

新地方公会計制度研究会報告書（抜粋）

第 1 章：本報告書の位置付けと検討の経緯

国・民間企業の動向

13. 国においては、各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上等を図るため、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書からなる財務書類の整備を柱とする「省庁別財務書類の作成基準」（平成 16 年 6 月財政制度等審議会法制・公会計部会）が取りまとめられた。同基準に基づき、平成 17 年 4 月には、平成 15 年決算分の省庁別財務書類が作成されたところであり、また同年 9 月には、財務省から「国の財務書類（平成 15 年度）」が公表されたところである。
14. また、民間企業においては、平成 18 年 5 月に施行される会社法により、すべての株式会社は、貸借対照表及び損益計算書に加え、資本金・準備金等の変動も含めた資本の部全体の変動を示す「株式資本等変動計算書」の作成が義務付けられたところである。
15. 地方公共団体においても、こうした動向を踏まえ、国の財務書類との統一性に配慮した財務書類の体系的整備に取り組むとともに、バランスシートや行政コスト計算書だけでは捉えられない正味資産の変動（資産の評価替え等）を適切に把握し開示することが必要になるものと考えられる。

本報告書の特徴

16. 本報告書は、こうした状況を踏まえ、地方の公会計の新たな展開を図るため、資産・債務の適切な管理、世代間負担の衡平、決算情報の予算編成への活用等を推進するとともに、国・民間企業との整合性の確保にも配慮しながら、地方公共団体が参考とすべき財務書類のモデルとして提案するものである。
17. 本報告書の提案する財務書類のモデルは、資産・債務の適切な管理等の観点から資産評価を行うとともに、世代間負担の衡平等の観点から、貸借対照表、行政コスト計算書及び資金収支計算書に加えて新たに「純資産変動計算書」の作成を行うことを主な特徴とし、第二章（地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル）及び第三章（地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル）を提案するものである。

第2章：地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル

第1部：基礎概念

財務書類の構成要素

32. 財務書類の構成要素は、それぞれ異なる属性を有する大項目、すなわち、資産、負債、純資産、費用、収益、損益外純資産減少原因及び損益外純資産増加原因を意味する。

資産・負債アプローチ

33. 地方公共団体を対象とする本基準モデルにおいては、予算等の政策形成上の意思決定を規律するため、フローの財務情報として、損益取引のみならず、純資産及びその内部構成を変動させる損益外のすべての取引（資本取引等）をも網羅する必要がある（完全性の原則；第28段落参照）。したがって、財務書類の構成要素の定義付けについては、原則として、損益外の取引事象をもカバーすることができる「資産・負債アプローチ」（資産及び負債を基本的構成要素とした上で、これらを基礎としてその他の構成要素の定義付けを行う考え方）を採用する。

構成要素の認識及び測定

34. 構成要素の認識とは、ある取引事象を財務書類上に計上するか否かを判断する過程を意味する。具体的には、当該取引事象が、①構成要素の定義に該当し、かつ、②一定以上の信頼性を持って測定できる場合に、これを認識し、財務書類上に計上することとなる。

35. これに対して、構成要素の測定とは、構成要素を認識した上で、財務書類上に計上する金額を決定する過程を意味する。

構成要素の認識及び測定

発生主義の活用

36. 財務書類を作成する目的である決算情報の開示と住民による財政規律を達成する上で、歳入・歳出管理というフローの側面だけでなく、資産・負債管理というストックの側面からも一体的に財政運営を行うことが必要不可欠である。このため、地方公共団体における財務書類の構成要素の認識基準として、発生主義を活用する。

37. 発生主義という概念には、①どのタイミングで取引事象を認識すべきか（会計の基礎）、②どのような範囲の取引事象を認識すべきか（測定の焦点）という二つの異なる側面がある。特に、地方公共団体の財務書類において発生主義を活用する場合に重要なのは、地方公共団体に帰属するすべての経済資源を認識の範囲に含めるという後者②の側面である。なぜなら、地方公共団体が資産・負債管理というストック面でも有効・適切な財政運営を行っていくためには、すべての経済資源を認識し、貸借対照表上、資産、負債及び純資産として計上する必要があるが、従来の現金主義の下では、単に資産のごく一部を構成する現金のみを認識するに過ぎなかったからである。

38. もっとも、地方公共団体の財務書類において発生主義を活用する際に留意すべきな

のは、貸借対照表というストック面（財産残高）で認識の範囲をすべての経済資源にまで拡張したとしても、フロー面（取引高）での認識の範囲を損益取引（収益及び費用）のみに限定してはならないという点である。なぜなら、決算情報の開示と住民による財政規律という地方公共団体の財務書類の目的を達成する上で、フロー情報として、損益取引の意味は限定的であるのに対して、純資産及びその内部構成を変動させる損益外の取引（資本取引等）の重要性が高いからである。

39. そこで、構成要素の認識基準として発生主義を活用すると同時に、純資産及びその内部構成を変動させるすべての損益外の取引（資本取引等）の結果を総額で表示する純資産変動計算書を導入する。

公正価値

40. 地方公共団体における財務書類の目的である決算情報の開示と住民による財政規律を達成する上で、資産・負債管理というストックの側面でも有効・適切な財政運営を行うことが必要不可欠である。特に、①超長期にわたり資金の調達と運用を行う公会計の場合、取得原価のみでは未実現損益やインフレ等の影響が大きく、財政状態を正確に把握することが困難であること、また、②地方公共団体の保有する資産にかかるサービス提供能力の評価としては、公正価値が最も適切と考えられること等に鑑み、地方公共団体における財務書類の構成要素の測定基準として、原則として公正価値を採用する。

41. 具体的には、資産取得の場合、公正価値（市場取引を通じて当該資産を取得した場合はその取得原価、または適正な対価を支払わずに当該資産を取得した場合には適正と考えられる公正価値）を基礎として資産計上する。資産の再評価の場合には、再評価時の公正価値（将来の経済的便益の割引現在価値、市場における実現可能価値、再調達原価または取得原価のいずれか）を基礎として資産計上する。例えば、遊休資産を含む市場で売却可能な資産を再評価する場合、将来の経済的便益の割引現在価値または市場における実現可能価値を基礎として資産計上し、それ以外の資産を再評価する場合は、再調達原価または取得原価を基礎として資産計上する。なお、地方公共団体の保有資産は、将来の経済的便益を生まず、市場での売却可能性もないものが大半であるから、資産の測定基準としては、通常、再調達原価または取得原価が用いられることとなる。

定義

財政状態

42. 財政状態とは、貸借対照表上の構成要素（資産・負債・純資産）の残高を意味する。

資産

43. 資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。

44. このうち、①将来の経済的便益とは、市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、②潜在的なサービス提供能力とは、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められることから、再調達原価等による計算擬制（見積り）をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。

負債

45. 負債とは、過去の事象から発生した、特定の会計主体の現在の義務であって、①これを履行するためには経済的便益を伴う資源が当該会計主体から流出し、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を招くことが予想されるものをいう。

46. 引当金は、相当程度の見積もりを用いることによってのみ測定可能となる負債の一種である。例えば、賞与引当金及び退職給付引当金等が挙げられる。

純資産

47. 純資産とは、①特定の会計主体の実質的所有者から当該会計主体に対する拠出及び②当該会計主体の活動等によって獲得された余剰（または欠損）の蓄積残高をいい、その金額は資産と負債の差額として計算される。

48. 純資産は、その源泉（ないし運用先）との対応によって区分表示される。本基準モデルにおいては、純資産の内部構成を「財源」、「資産形成充当財源」及び「その他の純資産」に区分して表示する。

49. なお、開始貸借対照表を作成する際、資産形成に関する財源充当等が不明確なものについては、「その他の純資産」の細分類である「開始時未分析残高」として処理し、以後、金額を固定した上で継続的に表示する。また、総務省方式等の取得原価方式から、公有財産台帳方式に移行していく場合においても、評価差額を「開始時評価差額」として処理し、同様に継続的に表示する。

業績

50. 業績とは、行政権の執行による成果等であって、行政コスト計算書上の構成要素（費用・収益）の期中取引高を意味する。

費用

51. 費用とは、①一会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の減少原因をいう。

52. なお、固定資産形成や長期金融資産への資本的支出は、純資産（総額）の変動をもたらすものではないから、上記②の要件に該当せず、費用としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産減少原因として計上される）点に留意すべきである（第 63 段落参照）。

収益

53. 収益とは、①一会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の増加原因をいう。
54. ここでは、税金を主権者としての住民からの拠出と捉えていることから、上記③の要件に該当せず、収益としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される）としている（第 67 段落参照）。
55. また、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）も、収益としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される）点に留意すべきである（第 67 段落参照）。

純資産の変動

56. 純資産の変動とは、政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動であって、純資産変動計算書上の構成要素（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因）の期中取引高を意味する。
57. 地方公共団体が過去・現在・未来にわたる時間軸上の資源配分を行う会計主体であるとするれば、その純資産の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源の配分を意味することとなる。例えば、純資産の減少は、現役世代が将来世代にとっても利用可能であった資源を費消して便益を享受する一方で、将来世代にその分の負担が先送りされたことを意味する。逆に純資産の増加は、現役世代が自らの負担によって将来世代も利用可能な資源を蓄積したことを意味するので、その分、将来世代の負担は軽減されたこととなる。

財源及び資産形成充当財源

58. 純資産変動計算書は、損益勘定で処理されないすべての取引事象、すなわち、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動を対象とする。かかる純資産及びその内部構成の変動は、当期に費消可能な資源の流出入であるか、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出入であるかという発生形態の別によって、「財源」と「資産形成充当財源」とに大きく二分される。
59. まず、「財源」の調達・使途とは、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に費消可能な資源の流出入をいう。具体的には、収益の定義に該当しない税金や資本移転収入の他、費用の定義に該当しない資本的支出等に関連する資源の流出入がこれに当たる（第 52 段落、第 54 段落及び第 55 段落参照）。
60. なお、公債発行による資金調達については、「財源」の調達から除外される。なぜなら公債の発行は、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の使途を現時点で拘束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないからである。
61. これに対して、「資産形成充当財源」の変動とは、当該会計期間中の純資産及びそ

の内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出入をいう。換言すれば、資産形成充当財源とは、財源が使用されて固定資産などに転化したもの、すなわち財源が将来世代も利用可能な資産の形に変化したものを意味する。

損益外純資産減少原因

62. 損益外純資産減少原因とは、①当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の減少原因をいう。損益外純資産減少原因は、その発生形態の別によって、「財源の使途」、「資産形成充当財源の減少」及び「その他の純資産の減少」に細分類される。
63. 「財源の使途」とは、当該会計期間中における財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に費消可能な資源の流出をいう。具体的には、純経常費用（行政コスト計算書の収支尻）への財源措置、固定資産形成、長期金融資産（貸付金・出資金等）への資本的支出に関連する財源の流出等を指す。
64. 「資産形成充当財源の減少」とは、当該会計期間中における資産形成充当財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を減少させる取引を意味する。具体的には、減価償却・直接資本減耗や除売却による固定資産減少額、償還による長期金融資産減少額及び再評価損等を指す。
65. 「その他の純資産の減少」は、上記「財源の使途」または「資産形成充当財源の減少」、に該当しない損益外での純資産の減少を意味する。

損益外純資産増加原因

66. 損益外純資産増加原因とは、①当該会計期間中における資産の流入もしくは増価、または負債の減少による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の増加原因をいう。損益外の純資産増加は、その発生形態の別によって、「財源の調達」、「資産形成充当財源の増加」及び「その他の純資産の増加」に細分類される。
67. 「財源の調達」とは、当該会計期間中における財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金収入を伴う当期に費消可能な資源の流入をいう。具体的には、主権者としての住民からの拠出である税金の他、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）が含まれる。また、固定資産の売却収入（元本分）や長期金融資産（貸付金・出資金等）の償還収入（元本分）も、当期に費消可能な資金収入を伴うことから、これに該当する。
68. なお、既に述べたように（第 60 段落）、公債発行等（負債）による資金調達は、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の使途を現時点で拘束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないことから、「財源の調達」には

該当しないことに留意すべきである。

69. 「資産形成充当財源の増加」とは、当該会計期間中における資産形成充当財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流入をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を増加させる取引を意味する。具体的には、固定資産形成相当額、長期金融資産（貸付金・出資金等）増加額及び再評価益等を指す。
70. 「その他の純資産の増加」は、上記「財源の調達」または「資産形成充当財源の増加」に該当しない損益外での純資産の増加を意味する。

資金収支の状態

71. 資金収支の状態とは、地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動による資金の期中取引高を意味する。資金収支の状態は、地方公共団体の資金利用状況及び資金獲得能力を評価する上で有用な財務情報である。
72. 「資金」概念は、現金及び現金同等物により構成される。現金とは、手許現金及び要求払預金を意味する。他方、現金同等物とは、①容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わない短期投資の他、②出納整理期間中の取引により発生する資金の受払いを意味する。

資金収支区分

73. 資金収支計算書においては、複会計予算制度と同様の財政規律の確保及び基礎的財政収支（プライマリー・バランス）の計算・開示という観点から、資金収支の性質に応じて「経常的収支区分」、「資本的収支区分」及び「財務的収支区分」の三区分別による表示を行う。
74. 経常的収支区分においては、地方公共団体の経常活動に伴い、継続的に発生する資金収支（財務的支出に属する支払利息支出を除く）を表示する。
75. 資本的収支区分においては、地方公共団体の資本形成活動に伴い、臨時・特別に発生する資金収支を表示する。その結果、当該地方公共団体の基礎的財政収支（プライマリー・バランス）は、経常的収支区分と資本的収支区分の合計額として計算・開示されることとなる。
76. 財務的収支区分においては、地方公共団体の負債の管理にかかる資金収支（負債の発行及び元利償還）を表示する。

支出

77. 支出（経常的支出、資本的支出及び財務的支出）とは、会計主体から外部への資金の流出をいう。

収入

78. 収入（経常的収入、資本的収入及び財務的収入）とは、外部から会計主体への資金の流入をいう。

第2部：様式及び作成方法

総則

作成の基礎となる計数及び会計処理

81. 財務書類は、普通会計（公営事業会計に該当する特別会計を除く）、公営事業会計等にかかる決算、及び公有財産台帳等の計数を基礎として作成する。また、予算編成に役立つ参考資料として予測財務諸表を作成する場合には、上記に加えて歳入歳出予算等の計数を基礎とする。
82. また、財務書類は、公会計に固有の会計処理も含め、総勘定元帳等の会計帳簿から誘導的に作成する。

作成基準日

83. 財務書類の作成基準日は、会計年度末（3月31日）とする。ただし、出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数とする。その場合、その旨及び出納整理期間にかかる根拠条文（地方自治法235条の5等）を注記する。

地方公共団体単体財務書類

財務書類

行政コスト計算書

総則

153. 行政コスト計算書は、会計期間中の地方公共団体の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにすることを目的として作成する。
154. 行政コスト計算書は、様式第2号により記載する。なお、各地方公共団体に固有の費用・収益については、適宜、表示科目を追加する。
155. 行政コスト計算書は、「経常費用」及び「経常収益」に区分して表示する。このうち、経常費用合計は総行政コストを意味する。また、経常費用合計から経常収益合計を控除して計算される純経常費用は純行政コストを意味する。
156. 行政コスト計算書の収支尻として計算される純経常費用（純行政コスト）は、純資産変動計算書（財源変動の部）に振替えられることにより、純経常費用への財源措置と連動する。

経常費用

総則

157. 経常費用は、費用の定義（第51段落）に該当するもののうち、毎会計年度、経常的に発生するものをいう。
158. 経常費用は、「経常業務費用」及び「経常移転支出」に分類して表示する。

経常業務費用

159. 経常業務費用は、「人件費」、「物件費」及び「経費」に分類して表示する。
160. 人件費は、「職員給料」、「退職給付費用」及び「その他の人件費」に分類して表示する。
161. 職員給料は、職員等に対して勤労の対価や報酬として支払われる費用をいう。

- 162.退職給付費用は、職員等に対する将来の退職金支払いに備えるため、基準日時点における将来負担額の合理的な見積り額のうち、当会計年度発生額を計上する。
- 163.その他の人件費は、上記職員給料、退職給付費用以外の人件費をいう。
- 164.物件費は、「物品購入費」、「維持補修費」、「減価償却費」及び「その他の物件費」に分類して表示する。
- 165.物品購入費は、消耗品や事務用品の購入費用や資産計上されない備品購入費等をいう。
- 166.維持補修費は、資産の機能維持のために必要な修繕費等をいう。
- 167.減価償却費は、事業用資産について、一定の耐用年数に基づき計算された当該会計期間中の負担となる資産価値減少金額をいう。
- 168.その他の物件費は、上記物品購入費、維持補修費以外の物件費をいう。
- 169.経費は、「公債費（利払分）」、「借入金支払利息」、「貸倒引当金繰入」及び「その他の経費」に分類して表示する。
- 170.公債費（利払分）は、地方公共団体が発行している地方債にかかる利息負担金額をいう。
- 171.借入金利息は、他の団体・金融機関等からの借入金にかかる利息負担金額をいう。
- 172.貸倒引当金繰入は、貸付金等の債権につき、債務者から返済のないことが確定した金額及び返済の可能性が低いものとして合理的に見積もった金額を計上する。
- 173.その他の経費は、上記公債費（利払分）、借入金利息及び貸倒引当金繰入以外の経費をいう。

経常移転支出

- 174.経常移転支出は、毎会計年度、経常的に発生する非交換性（非対価性）支出をいう。
- 175.経常移転支出は、「扶助費等支出」、「補助金等支出」及び「その他の経常移転支出」に分類して表示する。
- 176.扶助費等支出は、社会保障給付としての扶助費等の支出をいう。
- 177.補助金等支出は、政策目的による補助金等の支出をいう。
- 178.その他の経常移転支出は、上記扶助費等支出及び補助金等支出以外の経常移転支出をいう。

経常収益

総則

- 179.経常収益は、収益の定義（第 53 段落）に該当するもののうち、毎会計年度、経常的に発生するものをいう。
- 180.経常収益は、「経常業務収益」及び「経常移転収入」に分類して表示する。

経常業務収益

- 181.経常業務収益は、「業務収益」及び「業務外収益」に分類して表示する。
- 182.業務収益は、「自己収入」及び「その他の業務収益」に分類して表示する。
- 183.自己収入は、地方公共団体がその活動として一定の財・サービスを提供する場合に、

当該財・サービスの対価として使用料・手数料等の形態で徴収する金銭をいう。

184.その他の業務収益は、上記自己収入以外の業務収益をいう。

185.業務外収益は、「受取利息等」及び「その他の業務外収益」に分類して表示する。

186.受取利息等は、地方公共団体が保有する有価証券や貸付金から発生する受取配当金や受取利息等をいう。

187.その他の業務外収益は、上記受取利息等以外の業務外収益をいう。

経常移転収入

188.経常移転収入は、地方公共団体の活動に伴い経常費用が発生する場合に、これに対応する財源として移転収入の形態で国や他団体等から経常的に支払われるものをいう。

純資産変動計算書

総則

189.純資産変動計算書は、会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成する。

190.純資産変動計算書は、様式第 3 号により記載する。なお、各地方公共団体に固有の損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因については、適宜、表示科目を追加する。

191.純資産変動計算書は、「財源変動の部」、「資産形成充当財源変動の部」及び「その他の純資産変動の部」に区分して表示する。

192.財源変動の部、資産形成充当財源変動の部及びその他の純資産変動の部においては、それぞれ「損益外純資産減少原因」（第 62 段落）及び「損益外純資産増加原因」（第 66 段落）に分類した上で、その形態を表す科目によって総額で表示する。

193.純資産変動計算書上、財源合計（貸借対照表に連動する残高）については、その調達源泉の違いに基づき、さらに「財源余剰」と「未実現財源消費」に分類して表示することが可能である。すなわち、財源余剰は、現実に純資産の増加を伴う税金等を調達源泉とする財源の合計（残高）を意味する。他方、未実現財源消費とは、純資産の増加を伴わない公債発行等によって調達した資金、換言すれば、将来の税金等という基準日時点では未実現の財源を消費する金額の合計（残高）を意味する。

194.純資産変動計算書上、資産形成充当財源合計（貸借対照表に連動する残高）については、対応する資産の種類に応じて、さらに「固定資産」、「長期金融資産」及び「評価・換算差額等」に分類して表示することが可能である。

195.財源変動の部の純経常費用への財源措置は、行政コスト計算書の収支尻である純経常費用（純行政コスト）と連動する。また、純資産変動計算書の各表示区分（財源変動の部、資産形成充当財源変動の部及びその他の純資産変動の部）の収支尻は、貸借対照表の資産の部の各表示区分（財源、資産形成充当財源及びその他の純資産）と連

動する。

財源変動の部

総則

196.財源変動の部は、「財源の使途」及び「財源の調達」に分類して表示する。

財源の使途

197.財源の使途は、「純経常費用への財源措置」、「固定資産形成への財源措置」、「長期金融資産への財源措置」及び「その他の財源の使途」に分類して表示する。

198.純経常費用への財源措置は、行政コスト計算書で計算された純経常費用（純行政コスト）に支出（または支出が確定）した金額をいう。

199.固定資産形成への財源措置は、事業用資産・インフラ資産の形成のために支出（または支出が確定）した金額及びインフラ資産にかかる直接資本減耗の金額をいう。

200.長期金融資産への財源措置は、新たな長期金融資産（貸付金・出資金等）のために支出した金額をいう。

201.その他の財源の使途は、上記純経常費用への財源措置、固定資産形成への財源措置及び長期金融資産への財源措置以外の財源の使途をいう。具体的には、減債基金への積立等を含む。

財源の調達

202.財源の調達は、「税収」、「資本移転収入」及び「その他の財源の調達」に分類して表示する。

203.税収は、個人所得課税、法人所得課税等をいう。

204.資本移転収入は、国庫支出金等の受入のうち、地方公共団体の活動に伴う経常費用に対応しない移転収入（経常移転収入に該当しない場合）をいう。

205.その他の財源の調達は、上記税収及び資本移転収入以外の財源の調達をいう。具体的には、固定資産売却収入（元本分）や長期金融資産償還収入（元本分）、自己金融効果を伴う減価償却費・直接資本減耗相当額等を含む。

資産形成充当財源変動の部

総則

206.資産形成充当財源変動の部は、「固定資産の変動」、「長期金融資産の変動」及び「評価・換算差額等の変動」に分類して表示する。

固定資産の変動

207.固定資産の変動は、「固定資産の減少」及び「固定資産の増加」に分類して表示する。

208.固定資産の減少は、事業用資産の減価償却費相当額、インフラ資産の直接資本減耗相当額及び固定資産の除売却金額から構成される。このうち事業用資産の減価償却費相当額及びインフラ資産の直接資本減耗相当額は、一定の耐用年数に基づき計算された当該会計期間中の負担となる資産価値減少金額を計上する。

209.固定資産の増加は、固定資産形成及び無償所管換等（受入）による保有資産の増加

額をいう。このうち固定資産形成は、事業用資産・インフラ資産の形成のために支出（または支出が確定）した金額をいい、原則として財源の使途における固定資産形成への財源措置の金額と一致する。

長期金融資産の変動

210.長期金融資産の変動は、「長期金融資産の減少」及び「長期金融資産の増加」に分類して表示する。

211.長期金融資産の減少は、貸付金等の償還、出資金の引揚げ、有価証券の売却等による減少金額をいう。

212.長期金融資産の増加は、新たな長期金融資産（貸付金・出資金等）のために支出した金額をいい、原則として財源の使途における長期金融資産への財源措置の金額と一致する。

評価・換算差額等の変動

213.評価・換算差額等の変動は、「評価・換算差額等の減少」及び「評価・換算差額等の増加」に分類して表示する。

評価・換算差額等の減少

214.評価・換算差額等の減少は、資産の再評価損や有価証券の評価差額等による減価金額をいう。

評価・換算差額等の増加

215.評価・換算差額等の増加は、資産の再評価益や有価証券の評価差額等による増価金額をいう。

その他の純資産変動の部

総則

216.その他の純資産変動の部は、「その他の純資産の減少」及び「その他の純資産の増加」に分類して表示する。

その他の純資産の減少

217.その他の純資産の減少は、上記財源の使途または資産形成充当財源の減少に該当しない損益外の純資産減少金額をいう。

その他の純資産の増加

218.その他の純資産の増加は、上記財源の調達または資産形成充当財源の増加に該当しない損益外の純資産増加金額をいう。

税収の位置付けとして収益説を採用する場合の財務書類

税収の位置付けに関する持分説と収益説

286.本基準モデルは、住民から地方公共団体への拠出である税収について、「所有者からの拠出（contribution from owners）」に該当することに鑑み、行政コスト計算書上の収益ではなく、純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として処理・表示することとしている（第54段落）。かかる立場は、税収について、行政コスト計算書を経由しない純資産（持分）の直接の増加原因と位置付けることから、税収の位置付

けに関する持分説と呼ばれる。

287.これに対して、住民を地方公共団体の外部に存在する第三者としての顧客として位置付けることにより、税金は地方公共団体が顧客としての住民に対して財・サービスを提供した対価として獲得する収益であると解する立場がある。これは税金の位置付けに関する収益説と呼ばれる。

収益説を採用する場合の財務書類様式

288.地方公共団体が財務書類を作成するに当たり、国際公会計基準（IPSAS）に準拠する等の理由により、税金の位置付けに関する収益説を採用する場合、行政コスト計算書（様式第2号）及び純資産変動計算書（様式第3号）に代わり両者を一体化した様式第11号の記載による。様式第11号は、行政コスト計算書及び純資産変動計算書を一体として表示することにより、持分説と収益説の差異を表示面で解消するものである。

基準モデル

行政コスト計算書(PL)

【経常費用】

1. 経常業務費用		xxx	D=A+B+C
①人件費		xxx	A
職員給料	xxx		
退職給付費用	xxx		
その他の人件費	xxx		
②物件費		xxx	B
物品購入費	xxx		
維持補修費	xxx		
減価償却費	xxx		
その他の物件費	xxx		
③経費		xxx	C
公債費(利払分)	xxx		
借入金支払利息	xxx		
貸倒引当金繰入	xxx		
その他の経費	xxx		
2. 経常移転支出		xxx	E
①扶助費等支出	xxx		
②補助金等支出	xxx		
③その他の経常移転支出	xxx		
経常費用合計(総行政コスト)		xxx	F=D+E

【経常収益】

1. 経常業務収益		xxx	I=G+H
①業務収益		xxx	G
自己収入	xxx		
その他の業務収益	xxx		
②業務外収益		xxx	H
受取利息等	xxx		
その他の業務外収益	xxx		
2. 経常移転収入		xxx	J
経常移転収入	xxx		
経常収益合計		xxx	K=I+J

純経常費用(純行政コスト)

xxx L=K-F

➡ NWへ

基準モデル

純資産変動計算書(NWM)

	財源		財源合計	資産形成充当財源		資産形成充当財源合計	その他の純資産		その他の純資産合計
	財源余剰	未実現財源消費		固定資産	長期金融資産		開始時未分析残高	その他	
前期末残高									
当期変動額									
I. 財源変動の部									
1. 財源の増減									
① 損益計算書上の財源増減	xxx	(xxx)	xxx			xxx		xxx	xxx
② 固定資産形成への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)						(xxx)
③ 長期金融資産への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)						(xxx)
④ その他の財源の増減	(xxx)	(xxx)	(xxx)						(xxx)
2. 財源の調整	xxx		xxx						xxx
① 控取	xxx		xxx						xxx
② 資本移転収入	xxx		xxx						xxx
③ その他の財源の調整	xxx		xxx						xxx
④ 固定資産売却収入(元本分)	xxx		xxx						xxx
⑤ 長期金融資産償還収入(元本分)	xxx		xxx						xxx
⑥ その他	xxx		xxx						xxx
II. 資産形成充当財源変動の部									
1. 固定資産の変動									
① 固定資産の減少				xxx		xxx			xxx
② 固定資産の増加				(xxx)		(xxx)			(xxx)
③ 評価・換算差額等の増加				(xxx)		(xxx)			(xxx)
④ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑤ 固定資産の増加				xxx		xxx			xxx
⑥ 固定資産の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑦ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑧ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑨ 固定資産の増加				xxx		xxx			xxx
⑩ 固定資産の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑪ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑫ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
2. 長期金融資産の変動									
① 長期金融資産の減少				xxx		xxx			xxx
② 長期金融資産の増加				(xxx)		(xxx)			(xxx)
③ 評価・換算差額等の変動									
④ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑤ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑥ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑦ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑧ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑨ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑩ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑪ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑫ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑬ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑭ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑮ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑯ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑰ 評価・換算差額等の増加				xxx		xxx			xxx
⑱ 評価・換算差額等の減少				(xxx)		(xxx)			(xxx)
⑲ その他の純資産変動の部									
1. その他の純資産の減少							xxx	xxx	xxx
2. その他の純資産の増加							(xxx)	(xxx)	(xxx)
III. 当期変動額合計	xxx	(xxx)	xxx			xxx		xxx	xxx
前期末残高	xxx	(xxx)	xxx			xxx		xxx	xxx
当期末残高									

第3章：地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル

第2部：様式及び作成方法

財務書類体系

296.財務書類の体系は貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の4表とし、採用された主な会計方針や各科目に関連する注記、主要項目の内訳や増減を示す附属明細書を添付することとする。普通会計の財務書類様式は別添のとおりである。

貸借対照表

297.貸借対照表は、年度末時点における資産・財産とその調達財源の状況を示したものである。

行政コスト計算書

298.行政コスト計算書は、一年間の行政サービスに費やされた行政資源の額（コスト）を示したものである。

純資産変動計算書

299.純資産変動計算書は、資産負債の差額である純資産の一年間の変動内容を示したものである。

資金収支計算書

300.資金収支計算書は、資金収支の状況を、経常行政活動、公共投資、その他の行政活動区分別に示したものである。

作成方法

貸借対照表

売却予定資産の別建て計上

306.地方公共団体における資産・債務管理の取組としては、現在、未利用地の一覧や売却情報のホームページ上の公開、売却目標の設定等の取組が行われているところであるが、「行政改革の重要方針」を踏まえ、資産・債務に関する情報開示と適正な管理を一層進めるとともに、債務圧縮や財源確保を図るため、遊休資産や未利用資産の売却促進等に積極的に取り組むことが求められている。

307.遊休資産や未利用資産を含む資産の総合的な情報は、中長期的は公有財産台帳の精緻化を通じて開示していくことが求められるが、早急な取組が求められている資産・債務の適切な管理等に対応するためには、遊休資産や未利用資産の情報から開示していくことが極めて有用と考えられる。

308.したがって、貸借対照表において、遊休資産や未利用資産などの売却可能資産を別建てで計上することとした。

309.売却可能資産を貸借対照表に計上するためには、売却可能資産に係る台帳を早急に整備することが必要である。また、売却可能資産は売却可能価額で計上することが必

要である。なお、売却可能価額の算定方法は、さまざまな考え方があり、専門的知識や事務処理負担を要するため、別途検討が必要である。(第 327 段落以下参照)

行政コスト計算書

319.行政コスト計算書は、総務省方式を基本としながらも、以下の2点を踏まえ、現行の総務省方式の性質別行政コストの「総額」と、受益者負担や関連経常補助金受入額を相殺した「純額」で示す様式に変更した。

320.原則として基本財務書類を2期比較で表示するときの明瞭性を考慮して、現行の総務省方式で採用している目的別コスト情報は、附属明細書等で開示することとした。

321.現行の総務省方式で行政コスト計算書に表示していた純行政コスト以下の一般財源増減要素(税込等及び補助金相当額の減価償却)については、純資産の変動項目を一括表示することがより明瞭であるため、下記純資産変動計算書(第 322 段落参照)にて表示することとした。すなわち、例えば補助金相当額の減価償却は、一般財源を増加させる一方でその他の純資産構成要素を減少させるものであり、純資産内部での振替といえるものであることから、行政コスト計算書で表示するより、振替状況を純資産変動計算書で一括表示したほうが明瞭である。

純資産変動計算書(新設)

322.現行の総務省方式では純資産の構成要素のうち「一般財源」のみの増減を「行政コスト計算書」において示していた。「一般財源」に加えて、純資産を構成するその他の項目についても、その変動(増減)を主な要因別に示すため、独立した財務書類とした。

第3部：今後の検討課題

公有財産台帳の段階的な精緻化

327.地方公共団体の公有財産については、記録管理が法律上義務づけられており(地方自治法第170条第2項第5号)、国の国有財産台帳にならって公有財産台帳を整備し、価格情報などを記録管理しているのが通例である。しかし、公有財産台帳そのものは地方公共団体の自主的な整備に委ねられているため、公有財産の価格評価の方法についても各団体の判断に委ねられているのが実情である。また、小規模団体を中心に、決算に添付する「財産に関する調書」と同じく面積等の数量情報を記録するに止まり、価格情報まで管理されていない状況にある。また、市町村合併の際に公有財産の把握が十分に行われなかった等の理由により、公有財産台帳そのものが未整備の事例も見受けられる。

328.一方、未利用財産の売却促進など、地方公共団体の当面する課題に対応していかなければならない。このため、売却可能資産、インフラ資産を除く公有財産、インフラ資産の順に、次のように段階的な公有財産台帳の精緻化を求め、貸借対照表に反映していくことが適当であると考えられる。

売却可能資産

329.第306段落から第309段落に記載したとおり、早期に売却可能資産を貸借対照表に

反映するため、公有財産台帳について、まずは売却可能資産から精緻化することが望ましい。

インフラ資産を除く公有財産（売却可能資産を除く）

330.インフラ資産を除く公有財産は、必要性の再検討、今後更なる有効活用の検討や、受益者負担のあり方の見直し、適切な修繕計画や建替え計画の立案など、中長期的な視点も含めた管理に資するよう、その基礎情報としての公有財産台帳のあり方を検討した上で、精緻化を進める必要がある。

インフラ資産

331.インフラ資産については、道路台帳のように、すでに何らかの管理台帳が整備されている。そこで、第 329 段落及び第 330 段落に加え、これらの管理台帳の活用も含めて、貸借対照表へのより良い反映方法と、その基礎となる公有財産台帳のあり方を検討すべきである。

段階的な複式簿記の考え方の導入

332.複式簿記の考え方の導入は、帳簿の複式記入等の企業会計の仕組みの理解促進や企業会計手法を活用した財務書類のより早期の作成・開示には、有効な手段の一つであると考えられる。しかし、その導入にあたっては、会計基準等の詳細な整備や複式簿記システム導入等のシステム対応が必要となる。

333.そこで、複式簿記の考え方を段階的に導入することにより、職員の複式簿記についての考え方の理解、それぞれの財務書類の意義についての理解が深まるものと考えられる。

決算統計を使用した仕訳データの生成

334.総務省方式は、決算統計や補足資料を基に貸借対照表や行政コスト計算書の各項目を埋めていく方式であるため、複式簿記の考え方を意識せずに作成することができるものとなっている。しかし、個々の歳入歳出内容が、フローとストックの両面から財政状態にどのような影響を与えるのかを把握するとともに、作成された財務書類で表される内容を理解するためには、複式簿記の考え方を理解しておくことが非常に有効である。

335.そこで、総務省方式改訂モデルに基づく実務指針の作成にあたっては、可能な限り複式簿記の仕訳の例を明示することが望まれる。たとえば、次のような仕訳が想定される。

336.<例>公共資産（道路）100 を整備した。財源は、国庫支出金 30、地方債 30、一般財源 40 であった。

<仕訳>

（借方）歳計現金	30	（貸方）公共資産形成等国庫支出金	30
（借方）歳計現金	30	（貸方）地方債	30
（借方）公共資産（生活インフラ）	100	（貸方）歳計現金	100

財務会計システム（歳入歳出）データを利用した一斉仕訳データの生成

337.歳入歳出の款項目節の財務会計システムのデータは、一括変換プログラムを用いることにより、相当程度の確度で適切な仕訳データを生成することができる。第334段落から第336段落では、仕訳を手作業で行うことも可能であるが、一括変換プログラムを行うことにより、その事務負担を軽減することが可能となる。

財務会計データと連動した複式簿記システムを使用した即時仕訳データの生成

338.歳入歳出の款項目節の財務会計システムに複式簿記変換プログラムを組み込むことにより、財務会計システムに歳入歳出データを入力すると同時もしくは一定期間まとめて、相当程度の確度で適切な仕訳データを生成することができる。この方法により、財務会計システム入力時に仕訳を認識することが出来るとともに、月次や半期など、年度途中においても適時に財務書類を作成することが可能となる。また、今後、人件費を含む歳入歳出データや公有財産データが、部局別や事務事業別に詳細に把握する仕組みが導入された場合には、多大な事務負担なく、適時に部局別や事務事業別のコスト計算が可能となり、行政評価に有用な情報を提供することが可能となる。

総務省方式改訂モデル

行政コスト計算書

〔 自 平成×1年4月1日 〕
〔 至 平成×2年3月31日 〕

(単位:千円)

行政コスト		
人件費	1,000	
退職給付引当金繰入額	79	
物件費	800	
減価償却費	900	
その他の経費	1,200	
補助費等	500	
支払利息	20	
不納欠損見込計上額	1	
その他行政コスト	10	
行政コスト合計	4,510	
行政サービス収入		
使用料	-250	
手数料	-100	
その他行政サービス収入	-10	
行政サービス収入合計	-360	
経常国庫(県)支出金	-450	
(差引)純行政コスト	3,700	

総務省方式改訂モデル

純資産変動計算書

〔 自 平成×1年4月1日
至 平成×2年3月31日 〕

(単位:千円)

	純資産合計	公共資産等形成国庫支出金	公共資産等形成都道府県支出金	公共資産等形成一般財源等	その他(国庫(県)支出金)	その他一般財源等	資産評価差額	無償受贈資産評価勘定	その他
期首純資産残高	279,000	80,000	20,000	150,000	0	3,000	25,000		1,000
純行政コスト	-3,700					-3,700			
一般財源	2,500					2,500			
地方税	1,450					1,450			
地方交付税	50					50			
その他の純行政コスト充当財源									
公共資産等資産形成補助金等受入	4,000				4,000				
科目振替									
公共資産形成への財源投入		3,000	500	2,800	-3,500	-2,800			
公共資産処分による財源増				-1,000		1,000			
貸付金・出資金への財源投入		500	0	100	-500	-100			
貸付金・出資金返済等による財源増				-800		800			
減価償却のうち補助金等相当分の振替		-400	-50			450			
無償受贈資産受入	500							500	
資産評価替えによる変動額	-2,500						-2,500		
その他	250								250
期末純資産残高	281,550	83,100	20,450	151,100	0	2,650	22,500	500	1,250