

総務省方式改訂モデル「純資産変動計算書」の作成手引き

純資産変動計算書は、その名のとおり貸借対照表の「純資産の部」の会計年度中の動きを表す計算書である。

表の構成は、上段の列に公共資産等整備国県補助金等の「純資産の部」の項目が計上され、左行には、その変動要因が掲記されている。以下変動要因である左行に沿って説明する。

1 期首純資産残高

本行には、前年度の純資産の部の残高を計上する。

前年度に合併があった場合は、全ての合併団体等における残高を合算した金額を計上する。

2 純経常行政コスト

本行は、行政コスト計算書の最下段に計上される純経常行政コストが転記される。

純経常行政コストは、資産形成につながらない費用であり、経常的に支出される費用から経常的に発生する収益を差し引いたものであることから、通常は「その他一般財源等」の欄にマイナス計上される。

3 一般財源

本項目は、地方税、地方交付税等の自治体の一般財源として歳入されるものの内、行政コスト計算書上の収入を除いたものが計上される。歳入としたが、実質は調定額が計上される。

決算統計で経常一般財源とされるこれらの財源をなぜ純資産変動計算書に計上するのかということであるが、解説書等によると行政コスト計算書では受益者負担の考え方に基づく収入を計上することを明確にするためといったものがある。また、収益説、持分説といった考え方の違いもあるようであるが、内容は省略したい。

このような受益者負担に基づく収入以外の一般財源が本項目に計上される。

当然「その他一般財源等」のプラス項目として計上される。

4 補助金等受入

本項目はその名の通り、国や県からの補助金収入額を計上する欄である。

当該収入は、「公共資産等整備国県補助金」と「その他一般財源等」欄に計上するのであるが、国県補助金全体の額 - 公共資産等整備国県補助金に計上した額がその他一般財源等に計上される、つまり、公共資産等整備国県補助金に計上される額を特定することが、本項目の主な作業となる。

公共資産等整備国県補助金に計上される額は、貸借対照表の所でも説明したが、普通建設事業費や投資等に充当した国県補助金となる。

技術的なものとして、普通建設事業費に充当された補助金は、決算統計 2 1 , 2 2 表では自団体整備以外の補助金の財源について、明確に分別できないといった問題点があるが、これは貸借対照表の所でも説明したとおり、事業費の歳出規模によって按分すると言った便宜的な手法が認められている。

5 臨時損益

行政コスト計算書は、経常的な収支が計上される。それ以外の臨時的な年間の「損益」が本項目に計上する値である。資産形成に資さない収支であることから、「その他一般財源等」にのみ計上される。

具体的なものとしては、災害復旧事業費、公共資産除売却損益、投資損失、債務保証損失、勸奨退職による多額の割増退職金等がある。

本欄は「損益」を計上するので、公共資産の除売却の場合、簿価よりも上回った額又は、下回った額を本欄に計上することに留意する必要がある。簿価の額は科目振替において計上する。

ここで注意をしたいのは、投資損失はその他一般財源のマイナス要素とされているが、投資等は公共資産等一般財源等を財源とする科目であり、このままだと不突合となる。このため、科目振替でその他一般財源等から公共資産等充当一般財源等への振替が行われる。

6 科目振替

純資産の部は、資産に充当されている財源、資産を再評価したことに基づく差額、それ以外の一般財源に区分される。例えば建物 1 0 0 万円を一般財源で購入した場合、「その他一般財源等」は減少する一方、資産形成に充当した財源とし「公共資産等整備一般財源」に変化する。このように用途が決められていない自由なもののお金が、公共資産等の財源として拘束されたお金へと変化したことを表すのが、(またはその逆もある)科目振替の内容である。建物を購入するという行為は、資産の部に着目すれば、現金が建物という資産に変化するということであり、通常純資産の部には影響しない。しかし、公会計制度では、純資産の部を上記のような性質別に区分したことによって、このような手続きが必要となった。

なお、科目を変更するだけなので、トータルでは(つまり行内の計は)0となる。

(1) 公共資産整備への財源投入

この項目における作業内容は、普通建設事業費に充当した一般財源を公共資産等整備一般財源欄に計上し、同額をその他一般財源等額から差し引くこととなる。

(普通建設事業費 - 国県補助金額 - 地方債 = 公共資産等整備一般財源)

(2) 公共資産処分による財源増

公共資産を除売却した場合、当該除売却資産は0（又は残存価格）となるとともに、その資産の財源として純資産の部に計上されていた公共資産等整備国県補助金、一般財源、資産評価差額の計は全てその他一般財源等に振り替えられる。（残存価格がある場合は公共資産等充当一般財源等が一部残る。）その他一般財源等に新たに計上される額は、当該資産の簿価と同額である。（残存価格がある場合は、簿価 - 残存価格）

売却した場合は、売却した資金のうち簿価の分が本科目に、簿価との差額が臨時損益のその他一般財源等に振り分けられる。除却した場合は、売却額を除却額に置き換えれば同様に考えられる。

(3) 貸付金・出資金等への財源投入

本項目は、財務書類作成年度の積立金、投資及び出資金、貸付金、定額運用基金への繰出金、他会計に対する負担金や補助金として決算統計上処理しているが、他会計に対する出資金・貸付金といったものの財源の内、国県補助金、地方債以外の一般財源をこれらの費用に充当している場合に、「その他一般財源等」から「公共資産等整備一般財源」に振り替える。

(4) 貸付金・出資金等の回収等による財源増

貸付金の返還があった場合、出資金が戻ってきた場合、基金の取り崩しがあった場合は、これまでこれらの財源を構成する「公共資産等整備国県補助金等及び一般財源等」から拘束されていない自由なお金とその性質が変化したことから、これらの項目から「その他一般財源等」に振り替える。

ここで注意を要する事項であるが、長期延滞債権の増は貸付金・出資金等の財源投入に、減少は回収等になるということである。

また、投資等に区分される回収不能見込額の増減は行政コスト計算書に計上され、その他一般財源等の減少要因となるが、これは公共資産等充当一般財源等の減少要因でもあることから、投資等の回収（又は財源投入）と同じ取扱いが必要であると考えられる。

(5) 減価償却による財源増

本項目は、有形固定資産を減価償却すると、その減価償却分の財源も減少するのであるが、その財源の減少分を「公共資産等整備国県補助金等及び一般財源等」から「その他一般財源等」に振り替える作業になる。

一見すると、有形固定資産の減価償却分と純資産の部の減価償却によってバランスが取れているのだから、科目を振り替える必要はないとも考えられるが、減価償却費

は行政コスト計算書の最下段の純経常行政コストに含まれており、既にその他一般財源等から控除されている。このため、上述のような作業が必要となる。

(6) 地方債償還に伴う財源振替

本項目のイメージは、ある資産の財源としてあった地方債を償還すると、当然当該償還額分地方債額は減少するとともに歳計現金も減少しバランスが取られている。しかし、償却資産に充当した地方債は資産の償却に合わせて償却を行う必要がある。そのため、公共資産に充当している地方債を償還した場合は、地方債残高の減少分、公共資産等整備一般財源を増加させる。これによって、地方債分の償却を公共資産等充当一般財源等が担うこととなる。公共資産等充当一般財源が増加するため、同額のその他一般財源等を減少させることとなる。

ここで、技術的な課題がある。それは財務書類作成年度の地方債償還額の内訳が不明であること、つまり、償還額のうち自団体の有形固定資産の財源となった額と他団体等への補助金の財源となった額の内訳が分からないということである。

このため、ここでも地方債償還額を、自団体公共資産整備分と他団体公共施設整備への補助分の地方債残高の比率等で按分して計算する必要がある。これによって自団体整備分の地方債償還額が判明することとなる。

なお、公共資産に充当していない地方債償還はどこに反映されているかという疑問もあろうかと思うが、これは地方債の償還は、資産、負債同額が減少するものであることから、純資産には影響しない。

7 資産評価替えによる変動額

資産評価差額が生じる事由としては、以下のものがある。

- ・新たに売却可能資産を計上した場合
- ・市場価格のある有価証券を時価評価又は連結対象外団体への出資額を減額処理した場合
- ・無償で資産を受贈した場合

この中で上2つによって生じた資産評価差額を本項目で計上する。

8 無償受贈資産受入

上記7の資産評価差額を計上する項目の内、無償で資産を受贈した場合に計上される資産評価差額を計上する。

9 その他

1～8に該当しないが、純資産の変動があった場合は本欄に計上する。

具体例としては、公共資産等整備に係る債務負担行為の履行がある。物件の引き渡し

を受けたもので、債務負担行為を設定し、その償還が始まった場合、償還した分だけ長期未払金又は未払金が減少し、純資産の部では「その他一般財源等」から「公共資産等整備一般財源等」に振り替えられる。考え方は地方債の償還と同様である。(この際注意を要するのは、資産の減価償却速度に合わせる形で財源を処理する必要がある。)