

「【注記・附属明細書等】その他の表示の取扱い」に係る検討

68. 既存の決算情報と資金収支計算書の比較

○「中間とりまとめ」における記述

- ・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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・官庁会計の決算情報は、会計の基礎（認識の対象）が現金主義会計に基づいている。他方、資金収支計算書は発生主義会計において作成されるものであり、資金収支を業務活動、投資活動、財務活動の3区分で示すものである。
- ・両者の共通点としては、会計の基礎（認識の対象）は現金であり共通しているが、差異としては、以下の点があるだろう。
 - ①会計の基礎（現金主義と発生主義との相違）：歳入歳出決算書は現金主義のため、発生主義における資金収支計算書のように業務活動、投資活動、財務活動の区別ができるかどうか。
 - ②認識時期の取扱い：出納整理期間を含むか、含まないか。
 - ③報告主体の取扱い：一般会計か、一般会計と特別会計の合算か、普通会計か。
- ・IPSASでは注記事項として開示を求めている。

○論点整理の考え方

- ・相違点の取扱いについて
 - ①会計の基礎（現金主義と発生主義との相違）：現状において、歳入歳出決算書で業務活動、投資活動、財務活動の区別は困難ではないか。したがって、歳入歳出決算書は合計ベースで表示してはどうか。
 - ②認識時期の取扱い（出納整理期間を含むか、含まないか）：資金収支計算書は、歳入歳出決算書との整合性を考慮して、出納整理期間を含めるものとしている。そのため、認識時期の相違は生じない。
 - ③作成単位の取扱い（一般会計か、一般会計と特別会計の合算か、普通会計か）：

財務書類の作成単位が一般会計であれば相違は生じないが、（一般会計と特別会計の）合算ベースや普通会計ベースで作成した場合には相違が生じるので、その場合はその旨を記載する。

○基準の方向性

- ・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を行う。
- ・両者の共通点としては、会計の基礎（認識の対象）は現金であり共通している。
- ・以下のような差異があるが、その旨を注記する。
 - ①会計の基礎（現金主義と発生主義との相違）：現状において、歳入歳出決算書で業務活動、投資活動、財務活動の区別は困難であろう。したがって、歳入歳出決算書は合計ベースで表示することとする。
 - ②認識時期の取扱い（出納整理期間を含むか、含まないか）：資金収支計算書においては、歳入歳出決算書との整合性を考慮して、出納整理期間を含めるものとしている。そのため、認識時期の相違は生じない。
 - ③作成単位の取扱い（一般会計か、一般会計と特別会計の合算か、普通会計か）：財務書類の作成単位が一般会計であれば相違は生じないが、合算ベースや普通会計ベースで作成した場合には相違が生じるので、その旨を記載する。

○留意点

- ・特になし。

・様式案

(参考例1：IPSAS) 予算実績比較表の実績とキャッシュ・フロー計算書の調整表

	事業活動	投資活動	財務活動	合計
予算・実績比較表の比較可能な基礎に基づく実績	X	X	X	X
会計の基礎の相違	X	X	X	X
認識時期の相違	X	X	X	X
報告主体の相違	X	X	X	X
キャッシュ・フロー計算書の実績	X	X	X	X

(出典：IPSAS)

(参考例2：地方団体系) 歳入歳出決算書と資金収支計算書の調整表

	業務活動		投資活動		財務活動		合計	
	収入	支出	収入	支出	収入	支出	収入	支出
歳入歳出決算書							X	X
会計の基礎(業務活動、投資活動、財務活動の区分)	X	X	X	X	X	X	X	X
認識時期の相違(出納整理期間)	X	X	X	X	X	X	X	X
作成単位の相違(一般会計、合算、普通会計)	X	X	X	X	X	X	X	X
資金収支計算書	X	X	X	X	X	X	X	X

(注) 相違点の説明

- ①会計の基礎：現状において、歳入歳出決算書で業務活動、投資活動、財務活動の区別は困難であるため、歳入歳出決算書は合計ベースで表示している。
- ②認識時期の取扱い(出納整理期間)：資金収支計算書は、歳入歳出決算書との整合性を考慮して、出納整理期間を含めるものとしている。そのため、認識時期の相違は生じない。
- ③作成単位の取扱い(一般会計、一般会計と特別会計の合算、普通会計)：
 - (i) 財務書類の作成単位が一般会計であるので、相違は生じていない。
 - (ii) 財務書類の作成単位が一般会計及び特別会計の合算ベース(あるいは普通会計)であるので、一般会計の歳入歳出決算書とは特別会計(〇〇会計)の純額分だけ相違が生じている。

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

○「中間とりまとめ」における記述

- ・加えて、現金主義会計の補完として整備する意義を明らかにするため、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との違いについて、いかなる要因で生じるものであるかを説明することも必要である。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ・「50.【資金収支計算書】作成方法（直接法又は間接法）」のとおり、資金収支計算書を直接法により作成する場合、業務活動の収支差額と、発生主義会計の費用と財源（収益）の純余剰（欠損）との関係を説明することによって、財務書類の利用者がその関連性をより良く理解することができるが、どのように作成するか。（なお、企業会計のように、資金収支計算書を間接法で作成した場合には、財務業績の純余剰（欠損）から始まり、調整項目を加減算して事業活動の収支が示される。その調整項目の内訳と同等の情報を開示することになる。）
- ・IFRSやIPSASでは注記事項としている。

○論点整理の考え方

- ・資金収支計算書の業務活動の収支をもとに、未収入金・未払金等の認識時期の調整、減価償却費・引当金繰入等の非現金取引項目の調整を行うことにより、発生主義会計の当期差額（純行政コストと財源の差額）が作成されることを示すことができるのではないか。
- ・上記を踏まえ、別紙「参考例」を参考とした調整表を注記として作成してはどうか。

○基準の方向性

- ・資金収支計算書の業務活動の収支をもとに、未収入金・未払金等の認識時期の調整、減価償却費・引当金繰入等の非現金取引項目の調整を行うことにより、発生主義会計の当期差額が作成されることを、注記により示すこととする。

○留意点

- ・実証を行い、実務負担を確認した上で最終的に判断する。

(参考例 1 : IPSAS)

「財務業績の純余剰（欠損）」と「事業活動の正味キャッシュ・フロー」との調整表

	20X2	20X1
財務業績（経常収支）からの純余剰（欠損）	x	x
非現金増減	x	x
減価償却	x	x
減耗償却	x	x
貸倒引当金の増加	x	x
支払金の増加	x	x
借入金の増加	x	x
従業員費用関連引当金の増加	x	x
有形固定資産の売却損益	(x)	(x)
投資の売却損益	(x)	(x)
その他流動資産の増加	(x)	(x)
再評価による投資の増加	(x)	(x)
受取債権の増加	(x)	(x)
異常項目（経常活動の定義内に入る項目）	(x)	(x)
キャッシュ・フロー計算書の事業活動からの正味現金収支	x	x

(出典：IFAC.PSC)

(参考例2：東京都で作成しているもの)

行政コスト計算書の当期収支差額と、キャッシュ・フロー計算書の行政サービス活動収支差額との差額の内訳

	円
行政コスト計算書の当期収支差額	170,579,895,312
①有形固定資産の増減	152,080,836,172
減価償却費	158,191,101,736
固定資産売却損(益)	△ 12,908,961,172
固定資産除却損	6,798,695,608
②事業活動に係る流動資産・負債の変動	13,113,851,610
収入未済額の減少(増加)	12,878,637,192
還付未済額の増加(減少)	213,932,413
その他流動資産の減少(増加)	21,282,005
③その他非現金取引項目	64,046,492,943
不納欠損引当金繰入額	12,168,431,073
不納欠損額	720,767,369
貸倒引当金繰入額	0
貸倒損失	79,711,150
退職給与引当金繰入額	128,960,359,508
退職手当相当額	△ 145,043,036,191
その他非現金の収入・費用項目	67,160,260,034
④その他の取引項目	△ 18,296,140,692
その他特別収入	△ 59,051,832,234
その他特別費用	40,755,691,542
キャッシュ・フロー計算書の 行政サービス活動収支差額	381,524,935,345