

公的部門におけるミクロ会計とマクロ会計の 連携に関する一考察

—日本の公会計改革における新たな視点—

大 森 明

1. 研究目的

近年、公的部門の会計分野においては、国民会計（国民経済計算）の基準設定主体（国連、IMF、世界銀行、OECD等）と、公会計の基準設定主体である国際会計士連盟（International Federation of Accountants; IFAC）の国際公会計基準審議会（IPSASB; International Public Sector Accounting Standards Board）との間で、両会計分野の調和・収斂に向けた取り組みが進展してきた。本稿では、この公的部門のミクロ会計とマクロ会計の連携の取り組みを概観し、今後の日本における公会計改革において考慮すべき課題を明らかにすることを研究目的とする。

そのためにまず次節において公的部門における財政指標としてどのようなものが活用されているかを概観し、ミクロ会計とマクロ会計の測定基礎の違いが問題であることを指摘する。その後、第3節では、ミクロ会計とマクロ会計の連携に関する先行研究をレビューし、ミクロ会計とマクロ会計との違いや共通点などを明らかにする。その上で、第4節においてとくに公的部門のミクロとマクロの連携についてその必要性を検討し、第5節においては、国連等による国民勘定体系（System of National Accounts; SNA）の改定作業における公的部門のミクロ会計とマクロ会計の連携作業について概観し検討する。第6節では第5節で検討した国際的な取り組みから日本へのインプリケーションを明らかにする。最後に、若干の結論が提示される。

2. 公的部門における財政指標

日本において公的部門の財政状況の悪化が認識されてから久しいが、2008年の金融危機以降、他のOECD諸国においても財政赤字への転化がみられ、日本においてはとくに顕著になってきている（OECD, 2009）。こうした状況下において公的部門の財政の健全性を把握するための指標（以下、財政指標）が考えられてきている。たとえば、EU統合に関するマストリヒト条約の第104条（c）においては、加盟各国が財政赤字を回避するように要求されており、その付属文書（Protocol）では、政府財政赤字をGDPの3%以下にすること、および、政府債務をGDPの60%以下にすることが求められている。さらに加盟各国のこれらの財政指標の現状は毎年調査

されている (EC, 2008)。

日本においても2002年1月に閣議決定された「構造改革と経済財政の中期展望」において国と地方を合わせたプライマリーバランス (基礎的財政収支) の2010年代初頭における黒字化の方針とその達成に向けた道筋が示され、経済財政諮問会議が毎年作成・公表している2002年以降の「骨太方針」(経済財政運営に関する基本方針) において盛り込まれてきた¹。一般にプライマリーバランスは、「借入を除く税収等の歳入」から「過去の借入に対する元利払いを除いた歳出」を差し引いた収支を意味する (「構造改革と経済財政の中期展望」; 東, 2006, p. 293; 池田, 2008, pp. 50-51)。政府が財政規律の指標として位置づけているプライマリーバランスは、国民経済計算, すなわちマクロ会計上のそれであり、日本のSNAにもとづく国民会計情報が掲載されている『国民経済計算年報』の平成18年度版からは付表6「一般政府の部門別勘定」において開示されるようになっている。なお, ここでは、プライマリーバランスは、「純貸出 (+) / 純借入 (-)」+ 「支払利子」- 「受取利子」として計算されている (内閣府経済社会総合研究所, 2006)。さらに、財政規律においては、プライマリーバランスの黒字化を通じて国と地方の債務残高の対GDP比の減少が志向されている。

このように財政規律の指標としてプライマリーバランスの均衡やプライマリーバランスおよび債務残高の対GDP比が財政規律を維持する目標として掲げられる中で、プライマリーバランスの測定基礎は現金主義にもとづく現行公会計制度に依拠している。元来、SNAのマニュアルにおいては、発生主義にもとづく記録と勘定の表象が求められているが、現行公会計制度において現金主義に立脚する一般政府部門においては、測定基礎が発生主義をベースとする非金融法人企業等のマイクロ・データとは異なる。このように測定基礎の相違が同じ国民勘定において表象されてしまうことは、マクロ会計による国民会計情報の計算構造面での統一性を歪めると懸念される。さらに、このようなマクロ会計によるデータを財政規律の数値目標として掲げ、財政政策を運営することは、政策意思決定上の問題を生じさせるという点で検討の余地があろう。そこで本稿では、公会計に代表されるマイクロ会計と、国民会計に代表されるマクロ会計との連携の必要性について検討する。

¹ それ以前では、橋本内閣において1997年に財政構造改革の推進に関する特別措置法 (財政構造改革法, 2005年改正) を制定し、SNAにもとづく中央・地方政府の貯蓄投資差額 (現在は「純貸出 (+) / 純借入 (-)」と表象) の対GDP比を、2003年度までに (改正後は2005年度まで) 3%以内とすることを法的に定めたが、その後の経済状況の悪化に伴い同法の履行は放棄された。2009年9月の政権交代以降は、国家戦略室の設置による経済財政諮問会議の機能停止に伴い、財政規律に関する目標も放棄されたままとなった。ただし、2010年6月に誕生した菅内閣において、同年6月22日に閣議決定された財政運営戦略において、財政規律に関する目標だけは以下のように掲げられるようになった。

(1) 収支 (フロー) 目標

① 国と地方のプライマリーバランスを2015年度までにその赤字の対GDP比を2010年度の水準から半減し、2020年度までに黒字化。

② 国のプライマリーバランスを2015年度までにその赤字の対GDP比を2010年度の水準から半減し、2020年度までに黒字化。

(2) 残高 (ストック) 目標

2021年度以降、国と地方の公債等残高の対GDP比を安定的に低下。

3. ミクロ会計とマクロ会計の連携に関する先行研究

マイクロ会計とマクロ会計の連携に関する研究について検討するに際し、便宜上、個別企業や組織に適用される会計をマイクロ会計、地域経済や一国経済全体に適用される会計をマクロ会計と呼ぶ (Yu, 1957; 合崎, 1984)。マクロ会計は、国民会計、国民経済計算または社会会計とも呼ばれ、とくに第二次世界大戦下における戦費調達や国力の測定の必要から急速に発展した会計領域とされる (能勢, 1961など)。リトルトンによっても会計の第三の再発見としてマクロ会計は捉えられており (Littleton, 1958)、企業会計を中心とする会計研究者にとってマクロ会計を会計上どのように捉えるべきかという視点から、マイクロ会計とマクロ会計の連携についての研究が1950年代から60年代にかけて積極的に行われた²。ここではこの時期を第1期と呼ぶ。

第1期における代表的な論者による見解を概観すると、マクロ会計の立場からミクロの財務会計に対して、市場価格評価の導入と名目資本維持から実体資本維持への変更や、国民所得勘定の形式に倣った形式への変更を求めたブレイ (Bray, F. S.)³が特徴的である。そのほか、マクロ会計とミクロ会計の異同を明確にし、経済学を媒介としたマイクロ会計とマクロ会計の接近を通じて会計学の理論的深化を図った研究を行ったユー (Yu, S. C.)⁴や、マイクロ会計とマクロ会計を統合した会計一般理論を展開したマテシッチ (Mattessich, R.)⁵が、この領域での重要な先行研究として位置づけられる。なお、ブレイはマクロ会計の発展に自ら尽力したということもあり、マクロ会計の立場から歴史的な原価主義にもとづく厳格な期間損益計算の変革を提案したという点で最も革新的であったのに対し、ユーとマテシッチは、マクロ会計を会計の領域に包摂したうえで両者の相互交流を通じてそれぞれの学問または研究への発展の可能性に期待したという点でブレイのスタンスとは異なる。

このようにマクロ会計の出現・発展を会計それ自体の発展へと結び付けようとする研究者がいた一方で、多くの会計研究者は、取得原価主義や企業実体といった厳格な財務会計システムの否定につながる論調に対しては概ね拒否的な反応を示し、マイクロ会計とマクロ会計の共通要素は、会計における表面的、技術的な側面にすぎないという理解が一般的になった⁶。

第1期の研究はその後鎮静化するが、1980年代後半には再びこの領域に関する研究がジャーナル等に出現するようになった。この時期を第2期と呼ぶことにする。そこでの研究は、(a) マクロ会計データの精緻化を目的としたマイクロ会計とマクロ会計の整合性や関連性の研究と、(b) 国民会計、政府財政統計 (Government Finance Statistics; GFS) および公会計の調和・収斂性を主張する研究の2つの方向が生まれている。

² 同時期に、アメリカ会計学会 (American Accounting Association; AAA) においてもマクロ会計を会計研究者集団としての立場から捉える必要に迫られ、国民所得委員会を組織してマクロ会計研究に取り組んだ。そこではわずかな研究成果しか出されず (Yu, 1966)、AAA (1958) に至っては、(ミクロ) 会計研究者向けのマクロ会計のスタディ・ガイド的なものにとどまっている。

³ ブレイの研究については、合崎 (1971; 1986) および能勢 (1961; 1971) を参照した。

⁴ ユーの研究については、玉田 (1971) および合崎 (1971) を参照した。

⁵ マテシッチの研究については、原田 (1971) および能勢 (1961) を参照した。

⁶ 当時の会計研究者の反応については、会計研究者が「自らの守るべき城に対する経済学の攻撃である」と見たのであった (原田, 1971, p. 145) という表現に結実する。ここでは、①マクロ会計を会計として位置づけることに対する批判、②取得原価主義の立場からの批判、③情報作成の目的の違いからの批判の3つの側面から検討されている。

上記 (a) の研究としては、まず、企業の意思決定を反映している財務会計情報を、マクロ会計における原始データの宝庫として捉え財務会計情報の積み上げによるマクロデータの作成を提唱する研究があげられる (Postner, 1986; 1988)。つぎに、マイクロデータ源としての財務会計情報だけでなく、家計調査や労働調査等の他のマイクロのデータベースのマクロデータベースへの統合が、マクロ会計にとって有益な情報を提供すると主張し、SNAにおいてそれらのマイクロデータ源との統合に関する指針を提供すべきことを提案している研究もある (Ruggles, 1996)。

LaLiberté (2004) は上記2見解の妥協的立場をとり、マクロ会計とマイクロ会計の両会計基準の違いを明らかにした上で、双方が双方に便益を提供できる可能性を検討し、両者の会計の違いを橋渡しするように双方の会計基準を改めることを主張している。たとえばマイクロ会計の貢献としては、マクロ会計に対する詳細なデータを提供することがあげられ、他方、マクロ会計の貢献としては、マイクロ会計において市場評価、業績報告およびインフレーション会計等の会計基準に対する方法論的要素を提供でき、将来的に会計基準の国際化を促進すると期待されている。

そのほか、フランスでは、マクロ会計のデータ源になることをひとつの目的としてフランスの財務会計基準 (Plan Comptable Général; PCG) が機能している⁷。具体的には、マイクロの企業会計データはマクロ会計との整合性を考慮したPCGによって作成され、企業会計データは企業中継システム (intermediate system of enterprises) を介して企業会計のルールに従ったままマクロ会計の枠組みへ (生産、支出、所得の3つの視点) と体系づけられる。中継システムに集められたマイクロ会計データからさらなる調整を経てマクロ会計データが作成される。

以上の研究の根本的な背景としてSNAの改定時 (1993年と2008年)⁸において、マクロ会計データの精緻化を望む統計専門家等からの要請がある。ラグルスに対してはとくに家計における会計基準や財務表の不在等の問題があり、また、ポズナーに対してはGDP等のマクロ会計の集計値に及ぼす経済分析の視点からの負の影響の問題等が指摘されている (Gorter and Shrestha, 2004など)。フランスにおける会計実践は、マイクロとマクロの両会計が連携してマクロ会計情報を作成するというひとつの解を提示しているように考えることができるが (Gorter and Shrestha, 2004)、同国のように中央集権的にマイクロの会計基準を策定するのは、アングロサクソン型の財務会計基準の設定が一般的になっている今日では難しいであろう。しかし、マクロ会計とマイクロ会計の情報作成プロセスにおいて、後述するように共通化可能な部分については可能な限り両者の乖離をできるだけ解消する方向が展開していることは、これらの先行研究の成果とってよいであろう。

つぎに上記 (b) の先行研究については、まず、Jones and Lüder (1996) は、完全発生主義にもとづく国民会計と、現金主義にもとづく公会計との矛盾を明らかにし、現金主義による公会計をデータベースとして作成される国民会計の計算構造的基礎が弱いことを主張した。また、Lüder (2000) では、政府の財政規律を判断するために採用されている財政指標は、分子がマイクロ会計 (公会計) を基礎として算出されているのに対し、分母がマクロ会計を基礎とすることをあげ、このように求められる財政指標の意義について疑問を呈した。その上で、ドイツにおけるケースを取り上げて公会計と政府財政統計に対して発生主義への移行を提言している。

⁷ フランスにおける企業会計⇒中継システム⇒国民会計というマイクロとマクロを包摂した勘定体系については、Augeraud (2000) およびLande (2000) を参照した。

⁸ 本稿では1993年に公表されたSNAを1993SNA、2008年に改定されたSNAを2008SNAと呼ぶ。

これら両研究はマクロ会計の視点からマイクロの公会計に変更を求めるという立場をとっており、ブレイのようにマクロ会計側から財務会計への変更を求めるという立場と類似している。これに対し、Jones (2000) は、公会計とマクロ会計の双方の歩み寄りを主張している。具体的にみても、マクロ会計は複式簿記の手法を採用しているが、勘定関の統制機能はなく、また第三者による保証も経ていないとし、マクロ会計、政府予算書および公会計は、同様に費用、収益、資産等を測定しているが、根本的な手法が異なると指摘する。その上でマイクロの公会計の手法に学ぶとともに、マクロ、マイクロおよび予算に関わる三者の密接な交流が必要であると主張している。

これらの先行研究の成果もあり、近年では、IFACのIPSASBにおいて「公的部門の会計の調和化・収斂化プロジェクト」が展開された。このように、公的部門において、マイクロ会計とマクロ会計の連携が進展してきている現状にある。

4. 公的部門におけるマイクロ会計とマクロ会計の連携の必要性

ここでの基本的な認識としては、政府・自治体等の公的部門におけるマイクロ会計とマクロ会計においては、同一の経済事象ないし取引を測定対象としているにもかかわらず、①SNA (EC, *et al.*, 2009) にもとづく一般政府部門の国民会計情報、②国際通貨基金 (IMF) の『政府財政統計マニュアル2001』(IMF, 2001) および③IPSASまたは各国公会計制度にもとづく公会計情報、という3種類の別々の情報が作成されていることが問題点として指摘されている (IPSASB, 2005; Laliberté, 2004)。

公的部門におけるマイクロ会計 (公会計) とマクロ会計の連携の必要性について、Bloem (1988), Challen and Jeffery (2003), Lüder (2000) およびIPSASB (2005) 等の先行研究における主張をまとめると、概ね以下の3点に集約できる。

- ・公会計基準、政府財政統計基準および国民会計基準との間の相違を可能な限り除去することによって、情報利用者の混乱を防ぐこと。
- ・マイクロとマクロの両基準が収斂されていれば、情報作成コストの低減と情報の信頼性の向上という2つの利点をもたらさる。
- ・マイクロとマクロの会計情報を用いた財政指標等が、同一の測定基礎にもとづくことによって、目的適格的で、信頼性が高く、そして他国・他地域と比較可能な指標をもたらす。

以上のような利点をもたらされる一方で、これまでの先行研究で明らかにされてきたとおり、マイクロ会計とマクロ会計の連携に際しては、その困難性が指摘される。

まず公会計とマクロ会計の目的の相違があげられる。たとえば公会計に関しては、アメリカの政府会計基準審議会 (Government Accounting Standards Board; GASB) の概念報告書第1号『財務報告の基本目的』では、(地方) 政府による財務報告の目的として①公的アカウントビリティの履行とその評価、②政府によるある期間の活動成果の評価および③政府が利用可能なサービス水準と債務の弁済能力の査定、を情報利用者が行いうるようにつとめられる⁹ (GASB, 1987, paras. 77-79)。情報利用者には、住民、立法機関・監督機関 (住民代表)、投資者・

⁹ GASBは州・地方政府を対象としているが、アメリカの連邦政府を対象とする連邦会計基準諮問審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board; FASAB) の概念報告書第1号『連邦財務報告の基本目的』においても、類似の目的が規定されている (FASAB, 1993)。

与信者および行政職員が想定されている¹⁰。

他方、2008SNAでは、経済分析、意思決定および政策決定に資するように経済データを編集し表示するような会計フレームワークが作成され、情報利用者はこれらの経済分析、意思決定および政策決定に関与するものと考えられている。そのため、SNAの基本的概念や定義は、広く受け入れられている経済理論と原理に依って立っている (EC, *et al.*, 2009, paras. 1.1, 1.4)。一般政府部門のSNAもこの目的のために行われる。さらにGFSの基準を設定しているIMFのマニュアルでは、とくに政府部門と関連する公的部門の業績について財政政策を分析し評価することが目的とされる (IMF, 2001, para. 1.1)。

上記の目的の相違に伴い、測定対象や構成要素等の違いがもたらされるだけでなく、公会計では日々の帳簿記録にもとづいて財務諸表が作成されるのに対し、マクロ会計とGFSでは、統計的な推計によって財務諸表または勘定が作成されるという情報の作成方法という点でも異なる。さらに、個別の会計の手續きにおいては、たとえば各公会計基準において選択的な会計処理方法が規定されていたり、2008SNAでは、全世界に適用可能な基準であることから、情報作成者の自由裁量の幅が大きかったりする。この点でひとつの会計事象であっても、公会計だけでも、またマクロ会計だけでも、個別の会計主体ごとに作成される情報は異なる可能性が高い。

以上のような困難性が考えられるものの、2008SNAの改定プロセスにおいては、公会計とマクロ会計の双方の専門家による協働が公的部門の領域において顕著にみられ、その成果が2008SNAの随所にもたらされている。このような協働は、1940年代にマクロ会計の体系作りに腐心したストーンと、ミクロ会計情報のマクロ会計への適用に尽力した前出のブレイトとの協働以来の画期的なものといえよう。以下、2008SNAの改定プロセスにおける公的部門の会計を対象としたミクロ会計とマクロ会計の協働の動向について概観し検討する。

5. SNAの改定作業と公会計とマクロ会計の連携に向けた取り組み

2008SNAは、2009年に正式に発行されたが、この改定作業において公的部門におけるミクロ会計とマクロ会計の調和化について「公的部門の会計の調和化に関するタスクフォース」(TFHPSA)における検討結果の多くが反映されている。とくにIPSASBが議長を担当した作業部会ではIPSASB (2005) にその検討結果が結実している。この研究の意図は、財務報告用の会計基準とマクロ会計用の統計的基準との間にある会計処理上の違いと用語の違いを明らかにし、不必要な相違を極力排除することを通じて、ミクロ会計とマクロ会計の連携を図ることを提案している。

IPSASB (2005) では、①報告実体と報告部門の範囲、②外部所有関係、③ (金融商品以外の) 資産の認識、④相手勘定 (負債等) の認識、⑤資産、負債および純資産・持分の測定、⑥金融商品、⑦時系列、⑧報告実体 (や部門) の財務諸表および⑨用語と定義について、IPSAS (公

¹⁰ IPSASBにおいても公的部門による一般目的財務報告の概念フレームワークの構築に向けた作業が行われており、現在、コンサルテーション・ペーパーが公表されている (IPSASB, 2008)。そこでは民間企業の財務報告の概念フレームワークに関するIASBの議論の動向を踏まえた上で、民間部門と公的部門の違いを明らかにし、アカウンタビリティを上位目的に置き、資源配分や政策・社会的意思決定への役立ちをそれに次ぐ目的に位置づけている。そして情報利用者についても、投資家を主要な利用者とするのではなく、市民代表である議会を主要な利用者として位置づけるとともに、サービスの受益者、サービスの提供者およびその他の関心者を潜在的な利用者として規定している (IPSASB, 2008, pp. 18-25)。

会計), GFSM2001 (政府財政統計) およびSNA (マクロ会計) における取り扱いの違いを明らかにするとともに, 作業部会の勧告を提示している¹¹. そこでの勧告は, (a) マクロの会計基準 (SNAやGFSM) に合わせ, IPSAS (存在しない場合は国際財務報告基準・国際会計基準: IFRS/IAS) に修正を求めるケース, (b) IPSAS等の公会計の基準に合わせ, SNA改定において修正を求めるケース, および (c) 公会計とマクロの会計基準の双方協議の上妥協点を図るよう求めるケースの3つの方向性がある.

(a) に関して特徴的な勧告は, IPSASが依拠する資産等の取得原価評価に関連する会計基準や, それに伴う減価償却の取り扱い等について, 関連する会計基準から取得原価評価とその評価にもとづく減価償却を削除するよう要求されている. さらにSNAにおいて採用されている「取引」と「その他の経済フロー」という識別方法をマイクロの公会計基準においても採用するように求めている. SNAでは, 測定対象となる経済事象を経済フロー (economic flows) と規定し, それが「取引」と「その他のフロー」から構成されるとしている. 前者は, 「制度単位間の両者の合意による相互作用, または, 取引として扱うのが分析上有益であるような単一の制度単位内における行動による経済フロー」と定義され, 後者は, 「取引の結果ではない資産と負債の価値の変動」として定義される (EC, *et al.*, 2009, para. 3.7). この区分は, 企業の財務会計の基準において議論されている包括利益計算書における従来の損益計算書に類似する純利益計算部分と「その他の包括利益」部分とを識別することと類似した考え方を有している.

(b) に関する勧告の特徴としては, SNAやGFSMに規定されていない会計処理については, IPSASに準拠するという方向が明らかになっており, また, IPSASにおいてもマクロ会計の目的に妥当すると考えられるものは導入するという考え方がとられている. (c) のケースや (a) と (b) の勧告が実行されてもなお残る差異については, 差異調整 (reconciling differences) を行うように求められている.

このような勧告を経て2008SNAが公表されているが, その中で政府と公的部門と他の経済部門との峻別の明確化, 公企業による利益配当と項企業への資本抛出の処理の明確化, 官民パートナーシップ (public-private partnership; PPP) の処理とリストラ機関 (restructuring agencies) の規定, 一般政府と公企業, 証券化事業体 (securitization vehicles) との取引の明確化, 債務保証, 貿易保険および奨学金等の処理の明確化およびストックオプション等の処理の規定等が図られた. さらに, 1993SNAには設けられていなかった第22章「一般政府と公的部門」を設け, そこで, 一国経済のフローとストックの状況を明らかにするSNAでは十分に表現しきれていない政府の経済に及ぼす完全な影響を分析するため, 制度部門を横断する一般政府と公的部門から成る勘定の作成が規定されている. そこではマイクロの公会計基準, すなわちIPSAS第6号「連結財務諸表と個別財務諸表」(2006年12月改訂) の改訂との連携が視野に入れられている.

他方, 公会計分野への同作業部会の影響については, IPSAS第22号「一般政府部門に関する財務情報の開示」(2006年12月公表) が設定され, SNAにおける一般政府部門の財務情報を提供することが主目的とされる会計基準として位置づけられている¹². IPSAS第22号の意義は, マクロ会計へのマイクロ会計側の情報提供に役立ち, さらに一般政府部門の勘定データの精緻化に資することが期待される. 上記の2008SNA第22章とIPSAS第22号の双方は, 本稿の先行研究

¹¹ IPSASB (2005) では, 相違がないと推測される項目についても明らかにしている.

¹² SNA2008で新設された第22章「一般政府と公的部門」と, 新たにIPSASのひとつとして設定されたIPSAS第22号「一般政府部門に関する財務情報の開示」については, 大森 (2009) 40-42頁を参照されたい.

において望まれていたマクロ会計側のマイクロ会計側への要望であるマイクロ情報の体系的な収集に向けての第一歩として位置づけられよう。

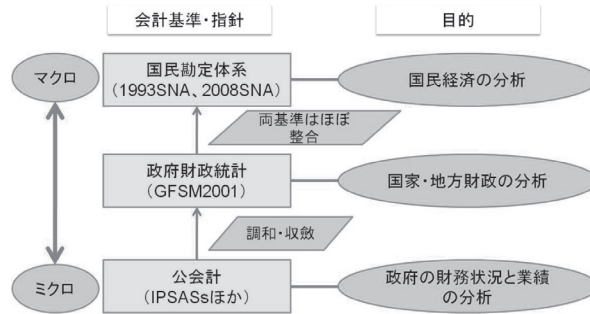
なお、2008SNAにおけるマイクロとマクロの連携の捉え方としては、「実際マクロ経済勘定は、関連するマイクロデータの単純な積み上げによっては作成できない。政府はその例外であり、政府単位と公企業の統計は、しばしば政府の財務会計データベースにおけるマイクロデータから直接抽出される」(EC, *et al.*, 2009, para. 22.13) という記述に表れている。IPSAS第22号はそのための情報提供に貢献したと位置づけられる。ただし、このようなマイクロとマクロの収斂は、SNAが発生主義にもとづく記録によって集計されているのと同様に、マイクロの公会計においても発生主義にもとづく情報が作成されていることが前提となる。事実、2008SNAの記述においては、各政府単位に対して発生主義による公会計を行うように要求してはいないが、現金主義にもとづく公会計情報の場合には、その発生主義への変換を求めており (EC, *et al.*, 2009, para. 22.13)、公的部門におけるマイクロとマクロの収斂においては公会計における発生主義の導入が求められることになろう。

6. ミクロ会計とマクロ会計の連携と日本の公会計

6.1 ミクロ会計とマクロ会計の相違の縮小

前節までの議論から公的部門におけるマイクロとマクロの会計の連携を考慮すると以下の図のように整理することができる。

図 公的部門のマクロ会計とマイクロ会計の関係性



(出典) 筆者作成

先行研究のレビューの際に明らかになったように、もっぱらマクロ会計側からマイクロ会計に向けてマクロ会計のデータベースに資するマイクロ会計情報の提供が期待されていた。公的部門についてのみではあるが、2008SNAの策定作業においては、むしろ公会計側（マイクロ会計側）が変化してきたという要因が大きいように推察される。IPSASBは、高品質な公的部門の財務報告基準の開発と、国際基準と国家基準との収斂の促進を通じて公共の利益に奉仕することを目的としており (IPSASB, 2006a, para. 5)、民間企業の国際的な会計基準設定機関である国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board; IASB) とほぼ同様の目的を有している。したがって、公的部門の脈絡で妥当なIFRSはIPSASと収斂させ、可能な限りIFRSの

規定を維持し、IFRSに該当する基準がない課題を新たに処理する (IPSASB, 2006a, para. 18) と規定している。そのため、近年におけるIFRSの取得原価主義会計から公正価値会計への移行は、そのままIPSASに反映されているものと理解されるのである。こうしたマイクロ会計側の変化が、マクロ会計との収斂ないし調和化を促進している要因のひとつとして考えられる。

たとえば、IASBが2010年5月に公表した公開草案「その他の包括利益の項目の表示：IAS第1号の改訂提案」(IASB, 2010) では、包括利益に関する一計算書アプローチを採用し、「純損益計算」の部分と「その他の包括利益」の部分とを識別して包括利益を計算する形式が採用されているが、これはマクロ会計における通常の「取引」と「その他のフロー」とを識別する形式に類似している¹³。

また、IPSASはIFRSに倣って作成されているため、現金主義を採用する政府向けの基準はあまるものの、原則として政府に発生主義にもとづく会計処理を要求する会計基準になっている。SNAもGFSもともに発生主義による記録が行われる仕組みとなっているため、IPSASの近年における設定・改訂は、両者の親和性を高めていると捉えることができる。

6.2 日本における公的部門のマイクロ会計とマクロ会計へのインプリケーション

現在、日本のSNAにおける一般政府部門の推計¹⁴に際して、中央政府の一般会計と特別会計に関しては現金主義にもとづく決算書、同じく国の機関である独立行政法人(国立大学法人等を含む)については「独立行政法人会計基準」等の発生主義にもとづく財務諸表を用いて集計が行われている。また、総固定資本形成の推計に際しては、中央政府にあっては財務総合政策研究所が発行している『財政金融統計月報』の国有資産特集号に掲載されている統計データを用い、建物価額に減価償却率を乗じて求めている。他方、独立行政法人等の総固定資本形成の推計に関しては、上記の会計基準にもとづく期首と期末の貸借対照表の差額に減価償却費を加えて求められており、土地が含まれている場合には、国土交通省の『建設業務統計年報』における工事種別の用地費率を用いて控除して計算する。自治体の普通会計等に関しては総務省の『地方財政統計年報』が、また公営事業会計のうち唯一、一般政府部門として位置づけられる下水道事業会計については総務省の『地方公営企業年鑑』に依拠して推計が行われている。

さらに詳細なデータを用いて実際に一般政府部門の諸勘定が作成されているが、ここでは、そのデータ源の作成基礎に注目したい。発生主義にもとづいて作成された会計情報としては、独立行政法人等の国のエージェンシー機関と、地方公営企業法適用化を行った自治体の下水道事業の財務諸表が相当する。他方、国の一般会計と特別会計の決算書および自治体の普通会計の決算書は、基本的に現金主義にもとづいている。さらに、総固定資本形成に至っては、統計的な推計値をベースとしている。このように、日本のSNA作成の場においては、データ源となるマイクロデータの作成基礎において、発生主義、現金主義および統計的推計という3種類のものが混在していることが明らかとなる。

¹³ 日本でも、企業会計基準委員会が2010年6月30日に企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」を公表したが、そこでは、本文で示した一計算書アプローチと、現行のIAS第1号で認められている二計算書アプローチ(従来の損益計算書に加え、当期純利益<連結財務諸表の場合は少数株主損益調整前当期純利益>にその他の包括利益を加減して包括利益を求める計算書を作成する)の選択的適用を認めている。

¹⁴ 日本におけるSNAの推計方法に関する記述は、内閣府経済社会総合研究所(2007)によっている。

これまで述べてきたように、すでにIMFがGFSMを2001年に改定した際にGFSMは完全に発生主義へと移行したのに加え、SNAはすでに発生主義による勘定の作成を前提としている。このように考えると、すでにSNAとGFSMとはほぼ収斂が完了している (IPSASB, 2005; 田中, 2005) のに対し、日本のGFSはどうか。日本ではGFSは「基本的に編纂されていない」 (田中, 2005, p. 161) といわれ、IMFも「一般政府業務に対する政府財政統計を収集し、加工し、そして流布する責任は、日本の統計システムにおいて特定されていない、独立した統計上のアウトプットとしてGFSが編纂されていない。」 (IMF, 2006, p. 97) と指摘している。このIMFによる指摘が長年なされているが、まだ日本では正式なGFSはまだない。

他方、ミクロの公会計分野においては、貸借対照表と行政コスト計算書の作成に代表される新たな財務諸表作成の動向が顕著であり、これらの動向は公会計改革等と称されている。現在までに日本においては、以下の表に示したような公会計基準が公表され、運用されてきている。

表 日本における公会計基準

	公会計基準
国	<ul style="list-style-type: none"> ● 国の財務書類 (旧: 国の貸借対照表 (試案)) ● 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 ● 特別会計財務書類の作成基準 ● 行政コスト計算書作成指針 (特殊法人向け) ● 独立行政法人会計基準 (同注解) ● 国立大学法人会計基準 (同注解)
地方	<ul style="list-style-type: none"> ● 旧自治省・総務省「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」 ● 東京都「東京都会計基準」 ● 新地方公会計制度研究会報告書 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 基準モデル ➢ 総務省方式改訂モデル

(出典) 筆者作成

国の公会計基準に関しては、いわゆる財政法や会計法とは別に作成されており、2つの基準が並立しているのに対し、独立行政法人と国立大学法人においては、会計システムは同会計基準に依拠するように変更するとともに、国の一機関であることから旧来の収入と支出を中心とする決算書の作成も行っている。他方、地方については、地方自治法に規定する従来の歳入歳出決算書を基本とし、他の基準を採用する財務諸表を作成するか否かは基本的に自治体の裁量に任されている。東京都の場合は、独自に基準を作成しているので、従来基準と独自基準の双方に依拠して別々の財務諸表を作成している現状にある。

さて、日本においては表に示したように基準や指針が多様になっている。目的が異なる場合、作成される会計情報も異なるため、異なる会計基準が適用されるという点は理解できるが、上記の諸基準・指針は、統一的な会計的基礎を有しているわけではなく、現金主義、発生主義および統計的手法によるもの (いわゆる決算統計) が混在している。このような測定基礎が異なるものについて、ミクロの政府レベルでの (連結) 財務諸表の情動的な価値が問題となろう。

それでは今後どのように公的部門の会計の整合性を確保していくべきであろうか。上述してきたような現状を鑑みると、ミクロの公会計情報をマクロの会計情報 (GFSやSNA) に変換する際に多くのコストを要すると考えられる。まずは整備が行き渡っていないGFSを整備してい

くことが対外的にも (IMF向け) 有益であるが、公会計情報からGFSを作成する際に上手に橋渡しできるような仕組みが求められよう。オーストラリアは、上で取り上げたIPSASBにおける公的部門のマイクロ会計とマクロ会計の連携ないし調和・収斂化のイニシアティブをとっており、国家レベルの公会計基準においては、GFSと公会計基準であるASB (オーストラリア会計基準) の調和化に取り組んでいる (AASB, 2009)。他方、本報告ではあまり深く検討していないが、フランスの「企業中継システム」やオランダの「調整表」は、マイクロ情報をマクロ情報に変換する仕組みであり、測定基礎と概念の相違を統一的に変換するシステムとして位置づけられる。もともとGFSとSNAとは親和性が高く、またGFSM2001によってすでに収斂がほぼ達成している。このように考えると、公会計とGFSとの間が問題なのであり、日本は、公会計においてもGFSにおいても未整備の段階にあることから、道のりはまだ遠いといえよう。

さて、それではつぎにどのような測定基礎を有する公会計基準を導入していくことが考えられるであろうかという点について検討する。たとえば、IPSASは、上述した通りIFRSに即した基準を作成しているため、一般に資産・負債アプローチに近い考え方の発生主義会計が取り入れられることになる。これに対し、独立行政法人会計基準等は、日本の「企業会計原則」の考え方を取り入れていることから収益・費用アプローチに近い考え方の発生主義会計が取り入れられていることになる。このように考えると、日本の公会計改革においては、①資産・負債アプローチに近い発生主義会計、②収益・費用アプローチに近い発生主義会計および③現金主義会計、という3種類の測定基礎による公会計基準の代替案が考えられる。

マクロ会計は経済理論に立脚した考え方を取り入れているため、経済的利益 (所得) の概念にもとづいたものである。昨今の財務会計においても経済的利益の考え方から将来キャッシュ・フローの割引現在価値による測定が導入されてきている。このように考えると、マイクロの公会計とマクロ会計の連携という視点からみると、上記の①のアプローチを採用していく方向性が望ましいということになる。しかし、政府・自治体といった公的組織と、株式会社である企業とは、果たしてそれぞれの組織が負うアカウンタビリティの内容は同一ではないであろうし、また、情報利用者も投資家に偏って理論構築される財務会計と公会計とは異なるであろう。すでにIPSASやオーストラリアの会計基準は、企業会計を対象とするIFRSに依拠しているが、IFRSを採用するメリットは、グローバルに営業・財務・投資の諸活動を展開している大企業に多くあり、国内市場を中心とする企業や中・小規模の企業に対しては、IASBや国連等において中小企業向けの会計基準の策定が検討されているところである。

このように考えてくると、IPSASに関しても、政府の階層 (国、州、自治体) や政府の規模 (人口等) によって、それらを採用するメリットは変わってくるであろう。さらに、日本の公会計制度では、法律にもとづく会計制度 (歳入歳出予算・決算等) そのものの改革の是非を含め、上記の①~③のどの方向に向かうのかを明確にすべきであろう。

7. 結びに代えて

本稿では、マイクロ会計とマクロ会計とのかかわりについてとくに公的部門の会計の領域における国際的な動向を踏まえた上で日本における公会計の領域での対応について検討してきた。今後は、IPSASB (2005) に示されているマクロ会計 (SNAとGFSM) とマイクロ会計 (IPSAS) の異同点の具体的な項目のひとつひとつについて子細に検討していくことが必要であると考え

ている。

つぎに、現時点での日本におけるミクロとマクロの会計基準（または指針）の設定主体としては、SNAの作成基準¹⁵による日本のSNAの作成等は内閣府経済社会総合研究所が行っており、また、GFSについては、上述した通り正式な統計は日本に存在しないものの関連統計は地方については総務省が、国については財務省が所掌している。さらに、公会計基準に関しては、国については財務省、地方自治体と独立行政法人については総務省、国立大学法人については文部科学省の研究会等において策定されており、検討メンバーに重複はあるものの、それぞれ別個に規定されている状況にある。

このように考えると、ミクロの公会計基準設定において、さらには、公会計の基準設定機関と、SNAやGFSの作成に関与する機関等を横断する組織的な取り組みが必要であると考えられる。今後、マクロ会計側だけでなく、ミクロの公会計の研究者・基準設定機関等においても公会計改革の中で政府が作成する他の会計システム（マクロ会計）との関係性や作成される情報の関連性等を考慮し、進めていく必要があろう。

(本稿は、2009年9月に開催された日本地方自治研究学会第26回全国大会（於：宮崎公立大学）における研究部会「公会計改革と財政改革」における研究報告を加筆・修正したものであり、日本学術振興会科学研究費補助金基盤研究(C)（課題番号：20530404）による研究成果の一部である。)

引用・参考文献

<外国語文献>

- American Accounting Association (AAA) National Income Committee (1958), *A Survey of Economic Accounting*, AAA.
- Augeraud, P. (2000), "Using Business Accounts to Compile National Accounts: The French Experience", in United Nations, *Handbook of National Accounting: Links between Business Accounting and National Accounting*, Studies in Methods Series F No. 76, United Nations, New York.
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2009), *GAAP- GFS Harmonisation Project*, AASB.
- Bloem, A. M. (1988), "Micro-Macro Link for Government", *Review of Income and Wealth*, 34(3), pp. 289-311.
- Bournay, J. (2007), "On the Treatment of Taxes and Government in the National Accounts", *Review of Income and Wealth*, 53(4), pp. 735-746.
- Bray, F. S. (1949), *Social Accounts and the Business Enterprise Sector of the National Economy*, Syndics of the Cambridge University Press, Cambridge, UK.
- Bray, F. S. (1953), *Four Essays in Accounting Theory*, Oxford University Press, UK.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1997), *Research Report: Indicators of Government Financial Conditions*, CICA.
- Challen, D and C. Jeffery (2003), "Harmonisation of Government Finance Statistics and Generally Accepted Accounting Principles", *Australian Accounting Review*, 13(2), pp. 48-53.
- Dupuis, J-P., L. Laliberté and Sutcliffe, P. (2006), *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting: Final Report*, TFHPSA, pp. 1-29.
- EC (European Commission) (2008), *Public Finances in EMU 2008, European Economy, No. 4/2008*,

¹⁵ 日本のSNAは現在1993SNAに準拠しているが、2008SNAへの移行については統計委員会の国民経済計算部会において検討中である。詳しくは同部会のウェブサイト (<http://www5.cao.go.jp/statistics/sna/sna.html#1>) を参照されたい。

- European Commission, Brussel.
- European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Cooperation and Development, United Nations and World Bank (2009), *System of National Accounts 2008*, EC, IMF, OECD, UN and World Bank.
- Gorter, C. N. and M. L. Shrestha (2004), "Bookkeeping Conventions and the Micro-Macro Link", *Review of Income and Wealth*, 50(2), pp. 181-201.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1987), Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board, *Objectives of Financial Reporting*, GASB (藤井秀樹監訳『GASB/FASAB公会計の概念フレームワーク』中央経済社).
- International Accounting Standards Board (IASB) (2010), Exposure Draft, *Presentations of Items of Other Comprehensive Income; Proposed Amendments to IAS 1, Comments to be received by 30 September 2010*, IASB.
- International Monetary Fund (IMF) (2006), "Japan: Report on Observance of Standards and Codes- Data Module, Response by the Authorities, and Detailed Assessments Using the Data Quality Assessment Framework (DQAF)", *IMF Country Report*, No. 06/115.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2005), *Research Report, International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, International Federation of Accountants (IFAC), pp. 1-93.
- IPSASB (2006a), *Preface to International Public Sector Accounting Standards*, IFAC.
- IPSASB (2006b), IPSAS1, *Presentation of Financial Statements*, IFAC.
- IPSASB (2006c), IPSAS22, *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*, IFAC.
- IPSASB (2008), Consultation Paper, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Including in General Purpose Financial Reports, The Reporting Entity*, IFAC.
- Jones, R. (2000), "National Accounting, Government Budgeting and the Accounting Discipline", *Financial Accountability & Management*, 16(2), pp. 101-116.
- Jones, R. H. and K. Lüder (1996), "The Relationship between National Accounting and Governmental Accounting: State of the Art and Comparative Perspectives", in Chan, J. L., R. H. Jones and K. G. Lüder (Eds.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 9, JAI Press Inc., pp. 59-78.
- Lablerté, L. (2004), *Strengthening the Links between Macroeconomic Statistical Guidelines and Accounting Standards*, IMF Working Paper, DMSDRS1S-2311107-v6, IMF.
- Lande, E. (2000), "Macro-Accounting and Micro-Accounting Relationships in France", *Financial Accountability & Management*, 16(2), pp. 151-165.
- Levin, J. (1996), "Government in the 1993 System of National Accounts", in Kendrick, J. W. (Eds.), *The New System of National Accounts*, Kluwer Academic Publishers, pp. 190-218.
- Littleton, A. C. (1958), "Accounting Rediscovered", *The Accounting Review*, 133(2), pp. 246-253.
- Lüder, K. (2000), "National Accounting, Governmental Accounting and Cross-Country Comparisons of Government Financial Condition", *Financial Accountability & Management*, 16(2), pp. 117-128.
- Mattessich, R. (1956), "The Constellation of Accountancy and Economics", *The Accounting Review*, 31(4), pp. 551-564.
- Mattessich, R. (1957), "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy: With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems", *Accounting Research*, 8(4), pp. 328-355.
- Mattessich, R. (1977), *Accounting and Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in Micro- and Macro- Economy*, Scholars Book Co., US.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) (2009), *OECD Economic Outlook*, Vol. 2009/1 No. 85, OECD.
- Postner, H. H. (1986), "Microbusiness Accounting and Macroeconomic Accounting: The Limits to Consistency", *Review of Income and Wealth*, 32(3), pp. 217-244.
- Postner, H. H. (1988), "Linkages between Macro and Micro Business Accounts: Implications for Economic Measurement", *Review of Income and Wealth*, 34(3), pp. 313-335.

- Public Sector Accounting Board (PSAB) (2008), *Draft Statement of Recommended Practice, Indicators of Government Financial Condition*, CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants).
- Ruggles, R. (1996), "The United Nations System of National Accounts and the Integration of Macro and Micro Data", in Kendrick, J. W. (Eds.), *The New System of National Accounts*, Kluwer Academic Publishers, pp. 387-421.
- The Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA) (2004), *Strategy over the period 2004-2006*, TFHPSA.
- United Nations (2000), *Handbook of National Accounting, Links between Business Accounting and National Accounting*, United Nations.
- Yu, S. C. (1957), "Macroaccounting and Some of its Basic Problems", *The Accounting Review*, 32(2), pp. 264-272.
- Yu, S. C. (1966), "Microaccounting and Macroaccounting", *The Accounting Review*, 41(1), pp. 8-20.

<日本語文献>

- 合崎堅二 (1971) 「会計学の社会科学的志向と社会会計」合崎堅二, 能勢信子編著『企業会計と社会会計』森山書店, pp. 257-303.
- 合崎堅二 (1984) 「ミクロ会計とマクロ会計—生態会計の構想に寄せて—」『横浜経営研究』5 (3), pp. 1-8.
- 東 信男 (2006) 「省庁別財務書類の課題と展望」『会計検査研究』, 33, pp. 289-301.
- 池田篤彦 (2008) 『図説 日本の財政 (平成20年度版)』東洋経済新報社.
- 大森 明 (2009) 「公的部門におけるミクロ会計とマクロ会計の連携に関する予備的考察—日本の公会計改革における新たな視点—」日本地方自治研究学会研究部会 (研究代表: 筆谷 勇) 『公会計改革と財政改革 (中間報告)』日本地方自治研究学会第26回大会配布資料.
- 河野正男 (2007) 「マクロ会計の会計観を考える—勘定的思考に依拠して—」『企業会計』59 (5), pp. 4-11.
- 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会 (2006) 『公会計整備の一層の推進に向けて—中間取りまとめ—』財政等審議会.
- 櫻本 健 (2007) 「93SNA Rev.1に向けた我が国の課題—国際的議論の進展と我が国の対応—」『季刊国民経済計算』, 134, pp. 61-108.
- 田中秀明 (2005) 「マクロ財政運営と公会計情報: 公会計の役割と限界」山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略—会計なき予算、予算なき会計は虚妄—』中央経済社, pp. 115-176.
- 玉田啓八 (1971) 「ミクロ会計とマクロ会計」合崎堅二, 能勢信子編著『企業会計と社会会計』森山書店, pp. 33-63.
- 土居丈朗 (2003) 「公会計・予算制度の改革過程: 対立点と改革の方向性」『会計検査研究』, 32, pp. 69-83.
- 内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部編 (2006) 『国民経済計算年報 平成18年版』メディアランド.
- 内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部 (2007a) 『SNA推計手法解説書 (平成19年改訂版)』内閣府経済社会総合研究所.
- 内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部 (2007b) 「SNAにおけるマイクロデータの活用に関する理論的検討—電子化に対応した経済社会統計のあり方研究会中間報告—」『季刊国民経済計算』, 136, pp. 67-85.
- 能勢信子 (1961) 『社会会計論』白桃書房.
- 能勢信子 (1971) 「企業会計と社会会計の交渉—その類型と展開—」合崎堅二, 能勢信子編著『企業会計と社会会計』森山書店, pp. 1-32.
- 浜田浩児, 岩名郁郎, 山田尚史, 大広泰三, 小清水世津子 (2003) 「企業会計のSNAへの反映について」『季刊国民経済計算』, 129, pp. 1-14.
- 原田富士雄 (1971) 「会計理論における公理主義の展開」合崎堅二, 能勢信子編著『企業会計と社会会計』森山書店, pp. 127-197.
- 矢部浩祥 (1971) 「アカウントと社会会計」合崎堅二, 能勢信子編著『企業会計と社会会計』森山書店, pp. 199-256.

[おおもり あきら 横浜国立大学経営学部准教授]

[2010年4月12日受理]