された価値の増加（給付）を意味する。損益計算における費用（Auftrag）収益（Ertrag）とは区別されている。

⁸ 連邦会計検査院は、特に重要と認める事項について、いつでも、連邦参議院、連邦議会及び連邦政府に対して意見を行うことが認められている（連邦予算規則第 99 条）。

⁹ 予算及び会計制度の現代化（Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens）

アルフ組織開発有限会社とプライスウォーターハウスクーパース (PwC): 連邦財務省の業務委託	上記基礎概念の検証	2007 年
KPMG: 連邦財務省の業務委託	基礎概念を踏まえた詳細概念の構築	2009 年
K L R /Doppik	予算編成、統制及び計算書作成に係る報告	2009 年
	連邦・州共通複式会計基準（最終報告）	2009 年
連邦・州共通会計制度の標準化のための委員会	「連邦・州複式会計基準 ¹⁰ 」「管理用標準勘定組織 ¹¹ 」の公表	2011 年

※ 上記基礎概念では、旧来のカメラル会計に発生主義的效果を意図して拡張した、「拡張カメラル会計¹²」が連邦にはふさわしいとの結論を提示している。連邦財務省の委託先が実施した基礎概念の検証、詳細概念の構築時にも、当該結論を前提に報告書が作成されている。

上記から分かるように、公会計改革は、決算制度のみならず、予算制度も並行して検討されてきた。K L R /Doppik の連邦・州共通複式会計基準（最終報告）は、2009 年、予算原則現代化法¹³に基づき予算原則法が改正されたことを受けて公表されている。予算原則現代化法はまた、連邦・州の会計制度共通化を進めるための委員会設置も規定している。

州政府

1996 年予算原則法の改正により、商法典に基づく発生主義・複式簿記の導入が容認されたことに伴い、各州において、図表 XI-2 のとおり検討が進められ、発生主義・複式簿記を法制化してきた。2013 年現在、ベルリン都市州を除く全ての州において発生主義・複式簿記が採用されている（16 州のうち 11 州が複式簿記を強制、4 州がカメラル簿記との選択適用を認める、ベルリン都市州は拡張カメラル会計を導入しており、複式簿記は未導入¹⁴）。

¹⁰ Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik)

¹¹ Verwaltungskontenrahmen

¹² 拡張カメラル会計とカメラル会計の関係については、三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社（2011）を参照。

¹³ das Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes

¹⁴ KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle「地方自治体共同機構」)＝ベルテルスマン財団共同プロジェクト「Rechtsvergleich Doppik (複式会計比較)」ウェブサイト

http://doppikvergleich.de/uploads/tx_jdownloads/Uebersicht-Einfuehrung-Doppik.pdf より（最終閲

図表 XI-2 州における公会計改革の変遷

検討実施組織	検討内容	公表等年
各州内務大臣会議 予算及び会計制度改革作業部会 市町村予算法改革のための小委員会	地方政府への発生主義導入を決定	1999 年
同上	「複式簿記に基づく予算及び会計制度のための自治体予算法に関する基本構想」の提案	2000 年
各州	新しい会計モデルの提示 ¹⁵	2000 年頃～2005 年
連邦・州共通会計制度の標準化のための委員会	「連邦・州複式会計基準」 「管理用標準勘定組織」の公表	2011 年

地方政府（市町村）

州政府における内務大臣会議とは別に、市町村の全国組織である地方自治体共同機構 (KGSt: Kommunale Gemeinschaftsstelle) が公会計モデルを提示している (1995 年)。

なお、法制度上は、各州が定める公会計制度に準じた会計制度が採られている。具体的には、各州が市町村規則、市町村予算令を定めている。

(2) 監査の状況

連邦政府では、決算書類に対して保証型の監査は実施されておらず、連邦会計検査院による会計検査が実施されている。検査結果は「所見」にまとめられ、翌会計年度中（通常翌年 12 月）に決算書の参考資料として議会に提出される¹⁶。州及び地方政府においても、州会計検査院が連邦会計検査院と同様の検査を実施している。

覧日：2013 年 5 月 7 日)。

¹⁵ 1998 年ヘッセン州「ヘッセン州における新行政運営」、1999 年ノルトライン＝ヴェストファーレン州「地方自治体の新財政管理」、2000 年ニーダーザクセン州「LoHN プロジェクト」等。

¹⁶ 財政制度等審議会（2003）

4. 連邦・州の公会計共通化の動き

2009 年の予算原則現代化法は、連邦と州の会計制度について最低限の比較可能性を担保するため、検討委員会（連邦・州共通会計制度の標準化のための委員会¹⁷⁾）の設置が規定されている（2009 年改正予算原則法第 49a 条）。

2011 年 9 月にこの委員会は「連邦・州複式会計基準」と「管理用標準勘定組織」等を公表した。発生主義・複式簿記を選択した州はこの基準と勘定組織に従って関連会計法令を改訂していくこととなる。

¹⁷⁾ Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens

XII 国際公会計基準審議会（IPSASB）

1. IPSASB の変遷

1986 年に IFAC 内に公会計委員会（P S C：Public Sector Committee）が設置された。当初 P S C は、公的部門の会計等について各国の事例を調査、発生主義と現金主義について研究¹等を行っていた。1996 年より P S C は基準設定プロジェクトを開始し、2002 年には、1997 年 8 月までに発行された I A S をベースにしたコア・スタンダード（IPSAS 第 1 号～20 号）の設定を完了した。また、現金主義 IPSAS も設定した（2003 年）。

2004 年に P S C は国際公会計基準審議会（IPSASB：International Public Sector Accounting Standards Board）に改組され、IFRS をベースに公会計基準の設定に着手した。IFRS に基づいた公会計基準の設定の他にも、公的部門独自の会計基準も並行して設定してきている（例：IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」、同第 23 号「非交換取引による収益」）。

2. IPSAS の設定状況、適用状況

(1) 設定状況

2013 年 1 月現在、1 本の概念フレームワーク²、32 本の発生主義 IPSAS 及び 1 本の現金主義 IPSAS が公表されている。

(2) 適用状況

どのような公会計基準を適用するかは各国の法規制に委ねられている。したがって、IPSAS を完全適用している国もあれば、各国制度背景を踏まえた修正を加えている国もある。IPSAS を適用している国として、スイス、オーストリアが挙げられる。国際機関、例えば、国際連合、欧州委員会（E C）、経済協力開発機構（OECD）、北大西洋条約機構（NATO）及び国際刑事警察機構（INTERPOL）が適用している。

また、今回の調査対象国の中では、ニュージーランドにおいて、IPSAS にニュージーランド公的部門に必要な修正を加えた独自の公会計基準を設定することを予定している（2014 年から施行予定）。

¹ 当時、完全現金主義、修正現金主義、修正発生主義及び完全発生主義の 4 類型について、各国事例の調査と検討等が行われていた。

² 正確には、「公的主体の一般目的財務報告に係る概念フレームワーク」。概念フレームワーク策定プロジェクトは、2007 年から開始され、現在検討を進めているところである。本プロジェクトは 4 フェーズに分けられ、2013 年 1 月に公表したのは第 1 フェーズである。第 1 フェーズは、①フレームワークの役割及び権限、②一般目的財務報告の目的及び利用者、③質的特徴、④報告主体について規定している。なお、第 2 フェーズは財務諸表の構成要素とその認識、第 3 フェーズは測定、第 4 フェーズは表示について検討している。

3. IPSASB の監視³

IPSASB には基準設定手続に関する透明性や説明責任、関係者のニーズへの対応を図る監視機関が存在しない。そこで、上部機構である IFAC において 2011 年 3 月に論点整理（コンサルテーション）が公表され、広く一般に意見を求めた。寄せられたコメントを検討した結果、IFAC 理事会は IPSASB の運営規約(Terms of reference)を改訂することとした。運営規約のうち、IPSASB のメンバー構成について検討し、2014 年の委員指名から改訂後の運営規約が適用される。見直しの具体的内容については、「5. 人員構成」において述べる。

現在も検討中であるのは、公益監視と技術的助言の仕組みについてである。公益監視審議会(PIOB: Public Interest Oversight Board)は、証券監督者国際機関(IOSCO)や世界銀行、欧州銀行等からのメンバーによる国際会計基準設定主体の監視機関である。現在 IPSASB は PIOB の監視対象外であり、PIOB メンバー側にも、公会計専門家メンバーはいない。今後 IFAC と協議の上、PIOB 側で新たな監視機構を検討していくものと思われる。

公益監視機関は基準設定過程が適正化を監視するものであるが、基準設定における技術的な助言を行う協議諮問グループ（CAG: Consultative Advisory Group）⁴についても組成・構築が提案されている。

4. 資金調達⁵

資金提供元は上部機構たる IFAC、カナダ連邦政府、世界銀行、アジア開発銀行等である。プロジェクトを実施するために資金提供を受けることもある。

図表 XII-1 IPSASB の資金源内訳 (単位：千ドル)

資金拠出団体	金額
IFAC への会費充当分	
加盟団体（各国会計士団体）からの会費	568
Forum of Firms ⁶ からの会費	847
その他資金援助（カナダ連邦政府等）	632
合 計	2,047

IFAC 会費は、IPSASB の費用実績（PIOB への資金拠出を除く。）が全基準設定主体

³ 2012 年 12 月 IPSASB ニューヨーク会議アジェンダ 4.0 に基づき記載。

⁴ IPSASB CAG は、公的部門の財務諸表作成者、利用者及び監査人、政府、国際機関、学界等からのメンバーで構成されている。IASB においては、IFRS 諮問会議がこれに該当する。

⁵ IFAC (2011) Notes to the Financial Statements

⁶ Forum of Firms。国際的に監査を行う会計事務所が加入する国際組織であり、加入事務所から支払われた会費により運営されている。Forum of Firms から IFAC に支払われた拠出金が IPSASB に分配されている。

⁷の費用に占める割合により配分されている。IPSASB に対するその他資金援助は全額 IPSASB に計上されている。

資金以外の援助として、カナダ勅許会計士協会がテクニカルスタッフ 1 人の給与を負担している。

5. 人員構成

(1) ボードの人員構成等

現状

ボード（IPSASB）は 15 人のメンバー（IFAC 加盟団体指名）及び 3 人のパブリックメンバーから構成される。メンバーの出身国と出身機関は以下のとおりである。なお、各メンバーは出身機関の代表としてではなく、個人の専門的知識や経験を發揮すべく参加を求められている。

議長・副議長を含むメンバーは、IFAC 指名委員会の推薦を経て、IFAC 理事会により任命される。指名委員会の推薦に当たっては、個人の専門的能力を第一とするが、地理的分布や男女バランス等も考慮して行われる。

メンバーは非常勤であり、無報酬である。議長の任期はメンバーである期間を含め通算 3 期（1 期 3 年。最長 9 年間）までである。指名委員会の承認があれば 4 期 12 年まで務めることが可能である。なお、他のメンバーの任期は 2 期（1 期 3 年。最長 6 年間）までである。メンバー全員が一時に入れ替わらないよう、毎年およそ 3 分の 1 のメンバーが任期を迎えるように任命される⁸。

近年、会議は 1 回当たり 4 日間、年 4 回開催されている。

図表 XII-2 審議会の人員構成

出身国	現在の出身母体	指名団体等
<u>パブリックメンバー</u> 計 3 人		
スイス	大学	大学
カナダ	社外取締役 (元 会計検査院)	会計検査院国際機関
イタリア	大学	職業会計士団体
<u>実務家以外のメンバー（財務省、会計検査院等）</u> 計 13 人		
カナダ	会計士協会 ※	職業会計士団体
イギリス	職業会計士団体 ※	同上
アメリカ	会計検査院 ※	同上

⁷ IFAC には IPSASB の他に基準設定機関として、国際監査保証基準審議会（IAASB）、国際会計教育基準審議会（IAESB）及び国際会計士倫理基準審議会（IESBA）がある。

⁸ IPSASB 運営規約 4.0～6.0 より

モロッコ	財務省	同上
中国	財務省	同上
パキスタン	コンサルタント (元公務員)	同上
ケニア	電力会社	同上
フランス	会計検査院	同上
南アフリカ	基準設定主体	同上
マレーシア	財務省	同上
ルーマニア	大学	同上
ニュージーランド	財務省 ※	同上
オーストラリア	財務省	同上
実務家メンバー（会計事務所） 計 2 人		
日本	会計事務所	同上
ドイツ	会計事務所	同上
合 計	18 人	

※：基準設定主体メンバーでもある。

上記メンバーの他に、IASB、欧州委員会（E C）、国際通貨基金（I M F）、最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）、経済協力開発機構（OECD）、国際連合（U N）、世界銀行等からオブザーバーとして参加している。オブザーバーは投票権を持たないが、会議での発言が認められている。

今後

IPSASB メンバー構成については、IFAC 加盟団体指名のメンバーがほとんどを占めており、公会計基準を実際に適用している省庁等の意見が適切に反映されていないのではないか、という批判があった。これに対応するため、IFAC は IPSASB の運営規約を改訂し、メンバーの指名を IFAC 加盟団体に限らず、Forum of Firms、その他公的機関、国際機関や公衆（general public）による指名も可能とした。また、パブリックメンバーについても、最低 3 人とすることとした。

なお、IPSASB は今回の運営体制変更の際に、同時に議長の常勤化も要請している。

(2) タスクフォースの構成

タスクフォースはメンバーのみで構成されることもあれば、論点によっては、外部有識者を招へいすることもある。現在、①IPSAS と統計報告指針の連携、②現金主義 IPSAS レビュー、③財務諸表の討議と分析、④発生主義 IPSAS の初度適用、⑤概念フレームワーク、⑥公共財政長期持続可能性報告、⑦サービス業績情報の報告

及び⑧IPSAS 第 6 号～第 8 号（連結関連）の改訂の八つのプロジェクトについてタスクフォースが組成されている。論点の少ないプロジェクトによってはタスクフォースが組成されず、スタッフが直接公開草案等を起草することもある。タスクフォースは平均して 6～7 人（3 人～12 人）から構成される。

(3) スタッフの人員構成

IPSASB スタッフは 5～6 人おり、全員常勤である。

6. 基準設定方法

基準設定テーマは IPSASB 会議が決定する。なお、現在 2013 年～14 年の作業計画（基準開発計画）についてコンサルテーション・ペーパー（論点整理：C P）を公表し、今後検討すべき論点についてパブリック・コメントを求めている。IPSASB のデュー・プロセスは以下のとおりである。

- ① コンサルテーション・ペーパーの公表、コメントの検討
- ② 公開草案、コメントの検討（必須手続）
- ③ IPSAS 又は推奨実務ガイドライン（R P G：Recommended Practice Guideline）の公表

コンサルテーション・ペーパー、公開草案とも、通常意見募集期間は 4 か月以上とされる。また、概念フレームワークについては、その重要性から 6 か月以上の意見募集期間が設定されている。

IPSAS 又は R P G を検討する際、IPSASB は各国基準設定主体とできる限り協力することが運営規約に規定されている。また、IPSASB C A G が IPSASB の議題、プロジェクト進捗、プロジェクト優先順位その他専門的・公益的な意見を提供することとなっている。

7. 国際戦略

IPSASB の基準設定プロジェクトは、当初 I A S をベースにしたコア・スタンダードの設定に注力していた。現在も IFRS が改訂された場合、IPSAS 改訂の必要性を検討している（2 年に 1 回のペース）。IPSASB は、IASB と密接な関係にあり、IASB のほとんどの会議に出席したり、IASB から IPSASB のほとんどの会議にオブザーバーとして出席したりしている。

IPSASB はその他国際機関とも協力して基準開発を進めてきた。現金主義 IPSAS の開発に際しては、世界銀行と協力してきた。政府財政統計と IPSAS の連携プロジェクトには、IPSAS オブザーバー（欧州連合統計局（Eurostat））がタスクフォースに加わっている。統合報告プロジェクトに対しても、公的部門の統合報告を検討するために、IPSASB のスタッフが統合報告担当者と打ち合わせている。

第3部 提言とその具体策

XIII 各国・機関調査により得られた知見

第2部での調査報告により、各国・機関における様々な取り組みが明らかになった。本章では、調査から得られた知見を要約し、若干の考察を加えたい。なお、章末に各国・機関調査により得られた情報を要約した表を掲載した。

1. 設立当時の社会環境

各基準設定主体が設立された当時の社会環境について概観すると、ほとんどの調査対象国において、各国・地方等の経済停滞等に伴う財政危機を機に、公会計に係る改革がなされている。改革は、公会計のみに限らず、予算制度等の改革も伴う大規模な改革となっている。改革の契機となった関係者の動きは各国で様々であるが、行政府（イギリス、ニュージーランド、韓国）、立法府（フランス、カナダ、オーストラリア）又は職業会計士団体や会計検査院（アメリカ）が主導している。ある関係者から報告書が公表され、それを基に、関係機関において検討が進み、これに立法府・行政府が対応することにより、最終的に公会計基準や基準設定主体に関連する法制度の創設・改正に至っていることが多い。

2. 公会計基準の体系と公会計基準設定主体の態様

公会計基準の体系については、単一体系とするか、複数の体系とするかに分かれる。カナダ、オーストラリア、ニュージーランドは、国、地方（連邦、州・地方）に共通する公会計基準を設定している。イギリス、フランス、アメリカ及び韓国においては、中央（連邦）政府、地方（州・地方）政府それぞれに別個の公会計基準が設定されている。以上を概観しても分かるように、国家政体（連邦制か否か）は、公会計基準の体系（単一体系か複数の体系か）とは、必ずしも関連しない。

公会計基準の体系に対応して、国・地方共通の会計基準を設定するカナダ、オーストラリア、ニュージーランドでは、単一の会計基準設定主体が基準を設定している。イギリスにおいては、国と地方自治体が別個に会計基準を設定しているものの、両者を共通的に諮問する機関を設置し、両基準の整合性を図っている点が特徴的である。この点はフランスについてもあてはまる。アメリカでは、連邦政府と州・地方政府、それぞれについて会計基準設定主体が存在する。これは、連邦政府機関たる FASAB が州政府を規制することは州の権限を連邦が侵害するからという理由からである。

3. 公会計基準の正当性確保

公会計基準に関する正当性は、法的な裏付けを付与することによっても、また、設定過程において利害関係者による「意見集約を適切に行うことによっても高めるこ

とができる。

正当性付与の方法として、アメリカ（FASAB）、カナダ、オーストラリア及びニュージーランドでは、政府の発出する財務報告指令等により、基準設定主体が作成した基準を承認している。

一方、制定法主義を採っているフランス、韓国では、各省庁が行政命令や省令を公表することにより会計基準として強制力を付与している。なお、行政命令や省令の制定に先立ち、諮問機関による意見公表や、パブリック・コメントの機会が保障されている。

また、中央政府と地方自治体で基準設定主体が異なるイギリスでは、共通的な諮問機関たる FRAB に両基準設定主体から委員が参加することにより、正当性が確保されていた。

4. 公会計基準設定主体の委員・事務局構成と運営資金

基準設定主体の委員構成に関して各国で共通するのは、どの機関においても、公務員委員と民間専門家委員の双方が任命されている点である。この点は官民双方の知識・経験を結集するために不可欠であると思われる。委員に関しては、どの国においても非常勤委員が多くを占めるが、アメリカ（GASB）、カナダ、オーストラリアにおいては一部の委員が常勤である。委員の常勤化によって基準設定の機動性が確保されるだけでなく、独立性が強化されているといえる。また、委員の選任プロセスや基準設定過程（デュー・プロセス）についても、基準設定主体運営の前提として、法令に基づき整備されていた。これらを監視する機関も設置・運営されている。

事務局組織は、規模の大小はあるものの、ほとんどの基準設定主体が恒常的事務局を有していた。テクニカルスタッフは基本的に常勤であるが、組織によってはプロパー職員だけではなく、関係機関からの出向を活用している例や、任期付き雇用契約による採用を行っている例も見られた。

5. 企業会計基準設定主体との関係

アメリカでは、州・地方政府の会計基準設定主体が企業会計基準設定主体と同じ運営母体の内部組織である。カナダにおいても、職業会計士団体内に設置された審議会として、企業会計基準設定主体と公会計基準設定主体が設置されている。両国では、基準設定組織は異なるものの、それを監視する組織を共通化することによって効率的な監視機能を実現している。

オーストラリアは単一の会計基準設定主体が企業会計・公会計に共通適用される単一の会計基準を設定している。ニュージーランドは従来、オーストラリアと同様の形態であったが、近年基準設定機能を改組し、単一の基準設定主体が民間・公的部門の2種類の会計基準を設定している。

イギリス、フランス及び韓国では、公会計基準設定主体・企業会計基準設定主体に組織的なつながりは見られなかった。ただし、イギリス及びフランスでは、委員として企業会計基準設定主体メンバーを招いていた。

図表XIII 各国・地域公会計基準設定主体の状況

国・地域	イギリス (国)	イギリス (地方)	フランス	アメリカ (連邦)	アメリカ (州・地方)	カナダ	オーストラリア	ニュージーランド
機関名称	FRAB	CIPFA/LASAAC	CNOCP	FASAB	GASB	PSAB	AASB	NZASB
設立時期	1996年	1985年	2009年	1990年	1984年	1981年	前身のPSASB:1983年	2011年
基準設定主体当時の 社会環境	財政赤字の拡大	地方分権化推進による地方 自治体の説明責任向上のため	国:財政赤字拡大 地方:地方債市場自由化に 伴う公会計の不備発覚	財政危機	財政危機	財政赤字の拡大	財政赤字の拡大	財政危機
委員の指名	指名委員会	関係機関(運営規約)	関係機関が任命	指名委員会(非連邦政府メン バーのみ)	FAF	AcSOC指名委員会	FRCの指名委員会 (議長以外)	指名委員会
委員の任命	関係機関	関係機関	関係機関(法定)	支援機関	FAF	AcSOC	議長は大蔵大臣、 他の委員はFRC	XRB
常勤委員の有無	全員非常勤	全員非常勤	全員非常勤	全員非常勤	議長のみ常勤	非投票メンバーのみ常勤	議長のみ常勤	全員非常勤
委員人数	21名	17名	7名	9名	7名	12名	13名+NZASB議長	9名+AASB議長
うち公務員委員	15名	12名	12名	4名	3名	9名	4名+NZASB議長	3名+AASB議長
うち民間専門家委員	6名	5名	7名	5名	4名	3名 (うち2名CICA職員)	9名	6名
テクニカルスタッフ (事務局長含む)の人数	いない(財務省職員が担当)	3名	11名	8名	19名	6名	19名(企業会計基準 担当者を含む。)	7名(企業会計基準 担当者を含む。)
法令による基準の指定								
包括指定(GAAP準拠の要 請等)	GAAP準拠を要請 (資源会計法)	GAAP準拠を要請 (各地方自治法)*1	発生主義のみ要請(LOLF)	会計財務報告原則等準拠を 要請(CFO法)	各州法により包括指定*2	連邦・各州の財務管理法等 によりPSAB基準を包括指定	連邦・各州の財務大臣指令 等によりAASB基準を 包括指定	GAAP準拠を要請(公共財政 法、地方自治法)
個別基準への強制力付与	特になし	特になし	各種アレテにより 個別指定	連邦行政命令(OMB) により個別指定	特になし	特になし	特になし	議会による承認
法的位置付け (設定主体)	諮問機関 (資源会計法)	特になし	諮問機関(2009年12月30日 補正予算法)	連邦諮問委員会*3 (連邦財務管理改善法)	特になし*3	特になし	連邦政府機関 (証券投資法)	独立クラウン・エンティティ (クラウン・エンティティ法)
利害関係者の参画								
議題の選定プロセス	特になし (新基準や規制に随時対応)	特になし (新基準や規制に随時対応)	戦略諮問委員会による監視	ボードが決定	議長が決定	AcSOCによる了解が必要	優先順位・戦略についてFRC による諮問	XRBボードが決定
公開草案	8週間以上	8週間以上	特になし	30日間以上(通常60日間)	30日間以上(通常60日)	60日間(短縮可)	30日間以上	1か月間以上 (通常3か月間)
反対意見の考慮	メンバーの反対が あれば再検討する	規定なし	委員個人の反対意見を 省庁に伝達できる	反対者氏名とともに、基準に 記載する	反対メンバー氏名とともに、 結論の背景に記載	反対意見の内容のみ 結論の背景に記載	結論の背景に 記載	規定なし
活動監視	FRABレビュー・グループによ るレビュー	特になし	戦略諮問委員会の監視	支援機関による 共同監視	FAFによる監視	AcSOCによる監視	FRCによる監視	XRBボードによる 監視
財政基盤	財務省予算	会費収入	公会計省予算	支援機関がほぼ 等分の資金拠出	金融市場自主規制機関が 拠出	会費収入	連邦予算が過半	商務省予算
年間予算(収入) 概数	僅少(メンバー交通費のみ)	僅少(メンバー交通費のみ)	1.5百万ユーロ (178百万円)	1.9百万USD (172百万円)	8.2百万USD (754百万円)	1.8百万CAD (161百万円)	4.7百万AUD (448百万円)	4.4百万NZD (332百万円)

※ 会計基準設定に携わる恒常的組織が存在しないドイツ、韓国は除いている。

ただし、韓国(国)については、調査研究機関たるNASCが実質的な事務局機能を發揮しているといえる。

*1 イングランド・ウェールズ、スコットランド、北アイルランドそれぞれの地方自治法

*2 地方債市場の開示制度がGAAPに準拠した財務報告を要請。公債発行する場合はGASB基準に従った開示を行っている。

*3 FASAB、GASBとも、AICPAによるGAAP設定団体として認定されている。

XIV 提言とその具体策

Ⅱ章で要約した提言について、Ⅲ章以下で検討した各国事例を踏まえ、詳細に検討する。

検討の前提として、公会計基準の体系について述べ（１）、細分化された公会計基準を共通化するための組織として、単一の公会計基準設定主体が必要であることを説明する（２）。

続いて、設定主体が備えるべき要件を説明する（３）。提示した要件は、設定主体が政府機関であっても民間機関であっても何らかの方法で達成されるべきものである。各要件は、一方が強化されると一方が害される可能性がある（いわゆるトレードオフの関係）ため、その関係についても説明する。

最後に、我が国において単一の公会計基準設定主体を設置するとした場合に、想定される組織設計について論じる（４）。

1. 公会計基準の体系について

本研究報告では、会計基準設定の在り方を主たる検討対象としており、作成される会計基準の中身については検討対象としていない。しかし、どのような公会計基準の体系を想定するかにより、会計基準設定の在り方が影響を受ける面もあるため、ここで①民間と公会計を包含した単一の会計基準体系とすべきか②民間と公会計で別個の会計基準体系とした場合、公会計内で単一の公会計基準体系とするか、複数の公会計基準体系とするかについて、どのような想定をおいた上で議論を進めるかを整理する。

民間と公会計を単一の会計基準体系としている実例は、現在はオーストラリアにしか見られないが、最近までニュージーランドも採用していた形態である。これらは「セクター（トランザクション）・ニュートラル」アプローチと呼ばれる、同一の取引をどのセクターが行っても同一の会計処理になるべきとの考え方が背景にある。この考え方を我が国に適用することの可否を詳細に検討することは、本研究報告の目的ではない。しかし、このような民間・公会計を包含する単一会計基準体系を設定するためには、単一の会計基準設定主体が、民間会計・公会計の双方に精通した人材を多数持つことが必要になる。我が国においては、このような人材を得ることは容易ではないため、このような方式はそもそも実効性が低いと考えられる。したがって、民間・公会計を包含する単一会計基準体系の設定だけでなく、ニュージーランドの新たな基準設定アプローチである単一基準設定主体による民間、公会計のセクター別の基準開発の手法も実効性が低いものとして検討対象外とする。公会計基準と民間会計基準の関係をどのようにするかは、非常に重要な問題であるが、それは本研究報告の検討対象ではなく、設立された公会計基準設定主体が検討すべき

問題である。

また、本調査の問題意識は、現在我が国で行われているような組織形態別の会計基準設定は、高品質の会計基準を機動的に設定する上で適切ではないという点を出発点としている。調査の結果でも、このような組織形態別の基準設定を行っている国はなく、このような公会計基準体系は本研究報告の想定外である。しかし、調査対象国でも、中央（連邦）政府と地方政府で異なる会計基準を設定している例が見られるなど、公会計基準が単一体系であるべきか否かは議論の余地がある。本研究報告では、整合性ある公会計基準を設定する必要を強く意識するものの、それを単一の公会計基準体系を持つことによって実現させるかについては、特定の立場を採っていない。中央政府と地方政府では、抱えている会計上の課題について若干の相違があり、中央政府固有のあるいは地方政府固有の会計基準上の課題も存在することは確かである。単一の会計基準体系を持ちつつ、実務指針等の下部規定により、組織形態別の会計課題に対処する方法を採るのか、最初から複数の公会計基準体系を構築するのかは、民間会計基準との関係と同様、設立された公会計基準設定主体が決定すべき事項である。ただし、我が国の現状のようにあまりに細分化した公会計基準体系の存在は、そもそも会計基準間で整合性を保つことを困難にすると考えられるため、そのような在り方は、本研究報告が想定する方法ではない。

2. 単一の公会計基準設定主体を提案する理由

本研究報告では、公会計基準設定を担う、単一の基準設定主体の設置を提案している。これは、以下のメリットがあるためである。

- ① 単一の会計基準設定主体に、公的部門に関与する全ての関係者（政府機関関係者を含む財務諸表作成者、財務諸表利用者及び検査・監査関係者）が結集し、資源を集中させることにより、高品質な会計基準を設定することが可能となる。
- ② 単一の会計基準設定主体の監視・監督に中央政府、地方政府の関係者が共に関与することにより、関係者間のバランスが働き、特定の関係者の過度な影響力を排除しやすい。
- ③ 仮に複数の公会計基準体系を構築する場合であっても、両体系間の整合性を保ちやすい。
- ④ 同一の会計事象に対するあるべき会計処理が組織形態の相違により異なる事態はほとんど想定されない。また、例えば、中央政府からの地方自治体の補助金等の資金移転の会計処理など、中央政府側と地方自治体側の会計処理を一体として検討した方が良いケースが存在する。
- ⑤ 我が国の公会計基準設定に必要な資源が集中されるため、民間企業会計基準設定主体との関係の構築、国際的な公会計基準設定に関与していくことが、複数の基準設定主体を持つ場合より容易である。

調査結果によれば、イギリス、フランス、アメリカ及び韓国の4カ国では、中央（連邦）政府と地方政府の会計基準設定主体が異なる。ただし、イギリスの場合はそもそも IFRS を公的部門に採用するとの原則の下に、中央政府（財務省）及び地方自治体（CIPFA）とも公会計基準の設定を行っており、同一基準体系内におけるガイドラインを開発しているに過ぎないと解した方が実態に合っている。フランスの場合は会計基準が法令で規定されるため、法令を所管する各省庁に設定主体が分かれる結果となっているが、諮問機関としての CNOCP が実質的に会計基準の素案作成機能を担っていることを無視できない。したがって、アメリカと韓国が中央政府と地方政府の会計基準設定機能が分割されている典型的な事例と見ることができる。ただし、両国の調査結果においても、公会計基準設定の発展の歴史の中で、中央政府と地方政府の基準設定を別個の基準設定主体で行わなければならないとする説得力のある根拠は見出せなかった。両国とも固有の政治的、社会的背景の中で様々な理由でやむなく別個の基準設定主体を持つに至ったと解した方が良いと思われる。

特に我が国においては、公会計に関する理論的バックボーンと実務経験を兼ね備えた人材は数少ない。複数の公会計基準設定主体を設立して貴重な人的資源を分散させるよりは、単一の公会計基準設定主体に集中させることが適当と考える。

3. 公会計基準設定主体が備えるべき要件

前節における公会計基準設定主体が備えるべき要件として、(1) 独立性、(2) 専門性、(3) 正当性（法的裏付け）、(4) デュー・プロセス、(5) 透明性とガバナンス及び(6) 財政基盤が必要であることを説明する。また、(7) 【参考】として、上記六つの要件には、トレードオフ関係（一方を重視しすぎると一方が達成されなくなる関係）が存在することを説明する。

(1) 独立性

会計基準の設定主体は、特定の利害関係者集団に支配されてはならず、またそのような外観を持つてはならない。特に会計基準は財務諸表作成者を規制するルールであることから、財務諸表作成者から実質的にも外見的にも独立性を保つことは重要である。公会計基準においては、政府そのものが財務諸表作成者であることから、政府からも一定の独立性を保つ必要がある。

基準設定主体の独立性は、基準設定権限を持つ委員会の各委員の独立性に依存する面があるが、委員が非常勤である場合、各委員は自らの雇用者から完全に独立することは困難であり、その場合、委員の出身母体のバランスを保つことによって、委員会そのものが特定の利害関係者集団に過度の影響を受けていないとの実質的・外観的独立性を確保することになる。バランスの取れた委員構成は、後述す

る専門性を確保する上でも重要な要件である。

委員個人の独立性担保のために、選任された委員は出身母体の利益代表ではなく、公益のために行動するとの明確な原則を持つ必要がある。また、委員選考手続について明確な基準を定める必要がある。

具体的には、以下の方策が考えられる。

① 基準検討組織とは別個の独立した指名委員会を設置して委員を選考・指名する方法

委員の選考・指名を行う組織を別途設置することで、選任手続の公平性・透明性が確保される。実際に導入している国は、イギリス (FRAB)、アメリカ (GASB)、カナダ (PSAB)、オーストラリア (AASB) 及びニュージーランド (NZASB) である。いずれも、指名委員会又は監督機構が委員を指名又は任命している。

② 法令等で委員構成を指定し、政府委員については関係機関に指名権を付与する方法

法令等で委員構成を決定することで利害関係者の幅広い参画と、委員構成のバランス維持を図る。参考としたのは、フランス (CNOCP) である。関係機関に委員指名権が付与され、議長と民間専門家はアレテにより任命されている。

上記①、②を組み合わせる方法もある。すなわち、民間専門家委員については指名委員会により指名し、公務員委員については、関係省庁に指名権を持たせる方法もあり得る。なお、政府関係機関が指名権を持つ委員が多くなると、独立した立場からの議論がなされなくなるおそれがある。この点、アメリカ (FASAB) は、民間委員（指名委員会が指名）が過半数を占めるように委員構成が決定されている。

(2) 専門性

委員の専門性と事務局の専門性の確保という二つの観点から提言する。

委員の専門性を確保するためには、委員の一部（特に議長）を常勤とし、また、全委員が一斉に交代することがないように、任期をずらして選任することが適切である。さらに、委員会活動について、その従事時間の目安を示すべきである。

委員会を支援するために、恒常的な事務局機能を設置して、相当数の常勤テクニカルスタッフを採用することが必要である。出向者が多数を占めると、専門性の継続的向上が困難となるおそれがあるため、常勤のテクニカルスタッフが継続的に関与することが望ましい。

同事務局は、利害関係者への研修等を通じて、啓蒙的役割も果たすことが可能である。社会環境等の変化に対応し、基準改訂を機動的に行うためにも、組織基盤としての事務局が不可欠である。

有能なスタッフを採用するためには、相応の処遇が不可欠である。基準設定主体

を政府機関とした場合は、我が国の公務員制度の制約から、当該処遇は困難となる可能性があり、結果として専門性が不十分となる可能性がある。この点、公務員制度の制約を踏まえ、オーストラリア（AASB）は政府機関であるが、議長のみ公務員とし、その他のテクニカルスタッフは AASB が公務員とは異なる独自の処遇を行っている。また、アメリカ（FASAB）やニュージーランド（XRB）はいずれも政府機関であるが、公務員と民間の雇用形態・給与水準等に差異がないため、広く専門家を採用することが可能となっている。

(3) 正当性（法的裏付け）

法的裏付けを適切に行うことにより、設定される基準の正当性が付与される。基準設定主体が公表した基準に対し、政府が強制力を付与することが適切である。また、利害関係者が参画できるよう、適切な手続を踏むことによっても、正当性が確保される。

アメリカ（FASAB）、フランス（CNOCP）、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド及び韓国において採用されている¹。なお、我が国の企業会計基準設定主体（ASBJ）でもこの方法が採られている。

基準設定主体とその運営に関しても、独立機関たることや委員の身分保障等、一定の法的裏付けがなされるべきである。法的裏付けは、基準設定主体が適切な基準設定過程を踏むよう律する手段ともなり得る。

(4) デュー・プロセス（利害関係者の参画）

基準設定活動には、基準に利害関係のある団体・業界が広く、また、バランスよく集まり、議論されるべきである。ただし、委員個人が利害関係者から過度の影響を受けることは、委員自身の独立性・専門性を害する可能性があるため、一定の措置が必要である。

具体的には、法令等で適切な基準設定手続（デュー・プロセス）を確立することで、基準設定過程を客観的かつ検証可能なものとすることが考えられる。デュー・プロセスの構築に当たっては、①公開草案（意見募集）の機会を設ける、②議事・関連資料を公開する、③反対意見に配慮するという要件が満たされるべきである。

公開草案の期間については、短期間になればなるほど、関係者の意見を聴取する機会が少なくなるため、原則として3か月とし、緊急を要する場合でも1か月は確保することが必要である。

¹ 具体的な権限付与の方法としては、アメリカ（FASAB）、カナダ、オーストラリア及びニュージーランドでは、財務報告指令等により基準設定主体が作成した基準を承認している。一方、制定法主義を採っているフランス、韓国では、行政命令として各省庁から公表される。

調査対象国の中では、ドイツを除く全ての国々で①が、ドイツ・カナダを除く国々で②が採用されていた。③反対意見への配慮については、国によって差があった。

(5) 透明性とガバナンス

上記(1) 独立性、(4) デュー・プロセスについて、特に透明性が担保されるべきである。すなわち、独立性については、委員が委員選任規則等に則って公正に選任されているか、また、資金拠出者からの独立性担保措置の状況について、適時適切に公開する必要がある。デュー・プロセスについては、基準設定に係る議事が公開されるべきである。

独立性及びデュー・プロセスが確保されているかについては、基準設定主体の運営母体が監視することが適切である。

何らかの監視の仕組みがあったのは、イギリス (FRAB、CIPFA)、アメリカ (GASB)、カナダ、オーストラリア及びニュージーランドであった。

(6) 財政基盤

基準設定主体がその専門性を向上させながら、関係者の適切な参画を図っていくためには相応の資金が必要である。

資金を確保する方法として、少額の資金を広く財務諸表利用者又は財務諸表作成者から募る方法と、運営資金を政府機関から一括して提供を受ける方法がある。財政基盤の安定性を確保するためには、政府機関から一括して資金提供を受ける方法が望ましい。ただし、政府機関等からの独立性をいかに確保するかが問題となる。

この点について、関係省庁の共同設置組織とすることにより、独立性が担保される。すなわち、財務省、総務省、地方自治体及び外部専門家等が共同で基準設定に関与できる組織を設置し、資金拠出も等分に行うことで、相互牽制が働き、特定の利害関係団体からの過度の影響を排除することができる。例えば、アメリカ (FASAB) においては、会計検査院 (GAO)、行政管理予算局 (OMB) 及び財務省 (DOT) がほぼ等分の運営資金を負担している。

(7) 【参考】トレードオフ関係

関係者からの独立性を重視しすぎると、基準設定において関係者の提起する実務上の課題を踏まえた基準設定が困難となる可能性がある。すなわち、(1) 独立性と(2) 専門性の間には、トレードオフ関係がある。

幅広い関係者からの参画を目指して委員人数を増やしすぎると、かえって専門性を維持できなくなる²。また、意思決定に時間がかかり、基準設定が遅延するおそ

² 委員の人数が多すぎると、一定時間内で各自が意見を述べ、討議する時間が限られてしまうため、かえ

れもある。したがって、(2) 専門性と(4) 利害関係者の参画も、トレードオフの関係にある。ここでいう「利害関係者」は、あくまで関係機関の知識や経験を基準設定に活かすことを趣旨として参画すべきであり、いわゆる「利害代表」ではない。その人数は少数にとどめるべきである。利害を有する関係者全てが委員として審議に関与することは適切ではない。基準草稿を単に「承認する」機関ではなく、実質的な基準設定機能を担うのであれば、委員会構成メンバーは10人程度までに絞るべきである。委員会委員として参加ができなかった関係者の意見については、公開草案により意見表明の機会を確保することが適切である。

って議論が深まらない可能性がある。

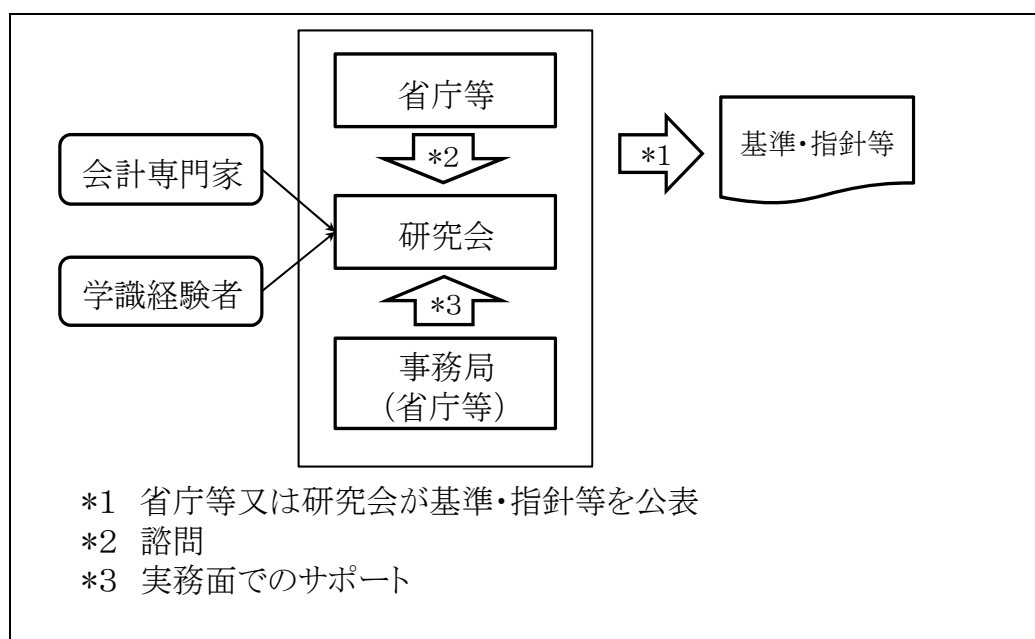
単純比較はできないが、会計以外の分野における委員会についての議論を参照すると、例えば、IMFが調査した中央銀行法に関する調査では、各国の中央銀行の政策決定会合の人数は7人から9人の間が最も多いとのことである (Lybek, Tonny, and JoAnne Morris (2004))。

4. 公会計基準設定主体の組織設計について

(1) 我が国の現状の公会計基準設定主体の概念図

I 章 2. や 3. において概観した我が国の現状の公会計基準等の設定組織を図解すると以下のとおりである。この概念図に記載した基準設定が、国・地方自治体、国関連機関、地方自治体関連機関それぞれについてなされている。

図表 XIV－1 我が国の現状の公会計基準設定主体の概念図

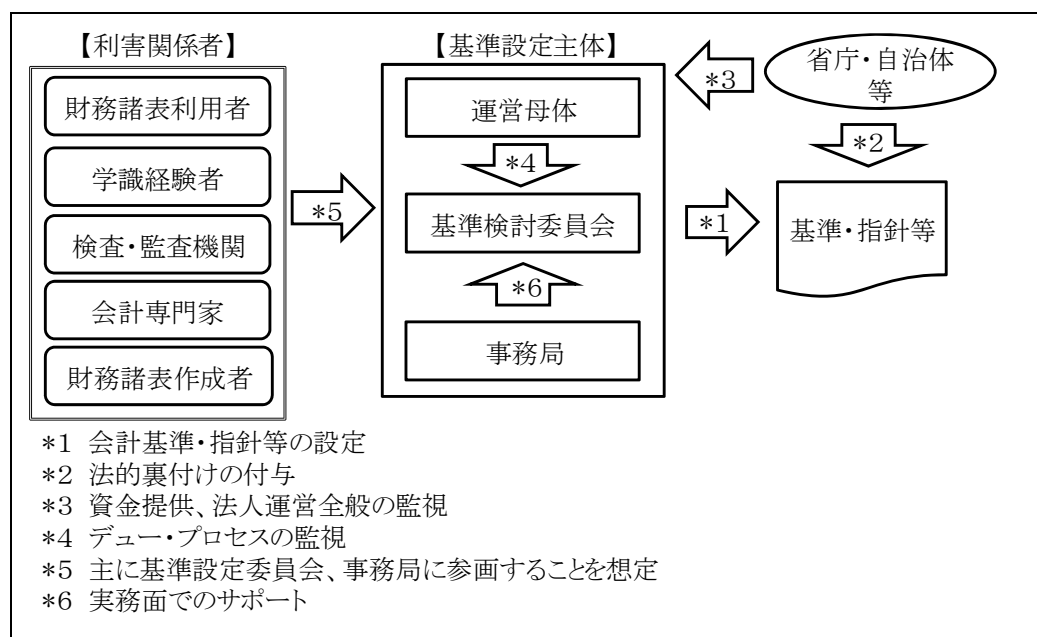


諮問機関という性質上、研究会への参加者が主に学識経験者等一部の関係者に限られている現状を表している。また、省庁等又は研究会が会計基準・指針等を公表するのみで、法的な裏付けが不明確であることを示している。さらに、省庁等の諮問を受けて、省庁等の事務局により研究会がサポートされているため、基準設定主体の省庁等からの独立性が脅かされる可能性があることを示唆している。

(2) あるべき公会計基準設定主体の概念図

一方、公会計基準設定主体のあるべき組織は以下のとおりである。この基準設定組織（中央の囲み）は、国・地方自治体、国関連機関及び地方自治体関連機関に共通する会計基準の設定を行うことを想定している。

図表 XIV－2 あるべき公会計基準設定主体の概念図



運営母体をはじめとする基準設定機能を省庁等から組織的に分離し、基準・指針等は当該機関が公表したものについて省庁等が法的裏付けを付与することを示している。

基準設定や事務局に携わるメンバーも、学識経験者に限らず、財務諸表作成者（省庁等）や検査・監査機関、会計専門家及び財務諸表利用者等幅広く参加することを想定している。

基準検討委員会の上部機構たる運営母体が、基準検討委員会の基準設定過程を監視することにより、関係者の参画や委員の独立性が担保されているか、確かめることができる。省庁が基準設定に関与する方法は、諮問機関に対する諮問ではなく、財務諸表作成者として直接基準設定委員会に参加することとなる。また、基準設定主体自ら事務局を持つことで、基準設定に係る知見の蓄積が進む。

この方法により、基準設定主体が関係者から独立した会計基準を設定することが可能となる。基準設定の独立性を確保するため、省庁等資金提供元からの監視は基準設定に係るものでなく、法人運営全般の監視にとどめるべきである。

XV おわりに

本研究報告では、公会計基準設定の現状に対する問題意識の下、各国調査で得られた知見に基づく検討を行った結果、単一の公会計基準設定主体の設置が必要であるとの提言に至った。さらに、当該設定主体に必要と考えられる要件を提示した。

公会計基準や、その設定方法は、政争の具とされることはもとより、単なる法規制と捉えられることもふさわしくない。公的部門における各種改革（資産・債務改革、行政評価改革及び検査・監査制度改革等）を統合的に実施するためのインフラとして、公会計情報をいかに適切に作成・公表し、行政運営に活かしていくか、という視点が重要である。そのために、官民間わず知識・経験を結集できる組織的基盤を構築すべきである。今回の提言を踏まえた公会計基準設定に係る改革が、一刻も早くなされることをここに要望する。

また、これまで、公会計基準設定の在り方については、我が国において十分な理論的・実証的研究がなされてこなかった。本研究報告では、現地調査に加え、文献調査において、海外で実施された研究や、他の分野における研究、既存の行政組織の仕組み等を幅広く参照して検討を加えた。今後、本研究報告が関係各位における議論、研究のきっかけとなれば幸いである。

参考 我が国企業会計基準設定主体（企業会計基準委員会）

参考として、我が国の企業会計基準の設定主体である企業会計基準委員会の状況について記載する。

1. 基準設定主体の基礎情報

(1) 基準設定主体設立の経緯

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は2001年7月に設立された。

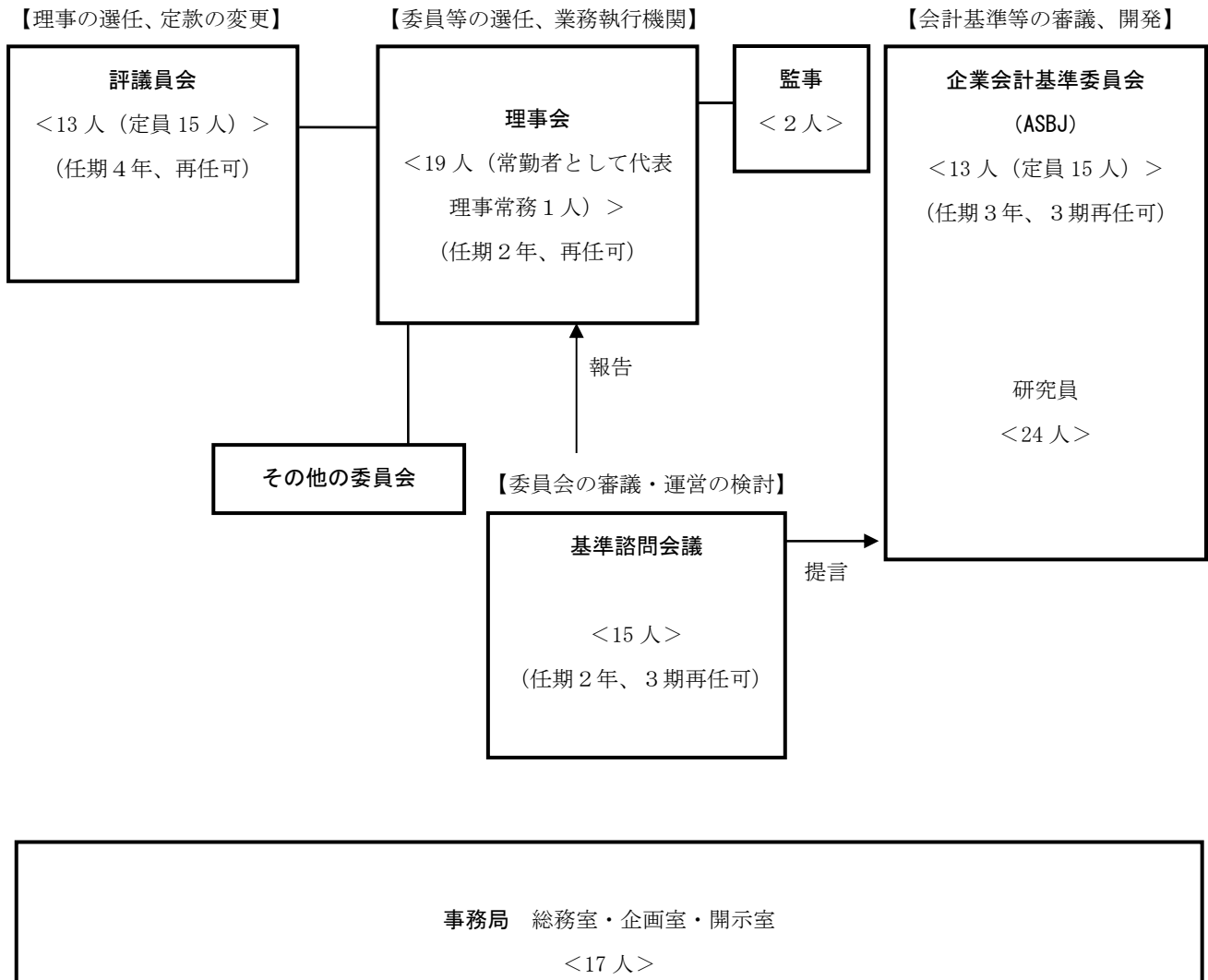
ASBJの設立以前、我が国における会計基準は、大蔵省（2000年7月からは金融庁）の企業会計審議会で作成され、また、大蔵省が定めた会計基準に関する実務指針については、当協会が作成していた。

こうした状況に対して、経済取引・企業活動の高度化・複雑化・国際化等の急速な変化に的確に対応しつつ、着実な基準整備を行っていくため、官民の適切な役割分担の下で人材・資源を結集し、民間分野における実務的な専門知識や資源を常時・最大限結集できる枠組みの構築が必要と考えられるようになった。

1999年12月、自由民主党・金融問題調査会・企業会計に関する小委員会より、「企業会計基準設定主体の拡充、強化に向けて（案）」が公表され、会計基準設定主体の民間化が提言された。続いて2000年3月、当協会より公表した「我が国の会計基準設定主体のあり方について（骨子）」では、企業財務制度研究会（COFRI）を有効利用した会計基準設定主体の設定等が提言された。また、2000年6月には、大蔵省内に設置された「企業会計基準設定主体のあり方に関する懇談会」より、論点整理が公表された。こうした提言等を踏まえ、2001年2月に設立準備委員会が発足し、2001年7月に、財団法人（現公益財団法人）財務会計基準機構（FASF）が設立されるとともに、同機構内にASBJが設置された。

2013年4月1日現在のFASFの組織の概要は以下のとおりである。

【2013 年 4 月 1 日現在】



評議員会は、理事及び監事の選任及び解任並びに定款の変更等を行う。

理事会は、ASBJ の委員及び委員長の選任、法人の業務執行の決定、理事の職務の執行の監督及び代表理事・業務執行理事の選定を行う。また、その他の委員会として、業務推進委員会、委員推薦評価委員会及び適正手続監督委員会を設けている。監事は、理事の職務執行を監査し、法令で定めるところにより、監査報告書の作成等を行う。

基準諮問会議は、ASBJ の審議テーマ、優先順位等、ASBJ の審議・運営に関する事項について審議を行う。

(2) 会計基準の設定の方法

審議テーマの決定方法

FASF 内に設置された基準諮問会議は、新規のテーマ及びテーマに関する優先順位等について、ASBJ に提言を行う。ASBJ は、当該提言を踏まえ、新規のテーマの決定を行う。ASBJ 独自での新規のテーマの決定も可能である。

会計基準等の公表までの流れ

ASBJ では、決定されたテーマの審議を行うにあたり、必要に応じて、専門委員会を設置する。審議の結果、原則として、論点整理及び公開草案を公表するが、論点整理及び公開草案の公表から最終基準化に至るプロセスは、以下のとおりである。

ASBJ の公表物は、会計基準、適用指針及び実務対応報告からなる（以下「会計基準等」という）。

論点整理/公開草案：

会計基準等を新設、改正するに当たっては、原則として、論点整理、公開草案を公表し、意見を募る。ただし、委員長が重要性が乏しいと認めた場合には、委員会の決議を経て、論点整理、公開草案の公表を行わないことができる。論点整理、公開草案の公表に関する議決要件は、委員数の 5 分の 3 以上の多数によることとされている。また、論点整理、公開草案の意見募集期間は、原則として、1 カ月以上とされ、寄せられたコメント及びコメントに対する ASBJ の対応は、ホームページ上で公開される。

最終基準化：

公開草案に対するコメントの対応の審議終了後、再び公開草案を公表する必要性の有無について審議する。最終基準化に関する議決の要件は、委員数の 5 分の 3 以上の多数によることとされている。

(3) ASBJ により開発された会計基準に関する法的規範性の付与

金融庁は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和 38 年大蔵省令第 59 号。以下「財務諸表等規則」という。）の中で会計基準設定主体の適格要件に関する規定を設けており（連結財務諸表についても「連結財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和 51 年大蔵省令第 28 号。以下「連結財務諸表規則」という。）において同様の規定がある。）、ASBJ が該当することが告示されている。また、ASBJ が開発した個々の会計基準は、金融庁の告示により、個々に、金融商品取引法における「一般に公正妥当と認められる会計基準」に該当すること

となる。

ASBJ の開発するもののうち適用指針及び実務対応報告は、上記の金融庁の告示の対象とはされないが、2002 年に ASBJ の設立 9 団体から、ASBJ から公表される企業会計基準が、市場関係者にとって企業会計上の規範となる声明「(財) 財務会計基準機構・企業会計基準委員会から公表される企業会計基準等の取扱い（準拠性）について」が出されており、実質的な規範性が付与されている。

2. 資金調達

ASBJ は、運営母体である FASF からの資金により運営されている。FASF の主な収入は会費収入であり、2012 年 3 月期の受取会費は約 14 億 2 千万円である。会員は上場会社を中心とし監査法人・証券取引所・調査研究機関等を含む法人会員と、個人会員からなる会員制度を設けており、広く資金の提供を求めている。

3. 人員構成

(1) 企業会計基準委員会の構成

委員及び委員長は、理事会で選任し、理事長がこれを委嘱する（FASF 定款第 57 条第 1 項）。2013 年 4 月 1 日現在、13 人の委員で構成されている。定款には委員構成に関する規定はないが、市場参加者の声が十分に反映されるように作成者、利用者、監査人及び学識経験者からバランスをとって構成されている。

13 人の委員のうち、常勤委員は 3 人であり、他の委員は非常勤である。定款において、委員のうち 8 人以内を常勤とする旨が規定されている（FASF 定款第 51 条第 2 項）。常勤委員は他の職務の兼業は認められていない。

委員の任期は 3 年とするが、3 期を限度として連続して再任することを妨げないとされる。なお、理事会において出席理事の 3 分の 2 以上の賛成をもって、3 期の任期満了後、さらに 1 期を 2 年とし、2 期を限度として再任することを妨げない旨の定めも設けられている。

(2) スタッフの構成

委員会のスタッフは、監査法人等からの出向者及びプロパー職員から構成されており、原則として、常勤である。2013 年 4 月 1 日現在、24 人の研究員が在籍している（24 人のうちプロパー職員が 4 人であり、また、出向者のうち約 2 分の 3 が監査法人からの出向である）。

また、FASF の事務局として 17 人のスタッフ（総務室・企画室・開示室）が在籍している。

略語一覧

日本

略語	英文正式名称	和訳
ASBJ	Accounting Standards Board of Japan	企業会計基準委員会
FASF	Financial Accounting Standards Foundation	財務会計基準機構

イギリス

略語	英文正式名称	和訳
FRC	Financial Reporting Council	財務報告評議会
FRAB	Financial Reporting Advisory Board	財務報告諮問評議会 (国・地方基準の諮問機関)
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	勅許公共財務会計協会
ASB	Accounting Standards Board	会計基準審議会 (前 企業会計基準設定主体)
NHS	National Health Service	国民医療保険機構
LASAAC	Local Authority Scotland Accounts Advisory Committee	スコットランド地方自治体会計諮問委員会
CIPFA/LASAAC	CIPFA and LASAAC Local Authority Accounting Code Board	CIPFA/LASAAC 地方自治体会計規範審議会 (地方自治体会計基準設定主体)
SORP	Statement of Recommended Practice	推奨実務書
FReM	Government Financial Reporting Manual	政府財務報告マニュアル

フランス

略語	仏文正式名称	和訳
CNOCP	Conseil de normalisation des comptes publics	公会計基準審議会 (中央政府・地方公会計の諮問機関)
LOLF	Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 aux lois de finances	2001 年予算組織法
CNCP	Comité des norms de la comptabilité publique	公会計基準委員会 (CNOCP の前身)
CNC	Conseil National de la comptabilité	国家会計審議会 (ANC の前身、CRC と統合)

CRC	Comite de la reglementation comptable	国家会計規制委員会 (ANC の前身、CNC と統合)
ANC	l'Autorité des normes comptables	会計基準庁 (企業会計基準の設定主体)

アメリカ

略語	英文正式名称	和訳
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	アメリカ公認会計士協会
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board	連邦政府会計基準諮問審議会 (連邦会計基準の諮問)
GASB	Governmental Accounting Standards Board	政府会計基準審議会(州・地方政府会計基準設定主体)
GAO	Government Accountability Office	連邦会計検査院
OMB	Office of Management and Budget	行政管理予算局
DOT	Department of the Treasury	財務省
AAPC	Accounting and Auditing Policy Committee	会計監査政策委員会 (FASAB の助言機関。指針を設定)
GASAC	Governmental Accounting Standards Advisory Council	政府会計基準諮問評議会 (GASB の諮問機関)
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards	一般に公正妥当と認められた政府監査の基準
FASB	Financial Accounting Standards Board	企業会計基準設定主体
FAF	Financial Accounting Foundation	財務会計財団 (FASB、GASB の運営母体)
NCGA	National Committee on Governmental Accounting	全米政府会計委員会
新 NCGA	National Council on Governmental Accounting	全米政府会計評議会 (NCGA を改組)
FINRA	Financial Industry Regulatory Authority	金融取引業規制機構
SEC	Securities and Exchange Commission	証券取引委員会
AGA	Association of Government Accountants	政府会計士協会

カナダ

略語	英文正式名称	和訳
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	カナダ勅許会計士協会
CPA Canada		
PSAAC	Public Sector Accounting and Auditing Committee	公会計監査委員会 (PSABの前身:1981年～1998年)
PSAB	Public Sector Accounting Board	公会計審議会 (公会計基準設定主体:1998年～)
PSA ハンドブック	Public Sector Accounting Handbook	公会計ハンドブック
TBS	Treasury Board Secretariat	財務審議会事務局
TB	Treasury Board	財務審議会
TBAS	Treasury Board Accounting Standards	財務審議会会計基準
AcSOC	Accounting Standards Oversight Council	会計基準監視評議会(会計基準設定主体を監視)
AcSB	Accounting Standards Board	会計基準審議会(企業会計基準設定主体)

オーストラリア

略語	英文正式名称	和訳
AASB	Australian Accounting Standards Board	オーストラリア会計基準審議会 (会計基準設定主体:1991年～)
PSASB	Public Sector Accounting Standards Board	公会計基準審議会 (1983年～2000年、AASBに吸収される)
FRC	Financial Reporting Council	財務報告評議会 (AASBの監視機関:2000年～)
AARF	Australian Accounting Research Foundation	オーストラリア会計調査財団 (1980年代基準設定主体運営母体:1966年～)
AcSB	Accounting Standards Board	会計基準審議会(企業会計基準設定主体:1983年～1988年、ASRBに吸収される)
ASRB	Accounting Standards Review Board	会計基準諮問審議会 (会計基準の承認機関・設定主)

		体:1984年～1991年、AASBに改組)
JCPAA	Joint Committee of Public Accounts and Audit	公会計監査合同委員会 (前身の公会計合同委員会(JCPA)が1951年連邦議会に設置された)
NCA	National Commission of Audit	国家監査委員会
TTAASAG	Trans Tasman Accounting and Auditing Standards Advisory Group	豪 NZ 間会計基準及び保証基準諮問グループ
CPA Australia	Certified Practising Accountants Australia	オーストラリア会計士協会
ICAA	The Institute of Chartered Accountants in Australia	オーストラリア勅許会計士協会
ICPA	The Institute of Public Accountants	オーストラリア公共会計士協会

ニュージーランド

略語	英文正式名称	和訳
NZASB	New Zealand Accounting Standards Board	ニュージーランド会計基準審議会 (会計基準設定主体:2011年～)
XRB	External Reporting Board	外部報告審議会 (NZASBの運営母体・監視機関)
NZICA	New Zealand Institute of Chartered Accountants	ニュージーランド勅許会計士協会
ARSB	Accounting Research and Standards Board	会計調査及び基準審議会 (会計基準設定主体:～1993年)
FRSB	Financial Reporting Standards Board	財務報告基準審議会 (会計基準設定主体:1993年～2011年)
ASRB	Accounting Standards Review Board	会計基準諮問審議会 (FRSB 設定 会計基準の承認機関:1993年～2011年)
PBE	Public Benefit Entity	公益主体
NZAuASB	New Zealand Auditing and Assurance Standards Board	ニュージーランド監査基準審議会

韓国

略語	英文正式名称	和訳
NASDC	National Accounting System Deliberation Committee	国家会計制度審議委員会(企画財政部諮問機関:2009年～)
GASC	Governmental Accounting Standards Committee	政府会計基準委員会(企画財政部諮問機関:2000年～2009年、NASDCに改組)
GAAC	Governmental Accounting Advisory Committee	政府会計諮問委員会(企画財政部諮問機関:1998年～2000年、GASCに改組)
NASC	National Accounting Standards Center	国家会計基準センター (中央政府会計基準の調査・研究機関:2010年～)
NASAC	National Accounting Standards Advisory Committee	国家会計基準諮問委員会 (NASCの諮問機関:2010年～)
FAASC	Financial Accounting Advancement Sub-Committee	財務会計推進小委員会 (安全行政部の諮問機関:2009年～) 前身:地方会計基準審議委員会 (2003年～2009年)

国際基準、国際基準設定主体等

略語	英文正式名称	和訳
IFAC	International Federation of Accountants	国際会計士連盟
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	国際公会計基準審議会
IASB	International Accounting Standards Board	国際会計基準審議会
IFRS	International Financial Reporting Standards	国際財務報告基準
IAS	International Accounting Standards	国際会計基準
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	国際財務報告解釈指針委員会

参考文献等

《全般》

- ・ 財政制度等審議会（2003）「公会計に関する海外調査報告書（アメリカ、イギリス、フランス、ドイツ、オーストラリア、ニュージーランド）」（財政制度分科会 公会計小委員会配布資料）
- ・ 建設省建設政策研究センター（現 国土交通省国土交通政策研究所）（1998）「社会資本と企業会計的手法に関する研究」
- ・ 田中秀明（2011）『財政規律と予算制度改革』日本評論社
- ・ 山下茂（2010）『体系比較地方自治』明治大学社会科学研究所叢書、ぎょうせい
- ・ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2002), Models of Public Budgeting and Accounting Reform, *OECD Journal on Budgeting Volume 2, Supplement 1*

《我が国公会計制度について》

- ・ 経済戦略会議（1999）「日本経済再生への戦略」（経済戦略会議答申）
- ・ 財務省（2012a）「平成 22 年度「国の財務書類」ガイドブック」
- ・ 財務省（2012b）「平成 22 年度 国の財務書類」
- ・ 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」
- ・ 総務省（2007）「新地方公会計制度実務研究会報告書」
- ・ 総務省（2012）「報道資料 地方公共団体の平成 22 年度版財務書類の作成状況等」
- ・ 地域政策研究会（2005）『公有地拡大推進法詳解』ぎょうせい
- ・ 筆谷勇、米田正巳（2002）『早分かり 自治体の公会計・監査の実務入門』ぎょうせい

《イギリス》

- ・ 石原俊彦（2009）『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学研究叢書、関西学院大学出版会
- ・ 齊野純子（2006）『イギリス会計基準設定の研究』同文館出版
- ・ Chartered Institute of Public Finance Accountancy (CIPFA) (2012), Annual report & accounts 2011
- ・ Efficiency Unit (1988), Improving Management in government: The Next Steps
- ・ HM Treasury (2012a), Public Expenditure Statistical Analyses 2012
- ・ HM Treasury (2012b), Whole of Government Accounts: year ended 31 March 2011
- ・ HM Treasury et al. (2012), Memorandum of Understanding between the Relevant Authorities
- ・ Financial Reporting Advisory Board (FRAB) (2012a), 15th Report of the Financial Reporting Advisory Board
- ・ FRAB (2012b), Adaptations of E U-adopted IFRS for the UK public sector

context

- Financial Reporting Council (F R C) (2012), Future Structure and Regulatory Procedures
- Local Authority Scotland Accounting Committee (LASAAC) (2010), Constitution and Rules
- Pozzoli, Stefano (2009), Local Authorities' Accounting and Financial Report
- FRAB ウェブサイト : http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_frab_index.htm (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
- CIPFA/LASAAC ウェブサイト :
<http://www.cipfa.org/Policy-and-Guidance/Technical-Panels-and-Boards/CIPFA-LASAAC-Local-Authority-Code-Board> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
- F R C ウェブサイト : <http://www.frc.org.uk/Home.aspx> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
(参考) イギリス法ウェブサイト : <http://www.legislation.gov.uk/browse> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)

《フランス》

- 加藤達彦 (2002) 「フランスにおける国の会計制度と監査制度の改革」『明大商学論叢』第 84 巻第 4 号
- 新日本監査法人 (2008) 「フランスの公会計・予算改革と会計検査院の役割に関する調査研究」平成 19 年度会計検査院委託業務報告書
- 中西一 (2009) 『フランス予算・公会計改革—公共政策としての公共経営—』創成社
- Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) (2012), Rapport d'Activité 2011
- CNOCP (2013), Programme 2013 du Conseil de normalization des comptes publics *Travaux en cours et à engager*
- Cour des comptes (2011), Certification des comptes de l'Etat (exercice 2010)
- Direction Générale des Collectivités Locales (DGCL) (2013), Les Collectivités locales en chiffres 2013
- Prada, Micheal (2008), Rapport sur la création d'un Conseil de la normalisation des comptes publics
- CNOCP ウェブサイト : <http://www.economie.gouv.fr/cnocp> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
- A N C ウェブサイト : <http://www.anc.gouv.fr> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
(参考) フランス法ウェブサイト : <http://www.legifrance.gouv.fr/> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)

《アメリカ》

- ・ 財団法人自治体国際化協会（1993）「米国地方政府の破産」
- ・ 関口 智、木村 佳弘、伊集 守直（2010）「地方公会計制度と予算・決算—アメリカとスウェーデンの比較—」『立教経済学研究』第64巻 第2号
- ・ 古市峰子（2001）「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」『日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー』
- ・ 若林茂信（1987）『新アメリカ・イギリス公会計—制度と実務—』高文堂出版社
- ・ Accounting and Auditing Policy Committee (AAPC) (2006), Charter of the Accounting and Auditing Policy Committee (as amended may 15, 2006)
- ・ Chan, L. James (1985), The Birth of the Governmental Accounting Standards Board: How? Why? What Next?, *Research in Governmental and Non-Profit Accounting, vol. 1*
- ・ Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (2010) , Rules of Procedure updated October 2010
- ・ FASAB (2012), Annual Report Fiscal Year Ended September 30, 2012
- ・ Financial Accounting Foundation (F A F) (2011), Financial Accounting Foundation Summarized Budget Information for the year ended December, 2012
- ・ F A F (2012), Annual Report 2011/12
- ・ Governmental Accounting Standards Board (GASB) (2008), Research Brief: State and Local Government Use of Generally Accepted Accounting Principles for General Purpose External Financial Reporting
- ・ GASB (2010), Rules of Procedure Amended and Restated through July 31, 2010
- ・ G A O, OMB and D O T (2009), Memorandum of Understanding (MOU among G A O, OMB and D O T)
- ・ FASAB ウェブサイト：<http://www.fasab.gov/>（最終閲覧日：2013年5月7日）
- ・ GASB ウェブサイト：<http://www.gasb.org/>（最終閲覧日：2013年5月7日）
（参考）アメリカ連邦法ウェブサイト：<http://uscode.house.gov/>（最終閲覧日：2013年5月7日）

《カナダ》

- ・ 池上岳彦（2010）「カナダにおける政府間財源移転の特徴と改革—連邦・州間の財政調整的移転を中心に—」『会計検査研究』No. 42
- ・ 財団法人自治体国際化協会（2008）「カナダについて（歴史、社会、政府の基本概要 2008年）」
- ・ 財務総合政策研究所（2002）「地方財政システムの国際比較」
- ・ Accounting Standards Board (AcSB) (2011), Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations
- ・ Accounting Standards Oversight Board (AcSOC) (2012), Annual Report 2011-2012

- Government of Canada (2011), 2010-2011 Annual Report to Parliament; Report of the President of the Treasury Board of Canada
- Public Sector Committee (International Federation of Accountants (IFAC)) (1996), Perspectives on Accrual Accounting
- Public Sector Accounting Board (PSAB) (2012), Annual Report 2011-2012
- Buhr, Nola (2010), From Cash to Accrual and Domestic to International: Government Accounting Standard Setting in the Last 30 Years, *Plenary Speech at Sixth Accounting History International Conference*
- AcSOC、PSAB ウェブサイト : <http://www.frascanada.ca/index.aspx> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
(参考) カナダ連邦法ウェブサイト : <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)

《オーストラリア》

- 財団法人自治体国際化協会 (2008) 「オーストラリアの概況及び地方行政事情」
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2006), Protocol for co-operation with NZ Financial Reporting Standards Board (FRSB)
- AASB (2011a), AASB letter 11-10-11 to F R C Public Sector Financial Reporting Task Force
- AASB (2011b), AASB Policies and Processes
- AASB (2012a), Interpretations and Improvements Model
- AASB (2012b), Annual Report 2011-12
- AASB and FRSB (2009), Process for Modifying IFRSs for PBE/NFP
- Australian Bureau of Statistics (2012), 5512.0 Government Finance Statistics 2010-11
- Australian F R C (2002 and 2003), Broad Strategic Direction to AASB
- Australian F R C (2006), The use of a sector neutral framework for the making of Australian accounting standards (Invitation to comment)
- Australian F R C (2012), Annual Report 2010-12
- Commonwealth of Australia (1997), Corporate Law Economic Reform Program Proposals for Reform: Paper No.1
- Department of Finance and Deregulation of the Australian Government (2011), Finance Minister' s Orders for Financial Reporting (Incorporating Policy and Guidance)
- Joint Committee of Public Accounts (JCPA) (1995), Review of Auditor-General' s Reports 1993-94 Accrual Reporting
- Australian F R C ウェブサイト : <http://www.frc.gov.au/> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)

- ・ AASB ウェブサイト : <http://www.aasb.gov.au/Home.aspx> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
- (参考) オーストラリア連邦法ウェブサイト : <http://www.comlaw.gov.au/> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)

《ニュージーランド》

- ・ 和田明子 (2007) 『ニュージーランドの公的部門改革—New Public Management の検証』 第一法規株式会社
- ・ ASRB (2011), Annual Report for the year ended 30 June 2011
- ・ ASRB (2010), Statement of Intent for the Period 1 July 2010 to 30 June 2013
- ・ Bernadette Devonport and Tony van Zijl (2010), Standard setting for financial reporting in the New Zealand public sector
- ・ Public Sector Committee (International Federation of Accountants) (1994), Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience
- ・ Treasury (2012), Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012
- ・ External Reporting Board (X R B) (2011a), Proposals for the New Zealand Accounting Standards Framework
- ・ X R B (2011b), Explanatory Guide A1: Overview of Accounting Standards(E G A1)
- ・ X R B (2011c), Explanatory Guide A2: Overview of Accounting Standards(E G A2)
- ・ X R B (2011d), Statement of Intent for the Period 1 July 2011 to 30 June 2014
- ・ X R B (2011e), Briefing for the Incoming Minister of Commerce
- ・ X R B (2012), Proposals for the New Zealand Accounting Standards Framework
- ・ New Zealand Accounting Standards Board (NZASB) (2011), Terms of Reference for the New Zealand Accounting Standards Board
- ・ New Zealand Institute of Chartered Accountants (NZICA) (2010), Submission to the Commerce Select Committee on the Auditor Regulation and External Reporting Bill
- ・ Office of the Auditor-General (2009), The Auditor-General' s views on setting financial reporting standards for the public sector
- ・ X R B、NZASB ウェブサイト : <http://www.xrb.govt.nz/> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)
- (参考) ニュージーランド法ウェブサイト : <http://www.legislation.govt.nz/default.aspx> (最終閲覧日 : 2013 年 5 月 7 日)

《韓国》

- ・ 沈載榮（2010）「韓国の政府会計制度の生成と発展」韓国政府会計学会 2010 年夏季日韓共同セミナー発表論文
- ・ 清水涼子（2012 年）「韓国に学ぶ公会計・公監査の近代化」関西大学法学研究所『研究叢書』第 46 冊
- ・ 企画財政部（2011），Conference on Improving Public Sector Financial Management（CAPA 会議報告資料）
- ・ 企画財政部（2011），Implementing New National Accounting System
- ・ OECD（2009），Developments in Korea
- ・ NASC（2011），A Case Study of Korea
- ・ NASC ウェブサイト：<http://www.nasc.or.kr/>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）
（参考）韓国法ウェブサイト：<http://www.law.go.kr/>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

《ドイツ》

- ・ 亀井孝文（2004）『公会計改革論—ドイツ公会計研究と資金理論的公会計の構築—』南山大学学術叢書、白桃書房
- ・ 財団法人自治体国際化協会（2011）「ドイツの地方自治」
- ・ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社（2011）「ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究」平成 22 年度会計検査院委託業務報告書
- ・ Statistisches Bundesamt（2012），Statistisches Jahrbuch
（参考）ドイツ連邦法ウェブサイト：<http://www.gesetze-im-internet.de/>（最終閲覧日：2013 年 5 月 7 日）

《国際公会計基準審議会（IPSASB）》

- ・ 川村義則、青木孝浩（2010）「国際公会計基準と米国の公会計基準の現状に関する調査」（平成 21 年度会計検査院海外行政実態調査報告書）
- ・ IFAC（2011），Annual Report
- ・ IFAC（2012），IPSASB Terms of Reference

《提言の検討に関する参考文献》

- ・ 白川方明（2008）『現代の金融政策 理論と実際』日本経済新聞出版社
- ・ 藤木裕（2005）「金融政策における委員会制とインセンティブ問題」金融研究第 24 巻第 3 号、日本銀行金融研究所
- ・ American Institute of Certified Public Accountants（AICPA）（1972），Report of the Study on Establishment of Accounting Principles（アメリカ公認会計士協会著、鳥羽至英、橋本尚訳（1997）『会計原則と監査基準の設定主体』白桃書房）
- ・ Lybek, Tonny, and JoAnne Morris（2004），Central Bank Governance: A Survey

《関連分野（企業会計基準設定に関するもの）》

- 新井清光（1993）『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状』中央経済社
- 真鍋明裕（2004）「会計基準設定の米独比較—基準設定主体の位置づけをめぐる検討—」経済論叢（京都大学）第 174 巻第 1 号
- James C. Gah（1988）“Methodological Foundations of Standard Setting for Corporate Financial Reporting (Studies in Accounting Research)”（深津比佐夫監訳（1990）『財務報告基準設定論』中央経済社）