

基準モデルに基づく財務書類作成要領

補論

補論 1	純資産変動計算書に関する補足説明	138
付表1-1	純資産変動計算書の見方	
補論 2	基準モデル財務書類 4 表の簡便作成法の概要 . . .	141
付表2-1	歳入展開表	
付表2-2	歳出展開表	
付表2-3	財源仕訳表	

補論1 純資産変動計算書に関する補足説明

1 財政の三機能に関する取引事象について

- 1 公会計は、政府の財政活動を対象として、これを会計的に記録・処理することを主たる任務とする。財政学上、政府の財政活動には三つの機能があるとされるが、かかる財政の三機能に関する取引事象は、以下のとおりである。
 - ① 資源配分 資源配分のための政府支出は、収益的支出(費用)の他、公共財の供給を目的とする資本的支出(生産要素の投下)を含む。前者(収益的支出)は純資産の総額の変動を伴う損益取引であり、損益計算書(行政コスト計算書)での処理及び表示が可能であるが、後者(資本的支出)は純資産の総額の変動を伴わないもの、純資産の内部構成の変動を伴う損益外の取引であり、純資産変動計算書でなければ処理及び表示を行うことができない。他方、どこからそのような政府支出のファイナンス(負債または純資産の発行による資源の調達)を行うかについても、損益計算書(行政コスト計算書)では処理及び表示を行うことができない。損益外の取引であり、これを処理及び表示するうえで純資産変動計算書が必要不可欠である。
 - ② 所得再分配 所得再分配のための社会保障給付(扶助費)や補助金(移転的収支)等は、会計上、対価がないか、または、十分な対価を伴わない「非交換性取引」(Non-exchange transaction)に該当する。かかる非交換性取引の性質及び会計処理については様々な考え方があり得るが、非交換性取引が、マネジメント・レベル(組織の実質的所有者から経営資源を受託した者)の権限と責任の範囲に属する取引と解釈するか否かによって、損益取引として損益計算書(行政コスト計算書)で処理及び表示を行うべきか、損益外の取引として純資産変動計算書で処理及び表示を行うべきかが判断されることとなる。この点、包括利益概念を採用する国際会計基準(UAS/IFRS)や米国基準(U.S. GAAP)の場合、投資対象の保有する富の増減または経済的資源に対する支配量の増減のすべてを把握することを目指すことから、非交換性取引についても損益計算書で処理及び表示すべきこととなる。他方、我が国の企業会計においては伝統的に純利益概念が採用されている。これは、損益計算書の対象をマネジメント・レベルの権限と責任の範囲内の取引及び会計事象に限定することにより、損益計算書の機能をマネジメント・レベルの業績評価に特化させることを目指すものであり、この場合、一般にマネジメント・レベルの権限と責任の範囲外とされる非交換性取引は、損益計算書で処理または表示を行うべき取引事象ではなく、純資産変動計算書で処理及び表示を行うべきものとされる。
 - ③ 経済安定化 経済安定化のため、裁量的財政政策(fiscal policy)として、不況時の政府支出拡大と好況時の財政引き締め(財政余剰の蓄積)が組み合わされる。これは、政府の会計を経常勘定と資本勘定に区分する複会計予算(double budget)を前提としつつ、特に後者(資本勘定)において、公共事業(固定資産形成)や剰余金の積立(金融資産形成)、公債(負債)の発行等の管理を目指すものである。かかる公共事業(固定資産形成)や剰余金の積立(金融資産形成)、公債(負債)の発行等は、すべて損益外の取引事象であるから、損益計算書で処理または表示を行うことはできず、純資産変動計算書で処理及び表示する他はない。
 - 2 公会計として、上記財政の三機能のすべてを処理及び表示することができない勘定体系や財務諸表体系はおよそ無意味といえる。上記のとおり、財政の三機能に関する取引事象は、そのほぼすべてが損益外の取引事象であり、これらをすべて会計的に処理及び表示することができる純資産変動計算書の重要性が理解されよう。
- 2 現金主義と発生主義について
 - 1 上記のように、複式簿記・発生主義会計の下で財政の三機能に関する取引事象をすべてカバーするためには、純資産変動計算書の導入が必要不可欠である。他方、単式簿記・現金主義会計の下では、少なくとも現金の流入を伴う取引である限り、上記財政の三機能をカバーすることができる。このことが単式簿記・現金主義会計の長所であり、伝統的に公会計として単式簿記・現金主義会計が維持されてきた理由でもある。
 - 2 しかし、単式簿記・現金主義会計の短所は、文字どおり現金の流入やその残高の管理しかできないことにある。複式簿記・発生主義会計であれば把握可能な取引事象、例えば、退職給付引当金の他、公的保険事業に関する責任準備金、固定資産の減損、金融商品の時価評価等、現在の財政活動においては厳密な財務管理が必要不可欠といえる取引事象について、単式簿記・現金主義会計では認識することすらできない。また、国や他の地方公共団体を相手方とする固定資産の無償所管換の他、PFI事業にかかるとリース資産及びリース債務についても、単式簿記・現金主義会計では適切な財務管理を行うことは著しく困難である。
 - 3 従って、政府の財政活動の適切な管理を行ううえで、単なる現金の増減に着目するだけでなく、広くすべての政府資産と負債をも対象としつつ、純資産及びその内部構成の変動を管理することのできる複式簿記・発生主義会計を導入することこそ、必要不可欠である。もともと、単に企業会計と同様の複式簿記・発生主義会計を形式的に真似ただけではかえって有害ですらある。政府の財政活動の特殊性に考慮し、上記のような財政の三機能をすべてカバーし得る勘定体系や財務諸表体系を備えた公会計制度を導入すべきである。かかる趣旨に鑑み、基準モデルでは、様々な活用が期待できる純資産変動計算書を提示している。

3 純資産変動計算書の見方について

- 1 付表1-1は、単体用の純資産変動計算書の様式である。行の番号として1から51までの数字、列の記号としてAからNまでのアルファベットが記載されている。
- 2 6行から9行は、固定資産形成または長期金融資産形成のための資本的支出が計上される。この様式のうえでは大括りの表示科目となっているが、実際には、予算書・決算書における予算科目と同じレベルにまで細分化することが可能である。これにより、個々の資本的支出の金額(A列からC列)とともに、その資産形成充当財源に対する影響額(27-37行・D-J列)が表示される。
- 3 4行から12行にかけての「財源の使途」は、政府の財政活動に伴う発生主義的な資源の消費額を表示する。特に、B列の「未実現財源消費」は、純資産を構成する財源の控除項目として、発生主義的な資源不足額(実質的な公債発行額)を意味する。このうち、「純経常費用への財源措置」(6行)及び「その他の財源の使途」(10行)に関する「未実現財源消費」(B列)の金額は、何ら資産形成に結びつかない資源の消費でしかなく、実質的な赤字公債発行額に対応する。他方、「固定資産形成への財源措置」(6行)及び「長期金融資産形成への財源措置」(9行)に関する「未実現財源消費」(B列)は、資本的支出に関する資源不足額である実質的な建設公債発行額に対応する。
- 4 D列からJ列は、純資産を構成する資産形成充当財源の財源別(調達源泉)区分表示となっている。現役世代のみならず、将来世代にも利用可能な資源である固定資産及び長期金融資産について、税収をはじめ、どのような財源(調達源泉)によってファイナンスされているかを表示する。具体的には、「税収」(D列)、「社会保険料」(E列)、「移転収入」(F列)、「公債等」(G列)、「その他の財源の調達」(H列)、「評価・換算差額等」(I列)の6区分表示である。
例えば、地方公共団体の場合、「移転収入」(F列)は地方交付税や補助金等による資産形成を意味し、「公債等」(G列)は建設公債による資産形成を意味することとなる。
なお、本手引本文(p. 18、注5)においても指摘しているように、純資産(資産形成充当財源)の内訳表示としての「公債等」は、あくまでも資産(固定資産及び長期金融資産)を形成する際に調達した財源区分を表示するものであって、負債に属する「公債」とは異なることに留意されたい。
- 5 財政の三機能との関連
 - ① 資源配分 収益的支出(費用)の他、資本的支出を含むすべての政府支出が「財源の使途」(4-12行)で表示される。他方、これらをファイナンスするため、どのような「財源の調達」(13-26行)がなされるのか、さらに実質的な公債発行額ともいえる「未実現財源消費」(B列)がどれだけ発生するのかが表示される。
 - ② 所得再分配 非交換性取引に該当する「移転支出」はPL科目として「純経常費用への財源措置」(5行)に含まれると同時に、「移転収入」(14行)及び「移転収入」(16-22行)がA列で表示される。
 - ③ 経済安定化 裁量的財政政策(fiscal policy)に関して、資本勘定における公共事業(固定資産形成)や剰余金の積立(金融資産形成)は6-9行(A-C列)で表示されると同時に、実質的な公債(負債)の発行等も「未実現財源消費」としてB列で表示される。また、固定資産形成または長期金融資産形成に対応する資産形成充当財源の変動についても、財源別(調達源泉別)に27-44行(D-J列)で表示される。
- 6 この他、6行から9行にかけての固定資産形成または長期金融資産形成のための資本的支出を予算書・決算書における予算科目と同じレベルにまで細分化したうえで、その金額をいくつかのシナリオに従って変動させることにより、純資産及びその内部構成がどのように変動するか、というシミュレーションを行うことも可能である。また、純資産変動計算書の他、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書も含めた予測財務諸表を作成し、包括的な予算編成の管理を行うこともできる。

付表1-1 純資産変動計算書の見方

(行)	A 財源		B 財源		C 財源合計		D		E		F 資産形成充当財源		G		H		I		J 資産形成充当財源合計		K 純資産		L 純資産		M 純資産合計		N 純資産合計		
	財源余剰	未実現財源消費	税収	社会保険料	移転収入	公債等	その他の財源の調達	評価・換算差額等	開始時未分析残高	その他の純資産	その他の純資産	評価・換算差額等	その他の純資産	その他の純資産	開始時未分析残高	その他の純資産	評価・換算差額等	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産	その他の純資産
1	前期末残高		xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2	当期変動額																												
3	I. 財源変動の部																												
4	1. 財源の使途																												
5	① 純経常費用への財源措置	xxx	(xxx)																										
6	② 固定資産形成への財源措置	xxx	(xxx)																										
7	事業用資産形成への財源措置	xxx	(xxx)																										
8	インフラ資産形成への財源措置	xxx	(xxx)																										
9	③ 長期金融資産形成への財源措置	xxx	(xxx)																										
10	④ その他の財源の使途	xxx	(xxx)																										
11	直接資本源耗	xxx	(xxx)																										
12	その他の財源措置	xxx	(xxx)																										
13	2. 財源の調達																												
14	① 税収			xxx																									
15	② 社会保険料			xxx																									
16	③ 移転収入			xxx																									
17	他会計からの移転収入			xxx																									
18	補助金等移転収入			xxx																									
19	国庫支出金			xxx																									
20	国庫等支出金			xxx																									
21	国庫等支出金			xxx																									
22	市町村等支出金			xxx																									
23	その他の移転収入			xxx																									
24	④ その他の財源の調達			xxx																									
25	固定資産売却収入(元本分)			xxx																									
26	長期金融資産償還収入(元本分)			xxx																									
27	その他の財源調達			xxx																									
28	II. 資産形成充当財源変動の部																												
29	1. 固定資産の変動																												
30	① 固定資産の減少																												
31	減価償却費・直接資本減耗相当額																												
32	除売却相当額																												
33	② 固定資産の増加																												
34	固定資産形成																												
35	無償所得等																												
36	2. 長期金融資産の変動																												
37	① 長期金融資産の減少																												
38	② 長期金融資産の増加																												
39	3. 評価・換算差額等の変動																												
40	① 評価・換算差額等の減少																												
41	再評価損																												
42	② 評価・換算差額等の増加																												
43	再評価益																												
44	その他の評価額等増加																												
45	III. その他の純資産変動の部																												
46	1. 開始時未分析残高																												
47	2. その他の純資産の変動																												
48	その他の純資産の減少																												
49	その他の純資産の増加																												
50	当期変動額合計			xxx	(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
51	当期末残高			xxx	(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

補論2 基準モデル財務書類4表の簡便作成法の概要

1 簡便作成法の趣旨

- 1 この簡便作成法は、行政改革推進法等が求める本旨に沿って、すべての地方公共団体が早期に複式簿記・発生主義会計へ積極的に移行できるよう、過渡的措置として、可能な限り少ない負担と短い期間で、基準モデル財務書類4表が作成できることを目的としたものである。
 - 2 この簡便作成法は、基準モデルにおける財務書類作成の全作業過程のうち、最も大量のデータを扱う歳入歳出データの仕訳変換処理部分を簡略化するものであり、(本文第54段落【図5】のうち、「2. 普通会計財務書類の作成 1. 歳入歳出データによる資金仕訳」の部分)、その他の部分は、本文記載の手順に従う。
 - 3 具体的には、歳入歳出予算執行データ(現金取引単式データ)を仕訳帳に展開する代わりに、「予算科目－勘定科目対応表」として集計レベルの数値で展開する。この方法では大量データ処理を伴わないことから、表計算ソフトを利用した手作業が可能である。従って、特に、コンピュータシステム整備や作業負担への懸念等から、当面基準モデルの本格導入にまで踏み切れない地方公共団体においても、直ちに4表作成に取り組むことができ、これを通じて、今後の本格的移行への着実な基礎を築くことができる。
 - 4 簡便作成法においても、次のとおり、データは正確かつ検証可能でなければならぬ。
 - ① 源泉とする歳入歳出予算執行データが正確であること(本文64段落参照)。
 - ② 1 予算科目が複数の仕訳に分かれるものについては、それぞれの金額は内訳調査に基づいて求め、その検証が可能であること。
 - ③ 確定した作業表及び根拠資料については、変更されないよう確実に保管すること。
 - 5 また、上述のように簡易処理の対象となるのは、あくまで期中の現金取引データに限り、次の作業は省略することはできない。
 - ① 公正価値に基づく固定資産台帳の整備及び開始貸借対照表の作成。
 - ② 固定資産台帳の継続的な記帳(減価償却計算等を含む)及び歳入歳出データとの照合。
 - ③ 歳計外現金及び非資金取引(整理仕訳を含む)にかかる資産・負債整理簿の整備及び仕訳表の作成。
 - ④ 連結処理 等。
 - 6 上記の条件を満たせば、本簡便作成法によって、基準モデル財務書類4表を正確に作成することができ、また一定の検証性を有する。但し、本簡便作成法では、歳入歳出にかかる明細仕訳帳データを直接保有しないため、基準モデルの勘定体系のもとで今後想定される様々な分析や応用には十分に対応できないという限界があり、あくまで暫定的・過渡的なものとして位置づけられるべきものである。
 - 7 なお、簡便作成法であっても、初期においては、専門家の指導・検証を受けることが適当と考えられる。
- ### 2 簡便作成法による普通会計4表作成の手順概要
- 1 歳入データから、《付表2-1 歳入展開表》を作成する。別表A6-1,3と全く同じ考え方に従い、各欄に数値を入れ、縦横集計の合致を確認する。
 - 2 歳出データから、《付表2-2 歳出展開表》を作成する。別表A6-2,4と全く同じ考え方に従い、各欄に数値を入れ、縦横集計の合致を確認する。
 - 3 上記付表2-1,2のうち、純資産変動にかかるもの(網掛部)について、《付表2-3 財源仕訳表(現金取引にかかるとの)》を作成する。
 - 4 上記以外の発生主義にかかる取引については、《別表A7 非資金仕訳例》に従い仕訳帳《別表A5-1》を作成し、《別表A5-4 資産負債整理簿》に整理する。
 - 5 上記1～4の作業表の結果を、勘定科目別・借方/貸方別に合計して、普通会計4表の所定書式に転記する。
 - 6 作業の過程では、数値の整合性を十分にチェックすること。

