

公会計に関する国際比較研究のための覚書 —スペインの公会計の概要*

Escritos para un Estudio Comparativo Internacional de la Contabilidad Pública —Un Resumen de la Situación en España

柴 健 次(関西大学 教授)
Kenji Shiba, Kansai University

要 約

制度の国際比較には批判される点もあるが、その意義も否定できない。我が国の公会計の制度化が遅れていると認識が高いけれども、外国の制度を十分に理解しているとも思えない。そこで、一例として、スペインの公会計から学ぶべき点を抽出しようとした。何より重要なことは、予算の執行過程を会計対象として予算会計を成立させ、これと連動した財務会計をも確立させている点である。それゆえ予算の現金主義と財務会計の発生主義の併存で悩む各国に示唆を与えるこれらは矛盾ではなくて、異なる目的の併存だからである。この制度研究の蓄積がいずれ実証研究と結びつければ良いが、今はその始まりに過ぎない。

Summary

The comparison of systems between countries is sometimes criticized, but we cannot be denied that it has its meaning. Everybody recognize that the institutionalization of the public accounting in our country is far behind, but it doesn't seem that foreign systems are sufficiently understood. Therefore, I tried to extract the points from the public accounting in Spain, from which we can learn as an example. The most important thing is that the process of the budget is reflected on the budget accounting and there is a financial accounting system which is connected with them. This gives an answer to those who worry about the coexistence of the cash basis of the budget and the accrual-basis of the financial accounting, showing that they are not contradictory but the coexistence of different purposes. The accumulation of research on this system will lead to an empirical work in the future, but this is just the beginning.

1. はじめに

会計研究において制度研究の意義を認める立場から、公会計に関する国際比較研究を試みたいと思う。文化比較と同じで、制度比較から、自国制度の特徴や問題が見えてくる。しかし、制度の定義にもよるが、わが国の公会計制度は未だ十分に整備されているとはいえない。そのため制度比較の条件は整っていないというべきである。そうした場合、外国の制度研究に一定の価値が見いだされる。ただし、文献研究のみでは理解が及ばないことも多い。私は、機会を得て、スペインでの研

究に従事できるので、この機会に、同国の研究者の意見も踏まえて、スペインの公会計の概要を紹介したい。

スペインの公会計は1977年より始まる。日本の公会計が未整備だとする根拠は公会計制度が法的に開始されていないか、開始年度を特定できないことによる。日西で大学制度も研究状況も異なる。大学に序列がなく、各大学が優位性ある研究で名をあげているからである。公会計に関しては、他大学に先んじて、1990年から講義を開始し、実践と研究をリードしてきたのがサラゴサ大学である。その中心にいる Torres Pradas と Pina

*連絡住所：柴健次 〒564-8680大阪府吹田市山手町3丁目3番35号 関西大学会計専門職大学院

Martinesとの面談を通じて、この国の公会計へ導いていただいた¹⁾。

本稿は、Torres y Pina(2009)を底本とするが、同僚のGarcíaも参加して作成した講義録Torres, Pina y Garcia(2012) (非売品)も同時に参照する。他の文献は、TorresとPinaの説明を補足する意義を有する。

2. 公会計の範囲

我が国におけるいわゆる公会計は政府会計、なかでも地方自治体の会計を意味することが多い。私は、この傾向に対して、対象を政府に限定するならば政府会計と呼ぶべきであり、対象を政府に限定せず公共経営全般に広げるならば公会計と呼ぶべきであると主張してきた。Torres y Pina(2009)はじめ、スペインでは後者の用法で公会計という用語を用いている。そのため、公会計には多様な会計主体が想定されている。しかし、スペインでは、後述の「公会計基準〈PGCP〉」が適用される政府主体等²⁾と、「企業会計基準〈PGC〉」が適用される公企業主体及び社会保険主体に大別して論じられている。使用する勘定を統一するにも限界があり、多様な会計主体が政府主体と企業主体とに大別されるということと理解される。

3. 会計基準

スペインの会計統一化は、統一勘定表の制度化による会計統一の形式で実現している。Muños(2008)は会計統一化にイニシアチブを発揮した組織を表1のように整理している。彼はスペイン国内の会計統一化を国際的視野で捉えていることが分かる。

スペインの企業会計制度の統一は1973年の企業会計基準(PGC: Plan General de Contabilidad)³⁾に始まるが、表1のような諸組織の活動の影響を受けて、会計統一化の観点からの改訂が加えられ、1990年の改訂を経て、2007年PGCが最新版である。

一方、公会計制度の統一は、1977年の一般予算法に始まる⁴⁾が、1981年に公会計基準(PGCP: Plan General de Contabilidad Pública)の暫定版が、ついで1983年にPGCPが作成される。その後、1994年に改訂され、2010年PGCPが最新版である。

PGCP2010もPGC2007も同じ構成で、第1部が「会計の概念フレームワーク」、第2部が「認識と評価の基準」、第3部が「年次財務諸表」、第4部が「勘定コード」、そして第5部が「用語の定義」となっている。なお、PGCP2010とPGC2007の決定的相違は、PGCPの勘定コードには「グループ0 予算統制上の勘定」が存在するのに対して、PGCにはそのような勘定グループがない。また、

図表1 会計統一化の範囲と主導組織

	公共部門	私的部門
世界	国際連合 (ONU) 経済協力開発機構 (OCDE)	国際会計基準委員会 (IASB) 国際会計士連盟 (IFAC) 証券監督者国際機構 (IOSCO)
地域	欧州連合 (UE) アフリカ会計審議会 (CAC)	欧州会計士連盟 (FEE) その他
スペイン	会計監査局 (ICAC) 証券市場委員会 (CNMV) スペイン銀行 (BE) 保険及び年金基金総局 (DGSFP)	スペイン会計経営協会 (AECA) スペイン会計指令協会 (ACODI) スペイン会計教授協会 (ASEPUC) その他

PGCPは地方政府用PGCPもあり、PGCには中小企業用PGCもある。スペインの会計を理解するには両基準をすべて紹介すべきであるが、手元にあるPGCP2010が934頁、PGC2007が699頁と膨大な量であるので、詳細な内容は直接読んでいただくしかない。ここでは、次節に第1部の概念フレームワークから両者の異同を読み解くヒントを抽出することにする。それを踏まえて、第4部の勘定コードの大分類の対比を行っておきたい。

4. PGCP2010とPGC2007の異同

PGCP2010とPGC2007の第1部はともに「概念フレームワーク」である。いずれも似た構成をとっている。すなわち、

- 1 年次財務諸表の忠実なる表現
- 2 年次財務諸表に含められる情報
- 3 会計原則
- 4 年次財務諸表の構成要素
- 5 構成要素の記録・認識の規準
- 6 評価の規準
- 7 一般に認められた原則や基準（PGC2007だけ）、である。

以上のうち、PGCP2010とPGC2007の異同を確認するとして、「7一般に認められた原則や基準」がPGCP2010に存在しないことは一目瞭然である。公会計の分野に一般に認められた原則や基準という概念がなじまないのであろう。これを除くと、財務諸表とその構成要素（項目4と項目5）と、会計原則（項目3）が分かりやすいのではないかと思う。

まず、図表2として「PGCP2010とPGC2007の異同（1）財務諸表とその構成要素」を示しておく。公共主体と営利企業の決定的相違は営利性の有無にあり、それが財務諸表やその構成要素の相違となって表れてくるのが確認できよう。

図表2に明らかなように公会計の体系がやや複雑になっている。それは予算会計と財務会計の双方を実行する必要があるからである。TorresとPinaへの面談でもこの点を質問したが、スペイン方式があるとするれば予算会計と財務会計が別個のものとして存在していないということである。予算は現金ベースで規律されておりこれが変更されることはない。一方、財務会計は発生ベースの情報が必要とされている。予算執行段階から複式簿記ののっとり記録されていく点が他国と異なる点

図表2 PGCP2010とPGC2007の異同（1）財務諸表とその構成要素

	PGCP2010	PGC2007
1 財務諸表	<ol style="list-style-type: none"> 1 貸借対照表 2 純資産増減原因計算書 3 純資産変動計算書 4 キャッシュ・フロー計算書 5 予算執行計算書 	<ol style="list-style-type: none"> 1 貸借対照表 2 損益計算書 3 純資産変動計算書 4 キャッシュ・フロー計算書
2 財務諸表の構成要素	<ol style="list-style-type: none"> 1 貸借対照表項目 資産 activos 負債 pasivos 純資産 patrimonio neto 2 純資産変動要因 収入⁽⁶⁾ ingresos 費用 gastos 3 予算項目 歳出 gastos presupuestarios 歳入 ingresos presupuestarias 4 固定資産項目 支出 cobros 収入 pagos 	<ol style="list-style-type: none"> 1 資産 activos 2 負債 pasivos 3 純資産 patrimonio neto 4 収益 ingresos 5 費用 gastos

であろう。ここでは、発生ベースの予算という発想はないといえる。

つまり、予算会計と財務会計が別々の体系として存在する形式を主張するか、予算会計を陳腐化したものとして発生ベースの会計の考え方を予算改革に持ち込もうとする主張は良く見かけるが、予算会計の欠点を財務会計が補い、両者の記録体系（簿記）を一体化しようとする試みはスペインに特有かもしれない。

次に会計の基本的考え方を要約した会計原則を確認しよう。図表3がそれである。ここでも確認できるように、政府主体と営利企業が行う経済活動に関しては類似の会計原則を設け、他方で、政府主体に固有の予算制度に関連する収支に関しては固有の会計原則を設けている。両者に共通する原則のうちの第一の原則は「継続政府」の原則を置くこと自体がナンセンスであることから「継続事業」とされている。これを「継続経営」と直訳してもかまわないが、政府の活動という意味で「事

業」とした。

以上確認指摘してきた異同は具体的な会計処理を行う場合に依拠する勘定コードにおいても確認できる。この勘定コード表こそPGCPやPGCの中核であり、このコードがあってこそ会計の自動化（機械化、コンピュータ化、XBRL化）ができるのである。なお、PGCP2010とPGC2007が制定される前にはグループ8とグループ9がないことから、スペインの会計統一化が、国際的な会計の統一化と歩調を合わせて進行していることが窺える。

5. スペイン公会計制度の発展

Domingues(1972)は、1963年公表のCrlafell教授の勘定統一化構想(Plan de Cuentas Integral)を紹介しつつ、当時の公会計改革の方向性として勘定の統一化と会計の自動化を主張している。Crlafell教授のPlanは現在のPGCPに通ずる発想

図表3 PGCP2010とPGC2007の異同 (2) 会計原則

	PGCP2010	PGC2007
両者に共通する原則： 経済財の特質に関連する原則	継続事業の原則 発生主義の原則 単一性の原則 保守性の原則 総額主義の原則 重要性の原則	継続企業の原則 発生主義の原則 単一性の原則 保守性の原則 総額主義の原則 重要性の原則
PGCP固有の原則： 予算の特質に関連する原則	見積計算の原則 非対応の原則	_____

図表4 PGCP2010とPGC2007の異同 (3) 勘定コード

	PGCP2010	PGC2007
グループ1	財政基盤（純資産）	財政基盤（資本）
グループ2	非流動資産（固定資産）	非流動資産（固定資産）
グループ3	流動資産（棚卸資産）	流動資産（棚卸資産）
グループ4	事業債権債務 ⁶⁾	営業債権債務
グループ5	金融債権債務	金融債権債務
グループ6	購入及び費用	仕入及び費用
グループ7	販売及び収入	売上及び収益
グループ8	純資産直入借方項目	純資産直入借方項目
グループ9	純資産直入貸方項目	純資産直入貸方項目
グループ0	予算統制勘定	_____

であること、また1973年には企業会計基準であるPGCが制定されていることから、Domingues (1972) から公会計制度化前夜の様子を垣間見ることができる。

Torres y Pina (2009) は、1977年以降（2004年までの）のスペイン公会計制度の発展を1表にまとめている。この表の元になる年表にはより詳しい発展が示されているがここでは割愛した。また、公企業と社会保険には民間のPGCが適用されるため、表下段にPGCが加えられている。なお、PGC2007とPGCP2010は筆者が書き足した。

この表をPGCとPGCPの制定・改正時期に着目してみると、1970年代の制度化、1990年代前半の改正、2000年代後半の改正（これが現行制度）と官民の会計基準の制定・改正が連動している。PGCPはPGCに遅れて制定・改正されていることから連動性が窺える。

Torres y Pina (2009) によれば、1981年10月14日の大臣指令によりPGCPが承認されている。その際、PGCP1981は民間企業の会計情報と公共部門のその調和化を図る観点からPGC1973を模している。1977年から改革が進められてきたが、PGCP1981により制度化が行われた。その目的は、公会計の現代化、公共部門の多様な主体によって提供される会計情報の標準化、そして、標準化された情報の国民会計への統合である。この

ように制度化当初より、民間企業の会計情報との調和化、マクロ会計である国民会計への利用が意図されている。

6. スペイン公会計の教育

サラゴサが公会計に関してスペイン国内では最も講義経験の豊かな大学なので、そこで使用されているテキストTorres y Pina (2009) とそれに基づくパワーポイントの講義録Torres, Pina y Garcia (2012)（非売品）を参考に、講義内容を確認しよう。

まず、テキストの目次から確認しておく。

- 第1章 公共経営の会計
- 第2章 歳出予算の会計
- 第3章 歳入予算の会計
- 第4章 固定資産の会計
- 第5章 投資の会計
- 第6章 財政基盤の基礎（純資産の会計）
- 第7章 予算外活動の会計
- 第8章 財政収支の分析
- 第9章 地方政府の年次財務諸表
- 第10章 スペインにおける公会計の法的枠組み
- 第11章 公共経営の年次財務諸表の分析と解釈
- 第12章 公共部門の統制と監査

Torres y Pina (2009) のテキストは財務会計

図表5 スペイン公会計制度の発展

	LGP	PGCP	SICOP	ICAL	PGCP	IC	LGP	ICAL		PGCP
	1977	1981-83	1986	1990	1994	2002	2003	2004	*	2010
	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓		↓
↑				↑					↑	
1973				1990					2007	
PGC				PGC					PGC	

Torres y Pina (2009) p.275の表にPGC2007とPGCP2010を加筆した。

表注：PGCP 公会計基準、LGP 一般予算法、SICOP 国家予算会計情報システム、ICAL 地方行政会計手続、IC 国家一般行政会計手続、PGC 企業会計基準。
* この期間は未確認のために補筆していない。

及び監査の領域を扱っているが、Torres, Pina y Garcia (2012) (非売品)では、ほぼ同じ内容をカバーしたうえで、「内部統制と外部統制」及び「予算と目的別管理」を加えており、講義の範囲の拡大を確認できる。

もちろんサラゴサ大学のテキストや教材だけでなくすべてではないので、Carrasco (2011) も確認しておこう。

- 第1章 公共部門の範囲と予算への入門
- 第2章 公会計
- 第3章 PGCP2010の公会計概念フレームワーク
- 第4章 歳出予算の執行手続きの会計化
- 第5章 歳入予算の執行手続きの会計化
- 第6章 収入の裏付けのある支出
- 第7章 経済的活動
- 第8章 金融的活動
- 第9章 純資産
- 第10章 金融負債と引当金
- 第11章 予算の手続き
- 第12章 執行完了の手続き
- 第13章 期間会計情報1 貸借対照表、経済財の純増減、予算執行表、注記
- 第14章 期間会計情報2 純資産変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書
- 第15章 公共主体の年次財務諸表の分析
- 第16章 公共主体の経済活動及び金融活動の統制
- 第17章 管理のための会計分析及び指標化

こちらのテキストは877頁と章も豊富であるが、予算会計と財務会計をともに重視している点、PGCP2010に準拠して説明されている点でTorres y Pina (2009) と類似点があるほか、彼らが教材で補っていた管理会計の章が設けられている。スペインでは、企業財務会計も公会計もともに、生み出された会計情報の使い方に多くの努力が割かれているように思われる。図書館でもネットで確

認しても「分析」と名のつく書物が多いし、訪問先のアルカラ大学でも分析の講義を持っている先生が多いように思われた。この点、会計情報の作り方に重点を置く我が国と対照的であるとの印象を得た。

TorresとPinaを訪問したときがちょうど期末試験の時期であったので、公会計の試験問題をいただいた。概要は紹介すると伝えたが、そのまま転載できないので、参考までに試験内容(試験問題)の概要を紹介する。なお、PGCP2010に従って解答するように求めている。

資料 地方政府XXの2011年度貸借対照表同、2012年の歳出、歳入予算期中の取引(8項目)

問題 以下に答えよ
2012年歳出と歳入の開始記入
2012年期中取引の会計記録
2012年予算の締め切り
2012年貸借対照表の作成

一見してわかるように、我が国における簿記の典型的な問題に類似した出題形式である。公会計における複式簿記の歴史が長いので、大学の試験もこうした計算問題が出題できるのであろう。学生たちはいつも公会計でも企業会計でも同じだかテキストの付録の勘定コード表を持ち歩いている。このコード表の裏面は財務諸表のひな形も記載されていて学習に便利である。

7. スペイン公会計の特徴と研究課題

本稿は筆者が2012年10月から3か月の間に、ザラゴサ大学を訪問し、そのコメントを参考に収集した資料を急ぎ取りまとめて紹介したに過ぎない。膨大な資料をどのように読んでいけば良いかという程度には役立つかもしれぬが、とてもスペインの公会計制度のすべてが分かるというもので

はない。

それでも我が国における公会計研究に大いに参考になるヒントが得られた。従来の我が国の公会計の議論では、予算情報では意思決定に役立つたないので、複式簿記・発生主義に基づく財務会計を導入すべきであるとし（ここまではスペインも同じであるとしよう）、予算制度とは別にかかる財務会計制度を構築することが公会計改革であるとする意見が大半で、中には、発生主義予算を導入せよとの主張もある。隣の韓国では、スペインの公会計も参考にしたというにもかかわらず、予算と財務会計の2本立てになっていて、日本より会計の制度化が進んでいるにもかかわらず、ダブルスタンダードの問題を解決できていない。

スペインでは予算も発生主義会計もともに重要だという。そのためには予算の執行過程から会計処理に組み込まなければならない。すなわち予算の会計化を組み込んでこそ予算会計が成立する。この予算会計は現金主義である。一方、財務会計は発生主義である。したがって、予算会計と財務会計が接点を持たなければ、予算から一貫した情報処理の産物として財務諸表を誘導できない。これが統一勘定コードの「グループ0」である。

サラゴサのテキストも他のテキストも予算の会計化に相当数の頁を割いている。発生主義が適用される財務会計の領域は、企業会計の知識があればわかるということかもしれないが、簡単な説明で終わる。このあたりが気になるので何度も確認したが、予算会計において固定資産投資は実際支出額で記録される。この数値が財務会計における固定資産の取得原価として引き継がれる。そして決算修正で減価償却費が認識されるので、財務会計は発生主義になる。

こういう理屈は我が国でも理解されよう。問題は、予算の執行の記録までを公会計とするか否かである。スペインはそこまでを公会計としている

ので、予算段階における財政規律は堅持する一方で、財務会計情報の分析に基づく意思決定にも配慮する。しかも統一勘定コードをいち早く導入した理由がマクロ経済の分析に役立てることにあ

るので、以上を踏まえて、今後の研究課題を導出しないといけない。その際に、かかる国際制度比較研究に意義があるか否かの論争を突破する必要がある。制度の相違を捨象して比較可能な行動や事象に基づき仮説実証を重ねて国際比較を行う研究者がいる。一方で、制度の相違には相違を生み出すに違いない社会的・文化的背景があるとして、丹念に外国の制度を解釈する研究者もいる。前者の研究からは後者が批判される。その理由は、これ以上はわからないという原因を社会が違う、文化が違うという結論で終わらせるからである。しかし、後者の研究であっても、社会や文化の相違を説明できる変数まで還元して、国際比較可能なら、前者の研究の欠点までカバーできる。

では有益な国際比較研究とは何か。いかなる基準に基づいて有益と言いうるかが問題になる。自分自身の研究に直接関連がないか、資金調達に結びつかないから有益でないと考えるのか。外国との比較で相違点が見つかるつど、その理由をあらゆる角度から考えることによって自国を知るきっかけとなるから有益なのか。筆者は後者の立場である。

可能なら私を感じた相違点を変数に分解して、須田先生に実証してほしかった。私的感情で結ぶのは良くないかもしれないが、それがかなえられない以上、実証研究と制度研究の接点を探し続けるしかない。

《注》

- 1) Torres と Pina への面談は、2012年11月12日・13日の2日間にわたり、神戸大学の松尾貴己教授とともに実施した。

- 2) わが国で言えば、中央政府と地方公共団体が該当するが、PGCが適用されないすべての組織も含む。
- 3) PGCあるいはPGCPをどう訳するかは時間をかけて検討するとして、ここでは一応「企業会計基準」、「公会計基準」としておく。記述に当たっては略号を用いる。日本のフランス会計研究者がフランスのそれをカタカナ表記する特別な意味合いを理解できないので、当面、カタカタ表記することは避ける。
- 4) 1977年以前の伝統的の公会計は、本質的に行政会計(官庁会計)である点、複式簿記を使っていない点、フロー会計でありストック情報を欠いていた点、予算会計として合規性に重点があり意思決定情報に不足していた点などの特徴がある(Torres y Pina (2009), p.10)。
- 5) 営利企業の収益に対応するが営利性がないので収益と訳さなかった。しかし、費用は非営利でも通用する概念である。
- 6) PGC2007のグループ4及びPGCP2010のグループ5と明確に区別するため「債権債務」という元タイトルに「事業」を付加しておいた。

《参考文献》

Asociación Española de Contabilidad y Administración de

- empresas (AECA), 2001.Marco conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas, Document num.1, Madrid.
- Carrasco D., D. Coord. 2011. Contabilidad Pública Adaptado al PGCP 2010 Fundamentos y Ejercicios, Ediciones Pirámide, Madrid.
- Domingues A.,M., 1972. Consideraciones sobre la posible reforma de la contabilidad del sector publico Español, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol.1 n.1, pp.159-164, Madrid.
- Domingues J. M. y Sánchez C. J., 2012. Planes Generales de Contabilidad pública y para la Administración General del Estado, Edición Actualizada 2012, Editorial Technos, Madrid.
- Muñoz J., J., 2008. La Normarización Contable en España, en Contabilidad Financiera (Muñoz J. Coord.), Perason, Madrid.
- Torres P., L. y Pina. M.,V., 2009.Manual de Contabilidad Pública Adaptad al Plan de cuentas de la Administración local (incluye casos prácticos) 6ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Torres P., L., Pina. M., V. y García L.,J., 2012. Contabilidad Pública, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, no publicado.