

「【資金収支計算書】総論関係」に係る検討

50. 作成方法（直接法又は間接法）

○「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
【基準モデル】 220.本基準モデルにおいては、資金収支計算書の作成（会計処理）及び表示ともに直接法を採用する。	特になし。

○課題・論点

- ・現行と同様に直接法でよいのではないか。

○論点整理の考え方

- ・現行の官庁会計（現金主義）の処理に連動して複式仕訳等が実施されることを踏まえ、直接法とする。
- ・IPSAS 第 2 号及び IAS 第 7 号では、直接法を推奨している。これは、直接法が、将来のキャッシュ・フローを見積もる上で有用であり、間接法では得られない情報を提供するためとしている。
- ・名称について、わが国の企業会計及び IPSAS では、「キャッシュ・フロー計算書」が用いられているので、名称の変更を検討する必要がある。かつて企業会計でも資金収支計算書という名称が利用されていたことがあるが、資金概念が運転資金を含むものであったため、現在では、資金概念は現金及び現金同等物に限定されていることから、キャッシュ・フロー計算書という名称が用いられている。統一的な会計基準を設定するという目的から、名称も変更することが適当ではないか。

○基準の方向性

- ・本基準においては、キャッシュ・フロー計算書の作成（会計処理）及び表示ともに直接法を採用する。（以下、キャッシュ・フロー計算書としているが、名称については別途検討する。）

○留意点

- ・特になし。

5 1. 表示区分

○「中間とりまとめ」における記述

- ・一会計期間における地方公共団体の行政活動に伴う現金等の資金の流れを性質の異なる3つの活動に分けて表示した財務書類である。
- ・企業会計においても、資金収支の内訳を明らかにするため、収入と支出を3つの活動に区分しており、こうした考え方を基本として、わかりやすい表示方法等を引き続き検討する必要がある。

○「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】 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。 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。 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。 222. 資金収支計算書は、「経常的収支区分」、「資本的収支区分」及び「財務的収支区分」の三区分別により表示する。 239. 経常的収支区分及び資本的収支区分の合計額として、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）を表示する。	【改訂モデル】 IV. 資金収支計算書の作成要領 1. 経常的収支の部 経常的収支の部には公共資産整備収支及び投資・財務的収支に含まれない収支を計上する。 (1) 支出 ⑤ 支払利息 410. N 年度地方債利子償還額（決算統計 33 表 57 行(5)列の金額）及び N 年度一時借入金利子（決算統計 14 表 11 行(1)列の金額）の合計額とする。 2. 公共資産整備収支の部 425. 公共資産整備収支の部には、公共資産整備に伴う支出、及び、当該支出に充てた特定財源を計上するものとする。ただし、普通会計が行う公共資産整備のほか、他会計及び他団体等を通じて行った公共資産整備に対して普通会計が負担した支出額も含むものとする。 426. なお、公共資産整備に充当していることが明確に判断できない収入については、経常的収支の部に計上する。 3. 投資・財務的収支の部 440. 投資・財務的収支の部には、以下の収支を計上するものとする。 ・ 投資及び出資金、貸付金、基金に係る支出、及び、それらの財源 ・ 貸付金元金回収による収入 ・ 地方債元金償還による支出 ・ 他会計に対する公債費財源繰出による支出 ・ 公共資産売却による収入 441. なお、投資・財務的支出に充当していることが明確に判断できない収入については、経常的収支の部に計上する。
【改訂モデル】 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とする。 323. 資金収支計算書は、公共資産形成にかかる資金収支についての重要性が高い地方公共団体の歳入歳出構造の特徴を踏まえ、地方公共団体の歳出をその性質に応じて大きく経常的支出、公共資産形成支出及び投資・財務的支出の3つに区分し、それに対応する財源を収入として対応表示する様式とした。 324. 本様式は、先進団体における事例、民間企業のキャッシュ・フロー計算書の様式に比べて地方公共団体の歳入歳出の実態をより反映した様式であること、原則として決算統計から容易に作成可能であることがその特長である。	

○課題・論点

- ①現行と同様に3区分で表示することとするか。
- ②それぞれの区分の名称をどうするか。
- ③それぞれの表示区分でどのような支出・収入を表示するか。(具体的な勘定科目は、「10.勘定科目」で議論。)

○論点整理の考え方

- ・発生主義会計制度は、発生主義で認識される要素及びキャッシュ・フローの明細の双方を記録する。発生主義は、現金主義制度で入手できる情報を排除するものではない。キャッシュ・フロー計算書は、発生主義のもとで作成されるものである。キャッシュ・フロー計算書は、当年度中の現金の受領及び支払の要約を様々な細区分（IPSAS では事業活動、投資活動、財務活動）に分類して提供し、期首と期末の現金残高の調整を行うものである。
- ・キャッシュ・フロー計算書の作成目的は、利用者が報告主体（地方公共団体）の将来の正味キャッシュ・フローを予測し、特に、事業活動からプラスのキャッシュ・フローを生み出す能力を評価し、債務の支払能力を査定し、外部資金の必要性を査定することに役立つ。
- ・キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表と併せ、正味借入に関して一組の包括的な情報を提供することができる。正味借入の総額、期間中の変動、資金需要がどのように調達されたかを知ることができる。
- ・企業会計においては、事業活動によるキャッシュ・フローは、当該企業の経常活動が、外部の資金調達手段に頼ることなく、借入金を返済し、事業規模を維持し、さらに新規投資を行うために、どの程度十分なキャッシュ・フローを生成したかを示す主要な指標である。
- ・①表示区分については、3区分で表示する。我が国の企業会計及びIPSASは3区分の表示である。区分に関して、IPSAS2の定義は以下のとおりである。

事業活動（Operating activities）：投資及び財務活動以外の活動。

投資活動（Investing activities）：長期性資産とその他の投資の取得・処分。

財務活動（Financing activities）：拠出資本と借入金の変動をもたらす活動。

- ・②区分の名称について、我が国の地方公共団体に則した定義としては下記のようなものが考えられる。

「行政サービス活動」によるキャッシュ・フローには、投資活動及び財務活動以外の、行政サービスの提供に関するものを計上する。

「投資活動」によるキャッシュ・フローには、固定資産の取得及び売却並びにその財源としての国庫支出金等の受入、資金の貸付及びその回収、出資金等の投資及び売却並びに基金の積立及び取崩等に関するものを計上する。

「財務活動」によるキャッシュ・フローには、地方債などの資金の調達及びその償還に関するものを計上する。

- ・一時借入金に関する情報について注記する。(詳細は「71.一時借入金に関する情報」で検討)

- ・改訂モデルのメリット・デメリット

メリット：地方債の財源充当先が区分されているので、官庁会計の歳入・歳出に馴染みやすい。

デメリット：発生主義会計のもとでのキャッシュ・フロー計算書の有用性は、経常的収支と資本・財務収支とを明瞭に区分することで、経常的な活動からキャッシュ・フローを生み出す能力を評価し、特に、将来の行政サービス活動からのキャッシュ・フローを予測することに役立つことであるが、改訂モデルではそのような情報が得られない。

○基準の方向性

- ・キャッシュ・フロー計算書は、「行政サービス活動の部」、「投資活動の部」及び「財務活動の部」に区分する。
- ・「行政サービス活動」によるキャッシュ・フローには、投資活動及び財務活動以外の、行政サービスの提供に関するものを計上する。
- ・「投資活動」によるキャッシュ・フローには、固定資産の取得及び売却並びにその財源としての国庫支出金等の受入、資金の貸付及びその回収、出資金等の投資及び売却並びに基金の積立及び取崩等に関するものを計上する。
- ・「財務活動」によるキャッシュ・フローには、地方債などの資金の調達及びその償還に関するものを計上する。

○留意点

- ・それぞれの区分でどのような支出・収入を表示するかに際しては、連結も踏まえた取扱いを考慮する必要があるのではないか。
- ・基礎的財政収支の考え方については、「53.支払利息の表示箇所」で検討する。
- ・注記事項について
 - ① 現金及び現金同等物の明細
 - ② 重要な非資金取引（有形固定資産の取得・処分）
 - ③ 一時借入金に関する情報（詳細は「71.一時借入金に関する情報」で検討）
 - ④ 事業キャッシュ・フローと財務業績の純余剰（欠損）との調整表
(詳細は「69.資金収支計算書における現金収支と発生主義による費用と財源の差額の比較」で検討)
 - ⑤ 予算実績比較表とキャッシュ・フロー計算書の調整表
(詳細は「69.資金収支計算書における現金収支と発生主義による費用と財源の差額の比較」で検討)

「【資金収支計算書】その他の個別科目の取扱い」に係る検討

52. 資金の範囲

○「中間とりまとめ」における記述

- ・また、現金主義会計による予算・決算情報との関連性を説明し、一体的な理解を深めることで、より発生主義に基づく財務書類の有効活用に結びつけることが可能となるよう資金収支計算書において、既存の決算情報との関連性を説明する注記等の検討をすべきである。

○「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
【基準モデル】 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。 223. 資金収支計算書の収支尻（当期資金収支額）は、貸借対照表の資産の部の資金勘定と連動する。	【基準モデル】 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。 【改訂モデル】 注記 (3) 歳計外現金 464. 歳計外現金として処理されており、かつN-1年度貸借対照表に資産又は負債として計上されている場合、あるいはN年度末に重要な資産又は負債として計上する場合には、歳計外現金としての収入額又は支出額を記載する。

○課題・論点

- ・資金の範囲をどうするか。

○論点整理の考え方

(1) 資金の範囲

- ・「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。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。

我が国の地方公共団体に則して定義すると下記のようなになる。

「資金」の範囲は、現金及び現金同等物とする。現金とは、手許現金及び要求払預金で

ある。現金同等物とは、各団体が「資金管理方針」等で歳計現金等の保管方法として定められた預金又は債券をいう。

・歳計外現金の取扱い

キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲には含めない。ただし、本表の欄外注記として、収入総額、支出総額、期末残高を記載することとする。

○基準の方向性

・「資金」概念

資金の概念は、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。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。我が国の地方公共団体に則して定義すると下記のようなになる。

「資金」の範囲は、現金及び現金同等物とする。

現金とは、手許現金及び要求払預金である。現金同等物とは、各団体が「資金管理方針」等で歳計現金等の保管方法として定められた預金又は債券をいう。

・歳計外現金の取扱い

キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲には含めない。ただし、本表の欄外注記として、収入総額、支出総額、期末残高を記載することとする。

○留意点

- ・特になし。

53. 支払利息の表示箇所

○「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
【基準モデル】 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。 239. 経常的収支区分及び資本的収支区分の合計額として、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）を表示する。 240. 財務的収支区分は、「財務的支出」及び「財務的収入」に分類して表示する。 241. 財務的支出は、「支払利息支出」及び「元本償還支出」に分類して表示する。 242. 支払利息支出は、地方債・借入金等にかかる支払利息の支出をいう。	【改訂モデル】 IV. 資金収支計算書の作成要領 1. 経常的収支の部 (1) 支出 ⑤ 支払利息 410. N 年度地方債利子償還額（決算統計 33 表 57 行(5)列の金額）及び N 年度一時借入金利子（決算統計 14 表 11 行(1)列の金額）の合計額とする。

○課題・論点

- ・支払利息について、行政コスト計算書との連動の観点から行政サービス活動に表示するか、基準モデルのように基礎的財政収支の算定の観点から財務活動に表示するか。

○論点整理の考え方

・支払利息の取扱い

受取利息、受取配当金、支払利息、支払配当は、原則的に、区分して表示しなければならない。我が国の会計基準では、①あるいは②の選択適用が認められている。

① 受取利息、受取配当金、支払利息：営業活動

支払配当：財務活動

② 受取利息、受取配当金：投資活動

支払利息、支払配当：財務活動

公的部門では、一般的に、支払利息、受取利息、受取配当金は、行政サービス活動に区分されている。理由としては、それらは財務業績の余剰あるいは欠損に含まれるためである。代替的に、それらは財務活動や投資活動に区分されることもある。理由としては、財務資源の獲得のコストであり、投資のリターンであるという認識のためである。

我が国の地方公共団体においては、受取利息、受取配当金、支払利息は行政サービス活動の中に含めるほうが適切であると考ええる。

・プライマリー・バランスについて

基礎的財政収支（プライマリー・バランス）とは、税収・税外収入と、国債費（国債の元本返済や利子の支払いにあてられる費用）を除く歳出との収支のことを表し、その時点で必要とされる政策的経費を、その時点の税収等でどれだけまかなえているかを示す指標である。

プライマリー・バランスは、それが均衡したとしても、支払利息の分だけ借入金残高は増加するという点に留意する必要がある。国の財政指標としては、債務残高の GDP 比がよく用いられるが、プライマリー・バランスがもつ意味は、その国の経済成長率が借入金の金利と等しい場合、収支均衡すれば、債務残高の GDP 比が一定になるということである。

他方、地方公共団体の場合、（基準財政需要や税収等の収入に対する）借入金水準が持続可能性の指標になるので、プライマリー・バランスよりも、支払利息を加えた行政サービス活動と投資活動の収支合計（フリー・キャッシュフローに近いもの）が有用であり、一般的には、この収支が黒字（赤字）であれば借入金の残高が減少（増加）することになる。この収支が黒字でも借入金が増えている場合があるが、それは積立金に組み入れたり現金残高を増やしたりする場合が想定される。その場合、不急不要な資金を借りていないかどうか、借入金の必要性を査定することができる。

○基準の方向性

- ・支払利息について、受取利息、受取配当金と同様に、行政コスト計算書との連動の観点から行政サービス活動に表示することとする。
- ・基礎的財政収支は注記とする。

○留意点

- ・「経済財政運営と改革の基本方針について」（平成 25 年 6 月 14 日閣議決定）及び「当面の財政健全化に向けた取組等について－中期財政計画－」（平成 25 年 8 月 8 日閣議了解）において、「国・地方を合わせた基礎的財政収支について、2015 年度までに 2010 年度に比べ赤字の対 GDP 比を半減、2020 年度までに黒字化」という目標を掲げて取組を進めていることを踏まえると、基礎的財政収支を財務書類において表すことが必要ではないか。