

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

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

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は伴わないものの、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(IAS/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)が組み合わせられる。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)や余剰金の積立(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)や余剰金の積立(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出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出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。
もっとも、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」(5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いことから、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(調達源泉別)区分表示となっている。現役世代のみならず、将来世代とともに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. 9、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。

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を含む「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、非交換性取引に該当する「税收」(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)や余剰金の積立(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。

1 純資産変動計算書の見方

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

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ない。
 - 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、《A12-1 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、《A12-2 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A12-1,2のうち、純資産変動にかかるもの(網掛部)について、《A12-3 財源仕訳表(現金取引にかかるもの)》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。

付表2-1 歳入展開表

(別表A6-1, 3に対応、財源仕訳除く) ○は1予算科目⇒1仕訳 ◎は1予算科目⇒複数勘定科目に分解 網掛部は、財源仕訳を要するもの
※は売却損益、元利混在等、整理仕訳を要するもの ×は本表には含めないもの(繰越金)

BS(金融資産)の「貸付金(短期)、その他の債権(短期)、有価証券(短期)」は正規勘定科目としては存在しないが、CFとの対応上、仮に設けた。

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44
NWM/PL/BS勘定科目(貸方)	NWM	PL			BS(金融資産)										(事業用資産)										(インフラ)(負債)																				
	①税収	②社会保険料	他会計からの移転収入	国庫支出金	都道府県等支出金	市町村等支出金	その他の移転収入	自己収入	受取利息等	その他の業務関連収益	貸付金(短期)	その他の債権(短期)	有価証券(短期)	貸付金	その他の債権	出資金	減価基金	その他の基金・積立金	土地	立木竹	建物	機械器具	船舶	航空機	その他の有形固定資産	地上権	著作権・特許権	ソフトウェア	その他の無形固定資産	棚卸資産	公共用財産用地	公共用財産施設	その他の公共用財産	公債(短期)	短期借入金	公債	借入金								
NWM/PL/BS合計																																													
CF勘定科目(借方)		①租税収入	②社会保険料	他会計からの移転収入	国庫支出金	都道府県等支出金	市町村等支出金	業務収入	業務関連収益収入	③その他の資本処分収入	②長期金融資産償還収入	③その他の資本処分収入	①固定資産売却収入											公債(短期)発行収入	短期借入金収入	公債発行収入	借入金収入																		
CF合計																																													
【歳入予算決算額】		合計																																											
1.都道府県税、市町村税	○																																												
2.地方消費税精算金	○																																												
3.地方譲与税	○																																												
4.税交付金																																													
利子割交付金	○																																												
配当割交付金	○																																												
株式等譲渡所得割交付金	○																																												
地方消費税交付金	○																																												
自動車取得税交付金	○																																												
ゴルフ場利用税交付金	○																																												
軽油引取税交付金	○																																												
国有提供施設等所在地交付金	○																																												
5.地方特例交付金					○																																								
6.地方交付税					○																																								
7.交通安全対策特別交付金					○																																								
8.分担金及び負担金							○																																						
9.使用料及び手数料								○																																					
10.国庫支出金					○																																								
10.都道府県等支出金						○																																							

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	
市町村等支出金						○																																							
11.財産収入																																													
財産貸付収入							○																																						
利子及び配当金								○																																					
財産売払収入																																													
不動産売払収入※											※													○		○																			
物品売払収入※										※														○		○																			
有価証券売却収入※										※														○		○																			
その他財産売払収入※										※			○			○																													
生産物売払収入※										○																																			
12.寄 付 金						○																																							
13.繰入金																																													
他会計からの繰入金				○																																									
財産区からの繰入金			○																																										
出資取崩による繰入金																																													
基金取崩による繰入金																																													
14.繰越金×	×																																												
15.諸収入																																													
延滞金加算金及び過料											○																																		
都道府県市町村預金利子										○																																			
貸付金元利収入※									※			○			○																														
受託事業収入								○																																					
収益事業収入								○																																					
利子割精算金収入	○																																												
借入金※																																													
合併引継金							○																																						
雑 入																																													
違約金延滞利息											○																						</												

付表2-2 歳出展開表

(別表A6-2、4に対応、財源仕訳除く) ○は1予算科目⇒1仕訳 ◎は1予算科目⇒複数勘定科目に分解
※は引当金充当、リース料等、整理仕訳を要するもの

BS(金融資産)の「貸付金(短期)、その他の債権(短期)、有価証券(短期)」は正規勘定科目としては存在しないが、CFとの対応上、仮に設けた。

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53

[illegible]

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53
賄材料費					○																																																
飼料費					○																																																
医薬材料費					○																																																
12.役務費																																																					
通信運搬費						○																																															
保管料						○																																															
広告費										○																																											
手数料										○																																											
筆耕翻訳料										○																																											
火災保険料										○																																											
自動車損害保険料										○																																											
13.委託料									○																																												
14.使用料及び賃借料										○																																											
リース料※(別途整理仕訳)							×																																														
15.工事請負費						○	○																																														
16.原材料費					○																																																
17.公有財産購入費					○																																																
18.備品購入費					○																																																
19.負担金、補助及び交付金																○																																					
20.扶助費																	○																																				
21.貸付金																		○																																			
22.補償、補填及び補償金																			○																																		
23.償還金、利子及び割引料																																																					
短期借入金償還金(元本)																																																					
長期借入金償還金(元本)																																																					
短期公債償還金(元本)																																																					
長期公債償還金(元本)																																																					
その他流動負債償還																																																					
公債利子及び割引料											○																																										
借入金利子											○																																										
過年度分過誤納還付												○																																									
24.投資及び出資金																				○																																	
25.積立金																																																					
26.寄附金																																																					
27.公課費																																																					
28.繰出金																																																					
他会計への繰出金																																																					
財産区への繰出金																																																					
基金への繰出金																																																					
出資																																																					

付表2-3 財源仕訳表(現金取引にかかもの)

NWM科目	② の財源措置	③ 長期金融資産 形成への財源措置	④ その他の財源 達	① 固定資産の減少	② 固定資産の増加	① 長期金融資産の減少	② 長期金融資産の増加
	事業用資産形成への財源措置	インフラ資産形成への財源措置	長期金融資産売却収入(元本分)	減価償却費・直接資本減耗相当額	固定資産形成	無償所管替等	
歳入							
固定資産売却収入(元本)			貸	借			
長期金融資産売却収入(元本)			貸			借	
基金取崩による繰入金			貸			借	
出資取崩による繰入金			貸			借	
長期貸付金償還収入(元本)			貸			借	
歳出							
固定資産の取得							
事業用資産	借				貸		
インフラ資産	借				貸		
長期金融資産の形成		借					貸

注 1) 非資金取引による純資産変動については、本表に含まないの、別途仕訳表を作成する。

注 2) 網掛部分については、更に、別表A5-5①に示す作表を行う。

注 3) その他の部分については、別表A5-5②に示す作表を行う(上記A11-1, 2において勘定科目別に分解済)。