

貸借対照表純資産の部及び純資産変動計算書の期末残高確認法

1 総論

財務書類4表については、各表が密接に関連しており、その関連する数値間で整合性が取られていることによって各表の数値の正確性、信頼性を確保している。中でも貸借対照表の純資産の部と、純資産変動計算書の期末残高は一致すべき数値であるが、それぞれ異なる計算過程を経て算出されることから、一致しないことが多々あるようである。そこで、ここでは純資産の部に焦点を当てて検討してみたい。

純資産というのは、貸借対照表の貸方項目の一部であるが、貸借対照表の貸方は借方つまり資産の部の財源を表している。つまり、負債の部は地方債に代表されるように他からの借入を、純資産の部は自己で調達した財源である。では、財源とは何かを考えると、詰まるところ収入であり、純資産の増と収入は対応している。一方、減少要因は支出ということになる。故に純資産の増減は、収入 - 支出ということになる。

純資産のもう1つの視点として、貸借対照表上で、資産 - 負債で表されると言うことである。つまり、資産が増加すれば、その財源も増加するので負債か純資産が増える。つまり、資産が増加したときには常にその財源を考えることによって、その増減を把握することができる。

純資産が貸借対照表上における算定と純資産変動計算書における算定の2つの方法があることは、上述の2つの見方があることを示している。しかし、同じ純資産を扱うわけであるから、そこには関連性がある。この関連性を以下明らかにしていきたい。

以下、貸借対照表と純資産変動計算書の関連性（純資産変動計算書の冒頭には行政コスト計算書の計算結果が反映されるので、行政コストも含めた関連性）を、決算統計の数値も勘案して検討したい。

2 行政コスト計算書及び純資産変動計算書の収入と貸借対照表

ここでは、行政コスト計算書及び純資産変動計算書の結果が貸借対照表の貸方の部に表れると考え、それに対応する計数の変動が貸借対照表の借方にどのように表れるかという点について検討する。（貸借対照表の貸方の増減は必ず借方の増減と結びつく。）

はじめに、収入が貸借対照表の貸方の増加項目となることについて、使用料を例にとって説明したい。使用料は行政コスト計算書の収入科目であり、最終的には純資産変動計算書の冒頭に集約される。N年度の使用料収入というのは、N年度決算額 + N年度未収金（長期延滞債権）現在高 - N-1年度未収金（長期延滞債権）現在高 + 不納欠損額とされている。（簡易に表すとN年度調定額）

これに対応する資産の部の増は、長期延滞債権（未収金）と歳計現金の増減である。分かりやすく説明すると、使用料の歳計現金の増減はN年度決算額、長期延滞債権（未収金）増減額は、N年度残高 - N-1年度残高であるが、差額の不納欠損額については、

行政コスト計算書の回収不能見込計上額によってコストとして認識され相殺される。

他の収入項目も同様に考えられることから省略する。

次に、行政コスト計算書にも純資産変動計算書にも収入として計上されないが、決算統計では収入とされている項目について検討したい。なぜならば、決算統計の収支は貸借対照表の歳計現金として計上されているからである。このような勘定科目として、「繰越金」「地方債」「基金の取り崩し額」がある。まず地方債についてであるが、負債の部においてその増減が認識される。次に繰越金については、前年度の期末残高に含まれている。また基金の取り崩し額については、基金を取り崩したことにより、基金が減少する一方、歳計現金が増加することにより相殺されることから、貸方には影響が及ばない。

以上が市町村の収入が各表に与える影響の説明である。

3 行政コスト計算書及び純資産変動計算書の支出と貸借対照表

続いて支出の影響について検討する。

まず、決算統計書に計上されかつ行政コスト計算書にも計上される支出についてであるが、これは資産形成に資さない支出であり、貸借対照表上の借方では歳計現金に集約されることとなる。

続いて、行政コスト計算書に計上されるが、決算統計上は支出科目とされていない科目について検討したい。

このような勘定科目として「退職手当引当金繰入等」、「賞与引当金繰入額」、「減価償却費」、「債務保証又は損失補償に係るものの履行があった場合の履行額」、「その他行政コスト」がある。

「退職手当引当金繰入等」及び「賞与引当金繰入額」についてであるが、行政コスト計算書の人件費の部の構成を考えると、N 年度決算額 - 退職金 - 賞与引当金計上額であり、退職手当引当金繰入等は、N 年度末退職手当引当金 - N-1 年度末退職手当引当金 + 退職手当（又は、N 年度末退職手当引当金 - N 年度末退職手当組合積立金 - (N-1 年度末退職手当引当金 - N-1 年度末退職手当組合積立金) + N 年度退職手当組合負担金）、賞与引当金計上額は、N 年度末賞与引当金である。

これらを総計すると、N 年度人件費決算額 + (N 年度末退職手当引当金 - N-1 年度末退職手当引当金) + (-N 年度末退職手当組合積立金 + N-1 年度末退職手当組合積立金) + (N 年度末賞与引当金計上額 - N-1 年度末賞与引当金計上額) となり、これらは、貸借対照表の資産の部では、退職手当組合積立金及び歳計現金の増減に、負債の部では退職手当引当金、賞与引当金の増減にそれぞれ対応している。退職手当引当金及び賞与引当金はコストとして純資産のマイナス要素となるが、負債の部の増加要素となり相殺されるという仕組みである。

続いて、「債務保証又は損失補償に係るものの履行があった場合の履行額」は補助費として支出されるため、資産の部では歳計現金に集約され、貸方では長期未払金又は未払

金の減少として表される。

「その他行政コスト」については、長期未払金又は未払金の新規設定額になる。つまり、 N 年度末（長期未払金 + 未払金） - $N-1$ 年度末（長期未払金 + 未払金） + N 年度債務履行額であり、 N 年度末（長期未払金 + 未払金） - $N-1$ 年度末（長期未払金 + 未払金）は、負債の部の増減に対応しており、 N 年度債務履行額は、歳計現金に反映されている。

「減価償却費」については、純資産のマイナス要素であり公共資産のマイナス要素でもある。

続いて、行政コスト計算書には計上されないが、決算統計上は支出科目とされている科目について検討したい。このような勘定科目として、「普通建設事業費」「災害復旧事業費」「公債費」「積立金」「投資及び出資金」「貸付金」「繰上充用金」がある。

「災害復旧事業費」については、純資産変動計算書の臨時損益に計上されており、貸方のマイナス項目に、一方資産の部では歳計現金に影響している。

「公債費」については、負債の部の地方債の減として、資産の部では歳計現金に影響している。

「繰上充用金」は、負債の部の短期借入金として計上され、歳計現金にも影響する。

「積立金」「投資及び出資金」「貸付金」は、貸借対照表の借方の部で完結されている。

つまり、貸付金として支出すると貸付金が増加し、歳計現金が同額減少するといった具合であり、増減しない。

最後に「普通建設事業費」であるが、これは、公共資産の増と歳計現金の減少要素として相殺され、貸方には影響を及ぼさない。

4 その他

ここでは、その他の純資産の増減について検討したい。

最初に公共資産の除売却についてであるが、除却で損益が発生した場合、純資産変動計算書の臨時損益として計上される。つまり簿価を下回れば純資産の減要因となる。また、売却の場合には簿価の分は純資産に影響しないが簿価を超過又は下回る額は、+ - の影響を与える。

無償受贈資産のような対価なく資産を受贈した場合には、純資産変動計算書の資産評価差額に計上され、純資産の増加要因となる。

次に時価のある有価証券を売却した場合についてであるが、前年度末の簿価を超過又は下回る場合は、純資産変動計算書の臨時損益となると共に純資産の増減要因となる。

臨時損益について注意すべき点がある。それは、投資損失引当金を計上する場合には、臨時損益として、一旦その他一般財源等を減少させた後、科目振替で公共資産等整備一般財源との間で振替処理が必要であるということである。

5 科目振替

ここまでは、純資産の部全体の増減について検討してきた。純資産の部は、4項目に区分されており、これまで検討してきた増減額をこの4項目に振り分けなければならない。それが科目振替の内容である。科目振替については、純資産変動計算書において行われる作業であるが、ここでそれぞれの増減要因を検討してみたい。

(1) 公共資産等整備国県補助金等

この部門の増加要因としては、N年度に収入した国県補助金の内、公共資産や投資等に充当したものの財源がある。

一方減少要因としては、公共資産の減価償却に併せた償却、公共資産の除売却、投資等の回収がある。

(2) 公共資産等充当地方債

この部門の増加要因としては、N年度公共資産増加額から国県補助金及び公共資産充当地方債発行額（債務負担行為設定額）を差し引いた額となる。同じく投資等の増加額の内、国県補助金や地方債等を除いた額となる。また、公共資産等充当地方債（債務負担行為）償還額も増加要因である。最後の公共資産等充当地方債（債務負担行為）償還額が増加要因となることについては、公共資産の減価償却に当たり、その財源も償却を行う必要があるが、地方債の増減は発行又は償還に基づき償却とは無関係であるため、地方債の償却分を公共資産等充当地方債等で行うこととなる。そのためこのような操作が必要となっている。

一方減少要因としては、減価償却費の内、国県補助金償却額を除いた額、公共資産の除売却額の内、国県補助金分を除いた額、投資等の回収額の内、国県補助金を除いた額が上げられる。

ここで、注意を要すべき点として、長期延滞債権の回収又は投資等に計上されている回収不能見込額に増減があった場合には、科目振替が必要であることを上げておく。

これらは、先程も述べたが行政コストの収支に計上されているが、公共資産等充当地方債等の減少要因でもあるからである。

なお、長期延滞債権や回収不能見込額の財源についてであるが、補助金と一般財源とを区分できるのであれば、区分することが望ましい。

(3) その他一般財源等

まず、増加要因としては、決算統計の収入に対応する項目の内、繰越金、地方債、基金取り崩し額を除いた額、また公共資産処分量（臨時損益＋簿価）、投資等の回収金、貸付金の収入金がある。

次に減少要因としては、決算統計の支出に対応する項目の内、「公債費」「繰上充用金」「普通建設事業費、投資等」を除いた額、普通建設事業費＋投資等－公共資産充当地方債発行額、公共資産充当地方債（債務負担行為）償還額、支払利息、回収不能見込計上額（投資等に係る以外のもの）、その他行政コストがある。

6 ここからは、純資産変動要因チェック表の使用方法を説明していく。

- (1) 「H19 年度公共資産簿価とその財源」欄については、「計上額欄」に貸借対照表の公共資産合計欄の簿価を転記。財源欄は、ワークシート等の「国・県支出金算出表」の数値を転記。ただし、地方債に係る分については公共資産充当地方債残高中の自団体系整備地方債残高を計算して計上すること。また、長期未払金・未払金の物件の購入等に数値を計上している場合は、債務負担行為により資産を整備したこととなるので、当該債務負担行為に係る物件が資産として計上されていることに注意。
- (2) 「H20 年度減価償却費用とその財源内訳」欄については、「計上額欄」には行政コスト計算書の減価償却費用を転記。財源欄は、ワークシート等の「国・県支出金償却計算表」の数値を転記。なお、地方債は償却しないので記入しない。
- (3) 「H20 年度に決算統計に基づき新規に計上した有形固定資産とその財源（債務負担行為に伴って過去に資産計上した分の普通建設事業費分含む。）」欄については、「計上額欄」には LG-WAN データのその団体で行うものの値を転記。財源欄は、LG-WAN データの用地取得費と償却対象資産の財源の数値を転記。なお、財源欄で注意を要するのは、債務負担行為によって公共資産を整備した場合には、当該資産を計上するとともに、財源の地方債等負債の部に当該債務負担行為設定額を計上する。
- (4) 「H19 年度以前に債務負担行為に伴って資産計上した有形固定資産の H20 年度普通建設事業費計上額及びその財源」欄は、債務負担行為を設定して過去に資産整備した場合に、H20 年度に債務を履行すると決算統計の普通建設事業費に計上され、自動的に公共資産に計上されてしまう。これを避けるために、本欄でマイナス計上する。
- (5) 「H20 年度に除売却した公共資産の H19 年度簿価とその財源（除却後残存価格がある場合は、除却後簿価とその財源を計上）」欄について、財源に地方債がある場合は、地方債は減額できないので、その分を公共資産等充当地方債等一般財源等によって減額する。
- (6) 「H20 年度公共資産整備に充当した地方債償還額」欄には純資産変動計算書の地方債償還に伴う財源振替額を「計上額」及び「地方債等負債の部」に転記。また自動計算で当該償還額を公共資産等充当地方債等一般財源等に + 計上及びその他一般財源等に - 計上。
- (7) 「H19 年度投資及び出資金簿価とその財源」欄については、「計上額欄」には貸借対照表の投資及び出資金の簿価を転記。財源欄は、特定財源があれば該当する欄に計上し、特定財源がない場合は公共資産等一般財源欄に計上。

- (8) 「市場価格のある有価証券簿価及び財源」欄については、「計上額欄」には前年度簿価を評価差額がある場合は「資産評価差額欄」に計上する。
- (9) 「上記有価証券に係る H20 簿価及び財源」欄については、「計上額欄」には H19 年度に計上した市場価格のある有価証券の当年度簿価を、財源欄には財源毎に該当する数値を計上する。
- (10) 「H20 年度新規投資及び出資金とその財源」欄については、純資産変動計算書の出資金等への財源投入欄に計上した額を転記する。
- (11) 「H20 年度投資及び出資金回収額とその財源」欄については、純資産変動計算書の出資金等の回収等による財源増欄に計上した額を転記する。また回収前の財源を計上する。財源に地方債がある場合は、地方債は減少しないため、地方債分を公共資産等充当一般財源等によって代替する。
- (12) 「H19 年度基金等簿価及び財源」欄については、公共資産等の整備に充当されないことが明らかな特定目的基金及び退職手当組合積立金は除いたものを計上する。
- (13) 「H20 年度基金等新規積立額又は繰出額と財源」「H20 年度基金等取崩額及び財源」欄については、資金収支計算書の基金積立額及び取り崩し額から転記するが、決算統計で調整額がある場合は、当該額を調整する必要がある。また、特定目的基金及び退職手当組合積立金に係る積立額、繰出額、取り崩し額は除く。
- (14) 「H19 年度基金等に含まれる土地、時価のある有価証券の簿価及び財源」「H20 年度基金等に含まれる土地、時価のある有価証券の簿価及び財源」欄については、当該資産の評価額を計上する。
- (15) 「H19 年度長期延滞債権計上額及び簿価」は、H19 年度の簿価を計上額欄に計上する。財源については、長期延滞債権は 1 件ごとに評価していくのが基本であるから、元となる科目の財源を参考とする。
- (16) 「H19 年度回収不能見込額計上額及び簿価」は、H19 年度の簿価を計上額欄に計上する。財源については、回収不能見込額は元となる貸付金等ごとに評価していくので、元となる科目の財源を参考とする。財源に地方債がある場合、回収によっては地方債は減少しないため、当該額については公共資産等充当一般財源等を減額する。

(16) 以下流動資産の部，負債の部は基本的には簿価を計上額欄に記入していく。