

## 「【総論】 総論関係」に係る検討

## 1. 基準の目的

## ○「中間とりまとめ」における記述

- ・他の地方公共団体と比較可能な標準的な財務書類の作成を進めていくことが重要となる。
- ・地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の方法や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理すべきである。

## ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【全体】</p> <p>1 制度整備の目的 地方分権の進展に伴い、これまで以上に自由でかつ責任ある地域経営が地方公共団体に求められている。そうした経営を進めていくためには、内部管理強化と外部へのわかりやすい財務情報の開示が不可欠である。したがって、新たな公会計制度整備の具体的な目的は以下の点にある。</p> <p>① 資産・債務管理 ② 費用管理 ③ 財務情報のわかりやすい開示 ④ 政策評価・予算編成・決算分析との関係付け ⑤ 地方議会における予算・決算審議での利用</p> <p>2 基本的考え方 ・財務書類の体系化に当たっては、国と地方の財政上の結びつき等を考慮するとともに、地方固有の取扱いを踏まえつつ、原則として、国（財務省）の作成基準に準拠する。一発生主義を活用した基準設定とともに、複式簿記の考え方の導入を図る。 一地方公共団体単体と関連団体等も含む連結ベースでの基準モデルの設定 一貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4表の整備を標準形とする。 一現行総務省方式の改訂にも配慮した基準モデルの設定</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>27. 本作成要領は、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（平成18年法律第47号、以下「行政改革推進法」という）62条2項に基づき、「地方公共団体に対し、（中略）企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力をを行う」ことを目的とする。</p> <p>28. また、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（平成18年8月31日総務事務次官通知、以下「総務事務次官通知1」という）において、『「新地方公会計制度実務研究会」を設置し、「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討したうえで、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針について、別途通知する予定である』とされたところ、本作成要領は、かかる「財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針」の一部を構成するものである。</p>

## ○課題・論点

- ・特になし。

## ○論点整理の考え方

- ・「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

### ○基準の方向性

- ・本基準は、今後、地方公会計の推進を図るために、その整備にあたっての標準的な基準を示すものである。
- ・本基準の設定によって、それぞれの地方公共団体において、財務書類の作成と開示及びその活用を行うことのみならず、他の地方公共団体との比較を容易とし、その財政構造の特徴や課題をより客観的に分析することで、住民等に対するわかりやすい説明、財政運営や行政評価等への活用を充実させることが可能となるものである。
- ・また、個々の地方公共団体のみならず、地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の基準や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理することとする。
- ・また、本基準の設定は、例えば国と地方を併せた財務情報の開示等、今後、国と連携を図る上でも必要となるものである。
- ・なお、本基準の設定によって、各地方公共団体がそれぞれの創意と工夫により、住民等への説明責任や行政経営に資する財務書類を作成することを妨げるものではない。

### ○留意点

- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。

## 2. 財務書類の報告主体

### ○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

### ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>18. 本基準モデルが対象とする報告主体は、普通地方公共団体、すなわち都道府県及び市町村とする（以下、これを単に「地方公共団体」と呼ぶ）。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>207.各地方公共団体は、普通会計の財務書類に加え、別表に示す連結附属明細書の1つである連結貸借対照表内訳表（連結精算表）等を活用し、地方公共団体全体及び連結の各財務書類を作成・開示するものとする。</p>
<p>80. 財務書類の作成単位は、普通地方公共団体、すなわち都道府県及び市町村とする（第18段落参照）。</p>	

### ○課題・論点

- ・一部事務組合や広域連合、財産区は報告主体とするか。

### ○論点整理の考え方

- ・都道府県、市町村（特別区を含む。）とともに、①法人格があり、財務の取扱いについて同様に地方自治法を根拠法としていること、②同様な事務を実施していること、③本基準において連結対象として整理することを勘案して、一部事務組合及び広域連合も報告主体とする。
- ・財産区については、市町村に財産を帰属させられない経緯から設けられた制度であることから、現行と同様に対象外とする。

### ○基準の方向性

- ・本基準が対象とする報告主体は、都道府県、市町村（特別区を含む。）並びに地方自治法（昭和二十二年法律第六十七号）第二百八十四条第一項の一部事務組合及び広域連合とする。

### ○留意点

- ・一部事務組合及び広域連合については、都道府県及び市町村（特別区を含む。）の連結財務書類の作成スケジュール等に留意の上、作成事務の負担を考慮した取扱いとする。
- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。

### 3. 財務書類の作成目的

#### ○「中間とりまとめ」における記述

- ・個々の地方公共団体における地方公会計整備の意義としては、①住民や議会等に対し、財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、②資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることが挙げられる。
- ・また、地方公会計の整備は個々の地方公共団体だけでなく、地方公共団体全体としての財務情報のわかりやすい開示という観点からも必要があるものである。

#### ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>21. この財務書類の利用者としては、①住民、②地方債等への投資者、③その他外部の利害関係者（取引先、国、格付け機関等）及び④地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）等が挙げられる。</p> <p>22. 上記の情報利用者のニーズは様々であるが、例えば、住民ならば、選挙でどの候補者に投票するかといった政治的意思決定を行うための情報に関心を持つであろうし、投資者であれば、地方債等へ投資すべきか否かといった経済的意思決定を行うための情報に関心を持つであろう。さらに、地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）ならば、特に予算編成上の意思決定に必要な情報に関心を持つであろう。</p> <p>23. 地方公共団体において財務書類を作成する目的は、住民をはじめとする情報利用者が経済的または政治的意思決定を行うに当たり、有用な情報を提供することにある。具体的には、地方公共団体の①「財政状態」、②「業績」、③「純資産の変動」及び④「資金収支の状態」に関する情報の提供を意味する。</p> <p>24. また、公会計の基礎概念の観点からすれば、この財務書類を作成する目的は、地方公共団体が住民に対してその責任を会計的に明らかにするという意味で、「パブリック・アカウンタビリティ」にある。具体的には、決算分析のための情報（以下「決算情報」という。）を会計的に明らかにすることと、予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させるための参考情報を提供することを意味する。</p>	<p>・特になし。</p>

#### ○課題・論点

- ・特になし。

### ○論点整理の考え方

- ・「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

### ○基準の方向性

- ・この財務書類の利用者としては、①住民、②地方債等への投資者、③その他外部の利害関係者（取引先、国、格付け機関等）及び④地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）等が挙げられる。
- ・上記の情報利用者のニーズは様々であるが、例えば、住民であれば、将来世代と現世代との負担の分担は適切か、行政サービスは効率的に提供されているかといったこと、投資者であれば、地方債等へ投資すべきか否かという観点から財政に持続可能性があるかといったこと、地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）であれば、予算編成過程における具体的な政策決定の資料としての活用といったことが考えられる。
- ・地方公共団体において財務書類を作成する目的としては、上記の情報利用者に対し、意思決定に有用な財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることにある。
- ・また、財務書類の作成は、個々の地方公共団体だけでなく、地方公共団体全体としての財務情報のわかりやすい開示という観点からも必要があるものである。

### ○留意点

- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。

#### 4. 財務書類の一般原則（質的特性）

##### ○「中間とりまとめ」における記述

- ・新たな基準の設定にあたっては、現実問題として、地方公会計よりも企業会計の方が先行し、一般的に普及していること等を踏まえると、企業会計をベースにしながらも、税收等の地方公会計の固有の論点を考慮して整理することが適当である。

##### ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>26. 地方公共団体における財務書類の質的特性とは、上記の財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件をいう。その内容に応じて、大きくは以下の五つ（理解可能性の原則、完全性の原則、目的適合性の原則、信頼性の原則、その他の質的特性）に分類される。</p> <p>27. 理解可能性の原則とは、地方公共団体の財務書類は、利用者が投資家など会計の専門知識を持った人々に限られず、一般の住民にも理解できるようなものでなければならないため、できるだけ簡潔に分かりやすいものとしなければならない原則をいう。</p> <p>28. 完全性の原則とは、地方公共団体の財務書類は、すべての財源とその用途に関する情報を含んでいなければならないという原則をいう。具体的には、ストック情報（ある一時点の財産残高）としてすべての経済資源を網羅すべきことはもちろん、フロー情報（一会計期間の取引高）としても、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）をも総額表示で網羅すべきことを意味する。完全性の原則は、地方公共団体の予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させる上で、公会計において特に重要な質的特性である。</p> <p>29. 目的適合性の原則とは、決算情報の開示と住民による財政規律という目的を達成する上で、財務書類がその利用者にとってどれだけ有用性があるかを意味する。目的適合性の有無を判断するためには、①情報利用者が事後的に地方公共団体の財務情報を評価することに役立つか（事後的評価可能性）、②情報利用者が地方公共団体の財政状態等について将来予測やシミュレーションを行うことに役立つか（予測・シミュレーション可能性）、③財務書類が遅延なく適時に行われているか（適時性）という点等が考慮されるべきである。</p> <p>30. 信頼性の原則とは、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、その情報がどれだけ信頼に値する正確性と真実性を有するかを意味する。信頼性の有無を判断するためには、①財務情報が取引事象の法律的形式よりもその実質と経済的実態を反映しているか（実質優先主義）、②情報利用者の意思決定を歪めることはないか（中立性）、③財務書類の表示が取引事象を忠実に反映するものとなっているか（表示の忠実性）という点等が考慮されるべきである。</p> <p>31. その他の一般的特性としては、企業会計の場合と同様、①財務情報に省略または誤表示があれば情報利用者の意思決定に影響を及ぼすが、どの程度の省略または誤表示ならば許容し得るか（重要性）、②財務情報が会計期間または他の会計主体との間で比較し得るものか（比較可能性）という点等が考慮されるべきである。</p>	<p>・特になし。</p>

## ○課題・論点

- ・他の公会計基準では、企業会計原則を踏まえた会計処理の原則を記載しているが、同様に記載すべきか。

## ○論点整理の考え方

- ・地方公会計については、企業会計や地方独立行政法人会計等とは異なり、現金主義会計を補完するものとして整備するものであるため、現行どおり、会計処理の原則としての記載は必要ないものとする。
- ・ただし、説明責任を遂行し、意思決定に有用な情報を提供するという観点から、現行どおり質的特性は記載する。

## ○基準の方向性

地方公共団体における財務書類の質的特性とは、財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件をいい、その内容に応じて、大きくは以下の5つに分類される。

### 1. 理解可能性

- ・地方公共団体の財務書類は、利用者が会計の専門知識を持った人々に限られず、一般の住民にも理解できるようなものでなければならないため、できるだけ簡潔に分かりやすいものとしなければならない。

### 2. 目的適合性

- ・情報利用者の意思決定に有用でわかりやすい財務情報の提供と説明責任の履行という目的を達成する上で、財務書類がその利用者にとってどれだけ有用性があるかを意味する。目的適合性の有無を判断するためには、情報利用者が事後的に地方公共団体の財務情報を評価することに役立つか（事後的評価可能性）、情報利用者が地方公共団体の財政状態等について将来予測やシミュレーションを行うことに役立つか（予測・シミュレーション可能性）、財務書類が遅延なく適時に行われているか（適時性）という点等が考慮されるべきである。

### 3. 信頼性

- ・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、その情報がどれだけ信頼に値する正確性と真実性を有するかを意味する。信頼性の有無を判断するためには、財務情報が取引事象の法律的形式よりもその実質と経済的実態を反映しているか（実質優先主義）、情報利用者の意思決定を歪めることはないか（中立性）、財務書類の表示が取引事象を忠実に反映するものとなっているか（表示の忠実性）という点等が考慮されるべきである。

### 4. 比較可能性

- ・本基準の目的でもある、財務情報が会計期間または他の会計主体との間で比較し得るものかという点等が考慮されるべきである。

### 5. 重要性

- ・企業会計の場合と同様、財務情報に省略または誤表示があれば情報利用者の意思決定に影響を及ぼすが、どの程度の省略または誤表示ならば許容し得るかという点等が考慮されるべきである。

## ○留意点

- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。

**【総論】財務書類の一般原則(質的特性)に係る参考資料  
(質的特性に係る対比表)**

		基準モデル	国際公会計基準
規定箇所		新地方公会計制度研究会報告書	第1号 財務諸表の表示
理解可能性		理解可能性の原則とは、地方公共団体の財務書類は、利用者が投資家など会計の専門知識を持った人々に限られず、一般の住民にも理解できるようなものでなければならぬため、できるだけ簡潔に分かりやすいものとしなければならない原則をいう。	利用者が、通常その意味を理解できると考えられる時、情報は理解可能となる。この目的上、利用者は、主体の活動と事業環境を良く知っており、その主体の情報を研究したいと望んでいるのが前提である。複雑な事柄についての情報は、一部の利用者が理解することが困難だという理由だけで財務諸表から除外すべきではない。
		目的適合性の原則とは、決算情報の開示と住民による財政規律という目的を達成する上で、財務書類がその利用者にとってどれだけ有用性があるかを意味する。目的適合性の有無を判断するためには、①情報利用者が事後的に地方公共団体の財務情報を評価することに役立つか(事後の評価可能性)、②情報利用者が地方公共団体の財政状態等について将来予測やシミュレーションを行うことに役立つか(予測・シミュレーション可能性)、③財務書類が遅延なく適時に行われているか(適時性)という点等が考慮されるべきである。	情報は、利用者が、過去、現在若しくは将来の事象を評価し、又は利用者の過去の評価を確認し訂正するのに使われる可能性があるならば、その情報は利用者にとって目的適合性がある。目的適合性があるためには、情報は、適時性も兼ね備えなくてはならない。
信頼性		信頼性の原則とは、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、その情報がどれだけ信頼に値する正確性と真实性を有するかを意味する。信頼性の有無を判断するためには、①財務情報が取引事象の法律的形式よりもその実質と経済的実態を反映しているか(実質優先主義)、②情報利用者の意思決定を歪めることはないか(中立性)、③財務書類の表示が取引事象を忠実に反映するものとなっているか(表示の忠実性)という点等が考慮されるべきである。	情報は、重大な誤謬及び偏向が除去され、またそれが表示しようとするか、あるいは表示されることが合理的に期待される事実を忠実に表現したものであるとして利用者が信頼する場合に、信頼性の特性を有する。
		その他の一般的特性としては、企業会計の場合と同様、①財務情報に省略または誤表示があれば情報利用者の意思決定に影響を及ぼすが、どの程度の省略または誤表示ならば許容し得るか(重要性)、②財務情報が会計期間または他の会計主体との間で比較し得るものか(比較可能性)という点等が考慮されるべきである。	情報の目的適合性は、その性質及び重要性によって影響を受ける。 情報は、その脱漏や虚偽表示が、財務諸表に基づいて利用者が行う意思決定又は査定に影響を与える場合は、重要性を有する。重要性は、脱漏や虚偽表示があった特定の状況下で判断される当該項目又は誤謬の性質と大きさに依存する。したがって、重要性は、情報が有用であるために有していなければならない主要な質的特徴の一つであるというよりは、入口又は境界線を示すものである。
その他の一般的特性	重要性		
	比較可能性		利用者が、財務諸表上のある情報と他の報告書上の情報との間の類似点や相違点を識別できる時は比較可能性がある。比較可能性は、次の事項に適用できる。 ・異なる主体間の財務諸表の比較、 ・同じ主体の多期間の財務諸表の比較 比較可能性の質的特徴の重要な意味は、利用者に対して、財務諸表の作成に当たって採用した会計方針、その方針の変更及びこれらの変更の影響を知らせることである。利用者は、主体の業績を各期ごとに比較したいと望むので、財務諸表は当期に対応する過年度の情報を示すことが重要である。
完全性		完全性の原則とは、地方公共団体の財務書類は、すべての財源とその用途に関する情報を含んでいなければならないという原則をいう。具体的には、ストック情報(ある一時点の財産残高)としてすべての経済資源を網羅すべきことはもちろん、フロー情報(一会計期間の取引高)としても、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)をも総額表示で網羅すべきことを意味する。完全性の原則は、地方公共団体の予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させる上で、公会計において特に重要な質的特性である。	財務諸表における情報は、重要性と費用という制約の範囲内で完全であるべきである。



## 5. 財務書類の構成要素

### ○「中間とりまとめ」における記述

- ・財務書類の体系については、現行のいずれの作成方式においても、貸借対照表で会計年度末における資産と負債のバランスを示すとともに、資金収支計算書で一会計期間における現金等の収入と支出のバランスを示している。その上で、行政コスト計算書と純資産変動計算書のいずれか又は両方の書類によって、一会計期間における発主義による費用と収益やその他の純資産の変動を示すという役割分担になっている。
- ・地方公共団体の財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが収税等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当であるとする。

### ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p>	<p>・特になし</p>

統的に表示する。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。

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。

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）。

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、税収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）。

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消費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。

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収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。

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。

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収の他、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。

### ○課題・論点

- ・構成要素は、資産、負債、純資産、費用、財源でよいか。

### ○論点整理の考え方

- ・地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、基本的には現行の取扱いを踏襲するが、「中間とりまとめ」を踏まえ、財源仕訳についてはその意義を踏まえた上で見直すこととしていることから、基準モデルにおいて設定されている「損益外純資産減少原因」及び「損益外純資産増加原因」については、構成要素からは削除する。また、「収益」については、「中間とりまとめ」における財務業績の考え方を踏まえ、「財源」とする。

### ○基準の方向性

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、財源を意味する。

#### 資産

- ・資産とは、過去の事象の結果として、地方公共団体が支配する資源であって、将来の経済的便益またはサービス提供能力が期待されるものをいう。

#### 負債

- ・負債とは、過去の事象から発生した現在の義務であって、その履行が地方公共団体に対して、将来、経済的便益またはサービス提供能力の減少を生じさせるものをいう。

#### 純資産

- ・純資産とは、資産から負債を控除したもので、正味の資産をいい、過去及び現世代が負担したものをいう。

#### 費用

- ・費用とは、一会計期間中における活動によって発生した、資産の流出もしくは消費、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、純資産の減少原因をいう。

#### 財源

- ・財源とは、一会計期間中における活動によってもたらされた、資産の流入もしくは増加、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につながるものであって、税金や国庫支出金等の純資産の増加原因をいう。

### ○留意点

- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。

【総論】財務書類の構成要素に係る参考資料

規定箇所	基準モデル	総務省方式改訂モデル 財務書類の記載要領(改訂版)	地方公営企業会計 整理するに当たりよるべき指針	地方独立行政法人会計 地方独立行政法人会計基準及び 地方独立行政法人会計基準注解	国の公会計 一般会計省庁別財務書類の作成基準	国際公会計基準 第1号 財務諸表の表示
資産	新地方公会計制度研究会報告書 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ズ提供能力を伴うものをいう。	<資産> 資産とは、過去の事象の結果として、以下公共団体が支配する資源であって、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ズ提供能力を伴うものをいう。	<資産> 地方公営企業の資産とは、過去の取引又は事象の結果として地方公営企業が支配する資源であって、それにより地方公営企業のサービズ提供能力又は将来の経済的便益が期待されるものをいう。	<資産> 地方独立行政法人の資産とは、過去の取引又は事象の結果として地方独立行政法人が支配する資源であって、それにより地方独立行政法人のサービズ提供能力又は将来の経済的便益が期待されるものをいう。	<資産> 資産については、現金・預金、有価証券、たな卸資産、貸付金、有形固定資産及び出資金等、過去の取引又は事象の結果として各層に帰属する一般会計の資源であって、これにより将来の業務提供能力又は経済的便益が期待されるものを計上し、形態を要す科目によっては、それらの資産の所有目的に応じた評価基準及び評価方法により計上する。	<資産> 資産とは、過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益又はサービズ提供能力が、主体に流入するところが期待される資源である。
負債	<負債> 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、これを履行するために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ズ提供能力の低下を招くことが予想されるものをいう。	<負債> 負債とは、過去の事象に起因する現在の義務であって、その履行が地方公共団体に対して、将来、行政サービズの提供能力又は経済的便益の減少を生じさせるものを含む場合、翌年度以降に現金支出等の負担が生じることから、将来世代が負担する部分ということができます。	<負債> 地方公営企業の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が地方公営企業に対して、将来、サービズの提供又は経済的便益の減少を生じさせるものをいう。法律上の債務に限られるものではない。	<負債> 地方独立行政法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が地方独立行政法人に対して、将来、サービズの提供又は経済的便益の減少を生じさせるものをいう。	<負債> 負債については、未払金、政府短期証券、借入金、公債及び退職給付引当金等、過去の取引又は事象に起因する各省庁の一般会計の現在の義務であって、その履行により、将来の業務提供能力又は経済的便益の減少を生じさせるものを計上し、性質を要す科目によって表示する。	<負債> 負債とは、過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益又はサービズ提供能力を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるものである。
純資産	<純資産> 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剰余利(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。	<純資産> 純資産とは、資産から負債を控除したもので、正味の資産をいいます。すなわち、資産の財源としてみた場合、過去及び現任役世代が負担した部分ということができます。	<資本> 地方公営企業の資本とは、地方公営企業の業務を確実に実施するために拠出された財産の基礎及びその業務に関連して発生した剰余金から構成されるものであって、資産の額から負債の額を控除した額に相当するものをいう。	<純資産> 地方独立行政法人の純資産とは、地方独立行政法人の業務を確実に実施するために拠出された財産の基礎及びその業務に関連して発生した剰余金から構成されるものに相当するものをいう。	<純資産・負債差額> 借対照表における資産と負債の差額については、「資産・負債差額の部」として整理する。資産・負債差額の部については、「資産・負債差額」の科目で一括計上する。	<純資産・持分> 純資産・持分とは、負債総額を控除した後の主体の資産に対する残余持分である。
費用	<費用> 費用とは、①一会計期間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ズ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。	<行政コスト> 行政コストとは、行政サービズ提供に伴って発生する純資産の減少要因をいいます。	<費用> 地方公営企業の費用とは、サービズの提供、財貨の引渡又は生産その他の地方公営企業の業務に関連し、その資産の減少又は負債の増加(又は両者の組合せ)をもたらす経済的便益の減少であって、地方公営企業の財産的基礎を減少させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。	<費用> 地方独立行政法人の費用とは、サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の地方独立行政法人の業務に関連し、その資産の減少又は負債の増加(又は両者の組合せ)をもたらす経済的便益の減少であって、地方独立行政法人の財産的基礎を減少させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。	<業務費用> 業務費用とは、業務実施に伴い発生する資産・負債差額の減少要因をいう。	<費用> 費用とは、当該報告期間中の資産の流出若しくは消耗又は負債の発生による経済的便益又はサービズ提供能力の減少であり、所有者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものである。
財源	<収益> 収益とは、①一会計期間における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加分、または負債の減少の形による経済的便益またはサービズ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。	<収益> 収益とは、行政サービズ提供に対する対価として獲得される純資産の増加要因をいいます。	<収益> 地方公営企業の収益とは、サービズの提供、財貨の引渡又は生産その他の地方公営企業の業務に関連し、その資産の増加又は負債の減少(又は両者の組合せ)をもたらす経済的便益の増加であって、地方公営企業の財産的基礎を増加させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。	<収益> 地方独立行政法人の収益とは、サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の地方独立行政法人の業務に関連し、その資産の増加又は負債の減少(又は両者の組合せ)をもたらす経済的便益の増加であって、地方独立行政法人の財産的基礎を増加させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。	<財源> 財源とは、当該年度に調査決定を蔵人の徴収決定済額(当該年度の拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の事業過程で生ずる経済的便益又はサービズ提供能力の総流入である。	<収益> 収益とは、所有者からの拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の事業過程で生ずる経済的便益又はサービズ提供能力の総流入である。

※上記は「規定箇所」を引用しているが、「国の公会計」の「費用(業務費用)」については、「一般会計省庁別財務書類の作成基準」等をもとに、その考え方を記載。

※「基準モデル」においては、このほかに「損益外純資産減少原因」及び「損益外純資産増加原因」がある。

「損益外純資産減少原因」: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ズ提供能力の減少(またはその内部構成)の減少原因をいう。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損、または負債の発生による経済的便益またはサービズ提供能力の増加(またはその内部構成)の増加原因をいう。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減少(またはその他の純資産の増加)に細分類される。

「損益外純資産増加原因」: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増加(またはその他の純資産の増加)に細分類される。

(またはその内部構成)の増加原因をいう。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減少(またはその他の純資産の増加)に細分類される。

(またはその内部構成)の増加原因をいう。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増加(またはその他の純資産の増加)に細分類される。

## 6. 財務書類の作成単位

### ○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

### ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>19. 地方公共団体単体財務書類（第 85 段落以下）は、地方公共団体内部の会計区分である①一般会計及び特別会計から成る普通会計（下記②の公営事業会計に該当する特別会計を除く）及び②公営事業会計の双方を対象とする。</p> <p>20. 地方公共団体連結財務書類（第 250 段落以下）における連結の範囲としては、本基準モデル第 255 段落以下に規定する要件に該当する地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社（土地開発公社、住宅供給公社、地方道路公社）及び第三セクター（商法・民法法人）等をその対象とする。</p> <hr/> <p>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、予算編成に役立てる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。</p> <p>86. 普通会計は、一般会計及び特別会計（公営事業会計に該当する特別会計を除く）により構成される。</p> <p>87. 公営事業会計は、地方公営企業法の全部または一部の適用を受ける地方公営事業をいう。なお、公営事業会計の場合、従来から個別の会計ごとに発生主義に基づく財務書類の作成が義務付けられているが、その際、例えば、借入資本金等については、表示の組替えを行った上で、普通会計との合算・相殺消去を行う。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>36. 基準モデルに基づく財務書類の体系は、【図 1 財務書類の体系】のとおりである。また、単体及び連結財務書類の対象となる会計は、【図 2 単体及び連結財務書類の対象となる会計】のとおりである。</p> <p>57. 基準モデルでは単体及び連結財務書類（第 36 段落参照）の作成・開示が求められているところであるが、その過程において、地方公共団体内部の会計区分である普通会計（一般会計及び公営事業会計以外の特別会計）についても、財務書類を作成・開示することができる。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>207. 各地方公共団体は、普通会計の財務書類に加え、別表に示す連結附属明細書の1つである連結貸借対照表内訳表（連結精算表）等を活用し、地方公共団体全体及び連結の各財務書類を作成・開示するものとする。</p> <p>465. 連結の範囲は、地方公共団体（普通会計、公営事業会計）及び、地方公共団体が設立した地方独立行政法人、地方三公社、地方公共団体が加入している一部事務組合・広域連合、地方公共団体が出資・出捐している第三セクター等とする。</p>

### ○課題・論点

- ・普通会計ベースとするのか、地方公共団体の財政の健全化に関する法律において用いている一般会計等ベースとするのか。

### ○論点整理の考え方

- ・全団体の比較可能性を確保する観点からは、普通会計ベースもしくは一般会計等ベースのいずれかにするのが適当である。（設置される会計ごとの作成とすると、特別会計等の設置状況は団体によって異なるため、比較可能性を担保できない。）
- ・地方公共団体の財政の健全化に関する法律との関係、実務面での負担を考慮すれば、一般会計等ベースとするのが適当である。
- ・なお、現行の取扱いを踏まえ、公営事業会計を加えた地方公共団体の全体財務書類及び全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類をあわせて作成する。

### ○基準の方向性

- ・地方公共団体は、一般会計及び公営事業会計以外の特別会計から成る一般会計等（地方公共団体の財政の健全化に関する法律（平成十九年法律第九十四号）第二条第一号に規定する「一般会計等」に同じ。）を基礎として財務書類を作成することとする。
- ・また、公的資金等によって形成された資産の状況、その財源とされた負債・純資産の状況さらには行政サービス提供に要した費用や資金収支の状況などを総合的に明らかにするため、一般会計等に公営事業会計を加えた全体財務書類、全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類をあわせて作成することとする。

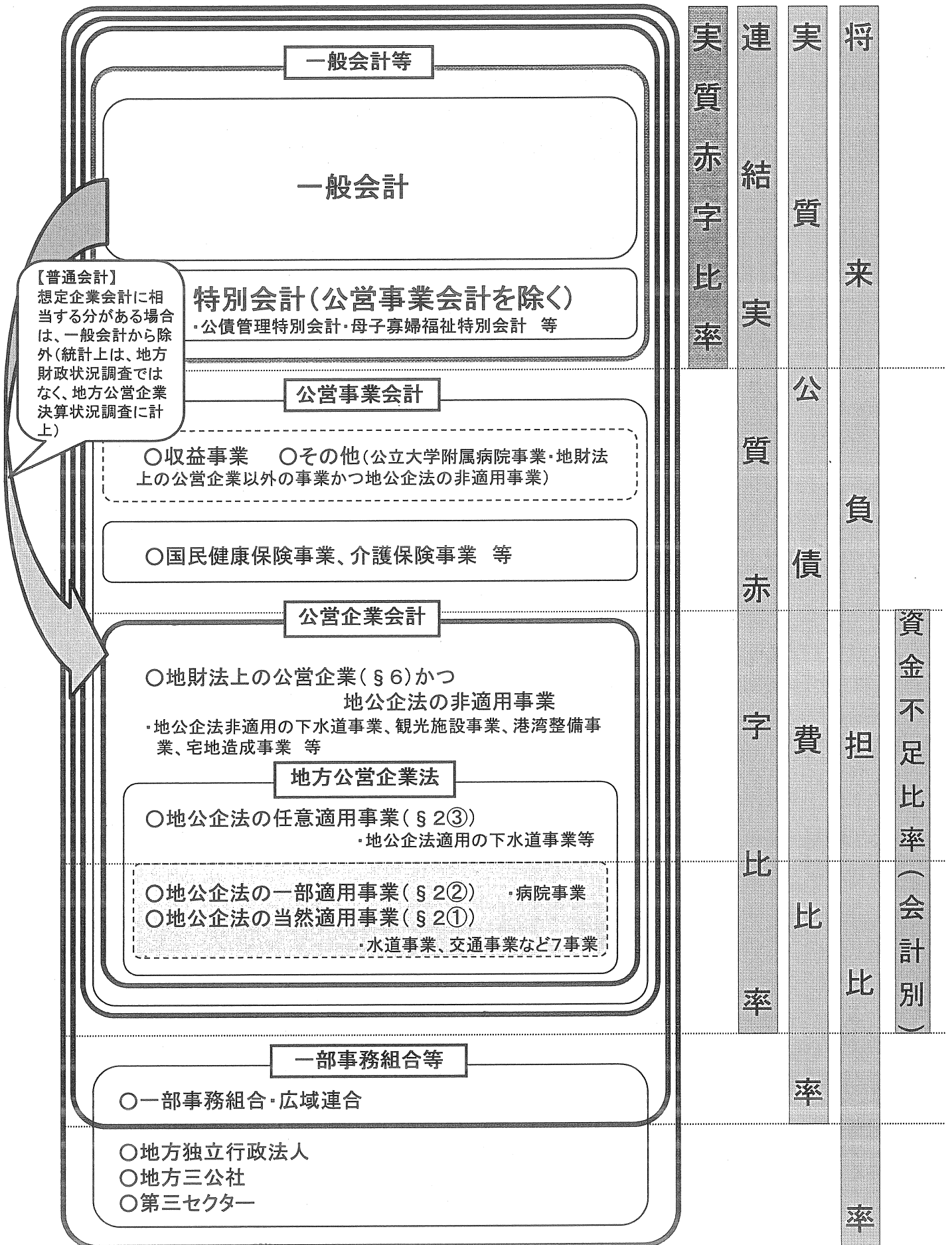
### ○留意点

- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。



【総論】財務書類の作成単位に係る参考資料  
普通会計と一般会計等の対象会計範囲のイメージ

地方公共団体財政健全化法





## 7. 財務書類の作成基準日

### ○「中間とりまとめ」における記述

- ・現行の現金主義会計による予算・決算制度を前提とした上で、財務報告におけるあるべき基準のあり方等について議論を進めてきた。

### ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>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。</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>・特になし。</li></ul>

### ○課題・論点

- ・現行どおり、3月31日を基準とし、出納整理期間を含めたものとするだけで問題ないか。

### ○論点整理の考え方

- ・財務書類は、現行の予算・決算制度を補完する位置付けで作成することから、現金主義ベースと整合的である必要があること
  - ・地方公共団体の会計実務においては、国庫補助金の受入や地方債の借入など、出納整理期間中の取引が一定割合を占めていること
  - ・財政運営上は、出納整理期間を除いた期末の財務状況を見ることの必要性が薄いこと
- 以上の考えから、作成基準日は会計年度末(3月31日)とし、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。

### ○基準の方向性

- ・作成基準日は、会計年度末（3月31日）とし、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。

### ○留意点

- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。

## 8. 財務書類の表示単位（金額）

### ○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

### ○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>84. 財務書類に掲記される科目その他の事項の金額は、100万円単位（単位未満四捨五入）で表示する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>42. 財務書類の表示金額単位は、百万円を原則とする。但し、地方公共団体の財政規模に応じて千円単位とすることもできる。また、同単位未満は四捨五入するものとし、かかる四捨五入により合計金額に齟齬が生ずる場合、これを注記する。なお、単位未満の計数があるときは“0”を表示する。</p>

### ○課題・論点

- ①地方公共団体の財政規模によらず、統一した表示単位とするか。
- ②表示単位未満の取扱いはどうするか。

### ○論点整理の考え方

- ①現行や国の取扱いも踏まえ、原則として百万円単位での表示とするが、地方公共団体の財政規模に応じて千円単位とすることも可能とする。
- ②表示単位未満は四捨五入とし、合計金額に齟齬が生じる場合は注記する。また、単位未満の計数があるときは「0」を表示する。なお、計数がないときは「-」を表示する。

### ○基準の方向性

・財務書類の表示金額単位は、百万円を原則とする。ただし、地方公共団体の財政規模に応じて千円単位とすることもできる。また、同単位未満は四捨五入するものとし、かかる四捨五入により合計金額に齟齬が生じる場合、これを注記する。なお、単位未満の計数があるときは「0」を表示し、計数がないときは、「-」を表示する。

### ○留意点

- ・他の検討項目を整理した上で、最終的に整理する。