

国民経済計算・政府財政統計の課題と展望 ——一般政府・公的部門における発生主義情報の活用に向けて——

東 信 男*

(会計検査院事務総長官房調査課国際検査情報分析官)

梗 概

公会計改革による発生主義情報については、我が国の国民経済計算（JSNA）・政府財政統計（JGFS）の基礎統計として活用することが考えられる。これは、SNA・GFSが発生主義を採用しているからである。JSNA・JGFSの推計方法を確認したところ、一般政府及び公的部門の推計では主に現金主義情報をそのまま用いたり、統計的手法を用いたりして、公会計改革による発生主義情報をほとんど用いていなかった。このため、推計値の正確性、網羅性、国際比較可能性及び有用性が低下しており、また、JSNAは公的部門連結勘定を、JGFSは一般政府及び公的部門の統合された1セットの計算書をそれぞれ作成していない。

公会計改革による発生主義情報については、①正確性及び網羅性に欠けていること、②作成時期が遅いこと、③作成が法制化されていないこと、④連結の対象範囲がJSNA・JGFSと異なることから、現状のままでは、基礎統計として用いることはできない。これに加え、現在までの公会計改革では、一般政府及び公的部門を会計主体とする連結財務書類を作成しておらず、また、政府と連結対象法人等の間、及び国と地方公共団体の間で会計ルールの調和が図られていない。

公会計改革サイドの改善策については、国際比較可能性へも配慮しながら段階的に講じることが考えられる。第一段階では個別財務書類の見直しを行い、複式簿記による発生主義で作成することを法令の規定で義務付けたり、日々仕訳を採用したりする。第二段階では連結財務書類の見直しを行い、連結の対象範囲をJSNA・JGFSと同様に政府支配基準で決定したり、一般政府及び公的部門を会計主体とする連結財務書類を作成したりする。第二段階では、政府及び連結対象法人等において一般目的財務報告の基礎概念及び会計ルールを国際公会計基準（IPSAS）に収斂させることが望ましい。

1. はじめに

我が国では、公会計改革として、企業会計の考え方及び手法を活用した財務書類の作成が、国及び地方

2019年5月9日受付 7月29日掲載決定

*1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程修了(MBA)。1980年会計検査院採用、その後、上席研究調査官、調査課長、厚生労働検査第1課長、審議官(検査支援・国際担当)などを経て2017年定年退職。2017年より現職(再任用)。2010年より早稲田大学大学院会計研究科非常勤講師、2015年より明治大学経営学部兼任講師、2019年より明治大学大学院会計専門職研究科兼任講師。

公共団体で行われている。国に例をとると、2002年度決算から省庁別財務書類が、2003年度決算から国の財務書類（一般会計・特別会計）がそれぞれ作成されている。これらの発生主義情報の活用状況についてみると、財務情報の充実、公表時期の早期化等が図られたことから、説明責任の履行を通じた活用に関しては一定の成果がみられるものの、その他の活用に関しては今後の課題となっている。

発生主義情報については、国民経済計算（System of National Accounts : SNA）及び政府財政統計（Government Finance Statistics : GFS）の基礎統計として活用することが考えられる。過去には、財政制度等審議会の法制・公会計部会が、2006年6月に公表した「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」の中で説明責任の履行及び財政活動の効率化等に資する活用策に加え、発生主義情報を SNA・GFS の基礎統計として活用することを提言している（12-13頁）。

SNA・GFS は既存の基礎統計を加工した推計値であることから、基礎統計の制約は SNA・GFS の正確性、網羅性、国際比較可能性等に大きな影響を与える。このため、それぞれの利用目的を妨げない範囲で SNA、GFS 及び基礎統計の間で会計ルールの整合性を図る必要がある。法制・公会計部会の提言の背景には、SNA・GFS は発生主義を採用していることから、基礎統計としては、現金主義情報より発生主義情報の方が相応しいという認識がある（大森、2009、42頁）。

公会計改革による発生主義情報は、どの程度 SNA・GFS で用いられているのであろうか。用いられていないとすれば、何が阻害要因になっているのであろうか。そこで、本稿では一般政府及び公的部門¹⁾を取り上げ、先ず発生主義情報の活用状況を確認した後、基礎統計に起因する SNA・GFS の課題を明らかにする。次に発生主義情報の活用によりこれらの課題を解決するため、基礎統計としての活用を阻む要因を明らかにするとともに、これらの阻害要因を解消する改善策について検討する。（本稿は、全て筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。）

2. 国民経済計算・政府財政統計の基準

本節では SNA・GFS の国際的な基準について概観する。これは、第3節の分析でこれらの基準をベンチマークとしているからである。また、各国は SNA・GFS の国際的な基準に対応したそれぞれの基準を定めていることから、SNA・GFS に関する我が国の基準についても概観する。

2.1 SNA の基準

(1) 2008SNA

SNA は一国の経済の全体像を比較可能な形で体系的に記録することを目的に、国連（United Nations : UN）が採択する SNA の基準に準拠して作成されている。SNA はマクロ経済の分析、経済政策の立案と評価、国際比較等に利用され、我が国では財政目標²⁾の設定で用いている。UN は基準の見直しを定期的に行っており、1953SNA、1968SNA 及び 1993SNA を経て、現在は 2008SNA を適用している。

2008SNA では、国民経済を①非金融法人企業、②金融機関、③一般政府、④家計、⑤対家計民間非営利

¹⁾SNA・GFS では一般政府とは、中央政府、地方政府及び社会保障基金のことである。これに対して公的部門とは、一般政府に公的企業を加えたものである。そして公的企業とは、非金融法人企業及び金融機関のうち政府の支配を受けているものである。我が国の公会計改革では、政府に公的企業を連結した財務書類も作成していることから、本稿では分析及び検討の対象に公的部門も加えている。

²⁾我が国の財政目標は、経済財政運営と改革の基本方針 2018（2018年6月閣議決定）に含まれている新たな経済・財政再生計画で設定されている。この財政再生計画によると、「国・地方を合わせた基礎的財政収支を 2025年度に黒字化し、同時に債務残高対 GDP 比の安定的な引下げを目指す」としており、SNA を用いている。

団体の5制度部門に分け、生産、消費及び蓄積からなる経済活動を一定の会計ルールに則って記録し、国民経済全体又は制度部門別の生産勘定、所得配分・使用勘定、資本勘定、金融勘定、その他の資産変動勘定及び貸借対照表を作成する。フローの記録時点については発生主義を採用し、ストックについてはフローの記録時点と整合的に期首と期末の2時点で記録するとされている。

(2) 発生主義

企業会計において認識基準とは、取引によって価値変動がもたらされた時点を決するための基準のことで、基本的な認識基準として現金主義と発生主義がある。現金主義ではその経済主体における価値変動を現金の授受がなされた時点で認識し、発生主義では価値変動を現金の授受とは関係なく、その原因が生じた時点で認識する。

現金主義は価値変動を現金収入・現金支出という客観的な事実によって認識することから、恣意性が介入する余地がなく、確実性が高いものの、現金の収入時点・支出時点と価値変動の発生時点が必ずしも一致しないため、期間帰属の面で合理性を欠いている。一方、発生主義は価値変動をその原因が生じた時点で認識するため、価値変動をそれが発生した期間に正しく帰属させることができるという合理性を有している。

SNAは発生主義を採用していることから、フローは、経済価値が創造、変形、交換、移転又は消滅された時点で記録される。つまり、経済事象の効果は、現金の収受・支払に関係なくそれらが生じた時、又は現金の収受・支払の履行期限時に記録される。しかし、経済事象が生じた時点は必ずしも明確ではないことから、フローは一般的に、財貨についてはその経済的所有権が移転した時に、サービスについてはそれが提供された時に、産出については生産物が創造された時に、中間消費については原材料が使用された時に、それぞれ記録される。

2.2 GFSの基準

GFSは各国の一般政府及び公的部門の全体像を比較可能な形で体系的に記録することを目的に、国際通貨基金（International Monetary Fund：IMF）が定める政府財政統計マニュアル（Government Finance Statistics Manual：GFSM）に準拠して作成されている。GFSはマクロ財政の分析、財政政策の立案と評価、国際比較等に利用され、一般政府及び公的部門のフロー及びストックに焦点を当てている。IMFはマニュアルの見直しを定期的に行っており、GFSM1986及びGFSM2001を経て、現在はGFSM2014を適用している。

GFSM2014では、課税、支出、借入及び貸付からなる財政活動を一定の会計ルールに則って記録し、一般政府及び公的部門の①業務計算書、②その他の経済フロー計算書、③貸借対照表、④現金の源泉・使用計算書を作成する。さらに、①と②を結合したものとして⑤正味資産総合変動計算書を、また、偶発債務を表示したものとして⑥明確偶発債務・潜在的将来社会保障給付純債務計算書をそれぞれ作成する。一般政府及び公的部門の定義、フロー及びストックの記録時点については2008SNAと同一とされている。

2.3 我が国の基準

我が国のSNA（以下「JSNA」という。）は、内閣府が告示する国民経済計算の作成基準及び内閣府が総務大臣に通知する国民経済計算の作成方法に準拠して作成されている。現在は、2011年を基準年とする国民経済計算の作成基準（以下「2011年作成基準」という。）及び国民経済計算の作成方法（以下「2011年作成方法」という。）を適用している。統計法第6条第1項は、内閣総理大臣はUNの定めるSNAの基準

に準拠して国民経済計算の作成基準を定め、これに基づいて JSNA を作成しなければならないと定めていることから、2011 年作成基準は 2008SNA に対応した内容になっている。

JSNA は四半期別 GDP 速報 (Quarterly Estimates : QE) と年次推計の 2 つから構成されている。このうち QE については、当該四半期終了後約 1 か月と 2 週間後に 1 次 QE が、当該四半期終了後約 2 か月と 10 日後に 2 次 QE がそれぞれ公表される。また、年次推計については、当該年の翌年末以降に第一次年次推計が、その一年後に第二次年次推計が、さらに、その一年後に第三次年次推計がそれぞれ公表される。

我が国の GFS (以下「JGFS」という。)は、独立した統計としては作成されておらず、JSNA の年次推計において一般政府の部門別勘定 (GFS) として表示されている。このため、JGFS は内閣府が総務大臣に通知する国民経済計算の作成方法に基づいて作成され、現在は、2011 年作成方法が適用されている。

3. 国民経済計算・政府財政統計の課題

本節では一般政府及び公的部門³⁾を取り上げ、我が国の推計方法を明らかにした後、公会計改革による発生主義情報の活用状況を確認するとともに、2008SNA 及び GFSM2014 とのベンチマーキングにより、基礎統計に起因する JSNA 及び JGFS の課題を明らかにする。

3.1 JSNA のフロー推計の課題

(1) 推計方法

JSNA では制度部門別に所得支出勘定及び資本勘定を公表している。2008SNA によると、フローの記録時点については発生主義を採用するとされている (par. 3.163)。2008SNA が発生主義を採用しているのは、①記録時点が SNA における経済活動及びその他のフローの定義と完全に整合的であるため、記録時点に遅れが生じないこと、②物々交換、現物取引等の非貨幣的なフローにも適用できることからである (par. 3.166)。このため、発生主義は現金主義に比べフローを正確に、かつ網羅的に把握することができる。

一方、2011 年作成基準では発生主義を採用するとされているが、2011 年作成方法によると、一般政府の推計は次のように行われている (19 頁)。

(ア) 政府最終消費支出については、中央政府のうち一般会計及び特別会計の場合は歳入歳出決算書の項目を、独立行政法人等の場合は財務諸表の勘定項目を、それぞれ性質別・目的別・経済活動別に分類し集計して推計する。

地方政府の普通会計等の場合は、総務省の地方財政統計年報の性質別・目的別のクロス表を性質別・目的別に分類し集計して推計し、経済活動別分類は目的別分類を基準にして推計する。

社会保障基金のうち国民年金、労働保険等の中央政府の特別会計の場合は、中央政府と同様の方法で推計する。国民健康保険事業会計等の地方政府の公営事業会計の場合は、地方財政統計年報等から推計する。

(イ) 総固定資本形成については、中央政府及び社会保障基金の場合は、決算書の施設整備費等の投資関係の目を集計し、用地費を控除して推計する。防衛装備品の場合は、別途、国の決算書、経済産業省

³⁾内閣府 (2018b) 国内総生産 (支出側、名目) により JSNA における公的部門の比重をフローでみると、2017 年度の国内総生産 547.4 兆円のうち政府最終消費支出が 107.6 兆円、総固定資本形成が 27.6 兆円、在庫変動が 0.09 兆円、計 135.2 兆円で、全体の 24.7% を占める。一方、民間・公的別の資産・負債残高によりストックでみると、2017 年末の総資産 10,893.0 兆円のうち公的部門の資産が 2,782.1 兆円で、全体の 25.5% を、また、2017 年末の総負債 7,509.2 兆円のうち公的部門の負債が 2,619.0 兆円で、全体の 34.9% をそれぞれ占め、JSNA において公的部門はフロー及びストック共に一定の比重を占めている。

生産動態統計等から推計する。また、地方政府の場合は、地方財政統計年報の普通建設事業費、災害復旧事業費等及び下水道事業の建設改良費等を集計し、用地費を控除して推計する。

(ウ) 公的在庫変動については、防衛省の保有する弾薬類の場合は、防衛省の財務書類における弾薬類の棚卸資産の当期末在庫残高と前期末在庫残高をそれぞれ実質化し、その差額として得られた実質在庫変動に期中平均価格を乗じて、在庫品評価調整後の名目値を推計する。

食料安定供給特別会計、石油天然ガス・金属鉱物資源機構等の保有する資産の場合は、貸借対照表における資産の当期末在庫残高と前期末在庫残高の差額をとり、これに消費税額控除、在庫品評価調整を行って名目値を推計する。

一般政府のフロー推計で用いられる基礎統計のうち独立行政法人等の財務諸表は発生主義を採用しているが、国の一般会計及び特別会計の歳入歳出決算書、地方財政統計年報の元データである地方公共団体の歳入歳出決算書はそれぞれ現金主義を採用している。このように 2008SNA では発生主義を採用するとされているにもかかわらず、一般政府については、主に現金主義情報をそのまま用いているのが現状である。

(2) 正確性への影響

2011 年作成方法による推計方法は、推計値の正確性に影響を及ぼしている。ここでは、財政事情の国際比較で引用されることが多い財政収支を取り上げたい。一般政府の財政収支は、資本勘定の純貸出 (+) / 純借入 (-) に表示される (図表 1 参照)。貯蓄 (純) を通じて純貸出 (+) / 純借入 (-) の推計値を左右する項目に税金及び社会保険料がある。これらの項目が、発生主義を採用するか、或いは現金主義を採用するかによって純貸出 (+) / 純借入 (-) の推計値は異なってくる⁴⁾。その具体的な例を示すと次のとおりである。

(ア) 国税及び地方税の納税者には、所得の稼得等の事象が生じた時に税金を納付する義務が発生する。国税及び大部分の地方税については、年度中に納付された納税額だけではなく、出納整理期間制度の下で、年度終了後に納付された前年度分の納税額も前年度の税金としていることから、歳入歳出決算書の税金は発生主義を採用した場合の税金とほぼ同一と考えられる。しかし、個人住民税 (所得割) の納税額については、歳入歳出決算書では他の税と同様の取扱いとなっているが、課税標準が前年中の所得金額であることから、発生主義では前年度に未収金 (資産) を認識するとともに、前年度の税金に計上する。このため、歳入歳出決算書の税金は発生主義を採用した場合の税金と異なることになる⁵⁾。

(イ) 国民年金保険の被保険者には、法令により、翌月末日までに毎月の保険料を納付する義務が発生する。保険料の納付方法には、①毎月納付、②6か月前納、③1年前納、④2年前納があり、これらの納付額は当該年度の保険料収入に計上される。①から③については、当該年度に発生した納付義務が当該年度に履行されることから、歳入歳出決算書の保険料収入は発生主義を採用した場合の保険料収入と同一と考えられる。しかし、④のうち翌年度分の保険料収入については、納付義務が発生していないことから、発生主義では当該年度に預り金 (負債) を認識するとともに、翌年度の保険料収入に計上する。このため、歳入歳出決算書の保険料収入は発生主義を採用した場合の保険料収入と異なる

⁴⁾ 我が国の財政目標で用いられている基礎的財政収支は、純貸出 (+) / 純借入 (-) に支払利子 (FISIM 調整前) を加え、受取利子 (FISIM 調整前) を控除して推計するため、現金主義を採用することは基礎的財政収支にも影響を及ぼすことになる (図表 1 参照)。

⁵⁾ 総務省 (2019b) によると、2017 年度の個人住民税 (所得割) は、道府県税 (所得割) が 4 兆 8406 億円、市町村税 (所得割) が 7 兆 2508 億円で、計 12 兆 0914 億円となっている (2-6-2 表)。発生主義では、同額を 2016 年度の税金に計上する。

ことになる⁶⁾。

このように発生主義を採用するか、或いは現金主義を採用するかによってフローの推計値が異なってくるため、現金主義情報を用いることは、推計値の正確性を低下させることになる⁷⁾。

図表 1 一般政府資本勘定 (2017 年度)

(単位：10 億円)

実物資産の蓄積		自己資金の調達	
総固定資本形成	20,202.1	貯蓄 (純)	-13,086.1
(控除) 固定資本減耗	18,043.1	資本移転 (受取)	5,652.3
在庫変動	87.2	(控除) 資本移転 (支払)	4,429.6
土地の購入 (純)	909.9		
純貸出 (+) / 純借入 (-)	-15,019.6		
合計	-11,863.5	合計	-11,863.5

$$\begin{aligned} \text{基礎的財政収支} &= \text{純貸出 (+) / 純借入 (-)} + \text{支払利子 (FISIM 調整前)} - \text{受取利子 (FISIM 調整前)} \\ &= -15,019.6 + 9,989.2 - 7,904.3 = -12,934.7 \end{aligned}$$

(出典) 内閣府 (2018b) 一般政府資本勘定及び一般政府の部門別勘定より筆者作成

(3) 国際比較可能性への影響

2011 年作成方法による推計方法は、推計値の国際比較可能性にも影響を及ぼしている。ここでは、我が国が財政事情の国際比較で取り上げることが多く、また、SNA の財政収支を用いて財政目標を設定している EU 加盟国を取り上げたい。EU 加盟国は 2011 年 11 月の「加盟国の予算枠組みの要件に関する理事会指令 (Council Directive 2011/85/EU)」により、一般政府の内訳部門を包括的かつ整合的に対象にするとともに、1995 年欧州経済計算 (European System of National and Regional Accounts : ESA) の基礎統計となる発生主義情報を提供する公会計制度を整備するとされた (第 3 条第 1 項)。

EU はこの理事会指令が発令された時は 1993SNA を反映した ESA1995 を適用していたが、2014 年 9 月から 2008SNA を反映した ESA2010 を適用している。EU 加盟国は 2013 年 5 月の「EU の ESA に関する欧州議会・理事会規則 (Regulation (EU) No 549/2013)」により、ESA2010 の適用を法的に義務付けられたが、ESA2010 では 2008SNA と同様にフローの記録時点については発生主義を採用している (第 1 条第 2 項及び Annex A, par. 20.171)⁸⁾。

このように EU 加盟国は発生主義を採用しているため、現金主義情報を用いることは、推計値の国際比較可能性を低下させることになる。

⁶⁾ 国民年金保険料の 2 年前納制度は、2014 年 4 月に導入された。財務省(2018)によると、2017 年度の国民年金保険料収入は 1 兆 3964 億円となっている。発生主義では、この金額の一部を 2018 年度の保険料収入に計上する。

⁷⁾ SNA では、資本勘定の純貸出 (+) / 純借入 (-) と金融勘定の純貸出 (+) / 純借入 (-) は概念的に一致する。しかし、JSNA の一般政府では 2017 年度において、前者が -15 兆 0196 億円、後者が -11 兆 4446 億円となっていて、3 兆 5750 億円の不一致が生じている (内閣府 (2018b) 一般政府資本勘定及び一般政府金融勘定)。この不一致は、基礎統計及び推計方法の相違等に起因しており、記録時点の異なる基礎統計を用いることは、推計値の信頼性にも影響を及ぼしている。

⁸⁾ EC (2014) によると、税金及び社会保険料は納付義務を生じさせる活動、取引又はその他の事象が発生した時点でそれぞれ計上するとされている。税金に例をとると、原則として不納欠損見込額を控除した徴収決定額を計上するが、収納済歳入額を用いる場合でも、時間調整現金法 (Time-Adjusted Cash Method) により、実際の納税額を、納税義務を生じさせる事象が発生した時点で繰り上げて計上する。繰上げ期間は、事象が発生した時点と納税時点の平均期間とされている (par. 4.82)。

3.2 JSNA のストック推計の課題

(1) 推計方法

JSNA では制度部門別に期末貸借対照表勘定を公表している。2008SNA によると、資産とは、ある期間にわたり、その実体を保有したり使用したりすることによって、経済的所有者に対して発生する便益又は一連の便益をあらわす価値貯蔵手段である。また、それは価値を一つの会計期間から次の会計期間へと繰り越す手段であると定義され (par. 3.30)、金融資産と非金融資産に大別される。また、2008SNA では非金融負債は認識されず、負債は金融負債に限定される。このため、負債は、ある特定の状況で、ある制度部門 (債務者) が他の制度部門 (債権者) に対して 1 回又は一連の支払をする義務を負う時に成立するとされている (par. 11.5)。

一方、2011 年作成基準では資産及び負債の定義を行っていないが、2011 年作成方法によると、一般政府の推計は次のように行われている (58 頁, 65-70 頁)。

- (ア) 金融資産及び負債については、中央政府の場合、日本銀行の資金循環統計を用いたり、歳入歳出決算書等を用いたりして推計する。地方政府の場合、資金循環統計を用いたり、地方財政統計年報等を用いたりして推計する。
- (イ) 在庫については、1970 年国富調査の結果をベンチマークとして、各年の増加額を積上げて推計した後、1970 年国富調査における棚卸資産額を制度部門別及び形態別に組み替える。
- (ウ) 固定資産については、コモディティ・フロー法による財別総固定資本形成データを時系列的に接続し、恒久棚卸法により積上げ計算して推計する。恒久棚卸法の推計に当たっては、各年の財別総固定資本形成データを、資本財別及び制度部門別・経済活動別の固定資本マトリックスに展開して利用する。
- (エ) 土地については、中央政府の一般会計及び特別会計の場合、財務省の財政金融統計月報 (国有財産特集) に記載されている土地評価額を基礎とする。地方政府の普通会計の場合、総務省の公共施設状況調を用い、宅地、耕地、山林及びその他に区分した後、それぞれの面積に都道府県別単価を乗じて推計する。

このように 2008SNA では発生主義を採用するとされているにもかかわらず、一般政府については、発生主義情報だけではなく、現金主義情報をそのまま用いたり、統計的手法を用いたりしているのが現状である。

(2) 網羅性への影響

2011 年作成方法による推計方法は、推計値の網羅性に影響を及ぼしている。ここでは、2008SNA の定義を満たす資産及び負債のうち、一般政府の期末貸借対照表勘定に計上されていないものを取り上げたい。

- (ア) 日本銀行の資金循環統計は出納整理期間中の前年度の税金について、中央政府分を①預け金 (所得税の源泉徴収分)、②未収金 (所得税の申告納税分、法人税及び消費税)、③未払金 (所得税の申告納税分及び法人税の予定納付分) に含めているが、地方政府分を含めていないことから、金融資産及び負債には出納整理期間中の前年度の地方税金に係る預け金、未収金及び未払金が含まれていない⁹⁾。
- (イ) 日本銀行の資金循環統計は中央政府及び地方政府の年金基金の対年金責任者債権 (負債) を含めて

⁹⁾ 日本銀行 (2018) の金融資産・負債残高表によると、2017 年度末時点の中央政府の預け金は 8226 億円、未収金は 12 兆 2746 億円、未払金は 6 兆 4033 億円で、これらの合計は 19 兆 5005 億円となっている。国税と地方税の比率は 58:42 となっていることから、一般政府の期末貸借対照表勘定には、地方政府分として同程度程度の金融資産及び負債が計上されていないと思われる。

おらず、また、中央政府及び地方政府の決算書は現金主義を採用していることから、負債には国家公務員及び地方公務員の退職手当及び退職共済年金に係る退職給付債務が含まれていない¹⁰⁾。

(ウ) 恒久棚卸法の推計で利用する各年の財別固定資本形成データは購入者価格であることから、固定資産にはファイナンス・リース取引に係るリース資産が含まれていない。また、中央政府のPFI事業費は固定資本マトリックスでは民間企業設備に計上されることから、固定資産には中央政府のPFI資産が含まれていない¹¹⁾。

(エ) 財務省の財政金融統計月報（国有財産特集）及び総務省の公共施設状況調は道路、橋りょう、河川、海岸、港湾及び漁港の公共用財産を含めていないことから、土地には公共用財産用地が含まれていない¹²⁾。

このように一般政府の期末貸借対照表勘定は、2008SNAの定義を満たす全ての資産及び負債を計上しているわけではないため、現金主義情報をそのまま用いたり、統計的手法を用いたりすることは、推計値の網羅性を低下させるだけでなく、3.1 (3) で述べたように国際比較可能性も低下させることになる。

(3) 有用性への影響

2011年作成方法による推計方法は、推計値の有用性にも影響を及ぼしている。ここでは、一般政府の期末貸借対照表勘定の付表として作成する部門別資産・負債残高を取り上げたい。一般政府の部門別資産・負債残高は、項目別に中央政府、地方政府及び社会保障基金の内訳とその合計を表示する様式になっている（図表2参照）。

(ア) 金融資産及び負債については、グロスで表示され、部門内及び部門間の債権債務を相殺していないため、一般政府が他の制度部門に対して有する金融資産及び負債の残高を把握することができない。

(イ) 固定資産及び在庫については、合計だけが表示され、部門別は表示されていない。これに伴い、総資産、正味資産及び負債・正味資産についても合計だけが表示され、部門別は表示されていないため、中央政府と地方政府の財政関係を評価することができない¹³⁾。

(ウ) 非金融資産については、項目の分類が他の付表に比べ大雑把で、内訳明細が表示されていないため、資産内容を分析することができない（図表3参照）。

(エ) 一般政府の部門別フロー推計が年度単位で行われるのに対し、ストック推計は暦年単位で行われるため、フローの推計値がストックの推計値に及ぼした影響を分析することができない。

¹⁰⁾ 財務省(2019)の連結貸借対照表によると、2017年度末時点の退職給付引当金は11兆3324億円となっている。この金額は、国家公務員及び地方公務員の退職給付債務のうち国家公務員の期末要支給額方式で算定した退職手当に係る引当金であることから、一般政府の期末貸借対照表勘定には、中央政府分、地方政府分としてそれぞれ同額以上の負債が計上されていないと思われる。

¹¹⁾ 内閣府(2018c, 4頁)によると、中央政府、地方政府等のPFI事業の契約金額は、1999年度から2017年度までの累計で5兆8279億円となっている。一般政府の期末貸借対照表勘定には、中央政府分としてこの金額の一部に相当する固定資産が計上されていないと思われる。

¹²⁾ 財務省(2019)の連結貸借対照表によると、2017年度末時点の公共用財産用地は49兆1599億円となっている。国と地方公共団体の歳出額の比率は地方交付税等の財政移転により42:58となっていることから、一般政府の期末貸借対照表勘定には、中央政府分として同額が、地方政府分として同額程度の土地がそれぞれ計上されていないと思われる。

¹³⁾ 我が国では、地方公共団体が国から国債を財源とした国庫補助金等の交付を受け、固定資産を取得した後、政策を実施することが多い。SNAは最終支出主体主義を採用していることから、このような財政構造の下では、正味資産が中央政府はマイナス、地方政府はプラスになると推定できる。しかし、一般政府の部門別資産・負債残高は正味資産を部門別に表示していないため、現状では、それぞれのマイナス、プラスの規模を把握することができない。

図表2 一般政府の部門別資産・負債残高（2017年末）

（単位：10億円）

項目\部門	中央政府	地方政府	社会保障基金	合計
1. 非金融資産	—	—	—	709,714.0
(1) 生産資産	—	—	—	591,916.1
a. 固定資産	—	—	—	587,362.4
b. 在庫	—	—	—	4,553.7
(2) 非生産資産（自然資源）	25,109.7	92,120.3	567.9	117,797.9
2. 金融資産	263,034.5	100,549.7	262,944.1	626,528.3
(1) 貨幣用金・SDR等	3,517.4	0.0	0.0	3,517.4
(2) 現金・預金	31,009.0	39,242.9	21,595.9	91,847.8
(3) 貸出	13,620.6	7,682.8	2,576.7	23,880.1
(4) 債務証券	781.2	9,145.8	72,318.9	82,245.9
(5) 持分・投資信託受益証券	67,896.8	43,932.8	57,172.2	169,001.8
うち株式	7,123.8	2,045.5	53,090.1	62,259.4
(6) 保険・年金・定型保証	0.0	0.0	0.0	0.0
(7) 金融派生商品・雇用者ストックオプション	30.8	0.0	0.0	30.8
(8) その他の金融資産	146,178.7	545.4	109,280.4	256,004.5
総資産	—	—	—	1,336,242.3
3. 負債	1,091,216.0	186,882.8	18,868.7	1,296,967.5
(1) 貨幣用金・SDR等	1,970.7	0.0	0.0	1,970.7
(2) 現金・預金	0.0	0.0	0.0	0.0
(3) 借入	53,852.1	101,717.3	3,093.8	158,663.2
(4) 債務証券	998,901.6	74,094.1	0.0	1,072,995.7
(5) 持分・投資信託受益証券	12,997.2	1,115.8	1,909.8	16,022.8
うち株式	0.0	0.0	0.0	0.0
(6) 保険・年金・定型保証	0.0	0.0	0.0	0.0
(7) 金融派生商品・雇用者ストックオプション	16.9	0.0	0.0	16.9
(8) その他の負債	23,477.5	9,955.6	13,865.1	47,298.2
4. 正味資産	—	—	—	39,274.8
負債・正味資産	—	—	—	1,336,242.3
（参考）歴史的記念物	—	—	—	629.6

（出典）内閣府（2018b）一般政府の部門別資産・負債残高

一般政府の部門別資産・負債残高の推計値に上記のような課題があるのは、基礎統計に次のような制約があるからである。

- （ア）金融資産及び負債については、資金循環統計を用いたり、歳入歳出決算書を用いたりして推計しているが、これらの基礎統計は部門内及び部門間の債権債務を相殺していないからである。
- （イ）固定資産については、恒久棚卸法の推計に当たり各年の財別総固定資本形成データを、資本財別及び制度部門別・経済活動別の固定資本マトリックスに展開して利用するが、固定資本マトリックスでは一般政府を部門別ではなく、一括計上しているからである。
- （ウ）在庫については、1970年国富調査の調査時点が同年12月31日現在となっていて、在庫を一般政府の部門別に集計していなかったことから、その後も一般政府として一括計上したままとなっているからである。

このように一般政府の部門別資産・負債残高は貸借対照表として完成していないことから、現金主義情報をそのまま用いたり、統計的手法を用いたりすることは、推計値の有用性を低下させることになる。

図表3 国民資産・負債残高(2017年末)

(単位: 10億円)

項目	金額	項目	金額
1. 非金融資産	3,055,273.6	3. 負債	7,509,243.9
(1) 生産資産	1,849,719.6	(1) 貨幣用金・SDR等	1,970.7
a. 固定資産	1,779,267.2	(2) 現金・預金	1,958,650.1
(a) 住宅	373,130.5	(3) 借入	1,453,447.8
(b) その他の建物・構築物	1,034,387.6	(4) 債務証券	1,434,453.8
i 住宅以外の建物	172,085.7	(5) 持分・投資信託受益証券	1,529,925.1
ii 構築物	862,301.9	うち株式	1,182,196.5
iii 土地改良	0.0	(6) 保険・年金・定型保証	549,612.3
(c) 機械・設備	215,996.4	(7) 金融派生商品・雇用者ストックオプション	63,783.1
i 輸送用機械	36,584.4	(8) その他の負債	517,401.0
ii 情報通信機器	21,466.6	4. 正味資産	3,383,720.9
iii その他の機械・設備	157,945.5		
(d) 防衛装備品	10,387.5		
(e) 育成生物資源	858.5		
(f) 知的財産生産物	144,506.8		
i 研究・開発	112,666.1		
ii 鉱物探査・評価	113.3		
iii コンピュータソフトウェア	31,727.3		
b. 在庫	70,452.4		
(a) 原材料	9,339.8		
(b) 仕掛品	12,340.9		
i 育成生物資源の仕掛品	2,052.6		
ii その他の仕掛品	10,288.3		
(c) 製品	14,327.5		
(d) 流通品	38,681.5		
(e) (控除) 総資本形成に係る消費税	4,237.3		
(2) 非生産資産(自然資源)	1,205,554.0		
(a) 土地	1,199,097.1		
i 宅地	1,020,637.8		
ii 耕地	44,035.3		
iii その他の土地	134,424.0		
(b) 鉱物・エネルギー資源	1,392.1		
(c) 非育成生物資源	5,064.7		
i 漁場	577.5		
ii 非育成森林資源	4,487.3		
2. 金融資産	7,837,691.2		
(1) 貨幣用金・SDR等	6,947.2		
(2) ~ (7) 略			
(8) その他の金融資産	1,319,211.5		
総資産	10,892,964.8	負債・正味資産	10,892,964.8

(出典) 内閣府(2018b) 国民資産・負債残高より抜粋

3.3 JSNAのQE推計の課題

(1) 推計方法

JSNAでは国内総生産とその主要な内訳項目について四半期別GDP速報(QE)を公表している。この内訳項目の中には、公的部門の政府最終消費支出、公的固定資本形成及び公的在庫変動が含まれる。2008SNAによると、記録時点については発生主義を採用するとされているが、2011年作成方法によると、公的部門の推計は次のように行われている(84-85頁)。

(ア) 政府最終消費支出については、歳入歳出予算書及びヒアリングを用いたり、内閣府の地方公共団体消費状況等調査を用いたりして推計する。この地方公共団体消費状況等調査は、都道府県及び政令指

定都市を対象に地方公共団体の消費及び投資関連予算の各四半期時点現計予算額、一般会計の歳入歳出に係る四半期別執行額について調査したものである。

(イ) 公的固定資本形成については、国土交通省の建設総合統計を用いて推計する。この建設総合統計は、建設工事受注動態統計調査と建築着工統計調査を基に、我が国における建設工事の出来高を月別、地域別、発注者別、工事種類別等に推計したものである。

(ウ) 公的在庫変動については、食糧安定供給特別会計の米麦、国家の備蓄原油、備蓄液化石油ガス及び灯油、貨幣回収準備資金の金の在庫をそれぞれ関係諸機関に問合せ推計する。他の在庫変動はゼロと推計する。

このように2008SNAでは発生主義を採用するとされているにもかかわらず、公的部門については、歳入歳出予算書をそのまま用いたり、ヒアリング及び統計的手法を用いたりしているのが現状である。

(2) 正確性への影響

2011年作成方法による推計方法は、推計値の正確性に影響を及ぼしている。これは基礎統計として用いている歳入歳出予算書、ヒアリング、統計調査等が、年次推計で用いる歳入歳出決算書等と異なるだけではなく、見込額であったり、調査の対象範囲に制約があったりして必ずしもフローの実態を反映していないからである。特に顕著な2015年度国民経済計算に例をとって1次QEと年次推計を比較すると、政府最終消費支出で3.6%、公的固定資産形成で15.4%、公的在庫変動で245.1%の乖離が生じている(図表4参照)。

このようにQEは年次推計との間で相当程度の乖離を生じているため、歳入歳出予算書のデータをそのまま用いたり、ヒアリング及び統計的手法を用いたりすることは、推計値の正確性を低下させることになる。

図表4 公的部門のQEと年次推計の乖離

(単位：10億円)

項目\年度	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
政府最終消費支出	1次QE (A)	94,393.3	93,978.9	96,472.7	97,183.1	97,834.2	98,794.0	101,525.8	102,304.7	106,218.7	107,225.7
	年次推計 (B)	93,555.4	94,948.7	95,770.9	96,774.0	97,131.4	98,778.7	100,954.0	106,026.3	106,205.6	107,564.9
	乖離(B)-(A)	-837.9	969.8	-701.8	-409.1	-702.8	-15.3	-571.8	3,721.6	-13.1	339.2
公的固定資本形成	1次QE (C)	20,073.8	20,304.5	19,346.1	22,412.8	24,147.2	24,646.4	24,775.7	23,155.3	25,799.3	27,864.2
	年次推計 (D)	19,627.4	21,263.7	21,444.8	21,018.7	21,028.6	23,560.4	23,666.4	26,724.0	26,988.5	27,578.5
	乖離(D)-(C)	-446.4	959.2	2,098.7	-1,394.1	-3,118.6	-1,086.0	-1,109.3	3,568.7	1,189.2	-285.7
公的在庫変動	1次QE (E)	213.5	180.9	141.2	38.3	-21.6	11.0	64.3	5.1	13.8	17
	年次推計 (F)	244.6	134.4	-74.7	65.7	-36.8	16.4	96.5	17.6	-30.9	85.3
	乖離(F)-(E)	31.1	-46.5	-215.9	27.4	-15.2	5.4	32.2	12.5	-44.7	68.3

(注) 国内総生産(支出側, 名目)

(出典) 各年の四半期別GDP速報(1次QE)及び各年度の第一年年次推計より筆者作成

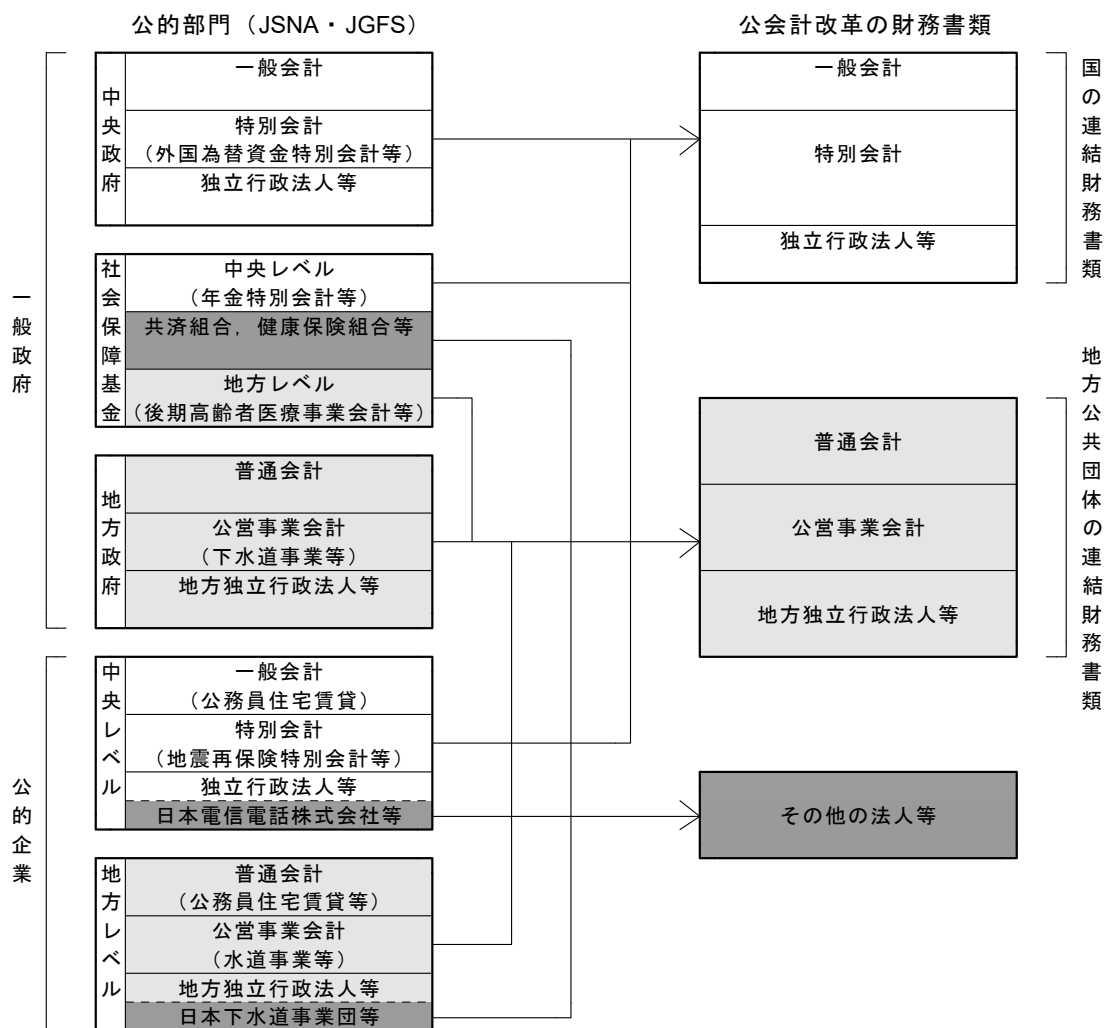
3.4 JSNAの公的部門連結勘定の課題

(1) 必要性

2008SNAでは公的企業とは、市場生産者のうち政府に支配されている制度単位のことであるため、公的企業には政府の特別会計、公営事業会計等が含まれることがある(図表5参照)。また、政府と政府出資法人等の間では、補助金、貸付金等の形で公的資金のやりとりが行われる。このため、政府の財政活動が国民経済に与える影響を把握するためには、一般政府だけではなく、公的部門の財務情報も必要になる。

2008SNA では上記の財務情報を提供するため、フロー及びストックの付表として一般政府と公的企業を連結した公的部門連結勘定を作成するとされている (par. 22.7)。2008SNA では通常、部門内及び部門間の取引及び債権債務を相殺消去する連結 (Consolidation) は行わないが、一般政府及び公的部門については、連結を行うことは効果的であるとされている (par. 22.79)。

図表 5 公的部門と連結財務書類の範囲



(出典) 内閣府 (2018b), 財務省 (2019, 190-194 頁) 及び総務省 (2014, 5 頁) より著者作成

(2) 現状

現在のところ、JSNA は公的部門連結勘定を作成していない。これは、基礎統計に次のような制約があるからである。

(ア) 一般政府については、基礎統計として主に歳入歳出決算書を用いているが、これらは会計別に作成されていて、全ての会計の取引及び債権債務を相殺消去した連結決算は含まれていない。また、中央政府、社会保障基金及び地方政府は相互に取引を行っているが、これらの取引及び債権債務を相殺消去した一般政府の連結決算は作成されていない。

(イ) 公的企業については、基礎統計として主に財務諸表を用いているが、これらは会計別・法人別に作成されていて、全ての会計・法人の取引及び債権債務を相殺消去した連結決算は作成されていない。

また、一般政府及び公的企業は相互に取引を行っているが、これらの取引及び債権債務を相殺消去した公的部門の連結決算は作成されていない。

このように 2008SNA では公的部門連結勘定を作成するとされているにもかかわらず、JSNA では作成していないため、国及び地方公共団体の財政活動が国民経済に与える影響を把握することができない¹⁴⁾。

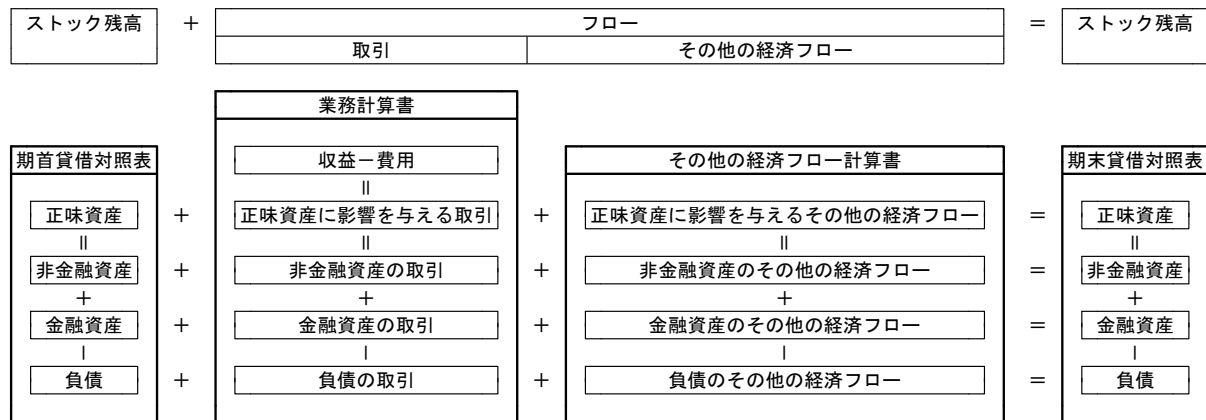
3.5 JGFS の課題

(1) 必要性

SNA の利用目的は、マクロ経済の分析、経済政策の立案と評価等であることから、一般政府については、貯蓄、純貸出（+）／純借入（-）等の項目が表示されるだけである。税金とその他の財源確保の必要性、政府の借入能力と債務返済能力、財政活動の持続可能性等について分析するためには、一般政府及び公的部門の総収益、総費用、総支出、総税金、純業務収支、総債務等の財務情報が必要であるが、これらの財務情報は SNA には表示されない。

GFSM2014 では上記の財務情報を提供するため、主要な計算書として、一般政府及び公的部門の①業務計算書（Statement of Operations）、②その他の経済フロー計算書（Statement of Other Economic Flows）、③貸借対照表（Balance Sheet）、④現金の源泉・使用計算書（Statement of Sources and Uses of Cash）を作成するとされている（par. 4.8）（図表 6 参照）。GFSM2014 では全てのフローを複式簿記で記録し、①、②及び③の記録時点については発生主義を、④の記録時点については現金主義をそれぞれ採用するとされている（par. 3.54, 3.70, 3.103）。また、GFSM2014 では一般政府及び公的部門の計算書を作成する過程で、部門内及び部門間で連結を行うとされている（par. 3.153）。

図表 6 GFS の計算書体系のイメージ



（注）業務計算書では概念的に次の関係が成り立つ。

正味資産に影響を与える取引－非金融資産の取引＝金融資産の取引－負債の取引＝純貸出（+）／純借入（-）

この関係式で純貸出（+）／純借入（-）は財政収支のことで、SNA の純貸出（+）／純借入（-）に一致する。

（出典）IMF（2014, Figure 4.1（68 頁））より著者作成

¹⁴⁾ 我が国の財政目標は、脚注2) で述べたように「国・地方を合わせた基礎的財政収支を 2025 年度に黒字化し、同時に債務残高対 GDP 比の安定的な引下げを目指すこと」である。基礎的財政収支及び債務残高対 GDP 比は JSNA で設定されており、一般政府に属する中央政府及び地方政府だけを対象としているため、我が国の財政目標は、国及び地方公共団体の財政活動の一部しか対象にしていることになる。

(2) 現状

我が国では、一般政府の財政に関するマクロ経済統計については、JSNA で制度部門の一つとして作成してきた。このような状況を背景に、IMF は 2006 年 3 月に日本の統計制度では独立した統計として GFS を作成していないと指摘するとともに、我が国に対し GFSM に準拠して統合された 1 セットの①業務計算書、②その他の経済フロー計算書、③貸借対照表を作成し、公表することを勧告した (IMF, 2006, 97 頁, 124 頁)。このような勧告を受け、公的統計の整備に関する基本的な計画 (2009 年 3 月閣議決定) では、「国際的な比較が可能な政府財政統計に関しては、主要項目について推計及び公表に取り組む」とされた。

JGFS の作成状況をみると、一般政府については、2010 年度国民経済計算から正味資産に影響を与える取引及び非金融資産の取引を、2015 年度国民経済計算から金融資産・負債の取引等をそれぞれ表示している。現在のところ、一般政府の業務計算書は完成しているものの、その他の経済フロー計算書及び貸借対照表では金融資産・負債に係る項目しか表示しておらず、また、公的部門についてはどの計算書も作成していない。

業務計算書の推計方法をみると、正味資産に影響を与える取引及び非金融資産の取引については JSNA の所得支出勘定及び資本勘定から GFSM2014 に対応した項目を取り出して推計し、金融資産・負債の取引については JSNA の付表から GFSM2014 に対応した項目を取り出した後、部門内及び部門間の債権債務を相殺したりして作成している。このため、基礎統計及び推計方法の相違等に起因する統計上の不一致が JSNA と同様に生じている¹⁵⁾。

このように GFSM2014 では発生主義を採用するとされているにもかかわらず、業務計算書については、JSNA のフロー推計をそのまま用いていることから、推計値の正確性及び国際比較可能性が低下しているだけでなく、信頼性にも影響を及ぼしている。

3.6 小括

JSNA・JGFS の推計方法を 2011 年作成方法で確認したところ、一般政府及び公的部門の推計において公会計改革による発生主義情報をほとんど用いていなかった。また、JSNA・JGFS の推計方法と 2008SNA 及び GFSM2014 とのベンチマーキングを行ったところ、基礎統計に起因する JSNA・JGFS の課題が以下のように明らかになった。

- (ア) JSNA のフロー推計及びストック推計については、2008SNA では発生主義を採用するとされているにもかかわらず、一般政府については、主に現金主義情報をそのまま用いたり、統計的手法を用いたりしていることから、推計値の正確性、網羅性、国際比較可能性及び有用性が低下している。
- (イ) JSNA の QE 推計については、2008SNA では発生主義を採用するとされているにもかかわらず、公的部門については、歳入歳出予算書のデータをそのまま用いたり、ヒアリング及び統計的手法を用いたりしていることから、推計値の正確性が低下している。
- (ウ) JSNA の公的部門連結勘定については、2008SNA では作成するとされているにもかかわらず、公的部門については、部門内及び部門間を連結した基礎統計がないことから、作成していない。
- (エ) JGFS については、一般政府及び公的部門の主要な計算書のうち、一般政府の業務計算書だけが完成している。フロー推計については、GFSM2014 では発生主義を採用するとされているにもかかわらず、

¹⁵⁾GFS では、正味資産に影響を与える取引から非金融資産の取引を控除して算定した純貸出 (+) / 純借入 (-) と、金融資産の取引から負債の取引を控除して算定した純貸出 (+) / 純借入 (-) は概念的に一致する (図表 6 の (注) 参照)。しかし、JGFS の一般政府では 2017 年度において、前者が -15 兆 0196 億円、後者が -11 兆 4446 億円となっていて、3 兆 5750 億円の不一致が生じている (内閣府 (2018b) 一般政府の部門別勘定 (GFS))。

JSNA のフロー推計をそのまま用いていることから、推計値の正確性及び国際比較可能性が低下しているだけでなく、信頼性にも影響を及ぼしている。

4. 発生主義情報の活用

本節では発生主義情報の活用により基礎統計に起因する JSNA・JGFS の課題を解決するため、発生主義情報が用いられていない要因を明らかにした後、国際的動向を踏まえながら公会計改革サイドからこれらの阻害要因を解消する改善策について検討する。

4.1 発生主義情報の活用を阻む要因

(1) 国の財務書類における正確性及び網羅性の欠如等

財務省の財政制度等審議会は 2004 年 6 月に企業会計の考え方及び手法を用いた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（以下これらを「作成基準」という。）を公表した。財務省は作成基準を適用しながら、2003 年度決算から国の財務書類（一般会計・特別会計）及び連結財務書類を作成している。これらの財務書類には次のような阻害要因があるため、現状のままでは、JSNA・JGFS の基礎統計として用いることはできない。

(ア) 国の財務書類（一般会計・特別会計）については、国の歳入歳出決算書及び国有財産台帳等の計数に基づき、必要に応じて過去の事業費を累計して作成している。このため、国の財務書類（一般会計・特別会計）の発生主義情報は、現金主義情報を組み替えたり、統計的手法を用いたりして作成したものも含んでいて、正確性及び網羅性に欠けている。また、国の財務書類（一般会計・特別会計）は歳入歳出決算書の計数を用いることから、歳入歳出決算書の後に作成される。

(イ) 連結財務書類については、(ア)に加え、連結処理に起因する課題が生じている。連結財務書類の連結の対象範囲は、各府省から監督を受けるとともに、財政支出を受けている独立行政法人等である。これに対し、2008SNA 及び GFSM2014 は政府支配基準¹⁶⁾により公的部門に属する法人等を決定していることから、連結の対象範囲が異なっている（図表 5 参照）。また、連結対象法人等の発生主義データについては、各府省との出納整理期間中の現金の受払等を終了した後の計数に修正して会計年度末の計数としたり、会計ルールを作成基準に統一したりしていないことから、連結財務書類の発生主義情報は、正確性及び網羅性に欠けている。

(2) 地方公共団体の財務書類における正確性及び網羅性の欠如等

総務省に設置された今後の新地方公会計の推進に関する研究会は、2014 年 4 月に財務書類の作成に関する統一的な基準を公表した。各地方公共団体は統一的な基準を適用しながら 2015 年度決算から一般会計等財務書類、全体財務書類及び連結財務書類をそれぞれ作成している。これらの財務書類には次のような阻害要因があるため、現状のままでは、JSNA・JGFS の基礎統計として用いることはできない。

(ア) 全体財務書類については、固定資産台帳を整備した後、複式簿記による発生主義で作成しているものの、出納整理期間中の現金の受払等を終了した後の計数を会計年度末の計数としている。このため、全体財務書類の発生主義情報は、正確性及び網羅性に欠けている。また、全体財務書類は出納整理期

¹⁶⁾ 2008SNA によると、支配とは、法人企業の一般的企業方針を決定する能力のことで、支配基準として、過半数の議決権を有すること、取締役会又はその他の統治機関の過半数の任免権を有することなど 8 つの指標を挙げている (par. 4.77- 4.80)。

限後に作成されることから、歳入歳出決算書の後に作成される。さらに、全体財務書類は法令の規定で作成が義務付けられているわけではないことから、全ての地方公共団体が作成しているわけではない¹⁷⁾。

(イ) 連結財務書類については、(ア)に加え、連結処理に起因する課題が生じている。連結財務書類の連結の対象範囲は、各地方公共団体と連携協力して行政サービスを提供している地方独立行政法人等である。これに対し、2008SNA及びGFSM2014は政府支配基準により公的部門に属する法人等を決定していることから、連結の対象範囲が異なっている(図表5参照)。また、連結対象法人等の発生主義データについては、各地方公共団体との出納整理期間中の現金の受払等を終了した後の計数に修正して会計年度末の計数としていることから、連結財務書類の発生主義情報は、正確性及び網羅性に欠けている。

(3) 一般政府連結財務書類及び公的部門連結財務書類の未作成

発生主義情報をJSNA・JGFSの基礎統計として用いるためには、会計別・法人別の財務書類だけではなく、最終的にこれらを連結して一般政府及び公的部門を会計主体とする連結財務書類を作成する必要がある。これは、2008SNA及びGFSM2014が一般政府及び公的部門については単純な合算ではなく、部門内及び部門間で連結を行うことを求めているからである。

現在までの公会計改革では、国において一般会計及び特別会計に独立行政法人等を連結した連結財務書類を作成し、個々の地方公共団体において普通会計及び公営事業会計に地方独立行政法人等を連結した連結財務書類を作成している段階であり、一般政府及び公的部門を会計主体とする連結財務書類を作成するまでには至っていない。このため、発生主義情報をJSNA・JGFSの基礎統計として用いるためには、国及び地方公共団体において連結の範囲を拡大していく必要がある。

(4) 一般政府内及び公的部門内における会計ルールの未調和

連結財務書類を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、政府及び連結対象法人等が適用する会計ルールについては、原則として統一しなければならない。この統一に伴う発生主義データの修正に必要な時間、費用及び労力を軽減するためには、事前に政府及び連結対象法人等の間で会計ルールの調和を図る必要がある。

現在までの公会計改革では、国において一般会計及び特別会計は作成基準を適用しているが、独立行政法人は独立行政法人会計基準を適用している。また、地方公共団体において普通会計及び公営事業会計は統一的な基準を適用しているが、地方独立行政法人は地方独立行政法人会計基準を適用している。現時点では、政府と連結対象法人等の間、及び国と地方公共団体の間では会計ルールの調和は図られていない。このため、連結財務書類の作成に要する時間、費用及び労力を軽減するためには、政府と連結対象法人等の間、及び国と地方公共団体の間で会計ルールの調和を図っていく必要がある。

4.2 改善策

公会計改革サイドから阻害要因を解消する改善策を講じる場合、国際比較可能性へも配慮することが重要である。なぜなら、JSNA・JGFSの国際比較可能性を高めるためには、基礎統計の段階から国際比較可

¹⁷⁾ 総務省(2019a)によると、統一的な基準により2017年度決算に係る全体財務書類を作成した地方公共団体は1,395団体で、全体の78.0%となっている。

能性を高める必要があるからである。発生主義情報の活用により基礎統計に起因する JSNA・JGFS の課題を解決するためには、公会計改革のあり方を次の二段階で見直す必要がある。

(1) 第一段階（個別財務書類の見直し）

(ア) 国の財務書類（一般会計・特別会計）については、固定資産台帳を整備した後、複式簿記による発生主義で作成する。複式簿記の方法は日々仕訳を採用し、出納整理期間中の現金の受払等は新年度の取引とする。これにより、現行の現金主義会計を前提とする必要がなくなることから、官庁会計システム（ADAMS II）¹⁸⁾の機能追加に要する費用が生じるものの、発生主義情報の正確性、網羅性及び有用性が高まるだけでなく、財務書類の作成が早まり、また、期中決算により四半期別 GDP 速報（QE）に対しても発生主義情報の提供が可能になる。

(イ) 地方公共団体の全体財務書類については、統一的な基準による財務書類の作成を法令の規定により義務付ける。現在のところ、地方公共団体の一部しか日々仕訳を採用していないことから、複式簿記の方法は日々仕訳とし、出納整理期間中の現金の受払等は新年度の取引とする。これにより、現行の現金主義会計を前提とする必要がなくなることから、(ア)と同様の効果が見込まれる。

(2) 第二段階（連結財務書類の見直し）

(ア) 連結財務書類の連結の対象範囲については、国及び地方公共団体共に 2008SNA 及び GFSM2014 と同様に政府支配基準により決定する。総務省は全ての都道府県及び市区町村の全体財務書類、連結財務書類をそれぞれ連結した「地方全体財務書類」と「地方連結財務書類」を作成する。財務省は国の財務書類（一般会計・特別会計）及び「地方全体財務書類」を連結した「一般政府連結財務書類」と、国の連結財務書類及び「地方連結財務書類」を連結した「公的部門連結財務書類」を作成する。

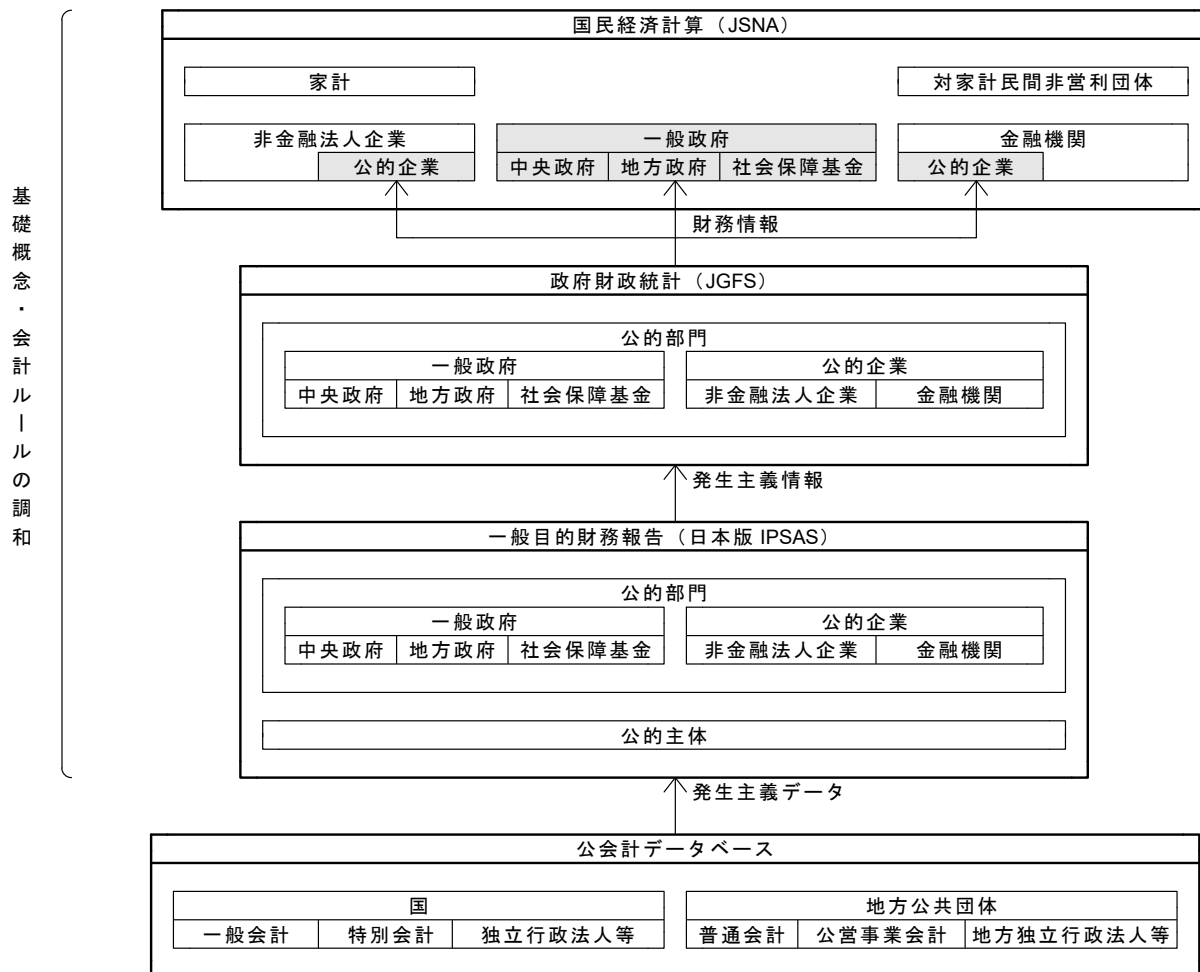
(イ) 政府と連結対象法人等の間、及び国と地方公共団体の間で一般目的財務報告の基礎概念及び会計ルールとの調和を図る。これらの調和に当たっては、それぞれの一般目的財務報告の利用目的を妨げない範囲で、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：IPSASB）が定めている国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards：IPSAS）への収斂を目指す¹⁹⁾。これは、2008SNA、GFSM2014 及び IPSAS の間で基礎概念及び会計ルールの調和が図られているため（GFSM2014, par. 1.35, par. A6.2）、公会計の発生主義情報をそのまま JSNA・JGFS の基礎統計として用いることができるようになるからである（図表 7 参照）。これにより、連結財務書類の作成に要する時間、費用及び労力を軽減できるだけではなく、発生主義情報の国際比較可能性が高まる。

改善策が第一段階に止まった場合でも、発生主義情報を JSNA・JGFS の基礎統計として用いることは可能になると思われるが、その範囲は部分的なものに止まざるを得ないため、基礎統計及び推計方法の相違等に起因する統計上の不一致を解消するまでには至らない。第二段階のハードルはかなり高いと思われるが、基礎統計に起因する JSNA・JGFS の課題を包括的に解決するためには、第二段階まで進んだ発生主義情報を用いる必要がある。

¹⁸⁾ 官庁会計システム（ADAMS II）とは、国の会計事務において予算の執行から決算の過程までの各種会計情報を電子化し、統一的に処理するシステムのことで、2008 年度から運用されている。ADAMS II は、各府省の会計事務を取り扱う官署で整備する職員用パソコンと財務省会計センターのコンピュータとをネットワーク回線で結び、各官署が即時処理を行うことができるオンラインリアルタイム方式のシステムとなっている。

¹⁹⁾ 作成基準及び統一的な基準については、IPSAS と大きな乖離があることが指摘されている。作成基準に例をとると、基礎概念では IPSAS で収益とされている税金が財源とされ、また、会計ルールでは IPSAS を完全適用した場合に比べ、資産を過大に、負債を過小に、費用を過小にそれぞれ計上する傾向にある（東、2016b, 198-213 頁）。統一的な基準についても同様な指摘がなされている（東、2016a, 73-84 頁）。

図表7 公会計とJSNA・JGFSの連携



(注) IPSASBは公的主体が一般目的財務報告を作成するときに適用する基準としてIPSASを定めているが、これに加え、各国政府によるGFSの作成を支援するため、IPSAS 22「一般政府の財務情報の開示」を定めている。
 (出典) 筆者作成

5. おわりに

公会計改革による発生主義情報については、JSNA・JGFSの基礎統計として活用することが考えられる。これは、SNA・GFSが発生主義を採用しているからである。JSNA・JGFSの推計方法を確認したところ、一般政府及び公的部門の推計では主に現金主義情報をそのまま用いたり、統計的手法を用いたりして、公会計改革による発生主義情報をほとんど用いていなかった。現状では基礎統計の制約により、推計値の正確性、網羅性、国際比較可能性及び有用性が低下しており、また、JSNAは公的部門連結勘定を、JGFSは一般政府及び公的部門の統合された1セットの計算書をそれぞれ作成していない。

公会計改革による発生主義情報については、①正確性及び網羅性に欠けていること、②作成時期が遅いこと、③作成が法制化されていないこと、④連結の対象範囲がJSNA・JGFSと異なることから、現状のままでは、基礎統計として用いることはできない。これに加え、現在までの公会計改革では、一般政府及び公的部門を会計主体とする連結財務書類を作成しておらず、また、政府と連結対象法人等の間で会計ルールの調和が図られていない。

発生主義情報の活用により基礎統計に起因する JSNA・JGFS の課題を解決するためには、公会計改革サイドで改善策を講じる必要がある。この場合、JSNA・JGFS は国際比較でも用いられることから、SNA、GFS 及び IPSAS を巡る国際的動向を念頭に入れることが重要である。近年、UN、IMF 及び IPSASB が基礎概念及び会計ルールとの調和に向けた取組を行った結果、SNA、GFS 及び IPSAS については、基礎概念及び会計ルールにおいてそれぞれの利用目的を妨げない範囲で調和が図られている。

公会計改革サイドの改善策については、国際比較可能性へも配慮しながら段階的に講じることが考えられる。第一段階では個別財務書類の見直しを行い、複式簿記による発生主義で作成することを法令の規定で義務付けたり、日々仕訳を採用したりする。第二段階では連結財務書類の見直しを行い、連結の対象範囲を JSNA・JGFS と同様に政府支配基準で決定したり、一般政府及び公的部門を会計主体とする連結財務書類を作成したりする。第二段階では、政府及び連結対象法人等において一般目的財務報告の基礎概念及び会計ルールを IPSAS に収斂させることが望ましい。

参考文献

- 赤井伸郎・鷺見英司 他 (2001) 『バランスシートで見る日本の財政』 日本評論社。
- 東信男 (2016a) 「新地方公会計統一基準の現状と課題－IPSASB の概念フレックワーク・IPSAS と比較して－」 『会計検査研究』 第 53 号, 71-91 頁。
- 東信男 (2016b) 『政府公会計の理論と実務～国の予算・決算制度, 財産管理, 政策評価及び国際公会計基準への対応～』 山浦久司監修, 白桃書房。
- 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－」 『公会計改革と財政改革 (中間報告)』 日本地方自治研究学会研究部会, 31-52 頁。
- 大森明 (2010) 「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－」 『横浜経営研究』 第 31 巻, 第 1 号, 17-30 頁。
- 大森明 (2012) 「政府全体財務諸表の財政規律への活用可能性－イギリス, オーストラリアおよびニュージーランドの取り組みから－」 『会計検査研究』 第 45 号, 13-34 頁。
- 河野正男・大森明 (2012) 『マクロ会計入門 国民経済計算への会計的アプローチ』 中央経済社。
- 財務省 (2006) 『公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～』 財政制度等審議会。
- 財務省 (2018) 『平成 29 年度特別会計歳入歳出決算』。
- 財務省 (2019) 『平成 29 年度連結財務書類』。
- 鷺見英司・赤井伸郎 他 (1999) 「資産・負債からみた日本政府の財政状況の評価－発生主義に基づいた日本政府のバランスシートの作成－」 『神戸商科大学経済研究所研究資料』 No.169。
- 総務省 (2014) 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』 今後の新地方公会計の推進に関する研究会。
- 総務省 (2019a) 『統一的な基準による財務書類の整備状況等調査』。
- 総務省 (2019b) 『平成 29 年度地方財政統計年報』。
- 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』 中央経済社, 115-176 頁。
- 辻岡聖美 (2011) 「県民経済計算による「一般政府の部門別勘定」の作成と地方政府の財政収支」 『季刊国民経済計算』 No.144, 223-263 頁。
- 内閣府 (2009) 『公的統計の整備に関する基本的な計画』。
- 内閣府 (2016a) 『国民経済計算推計手法解説書 (四半期別 GDP 速報 (QE) 編) 平成 23 年基準版』 (平成 30 年 11 月最終改訂)。
- 内閣府 (2016b) 『国民経済計算の作成基準 (平成 28 年 11 月内閣府告示第 1139 号)』。
- 内閣府 (2016c) 『国民経済計算の作成方法』 (平成 30 年 11 月一部変更)。
- 内閣府 (2017) 『国民経済計算推計手法解説書 (年次推計編) 平成 23 年基準版』 (平成 31 年 4 月最終改訂)。
- 内閣府 (2018a) 『経済財政運営と改革の基本方針 2018』。
- 内閣府 (2018b) 『2017 年度国民経済計算 (2011 年基準・2008 SNA)』。
- 内閣府 (2018c) 『PFI の現状について』 民間資金等活用事業推進室。
- 日本銀行 (2018) 『2017 年度資金循環統計』。
- 山岸圭輔 (2010) 「財政推計における「基本計画」への対応～公的部門分類の変更を中心に」 『季刊国民経済計算』 No.141, 25-50 頁。

- 山本清（2013）「財政健全化と基盤となる会計情報」『会計と監査』4月号，30-35頁。
- 吉田有祐・多田洋介（2013）「我が国国民経済計算における四半期税収等の発生主義による記録について—2008SNA等を踏まえた試論—」『季刊国民経済計算』No.152，25-48頁。
- EC（2014）*European System of Accounts, ESA 2010*.
- 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 Paper, No. 06/115.
- IMF（2014）*Government Finance Statistics Manual 2014*.
- IPSASB（2012）*IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines*, Consultation Paper.
- IPSASB（2014）*Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs*, IPSASB Policy Paper.
- UN, EC et al.（2008）*System of National Accounts 2008*.