

地方公共団体における財務書類の
作成基準に関する作業部会報告書

参 考 資 料

目 次

(参考資料1) 本作業部会におけるこれまでの議論	1
(参考資料2) 本作業部会における検討項目(総表及び個別表)	44
(参考資料3) 地方公会計整備の意義	249
(参考資料4) 公会計モデル対比表	250
(参考資料5) 地方公共団体における財務書類の作成状況	251
(参考資料6) 地方公共団体における固定資産台帳の整備状況	
複式簿記の導入状況	253
(参考資料7) 地方公共団体における財務書類の活用状況	255
(参考資料8) 地方公共団体の公会計改革の位置付け	256
(参考資料9) 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」	
中間とりまとめ(概要及び本体)	259

本作業部会における議論

第1回（9月17日）の議論

○「検討項目(案)」に係る意見等

- ・新地方公会計モデルの考え方が示された後、企業会計においても金融商品に関する会計基準や資産除去債務に関する会計基準等の新会計基準が示されているが、検討に当たっては、これらも考慮しながら議論していくのか。
- ・企業会計の会計基準は頻繁に変更されるが、どのタイミングで、何を取り入れて、何を取り入れないのかという方針を決めた方がよいのではないか。
- ・連結の取扱いについて、本格的に議論する時間がないというのは理解しているが、現行の新地方公会計モデルにおける連結実務の取扱いについては、平成20年度から平成21年度にかけて開催された「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」から「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引」が示されて以降、議論がなされていない状況である。詳細な議論をしないまでも、問題となっている項目を挙げるといったことぐらいは出した方がよいのではないか。
- ・検討項目については、議論の過程で気づく部分が少なからずあると思うので、その都度、各委員から気づいたところを出してもらいながら進めてもよいのではないか。
- ・連結の取扱いについては、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（以下「研究会」という。）でもあまり議論されていないが、現場の悩み等を問題提起として研究会に伝えた上で、研究会で再度議論するといったことはしてもよいのではないか。
- ・研究会の「中間とりまとめ」を基に基準をつくっていくというのが最初にやるべきことと考えているが、会計基準については、それが地方公共団体にとって本当にどういう意味があるのかということを検討する必要があるのではないか。また、連結の取扱いについては、本作業部会で結論を出すというよりも、論点を出していくというのがよいのではないか。

○ 議論の進め方及びスケジュール（案）」に係る意見等

- ・大きな論点としては、固定資産の評価基準と財務書類の体系になると考えられるが、「中間とりまとめ」で示されている点を確認した上で、さらに論点を出していくといった方法がよいのではないか。
- ・有形固定資産の評価基準については、研究会でも論点は出されたが、本格的な議論はなされていないと理解している。本作業部会で議論して結果を研究会に示す、ある程度の論点を出した段階で研究会に示して研究会で議論する、といったことが考えられるが、本作業部会でどこまで議論するのかという線引きの問題があるのではないか。
- ・項目出しをした上で、その方向性の議論をして、方向性が決まれば文書で整理するといった手順がよいのではないか。
- ・イメージとしては、たたき台は、ある程度基準になるような形で記載し、本作業部会である程度同意が得られれば、1つの案として研究会に出して議論してもらおうといった形がよいのではないか。
- ・「中間とりまとめ」において、再整理する必要がある、実務を踏まえて検討を進めるべき等と記載されているが、そのような項目は本作業部会でたたき台をつくって研究会に示すということではないか。
- ・委員で議論が分かれるところはあると思うが、一定の方向性を出した上で、仮に少数意見があった場合には、それも付した上で出していくという形でもよいのではないか。
- ・認識としては、標準的な地方公共団体をイメージして、実施可能性を踏まえて検討していくということでもよいのか。「中間とりまとめ」においては、地方公共団体の事務負担等も考慮するとあり、規模に応じてのあるべき論と簡便的なものというのを両論併記とするのか、あるべきものがある中ではじめから簡便的なものにするのか、様々な考え方があると思うが、それぞれ考え方を出しながら議論するというだけでもよいのではないか。
- ・最初に、基本的に基準となるべき考え方を検討していくということではないか。
- ・標準的な考え方を示す上で、例外を示したらきりがないと感じている。わかりやすく、一定の規模であれば実務ができるというのが標準であり、例外については今回の対象ではなくともよいのではないか。

- 実際の地方公共団体の実施可能性を確認するという意味で、パブリックコメントを求めていくという考え方もあるのではないか。
- もう一つの「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」があるが、本作業部会と関連する検討項目は両作業部会に出席している委員で分担した方がよいのではないか。
- 地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大について、「地方公営企業法の適用に関する研究会」で議論されているが、地方公営企業会計の基準は、法令に基づく中で地方公共団体の実務にも配慮した形になっていると考えられるので、議論がまとまらないという時には同基準を参考にするのもよいのではないか。

第2回（10月3日）の議論

○検討項目「総論」に係る意見等（「9. 財務書類の体系」及び「10. 勘定科目」を除く）

- ・「2. 財務書類の報告主体」の一部事務組合や広域連合の取扱いについて、現行では連結対象としているが、報告主体になっていないため、現実問題として当該構成団体が個別に資料を取り寄せて連結財務書類を作成しているということや、重要な事業を実施している一部事務組合等があるにも関わらず、資産・債務改革がされにくい実態があるとの話を聞くため、報告主体として財務書類を作成し、議会や構成団体へ報告するというのには意義があるのではないか。また、行政の効率化の観点から広域化の話も今後出てくる可能性があり、一部事務組合等の役割も重要になってくると思われるため、今すぐは難しいかもしれないが、報告主体とした方がよいのではないか。
- ・「4. 財務書類の一般原則（質的特性）」の理解可能性について、「利用者が投資家など会計の専門知識を持った人々に限られず」とあるが、「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」において、地方公共団体の財務書類が実際に開示されて投資家が使えるかという点と難しいのではないかという意見もあったため、あえて「投資家など」と明示する必要はないのではないか。
- ・「4. 財務書類の一般原則（質的特性）」のその他の一般的特性の比較可能性について、「1. 基準の目的」では、非常に重要な考え方として明示されているため、その他とするのではなく、もう少しレベルを上げて記載することを検討してもよいのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の純資産の定義について、総務省方式改訂モデルの「過去及び現役世代が負担した部分」という意味付けは意義があるため、資産から負債を控除した差額概念だけではなく、誰が負担したのかという世代間負担についても記載した方がよいのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源という表現について、貸借対照表及び行政コスト計算書のいずれも貸方は財源を意味する。公の特徴から収益ではわかりにくいとの意見もあるが、行政コスト計算書の貸方を単に「財源」と定義するのは貸借対照表の貸方も財源ではないかとの反論もあるため、別の言葉を用いた方がよいのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源について、他の会計基準では収

益となっており、財源とすることに抵抗感がある。財源は資金の調達方法を表していると考えており、地方債のような負債も財源（収益）に計上されるような誤ったイメージを持たれるおそれがあるのではないか。

- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源について、定義に違和感はあるが、収益とした場合、税金は収益なのかという議論になるため、どちらでもとれるようなあいまいな表現になっているのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源について、言葉の定義としては収益が定着しているため、あえて違う言葉を使用して誤解を与えるようなことは避けた方がよいのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源について、一般的な表現では収益、地方公共団体の特性を踏まえると財源がよいとの意見があったが、どちらにしても誤解が生じる表現ではないか。割り切って収益なのか財源なのか、あるいはそれ以外の別の第3の表現なのかはあるが、いずれであっても、税金、交付税、補助金は含み、地方債は含まないなど、具体的な例示でイメージをもってもらいような補足をした方がよいのではないか。
- ・「6. 財務書類の作成単位」について、一般会計等という現行の法令に基づいた単位の方がより準拠性があると思われるが、実務的には多くの問題があると思われるため、一度調査をした方がよいのではないか。
- ・「6. 財務書類の作成単位」について、地方公共団体全体では結果的に同様であり、比較の上では、一部事務組合等の事業実施による影響の方が大きいと思われるが、想定企業会計をどこまで厳密に考えるかは、金額的な影響も見ながら検討してもよいのではないか。
- ・「8. 財務書類の表示単位（金額）」について、計数がないものに関して「一」にするのか、科目自体の表示を省略するのかといった点も記載した方が、実務を担当する職員にとって対応しやすいのではないか。
- ・財務書類の作成目的や質的特性について記載されているが、これらは会計の概念フレームワーク（基礎的な枠組み）のことであり、企業会計や国際公会計基準（IPSAS）でも概念フレームワークを開発しているため、これらを踏まえてもう少しわかりやすいものにした方がよいのではないか。また、基準でどこまで記載するのかというのはあるが、例えば財務書類の作成目的であれば、一般的には利用者の意思決定に有用であるということが一つの目的であるため、このようなことも記載した方がよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「11. 作成目的」に係る意見等

- ・基準日について、出納整理期間が加味されていることを補足説明した方がわかりやすいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「各種資産の評価基準の取扱い」に係る意見等（菅原委員担当分）

- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、時価算定に負担がかかるという意見や他の会計基準を踏まえると、開始時、取得後ともに取得原価がよいのではないか。開始時で取得金額がわからない場合には再調達価額という意見もあったが、取得原価ということであれば、再調達価額にデフレータを乗じて戻すのが一般的な実務のやり方ではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、原価モデルと再評価モデルの両方を認めるということも考えられるが、今回の目的が財務書類の比較可能性を高めるということからすると、違うものの併存は、比較可能性という意味では価値が下がってしまうのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の科目分類について、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」（以下「台帳作業部会」という。）において、地方公共団体の委員から総務省方式改訂モデルのような目的別の示し方が有用という意見もあったため、検討項目に入れた方がよいのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、開始時、開始後の新規取得、再評価、売却可能資産の取扱いをどうするかということと思われるため、この4つの区分を整理したらよいのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、公会計の大きな目的として資産・債務改革、資産更新問題への対応がある。再評価は土地が中心の問題であるが、例えば地価の上昇、減少の幅が非常に大きい場合に限り再評価するということもありといったイメージではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、売却の可否により区分するとした場合の短所として「多大な資産超過となり、財源調達に余力があるとの誤解が生じる」とあるが、総務省方式改訂モデルでは、このような評価増分は資産評価差額として見せており、財源調達に余力があるという誤解が生じないような工夫がなされている。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の科目分類について、

普通財産、行政財産という区分もあるため、このような科目表示についても検討項目に追加した方がよいのではないか。

- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、公正価値という言葉は、企業会計やIPSASでも既に使用されていないため、まずは言葉をしっかり定義して、市場価値（売却価値）・再取得原価どちらなのか整理した方がよいのではないか。また、本当に売却目的のものであれば、棚卸資産と同様であるため、低価法での評価がありうるのではないか。なお、投資不動産については、取得原価又は市場価値での評価が考えられるが、一般的に不動産市場は流動性に乏しく、客観性がないということで、日本の場合は取得原価で評価するという考えをとっている。
- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、事業用資産に関して国際財務報告基準（IFRS）、IPSASともに取得原価と市場価値（再取得原価）のどちらでの評価でもよいとはしていない。例えばIFRSでは、金融資産は原則的には市場価値の考え方であるが、事業用の固定資産は取得原価が基本的な考え方である。IPSASも同様で、固定資産は基本的に取得原価で評価する考え方であり、サービスのコストが見えるようになるというのが公会計の一つの有用性である。そのため、取得原価の方が利用者にとっても行政にとっても目的適合性があるのではないか。また、財源との関係も見えやすくなるのではないか。
- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、学校等の事業用土地を再評価することによって評価益（保有益）を計上することは、誤解を与えるのではないか。
- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、継続的なサービスを提供するといった資産の目的やIPSAS等の会計基準との整合から、取得原価で評価した方がより客観性があり、理解可能性があるのではないか。
- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、実務面を考慮すると、固定資産台帳の未整備団体が多い中、まずは取得原価で把握することが第一ではないか。また、開始時においては、特にインフラ資産は取得価額が不明の場合が多いが、取得価額が不明の場合はインフレを調整した価額で評価する方法がよいのではないか。
- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、地方公共団体以外の新たな公共サービスの担い手が拡大している環境下での官民等のコスト比較可能性の担保、財源データと投資先の固定資産数値との関連性維持や投資金額をベースとした費用計上による有用な意思決定に使用する利用者側の観点、小規模地

方公共団体を含む実務負担軽減といった作成者側の観点を踏まえると、取得原価が最も使い勝手がよいのではないかと。

- ・「19.有形固定資産の計上基準」について、50万円以上という説明があったが、台帳作業部会において、地方公共団体の委員からは50万円以上は高すぎるとの意見があったため、開始後は金額基準を引き下げて分けるようなことを許容してもよいのではないかと。また、台帳作業部会において、50万円以上の基準について、その基準が取得価額なのか帳簿価額なのかで対象も相違するため、そのあたりも配慮してほしいとの意見があった。
- ・「19.有形固定資産の計上基準」について、基本的には地方自治法に係る財産の規定があるため、土地、建物、重要物品等に準じた形で計上するのでよいのではないかと。また、資本的支出と修繕費の区分は、本来実質基準で判断すべきであり、例えば耐用年数を延長する、価値が上昇するといった取引について資産計上するという原則があって、簡便法を認めるといったような記載にすればよいのではないかと。
- ・「19.有形固定資産の計上基準」について、企業会計や独立行政法人会計基準では、資産除去債務に関する会計基準がある。地方公共団体においてもアスベストや原状回復義務のような対象となるようなものもあるため、本来同基準の計上は必要と考えているが、固定資産の減損と同様に、どれだけメリットがあるのかということとあわせて検討した方がよいのではないかと。
- ・「25.固定資産の減損」について、減損は客観的に認識や測定が難しい部分もある。用途廃止、行政財産から普通財産への用途転換といった場合は客観性があるが、売却可能資産との兼ね合いで検討すればよいのではないかと。
- ・「25.固定資産の減損」について、有価証券の減損は適用可能と思われるが、固定資産の減損については、本当に適用する有用性があるのかを検討した方がよいのではないかと。
- ・「25.固定資産の減損」について、数値で見える化をするためには、すべての固定資産を対象に減損会計を本来導入すべきであるが、当面、売却可能資産等に限定して減損等を行うという考え方もありではないかと。

○検討項目「貸借対照表」の「各種資産の評価基準の取扱い」に係る意見等（鵜川委員担当分）

- ・「20.無形固定資産の科目分類・評価基準」の特にソフトウェアについて、実態はリースの場合も多いため、リースとの兼ね合いを

どうするのかというところがあるのではないか。

- ・「21. 基金等の評価基準」の基金からの繰替運用について、基準に記載するのであれば、表現をもう少し慎重に記載した方がよいのではないか。
- ・「21. 基金等の評価基準」の基金の評価基準について、地方公共団体では、満期保有目的の国債等が中心になると思われるため、償却原価法のようなものについても触れた方がよいのではないか。
- ・「22. 棚卸資産の評価基準」について、地方公共団体の一般会計を中心とした場合にどのような棚卸資産があるのかというところはあるが、使用目的の棚卸資産、売却目的の棚卸資産があるため、その実態に即して検討する必要があるのではないか。また、新地方公営企業会計制度でも低価法を適用することとされているが、それとの整合性も考慮した方がよいのではないか。
- ・「23. 有価証券の評価基準」について、「21. 基金等の評価基準」では売却目的での区分があるため、両者の整合性を考えた方がよいのではないか。また、売却目的以外で市場価格のあるものについては、強制評価減のような取扱いも検討の余地があるのではないか。さらに、子会社株式・関連会社株式というところで、いわゆる連結対象団体について、総務省方式改訂モデルで計上している投資損失引当金のようなものをどうするのかというところも関連して出てくるのではないか。
- ・「24. 出資金の評価基準」に関連して出捐金について、本来は資産性はないと思われるが、現行では資産として計上されていることについて、少し議論してもよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「減価償却の取扱い」に係る意見等

- ・「減価償却の取扱い」については、インフラ資産と事業用資産の取扱いに引っ張られるところがあるため、この取扱いをどうするかによるのではないか。
- ・「28. 計算方法」について、減価償却の開始が取得年度の翌年度からとなっているが、一般的な実務では供用開始時からと思われるため、より厳密に減価償却をして、適正に帳簿価額を表示するという意味では、供用開始時からということでもよいのではないか。

第3回（10月31日）の議論

○検討項目「総論」（「9. 財務書類の体系」及び「10. 勘定科目」を除

く）及び「貸借対照表」の「11. 作成目的」に係る意見等

- ・「3. 財務書類の作成目的」について、企業会計でも概念フレームワークが検討されており、その基本的な考え方は、①財務書類の利用者は誰か、②利用者のニーズは何か、③財務報告の基本目的は何か、④財務書類の質的特徴、というロジックで展開されている。作成目的等を記載するのであれば、これを踏まえて記載すべきではないか。また、会計基準のみを考えるのであれば、記載しなくてもよいのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源という用語について、市民にもわかりやすい世界の共通語を使うべきではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源については、親会である「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（以下「研究会」という。）でもあまり議論されていないため、本作業部会でも一定の意見と本案が出ているということを、次回開催される研究会で議論すればよいのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の純資産について、「現役世代」とあるが、「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」に記載のある「現世代」とした方がよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「17. 有形固定資産の科目分類・評価基

準」のうち評価基準に係る意見等

- ・国も資産の一部は再評価をしている中で、国との比較も重要ではないか。
- ・取得原価・公正価値評価のどちらが有用かということを考えると、非常に難しい議論であるが、メリット・デメリットを多面的に議論し、最終的には実務上の影響も踏まえて、例えば再評価をするかどうかを判断すればよいのではないか。
- ・償却資産を公正価値で評価する場合、再評価も実施することを踏まえると、再評価のコストや事務負担、橋梁やトンネルは現実的に再評価できるのかといったことを考慮する必要があるのではないか。
- ・償却資産に係る公正価値評価については、減価償却終了時に再調

- 達価額分の資金が留保されるという考え方であり、大まかには筋の通った考え方ではないか。確かに実施の可否等はあるが、現行の新地方公会計モデルでも再評価は求めているが、償却資産も何らかの形で再評価を実施するという議論もありうるのではないか。
- ・ 地方公共団体の事業目的が長期的・持続的な行政サービスの提供にあることを踏まえると、そのために保有する固定資産の評価については、取得原価に目的適合性があるのではないか。
 - ・ 公正価値評価と言った場合、再調達原価と市場売却価値の2つがあるが、会計上の再調達原価の定義は、同じサービスを提供するものを今つくったら幾らかということである。同様な建物を、今建てたら幾らかという評価であり、維持更新の把握にはあまり有用ではないのではないか。また、将来価値を見る取替原価という考え方があるが、現行の会計にはない考え方である。
 - ・ 再調達原価のコンセプトは、もともとは商品の売上原価が上がっている時に再調達で評価すると、売買損益と保有損益を区別できるといったことにあるのではないか。地方団体の場合は、長期的な維持更新計画を策定するための基礎データとして取得原価の財務書類を活用するという考え方が一般的ではないか。
 - ・ 公正価値評価に係る有用性のデメリットにもあるように、将来の維持更新のために、受益も得ていない将来分について現世代が負担するという財源の議論があるのではないか。
 - ・ 公共施設の総量縮小や長寿命化・耐震化の観点が重要であるが、将来世代が決定することであり、地方公営企業のような受益者負担がある場合は別であるが、一般会計で各期末に再評価を実施する必要性は低いのではないか。ただし、売却可能資産については、本表・注記にするかの開示の議論はあるが、時価とする必要があるのではないか。
 - ・ 取得原価、公正価値評価どちらも有用な情報ということには変わりはなく、どちらか一つを適用するという結論で決めるべきではないのではないか。貸借対照表にどちらの価額で表示するのかということであり、例えば貸借対照表には原則として取得原価（売却可能資産は公正価値評価）で表示し、台帳には取得原価だけではなく、公正価値評価等の価額を登載するような形もあるのではないか。

- ・実務面で取得原価を算出する場合、仮に基準モデルから移行するときは、公正価値評価で台帳が整備されているため、その価額をデフレータで割り戻すといった方法であれば、それほど負担にはならないのではないか。仮に総務省方式改訂モデルから移行するときは、大半の地方団体が決算統計を活用して取得原価に近い形で作成している中で、地方公営企業の法適用化時にも過去の支出額を基礎として固定資産情報の整備がなされているため、過去の支出額（決算統計における普通建設事業費等）を基礎として有形固定資産の決算額を割り振って台帳価額を算出するという方法を認めてもよいのではないか。また、再調達価額については、必要に応じて算出・登載することでよいのではないか。
- ・公正価値評価の情報を、仮に台帳に登載するにしても、実務上の負担は同じではないか。
- ・連結対象となる地方公営企業や地方独立行政法人等も取得原価ベースであることを踏まえると、実務的には取得原価で統一した方がよいのではないか。
- ・使用料の算定を償却費ベースとする場合には、現在の価額の方がよいのではないかということはあるが、地方公営企業も取得原価である中で、公共施設の維持管理経費も賄っていない現状を踏まえる必要があるのではないか。将来の更新投資に関しても、現在の価額で算出しても、その価額のベースは物量・単価のようなものをベースとするため、あえて本表に現在の価額を表示しなくてもよいのではないか。
- ・現行制度でも、公有財産台帳の金額情報を時価で記載することとなっている地方団体があることに留意する必要があるのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「各種資産の評価基準の取扱い」に係る意見等

- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の科目分類について、国も省庁別に財務書類を作成しており、総務省方式改訂モデルと同様の目的別情報も分散して掲載されていると考えられるのではないか。有形固定資産の評価基準に係る議論と同様に、性質別・

目的別の両方を作成することも考えられる中で、どちらの方が表示科目として有用性があるかということではないか。なお、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」の地方団体の委員からは、実務的には目的別の方が有用ではないかとの意見があった。

- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の科目分類について、イギリスでも行政コストについては目的別に表示している。本表・附属明細書どちらで表示するかは議論があるが、目的別に表示すること自体は重要ではないか。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」の物品について、重要物品という定義を所持している地方団体が多いと考えられるため、金額基準ではなく、地方団体が定めている規則をベースにした方がよいのではないか。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」の物品について、地方団体の規模等によって物品の計上基準に相違があり、比較可能性を考慮すると、一律の基準が必要ではないか。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」の物品について、物品として計上される総額は大きくないと考えられるため、その計上金額を任意で定めている民間企業に近い考え方を認めてもよいのではないか。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」の資本的支出と修繕費の区分について、地方公営企業では修繕費支弁基準を定めているところもある。このようなものの作成に関して、基準又はマニュアル等で定めるのか、地方団体の判断かを整理すればよいのではないか。
- ・「22. 棚卸資産の評価基準」について、重要性の乏しいものとして消耗品等と記載されているが、地方公営企業の会計基準と表現をあわせた方がよいのではないか。
- ・「24-1. 出捐金の取扱い」について、マニュアルでの記載ということであるが、重要な概念でもあるため、基準に記載してもよいのではないか。
- ・「25. 固定資産の減損」について、マネジメントのためには適用は必要と考えているが、実務の簡便性も考慮する必要がある。基準の方向性は、「20. 無形固定資産の科目分類・評価基準」と同様に、「有用性と費用対効果を検討」といった記載にした方がよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「減価償却の取扱い」に係る意見等

- ・「27. 耐用年数」について、道路の耐用年数は国にあわせて48年としており、実際はそれより短いのではないかということであるが、道路が国と地方で何か考え方が違うのかということも検討した方がよいのではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、現状の採用団体が東京都等に限られている中で、その影響を考慮する必要があるのではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、道路を減価償却する場合、維持更新した部分を除却する必要があり、むしろ事務が煩雑になるのではないか。取替法のデメリットとして、一時期に多額の費用が計上される場合があるということであるが、道路について取替法を実施している東京都では、予算管理されている中で、過去の実績を見ても一定額である。予算が不足して必要な修繕等ができていないといった情報を出した方が有用ではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、管理している中で、実際に予算がつかないケースが多く、地方団体であるのではないか。予算が不足して必要な修繕等ができていないということが、どこかでわかれば意義はあるが、把握が可能なのかの議論が必要ではないか。取替法については、地方公営企業でも選択制（50%は減価償却）で、水道事業の管渠等について適用している企業があるが、逆に50%までしか減価償却していない中で、必要な更新額の確保ができていない企業もあるため、取替法の適用は慎重に検討した方がよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「各種引当金の取扱い」及び「その他の個別科目の取扱い」に係る意見等

- ・「32. 貸倒引当金（回収不能見込額）」について、総務省方式改訂モデルの計算式のように具体的に記載したことにより、結果的に過小計上となるような場合が見られるため、現行の基準の方向性程度の記載とした方がよいのではないか。
- ・「32. 貸倒引当金（回収不能見込額）」の勘定科目名について、回収不能見込額は引当金とわかりづらい。同じ債権の引当金であるため、貸倒引当金でよいのではないか。
- ・「33. 投資損失引当金」について、現行の金融商品会計基準では、減損処理となっているため、引当金ではなく減損処理でよいのではないか。

- ・「33. 投資損失引当金」について、民間企業でも金融商品会計基準が導入されて引当金の計上は限定的となっているため、継続するかは慎重に検討すべきではないか。また、著しい下落の判定基準について、現行の金融商品会計基準では、基本的に50%以上であることを踏まえて、検討した方がよいのではないか。
- ・「34. 賞与引当金」について、期末手当・勤勉手当は財務書類の作成時に確定していると言えるのではないかと考えられ、どちらかというとも未払費用としての計上もありうるのではないか。また、法定福利費は、記載のとおり計上すべきではないか。
- ・「35. 退職給付（手当）引当金」について、民間企業の退職給付会計では一時金だけではなく年金も対象としているため、年金についても議論すべきではないか。また、一時金のみについて退職給付引当金という科目名を使用するのは、誤解を与えるのではないか。
- ・「36. 損失補償等引当金」について、引当金の計上基準を満たしたものを計上すべきであり、それ以外は偶発債務として注記することによいのではないか。
- ・「37. 歳計外現金」について、複式仕訳の対象といったことよりも、貸借対照表への記載の有無を検討すればよいのではないか。
- ・「39. 売却可能資産」について、国際財務報告基準では、売却目的で保有する非流動資産という基準があるが、要件が厳しく評価方法も低価法としているため、定義を明確・厳密にし、評価方法も低価法とした方よいのではないか。現在の定義を残すのであれば、注記といった方法もあるのではないか。
- ・「39. 売却可能資産」について、資産・債務改革の観点から広く定義づけ、注記での対応がよいのではないか。
- ・「40. リース資産」について、実態を調査してみればよいのではないか。対象はあまりないと考えられるが、大きな論点としては、PFIがあるのではないか。
- ・「41. 基金（基金借入の取扱い）」について、相殺表示となっているが、論点としては、両建表示の考え方もあるのではないか。

第4回（11月12日）の議論

○検討項目「総論」（「9. 財務書類の体系」及び「10. 勘定科目」を除く）並びに「貸借対照表」のうち「有形固定資産の評価基準」、「各種引当金の取扱い」及び「その他の個別科目の取扱い」以外に係る意見等

- ・「19. 有形固定資産の計上基準」の物品の計上基準について、比較可能性については、同様な金額等の基準で処理するという意味ではなく、それぞれの地方団体が定める管理基準に基づき処理し、当該団体の経済的実態をより適切に表示することに意義があると考えており、地方団体が定めている管理基準を原則とすべきではないか。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」の物品の計上基準について、耐用年数については、会計理論的には経済的実態に基づき算定するとされているが、よるべき指針がない中で、標準を示した上で状況によって短縮できるとしている。物品の計上基準も同様に標準的な金額基準を示した方が実務的ではないか。
- ・「22. 棚卸資産の評価基準」について、一般会計等を対象とした基準の検討の中では、通常の地方団体において該当するものは少ないのではないか。
- ・「22. 棚卸資産の評価基準」について、一般会計は売買目的で在庫を保有することはないが、例えば市街地再開発事業における保留床等があるのではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、現行では認められておらず、複式簿記の導入や固定資産台帳の整備を進める趣旨にも合わないと考えている。基準の方向性に記載されている「更新支出と資産の消耗実績に重要な差異がないか」の確認の可否について、もう少し議論が必要ではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、道路を減価償却する場合、更新した部分を除却する必要があり、実務的な可否を含めて事務が繁雑になるのではないか。取替法は、中長期的な維持管理計画を作成し、道路の状況を適切に管理して常に一定水準以上に維持している条件の下、イギリスやアメリカでも認められている方法であり、地方団体における道路については、路面状況の把握は実施されていると考えられるため、道路について取替法を適用

- してもよいのではないか。また、いずれにしても、必要な維持更新を実施しているかを説明していくことが必要ではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、実際に予算確保ができていないケースが多いと考えられ、前提条件を満たしている地方団体がどれほどあるかということではないか。結果的に減価償却と変わらないのであれば、本当の意味での取替法を適用してもよい前提条件が整っている団体のみに限定すればよいのではないか。
 - ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、更新支出と資産の消耗実績の乖離がないかを常に確かめることが必要となるが、そのためには資産の消耗実績を数値で捉えることが必要であり、結局は減価償却を算出することになるのではないか。
 - ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、道路資産については、そもそも減価償却費が道路資産の価値の減耗と対応しているかどうかの評価が難しいという面がある。予算の確保ができていない場合、減価償却していればよいというわけではなく、路面の悪化状況の情報を同時に開示しないと利用者にとって意味が乏しいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」のうち評価基準に係る意見等

- ・平成 15 年 3 月に日本公認会計士協会から公表された「公会計概念フレームワーク」の理論を基礎として新地方公会計モデルが策定されていると理解しているが、この取扱いを考慮し、公正価値評価とすべきではないか。
- ・再調達価額にデフレータを乗じて取得原価を推計するとのことであるが、それはみなしのみなしであり、取得原価の最大の利点である客観性が確保されないのではないか。
- ・地方団体の規模や環境によって有用性は相違すると考えており、全ての地方団体に対して統一的な基準を設定する上で、有用性の優先順位をつける必要があるのではないか。
- ・「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」の地方団体の委員からは、むしろ時価評価とすべきとの意見もある。新地方公会計モデルにおける事業用資産の土地の評価基準に客観性がないとの意見もあるが、固定資産税評価額を基礎としており、客観性はあるのではないか。また、地方団体において実務でも使用するものなので、負担はそれほどないのではないか。
- ・評価基準そのもののメリット・デメリットもあるが、財務報告の

- 目的との関連性の観点が必要ではないか。その目的が住民に対する持続的なサービスの提供にあることを踏まえると、税金とサービスコストが見合っているか、現状のサービスの提供が持続可能かを判断するためには、取得原価による評価が適切ではないか。
- ・再調達価額における保有損益の開示は誤解を与えると同時に、財源との関連性も見えなくなるのではないか。
 - ・取得原価における実務面の負担について、取得価額が不明の場合はデフレータ処理があるが、それほど負担はないのではないか。
 - ・公有地については固定資産税評価額を付していない地方団体も多いため、再評価については、実態を踏まえて検討した方がよいのではないか。
 - ・都道府県では固定資産税評価額を持っていないことも考慮すると、かなりの負担があるのではないか。
 - ・道路の底地については、「新地方公会計制度実務研究会」では、開始時に取得価額が不明の場合は備忘価額1円という議論もあったが、対する負債が残っている場合は資産と負債が見合わないのではないか、相当の投資をしている実態に即して評価すべきとの地方団体の意見も踏まえ、再調達価額としている。このような過去の議論の経緯も踏まえ、慎重に結論を出す必要があるのではないか。
 - ・過去の支出情報の表示という観点からは取得原価、今後の施設の維持管理・更新の把握という観点からは公正価値評価がよりふさわしいと考えているが、取得原価をベースにしつつ、固定資産台帳に時価的な情報を登載し、その情報を開示するかは地方団体の判断に委ねてもよいのではないか。
 - ・固定資産台帳には、取得原価と、必要(目的)に応じて公正価値評価の両方の情報を備え、会計上の財務書類では取得原価を用いるという方法でよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「各種引当金の取扱い」及び「その他の個別科目の取扱い」に係る意見等

- ・「33. 投資損失引当金」の著しい下落の判定基準について、有価証券の減損のほうはまだ（現行と同様に）30%ということになっていると思われるため、これと整合性を取るべきではないか。仮に50%に変更するのであれば、現行の判定基準よりも緩やかになる方向性であるため、慎重に検討すべきではないか。
- ・「33. 投資損失引当金」について、金融商品会計基準があり、減損

- 会計が適用されるので、当該基準を適用すればよいのではないか。
- ・「33. 投資損失引当金」について、業績の悪化した地方公営企業に増資すれば実質価額の回復が見込まれるとあるが、増資しても減損した実質価額が増えるわけではないのではないか。
 - ・「36. 損失補償等引当金」について、我が国の企業会計の引当金の定義に該当するものを計上すればよいのではないか。地方公共団体財政健全化法が計上の根拠とされているが、目的が違うものを混在化すると、会計としての一貫性が欠けるのではないか。
 - ・「39. 売却可能資産」の対象範囲について、基準の方向性に記載のある範囲の中で各団体の判断によるとのことであるが、再評価の対象範囲にも関わるため、対象範囲をさらに明確に定義した方がよいのではないか。
 - ・「39. 売却可能資産」について、区分掲記して毎年度再評価をするということであれば、売買目的有価証券に近いものになると考えているが、もしそうであるなら、もはや固定資産でなく、棚卸資産のような流動的なものとして考えるべきではないか。
 - ・「39. 売却可能資産」について、「公用もしくは公共用に供されていない公有財産」という定義があるが、地方団体によって解釈が分かれて計上範囲が変わってくる可能性もあるため、別途手引きでの記載かもしれないが、定義についてもう少し議論した方がよいのではないか。
 - ・「39. 売却可能資産」について、定義が曖昧ではないか。また、会計的には減損会計を適用すべきであり、評価益を計上すべきでなく、注記でよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「総論関係」に係る意見等

- ・「14. 資産・負債の分類」について、「公会計概念フレームワーク」の議論を踏まえ、基準モデルでは金融資産と非金融資産で表示されていることを考慮すべきではないか。
- ・「15. 配列(流動性配列法又は固定性配列法)」について、我が国の企業会計は流動・固定の分類で、流動性配列法を採用しており、そのほうが理解可能性は高いと考えているが、国際会計基準では流動・非流動の分類であり、配列法は選択制という形もありうるのではないか。

第5回（11月27日）の議論

○検討項目「貸借対照表」のうち「総論関係」及び「有形固定資産の評価基準」以外に係る意見等

- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、現行では道路における耐用年数は48年となっているが、その利用状況や整備状況によって価値の減少はまちまちであり、耐用年数がそもそもわからないということが前提としてあるのではないか。むしろ維持補修に要した金額のほうが、その価値の減少をより反映しているというのが取替法の基本的な考え方であり、適正な維持管理という条件の下、イギリスでは原則適用、アメリカでは選択適用とされている。また、現行で道路を減価償却している地方団体は、総合償却で対応していると思われるが、現物の管理とリンクしていないという問題があるのではないか。総合償却も取替法も実務的な負担を考慮した方法であり、適切な維持管理を行っている場合は、選択適用を可能とすべきではないか。
- ・「39. 売却可能資産」について、地方議員向けに研修をしていると、遊休資産等が総体でどのくらいあるのかということが議会でよく議論されているとの話を聞く。有用な情報でもあるため、これを注記で出すことには賛成である。
- ・「39. 売却可能資産」について、定義は普通財産をイメージしたものと思われるが、「近い将来売却が予定されている」が概念的であり、具体的に明示しないと現場で混乱するおそれがあるため、ガイドラインのようなものを作成した方がよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」のうち評価基準に係る意見等

- ・開始後の再評価については、理論的には様々な考え方があるが、全ての地方団体に固定資産台帳の整備を求めるということがあるため、再評価は見送るということでよいのではないか。
- ・開始時における取得原価が不明な場合の取扱いについて、償却資産と土地は同様な評価とすべきと考えており、基本的には再調達原価でよいのではないか。ただし、開始時の、特に道路用地については、取得原価や取得年度が不明の場合が多く、会計的にも資産価値があるのかどうかという議論もある中で、どのように評価しても一定の割り切りがあるため、備忘価額1円という整理もあ

りうるのではないか。

- 上記と同様に償却資産と土地の評価を分けるべきではないと考える。また、一般会計等のみを対象としていることを踏まえると、取得原価が不明なものについて、あまり負担をかけても意味がなく、再調達原価で割り切る考え方もあると思われるが、一方で今後、地方公営企業を法適用化していく場合、再調達原価のみということになると帳簿価額が膨らみ、減価償却費も大きくなる可能性があるため、法適用化における台帳整備との整合性を図ることも考慮し、地方団体において根拠のある数値で、再調達原価なのか、推計取得原価なのかの選択適用を認めてもよいのではないか。
- 上記と同様に償却資産と土地の評価を分けるべきではないと考えており、不明な場合は選択制が実務的には望ましいのではないか。
- 開始時における取得原価が不明な場合の取扱いについて、例えば道路用地であれば、各地方団体において道路の現況調書を作成しており、その供用年度ごとの道路面積データがあるため、国土交通省が作成している土地の価額情報を使用すれば、比較可能性のあるデータが算定できるのではないか。
- 開始時において、適正な対価を支払わずに取得した場合は再調達原価とあるが、当時の公正価値は取得原価で評価することであり、特に道路については、大量の道路が国から東京都を通じて市区町村に移管されたが、これを再調達原価で評価すると多額の含み益が計上され、誤解を与える可能性があるため、取得原価で評価すべきではないか。また、そのみなし取得原価の推計方法については、手順書を作成し、道路台帳との関連付けも図りながら、進めていくというのが実務的にもよいのではないか。
- 開始時におけるフレッシュスタートについて、土地を一部再調達原価で評価することとなるが、含み益だけでなく、含み損を抱えている場合もあるため、開始時点で一旦資産を整理するというのも、それなりに意義はあるのではないか。
- 「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、「将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源」の開始後における資産取得時の基準は、「市場での売却等による実現可能価値」となっているが、基本的に不要な土地は購入しないため、例えば行政財産から普通財産に分類変更する場合は考えられるが、分類変更時と期末時に評価替するのは煩雑であり、実務簡便性を踏まえ、取得原価でよいのではないか。
- 「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、開始後の資産の定義とその評価が、1対1に対応しているように

見えるが、会計上は、資産の定義がそのまま測定の基礎と1対1ではつながらず、保有目的等に応じて評価方法を選択するという混在評価が基本的な考え方である。地方団体の場合は、1対1のような整理の仕方ができるというのを補足した方が理解しやすいのではないか。

- ・平成15年3月に日本公認会計士協会から公表された「公会計概念フレームワーク」における理論を基礎として、公正価値評価とすべきではないかという意見があったが、当フレームワークは討議資料という位置付けの中で、協会としては意見が確定しなかったという結論がある。

○検討項目「貸借対照表」の「総論関係」に係る意見等

- ・「14. 資産・負債の分類」の金融資産・非金融資産での分類について、国民経済計算等との整合性ということであるが、イギリスのように、地方自治体全体を連結し、さらに国と合算すると、マクロ経済の一部の情報がミクロ経済の情報の積み上げでできる「包括的政府会計：Whole of Government Accounts」を志向する国がある。このようなマクロ経済との整合性の観点からは理解できるが、そもそも財務書類の目的は、住民や議会等へのわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、マネジメントを強化して財政の効率化・適正化を図るということにあり、イギリスのようにマクロ経済に資するという志向がないことを踏まえると、全体的な整合性に違和感があるのではないか。
- ・「14. 資産・負債の分類」の金融資産・非金融資産での分類について、金融資産として分類されるものに関連団体への出資といったような換金価値がないようなものも含まれるが、すべて換金価値があるものとのミスリードされるおそれがあるのではないか。また、負債が流動・固定の分類のままであると、資産と負債で分類が異なることとなり、わかりにくいのではないか。さらに、金融資産・非金融資産で分類している会計基準は他にないと考えられる中、連結を考慮すると、組替の手間もあるため、実務的な観点からも流動資産・固定資産の分類がよいのではないか。
- ・「14. 資産・負債の分類」の金融資産・非金融資産での分類について、ほとんどが有形固定資産と考えられる中で、非常に割合が高いものを表すときに「非」という表現を使用するのは、適切ではないのではないか。国民経済計算は金融資産と非金融資産で表示されているが、両者の金額が拮抗しており、全体を見るときはこのような分類も重要であるが、地方団体の財務書類は国民経済計

算のために作成するものではないため、利用者の視点からは非金融資産という表示は適切ではないのではないか。また、勘定科目を流動資産・固定資産に分類する実務負担があるとのことであるが、金融資産・非金融資産に分けたときでも、例えば土地開発基金のように1つの固定資産の中に金融資産と非金融資産がある場合があるため、どちらで分類しても実務負担はかわらないのではないか。さらに、国民経済計算との整合性ということであれば、勘定科目を組み替えればよく、あえて合わせる必要はないのではないか。

- ・「14. 資産・負債の分類」について、財務書類の目的は、利用者に対して財務情報を理解してもらうことにあり、企業会計等で採用されている流動資産・固定資産の分類のほうが理解可能性が高いのではないか。また、地方団体の場合は、基本的には金融業は実施していないため、金融資産・非金融資産とする意味合いは低いのではないか。

○検討項目「総論」の「9. 勘定科目(貸借対照表)」に係る意見等

- ・事業用資産について、区分して表示する必要はなく、企業会計や国際公会計基準のように有形固定資産、無形固定資産といったような表示でよいのではないか。
- ・事業用資産とインフラ資産について、評価基準も一緒にする中で、あまり分ける意味合いがないのであれば、区分する必要はないのではないか。
- ・資金とあるが、一般的に使用されている現金預金という表示でよいのではないか。
- ・資金については、上記と同様に現金預金でよいのではないか。また、歳計外現金をどこに含めるのかということをお明らかにしておく必要があるのではないか。
- ・「財産に関する調書」では土地、建物等と分類されている。事業用資産の有形固定資産は同様に土地、建物等と表示されているが、インフラ資産の有形固定資産が相違するのは整合がとれていないのではないか。
- ・上記と同様に、インフラ資産も、土地、建物等で表示した方がわかりやすいのではないか。
- ・繰延資産とあるが、どういうものが繰延資産にあたるのか議論されていないため、整理した上で計上の判断をした方がよいのではないか。
- ・資産の勘定科目が多いため、少額のものをごくまで分ける必要性

があるのかを考えてもよいのではないか。また、投資等の基金・積立金において、総務省方式改訂モデルのように、退職手当引当金に対応する基金や積立金の区分があった方がよいのではないか。さらに、投資損失引当金については、投資等の内訳で表示した方がよいのではないか。

- ・そもそも有形固定資産の分類について性質別なのか、目的別なのかというところは、どちらが重要なのかによって変わってくるのではないか。
- ・責任準備金について、重要性が乏しければ省略してもよいと考えているが、重要性の見極め(検証)が必要ではないか。

○本作業部会におけるこれまでの主な検討状況に係る意見等

- ・「有形固定資産の分類」について、目的別の開示は重要であるが、本体はできるだけシンプルがよいと考えている。国際公会計基準審議会(I P S A S B)の「概念フレームワーク」においても同様な記載があるように、これを附属明細等で補足するというのはよい方法ではないか。
- ・「有形固定資産の分類」について、独自の政策・施策体系を持っている地方団体もあるため、あくまでも本体はシンプルに作成し、附属明細で開示するか、事業別財務書類を別途作成するといった形の方が望ましいのではないか。
- ・「有形固定資産の分類」について、理解可能性と目的適合性の観点があるが、性質別なのか目的別なのかは両論の意見があるため、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」で議論してもよいのではないか。

第6回（12月16日）の議論

○「今後の新地方公会計の推進に関する研究会（第25回）」における議論及びその議論を踏まえた考え方に係る意見等

1. 有形固定資産の評価基準

- ・備忘価額1円は単純でわかりやすいかもしれないが、目的適合性がないという意見もある。国際会計基準でもみなし原価という概念があり、例えばインフレ率の使用といった実務的な手法を提示して、取得原価を推計できるものは推計した方がよいのではないか。
- ・備忘価額1円は実質的に古いものということであり、実務的にはこれでよいのではないか。
- ・地方公営企業の法適用化の推進に伴って固定資産台帳の整備があることを考えた場合、一般会計等を対象とした台帳整備を前提としているのであれば問題ないが、そうではなく地方公営企業も対象とした場合、取得原価不明の資産を再調達原価で評価すると、必要以上にコスト負担が重くなることにより料金が割高となるため、地方公営企業に係る議論は別に委ね、一般会計等での整理が考えられるのではないか。また、一般会計等と地方公営企業会計を連結した場合、同一団体内では同様な評価をすべきではないかという議論があるが、それぞれで整理して連結時は足すだけでよいと考えるのであれば、許容される部分ではないか。さらに、現状でも推計取得原価で評価している地方団体もある中で、原則としている評価基準以外の評価基準を採用する場合にはそのことを注記等で示すことによって、他の評価基準も妨げないということではないか。なお、一般会計等と地方公営企業会計で固定資産台帳の整備方法が相違する場合、二重の負担となるため、職員への実務的な配慮もした上で、報告書等に明示した方がよいのではないか。
- ・開始時は取得原価がわかるものを含めて再調達原価とすべきと考えているが、開始時残高の算定は実務的な観点からは一定の割り切りが必要とも考えており、統一的な観点、実施可能性の観点からは開始時に取得原価が分かるものは取得原価、不明なもののうち事業用資産の土地と償却資産は再調達原価、道路等の土地は備忘価額1円、開始後は取得原価とする考え方でよいのではないか。
- ・取得原価が不明なものについては、現行案で仕方がないのではな

いか。また、詳細は要領等で定めることとなると考えられるが、具体的な指針を定める必要があるのではないか。さらに、選択適用の余地があるものについては、どの方法を採用したかということを経済書類で明らかにする必要があるのではないか。

2. 取替法

- ・基本的には選択制がよいのではないか。実務的な配慮から簡便法として総合償却を認めているが、例えば道路は48年で償却するといった場合、その情報にどのような有用性があるのかを議論した方がよいのではないか。また、予算不足で十分な維持補修ができないといった場合に、その情報をどのように開示するかということも検討した方がよいのではないか。

3. 資産・負債の分類

- ・将来世代の負担に係る分析という観点から、固定資産に対する固定負債の割合を分析することは有用であり、固定資産・流動資産の分類とすることに賛成である。

4. その他

- ・「10. 勘定科目」の繰延資産について、「新地方公会計制度研究会報告書」で基準モデルの考え方が示されているが、試験研究費は繰延資産として認められなくなったといった変更があり、見直す必要があるのではないか。
- ・「10. 勘定科目」の繰延資産について、地方公営企業会計と合わせればよいと考えているが、所有外資産の取扱いとも関連するのではないか。
- ・「10. 勘定科目」の繰延資産について、株式会社等との連結を踏まえると、項目自体は最終的には必要ではないか。

○検討項目「財務書類の体系」に係る意見等

- ・現行モデルも企業会計も4表形式であるが、純資産変動計算書は附属的な詳細情報と考えている。企業会計の場合は、株主重視や資本と損益の区分、分析といった観点から本表としての位置付けを持っているが、地方公会計の場合は、まずは本表でわかりやすく説明することが必要であるため、3表形式がよいのではないか。純資産の詳細な情報は重要ではあるが、附属明細等で表示してはどうか。また、固定資産の財源の増減について、貸借対照表で将来世代の負担（負債）と過去・現世代の負担（純資産）が示され、その中でストックとフローに使用される財源があるのが純資産であるが、その情報を切り分けて附属明細等で表示すればよいと考えていることから、「その2-1」（3表形式・収益と財源を未区

分・固定資産等の変動を本表で未表示。以下同じ。)か「その2-2」(3表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で未表示。以下同じ。)のいずれかでよいのではないか。

- ・純資産変動計算書は附属的な詳細情報の書類とのことであるが、現行モデルにおいては、純資産変動計算書がより上位の書類という位置付けで全体を同計算書で示し、コスト情報は特出しで行政コスト計算書で示すという構成になっている。
- ・「中間とりまとめ」にあるように、使用前純資産と使用后純資産を色分けして「固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すこと」は重要であり、これを本表で示すべきではないか。「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」(以下「研究会」という。)でも、全団体に複式簿記を求めるに当たり、個別に財源仕訳をすることは実務的な観点から省略してマクロ的に本表ではなく附属明細等で示したらどうかという提案があったが、固定資産の財源情報を結びつけて考えるのが地方公会計の重要な特徴の一つではないかといった意見があった。また、多くの地方団体に現行モデルによる財務書類の作成が進み、実務がある程度慣れてきている中で、わかりにくいということはないのではないか。
- ・財務業績は、フローである収益と費用を一覧にして純余剰(純欠損)を示すというのが会計上の考え方ではないか。純余剰(純欠損)について、アメリカの政府会計では期間負担の衡平性を評価する指標としているが、本作業部会でもどのような意味合いがあるのかを少し議論してはどうか。上記の考え方や、公会計では持分の変動の内訳にあまり重要性はないと考えられることを踏まえると、「その2-1」に近いのではないか。また、財源情報については、「その3」(固定資産等の変動を付表等で表示)のような形で純資産の変動を示せばよいのではないか。
- ・開示書類として今まで見慣れたものでないと理解しづらいということもあるため、できるだけシンプルにした方がよいのではないか。現行の継続性も踏まえて受益者負担分とそれ以外を分けて表示した方がわかりやすいと考えており、「その2-2」がよいのではないか。また、補助金については、資本的なものと経常的なものがあるが、付表等で詳細を表示すればよく、分けて表示する必要はないのではないか。
- ・経常的な費用がいかに経常的な収益で賄われているかが理解しやすく、「その2-1」でよいのではないか。
- ・経常収益と財源の別表示について、継続性のほかに、経常収益に

係る使用料等は地方団体の財政運営の中で水準を柔軟に変更できるという受益者負担の適正化という観点から分ける意義があるのではないか。

- ・シンプルな財務書類がよいが、重要なところは残す必要があると考えており、「中間とりまとめ」の趣旨を踏まえると、「その1-4」(4表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で表示)がよいのではないか。

○検討項目「行政コスト計算書」に係る意見等

- ・「43. 表示区分」の移転支出という名称について、一般的にはわかりにくく、よりよい名称を考えた方がよいのではないか。また、移転支出には補助金や扶助費等の内容が相違するものがあるため、細分化する必要があるのではないか。さらに、経常業務費用に係る経費と業務関連費用について、違いがわかりにくいとの話も聞くため、わかりやすい表記を検討した方がよいのではないか。
- ・「44. 配列」について、イギリスでは性質別分類を客観的分類、行政目的別分類を主観的分類とされているが、地方公営企業等との連結も踏まえると、本表は客観性が高い性質別分類で表示することでよいのではないか。ただし、特に連結の場合、どのセグメント(行政目的)にどれだけのコストが使われているかを示すことは重要ではないか。目的別分類は実務が困難との指摘も理解するが、事務事業評価を実施している現場の感覚を踏まえると、実務的にも実施可能ではないか。
- ・「44. 配列」について、性質別分類として目的別分類のほうは今後の検討課題でよいと考えているが、予算科目体系に関して、実際には予算費目はそれぞれ管理している所管部署があるはずであり、それぞれの団体の取組の考え方もあるため、実務上の課題が大きいというところだけでは言い切れない部分があるのではないか。

○検討項目「純資産変動計算書」に係る意見等

- ・「46. 表示区分」について、貸借対照表の純資産の部の内訳表示の議論であり、ストックの内訳、現金ベースでのフローの内訳、発生ベースでのフローの内訳という大きく3つの財源内訳の表示を考える必要があるのではないか。研究会でも意見があったように、総務省方式改訂モデルで将来の税収等を先食いしているところがマイナスとして表示される「その他一般財源等」の区分表示に意義があると考えているが、純資産の内訳を表示するのであれば、意味のあるものを検討する必要があるのではないか。また、財源

内訳については、場合によっては一般会計等でも必要と考えているが、「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」の観点から、補助金等に関する情報がわからないということは問題ではないか。補助金等のみであれば、登録さえすればあとはシステムの自動計算で対応可能であるが、基準モデルで表示している地方債の取扱いが大きな論点になるのではないか。

- ・「46. 表示区分」について、「その2」（ストックベースの財源情報の表示）に長期金融資産とあるが、研究会の議論でも金融資産は多くないのではないかという意見があったため、このほかにもっと重要なものもあると考えられる中、これをどう見せるのかという検討が必要ではないか。

○検討項目「資金収支計算書」に係る意見等

- ・「資金収支計算書」の名称について、地方公営企業と同様に「キャッシュ・フロー計算書」とした方が職員にとっても理解がしやすいのではないか。「51. 表示区分」については、地方公営企業に合わせるのであれば、あえて違う表現を使う必要性もないのではないか。また、一時借入金を財務活動として計上するとあるが、一時借入金は歳計外現金であり、「52. 資金の範囲」では歳計外現金は含めないとあるため、整合性を持たせた方がよいのではないか。

第7回（1月16日）の議論

○「財務書類の体系」に係る意見等

1. 当該年度に係る純資産の変動の表示

- ・本表で固定資産等の増減を記載するとのことであるが、本表がわかりにくくなるため、本表はシンプルにして附属明細等で示せばよいのではないか。また、附属明細等について、「その3」（固定資産等の変動を付表等で表示。以下同じ。）では、固定資産等の増減のみの記載となっているが、「参考」（貸借対照表の増減表）のように、負債の増減情報もあった方が有用性が高いのではないか。
- ・「その1-4」（4表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で表示。以下同じ。）等の純資産変動計算書において固定資産等形成分と余剰分（不足分）を示すことによって、変動・振替のイメージが付きやすくなり、わかりやすくなったのではないか。本表をシンプルにして注記等で情報を補完することについては理解しているが、「中間とりまとめ」との整合性の観点からも、純資産の変動を簡易に本表で示すのが、流れに沿うのではないか。
- ・純資産の変動は結果であり、同じ表で示すとわかりにくくなるのではないか。
- ・アメリカのGASBでも純資産を区分する考え方があるが、地方債等の負債も固定資産を形成する財源として見る考え方であるため、財務業績とは別に検討した方がよいのではないか。また、附属明細等としての「その3」では、固定資産等の変動しかなく、負債の情報が欠けているため、注記で記載する方法もあるが、「参考」のように全体の資産と負債の変動を示す方が、より理解ができるのではないか。
- ・表示自体が困難であること、財源仕訳的な処理をすることが困難であることから、純資産変動計算書から地方債の変動が除かれていると思われるが、その中でも重要な固定資産等の変動を示すことにより、純資産の変動の結果が固定資産等として残っているのか、それ以外で残っているのか、がわかりやすくなるのではないか。また、「その1-4」等の純資産変動計算書において、多くの団体で不足分が出ると思われるが、純資産の部が単なる差額で資産超過ではなく、中身として固定資産等分と税収等の先食い分が見えてくるといふ、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」でも指摘されていた十分な資金調達余力があるのではないかという誤解も、こういう表示にすることにより避けられるのではないか。なお、固定資産等形成分については地方債が財源になってい

る部分もあり、これに関して詳細な分析を附属明細等で示すことが必要ではないか。

2. 収益(受益者負担に係る使用料等)の認識

- ・受益者負担を示すことは有用であるが、使用料等に係る収益と税収等に係る財源の分類ができるため、構成要素の見直しが必要となるのではないか。また、財源について、一般的に使用されている概念と相違するため、その概念の違いをどのように説明するかを検討する必要があるのではないか。
- ・収益も財源も純資産を増加させる要因であり、名称は様々な考え方があがるが、構成要素としてはどちらも収益に該当するのではないか。また、使用料等について、地方公営企業の場合は、コストをリカバリーする観点から対価性のある収益(交換収益)に該当するが、一般会計の場合は、コストをリカバリーするものではなく、一部を負担してもらうというものであるため、会計上は非交換収益に該当する。性質が相違するものを区分することは意義があると考えられるが、会計上における収益という構成要素の中で、表示として区分するとした方が、より理解がしやすいのではないか。
- ・事業別財務書類を作成するときに受益者負担の適正化の観点が重要との議論があったが、事務事業評価の観点からは、国県等補助金もあわせて見る必要があるのではないか。
- ・事務事業評価においては、収益以外の補助金等も入れた方がわかりやすいかもしれないが、使用料等は条例で管理可能なものである中、補助金等は管理できるものではないといったことがある。また、補助金等とセットで一覧とした場合、減価償却費の財源としての補助金の収益化分の情報を別途作成する必要があるが、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」(以下、「台帳作業部会」という。)で財源管理は難しいと意見があった中では、捨象せざるを得ないのではないか。

3. 純資産変動計算書の重要性

- ・経常的な費用がどれだけ税収等で賄われているかを示すことが重要であり、一覧で示している3表形式がよいのではないか。また、当期差額は重要と考えており、世代間公平性の観点から、収支均衡を図ることが一定の財務的な規律になるのではないか。
- ・3表形式か4表形式かは論理的な議論ではなく、表示の議論と考えているが、見た目、国の取扱いや現行の継続性等を踏まえると、4表形式がよいのではないか。また、活用等で必要であれば、その時に合体させて3表形式にすればよいのではないか。
- ・事務事業評価(コストマネジメントのための情報提供)といった

有用性や理解可能性の観点からは、経常的経費と財源の一覧性が重要であり、3表形式がよいのではないか。

- ・当期差額は、サービス提供のコスト（経常的経費）と税込を含めた income（収入）との差額と思われるが、その意味を明確にする必要があるのではないか。現行の現金主義の決算で財政均衡といった場合、1年間の資金が収支均衡したかという考え方であるが、会計は、中長期的な視点でサービスと財源が対応しているかを示すものと考えている。費用と財源を一覧にした方が理解しやすく、会計の構造とも整合性があるのではないか。

4. その他

- ・上記1～3には同意であり、それを踏まえると、「その1-4」がよいのではないか。
- ・「46. 表示区分」の「その1」（当年度の支出フローのみの財源情報を表示。以下同じ。）の本表を考えた場合、有用性と理解可能性を踏まえると、「その2-4」（3表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で表示。）がよいのではないか。
- ・「その2-1」（3表形式・収益と財源を未区分・固定資産等の変動を本表で未表示。）又は「その2-2」（3表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で未表示。）が理解可能性が高く、会計的にも整合性がとれているのではないか。
- ・「中間とりまとめ」や全団体へ適用していくことを踏まえると、上記1～3には同意であり、「その1-4」がよいのではないか。

○「行政コスト計算書」及び「純資産変動計算書」に係る意見等

1. 「46. 表示区分（財源関係）」

- ・経常的経費や投資的経費と財源のひも付けが重要であり、実務可能性の観点からも、シンプルである「その1」がよいのではないか。
- ・「その1」は作成すべきではないか。「その2」（新規取得分のフローのみの財源情報の表示。以下同じ。）や「その3」（過去の決算累計をベースに財源情報を表示。以下同じ。）も作成できなくはないが、ストック管理に係る実務負担があり、全団体で一律的な作成は困難ではないか。
- ・「その1」は、わかりやすく、有用性も高いため、作成した方がよいのではないか。「その2」は、有用性はあまりないと考えており、「その3」は、ストックの内訳がわかるのはいいが、比率で作成しており、正確性に欠けるのではないか。
- ・「その1」がわかりやすく、重要な情報もまとまっているのではないか。「その3」もよいと考えているが、作成する労力と得られる

効果からすると、労力が大きく、フローのみに留めた方がよいのではないか。

- ・「その1」で十分ではないか。「その2」及び「その3」は実務的な負担が大きく、得られる情報からすると無理して作成する必要はないのではないか。
- ・事業別の財源情報について、「台帳作業部会」で把握は困難との意見があったとのことであるが、(一般財源は困難であるが) 使用料や補助金、地方債等については、経常的経費と投資的経費の区分に係るコード管理は可能ではないか。
- ・事業別の財源情報を伝票でも入力できるのではないかとということであるが、例えば市営住宅の使用料をイメージすると、経常的経費と投資的経費のどちらにあたっているかを明確に分けるのは困難ではないか。
- ・「その1」の財源内訳の並び順について、特定財源を充当して不足分を一般財源で補うという考え方からすると、国県等補助金、地方債、残りが税収等といった3つの区分がシンプルでわかりやすいのではないか。税収等とその他を分けると、その他の説明が必要となることが考えられるため、区分する必要はないのではないか。
- ・開始時未分析残高の取扱いについて、いくつかの考え方があるため、少し議論した方がよいのではないか。

2. その他

- ・「43. 表示区分」の補助金等移転支出について、補助金等も行政の経常的な業務であり、経常業務費用との区分はわかりにくいいため、人件費等と同列でもよいのではないか。
- ・「44. 配列」の行政目的別の表示については、連結レベルでの表示も含め、有用と考えており、附属明細等で示した方がよいのではないか。
- ・「44. 配列」の行政目的別の表示について、重要性のあるものは残すという観点や、実務負担や有用性も踏まえると、附属明細等で示した方がよいのではないか。

○「資金収支計算書」、「注記・附属明細書等」及び「連結」に係る

意見等

- ・「60. 行政コスト計算書の内訳に関する明細」の行政目的別の表示について、有用ではあるが、作成するには固定資産、公債費や人件費等をすべて事業別に区分する必要がある。事業別財務書類の作成が活用へのステップになると思われるが、どこまでの水準を求めるかを検討した方がよいのではないか。

- 「60. 行政コスト計算書の内訳に関する明細」の行政目的別の表示について、有用ではあるが、実務負担に留意する必要があるのではないか。行政コスト計算書に財源も含むかによるか、財源も目的別に区分して計上するのは、実務負担もかなりあるのではないか。
- 「71. 一時借入金に関する情報」について、一時借入金は、歳計現金に含まれるが決算書には含めないというような解釈になっており、その点を補充した方がよいのではないか。
- 「73. 所有外資産」について、減価償却の算出方法等を具体的に示す必要があるのではないか。また、赤道や青道といった法定外資産についても、触れた方がよいのではないか。
- 「73. 所有外資産」について、費用計上でよいと考えている。また、支出額がどれだけあるのかを注記するのは重要であるが、あたかも資産があるかのように減価償却していくことは、耐用年数の妥当性や、有用性と実務負担の面からは、そこまでする必要はなく、支出額を集計すればよいのではないか。

第8回（1月29日）の議論

○「財務書類の体系」に係る意見等

1. 表示形式（3表形式又は4表形式）

- ・当年度の費用をどれだけ当年度の収入で賄っているかを見ることが重要であり、連結も踏まえると、3表形式がよいのではないかと。3表形式で、当期差額までが行政コスト計算書的なもの、それ以降が純資産変動計算書的なものという形で示せばよいのではないかと。
- ・経常的経費が受益者負担や税金等の財源でどのようにファイナンスされ、コスト削減を図っていくかという事務事業評価の観点からは、3表形式が親和性が高いのではないかと。
- ・3表形式の場合、斜線が多いということであるが、もう少し斜線を削るバージョンがあってもよいのではないかと。
- ・「その1-4」（4表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で表示。）がよいが、3表形式か4表形式かは様々な議論があり、表示の観点から、選択制でよいのではないかと。
- ・開示の観点からは、情報はどの様式でもあまり変わらないのではないかと。説明のしやすさ、しにくさがあると考えられるが、各地方団体が住民や議会に対して説明するとき又は活用するときに、どちらの方が使いやすいかということであり、選択制でよいのではないかと。

2. 純資産の変動要因の表示（本表又は別表）

- ・純資産の変動の本表表示については理解するが、本表・別表いずれの形でもよいのではないかと。
- ・純資産の変動については、経常的経費や固定資産形成といった違う世代間の意思決定を見ることが出来る重要な情報であるため、本表で示した方がよいのではないかと。
- ・財務業績とは、1年間の行政サービスのコストが1年間の税金を含めた全ての収益で賄えているかを示すという、いわば財源の余剰又は不足を示すということが重要な情報であり、理解可能性や実務負担の観点からも、「その2-2」（3表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で未表示。以下同じ。）が一番マッチしているのではないかと。ただし、これまでの経緯のなかで、例えば黒字であっても固定資産に投資していれば見合いの現金はないため、この点を示したいということであれば、「その2-4」（3表形式・収益と財源を区分・固定資産等の変動を本表で表示。）も選択肢としてありうるのではないかと。なお、今回1つのひな形を

出すとしても、例えば「その2-2」の考え方もあることを記載し、今後の会計見直しの際の留意点としていただきたい。

○「財務書類の一般原則」及び「財務書類の構成要素」に係る意見等

1. 財務書類の構成要素（収益と財源の区分）

- ・構成要素とは、これがないと財務書類がつかれないというものと認識している。使用料等の収益と税収等の財源を別々の構成要素として認識することであるが、基準の方向性では財源の記載がないため、記載すべきではないか。
- ・純資産を増加させる取引について、性質が相違する手数料等の収益と、税金等の財源を分けるのは理解できるが、仮に分けるのであれば、純資産増加の要素として大きなインカム（収入）を定義して、その中で収益と財源があるとすべきではないか。財源については、表示の問題で整理したとしても、3表形式、4表形式いずれでも1つの区分となっているため、何らかの定義をした方がよいのではないか。
- ・構成要素とは、会計の計算構造を決めるものである。基準の方向性の中で、収益について、会計主体の所有者以外の取引とあるが、そもそも地方団体に所有者がいるのかという議論があるのではないか。国の財務書類においても、国に所有者はいないとしているのではないか。正確には、純資産を増加させる取引のうち、資本拠出以外の取引が収益（財源を含めた広い意味でのインカム（収入））となるのではないか。

2. 財務書類の構成要素（費用や収益以外の純資産の変動の区分）

- ・表示の観点から本表で示すこととしたが、構成要素は、それがないと複式仕訳ができないといったものであり、その他の純資産増加・減少原因については、他の構成要素で処理が可能ではないか。また、変動要因は貸借対照表の期首と期末の差額で作成可能であり、構成要素とするのは違和感があるのではないか。
- ・その他の純資産増加・減少原因は、広い意味では費用と収益（財源を含むインカム（収入））に含まれるため、概念を定義する必要はないのではないか。仮に概念を定義すると、現行の様式案と整合しなくなるのではないか。
- ・構成要素のうち、その他の純資産増加原因が表すものとして、固定資産の増加を想定していると思うが、仕訳で考えると、固定資産が増加しても純資産は変動しないためその他の増加原因の説明となっていない。固定資産の減少についても、減価償却や除却が費用に計上されすでに費用の構成要素で説明されており、新たに減少原因という構成要素を設ける必要はないのではないか。

- ・構成要素について、平成15年3月に日本公認会計士協会から公表された「公会計概念フレームワーク」では、財務報告目的と財務書類の役割に適合する限り意味を持つと整理されており、重要な項目は構成要素として整理すると理解しているが、構成要素の定義自体が定まっていないのではないか。
- ・純資産の変動には、ネットで増減しないものも含んでいるが、現世代と将来世代の負担の関係を示す、税金をどれだけ先食いしているのかを示す、純資産がどれだけ硬直したのかを示す観点から、この部分こそが公会計では重要であり、上記を構成要素にするという現行の考え方は、間違えていないのではないか。
- ・資産評価差額や無償所管換等といった、構成要素の中でどれにも該当しないものも結果的にあると考えたときに、それがその他の純資産増加・減少原因に入ってくるということであれば、基準の方向性の表現でもよいのではないか。また、「財源」について、本表で表示されているなかでどこにも定義されていないため、全体を理解するときにはわかりにくいのではないか。
- ・定義の問題かもしれないが、一番重要な部分を構成要素と定義している場合が多く、財源も含めて最終型が見えてきたなかで、その概念がないと処理できないといった最小の単位で捉えると、少し整理が変わるのではないか。
- ・当期差額は財務業績を表すものであり、そこに評価損益等の外部的要因を入れて純資産変動額を表示しているが、これが、純資産を増加・減少させる項目であり、企業会計でいう収益・費用である。固定資産等の増減は構成要素ではなく、むしろ表示方法又は個別の会計の基準の考え方であり、その中で検討すべきものではないか。
- ・固定資産等の増減について、将来世代との負担関係を明らかにするためには総額表示でみせることが重要であることから、構成要素の1つにできないかということではないか。

○「注記・附属明細書等」に係る意見等

1. 注記

- ・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について、例示では発生主義が上方に記載されているが、逆にした方が見やすいのではないか。
- ・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について、もう少し単純な説明方法もあるのではないか。また、歳入歳出決算書から資金収支計算書、それから行政コスト計算書のつながりの説明も必要ではないか。

- ・所有外資産については基準の方向性でよいが、地方公営企業や地方独立行政法人では、一般会計等から補助金等を受けた場合、前受金として計上して減価償却に伴って収益化するという会計処理をしている。一般会計等では、全て費用処理することとなっているが、前払金等で計上して、相手先の処理と同様に繰り延べて費用化する処理方法もある。実務的にも難しい点もあるが、将来的には検討してはどうか。
- ・上記は、地方公営企業への元金償還の繰出や建設改良への繰出が考えられるが、長期前受金のほかに出資等もあり、連結相殺消去の実務負担が重い割にあまり情報としては有用ではなく、逆に健全化判断比率の内訳明細で把握できるものもあるため、あえて複雑なことをする必要はないのではないかと。
- ・一時借入金の実績について、決算統計でも出しているなかで実務負担も重くはないと考えられるが、有用性の観点から検討する必要があるのではないかと。
- ・今後の論点かもしれないが、非財務情報といった文章で説明する情報が必要ではないか。例えば資産形成について、地方団体が提供している福祉サービスは、地方団体が民間に補助金を出す形で、民間が資産形成を行っており、財務書類では見えない部分がある。このような情報を文章で説明していくことも必要ではないか。
- ・所有外資産について、都市部ではほとんどが民間で資産形成を行っているかもしれないが、地方に行くほどそうでもないところもある。逆に言うと、そういった民間で資産形成を行っている団体もある中では、当該年度の補助金等のフローの内訳だけではなく、ストックの情報を開示しても差し支えないとしてはどうか。
- ・純資産に関連して住民負担の議論があるが、将来の住民負担というのは、債務総額、いわゆる地方債残高であり、国と同様に、そこがわかるように注記した方がよいのではないかと。

2. 附属明細書

- ・有形固定資産の明細について、貸借対照表の勘定科目と整合をとるべきではないか。
- ・投資及び出資金の明細のうちの出資金について、連結対象団体は投資損失引当金を計上することとなっているが、管理面からも連結対象の有無で分けた上で、連結対象については投資損失引当金を合わせて記載した方が情報として有用ではないか。
- ・投資及び出資金の明細について、有価証券と出資金に分かれているが、勘定科目では1つであるため、整合をとる必要があるのではないかと。
- ・貸付金の明細について、未収金と長期延滞債権と同様に、徴収不

- 能引当金をあわせて記載した方が情報としては有用ではないか。
- ・未収金及び長期延滞債権の明細について、相手先が記載されているが、そこまで記載する必要はないのではないか。
 - ・附属明細書における相手先の明示について、有価証券報告書の売掛金の明細等では上位の取引先を具体的に記載しているが、公的部門では特有の事情もあると考えられるため、見直してもよいのではないか。また、作成する明細書が多すぎるのではないか。
 - ・未収金及び長期延滞債権の明細における具体的な社名等の記載について、基本的には地方団体が出資して連結対象団体になっている団体等を想定しているものであり、それ以外の団体等は記載しないというイメージである。
 - ・行政コスト計算書の明細について、行政目的別の作成は推奨とのことであるが、重要なものであり、作成すべきではないか。
 - ・行政コスト計算書の明細について、検討項目の資料では、行政目的別は有用性や重要性があると記載されているが、文末が妨げないとトーンダウンしているため、望まれるといった前向きな表現にした方がよいのではないか。
 - ・財源の明細に関連して、費用についても、本表はシンプルにして、附属明細書で詳細を開示した方がよいのではないか。
 - ・上記について、他団体との比較においては、一般財源である地方税や地方交付税、各種交付金といった財源を内訳ベースであまり比較しないと考えられるが、費用については一定の情報を本表で表示し、比較可能にしておいた方が有用性が高いのではないか。
 - ・資金の明細について、費用対効果を踏まえると増減の記載は不要であり、本年度残高だけ記載すればよいのではないか。
 - ・資金の明細について、出納整理期間も含めた資金の内訳というのが果たして出せるか実務的な検証が必要ではないか。
 - ・純資産変動計算書で議論した費用や固定資産等形成に係る財源内訳も附属明細書で作成することとしたが、明示した方がよいのではないか。
 - ・注記と附属明細書の線引きも整理した方がよいのではないか。費用や固定資産等形成に係る財源内訳に関しては、附属明細書となっているが、このような重要なものは注記とした方が目立ってよいのではないか。

○「勘定科目」に係る意見等

- ・該当のない科目は省略することも可能とのことであるが、省略すると表の段が少なくなる。基準の統一化で他団体との比較が可能となるなかで分析しづらくなるため、表示はある程度固定化して、

該当のない科目は「－」表示でよいのではないか。

- ・上記について、3表形式と4表形式が併存するということもあるが、あまり見慣れていない人からすると、できるだけ開示情報はシンプルで少ない方がよく、開示レベルではいろいろな工夫の余地はあってもよいのではないか。

第9回（2月28日）の議論

○「報告書案」に係る意見等

- ・補助金の繰延収益処理について、IPSASでも議論されているが、地方団体も国からの補助金等で固定資産を形成しているため、減損処理と同様に今後の検討課題と記載した方がよいのではないかと。
- ・信頼性（検証可能性）の記述が弱いため、これを担保するものとして、例えば財務報告に関する内部統制の整備・運用や監査等による情報の信頼性の確保といったことを記載した方がよいのではないかと。
- ・法的観点も含めて財務情報の出し手の責任主体を明確にする仕組みが必要ではないかと。
- ・活用が最大の目的になると考えており、その一つの方法として、財務諸表と内部統制の責任を負うCFO（最高財務責任者）のような仕組みが有用と考えている。例えば東京都や町田市のように会計規則で財務諸表を議会に説明することを義務付けるといった仕組みが重要ではないかと。特に町田市では、事業別財務諸表を議会に説明している中で、職員の意識も変わり、議員にとっても事業別の評価ができるため有用だという話も聞く。地方団体に作成の義務化を求めることはできないかもしれないが、地方団体が自主的に会計規則等で規則化し、議会へ説明を行うことで、活用を考えていくことが重要ではないかと。
- ・活用の充実等について、例えば地方公共団体財政健全化法における将来負担比率や決算統計への利活用といった目線も必要ではないかと。
- ・活用の充実等について、会計の最大のメリットは、事業別のコストがわかるということにあると考えており、事業そのもののサービス水準が適切なのか、必要性があるのかといった根本的な議論に活用していくことが重要ではないかと。
- ・それぞれの地方団体の事情はあるが、標準的な基準を定めるということであり、その面からわかりやすさ、継続性、実務面での実施可能性といったことに重点を置いてきたと理解している。管理会計的な視点からいくと、事業別財務書類等については地方団体の工夫の余地が多分にあると考えており、これから実務が積み重なっていく中で、よりよい事例紹介等で工夫が広がっていくのがよいのではないかと。
- ・会計基準を作成し、全ての地方団体に対して複式簿記と固定資産

台帳を要請するという事は、それだけ負担をかけることになるが、財務書類はわかりやすく、住民にとっても理解しやすいものにしていくことが重要なポイントではないか。その意味では、現行の基準モデル等の様式よりはわかりやすくなったが、財源情報のようなものを本表の中で表示しているといったわかりにくさも一部残っている。これから、地方団体に調査するとのことであるが、その意見も斟酌してよりわかりやすいものを目指していくことが必要ではないか。

- ・地方公会計の整備促進に貢献する人材の育成・教育について、職員だけでなく議員についても、財務情報を見て利活用につなげるノウハウ・専門性を向上させる仕組みが必要ではないか。
- ・財務書類の構成要素について、7要素ではわかりにくいため、資産、負債、純資産、純資産の減少原因、純資産の増加原因の5要素に整理し、純資産の減少原因の中で費用とその他の純資産減少原因、純資産の増加原因の中で収益と財源及びその他の純資産増加原因に分けた方がわかりやすいのではないか。
- ・財務書類の構成要素については、時間がなく、あまり議論ができなかったが、今後見直しの機会があれば、より精緻な記載とした方がよいのではないか。
- ・財務書類の構成要素については、実務にはあまり影響はないと考えられるが、厳密に議論すると時間もかかる議論でもあるため、まずは複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を基本とした統一モデルを進めた方がよいのではないか。
- ・財務書類の体系における行政コスト計算書と純資産変動計算書について、別々の計算書とするか結合した計算書とするかは並列と理解しているため、作成方法における財務書類の体系は、「行政コスト計算書、純資産変動計算書（または行政コスト及び純資産変動計算書）」と記載した方がよいのではないか。
- ・有形固定資産の評価基準について、比較可能性を確保する観点から特定の時期以前のものは取得原価不明なものとすると言われていたが、これで比較可能かどうかというと、若干微妙なところがあると考えている。取得原価を把握してすでに財務書類を作成している地方団体がある中で、取得原価不明のものとして評価し直すということになると、二重の負担になる可能性もあるため、場合によっては、すでに取り組んでいる団体への配慮が必要ではないか。
- ・貸借対照表の純資産における固定資産等形成分の説明について、「資金」が資金収支計算書という資金なのか、金銭全般を指しているのかがわかりにくいのではないか。

- ・引当金の説明について、負債の一種とあるが、負債でない引当金もあるため、これも説明に含める取扱いとした方がよいのではないか。
- ・売却可能資産について、評価替えしないことができると記載されている。当該箇所は注記の金額を時価で記載するということであるが、評価替えという用語は帳簿価額を変えるように見えるため、表現を変えた方がよいのではないか。
- ・現金預金について、資金の範囲の定義であるため、変えた方がよいのではないか。例えば企業会計では、現金及び預金で1年以内に期限の到来しない預金を除くとされている。
- ・行政コスト計算書の目的別の附属明細書について、比較可能性の観点から、任意であっても標準的な様式を示した方がよいのではないか。
- ・純資産変動計算書の様式について、前年度末純資産残高と記載されているが、過年度損益修正や会計方針の変更があった場合に、企業会計でも適用される「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が適用されるのであれば期首と記載する必要があるため、当該基準が適用されるかを明確にした方がよいのではないか。

本作業部会における検討項目(総表)

	区分	検討項目
	【総論】	
1	総論関係	基準の目的
2		財務書類の報告主体
3		財務書類の作成目的
4		財務書類の一般原則(質的特性)
5		財務書類の構成要素
6		財務書類の作成単位
7		財務書類の作成基準日
8		財務書類の表示単位(金額)
9		財務書類の体系
10		勘定科目
	【貸借対照表】	
11	総論関係	作成目的
12		表示形式(報告式又は勘定式)
13		資産・負債・純資産の区分
14		資産・負債の分類
15		配列(流動性配列法又は固定性配列法)
16		資産・負債の流動・固定分類(一年基準等)
17	各種資産の評価基準の取扱い	有形固定資産の科目分類・評価基準
18		インフラ資産の区分
19		有形固定資産の計上基準
20		無形固定資産の科目分類・評価基準
21		基金の評価基準
22		棚卸資産の評価基準
23		有価証券の評価基準
24		出資金の評価基準
24-1		出捐金の取扱い
25		固定資産の減損
26	減価償却の取扱い	表示箇所
27		耐用年数
28		計算方法
29		簡便法と取替法
30		減価償却累計額の表示(直接法又は間接法)
31	各種引当金の取扱い	計上基準
32		貸倒引当金(回収不能見込額)
33		投資損失引当金
34		賞与引当金
35		退職給付(手当)引当金
36		損失補償等引当金
37	その他の個別科目の取扱い	歳計外現金
38		未収金(税分と税以外の区分)
39		売却可能資産
40		リース資産
41		基金(基金借入の取扱い)
41-1	繰延資産	

	区分	検討項目
	【行政コスト計算書】	
42	総論関係	作成目的
43		表示区分
44		配列(形態別(性質別)、目的別)
	【純資産変動計算書】	
45	総論関係	作成目的
46		表示区分(財源関係)
47	その他の個別科目の取扱い	補助金(収入)の区分表示・計上方法
48		無償受贈資産の受入れ
	【資金収支計算書】	
49	総論関係	作成目的
50		作成方法(直接法又は間接法)
51		表示区分
52	その他の個別科目の取扱い	資金の範囲
53		支払利息の表示箇所
	【注記・附属明細書等】	
54	注記の取扱い	重要な会計方針
55		重要な会計方針の変更等
56		重要な後発事象
57		偶発債務
58		追加情報
59	附属明細書の取扱い	貸借対照表の内容に関する明細
60		行政コスト計算書の内容に関する明細
61		純資産変動計算書の内容に関する明細
62		資金収支計算書の内容に関する明細
63	その他の表示の取扱い	出納整理期間中の取引を考慮しない情報
64		経常的事業・投資的事業の財源等
65		固定資産等の総額の増減
66		公債に係る資産形成充当の区分
67		公債に係る地方交付税措置の区分
68		既存の決算情報と資金収支計算書の比較
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
70		減価償却累計額
71		一時借入金に関する情報
72		基礎的財政収支
73		所有外資産
	【その他】	
74	連結財務書類の取扱い	連結の範囲等
75	各種帳票の取扱い	仕訳帳
76		総勘定元帳
77		各種補助簿
78		残高試算表

※検討項目63～65、70、72、75～78については、他の検討項目にあわせて整理したものや本作業部会では検討対象外としたため、個別表はない。

本作業部会における検討項目（個別表）

1. 基準の目的

○「中間とりまとめ」における記述

- ・他の地方公共団体と比較可能な標準的な財務書類の作成を進めていくことが重要となる。
- ・地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の方法や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理すべきである。

○「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
<p>【全体】</p> <p>1 制度整備の目的 地方分権の進展に伴い、これまで以上に自由でかつ責任ある地域経営が地方公共団体に求められている。そうした経営を進めていくためには、内部管理強化と外部へのわかりやすい財務情報の開示が不可欠である。したがって、新たな公会計制度整備の具体的な目的は以下の点にある。</p> <p>① 資産・債務管理 ② 費用管理 ③ 財務情報のわかりやすい開示 ④ 政策評価・予算編成・決算分析との関係付け ⑤ 地方議会における予算・決算審議での利用</p> <p>2 基本的考え方 ・財務書類の体系化に当たっては、国と地方の財政上の結びつき等を考慮するとともに、地方固有の取扱いを踏まえつつ、原則として、国（財務省）の作成基準に準拠する。一発主義を活用した基準設定とともに、複式簿記の考え方の導入を図る。 一地方公共団体単体と関連団体等も含む連結ベースでの基準モデルの設定 一貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4表の整備を標準形とする。 一現行総務省方式の改訂にも配慮した基準モデルの設定</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>27. 本作成要領は、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（平成18年法律第47号、以下「行政改革推進法」という）62条2項に基づき、「地方公共団体に対し、（中略）企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力をを行う」ことを目的とする。</p> <p>28. また、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（平成18年8月31日総務事務次官通知、以下「総務事務次官通知」1という）において、『「新地方公会計制度実務研究会」を設置し、「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討したうえで、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針について、別途通知する予定である』とされたところ、本作成要領は、かかる「財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針」の一部を構成するものである。</p>

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・本基準は、今後、地方公会計の推進を図るために、その整備にあたっての標準的な基準を示すものである。
- ・本基準の設定によって、それぞれの地方公共団体において、財務書類の作成と開示及びその活用を行うことのみならず、他の地方公共団体との比較を容易とし、その財政構造の特徴や課題をより客観的に分析することで、住民等に対するわかりやすい説明、財政運営や行政評価等への活用を充実させることが可能となるものである。
- ・また、個々の地方公共団体のみならず、地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の基準や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理することとする。
- ・また、本基準の設定は、例えば国と地方を併せた財務情報の開示等、今後、国と連携を図る上でも必要となるものである。
- ・なお、本基準の設定によって、各地方公共団体がそれぞれの創意と工夫により、住民等への説明責任や行政経営に資する財務書類を作成することを妨げるものではない。

○留意点

- ・特になし。

2. 財務書類の報告主体

○「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】 18. 本基準モデルが対象とする報告主体は、普通地方公共団体、すなわち都道府県及び市町村とする（以下、これを単に「地方公共団体」と呼ぶ）。	【改訂モデル】 207.各地方公共団体は、普通会計の財務書類に加え、別表に示す連結附属明細書の1つである連結貸借対照表内訳表（連結精算表）等を活用し、地方公共団体全体及び連結の各財務書類を作成・開示するものとする。
80. 財務書類の作成単位は、普通地方公共団体、すなわち都道府県及び市町村とする（第18段落参照）。	

○課題・論点

- ・一部事務組合や広域連合、財産区は報告主体とするか。

○論点整理の考え方

- ・都道府県、市町村（特別区を含む。）とともに、①法人格があり、財務の取扱いについて同様に地方自治法を根拠法としていること、②同様な事務を実施していること、③本基準において連結対象として整理することを勘案して、一部事務組合及び広域連合も報告主体とする。
- ・財産区については、市町村に財産を帰属させられない経緯から設けられた制度であることから、現行と同様に対象外とする。

○基準の方向性

- ・本基準が対象とする報告主体は、都道府県、市町村（特別区を含む。）並びに地方自治法第284条第1項の一部事務組合及び広域連合とする。

○留意点

- ・一部事務組合及び広域連合については、都道府県及び市町村（特別区を含む。）の連結財務書類の作成スケジュール等に留意の上、作成事務の負担を考慮した取扱いとする。

3. 財務書類の作成目的

○「中間とりまとめ」における記述

- ・個々の地方公共団体における地方公会計整備の意義としては、①住民や議会等に対し、財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、②資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることが挙げられる。
- ・また、地方公会計の整備は個々の地方公共団体だけでなく、地方公共団体全体としての財務情報のわかりやすい開示という観点からも必要があるものである。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>21. この財務書類の利用者としては、①住民、②地方債等への投資者、③その他外部の利害関係者（取引先、国、格付け機関等）及び④地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）等が挙げられる。</p> <p>22. 上記の情報利用者のニーズは様々であるが、例えば、住民ならば、選挙でどの候補者に投票するかといった政治的意思決定を行うための情報に関心を持つであろうし、投資者であれば、地方債等へ投資すべきか否かといった経済的意思決定を行うための情報に関心を持つであろう。さらに、地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）ならば、特に予算編成上の意思決定に必要な情報に関心を持つであろう。</p> <p>23. 地方公共団体において財務書類を作成する目的は、住民をはじめとする情報利用者が経済的または政治的意思決定を行うに当たり、有用な情報を提供することにある。具体的には、地方公共団体の①「財政状態」、②「業績」、③「純資産の変動」及び④「資金収支の状態」に関する情報の提供を意味する。</p> <p>24. また、公会計の基礎概念の観点からすれば、この財務書類を作成する目的は、地方公共団体が住民に対してその責任を会計的に明らかにするという意味で、「パブリック・アカウンタビリティ」にある。具体的には、決算分析のための情報（以下「決算情報」という。）を会計的に明らかにすることと、予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させるための参考情報を提供することを意味する。</p>	<p>・特になし。</p>

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・この財務書類の利用者としては、①住民、②地方債等への投資者、③その他外部の利害関係者（取引先、国、格付け機関等）及び④地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）等が挙げられる。
- ・上記の情報利用者のニーズは様々であるが、例えば、住民であれば、将来世代と現世代との負担の分担は適切か、行政サービスは効率的に提供されているかといったこと、投資者であれば、地方債等へ投資すべきか否かという観点から財政に持続可能性があるかといったこと、地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）であれば、予算編成過程における具体的な政策決定の資料としての活用といったことが考えられる。
- ・地方公共団体において財務書類を作成する目的としては、上記の情報利用者に対し、意思決定に有用な財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることにある。
- ・また、財務書類の作成は、個々の地方公共団体だけでなく、地方公共団体全体としての財務情報のわかりやすい開示という観点からも必要があるものである。

○留意点

- ・特になし。

4. 財務書類の一般原則（質的特性）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・新たな基準の設定にあたっては、現実問題として、地方公会計よりも企業会計の方が先行し、一般的に普及していること等を踏まえると、企業会計をベースにしながらも、税金等の地方公会計の固有の論点を考慮して整理することが適当である。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>26. 地方公共団体における財務書類の質的特性とは、上記の財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件をいう。その内容に応じて、大きくは以下の五つ（理解可能性の原則、完全性の原則、目的適合性の原則、信頼性の原則、その他の質的特性）に分類される。</p> <p>27. 理解可能性の原則とは、地方公共団体の財務書類は、利用者が投資家など会計の専門知識を持った人々に限られず、一般の住民にも理解できるようなものでなければならないため、できるだけ簡潔に分かりやすいものとしなければならない原則をいう。</p> <p>28. 完全性の原則とは、地方公共団体の財務書類は、すべての財源とその用途に関する情報を含んでいなければならないという原則をいう。具体的には、ストック情報（ある一時点の財産残高）としてすべての経済資源を網羅すべきことはもちろん、フロー情報（一会計期間の取引高）としても、損益取引のみならず、純資産及びその内部構成を変動させる損益外のすべての取引（資本取引等）をも総額表示で網羅すべきことを意味する。完全性の原則は、地方公共団体の予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させる上で、公会計において特に重要な質的特性である。</p> <p>29. 目的適合性の原則とは、決算情報の開示と住民による財政規律という目的を達成する上で、財務書類がその利用者にとってどれだけ有用性があるかを意味する。目的適合性の有無を判断するためには、①情報利用者が事後的に地方公共団体の財務情報を評価することに役立つか（事後的評価可能性）、②情報利用者が地方公共団体の財政状態等について将来予測やシミュレーションを行うことに役立つか（予測・シミュレーション可能性）、③財務書類が遅延なく適時に行われているか（適時性）という点等が考慮されるべきである。</p> <p>30. 信頼性の原則とは、地方公共団体における財務書類の目的である決算情報の開示と住民による財政規律を達成する上で、その情報がどれだけ信頼に値する正確性と真実性を有するかを意味する。信頼性の有無を判断するためには、①財務情報が取引事象の法律的形式よりもその実質と経済的実態を反映しているか（実質優先主義）、②情報利用者の意思決定を歪めることはないか（中立性）、③財務書類の表示が取引事象を忠実に反映するものとなっているか（表示の忠実性）という点等が考慮されるべきである。</p> <p>31. その他の一般的特性としては、企業会計の場合と同様、①財務情報に省略または誤表示があれば情報利用者の意思決定に影響を及ぼすが、どの程度の省略または誤表示ならば許容し得るか（重要性）、②財務情報が会計期間または他の会計主体との間で比較し得るものか（比較可能性）という点等が考慮されるべきである。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・特になし。

○課題・論点

- ・地方公営企業会計や地方独立行政法人会計等では、企業会計原則を踏まえた会計処理の原則を記載しているが、同様に記載すべきか。

○論点整理の考え方

- ・地方公会計については、企業会計や地方公営企業会計、地方独立行政法人会計等とは異なり、現金主義会計を補完するものとして整備するものであるため、現行どおり、会計処理の原則としての記載は必要ないものとする。
- ・ただし、説明責任を遂行し、意思決定に有用な情報を提供するという観点から、現行どおり質的特性は記載する。

○基準の方向性

地方公共団体における財務書類の質的特性とは、財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件をいい、その内容に応じて、大きくは以下の6つに分類される。

1. 理解可能性

- ・地方公共団体の財務書類は、利用者が会計の専門知識を持った人々に限られず、一般の住民にも理解できるようなものでなければならぬため、できるだけ簡潔に分かりやすいものとしなければならない。

2. 完全性

- ・地方公共団体の財務書類は、すべての情報を含んでいなければならない。具体的には、ストック情報（ある一時点の財産残高）としてすべての経済資源を網羅すべきことはもちろん、フロー情報（一会計期間の取引高）としても、損益取引のみならず、純資産及びその内部構成を変動させる損益外のすべての取引（資本取引等）をも網羅すべきことを意味する。完全性の原則は、地方公共団体の予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させる上で、公会計において特に重要な質的特性である。

3. 目的適合性

- ・情報利用者の意思決定に有用でわかりやすい財務情報の提供と説明責任の履行という目的を達成する上で、財務書類がその利用者にとってどれだけ有用性があるかを意味する。目的適合性の有無を判断するためには、情報利用者が事後的に地方公共団体の財務情報を評価することに役立つか（事後的評価可能性）、情報利用者が地方公共団体の財政状態等について将来予測やシミュレーションを行うことに役立つか（予測・シミュレーション可能性）、財務書類が遅延なく適時に行われているか（適時性）という点等が考慮されるべきである。

4. 信頼性

- ・地方公共団体における財務書類の目的である決算情報の開示と住民による財政規律を達成する上で、その情報がどれだけ信頼に値する正確性と真実性を有するかを意味する。信頼性の有無を判断するためには、財務情報が取引事象の法律的形式よりもその実質と経済的実態を反映しているか（実質優先主義）、情報利用者の意思決定を歪めることはないか（中立性）、財務書類の表示が取引事象を忠実に反映するものとなっているか（表示の忠実性）という点等が考慮されるべきである。

5. 比較可能性

- ・本基準の目的でもある、財務情報が会計期間または他の会計主体との間で比較し得るものかという点等が考慮されるべきである。

6. 重要性

- ・企業会計の場合と同様、財務情報に省略または誤表示があれば情報利用者の意思決定に影響を及ぼすが、どの程度の省略または誤表示ならば許容し得るかという点等が考慮されるべきである。

○留意点

- ・特になし。

5. 財務書類の構成要素

○「中間とりまとめ」における記述

- ・財務書類の体系については、現行のいずれの作成方式においても、貸借対照表で会計年度末における資産と負債のバランスを示すとともに、資金収支計算書で一会計期間における現金等の収入と支出のバランスを示している。その上で、行政コスト計算書と純資産変動計算書のいずれか又は両方の書類によって、一会計期間における発生主義による費用と収益やその他の純資産の変動を示すという役割分担になっている。
- ・地方公共団体の財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが税收等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当であると考ええる。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>32. 財務書類の構成要素は、それぞれ異なる属性を有する大項目、すなわち、資産、負債、純資産、費用、収益、損益外純資産減少原因及び損益外純資産増加原因を意味する。</p> <p>42. 財政状態とは、貸借対照表上の構成要素（資産・負債・純資産）の残高を意味する。</p> <p>43. 資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。</p> <p>44. このうち、①将来の経済的便益とは、市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、②潜在的なサービス提供能力とは、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められることから、再調達原価等による計算擬制（見積り）をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。</p> <p>45. 負債とは、過去の事象から発生した、特定の会計主体の現在の義務であって、①これを履行するためには経済的便益を伴う資源が当該会計主体から流出し、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を招くことが予想されるものをいう。</p> <p>47. 純資産とは、①特定の会計主体の実質的所有者から当該会計主体に対する拠出及び②当該会計主体の活動等によって獲得された余剰（または欠損）の蓄積残高をいい、その金額は資産と負債の差額として計算される。</p> <p>48. 純資産は、その源泉（ないし運用先）との対応によって区分表示される。本基準モデルにおいては、純資産の内部構成を「財源」、「資産形成充当財源」及び「その他の純資産」に区分して表示する。</p> <p>49. なお、開始貸借対照表を作成する際、資産形成に関する財源充当等が不明確なものについては、「その他の純資産」の細分類である「開始時未分析残高」として処理し、以後、金額を固定した上で継</p>	<p>・特になし</p>

続的に表示する。また、総務省方式等の取得原価方式から、公有財産台帳方式に移行していく場合においても、評価差額を「開始時評価差額」として処理し、同様に継続的に表示する。

50. 業績とは、行政権の執行による成果等であって、行政コスト計算書上の構成要素（費用・収益）の期中取引高を意味する。

51. 費用とは、①一会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の減少原因をいう。

52. なお、固定資産形成や長期金融資産への資本的支出は、純資産（総額）の変動をもたらすものではないから、上記②の要件に該当せず、費用としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産減少原因として計上される）点に留意すべきである（第63段落参照）。

53. 収益とは、①一会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の増加原因をいう。

54. ここでは、税金を主権者としての住民からの拠出と捉えていることから、上記③の要件に該当せず、収益としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される）としている（第67段落参照）。

55. また、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）も、収益としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される）点に留意すべきである（第67段落参照）。

56. 純資産の変動とは、政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動であって、純資産変動計算書上の構成要素（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因）の期中取引高を意味する。

57. 地方公共団体が過去・現在・未来にわたる時間軸上の資源配分を行う会計主体であるとするれば、その純資産の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源の配分を意味することとなる。例えば、純資産の減少は、現役世代が将来世代にとっても利用可能であった資源を消費して便益を享受する一方で、将来世代にその分の負担が先送りされたことを意味する。逆に純資産の増加は、現役世代が自らの負担によって将来世代も利用可能な資源を蓄積したことを意味するので、その分、将来世代の負担は軽減されたこととなる。

58. 純資産変動計算書は、損益勘定で処理されないすべての取引事象、すなわち、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動を対象とする。かかる純資産及びその内部構成の変動は、当期に消費可能な資源の流出入であるか、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出入であるかという発生形態の別によって、「財源」と「資産形成充当財源」とに大きく二分される。

59. まず、「財源」の調達・使途とは、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に消費可能な資源の流出入をいう。具体的には、収益の定義に該当しない税金や資本移転収入の他、費用の定義に該当しない資本的支出等に関連する資源の流出入がこれに当たる（第52段落、第54段落及び第55段落参照）。

60. なお、公債発行による資金調達については、「財源」の調達から除外される。なぜなら、公債の発行は、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の使途を現時点で拘束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないからである。

61. これに対して、「資産形成充当財源」の変動とは、当該会計期間

中の純資産及びその内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出入をいう。換言すれば、資産形成充当財源とは、財源が使用されて固定資産などに転化したもの、すなわち財源が将来世代も利用可能な資産の形に変化したものを意味する。

62. 損益外純資産減少原因とは、①当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の減少原因をいう。損益外純資産減少原因は、その発生形態の別によって、「財源の使途」、「資産形成充当財源の減少」及び「その他の純資産の減少」に細分類される。

63. 「財源の使途」とは、当該会計期間中における財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に費消可能な資源の流出をいう。具体的には、純経常費用（行政コスト計算書の収支戻）への財源措置、固定資産形成、長期金融資産（貸付金・出資金等）への資本的支出に関連する財源の流出等を指す。

64. 「資産形成充当財源の減少」とは、当該会計期間中における資産形成充当財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を減少させる取引を意味する。具体的には、減価償却・直接資本減耗や除売却による固定資産減少額、償還による長期金融資産減少額及び再評価損等を指す。

65. 「その他の純資産の減少」は、上記「財源の使途」または「資産形成充当財源の減少」、に該当しない損益外での純資産の減少を意味する。

66. 損益外純資産増加原因とは、①当該会計期間中における資産の流入もしくは増価、または負債の減少による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の増加原因をいう。損益外の純資産増加は、その発生形態の別によって、「財源の調達」、「資産形成充当財源の増加」及び「その他の純資産の増加」に細分類される。

67. 「財源の調達」とは、当該会計期間中における財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金収入を伴う当期に費消可能な資源の流入をいう。具体的には、主権者としての住民からの拠出である税収の他、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）が含まれる。また、固定資産の売却収入（元本分）や長期金融資産（貸付金・出資金等）の償還収入（元本分）も、当期に費消可能な資金収入を伴うことから、これに該当する。

68. なお、既に述べたように（第 60 段落）、公債発行等（負債）による資金調達は、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の使途を現時点で拘束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないことから、「財源の調達」には該当しないことに留意すべきである。

69. 「資産形成充当財源の増加」とは、当該会計期間中における資産形成充当財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流入をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を増加させる取引を意味する。具体的には、固定資産形成相当額、長期金融資産（貸付金・出資金等）増加額及び再評価益等を指す。

70. 「その他の純資産の増加」は、上記「財源の調達」または「資産形成充当財源の増加」に該当しない損益外での純資産の増加を意味する。

○課題・論点

- ・「9.財務書類の体系」を踏まえ、構成要素はどうするか。

○論点整理の考え方

- ・これまでの議論を踏まえ、地方公共団体の行財政運営の特性を財務書類において表すにあたり、異なる属性を有する大項目を構成要素として認識する。

<使用料等の収益とその他の財源との区分について>

- ・使用料等については、行政財産や公の施設の使用・利用の対価として徴収するものであり、地方公共団体の収入の中でも、費用と直接結びつけて評価することができるものである。
- ・一方で、税収等の財源については、事業の実施により生ずるものではなく、対価性がなく、むしろ資源配分の結果として評価されるものである。
- ・このような観点からは、使用料等の収益と税収等の財源は、その性質が大きく異なることから、別々の要素として認識することが適当である。

<費用や収益以外の純資産の変動について>

- ・費用や収益以外の純資産の変動に係るものについて、「中間とりまとめ」や「4.財務書類の一般原則」、「9.財務書類の体系」の議論を踏まえ、固定資産の増減等を含めた純資産の変動は、財務書類において示す情報の重要な一部を成している。すなわち、財務書類においては、純資産の変動が現世代と将来世代との間での資源の配分を意味していることから、これらの増減を表すものを構成要素「財源及びその他の純資産増加原因」及び「その他の純資産減少原因」として認識する。（「その他の」とするのは、費用・収益以外のものを指すという趣旨。なお、税収等の財源については、上記のとおり使用料等の収益と別々の要素として認識することを明示する観点から、増加原因に関しては、「財源及びその他の純資産増加原因」とする。）

○基準の方向性

財務書類の構成要素は、それぞれ異なる属性を有する大項目、すなわち、「資産」、「負債」、「純資産」、「費用」、「収益」、「その他の純資産減少原因」及び「財源及びその他の純資産増加原因」を意味する。

資産

- ・資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。

負債

- ・負債とは、過去の事象から発生した、特定の会計主体の現在の義務であって、①これを履行するためには経済的便益を伴う資源が当該会計主体から流出し、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を

招くことが予想されるものをいう。

純資産

- ・純資産とは、資産から負債を控除した正味の資産をいい、過去及び現世代が負担したものをいう。すなわち、租税等の拠出及び当該会計主体の活動等によって獲得された余剰（または欠損）の蓄積残高を意味する。

費用

- ・費用とは、①一会計期間中において発生した、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③純資産の減少原因をいう。

収益

- ・収益とは、①一会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、③純資産の増加原因をいう。

その他の純資産減少原因

- ・その他の純資産減少原因とは、①当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の減少原因をいう。その他の純資産減少原因は、その発生形態の別によって、「純行政コスト」、「固定資産等の増加（余剰分（不足分）」、「固定資産等の減少（固定資産等形成分）」及び「その他の純資産の減少」に細分類される。

財源及びその他の純資産増加原因

- ・財源及びその他の純資産増加原因とは、①当該会計期間中における資産の流入もしくは増価、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の増加原因をいう。財源及びその他の純資産増加原因は、その発生形態の別によって、「財源」、「固定資産等の増加（固定資産等形成分）」、「固定資産等の減少（余剰分（不足分）」及び「その他の純資産の増加」に細分類される。このうち財源とは、収益の定義に該当しない税収等及び国県等補助金をいう。

○留意点

- ・特になし。

6. 財務書類の作成単位

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>19. 地方公共団体単体財務書類（第 85 段落以下）は、地方公共団体内部の会計区分である①一般会計及び特別会計から成る普通会計（下記②の公営事業会計に該当する特別会計を除く）及び②公営事業会計の双方を対象とする。</p> <p>20. 地方公共団体連結財務書類（第 250 段落以下）における連結の範囲としては、本基準モデル第 255 段落以下に規定する要件に該当する地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社（土地開発公社、住宅供給公社、地方道路公社）及び第三セクター（商法・民法法人）等をその対象とする。</p> <hr/> <p>81. 財務書類は、普通会計（公営事業会計に該当する特別会計を除く）、公営事業会計等にかかる決算、及び公有財産台帳等の計数を基礎として作成する。また、予算編成に役立つ参考資料として予測財務諸表を作成する場合には、上記に加えて歳入歳出予算等の計数を基礎とする。</p> <p>86. 普通会計は、一般会計及び特別会計（公営事業会計に該当する特別会計を除く）により構成される。</p> <p>87. 公営事業会計は、地方公営企業法の全部または一部の適用を受ける地方公営事業をいう。なお、公営事業会計の場合、従来から個別の会計ごとに発生主義に基づく財務書類の作成が義務付けられているが、その際、例えば、借入資本金等については、表示の組替えを行った上で、普通会計との合算・相殺消去を行う。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>36. 基準モデルに基づく財務書類の体系は、【図 1 財務書類の体系】のとおりである。また、単体及び連結財務書類の対象となる会計は、【図 2 単体及び連結財務書類の対象となる会計】のとおりである。</p> <p>57. 基準モデルでは単体及び連結財務書類（第 36 段落参照）の作成・開示が求められているところであるが、その過程において、地方公共団体内部の会計区分である普通会計（一般会計及び公営事業会計以外の特別会計）についても、財務書類を作成・開示することができる。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>207.各地方公共団体は、普通会計の財務書類に加え、別表に示す連結附属明細書の 1つである連結貸借対照表内訳表（連結精算表）等を活用し、地方公共団体全体及び連結の各財務書類を作成・開示するものとする。</p> <p>465. 連結の範囲は、地方公共団体（普通会計、公営事業会計）及び、地方公共団体が設立した地方独立行政法人、地方三公社、地方公共団体が加入している一部事務組合・広域連合、地方公共団体が出資・出捐している第三セクター等とする。</p>

○課題・論点

- ・普通会計ベースとするのか、地方公共団体の財政の健全化に関する法律において用いている一般会計等ベースとするのか。

○論点整理の考え方

- ・全団体の比較可能性を確保する観点からは、普通会計ベースもしくは一般会計等ベースのいずれかにするのが適当である。（設置される会計ごとの作成とすると、特別会計等の設置状況は団体によって異なるため、比較可能性を担保できない。）
- ・地方公共団体の財政の健全化に関する法律との関係、実務面での負担を考慮すれば、一般会計等ベースとするのが適当である。（一覧性のある決算統計に係る普通会計との関係を示す観点から、一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異に関して注記等する。）
- ・なお、現行の取扱いを踏まえ、地方公営事業会計を加えた地方公共団体の全体財務書類及び全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類をあわせて作成する。

○基準の方向性

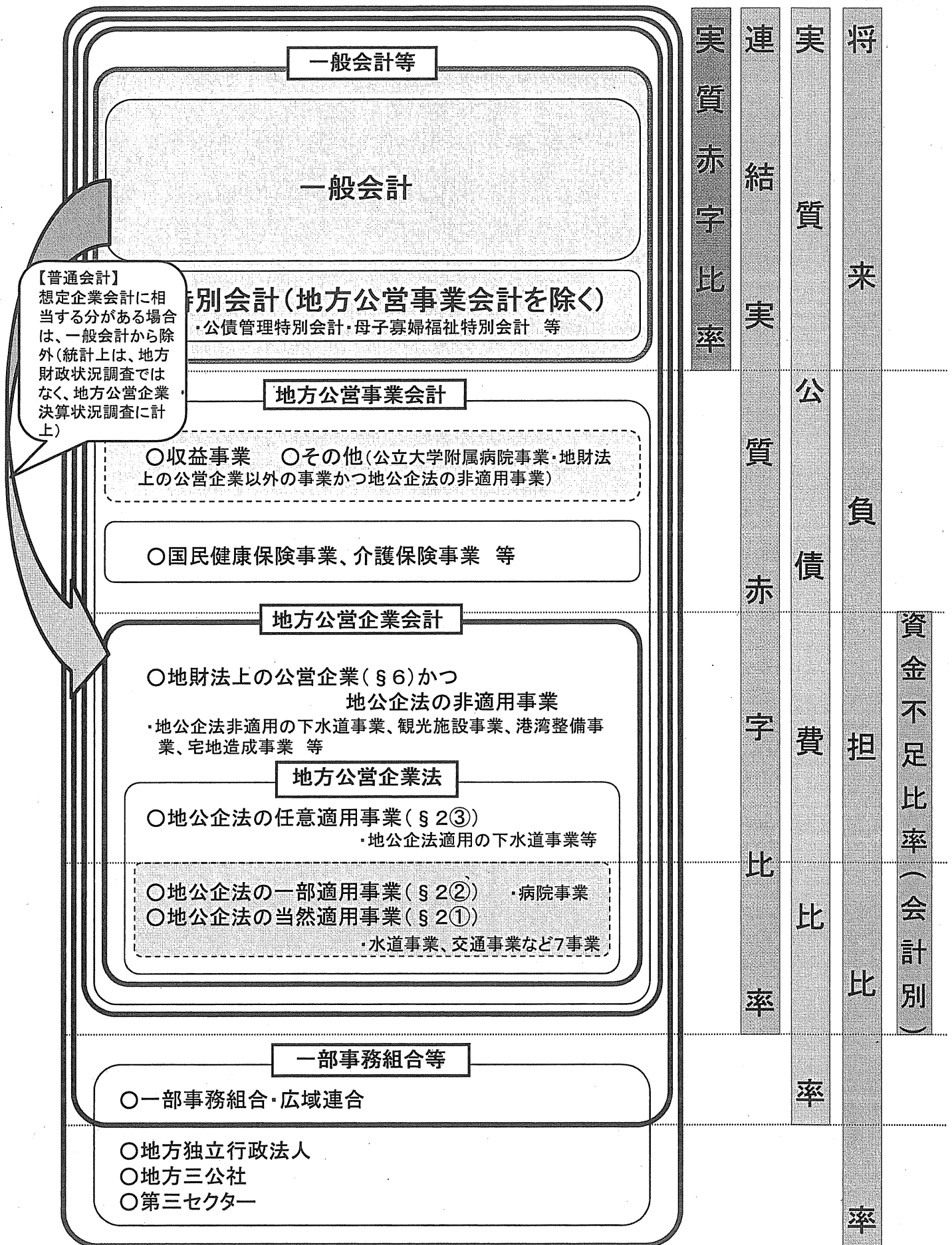
- ・地方公共団体は、一般会計及び地方公営事業会計以外の特別会計から成る一般会計等（地方公共団体の財政の健全化に関する法律第2条第1号に規定する「一般会計等」に同じ。）を基礎として財務書類を作成することとする。
なお、普通会計との関係を示す観点から、一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異に関して注記する。
- ・また、公的資金等によって形成された資産の状況、その財源とされた負債・純資産の状況さらには行政サービス提供に要した費用や資金収支の状況などを総合的に明らかにするため、一般会計等に地方公営事業会計を加えた全体財務書類、全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類をあわせて作成することとする。

○留意点

- ・特になし。

【総論】財務書類の作成単位に係る参考資料
 普通会計と一般会計等の対象会計範囲のイメージ

地方公共団体財政健全化法



7. 財務書類の作成基準日

○「中間とりまとめ」における記述

- ・ 現行の現金主義会計による予算・決算制度を前提とした上で、財務報告におけるあるべき基準のあり方等について議論を進めてきた。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>83. 財務書類の作成基準日は、会計年度末（3月31日）とする。ただし、出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数とする。その場合、その旨及び出納整理期間にかかる根拠条文（地方自治法235条の5等）を注記する。</p>	<p>・ 特になし。</p>

○課題・論点

- ・ 現行どおり、3月31日を基準とし、出納整理期間を含めたものとするかどうか。

○論点整理の考え方

- ・ 財務書類は、現行の予算・決算制度を補完する位置付けで作成することから、現金主義ベースと整合的である必要があること
- ・ 地方公共団体の会計実務においては、国庫補助金の受入や地方債の借入など、出納整理期間中の取引が一定割合を占めていること
- ・ 財政運営上は、出納整理期間を除いた期末の財務状況を見ることの必要性が薄いこと

→以上の考えから、作成基準日は会計年度末(3月31日)とし、出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数とする。

○基準の方向性

- ・ 作成基準日は、会計年度末（3月31日）とし、出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数とする。その場合、その旨及び出納整理期間にかかる根拠条文（地方自治法第235条の5等）を注記する。

○留意点

- ・ 特になし。

8. 財務書類の表示単位（金額）

○「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
<p>【基準モデル】 84. 財務書類に掲記される科目その他の事項の金額は、100万円単位（単位未満四捨五入）で表示する。</p>	<p>【基準モデル】 42. 財務書類の表示金額単位は、百万円を原則とする。但し、地方公共団体の財政規模に応じて千円単位とすることもできる。また、同単位未満は四捨五入するものとし、かかる四捨五入により合計金額に齟齬が生ずる場合、これを注記する。なお、単位未満の計数があるときは“0”を表示する。</p>

○課題・論点

- ①地方公共団体の財政規模によらず、統一した表示単位とするか。
- ②表示単位未満の取扱いはどうするか。

○論点整理の考え方

- ①現行や国の取扱いも踏まえ、原則として百万円単位での表示とするが、地方公共団体の財政規模に応じて千円単位とすることも可能とする。
- ②表示単位未満は四捨五入とし、合計金額に齟齬が生じる場合は注記する。また、単位未満の計数があるときは「0」を表示する。なお、計数がないときは「-」を表示する。

○基準の方向性

- ・財務書類の表示金額単位は、百万円を原則とする。ただし、地方公共団体の財政規模に応じて千円単位とすることもできる。また、同単位未満は四捨五入するものとし、四捨五入により合計金額に齟齬が生じる場合、これを注記する。なお、単位未満の計数があるときは「0」を表示し、計数がないときは、「-」を表示する。

○留意点

- ・特になし。

9. 財務書類の体系

○「中間とりまとめ」における記述

4. 基準のあり方について（(1) 総論）

- ・財務書類の体系については、現行のいずれの作成方式においても、貸借対照表で会計年度末における資産と負債のバランスを示すとともに、資金収支計算書で一会計期間における現金等の収入と支出のバランスを示している。その上で、行政コスト計算書と純資産変動計算書のいずれか又は両方の書類によって、一会計期間における発生主義による費用と収益やその他の純資産の変動を示すという役割分担になっている。この中で、一会計期間における地方公共団体の財務業績の示し方については、現行モデルと東京都や大阪府等の方式では以下のとおり異なっている。なお、現行のいずれの作成方式においても、出納整理期間中に行われた取引は、会計期間中に行われたものとして財務書類を作成している（大阪府では、附属明細表で出納整理期間中に行われた取引を含めない要約財務書類を開示している。）。
- ・現行モデルは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、税金を含む、直接的な対価性のない取引を純資産変動計算書の中で表示し、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかを示すことにより、財務業績を評価するという考え方に立っている。
- ・一方で、東京都や大阪府等の方式は、より企業会計や国際公会計基準に近い形で、原則として、行政コスト計算書の中で一会計期間の全ての収入と費用を対応させて、行政コストが税金等によって賄われているかを示すことに重点を置くという考え方に立っている。
- ・地方公共団体の財務業績の示し方を整理するにあたっては、その前提として、地方公共団体は以下のような特性を有していることを踏まえる必要がある。
 - －地方公共団体は総合的な行政主体であり、経常的事業と投資的事業の双方にわたって様々な業務を担っていること
 - －課税権を有するとともに、多くの地方公共団体においては、それぞれの地方公共団体の税金以外にも地方交付税や補助金等といった収入が一会計期間における収入の一定割合を占めていること
 - －さらに、一部の特例的な公債を除き、公債は投資的経費の財源のみに充当できるといふ建設公債主義の下で公債の発行を行っていること
- ・こうしたことから、地方公共団体の財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが税金等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当であると考えられる。
- ・すなわち、地方公共団体の場合には、行政サービスの提供等によって直接収益を生み出すわけではないことから、まずは、行政サービスの提供等にどの程度の費用が

必要であったかを示すことが重要である。

- ・次に、それらの経常的な費用が、一会計期間に調達された財源によってどのように賄われたかを見ることで、将来へ引き継ぐ純資産がどれだけ変動したかをフロー面から示すことが可能となる。一会計期間の経常的な費用と財源の差額を見たときに、費用を財源が上回る場合には、将来へ引き継ぐ純資産を増加させたことを表し、逆に下回る場合には、それまでに蓄積された純資産を費消して行政サービス等による便益を享受したことを表している。
- ・その上で、固定資産の増減等、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかをストック面から示すことによって、一会計期間の財務業績を評価することとなる。
- ・こうした考え方の下、地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる。

－経常的事業・投資的事業の財源等の状況

－固定資産等について、その総額の増減状況

－将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分

－公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分

4. 基準のあり方について（（2）各論 ②行政コスト計算書）

- ・現行モデルにおいては、経常的な行政コストを示す財務書類と位置付け、一会計期間における地方公共団体の費用と収益の取引高を明らかにすることを目的としている。この中で、収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを計上するものであり、税金等の直接的な対価性のない収入については、行政コスト計算書に計上せず、純資産変動計算書に計上している。なお、税金については、国の公会計においても行政コスト計算書に相当する業務費用計算書に計上しない取扱いとしている。
- ・税金を純資産変動計算書に計上しているのは、税金は、費用との間で基本的に直接的な対価性がないこと、主権者としての住民からの拠出と捉えるべきものであること、また、純資産の変動項目を一括表示することがより明瞭であること等の考え方によるものである。
- ・一方で、東京都や大阪府等の方式においては、原則として、行政コスト計算書に、一会計期間の税金を含めた全ての収入と費用を計上し、行政コストと税金等との期間の対応関係を表示するとの考え方をとるものであり、国際公会計基準も同様の取扱いとしている。
- ・税金を行政コスト計算書に計上しているのは、税金等に係る個別の取引について、直接的な対価性はないが、税金等と費用との間には期間の対応関係が存在するという考え方に加え、全ての収入と費用を行政コスト計算書に計上することによって、行政コストが税金等によって賄われているかを示すことができ、企業会計に基づく財務情報とも類似している点で、住民等にもわかりやすいという考え方によるもの

である。

- ・このように税収をどの財務書類に表示して説明していくかについて、現行モデルと東京都や大阪府等の方式との間に基本的な考え方の相違がある。また、地方交付税や補助金等の収入の取扱いについても同様の相違があり、これらが、現行の財務業績の表し方における大きな相違点となっている。
- ・税収等をいずれの財務書類に計上するかという点については、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえた財務業績の表し方として、どのように表すことが理解の促進等に資するものとなるかという観点から、以下の純資産変動計算書の位置付けと併せて今後さらに具体的な検討を進めるべきである。

4. 基準のあり方について（（2）各論 ③純資産変動計算書）

- ・特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覽性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を示すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。
- ・このように財源仕訳を行うことについては、全ての地方公共団体に適用すべき基準を設定するという観点からは、複雑で導入しにくいという意見もあることから、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべきである。
- ・その上で、純資産変動計算書の位置付けについては、行政コスト計算書に係る議論と同様の考え方の違いにより、以下の2つの主張に分かれている。一つは、財務業績はフロー・ストックの中長期的な均衡状態によって評価するため、前述の特色を活かしつつ、純資産変動計算書を中心としてフロー・ストックの増減状況を表すことが適当であるとする主張である。もう一つは、財務業績は一会計期間の行政コストが税収等で賄われているかという観点で行政コスト計算書によって評価し、純資産変動計算書は貸借対照表を補完するものとしての位置付けとすべきとの主張である。
- ・今後については、前述のとおり、地方公共団体の財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが税収等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当であると考えられる。
- ・このように、経常的な費用と財源の調達状況及び純資産の変動を示すことによって財務業績を評価することが必要であるが、これらをどの財務書類にどのように計上するかという点については、わかりやすさや既存の財務書類との継続性等に配慮の上、今後さらに具体的な検討を進めるべきである。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>32. 財務書類の構成要素は、それぞれ異なる属性を有する大項目、すなわち、資産、負債、純資産、費用、収益、損益外純資産減少原因及び損益外純資産増加原因を意味する。</p> <p>51. 費用とは、①一会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の減少原因をいう。</p> <p>52. なお、固定資産形成や長期金融資産への資本的支出は、純資産（総額）の変動をもたらすものではないから、上記②の要件に該当せず、費用としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産減少原因として計上される）点に留意すべきである（第63段落参照）。</p> <p>53. 収益とは、①一会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の増加原因をいう。</p> <p>54. ここでは、税収を主権者としての住民からの拠出と捉えていることから、上記③の要件に該当せず、収益としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される）としている（第67段落参照）。</p> <p>55. また、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）も、収益としては計上されない（むしろ純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される）点に留意すべきである（第67段落参照）。</p> <p>56. 純資産の変動とは、政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動であって、純資産変動計算書上の構成要素（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因）の期中取引高を意味する。</p> <p>57. 地方公共団体が過去・現在・未来にわたる時間軸上の資源配分を行う会計主体であるとすれば、その純資産の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源の配分を意味することとなる。例えば、純資産の減少は、現役世代が将来世代にとっても利用可能であった資源を費消して便益を享受する一方で、将来世代にその分の負担が先送りされたことを意味する。逆に純資産の増加は、現役世代が自らの負担によって将来世代も利用可能な資源を蓄積したことを意味するので、その分、将来世代の負担は軽減されたこととなる。</p> <p>58. 純資産変動計算書は、損益勘定で処理されないすべての取引事象、すなわち、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動を対象とする。かかる純資産及びその内部構成の変動は、当期に費消可能な資源の流出入であるか、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出入であるかという発生形態の別によって、「財源」と「資産形成充当財源」とに大きく二分される。</p> <p>59. まず、「財源」の調達・用途とは、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に費消可能な資源の</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>36. 基準モデルに基づく財務書類の体系は、【図1 財務書類の体系】のとおりである。また、単体及び連結財務書類の対象となる会計は、【図2 単体及び連結財務書類の対象となる会計】のとおりである。</p> <p>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。</p> <p>①BSの資産のうち「資金」の金額は、CFの期末残高と対応する。</p> <p>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。</p> <p>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の財源の用途のうち「純経常費用への財源措置」に対応する。</p> <p>109.財源仕訳とは、純資産の内部構成（財源及び資産形成充当財源）の変動にかかる仕訳をいう。以下のように、固定資産・長期金融資産に対応する資産形成充当財源の増減をもたらす取引について、財源仕訳を行う必要がある。</p> <p>(1) 固定資産の取得の他、長期金融資産（貸付金や投資等）が増加する場合：固定資産の取得の場合、固定資産台帳・建設仮勘定台帳において、資産種別・財源別に集計して純資産変動整理表に転記する。長期金融資産の増加の場合も、資産種別、増減原因別、財源別に集計して、純資産変動整理表に転記する。</p> <p>(2) 固定資産の売却や長期金融資産の償還に伴い資産が減少する場合：資産種別、増減原因別に集計し、純資産変動整理表に転記する。</p> <p>(3) 上述の整理・集計に基づき、【別表A3 財源区分表】の注記に示す補助科目を付加して財源仕訳を行う。</p> <p>110.なお、短期貸付金の償還や、貸倒引当金の計上や取崩の場合、資産形成充当財源には影響を及ぼさない財源区分内部での振替に過ぎないことから、上記財源仕訳を行うことを要しない。</p>

流入入をいう。具体的には、収益の定義に該当しない税収や資本移転収入の他、費用の定義に該当しない資本的支出等に関連する資源の流入入がこれに当たる（第 52 段落、第 54 段落及び第 55 段落参照）。

60. なお、公債発行による資金調達については、「財源」の調達から除外される。なぜなら、公債の発行は、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の使途を現時点で拘束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないからである。

61. これに対して、「資産形成充当財源」の変動とは、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流入入をいう。換言すれば、資産形成充当財源とは、財源が使用されて固定資産などに転化したもの、すなわち財源が将来世代も利用可能な資産の形に変化したものを意味する。

62. 損益外純資産減少原因とは、①当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の減少原因をいう。損益外純資産減少原因は、その発生形態の別によって、「財源の使途」、「資産形成充当財源の減少」及び「その他の純資産の減少」に細分類される。

63. 「財源の使途」とは、当該会計期間中における財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に消費可能な資源の流出をいう。具体的には、純経常費用（行政コスト計算書の収支尻）への財源措置、固定資産形成、長期金融資産（貸付金・出資金等）への資本的支出に関連する財源の流出等を指す。

64. 「資産形成充当財源の減少」とは、当該会計期間中における資産形成充当財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を減少させる取引を意味する。具体的には、減価償却・直接資本減耗や除売却による固定資産減少額、償還による長期金融資産減少額及び再評価損等を指す。

65. 「その他の純資産の減少」は、上記「財源の使途」または「資産形成充当財源の減少」、に該当しない損益外での純資産の減少を意味する。

66. 損益外純資産増加原因とは、①当該会計期間中における資産の流入もしくは増価、または負債の減少による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の増加原因をいう。損益外の純資産増加は、その発生形態の別によって、「財源の調達」、「資産形成充当財源の増加」及び「その他の純資産の増加」に細分類される。

67. 「財源の調達」とは、当該会計期間中における財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金収入を伴う当期に消費可能な資源の流入をいう。具体的には、主権者としての住民からの拠出である税収の他、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）が含まれる。また、固定資産の売却収入（元本分）や長期金融資産（貸付金・出資金等）の償還収入（元本分）も、当期に費

消可能な資金収入を伴うことから、これに該当する。

68. なお、既に述べたように（第 60 段落）、公債発行等（負債）による資金調達、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の用途を現時点で拘束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないことから、「財源の調達」には該当しないことに留意すべきである。

69. 「資産形成充当財源の増加」とは、当該会計期間中における資産形成充当財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流入をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を増加させる取引を意味する。具体的には、固定資産形成相当額、長期金融資産（貸付金・出資金等）増加額及び再評価益等を指す。

70. 「その他の純資産の増加」は、上記「財源の調達」または「資産形成充当財源の増加」に該当しない損益外での純資産の増加を意味する。

79. 地方公共団体の財務書類の体系は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書及びこれらの財務書類に関連する事項についての附属明細表とする。

157. 経常費用は、費用の定義（第 51 段落）に該当するもののうち、毎会計年度、経常的に発生するものをいう。

179. 経常収益は、収益の定義（第 53 段落）に該当するもののうち、毎会計年度、経常的に発生するものをいう。

189. 純資産変動計算書は、会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成する。

190. 純資産変動計算書は、様式 3 号により記載する。なお、各地方公共団体に固有の損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因については、適宜、表示科目を追加する。

191. 純資産変動計算書は、「財源変動の部」、「資産形成充当財源変動の部」及び「その他の純資産変動の部」に区分して表示する。

192. 財源変動の部、資産形成充当財源変動の部及びその他の純資産変動の部においては、それぞれ「損益外純資産減少原因」（第 62 段落）及び「損益外純資産増加原因」（第 66 段落）に分類した上で、その形態を表す科目によって総額で表示する。

193. 純資産変動計算書上、財源合計（貸借対照表に連動する残高）については、その調達源泉の違いに基づき、さらに「財源余剰」と「未実現財源消費」に分類して表示することが可能である。すなわち、財源余剰は、現実に純資産の増加を伴う税収等を調達源泉とする財源の合計（残高）を意味する。他方、未実現財源消費とは、純資産の増加を伴わない公債発行等によって調達した資金、換言すれば、将来の税収等という基準日時点では未実現の財源を消費する金額の合計（残高）を意味する。

194. 純資産変動計算書上、資産形成充当財源合計（貸借対照表に連動する残高）については、対応する資産の種類に応じて、さらに「固定資産」、「長期金融資産」及び「評価・換算差額等」に分類して表示することが可能である。

195. 財源変動の部の純経常費用への財源措置は、行政コスト計算書の収支尻である純経常費用（純行政コスト）と連動する。また、純資産変動計算書の各表示区分（財源変動

の部、資産形成充当財源変動の部及びその他の純資産変動の部)の収支戻は、貸借対照表の資産の部の各表示区分(財源、資産形成充当財源及びその他の純資産)と連動する。

196.財源変動の部は、「財源の使途」及び「財源の調達」に分類して表示する。

197.財源の使途は、「純経常費用への財源措置」、「固定資産形成への財源措置」、「長期金融資産への財源措置」及び「その他の財源の使途」に分類して表示する。

198.純経常費用への財源措置は、行政コスト計算書で計算された純経常費用(純行政コスト)に支出(または支出が確定)した金額をいう。

199.固定資産形成への財源措置は、事業用資産・インフラ資産の形成のために支出(または支出が確定)した金額及びインフラ資産にかかる直接資本減耗の金額をいう。

200.長期金融資産への財源措置は、新たな長期金融資産(貸付金・出資金等)のために支出した金額をいう。

201.その他の財源の使途は、上記純経常費用への財源措置、固定資産形成への財源措置及び長期金融資産への財源措置以外の財源の使途をいう。具体的には、減債基金への積立等を含む。

202.財源の調達は、「税収」、「資本移転収入」及び「その他の財源の調達」に分類して表示する。

203.税収は、個人所得課税、法人所得課税等をいう。

204.資本移転収入は、国庫支出金等の受入のうち、地方公共団体の活動に伴う経常費用に対応しない移転収入(経常移転収入に該当しない場合)をいう。

205.その他の財源の調達は、上記税収及び資本移転収入以外の財源の調達をいう。具体的には、固定資産売却収入(元本分)や長期金融資産償還収入(元本分)、自己金融効果を伴う減価償却費・直接資本減耗相当額等を含む。

206.資産形成充当財源変動の部は、「固定資産の変動」、「長期金融資産の変動」及び「評価・換算差額等の変動」に分類して表示する。

207.固定資産の変動は、「固定資産の減少」及び「固定資産の増加」に分類して表示する。

208.固定資産の減少は、事業用資産の減価償却費相当額、インフラ資産の直接資本減耗相当額及び固定資産の除売却金額から構成される。このうち事業用資産の減価償却費相当額及びインフラ資産の直接資本減耗相当額は、一定の耐用年数に基づき計算された当該会計期間中の負担となる資産価値減少金額を計上する。

209.固定資産の増加は、固定資産形成及び無償所管換等(受入)による保有資産の増加額をいう。このうち固定資産形成は、事業用資産・インフラ資産の形成のために支出(または支出が確定)した金額をいい、原則として財源の使途における固定資産形成への財源措置の金額と一致する。

210.長期金融資産の変動は、「長期金融資産の減少」及び「長期金融資産の増加」に分類して表示する。

211.長期金融資産の減少は、貸付金等の償還、出資金の引揚げ、有価証券の売却等による減少金額をいう。

212.長期金融資産の増加は、新たな長期金融資産(貸付金・出資金等)のために支出した金額をいい、原則として財源の使途における長期金融資産への財源措置の金額と一致する。

213.評価・換算差額等の変動は、「評価・換算差額等の減少」及び「評価・換算差額等の増加」に分類して表示する。

214.評価・換算差額等の減少は、資産の再評価損や有価証券の評価差額等による減価金額をいう。

215.評価・換算差額等の増加は、資産の再評価益や有価証券の評価差額等による増価金額をいう。

216.その他の純資産変動の部は、「その他の純資産の減少」及び「その他の純資産の増加」に分類して表示する。

217.その他の純資産の減少は、上記財源の用途または資産形成充当財源の減少に該当しない損益外の純資産減少金額をいう。

218.その他の純資産の増加は、上記財源の調達または資産形成充当財源の増加に該当しない損益外の純資産増加金額をいう。

【改訂モデル】

296.財務書類の体系は貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の4表とし、採用された主な会計方針や各科目に関連する注記、主要項目の内訳や増減を示す附属明細書を添付することとする。普通会計の財務書類様式は別添のとおりである。

298.行政コスト計算書は、一年間の行政サービスに費やされた行政資源の額（コスト）を示したものとす。

299.純資産変動計算書は、資産負債の差額である純資産の一年間の変動内容を示したものとす。

321.現行の総務省方式で行政コスト計算書に表示していた純行政コスト以下の一般財源増減要素（税収等及び補助金相当額の減価償却）については、純資産の変動項目を一括表示することがより明瞭であるため、下記純資産変動計算書（第322段落参照）にて表示することとした。すなわち、例えば補助金相当額の減価償却は、一般財源を増加させる一方でその他の純資産構成要素を減少させるものであり、純資産内部での振替といえるものであることから、行政コスト計算書で表すより、振替状況を純資産変動計算書で一括表示したほうが明瞭である。

322.現行の総務省方式では純資産の構成要素のうち「一般財源」のみの増減を「行政コスト計算書」において示していた。「一般財源」に加えて、純資産を構成するその他の項目についても、その変動（増減）を主要因別に示すため、独立した財務書類とした。

○課題・論点

- ・現行の取扱いや「中間とりまとめ」等も踏まえ、どのような財務書類の体系とするか。

○論点整理の考え方

- ・別紙参照。

○基準の方向性

- ・財務書類の体系については、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書とする。なお、行政コスト計算書及び純資産変動計算書については、各地方公共団体の実情も踏まえ、別々の計算書としても、その2つを結合した計算書としても差し支えない。

○留意点

- ・貸借対照表の純資産の内訳として、固定資産等形成分と余剰分（不足分）が表示されているが、固定資産等形成分において建設債（不足分の一部）が財源となっているものもあるため、当該内容（固定資産等形成分と余剰分（不足分）の内容）について注記する。

財務書類の体系について

- 財務書類の体系については、住民をはじめとする情報利用者を経済的または政治的意決定を行うに当たり、有用な情報を提供するという観点から整理する必要がある。
- 具体的には、(A)資産・負債・純資産の残高を示す「財政状態」と、(B)資金の状態を示す「資金収支の状態」に加え、(C)「発生主義による一会計期間の費用・収益」及び(D)「純資産の変動」に関する情報を適切に提供していくことが必要となる。(現行モデルの考え方と同様)
- なお、「中間とりまとめ」においては、特に上記(C)及び(D)について以下のとおり考え方をまとめているところであり、基本的には、この考え方を踏まえて具体案を整理していくことが適当。

- ①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、
- ②それが税収等の財源によってどのように賄われ、
- ③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当

財務書類の体系に係る論点整理の方向性①

＜財務書類の体系に係る主な論点＞

- ① 当該年度に純資産がどのように変動したか示すことの重要性及び示し方
- ② 収益(受益者負担により徴収している使用料等)を財源と切り分けて認識する必要性
- ③ 表示形式について、行政コスト計算書と純資産変動計算書を区分すべきか、結合すべきか。(4表又は3表)
- ④ 純資産の変動要因の表示場所(本表又は別表)

【考え方】

➤ ①について

地方公会計の場合、企業会計と異なり、費用と収益との差額である本年度差額がプラス又はマイナスであったかのみならず、本年度差額がプラス(マイナス)になった結果、それが純資産をどのように変化させたのかを示すことが重要。

例えば、費用と収益との差額がプラスとなった場合において、その内容が、固定資産の形成であったのか、基金等への積立であったのかでは、行政サービスの提供や地域経済へ与える影響等が異なり、住民等の財務書類の利用者の関心の高いところ。

したがって、純資産の変動内容を示すことは、当該団体の財政運営の状況を正しく把握するためには必要不可欠。その際には、少なくとも、有形固定資産等の増減及び貸付金・基金等の増減については示す必要がある。

➤ ②について

以下の点を踏まえ、受益者負担により徴収している使用料等については、現行と同様に収益として認識する。

- 一般会計等をベースにする場合は、地方公営企業会計と比較すると、受益者負担の使用料等で賄っている割合というのは非常に低く、総額で見ると重要性は高いもの、事業別等の財務書類を作成する場合には、受益者負担の適正化という観点も重要となること。
- 現行モデルにおいても使用料等については、収益と認識しており、継続性の観点を踏まえる必要があること。

財務書類の体系に係る論点整理の方向性②

【考え方】

➤ ③について

行政コスト計算書と純資産変動計算書を区分して4表形式とすべきとの考え方は、公会計の場合、行政サービスの提供等によって直接収益を生み出すわけではなく、むしろ、税収等の限られた財源の中でいかに効率的にサービスを実施したか(どの程度の費用が必要であったか)という点が重要であることから、「純行政コスト」を明示することを重視しているもの(現行モデル及び国の考え方)。また、地方公営企業会計等との連結を見据えると、4表形式としたほうが利便性が高いという観点もある。

一方、行政コスト計算書と純資産変動計算書を結合して3表形式とすべきとの考え方は、事業別等での分析を想定した場合には、費用と収益及び財源との一覧性が理解可能性や有用性の観点から重要とするもの。

こうした考え方を踏まえると、いずれの表示形式にもそれぞれメリットがあることから、表示方法としては、行政コスト計算書と純資産変動計算書を分けて4表形式としても、これらを結合して3表形式としても差し支えないこととする。ただし、地方公営企業会計との連結、これまでの財務書類との継続性及び国等の財務書類との比較可能性を踏まえ、集計等を行う際に、4表形式とする。

➤ ④について

下記の点を踏まえ、本表での表示とする。

- 「中間とりまとめ」において、「純資産がどのように変動したか」を示すことは、地方公共団体の財政状況を正しく理解するためには必要不可欠な要素の一つとして位置付けられていること。
- 新たな基準による財務書類について、類似団体間の比較等を行う際に、まずは本表の情報により評価を行うこととなることから、財政状況の評価に必要となる最低限の情報は本表にて表示されていることが必要(純資産の変動を本年度差額とあわせて見なければ、正しく財政状況を理解することができない)。

財務書類の体系(4表形式)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

科目	金額	科目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	11,274	1年内償還予定地方債等	670
減価償却累計額	△ 5,637	負債合計	5,867
インフラ資産	15,573		
土地	2,781	固定資産等形成分	25,185
建物等	25,584	余剰分(不足分)	△ 5,509
減価償却累計額	△ 12,792		
投資その他の資産	2,043		
基金等	2,043		
流動資産	366		
現金預金	152		
その他	214		
資産合計	25,543	純資産合計	19,676
		負債及び純資産合計	25,543

【行政コスト計算書】

(単位:百万円)

科目	金額
1.経常費用	3,996
①業務費用	2,757
ア人件費	965
イ減価償却費	897
ウその他	895
②移転費用	1,239
経常収益	175
①使用料及び手数料等	175
3.純経常行政コスト(1-2)	3,821
4.臨時損失	-
①資産除売却損等	-
臨時利益	-
①資産売却益等	-
6.純行政コスト(3+4-5)	3,821

【純資産変動計算書】

科目	合計	固定資産 等形成分	余剰分 (不足分)
1.前年度末純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
2.純行政コスト(△)	△ 3,821		△ 3,821
3.財源	4,244		4,244
①税収等	3,465		3,465
②国県等補助金	779		779
4.本年度差額(2+3)	423		423
5.固定資産等の変動(内部変動)		221	△ 221
①有形固定資産等の増加		756	△ 756
②有形固定資産等の減少		△ 897	897
③貸付金・基金等の増加		519	△ 519
④貸付金・基金等の減少		△ 157	157
6.資産評価差額		-	-
7.無償所管換等		-	-
8.その他		-	-
9.本年度純資産変動額(4~8の合計)	423	221	202
10.本年度末純資産残高(1+9)	19,676	25,185	△ 5,509

【資金収支計算書】

科目	金額
【業務活動収支】	
支出合計	3,038
収入合計	4,442
業務活動収支①	1,404
【投資活動収支】	
支出合計	1,221
収入合計	156
投資活動収支②	△ 1,065
【財務活動収支】	
支出合計	928
収入合計	607
財務活動収支③	△ 321
本年度資金収支額④(①+②+③)	18
前年度末資金残高⑤	134
本年度末資金残高⑥(④+⑤)	152

財務書類の体系(3表形式)

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】

科目	金額	科目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	11,274	1年内償還予定地方債等	670
減価却累計額	△ 5,637	負債合計	5,867
インフラ資産	15,573		
土地	2,781	固定資産等形成分	25,185
建物等	25,584	余剰分(不足分)	△ 5,509
減価却累計額	△ 12,792		
投資その他の資産	2,043		
基金等	2,043		
流動資産	366		
現金預金	152		
その他	214	純資産合計	19,676
資産合計	25,543	負債及び純資産合計	25,543

【行政コスト及び純資産変動計算書】 (単位:百万円)

科目	金額	金額	
		固定資産等形成分	余剰分(不足分)
1.経常費用	3,996		
①業務費用	2,757		
ア 人件費	965		
イ 減価償却費	897		
ウ その他	895		
②移転費用	1,239		
2.経常収益	175		
①使用料及び手数料等	175		
3.純経常行政コスト(1-2)	3,821		
4.臨時損失	-		
①資産除売却損等	-		
5.臨時利益	-		
①資産売却益等	-		
6.純行政コスト(3+4-5)	3,821		3,821
7.財源	4,244		4,244
①税収等	3,465		3,465
②国県等補助金	779		779
8.本年度差額(7-6)	423		423
9.固定資産等の変動(内部変動)			
①有形固定資産等の増加	221	221	△ 221
②有形固定資産等の減少	756	756	△ 756
③貸付金・基金等の増加	△ 897	△ 897	897
④貸付金・基金等の減少	519	519	△ 519
10.資産評価差額	△ 157	△ 157	157
11.無償所管換等	-	-	-
12.その他	-	-	-
13.本年度純資産変動額(8~12の合計)	423	221	202
14.前年度末純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
15.本年度末純資産残高(13+14)	19,676	25,185	△ 5,509

【資金収支計算書】

科目	金額
【業務活動収支】	
支出合計	3,038
収入合計	4,442
業務活動収支①	1,404
【投資活動収支】	
支出合計	1,221
収入合計	156
投資活動収支②	△ 1,065
【財務活動収支】	
支出合計	928
収入合計	607
財務活動収支③	△ 321
本年度資金収支額④(①+②+③)	18
前年度末資金残高⑤	134
本年度末資金残高⑥(④+⑤)	152

10. 勘定科目

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>92. 貸借対照表は、様式第1号により記載する。なお、各地方公共団体に固有の資産・負債については、適宜、表示科目を追加する。</p> <p>154. 行政コスト計算書は、様式第2号により記載する。なお、各地方公共団体に固有の費用・収益については、適宜、表示科目を追加する。</p> <p>190. 純資産変動計算書は、様式第3号により記載する。なお、各地方公共団体に固有の損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因については、適宜、表示科目を追加する。</p> <p>221. 資金収支計算書は、様式第4号により記載するものとする。なお、各地方公共団体に固有の支出・収入については、適宜、表示科目を追加する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>44. 財務書類4表を作成するための勘定科目は、《別表A2勘定科目表》に示す。</p> <p>45. 各勘定科目の定義や意味内容等については、『制度研究会報告書』第96～244段落に記載されているところであるが、この他、実務上参考と思われる事項を《別表A4勘定科目参考事項》に掲載する。</p> <p>48. 《別表A2勘定科目表》及び《別表A3財源区分表》で示された勘定科目及び財源区分は、基準モデルにおける標準的な表示・勘定科目であり、各地方公共団体は、基準モデルに基づく財務書類を作成するうえで、原則としてこれらの勘定科目及び財源区分を用いることとする。但し、財務上の管理に必要な勘定科目を追加する場合は、枝番号の付与等により、いずれの勘定科目に対応するかを明確にしなければならない。</p>

○課題・論点

- ・どのような勘定科目体系とするか。

○論点整理の考え方

<貸借対照表>

- ・新地方公会計モデルや国の取扱いを踏まえた上で、地方自治法施行令第166条第2項の規定に基づく「財産に関する調書」の表示項目も参考に、別紙のとおりとしてはどうか。（「14.資産・負債の分類」を踏まえ、固定資産・流動資産の分類とする。）
- ①配列は、「15.配列(流動性配列法又は固定性配列法)」の議論(資産と負債に関して、それぞれ固定資産と固定負債の占める割合が大きいこと)を踏まえ、固定性配列法とする。
- ②資産の多くが有形固定資産であり、これを一括で表示したほうが理解しやすいため、国の取扱いも踏まえ、有形固定資産と無形固定資産を並列して表示する。
- ③「物品」について、現行では事業用資産の一部として表示しているが、国の取扱いを踏まえ、事業用資産、インフラ資産と並列して表示する。
- ④「船舶」と「航空機」について、国の取扱いに準じて表示しているが、「財産に関する調書」においては、この他に「浮標」、「浮棧橋」及び「浮ドック」が区分表示されており、整合性の観点から、これらを「浮標等」として追加表示する。

- ⑤「減価償却累計額」について、「30.減価償却累計額の表示(直接法又は間接法)」を踏まえ、表示する。(一括による表示を妨げないこととしているが、「別紙」では、勘定科目ごとの表示を例示)
- ⑥「無形固定資産」について、②のとおり。なお、無形固定資産は、資産に占める割合が小さいため、国の取扱いも踏まえ、事業用資産とインフラ資産の区分表示はしない。(両資産に関して、コード等での区分管理は実施)
- ⑦「棚卸資産」について、①を踏まえ、流動資産に区分する。
- ⑧「インフラ資産」の内訳科目の名称について、事業用資産との整合性の観点から、その名称を変更する。
- ⑨「電話加入権」について、「実務研究会報告書」187段において「電話加入権は、備忘価額1円を開始時簿価とする」とあり、表示において重要性に乏しいと考えられるため、「その他」にあわせて表示する。(「地上権」及び「著作権・特許権」についても、重要性を踏まえ、「その他」にあわせて表示する。)
- ⑩「資金」について、資金収支計算書との整合性を踏まえた名称としているが、資金収支計算書では歳計外現金は対象としておらず、資金の対象範囲も相違するため、他の会計基準の取扱いを踏まえ、「現金預金」とする。
- ⑪「税等未収金」と「未収金」については、「38.未収金(税分と税以外の区分)」の議論(債権管理の重要性)を踏まえ、現年調定分を「未収金」、滞納繰越調定分を「長期延滞債権」に区分して表示する。なお、貸借対照表に区分掲記するほどの重要性はないことを踏まえ、税分と税以外の区分は附属明細書で表示する。また、「長期延滞債権」について、「投資その他の資産」に区分する。
- ⑫「貸倒引当金」の名称については、「32.貸倒引当金(回収不能見込額)」の議論(社会福祉法人会計基準や学校法人会計基準の取扱い)を踏まえ、「徴収不能引当金」とする。
- ⑬「出捐金」については、「24-1.出捐金の取扱い」の議論(地方自治法第238条第1項第7号の「出資による権利」に該当する公有財産であることを踏まえ、現行と同様に資産として「出資金」に計上する。
- ⑭「投資及び出資金」の内訳として、「有価証券」、「出資金」及び「その他」を表示する。
- ⑮「投資損失引当金」については、「33.投資損失引当金」の議論(現行の政策(第三セクター等の経営健全化)との連携)を踏まえ、計上・表示する。
- ⑯「公債」の名称については、現行では国の取扱いに合わせたものとしているが、法令等で一般的に使用されている「地方債」とする。
- ⑰「退職給付引当金」の名称については、「35.退職給付(手当)引当金」の議論(退職給付という表現がなじまないこと及び表記から内容をイメージしやすいこと)を踏まえ、「退職手当引当金」とする。
- ⑱「引当金」について、国の取扱いを踏まえ、個別に表示する。

- ⑱ 「賞与引当金」の名称については、「34.賞与引当金」の議論(当該引当金には、期末手当・勤勉手当に加えて法定福利費を含めること)を踏まえ、「賞与等引当金」とする。
- ⑳ 「純資産」の内訳については、「9.財務書類の体系」の議論を踏まえ、「固定資産等形成分」と「余剰分(不足分)」に区分する。
- ㉑ 「繰延資産」について、「41-1.繰延資産」の議論を踏まえ、削除する。
- ㉒ 「投資その他の資産」について、固定資産・流動資産の分類としたため、固定資産に該当する勘定科目を追加して表示する。
- ㉓ 「流動資産」の内訳について、固定資産・流動資産の分類にあわせた勘定科目で表示する。
- ㉔ 「借入金」、「責任準備金」及び「短期借入金」については、重要性を踏まえ、削除する。また、「長期未払金」を追加する。
- ㉕ 「地方債(短期)」については、固定資産の地方債にあわせて先頭に移動し、わかりやすさの観点から、名称を「1年内償還予定地方債」とする。
- ㉖ 「未払金及び未払費用」及び「前受金及び前受収益」については、性質の異なる勘定科目であるため、それぞれ区分して表示する。

<行政コスト計算書>

- ・「43.表示区分」の議論を踏まえ、別紙のとおりとする。
- ・勘定科目の定義は以下のとおりとする。

【人件費】

- ・「職員給与費」は、職員等に対して勤労の対価や報酬として支払われる費用をいう。
- ・「賞与等引当金繰入額」は、賞与等引当金の当該会計年度発生額をいう。
- ・「退職手当引当金繰入額」は、退職手当引当金の当該会計年度発生額をいう。
- ・「その他」は、上記以外の人件費をいう。

【物件費等】

- ・「物件費」は、職員旅費、委託料、消耗品や備品購入費といった消費的性質の経費であって、資産計上されないものをいう。
- ・「維持補修費」は、資産の機能維持のために必要な修繕費等をいう。
- ・「減価償却費」は、一定の耐用年数に基づき計算された当該会計期間中の負担となる資産価値減少金額をいう。
- ・「その他」は、上記以外の物件費等をいう。

【その他の業務費用】

- ・「支払利息」は、地方公共団体が発行している地方債等に係る利息負担金額をいう。
- ・「徴収不能引当金繰入額」は、徴収不能引当金の当該会計年度発生額をいう。
- ・「その他」は、上記以外のその他の業務費用をいう。

【移転費用】

- ・「補助金等」は、政策目的による補助金等をいう。

- ・「社会保障給付」は、社会保障給付としての扶助費等をいう。
- ・「他会計への繰出金」は、特別会計及び地方公営企業会計に対する繰出金をいう。
- ・「その他」は、上記以外の移転費用をいう。

【経常収益】

- ・「使用料及び手数料」は、地方公共団体がその活動として一定の財・サービスを提供する場合に、当該財・サービスの対価として使用料・手数料の形態で徴収する金銭をいう。
- ・「その他」は、上記以外の経常収益をいう。

【臨時損失】

- ・「災害復旧事業費」は、災害復旧に関する費用をいう。
- ・「資産除売却損」は、資産の売却による収入が帳簿価額を下回る場合の差額及び除却した資産の除却時の帳簿価額をいう。
- ・「投資損失引当金繰入額」は、投資損失引当金の当該会計年度発生額をいう。
- ・「損失補償等引当金繰入額」は、損失補償等引当金の当該会計年度発生額をいう。
- ・「その他」は、上記以外の臨時損失をいう。

【臨時利益】

- ・「資産売却益」は、資産の売却による収入が帳簿価額を上回る場合の差額をいう。
- ・「その他」は、上記以外の臨時利益をいう。

<純資産変動計算書>

- ・「46.表示区分」の議論を踏まえ、別紙のとおりとする。
- ・勘定科目の定義は以下のとおりとする。

【財源】

- ・「税収等」は、地方税、地方交付税及び地方譲与税等をいう。
- ・「国県等補助金」は、国庫支出金及び都道府県支出金等をいう。

【固定資産等の変動】

- ・「有形固定資産等の増加」は、有形固定資産等の形成による保有資産の増加額または有形固定資産等の形成のために支出（または支出が確定）した金額をいう。
- ・「有形固定資産等の減少」は、有形固定資産等の減価償却費相当額及び除売却による減少額または有形固定資産等の売却収入（元本分）、除却相当額及び自己金融効果を伴う減価償却費相当額をいう。
- ・「貸付金・基金等の増加」は、貸付金・基金等の形成による保有資産の増加額等または新たな貸付金・基金等のために支出した金額をいう。
- ・「貸付金・基金等の減少」は、貸付金の償還及び基金の取崩等による減少額または貸付金の償還収入及び基金の取崩収入相当額等をいう。

【資産評価差額】

- ・有価証券の評価差額等による増価または減価金額をいう。

【無償所管換等】

- ・無償で譲渡又は取得した固定資産の評価額等をいう。

【その他】

- ・純資産のうち上記に分類されないものをいう。

<資金収支計算書>

- ・「51.表示区分」の議論を踏まえ、別紙のとおりとする。
- ・勘定科目の定義は以下のとおりとする。

【業務費用支出】

- ・「人件費支出」は、人件費に係る支出をいう。
- ・「物件費等支出」は、物件費等に係る支出をいう。
- ・「支払利息支出」は、地方債等に係る支払利息の支出をいう。
- ・「その他の支出」は、上記以外の業務費用支出をいう。

【移転費用支出】

- ・「補助金等支出」は、補助金等に係る支出をいう。
- ・「社会保障給付支出」は、社会保障給付に係る支出をいう。
- ・「他会計への繰出支出」は、他会計への繰出に係る支出をいう。
- ・「その他の支出」は、上記以外の移転費用支出をいう。

【業務収入】

- ・「税収等収入」は、税収等の収入をいう。
- ・「国県等補助金収入」は、国県等補助金のうち、業務支出の財源に充当した収入をいう。
- ・「使用料及び手数料収入」は、使用料及び手数料の収入をいう。
- ・「その他の収入」は、上記以外の業務収入をいう。

【臨時支出】

- ・「災害復旧事業費支出」は、災害復旧事業費に係る支出をいう。
- ・「その他の支出」は、上記以外の臨時支出をいう。

【臨時収入】

- ・臨時にあった収入をいう。

【投資活動支出】

- ・「公共施設等整備費支出」は、有形固定資産等の形成に係る支出をいう。
- ・「基金積立金支出」は、基金積立に係る支出をいう。
- ・「投資及び出資金支出」は、投資及び出資金に係る支出をいう。
- ・「貸付金支出」は、貸付金に係る支出をいう。
- ・「その他の支出」は、上記以外の投資活動支出をいう。

【投資活動収入】

- ・「国県等補助金収入」は、国県等補助金のうち、投資活動支出の財源に充当した収入をいう。
- ・「基金取崩収入」は、基金取崩による収入をいう。

- ・「貸付金元金回収収入」は、貸付金に係る元金回収収入をいう。
- ・「資産売却収入」は、資産売却による収入をいう。
- ・「その他の収入」は、上記以外の投資活動収入をいう。

【財務活動支出】

- ・「地方債償還支出」は、地方債に係る元本償還の支出をいう。
- ・「その他の支出」は、上記以外の財務活動支出をいう。

【財務活動収入】

- ・「地方債発行収入」は、地方債発行による収入をいう。
- ・「その他の収入」は、上記以外の財務活動収入をいう。

○基準の方向性

- ・財務書類の勘定科目については、別紙のとおりとする。

○留意点

- ・該当のない勘定科目については、表示上、省略することを可能とする。

(参考: 基準モデル)

勘定科目名	
資産合計	
1. 金融資産	
資金	
金融資産(資金以外)	
債権	
税等未収金	
未収金	
貸付金	
その他の債権 (控除)貸倒引当金	
有価証券	
投資等	
出資金	
基金・積立金	
財政調整基金	
減債基金	
その他の基金・積立金	
その他の投資	
2. 非金融資産	
事業用資産	
有形固定資産	
土地	
立木竹	
建物	
工作物	
機械器具	
物品	
船舶	
航空機	
その他の有形固定資産	
建設仮勘定	
無形固定資産	
地上権	
著作権・特許権	
ソフトウェア	
電話加入権	
その他の無形固定資産	
棚卸資産	
インフラ資産	
公共用財産用地	
公共用財産施設	
その他の公共用財産	
公共用財産建設仮勘定	
繰延資産	

勘定科目名	
資産合計	
-> 固定資産	
-> 有形固定資産	
-> 事業用資産	
	土地
	立木竹
	建物
	建物減価償却累計額
	工作物
	工作物減価償却累計額
	機械器具
	物品
	船舶
	船舶減価償却累計額
	浮標等
	浮標等減価償却累計額
	航空機
	航空機減価償却累計額
	その他
	その他減価償却累計額
	建設仮勘定
無形固定資産	
	地上権
	著作権・特許権
	ソフトウェア
	電話加入権
	その他の無形固定資産
	棚卸資産
	インフラ資産
	土地
	建物
	建物減価償却累計額
	工作物
	工作物減価償却累計額
	その他
	その他減価償却累計額
	建設仮勘定
	物品
	物品減価償却累計額
	繰延資産
	無形固定資産
	地上権
	著作権・特許権
	ソフトウェア
	電話加入権
	その他
	投資その他の資産
	投資及び出資金
	有価証券
	出資金
	その他
	投資損失引当金
	長期延滞債権
	長期貸付金
	基金
	減債基金
	その他
	その他
	徴収不能引当金
	流動資産
	現金預金
	金融資産(資金以外)
	債権
	税等未収金
	未収金
	短期貸付金
	基金
	財政調整基金
	減債基金
	棚卸資産
	その他
	徴収不能引当金

①-1入替

②入替

③移動

④追加

⑤追加

⑥移動

⑦移動

⑧名称変更

⑨削除

⑩統合

⑪追加

⑬出捐金を含む

⑮追加

⑯調整

⑰-1名称変更

⑱調整

⑩名称変更

①統合・区分

⑱-2名称変更

(参考:基準モデル)

勘定科目名	
負債・純資産合計	
負債合計	
1. 流動負債	
未払金及び未払費用	
前受金及び前受収益	
引当金	
賞与引当金	
預り金(保管金等)	
公債(短期)	
短期借入金	
その他の流動負債	
2. 非流動負債	
公債	
借入金	
責任準備金	
引当金	
退職給付引当金	
損失補償等引当金	
その他の引当金	
その他の非流動負債	
純資産合計	
財源	
資産形成充当財源(調達源泉別)	
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	
その他の純資産	
開始時未分析残高	
その他純資産	

勘定科目名	
負債・純資産合計	
負債合計	
①-2入替	> 固定負債
	地方債 ⑩-1名称変更
	借入金
	責任準備金 ⑭-1削除・追加
	長期未払金
	引当金
⑩-1個別表示	退職手当引当金 ⑰名称変更
	損失補償等引当金
	その他の引当金
	その他
	> 流動負債
	1年内償還予定地方債
	未払金及び未払費用
⑮調整	未払金
	未払費用
⑮移動	前受金及び前受収益
	前受金
	前受収益
⑩-2個別表示	引当金
	賞与等引当金 ⑱名称変更
	預り金
	地方債(短期) ⑯-2名称変更
	短期借入金 ⑳-2削除
	その他
純資産合計	
財源	
資産形成充当財源(調達源泉別)	
	税金
	社会保険料
	移転収入
	公債等
⑳調整	その他の財源の調達
	評価・換算差額等
	その他の純資産
	開始時未分析残高
	その他純資産
	固定資産等形成分
	余剰分(不足分)

「勘定科目」(行政コスト計算書)

(参考: 基準モデル)

勘定科目名	
純経常費用(純行政コスト)	
1. 経常費用(総行政コスト)	
経常業務費用	
	人件費
	議員歳費
	職員給料
	賞与引当金繰入
	退職給付費用
	その他の人件費
	物件費
	消耗品費
	維持補修費
	減価償却費
	その他の物件費
	経費
	業務費
	委託費
	貸倒引当金繰入
	その他の経費
	業務関連費用
	公債費(利払分)
	借入金支払利息
	資産売却損
	その他の業務関連費用
	移転支出
	他会計への移転支出
	補助金等移転支出
	社会保障関係費等移転支出
	その他の移転支出
2. 経常収益	
経常業務収益	
	業務収益
	自己収入
	その他の業務収益
	業務関連収益
	受取利息等
	資産売却益
	その他の業務関連収益

(参考: 改訂モデル)

勘定科目名	
【経常行政コスト】	
1	人件費
	退職手当引当金繰入等
	賞与引当金繰入額
	小計
2	物件費
	維持補修費
	減価償却費
	小計
3	社会保障給付
	補助金等
	他会計等への支出額
	他団体への公共資産整備補助金等
	小計
4	支払利息
	回収不能見込計上額
	その他行政コスト
	小計
経常行政コスト a	
【経常収益】	
1	使用料・手数料 b
2	分担金・負担金・寄附金 c
経常収益合計(b+c) d	
(差引) 純経常行政コスト a-d	

勘定科目名	
経常費用	
業務費用	
	人件費
	職員給与費
	賞与等引当金繰入額
	退職手当引当金繰入額
	その他
	物件費等
	物件費
	維持補修費
	減価償却費
	その他
	その他の業務費用
	支払利息
	徴収不能引当金繰入額
	その他
	移転費用
	補助金等
	社会保障給付
	他会計への繰出金
	その他
経常収益	
	使用料及び手数料
	その他
純経常行政コスト	
臨時損失	
	災害復旧事業費
	資産除売却損
	投資損失引当金繰入額
	損失補償等引当金繰入額
	その他
臨時利益	
	資産売却益
	その他
純行政コスト	

「勘定科目」(純資産変動計算書)

(参考:基準モデル)

勘定科目名	
当期末残高	
前期末残高	
当期変動額	
1. 財源変動の部	
財源の使途	
純経常費用への財源措置	
固定資産形成への財源措置	
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	
長期金融資産形成への財源措置	
その他の財源の使途	
直接資本減耗	
その他財源措置	
財源の調達	
税金	
社会保険料	
移転収入	
他会計からの移転収入	
補助金等移転収入	
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	
その他の財源の調達	
固定資産売却収入(元本分)	
長期金融資産償還収入(元本分)	
その他財源調達	
2. 資産形成充当財源変動の部	
固定資産の変動	
固定資産の減少	
減価償却費・直接資本減耗相当額	
除売却相当額	
固定資産の増加	
固定資産形成	
無償所管換等	
長期金融資産の変動	
長期金融資産の減少	
長期金融資産の増加	
評価・換算差額等の変動	
評価・換算差額等の減少	
再評価損	
その他評価額等減少	
評価・換算差額等の増加	
再評価益	
その他評価額等増加	
3. その他の純資産変動の部	
開始時未分析残高	
その他純資産の変動	
その他純資産の減少	
その他純資産の増加	

(参考:改訂モデル)

勘定科目名	
期首純資産残高	
1. 純経常行政コスト	
2. 一般財源	
地方税	
地方交付税	
その他行政コスト充当財源	
3. 補助金等受入	
4. 臨時損益	
災害復旧事業費	
公共資産除売却損益	
投資損失	
5. 科目振替	
公共資産整備への財源投入	
公共資産処分による財源増	
貸付金・出資金等への財源投入	
貸付金・出資金等の回収等による財源増	
減価償却による財源増	
地方債償還に伴う財源振替	
6. 資産評価替えによる変動額	
7. 無償受贈資産受入	
8. その他	
期末純資産残高	

勘定科目名	
前年度末純資産残高	
純行政コスト(Δ)	
財源	
税金等	
国県等補助金	
本年度差額	
固定資産等の変動(内部変動)	
有形固定資産等の増加	
有形固定資産等の減少	
貸付金・基金等の増加	
貸付金・基金等の減少	
資産評価差額	
無償所管換等	
その他	
本年度純資産変動額	
本年度末純資産残高	

※「固定資産等形成成分」と「余剰分(不足分)」の区分については、別途補助科目を設定する。

「勘定科目」(資金収支計算書)

(参考: 基準モデル)

(参考: 改訂モデル)

勘定科目名	
期末資金残高	
期首資金残高	
当期資金収支額	
基礎的財政収支	
1. 経常的収支	
経常的支出	
経常業務費用支出	
人件費支出	
物件費支出	
経費支出	
業務関連費用支出	
移転支出	
他会計への移転支出	
補助金等移転支出	
社会保障関係費等移転支出	
その他の移転支出	
経常的収入	
租税収入	
社会保険料収入	
経常業務収益収入	
業務収益収入	
業務関連収益収入	
移転収入	
他会計からの移転収入	
補助金等移転収入	
その他の移転収入	
2. 資本的収支	
資本的支出	
固定資産形成支出	
長期金融資産形成支出	
その他の資本形成支出	
資本的収入	
固定資産売却収入	
長期金融資産償還収入	
その他の資本処分収入	
3. 財務的収支	
財務的支出	
支払利息支出	
公債費(利払分)支出	
借入金支払利息支出	
元本償還支出	
公債費(元本分)支出	
公債(短期)元本償還支出	
公債元本償還支出	
借入金元本償還支出	
短期借入金元本償還支出	
借入金元本償還支出	
その他の元本償還支出	
財務的収入	
公債発行収入	
公債(短期)発行収入	
公債発行収入	
借入金収入	
短期借入金収入	
借入金収入	
その他の財務的収入	

勘定科目名	
1. 経常的収支の部	
人件費	
物件費	
社会保障給付	
補助金等	
支払利息	
他会計等への事務費等充当財源繰出支出	
その他支出	
支出合計	
地方税	
地方交付税	
国県補助金等	
使用料・手数料	
分担金・負担金・寄附金	
諸収入	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収入合計	
経常的収支額	
2. 公共資産整備収支の部	
公共資産整備支出	
公共資産整備補助金等支出	
他会計等への建設費充当財源繰出支出	
支出合計	
国県補助金等	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収入合計	
公共資産整備収支額	
3. 投資・財務的収支の部	
投資及び出資金	
貸付金	
基金積立額	
定額運用基金への繰出支出	
他会計等への公債費充当財源繰出支出	
地方債償還額	
支出合計	
国県補助金等	
貸付金回収額	
基金取崩額	
地方債発行額	
公共資産等売却収入	
その他収入	
収入合計	
投資・財務的収支額	
当年度歳計現金増減額	
期首歳計現金残高	
期末歳計現金残高	

勘定科目名	
本年度末資金残高	
前年度末資金残高	
本年度資金収支額	
業務活動収支	
業務支出	
業務費用支出	
人件費支出	
物件費等支出	
支払利息支出	
その他の支出	
移転費用支出	
補助金等支出	
社会保障給付支出	
他会計への繰出支出	
その他の支出	
業務収入	
税収等収入	
国県等補助金収入	
使用料及び手数料収入	
その他の収入	
臨時支出	
災害復旧事業費支出	
その他の支出	
臨時収入	
投資活動収支	
投資活動支出	
公共施設等整備費支出	
基金積立金支出	
投資及び出資金支出	
貸付金支出	
その他の支出	
投資活動収入	
国県等補助金収入	
基金取崩収入	
貸付金元金回収収入	
資産売却収入	
その他の収入	
財務活動収支	
財務活動支出	
地方債償還支出	
その他の支出	
財務活動収入	
地方債発行収入	
その他の収入	

1 1. 作成目的（貸借対照表）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・貸借対照表は、会計年度末における地方公共団体の財政状態（資産保有状況と財源調達状況）を表す財務書類であり、資産、負債、純資産の残高を明らかにすることで、資産・債務の適切な管理につなげるものである。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>91. 貸借対照表は、基準日時点における地方公共団体の財政状態（資産・負債・純資産の残高）を明らかにすることを目的として作成する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・特になし。
<p>【改訂モデル】</p> <p>297. 貸借対照表は、年度末時点における資産・財産とその調達財源の状況を示したものとする。</p>	

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いや「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・貸借対照表は、基準日時点における地方公共団体の財政状態（資産・負債・純資産の残高及び内訳）を明らかにすることを目的として作成する。

○留意点

- ・特になし。

12. 表示形式（報告式又は勘定式）

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・貸借対照表は、基準日時点における地方公共団体の財政状態（資産・負債・純資産の残高及び内訳）を明らかにすることを目的として作成するものである。
- ・財政状態を表示する場合、いずれの方式を採用するほうが利用者にとってわかりやすいか。

○論点整理の考え方

- ・地方公営企業会計においても、国の財務書類においても、会社法においても、貸借対照表は勘定式が採用されており、貸借対照表で会計年度末における資産と負債のバランスを把握する観点からも勘定式がわかりやすいのではないか。

○基準の方向性

- ・貸借対照表の表示形式は、勘定式を採用する。

○留意点

- ・特になし。

13. 資産・負債・純資産の区分

○「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】 93. 貸借対照表は、「資産の部」、「負債の部」及び「純資産の部」に区分して表示する。	・特になし。

○課題・論点

- ・資産、負債については、いずれの会計基準等でも相違がないが、純資産については多くの相違がみられるところである。

○論点整理の考え方

- ・純資産は、資産の財源としての補助金等が含まれるため単なる資産負債差額ではないこと、地方公共団体に資本概念がなじまないこと等の課題があるものの、
 - － 現行の取扱いにおいても、財源が含まれていながらも純資産としていること
 - － 「純資産」が、ほとんどの地方公共団体で既に定着していることを踏まえ、「純資産」とする。

○基準の方向性

- ・貸借対照表の区分は、資産、負債及び純資産とする。

○留意点

- ・特になし。

14. 資産・負債の分類

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>97. 資産は、「金融資産」及び「非金融資産」に分類して表示する。</p> <p>98. 金融資産は、「資金」と「金融資産（資金を除く）」に分類して表示する。</p> <p>117. 非金融資産は、「事業用資産」、「インフラ資産」及び「繰延資産」に分類して表示する。</p> <p>134. 負債は、「流動負債」及び「非流動負債」に分類して表示する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・特になし。

○課題・論点

- ・資産・負債の区分については、各会計基準で相違がみられないが、資産・負債の分類については、各会計基準で相違がみられるところである。
- ・特に、基準モデルにおいては、公会計では企業会計ほどは流動性の確保を重視する必然性がないことや、国民経済計算（SNA）等との整合性を踏まえ、金融資産・非金融資産という分類を採用している。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体が有する資産の多くは行政財産であり、負債の多くは地方債であることから、これらをどう分類するのがわかりやすいかを考えるのがよいのではないか。
- ・行政財産は、各行政目的に使用されている施設や用地であり、一般には固定資産に分類するのが適当ではないか。
- ・地方債は、施設や用地の取得財源であり、将来の償還するものであるため、その償還年限の長短によって分類するのが適当ではないか。
- ・地方公共団体においては、企業ほど流動性比率の重要性は高くないものの、金融資産についても、すぐに資金化できるものがどの程度あるのかを明示する意義はあるのではないか。
- ・なお、地方公営企業会計においても、固定資産・流動資産での分類が行われているところである。
- ・上記及び別紙を踏まえ、固定資産・流動資産での分類とする。

○基準の方向性

資産は、固定資産及び流動資産に分類する。

負債は、固定負債及び流動負債に分類する。

○留意点

- ・特になし。

- 金融資産/非金融資産と分類することについては、研究会においては一定の理解もあつたところ。
- しかしながら、国民経済計算(SNA)にも活用できる財務書類を作成する重要性は理解するものの、その場合は、民間・家計部門も含めた統一性を確保する必要があり、現段階ではそこまでの議論が進んでいないとの意見が複数あつたこと、また、金融資産と金融負債を対比させて分析することの意義があれば有用だが、自治体の実態としては金融負債に比べると金融資産の割合は相当低い場合が多く、重要性が高くないと考えられること、等を踏まえると、現時点では、固定資産/流動資産の分類を支持する意見が大勢である。 こうした状況を踏まえ、以下のとおり整理する。

地方公共団体の資産については、インフラ資産のような非金融資産がほとんどであり、また課税権を有する中で企業会計と同様の流動性を示す必然性はないものの、

- ① 固定資産に対する固定負債の割合を分析することは有用であり、長期金融資産を形成するための負債もあることを踏まえると、固定負債との対応では固定資産の分類がより適当であること
- ② 金融資産の中にも、基金のうちすぐに資金化できるものとそうでないものがあることから、その区分を住民に対して明らかにする有用性はあること
- ③ 企業会計や他の会計基準に使われていない分類と同様にすることで、地方公共団体の資産状況の特性がより明確になること
- ④ ほぼ全ての団体に必要となる地方公営企業会計との連結を考えると、分類の平仄を合わせることで連結作業の実務負担の軽減に資すること
を踏まえ、固定資産/流動資産による分類とする。

※なお、SNAにも活用できる財務書類とするため、勘定科目の設定等に当たっては、SNAへの組替えを可能とすることについて留意する。

15. 配列（流動性配列法又は固定性配列法）

○「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】 94. 資産及び負債の科目の配列については、流動性配列法によるものとする。	・特になし。

○課題・論点

- ・公的特性を踏まえ、どのような配列とするか。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体が有する資産の多くは行政財産（固定資産）であり、負債の多くは地方債（固定負債への分類が大半）であることから、これらを、まず表示していくことが最も重要ではないか。
- ・固定資産の占める割合が大きい地方公営企業やインフラ系民間企業（電力、ガスなど）においても、固定性配列法が採用されているところである。

○基準の方向性

- ・貸借対照表の配列は、固定性配列法を採用する。

○留意点

- ・特になし。

16. 資産・負債の流動・固定分類（一年基準等）

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・民間企業は正常営業循環基準を採用するものを除き、一年基準が採用されている。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体において、正常営業循環基準の対象とする債権はないのではないかと（未収金の区分は、「38.未収金」で整理されている）。

○基準の方向性

- ・資産・負債の流動・固定分類は、一年基準を採用する。

○留意点

- ・特になし。

17. 有形固定資産の科目分類・評価基準

○「中間とりまとめ」における記述

- 有形固定資産の評価基準については、実務的な要素も考慮に入れた上で、時価・取得原価情報の有用性や信頼性、減価償却に与える影響等を考慮して再整理する必要がある。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>40. 地方公共団体における財務書類の目的である決算情報の開示と住民による財政規律を達成する上で、資産・負債管理というストックの側面でも有効・適切な財政運営を行うことが必要不可欠である。特に、①超長期にわたり資金の調達と運用を行う公会計の場合、取得原価のみでは未実現損益やインフレ等の影響が大きく、財政状態を正確に把握することが困難であること、また、②地方公共団体の保有する資産にかかるサービス提供能力の評価としては、公正価値が最も適切と考えられること等に鑑み、地方公共団体における財務書類の構成要素の測定基準として、原則として公正価値を採用する。</p> <p>41. 具体的には、資産取得の場合、公正価値（市場取引を通じて当該資産を取得した場合はその取得原価、または適正な対価を支払わずに当該資産を取得した場合は適正と考えられる公正価値）を基礎として資産計上する。資産の再評価の場合には、再評価時の公正価値（将来の経済的便益の割引現在価値、市場における実現可能価値、再調達原価または取得原価のいずれか）を基礎として資産計上する。例えば、遊休資産を含む市場で売却可能な資産を再評価する場合、将来の経済的便益の割引現在価値または市場における実現可能価値を基礎として資産計上し、それ以外の資産を再評価する場合は、</p>	<p>【全体】</p> <p>6. 地方公共団体における新しい公会計整備の目的の一つは、資産・債務の適正な把握と管理であり、中でも、資産価値の適切な評価は重要である。</p> <p>7. 基準モデルにおいては、資産概念を、①将来の資金流入をもたらすものと、②将来の行政サービス提供能力を有するものの2点で定義し、①の定義に合致する資産については、将来の資金流入額を資産評価の基礎とする考え方を採用し、現在価値に基づく評価を行うこととし、②の定義に合致する資産については、将来の行政サービス提供能力の基礎とする考え方を採用し、将来の行政サービス提供能力を最もよく表す評価方法である再調達原価（減価償却後）に基づく評価を行うことを原則としている。</p> <p>8. 総務省方式改訂モデルにおいては、決算統計数値を活用して、取得原価等に基づく評価を代替的・簡便的に認めることとした上で、売却可能資産から段階的に上記の考え方に移行することとしている。</p> <p>【基準モデル】</p> <p>33. 基準モデルの初回導入時において、各地方公共団体及び連結対象関係団体は、保有する資産・負債に関する公正価値評価を行い、過去からの含み損、不良資産等を悉皆的に明らかにすることを通じて、将来に向けたフレッシュスタートを切ることを原則とする。</p> <p>146. 償却資産は、毎年減価償却を行うこととし、原則として別途の再評価はしない。但し、著しい破損や陳腐化した場合は、再評価を行う。</p> <p>147. 土地は原則として3年毎に再評価を行う。但し、当該年度の期末において時価変動が5%以上になることが明らかな場合は再評価を行い、当該年度末の帳簿価額に反映させる。</p> <p>150. 土地の開始時簿価は、有償・無償取得を問わず、固定資産税評価額を基礎として算定する。但し、インフラ資産のうち、道路、水路、河川、港湾等、底地とその上部構造の工作物等が不可分一体（当該工作物等が移動不可能または移動しないと想定されるケース等）とみられる場合、原則としてかかる底地の取得価額を開始時簿価とする。なお、かかる底地の取得価額が不明な場合、再調達価額とする。</p> <p>151. 他方、開始時以降にインフラ資産の底地を取得する場合、当該底地の取得価額を帳簿価額とする。但し、底地とその上部構造の工作物等が不可分一体とみられる場合、その後の譲渡や再取得等は想定し難いことから、資産価額の再評価（第146段落参照）は行わないこととする。</p> <p>152. 土地以外の資産（建物・工作物等）の開始時簿価としては、原則として再調達価額から減価償却累計額を控除した金額を計上する。再調達価額及び開始時簿価の算定方法は、以下によるものとする。</p> <p>(1) 直接、再調達価額を用いて計算する場合 再調達価額 = 再調達のために必要な事業量 × 単価 = 保険金額（建物、立木竹等の保険金額） = 不動産鑑定評価額 等 開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額</p> <p>(2) 取得価額（決算書に記録されている事業費等）を用いて計算する場合 再調達価額 = 取得価額（事業費） × デフレータ 開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額 この場合、再調達価額を算定するためのデフレータとしては、①建物については、(社)</p>

<p>再調達原価または取得原価を基礎として資産計上する。なお、地方公共団体の保有資産は、将来の経済的便益を生みず、市場での売却可能性もないものが大半であるから、資産の測定基準としては、通常、再調達原価または取得原価が用いられることとなる。</p> <p>43. 資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。</p> <p>44. このうち、①将来の経済的便益とは、市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、②潜在的なサービス提供能力とは、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められることから、再調達原価等による計算擬制（見積り）をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。</p> <p>96. 資産は、資産の定義（第43段落）に該当するものについて、その形態を表す科目によって表示する。また、資産の貸借対照表価額の測定については、それぞれの資産の性質及び所有目的に応じた評価基準及び評価方法を用いる。</p> <p>118. 事業用資産は、資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益の流入が見込まれる非金融資産をいう。事業用資産は、「有形固定資産」、「無形固定資産」及び「棚卸資産」に分類して表示する。</p> <p>119. 事業用資産としての有形固定資産は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、土地、立木竹、建物、工作物、機械器具、物品、船舶、航空機、その他有形固定資産、建設仮勘定等の表示科目を用いる。また、減価償却の方法について注記する。ただし、売却を前提として保有している公有財産については、有形固定資</p>	<p>全国市有物件災害共済会の《別表 B8 建物構造別・用途別デフレータ》を用いることとし、②建物以外については、国土交通省の建設工事費デフレータ《別表 B5 建設工事費デフレータ①～④》を用いることとする。</p> <p>(3) 上記再調達価額や取得価額が判明しない場合は、以下により当該資産の標準工事単価を算定し、これに基づいて開始時簿価を算定する。</p> <p>①道路、プール等補助金対象となる工作物については、標準構造規格に対する直近の補助金等の算定基準を利用して標準工事単価を算定する。</p> <p>②上記①によっては標準工事単価の算定ができない場合、当該地方公共団体の直近数ヶ年分の建設工事の実績に基づき、単位あたりの平均工事費を算定する等、合理的と考えられる方法により単価の見積りを行う。このとき、材質・構造・幅員等に関係なく、長さ等を単位として平均工事費を求めることも妨げない。</p> <p>153. 開始時簿価の算定のための減価償却計算は、建物本体と附属設備の耐用年数が異なるような物件であっても、一体として見なして本体の耐用年数を適用して減価償却計算を行うことができる。</p> <p>(1) 土地・算定方針</p> <p>156. 固定資産税評価額の同一地目・一定の地域ごとの平均単価、それが困難な場合には、固定資産税概要調書の地目別平均単価を取得する。必要に応じて、対象の土地を管轄する他の地方公共団体からも情報を収集すること。</p> <p>157. 公有財産台帳（土地）と固定資産税概要調書との地目が一致しない場合は、公有財産台帳（土地）の地目を固定資産税概要調書に合わせるため、《別表 B6 地目変換表》を作成する。</p> <p>(2) 土地・価額算定に必要な固有事項</p> <p>158. 土地価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。</p> <p>①筆の町丁名・番地 ②登記された地目 ③現在の地目。登記地目と固定資産税概要調書との地目が異なる場合は、地目変換表により変換 ④登記された地積 ⑤現況地積 ⑥当該地目の単価 ⑦取得年度</p> <p>(3) 土地・開始時簿価算定方法</p> <p>159. 土地の開始時簿価は、無償取得を含め、固定資産税評価額の同一地目・一定の地域ごとの平均単価、それが困難な場合には、固定資産税概要調書の地目別平均単価をもって算定する。</p> <p>開始時簿価 = 変換地目の地積 × 変換地目の平均地価 (円/㎡)</p> <p>160. なお、インフラ資産のうち、道路、水路、河川、港湾等、底地とその上部構造の工作物等が不可分一体（当該工作物等が移動不可能または移動しないと想定されるケース等）とみられる場合、かかる底地の取得価額（取得価額が不明な場合は再調達価額）を開始時簿価とする。他方、開始時以降にインフラ資産の底地を取得する場合、当該底地の取得価額を帳簿価額とする。但し、底地とその上部構造の工作物等が不可分一体とみられる場合、その後の譲渡や再取得等は想定し難いことから、資産価額の再評価は行わない（第151-152段落参照）。</p> <p>(1) 立木竹・算定方針</p> <p>161. 立木竹の価額算定は、他に合理的な算定方法がない場合、原則として保険金額による。</p> <p>162. 立木竹にかかる保険資料から樹種別・樹齢別の面積当たりの単価を転記する。</p> <p>163. 資産としての価値が無視できる立木竹（雑木等）または公正に見積・評価できない立木竹は、算定対象としない。</p> <p>(2) 立木竹・価額算定に必要な固有事項</p> <p>164. 立木竹の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。</p> <p>①植栽場所名、所在地 ②樹種及び樹種別樹齢 ③樹種別・樹齢別植栽面積 (ha 単位) ④樹種・樹齢の面積 (ha) 当たりの保険金補償額 (単価)</p> <p>(3) 立木竹・開始時簿価算定方法</p> <p>165. 立木竹の開始時簿価は、下記の式により算定する。</p>
---	---

<p>産ではなく、棚卸資産として計上する。</p> <p>120.公有財産として管理されている土地・建物等については、原則として公有財産台帳の計数を基礎として定期的に再評価をした上で貸借対照表価額を測定する。まず、非償却資産については、公有財産台帳価格で計上する。次に、償却資産については、価格改定年度以外の年度においては減価償却費・直接資本減耗が台帳価格に反映されないことから、価格改定に適用される減価償却費・直接資本減耗の方法(定額法または定率法)により減価償却費・直接資本減耗相当額を算出し、公有財産台帳価格から当該減価償却費・直接資本減耗相当額を控除した後の価額を計上する。なお、公有財産台帳の計数を基礎とすることが困難な場合は、インフラ資産の測定(第131段落)と同様に、過去の用地費や事業費等を累計することにより取得原価を推計することとする。</p> <p>131.インフラ資産の貸借対照表価額の測定については、原則として過去の用地費や事業費等を累計(累積)することにより取得原価を推計することとする。まず、非償却資産である公共用財産用地については、用地費等を累計(累積)した価額を計上する。次に、償却資産である公共用財産施設については、過去の事業費等を累計(累積)することにより資産価額を推計し、さらに定額法により直接資本減耗相当額を算出し、当該資産価額から、当該直接資本減耗相当額を控除した後の価額を計上する。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>302.総務省方式では、有形固定資産の表示科目が「民生費」「土木費」など、決算統計で使用されている行政目的別の区分となっている。しかし、有形固定資産は会計的に費用には当たらないため、貸借対照表の有形固定資産に「〇〇費」という名称で区分表示するのは違和感があるとの指摘もある。また、すでに住民にわかりやすい表</p>	<p>開始時簿価 = 樹種・樹齢別面積 × 樹種・樹齢別単価(千円/ha)</p> <p>(1) 建物・算定方針</p> <p>166. 取得価額には、附属設備を含むものとする。</p> <p>167. 取得価額が不明の場合は、建物に付された火災保険の建物用途別・構造別の単価を利用する。</p> <p>(2) 建物・価額算定に必要な固有事項</p> <p>168. 建物の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。</p> <p>①場所 建物(棟)所在地の住所</p> <p>②建物名</p> <p>③延べ床面積(m²)</p> <p>④建物用途《別表 B7 建物用途表》</p> <p>⑤主体構造《別表 B8 建物構造・用途別デフレータ》</p> <p>⑥建築額</p> <p>⑦単価 建物保険の単価《別表 B9 建物構造別・用途別の単価表》</p> <p>⑧デフレータ 建物保険のデフレータ等《別表 B8 建物構造・用途別デフレータ》。</p> <p>⑨取得価額算定方法 取得価額、保険金額のいずれを基礎として算定したかの別</p> <p>(3) 建物・開始時簿価算定方法</p> <p>169. 建物の取得価額が判明している場合の開始時簿価の算定は、以下の計算式による。この場合、原則として、(社)全国市有物件災害共済会のデフレータ《別表 B8 建物構造別・用途別デフレータ》を利用する。</p> <p>再調達価額 = 建築額 × デフレータ</p> <p>開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額</p> <p>170. 建物の取得価額が不明の場合の価額算定は、保険単価を利用し、以下の計算式による。</p> <p>再調達価額 = 対象建物の延床面積 × 建物構造別・用途別単価《別表 B9 建物構造別・用途別の単価表》</p> <p>開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額</p> <p>171. 工作物には、道路、橋梁、公園、港湾、河川、水路等多くの種類があるが、ここでは、道路を例として、取得価額が判明している場合と、不明の場合に分けて記述する。</p> <p>(1) 工作物・算定方針</p> <p>172. 開始時における道路価額算定は、入手可能な情報の程度に応じて、【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】に示すいずれかの方法を採用または併用する。【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】において、年度単位に価額を算定する方法を採る場合には、各年度単位に組み入れられた路線名の明細は、現行の道路台帳と対応できるようにしておく必要がある。</p> <p>173. 価額算定に年度単位延長キロを用いる場合、既存道路台帳が、供用開始年度をもって登録することを原則としていることから、事業費使用年度(整備区間)と必ずしも一致しないことに留意する必要がある。 - 43 -</p> <p>174. 道路の取得価額には、取得にかかる直接的な対価の他、街灯、ガードレール、標識等の附属設備の価額を含める(第114段落参照)。</p> <p>175. 道路幅員1.5m未満の道路、路面が舗装・コンクリート以外の道路は対象としない。</p> <p>(2) 工作物・価額算定に必要な固有事項</p> <p>176. 【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Bの算定方法をとる場合における道路の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。</p> <p>①道路種別(道路:1、農道:2、林道:3)</p> <p>②整備年度</p> <p>③年度事業費</p> <p>④当該年度における整備延長キロ</p> <p>⑤デフレータ(当該年度に対応する値)</p> <p>177. 【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Cの算定方法をとる場合における道路の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。</p> <p>①道路種別(道路:1、農道:2、林道:3)</p> <p>②整備年度</p> <p>③当該年度における幅員別延長キロ(例えば、9.0m以上、5.5m~9.0m未満、4.0m~5.5m未満、4.0m未満)</p> <p>④幅員に対応する標準現在単価</p> <p>178. 【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Cの算定方法をとる場合にお</p>
---	---

<p>示科目を変更するなどの工夫を加えている地方公共団体もある。</p> <p>303.したがって、例えば、次表のように決算統計の行政目的別区分を集約するとともに、その内訳内容が住民にイメージしやすいよう名称変更を検討することが適当と考えられる。</p>	<p>る現在単価の算出方法は、国土交通省の最新の標準規格構造による標準設計及び設計条件に従って設計・積算し、これから1m当たりの工事費を算出して単価とする方法が考えられる。単価計算例を、【図12 道路区分・標準設計と単価の例】に掲載する。</p> <p>179. 道路以外の工作物の現在単価については、直近(5~7年)工事費実績総額、または必要に応じて構造等別の工事費実績から、単位あたりの平均工事費を求め、現在単価とすることができる。</p> <p>(3) 工作物・開始時簿価算定方法</p> <p>180. 道路路面整備費が判明している場合(【図11 道路取得価額の判明状況による算定方法】A・B)の価額算定方法は、次のとおりとする。</p> <p>再調達価額 = 道路路面整備費 × 建設工事費デフレータ(道路I)</p> <p>開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額</p> <p>181. 道路路面整備費が不明の場合(【図11 道路取得価額の判明状況による算定方法】C)の価額算定方法は、次のとおりとする。</p> <p>再調達価額 = 幅員別道路延長 × 道路幅員別単価</p> <p>開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額</p> <p>(4) 工作物・農道、林道の扱い</p> <p>182. 農道、林道は、台帳の整備状況に応じて幅員別に整理するか、または、一律4.0m未満、5.0m未満等として道路と同様な方法で積算をする。</p> <p>(1) 機械器具等・算定方針</p> <p>183. 機械器具、物品、船舶、航空機については、財産管理上の観点から、取得価額をもって価額算定の基礎とする。</p> <p>(2) 機械器具等・開始時簿価算定方法</p> <p>184. 開始時簿価は、下記の式により算定する。</p> <p>開始時簿価 = 取得価額 - 減価償却費累計額</p> <p>185. 取得価額が不明である場合の開始時簿価は、同性能の当該資産の市場価額をもって再調達価額とし、下記の式により算定する。</p> <p>再調達価額 = 同性能の当該資産の市場価額</p> <p>開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額</p>
	<p>【改訂モデル】</p> <p>210. また、公有財産台帳や未収金・貸付金の評価情報などの段階的かつ計画的な整備により、より精緻な財務情報の作成・公表へ向けて進化することをあらかじめ意図したモデルであることに留意する必要がある。さらに、予算執行データ等をもとに仕訳を行う複式簿記の考え方の導入を図るべきである。なお、土地については、基準モデルにおける公正価値評価との間に重要な差が生じることが想定されるため、早急に土地台帳を整備し、原則として第二部：基準モデルに基づく財務書類作成要領 第4章固定資産に係る実務 4.3 開始時の実務に示された評価方法(以下、「基準モデル固定資産評価要領」という。)を参考とした評価を行うことが必要である。</p> <p>236. 有形固定資産は原則として公有財産のうち不動産、動産及びそれらの従物を指し、原則として基準モデル固定資産評価要領を参考として算定された再調達価額をもって計上する。ただし、当面の間取得原価を基礎として算定した価額をもって計上することもできる。</p> <p>237. 取得原価を基礎として算定する方法として、昭和44年度からN年度までの普通建設事業費の累計額によることができる。ただし、他団体等に対する補助金・負担金は控除する。また、昭和44年度以降に売却もしくは除却した資産については、財産台帳や過去の会計伝票などから把握し、可能な限り対象資産の取得価額をもとに減価償却累計額を計算して有形固定資産勘定から控除する。</p> <p>238. 昭和43年度以前に取得された資産、寄附された資産、無償譲渡された資産など、決算統計で把握することのできない資産のうち重要なものは、再調達価額をもって有形固定資産勘定に計上する。</p> <p>242. 決算統計上の区分と貸借対照表上の科目との対応関係は【図3】の通りとする。</p>

○課題・論点

(科目分類)

- ①資産種類毎に区分するか行政目的別に区分するか。
 - ・地方自治法の普通財産・行政財産の区分にも留意
 - ②インフラ資産の区分を設けるか否か。(「18.インフラ資産の区分」にて検討)
- (評価基準)
- ①有形固定資産の評価基準の検討にあたり、新地方公会計モデルのように市場において取引されるものかで評価基準を区分することとするのか。
 - ②評価基準について、どのように考えるか。

○論点整理の考え方

(科目分類)

- ◆ 基準モデル：資産の種類毎に区分
 - ◆ 改訂モデル：行政目的別に区分
 - ◆ 東京都方式：資産の種類毎に区分
 - ◆ 大阪府方式：資産の種類毎に区分
 - ◆ 国：資産の種類毎に区分
- ・改訂モデル以外はいずれも資産の種類毎の区分となっている。
 「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」では行政目的別の区分も有用であるとの意見もあり、この観点をどこまで取り入れるか。
- ・基本的な方向性としては資産の種類毎とし、行政目的別の区分も重要であるとすれば附属明細書で示すということでしょうか。

(案)

	事業用資産				インフラ資産			計
	土地	立木竹	建物	公共用 財産用地	公共用 財産施設	
①生活インフラ・国土保全								
②教育								
③福祉								
④環境衛生								
:								
:								
:								
計								

(評価基準)

- ・有形固定資産の評価基準を検討するに際しては、開始時評価と再評価に区分して検討する。厳密には年度途中の取得（開始後の評価）の区分もあるが、これについては意見の対立がないため、本資料では記載を割愛する。また売却可能資産については、別途「39.売却可能資産」にて検討する。

- ・新地方公会計モデルにおける有形固定資産の評価基準の考え方

超長期にわたり資金の調達と運用を行う公会計の場合、取得原価のみでは未実現損益やインフレ等の影響が大きく、財政状態を正確に把握することが困難であること、また、地方公共団体の保有する資産にかかるサービス提供能力の評価としては、公正価値が最も適切と考えられること等に鑑み、原則として公正価値評価を志向する一方、国の省庁別財務書類作成基準に準じて、実務に配慮する観点等（※）から一部の資産についてのみ再評価を求めている。

※国の省庁別財務書類作成基準では、公共用財産を除く国有財産については、国有財産台帳価格（＝時価）で計上し、公共用財産については、過去の用地費や事業費等を累計することにより取得原価を推計し計上する。この評価基準は既存の国有財産台帳を活用することを前提にしたものであり、公会計のための大幅な追加作業は発生しないものと推察されるが、そもそも国有財産台帳に取得価額ではなく、再評価額の記載を求めている趣旨については十分に吟味する必要がある。一方、新地方公会計モデルでは、インフラ資産を再評価しない理由について、「底地とその上部構造の工作物等が不可分一体とみられる場合、譲渡や再取得等は想定しがたい」ためとしている。

- ・公会計委員会研究報告第16号「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」

（平成19年3月28日 日本公認会計士協会）

インフラ資産の会計処理は、会計そのものからは決定できず、政策的な判断を前提に行われなくてはならない要素も含んでいる。企業会計の単純な援用では、見解が導き出せない部分である。公会計では、財務報告の目的をいかにとらえるかが、適切な会計処理を導く重要な点となるが、超長期にわたる現象を視野に入れたインフラ資産の会計処理では、会計事実そのものの想定も必ずしも一義的とはいえない。

本研究報告が、インフラ資産の会計処理を考察する上では、また、おそらく広く公会計の分野では、まず政策判断の任とされる部分と会計の任になる部分の峻別が、適切な会計処理を導く上で重要であり、複数の会計処理の可能性があるとの視点を提供できれば幸甚である。

- ・公会計・監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」
(平成20年10月7日 日本公認会計士協会)

93 「過去に取得した資産の取得価額が不明」との報告が多くの地方公共団体から出されている現状では、過去に遡り取得原価を調査することは困難であり、公正価値等により有形固定資産の開始時簿価を算定するしか実務上対応できないと考えられる。しかし、その後も公正価値による継続した再評価を行うか否かについては、測定の客観的妥当性の確保、再評価コスト及び再評価の頻度を含めて検討を行う必要があると考えられる。

98 開始時簿価の算定に当たり時価で評価を行うことは適切な方法であると考えられるが、我が国の企業会計上、再評価が行われておらず、定期的な再評価に必要な環境が整っていないことや、再評価に要するコストと得られる便益を考慮すると、定期的な再評価を強制すべきではないと考えられる。なお、総務省両モデルでも実際に再評価が行われる資産は限定されている。また、将来、地方公会計の統一基準を作成する場合、住民のニーズの変化等によりサービス提供能力が著しく低下した場合の減損処理を規定すべきであると考えられる。

- ・公正価値評価か取得原価主義か（再評価の是非、再評価の対象）

－理論的にはどちらもメリット、デメリットがある。

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」でも、ある程度意見は出ている。

- ✓ 比較可能性（民間企業、地方公共団体）
- ✓ 客観性、恣意性
- ✓ 公会計の目的（資産・債務改革、資産更新問題への対応）
- ✓ 費用配分
- ✓ 資産価値をどう考えるか（サービス提供能力等）

－公正価値評価に対する客観性がない、恣意性が介入するという意見に対しては、土地においては固定資産税評価額等を用いることで機械的な評価が可能となる。

－連結の観点

取得原価主義の方が地方公営企業会計等の他の会計基準と整合するが、一方で、国も特殊法人等を連結しているため、同様の議論があるものの、国では特殊法人等の財務書類の金額を基礎としている。結局のところ、連結財務書類にどの程度の精度を求めるかの議論につながる。

－環境の違い

新地方公会計モデルと国の基準は一部の資産を再評価するという点で共通する。ただ国においては再評価の基礎となっている国有財産台帳が時価情報を保有しているのに対して、地方公共団体においては公有財産台帳が時価情報を保有していない場合が多く、現実において環境の違いはある。（ただし、公有財産台帳に時価情報を保有していないこと自体が問題である可能性はある。）

・議論の方向性の提案

- －IPSAS/IFRS も有形固定資産の評価基準として、原価モデルと再評価モデルの両方を認めており、公正価値評価と取得原価主義のどちらを採用するかを理論的観点だけで決めるのは困難であると考える。
- －議論の焦点を再評価すべきかどうか絞るとすれば、本作業部会の目的である「地方公共団体における財務書類の標準的な作成基準の設定」に鑑み、再評価を行う際に与える作業負荷の程度を把握した上で、標準的な作成基準として相当かどうかを見極める必要がある。
- ・結論として、有形固定資産の評価基準については別紙のとおりとする。

○基準の方向性

- ・有形固定資産の科目分類については、資産の種類毎（性質別）に区分して表示する。また、行政目的別の区分について、附属明細書で表示する。
- ・有形固定資産の評価基準については、別紙のとおりとする。

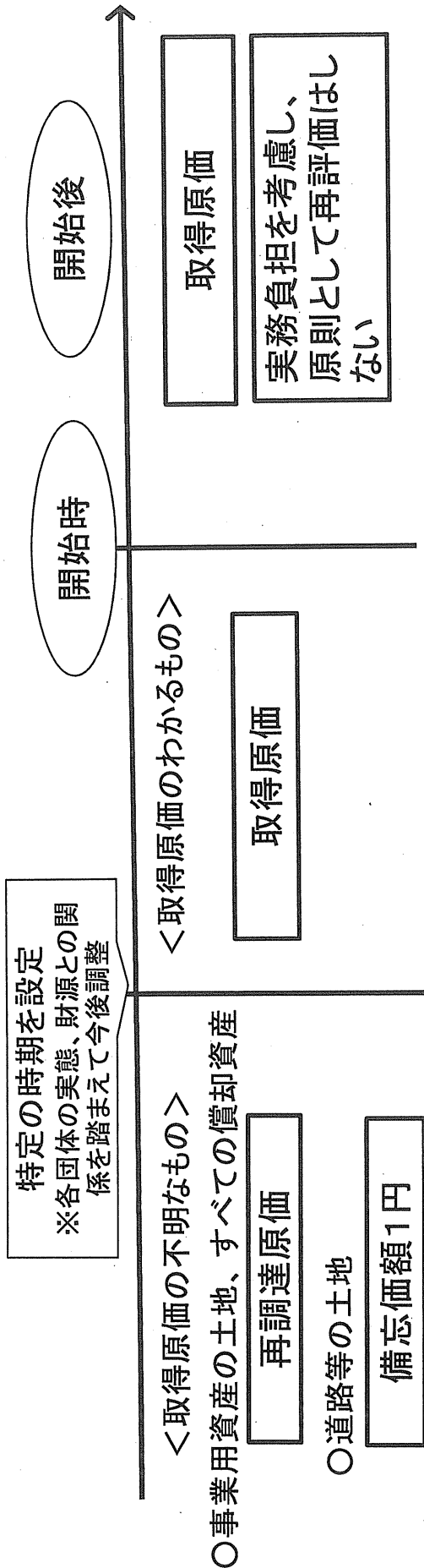
○留意点

- ・特になし。

有形固定資産の評価基準について

別紙

- 部会における整理案については、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」(以下、「研究会」)において大きな異論なく概ね了承された。
- 課題となっていた、取得原価の不明なものに係る推計方法については、実務的な観点からは再調達原価を支持する意見が複数あり、また、特に道路等については、対する負債がないような古いものに関し、備忘価格1円とすることも一定の支持が得られたところ。
- また実際の取扱いとして、特定時期以後を取得原価判明しているものとして統一的な取扱いとすることについても異論がなかったことから、今後、地方公共団体における取得情報の判明状況の実態等や財源との関係を踏まえた上で、要領等において特定時期を設定していくこととする。



※適正な対価を支払わずに取得したものについては、原則として再調達原価。ただし無償で移管を受けた道路等の土地については、原則として道路等の土地の評価の基準を適用する。

※なお、団体によって、「特定時期」以降においても、取得原価が不明な資産を有している場合には、原則として取得原価不明なものと同様の取扱いとする。

※売却可能資産については、開始時に実現可能価額で評価するとともに、開始後においても、原則として再評価を行う(注記対応)。

有形固定資産の評価基準の考え方について

1. 「新地方公会計制度研究会報告書」における公正価値及び資産の定義に係る基礎概念

「新地方公会計制度研究会報告書」第2章・第1部「基礎概念」においては、地方公共団体の保有する資産に係るサービス提供能力の評価として、公正価値評価によることが最も適切であるとの考え方、公正価値及び資産の定義については下記のとおり。

なお、この考え方は、国際公会計基準（IPSAS）と整合的。

【公正価値】

	資産取得時	資産の再評価時
公正価値	① 市場取引を通じて取得した資産：取得原価 ② 適正な対価を支払わずに取得した場合：適正と考えられる公正価値	① 市場で売却可能な資産：a.将来の経済的便益の割引現在価値、b.市場における実現可能価値 ② それ以外の資産：c.再調達原価、又はd.取得原価

【資産の定義】

定義	評価基準
① 将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源	市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引現在価値
② 当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの	再調達原価又は取得原価（場合によっては実現可能価値）

2. 現行の取扱い

【開始時】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準
① 将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源	事業用資産 (資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益の流入が見込まれる非金融資産)	土地：固定資産税評価額を基礎とした評価 償却資産：再調達原価(減価償却累計額を控除)
② 当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの	インフラ資産 (資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益の流入が見込まれない非金融資産)	土地：取得原価(不明の場合には再調達原価) 償却資産：再調達原価(減価償却累計額を控除)

【開始後】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準	再評価時の測定基準
① 将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源	事業用資産 (資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益の流入が見込まれる非金融資産)	土地：取得原価 償却資産：取得原価	土地：3年毎に行う(固定資産税評価額の改定時) 償却資産：毎年度減価償却を行い、原則再評価せず
② 当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの	インフラ資産 (資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益の流入が見込まれない非金融資産)	土地：取得原価 償却資産：取得原価	土地：原則再評価せず 償却資産：毎年度減価償却を行い、原則再評価せず

3. 現行の取扱いの課題

- 事業用資産とインフラ資産の定義が、実際の取扱いと必ずしも合致していない。

例) 上下水道施設等は将来の経済的便益の流入が見込まれるため、インフラ資産の定義と合致しないものの、実際はインフラ資産に区分している。

- 事業用資産は、現行の定義によれば市場における実現可能価値で測定すべきであるが、償却資産については、実務上の観点を踏まえ、開始時は再調達原価を採用しており、評価替はしていない。

4. 課題点に対する対応の方向性

- 資産の定義の①「将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源」については、一般会計等をベースとした場合には、いわゆる収益を生み出すような資産は想定されないことから、地方公共団体の場合、「事業用資産」、「インフラ資産」のいずれも資産の定義の②に該当するものとして整理したほうが、実務上の取扱いもわかりやすくなるのではないか。ただし、資産・債務改革の趣旨も踏まえ、「売却可能資産」については、何らかの情報を明らかにすべきではないか。また、この際、「売却可能資産」については、客観的な判断基準に基づき、潜在的に売却を検討すべきものも含め広く計上する観点から、以下のとおり定義付けてはどうか。

売却可能資産とは、次のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産をいう。

- (1) 現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産
- (2) 売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

- 事業用資産とインフラ資産の区分については引き続き貸借対照表上区分して表示するが、その定義は、「IPSAS17 (2006年12月公表) 有形固定資産」にならって、下記のとおりとはどうか。

インフラ資産とは、システム又はネットワークの一部であること、性質が特殊なものであり、代替的利用ができないこと、移動させることができないこと、処分に関し制約を受けることといった特徴の一部又はすべてを有するもので、例えば道路ネットワーク、下水道処理システム、水道等が該当する。

- 資産(事業用資産、インフラ資産)については、「1」の定義による公正価値(取得原価、再調達原価又は実現可能価値)により評価し、このうち市場取引を通じて取得したものは取得原価、それ以外のものは、再調達原価として整理し、再評価については、現行の実務上の取扱いを継続し、原則として行わないこととはどうか。
- 開始時の取扱いについては、土地・償却資産ともに、資産取得時点が判明しており、かつ、市場取引を通じて取得したものについては、取得原価により評価する。ただし、取得情報の判明状況は各団体によって異なることから、実態を踏まえた上で、実際の取扱いとしては、特定時期以前のもの取得情報不明のものとして統一的な推計方法を適用する等の対応を検討すべきではないか。
- 取得原価が不明な資産については、合理的な計算方法で資産計上額を見積もる必要がある。この場合の推計方法としては、(a)再調達原価、(b)推計取得原価、(c)備忘価額1円という選択肢があり得るが、いずれの方法にするか、あるいは選択制とするかについては、部会では両論あったところ。各地方公共団体における取得原価等の情報の判明度合いの実態、推計方法の妥当性、実務面での実施可能性、比較可能性及び継続性等を比較検討の上、最終的に整理することとはどうか。
- ただし、取得原価の不明な道路等の土地については、保有する資産の量が多く、また原始取得の場合も多く考えられるため、財務書類全体に対する影響が大きいかを踏まえ、他の資産の土地等とは区分し、できる限り実務的にも簡素な評価基準を設定する必要があるのではないか。(例えば特定時期以前のもものは備忘価格1円とする等)

5. 整理案

【開始時】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準
① 将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源	〔売却可能資産(使用していない公民館、職員住宅等の遊休資産など)〕	〔市場での売却等による実現可能価値〕
② 当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの	・事業用資産 ・インフラ資産	<ul style="list-style-type: none"> ・市場取引を通じて取得したものの:取得原価 ・不明な場合は合理的な算出方法 ・適正な対価を支払わずに取得したものの:再調達原価 ・道路等の土地は簡素な手法を設定(国等から無償で取得したものを含む)

【開始後】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準	再評価時の測定基準
① 将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源	〔売却可能資産(使用していない公民館、職員住宅等の遊休資産など)〕	〔取得原価〕	〔原則として市場における実現可能価値によって再評価を行う〕
② 当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの	・事業用資産 ・インフラ資産	<ul style="list-style-type: none"> ・市場取引を通じて取得したものの:取得原価 ・適正な対価を支払わずに取得したものの:再調達原価 	<ul style="list-style-type: none"> ・実務上の負担を考慮し、原則として再評価は行わない

※なお、固定資産台帳に、必要に応じて上記とは別の評価額を別途記載することを妨げない。

18. インフラ資産の区分

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>43. 資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。</p> <p>44. このうち、①将来の経済的便益とは、市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、②潜在的なサービス提供能力とは、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められることから、再調達原価等による計算擬制（見積り）をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。</p> <p>130. インフラ資産は、資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益（キャッシュ・フロー）の流入が見込まれない非金融資産をいう。インフラ資産は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、公共用財産用地（土地相当額）、公共用財産施設（建物相当額）、その他公共用財産、公共用財産建設仮勘定（インフラ資産の建設のために支出した手付金・前渡金等）等の表示科目を用いる。また、直接資本減耗の方法について注記する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>126. 基準モデルの貸借対照表に計上する固定資産は、《別表 B1 事業用資産とインフラ資産の区分表》に従い、事業用資産とインフラ資産に区分して表示する。両者の区分の判断基準については、《別表 A4 勘定科目参考事項》の 3 を参照されたい。</p> <p>127. なお、本章では、固定資産としての共通の性質に鑑み、インフラ資産についても特に必要がある場合を除き、事業用資産の勘定科目を援用して記述している。</p> <p>128. インフラ資産に属する工作物には、道路、橋梁、河川、池沼、漁港、水路、港湾、河川、水路等多くの種類があるが、本作成要領では、道路を例として記述している。従って、その他の工作物については、道路の事例を参考にされたい。</p>

○課題・論点

- ①インフラ資産の区分は必要か。
- ②インフラ資産の定義を再整理するか。

○論点整理の考え方

- ・東京都方式や国の基準もインフラ資産の区分（国は公共用財産で区分）はあるため、基本的には本区分は必要と考えるが、反対意見があれば検討する。

・インフラ資産の定義

－「新地方公会計制度研究会報告書」における定義

- 130 インフラ資産は、資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益（キャッシュ・フロー）の流入が見込まれない非金融資産をいう。
- 43 当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。

44 潜在的なサービス提供能力とは、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められるもの。

－「IPSAS17（2006年12月公表）有形固定資産」における説明

21 インフラ資産について普遍的に受入れられた定義はないが、これらの資産は一般的に下記の特徴の一部又はすべてを有している。

- (a) システム又はネットワークの一部である
- (b) 性質が特殊なものであり代替的利用ができない
- (c) 移動させることができない、及び
- (d) 処分に関し制約を受ける

－新地方公会計モデルにおいては、上下水道施設、電気・ガス施設はインフラ資産に区分されるが、将来の経済的便益の流入が見込まれるため、インフラ資産の定義と整合していないものがある。

－インフラ資産の定義を変更する場合、「新地方公会計実務研究会報告書」別表B1の変更等が必要となる。

○基準の方向性

・インフラ資産とは、システム又はネットワークの一部であること、性質が特殊なものであり代替的利用ができないこと、移動させることができないこと、処分に関し制約を受けることといった特徴の一部又はすべてを有するもので、例えば道路ネットワーク、下水処理システム、水道等が該当する。

○留意点

・特になし。

19. 有形固定資産の計上基準

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>120.公有財産として管理されている土地・建物等については、原則として公有財産台帳の計数を基礎として定期的に再評価をした上で貸借対照表価額を測定する。まず、非償却資産については、公有財産台帳価格で計上する。次に、償却資産については、価格改定年度以外の年度においては減価償却費・直接資本減耗が台帳価格に反映されないことから、価格改定に適用される減価償却費・直接資本減耗の方法（定額法または定率法）により減価償却費・直接資本減耗相当額を算出し、公有財産台帳価格から当該減価償却費・直接資本減耗相当額を控除した後の価額を計上する。なお、公有財産台帳の計数を基礎とすることが困難な場合は、インフラ資産の測定（第131段落）と同様に、過去の用地費や事業費等を累計することにより取得原価を推計することとする。</p> <p>121.有形固定資産にかかる公有財産台帳の価格改定に伴う再評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。公有財産の処分時においては、台帳価格（償却資産の場合は減価償却費・直接資本減耗相当額を控除した後の価額）に基づいて処分損益を算定する。</p> <p>122.物品については、取得価格または見積価格が50万円以上の重要物品を計上する。また、物品管理簿等の記載価格を基礎とし、減価償却を行い、当該減価償却費相当額を控除した後の価額を計上する。なお、物品の耐用年数については、原則として、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号）」に定める耐用年数を基準とする。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>137.既存の固定資産の価値を増加させない修繕・補修・改修・改築・改造等は、固定資産の増加として認識しない。例えば、</p> <p>①漁港・港湾の浚渫工事で、水深が従前と変わらないもの。 ②河川の堤防の改修工事で、堤の容量や材料が従前と変わらないもの。 ③災害復旧において、新規に作り直す部分以外等。</p> <p>141.土地、建物、工作物等の固定資産を有償取得した場合、その取得価額については、企業会計原則（第三一五-D）に準拠し、当該資産の取得にかかる直接的な対価の他、引取費用等の付随費用を含める。</p> <p>149.開始時において、以下の条件に該当するものは、資産として登録しない。</p> <p>①既に耐用年数が過ぎ、償却済のもの（物品以外） ②残存価額50万円未満の物品や小規模資産等重要性が低いもの ③表示登記が行われていない法定外公共物 ④部落有、財産区有の資産</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>246.本作成要領に基づき普通建設事業費を基礎として算定する場合であっても、決算統計作成時に普通建設事業費に含めた事業費支弁人件費など、資産を取得するために直接要したと認められない費用については、原則として当該金額を資産計上額に含めないものとする。また、その財源としての国県補助金等についても、純資産の部の公共資産等整備国県補助金等に計上しないものとする。なお、これらの取り扱いについては、総務省方式改訂モデルの適用初年度の資産計上分から採用することが望ましい。</p>

○課題・論点

（個々の資産の認識）

- ・有形固定資産の認識基準
- ・新地方公会計モデルでは物品の計上基準を50万円以上としているが、その是非
- ・資本的支出と修繕費等の区分
 - －金額が60万円未満の場合又は固定資産の前期末残高における取得価額の概ね10%相当額以下である場合には修繕費として取り扱うことができるが、その是非

(資産の計上単位)

- ・土地や建物等の取得価額の範囲
- ・建物附属設備の区分

(その他)

- ・資産除去債務に関する会計基準の適用の是非

○論点整理の考え方

・有形固定資産の認識基準

- －基準モデルを採用している地方公共団体を中心に、実務が進行しているため、大幅な変更(特に基準金額を下げる場合)を検討する場合は現行実務に配慮したい。
- －現行どおり地方自治法第238条第1項の規定に基づく公有財産(土地・建物等の有形固定資産)及び同法第239条第1項の規定に基づく物品の考え方に準じて認識することでよいのではないか。
- －物品の計上基準を別途設けるかどうか。(国の考え方(物品管理法)に準じて50万円(美術品は300万円)以上としているが、同基準は高い、あるいは低いという意見がある。)
- －資産計上基準を一律とすることは、比較可能性の観点から望ましいと考えられるが、資産計上基準を変更しても総資産に与える影響が軽微である場合、重要な物品など現行の規程に準じた資産計上基準も許容できるのではないか。

・資本的支出と修繕費等の区分

両者の区分は法人税基本通達を参考に行われることになっており、資本的支出は「固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額」、修繕費は「通常の維持管理のため、又はき損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額」と定義されている。

原則として実態判断を行うこととなるが、区分が不明な場合において60万円基準等をそのまま準用してよいか。(固定資産台帳の作成実務との関連で)

- ・資産除去債務に関する会計基準は、新地方公会計モデルが策定された時点では企業会計でも導入されていなかったため、織り込まれていない。

地方公共団体の総資産に占める有形固定資産の割合は大きく、有形固定資産は重要といえるため、当会計基準は本来適用されるべきであるが、当会計基準は高度な会計基準であるため、過半の地方公共団体がいまだ複式簿記化されていない現状では、時期尚早であるといえるのではないか。

- ・「資産の計上単位」については、個々の実務に関わるものであるため、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」で整理することとする。

○基準の方向性

- ・公有財産（地方自治法第 238 条第 1 項に規定する公有財産をいう。）として管理されている土地・建物等及び物品（同法第 239 条第 1 項に規定する物品をいう。）は、資産として計上する。
- ・物品は、原則として取得価額が 50 万円（美術品は 300 万円）以上の場合に資産として計上する。ただし、各地方公共団体の規程等において重要な物品等の基準を有している場合で、かつ、総資産に占める物品の割合に重要性がないと判断される場合においては、各地方公共団体の判断に基づき、継続的な処理を前提に当該規程等に準じた資産計上基準を設けることを妨げない。
当規定は開始残高の算定に際しても同様とする。
- ・有形固定資産の取得価額は、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めて算定した金額とする。
- ・譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得価額とする。
- ・有形固定資産のうち償却資産に対して修繕等を行った場合は、前項にかかわらず、修繕等に係る支出が当該償却資産の資産価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められるかどうかを判断し、認められる部分に対応する金額を資産として計上する。
- ・有形固定資産のうち償却資産について、耐用年数を経過した後においても存する場合、備忘価額として 1 円を計上することとする。

※「地方公営企業法施行規則」「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」「新地方公会計制度実務研究会報告書」「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」を参考

※資本的支出と修繕費の区分の基準については、具体的な指針まで基準として織り込むことは適当ではないと考え、基準案からは外している。

○留意点

- ・特になし。

20. 無形固定資産の科目分類・評価基準

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>123.事業用資産としての無形固定資産は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、地上権、特許権、ソフトウェア、電話加入権、その他無形固定資産等の表示科目を用いる。また、減価償却の方法について注記する。</p> <p>124.公有財産として管理されている地上権・特許権等については、原則として公有財産台帳の計数を基礎として貸借対照表価額を測定する。公有財産台帳上、価格改定時に償却が反映されていないもの（地上権等の用益物権など）については償却を要しないが、その他の償却資産は償却を行うこととし、実施料等の見積価格で公有財産台帳に計上されているものについては、実施料等相当額を償却し、当該実施料等相当額を控除した後の価額を計上する。</p> <p>125.無形固定資産にかかる公有財産台帳の価格改定に伴う再評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。公有財産の処分時においては、台帳価格（償却資産の場合は減価償却費・直接資本減耗相当額を控除した後の価額）に基づいて処分損益を算定する。</p> <p>126.ソフトウェアは、研究開発費に該当しないソフトウェア制作費であって、当該ソフトウェアの利用により将来の費用削減が確実であると認められるものを計上する。計上価額は、当該ソフトウェアの取得に要した費用（過去に遡って算出することが困難な場合、5年間の開発費等の累計）を資産価額とし、定額法による減価償却を行い、当該減価償却費相当額を控除した後の価額とする。</p> <p>127.電話加入権は、取得原価で計上する。ただし、取得原価が判明しないものについては、現在の取得価格に相当する金額で計上する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>186. 地上権、地役権、借地権及び鉱業権等の用益物権は、取得価額をもって開始時簿価とする。特許権、著作権、商標権等の無体財産権は、財務省令に定める償却資産として、定額法により償却を行う。</p> <p>187. 電話加入権は、備忘価額1円を開始時簿価とする。</p> <p>188. ソフトウェアの価額算定については、以下による。</p> <p>① 研究開発費に該当する場合は、資産計上しない。</p> <p>② 研究開発費に該当しないソフトウェアの取得・制作費については、当該ソフトウェアの利用により将来の費用削減が確実であると認められる場合、当該ソフトウェアの取得に要した費用（過去に遡って算出することが困難な場合は、5年間の開発費等の累計額）を資産価額とする。</p> <p>③ ソフトウェアの利用により将来の費用削減が確実であると認められる場合とは、①当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前に比べ人件費の削減効果が確実に見込まれる場合 ②システムを採用することにより入力作業等の効率化が図られる場合 ③従来なかったデータベース・ネットワークを構築することにより今後の業務の効率的・効果的に行える場合 ④市場で販売しているソフトウェアを購入し、かつ、予定した用途に継続して利用することにより今後の業務を効率的・効果的に行える場合、等が考えられる。</p> <p>④ ソフトウェアの開発費が、ハードウェア及びソフトウェア一括契約、保守料を含む委託契約等により、把握することが困難である場合には、物品として把握されているハードウェアの価額を控除した額を「ソフトウェア」として計上する。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>222. 固定資産台帳の段階的整備に伴って地上権やソフトウェア等を計上する場合には、有形固定資産の次に無形固定資産の区分を設けて別に表示するものとする。</p>

○課題・論点

① 無形固定資産の定義（参考）

地方自治法第238条第1項各号に定める公有財産のうち、地上権等の用益物権、特許権や著作権等の無体財産及びこれらに準ずる権利が該当する。

② ソフトウェアについて

国の財務書類では対象としているが、地方公共団体の場合は明確ではない（まちまちである）。ソフトウェアを資産計上するかどうか論点であるが、実態的には

著作権を持たずに使用許諾のもとで利用するという形態を取っている場合があり、まず実態調査を行い、その後、ソフトウェアの会計上の定義と要件を検討する必要がある。

③ 評価基準

取得原価評価（現状の取扱いと同様）。

○論点整理の考え方

無形固定資産の範囲に、ソフトウェアを加えるかどうか。ソフトウェアに関して、実態の把握を行い、地方公共団体に適合した会計上の定義・要件を検討することが必要である。

評価基準については、取得原価評価。償却方法については、原則的には将来の経済的便益の消費パターンに最も近似する方法を選択するが、その消費パターンを、信頼性をもって見積もることができない場合は定額法を使用する。残存価額はゼロとする。減損会計の適用については、有用性と費用対効果を検討する。

○基準の方向性

- ・無形固定資産の範囲として、ソフトウェアに関しては、実態の把握を行い、地方公共団体に適合した会計上の定義・要件を検討することが必要である。
- ・評価基準については、取得原価評価とする。償却方法については、耐用年数にわたって規則的な償却を行うが、原則的には定額法を使用し、残存価額はゼロ（耐用年数を経過した後においても存する場合、備忘価額として1円を計上）とする。

○留意点

- ・特になし。

21. 基金の評価基準

○「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
<p>・特になし。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>270. 基金に含まれる土地のうち、既に事業の用に供されているもの、及び、行政財産として事業の用に供する見込みが認められかつ時期が明らかにされているもの以外については、売却可能資産と同様に売却可能価額で評価し、売却可能価額と帳簿価額との差額は、純資産の部の資産評価差額勘定に計上する。</p> <p>271. 基金に含まれる有価証券のうち、市場価格のある有価証券については時価で評価し、時価と取得原価との差額を資産評価差額に計上する。ただし、満期まで所有する意図をもって保有する債券については取得価額で評価できる。</p> <p>272. 普通会計内の会計に対する貸付金（いわゆる基金借入金）が基金残高に含まれている場合は、その金額を控除する。</p> <p>273. 上記項目に記載した事項を除き、各基金等計上額は原則として以下の通り算定する。</p> <p>① 退職手当目的基金</p> <p>274. その他特定目的基金のN年度末残高（決算統計29表06行(3)列の金額）のうち、退職手当の支給に備えて積み立てている特定目的基金のN年度末残高を計上する。</p> <p>② その他特定目的基金</p> <p>275. N年度末残高（決算統計29表06行(3)列の金額）から、退職手当目的基金残高を控除した額とする。</p> <p>③ 土地開発基金</p> <p>276. N年度末残高（決算統計29表06行(5)列の金額）とする。</p> <p>④ その他定額運用基金</p> <p>277. N年度末残高（決算統計29表06行(6)列の金額）とする。</p> <p>⑤ 退職手当組合積立金</p> <p>278. 退職手当組合が保有するN年度末の資産について、加入団体ごとの持分相当額を計上する。</p> <p>279. 持分相当額は、各加入団体の負担金累積額から退職金支給累積額を控除した額（以下、「累積負担金残額」という。）に、積立金運用益相当額の各加入団体按分額を加算した額とする。</p> <p>280. 積立金運用益相当額は、退職手当組合のN年度末積立金とN年度歳入歳出差引の合計額から、全団体の累積負担金残額を控除した額とし、各加入団体の累積負担金残額に応じて按分する。</p> <p>281. 上記計算の結果、持分相当額がマイナスとなる団体は、退職手当組合積立金は計上せず、マイナス額の絶対額を退職手当引当金に加算するものとする。</p> <p>② 減債基金</p> <p>294. N年度末残高（決算統計29表06行(2)列の金額）とする。</p> <p>295. 地方債の満期一括償還の財源に充てるため減債基金を積み立てており、その金額が上記減債基金のN年度末残高から控除されている場合は、その金額を加算する。</p> <p>(1) 地方債</p> <p>303. N年度末残高（決算統計33表57行(9)列の金額）からN+1年度償還予定額（決算統計36表01行(8)列の金額）を控除した額とする。</p> <p>304. 地方債の満期一括償還の財源に充てるため減債基金を積み立てており、その金額が上記地方債のN年度末残高から控除されている場合は、その金額のうちN+1年度償還予定の額を除いた額を加算する。</p>

○課題・論点

基金は、条例により設置される地方公共団体の財産である。地方公共団体は、条例の定めるところにより、特定の目的のために財産を維持し、資金を積み立て、又は定額の資金を運用するために基金を設けることができる。地方公共団体は基金について、決算に添付する書類として「財産に関する調書」を調製しなければならない。

地方公共団体に特有な論点としては、①地方債とその返済原資となる減債基金の決算統計上の取扱いと会計処理の関係、②基金の評価基準の取扱いとその会計処理がある。

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用し、それぞれもとなる資産の評価基準により評価すべきである。

また、基金の内訳に係る附属明細書を作成すべきであろう。

○論点整理の考え方

① 減債基金の残高

普通会計の決算統計では、地方債の満期一括償還の財源に充てるために積み立てている減債基金については、償還したものとして減債基金と地方債の残高を相殺処理して表示している。財務書類上、資産（減債基金）と負債（地方債）は総額を計上すべきであり、相殺するのは適切でない。地方債残高は相殺せずに減債基金控除前の残高で減債基金と両建計上する（現状も同様に相殺しない扱いとなっている）。

② 基金の評価基準

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用する（各資産の評価基準を適用）。

③ 基金の内訳に係る附属明細書を作成する。

○基準の方向性

・基金の評価基準

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用する（各資産の評価基準を適用）。

・基金の内訳に係る附属明細書を作成する。

・減債基金については、積立不足の有無及び不足額を注記する。

○留意点

- ・基金借入金の会計処理については、「41.基金」で整理することとする。

22. 棚卸資産の評価基準

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>128.事業用資産としての棚卸資産は、原則として一括して計上する。ただし、金額的に重要性がある商品（販売の目的をもって所有する土地、建物その他の不動産を含む）、製品、半製品（自製部分品を含む）等については、独立の科目で表示する。</p> <p>129.棚卸資産の貸借対照表価額の測定については、公有財産台帳の計数を基礎として再評価をして測定する土地・建物等を除き、原則として、それぞれの種類ごとに取得原価により計上し、その評価基準及び評価方法を注記する。ただし、時価が取得原価より著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、時価をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。なお、回復する見込みがあると認められ、時価によって評価しない場合には、その旨、その理由及び時価との差額を注記する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>140.棚卸資産（販売目的）は別途管理し、固定資産台帳上は、棚卸資産の管理単位ごとに期首・期末の残高のみを記帳する。なお、地方公共団体単体及び連結対象法人の棚卸資産の評価基準は「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」における将来負担比率を算定する際的评价基準を用いることとする。</p>

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 9-11 実務研究会報告書第 140 段及び第 487 段落において、販売用土地を念頭に、棚卸資産の評価基準については将来負担比率等における算定方法を用いることとしているが、具体的にはどのようにすればよいのか。

答 1 宅地造成事業における土地のうち販売用土地については、法施行規則第 4 条に規定される収入見込額を当該棚卸資産の評価額とする。未売出土地については同第 9 条第 1 項第 2 号 E により算定される額を当該棚卸資産の評価額とする。

2 「公有地の拡大の推進に関する法律」第 17 条第 1 項第 2 号に規定する土地開発公社の保有する土地については、健全化法施行規則第 12 条第 2 号への規定に基づき算定される額を当該棚卸資産の評価額とする。（棚卸資産の評価）

問 48 市発行の書籍があるが、売却価額より原価（印刷費）の方が金額大きい。どちらで資産評価をすべきか。

答 1 「新地方公会計制度研究会報告書」第 129 段落の記述があるものの、平成 20 年 4 月 1 日以降、「棚卸資産の評価に関する会計基準」が適用されることから、当該書籍が、販売目的の棚卸資産とされている場合は、原価と販売価額のうち低い価額をもって評価すべきである。

2 仮に、原価が販売価額を上回っているときは、差額は、評価損として計上する。

○課題・論点

① 棚卸資産の定義（参考）

棚卸資産とは以下のような資産をいう。

- ・通常の事業の過程において販売を目的として保有されているもの
- ・その販売を目的とした生産過程にあるもの
- ・生産過程もしくは役務提供に当たって消費される原材料または貯蔵品

② 棚卸資産の評価基準

棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定しなければならない（低価法）。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、

完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。

なお、正味実現可能価額には固有の価値が考慮されるが、公正価値（市場価値）にはこれを含めてはならないという差異がある。したがって、棚卸資産の正味実現可能価額は、必ずしも販売費控除後の公正価値とはならない（現状の取扱いと同様）。

なお、重要性の乏しいものは対象外とする。

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準の方向性

・棚卸資産の評価基準

棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定しなければならない（低価法）。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。

なお、重要性の乏しいものは対象外とする。

○留意点

- ・特になし。

23. 有価証券の評価基準

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>107.有価証券は、地方公共団体が保有している債券等及び政策目的以外の目的をもって保有する有価証券をいう。また、有価証券の評価基準及び評価方法を注記する。</p> <p>108.有価証券については、「満期保有目的有価証券」及び「満期保有目的以外の有価証券」に区分し、それぞれ以下の通り貸借対照表価額を測定する。</p> <p>109.満期保有目的有価証券は、満期まで所有する意図をもって保有している債券をいう。満期保有目的有価証券の貸借対照表価額の測定は、償却原価法によって算定された価額を用いる。ただし、満期保有目的有価証券で市場価格があるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。なお、債券の市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。回復する見込みがあると認められ、市場価格によって評価しない場合には、その旨、その理由及び市場価格との差額を注記する。</p> <p>110.満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のあるものについては、基準日時点における市場価格をもって貸借対照表価額とする。市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗替方式により、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。また、満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のあるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額についても、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。なお、有価証券の市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。回復する見込みがあると認められ、市場価格によって評価しない場合には、その旨、その理由及び市場価格との差額を注記する。</p> <p>111.満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のないものについては、取得原価または償却原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のない株式について、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下した場合には、相当の減額を行う。なお、実質価額の低下割合が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>200. 有価証券は、地方公共団体が保有している債券等及び政策目的以外の目的をもって保有する有価証券をいう。また、有価証券の評価基準及び評価方法を注記する。</p> <p>201. 有価証券については、「満期保有目的有価証券」及び「満期保有目的以外の有価証券」に区分し、それぞれ以下の通り貸借対照表価額を測定する。</p> <p>202. 満期保有目的有価証券は、満期まで所有する意図をもって保有している債券をいう。満期保有目的有価証券の貸借対照表価額の測定は、償却原価法によって算定された価額を用いる。ただし、満期保有目的有価証券で市場価格があるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。なお、債券の市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。回復する見込みがあると認められ、市場価格によって評価しない場合には、その旨、その理由及び市場価格との差額を注記する。</p> <p>203. 満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のあるものについては、基準日時点における市場価格をもって貸借対照表価額とする。市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗替方式により、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。また、満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のあるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額についても、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。なお、有価証券の市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。回復する見込みがあると認められ、市場価格によって評価しない場合には、その旨、その理由及び市場価格との差額を注記する。</p> <p>204. 満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のないものについては、取得原価または償却原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のない株式について、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下した場合には、相当の減額を行う。なお、実質価額の低下割合が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>①投資及び出資金</p>

	<p>253. 原則としてN年度末残高（決算統計 30 表 16 行(11)列の金額）とする。</p> <p>254. 市場価格のある有価証券についてはN年度末の時価で評価し、時価と取得原価との差額を資産評価差額に計上する。</p> <p>255. 市場価格のある有価証券について、N年度末の時価が取得原価に比して著しく下落した場合は、時価と取得原価との差額を純資産変動計算書の臨時損益項目に「投資損失」の科目をもって計上し、N年度以降の財務書類作成においてはN年度末の時価を取得原価とみなす。なお、時価が取得原価に比して30%以上下落した場合には、著しく低下したものとみなす。</p> <p>256. 市場価格のない投資及び出資金のうち連結対象団体以外に対する投資及び出資金について、実質価額が著しく低下した場合は実質価額と取得原価との差額を純資産変動計算書の臨時損益項目に「投資損失」の科目をもって計上し、N年度以降の財務書類作成においてはN年度末の実質価額により評価した金額を取得原価とみなす。なお、実質価額が30%以上低下した場合には、著しく低下したものとみなす。</p> <p>257. 実質価額は、当該会計もしくは法人の資産合計額から負債合計額を控除した額に、当該団体の出資割合を乗じたものとする。資産合計額から負債合計額を控除した額がマイナスとなる場合は、実質価額はゼロとする。なお、当該会計もしくは法人の資産合計額および負債合計額の算定にあたっては、第3章 連結財務書類の作成要領 II 連結の方法 1. 連結の基礎となる各会計及び団体の個別財務書類作成要領に示された所要の修正・組替を行うことに留意する。</p> <p>258. 他会計に対する負担金や補助金として処理されているもののうち、他会計において資本金等として計上しているものについては、投資及び出資金に計上する。</p> <p>259. 地方独立行政法人等に対して現物出資を行っている場合は、地方独立行政法人等において資本金等として計上されている額を、投資及び出資金に計上する。</p>
--	--

○課題・論点

- ・原則として、わが国の金融商品会計に準ずる（現状の取扱いと同様。金融商品会計で区分されている売買目的有価証券については想定されないため、区分しないこととする。）。
- ・満期保有目的の有価債券：償却原価（減損会計の適用）
- ・その他有価証券(市場価格のあるもの)：市場価格（減損会計の適用）
- ・その他有価証券(市場価格のないもの)：取得原価または償却原価（減損会計の適用）

○論点整理の考え方

- ・わが国の金融商品会計に準ずる。

○基準の方向性

- ・ 有価証券の評価基準は、以下のとおりとする。
 - ・ 満期保有目的の有価証券：償却原価（減損会計の適用）
 - ・ その他有価証券(市場価格のあるもの)：市場価格（減損会計の適用）
 - ・ その他有価証券(市場価格のないもの)：取得原価または償却原価(減損会計の適用)

○留意点

- ・ 金融商品会計の中から地方公共団体に適用すべきものを選択して適用する。
- ・ 連結対象に係る市場価格のない有価証券については、総務省方式改訂モデルでは、投資損失引当金を計上しているが、その取扱いについては、「33.投資損失引当金」で整理することとする。

24. 出資金の評価基準

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>113.出資金は、公有財産として管理されている出資等のうち、地方公共団体が政策目的をもって保有するものをいう。ただし、政策目的をもって保有していない有価証券については、出資金ではなく、有価証券として計上する。</p> <p>114.出資金のうち、市場価格があるものは、会計年度末における市場価格をもって貸借対照表価額とする。市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗替方式により、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。ただし、市場価格のあるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額についても、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。なお、市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。回復する見込みがあると認められ、市場価格によって評価しない場合には、その旨、その理由及び市場価格との差額を注記する。</p> <p>115.出資金のうち、市場価格がないものは、出資金額をもって貸借対照表価額とする。ただし、市場価格のないものについて、出資先の財政状態の悪化により出資金の価値が著しく低下した場合には、相当の減額を行う。なお、出資金の価値の低下割合が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>205. 出資金のうち、市場価格があるものは、会計年度末における市場価格をもって貸借対照表価額とする。市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗替方式により、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。ただし、市場価格のあるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額についても、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。なお、市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。回復する見込みがあると認められ、市場価格によって評価しない場合には、その旨、その理由及び市場価格との差額を注記する。</p> <p>206. 出資金のうち、市場価格がないものは、出資金額をもって貸借対照表価額とする。ただし、市場価格のないものについて、出資先の財政状態の悪化により出資金の価値が著しく低下した場合には、相当の減額を行う。なお、出資金の価値の低下割合が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>※「23.有価証券の評価基準」にあわせて記述</p>

○課題・論点

- ・原則として、わが国の金融商品会計に準ずる（新地方公会計モデルと同様。）。
 - ・ 市場価格のあるもの：市場価格（減損会計の適用）
 - ・ 市場価格のないもの：出資金額（減損会計の適用）

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準の方向性

- ・出資金の評価基準は、以下のとおりとする。
 - ・ 市場価格のあるもの：市場価格（減損会計の適用）
 - ・ 市場価格のないもの：出資金額（減損会計の適用）

○留意点

- ・地方公営企業に対する出資金が、当該公営企業の資本金と一致していない場合もあるので、照合作業が必要である。
- ・連結対象に係る市場価格のない出資金については、総務省方式改訂モデルでは、投資損失引当金を計上しているが、その取扱いについては、「33.投資損失引当金」で整理することとする。

24-1. 出捐金の取扱い

○「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

- ・特になし。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

(出えん金)

問 22 出えん金は資産計上するのか。

答 1 「新地方公会計制度研究会報告書」第 43 段落にあるように、資産は会計主体の目的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うことから、出えん金は資産計上する。

2 なお、出えん金は、通常出資の場合に認められる議決権等が保証されていなく、寄附金に近い性格でもあることから、基準モデルの貸借対照表上「出資金」ではなく、「その他の投資」に計上する。

3 また、総務省方式改訂モデルにおける出えん金の扱いは、同じく資産計上し、「投資及び出資金」に計上する。当該金額は、決算統計 30 表 16 行(11)列が該当し、出資・出えん先は公益法人であるか営利法人であるかを問わない。

○課題・論点

- ・現行どおり資産計上とするか。

○論点整理の考え方

- ・出捐金は、地方自治法第 238 条第 1 項第 7 号の「出資による権利」に該当し、公有財産とされており、新地方公会計モデルでは、資産として計上されている。
- ・出捐金は、公有財産として地方自治法施行令第 166 条第 2 項に規定する「財産に関する調書」において「出資による権利」として計上を要すること、地方自治法第 221 条第 3 項（予算の執行に関する長の調査権等）に規定する出資に該当することとして整理されていることを踏まえ、新地方公会計モデルと同様に資産として計上することとする。

○基準の方向性

- ・出捐金は、地方自治法第 238 条第 1 項第 7 号の「出資による権利」に該当する公有財産であり、資産として計上する。

○留意点

- ・特になし。

25. 固定資産の減損

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ①固定資産に減損処理を適用すべきかどうか。
- ②適用すべきとして実施可能性は確保できるか。

○論点整理の考え方

- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の検討内容と整合させる必要がある。
 - －例えば事業用資産の土地のみを再評価の対象としている新地方公会計モデルにおいて、事業用資産の土地以外の固定資産に減損処理を適用すべきかどうか。
 - －固定資産の再評価を行わない場合、減損処理を適用すべきかどうか。
- ・理論的には固定資産の減損処理は行うべきとも考えられるが、過半の地方公共団体は固定資産台帳も未整備の状況であり、実施可能性の観点から慎重に検討すべき。一方で、固定資産台帳の整備にあわせて減損処理を検討する方が効率的であるという考え方もありえる。
- ・なお、減損処理を適用する場合、大阪府方式、地方独立行政法人会計（通常型）が参考となる。
- ・客観的な認識・測定が困難、用途変更の場合は客観性があるが売却可能資産との兼ね合いで整理できるのではないか、減損処理は本当に有用性があるのか減損処理の適用といった委員からの意見があり、適用については見送るべきという意見が多い。売却可能資産との兼ね合いについては、「39.売却可能資産」で整理する。

○基準の方向性

- ・固定資産に係る減損処理の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とする。

○留意点

- ・特になし。

26. 表示箇所（減価償却）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・基準モデルのインフラ資産については、直接資本減耗として純資産変動計算書に計上することとしているが、この取扱いがわかりにくい等の課題があるという意見が大勢であった。こうしたことから、基準モデル特有の考え方である直接資本減耗を純資産変動計算書に計上すべきか、他の減価償却と区分せずに行政コスト計算書に計上すべきかという点については、再整理する必要がある。

○「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
・特になし	<p>【基準モデル】</p> <p>129.減価償却について、事業用資産の場合、減価償却費として PL 上に計上する。他方、インフラ資産の直接資本減耗については、原則として独立行政法人会計基準「第 86 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に準拠し、独立行政法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する場合と同様の会計処理を採用するため、NWM 上で直接資本減耗として処理することに留意されたい。</p>

○課題・論点

- ・「中間とりまとめ」における記述のとおり。

○論点整理の考え方

- ・事業用資産とインフラ資産の定義については、基準モデルでは、それぞれ①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの、としているが、「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」において、両資産とも②に該当するものとしたところである。
- ・上記のとおり考え方を変更したこと、国を含めた他の会計基準の考え方を踏まえ、減価償却費は、（基準モデルにおける直接資本減耗を含めて）行政コスト計算書に計上することとしてはどうか。

○基準の方向性

- ・減価償却費は、（基準モデルにおける直接資本減耗を含めて）行政コスト計算書に計上する。

○留意点

- ・特になし。

27. 耐用年数

○「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
・特になし	【基準モデル】 142.耐用年数及び償却率表は、原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（以下、単に「財務省令」と称する）に従う。具体的には、《別表 B2 基本耐用年数表》、《別表 B3 建物の耐用年数表》、《別表 B4 主な物品・機械装置の耐用年数》に引用している。
	【改訂モデル】 ※「28.計算方法」にあわせて記述。

○課題・論点

- ・基準モデルにおける耐用年数は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2「基本耐用年数表」、B 3「建物の耐用年数表」、B 4「主な物品・機械装置の耐用年数」に示されているが、現行と同様の取扱いとするか。

○論点整理の考え方

- ・個々の資産種類毎に経済的耐用年数を見直すことは現実的ではないため、原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に従うこととする。具体的には、国等との整合の観点から、現行どおり「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2、B 3、B 4と同様の取扱いとする。

○基準の方向性

- ・耐用年数及び償却率表は、原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に従う。

※具体的には、「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2、B 3、B 4と同様の取扱い

※「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」では償却率表を示しているため、実務の連続性の観点から償却率表を示す

○留意点

- ・特になし。

28. 計算方法（減価償却）

○「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
<p>・特になし。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>143.減価償却計算の方法は、以下によるものとする。</p> <p>(1) 減価償却は、開始時簿価及びそれ以降の簿価ともに、定額法（平成19年度税制改正における平成19年度4月1日以後取得償却資産の償却限度額計算方法に従う）により算定する。</p> <p>(2) 減価償却の開始は取得年度の翌年度からとする。</p> <p>(3) 端数処理については、1円未満を切捨てる。</p> <p>(4) 耐用年数を経過したもの（物品以外）は、備忘価額として1円を計上する。</p> <p>(5) 残存価額50万円未満となった物品については、資産台帳から除却し別途の管理に委ねることができる。</p> <p>(6) 土地、立木竹、美術・骨董品・歴史的建造物、建設仮勘定は減価償却を行わない。</p> <p>144.償却資産の減価償却計算の履歴は、耐用年数にわたり保存しておかなければならない。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>239. 用地取得費以外の普通建設事業費は減価償却を行う。</p> <p>240. PFI等の手法により整備した資産で、債務負担行為による債務が残っている場合には、行政サービス提供能力に着目し、物件等の引き渡しの有無に関わらず、N+1年度以降の支出予定額を含めて資産計上する。また、減価償却計算は、原則として引き渡しを受けた翌年度より実施するものとする。</p> <p>243. 減価償却の方法は残存価額ゼロの定額法とし、耐用年数は次表の通りとする。ただし、林道・道路・街路について道路改良、橋梁整備、舗装整備を区分して把握できる場合は、道路改良部分の耐用年数を60年、橋りょう整備部分の耐用年数を48年、舗装新設部分の耐用年数を10年とすることができる。なお、【図4】に掲げる耐用年数表は、国の財務書類との整合性を考慮して、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」（総務省、平成13年3月）で示されたものから、所要の見直しを行っている点に留意が必要である。</p> <p>244. 減価償却計算は、当該固定資産取得又は普通建設事業費支出の翌年度から開始するものとする。</p> <p>245. 固定資産台帳の段階的整備に伴って適用する耐用年数が適当でないと判断した場合には、耐用年数の見直しを行うことが望ましい。</p>

○課題・論点

- ・基準モデルで示している減価償却方法について、不備がないか確認する。
 - 一定額法（平成 19 年度税制改正における平成 19 年 4 月 1 日以後取得償却資産の償却限度額計算方法に従う）により算定
 - 減価償却の開始は取得年度の翌年度から
 - 端数処理については、1 円未満切捨
 - 耐用年数を経過したものは、備忘価額として 1 円を計上する
 - 残存価額 50 万円未満となった物品については、資産台帳から除却し別途管理に委ねることができる
 - 土地、立木竹、美術・骨董品・歴史的建造物、建設仮勘定は減価償却を行わない
- ・既に実務を行っている地方公共団体から問題点を抽出する。
- ・一般的な企業会計の実務では供用開始時からであり、適正な帳簿価額を表示するという意味では供用開始時からでもよいのではないか。
リース資産とリース債務の関係性を考えれば月割償却を認めた方がよいのではないか。
→公会計においては、期間損益計算を目的としておらず、実務上の便宜から翌年度から減価償却を行う取扱いとなっている。一方で、月割償却を行ってはならない理論的な根拠もないため、月割償却も容認してはどうか。
比較可能性の議論はあるものの、重要な差異は生じないのではないか。

○論点整理の考え方

- ・減価償却の計算に関する規定は税法が詳細であるが、どこまで細かい規定を持つかの方向性を検討したい。

○基準の方向性

- ・償却資産については、毎年度減価償却を行うものとする。
- ・固定資産の減価償却の方法
償却資産の減価償却は、種類の区分ごとに定額法によって行うものとする。
- ・有形固定資産の減価償却額
 - 1 償却資産のうち有形固定資産の各年度の減価償却額は、当該有形固定資産の当該年度開始の時ににおける帳簿原価に、耐用年数に応じた償却率を乗じて算出した金額とする。なお、端数が生じた場合においては、1 円未満を切り捨てることとする。
 - 2 償却資産のうち有形固定資産の減価償却について、耐用年数により難い特別の理由として次に掲げる事由のいずれかに該当するときは、当該有形固定資産の使用可能期間をもって耐用年数とすることができる。
 - (1) 当該有形固定資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の償却資産の通常材質又は製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が

耐用年数に比して著しく短いこと。

(2) 当該有形固定資産の存する地盤が隆起し、又は沈下したことにより、その使用可能期間が耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(3) 当該有形固定資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(4) 当該有形固定資産がその使用される場所の状況に起因して著しく腐食したことにより、その使用可能期間が耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(5) 当該有形固定資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに起因して著しく損耗したことにより、その使用可能期間が耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(6) その他(1)から(5)までに掲げる事由に準じる事由により、当該有形固定資産の使用可能期間が耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったこと。

3 各会計年度の中途において取得した有形固定資産の減価償却については、使用の当月又は翌月から月数に応じて行うことを妨げない。

4 償却資産の償却額に相当する金額は、当該資産の価額を減額する場合を除くほか、これを減額してはならない。

5 償却資産のうち有形固定資産を一体として減価償却を行う場合で当該有形固定資産を撤去して、それに対応する減価償却累計額を減額するときの額は、当該撤去の直前の会計年度末の減価償却累計額に、当該撤去資産の価額の同会計年度末において減価償却の対象となる有形固定資産の総額に対する割合を乗じて算出する。

※「地方公営企業法施行規則」及び「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」を参考

○留意点

- ・特になし。

29. 簡便法と取替法

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特に道路等のインフラ資産については、超長期にわたる継続的な行政サービスの提供（運用・管理）が前提となり、対象範囲が広く、数量・金額も多い中で財務書類全体に与える影響も大きいですが、既存の法定台帳等には固定資産台帳を整備するのに必要な情報が必ずしも網羅されているとは言えない状況である。このため、普及促進の観点から、インフラ資産については簡便的な方法についての工夫や配慮を検討すべきである。

○「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。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 45 本県では道路等の資産評価について取替法を採用することを検討している。道路の国の償却期間 48 年では、その期間内で、道路の補修及び増幅工事等があり、単純には資産評価できない。減価償却をせず取替法の方が簡単ではないか。

答 1 取替法は、「新地方公会計制度実務研究会」においても検討されたが、一般に鉄道において認められている方法であり、道路については、国と同一基準によるという原則から、採用されなかった経緯がある。

2 なお、一般原則として、資産の価値を増加させる場合は、増改築等として、これに要した額を資産に追加計上する。したがって、道路を拡幅する場合や性能を向上させた場合は、資産価値の増加とする。また、基盤から作り直す場合は、旧道路の除却と新道路の建設となる。単に、舗装を補修する等は、資産価値を維持するに過ぎないものであるから、費用として処理することとなる。

○課題・論点

1. インフラ資産の定義（参考）

インフラ資産の定義は、各種基準等の対象範囲により共通の定義はないが、その性質については、IPSAS 第 17 号第 21 項に挙げられたもので代表させることができる。すなわち、インフラ資産においては普遍的に受け入れられた定義はないが、(a)システム又はネットワークの一部である、(b)性質が特殊のものであり、代替的利用ができない、(c)移動させることができない、及び(d)処分に関して制約を受ける、といった特徴の一部又はすべてを有しているとされており、例として、道路ネットワーク、下水処理システム、水道及び電力供給システム、通信ネットワーク等が挙げられる。

わが国においては、インフラ資産とは「道路、河川、上下水道、港湾等の社会経済活動の基盤施設を構成する公共財である。長期間にわたる効用をもち、かつ、全国的なネ

ットワーク性をもつため、半永久的維持が義務づけられる資産であり、また、政府・地方公共団体により、計画から維持管理まで長期間の適切な管理が必要とされているものである」と定義することができるだろう。

2. 道路資産の減価償却と取替法

① 減価償却

減価償却は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。例えば、道路資産において、5年ごとに舗装部分、30年ごとに基礎部分の更新が必要と考えられる場合、道路建設費用のうち、5年後の舗装部分の更新見積相当額及び30年後の基礎部分の更新見積相当額を取得原価とし、残額は恒久的に減価しない部分と想定してそれぞれの耐用年数に応じて減価償却することになる。

減価償却可能額は、規則的な方法でその耐用年数にわたって配分する。適用する減価償却方法は、当該資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体によって消費されると期待されるパターンを反映する。

各期間の減価償却費は、行政コスト計算書に認識する。

しかしながら、実務的には道路台帳の整備が進んでいないことや道路資産の構成部分ごとの把握が困難なことがある。

そこで、簡便的な減価償却の方法として、道路資産を一体として総合償却するような簡便的な償却方法も認めるべきであろう。

減価償却の代替として、取替法（注：法人税法の取替法とは異なる。英国の更新会計、米国州・地方政府会計（GASB）の修正アプローチに近い概念）の採用を認めることが有用であろう。

② 取替法（英国政府会計の更新会計、米国政府会計の修正アプローチ）

地下鉄、下水道及び道路のようにシステム又はネットワークの一部を構成し、一体となって機能する資産の中には、適切な維持管理を行うことにより、設定された耐用年数を超えて使用され続けていく資産があり、そのような資産について耐用年数で減価償却を適用することは適切ではない場合がある。

そのような特性を考慮して、通常の前減価償却の代替方法として、取替法（英国政府の更新会計、米国政府の修正アプローチ）の採用を認める。

英国の政府会計では、更新会計は減価償却の代替方法とされている。

更新会計とは、①類似の性質の一群の資産を、単一の資産として取り扱う、②全体的なサービス提供能力が維持されるという条件で、更新支出を費用化し減価償却費は計上しない、③ネットワーク又はシステムのサービス提供能力を高める追加支出は資産化される、という手法である。

更新会計を適用する場合は、更新支出と資産の消耗実績に重要な差異がないかを常に確かめ、住民に対して説明責任を果たすことが重要であり、消耗実績の精緻な管理が網

羅的・継続的に実施されていることが前提であることに留意が必要である。更新会計を適用するかどうかは、更新支出と、年度内におけるネットワークの消耗実績との間に重要な差異があるかどうかによる。更新支出とネットワークの消耗実績との間に重要な差異がある場合は、資産の繰越評価額はそれに応じて調整されなければならない。

米国政府会計 GASB 第 34 号の修正アプローチでは、修正アプローチが適用されたインフラ資産は減価償却されない。修正アプローチが適用されないインフラ資産は減価償却が行われ、償却累計額を控除した形で報告される。

インフラ資産の修正アプローチ適用要件は、政府が次のような資産管理システムを使用し、適格なインフラ資産管理をしていることである。

- 適格なインフラ資産の最新のリストがある。
- 適格なインフラ資産の状況評価を行い、測定手段を使い、結果を記述している。
- 適格なインフラ資産について、政府によって確立され、開示された状態に保ち、維持するための年間の維持費、保存費を見積もることができる。
- 政府は適格なインフラ資産が政府によって確立され、開示された状態（又はそれ以上の状態）で整備されていることを文書化している。適格なインフラ資産が要件を満たしており、償却されていない場合、資産に係る支出はすべて発生した期間に費用計上される（追加及び改善は除く。）。適格なインフラ資産に対する追加や改善は資産計上されるべきである。追加や改善は、資産の耐用年数を維持するというより、インフラ資産の容量又は効率を上げるものである。

○論点整理の考え方

減価償却を採用する場合は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。しかしながら、例えば道路資産の構成部分ごとの把握が困難な場合もあることから、簡便的な減価償却として、道路資産を一体として総合償却するような償却方法も認める必要があるだろう。

取替法の取扱いについては、別紙のとおり全団体への適用は、有用性の検証、各地方公共団体における台帳整備の浸透、今後の道路等の計画的なアセットマネジメントの進捗状況、さらには道路に関する維持補修費の確保の状況を踏まえた上で、今後の検討課題とする。なお、今後の検討にあたり有用性の検証も必要となる観点から、既に取替法を選択している団体に関して、今後も取扱いを継続することは妨げないこととする。

○基準の方向性

インフラ資産の減価償却に係る簡便的な方法については、以下のとおりとする。

減価償却は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。しかしながら、実務的には、例えば道路資産の構成部分ごとの把握が困難な場合もあることから、簡便的な減価償却の方法として、道路等の類似した一群の資産を一体として総合償却するような償却方法も認める。

取替法の取扱いについては、別紙を踏まえ、今後の検討課題とする。なお、今後の検討にあたり有用性の検証も必要となる観点から、既に取替法を選択している団体に関して、今後も取扱いを継続することは妨げないこととする。

○留意点

- ・特になし。

- 取替法については、同一資産を平均的に管理していく場合には適用できるが、アセットマネジメントの必要性が益々高まる中で、一時的に多大な更新支出が発生することが考えられることや、道路に関する維持補修費が十分に確保されていない現状等を踏まえると、全団体への適用については、慎重に考えるべきとの意見が、研究会においてもあつたところ。
- こうした状況を踏まえ、取替法の全団体への適用については、有用性の検証、各地方公共団体における台帳整備の浸透、今後の道路等の計画的なアセットマネジメントの進捗状況、さらには十分な維持補修費の確保の状況を踏まえた上で、今後の検討課題とする。
- なお、今後の検討にあたり有用性の検証も必要となる観点から、既に取替法を選択している団体に関して、今後も取扱いを継続することは妨げないこととする。

30. 減価償却累計額の表示（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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・新地方公会計モデルでは、減価償却累計額の表示について直接法に限定しているが、その是非。

○論点整理の考え方

- ・現状の地方公会計モデルにおいては、直接法に限定しているが、取得価額と減価償却累計額を合わせて表記する間接法の方が老朽化比率等を明確に示すことができ、資産更新問題対応の観点からはより望ましいと考えられる。
表示方法については、できるだけ統一した方が比較可能性の観点から好ましいが、地方公営企業会計や財務諸表等規則に合わせた基準案（間接法と直接法の両方を認める）を提案したい。

○基準の方向性

- ・各有形固定資産に対する減価償却累計額は、当該各有形固定資産の項目に対する控除項目として、減価償却累計額の項目をもって表示しなければならない。ただし、これらの有形固定資産に対する控除項目として一括して表示することを妨げない。
- ・各有形固定資産に対する減価償却累計額は、当該各有形固定資産の金額から直接控除し、その控除して得た額を当該各有形固定資産の金額として表示することができる。ただし、当該減価償却累計額を、当該各有形固定資産の科目別に、又は一括して注記しなければならない。

※「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」及び「財務諸表等規則」を参考

○留意点

- ・特になし。

31. 計上基準 (引当金)

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>46. 引当金は、相当程度の見積もりを用いることによつてのみ測定可能となる負債の一種である。例えば、賞与引当金及び退職給付引当金等が挙げられる。</p> <p>137. 流動負債としての引当金は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、賞与引当金等の表示科目を用いる。</p> <p>144. 非流動負債としての引当金は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、退職給付引当金及びその他の引当金等の表示科目を用いる。</p> <p>146. その他の引当金は、上記賞与引当金及び退職給付引当金以外の引当金をいう。</p>	<ul style="list-style-type: none">・特になし。

○課題・論点

- ・引当金の計上要件を満たすものを計上する。

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準の方向性

将来の特定の費用又は損失であつて、その発生が当該会計年度以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができるものと認められるものは、当該金額を引当金として貸借対照表に計上し、当該会計年度の負担に帰すべき引当額を費用に計上しなければならない。

また、各引当金の計上基準については、重要な会計方針として注記を行う。

※参考：地方公営企業法施行規則第 22 条

○留意点

- ・特になし。

32. 貸倒引当金（回収不能見込額）

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>106.貸倒引当金は、個々の債権の事情に応じた合理的な基準により貸倒見積高を算定し、債権の控除項目として計上する。ただし、合理的な基準によることが困難な特別の事情がある場合には、過去3年間の実績に基づいて算定することができる。貸倒引当金については、その計上基準及び算定方法の他、貸倒引当金の計上対象となっている債権の状況等について注記する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>199. 貸倒引当金は、個々の債権の事情に応じた合理的な基準により貸倒見積高を算定し、債権の控除項目として計上する。ただし、合理的な基準によることが困難な特別の事情がある場合には、過去3年間の実績に基づいて算定することができる。貸倒引当金については、その計上基準及び算定方法の他、貸倒引当金の計上対象となっている債権の状況等について注記する。</p>
<p>【改訂モデル】</p> <p>314.また、資産管理をより厳格に行うため、将来の徴収不能を表す不納欠損見込を発生時に認識するため、原則として「不納欠損見込額」を計上することを検討する必要がある。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>228. なお、貸付金、長期延滞債権及び未収金については回収不能見込額を計上することとしているが、これらの基礎となるデータが整備されていないことにより金額の算定が困難な場合があるため、当面の間、債務者ごとの回収可能性を判断することに代えて、地方税、保険料などの項目別に過去5年間の平均回収率などを用いて回収可能額を算定する簡便法も認められるものとする。ただし、固定資産台帳の整備と同様、可能な限り早期に対応することが望まれるため、システム整備や組織体制の見直しも含め、段階的に精緻化していくことが望まれる。</p> <p>(5) 回収不能見込額</p> <p>284. 貸付金及び長期延滞債権のうち、回収不能となることが見込まれる金額を計上する。</p> <p>285. 回収不能見込額の計上方法は注記しなければならない。</p> <p>① 貸付金に係る回収不能見込額</p> <p>286. 地方三公社のうち、実際に解散を予定している地方道路公社又は土地開発公社に対する貸付金については、回収不能見込額を算定する。</p> <p>287. 地方住宅供給公社又は第三セクター等に対する貸付金については、解散を予定しない場合であっても、基準日における資産の時価の総額等に基づき回収不能見込額を算定する。</p> <p>288. その他の貸付金のうち、貸付金元本の償還が減免される可能性があるものについては、規則や要綱に基づく減免額、過去の減免実績等の合理的な基準により回収不能見込額を算定する。</p> <p>289. 上記以外のその他の貸付金については、原則として個別に回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定する。例えば、債務者が免責決定を受けているもの、債務者の居所が不明のものなどについては債権額の100%などとする。</p> <p>290. ただし、多数の相手先に同種の貸付を行っているものうち、一定額（例えば1債務者当たり100万円）未満の貸付金については、同種の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去5年間の不納欠損額÷貸付金残高の平均値を用いるなどとする。</p>

	<p>② 長期延滞債権に係る回収不能見込額</p> <p>291. 一定額（例えば1件当たり100万円）以上の債権については個別に回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定する。例えば、消滅時効の期限が到来しているもの、債務者の居所が不明のものなどについては債権額の100%などとする。</p> <p>292. 一定額未満の債権については、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去5年間の不納欠損額÷（滞納繰越収入額＋不納欠損額）の平均値を用いるなどとする。</p> <p>(3) 回収不能見込額</p> <p>300. 未収金のうち、回収不能となることが見込まれる金額を計上する。</p> <p>301. 回収不能見込額の計算方法は注記しなければならない。</p> <p>302. 債権全体又は同種の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去5年間の不納欠損額÷（滞納繰越収入額＋不納欠損額）の平均値を用いるなどとする。</p>
--	---

○課題・論点

- ・不納欠損処理が的確に行われていない場合には、貸倒実績率を使用できないと考えられる。

○論点整理の考え方

- ・一定年数以上の債権は100%引当計上する等も含めた合理的な基準や具体的な計上方法については、基準には盛り込まず、必要に応じて要領等で示してはどうか。
- ・名称については、税金等の債権が回収不能となった場合に「貸倒」という概念がなじまないのではないかという意見があること、社会福祉法人会計基準や学校法人会計基準で使用している科目であり、表記から内容をイメージしやすい「徴収不能引当金」を使用してはどうか。

○基準の方向性

名称は、徴収不能引当金とする。

徴収不能引当金は、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の徴収不能実績率等合理的な基準により算定する。ただし、徴収不能引当金の算定について、他の方法によることがより適当であると認められる場合には、当該方法により算定することができる。

※参考：地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針

第4章 資産に関する事項 第1節 資産の評価 第6 債権の評価 2

○留意点

- ・特になし。

33. 投資損失引当金

○「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
<p>・特になし。</p>	<p>【改訂モデル】 ②投資損失引当金 260. 市場価格のない投資及び出資金のうち連結対象団体及び会計に対する投資及び出資金について、実質価額が著しく低下した場合は実質価額と取得原価との差額を純資産変動計算書の臨時損益項目に「投資損失」の科目をもって計上し、同額を貸借対照表の投資損失引当金に計上する。なお、実質価額が30%以上低下した場合には、著しく低下したものとみなす。 261. 公営事業会計、一部事務組合、広域連合又は地方独立行政法人に対する出資金については、実際に廃止等を予定している公営事業会計等に対するものについて実質価額を算定する。 262. 公営事業会計、地方三公社等のうち非永続的な事業を行うものに対する出資金については、廃止を予定していない場合であっても、保有資産の基準日における再調達価額又は売却可能価額による評価等を行い、実質価額を算定する。なお、現時点では宅地造成事業会計や土地開発公社が実施する開発分譲等の自主事業が該当すると想定される。 263. 地方三公社のうち、解散を予定している地方道路公社又は土地開発公社に対する出資金については、基準日における資産の時価総額等に基づき実質価額を算定する。 264. 地方住宅供給公社又は第三セクター等に対する出資金については、解散を予定しない場合であっても、経済環境等により廃止・清算されることもあり得ることから、基準日における資産の時価総額等に基づき実質価額を算定する。 265. 投資損失引当金の計上方法は注記しなければならない。</p>

○課題・論点

- ・投資損失引当金は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第260段（総務省方式改訂モデル）において、規定がなされている。これは、資産・債務改革の観点から、貸借対照表の読者に、強制評価減ではなく、貸借対照表で間接表示させることにより、業績の悪化した地方公営企業や第三セクター等の存在を明らかにするために設けられたものであり、実務面での有用性にも配慮したものである。
- ・また、附属明細書においても、法定決算書類（財産に関する調書）と対比させる形での開示を想定している。

投資及び出資金明細表（平成〇年度）

（時価のあるもの） （単位：千円）

銘柄名	株数・口数など (A)	時価単価 (円) (B)	時価評価額 (C) = (A) × (B)	うち評価差額	(参考)財産に関する 調査記載額
合計	-	-			

（時価のないもの） （単位：千円）

出資(出捐)先名	帳簿価額 (A)	出資(出捐)割合 (%) (B)	出資(出捐)先の 純資産額 (C)	実質価額 (D) = (B) × (C)	投資損失計上額 (D < Aの場合) (D) - (A)	(参考)財産に関する 調査記載額
合計		-				

- ・民間企業会計では、監査委員会報告第71号「子会社株式等に対する投資損失引当金に係る監査上の取扱い」（平成13年4月17日 日本公認会計士協会）において示されている。これは、市場価格のない子会社株式及び関連会社株式に対する投資損失引当金等の評価性引当金は、我が国の会計実務慣行として定着しているため、「金融商品に係る会計基準」適用後においても、その計上を認めるべきであるとする実務上の要請があるとの考えに基づくものである。

【同取扱い：一部抜粋】

2. 当面の監査上の取扱い

次に述べる会計処理に従って、市場価格のない子会社株式等に対して投資損失引当金を計上している場合には、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができるものとする。

なお、本報告に従って投資損失引当金を計上している場合には、その計上基準を重要な会計方針に注記する必要がある。

(1) 引当金を計上できる場合

次のいずれかの場合に該当するときには、投資損失引当金を計上することができる。なお、「金融商品に係る会計基準」等により減損処理の対象となる子会社株式等については、投資損失引当金による会計処理は認められないことに留意する。

- ① 子会社株式等の実質価額が著しく低下している状況には至っていないものの、実質価額がある程度低下したときに、健全性の観点から、これに対応して引当金を計上する場合

ただし、この場合には、実質価額の回復可能性が客観的に確実であるにもかかわらず引当金を計上する等、過度に保守的な会計処理とならないように留意する必要がある。

- ② 子会社株式等の実質価額が著しく低下したものの、会社はその回復可能性が見込めると判断して減損処理を行わなかったが、回復可能性の判断はあくまで

も将来の予測に基づいて行われるものであり、その回復可能性の判断を万全に行うことは実務上困難なときがあることに鑑み、健全性の観点から、このリスクに備えて引当金を計上する場合

例えば、回復可能性の判断の根拠となる再建計画等が外部の要因に依存する度合いが高い場合等が挙げられる。

(2) 引当金の計上額

子会社等の財政状態が悪化し、その株式の実質価額が低下した場合には、その低下に相当する額を投資損失引当金に計上する。

なお、実質価額算定の基礎となる発行会社の財政状態とは、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成した財務諸表を基礎に、原則として、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定したものをいう。ただし、資産等の時価評価による影響額に重要性がない場合には、時価評価前の財務諸表によることができる。

(3) 引当金の取崩し

① 引当金計上後、上述(1)①のケースにおいて、子会社等の財政状態が更に悪化して株式の実質価額が著しく低下した場合、又は上述(1)②のケースにおいて、株式の実質価額の回復可能性が見込めないこととなった場合には、引当金を取り崩し、当該子会社株式等を減損処理する。

② 子会社等の財政状態が改善し、株式の実質価額が回復した場合には、回復部分に見合う額の投資損失引当金を取り崩す。

ただし、子会社等の事業計画等により財政状態の改善が一時的と認められる場合には、当該投資損失引当金を取り崩してはならない。

○論点整理の考え方

- ・業績の悪化した地方公営企業や第三セクター等の処理は、当該地方公共団体が最終的に行わなければならないこと、また、議決を経て一般会計等が追加的な出資等の支援を行えば実質価額の回復が見込まれることから、仮に強制評価減を行った場合、実態を適切に表さなくなると考えられる。
- ・平成 21 年度から平成 25 年度にかけて、総務省が第三セクター等の抜本的改革の推進を促しているものの、取り組みが進んでいない地方公共団体もあること、総務省で開催されている「第三セクター等のあり方に関する研究会」において、住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには、引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされている現行の政策との連携も考慮すると、質的に重要性が高いため、引き続き投資損失引当金を計上することに意義があると考えられる。

○基準の方向性

市場価格のない投資及び出資金のうち連結対象団体及び会計に対する投資及び出資金について、実質価額が著しく低下した場合は、実質価額と取得原価との差額を両者の差額が生じた会計年度に臨時損失（投資損失引当金繰入額）として計上し、両者の差額を貸借対照表の投資損失引当金に計上する。なお、実質価額が 30%以上低下した場合には、著しく低下したものとみなす。

○留意点

- ・特になし。

34. 賞与引当金

○「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】 138.賞与引当金は、基準日時点までの期間に対応する期末手当・勤勉手当の部分を計上する。また、賞与引当金の計上基準及び算定方法について注記する。	【改訂モデル】 (5) 賞与引当金 323. N+1 年度に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、N 年度負担相当額を計上する。 324. 例えば、12 月から 5 月までを支給対象期間として 6 月に期末手当及び勤勉手当が支払われる場合は、N+1 年度の 6 月に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、6 分の 4 を計上する。 325. 議員に対して期末手当等を支給している場合は、議員に対するものを含むことに留意する。

○課題・論点

- ・地方公営企業会計においても計上が義務付けられ、法定福利費についても引当金として計上することとされている。

【参考：地方公営企業会計基準見直しQ&A】

Q&A 3-2

問：期末手当・勤勉手当に伴う法定福利費についても引き当てるべきか。

答：賞与に対応して発生するものであることから、引当金(法定福利費引当金等)として引き当てるべきである。

- ・民間企業においては、計上要件を満たす場合に計上が義務付けられているが、法定福利費については未払費用として計上することとされている。

○論点整理の考え方

- ・実務適用可能性や公営企業会計を含めた連結財務書類の作成も勘案し、法定福利費も含めて引当金として計上し、名称を「賞与等引当金」とすることでどうか。

○基準の方向性

賞与等引当金は、職員の期末手当・勤勉手当の支給及びそれらに係る法定福利費の支払に備えるため、当該会計年度末における支給見込額等に基づき、当該会計年度の負担に属する額を計上する。

○留意点

- ・特になし。

35. 退職給付（手当）引当金

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>145.退職給付引当金は、退職手当のうち既に労働提供が行われている部分について、期末要支給額方式で算定したものを計上する。また、退職給付引当金の計上基準及び算定方法について注記する。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>(3) 退職手当引当金</p> <p>310. N年度末に特別職を含む全職員（N年度末退職者を除く）が普通退職した場合の退職手当支給見込額から、翌年度支払予定退職手当の額を除いた額とする。</p> <p>311. 原則として一人ごとの積み上げ方式により算定することとするが、作業負担等の観点から実務上困難な場合は、推計値によることができる。</p> <p>312. 推計方法の例としては、以下の1及び2の合算金額とする方法が考えられる。</p> <p>1. 基本額に係るもの 勤続年数ごとの（職員数 X 平均俸給月額 X 退職手当の支給率）の合算</p> <p>2. 調整額に係るもの</p> <p>① N年度末日における職員全員（N年度末日に退職した職員を除き、各団体において普通会計がその退職手当を負担することとしている職員に限る）について、各団体の条例等において定められた調整額に係る職員の区分別・勤続年数別に把握する。</p> <p>② 次のイ及びロに掲げる額を合計した額を、簡便的に「調整額」に係る退職手当引当金計上額とする。</p> <p>イ 勤続年数が25年以上の職員にあつては、該当区分の調整月額と当該区分より1号低い区分の調整月額にそれぞれ30を乗じて得た額の合算額</p> <p>ロ 勤続年数が10年以上24年以下の職員（調整額を支給しない職員区分に該当する職員を除く）にあつては、該当区分の調整月額の半額と当該区分より1号低い区分の調整月額の半額にそれぞれ30を乗じて得た額の合算額</p> <p>③ なお区分ごとの調整月額については、職務の級等を考慮して、各団体の人事委員会規則において定められるものである。</p> <p>313. なお、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』（総務省、平成13年3月）に示されている推計方法のうち全職員の平均で求める方法については、実態と乖離する可能性が高いため、これを認めないものとする。</p> <p>314. 退職手当引当金の計上方法は注記しなければならない。</p>

○課題・論点

- ・地方公営企業会計においても計上が義務付けられ、一般会計との負担関係が明確にされた。
- ・地方公共団体の財政の健全化に関する法律（財政健全化法）に基づき算定される「将来負担比率」の算定要素である「退職手当負担見込額」との整合性を考慮し、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成に

かかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&A」問9-14において、「民間企業会計の簡便法や、地方公共団体財政健全化法において、自己の都合により退職した場合の支給率を用いた算定方法が採用されていることから、地方公共団体の事務の簡素化の観点から踏まえると、すべての職員が自己の都合により退職した場合の支給率を採用し、健全化法と同様の算定を行うことも、実際の退職事由による支給率を反映させる方法とあわせて認められるものと考えられる」とされている。

- ・改訂モデルにおいて、翌年度支払予定の退職手当を流動負債に区分掲記することとされているが、地方企業会計においては、民間企業会計における考え方を参照し、「退職給付引当金については、通常は全額固定負債に計上し流動負債に振り替えないため、資金不足比率には影響しない」（仮試算の結果から見た新会計基準への移行に向けた留意点について（平成24年11月21日））とされている。

○論点整理の考え方

- ・以下の2点より、地方公営企業会計や財政健全化法との関係を意識した引当金の計上を考えるべきではないか。
 - ① 地方公営企業会計においては、「退職給付引当金は、企業職員に支給する退職手当に係る事業年度の末日において繰り入れるべき引当金であって、当該地方公営企業において負担すべきものに限る（地方公営企業法施行規則第12条第2項第1号）」とされ、「算定対象とすべき企業職員に、現在は一般会計に所属しているが、過去に公営企業会計に所属したことがあり、公営企業会計が退職手当の一部を負担することとなる職員も含まれる」とされている（地方公営企業会計基準見直しQ&A3-21）。
 - ② 財政健全化法第2条第4項ホにおいて、退職手当支給予定額は、当該年度の前年度の末日における当該地方公共団体の職員の全員が同日において自己の都合により退職するものと仮定した場合に支給すべき退職手当の額のうち、一般会計等において実質的に負担することが見込まれるものとされている。
- ・名称については、「退職給付」という表現がなじまないのではないかという意見や表記から内容をイメージしやすいことから、「退職手当引当金」としてはどうか。

○基準の方向性

名称は、退職手当引当金とする。
退職手当引当金は、当該会計年度の末日において全職員（同日における退職者を除く。）が自己の都合により退職するものと仮定した場合に、職員に支給する退職手当について繰り入れるべき引当金である。なお、その計上額は、一般会計等において負担すべき退職手当金額の総額によるものとする。

※参考：地方公営企業法施行規則第12条第2項第1号

○留意点

- ・特になし。

36. 損失補償等引当金

○「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

- ・特になし。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問9-3 地方公共団体財政健全化法では、第3セクター等の損失補償債務のうち、経営状況等を勘案して算定した一般会計等の将来負担見込額を将来負担額に加えているが、地方公会計において当該将来負担額を引当金計上する必要はないのか。また、引当金計上を行う場合は、具体的にはどの勘定科目に計上すればよいのか。

- 答1 企業会計では、発生の可能性が高く、発生する費用や損失を合理的に見積もることが可能な場合に、貸借対照表上に引当金計上を行っている。
- 2 第3セクター等の損失補償債務から算出される将来負担額は、上記の条件を満たすものと考えられるため、地方公会計においても普通会計及び単体又は地方公共団体全体の貸借対照表の負債の部に引当金として計上されるべきものと考えられる。なお、連結貸借対照表においては、当該第3セクター等が連結対象外の場合は、普通会計等の貸借対照表と同様に引当金計上しますが、当該第3セクター等が連結対象の場合は、当該連結対象法人の債務全額が貸借対照表に計上されるため、引当金としては計上しないものとする。
- 3 計上する勘定科目については、基準モデル、改訂モデルのいずれも「負債の部」の非流動負債もしくは固定負債の項目として、新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するものとする。モデルごとの具体的な計上方法は問9-4又は問9-5を参考にすること。

問9-4 第3セクター等の損失補償債務にかかる引当金計上は、基準モデルの場合、具体的にどのように行うのか。

- 答1 第3セクター等の損失補償債務のうち、地方公共団体が履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表「負債の部__1. 流動負債__未払金及び未払費用」又は/及び「負債の部__2. 非流動負債__その他の非流動負債」に計上する。また同額を、純資産変動計算書「I. 財源変動の部__1. 財源の使途__④その他の財源の使途__その他財源措置」に計上する。
- 2 履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体財政健全化法上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表の非流動負債・引当金・退職給付引当金の次に新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するとともに、同額を純資産変動計算書の「その他財源措置」に計上する。また、附属明細表のうち「引当金の明細」に当該年度の増減の状況を記載する。
- 3 計上する損失補償債務の額の算定は、法施行規則第12条第5号にもとづく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成二十年総務省告示第二百四十二号）」によるものとする。なお、制度研究会報告書第248段にあるように、引当金計上を行わない残余の損失補償債務額について

ては、偶発債務として注記するものとする。

- 4 このように、損失補償債務については、普通会計又は単体の貸借対照表上、確定債務については「未払金及び未払費用」又は／及び「その他の非流動負債」に、履行が確定していないもののうち地方公共団体財政健全化法上将来負担として算定したものについては「損失補償等引当金」に、履行が確定していないもののうち貸借対照表に引当金として計上しないものについては「注記」に分けて記載されることになる。

問 9-5 第3セクター等の損失補償債務にかかる引当金計上は、総務省方式改訂モデルの場合、具体的にどのように行うのか。

答 1 実務研究会報告書第307段にあるように、損失補償契約に基づき履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表「負債の部__1 固定負債__（2）長期未払金__②債務保証又は損失補償」又は／及び「負債の部__2 流動負債__（3）未払金」に計上します。また、同額を純資産変動計算書の臨時損益に新たな項目「損失補償履行確定額」を設けて、その他一般財源等を減額する。

- 2 履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体財政健全化法上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表の負債の部・固定負債・退職手当引当金の次に新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するとともに、同額を純資産変動計算書の臨時損益に新たな項目「損失補償等引当金繰入等」を設けて、その他一般財源等を減額する。

- 3 計上する損失補償債務の額の算定は、基準モデルと同様、法施行規則第12条第5号にもとづく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成二十年総務省告示第二百四十二号）」によるものとする。なお、履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち貸借対照表に計上した額を除く損失補償債務額については、実務研究会報告書第344段にあるように、注記「債務負担行為に関する情報 ②債務保証又は損失補償」の欄に計上する。

- 4 このように、損失補償債務については、普通会計又は地方公共団体全体の貸借対照表上、確定債務については「長期未払金」又は／及び「未払金」に、履行が確定していないもののうち地方公共団体財政健全化法上将来負担として算定したものについては「損失補償等引当金」に、履行が確定していないもののうち貸借対照表に引当金として計上しないものについては「注記」に分けて記載されることになる。

○課題・論点

- ・基準モデル、改訂モデルともに、「新地方公会計制度実務研究会報告書」においては示されていないものの、財政健全化法の将来負担比率における算定要素との整合性を考慮し、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&Aにおいて示され、基準モデル、改訂モデルの様式にも反映されたものであり、実務面での有用性にも配慮したものである。

○論点整理の考え方

- ・必ずしも引当金の計上要件を満たしていない場合もあるが、企業会計においても他の法律で計上が義務付けられている引当金（例：河川流量の増減によって生じる電気事業者の損益の変動を防止するため、電気事業法第 36 条により計上が義務付けられている湯水準備引当金）があり、それは企業会計においても計上が認められていることから、損失補償等引当金も同様に捉えることが可能と考えられる。
- ・仮に偶発債務としての注記にとどめた場合、損失補償等のリスクがゼロのものとの区別がつきにくく、実態を適切に表さなくなると考えられる。
- ・財政健全化法の将来負担比率における算定要素に考慮されているリスクの考え方を採り入れることも一定の有用性が見出されること、平成 21 年度から平成 25 年度にかけて、総務省が第三セクター等の抜本的改革の推進を促しているものの、取り組みが進んでいない地方公共団体もあること、総務省で開催されている「第三セクター等のあり方に関する研究会」において、住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには、引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされている現行の政策との連携も考慮すると、質的にも重要性が高いため、引き続き損失補償等引当金を計上することに意義があると考えられる。

○基準の方向性

損失補償契約に基づき履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表に負債（未払金等）として計上するとともに、同額を臨時損失に計上する。なお、前年度末に負債（未払金等）として計上されている金額がある場合には、その差額のみが臨時損失に計上されることとなる。

履行すべき額が確定していない損失補償債務等のうち、地方公共団体の財政の健全化に関する法律上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表に「損失補償等引当金」として計上するとともに、同額を臨時損失（損失補償等引当金繰入額）に計上する。なお、前年度末に損失補償等引当金として計上されている金額がある場合には、その差額のみが臨時損失に計上されることとなる。

計上する損失補償債務等の額の算定は、地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則第 12 条第 5 号に基づく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成 20 年総務省告示第 242 号）」によるものとする。

履行すべき額が確定していない損失補償債務等のうち、貸借対照表に計上した額を除く損失補償債務等額については、偶発債務としての注記を行う。なお、議決された債務負担行為額との関係を明確にするため、その総額もあわせて注記することとする。

【参考】

※4 普通会計の将来負担に関する情報

項目	金額	[内訳]	
		負債計上 【(翌年度償還予 定)地方債・(長期) 未払金・引当金】	注記 【契約債務・ 偶発債務】
普通会計の将来負担額	0千円		
【内訳】 普通会計地方債残高	千円	千円	
債務負担行為支出予定額	千円	千円	千円
公営事業地方債負担見込額	千円		千円
一部事務組合等地方債負担見込額	千円		千円
退職手当負担見込額	千円	千円	
第三セクター等債務負担見込額	千円	千円	千円
連結実質赤字額	千円		
一部事務組合等実質赤字負担額	千円		
基金等将来負担軽減資産	0千円		
【内訳】 地方債償還額等充当基金残高	千円		
地方債償還額等充当歳入見込額	千円		
地方債償還額等充当交付税見込額	千円		
(差引) 普通会計が将来負担すべき実質的な負債	0千円		

出所：「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&A」問9-10

○留意点

- ・企業会計の引当金の定義に該当するものを計上すればよいと考えており、目的が違
うものを混在化すると、会計としての一貫性が欠けるのではないか。

37. 歳計外現金

○「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
<p>・特になし。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>64. 財務書類上の計数は、繰越額や計算項目等を除き、すべて仕訳帳から積み上げて集計する。仕訳帳は、次の三通りの原情報から作成される。</p> <p>A：歳入歳出データ B：歳計外現金データ C：各種原簿・台帳</p> <p>66. 歳入歳出外の取引・事象については、その発生の都度または期末に一括して仕訳を行う（以下、かかる仕訳を「非資金仕訳」という）。期末に一括して仕訳を行う場合には、期中の資産負債の増減を網羅的に整理した《別表 A5-4 資産負債等整理簿》及び《別表 A5-5 純資産変動整理表》を基礎として、《別表 A7 非資金仕訳例》に従って仕訳を行う。</p> <p>105. 《別表 A7 非資金仕訳例》のうち、別表 A7-4 を参照されたい。歳計外現金については、歳計外現金管理簿から、資産債務整理簿に転記した額をもって非資金仕訳を行う。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>297. 重要な歳計外現金残高がある場合には、これを歳計外現金の科目を付して計上するものとする。</p> <p>316. 重要な歳計外現金がある場合は、その N+1 年度支出予定額以外の金額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって固定負債の部に計上しなければならない。例えば預かり敷金などが想定される。</p> <p>327. 重要な歳計外現金がある場合は、その N+1 年度支出予定額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって流動負債の部に計上しなければならない。</p> <p>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。</p>

○課題・論点

- ・地方自治法第 235 条の 4 第 2 項に規定されている「普通地方公共団体の所有に属しない現金」のことである。市町村における預り県民税、職員の給与に係る預り源泉税や公営住宅の預り敷金等が該当する。
- ・出納整理期間中の出納を考慮した場合に解消されるものが大部分であるが、公営住宅の預り敷金のように年度を越えて保管される現金もある。
- ・基準モデル、改訂モデルともに、歳計外現金は、歳入歳出決算書との整合性等に鑑み、基本的に資金収支計算書の資金の範囲に含めていない。

○論点整理の考え方

- ・年度途中の現金管理の観点からは、複式仕訳も含めた対応が必要と考えられるが、歳計外現金は日常の厳格な出納管理の下で行われていることから、残高管理の観点に絞り、公営住宅の預り敷金など、年度を越える歳計外現金のみ財務書類に反映することでも足りるのではないか。
- ・資金収支計算書の資金の範囲に歳計外現金を含めると、歳入歳出決算と大きく異なる収支状況が表示されるため、資金収支計算書の注記として歳計外現金の増減を表示することも認めてはどうか。

○基準の方向性

- ・歳計外現金及びそれに対応する負債は、その残高を貸借対照表に計上する。
- ・歳計外現金は、資金収支計算書の資金の範囲には含めない。ただし、資金収支計算書の欄外注記として、前年度末歳計外現金残高、歳計外現金増減額、会計年度末歳計外現金残高及び会計年度末現金預金残高を表示する。

○留意点

- ・歳計外現金は、資金の範囲には含めないものの、補助簿にその増減を記録するものとする。ただし、年度を越える歳計外現金のみ、補助簿にその増減を記録することもできるものとする。

38. 未収金（税分と税以外の区分）

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>102.税等未収金（基準日時点における税金等の未収入金）については、未収金とは異なる独立の科目で表示する。</p> <p>103.未収金は、基準日時点における未収入金のうち、税等未収金以外のものをいう。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>(4) 長期延滞債権</p> <p>282. 収入未済額のうち、当初調定年度が N-1 年度以前のもを計上する。</p> <p>283. 上記に該当する収入未済額の債務者に対する債権がその他にも存在する（貸付金や未収金にも計上されている）場合、当該債務者に対するすべての債権を長期延滞債権勘定に振り替えるものとする。</p>
<p>【改訂モデル】</p> <p>312.地方公共団体における税金や貸付金等の収入未済（滞納）については、各種の滞納対策がなされているところであるが、団体間でその発生状況に差異は見られるものの、相当額に上っている。</p> <p>313.そこで、収入未済額のうち当初調定時から 1 年以内のもの（いわゆる現年調定分）は引き続き流動資産に計上するものの、当初調定時から 1 年超のもの（いわゆる過年度調定分）は区分を変更（投資等に計上）することを検討する必要がある。</p>	<p>(2) 未収金</p> <p>① 地方税</p> <p>298. N 年度歳入歳出決算書における地方税の収入未済額から長期延滞債権振替額を除いた額とする。</p> <p>② その他</p> <p>299. N 年度歳入歳出決算書の収入未済額のうち、地方税、国庫支出金、県支出金、地方債を除く合計額から長期延滞債権振替額を除いた額とする。</p>

○課題・論点

- ・改訂モデルにおいては、債権管理のあり方も念頭に、現年調定現年収入未済分については「未収金」に、滞納繰越調定収入未済分については「長期延滞債権」に区分することとしている。
- ・同じく改訂モデルにおいては、量的質的重要性や旧総務省方式からの継続性に鑑み、未収金は「地方税」と「その他」とに区分している。

○論点整理の考え方

- ・民間企業会計や地方公営企業会計では、営業循環基準の範疇にあるものは流動資産に、それから外れたものを投資その他の資産の「破産更生債権等」に区分しているため、債権管理の重要性に鑑み、改訂モデルのように、現年調定分と滞納繰越調定分を区分することとしてはどうか。
- ・地方公営企業会計においては、流動資産の未収金を「営業未収金」「営業外未収金」「その他未収金」と区分しているが、地方税の未収金については、改訂モデルでは区分を設けているものの、貸借対照表に区分掲記するほどの重要性もないため、区分を設けないこととする。ただし、改訂モデルのように内訳を附属明細書に掲載す

ることとしてどうか。

長期延滞債権明細表（平成〇年度）

（単位：千円）

相手先名または種別	貸借対照表価額	回収不能見込額
【貸付金】		
第三セクター等		
（株）〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
【未収金】		
市税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		
合 計		

未収金明細表（平成〇年度）

（単位：千円）

相手先名または種別	貸借対照表価額	回収不能見込額
【貸付金】		
第三セクター等		
（株）〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
【未収金】		
市税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		

- ・債権管理のあり方、未収金の台帳整備、複式簿記の導入の程度とも関係するが、発生主義の考え方を採り入れれば、調定時に未収金を計上することが適当であるが、費用対効果や実務適用可能性に鑑みて、どのように取り扱うか。

○基準の方向性

- ・現年調定現年収入未済の地方税等は、未収金として計上する。
- ・滞納繰越調定収入未済の地方税等は、長期延滞債権として計上する。
- ・未収金及び長期延滞債権の明細は、附属明細書として作成する。

○留意点

- ・特になし。

39. 売却可能資産

○「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
<p>【改訂モデル】</p> <p>306. 地方公共団体における資産・債務管理の取組としては、現在、未利用地の一覧や売却情報のホームページ上の公開、売却目標の設定等の取組が行われているところであるが、「行政改革の重要方針」を踏まえ、資産・債務に関する情報開示と適正な管理を一層進めるとともに、債務圧縮や財源確保を図るため、遊休資産や未利用資産の売却促進等に積極的に取り組むことが求められている。</p> <p>307. 遊休資産や未利用資産を含む資産の総合的な情報は、中長期的は公有財産台帳の精緻化を通じて開示していくことが求められるが、早急な取組が求められている資産・債務の適切な管理等に対応するためには、遊休資産や未利用資産の情報から開示していくことが極めて有用と考えられる。</p> <p>308. したがって、貸借対照表において、遊休資産や未利用資産などの売却可能資産を別建てで計上することとした。</p> <p>309. 売却可能資産を貸借対照表に計上するためには、売却可能資産に係る台帳を早急に整備することが必要である。また、売却可能資産は売却可能価額で計上することが必要である。なお、売却可能価額の算定方法は、さまざまな考え方があり、専門的知識や事務処理負担を要するため、別途検討が必要である。(第327段落以下参照)</p> <p>329. 第306段落から第309段落に記載したとおり、早期に売却可能資産を貸借対照表に反映するため、公有財産台帳について、まずは売却可能資産から精緻化することが望ましい。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>37. これらの財務書類の注記については、『制度研究会報告書』（第245段落以降を参照）の時点以降の状況変化等に対応し、次の項目を追加するので留意されたい。</p> <p>(1) 単体BSの注記として、「売却可能資産」（売却することが既に機関決定されている資産、または、売却の機関決定はなされていないが、近い将来の売却が予定されていると判断される資産）に関する資産科目別の金額を追加する。なお、売却可能資産の測定基準は、実現可能価値または市場価格によることとする。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>218. 売却可能資産を新たに認識し、当該資産が有形固定資産勘定に計上されている場合には、有形固定資産から売却可能資産に振替処理を行うものとする。振替を行う際、貸借対照表価額と売却可能価額とに差異が発生した場合には、売却可能価額を貸借対照表価額にするとともに、差額を資産評価差額勘定に計上するものとする。</p> <p>219. 売却可能資産の取得価額が判らない場合には、簡便的に段階的整備時の売却可能価額をもって有形固定資産に計上されていたとみなすことができる。</p> <p>247. 売却可能資産は売却可能価額で評価し、有形固定資産から売却可能資産に振替処理を行うものとする。なお、有形固定資産として貸借対照表に計上されていた金額と売却可能価額との差額は、純資産の部の資産評価差額に計上する。</p> <p>248. 売却可能価額は、鑑定評価額その他、路線価や公示地価に基づく評価や基準モデル固定資産評価要領を参考とした評価など、各地方公共団体及び売却可能資産の実状に応じて最も合理的な方法を用いるものとする。</p> <p>249. 売却可能資産については減価償却を行わないものとする。</p> <p>250. 「売却可能資産」の範囲は、現に公用もしくは公共用に供されていない（一時的に賃貸している場合を含む）すべての公共資産とする。ただし、簡便的に、普通財産及び用途廃止することが予定されている行政財産のみを対象とすることができ、また対象となる資産から山林を除くことができる。</p> <p>251. 売却可能資産は毎年度末に評価替えを行うものとする。ただし、路線価や資産税評価額等を評価の基礎としており路線価や資産税評価額の時点修正を毎年度行っていない場合、時点修正を行わない年については、建物の減価償却額相当分のみを評価額から減少することができる。</p> <p>252. 採用した「売却可能資産の範囲」と「売却可能価額の算定方法（路線価や資産税評価額等を基礎とした場合は、その基準日を含む）」は注記しなければならない。</p>

○課題・論点

- ・改訂モデルについては、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 218 段などで規定されている。これは、資産・債務改革の観点から、貸借対照表の読者に、売却可能な資産の存在を明らかにするために設けられたものである。
 - ・「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関する Q & A (Q & A) 問 9-12 において、「売却可能資産は、売却可能性がある資産にすぎず、売却することを目的に取得した棚卸資産とは異なる性格であることを踏まえ、売却可能資産に対しては低価法を適用せず、時価で評価した額を計上することになる」とされている。
 - ・売却可能資産は、原則として、毎年度評価替えを行うこととしている（「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 251 段参照）。
 - ・基準モデルについては、Q & A 問 41-1 において、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 149 段の③にある「表示登記が行われていない法定外公共物」を表示登記ないし測量した場合の取扱いとして、売却等のため表示登記ないし測量が行われ、確定されている法定外公共物については、売却見込額等をもって売却可能資産として計上することになる」とされている。
 - ・売却可能資産の範囲については、Q & A 問 66-1 で次のように記載されている。
- 1 売却可能資産の範囲は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 250 段落において、「現に公用もしくは公共用に供されていない（一時的に賃貸している場合を含む）すべての公共資産とする。ただし、簡便的に、普通財産及び用途廃止することが予定されている行政財産のみを対象とすることができ、また対象となる資産から山林を除くことができる。」とされている。
 - 2 しかし、上記の原則の下で、当該団体の売却可能資産の範囲の位置づけが明確になるのであれば、早期に財務書類を整備する必要もあるため、例えば次のような手順で段階的に売却可能資産の対象を広げていくことも認められるものとする。なお、その手順や範囲について、附属明細書（総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領別表 2-11）により公表するものとする。
 - (1) N+1 年度予算において、財産収入として措置されている公共資産
 - (2) 各団体で組織されている公共資産活用検討委員会といった組織において売却予定とされている公共資産
 - (3) 普通財産のうち活用を図られていない公共資産
 - (4) すべての普通財産
 - (5) すべての普通財産及び用途廃止が予定されている行政財産
- ・「新地方公会計制度実務研究会報告書」の「総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領」別表 2-11 の様式において、売却可能資産に関する部分は次のとおりである。

②売却可能資産

(単位：千円)

区分	売却可能資産 認識額	帳簿価額(決算統計上額)			資産評価差額
		当初計上額	減価償却累計額	差引	
生活インフラ・国土保全				0	0
教育				0	0
福祉				0	0
環境衛生				0	0
産業振興				0	0
消防				0	0
総務				0	0
合計	0	0	0	0	0

(注) 上表には、平成〇年度に新たに売却可能資産として認識したものを記載しています。
 なお、売却可能資産の範囲と売却可能価額の算定方法は貸借対照表注記に記載のとおりです。

・「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」において、以下の記述がある。

【一部抜粋】

(ア) 売却可能資産の定義

a. 売却可能資産とは以下のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産のことをいいます。

現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産

売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

b. 売却可能資産については、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行政改革推進法）」第62条第1項第2号における、資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策策定にあたっての検討対象資産となるものです。

(イ) 売却可能資産の選定方法

売却可能資産は資産・債務改革推進にあたって重要な検討対象資産であることから、その選定にあたっては、地方公共団体の実状等を十分考慮し、選定基準を明確にし決定しなければなりません。売却可能資産の選定方法の具体例をあげれば以下のようになります。

a. 公共資産活用検討委員会といった庁内組織において売却予定とされている公有財産

b. 都市計画区域内の一定面積以上の土地

c. すべての普通財産の土地

d. すべての普通財産および用途廃止が予定されている行政財産

(ウ) 売却可能資産の評価方法

売却可能資産は、実現可能価値または市場価値により評価することが求められていることから、評価単位も売却単位を反映し、より個別の資産の状況を反映した評価方法を採用することが望ましいと考えられます。

売却可能資産の選定にあたり、まずは重要な資産として不動産があげられますが、その評価にあたっては、時間的な制約等を踏まえ、売却可能資産が土地のみの場合と、建物及びその敷地の場合にそれぞれ次の評価方法が適用できます。

a. 売却可能資産が土地のみの場合

売却可能資産が土地のみの場合には、個々の土地の実態を反映しうる評価方法である不動産鑑定評価をはじめ、固定資産税評価、相続税評価及び公示価格等を用いて個別に評価することが望ましいと考えられます。しかし評価対象土地の数等の関係から、これらの評価方法を採用することが困難な場合には、固定資産税評価額における同一地目、一定地域の平均単価等による評価もやむを得ません。ただし、あくまで簡便な方法であることから、所在する地域の実情等を勘案し、適切な対応が求められます。なお、予算において財産収入として計上されている場合には、その予算額とすることができます。

b. 売却可能資産が建物及びその敷地の場合

売却可能資産が建物及びその敷地の場合には、これらを一体として評価する方法（例えば不動産鑑定評価）が望ましい評価方法ですが、実務上対応が困難な場合には、土地、建物を別個のものとして取扱うものとします。この場合にも、土地については、売却可能資産の評価の意義から、個々の土地の実態を反映しうる評価方法を採用することが適切です。

建物については、取得価額が判明している場合には取得価額にデフレーターを乗じて、再調達価額を求め、減価償却累計額を控除することとなります。取得価額が不明な場合には保険単価及び建物構造別・用途別単価表等を活用して再調達価額を求めます。

なお、建物及びその敷地を一体で評価する場合、建付減価が生じる場合もあります。この場合には適正な建物取壊費用を査定し、土地の評価額から控除することとなります。

- ・なお、Q&A 問 9-12 において、地方公共団体財政健全化法における評価手法を採用できるものとされている。

○論点整理の考え方

- ・民間企業会計にはない概念であり、地方公営企業会計においても減損会計の範疇で整理されている。

- ・一方、資産・債務改革をより一層進める観点から、総務省方式改訂モデルにおいては貸借対照表に売却可能資産を別建てで計上することとしており、このことにより一定程度の売却等の改革が進んでいるが、注記による対応でも引き続き同程度の改革が進むものと考えられること、上記のとおり民間企業会計にはない概念であることを踏まえ、注記としてはどうか。
- ・名称については、「売却目的資産」などとする意見もあるが、地方公共団体において真に売却目的で保有する資産は皆無に近く、資産・債務改革をより一層進めるという観点からは、広く捉えることのできる現在の「売却可能資産」を踏襲するのがよいのではないか。
- ・原則として毎年度評価替えを行うこととするが、変動率が小さい場合には評価替えしないこととするのが実務的ではないか。

○基準の方向性

売却可能資産とは、次のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産をいう。

- (1) 現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産
- (2) 売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

売却可能資産は、資産科目別の金額及びその範囲を注記するものとする。

売却可能資産は売却可能価額で評価する。売却可能価額は、鑑定評価額のほか、路線価や公示地価に基づく評価など、各地方公共団体及び売却可能資産の実状に応じて最も合理的な方法を用いるものとする。

売却可能資産は、原則として毎年度評価替えを行う。ただし、地価の変動率が小さい場合など、売却可能価額に重要な変動が生じていない場合には、評価替えしないことができる。

○留意点

- ・特になし。

40. リース資産

○「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
・特になし。	<p>【基準モデル】</p> <p>138.リース資産（購入額50万円相当以上）については、原則としてリース会計基準を適用のうえ、リース債務と両建てでオン・バランス化を要する場合、その金額及び計算方法等を固定資産台帳に記帳する。</p> <p>139.特に、PFI事業にかかる資産については、契約上のリスク配分状況等を検討のうえ、原則として地方公共団体に帰属するリース資産・債務として認識し、固定資産台帳にその金額及び計算方法等を記帳する。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>240. PFI等の手法により整備した資産で、債務負担行為による債務が残っている場合には、行政サービス提供能力に着目し、物件等の引き渡しの有無に関わらず、N+1年度以降の支出予定額を含めて資産計上する。また、減価償却計算は、原則として引き渡しを受けた翌年度より実施するものとする。</p>

○課題・論点

- ・民間企業会計、地方公営企業会計、地方独立行政法人会計において、リース会計が適用されている。
- ・ただし、「中小企業の会計に関する指針」を適用する中小企業、中小規模に該当する地方公営企業においては、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が認められている。この場合には、未経過リース料を注記することとされている。
- ・地方公営企業会計の解除条件付リース契約（長期継続契約）の取扱いについては、「地方公営企業会計基準見直しQ&A」7-5において、次のように記載されている。

問：ファイナンス・リース取引と判定される要件のひとつに「ノン・キャンセラブル（解約不能）」が挙げられるが、リース契約のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約においては予算不成立等を理由とした契約解除条項（文言例：「当該リース契約に係る予算が削除もしくは減額された場合、契約を解除できる」）が含まれており、かつ契約解除に伴う違約金の支払いが約定されていない場合についても、「ノン・キャンセラブル」に該当するか。

答：契約当事者同士が、当該予算制約事項を前提として、長期にわたりリース物件の貸借を行う意思があるリース契約について、当該予算制約事項による契約解除条項をもってキャンセル（解約可能）とは判断することはできない。なお、上記に該当するリース契約を資産及び負債として計上する場合は、当該負債のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係る金額について、注記により示す必要がある（則§44）。

注記例

・長期継続契約に係るリース債務

通常の売買取引の方法に準じた会計処理を行ったリース取引に係るリース債務のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係るものは下記の金額である。

短期リース債務 ○○円

長期リース債務 △△円

- ・リース資産ではないものの、PFI等の手法により整備した資産についても、経済的実態に照らし、所有権移転ファイナンス・リース資産と同様の会計処理を行うことが適当である。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体に最終的に所有権が移転する所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース会計を適用し、地方公共団体に最終的に所有権が移転しない所有権移転外ファイナンス・リース取引については、実務適用可能性や費用対効果を勘案し、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を認めてもよいのではないかと。ただし、この場合には、未経過リース料を注記することとする。
- ・長期継続契約については、地方公営企業会計と同様の考え方を採用してはどうか。

○基準の方向性

ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、ファイナンス・リース取引であっても、所有権移転外ファイナンス・リース取引及び重要性の乏しい所有権移転ファイナンス・リース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。

通常の売買取引の方法に準じた会計処理を行ったリース取引に係るリース債務のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係るものは、貸借対照表に計上されたリース債務の金額を注記する。

また、PFI等の手法により整備した資産についても、所有権移転ファイナンス・リース資産と同様の会計処理を行うものとする。

○留意点

- ・ P F Iに係る具体的な取扱いについては、「独立行政法人における P F Iに係わる会計処理」(平成 15 年 3 月 24 日 日本公認会計士協会)等を踏まえ、要領等において整理することとする。

4 1. 基金（基金借入の取扱い）

○「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
・特になし。	【改訂モデル】 272. 普通会計内の会計に対する貸付金（いわゆる基金借入金）が基金残高に含まれている場合は、その金額を控除する。

○課題・論点

- ・基金は、条例で定める特定の目的に応じて確実かつ効率的に運用しなければならないが、基金条例において「繰替運用」に関する規定がおかれた場合、当該基金に属する現金に余裕がある場合において、当該基金の取り崩しではなく、条例で定める一定条件の下、地方公共団体の長の判断により歳計現金への繰替運用が認められる。
- ・一方、年度を越える繰替運用については、地方公共団体が複数年度にわたる債務を負う場合は起債の手続きを要することから、一般に適当ではないとされている。
- ・ただし、定額運用基金については、定額の範囲で順次財産が運用されていくことを想定しているものであり、会計年度に縛られるものではないため、土地開発基金から土地開発公社へ公共用地先行取得資金を貸し付ける場合のように、その目的のために年度を越えて運用することはできるとされている。

○論点整理の考え方

- ・普通会計内での繰替運用は地方公共団体内部の取引であるため、会計処理としては基金残高と借入金残高を相殺処理し、基金借入金の内容を注記するのが適切ではないか。
- ・一方、財産に関する調書における基金残高との整合性に配慮し、相殺処理せず、総額で表示する方法も考えられる。

○基準の方向性

繰替運用を行った場合、基金残高と借入金残高を相殺して表示する。ただし、その内容を注記する。

○留意点

- ・特になし。

4 1 - 1. 繰延資産

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>132.繰延資産は、将来の期間に影響する特定の費用で、すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。地方債発行費、地方債発行差金、開発費、試験研究費等の費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。</p> <p>140.地方債（短期）は、地方公共団体が発行した地方債のうち、1年以内に償還予定のものをいう。地方債の貸借対照表価額は、残高（額面額）とし、地方債発行差金等は繰延資産として、負債金額とは両建てで表示する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・特になし。

○課題・論点

- ・繰延資産を計上・表示するか。

○論点整理の考え方

- ・基準モデルでは、「制度研究会報告書」132段落のとおり、地方債発行費、地方債発行差金、開発費、試験研究費等の費用について、繰延資産として計上することができることとしているが、
 - ①企業会計について、社債発行差金は「金融商品に関する会計基準」（平成18年8月11日 企業会計基準第10号）において、社債金額から直接控除する方法とし、社債発行費や開発費等は「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（平成18年8月11日 実務対応報告第19号）において、原則として支出時に費用として処理することとしている（適用直前事業年度の貸借対照表に計上されている繰延資産の償却に関する会計処理は、原則として適用直前事業年度の会計処理を継続適用）。
 - ②地方公営企業会計基準においても、原則として、新たな繰延資産への計上を認めないこととしている（新地方公営企業会計基準の適用直前事業年度の貸借対照表に計上されているものは継続適用可能）。
- ・以上の2点を踏まえ、繰延資産については、原則として計上を認めないこととはどうか。なお、現状でも計上団体が限られていること、計上している団体におい

ても計上額が少額であること、を踏まえ、現行で繰延資産として計上している団体においても、開始時において一括して費用としてはどうか。

○基準の方向性

- ・繰延資産については、原則として計上しないこととする。

○留意点

- ・連結の表示の取扱いに留意する。

4 2. 作成目的（行政コスト計算書）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・現行モデルにおいては、経常的な行政コストを示す財務書類と位置付け、一会計期間における地方公共団体の費用と収益の取引高を明らかにすることを目的としている。この中で、収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを計上するものであり、税金等の直接的な対価性のない収入については、行政コスト計算書に計上せず、純資産変動計算書に計上している。なお、税金については、国の公会計においても行政コスト計算書に相当する業務費用計算書に計上しない取扱いとしている。

○「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】 153.行政コスト計算書は、会計期間中の地方公共団体の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにすることを目的として作成する。	・特になし。
【改訂モデル】 298.行政コスト計算書は、一年間の行政サービスに費やされた行政資源の額（コスト）を示したものとする。	

○課題・論点

- ・現行どおり費用は計上することとするが、収益はどうするか。

○論点整理の考え方

- ・「9.財務書類の体系」の議論を踏まえ、受益者負担により徴収している使用料等については、収益として計上する。

○基準の方向性

- ・行政コスト計算書は、一会計期間における地方公共団体の費用と収益を明らかにすることを目的として作成する。

○留意点

- ・特になし。

43. 表示区分（行政コスト計算書）

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>155.行政コスト計算書は、「経常費用」及び「経常収益」に区分して表示する。このうち、経常費用合計は総行政コストを意味する。また、経常費用合計から経常収益合計を控除して計算される純経常費用は純行政コストを意味する。</p> <p>157.経常費用は、費用の定義（第51段落）に該当するもののうち、毎会計年度、経常的に発生するものをいう。</p> <p>158.経常費用は、「経常業務費用」及び「経常移転支出」に分類して表示する。</p> <p>159.経常業務費用は、「人件費」、「物件費」及び「経費」に分類して表示する。</p> <p>174.経常移転支出は、毎会計年度、経常的に発生する非交換性（非対価性）支出をいう。</p> <p>179.経常収益は、収益の定義（第53段落）に該当するもののうち、毎会計年度、経常的に発生するものをいう。</p> <p>180.経常収益は、「経常業務収益」及び「経常移転収入」に分類して表示する。</p> <p>181.経常業務収益は、「業務収益」及び「業務外収益」に分類して表示する。</p> <p>188.経常移転収入は、地方公共団体の活動に伴い経常費用が発生する場合に、これに対応する財源として移転収入の形態で国や他団体等から経常的に支払われるものをいう。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>II.行政コスト計算書・1.経常行政コスト。</p> <p>355.決算統計上の区分と行政コスト計算書上の科目との対応関係は【図6】の通りとする。</p> <p>III.純資産変動計算書・5.臨時損益</p> <p>389.経常的でない特別な事由に基づく損益が発生した場合、当該内容を示す名称を付した科目をもって臨時損益の部に掲記するものとする。</p> <p>390.具体的には、公共資産の売却に伴う公共資産計上額と売却額との差額、第三セクター等に対する出資金の減資、第三セクター等に対する債務保証又は損失補償の履行決定、勲奨退職による多額の割増退職金の支払いなどが該当する。</p>

○課題・論点

- ・どのような表示区分とするか。

○論点整理の考え方

- ・地方独立行政法人会計基準等の取扱いを踏まえ、費用については「経常費用」と「臨時損失」、収益については「経常収益」と「臨時利益」に区分してはどうか。また、地方独立行政法人会計基準等の取扱いを踏まえ、「経常費用」、「経常収益」、「臨時損失」及び「臨時利益」順に表示してはどうか。（経常費用と経常収益の差額として、「純経常行政コスト」をあわせて表示する。）
- ・「経常費用」は、現行の取扱いを踏まえ、「業務費用」と「移転費用」に分類表示し、「業務費用」は「人件費」、「物件費等」、「その他の業務費用」に分類表示してはどうか。

○基準の方向性

- ・行政コスト計算書は、「経常費用」、「経常収益」、「臨時損失」及び「臨時利益」に区分して表示する。
- ・「経常費用」は「業務費用」及び「移転費用」に分類して表示し、「業務費用」は「人件費」、「物件費等」及び「その他の業務費用」に分類して表示する。

○留意点

- ・特になし。

4 4. 配列（形態別（性質別）、目的別）

○「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
・特になし。	【改訂モデル】 II.行政コスト計算書・1.経常行政コスト. 355.決算統計上の区分と行政コスト計算書上の科目との 対応関係は【図6】の通りとする。

○課題・論点

- ・貸借対照表においては、国や地方公営企業会計、企業会計等の取扱いと平仄を合わせた方が理解しやすいという観点から、本表では土地、建物等の性質別に表示、附属明細書で行政目的別に表示することとしているが、総務省方式改訂モデルで採用している性質別と行政目的別でのマトリックス表示も含め、どのような表示とするか。

○論点整理の考え方

- ・上記のとおり他の会計基準との平仄を合わせた方が理解しやすいという観点から、性質別に表示することとしてはどうか。
- ・「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」では行政目的別の区分も有用であるとの意見もあり、総務省方式改訂モデルの実績もある中で、分析の観点から有用であるが、フロー情報の場合、以下のとおり、実務上の課題が大きいと考えられる。
 - ①地方公共団体における予算科目体系がそれぞれ相違する中、給料や光熱水費等、1つの予算科目で複数目的に関わる予算科目が多数あり、一定の按分(割り切り)が必要であること(ストック情報の場合は、ストックの管理所管課が一定程度区分されている場合が多い)
 - ②一定のルールに基づき按分方法を整理しても、組織改編等に伴い按分方法も随時変更する必要があると考えられ、処理負担があること
- ・したがって、実務負担を考慮し、また、事業別財務書類の作成と連動する議論であることも踏まえ、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題としてはどうか。なお、上記のとおり総務省方式改訂モデルの実績もある中で、どのセグメント(行政目的)にどれだけのコストが使われているかを示すことは重要であり、各

団体の取組に応じて附属明細書等で表示することが望ましい。

○基準の方向性

・行政コスト計算書は、性質別に表示する。

○留意点

・特になし。

45. 作成目的（純資産変動計算書）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・現行モデルにおいては、一会計期間における地方公共団体の貸借対照表上の純資産の部に計上されている各項目がどのように変動したかを表すことを目的として作成されている。
- ・特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覧性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を示すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>189.純資産変動計算書は、会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成する。</p>	<p>・特になし。</p>
<p>【改訂モデル】</p> <p>299.純資産変動計算書は、資産負債の差額である純資産の一年間の変動内容を示したものとする。</p>	

○課題・論点

- ・現行の取扱いや「中間とりまとめ」を踏まえた記載とするが、財源内訳をどうするか。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いや「中間とりまとめ」、「9.財務書類の体系」を踏まえ、以下の「基準の方向性」のとおりとする。（財源内訳については、「46.表示区分（財源関係）」で整理）

○基準の方向性

- ・純資産変動計算書は、一会計期間における地方公共団体の貸借対照表上の純資産の部に計上されている各項目がどのように変動したかを表すことを目的として作成する。

○留意点

- ・特になし。

46. 表示区分（財源関係）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・こうした考え方の下、地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる。
 - － 経常的事業・投資的事業の財源等の状況
 - － 固定資産等について、その総額の増減状況
 - － 将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分
 - － 公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分
- ・特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覧性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を示すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。
- ・このように財源仕訳を行うことについては、全ての地方公共団体に適用すべき基準を設定するという観点からは、複雑で導入しにくいという意見もあることから、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべきである。

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>58.純資産変動計算書は、損益勘定で処理されないすべての取引事象、すなわち、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動を対象とする。かかる純資産及びその内部構成の変動は、当期に費消可能な資源の流出入であるか、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出入であるかという発生形態の別によって、「財源」と「資産形成充当財源」とに大きく二分される。</p> <p>59.まず、「財源」の調達・使途とは、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に費消可能な資源の流出入をいう。具体的には、収益の定義に該当しない税金や資本移転収入の他、費用の定義に該当しない資本的支出等に関連する資源の流出入がこれに当たる（第52段落、第54段落及び第55段落参照）。</p> <p>60.なお、公債発行による資金調達については、「財源」の調達から除外される。なぜなら、公債の発行は、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の使途を現時点で拘</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>1. 公共資産等整備国庫補助金等</p> <p>328.昭和44年度からN年度までの普通建設事業費（他団体等に対する補助金を除く）に充てられた国庫支出金及び県支出金の累計額と、貸付金など普通建設事業費以外の資産形成に充てられた国庫支出金及び県支出金の累計額との合計額とする。</p> <p>329. 普通建設事業費（用地取得費を除く）に充てられた国庫支出金及び県支出金は償却を行うものとする。</p> <p>330.他団体等に対する補助金に充てられた国庫支出金及び県支出金の金額が不明な場合は、決算統計表上の区分ごとに、その団体で行うものと補助金・負担金とに、歳出額の比で按分する方法等により算出するものとする。</p> <p>2. 公共資産等整備一般財源等</p> <p>331.「公共資産合計＋投資等合計（ただし、退職手当目的基金など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く）－（地方債＋翌年度償還予定地方債）－長期未払金・物件の購入等</p>

束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないからである。

61.これに対して、「資産形成充当財源」の変動とは、当該会計期間中の純資産及びその内部構成の変動であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出入をいう。換言すれば、資産形成充当財源とは、財源が使用されて固定資産などに転化したもの、すなわち財源が将来世代も利用可能な資産の形に変化したものを意味する。

62.損益外純資産減少原因とは、①当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の減少原因をいう。損益外純資産減少原因は、その発生形態の別によって、「財源の使途」、「資産形成充当財源の減少」及び「その他の純資産の減少」に細分類される。

63.「財源の使途」とは、当該会計期間中における財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として当期に消費可能な資源の流出をいう。具体的には、純経常費用（行政コスト計算書の収支尻）への財源措置、固定資産形成、長期金融資産（貸付金・出資金等）への資本的支出に関連する財源の流出等を指す。

64.「資産形成充当財源の減少」とは、当該会計期間中における資産形成充当財源の減少であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流出をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を減少させる取引を意味する。具体的には、減価償却・直接資本減耗や除売却による固定資産減少額、償還による長期金融資産減少額及び再評価損等を指す。

65.「その他の純資産の減少」は、上記「財源の使途」または「資産形成充当財源の減少」、に該当しない損益外での純資産の減少を意味する。

66.損益外純資産増加原因とは、①当該会計期間中における資産の流入もしくは増価、または負債の減少による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の増加原因をいう。損益外の純資産増加は、その発生形態の別によって、「財源の調達」、「資産形成充当財源の増加」及び「その他の純資産の増加」に細分類される。

67.「財源の調達」とは、当該会計期間中における財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として資金収入を伴う当期に消費可能な資源の流入をいう。具体的には、主権者としての住民からの拠出である税収の他、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）が含まれる。また、固定資産の売却収入（元本分）や長期金融資産（貸付金・出資金等）の償還収入（元本分）も、当期に消費可能な資金収入を伴うことから、これに該当する。

68.なお、既に述べたように（第60段落）、公債発行等（負債）による資金調達は、将来の償還を要するという意味で、将来の財源の使途を現時点で拘束するものであり、あくまでも純資産を増加させる取引とは認められないことから、「財源の調達」には該当しないことに留意すべきである。

69.「資産形成充当財源の増加」とは、当該会計期間中に

一未払金のうち物件の購入等に係るもの一公共資産等整備財源・国庫補助金等一資産評価差額」により算出された額とする。

332.上記算式における地方債には、災害復旧事業債、退職手当債、他団体等に対する補助金に充てられた地方債など、普通建設事業費、投資及び出資金、貸付金、積立金、基金に対する繰出金のいずれの財源にもならないものは含めないものとする。なお、減税補てん債、臨時財政対策債は普通建設事業費に充てられた金額が明らかでないため、その全額を含めないものとする。

333.他団体等に対する補助金に充てられた地方債の金額が不明な場合は、合理的に推計するものとする。推計方法の例としては以下の方法が考えられる。

(1)他団体等に対する補助金に充てられた国庫支出金及び県支出金の推計方法と同様の方法により、「自団体公共資産等整備財源分の地方債残高」と「他団体公共資産整備財源分の地方債残高」を一旦推計する。

(2)しかし、当該推計額は、公共資産等の減価償却と比例して地方債残高が減少したと仮定して計算した金額となっており、あるべき地方債残高と異なるため、以下の調整を行う。

①N年度末地方債残高について、下記のa、b、c、dを把握する。

a：N年度末における上記推計による「自団体公共資産等整備財源分の地方債残高」

b：N年度末における上記推計による「他団体公共資産整備財源分の地方債残高」

c：N年度末における、普通建設事業費、投資及び出資金、貸付金、積立金、基金に対する繰出金のいずれの財源にもならない地方債（他団体公共資産整備財源分の地方債を除く）の残高

d：N年度末におけるすべての地方債の実際残高

②N年度末における調整後の「自団体公共資産等整備財源分の地方債残高」： $A = a \div (a + b) \times (d - c)$

N年度末における調整後の「他団体公共資産等整備財源分の地方債残高」： $B = b \div (a + b) \times (d - c)$

(3)A及びBに係るN年度発行額は、上記(1)の推計方法により算定する。

(4)A及びBに係るN年度償還額については、上記(1)および(2)の推計方法によりN-1年度末のA及びBの残高を算定し、N年度末のA及びBの残高及び上記(3)により算定したN年度発行額から逆算することにより算定する。

上記推計方法を図示すると、【図5】の通りとなる。

3.その他一般財源等

334.「資産合計－負債合計－その他一般財源等以外の純資産合計」により算出された額とする。

4. 資産評価差額

335.新たに売却可能資産を計上した場合もしくは資産の評価替えを行った場合の売却可能価額と帳簿価額との差額、及び、寄附等により無償で資産を受贈した場合の当該資産に係る評価額の合計額を計上する。

における資産形成充当財源の増加であって、損益勘定に計上されない取引のうち、原則として、資金以外の形態をとる将来利用可能な資源の流入をいう。会計処理上は、資産形成に充当された資産見返勘定を増加させる取引を意味する。具体的には、固定資産形成相当額、長期金融資産（貸付金・出資金等）増加額及び再評価益等を指す。

70.「その他の純資産の増加」は、上記「財源の調達」または「資産形成充当財源の増加」に該当しない損益外での純資産の増加を意味する。

189.純資産変動計算書は、会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成する。

190.純資産変動計算書は、様式第3号により記載する。なお、各地方公共団体に固有の損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因については、適宜、表示科目を追加する。

191.純資産変動計算書は、「財源変動の部」、「資産形成充当財源変動の部」及び「その他の純資産変動の部」に区分して表示する。

192.財源変動の部、資産形成充当財源変動の部及びその他の純資産変動の部においては、それぞれ「損益外純資産減少原因」（第62段落）及び「損益外純資産増加原因」（第66段落）に分類した上で、その形態を表す科目によって総額で表示する。

193.純資産変動計算書上、財源合計（貸借対照表に連動する残高）については、その調達源泉の違いに基づき、さらに「財源余剰」と「未実現財源消費」に分類して表示することが可能である。すなわち、財源余剰は、現実に純資産の増加を伴う税金等を調達源泉とする財源の合計（残高）を意味する。他方、未実現財源消費とは、純資産の増加を伴わない公債発行等によって調達した資金、換言すれば、将来の税金等という基準日時点では未実現の財源を消費する金額の合計（残高）を意味する。

194.純資産変動計算書上、資産形成充当財源合計（貸借対照表に連動する残高）については、対応する資産の種類に応じて、さらに「固定資産」、「長期金融資産」及び「評価・換算差額等」に分類して表示することが可能である。

195.財源変動の部の純経常費用への財源措置は、行政コスト計算書の収支戻である純経常費用（純行政コスト）と連動する。また、純資産変動計算書の各表示区分（財源変動の部、資産形成充当財源変動の部及びその他の純資産変動の部）の収支戻は、貸借対照表の資産の部の各表示区分（財源、資産形成充当財源及びその他の純資産）と連動する。

196.財源変動の部は、「財源の使途」及び「財源の調達」に分類して表示する。

197.財源の使途は、「純経常費用への財源措置」、「固定資産形成への財源措置」、「長期金融資産への財源措置」及び「その他の財源の使途」に分類して表示する。

198.純経常費用への財源措置は、行政コスト計算書で計算された純経常費用（純行政コスト）に支出（または支出が確定）した金額をいう。

199.固定資産形成への財源措置は、事業用資産・インフラ資産の形成のために支出（または支出が確定）した金額及びインフラ資産にかかる直接資本減耗の金額をいう。

200.長期金融資産への財源措置は、新たな長期金融資産（貸付金・出資金等）のために支出した金額をいう。

201.その他の財源の用途は、上記純経常費用への財源措置、固定資産形成への財源措置及び長期金融資産への財源措置以外の財源の用途をいう。具体的には、減債基金への積立等を含む。

202.財源の調達は、「税金」、「資本移転収入」及び「その他の財源の調達」に分類して表示する。

203.税金は、個人所得課税、法人所得課税等をいう。

204.資本移転収入は、国庫支出金等の受入のうち、地方公共団体の活動に伴う経常費用に対応しない移転収入（経常移転収入に該当しない場合）をいう。

205.その他の財源の調達は、上記税金及び資本移転収入以外の財源の調達をいう。具体的には、固定資産売却収入（元本分）や長期金融資産償還収入（元本分）、自己金融効果を伴う減価償却費・直接資本減耗相当額等を含む。

206.資産形成充当財源変動の部は、「固定資産の変動」、「長期金融資産の変動」及び「評価・換算差額等の変動」に分類して表示する。

207.固定資産の変動は、「固定資産の減少」及び「固定資産の増加」に分類して表示する。

208.固定資産の減少は、事業用資産の減価償却費相当額、インフラ資産の直接資本減耗相当額及び固定資産の除売却金額から構成される。このうち事業用資産の減価償却費相当額及びインフラ資産の直接資本減耗相当額は、一定の耐用年数に基づき計算された当該会計期間中の負担となる資産価値減少金額を計上する。

209.固定資産の増加は、固定資産形成及び無償所管換等（受入）による保有資産の増加額をいう。このうち固定資産形成は、事業用資産・インフラ資産の形成のために支出（または支出が確定）した金額をいい、原則として財源の用途における固定資産形成への財源措置の金額と一致する。

210.長期金融資産の変動は、「長期金融資産の減少」及び「長期金融資産の増加」に分類して表示する。

211.長期金融資産の減少は、貸付金等の償還、出資金の引揚げ、有価証券の売却等による減少金額をいう。

212.長期金融資産の増加は、新たな長期金融資産（貸付金・出資金等）のために支出した金額をいい、原則として財源の用途における長期金融資産への財源措置の金額と一致する。

213.評価・換算差額等の変動は、「評価・換算差額等の減少」及び「評価・換算差額等の増加」に分類して表示する。

214.評価・換算差額等の減少は、資産の再評価損や有価証券の評価差額等による減価金額をいう。

215.評価・換算差額等の増加は、資産の再評価益や有価証券の評価差額等による増価金額をいう。

216.その他の純資産変動の部は、「その他の純資産の減少」及び「その他の純資産の増加」に分類して表示する。

217.その他の純資産の減少は、上記財源の用途または資産形成充当財源の減少に該当しない損益外の純資産減少金額をいう。

218.その他の純資産の増加は、上記財源の調達または資産形成充当財源の増加に該当しない損益外の純資産増加金額をいう。

○課題・論点

- ・ 現行の取扱いや「中間とりまとめ」、「9.財務書類の体系」を踏まえ、経常的事業・投資的事業の財源内訳について、どのように表示するか。

○論点整理の考え方

- ・ 財源内訳の取扱いについては、「中間とりまとめ」において、①経常的事業・投資的事業の財源等の状況については別表や注記で説明していくことが必要、②財源仕訳は、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべき、とされていることを踏まえ、別表又は注記等で表示とすることとしてはどうか。
- ・ 表示については、現行では本表で表示されており、その明細的な取扱いから、附属明細書で表示してはどうか。
- ・ また、表示内容については、実務的な課題も踏まえ、別紙のとおりとしてはどうか。

○基準の方向性

- ・ 一会計期間中の経常的事業及び投資的事業の財源の状況を附属明細書で表示することとする。(別紙参照)

○留意点

- ・ 特になし。

- 財源情報については、①当該年度の固定資産の形成等にあってどのような財源を用いて整備したのかといったフロー情報及び②当該地方公共団体における資産(純資産)がどのような財源によって構成されているのかといったストック情報の両者がある。
- このうち①については、当該年度の一般財源(税收等)を多く用いたのか、国県等補助金の活用を行ったのかなど活用した財源の状況を明らかにすることにより、当該年度の財政運営の状況の評価につなげることができる。
- 一方で、②については、過去の資産形成等にどのような財源を多く用いてきたのかということの傾向がわかるものの、これを評価・分析し、直接当該年度の財政運営につなげている例は聞かないところ。
- 実務負担の観点からは、①については、当該年度の決算情報等から把握することができるもの、②については、a.過去に取得した資産について、正確な財源情報がほとんど存在しないこと、b.台帳に資産毎の財源情報を一定の推計により割り付けて管理していくことに相応の事務負担が生じること、c.個別の伝票情報を処理する担当課と財源を割り当てる担当課が異なり、財源の割り当ては決算調整の過程で大きく変動しうること、等を踏まえると、情報の把握に係る実務負担が多大となる。
- こうしたことから、ストックに係る財源内訳の把握と減価償却に係る財源内訳の算定については、有用性と実務負担の軽減から見合わせることとし、フローに係る財源情報を別表のとおり作成することとする。

純資産変動計算書に係る附属明細書

減価償却費等

(単位:百万円)

【本年度の支出フローのみの財源情報の表示】

区分	金額	内訳			
		国県等補助金	地方債	税収等	その他
純行政コスト	3,821	355	275	2,294	897
有形固定資産等の増加	756	401	335	20	
貸付金・基金等の増加	519	23		496	
その他					
合計	5,096	779	610	2,810	897

47. 補助金（収入）の区分表示・計上方法

○「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
<p>・特になし。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>46.これらの勘定科目は、『制度研究会報告書』の時点から、次のとおり若干の追加・変更が行われているので留意されたい。</p> <p>(5) 移転収入については、従来、「資本的」移転収入はNWM上に、「経常的」移転収入はPL上に、それぞれ区別して計上することとしていたが、その厳密な区別は困難であること等に鑑み、今後、移転収入はその性質を問わず、すべてNWM上に計上することとした。また、NWMの補助金等移転収入の内訳科目として、「国庫支出金」、「都道府県等支出金」、「市町村等支出金」を追加した。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>III.純資産変動計算書・4.補助金等受入</p> <p>387.N年度国庫支出金及び県支出金決算額のうち、その団体で行う普通建設事業費の財源となった金額（決算統計 21 表 01 行(5)列及び(6)列、決算統計 22 表 01 行(4)列のうち、その団体で行うものの財源となった金額）並びに投資及び出資金、貸付金及び基金の財源となった金額の合計額（決算統計 13 表 33 行～35 行の(2)列及び(3)列の合計額）（ただし、財政調整基金及び減債基金の財源となった金額を除く）を、「公共資産等整備国県補助金等」の列に計上する。なお、他団体等に対する補助金に充てられた国庫支出金及び県支出金は控除するが、その金額が分からない場合は、決算統計表上の区分ごとに、その団体で行うものと補助金とに、歳出額の比で按分する方法で算出するものとする。</p> <p>388.N年度国庫支出金及び県支出金決算額（決算統計 04 表 01 行(39)列及び 02 行(1)列の金額）から「公共資産等整備国県補助金等」の列に計上した金額を除いた金額を、「その他一般財源等」の列に計上する。</p>

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 29 国県支出金は基本的に特定財源であるため経常的収入又は資本的収入のどちらに該当するか区別が可能であると思われるので、基準モデルにおいて、「地方特例交付金」「地方交付税」「交通安全対策交付金」等を国庫支出金の扱いとしているのは見直し、経常的・資本的移転収入をそれぞれ行政コストと純資産に振り分けて計上することは可能ではないか。

答 1 基準モデルでは、資本的収入、経常的収入の厳密な区分は困難であるとの理由から、「地方特例交付金」「地方交付税」「交通安全対策交付金」等は広義の国庫支出金として捉え、純資産変動計算書の補助金等移転収入としている。

2 また、「補助金等移転収入」は対価性のない収入として認識しているため、その一部を行政コスト計算書に計上することとしていない。

○課題・論点

- ・補助金収入については資本的なものと経常的なものがあるが、それぞれ行政コスト計算書、純資産変動計算書のどちらに計上すべきか。
- ・資本的補助金と経常的補助金を同一の財務書類に計上する場合、区分表示するか。

○論点整理の考え方

- ・ 現行の取扱いや「9.財務書類の体系」を踏まえ、「財源」に計上する。
- ・ なお、資本的補助金と経常的補助金の区分表示については、本表であえて区分表示する必要はなく、附属明細書で表示する。

○基準の方向性

- ・ 補助金収入は、「財源」に計上する。なお、資本的補助金と経常的補助金の分類については、本表では表示せず、附属明細書で表示する。

○留意点

- ・ 特になし。

48. 無償受贈資産の受入れ

○「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
<p>【基準モデル】 純資産変動計算書・資産形成充当財源変動の部 209.固定資産の増加は、固定資産形成及び無償所管換等（受入）による保有資産の増加額をいう。このうち固定資産形成は、事業用資産・インフラ資産の形成のために支出（または支出が確定）した金額をいい、原則として財源の用途における固定資産形成への財源措置の金額と一致する。</p>	<p>【改訂モデル】 I.貸借対照表・純資産の部・4.資産評価差額 335.新たに売却可能資産を計上した場合もしくは資産の評価替えを行った場合の売却可能価額と帳簿価額との差額、及び、寄附等により無償で資産を受贈した場合の当該資産に係る評価額の合計額を計上する。 III.純資産変動計算書・8.無償受贈資産受入 401.N年度に寄附等により無償で資産を受贈した場合、当該無償受贈資産の有形固定資産計上額を、「資産評価差額」の列に計上する。</p>

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 25 資産が寄付された場合の仕訳はどうするのか。財源仕訳も必要か。

答 1 寄付された資産の仕訳については、次のとおり（別表 A7-5 の 17,19 を参照）。

- ・固定資産の場合 (BS) 固定資産のうち、該当する科目 / (NWM) 無償所管換等
 - ・長期金融資産の場合 (BS) 金融資産のうち、該当する科目 / (NWM) 長期金融資産の増加
- 2 また、寄付に関して財源仕訳は不要である。

○課題・論点

- ・寄附等により無償で固定資産を受贈した場合、現行の取扱いどおり固定資産計上額を純資産変動計算書に計上することでよいか。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえ、純資産変動計算書の無償所管換等に計上する。

○基準の方向性

- ・寄附等により無償で固定資産を受贈した場合は、当該固定資産計上額を純資産変動計算書の無償所管換等に計上する。

○留意点

- ・特になし。

49. 作成目的（資金収支計算書）

○「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。

○「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
<p>【基準モデル】 219.資金収支計算書は、地方公共団体の資金収支の状態、すなわち地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動に伴う資金利用状況及び資金獲得能力を明らかにすることを目的として作成する。</p>	<p>・特になし。</p>
<p>【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別に表示したものとす。</p>	

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・資金収支計算書は、地方公共団体の資金収支の状態、すなわち地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動に伴う資金利用状況及び資金獲得能力を明らかにすることを目的として作成する。

○留意点

- ・特になし。

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、将来の資金収支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」が用いられており、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。（別紙「【資金収支計算書】総論関係」の取扱い）を踏まえ、現行と同様に資金収支計算書とする。）

○基準の方向性

- ・本基準においては、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。

○留意点

- ・特になし。

5 1. 表示区分（資金収支計算書）

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>IV. 資金収支計算書の作成要領</p> <p>1. 経常的収支の部</p> <p>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。</p> <p>(1) 支出 ⑤ 支払利息</p> <p>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。</p> <p>2. 公共資産整備収支の部</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>3. 投資・財務的収支の部</p> <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>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。</p>
<p>【改訂モデル】</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	

○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資金収支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。資金収支計算書は、発生主義のもとで作成されるものである。資金収支計算書は、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。
- ・資金収支計算書の作成目的は、利用者が報告主体(地方公共団体)の将来の正味資金収支を予測し、特に、事業活動からプラスの資金収支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。
- ・資金収支計算書は、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。(別紙参照)
 - 「業務活動」による資金収支には、投資活動及び財務活動以外の、業務の提供に関するものを計上する。
 - 「投資活動」による資金収支には、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」による資金収支には、地方債等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資金収支計算書の有用性は、経常的収支と資本・財務収支とを明瞭に区分することで、経常的な活動からプラスの資金収支を生み出す能力を評価し、特に、将来の業務活動からの資金収支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

- ・資金収支計算書は、「業務活動収支」、「投資活動収支」及び「財務活動収支」に区分する。
- ・「業務活動収支」には、投資活動収支及び財務活動収支以外の、業務の提供に関するものを計上する。
- ・「投資活動収支」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。
- ・「財務活動収支」には、地方債等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 業務活動収支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】総論関係」の取扱い

○課題・論点

- ①名称については、現行の取扱いを踏まえ、「資金収支計算書」としたほうがよいのではないか。
- ②3区分の表示について、「経常的収支（行政サービス活動収支）」は、地方公営企業会計に準じて「業務活動収支」としたほうがよいのではないか。

○論点整理の考え方

<①について>

- ・企業会計等では、資金繰り（流動性）の確保を目的として、これを監視する機能を果たすことが期待されているが、公会計では資金繰りの確保を考慮する必要性は乏しいこと
 - ・公会計では、予算の法規範性や財政規律の確保といった機能のほうが重視されること
 - ・これまでの継続性を踏まえる必要があること
- を踏まえ、資金収支計算書としたほうがよいのではないか。

<②について>

- ・地方公営企業会計等の取扱いを踏まえ、「業務活動収支」でよいのではないか。

○基準の方向性

- ・名称は、資金収支計算書とする。
- ・3区分は、「業務活動収支」、「投資活動収支」及び「財務活動収支」とする。

○留意点

- ・特になし。

5 2. 資金の範囲（資金収支計算書）

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>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。</p> <p>①BSの資産のうち「資金」の金額は、CFの期末残高と対応する。</p> <p>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。</p> <p>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の財源の用途のうち「純経常費用への財源措置」に対応する。</p>
	<p>【改訂モデル】</p> <p>注記</p> <p>(3) 歳計外現金</p> <p>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。</p>

○課題・論点

- ・資金の範囲をどうするか。

○論点整理の考え方

<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た預金をいう。

・歳計外現金の取扱い

資金収支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、前年度末歳計外現金残高、歳計外現金増減額、本年度末歳計外現金残高及び本年度末現金預金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り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た預金をいう。

・歳計外現金の取扱い

資金収支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、前年度末歳計外現金残高、歳計外現金増減額、本年度末歳計外現金残高及び本年度末現金預金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（資金収支計算書）

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>IV. 資金収支計算書の作成要領</p> <p>1. 経常的収支の部 (1)支出 ⑤支払利息</p> <p>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。</p>

○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業務活動収支に表示するか、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収支に表示するか。

○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。我が国の企業会計基準では、①又は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、業務活動収支に区分されている。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、それらは財務活動収支や投資活動収支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、支払利息は業務活動収支の中に含めるほうが適切であると考える。

・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、税金・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、その時点の税金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、（基準財政需要や税金等の収入に対する）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、支払利息を加えた業務活動収支と投資活動収支の合計（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業務活動収支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

- ・特になし。

5 4. 重要な会計方針

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>245.財務書類作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務書類作成のための基本となる次に掲げる事項を記載する。</p> <p>①有価証券等評価基準及び評価方法 ②固定資産の減価償却・直接資本減耗の方法 ③棚卸資産の評価基準及び評価方法 ④繰延資産の処理方法 ⑤外貨建の資産及び負債の本邦通貨への換算基準 ⑥引当金の計上基準及び算定方法 ⑦リース取引の処理方法 ⑧資金収支計算書における資金の範囲 ⑨その他財務書類作成のための基本となる重要な事項</p>	<p>・特になし。</p>

○課題・論点

- ・現行の取扱いや重要性を踏まえた上で、本基準において変更があった内容を追記等してはどうか。

○論点整理の考え方

- ・原則として現行を踏まえた記載とするが、「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」及び「19.有形固定資産の計上基準」等の議論を踏まえ、有形固定資産及び無形固定資産の評価基準等についても注記したほうがよいのではないか。（特に、物品の計上基準については、各地方公共団体の判断に基づき、継続的な処理を前提に当該規程等に準じた資産計上基準を設けることを妨げないこととしている。）
- ・なお、現行で記載している「棚卸資産の評価基準及び評価方法」及び「外貨建の資産及び負債の本邦通貨への換算基準」については、重要性を踏まえ、必要に応じて「その他財務書類作成のための基本となる重要な事項」で表示することとしてどうか。

○基準の方向性

- ・財務書類作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務書類作成のための基本となる次に掲げる事項を記載する。

- ①有形固定資産等の評価基準及び評価方法
- ②有価証券等の評価基準及び評価方法
- ③有形固定資産等の減価償却の方法
- ④引当金の計上基準及び算定方法
- ⑤リース取引の処理方法
- ⑥資金収支計算書における資金の範囲
- ⑦その他財務書類作成のための基本となる重要な事項

○留意点

- ・特になし。

5 5. 重要な会計方針の変更等

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>246.会計方針を変更した場合には、次の各号に掲げる事項を前段落による記載の次に記載しなければならない。</p> <p>①会計処理の原則または手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務書類に与えている影響の内容</p> <p>②表示方法を変更した場合には、その内容</p> <p>③資金収支計算書における資金の範囲を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が資金収支計算書に与えている影響の内容</p>	<p>・特になし。</p>

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえた記載としてはどうか。

○基準の方向性

- ・重要な会計方針を変更した場合には、次の各号に掲げる事項を「重要な会計方針」の次に記載しなければならない。
- ①会計処理の原則または手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務書類に与えている影響の内容
- ②表示方法を変更した場合には、その内容
- ③資金収支計算書における資金の範囲を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が資金収支計算書に与えている影響の内容

○留意点

- ・特になし。

56. 重要な後発事象

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>247.会計年度終了後、財務書類を作成する日までに発生した事象で、翌年度以降の地方公共団体の財務状況等に影響を及ぼす後発事象のうち、次に掲げるものを記載する。</p> <p>①主要な業務の改廃 ②組織・機構の大幅な変更 ③地方財政制度の大幅な改正 ④重大な災害等の発生 ⑤その他重要な後発事象</p>	<p>・特になし。</p>

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえた記載としてはどうか。

○基準の方向性

・会計年度終了後、財務書類を作成する日までに発生した事象で、翌年度以降の地方公共団体の財務状況等に影響を及ぼす後発事象のうち、次に掲げるものを記載する。

- ①主要な業務の改廃
- ②組織・機構の大幅な変更
- ③地方財政制度の大幅な改正
- ④重大な災害等の発生
- ⑤その他重要な後発事象

○留意点

- ・特になし。

5.7. 偶発債務

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>248.会計年度末においては現実の債務ではないが、将来、一定の条件を満たすような事態が生じた場合に債務となるもののうち、次に掲げるものを記載する。</p> <p>①保証債務及び損失補償債務負担の状況</p> <p>②係争中の訴訟等で損害賠償等の請求を受けているもの</p> <p>③その他主要な偶発債務</p>	<ul style="list-style-type: none">・特になし。

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえることとするが、保証債務及び損失補償債務負担の状況については、「36.損失補償等引当金」を踏まえ、損失補償債務等の総額、確定債務額及び履行すべき額が確定していないものの内訳（貸借対照表計上額と未計上額）をあわせて注記する。

○基準の方向性

- ・会計年度末においては現実の債務ではないが、将来、一定の条件を満たすような事態が生じた場合に債務となるもののうち、次に掲げるものを記載する。
- ①保証債務及び損失補償債務負担の状況（総額、確定債務額及び履行すべき額が確定していないものの内訳（貸借対照表計上額及び未計上額））
- ②係争中の訴訟等で損害賠償等の請求を受けているもの
- ③その他主要な偶発債務

○留意点

- ・特になし。

58. 追加情報

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>249.財務書類の内容を理解するために必要と認められる次に掲げる事項を記載する。</p> <p>①出納整理期間について、出納整理期間が設けられている旨及び出納整理期間における現金の受払等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数としている旨</p> <p>②利子補給等に係る債務負担行為の翌年度以降の支出予定額</p> <p>③繰越事業に係る将来の支出予定額</p> <p>④その他財務書類の内容を理解するために必要と認められる事項</p>	<p>・特になし。</p>

○課題・論点

- ・現行の取扱いを踏まえた上で、本基準において変更があった内容を追記してはどうか。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえた記載とするが、
 - ①対象範囲（対象とする会計名）
 - ②「6. 財務書類の作成単位」の議論を踏まえ、一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異
 - ③「8.財務書類の表示単位(金額)」の議論を踏まえ、四捨五入により合計金額に齟齬が生じる場合は、その旨
 - ④地方公共団体の財政の健全化に関する法律における健全化判断比率の状況（実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率及び将来負担比率）をあわせて注記する。
また、貸借対照表に係るものとして、
 - ⑤「39.売却可能資産」の議論を踏まえ、売却可能資産に係る資産科目別の金額及びその範囲
 - ⑥「30. 減価償却累計額の表示(直接法又は間接法)」の議論を踏まえ、減価償却について直接法を採用した場合、当該各有形固定資産の科目別又は一括による減価償却累計額
 - ⑦「21. 基金の評価基準」の議論を踏まえ、減債基金に係る積立不足の有無及び不

足額

- ⑧「41.基金（基金借入の取扱い）」の議論を踏まえ、基金借入金の内容
- ⑨「67.公債に係る地方交付税措置の区分」の議論を踏まえ、地方交付税措置のある地方債のうち、将来の普通交付税の算定基礎である基準財政需要額に含まれることが見込まれる金額
- ⑩総務省方式改訂モデルで示している将来負担に関する情報（地方公共団体の財政の健全化に関する法律における将来負担比率の算定要素）
- ⑪「40.リース資産」の議論を踏まえ、地方自治法第 234 条の 3 に基づく長期継続契約で貸借対照表に計上されたリース債務金額
- ⑫「9. 財務書類の体系」の議論を踏まえ、純資産の内訳として、固定資産等形成分と余剰分（不足分）が表示されているが、固定資産等形成分において建設債（不足分の一部）が財源となっているものもあるため、当該内容（固定資産等形成分及び余剰分（不足分）の内容）について注記する。
また、資金収支計算書に係るものとして、
- ⑬「53.支払利息の表示箇所」の議論を踏まえ、基礎的財政収支
- ⑭「68.既存の決算情報と資金収支計算書の比較」の議論を踏まえ、普通会計を含む既存の決算情報との関連性
- ⑮「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」の議論を踏まえ、資金収支計算書の業務活動収支と純資産変動計算書の本年度差額との差額の内訳
- ⑯「71.一時借入金に関する情報」の議論を踏まえ、一時借入金の増減額が含まれていない旨並びに一時借入金の限度額、実績額及び利子の金額
- ⑰「51.表示区分」の議論を踏まえ、重要な非資金取引をあわせて注記する。

○基準の方向性

- ・財務書類の内容を理解するために必要と認められる次に掲げる事項を記載する。
 - ◆対象範囲（対象とする会計名）
 - ◆一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異
 - ◆出納整理期間について、出納整理期間が設けられている旨（根拠条文を含む）及び出納整理期間における現金の受払等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数としている旨
 - ◆表示単位未満の金額は四捨五入することとしているが、四捨五入により合計金額に齟齬が生じる場合は、その旨
 - ◆地方公共団体の財政の健全化に関する法律における健全化判断比率の状況
 - ◆利子補給等に係る債務負担行為の翌年度以降の支出予定額

- ◆繰越事業に係る将来の支出予定額
 - ◆その他財務書類の内容を理解するために必要と認められる事項
 - ・また、貸借対照表に係るものとして、
 - ◆売却可能資産に係る資産科目別の金額及びその範囲
 - ◆減価償却について直接法を採用した場合、当該各有形固定資産の科目別又は一括による減価償却累計額
 - ◆減債基金に係る積立不足の有無及び不足額
 - ◆基金借入金の内容
 - ◆地方交付税措置のある地方債のうち、将来の普通交付税の算定基礎である基準財政需要額に含まれることが見込まれる金額
 - ◆将来負担に関する情報（地方公共団体の財政の健全化に関する法律における将来負担比率の算定要素）
 - ◆地方自治法第 234 条の 3 に基づく長期継続契約で貸借対照表に計上されたリース債務金額
 - ◆純資産における固定資産等形成分及び余剰分（不足分）の内容
 - ・資金収支計算書に係るものとして、
 - ◆基礎的財政収支
 - ◆既存の決算情報との関連性（上記で示した「一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異」に係るものを除く）
 - ◆資金収支計算書の業務活動収支と純資産変動計算書の本年度差額との差額の内訳
 - ◆一時借入金の増減額が含まれていない旨並びに一時借入金の限度額、実績額及び利子の金額
 - ◆重要な非資金取引
- をあわせて注記する。

○留意点

- ・上記のほか、「37.歳計外現金」及び「52.【資金収支計算書】資金の範囲」の議論を踏まえ、前年度末歳計外現金残高、歳計外現金増減額、会計年度末歳計外現金残高及び会計年度末現金預金残高について、資金収支計算書の欄外に注記する。
- ・「資金収支計算書の業務活動収支と純資産変動計算書の本年度差額との差額の内訳」については、検証を行い、実務負担を踏まえた上で注記するかを整理する。
- ・「一時借入金の実績額」については、有用性等を踏まえた上で注記するかを整理する。

注記及び附属明細書の取扱い

項目	全体	貸借対照表	行政コスト計算書	純資産変動計算書	資金収支計算書
注記	<p>○重要な会計方針</p> <ul style="list-style-type: none"> 有形固定資産等の評価基準及び評価方法 有価証券等の評価基準及び評価方法 有形固定資産等の減価償却の方法 引当金の計上基準及び算定方法 リース取引の処理方法 資金収支計算書における資金の範囲 その他財務書類作成のための基本となる重要な事項 <p>○重要な会計方針の変更等</p> <ul style="list-style-type: none"> 会計処理の原則または手続を変更した場合、その旨、変更の理由及び当該変更が財務書類に与えている影響の内容 表示方法を変更した場合、その内容 資金収支計算書における資金の範囲を変更した場合、その旨、変更の理由及び当該変更が資金収支計算書に与えている影響の内容 ○重要な後発事象 <ul style="list-style-type: none"> 主要な業務の改廃 組織・機構の大幅な変更 地方財政制度の大幅な改正 重大な災害等の発生 その他重要な後発事象 ○偶発債務 保証債務及び損失補償債務負担の状況(総額、確定債務額及び履行すべき額が確定していないもの内訳(貸借対照表計上額と未計上額)) 係争中の訴訟等で損害賠償等の請求を受けているもの その他主要な偶発債務 <p>○追加情報</p> <ul style="list-style-type: none"> 対象範囲(対象とする会計名) 一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異 出納整理期間について、出納整理期間が設けられている旨(相殺条文を含む)及び出納整理期間における現金の受払等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数としている旨 表示単位未満の金額は四捨五入することとしているが、四捨五入により合計金額に齟齬が生じる場合は、その旨 地方公共団体の財政の健全化に関する法律における健全化判断比率の状況 利子補給等に係る債務負担行為の翌年度の支出予定額 繰越事業に係る将来の支出予定額 その他財務書類の内容を理解するために必要と認められる事項 	<p>○追加情報</p> <ul style="list-style-type: none"> 売却可能資産に係る資産科目別の金額及びその範囲 減価償却について直接法を採用した場合、当該各有形固定資産の科目別または一括による減価償却累計額 減価基金に係る積立不足の有無及び不足額 基金借入金の内容 地方交付税措置のある地方債のうち、将来の普通交付税の算定基礎である基準財政需要額に含まれることが見込まれる金額 将来負担に関する情報(地方公共団体の財政の健全化に関する法律の算定要素) 地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約で貸借対照表に計上されたリース債務金額 純資産における固定資産等形成分及び剰余分(不足分)の内容 	<p>○追加情報</p> <ul style="list-style-type: none"> 有形固定資産の明細、有形固定資産に係る行政目的別の明細 投資及び出資金の明細 基金の明細 貸付金の明細 未収金及び長期延滞債権の明細 地方債の明細(借入先別・利率別・返済期間別・特定の契約条項が付された地方債の概要) 引当金の明細 上記以外の資産及び負債のうち、その額が資産総額の100分の5を超える科目 	<p>○追加情報</p> <ul style="list-style-type: none"> 財源の明細 財源情報の明細 	<p>○追加情報</p> <ul style="list-style-type: none"> 基礎的財政収支 既存の決算情報との関連性(全体の「〇追加情報」で示している「一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異」に除く) 資金収支計算書の業務活動収支と純資産変動計算書の本年度差額との差額の内訳(検証を行い、実務負担を踏まえた上で注記するかを整理する) 一時借入金の増減額が含まれていない旨並びに一時借入金の限度額、実績額及び利子の金額(実績額については、実務負担を踏まえた上で注記するかを整理する) 重要な非資金取引
附属明細書			<p>・補助金等の明細</p>	<p>・資金の明細</p>	<p>・前年度未歳計外現金残高、歳計外現金増減額、会計年度未歳計外現金残高及び会計年度未現金預金残高(本表の欄外注記)</p>
その他					

59. 貸借対照表の内容に関する明細

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>79.地方公共団体の財務書類の体系は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書及びこれらの財務書類に関連する事項についての附属明細表とする。</p> <p>90.地方公共団体単体財務書類の附属明細表（様式第5号）において、普通会計及び公営事業会計の内部におけるそれぞれの会計区分を一覧併記するとともに、それらの総計（単純合算）及び純計（合算の上、内部取引を相殺消去したもの）を記載する。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>296.財務書類の体系は貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の4表とし、採用された主な会計方針や各科目に関連する注記、主要項目の内訳や増減を示す附属明細書を添付することとする。普通会計の財務書類様式は別添のとおりである。</p> <p>318.また、普通会計の将来的な財政負担についても、資産債務の管理に重要であることから、「地方公共団体の財政分析等に関する調査研究会報告書—普通会計の将来的な財政負担—（平成16年3月）」に基づき、その要約情報を注記するとともに、詳細情報を附属明細書に掲載することが必要と考える。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>41.財務書類の様式は基準モデルの定めるところによる。なお、附属明細表の種類については、《別表A1附属明細表の種類》にて一覧表として整理した。</p> <p>115.資産債務整理簿、固定資産台帳、建設仮勘定台帳、仕訳帳作成の過程で整理した資産負債等の明細を基礎として、この段階における附属明細表及び注記を作成する。これらは、単体財務書類の附属明細表の一部を構成することとなる。</p> <p>125.作成済の普通会計の附属明細表及び注記をベースとして、単体附属明細表及び連結附属明細表を作成する。</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>235.財務書類4表の整備を先行することが重要であるが、資産債務管理の観点からは、別表で示している附属明細書についても合わせて作成・開示を行うことが望ましい。</p> <p>305.地方債のうち、特定の条件に合致した場合に支払金利が上昇するなど、特定の契約条項が付されたものについては、附属明細書（地方債明細表）にその概要を記載するものとする。</p> <p>349. 債務負担行為の相手先別内訳を附属明細書（債務負担行為明細表）に記載するものとする。</p>

○課題・論点

- ・基準モデルにおける貸借対照表に係る附属明細表の種類は、次のとおりとされている。

(1) 資産項目の明細

- ① 税等未収金の明細
- ② 未収金の明細
- ③ 貸付金の明細
- ④ その他の債権の種類
- ⑤ 有価証券の明細
 - 満期保有目的有価証券の増減の明細
 - 満期保有目的以外の有価証券の増減の明細
 - 市場価格のある有価証券の時価等の明細
 - 市場価格のない有価証券(株式等)の純資産額等の明細
- ⑥ 出資金の明細
 - 出資金の増減の明細
 - 市場価格のある出資金の時価等の明細
 - 市場価格のない出資金の純資産額等の明細
- ⑦ 基金・積立金の明細
 - 基金・積立金の増減の明細
 - 基金・積立金の構成資産別の評価明細
- ⑧ その他の投資の明細
- ⑨ 固定資産の明細
 - 事業用資産
 - インフラ資産
- ⑩ 棚卸資産の明細
- ⑪ 繰延資産の明細

(2) 負債項目の明細

- ① 未払金及び未払費用の明細
 - 未払金の明細
 - 未払費用の明細
- ② 前受金及び前受収益の明細
 - 前受金の明細
 - 前受収益の明細
- ③ 預り金の明細
- ④ 公債及び借入金の明細
 - 公債の明細
 - 借入金の明細
- ⑤ 引当金の明細
- ⑥ 責任準備金の明細

- ・総務省方式改訂モデルにおける附属明細書の種類は、次のとおりとされている。また、債務負担行為明細表、地方債等明細表、退職手当等引当金明細表などいくつかの様式は、単なる内訳明細にとどまらず、地方公共団体における現下の課題に対応したリスク情報等の開示の観点での工夫がなされている。

- 2-1. 有形固定資産明細表
- 2-2. 主な施設の状況
- 2-3. 売却可能資産の状況
- 2-4. 投資及び出資金明細表
- 2-5. 貸付金明細表
- 2-6. 基金等明細表
- 2-7. 長期延滞債権明細表
- 2-8. 未収金明細表
- 2-9. 債務負担行為明細表
- 2-10. 普通会計の将来負担の状況【政省令が公表され次第対応】
 ⇒ 会計別内訳など注記情報を補足し、どの会計や法人が将来負担に影響しているのかの判断資料を提供する。
- 2-11. 固定資産の段階的整備の状況(実施年度のみ)
- 2-12. 合併団体の状況(合併年度のみ)

- 5-7. 地方債等明細表
- 5-8. 退職手当引当金の状況

- ・東京都においては、「一般会計有形固定資産及び無形固定資産附属明細書」を作成することとされている。
- ・大阪府においては、次に掲げる附属明細表を作成することとされており、貸借対照表に関連するものは、1～6、9、13である。

- (1) 固定資産附属明細表
- (2) 基金附属明細表
- (3) 法人等出資金明細表
- (4) 貸付金明細表
- (5) 引当金明細表
- (6) 地方債明細表
- (7) 純資産変動分析表
- (8) 地方税内訳附属明細表
- (9) 資産及び負債行政目的別一覧表
- (10) 収入及び費用行政目的別一覧表
- (11) 出納整理期間中の取引を除く要約財務諸表
- (12) 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調整表
- (13) 売却予定固定資産明細表

・地方独立行政法人においては、次に掲げる附属明細書を作成することとされている。

- (1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第 85 特定の償却資産の減価に係る会計処理」及び「第 88 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）並びに減損損失の明細
- (2) たな卸資産の明細
- (3) 有価証券の明細
- (4) 長期貸付金の明細
- (5) 長期借入金の明細
- (6) 引当金の明細
- (7) 資産除去債務の明細
- (8) 保証債務の明細
- (9) 資本金及び資本剰余金の明細
- (10) 積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細
- (11) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細
- (12) 地方公共団体等からの財源措置の明細
- (13) 役員及び職員の給与の明細
- (14) 開示すべきセグメント情報
- (15) 業務費及び一般管理費の明細（公立大学法人に限る。）
- (16) 寄附金の明細（公立大学法人に限る。）
- (17) 受託研究の明細（公立大学法人に限る。）
- (18) 共同研究の明細（公立大学法人に限る。）
- (19) 受託事業等の明細（公立大学法人に限る。）
- (20) 科学研究費補助金等の明細（公立大学法人に限る。）
- (21) 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

・財務諸表等規則においては、次に掲げる附属明細表を作成することとされている。

- (1) 有価証券明細表
- (2) 有形固定資産等明細表
- (3) 社債明細表
- (4) 借入金等明細表
- (5) 引当金明細表
- (6) 資産除去債務明細表

また、有価証券報告書において、「主な資産及び負債の内容」を記載することとされている。その内容は、一般的な製造販売業を念頭に、現金及び預金、受取手形及び売掛金、棚卸資産、支払手形及び買掛金、それ以外の資産及び負債のうち、その額が資産総額の 100 分の 5 を超える科目とされている。

○論点整理の考え方

- ・基準モデルでは「附属明細表」、総務省方式改訂モデルでは会社法に準じて「附属明細書」とされているが、名称はどうするか。
- ・附属明細書においては、貸借対照表の勘定科目ごとの内訳表を作成することが想定されるが、開示の有用性や実務負担等を考慮すれば、民間事業会社における財務諸表等規則における附属明細表や有価証券報告書における主な資産及び負債の内容に係る開示の考え方を採用し、それに地方公共団体の特質を踏まえた各モデルにおいて定められている開示項目等をベースに検討すればよいのではないか。

○基準の方向性

- ・名称は「附属明細書」とする。
- ・有形固定資産（行政目的別を含む）、投資及び出資金、基金、貸付金、未収金及び長期延滞債権、地方債、引当金、それ以外の資産及び負債のうち、その額が資産総額の100分の5を超える科目について作成する。

○留意点

- ・特になし。

60. 行政コスト計算書の内容に関する明細

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・基準モデルにおける行政コスト計算書に係る附属明細表の種類は、次のとおりとされている。

(1) 貸倒引当金繰入の明細
(2) 移転支出の明細
① 他会計への移転支出
② 補助金等移転支出
③ 社会保障関係費等移転支出
④ その他の移転支出

- ・総務省方式改訂モデルにおける行政コスト計算書は、性質別と目的別のマトリックス様式となっており、それぞれの観点からの分析等が可能となっている。

行政コスト計算書
自 平成〇〇年4月1日
至 平成〇〇年3月31日

【経常行政コスト】		(単位：千円)										
経 費	(構成比率)	生活インフラ・ 国土保全	教 育	福 祉	環 境 衛 生	産 業 振 興	消 防	総 務	国 会	支 払 利 息	回収不能 見込計上額	その他 行政コスト
1												
(1) 人件費	0	#DIV/0!										
(2) 退職手当引当金繰入等	0	#DIV/0!										
(3) 賞与引当金繰入額	0	#DIV/0!										
小 計	0	#DIV/0!	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2												
(1) 物件費	0	#DIV/0!										
(2) 経費補修費	0	#DIV/0!										
(3) 減価償却費	0	#DIV/0!										
小 計	0	#DIV/0!	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3												
(1) 社会保障給付	0	#DIV/0!										
(2) 補助金等	0	#DIV/0!										
(3) 他会計等への支出額	0	#DIV/0!										
(4) 他団体への 公的資産整備補助金等	0	#DIV/0!										
小 計	0	#DIV/0!	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4												
(1) 支払利息	0	#DIV/0!										
(2) 回収不能見込計上額	0	#DIV/0!										
(3) その他行政コスト	0	#DIV/0!										
小 計	0	#DIV/0!	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
経 常 行 政 コ ス ト a	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(構 成 比 率)			0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
【経常収益】												
1 使用料・手数料 b	0											
2 分担金・負担金・寄附金 c	0											
経 常 収 益 合 計 (b + c) d	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d/e	#DIV/0!		0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
(差引)純経常行政コスト e-d	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
												一般財源 残高

- ・大阪府においては、次に掲げる附属明細表を作成することとされており、行政コスト計算書に関連するものは、10、12である。

- (1) 固定資産附属明細表
- (2) 基金附属明細表
- (3) 法人等出資金明細表
- (4) 貸付金明細表
- (5) 引当金明細表
- (6) 地方債明細表
- (7) 純資産変動分析表
- (8) 地方税内訳附属明細表
- (9) 資産及び負債行政目的別一覧表
- (10) 収入及び費用行政目的別一覧表
- (11) 出納整理期間中の取引を除く要約財務諸表
- (12) 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調整表
- (13) 売却予定固定資産明細表

○論点整理の考え方

- ・基準モデルにおける各移転支出の内訳明細のような詳細レベルの開示は、開示の有用性等も踏まえ、どの程度まで行う必要があるか。(なお、「73.所有外資産」の議論を踏まえ、補助金等の内訳として、資産形成にあたった補助金等分を附属明細書で示すこととする。)
- ・行政コスト計算書の本表の開示は性質別で行うこととされている。通常の前算決算の市民向け広報等においても性質別に加えて行政目的別の説明がなされていること等から、総務省方式改訂モデルにおける行政コスト計算書に準じた行政目的別情報の開示を行うことは、その実績からも有用であるが、「44【行政コスト計算書】配列」の議論(実務負担及び事業別財務書類の作成と連動する議論であること)も踏まえ、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題としてはどうか。(なお、上記のとおり実績もある中で、どのセグメント(行政目的)にどれだけのコストが使われているかを示すことは重要であり、各団体の取組に応じて附属明細書等で表示することが望ましい。)

○基準の方向性

- ・補助金等の明細を作成する。

○留意点

- ・特になし。

6 1. 純資産変動計算書の内容に関する明細

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・基準モデルにおける純資産変動計算書に係る附属明細表の種類は、次のとおりとされている。

- | |
|-----------------|
| (1) 財源の調達の明細 |
| (2) 評価・換算差額等の明細 |

- ・大阪府においては、次に掲げる附属明細表を作成することとされており、純資産変動計算書に関連するものは、7、8、10である。

- | |
|---|
| (1) 固定資産附属明細表 |
| (2) 基金附属明細表 |
| (3) 法人等出資金明細表 |
| (4) 貸付金明細表 |
| (5) 引当金明細表 |
| (6) 地方債明細表 |
| (7) 純資産変動分析表 |
| (8) 地方税内訳附属明細表 |
| (9) 資産及び負債行政目的別一覧表 |
| (10) 収入及び費用行政目的別一覧表 |
| (11) 出納整理期間中の取引を除く要約財務諸表 |
| (12) 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調整表 |
| (13) 売却予定固定資産明細表 |

○論点整理の考え方

- ・「46.表示区分」の議論を踏まえ、純行政コスト及び固定資産等の増加に係る財源情報の明細を作成する。
- ・また、現行の取扱いを踏まえ、財源の明細を作成する。ただし、資産評価差額の明細については、貸借対照表における投資及び出資金等の附属明細書で代替可能と考

えられるため、作成不要ではないか。

○基準の方向性

- ・財源の明細並びに純行政コスト及び固定資産等の増加に係る財源情報の明細を作成する。

○留意点

- ・特になし。

62. 資金収支計算書の内容に関する明細

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・基準モデルにおける資金収支計算書に係る附属明細表の種類は、資金の明細とされている。
- ・大阪府においては、次に掲げる附属明細表を作成することとされており、キャッシュ・フロー計算書に関連するものは、11、12である。

- (1) 固定資産附属明細表
- (2) 基金附属明細表
- (3) 法人等出資金明細表
- (4) 貸付金明細表
- (5) 引当金明細表
- (6) 地方債明細表
- (7) 純資産変動分析表
- (8) 地方税内訳附属明細表
- (9) 資産及び負債行政目的別一覧表
- (10) 収入及び費用行政目的別一覧表
- (11) 出納整理期間中の取引を除く要約財務諸表
- (12) 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調整表
- (13) 売却予定固定資産明細表

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえ、資金の明細を作成することとするが、地方公共団体における作成に要する事務負担と開示の有用性等を踏まえ、行政コスト計算書及び純資産変動計算書と資金収支計算書との相違に係る情報を開示するか。（「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」において整理する。）

○基準の方向性

- ・資金の明細を作成する。

○留意点

- ・特になし。

附属明細書

1. 貸借対照表の内容に関する明細

※以下以外の資産及び負債のうち、その額が資産総額の100分の5を超える科目についても作成する。

(1) 資産項目の明細

① 有形固定資産の明細

(単位:)

区分	前年度末残高 (A)	本年度増加額 (B)	本年度減少額 (C)	本年度末残高 (A)+(B)-(C) (D)	本年度末 減価償却累計額 (E)	本年度償却額 (F)	差引本年度末残高 (D)-(E) (G)
事業用資産							
土地							
立木竹							
建物							
工作物							
船舶							
浮標等							
航空機							
その他							
建設仮勘定							
インフラ資産							
土地							
建物							
工作物							
その他							
建設仮勘定							
物品							
合計							

② 有形固定資産に係る行政目的別の明細

(単位:)

区分	生活インフラ・ 国土保全	教育	福祉	環境衛生	産業振興	消防	総務	合計
事業用資産								
土地								
立木竹								
建物								
工作物								
船舶								
浮標等								
航空機								
その他								
建設仮勘定								
インフラ資産								
土地								
建物								
工作物								
その他								
建設仮勘定								
物品								
合計								

③投資及び出資金の明細

市場価格のあるもの

(単位:)

銘柄名	株数・口数など (A)	時価単価 (B)	貸借対照表計上額 (A) × (B) (C)	取得単価 (D)	取得原価 (A) × (D) (E)	評価差額 (C) - (E) (F)	(参考)財産に関する 調書記載額
合計							

市場価格のないものうち連結対象団体に対するもの

(単位:)

相手先名	出資金額 (貸借対照表計上額) (A)	資産 (B)	負債 (C)	純資産額 (B) - (C) (D)	資本金 (E)	出資割合 (%) (A) / (E) (F)	実質価値 (D) × (F) (G)	投資損失引当金 計上額 (H)	(参考)財産に関する 調書記載額
合計									

市場価格のないものうち連結対象団体以外に対するもの

(単位:)

相手先名	出資金額 (A)	資産 (B)	負債 (C)	純資産額 (B) - (C) (D)	資本金 (E)	出資割合 (%) (A) / (E) (F)	実質価値 (D) × (F) (G)	強制評価減 (H)	貸借対照表計上額 (A) - (H) (I)	(参考)財産に関する 調書記載額
合計										

(単位：)

④基金の明細

種類	現金預金	有価証券	土地	その他	合計 (貸借対照表計上額)	(参考)財産に関する 調書記載額
財政調整基金						
減債基金						
...						
...						
合計						

(単位:)

⑤貸付金の明細

相手先名または種別	長期貸付金		短期貸付金		(参考) 貸付金計
	貸借対照表計上額	徴収不能引当金 計上額	貸借対照表計上額	徴収不能引当金 計上額	
地方公営事業					
病院					
....					
一部事務組合・広域連合					
〇〇組合					
....					
地方独立行政法人					
〇〇大学					
....					
地方三公社					
〇〇土地開発公社					
....					
第三セクター等					
(株)〇〇清掃サービス					
....					
その他の貸付金					
〇〇貸付金					
....					
合計					

⑥長期延滞債権の明細

(単位:)

相手先名または種別	貸借対照表計上額	徴収不能引当金計上額
【貸付金】 第三セクター等		
(株)〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
小計		
【未収金】 税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		
小計		
合計		

⑦未収金の明細

(単位:)

相手先名または種別	貸借対照表計上額	徴収不能引当金計上額
【貸付金】 第三セクター等		
(株)〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
小計		
【未収金】 税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		
小計		
合計		

(2) 負債項目の明細

① 地方債(借入先別)の明細

(単位:)

種類	地方債残高	うち1年内償還予定		政府資金	地方公共団体 金融機構	市中銀行	その他の 金融機関	市場公募債	うち共同発行債		その他
		うち1年内償還予定	うち1年内償還予定						うち共同発行債	うち住民公募債	
【通常分】											
一般公共事業											
公営住宅建設											
災害復旧											
教育・福祉施設											
一般単独事業											
その他											
【特別分】											
臨時財政対策債											
減税補てん債											
退職手当債											
その他											
合計											

(単位：)

②地方債（利率別）の明細

地方債残高	1.5%以下	1.5%超 2.0%以下	2.0%超 2.5%以下	2.5%超 3.0%以下	3.0%超 3.5%以下	3.5%超 4.0%以下	4.0%超	(参考) 加重平均 利率

(単位：)

③地方債（返済期間別）の明細

地方債残高	1年以内	1年超 2年以内	2年超 3年以内	3年超 4年以内	4年超 5年以内	5年超 10年以内	10年超 15年以内	15年超 20年以内	20年超

(単位：)

④特定の契約条項が付された地方債の概要

特定の契約条項が 付された地方債残高	契約条項の概要

(単位:)

⑤引当金の明細

区分	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額		本年度末残高
			目的使用	その他	
合計					

2. 行政コスト計算書の内容に関する明細
 (1) 補助金等の明細

(単位:)

区分	名称	相手先	金額	支出目的
他団体への公共施設等整備補助金等 (所有外資産分)				
	計			
その他の補助金等				
	計			
合計				

3. 純資産変動計算書の内容に関する明細

(1) 財源の明細 (単位:)

会計	区分	財源の内容	金額	
一般会計	税収等	地方税		
		地方交付税		
		地方譲与税		
			
		小計		
	国県等補助金	資本的補助金	国庫支出金	
			都道府県等支出金	
			
		計		
		経常的補助金	国庫支出金	
都道府県等支出金				
.....				
計				
		小計		
		合計		
特別会計				
.....				

(2) 財源情報の明細

(単位:)

区分	金額	内訳			
		国県等補助金	地方債	税収等	その他
純行政コスト					
有形固定資産等の増加					
貸付金・基金等の増加					
その他					
合計					

4. 資金収支計算書の内容に関する明細

(1) 資金の明細 (単位:)

種類	本年度末残高
現金	
要求払預金	
短期投資	
.....	
.....	
合計	

<作成例>

行政コスト計算書に係る行政目的別の明細

(単位:)

区分	生活インフラ・ 国土保全	教育	福祉	環境衛生	産業振興	消防	総務	合計
経常費用								
業務費用								
人件費								
職員給与費								
賞与等引当金繰入額								
退職手当引当金繰入額								
その他								
物件費等								
物件費								
維持補修費								
減価償却費								
その他								
その他の業務費用								
支払利息								
徴収不能引当金繰入額								
その他								
移転費用								
補助金等								
社会保障給付								
他会計への繰出金								
その他								
経常収益								
使用料及び手数料								
その他								
純経常行政コスト								
臨時損失								
災害復旧事業費								
資産除売却損								
投資損失引当金繰入額								
損失補償等引当金繰入額								
その他								
臨時利益								
資産売却益								
その他								
純行政コスト								

66. 公債に係る資産形成充当の区分

○「中間とりまとめ」における記述

- ・こうした考え方の下、地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる。
 - －経常的事業・投資的事業の財源等の状況
 - －固定資産等について、その総額の増減状況
 - －将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分
 - －公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分

○「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
<ul style="list-style-type: none"> ・特になし。 	<p>【改訂モデル】</p> <p>I. 貸借対照表の作成要領[注記]</p> <p>3. 交付税措置地方債の金額</p> <p>350. N年度末の地方債残高のうち、将来の普通交付税の算定基礎である基準財政需要額に含まれることが見込まれる金額を推計し、その金額を注記する。なお、不交付団体など、将来的に普通交付税の交付が見込まれない団体においては、その旨を記載し、金額の注記を省略することができる。</p>

○課題・論点

- ・資産形成に充当された地方債を B/S 上区分表示するか、あるいは注記するか。

○論点整理の考え方

- ・地方公営企業会計においては、建設改良費等に充てられた企業債と、従来から負債の部に計上されてきた退職手当債等の経常経費に対する資金手当的な企業債とを、明確に区分することになっている（地方公営企業法施行規則第7条）。
- ・一方、一般会計等においては原則として地方債は資産形成に充当されることになること、また別途財源情報を附属明細書で表示することを検討していることを踏まえる必要がある。

○基準の方向性

- ・地方債の内訳や財源情報を附属明細書で表示することを前提として、地方債に係る資産形成充当の B/S 上の区分や注記は求めないこととする。

○留意点

- ・特になし。

67. 公債に係る地方交付税措置の区分

○「中間とりまとめ」における記述

- ・こうした考え方の下、地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる。
- －経常的事業・投資的事業の財源等の状況
- －固定資産等について、その総額の増減状況
- －将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分
- －公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分

○「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
<p>【改訂モデル】</p> <p>317.総務省方式では、債務負担行為に関する情報のみが欄外注記されていたが、地方公共団体の実態や民間企業との整合性等に配慮し、交付税措置の見込まれる地方債の額、有形固定資産の減価償却累計額などについても、欄外注記を求めることとした。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>I. 貸借対照表の作成要領【注記】</p> <p>3.交付税措置地方債の金額</p> <p>350. N年度末の地方債残高のうち、将来の普通交付税の算定基礎である基準財政需要額に含まれることが見込まれる金額を推計し、その金額を注記する。なお、不交付団体など、将来的に普通交付税の交付が見込まれない団体においては、その旨を記載し、金額の注記を省略することができる。</p>

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 76 「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 350 段落にあるように、交付税措置地方債の将来にわたる算入金額について、現在の交付税算定では、許可額ベース、元利償還金ベースが入り混じっている状態であり、各地方公共団体で将来にわたる交付税算入額を算出するのは困難である。そこで、交付税措置地方債については、これまで総務省に対し交付税算定の際に基礎数値を報告してあるので、総務省より当該数値について各地方公共団体に提供されたい。

答 1 財務書類の対象とする会計に応じて、地方公共団体財政健全化法第 2 条第 1 項第 4 号の算定した額のうち、地方債の償還に係る額を用いられたい。

○課題・論点

- ・一般会計等で計上されている地方債のうち、実質的に一般会計等が負担しない部分がある場合、適切な財政状態を示す観点から、これに関する情報を提供することは有用である。
- 地方公営企業会計においては、企業債の償還に要する資金の全部又は一部を一般会計又は他の特別会計において負担することとなっている場合には、その内容及び金額を注記することとされている（地方公営企業法施行規則第 39 条）。
- ・一方で、地方交付税措置される金額を算定することが可能か否かの検討をする必要がある。

○論点整理の考え方

- ・上記のQ&Aのとおり財務書類の対象とする会計に応じて、地方公共団体財政健全化法第2条第1項第4号ルの算定額のうち、地方債の償還に係る額を用いることを前提として、将来の普通交付税の算定基礎である基準財政需要額に含まれることが見込まれる金額を推計し、その金額を注記することとしてはどうか。

○基準の方向性

- ・地方交付税措置地方債の将来にわたる算入金額について、将来の普通交付税の算定基礎である基準財政需要額に含まれることが見込まれる金額を推計し、その金額を注記する。

○留意点

- ・注記事項を決定するに際しては、実施可能性の観点を重視すること、現行の地方財政制度を正しく理解することが重要となる。

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収支、投資活動収支、財務活動収支の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収支、投資活動収支、財務活動収支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収支、投資活動収支、財務活動収支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収支、投資活動収支、財務活動収支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

	業務活動収支		投資活動収支		財務活動収支		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収支、投資活動収支、財務活動収支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、業務活動収支と、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、発生主義会計の本年度差額（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、発生主義会計の本年度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

- ・ 検証を行い、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

71. 一時借入金に関する情報

○「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
・特になし。	<p>【基準モデル】</p> <p>37.これらの財務書類の注記については、『制度研究会報告書』（第245段落以降を参照）の時点以降の状況変化等に対応し、次の項目を追加するので留意されたい。</p> <p>(1) 略</p> <p>(2)単体CFの注記として、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」（以下「地方公共団体財政健全化法」という）における①実質赤字比率（2条1項1号参照）の算定に必要とされる事項（形式収支から除外する繰上充用額、標準財政規模等）、②連結実質赤字比率（2条1項2号参照）の算定に必要とされる事項（連結形式収支から除外する繰上充用額、公営事業会計における資金不足額その他、同号イからニまでに掲げる額）、③実質公債費比率（同法2条1項3号参照）の算定に必要とされる事項（元利償還金、準元利償還金、交付税措置算入公債費等）を追加する。また、一時借入金の限度額及び利子も注記として付記する。</p> <p>IV. 資金収支計算書の作成要領 5.注記 (1)一時借入金に関する情報</p> <p>461.一時借入金の借入限度額は、決算統計93表18行(3)列の金額とする。</p> <p>462.一時借入金利子の金額は、決算統計14表11行(1)列の金額とする。</p>

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・多額の一時借入れの実施や利子の支払いは、結果的に地方公共団体の財政悪化の要因になる可能性があることから、新地方公会計モデルにおいて注記を求めているものである。
- ・これらの情報の重要性や有用性が変わるものではないため、引き続き注記を行うことが望ましいのではないかと。

○基準の方向性

- ・資金収支計算書に次の事項を注記する。
- ・一時借入金の増減額が含まれていない旨
- ・一時借入金の限度額、実績額及び利子の金額

○留意点

- ・なお、大阪府では以下のような一時借入金の月別実績を示しているが、有用性等を踏まえた上で、注記するかを整理する。

【例】平成 23 年度大阪府財務諸表（注記）

（4）一時借入金の実績額等

月別		借入現在高	
		百万円	
平成 23 年	4 月末現在	30,000	
	5 月末現在	30,000	
	6 月末現在	30,000	
	7 月末現在	30,000	
	8 月末現在	30,000	
	9 月末現在	30,000	
	10 月末現在	30,000	
	11 月末現在	30,000	
	12 月末現在	30,000	
	平成 24 年	1 月末現在	30,000
		2 月末現在	30,000
		3 月末現在	0

73. 所有外資産

○「中間とりまとめ」における記述

- ・なお、所有している固定資産のみならず、所有していない固定資産についても、負担金の拠出で対応しているような場合には、当該資産の更新等により、将来的に負担が発生する可能性があることにも留意すべきである。

○「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
・特になし。	<p>【改訂モデル】</p> <p>I. 貸借対照表の作成要領【注記】</p> <p>1.他団体及び民間への支出金により形成された資産</p> <p>336. 昭和 44 年度から N 年度までの普通建設事業費のうち、他団体等に対する補助金・負担金等の累計額とする。</p> <p>337. 用地取得費以外は償却計算を行うものとする。なお、用地取得費が不明な場合は、用地取得費がゼロであるものとする。</p> <p>338. 償却計算の方法、耐用年数等については、有形固定資産と同様とする。</p> <p><上の支出金に充当された財源></p> <p>① 国庫補助金等</p> <p>339. 昭和 44 年度から N 年度までの普通建設事業費のうち他団体等に対する補助金・負担金等に充てられた国庫支出金及び県支出金の累計額とする。</p> <p>340. 用地取得費に充てられたことが明らかな国庫支出金及び県支出金以外は償却を行うものとする。</p> <p>② 地方債</p> <p>341. 公共資産等整備一般財源等の計上において算定された他団体公共資産整備財源分の地方債残高とする。</p> <p>③ 一般財源等</p> <p>342. 「他団体及び民間への支出金により形成された資産計－国庫補助金等」により算出された額とする。</p>

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関する Q&A

問 1-2 土地改良事業では施設の完成後、市町村へ行政財産の無償譲渡を行うが、当該財産は都道府県の固定資産から除却するのか。この場合に、当該事業に係る地方債をどのように取り扱えばいいのか。

答 1 「新地方公会計制度研究会報告書」第 43 及び 44 段落において、資産とは、過去の事象の結果として特定の会計主体が支配するものとされていることを踏まえ、都道府県が譲与した水路、ほ場等の土地改良財産については、市町村や土地改良区等が所有主体かつ管理主体となることから、都道府県の固定資産には含めないこととする。当該事業に係る地方債は負債に計上する。

2 なお、県の貸借対照表の注記欄における「他団体及び民間への支出金により形成された資産」「上の支出金に充当された財源」に当該資産に関する財務情報を計上する。基準モデルによる貸借対照表も総務省方式改訂モデルの注記欄を参考に、上記財務情報を注記することが望ましい。

問 1-3 都道府県が国道の新設を行った場合には、当該道路は都道府県の貸借対照表に計上するのか。

答 1 道路法第 12 条に基づき国道の新設又は改築は国土交通大臣が行うこととされているが、同条ただし書き又は同法附則に基づき、一定の国道の新設又は改築を都道府県が行うことがある。国道の新設又は改築のために取得した敷地等は、いずれの場合においても、道路法第 90 条に基づき国に帰属することとなる。

2 このことから、国土交通省の財務書類では、都道府県が新設又は改築を行った国道も含めて、国道はすべて同省の貸借対照表上に計上されている。

3 従って、都道府県の固定資産に国道は含めないこととし、県の貸借対照表の注記欄における「他団体及び民間への支出金により形成された資産」「上の支出金に充当された財源」に当該資産に関する財務情報を計上する。基準モデルによる貸借対照表も総務省方式改訂モデルの注記欄を参考に、上記財務情報を注記することが望ましい。

○課題・論点

- ・総務省方式改訂モデルにおいて注記を求め、基準モデルにおいて注記することが望ましいとされてきた対象となる補助金等を財源として整備された固定資産については、「中間とりまとめ」において指摘されている「当該資産の更新等により、将来的に負担が発生する可能性がある」ものと、民間事業者が整備する社会福祉施設のように当該資産の更新等が行われる際に、将来的に負担が発生する可能性が低いものとが混在する。
- ・これらは、補助金の支給等を通じて、住民サービスの提供が行われているものではあるが、いずれも地方公共団体の所有する資産ではなく、また施設利用権のように権利を有するものでもない。
- ・一方で、これらの財源として地方債が充当されている場合には、支出額が資産計上されず、支出年度に費用処理されるため、所有外資産によって複数年度にわたり住民サービスの提供が行われているものの、地方債の償還が終了するまで負債のみが貸借対照表に計上されることとなる。
- ・台帳部会において、所有資産についての台帳整備が進んでいない現時点では、所有外資産についても台帳整備を進めることは、いたずらに地方公共団体の負担を増加させることにつながるため、早期の台帳整備を進める観点からは優先順位は低いのではないかとの意見が出ている。
- ・東京都会計基準においては、「貸借対照表には、東京都が所有する財産（換金価値のある実物財産及び法的権利）及び東京都が負担する法律上の債務だけでなく、発生主義会計に基づく「資産」及び「負債」を計上する。」とされている。

○論点整理の考え方

- ・所有資産に係る早期の台帳整備を優先すべきこと、「将来の経済的便益またはサービス提供能力が期待されるもの」ではあるが「地方公共団体が支配する資源」とは言い難いことから、資産として計上しないこととしてはどうか。
- ・一方で、自ら資産を所有せず民間事業者等に補助金等を支給して施設整備を委ねる施策を講じる地方公共団体があること、他の公的主体（国・都道府県・市区町村）への負担金の拠出により施設整備を行うとともに後年度の更新等の際にも負担金の拠出が求められる可能性があることから、それらの金額がどの程度あるのかを開示することは有用であると考えられる。
- ・ただし、台帳整備を想定した個別的な把握は困難であることから、実務の実施可能性を踏まえ、当該年度の補助金等の内訳として、資産形成にあたった補助金等分を行政コスト計算書の附属明細書に表示することとしてはどうか。

○基準の方向性

- ・所有外資産（他団体及び民間への補助金等により整備された資産）については、実務の実施可能性を踏まえ、当該年度の補助金等の内訳として、資産形成にあたった補助金等分を行政コスト計算書の附属明細書に表示する。

○留意点

- ・特になし。

74. 連結の範囲等

○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>19.地方公共団体単体財務書類（第 85 段落以下）は、地方公共団体内部の会計区分である①一般会計及び特別会計から成る普通会計（下記②の公営事業会計に該当する特別会計を除く）及び②公営事業会計の双方を対象とする。</p> <p>20.地方公共団体連結財務書類（第 250 段落以下）における連結の範囲としては、本基準モデル第 255 段落以下に規定する要件に該当する地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社（土地開発公社、住宅供給公社、地方道路公社）及び第三セクター（商法・民法法人）等をその対象とする。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>32.本作成要領の全般にわたる共通事項は、以下のとおりである。</p> <p>(1) 財務書類の作成方式は、複式簿記・発生主義会計に基づく『制度研究会報告書』の「第二章 地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」に従うこととする。一部、本作成要領により追加・変更がなされた事項については、本作成要領の記載を尊重されたい。但し、基準モデルまたは本作成要領に記載のない事項については、公会計の目的を踏まえつつ、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法 431 条参照）を援用することとする。</p> <p>(2) 地方公共団体単体（普通会計及び公営事業会計）のみならず、地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している関係団体（地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社、第三セクター等）との連結財務書類を作成することにより、地方公共団体及びその関係団体の全般的な財務状況を明らかにする。</p>
<p>【改訂モデル】</p> <p>294.連結財務書類の改訂項目としては、①様式の見直し・財務書類体系の整備（貸借対照表の表示科目の新設・見直し、行政コスト計算書・純資産変動計算書・資金収支計算書の導入）②連結対象会計・法人の会計基準の見直し（地方公営企業、地方三公社）が挙げられる。</p> <p>325.平成 17 年 9 月の試案を踏まえて作成された地方公共団体の事例や普通会計の貸借対照表の改定を踏まえ、所要の改善を図るものとする。</p> <p>326.連結貸借対照表以外の連結財務書類についても、普通会計に準じた様式により 4 表を作成・開示する。</p>	<p>33.基準モデルの初回導入時において、各地方公共団体及び連結対象関係団体は、保有する資産・負債に関する公正価値評価を行い、過去からの含み損、不良資産等を悉的に明らかにすることを通じて、将来に向けたフレッシュスタートを切ることを原則とする。</p> <p>36.基準モデルに基づく財務書類の体系は、【図 1 財務書類の体系】のとおりである。また、単体及び連結財務書類の対象となる会計は、【図 2 単体及び連結財務書類の対象となる会計】のとおりである。</p> <p>40.基準モデルの初回導入時においては、単体及び連結それぞれの開始貸借対照表を作成する。この場合、附属明細表及び精算表も作成する。</p> <p>84.開始時における単体及び連結開始貸借対照表は、上記の普通会計開始貸借対照表に準じて作成する。</p> <p>85.開始貸借対照表においても、普通会計内部、普通会計と連結対象関係団体、連結対象関係団体相互間に、債権・債務関係や投資・出資受入の関係が存在するときは合算後、相殺消去を行わなければならない。</p> <p>116.財務書類作成について、『制度研究会報告書』は、普通会計・公営事業会計を対象とする単体財務書類及びその他の関連団体を含めた連結財務書類を作成することとしている。しかしながら、単体財務書類を構成する普通会計と一部の公営事業会計（地方公営企業法適用対象）とでは、会計処理体系が異なるため、実質的に連結手続と同様の合算・相殺処理が必要となる。また、連結対象関係団体の会計処理体系もそれぞれ異なる他、それぞれの財務書類の体系も基準モデルとは異なることから、《別表 A8 連結対象調査票》への記入を通じてこれらの財務書類を基準モデルと同形式に組替える必要がある。</p> <p>117.以上に鑑み、本作成要領では、以下のような一連の連結手続により、単体財務書類及び連結財務書類を作成することとしている。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 対象会計の財務書類及び内部取引の調査 (2) 必要に応じ、対象会計の財務書類計上額の調整 (3) 単体決算用合算・相殺 (4) 連結決算用合算・相殺 (5) 『制度研究会報告書』に定める精算表の作成（単体用及び連結用） (6) 単体財務書類及び連結財務書類の作成

	<p>118. 相殺消去すべき取引としては、次の例がある。</p> <p>(1) 地方公共団体単体財務書類に計上されている連結対象法人に対する投資（強制評価減実施前）と連結対象法人の資本金等。その際、投資（強制評価減実施前）と資本金等の差額は、「のれん」8（または「負ののれん」）として処理する。なお、連結対象法人に対する投資の強制評価減実施によって生じた差額は、NWM上の「評価換算差額等の変動」として処理する点に留意されたい。</p> <p>(2) 地方公共団体と連結対象法人の間の貸付金・借入金等の債権債務。</p> <p>(3) 地方公共団体と連結対象法人の間の内部取引である補助金支出と補助金収入（移転支出と移転収入）、受取利息と支払利息等。</p> <p>(4) 一般会計と特別会計の間の他会計への繰入・繰出（移転支出・移転収入）等。</p> <p>(5) 連結対象法人から地方公共団体に対して資産の売却がある場合、当該資産の売却はなかったものとして取引を相殺消去する。</p> <p>119. 上記のとおり、連結においては内部取引を相殺消去することが原則であるが、相殺消去しなくともよいとされるケースがある。例えば、上下水道料金、行政手続に伴う登録料、事務手数料等、価格操作の余地がないものが挙げられる。</p> <p>120. 対象会計の財務書類の調査は、基準モデル4表の勘定科目に対応する《別表 A8 連結対象調査票》への記入を各対象会計に依頼・回収することによって実施する。</p> <p>121. 回収した計数を、「連結精算表」（様式第5号②及び様式第10号②）に転記し、単純合計額を算定する。</p> <p>122. 内部取引の調査は、基準モデルの4表の勘定科目に対応する《別表 A9 内部取引調査票》への記入を、各対象会計に対し依頼・回収することによって実施する。</p> <p>123. 記入元から提出された「内部取引調査票」につき、会計相互にチェックし、一致していることを確認する。チェック済の内部取引につき、単体財務書類については、基準モデル4表に対応する《別表 A10-1 相殺消去集計表（単体用）》に転記し、相殺額の合計を求める。同様に、連結財務書類についても、《別表 A10-2 殺消去集計表（連結用）》に転記し、相殺額の合計を求める。</p> <p>124. 以上の結果を、『制度研究会報告書』所定の単体用及び連結用の精算表に転記する。</p> <p>125. 作成済の普通会計の附属明細表及び注記をベースとして、単体附属明細表及び連結附属明細表を作成する。</p> <p>140. 棚卸資産（販売目的）は別途管理し、固定資産台帳上は、棚卸資産の管理単位ごとに期首・期末の残高のみを記帳する。なお、地方公共団体単体及び連結対象法人の棚卸資産の評価基準は「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」における将来負担比率を算定する際の評価基準を用いることとする。</p>
	<p>【改訂モデル】</p> <p>207. 各地方公共団体は、普通会計の財務書類に加え、別表に示す連結附属明細書の1つである連結貸借対照表内訳表（連結精算表）等を活用し、地方公共団体全体及び連結の各財務書類を作成・開示するものとする。</p> <p>465. 連結の範囲は、地方公共団体（普通会計、公営事業会計）及び、地方公共団体が設立した地方独立行政法人、地方三公社、地方公共団体が加入している一部事務組合・広域連合、地方公共団体が出資・出捐している第三セクター等とする。</p> <p>466. 各連結対象団体の連結基準は以下の通りとする。</p> <p>467. 地方公共団体に属する普通会計及びすべての公営事業会計を連結対象とする。</p> <p>468. 地方公共団体が設立したすべての地方独立行政法人を連結対象とする。</p> <p>469. 当該地方独立行政法人が連結の範囲に含めた特定関連会社も連結対象とする。</p> <p>470. 地方公共団体が加入するすべての一部事務組合・広域連合を連結対象とする。</p> <p>471. 対象となる一部事務組合・広域連合が他の一部事務組合・広域連合に加入</p>

している場合は、当該他の一部事務組合・広域連合も連結対象とする。

472.一部事務組合・広域連合は、規約に基づくN年度の経費負担割合に応じて比例連結するものとする。ただし、最近の年度において大幅な経費負担割合の変動があった場合やN年度の経費負担がない場合など、N年度の経費負担割合によることが合理的でない場合は、一定期間の経費負担割合の平均を用いるなど、都道府県及び構成団体が協議して合理的な割合を決定する。

473.一部事務組合・広域連合が複数の事務を行っており会計が区分されている場合は、原則として会計ごとに経費負担割合を算定し、比例連結を行う。

474.ただし、退職手当組合については、普通会計の財務書類と整合させるため、普通会計の貸借対照表に計上されている退職手当組合積立金の金額を退職手当組合の保有する基金残高及び歳計現金残高の合計額で除した割合に応じて比例連結するものとする。

475.地方公共団体が設立したすべての地方三公社を連結対象とする。

476.地方公共団体の出資比率が50%以上の法人はすべて連結対象とする。

477.地方公共団体の出資比率が25%以上50%未満の法人については、役員の派遣、財政支援等の実態から、地方公共団体が当該法人の業務運営に実質的主導的な立場を確保していると認められる場合には、連結対象とする。

478.地方公共団体及び一又は二以上の連結対象となる法人が合わせて資本金、基本金等の50%以上を出資している法人についても、連結対象とする。

479.地方公共団体及び一又は二以上の連結対象となる法人が合わせて資本金、基本金等の25%以上50%未満の法人を出資している法人については、役員の派遣、財政支援等の実態から、地方公共団体もしくは連結対象となる法人が当該法人の業務運営に実質的主導的な立場を確保していると認められる場合には、連結対象とする。

480.これら判断の基礎となる出資金・出捐金等は、普通会計もしくは第三セクター等の貸借対照表において投資及び出資金として計上されていないことには留意する。

481.株式会社、財団法人のほか、社会福祉協議会などの社会福祉法人や社団法人等も含まれることに留意する。

482.複数の地方公共団体が共同して設立する地方独立行政法人・地方三公社については、出資割合や財政支出等の状況等から、業務運営に主導的な立場を確保している地方公共団体の連結対象とし、その他の地方公共団体においては連結対象としないものとする。

483.ただし、業務運営に主導的な立場を確保している地方公共団体が特定できない場合は、設立主体である各地方公共団体が、出資比率に応じて比例連結を行うものとする。

484.連結附属明細書のうち各連結財務書類の内訳表に記載される各会計及び団体の財務書類は、各会計及び団体固有の会計処理に従って作成されたものとし、作成要領等に基づいて連結財務書類作成のために行った所要の修正・組替等については、各連結財務書類の内訳表における相殺消去等の列に含めるものとする。ただし、各会計及び団体において作成していない財務書類については、連結財務書類作成のために作成した各会計及び団体の財務書類を内訳表に記載する。

485.相殺消去等を含めた重要な修正・組替等については、会計及び団体ごとにその内容と金額を附属明細書に記載するものとする。

486.各会計及び団体において貸借対照表を作成している場合における、公共資産等整備一般財源等及びその他一般財源等の算定については、他の各勘定科目残高に基づいて、普通会計と同様の方法により計算するものとする。したがって、特定の勘定科目が対応するものではないことに留意する。

487.有形固定資産（売却可能資産を除く）の評価基準は原則としてすべて公正価値（再調達価額）とする。ただし、棚卸資産については、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」における将来負担比率を算定する際の評価基準を用いることとする。

488.簡便的な方法として、当面は取得原価による評価もできることとするが、土地については速やかに台帳を整備し、公正価値による評価に移行しなければ

	<p>ならない。</p> <p>489.ただし、固定資産の減損に係る会計基準もしくはそれに準ずる会計基準が適用されている団体については、各団体の作成する財務書類に計上された帳簿価額を付すものとする。</p> <p>490.地方公営企業法の財務規定が適用される地方公営企業については、貸借対照表及び損益計算書が作成されているため、それらに基づいて連結財務書類における貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書の勘定科目への組み替えを行う。</p> <p>491.ただし、売却可能資産の区分計上、投資及び出資金の時価評価、投資損失引当金の計上、回収不能見込額の計上、賞与引当金の計上、退職給与引当金の計上などは地方公営企業法等では必ずしも求められていないことから、普通会計に準じてこれらの評価・計上を行う。</p> <p>492.固定資産についてみなし償却を行っている場合は、固定資産の減価償却開始時点から固定資産全額を償却対象として減価償却計算を行ったものとして修正を行う。ただし、当面の間、みなし償却処理を行った財務諸表データをそのまま使用することができるものとするが、その場合であっても、早期に修正を行うことができるよう必要な措置を講ずることとする。なお、みなし償却処理を行った財務諸表データをそのまま使用した場合には、その旨を注記するものとする。</p> <p>493.固定資産の建設・取得等の財源として受け入れた国庫補助金等については、純資産変動計算書の「減価償却による財源増」の欄において、当該固定資産の耐用年数にわたり均等額を「公共資産等整備国庫補助金等」から「その他一般財源等」に振り替える。</p> <p>494.過去の退職手当支給額を繰延勘定として資産計上している場合は、全額を取り崩すとともに、将来の退職手当支給見込額について、普通会計と同様の基準により負債として退職手当等引当金に計上するものとする。</p> <p>495.退職手当等引当金及び賞与引当金の対象とする職員の範囲については、普通会計における退職手当引当金及び賞与引当金の対象とする職員との整合性に留意し、重複・脱漏がないよう留意する。</p> <p>496.各会計と貸借対照表上の有形固定資産との対応関係については、普通会計行政コスト計算書における各会計に対する繰出金の計上科目に従う。</p> <p>497.資金収支計算書については、決算統計及び損益計算書等に基づき、各会計の資金収支計算書を作成する。</p> <p>498.(1)以外の公営事業会計については貸借対照表等が整備されていないため、普通会計の財務書類作成方法に準じて、各会計の財務書類を作成するものとする。</p> <p>499.普通会計の作成要領において「普通建設事業費」とあるのは、「建設改良費」と読み替えるものとする。</p> <p>500.各事業と貸借対照表上の有形固定資産との対応関係については、普通会計行政コスト計算書における各会計に対する繰出金の計上科目に従う。</p> <p>501.減価償却の方法は残存価額ゼロの定額法とし、耐用年数は【図7】の通りとする。下水道事業については決算統計の区分によるものとするが、下水道事業以外の事業についても、有形固定資産の種別により耐用年数を別に定めることを妨げない。</p> <p>502.宅地造成事業の保有する造成地（未成宅地を含む）のうち、道路・緑地等の公共用地で売却しない部分については有形固定資産として計上する。なお、有償で所管替えを行う予定のものも含むことに留意する。</p> <p>503.宅地造成事業の保有する造成地（未成宅地を含む）のうち、売却を目的とするものについては販売用不動産として流動資産に計上し、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」における将来負担比率を算定する際の評価基準を用いることとする。</p> <p>504.退職手当等引当金及び賞与引当金の対象とする職員の範囲については、普通会計における退職手当引当金及び賞与引当金の対象とする職員との整合性に留意し、重複・脱漏がないよう留意する。</p> <p>505.資金収支計算書における資金の範囲は、歳計現金及び財政調整もしくは公</p>
--	---

営事業債償還のために積み立てている基金とする。

506.公営競技及び宝くじ事業は主に財政上の目的により設立され、他の事業とは性質が異なり、かつ金額的な重要性が高いことが想定されるため、連結貸借対照表上、有形固定資産については収益事業の項目を設け、他と区分して記載するものとする。

507.連結純資産変動計算書上では、収益及び費用の総額を記載せず、収益及び費用相殺後の純損益のみを計上する。純利益の場合は「その他行政コスト充当財源」に、純損失の場合は臨時損益の一項目として計上するものとする。

508.連結資金収支計算書上では、収入及び支出の総額を記載せず、収支差額のみを投資・財務的収支の部に計上するものとする。

509.地方独立行政法人については、地方独立行政法人会計基準により作成されている貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類に基づき、連結財務書類の勘定科目への組み替えを行う。

510.運営費交付金や補助金など国もしくは地方公共団体から支出されるもので、N-1年度までに負債もしくは資本剰余金として貸借対照表に計上されているものについては、連結純資産変動計算書上の公共資産等整備国県補助金等の期首残高へ振り替えるものとする。また、N年度に新たに負債もしくは資本剰余金として貸借対照表に計上されたものについては、連結純資産変動計算書上の補助金等受入の公共資産等整備国県補助金等の列に計上するものとする。

511.寄附金など国もしくは地方公共団体以外から支出されるもので、N-1年度までに負債として貸借対照表に計上されているものについては、連結純資産変動計算書上の公共資産等整備一般財源等の期首残高へ振り替えるものとする。また、N年度に新たに負債として貸借対照表に計上されたものについては、連結純資産変動計算書上の公共資産整備への財源投入の科目に振り替えるものとする。

512.未収財源措置予定額及び財源措置予定額収益が計上されている場合は、これを消去する。

513.特定の償却資産の減価償却相当額について、N-1年度までに資本剰余金の減額項目として計上されている損益外減価償却累計額は連結純資産変動計算書上の公共資産等整備一般財源等の期首残高へ振り替えるものとする。また、N年度に損益外減価償却累計額に計上された金額は連結行政コスト計算書上の減価償却費に計上するとともに、連結純資産変動計算書上の減価償却による財源増の科目で、公共資産等整備国県補助金等から公共資産等整備一般財源等に振り替える。

514.退職給付債務の財源が運営費交付金により賄われることが明らかであるため退職給付引当金が計上されていない場合は、運営費交付金から充当されるべき退職給付引当金の見積額として貸借対照表に注記されている金額を、退職手当等引当金勘定に計上する。

515.その他地方独立行政法人固有の会計処理を行っているものについては、所要の調整を行うものとする。

516.一部事務組合・広域連合のうち公営企業法適用団体については、地方公営企業法の財務規定が適用される地方公営企業と同様の方法により、公営企業法適用企業以外については、その他の公営事業会計と同様の方法により、各会計の財務書類を作成するものとする。

517.資金収支計算書における資金の範囲は、歳計現金及び財政調整もしくは地方債償還のために積み立てている基金とする。

518.地方三公社については、公社ごとの会計基準により貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書が作成されているため、それらに基づいて連結財務書類における貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の勘定科目への組み替えを行う。

519.ただし、売却可能資産の区分計上、投資及び出資金の時価評価、投資損失引当金の計上、回収不能見込額の計上、引当金の計上など普通会計の財務書類作成において求められている処理が行われていない場合は、普通会計に準じてこれらの評価・計上を行う。

520.土地開発公社が保有する土地のうち地方公共団体が買い戻すことが予定されている土地であっても、事業計画が中断されているなどにより長期にわたり遊休となっている資産が存在することから、行政財産として事業の用に供する見込みが認められかつ時期が明らかにされているもの以外は、売却可能資産として計上するものとする。

521.土地開発公社において、土地開発公社経理基準要綱第 25 条に定める土地造成事業に係る土地等の時価評価を行っていない場合は、同条の時価評価を行ったものとして所要の組み替えを行う。

522.道路公社が保有する道路資産について減価償却を行っていない場合は、供用開始時から減価償却を行ったものとして修正を行う。また、負債として計上されている償還準備金及び償還準備積立金は、純資産の部のその他一般財源等勘定に計上する。

523.地方公共団体が土地開発公社から土地を割賦払いにより買い戻す場合は、契約上の所有権に従って普通会計もしくは土地開発公社において有形固定資産を計上し、重複・脱漏がないよう留意する。また、土地開発公社に計上される未収金については、当該未収部分が土地開発公社の所有権として留保されている場合は有形固定資産に振り替えるものとする。

524.第三セクター等については、公益法人会計基準、会社計算規則等により貸借対照表、正味財産増減計算書、収支計算書、損益計算書、株主資本等増減計算書等が作成されているため、それらに基づいて連結財務書類における貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の勘定科目への組み替えを行う。

525.ただし、売却可能資産の区分計上、投資及び出資金の時価評価など各法人が従うべき基準において求められていない会計処理については、普通会計に準じてこれらの評価・計上を行う。

526.圧縮記帳を行っている場合には、固定資産の減価償却開始時点から固定資産全額を償却対象として減価償却計算を行ったものとして修正を行う。また、国庫（県）補助金を財源としている場合には、取得時にその額を公共資産等整備国県補助金等に計上したものとして修正を行う。

527.会社法法人における資金収支計算書については、貸借対照表及び損益計算書に基づき、連結財務書類における各法人の資金収支計算書を作成する。

528.収入については、有価証券や固定資産の取得、資金の貸付等の財源として収入したことが明らかなものを除き、原則として経常的収支の部に計上するものとする。

529.資金収支計算書における資金の範囲は、流動資産に計上される現金及び預金とする。

530.各会計及び団体が作成している財務書類については、別に示す科目対応表に基づき、連結財務書類上の勘定科目に組み替えるものとする。

531.科目対応表はあくまで参考例を示したものであり、科目対応表に記載のない科目については、その内容により適宜適切な科目に計上する。

532.各会計及び団体の収益及び費用については、国及び県からの補助金等を除き、すべて行政コスト計算書に計上するものとする。したがって、各会計及び団体の純資産変動計算書には、補助金等の受入及び減価償却等に伴う科目振替のみが計上されるものと想定される。

533.連結の対象となる会計及び法人間で行われている、資金の出資（受入）、貸付（借入）、返済（回収）、利息の支払（受取）、売上（支払）、繰出（繰入）等すべての内部取引は相殺消去する。ただし、水道料金、下水道使用料、施設使用料等条例で金額が定められているもの、出資と受入の相殺消去や債権と債務の相殺消去を除く年間取引総額が少額（たとえば 100 万円程度未満）の取引については、相殺消去の対象から除くことができる。

534.連結の対象となる会計及び法人の N 年度末貸借対照表において、出納整理期間の定めのある会計及び団体に対する未収金・未払金が計上され、出納整理期間の定めのある会計及び団体における出納整理期間中にこれに対応する現金の受払い等がなされた場合は、当該連結の対象となる会計及び法人において、N 年度末に現金の受払い等が終了したものとして調整を行うものとする。

	535.債務負担行為の注記にあたっては、連結対象会計及び団体に対するものは除くものとする。
--	---

○課題・論点

- ・本作業部会で意見があったとおり、課題・論点を整理することとし、具体的には要領等で整理することとしてはどうか。

○論点整理の考え方

- ・連結については、主に以下のような課題・論点がある。
 - ①現行の取扱いと同様の対象範囲でよいか。
 - ②現行の取扱いと同様の連結財務書類の体系とするが、財源情報は省略でよいか。
 - ③連結対象法人の決算日が相違する場合、現行の取扱いと同様でよいか。
 - ④連結対象法人の会計処理基準については、現行の取扱いと同様に、原則として各会計基準によることでよいか。なお、未収金と長期延滞債権の区分表示、棚卸資産の評価基準、投資損失引当金や売却可能資産など、例外的な取扱いをどうするか。
 - ⑤具体的な連結手順を示す必要があるのではないか。
 - ⑥地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大の検討状況を踏まえ、二重の負担とならないよう配慮すべきではないか。

○基準の方向性

- ・連結財務書類の作成に関しては、主に以下のとおりの課題・論点があると考えられるが、具体的には、要領等の作成にあたって整理することとする。
 - ①連結財務書類の対象範囲
 - ②連結財務書類の体系
 - ③連結対象団体の決算日が相違する場合の取扱い
 - ④連結対象団体の会計処理基準
 - ⑤連結処理に係る手順
 - ⑥地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大の検討状況を踏まえた対応

○留意点

- ・特になし。

地方公会計整備の意義

1. 目的

- ① 説明責任の履行
住民や議会、外部に対する財務情報の分かりやすい開示
- ② 財政の効率化・適正化
財政運営や政策形成を行う上での基礎資料として、資産・債務管理や予算編成、政策評価等に有効に活用

2. 具体的内容(財務書類4表の整備)

現金主義会計

- ◎ 現行の予算・決算制度は、現金収支を議会の民主的統制下に置くことで、予算の適正・確実な執行を図るという観点から、現金主義会計を採用

補完

発生主義会計

- ◎ 発生主義により、ストック情報・フロー情報を総合的に把握することにより、現金主義会計を補完
<財務書類4表>

地方公会計

- ・ 貸借対照表
- ・ 行政コスト計算書
- ・ 純資産変動計算書
- ・ 資金収支計算書

企業会計

- ・ 貸借対照表
- ・ 損益計算書
- ・ 株主資本等変動計算書
- ・ キャッシュ・フロー計算書

3. 財務書類整備の効果

- ① 発生主義による正確な行政コストの把握
見えにくいコスト(減価償却費、退職手当引当金など各種引当金)の明示
- ② 資産・負債(ストック)の総体の一覽的把握
資産形成に関する情報(資産・負債のストック情報)の明示

参考資料3

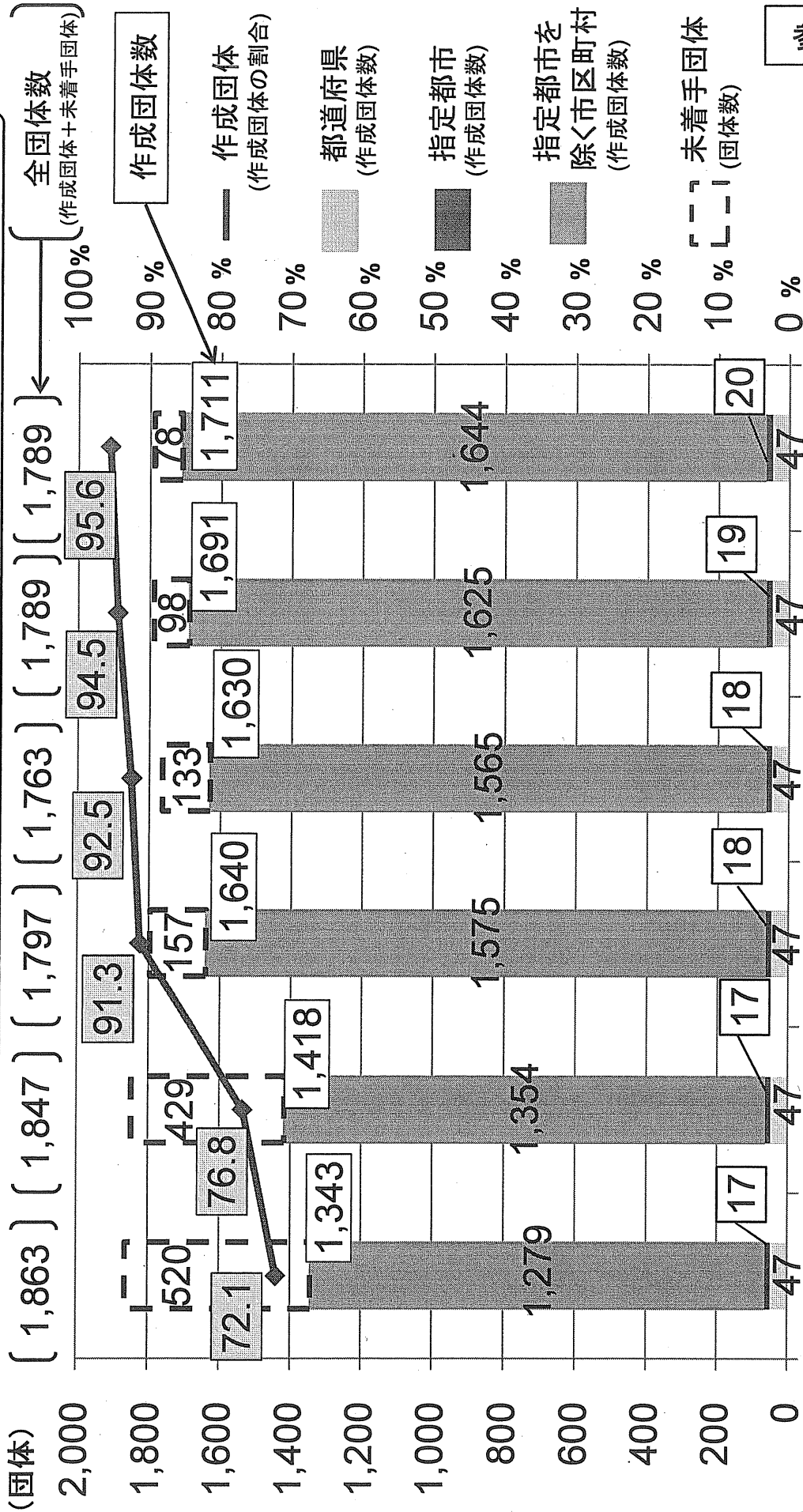
公会計モデル対比表

	新地方公会計モデル		東京府・大阪府	(省庁別財務書類の作成基準)																									
	新基準案	標準モデル																											
財務書類の体系	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 行政コスト計算書 純資産変動計算書 資金収支計算書 ※行政コスト計算書及び純資産変動計算書は、別々の計算書としても、結合した計算書としても差し支えない	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 行政コスト計算書 純資産変動計算書 資金収支計算書 	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 行政コスト計算書 正味財産変動計算書(東京都)、純資産変動計算書(大阪府) キャッシュ・フロー計算書 	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 業務費用計算書 資産・負債差額増減計算書 区分別収支計算書 																									
台帳整備	開始貸借対照表作成時に整備 その後、継続的に更新	開始貸借対照表作成時に整備 その後、継続的に更新	開始貸借対照表作成時に整備 その後、継続的に更新	官庁会計システム(ADAMS II)とは連動していないが、法令に基づき国有財産台帳、物品管理簿等を整備																									
複式簿記	官庁会計処理に基づくデータにより、発生のある都度の都度又は期末に一括して複式仕訳を実施	官庁会計処理に基づくデータにより、発生のある都度又は期末に一括して複式仕訳を実施	決算統計データを活用し、期末に一括して仕訳を実施	官庁会計システム(ADAMS II)に連動して発生のある都度、複式仕訳を実施(国有財産等については、期末時に複式仕訳を実施)																									
有形固定資産の評価基準	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価が判明…取得原価 取得原価が不明…再調達原価(道路等の土地は備忘価額1円) ※取得原価の判明・不明の判断に係る特定時期を設定 ※開始後は取得原価(再評価しない) ※適正な対価を支払わずに取得したものは再調達原価(道路等の土地は備忘価額1円) ※売却可能資産は売却可能価額(注記) 	<table border="1"> <thead> <tr> <th>項目</th> <th>種類</th> <th>開始時価額</th> <th>評価書</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td rowspan="3">事業用資産</td> <td>土地</td> <td>固定資産簿評価額を基礎とした評価</td> <td>原則3年毎に再評価</td> </tr> <tr> <td>建物等</td> <td>再調達価額から減価償却累計額を控除した額</td> <td>毎年度減価償却を行い、原則再評価は行わない</td> </tr> <tr> <td>機械等</td> <td>取得原価(不明の場合は再調達価額)から減価償却累計額を控除した額</td> <td>毎年度減価償却を行い、原則再評価は行わない</td> </tr> <tr> <td rowspan="2">ノウハウ資産</td> <td>土地(地権)</td> <td>取得原価(不明の場合は再調達価額)</td> <td>原則再評価は行わない</td> </tr> <tr> <td>建物等</td> <td>再調達価額から減価償却累計額を控除した額</td> <td>毎年度減価償却(直接資本減耗)を行い、原則再評価は行わない</td> </tr> <tr> <td>販売用土地等</td> <td>帳簿価額と時価評価額の差から完成総賃等を控除した価額のいずれか少ない額(低価法)</td> <td>毎年度低価法により評価</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> ※毎年産出中の取得は、原則として取得原価である。	項目	種類	開始時価額	評価書	事業用資産	土地	固定資産簿評価額を基礎とした評価	原則3年毎に再評価	建物等	再調達価額から減価償却累計額を控除した額	毎年度減価償却を行い、原則再評価は行わない	機械等	取得原価(不明の場合は再調達価額)から減価償却累計額を控除した額	毎年度減価償却を行い、原則再評価は行わない	ノウハウ資産	土地(地権)	取得原価(不明の場合は再調達価額)	原則再評価は行わない	建物等	再調達価額から減価償却累計額を控除した額	毎年度減価償却(直接資本減耗)を行い、原則再評価は行わない	販売用土地等	帳簿価額と時価評価額の差から完成総賃等を控除した価額のいずれか少ない額(低価法)	毎年度低価法により評価		<ul style="list-style-type: none"> 公共資産…決算統計データから取得原価を推計 売却可能資産…売却可能価額 	<ul style="list-style-type: none"> 国有財産(公共用財産を除く)→時価を基準に改定される国有財産台帳価額(土地は原則として相継状路線を基にした調整額、償却資産は減価償却費相当額を控除した後の価額を計上) ※国有財産法施行令第23条の規定に基づき、原則として毎年度評価(台帳価額の改定)を実施 公共用財産→取得原価(用地費や事業費等の累積。償却資産は減価償却費相当額を控除した後の価額を計上) 物品→取得原価(減価償却費相当額を控除した後の価額を計上)
項目	種類	開始時価額	評価書																										
事業用資産	土地	固定資産簿評価額を基礎とした評価	原則3年毎に再評価																										
	建物等	再調達価額から減価償却累計額を控除した額	毎年度減価償却を行い、原則再評価は行わない																										
	機械等	取得原価(不明の場合は再調達価額)から減価償却累計額を控除した額	毎年度減価償却を行い、原則再評価は行わない																										
ノウハウ資産	土地(地権)	取得原価(不明の場合は再調達価額)	原則再評価は行わない																										
	建物等	再調達価額から減価償却累計額を控除した額	毎年度減価償却(直接資本減耗)を行い、原則再評価は行わない																										
販売用土地等	帳簿価額と時価評価額の差から完成総賃等を控除した価額のいずれか少ない額(低価法)	毎年度低価法により評価																											
税収の取扱い	行政コスト計算書に計上しない (純資産変動計算書に計上)	行政コスト計算書に計上しない (純資産変動計算書に計上)	行政コスト計算書に計上	業務費用計算書に計上しない (資産・負債差額増減計算書に計上)																									
減価償却の取扱い	行政コスト計算書に計上	行政コスト計算書に計上	行政コスト計算書に計上 (東京都・インフラ資産のうち、道路については取替法(更新会計)を採用)	業務費用計算書に計上																									

参考資料4

地方公共団体における財務書類の作成状況①

○財務書類の作成団体(作成済又は作成中)は年々増加



参考資料5

H18決算 H19決算 H20決算 H21決算 H22決算 H23決算

- ※ 都道府県及び指定都市は、平成18～23年度決算いずれにおいても全団体が作成団体である。
- ※ 平成21年度決算については、東日本大震災の影響により、34団体が未回答のため、調査対象外としている。
- ※ 各年度決算の翌年度末時点の作成状況である。(なお、平成23年度決算について、平成25年6月30日時点の作成団体は1,718団体、未着手団体は71団体となっている。)

地方公共団体における財務書類の作成状況②

平成25年3月31日時点における平成23年度決算に係る財務書類の作成状況

(単位: 団体、%)

区分	合計		都道府県		市区町村	
	連結財務書類 4表まで作成		連結財務書類 4表まで作成		連結財務書類 4表まで作成	
作成済	1,290 (72.1%)	946 (52.9%)	46 (97.9%)	42 (89.4%)	1,244 (71.4%)	904 (51.9%)
基準モデル	197 (11.0%)	161 (9.0%)	4 (8.5%)	3 (6.4%)	193 (11.1%)	158 (9.1%)
総務省方式改訂モデル	1,062 (59.4%)	777 (43.4%)	39 (83.0%)	38 (80.9%)	1,023 (58.7%)	739 (42.4%)
旧総務省方式	20 (1.1%)	0 (-)	0 (-)	0 (-)	20 (1.1%)	0 (-)
その他のモデル	11 (0.6%)	8 (0.4%)	3 (6.4%)	1 (2.1%)	8 (0.5%)	7 (0.4%)
作成中	421 (23.5%)	268 (15.0%)	1 (2.1%)	1 (2.1%)	420 (24.1%)	267 (15.3%)
基準モデル	57 (3.2%)	34 (1.9%)	0 (-)	0 (-)	57 (3.3%)	34 (2.0%)
総務省方式改訂モデル	354 (19.8%)	229 (12.8%)	1 (2.1%)	1 (2.1%)	353 (20.3%)	228 (13.1%)
旧総務省方式	3 (0.2%)	0 (-)	0 (-)	0 (-)	3 (0.2%)	0 (-)
その他のモデル	7 (0.4%)	5 (0.3%)	0 (-)	0 (-)	7 (0.4%)	5 (0.3%)
作成済又は作成中	1,711 (95.6%)	1,214 (67.9%)	47 (100%)	43 (91.5%)	1,664 (95.5%)	1,171 (67.2%)
未着手	78 (4.4%)	575 (32.1%)	0 (-)	4 (8.5%)	78 (4.5%)	571 (32.8%)
合計	1,789 (100%)	1,789 (100%)	47 (100%)	47 (100%)	1,742 (100%)	1,742 (100%)

※ 平成25年6月30日時点の作成団体(作成済又は作成中の団体の合計)は、全国体の96.0%にあたる1,718団体であり、このうち作成済団体は、全国体の76.9%にあたる1,375団体である。また、未着手団体は、全国体の4.0%にあたる71団体である。

地方公共団体における固定資産台帳の整備状況

(平成25年3月31日時点)

項目	団体数
整備済	307 (17.9%)
整備中(過去に整備したが定期的な管理(更新)ができていない場合)	54 (3.2%)
整備中(整備完了したことがない場合)	559 (32.7%)
未整備	791 (46.2%)
合 計	1,711 (100%)

※ 平成23年度決算に係る財務書類の作成団体(作成済又は作成中の都道府県、市町村及び特別区の合計(1,711団体))における整備状況である。

参考資料6

地方公共団体における複式簿記の導入状況

(平成25年3月31日時点)

項目	団体数
伝票単位ごとにその発生の都度に仕訳を行っている	3 (0.2%)
伝票単位ごと等に期末一括で仕訳を行っている	255 (14.9%)
決算統計データ等を活用して作成している	1,453 (84.9%)
合計	1,711 (100%)

- ※「仕訳」とは、ここでは複式簿記による仕訳をいう。
- ※平成23年度決算に係る財務書類の作成団体(作成済又は作成中の都道府県、市町村及び特別区の合計(1,711団体))における導入状況である。

地方公共団体における財務書類の活用状況

項目	団体数
住民等に対する財務状況の説明①	582 (45.1%)
議会に対する財務状況の説明②	605 (46.9%)
財務状況の分析(他団体比較・自団体経年比較)③	805 (62.4%)
財政運営上の目標設定・方向性の検討	73 (5.7%)
行政評価との連携	13 (1.0%)
施策の見直し	16 (1.2%)
予算編成の参考資料	53 (4.1%)
公共施設に係る老朽化対策等の資産管理への活用	69 (5.3%)
研修等を通じた職員の意識改革	75 (5.8%)
その他	11 (0.9%)

※平成23年度決算に係る財務書類の作成済の地方公共団体(都道府県、市町村及び特別区

(1,290 団体))における財務書類の活用状況である。

※活用している場合の活用内容について、複数回答あり。

※①、②及び③において、そのうち1つでも該当する団体は1,149団体(89.1%)である。

地方公共団体の公会計改革の位置付け①

行政改革の重要方針（平成17年12月24日閣議決定）

5 政府資産・債務改革

(5) 地方における取組

地方においても、国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組む。各地方公共団体の資産・債務の実態把握、管理体制状況を総点検するとともに、改革の方向と具体的施策を明確にする。総務省は、各地方公共団体と協議しつつ、目標と工程表の作成などの改革を推進するよう要請する。

簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（平成18年法律第47号）

（地方公共団体における取組）

第六十二条 地方公共団体は、第五十八条から第六十条までの規定の趣旨を踏まえ、その地域の实情に応じ、次に掲げる施策を積極的に推進するよう努めるものとする。

- 一 当該地方公共団体の資産及び債務の実態を把握し、並びにこれらの管理に係る体制の状況を確認すること。
 - 二 当該地方公共団体の資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策を策定すること。
- 2 政府は、地方公共団体に対し、前項各号の施策の推進を要請するとともに、企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする。

経済財政運営と改革の基本方針～脱デフレ・経済再生～（平成25年6月14日閣議決定）

第3章 経済再生と財政健全化の両立

3. 主な歳出分野における重点化・効率化の考え方

(3) 地方行財政制度の再構築に向けて

② 重点的取組

（地方における公共サービスの「可視化」の推進）

企業会計原則による公会計は、経営改革を進める上での基礎インフラであり、その導入を促進し、自治体財政の更なる「可視化」を推進する。あわせて、公共施設資産について、量・質両面から見直し、経営改革することが重要である。

・地域レベルの身近なデータの利活用を促すとともに、自治体クラウドの取組を加速させ、地方自治体のオープンガバメント化を進める。

・ストックも含めた財務情報の透明化を進め、企業会計原則を前提とした地方公会計の整備を促進する。

地方公共団体の公会計改革の位置付け②

地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針（平成18年8月31日総務事務次官通知）

第3 地方公会計改革（地方の資産・債務管理改革）

地方公共団体における公会計改革及び資産・債務改革については、行政改革推進法及び「基本方針2006」を踏まえ、各団体において、以下の項目について取り組みを行うこと。

1 公会計の整備

地方公共団体の公会計の整備については、新地方行革指針等に基づき、バランスシート及び行政コスト計算書の活用等を一層進めるとともに、公営企業や第三セクター等を含めた連結バランスシートの作成・公表に積極的に取り組むよう要請してきたところであるが、行政改革推進法第62条第2項においては、「政府は、地方公共団体に対し、（中略）企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする」と規定され、また、「基本方針2006」においては、「資産・債務の管理に必要な公会計制度の整備について、地方において、国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向けて、団体規模に応じ、従来型モデルも活用しつつ、計画的に整備を進める」こととされている。

以上を踏まえ、各地方公共団体においては、「新地方公会計制度研究会報告書」が示すように、原則として国の作成基準に準拠し、発生主義の活用及び複式簿記の考え方の導入を図り、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4表の整備を標準形とし、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースで、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」又は「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」を活用して、公会計の整備の推進に取り組むこと。その際、取り組みが進んでいる団体、都道府県、人口3万人以上の都市は、3年後までに、取り組みが進んでいない団体、町村、人口3万人未満の都市は、5年後までに、4表の整備又は4表作成に必要な情報の開示に取り組むこと。

なお、現在「新地方公会計制度実務研究会」を設置し、「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討した上で、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針について、別途通知する予定であるので留意すること。

地方公共団体の公会計改革の位置付け③

公会計の整備推進について（平成19年10月17日 自治財政局長通知）

1 地方公共団体における公会計の整備は、「行政改革の重要方針（平成17年12月24日閣議決定）」、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（平成18年6月2日法律第47号）」、「財政運営と構造改革に関する基本方針2006について」、「経済財政改革の基本方針2007について」等において、その推進が要請されてきたものであること。

2 指針では、取り組みが進んでいる団体、都道府県、人口3万人以上の都市は、3年後までに、取り組みが進んでいない団体、町村、人口3万人未満の都市は、5年後までに貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4表の整備又は4表の作成に必要な情報の開示に取り組みることとしていること。

- 3 また、指針では、資産・債務管理において、財務書類の作成・活用等を通じて資産・債務に関する情報開示と適正な管理を一層進めるとともに、国の資産・債務改革も参考にしつつ、未利用財産の売却促進や資産の有効活用等を内容とする資産・債務改革の方向性と具体的な施策を3年以内に策定することとしていること。
- 4 財務書類の作成にあたっては、「新地方公会計制度研究会報告書」（平成18年5月18日公表）及び「新地方公会計制度実務研究会報告書」（平成19年10月17日公表）を活用してその推進に取り組むこと。
- 5 なお、財務書類の公表にあたっては、別紙「財務書類の分かりやすい公表に当たって留意すべき事項」を参考にして、住民等に分かりやすい公表に留意すべきこと。

地方公共団体財政健全化法の施行も踏まえれば、早期に作成に着手し、平成20年度決算に基づき平成21年度に財務書類を公表することが重要。

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会・中間とりまとめ」の概要①

新地方公会計の推進に向けた基本的な考え方

現金主義会計

◎ 現行の予算・決算制度は、現金収支を議会の民主的統制下に置くことで、予算の適正・確実な執行を図るという観点から、現金主義会計を採用

補完

発生主義会計

◎ 発生主義により、ストック情報・フロー情報を総合的に把握することにより、現金主義会計を補完

・活用の充実等のために、他の地方公共団体と比較が可能であることが重要
 ・地方公共団体全体としての財務情報の開示のために、財務書類の作成の基本となる部分は、統一的な取扱いとして整理すべき

今後、地方公会計の推進を図るためには、その整備にあたっての標準的な考え方・方法を示す必要がある

基準のあり方について

総論(財務業績の考え方)

右記の地方公共団体の特性を踏まえると、
 ① 一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、
 ② それが税収等の財源によってどのように入れられ、
 ③ 固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって財務業績を評価することが適当

＜地方公共団体の行財政運営の特性＞

- ・総合的な行政主体であり、経常的・投資的事業の双方にわたって様々な業務を担っていること
- ・課税権を有するとともに、多くの地方公共団体が税収以外の地方交付税等が収入の一定割合を占めていること
- ・一部の特例的な公債を除き、建設公債主義の下で公債の発行を行っていること

各論(財務書類4表等の取扱い)

貸借対照表:有形固定資産の評価基準については、実務的な要素も考慮に入れた上で再整理が必要

行政コスト計算書・純資産変動計算書:財務業績の考え方を踏まえ、わかりやすさや継続性等に配慮し、具体的な検討を進めるべき

資金収支計算書:既存の決算情報との関連性や、現金収支と発生主義による費用と財源の差額の違いを説明することが必要

※その他:インフラ資産に係る減価償却の計上方法について再整理が必要

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会・中間とりまとめ」の概要②

今後の実務上の課題と対応の方向性

(1) 固定資産台帳の整備

- 資産・債務改革のみならず、公共施設の維持管理・更新等の把握の観点からも固定資産台帳の整備は必要不可欠
- いっままでにどの程度のものを整備するかは、実務的な検討が必要
- 特に道路等のインフラ資産は、簡便的な方法を検討すべき

(2) 複式簿記の導入

- 検証可能性を高め、事業別・施設別等での分析を可能とするため、複式簿記の導入は必要不可欠
- いっままでにどの程度のものを導入するかは、実務的な検討が必要

(3) 開示等にあたってのわかりやすい表示等

- 円滑に導入に向けた取組が進むよう、関係者の理解が促進されるよう様式等は簡素でわかりやすいものとする必要がある

(4) 活用の充実等

- 財政の効率化・適正化につなげるためにも、行政評価や予算編成等への活用の充実が重要で、継続的な取組が必要
- 一層の活用を図るため、財務書類の作成及び公表の早期化が必要

(5) 地方公会計の推進に貢献する人材の育成・教育

- 適切な財務書類を作成し、会計処理体制の充実・強化を図るためにも、継続的な人材育成が必要

(6) 地方公共団体における事務負担等

- 新たな基準の導入にあたっては、いずれの地方公共団体においても相応の調整を行う必要があることから、慎重に進めることが必要
- 特に小規模団体における体制の確保やコスト負担等について配慮等が必要

(7) 地方全体に係る連結等の取扱い

- 地方公共団体の全体としての連結のあり方等について、集計方法等を含め、更なる精査を行っていく必要がある

(8) 実務の円滑な実施に向けた全体的なロードマップの提示

- 新たな基準の導入にあたっては、地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大の議論等も踏まえた全体的なロードマップを示し、円滑に実務が実施できるよう配慮すべき

今後の新地方公会計の推進に関する研究会

中間とりまとめ

平成25年8月

目次

<u>1. はじめに</u>	1
<u>2. 地方公会計をめぐる現状と課題</u>	1
(1) 地方公共団体の取組状況等	1
(2) 国の公会計の取組状況	2
(3) 国際公会計基準 (IPSAS) の取組状況	3
<u>3. 新地方公会計の推進に向けた基本的な考え方</u>	3
(1) 地方公会計整備の意義について	3
(2) 基準の設定について	4
<u>4. 基準のあり方について</u>	5
(1) 総論	5
(2) 各論	6
① 貸借対照表	6
② 行政コスト計算書	7
③ 純資産変動計算書	8
④ 資金収支計算書	9
(3) その他	9
インフラ資産に係る減価償却の取扱い	9
<u>5. 今後の実務上の課題と対応の方向性</u>	10
(1) 固定資産台帳の整備	10
(2) 複式簿記の導入	10
(3) 開示等にあたってのわかりやすい表示等	11
(4) 活用の充実等	11
(5) 地方公会計の推進に貢献する人材の育成・教育	12
(6) 地方公共団体における事務負担等	12
(7) 地方全体に係る連結等の取扱い	12
(8) 実務の円滑な実施に向けた全体的なロードマップの提示	12
名簿	13
開催要綱	14
検討経緯	15

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」

中間とりまとめ

1. はじめに

- ・ 総務省では、平成18年度より、新地方公会計モデル（基準モデル及び総務省方式改訂モデル。以下「現行モデル」という。）を地方公共団体に示し、新地方公会計の整備を要請してきた。
- ・ 要請から3年が経過し、地方公共団体における財務書類の作成についての検証を行うとともに、国際公会計基準（IPSAS）及び国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討するために、平成22年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を立ち上げ、議論を進めてきた。
- ・ これまで、本研究会では、国際公会計基準や国の公会計の状況、地方公共団体における取組状況等のヒアリングを行いながら、今後の新地方公会計の推進方策や基準のあり方等について議論を進めてきた。

2. 地方公会計をめぐる現状と課題

（1）地方公共団体の取組状況等

平成25年3月31日時点における平成23年度決算に係る財務書類の作成状況については、作成団体（作成済又は作成中の地方公共団体の合計）が全団体（都道府県、市町村及び特別区）の96%、作成済団体が全団体の72%となるなど着実に作成が進んでいる。また、平成23年度決算に係る財務書類の活用状況については、財務書類の作成済団体の89%が、他の地方公共団体との比較やそれぞれの地方公共団体の経年比較等の財務状況の分析、住民や議会等に対する財務状況の説明に財務書類を活用しているが、行政評価や公共施設の老朽化対策等に係る資産管理等の個別的な活用は、一部の地方公共団体に留まっている。

なお、「経済財政運営と改革の基本方針～脱デフレ・経済再生～」(平成25年6月14日閣議決定)においては、「ストックも含めた財務情報の透明化を進め、企業会計原則を前提とした地方公会計の整備を促進する」とされているところである。

現在、地方公共団体における財務書類の作成方式は、現行モデルのほかに、東京都や大阪府等の方式があるが、それぞれの作成方式の実績、評価及び課題は以下のとおりである。

- ・ 基準モデル：個々の取引等について発生の都度又は期末に一括して発生主義により複式仕訳を行うとともに、固定資産台帳を整備して財務書類を作成するモデルである。一定の地方公共団体において複式仕訳（期末一括変換）の導入が進み、固定資産台帳の整備等を通じて資産更新等の課題を明らかにすることができた点で意義があるものと考えられる。一方、特殊な財源仕訳等を行うことによる複雑さやわかりにくさ等は課題として挙げられる。また、発生主義による複式仕訳を実施するための出納データの変換プログラム等が必要であり、一定の経費負担等がある。
- ・ 総務省方式改訂モデル：地方公共団体の事務負担等を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、個々の複式仕訳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを許容しているモデルである。総務省等が提供しているワークシートを活用して作成が可能であり、事務負担や経費負担等に配慮がなされている。このような簡便な方法での作成を可能としたことにより、多くの地方公共団体で財務書類の作成が進んだと評価できる。一方で、複式仕訳によらない場合には検証可能性が低いほか、固定資産台帳の整備が進んでいない場合には貸借対照表の固定資産計上額に精緻さを欠く等の課題が挙げられる。
- ・ 東京都や大阪府等の方式：発生の都度、複式仕訳を実施する方式であり、官庁会計処理と連動したシステムを導入することで、事務負担の軽減を図っている。また、会計別から事業別まで様々な区分で精度の高い財務諸表を作成することで、マネジメントに活用している例もある。即座に複式仕訳を確認できるため、財務諸表の作成が比較的短期間で済み、より早期の公表が可能である。東京都は平成18年度決算分、大阪府は平成23年度決算分から導入している。一方で、一定のシステムの導入経費負担等がある。

（2）国の公会計の取組状況

国においては、「特別会計財務書類」、「省庁別財務書類」の作成が段階的に進められ、各府省の「省庁別財務書類」を合算した「国の財務書類」や独立行政法人等と連結した「連結財務書類」が平成15年度決算分から作成・公表されているほか、セグメント情報としての「政策別コスト情報」が平成21年度決算分から作成・公表されている。また、財務書類作成システムの導入等による作成・公表の早期化や精緻化が進められている。なお、道路等の公共用財産については、個々の資産に係る

価格等の情報管理が制度的に整備されていないことから、資産評価にあたり過去の投資累計額等により把握した価額が計上されている。

(3) 国際公会計基準（IPSAS）の取組状況

国際公会計基準については、平成12年以降、国際会計士連盟（IFAC）の国際公会計基準審議会（IPSASB）において、国際財務報告基準（IFRS）に公的部門特有の特徴を加味し、平成22年までに財務諸表の作成に必要なほぼ全てのテーマに関する基準が策定されている。現在は、公表している国際公会計基準の改訂・追加を行うとともに、概念フレームワークプロジェクトと財務諸表以外の財務報告の開発等についての議論が行われている。国際公会計基準審議会には国際公会計基準を強制する権限力はなく、このことは概念フレームワークプロジェクトにおいて策定される概念フレームワークについても同様であるが、概念フレームワークプロジェクトには、各国の公会計基準設定主体等が参加していることから、それぞれの国の公会計の概念フレームワークに影響を与えることが見込まれる。最終的には平成26年までにまとめていく予定となっており、引き続き注視が必要である。

3. 新地方公会計の推進に向けた基本的な考え方

こうした現状認識を踏まえ、本研究会では、現行の現金主義会計による予算・決算制度を前提とした上で、財務報告におけるあるべき基準のあり方等について議論を進めてきた。今後の新地方公会計の推進に向けた基本的な考え方は、以下のとおりである。

(1) 地方公会計整備の意義について

- ・ 地方公会計は、発生主義により、ストック情報やフロー情報を総合的・一覽的に把握することにより、現金主義会計による予算・決算制度の補完として整備するものである。現行の予算・決算制度は、現金収支を議会の民主的統制下に置くことで、予算の適正・確実な執行を図るという観点から現金主義会計を採用しているものである。一方で発生主義に基づく財務書類において、現金主義会計では見えにくいコストやストックを把握することで、中長期的な財政運営への活用の充実が期待できる。また、そのような発生主義に基づく財務書類を、現行の現金主義会計による決算情報等と対比させて見ることにより、財務情報の内容理解が深まるものと考えられる。

- ・ その上で、個々の地方公共団体における地方公会計整備の意義としては、①住民や議会等に対し、財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、②資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることが挙げられる。
- ・ また、地方公会計の整備は個々の地方公共団体だけでなく、地方公共団体全体としての財務情報のわかりやすい開示という観点からも必要があるものである。

(2) 基準の設定について

- ・ 地方公会計の整備については、それぞれの地方公共団体において、財務書類の作成と開示及びその活用を行うことのみならず、他の地方公共団体との比較を容易とすることによって、その財政構造の特徴や課題をより客観的に分析することができ、住民等に対するわかりやすい説明、財政運営や行政評価等への活用を充実させることが可能となる。そのため、全ての地方公共団体で、他の地方公共団体と比較可能な標準的な財務書類の作成を進めていくことが重要となる。
- ・ また、個々の地方公共団体のみならず、地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の方法や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理すべきである。
- ・ こうしたことから、今後、地方公会計の推進を図るためには、その整備にあたっての標準的な考え方・方法を示す基準を設定することが必要であると考えられる。
- ・ また、このことは、例えば国と地方を併せた財務情報の開示等、今後、国と連携を図る上でも必要となるものである。
- ・ なお、このことは、各地方公共団体がそれぞれの創意と工夫により、住民等への説明責任や行政経営に資する財務書類を作成することを妨げるものではない。
- ・ ただし、以下の点については留意が必要である。
 - 本研究会においては、現行の制度を前提として議論を行ってきたことから、ここでいう「基準」の性格としては、現行の現金主義会計を補完する財務書類の作成にあたっての標準的な考え方を示すものである。
 - 従って、今後、国際公会計基準の動向や、国の公会計基準の位置付け等の変更がある場合には、地方公会計の制度的な位置付けや基準

設定のあり方等も含め、見直すことがあり得るものである。

4. 基準のあり方について

(1) 総論

- ・ 新たな基準の設定にあたっては、現実問題として、地方公会計よりも企業会計の方が先行し、一般的に普及していること等を踏まえると、企業会計をベースにしながらも、税収等の地方公会計の固有の論点を考慮して整理することが適当である。
- ・ 財務書類の体系については、現行のいずれの作成方式においても、貸借対照表で会計年度末における資産と負債のバランスを示すとともに、資金収支計算書で一会計期間における現金等の収入と支出のバランスを示している。その上で、行政コスト計算書と純資産変動計算書のいずれか又は両方の書類によって、一会計期間における発生主義による費用と収益やその他の純資産の変動を示すという役割分担になっている。この中で、一会計期間における地方公共団体の財務業績の示し方については、現行モデルと東京都や大阪府等の方式では以下のとおり異なっている。なお、現行のいずれの作成方式においても、出納整理期間中に行われた取引は、会計期間中に行われたものとして財務書類を作成している（大阪府では、附属明細表で出納整理期間中に行われた取引を含めない要約財務書類を開示している。）。
- ・ 現行モデルは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、税収を含む、直接的な対価性のない取引を純資産変動計算書の中で表示し、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかを示すことにより、財務業績を評価するという考え方に立っている。
- ・ 一方で、東京都や大阪府等の方式は、より企業会計や国際公会計基準に近い形で、原則として、行政コスト計算書の中で一会計期間の全ての収入と費用を対応させて、行政コストが税収等によって賄われているかを示すことに重点を置くという考え方に立っている。
- ・ 地方公共団体の財務業績の示し方を整理するにあたっては、その前提として、地方公共団体は以下のような特性を有していることを踏まえる必要がある。
 - 地方公共団体は総合的な行政主体であり、経常的事業と投資的事業の双方にわたって様々な業務を担っていること
 - 課税権を有するとともに、多くの地方公共団体においては、それぞれの地方公共団体の税収以外にも地方交付税や補助金等といった収

- 入が一会計期間における収入の一定割合を占めていること
- さらに、一部の特例的な公債を除き、公債は投資的経費の財源のみに充当できるという建設公債主義の下で公債の発行を行っていること
 - ・ こうしたことから、地方公共団体の財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが税収等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当であると考えられる。
 - ・ すなわち、地方公共団体の場合には、行政サービスの提供等によって直接収益を生み出すわけではないことから、まずは、行政サービスの提供等にどの程度の費用が必要であったかを示すことが重要である。
 - ・ 次に、それらの経常的な費用が、一会計期間に調達された財源によってどのように賄われたかを見ることで、将来へ引き継ぐ純資産がどれだけ変動したかをフロー面から示すことが可能となる。一会計期間の経常的な費用と財源の差額を見たときに、費用を財源が上回る場合には、将来へ引き継ぐ純資産を増加させたことを表し、逆に下回る場合には、それまでに蓄積された純資産を費消して行政サービス等による便益を享受したことを表している。
 - ・ その上で、固定資産の増減等、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかをストック面から示すことによって、一会計期間の財務業績を評価することとなる。
 - ・ こうした考え方の下、地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる。
 - 経常的事業・投資的事業の財源等の状況
 - 固定資産等について、その総額の増減状況
 - 将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分
 - 公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分

(2) 各論

① 貸借対照表

- ・ 貸借対照表は、会計年度末における地方公共団体の財政状態（資産保

有状況と財源調達状況)を表す財務書類であり、資産、負債、純資産の残高を明らかにすることで、資産・債務の適切な管理につなげるものである。

- ・ 現行モデルにおける有形固定資産については、資産・債務改革の要請から、現時点の時価を基礎とした公正価値で評価すべきという考え方に基づいている。しかし実際には、原則として、事業用資産の土地を除いては再評価をしない等の取扱いとなっている。
- ・ 一方で、東京都や大阪府等の方式における有形固定資産については、企業会計や国際公会計基準と同様に、原則として、取得原価で評価されている。
- ・ 有形固定資産の評価基準については、実務的な要素も考慮に入れた上で、時価・取得原価情報の有用性や信頼性、減価償却に与える影響等を考慮して再整理する必要がある。

② 行政コスト計算書

- ・ 現行モデルにおいては、経常的な行政コストを示す財務書類と位置付け、一会計期間における地方公共団体の費用と収益の取引高を明らかにすることを目的としている。この中で、収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを計上するものであり、税金等の直接的な対価性のない収入については、行政コスト計算書に計上せず、純資産変動計算書に計上している。なお、税金については、国の公会計においても行政コスト計算書に相当する業務費用計算書に計上しない取扱いとしている。
- ・ 税金を純資産変動計算書に計上しているのは、税金は、費用との間で基本的に直接的な対価性がないこと、主権者としての住民からの拠出と捉えるべきものであること、また、純資産の変動項目を一括表示することがより明瞭であること等の考え方によるものである。
- ・ 一方で、東京都や大阪府等の方式においては、原則として、行政コスト計算書に、一会計期間の税金を含めた全ての収入と費用を計上し、行政コストと税金等との期間の対応関係を表示するとの考え方をとるものであり、国際公会計基準も同様の取扱いとしている。
- ・ 税金を行政コスト計算書に計上しているのは、税金等に係る個別の取引について、直接的な対価性はないが、税金等と費用との間には期間の対応関係が存在するという考え方に加え、全ての収入と費用を行政コスト計算書に計上することによって、行政コストが税金等によって賄われているかを示すことができ、企業会計に基づく財務情報とも類

似している点で、住民等にもわかりやすいという考え方によるものである。

- このように税金をどの財務書類に表示して説明していくかについて、現行モデルと東京都や大阪府等の方式との間に基本的な考え方の相違がある。また、地方交付税や補助金等の収入の取扱いについても同様の相違があり、これらが、現行の財務業績の表し方における大きな相違点となっている。
- 税金等をいずれの財務書類に計上するかという点については、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえた財務業績の表し方として、どのように表すことが理解の促進等に資するものとなるかという観点から、以下の純資産変動計算書の位置付けと併せて今後さらに具体的な検討を進めるべきである。

③ 純資産変動計算書

- 現行モデルにおいては、一会計期間における地方公共団体の貸借対照表上の純資産の部に計上されている各項目がどのように変動したかを表すことを目的として作成されている。
- 特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覧性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を示すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。
- このように財源仕訳を行うことについては、全ての地方公共団体に適用すべき基準を設定するという観点からは、複雑で導入しにくいという意見もあることから、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべきである。
- その上で、純資産変動計算書の位置付けについては、行政コスト計算書に係る議論と同様の考え方の違いにより、以下の2つの主張に分かれている。一つは、財務業績はフロー・ストックの中長期的な均衡状態によって評価するため、前述の特色を活かしつつ、純資産変動計算書を中心としてフロー・ストックの増減状況を表すことが適当であるとする主張である。もう一つは、財務業績は一会計期間の行政コストが税金等で賄われているかという観点で行政コスト計算書によって評

価し、純資産変動計算書は貸借対照表を補完するものとしての位置付けとすべきとの主張である。

- ・ 今後については、前述のとおり、地方公共団体の財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが税収等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当であると考えられる。
- ・ このように、経常的な費用と財源の調達状況及び純資産の変動を示すことによって財務業績を評価することが必要であるが、これらをどの財務書類にどのように計上するかという点については、わかりやすさや既存の財務書類との継続性等に配慮の上、今後さらに具体的な検討を進めるべきである。

④ 資金収支計算書

- ・ 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。
- ・ 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。
- ・ 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。

(3) その他

インフラ資産に係る減価償却の取扱い

- ・ 基準モデルのインフラ資産については、直接資本減耗として純資産変動計算書に計上することとしているが、この取扱いがわかりにくい等の課題があるという意見が大勢であった。こうしたことから、基準モデル特有の考え方である直接資本減耗を純資産変動計算書に計上すべきか、他の減価償却と区分せずに行政コスト計算書に計上すべきかという点については、再整理する必要がある。

5. 今後の実務上の課題と対応の方向性

(1) 固定資産台帳の整備

- ・ 地方公会計においては、資産・債務改革のみならず、公共施設の維持管理・更新等の把握の観点からも固定資産台帳の整備は必要不可欠であるが、平成25年3月31日時点における平成23年度決算に係る固定資産台帳の整備について、整備済の地方公共団体は、全体の2割にも満たない状況である。こうしたことから、固定資産台帳の整備の推進に向けた取組が必要である。
- ・ また、現状では、地方公共団体間で固定資産台帳の内容や精度にばらつきがあるが、いつまでにどの程度の固定資産台帳を整備すべきかについては、地方公共団体の規模による違い等も踏まえて、引き続き実務的な検討を進めていく必要がある。特に道路等のインフラ資産については、超長期にわたる継続的な行政サービスの提供（運用・管理）が前提となり、対象範囲が広く、数量・金額も多い中で財務書類全体に与える影響も大きい。既存の法定台帳等には固定資産台帳を整備するのに必要な情報が必ずしも網羅されているとは言えない状況である。このため、普及促進の観点から、インフラ資産については簡便的な方法についての工夫や配慮を検討すべきである。
- ・ なお、所有している固定資産のみならず、所有していない固定資産についても、負担金の拠出で対応しているような場合には、当該資産の更新等により、将来的に負担が発生する可能性があることにも留意すべきである。

(2) 複式簿記の導入

- ・ 地方公会計においては、検証可能性を高め、より正確な財務書類の作成を可能とするため、複式簿記の導入が必要不可欠である。
- ・ 複式簿記を導入することの意義としては、①帳簿体系を維持し、貸借対照表と固定資産台帳を相互に照合することで検証が可能となり、より正確な財務書類の作成に寄与することや、②取引ごとに仕訳を行うことで、事業別・施設別等より細かい単位でフルコスト情報での分析が可能となることが挙げられる。
- ・ また、現状では、多くの地方公共団体が決算統計活用型の総務省方式改訂モデルの導入に留まっており、固定資産台帳の整備と同様に、いつまでにどの程度（日々仕訳、期末一括変換等）のものを導入していくかについては、地方公共団体の規模の違いやクラウド等の財務会計システムの課題等を踏まえて、引き続き実務的な検討を進めていく必

要がある。

(3) 開示等にあたってのわかりやすい表示等

- ・ 新たな基準の導入にあたっては、固定資産台帳の整備や複式簿記の導入を通じて利用者に有用で信頼性の高い情報を提供することが重要であるとともに、全ての地方公共団体で円滑に導入に向けた取組が進むよう、また、実務に携わる職員や財務情報を利用する関係者の理解が促進されるよう、財務書類の表示や様式については、できる限り簡素でわかりやすいものとする必要がある。そのためには、前年度との比較や、他の地方公共団体・国との比較がしやすいものとするべきである。また、将来的には国際的な比較を見据えていくことも必要であると考えらる。
- ・ また、こうした関係者の利活用にも資するような有用な財務情報を容易に入手できるようにするための工夫や配慮が必要である。
- ・ なお、より有用でわかりやすい情報を提供するため、国際公会計基準で検討されている、例えば将来財務情報や行政サービスの提供内容等といった、財務書類以外の財務報告の開示についても検討を進めていく必要がある。

(4) 活用の充実等

- ・ 財務書類を作成している多くの地方公共団体で住民や議会等への説明に財務書類を活用しているが、地方財政が厳しい中、財政の効率化・適正化につなげるためにも、活用の充実を図ることが重要である。
- ・ そのためには、財務書類や各種台帳等から得られる情報を活用することにより、個別に行政評価や予算編成、公共施設の老朽化対策等に係る資産管理等につなげることが重要であり、持続可能な行財政運営を実施していくためにも、その継続的な取組が必要である。
- ・ なお、財務書類の活用については、総務省に設置した「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」において作成された「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」が平成22年3月に公表されているが、更なる活用の充実を図る観点から、新たな取組事例等も地方公共団体間で共有していくことが重要である。また、一層の活用を図るためには、財務書類の作成及び公表の早期化が必要である。

- (5) 地方公会計の推進に貢献する人材の育成・教育
- ・ 説明責任の履行や財政の効率化・適正化につながる適切な財務書類を作成するための、さらには財務書類を分析してマネジメントに活用するための人材育成が重要であり、継続的な教育が必要である。
 - ・ また、複式簿記等の知識・ノウハウを有する職員が育成されることにより、地方公営企業を含めた地方公共団体内部の会計処理体制の充実・強化を図ることが可能となる。
- (6) 地方公共団体における事務負担等
- ・ 新たな基準の導入にあたっては、現行の財務書類のいずれの作成方式であっても、その普及及び理解が一定程度進んでいる現状において、相応の調整を行う必要があることから、例えば、それぞれの作成方式からの表示の組替方法を提示する等、慎重に進める必要がある。
 - ・ また、特に小規模団体においては、対応するための体制の確保やコストの負担等の課題について、工夫や配慮が必要である。
- (7) 地方全体に係る連結等の取扱い
- ・ 新たな基準の検討及び導入と併せて、地方公共団体の全体としての財政状態等を把握するための連結のあり方等について、集計方法等を含め、更なる精査を行っていく必要がある。
- (8) 実務の円滑な実施に向けた全体的なロードマップの提示
- ・ 新たな基準の導入にあたっては、地方公共団体に対し、地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大の議論やスケジュールも踏まえた全体的なロードマップを示し、円滑に実務が実施できるよう配慮すべきである。

今後の新地方公会計の推進に関する研究会 名簿

(メンバー)

(敬称略)

座長 鈴木 豊 (青山学院大学名誉教授・東京有明医療大学客員教授)

(五十音順)

伊澤 賢 司 (新日本有限責任監査法人 公認会計士 国際公会計基準審議会委員)

石原 俊 彦 (関西学院大学専門職大学院教授)

鵜川 正 樹 (青山学院大学大学院特任教授 公認会計士)

川村 義 則 (早稲田大学商学学術院教授)

小西 砂千夫 (関西学院大学大学院教授)

小室 将 雄 (有限責任監査法人トーマツ 公認会計士) [第5回~]

坂邊 淳 也 (株式会社KPMG FAS 公認会計士)

菅原 正 明 (公認会計士・税理士)

関川 正 (有限責任監査法人トーマツ 公認会計士)

関口 智 (立教大学准教授)

(オブザーバー)

川野 豊 (財務省主計局法規課公会計室長) [第24回~]

小菅 秀 記 (東京都会計管理局管理部新公会計制度担当課長) [第10回~]

谷脇 博 之 (大阪府会計局会計指導課長) [第14回~]

(前メンバー)

森田 祐 司 (有限責任監査法人トーマツ 公認会計士) [第1回~第4回]

(前オブザーバー)

泉 潤 一 (財務省主計局法規課公会計室長) [第9回~第23回]

北波 孝 (財務省主計局法規課公会計室長) [第1回~第8回]

深井 稔 (東京都会計管理局管理部新公会計制度担当課長) [第1回~第9回]

林 要 一 (大阪府会計局参事) [第1回~第13回]

※「前メンバー」と「前オブザーバー」の役職名は、参加当時のものである。

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」開催要綱

1. 背景・目的

総務省では、新地方公会計モデル（基準モデル及び総務省方式改訂モデル）を地方公共団体に示し、新地方公会計の整備を要請してきたところである。

今後、新地方公会計を更に推進していくため、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を開催する。

2. 名 称

本会合は、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（以下「研究会」という。）と称する。

3. 検 討 内 容

- ・ 作成依頼から3年が経過した財務書類の作成についての検証
- ・ 国際公会計基準及び国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策
- ・ クラウドコンピューティングの活用の検討
- ・ その他新地方公会計の推進に必要な事項

4. 構 成 員

別紙のとおり

5. 運 営

- (1) 座長は、研究会を召集し、主宰する。
- (2) 座長は、不在の場合など必要の都度、これを代行する者を指名することができる。
- (3) 座長は、必要に応じ、関係団体等に出席を求めることができる。
- (4) 研究会終了後、配布資料を公表する。また、速やかに研究会の議事概要を作成し、これを公表するものとする。

6. 開 催 期 間

平成22年9月から開催する。

7. 庶 務

研究会の庶務は、総務省自治財政局財務調査課が行う。

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」での検討経緯

平成22年度		
第1回 (9月30日)	研究会の運営方針等について、新地方公会計の現状について	
第2回 (10月28日)	国際公会計基準 (IPSAS) の現状について	
第3回 (11月24日)	国際公会計基準審議会 (IPSASB) の会議状況について、東京都の公会計の現状について	
第4回 (1月14日)	大阪府の公会計の現状について	
第5回 (2月18日)	IPSAS概念フレームワーク (CP・ED) について、国の公会計の現状について	
平成23年度		
第6回 (4月21日)	国際公会計基準 (IPSAS) について	
第7回 (5月30日)	自治体の新地方公会計モデルの現状について、クラウドコンピューティングの活用について	
第8回 (6月29日)	これまでのヒアリングの整理	
第9回 (7月29日)	独立行政法人会計基準の現状について、国際公会計基準 (IPSAS) について	
第10回 (9月29日)	地方独立行政法人会計基準の現状について、公営企業会計基準の現状について	
第11回 (10月18日)	国際公会計基準 (IPSAS) について	
第12回 (11月28日)	地方自治体ヒアリング (地方独法・公営企業関係) について	
第13回 (1月27日)	国際公会計基準 (IPSAS) について、これまでのヒアリングの整理	
平成24年度		
第14回 (4月5日)	今後の議論について	
第15回 (4月26日)	基準のあり方について	
第16回 (5月30日)	基準のあり方について	
第17回 (7月5日)	基準のあり方について	
第18回 (8月1日)	基準のあり方について	
第19回 (9月24日)	基準のあり方について	
第20回 (11月20日)	国際公会計基準 (IPSAS) の現状について、今後の議論の進め方について、 基準のあり方について、複式簿記の導入・固定資産台帳の整備について	
第21回 (1月31日)	基準のあり方について、複式簿記の導入について、固定資産台帳の整備について	
第22回 (3月26日)	基準のあり方について、複式簿記の導入・固定資産台帳の整備について	
平成25年度		
第23回 (5月30日)	中間的とりまとめ骨子 (案) について	
第24回 (7月25日)	中間とりまとめ (案) について、今後の進め方について	