

「【総論】 総論関係」に係る検討

9. 財務書類の体系

○「中間とりまとめ」における記述

4. 基準のあり方について（（1）総論）

- ・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生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。この中で、一会計期間における地方公共団体の財務業績の示し方については、現行モデルと東京都や大阪府等の方式では以下のとおり異なっている。なお、現行のいずれの作成方式においても、出納整理期間中に行われた取引は、会計期間中に行われたものとして財務書類を作成している（大阪府では、附属明細表で出納整理期間中に行われた取引を含めない要約財務書類を開示している。）。
- ・現行モデルは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、税収を含む、直接的な対価性のない取引を純資産変動計算書の中で表示し、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかを示すことにより、財務業績を評価するという考え方に立っている。
- ・一方で、東京都や大阪府等の方式は、より企業会計や国際公会計基準に近い形で、原則として、行政コスト計算書の中で一会計期間の全ての収入と費用を対応させて、行政コストが税収等によって賄われているかを示すことに重点を置くという考え方に立っている。
- ・地方公共団体の財務業績の示し方を整理するにあたっては、その前提として、地方公共団体は以下のような特性を有していることを踏まえる必要がある。
 - －地方公共団体は総合的な行政主体であり、経常的事業と投資的事業の双方にわたって様々な業務を担っていること
 - －課税権を有するとともに、多くの地方公共団体においては、それぞれの地方公共団体の税収以外にも地方交付税や補助金等といった収入が一会計期間における収入の一定割合を占めていること
 - －さらに、一部の特例的な公債を除き、公債は投資的経費の財源のみに充当できるという建設公債主義の下で公債の発行を行っていること
- ・こうしたことから、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それが税収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考える。

- ・すなわち、地方公共団体の場合には、行政サービスの提供等によって直接収益を生み出すわけではないことから、まずは、行政サービスの提供等にどの程度の費用が必要であったかを示すことが重要である。
- ・次に、それらの経常的な費用が、一会計期間に調達された財源によってどのように賄われたかを見ることで、将来へ引き継ぐ純資産がどれだけ変動したかをフロー面から示すことが可能となる。一会計期間の経常的な費用と財源の差額を見たときに、費用を財源が上回る場合には、将来へ引き継ぐ純資産を増加させたことを表し、逆に下回る場合には、それまでに蓄積された純資産を費消して行政サービス等による便益を享受したことを表している。
- ・その上で、固定資産の増減等、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかをストック面から示すことによって、一会計期間の財務業績を評価することとなる。
- ・こうした考え方の下、地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる。

－経常的事業・投資的事業の財源等の状況

－固定資産等について、その総額の増減状況

－将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分

－公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分

4. 基準のあり方について（（2）各論 ②行政コスト計算書）

- ・現行モデルにおいては、経常的な行政コストを示す財務書類と位置付け、一会計期間における地方公共団体の費用と収益の取引高を明らかにすることを目的としている。この中で、収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを計上するものであり、税金等の直接的な対価性のない収入については、行政コスト計算書に計上せず、純資産変動計算書に計上している。なお、税金については、国の公会計においても行政コスト計算書に相当する業務費用計算書に計上しない取扱いとしている。
- ・税金を純資産変動計算書に計上しているのは、税金は、費用との間で基本的に直接的な対価性がないこと、主権者としての住民からの拠出と捉えるべきものであること、また、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こと等の考え方によるものである。
- ・一方で、東京都や大阪府等の方式においては、原則として、行政コスト計算書に、一会計期間の税金を含めた全ての収入と費用を計上し、行政コストと税金等との期間の対応関係を表示するとの考え方をとるものであり、国際公会計基準も同様の取扱いとしている。
- ・税金を行政コスト計算書に計上しているのは、税金等に係る個別の取引について、

直接的な対価性はないが、税収等と費用との間には期間の対応関係が存在するという考え方に加え、全ての収入と費用を行政コスト計算書に計上することによって、行政コストが税収等によって賄われているかを示すことができ、企業会計に基づく財務情報とも類似している点で、住民等にもわかりやすいという考え方によるものである。

- ・このように税収をどの財務書類に表示して説明していくかについて、現行モデルと東京都や大阪府等の方式との間に基本的な考え方の相違がある。また、地方交付税や補助金等の収入の取扱いについても同様の相違があり、これらが、現行の財務業績の表し方における大きな相違点となっている。
- ・税収等をいずれの財務書類に計上するかという点については、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえた財務業績の表し方として、どのように表すことが理解の促進等に資するものとなるかという観点から、以下の純資産変動計算書の位置付けと併せて今後さらに具体的な検討を進めるべきである。

4. 基準のあり方について（（2）各論 ③純資産変動計算書）

- ・特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覧性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を示すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。
- ・このように財源仕訳を行うことについては、全ての地方公共団体に適用すべき基準を設定するという観点からは、複雑で導入しにくいという意見もあることから、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべきである。
- ・その上で、純資産変動計算書の位置付けについては、行政コスト計算書に係る議論と同様の考え方の違いにより、以下の2つの主張に分かれている。一つは、財務業績はフロー・ストックの中長期的な均衡状態によって評価するため、前述の特色を活かしつつ、純資産変動計算書を中心としてフロー・ストックの増減状況を表すことが適当であるとする主張である。もう一つは、財務業績は一会計期間の行政コストが税収等で賄われているかという観点で行政コスト計算書によって評価し、純資産変動計算書は貸借対照表を補完するものとしての位置付けとすべきとの主張である。
- ・今後については、前述のとおり、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それが税収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考えられる。
- ・このように、経常的な費用と財源の調達状況及び純資産の変動を示すことによ

て財務業績を評価することが必要であるが、これらをどの財務書類にどのように計上するかという点については、わかりやすさや既存の財務書類との継続性等に配慮の上、今後さらに具体的な検討を進めるべきである。

○「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
【基準モデル】 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。 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）。 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。 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	【基準モデル】 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。 49. 基準モデルに基づく財務書類 4 表の収支尻（貸借差額）の相互関係は【図 3 財務書類 4 表構成の相互関係】のとおりである。 ①BSの資産のうち「資金」の金額は、CFの期末残高と対応する。 ②BSの「純資産」の金額は、資産と負債の差額として計算されるが、これはNWMの期末残高と対応する。 ③PLの「純経常費用（純行政コスト）」の金額は、費用と収益の差額であるが、これは、NWMの財源の使途のうち「純経常費用への財源措置」に対応する。 109.財源仕訳とは、純資産の内部構成（財源及び資産形成充当財源）の変動にかかる仕訳をいう。以下のように、固定資産・長期金融資産に対応する資産形成充当財源の増減をもたらす取引について、財源仕訳を行う必要がある。 (1) 固定資産の取得の他、長期金融資産（貸付金や投資等）が増加する場合：固定資産の取得の場合、固定資産台帳・建設仮勘定台帳において、資産種類別・財源別に集計して純資産変動整理表に転記する。長期金融資産の増加の場合も、資産種類別、増減原因別、財源別に集計して、純資産変動整理表に転記する。 (2) 固定資産の売却や長期金融資産の償還に伴い資産が減少する場合：資産種類別、増減原因別に集計し、純資産変動整理表に転記する。 (3) 上述の整理・集計に基づき、《別表 A3 財源区分表》の注記に示す補助科目を付加して財源仕訳を行う。 110.なお、短期貸付金の償還や、貸倒引当金の計上や取崩の場合、資産形成充当財源には影響を及ぼさない財源区分内部での振替に過ぎないことから、上記財源仕訳を行うことを要しない。

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。

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、または負債の減少の形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。

79. 地方公共団体の財務書類の体系は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書及びこれらの財務書類に関連する事項についての附属明細表とする。

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。

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。

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収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、

将来の税収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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

【改訂モデル】

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。

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）を示したものとす。

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とす。

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（税収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。

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）を主要要因別に示すため、独立した財務書類とした。

○課題・論点

- ・ 現行の取扱いや「中間とりまとめ」、「5.財務書類の構成要素」の議論等も踏まえ、どのような財務書類の体系とするか。

○論点整理の考え方

- ・ 別紙参照。

○基準の方向性

- ・ 議論の方向性に見通しがついた段階で基準の方向性を作成する。(P)

○留意点

- ・ 特になし。

財務書類の体系について

- ・財務書類の体系については、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という観点から整理する必要がある。
- ・具体的には、(A)資産・負債・純資産の残高を示す「財政状態」と、(B)資金の状態を示す「資金収支の状態」に加え、(C)発生主義による一会計期間の費用・収益及び(D)純資産の変動に関する情報を適切に提供していくことが必要となる。(現行モデルの考え方と同様)
- ・なお、「中間とりまとめ」においては、特に上記(C)及び(D)について以下のとおり考え方をまとめているところであり、基本的には、この考え方を踏まえて具体案を整理していくことが適当。

- ①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、
- ②それが税収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

財務書類の体系に係る論点整理の方向性

＜財務書類の体系に係る主な論点＞

- ① 当該年度に純資産がどのように変動したか示すことの重要性及び示し方
- ② 収益（受益者負担により徴収している使用料等）を他の財源と切り分けて認識する必要性
- ③ 純資産変動計算書の重要性

【考え方】

➤ ①について

地方公会計の場合、企業会計と異なり、費用と収益との差額である当期差額がプラス又はマイナスであったかのみならず、当期差額がプラス（マイナス）になった結果、それが純資産をどのように変化させたのかを示すことが重要。

例えば、費用と収益との差額がプラスとなった場合において、その内容が、固定資産の形成であったのか、基金等への積立であったのかでは、行政サービスの提供や地域経済へ与える影響等が異なり、住民等の財務書類の利用者の関心の高いところ。

したがって、純資産の変動内容を示すことは、当該団体の財政運営の状況を正しく把握するためには必要不可欠ではないか。その際には、少なくとも、固定資産の増減及び貸付金・基金等の増減については示す必要があるのではないか。

➤ ②について

以下の点を踏まえ、受益者負担により徴収している使用料等、業務の実施に関連して収入されるものについては、現行と同様に収益として認識することとしてはどうか。

- 一般会計等をベースにする場合は、地方公営企業会計と比較すると、受益者負担の使用料等で賄っている割合というのは非常に低く、総額で見ると重要性は高くないものの、事業別等の財務書類を作成する場合には、受益者負担の適正化といった観点も重要となること。
- 現行モデルにおいても業務に関連する収入については、収益と認識しており、継続性の観点を踏まえる必要があること。

➤ ③について

財務書類はできる限り簡素でわかりやすいものとすべきとの考え方を踏まえる一方で、①のとおり、純資産の変動要因を説明していくことの重要性に鑑みると、純資産変動計算書は、行政コスト計算書とは切り分けて明示していくことが、利用者にとっても理解しやすいものとなるのではないか。

財務書類の体系に係る作成例(イメージ)

番号	体系	内容(構成要素の数)	当年度差額の表示	収益と財源の区分	固定資産増減表示	資産・負債・純資産以外の構成要素
その1-1	4表	5要素(行政コスト計算書は費用のみ)	○	×	×	・費用、財源
その1-2		6要素①(行政コスト計算書に経常収益を表示)	○	○	×	・費用、収益、財源
その1-3		6要素②(行政コスト計算書は費用のみ)	○	×	○	・費用、財源、純資産変動要因
その1-4		7要素(行政コスト計算書に経常収益を表示)	○	○	○	・費用、収益、財源、純資産変動要因
その2-1	3表	5要素	○	×	×	・費用、財源
その2-2		6要素①(経常収益と財源を分ける)	○	○	×	・費用、収益、財源
その2-3		6要素②	○	×	○	・費用、財源、純資産変動要因
その2-4		7要素(経常収益と財源を分ける)	○	○	○	・費用、収益、財源、純資産変動要因
その3	付表	純資産変動内容の表示	—	—	○	
参 考	付表	資産・負債それぞれの差額分析(BSの付表のイメージ)	—	—	○	

財務書類の作成例(その1-1)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産		固定負債	5,197
有形固定資産	25,177	地方債	4,332
事業用資産	23,134	その他	865
土地	7,561	流動負債	670
建物等	1,924	地方債(短期)等	670
インフラ資産	5,637	負債合計	5,867
土地	15,573		
建物等	2,781	純資産	19,676
投資その他の資産	12,792		
基金等	2,043		
流動資産	2,043		
資金／現金預金	366		
その他	152		
資産合計	214	純資産合計	19,676
	25,543	負債及び純資産合計	25,543

【行政コスト計算書】

項目	金額
①人件費	965
②物件費	451
③減価償却費	897
④補助金等	1,239
⑤その他	444
費用合計	3,996

(単位:百万円)

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△ 1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△ 321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

【純資産変動計算書】

項目	金額
1.期首純資産残高	19,253
2.費用(△)	△ 3,996
3.財源	4,419
①税収等	3,367
②国県等補助金	779
③使用料等	175
④その他	98
4.当年度差額(2+3)	423
5.評価・換算差額	-
6.無償所管換等	-
7.その他	-
8.当年度純資産変動額(4+5+6+7)	423
9.期末純資産残高(1+8)	19,676

財務書類の作成例(その1-2)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	5,637	地方債(短期)等	670
インフラ資産	15,573	負債合計	5,867
土地	2,781	純資産	19,676
建物等	12,792		
投資その他の資産	2,043		
基金等	2,043		
流動資産	366		
資金／現金預金	152		
その他	214	純資産合計	19,676
資産合計	25,543	負債及び純資産合計	25,543

【行政コスト計算書】

項目	金額
1.費用	3,996
①人件費	965
②物件費	451
③減価償却費	897
④補助金等	1,239
⑤その他	444
2.収益	175
①使用料等	175
純行政コスト(2-1)	△3,821

使用料等の対価性のある収入については、他の財源と区分して示し、純経常費用を一度示す観点から追加

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

【純資産変動計算書】

項目	金額
1.期首純資産残高	19,253
2.純行政コスト(△)	△3,821
3.財源	4,244
①税収等	3,367
②国県等補助金	779
③その他	98
4.当年度差額(2+3)	423
5.評価・換算差額	-
6.無償所管換等	-
7.その他	-
8.当年度純資産変動額(4+5+6+7)	423
9.期末純資産残高(1+8)	19,676

財務書類の作成例(その1-3)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

(単位:百万円)

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	5,637	地方債(短期)等	670
インフラ資産	15,573	負債合計	5,867
土地	2,781		
建物等	12,792	固定資産等形成分	25,185
投資その他の資産	2,043	余剰分(不足分)	△ 5,509
基金等	2,043		
流動資産	366		
資金／現金預金	152	純資産合計	19,676
その他	214	負債及び純資産合計	25,543
資産合計	25,543		

【行政コスト計算書】

項目	金額
①人件費	965
②物件費	451
③減価償却費	897
④補助金等	1,239
⑤その他	444
費用合計	3,996

【純資産変動計算書】

項目	合計	固定資産等形成分	余剰分(不足分)
1.期首純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
2.費用(△)	△ 3,996		△ 3,996
3.財源	4,419		4,419
①税収等	3,367		3,367
②国県等補助金	779		779
③使用料等	175		175
④その他	98		98
4.当年度差額(2+3)	423		423
5.固定資産等の変動		221	△ 221
①固定資産の増加		756	△ 756
②固定資産の減少		△ 897	897
③貸付金・基金等の増加		519	△ 519
④貸付金・基金等の減少		△ 157	157
6.評価・換算差額			
7.無償所管換等			
8.その他			
9.当年度純資産変動額(4～8の合計)	423	221	202
10.期末純資産残高(1+9)	19,676	25,185	△ 5,509

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△ 1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△ 321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

「中間とりまとめ」を踏まえ、「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」を本表によって明示する観点から追加

財務書類の作成例(その1-4)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	5,637	地方債(短期)等	670
インフラ資産	15,573	負債合計	5,867
土地	2,781		
建物等	12,792	固定資産等形成分	25,185
投資その他の資産	2,043	余剰分(不足分)	△ 5,509
基金等	2,043		
流動資産	366		
資金／現金預金	152		
その他	214	純資産合計	19,676
資産合計	25,543	負債及び純資産合計	25,543

【行政コスト計算書】

項目	金額
1.費用	3,996
①人件費	965
②物件費	451
③減価償却費	897
④補助金等	1,239
⑤その他	444
2.収益	175
①使用料等	175
純行政コスト(2-1)	△ 3,821

「その1-2」
「その1-3」
の合体版

(単位:百万円)

【純資産変動計算書】

項目	合計	固定資産 等形成分	余剰分 (不足分)
1.期首純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
2.純行政コスト(△)	△ 3,821		△ 3,821
3.財源	4,244		4,244
①税収等	3,367		3,367
②国県等補助金	779		779
③その他	98		98
4.当年度差額(2+3)	423		423
5.固定資産等の変動		221	△ 221
①固定資産の増加		756	△ 756
②固定資産の減少		△ 897	897
③貸付金・基金等の増加		519	△ 519
④貸付金・基金等の減少		△ 157	157
6.評価・換算差額			
7.無償所管換等			
8.その他			
9.当年度純資産変動額(4~8の合計)	423	221	202
10.期末純資産残高(1+9)	19,676	25,185	△ 5,509

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△ 1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△ 321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

財務書類の作成例(その2-1)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	5,637	地方債(短期)等	670
インフラ資産	15,573	負債合計	5,867
土地	2,781		
建物等	12,792	純資産	19,676
投資その他の資産	2,043		
基金等	2,043		
流動資産	366		
資金／現金預金	152		
その他	214	純資産合計	19,676
資産合計	25,543	負債及び純資産合計	25,543

【行政コスト及び純資産変動計算書】(単位:百万円)

項目	金額
1.費用	3,996
①人件費	965
②物件費	451
③減価償却費	897
④補助金等	1,239
⑤その他	444
2.財源	4,419
①税収等	3,367
②国県等補助金	779
③使用料等	175
④その他	98
3.当年度差額(2-1)	423
4.評価・換算差額	-
5.無償所管換等	-
6.その他	-
7.当年度純資産変動額(3+4+5+6)	423
8.期首純資産残高	19,253
9.期末純資産残高(7+8)	19,676

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△ 1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△ 321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

財務書類の作成例(その2-2)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	5,637	地方債(短期)等	670
インフラ資産	15,573	負債合計	5,867
土地	2,781		
建物等	12,792	純資産	19,676
投資その他の資産	2,043		
基金等	2,043		
流動資産	366		
資金／現金預金	152	純資産合計	19,676
その他	214	負債及び純資産合計	25,543
資産合計	25,543		

【行政コスト及び純資産変動計算書】(単位:百万円)

項目	金額
1.費用	3,996
①人件費	965
②物件費	451
③減価償却費	897
④補助金等	1,239
⑤その他	444
2.収益	175
①使用料等	175
3.純行政コスト(2-1)	△ 3,821
4.財源	4,244
①税収等	3,367
②国県等補助金	779
③その他	98
5.当年度差額(3+4)	423
6.評価・換算差額	-
7.無償所管換等	-
8.その他	-
9.当年度純資産変動額(5+6+7+8)	423
10.期首純資産残高	19,253
11.期末純資産残高(9+10)	19,676

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△ 1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△ 321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

財務書類の作成例(その2-3)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	5,637	地方債(短期)等	670
インフラ資産	15,573	負債合計	5,867
土地	2,781		
建物等	12,792	固定資産等形成分	25,185
投資その他の資産	2,043	余剰分(不足分)	△ 5,509
基金等	2,043		
流動資産	366		
資金／現金預金	152	純資産合計	19,676
その他	214	負債及び純資産合計	25,543
資産合計	25,543		

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△ 1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△ 321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

【行政コスト及び純資産変動計算書】

項目	合計	固定資産 等形成分	余剰分 (不足分)
1.費用	3,996		
①人件費	965		
②物件費	451		
③減価償却費	897		
④補助金等	1,239		
⑤その他	444		
2.財源	4,419		
①税収等	3,367		
②国県等補助金	779		
③使用料等	175		
④その他	98		
3.当年度差額(2-1)	423		423
4.固定資産等の変動		221	△ 221
①固定資産の増加		756	△ 756
②固定資産の減少		△ 897	897
③貸付金・基金等の増加		519	△ 519
④貸付金・基金等の減少		△ 157	157
5.評価・換算差額			
6.無償所管換等			
7.その他			
8.当年度純資産変動額(3～7の合計)	423	221	202
9.期首純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
10.期末純資産残高(8+9)	19,676	25,185	△ 5,509

財務書類の作成例(その2-4)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

項目	金額	項目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	5,637	地方債(短期)等	670
インフラ資産	15,573	負債合計	5,867
土地	2,781		
建物等	12,792	固定資産等形成成分	25,185
投資その他の資産	2,043	余剰分(不足分)	△ 5,509
基金等	2,043		
流動資産	366		
資金／現金預金	152	純資産合計	19,676
その他	214	負債及び純資産合計	25,543
資産合計	25,543		

【資金収支計算書】

項目	金額
【業務活動】	
収入合計	4,442
支出合計	3,038
業務活動差額①	1,404
【投資活動】	
収入合計	156
支出合計	1,221
投資活動差額②	△ 1,065
【財務活動】	
収入合計	607
支出合計	928
財務活動差額③	△ 321
収支差額合計④(①+②+③)	18
期首残高(前年度からの繰越金)⑤	134
期末残高(形式収支)⑥(④+⑤)	152

【行政コスト及び純資産変動計算書】 (単位:百万円)

項目	金額	固定資産等形成分	余剰分(不足分)
1.費用	3,996		
①人件費	965		
②物件費	451		
③減価償却費	897		
④補助金等	1,239		
⑤その他	444		
2.収益	175		
①使用料等	175		
3.純行政コスト(2-1)	△ 3,821		△ 3,821
4.財源	4,244		4,244
①税收等	3,367		3,367
②国県等補助金	779		779
③その他	98		98
5.当年度差額(3+4)	423		423
6.固定資産等の変動		221	△ 221
①固定資産の増加		756	△ 756
②固定資産の減少		△ 897	897
③貸付金・基金等の増加		519	△ 519
④貸付金・基金等の減少		△ 157	157
7.評価・換算差額			
8.無償所管換等			
9.その他			
10.当年度純資産変動額(5～9の合計)	423	221	202
11.期首純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
12.期末純資産残高(10+11)	19,676	25,185	△ 5,509

財務書類の作成例(その3)

【開始時】固定資産等(純資産—余剰分(不足分))		【開始時】負債—現金等		(単位:百万円)	
項目	純資産口	固定資産等 形成分	余剰分 (不足分)		
1.期首純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711		
2.当年度差額(純行政コスト(△)+財源)	423		423		
3.固定資産等の変動					
①固定資産の増加		221	△ 221		
②固定資産の減少		756	△ 756		
③貸付金・基金等の増加		△ 897	897		
④貸付金・基金等の減少		519	△ 519		
4.評価・換算差額		△ 157	157		
5.無償所管換等					
6.その他					
7.当年度純資産変動額(2～6の合計)	423	221	202		
8.期末純資産残高(1+7)	19,676	25,185	△ 5,509		

※「その1-1」、「その1-2」、「その2-1」、「その2-2」の付表のイメージ

財務書類の作成例(参考)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表の付表のイメージ】

(単位:百万円)

項目	純資産 増加要因	純資産 減少要因	差引	残高 →減価償却、除売却等 →固定資産の減 考
1.期首純資産残高				19,253
2.固定資産の増減	1,275	1,054	221	
①有形固定資産	756	897	△ 141	・固定負債の増 →地方債借入等
②その他	519	157	362	
3.固定負債の増減	808	670	138	
①地方債	773	610	163	
②その他	35	60	△ 25	・流動資産の減 →現金等の減
4.その他の増減	5,894	5,830	64	・流動負債の増 →未払金等の増
①その他の資産(流動資産)	5,205	5,187	18	
②その他の負債(流動負債)	689	643	46	
5.当年度純資産変動額(2+3+4)	7,977	7,554	423	
6.当期末純資産残高(1+5)				19,676