

新地方公会計制度研究会報告書

平成 1 8 年 5 月

【目次】

総括	5
1 制度整備の目的.....	5
2 基本的考え方	5
3 実施に当たって.....	6
4 今後の課題	6
第一章：本報告書の位置付けと検討の経緯.....	7
本報告書の位置付け.....	7
地方の公会計に関するこれまでの取組.....	7
地方の公会計の新たな展開.....	8
国・民間企業の動向.....	8
本報告書の特徴	9
第二章：地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル.....	10
第一部：基礎概念	10
報告主体	10
情報利用者及びそのニーズ.....	10
財務書類の作成の目的.....	11
財務書類の対象範囲.....	11
決算分析及び予算編成等のための参考情報.....	11
財務書類の質的特性.....	11
理解可能性の原則.....	11
完全性の原則	11
目的適合性の原則.....	12
信頼性の原則	12
その他の一般的特性.....	12
財務書類の構成要素.....	12
資産・負債アプローチ.....	13
構成要素の認識及び測定.....	13
発生主義の活用.....	13
公正価値	14
定義	14
財政状態	14
業績	15
純資産の変動.....	16
資金収支の状態.....	18
第二部：様式及び作成方法.....	20

総則	20
財務書類体系	20
作成単位	20
作成の基礎となる計数及び会計処理	20
作成基準日	20
表示単位	20
地方公共団体単体財務書類	20
作成方法	20
普通会計	20
公営事業会計	21
合算・相殺消去	21
表示方法	21
財務書類	21
貸借対照表	21
行政コスト計算書	28
純資産変動計算書	30
資金収支計算書	32
注記	34
様式（別表）	35
【様式第1号】貸借対照表	35
【様式第2号】行政コスト計算書	35
【様式第3号】純資産変動計算書	35
【様式第4号】資金収支計算書	35
【様式第5号】附属明細表	35
地方公共団体連結財務書類	36
連結財務書類体系	36
連結財務書類の作成目的	36
連結の対象	36
連結対象法人	36
持分法	37
連結の手法	37
連結決算日	37
連結手続	37
会計処理基準の相違	38
連結に際しての資産及び負債の評価	38
表示方法	38

連結財務書類	38
連結貸借対照表	38
連結行政コスト計算書	39
連結純資産変動計算書	39
連結資金収支計算書	39
注記	39
様式（別表）	39
【様式第 6 号】連結貸借対照表	39
【様式第 7 号】連結行政コスト計算書	39
【様式第 8 号】連結純資産変動計算書	39
【様式第 9 号】連結資金収支計算書	39
【様式第 10 号】連結附属明細表	39
税収の位置付けとして収益説を採用する場合の財務書類	40
税収の位置付けに関する持分説と収益説	40
収益説を採用する場合の財務書類様式	40
様式（別表）	40
【様式第 11 号】収益説に基づく行政コスト計算書及び純資産変動計算書	40
第三章：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	41
第一部：本モデルの基本的考え方	41
総務省方式の評価	41
総務省方式の主な長所	41
総務省方式の抱える主な課題	41
総務省方式の主な改訂項目等	42
普通会計	42
連結	42
市町村合併	42
第二部：様式及び作成方法	43
財務書類体系	43
貸借対照表	43
行政コスト計算書	43
純資産変動計算書	43
資金収支計算書	43
作成方法	43
貸借対照表	43
基本的考え方	43
有形固定資産の表示科目の見直し	43

普通建設事業費に係る補助金・負担金等の注記	44
売却予定資産の別建て計上	44
退職手当目的基金の別建て計上	45
滞納収入未済額の別建て計上と不納欠損見込額の計上	45
負債の表示科目の新設および見直し	45
純資産変動計算書導入に伴う純資産の部の新設・表示科目の見直し	45
注記項目の新設	45
行政コスト計算書	45
純資産変動計算書（新設）	46
資金収支計算書（新設）	46
連結貸借対照表	46
連結行政コスト計算書、連結純資産増減計算書、連結資金収支計算書	46
様式（別表）	47
【様式第 12 号】貸借対照表	47
【様式第 13 号】行政コスト計算書	47
【様式第 14 号】純資産変動計算書	47
【様式第 15 号】資金収支計算書	47
第三部：今後の検討課題	48
公有財産台帳の段階的な精緻化	48
売却可能資産	48
インフラ資産を除く公有財産（売却可能資産を除く）	48
インフラ資産	48
段階的な複式簿記の考え方の導入	48
決算統計を使用した仕訳データの生成	49
財務会計システム（歳入歳出）データを利用した一斉仕訳データの生成	49
財務会計データと連動した複式簿記システムを使用した即時仕訳データの生成	49
新地方公会計制度研究会委員名簿	50

総括

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。

- 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

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。
 - －発生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。
 - －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
 - －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。
 - －現行総務省方式の改訂にも配慮した基準モデルの設定
- ・ 新たな公会計制度の整備を促進していくには、地方公共団体の取り組み状況を勘案し、整備内容、整備時期に柔軟性を持たせることが必要である。
 - －取り組みが進んでいる団体にはさらなる改善を求めつつ、都道府県、人口3万人以上の都市とともに、3年を目途に、4表の整備ないしは4表作成に必要な情報の提示・開示を求める。
 - －まだ取り組みが進んでいない団体にはまず総務省方式での財務諸表作成に踏み出すことを求めつつ、町村、人口3万人未満の都市とともに3年程を準備期間として、4表の整備ないしは4表作成に必要な情報の提示・開示を求める。

3 実施に当たって

- ・ 新たな公会計制度の導入を促進するためには、専門的知識や事務処理負担を要する資産評価方法を中心とした諸課題について、地方公共団体関係者や地方公共団体の監査等を行っている公認会計士等からなる検討の場を早急に設置し、さらに実務レベルでの検討を行い、地方公共団体の意向を受けていくつかのタイプのモデル団体を指定し、導入の円滑化や問題点の把握を図ることも必要である。
 - －先進団体の取り組みや創意工夫を生かした、新制度への移行のあり方やその問題点の検討。
 - －現行総務省方式やその改訂版での整備を進めている団体での新制度への移行のあり方やその問題点の検討。
- ・ 新たな公会計制度の導入に当たっては、その作成に必要となるプログラムを含む情報の公開と詳細な説明を総務省が責任をもって行う必要がある。
 - －ソフトの提供や説明会の開催などを通じた人材養成が不可欠である。
- ・ とりわけ小規模の地方公共団体に導入インセンティブを持たせるためには、導入コストの一部を支援するなど、きめ細かな支援のあり方についても検討すべきである。

4 今後の課題

- ・ 監査制度の構築
 - －新たな公会計制度の導入により作成される財務諸表が地方公共団体の政策形成に有効に活用されるためには、その情報の信頼性を確保することが不可欠である。そのためには、国における対応を踏まえつつ、財務諸表の正確性に関する監査制度の構築を急ぐべきである。
- ・ 基準モデルの改定
 - －公会計の理論および実務は、今後、一層進展していくと考えられる。そうした状況に応じて、基準モデルは絶えず充実・改善を図っていく必要がある。

第一章：本報告書の位置付けと検討の経緯

本報告書の位置付け

1. 地方公共団体の会計に発生主義等の企業会計手法を導入するに当たっては、インフラ資産の認識・測定や税収に対する考え方等、公的部門特有の概念について様々な見解が存在することから、国の会計制度との整合性や国際公会計基準の動向も踏まえつつ、多くの識見者による慎重な議論の醸成や実務面での評価検証の積み重ねが必要となる。
2. 一方で、資産・債務管理や財務情報のわかりやすい開示等、地方の当面する課題に対応していくためには、一定の整理を基に企業会計的手法を活用した財務書類のモデルを提案し、整備内容や整備時期に柔軟性を持たせつつ自主的な取組を要請するとともに、その取組成果をフィードバックして改善を加えていく手法が有効と考えられる。
3. 本報告書は、以上の観点から地方の新しい公会計の整備を促進するため、地方公共団体が公会計の整備に自主的に取り組むうで参考となるモデルを提案するものである。
4. 地方公共団体においては、後述するように、資産・債務管理等に資するバランスシート等の整備を推進することが求められていることから、本報告書が提案するモデルを参考に、できるだけ早期に、かつ、各団体の規模等に応じて、公会計の整備を進めることが期待されるものである。

地方の公会計に関するこれまでの取組

5. 地方公共団体の会計は、国の会計と同じく、住民から徴収された対価性のない税財源の配分を、議会における議決を経た予算を通じて事前の統制の下で行うという点で、営利を目的とする企業会計とは根本的に異なっている。すなわち、税金を活動資源とする国・地方公共団体の活動は、国民・住民福祉の増進等を目的としており、予算の議会での議決を通して、議会による統制の下に置かれている（財政民主主義）。このため、国・地方公共団体の会計では、予算の適正・確実な執行に資する現金主義が採用されているところである。
6. 一方で、国・地方を通じた厳しい財政状況の中で、財政の透明性を高め、国民・住民に対する説明責任をより適切に果たし、財政の効率化・適正化を図るため、発生主義等の企業会計手法を活用した財務書類の開示が推進されている。
7. 地方公共団体における企業会計手法を活用した財務書類の整備については、総務省において、平成12年及び平成13年に普通会計のバランスシート、行政コスト計算書及び地方公共団体全体のバランスシートのモデル（以下「総務省方式」という。）を示したところである。
8. 以来、地方公共団体においては、同モデルを参考として、バランスシート等の作

成・活用に取り組んできたところである。さらに、平成 17 年 9 月には総務省において、第 3 セクター、地方三公社等の関係団体を含む連結バランスシートのモデルを提示し、都道府県・政令市に対してその作成・公表を要請したところであり、平成 17 年度末までに全ての都道府県・政令市で連結バランスシートの試案を公表済みとなっている。

9. 総務省方式は、決算統計データを活用し、分かりやすさや他団体との比較分析の容易性を特徴としており、住民に分かりやすい情報開示の手法としてその役割を果たしている。また、東京都をはじめとして先進的な団体においては、公有財産台帳に基づき資産を積上方式で計上するなど総務省方式を応用発展させた取組を行っている。
10. 一方で、総務省方式には、国の財務書類や民間企業の財務諸表と比較して、資産評価の方法が簡便であることや、国の資金収支計算書等に相当する財務書類のモデルが示されていないといった課題があり、中長期的には、公有財産台帳の精緻化等により、より精度の高い財務書類の作成を目指すことが求められるところである。

地方の公会計の新たな展開

11. 「簡素で効率的な政府」を実現し、債務の増大を圧縮する観点から、「行政改革の重要方針（平成 17 年 12 月 24 日閣議決定）」及び「行革推進法案」では、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ものとされており、地方公共団体においても、資産・債務の適正な管理や資産の有効活用等に資するバランスシート等の整備を推進することが求められている。
12. また、地方公共団体の財政運営においては、世代間負担の衡平や予算・決算の P D C A サイクルに基づく決算情報の予算編成への活用等がこれまで以上に重視されるとともに、こうした財政運営の判断に資する参考情報の一つとして、企業会計手法を活用した財務書類の体系的な整備が求められている。

国・民間企業の動向

13. 国においては、各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上等を図るため、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書からなる財務書類の整備を柱とする「省庁別財務書類の作成基準」（平成 16 年 6 月財政制度等審議会法制・公会計部会）が取りまとめられた。同基準に基づき、平成 17 年 4 月には、平成 15 年決算分の省庁別財務書類が作成されたところであり、また同年 9 月には、財務省から「国の財務書類（平成 15 年度）」が公表されたところである。
14. また、民間企業においては、平成 18 年 5 月に施行される会社法により、すべての株式会社は、貸借対照表及び損益計算書に加え、資本金・準備金等の変動も含めた資本の部全体の変動を示す「株式資本等変動計算書」の作成が義務付けられ

たところである。

15. 地方公共団体においても、こうした動向を踏まえ、国の財務書類との統一性に配慮した財務書類の体系的整備に取り組むとともに、バランスシートや行政コスト計算書だけでは捉えられない正味資産の変動（資産の評価替え等）を適切に把握し開示することが必要になるものと考えられる。

本報告書の特徴

16. 本報告書は、こうした状況を踏まえ、地方の公会計の新たな展開を図るため、資産・債務の適切な管理、世代間負担の衡平、決算情報の予算編成への活用等を推進するとともに、国・民間企業との整合性の確保にも配慮しながら、地方公共団体が参考とすべき財務書類のモデルとして提案するものである。
17. 本報告書の提案する財務書類のモデルは、資産・債務の適切な管理等の観点から資産評価を行うとともに、世代間負担の衡平等の観点から、貸借対照表、行政コスト計算書及び資金収支計算書に加えて新たに「純資産変動計算書」の作成を行うことを主な特徴とし、第二章（地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル）及び第三章（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）を提案するものである。

第二章：地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル

第一部：基礎概念

報告主体

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¹、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）。
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²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³の双方を対象とする。
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。

情報利用者及びそのニーズ

21. この財務書類の利用者としては、①住民⁴、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）⁵等が挙げられる。
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⁶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。

¹ 地方自治法 1 条の 3 第 2 項に規定する「普通地方公共団体」をいう。

² 地方自治法 209 条 1 項に規定する「一般会計及び特別会計」をいう。

³ 地方公営企業法 2 条により、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。

⁴ 地方自治法 10 条以下に規定する「住民」をいう。

⁵ 企業会計の一般目的外部報告の場合、企業の内部者（経営者）は情報利用者から除外されるが、公会計の場合、①予算情報の重要性（価格メカニズムに代わる財・サービスの供給量の調節手段であること）及び②予算編成によって政府の受託者責任が設定されるという統治構造上の違いにより、予算情報も財務報告の対象範囲に含まれることから（本文第 25 段落参照）、予算編成に関わる地方公共団体の内部者（首長、議会、執行機関等）も情報利用者に含まれる。

⁶ 第一の情報利用者として位置付けられる住民は、通常、市場を通じて地方公共団体を経済的に評価する訳ではないので、企業会計における情報利用者のニーズとは必ずしも一致しないことに留意が必要である。

財務書類の作成の目的

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。
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。⁷

財務書類の対象範囲

決算分析及び予算編成等のための参考情報

25. 財務書類を作成する目的が決算情報の開示と住民による財政規律にあることに対応して、この財務書類の対象範囲も、決算情報のみならず、予算編成及び財政運営全般のための参考情報を含むこととなる。⁸

財務書類の質的特性

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。

理解可能性の原則

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原則をいう。

完全性の原則

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

⁷ 財務報告の目的である決算情報の開示と住民による財政規律の重要性は、国と地方公共団体との間で特段の差異はなく、そこからさらに論理的に導かれる財務報告の対象範囲、質的特性、基礎概念、勘定体系、及び財務諸表体系等のフレームワークも、国と地方公共団体との間で基本的に共通するものとなる。

⁸ これを企業会計の財務諸表の対象範囲と比較すれば、地方公共団体における財務書類は、企業会計における(a)一般目的外部報告(会計主体の財務情報に直接的にアクセスすることができない外部利用者の一般的な目的を満たす財務情報)のみならず、(b)特別目的内部報告(会計主体の財務情報の内部利用者の特別な目的を満たす財務情報)をも対象とするより広い範囲をカバーするものといえる。

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。

目的適合性の原則

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。

信頼性の原則

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。

その他の一般的特性

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）⁹、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。

財務書類の構成要素

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。

⁹ 重要性は、会計処理及び財務報告に関する質的特性であり、地方公共団体における合規性や法規範性からの逸脱を認めるものではないことに留意が必要である。

資産・負債アプローチ

33. 地方公共団体を対象とする本基準モデルにおいては、予算等の政策形成上の意思決定を規律するため、フローの財務情報として、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）をも網羅する必要がある（完全性の原則；第 28 段落参照）。したがって、財務書類の構成要素の定義付けについては、原則として、損益外の取引事象をもカバーすることができる「資産・負債アプローチ」（資産及び負債を基本的構成要素とした上で、これらを基礎としてその他の構成要素の定義付けを行う考え方）を採用する。

構成要素の認識及び測定

34. 構成要素の認識とは、ある取引事象を財務書類上に計上するか否かを判断する過程を意味する。具体的には、当該取引事象が、①構成要素の定義に該当し、かつ、②一定以上の信頼性を持って測定できる場合に、これを認識し、財務書類上に計上することとなる。
35. これに対して、構成要素の測定とは、構成要素を認識した上で、財務書類上に計上する金額を決定する過程を意味する。

発生主義の活用

36. 財務書類を作成する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、歳入・歳出管理というフローの側面だけでなく、資産・負債管理というストックの側面からも一体的に財政運営を行うことが必要不可欠である。このため、地方公共団体における財務書類の構成要素の認識基準として、発生主義を活用する。
37. 発生主義という概念には、①どのタイミングで取引事象を認識すべきか（会計の基礎）、②どのような範囲の取引事象を認識すべきか（測定の焦点）という二つの異なる側面がある。特に、地方公共団体の財務書類において発生主義を活用する場合に重要なのは、地方公共団体に帰属するすべての経済資源¹⁰を認識の範囲に含めるという後者②の側面である。なぜなら、地方公共団体が資産・負債管理というストック面でも有効・適切な財政運営を行っていくためには、すべての経済資源を認識し、貸借対照表上、資産、負債及び純資産として計上する必要があるが、従来の現金主義の下では、単に資産のごく一部を構成する現金のみを認識するに過ぎなかったからである。
38. もっとも、地方公共団体の財務書類において発生主義を活用する際に留意すべきなのは、貸借対照表というストック面（財産残高）で認識の範囲をすべての経済資源にまで拡張したとしても、フロー面（取引高）での認識の範囲を損益取引（収

¹⁰ 経済資源とは、流動性が高い財務資源（金融資産・負債）だけでなく、流動性の低い非財務資源（固定資産、長期負債、資本金等）をも含む。通常、貸借対照表上に計上される資産、負債、純資産のすべてを意味すると考えてよい。

益及び費用)のみに限定してはならないという点である。なぜなら、決算情報の開示と住民による財政規律という地方公共団体の財務書類の目的を達成する上で、フロー情報として、損益取引の意味は限定的であるのに対して、純資産及びその内部構成を変動させる損益外の取引(資本取引等)の重要性が高いからである。

39. そこで、構成要素の認識基準として発生主義を活用すると同時に、純資産及びその内部構成を変動させるすべての損益外の取引(資本取引等)の結果を総額で表示する純資産変動計算書を導入する。

公正価値

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。
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に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、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まず、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ろう。

定義

財政状態

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。

資産

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。

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。

負債

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。
46. 引当金は、相当程度の見積もりを用いることによっ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。

純資産

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。
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。
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。

業績

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。

費用

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）。

収益

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）。
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）。

純資産の変動

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。

財源及び資産形成充当財源

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。
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。

損益外純資産減少原因

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。

損益外純資産増加原因

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。

資金収支の状態

71. 資金収支の状態とは、地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動による資金の期中取引高を意味する。資金収支の状態は、地方公共団体の資金利用状況及び資金獲得能力を評価する上で有用な財務情報である。
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。

資金収支区分

73. 資金収支計算書においては、複会計予算制度¹¹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」の三区分による表示を行う。
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

¹¹ 複会計予算制度(double budget system)とは、資金収支を経常的収支勘定と資本的収支勘定に二分した上で、それぞれ独立して予算編成を行う仕組みをいう。例えば、好況時の自然増収分を資本的収支勘定に留保しておき、不況時にそこから資本的支出(公共事業等)を増額することにより、景気調整のための裁量的財政政策が可能となる。こうした複会計予算制度は、1930年代後半にスウェーデンやノルウェーといった北欧諸国で導入され、また現在もイギリス、オーストラリア、マレーシアなどでもこれに近い予算編成の仕組みが採用されている。

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。

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。
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。

支出

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。

収入

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。

第二部：様式及び作成方法

総則

財務書類体系

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。

作成単位

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）。

作成の基礎となる計数及び会計処理

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¹²の計数を基礎として作成する。また、予算編成に役立てる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。
82. また、財務書類は、公会計に固有の会計処理も含め、総勘定元帳等の会計帳簿から誘導的に作成する。

作成基準日

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。

表示単位

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。

地方公共団体単体財務書類

作成方法

85. 地方公共団体単体財務書類は、普通会計及び公営事業会計に属する会計区分の計数を単純合算した上で、繰入金・繰出金、債権・債務等の会計区分相互間の内部取引を相殺消去して作成する。

普通会計

86. 普通会計は、一般会計及び特別会計¹³（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。

¹² 地方自治法第 9 章(208 条以下)参照。

¹³ 地方自治法 209 条 1 項に規定する「一般会計及び特別会計」をいう。

公営事業会計

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¹⁴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¹⁵、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。

合算・相殺消去

88. 地方公共団体単体財務書類を作成する際の合算・相殺消去の方法としては、まず、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）の計数を総計（単純合算）した上で、それぞれの会計相互間の内部取引を相殺消去し、普通会計としての純計を算出する。次に、普通会計及び公営事業会計の計数を総計（単純合算）した上で、それぞれの会計相互間の内部取引を相殺消去し、地方公共団体単体財務書類としての純計を算出する。

表示方法

89. 地方公共団体単体財務書類（純計表示）は、別表の様式第1号ないし様式第4号により記載する。
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。

財務書類

貸借対照表

総則

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。
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。
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。
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。
95. 資産の部の資金勘定は、資金収支計算書の収支尻（当期資金収支額）と連動する。また、純資産の部の各表示区分（財源、資産形成充当財源、評価・換算差額等及

¹⁴ 地方公営企業法2条により、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。具体的には、公営企業会計、収益事業会計、国民健康保険事業会計、老人保健医療事業会計、介護保険事業会計、公益質屋事業会計、農業共済事業会計、交通災害共済事業会計、公立大学付属病院事業会計等がこれに該当する。

¹⁵ 地方公営企業法20条、30条7項等を参照。

びその他の純資産)は、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、評価・換算差額等変動の部及びその他の純資産変動の部)の収支尻と連動する。

資産

総則

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。
97. 資産は、「金融資産」及び「非金融資産」に分類して表示する。

金融資産

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。

資金

99. 資金は、現金(手許現金及び要求払預金)及び現金同等物(3ヶ月以内の短期投資等)から構成される。このうち現金同等物は、短期投資の他、出納整理期間中の取引により発生する資金の受払いも含むことに留意を要する(第72段落参照)。

金融資産(資金を除く)

100. 金融資産(資金を除く)は、「債権」、「有価証券」及び「投資等」に分類して表示する。
101. 債権は、「税等未収金」、「未収金」、「貸付金」及び「その他の債権」に分類して表示する。
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。
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。
104. 貸付金は、貸付先に対する融資残高を計上する。
105. その他の債権は、上記税等未収金、未収金及び貸付金以外の債権をいう。ただし、金額的に重要性があるものまたは地方公共団体固有のものについては、その他の債権とは異なる独立の科目で表示する。
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。
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。
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。

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。
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。
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。
112. 投資等は、「出資金」及び「その他の投資」に分類して表示する。
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。
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。

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。

116. その他の投資は、上記出資金以外の投資等をいう。

非金融資産

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。
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。
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、有形固定資産ではなく、棚卸資産として計上する。
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。
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。

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。
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。
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。
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。
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。
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。
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、金銭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。
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。

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。
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。
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。

負債

総則

133. 負債は、負債の定義（第 45 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、負債の貸借対照表価額の測定については、それぞれの負債の性質に応じた評価基準及び評価方法を用いる。
134. 負債は、「流動負債」及び「非流動負債」に分類して表示する。

流動負債

135. 未払金及び未払費用は、基準日時点までに支払義務発生の原因が生じており、その金額が確定しまたは合理的に見積もることができるもの（未払金）、一定の契約に従い、継続して役務提供を受けている場合、基準日時点において既に提供された役務に対して未だその対価の支払を終えていないもの（未払費用）を一括して計上する。
136. 前受金及び前受収益は、基準日時点において、代金の納入は受けているが、これに対する義務の履行を行っていないもの（前受金）、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、基準日時点において未だ提供していない役務に対し支払を受けたもの（前受収益）を一括して計上する。

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。
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。
139. 預り金（保管金等）は、基準日時点において、第三者から寄託された資産にかかる見返負債をいう。
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。
141. 短期借入金は、民間金融機関等からの借入残高のうち、1 年以内に返済予定のものをいう。

非流動負債

142. 地方債（長期）は、地方公共団体が発行した地方債のうち、償還予定が1 年超のものをいう。地方債の貸借対照表価額は、残高（額面額）とし、地方券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。
143. 長期借入金は、民間金融機関等からの借入残高のうち、返済予定が一年超のものをいう。
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。
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。
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。

純資産

総則

147. 純資産は、純資産の定義（第 47 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。
148. 純資産は、純資産の源泉（ないし運用先）との対応によって、その内部構成を「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。

財源

149. 財源は、地方公共団体の費消可能な資源の蓄積をいい、原則として資金の形態で保有される。換言すれば、税金や国庫支出金等、地方公共団体が調達した償還不要の資源の蓄積を意味する。

資産形成充当財源

150. 資産形成充当財源は、資産形成のために充当した資源の蓄積をいい、原則として資金以外の形態（固定資産や金融資産等）で保有される。換言すれば、地方公共

団体が調達した資源を充当して資産形成を行った場合、その資産の残高（減価償却費・直接資本減耗相当額累計額の控除後）を意味する。

151. 資産形成充当財源は、対応する資産の種類に応じて、「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。

その他の純資産

152. その他の純資産は、上記財源、資産形成充当財源以外の純資産をいう。ただし、開始時未分析残高（開始貸借対照表において、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、以後、金額を固定した上で、その他の純資産の内訳として独立の科目で表示する。

行政コスト計算書

総則

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。
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。
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。
156. 行政コスト計算書の収支尻として計算される純経常費用（純行政コスト）は、純資産変動計算書（財源変動の部）に振替えられることにより、純経常費用への財源措置と連動する。

経常費用

総則

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。
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。

経常業務費用

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。
160. 人件費は、「職員給料」、「退職給付費用」及び「その他の人件費」に分類して表示する。
161. 職員給料は、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。
162. 退職給付費用は、職員等に対する将来の退職金支払いに備えるため、基準日時点における将来負担額の合理的な見積り額のうち、当会計年度発生額を計上する。
163. その他の人件費は、上記職員給料、退職給付費用以外の人件費をいう。
164. 物件費は、「物品購入費」、「維持補修費」、「減価償却費」及び「その他の物件費」に分類して表示する。

165. 物品購入費は、消耗品や事務用品の購入費用や資産計上されない備品購入費等をいう。
166. 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。
167. 減価償却費は、事業用資産について、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。
168. その他の物件費は、上記物品購入費、維持補修費以外の物件費をいう。
169. 経費は、「公債費（利払分）」、「借入金支払利息」、「貸倒引当金繰入」及び「その他の経費」に分類して表示する。
170. 公債費（利払分）は、地方公共団体が発行している地方債にかかる利息負担金額をいう。
171. 借入金利息は、他の団体・金融機関等からの借入金にかかる利息負担金額をいう。
172. 貸倒引当金繰入は、貸付金等の債権につき、債務者から返済のないことが確定した金額及び返済の可能性が低いものとして合理的に見積もった金額を計上する。
173. その他の経費は、上記公債費（利払分）、借入金利息及び貸倒引当金繰入以外の経費をいう。

経常移転支出

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。
175. 経常移転支出は、「扶助費等支出」、「補助金等支出」及び「その他の経常移転支出」に分類して表示する。
176. 扶助費等支出は、社会保障給付としての扶助費等の支出をいう。
177. 補助金等支出は、政策目的による補助金等の支出をいう。
178. その他の経常移転支出は、上記扶助費等支出及び補助金等支出以外の経常移転支出をいう。

経常収益

総則

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。
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。

経常業務収益

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。
182. 業務収益は、「自己収入」及び「その他の業務収益」に分類して表示する。
183. 自己収入は、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・手数料等の形態で徴収する金銭をいう。
184. その他の業務収益は、上記自己収入以外の業務収益をいう。

185. 業務外収益は、「受取利息等」及び「その他の業務外収益」に分類して表示する。
186. 受取利息等は、地方公共団体が保有する有価証券や貸付金から発生する受取配当金や受取利息等をいう。
187. その他の業務外収益は、上記受取利息等以外の業務外収益をいう。

経常移転収入

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。

純資産変動計算書

総則

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收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、将来の税收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）の収支尻は、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。

財源変動の部

総則

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。

財源の使途

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。

財源の調達

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。

資産形成充当財源変動の部

総則

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。

固定資産の変動

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。

長期金融資産の変動

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。

評価・換算差額等の変動

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。

評価・換算差額等の減少

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額をいう。

評価・換算差額等の増加

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額をいう。

その他の純資産変動の部

総則

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。

その他の純資産の減少

217. 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の純資産減少額をいう。

その他の純資産の増加

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額をいう。

資金収支計算書

総則

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。

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。
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。
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」の三区分により表示する。
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。

経常的収支区分

224. 経常的収支区分は、「経常的支出」及び「経常的収入」に分類して表示する。
225. 経常的支出は、「経常活動による支出」及び「経常移転支出」に分類して表示する。
226. 経常活動による支出は、業務費用（人件費、物件費、経費にかかる支出）及び業務外費用（財務的支出に属する支払利息を除く）から構成される。
227. 経常移転支出は、他会計への繰出支出、扶助費・補助金等経常移転支出、その他経常移転支出等をいう。
228. 経常的収入は、「税金収入」、「経常活動による収入」及び「経常移転収入」に分類して表示する。
229. 税金収入は、個人所得課税、法人所得課税等をいう。
230. 経常活動による収入は、業務収入及び業務外収入（受取利息等、その他業務外収入）から構成される。
231. 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。

資本的収支区分

232. 資本的収支区分は、「資本的支出」及び「資本的収入」に分類して表示する。
233. 資本的支出は、「資本形成活動による支出」及び「資本移転支出」に分類して表示する。
234. 資本形成活動による支出は、事業用資産形成支出、インフラ資産形成支出及び長期金融資産形成支出から構成される。
235. 資本移転支出は、他会計への繰出支出及びその他資本移転支出をいう。
236. 資本的収入は、「資本形成活動による収入」及び「資本移転収入」に分類して表示する。
237. 資本形成活動による収入は、事業用資産売却収入、インフラ資産売却収入及び長期金融資産元本償還収入から構成される。
238. 資本移転収入は、他会計からの繰入収入、補助金等資本移転収入及びその他資本

移転収入をいう。

基礎的財政収支

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。

財務的収支区分

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。

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。

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。

243. 元本償還支出は、地方債・借入金等にかかる元本償還の支出をいう。

244. 財務的収入は、公債発行収入、借入金収入等から構成される。

注記

重要な会計方針

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。

- 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

会計方針の変更に関する記載

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。

- 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

重要な後発事象の注記

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。

- 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

偶発債務

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。

- ① 保証債務及び損失補償債務負担の状況
- 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

追加情報の注記

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。

- 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
- 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
- ③ 繰越事業に係る将来の支出予定額
- 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

様式（別表）

- 【様式第1号】貸借対照表
- 【様式第2号】行政コスト計算書
- 【様式第3号】純資産変動計算書
- 【様式第4号】資金収支計算書
- 【様式第5号】附属明細表

地方公共団体連結財務書類

連結財務書類体系

250. 地方公共団体が作成する連結財務書類の体系は、連結貸借対照表、連結行政コスト計算書、連結純資産変動計算書、連結資金収支計算書及びこれらの連結財務書類に関連する連結附属明細表とする。

連結財務書類の作成目的

251. 連結貸借対照表は、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を連結して、公的資金等によって形成された資産の状況とその財源を調達するための負債の全体像を明らかにすることにより、地方公共団体の財政状態を明らかにすることを目的とする。
252. 連結行政コスト計算書は、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を連結した地方公共団体の業績を明らかにすることを目的とする。
253. 連結純資産変動計算書は、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を連結した地方公共団体の純資産の変動を明らかにすることを目的とする。
254. 連結資金収支計算書は、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を連結した地方公共団体の資金収支の状態を明らかにすることを目的とする。

連結の対象

連結対象法人

255. 連結対象となる法人等は、地方公共団体の関与及び財政支援の下で、当該団体の事務事業と密接な関連を有する業務を行ってい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）等とする。
256. 地方公共団体が設立した地方独立行政法人は、当該設立団体の連結の対象とする。
257. 地方公共団体が構成団体として加入する一部事務組合・広域連合は、当該構成団体の連結の対象とする。なお、一部事務組合・広域連合との連結の手法については、各構成団体の経費負担割合に応じた比例連結とし、補足情報として経費負担割合で比例連結をしたこと等を注記する。また、一部事務組合・広域連合に対する経費負担割合が重要でないものは、連結の範囲に含めないことができることとし、この場合にもその旨を注記する。
258. 地方公共団体が設立した地方三公社は、当該設立団体の連結の対象とする。
259. 地方公共団体からの出資比率 50%以上の第三セクターは、当該出資団体の連結の対象とする。地方公共団体からの出資比率 25%以上 50%未満の第三セクターについては、当該出資団体からの役員の派遣、財政支援等の実態から、当該出資団体がその業務運営を実質的に支配していると認められる場合についても、当該出

資団体の連結の対象とする。

260. 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・地方三公社との連結については、出資割合や財政支出の状況等から特定の設立団体と密接な関連があると認められる場合、当該特定の設立団体と全部連結を行う。一方、特定の設立団体において全部連結することが適当でない場合には、各設立団体が出資比率等に応じて比例連結し、補足情報として出資比率等に応じて比例連結を行ったこと等を注記する。
261. 地方独立行政法人の特定関連会社についても、地方独立行政法人とともに連結の対象とする。
262. 第三セクターの子会社で平成 15 年の地方自治法施行令の一部改正により長の監督権等が及ぶこととなったもの、すなわち地方公共団体及び一または二以上の出資比率 50%以上の第三セクターが合わせて資本金等の 50%以上を出資している子会社についても、当該出資団体の連結の対象とする。

持分法

263. 連結対象から除外された関係団体であっても、当該地方公共団体の投資勘定にかかるサービス提供能力を公正価値で測定するという観点から、持分法の適用も考えられる。しかし、地方公共団体の連結においては、企業会計の支配従属関係とは異なり、業務関連性がある特殊法人等を連結して一体として説明責任を果たすこととしており、連結対象から除外された関係団体について、連結財務書類において持分の評価でもって影響力を反映する必要はないと考えられることから、持分法の適用は行わないこととした。
264. なお、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、強制評価減を行うこととしており、また、附属明細書において出資金の純資産額等を開示することとしており、これらにより関係団体に対する出資金に関する情報が開示されることとなる。

連結の手法

連結決算日

265. 連結財務書類の作成に関する期間は 1 年とし、3 月 31 日をもって連結決算日とする。
266. 連結対象法人の決算日が 3 月 31 日と異なる場合、3 月 31 日における仮決算を行うことを原則とするが、決算日の差異が 3 ヶ月を超えない場合には、連結対象法人の決算を基礎として連結手続を行うことができる。ただし、決算日の相違により、会計記録に重要な不一致が生じている場合には、必要な調整を行うものとする。

連結手続

267. 連結の手法は、地方公共団体単体財務書類及び連結対象法人の財務書類の金額を

基礎とし、全てのデータを単純合算し、連結に際しての調整（比例連結を行う一部事務組合・広域連合等に係る経費負担割合等による調整、地方独立行政法人固有の会計処理の調整、連結決算日の調整等）を行った上で、企業会計に準拠して相互間の投資・資本及び債権・債務の相殺消去を行い、純計を示すこととする。なお、上記の相殺消去等は、精算表における「相殺消去」の欄において記載する。

268. 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及び出資金と、連結対象法人の資本金等は相殺消去する。その際、資産の帳簿価額と公正価値の差額等は連結調整勘定として処理する。
269. 連結対象法人の資本等のうち地方公共団体に帰属しない部分（他団体及び民間出資分）は、少数株主持分とする。
270. 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は相殺消去する。
271. 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や受取利息と支払利息は相殺消去する。また、例えば、地方三公社から普通会計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の消去を行う。

会計処理基準の相違

272. 連結対象法人においては、それぞれ固有の会計基準が定められているため、連結に際しては会計基準の統一は行わず、連結対象法人の財務書類の金額を基礎として連結を行う。
273. なお、地方独立行政法人において、運営費交付金等が負債計上されている場合や退職手当に係る引当金が計上されていない場合等は、運営費交付金等については負債から純資産へ振替え、退職手当に係る引当金は所要額を計上する等、連結に際して必要な調整を行うこととする。

連結に際しての資産及び負債の評価

274. 連結対象法人が、それぞれの会計基準に則って資産及び負債を適正に評価した金額をもって連結を行うこととする。ただし、個別の連結対象法人の資産及び負債の評価が、公正価値の考え方に照らして著しく乖離がある場合等、特段の事情が認められる場合は、当該法人等の資産及び負債の再評価を行って連結を行う。

表示方法

275. 地方公共団体連結財務書類は、後掲様式第 6 号ないし様式第 9 号により記載する。
276. 地方公共団体連結財務書類に関連する連結附属明細表は、様式第 10 号により記載する。

連結財務書類

連結貸借対照表

277. 連結貸借対照表は、様式第 6 号により記載する。記載内容等については、原則として単体財務書類の貸借対照表（様式第 1 号）を準用する。

278. なお、連結調整勘定（投資と資本の相殺消去にかかる差額）については、無形固定資産（借方）または負債の部（貸方）において表示する。また、少数株主持分がある場合には、純資産の部において表示する。

連結行政コスト計算書

279. 連結行政コスト計算書は、様式第 7 号により記載する。記載内容等については、原則として単体財務書類の行政コスト計算書（様式第 2 号）を準用する。
280. なお、連結調整勘定償却額については、経費（借方）または業務外収益（貸方）として表示する。また、少数株主利益（または少数株主損失）については、独立の科目により表示する。

連結純資産変動計算書

281. 連結純資産変動計算書は、様式第 8 号により記載する。記載内容等については、原則として単体財務書類の純資産変動計算書（様式第 3 号）を準用する。
282. なお、少数株主持分の変動については、独立の区分（少数株主持分変動の部）において表示する。

連結資金収支計算書

283. 連結資金収支計算書は、様式第 9 号により記載する。記載内容等については、原則として単体財務書類の資金収支計算書（様式第 4 号）を準用する。
284. なお、連結の範囲の変更を伴う出資・出捐支出がなされたときは資本形成活動による支出として表示し、連結の範囲の変更を伴う出資・出捐償還収入が生じたときは資本形成活動による収入として表示する。

注記

285. 原則として、単体財務書類にかかる注記の記載内容等（第 245 段落以下）を準用する。

様式（別表）

- 【様式第 6 号】連結貸借対照表
- 【様式第 7 号】連結行政コスト計算書
- 【様式第 8 号】連結純資産変動計算書
- 【様式第 9 号】連結資金収支計算書
- 【様式第 10 号】連結附属明細表

税収の位置付けとして収益説を採用する場合の財務書類

税収の位置付けに関する持分説と収益説

286. 本基準モデルは、住民から地方公共団体への拠出である税収について、「所有者からの拠出 (contribution from owners)」に該当することに鑑み、行政コスト計算書上の収益ではなく、純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として処理・表示することとしている（第 54 段落）。かかる立場は、税収について、行政コスト計算書を經由しない純資産（持分）の直接の増加原因と位置付けることから、税収の位置付けに関する持分説と呼ばれる。
287. これに対して、住民を地方公共団体の外部に存在する第三者としての顧客として位置付けることにより、税収は地方公共団体が顧客としての住民に対して財・サービスを提供した対価として獲得する収益であると解する立場がある。これは税収の位置付けに関する収益説と呼ばれる。

収益説を採用する場合の財務書類様式

288. 地方公共団体が財務書類を作成するに当たり、国際公会計基準（IPSAS）に準拠する等の理由により、税収の位置付けに関する収益説を採用する場合、行政コスト計算書（様式第 2 号）及び純資産変動計算書（様式第 3 号）に代わり両者を一体化した様式第 11 号の記載による。様式第 11 号は、行政コスト計算書及び純資産変動計算書を一体として表示することにより、持分説と収益説の差異を表示面で解消するものである。

様式（別表）

【様式第 11 号】収益説に基づく行政コスト計算書及び純資産変動計算書

貸借対照表 (BS)

【資産の部】

1. 金融資産

資金

金融資産(資金を除く)

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

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

その他有形固定資産

建設仮勘定

無形固定資産

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

棚卸資産

インフラ資産

公共用財産用地

公共用財産施設

その他公共用財産

公共用財産建設仮勘定

繰延資産

資産合計

【負債の部】

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)

地方債(短期)

短期借入金

2. 非流動負債

地方債(長期)

長期借入金

引当金

退職給付引当金

その他の引当金

負債合計

【純資産の部】

財源

資産形成充当財源

固定資産

長期金融資産

評価・換算差額等

その他の純資産

開始時未分析残高

純資産合計

負債・純資産合計

xxx F=D+E

xxx E

xxx D=A+B+C

xxx A

xxx

xxx

xxx

xxx

(xxx)

xxx B

xxx C

xxx

xxx

xxx M=J+K+L

xxx J=G+H+I

xxx G

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx H

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx I

xxx K

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx L

xxx N=F+M

xxx O

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx P

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx Q=O+P

xxx R

xxx S

xxx

xxx

xxx

xxx T

xxx

xxx U=R+S+T

xxx V=Q+U

CFより

NWより

行政コスト計算書(PL)

【経常費用】

1. 経常業務費用		<u>xxx</u>	D=A+B+C
①人件費		<u>xxx</u> A	
職員給料	xxx		
退職給付費用	xxx		
その他の人件費	xxx		
②物件費		<u>xxx</u> B	
物品購入費	xxx		
維持補修費	xxx		
減価償却費	xxx		
その他の物件費	xxx		
③経費		<u>xxx</u> C	
公債費(利払分)	xxx		
借入金支払利息	xxx		
貸倒引当金繰入	xxx		
その他の経費	xxx		
2. 経常移転支出		<u>xxx</u> E	
①扶助費等支出	xxx		
②補助金等支出	xxx		
③その他の経常移転支出	xxx		
経常費用合計(総行政コスト)		<u><u>xxx</u></u> F=D+E	

【経常収益】

1. 経常業務収益		<u>xxx</u>	I=G+H
①業務収益		<u>xxx</u> G	
自己収入	xxx		
その他の業務収益	xxx		
②業務外収益		<u>xxx</u> H	
受取利息等	xxx		
その他の業務外収益	xxx		
2. 経常移転収入		<u>xxx</u> J	
経常移転収入	xxx		
経常収益合計		<u><u>xxx</u></u> K=I+J	
純経常費用(純行政コスト)		<u><u>xxx</u></u> L=K-F	

 NWへ

純資産変動計算書(NWM)

	財源		財源合計	資産形成充当財源		資産形成充当財源合計	その他の純資産		その他の純資産合計	純資産合計
	財源 余剰	未実現財源 消費		固定資産	長期金融資産		開始時未分析 残高	その他		
前期末残高	xxx	(xxx)	xxx			xxx		xxx	xxx	xxx
当期変動額										
Ⅰ. 財源変動の部										
1. 財源の増減	xxx	(xxx)	xxx							xxx
① 純経常費用への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)							(xxx)
② 固定資産形成への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)							(xxx)
③ 長期金融資産への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)							(xxx)
④ その他の財源の使途	(xxx)	(xxx)	(xxx)							(xxx)
2. 財源の調達	xxx		xxx							xxx
① 配収	xxx		xxx							xxx
② 資本移転収入	xxx		xxx							xxx
③ その他の財源の調達	xxx		xxx							xxx
④ 固定資産売却収入(元本分)	xxx		xxx							xxx
⑤ 長期金融資産償還収入(元本分)	xxx		xxx							xxx
⑥ その他	xxx		xxx							xxx
Ⅱ. 資産形成充当財源変動の部										
1. 固定資産の変動				xxx	xxx	xxx				xxx
① 固定資産の減少				(xxx)		(xxx)				(xxx)
減価償却費・直接資本減耗相当額				(xxx)		(xxx)				(xxx)
除売却相当額				(xxx)		(xxx)				(xxx)
② 固定資産の増加										
固定資産形成				xxx	xxx	xxx				xxx
無償所管換等				xxx		xxx				xxx
2. 長期金融資産の変動					xxx	xxx				xxx
① 長期金融資産の減少					(xxx)	(xxx)				(xxx)
② 長期金融資産の増加					xxx	xxx				xxx
3. 評価・換算差額等の変動										
① 評価・換算差額等の減少										
再評価損										
再評価益										
② 評価・換算差額等の増加										
再評価益										
③ その他										
Ⅲ. その他の純資産変動の部										
1. その他の純資産の減少								xxx	xxx	(xxx)
2. その他の純資産の増加								(xxx)	(xxx)	xxx
当期変動額合計	xxx	(xxx)	xxx			xxx		xxx	xxx	xxx
前期末残高	xxx	(xxx)	xxx			xxx		xxx	xxx	xxx

【経常的収支区分】

I. 経常的支出

1. 経常活動による支出

①業務費用支出

人件費支出

物件費支出

経費支出

②業務外費用支出(財務的支出を除く)

2. 経常移転支出

他会計への繰出支出

扶助費・補助金等経常移転支出

その他経常移転支出

II. 経常的収入

1. 税金収入

2. 経常活動による収入

①業務収益収入

②業務外収益収入

受取利息等

その他業務外収入

3. 経常移転収入

経常的収支

【資本的収支区分】

I 資本的支出

1. 資本形成活動による支出

事業用資産形成支出

インフラ資産形成支出

長期金融資産形成支出

2. 資本移転支出

他会計への繰出支出

その他資本移転支出

II 資本的収入

1. 資本形成活動による収入

事業用資産売却収入

インフラ資産売却収入

長期金融資産元本償還収入

2. 資本移転収入

他会計からの繰入収入

補助金等資本移転収入

その他資本移転収入

資本的収支

基礎的財政収支

【財務的収支区分】

I 財務的支出

①支払利息支出

公債費(利払分)支出

借入金支払利息支出

②元本償還支出

公債費(元本分)支出

借入金元本償還支出

II 財務的収入

公債発行収入

借入金収入

財務的収支

当期資金収支額

期首資金残高

期末資金残高

xxx E=C+D

xxx C=A+B

xxx A

xxx

xxx

xxx

xxx B

xxx D

xxx

xxx

xxx

xxx K=H+I+J

xxx I

xxx H=F+G

xxx F

xxx G

xxx

xxx

xxx J

xxx L=K-E

xxx O=M+N

xxx M

xxx

xxx

xxx

xxx N

xxx

xxx

xxx R=P+Q

xxx P

xxx

xxx

xxx

xxx Q

xxx

xxx

xxx

xxx S=R-O

xxx T=L+S

xxx W=U+V

xxx U

xxx

xxx

xxx V

xxx

xxx

xxx X

xxx

xxx

xxx Y=X-W

xxx Z=T+Y

xxx AA

xxx AB=Z+AA

BSへ

【様式第5号】①

附属明細表

1. 貸借対照表の内容に関する明細

(1) 資産項目の明細

① 税等未収金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

② 未収金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

③ 貸付金の明細

貸付先	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高	貸付事由等

合計					

④ その他の債権の明細

債権の種類	相手先	本年度末残高	債権の内容等

合計			

⑤ 有価証券の明細

満期保有目的有価証券の増減の明細

種類	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	償却原価法に基づく増減額	強制評価減	本年度末残高

合計						

(注) 市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載する。

満期保有目的以外の有価証券の増減の明細

種類	前年度末残高	評価差額の戻入	本年度増加額	本年度減少額	評価差額 (本年度発生分)	強制評価減	本年度末残高

合計							

(注) 市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載する。

市場価格のある有価証券の時価等の明細

銘柄	株式数	取得原価	時価	貸借対照表 計上額

合計				

⑥出資金の明細

市場価格のない株式の純資産額等の明細

出資先	出資金額 (国有財産 台帳価格)	資産 (A)	負債 (B)	純資産額 (C=A-B)	資本金 (D)	地方公共団体 からの出資額 (E)	出資割合 (F=E/D)%	純資産額 による 算出額 (G=C×F)	貸借対照表 計上額	使用財務諸表
****										行政コスト計算書
****										法定財務諸表
合計										

出資金の増減の明細

種類	前年度末残高	評価差額の戻入	本年度増加額	本年度減少額	評価差額 (本年度発生分)	強制評価減	本年度末残高

合計							

(注)市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載する。

市場価格のある株式の時価等の明細

銘柄	株式数	取得原価	時価	貸借対照表 計上額

合計				

市場価格のない出資金の純資産額等の明細

出資先	出資金額 (国有財産 台帳価格)	資産 (A)	負債 (B)	純資産額 (C=A-B)	資本金 (D)	地方公共団体 からの出資額 (E)	出資割合 (F=E/D)%	純資産額 による 算出額 (G=C×F)	貸借対照表 計上額	使用財務諸表
****										行政コスト計算書
****										法定財務諸表
合計										

⑦その他の投資の明細

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	投資内容等

合計					

⑧固定資産の明細

事業用資産

区分	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度 減価償却費	評価差額 (本年度発生分)	本年度末残高
有形固定資産						

小計						
無形固定資産						

小計						
合計						

(注1)「区分」欄は、国有財産法施行細則表1に掲げる国有財産の区分を参考に区分する。

(注2)評価差額は、国有財産台帳の価格改定が行われた年度における評価差額を記載する。

インフラ資産

区分及び内容	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度 直接資本減耗	評価差額 (本年度発生分)	本年度末残高
公共用財産用						

小計						
公共用財産施						

小計						
その他						
公共用財産						

小計						
公共用財産						
建設仮勘定						

小計						
合計						

⑨棚卸資産の明細

種類	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	強制評価減	本年度末残高

合計					

⑩繰延資産の明細

区分	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度償却額	本年度末残高

合計					

(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

内容	相手先	本年度末残高

合計		

未払費用の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

②前受金及び前受収益の明細

前受金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

前受収益の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

③預り金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

④地方債の明細

種類	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高	債券発行差金	本年度末残高

合計						

借入金の明細

借入先	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高

合計				

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 (目的使用)	本年度減少額 (その他)	本年度末残高

合計					

2. 行政コスト計算書の内容に関する明細

(1)貸倒引当金繰入の明細

関連科目	相手先	貸倒引当金繰入額	繰入原因
税等未収金			
未収金			
貸付金			
....			
合計			

(2)扶助費・補助金等の明細

名称	相手先	金額	支出目的

3. 純資産変動計算書の内容に関する事項

(1)財源の調達の明細

会計	区分	財源の内容	金額
一般会計	税収	地方税	
		地方譲与税	
		利子割交付金	
			
		小計	
	自己収入	分担金及び負担金	
		使用料	
		手数料	
			
		小計	
	その他	固定資産売却収入	
		貸付金元本償還収入	
			
		小計	
	合計		
特別会計			
....			

(2)評価・換算差額等の明細

関連科目	区分	戻入	評価益	評価損	増減額	評価・換算差額発生原因
有価証券	満期保有目的					強制評価減
	満期保有目的以外					市場価格評価
出資金						価値の低下
土地						価格改定
建物						価格改定
....						

4. 資金収支計算書の内容に関する事項

(1)資金の明細

資金名	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高
現金				
要求払預金				
短期投資				
....				
合計				

精算表

貸借対照表作成ワークシート

科目	一般会計	○特別会計	○特別会計	総計 (単純合算)	相殺消去	普通会計	公営企 業会計	収益事 業会計	国民健 康保険 事業会 計	老人保 健医療 事業会 計	介護保 険事業 会計	公益質 屋事業 会計	農業共 済事業 会計	交通災 害共済 事業会 計	公立大 学付属 病院事 業会計	総計 (単純合 算)	相殺消去	純計
【資産の部】																		
資金																		
預等未収金																		
未収金																		
貸付金																		
その他の債権																		
貸倒引当金																		
有価証券																		
出資金																		
その他の投資																		
金融資産																		
土地																		
立木竹																		
建物																		
工作物																		
機械器具																		
物品																		
船舶																		
航空機																		
その他有形固定資産																		
建設仮勘定																		
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																		
棚卸資産																		
事業用資産																		
公共用財産用地																		
公共用財産施設																		
その他公共用財産																		
公共用財産建設仮勘定																		
インフラ資産																		
繰越資産																		
資産合計																		
【負債の部】																		
未払金及び未払費用																		
前受金及び前受収益																		
賞与引当金																		
繰入金(保費金等)																		
地方債(短期)																		
短期借入金																		
地方債(長期)																		
長期借入金																		
退職給付引当金																		
その他の引当金																		
負債合計																		
【純資産の部】																		
財源																		
資産形成充当財源-固定資産																		
資産形成充当財源-長期金融資産																		
資産形成充当財源-評価・換算差額等																		
その他の純資産																		
純資産合計																		

行政コスト計算書作成ワークシート

科目	一般会計	特別会計	特別会計○特別会計	総計 (単純合 算)	相殺消去	普通会計	公営企 業会計	収益事 業会計	国民健 康保険 事業会 計	老人保 健医療 事業会 計	介護保 険事業 会計	公益質 屋事業 会計	農業・共 済事業 会計	交通災 害共済 事業会 計	公立大 学付属 病院事 業会計	総計 (単純合 算)	相殺消去	純計
【経常費用】																		
職員給料																		
退職給付費用																		
その他の人件費																		
物品購入費																		
維持補修費																		
減価償却費																		
その他の物件費																		
公債費(利払分)																		
借入金支払利息																		
貸倒引当金繰入																		
その他の経費																		
経常業務費用合計																		
扶助費等支出																		
補助金等支出																		
その他の経常移転支出																		
経常移転支出合計																		
経常費用合計																		
【経常収益】																		
自己収入																		
その他の業務収益																		
受取利息等																		
その他の業務外収益																		
経常業務収益合計																		
経常移転収入																		
経常移転収入合計																		
経常収益合計																		
純経常費用																		

純資産変動計算書(報告形式)作成ワークシート

科目	一般会計	特別会計 ○特別会計	特別会計 ○特別会計	総計 (単純合 算)	相殺消去	普通会計	公営企 業会計	収益事 業会計	国民健 康保険 事業計	老人保 健医療 事業計	介護保 険事業 会計	公益質 屋事業 会計	農業共 済事業 会計	交通災 害共済 事業計	公立大 学付属 病院事 業会計	総計 (単純合 算)	相殺消去	純計
【財源変動の部】																		
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																		
減価基金(元本分)への財源措置																		
その他の財源の使途																		
財源の使途																		
税収																		
資本移転収入																		
固定資産売却収入(元本分)																		
長期金融資産償還収入(元本分)																		
その他の財源の調達																		
財源の調達																		
【資産形成充当財源変動の部】																		
減価償却費・直接資本減耗相当額																		
除売却相当額																		
固定資産形成																		
無償所管機等																		
固定資産の変動																		
長期金融資産の減少																		
長期金融資産の増加																		
長期金融資産の変動																		
再評価増																		
その他評価・換算差額等の減少																		
再評価益																		
その他評価・換算差額等の増加																		
評価・換算差額等の変動																		
【その他の純資産変動の部】																		
その他の純資産の減少																		
その他の純資産の増加																		

資金収支計算書作成ワークシート

科目	一般会計	特別会計○特別会計	総計 (単純合 算)	相殺消去	普通会計	公営企 業会計	収益事 業会計	国民健 康保険 事業会 計	老人保 健医療 事業会 計	介護保 険事業 会計	公益質 屋事業 会計	農業共 済事業 会計	交通災 害共済 事業会 計	公立大 学付属 病院事 業会計	総計 (単純合 算)	相殺消去	純計
【経常的収支区分】																	
人件費支出																	
物件費支出																	
経費支出																	
業務外費用																	
他会計への繰出支出																	
扶助費・補助金等経常移転支出																	
その他経常移転支出																	
税金収入																	
業務収入																	
受取利息等																	
その他業務外収入																	
経常移転収入																	
経常的収支																	
【資本的収支区分】																	
事業用資産形成支出																	
インフラ資産形成支出																	
長期金融資産形成支出																	
他会計への繰出支出																	
その他資本移転支出																	
事業用資産売却収入																	
インフラ資産売却収入																	
長期金融資産元本償還収入																	
他会計からの繰入収入																	
補助金等資本移転収入																	
その他資本移転収入																	
資本的収支																	
基礎的財政収支																	
【財務的収支区分】																	
公債費(利払分)支出																	
借入金支払利息支出																	
公債費(元本分)支出																	
借入金元本償還支出																	
公債発行収入																	
借入金収入																	
財務的収支																	

連結貸借対照表 (BS)

【資産の部】

1. 金融資産		xxx	F=D+E	
資金		xxx	E	
金融資産(資金を除く)		xxx	D=A+B+C	← CFより
債権	xxx	xxx	A	
税等未収金	xxx			
未収金	xxx			
貸付金	xxx			
その他の債権	xxx			
(控除)貸倒引当金	(xxx)			
有価証券		xxx	B	
投資等		xxx	C	
出資金	xxx			
その他の投資	xxx			
2. 非金融資産		xxx	M=J+K+L	
事業用資産		xxx	J=G+H+I	
有形固定資産		xxx	G	
土地	xxx			
立木竹	xxx			
建物	xxx			
工作物	xxx			
機械器具	xxx			
物品	xxx			
船舶	xxx			
航空機	xxx			
その他有形固定資産	xxx			
建設仮勘定	xxx			
無形固定資産		xxx	H	
地上権	xxx			
特許権	xxx			
ソフトウェア	xxx			
電話加入権	xxx			
連結調整勘定	xxx			
その他無形固定資産	xxx			
棚卸資産		xxx	I	
インフラ資産		xxx	K	
公共用財産用地	xxx			
公共用財産施設	xxx			
その他公共用財産	xxx			
公共用財産建設仮勘定	xxx			
繰延資産		xxx	L	
資産合計		xxx	N=F+M	

【負債の部】

1. 流動負債		xxx	O	
未払金及び未払費用	xxx			
前受金及び前受収益	xxx			
引当金	xxx			
賞与引当金	xxx			
預り金(保管金等)	xxx			
地方債(短期)	xxx			
短期借入金	xxx			
2. 非流動負債		xxx	P	
地方債(長期)	xxx			
長期借入金	xxx			
引当金	xxx			
退職給付引当金	xxx			
その他の引当金	xxx			
連結調整勘定	xxx			
負債合計		xxx	Q=O+P	

【純資産の部】

財源		xxx	R	
資産形成充当財源		xxx	S	
固定資産	xxx			
長期金融資産	xxx			
評価・換算差額等	xxx			
少数株主持分		xxx	T	
その他の純資産		xxx	U	
開始時未分析残高	xxx			
純資産合計		xxx	V=R+S+T+U	
負債・純資産合計		xxx	W=Q+V	

【様式第7号】

連結行政コスト計算書(PL)

【経常費用】

1. 経常業務費用		<u>xxx</u>	D=A+B+C
①人件費		<u>xxx</u> A	
職員給料	xxx		
退職給付費用	xxx		
その他の人件費	xxx		
②物件費		<u>xxx</u> B	
物品購入費	xxx		
維持補修費	xxx		
減価償却費	xxx		
その他の物件費	xxx		
③経費		<u>xxx</u> C	
公債費(利払分)	xxx		
借入金支払利息	xxx		
連結調整勘定償却額	xxx		
貸倒引当金繰入	xxx		
その他の経費	xxx		
2. 経常移転支出		<u>xxx</u> E	
①扶助費等支出	xxx		
②補助金等支出	xxx		
③その他の経常移転支出	xxx		
経常費用合計(総行政コスト)		<u><u>xxx</u></u> F=D+E	

【経常収益】

1. 経常業務収益		<u>xxx</u>	I=G+H
①業務収益		<u>xxx</u> G	
自己収入	xxx		
その他の業務収益	xxx		
②業務外収益		<u>xxx</u> H	
受取利息等	xxx		
連結調整勘定償却額	xxx		
その他の業務外収益	xxx		
2. 経常移転収入		<u>xxx</u> J	
経常移転収入	xxx		
経常収益合計		<u><u>xxx</u></u> K=I+J	

【少数株主利益(または少数株主損失)】

純経常費用(純行政コスト)

<u>xxx</u> L	
<u><u>xxx</u></u> M=(K-F)-L	 NWへ

純資産変動計算書(NWM)

	財源		財源合計	資産形成充当財源			資産形成充当財源合計	少数株主持分合計	その他の純資産		その他の純資産合計	純資産合計
	財源余剰	未実現財源消費		固定資産	長期金融資産	評価・換算差額等			開始時未分析残高	その他		
前期末残高	xxx	(xxx)	xxx			xxx	xxx		xxx		xxx	xxx
当期変動額												
I. 財源変動の部												
1. 財源の使途	xxx	(xxx)	xxx									xxx
① 純経常費用への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)									(xxx)
② 固定資産形成への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)									(xxx)
③ 長期金融資産への財源措置	(xxx)	(xxx)	(xxx)									(xxx)
④ その他の財源の使途	(xxx)	(xxx)	(xxx)									(xxx)
2. 財源の調達	xxx		xxx									xxx
① 税収	xxx		xxx									xxx
② 資本移転収入	xxx		xxx									xxx
③ その他の財源の調達	xxx		xxx									xxx
④ 固定資産売却収入(元本分)	xxx		xxx									xxx
⑤ 長期金融資産償還収入(元本分)	xxx		xxx									xxx
⑥ その他	xxx		xxx									xxx
II. 資産形成充当財源変動の部				xxx	xxx	xxx	xxx					xxx
1. 固定資産の変動				xxx			xxx					xxx
① 固定資産の減少				(xxx)			(xxx)					(xxx)
減価償却費・直接資本減耗相当額				(xxx)			(xxx)					(xxx)
除売却相当額				(xxx)			(xxx)					(xxx)
② 固定資産の増加				xxx			xxx					xxx
固定資産形成				xxx			xxx					xxx
無償所管換等				xxx			xxx					xxx
2. 長期金融資産の変動					xxx		xxx					xxx
① 長期金融資産の減少					(xxx)		(xxx)					(xxx)
② 長期金融資産の増加					xxx		xxx					xxx
3. 評価換算差額等の変動						xxx	xxx					xxx
① 評価・換算差額等の減少						(xxx)	(xxx)					(xxx)
再評価損						(xxx)	(xxx)					(xxx)
その他						(xxx)	(xxx)					(xxx)
② 評価・換算差額等の増加						xxx	xxx					xxx
再評価益						xxx	xxx					xxx
その他						xxx	xxx					xxx
III. 少数株主持分変動の部								xxx				xxx
1. 少数株主持分の減少								(xxx)				(xxx)
2. 少数株主持分の増加								xxx				xxx
IV. その他の純資産変動の部										xxx		xxx
1. その他の純資産の減少										(xxx)		(xxx)
2. その他の純資産の増加										xxx		xxx
当期変動額合計	xxx	(xxx)	xxx			xxx	xxx			xxx	xxx	xxx
当期末残高	xxx	(xxx)	xxx			xxx	xxx		xxx	xxx	xxx	xxx

【経常的収支区分】

I. 経常的支出

1. 経常活動による支出

①業務費用支出

人件費支出

物件費支出

経費支出

②業務外費用支出(財務的支出を除く)

2. 経常移転支出

他会計への繰出支出

扶助費・補助金等経常移転支出

その他経常移転支出

II. 経常的収入

1. 税金収入

2. 経常活動による収入

①業務収益収入

②業務外収益収入

受取利息等

その他業務外収入

3. 経常移転収入

経常的収支

xxx E=C+D

xxx C=A+B

xxx A

xxx

xxx

xxx

xxx B

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx D

xxx K=H+I+J

xxx I

xxx H=F+G

xxx F

xxx G

xxx

xxx

xxx

xxx J

xxx L=K-E

【資本的収支区分】

I 資本的支出

1. 資本形成活動による支出

事業用資産形成支出

インフラ資産形成支出

長期金融資産形成支出

連結の範囲の変更を伴う出資・出捐支出

2. 資本移転支出

他会計への繰出支出

その他資本移転支出

II 資本的収入

1. 資本形成活動による収入

事業用資産売却収入

インフラ資産売却収入

長期金融資産元本償還収入

連結の範囲の変更を伴う出資・出捐償還収入

2. 資本移転収入

他会計からの繰入収入

補助金等資本移転収入

その他資本移転収入

資本的収支

xxx O=M+N

xxx M

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx N

xxx

xxx

xxx

xxx R=P+Q

xxx P

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx Q

xxx

xxx

xxx

xxx S=R-O

基礎的財政収支

xxx T=L+S

【財務的収支区分】

I 財務的支出

①支払利息支出

公債費(利払分)支出

借入金支払利息支出

②元本償還支出

公債費(元本分)支出

借入金元本償還支出

II 財務的収入

公債発行収入

借入金収入

財務的収支

xxx W=U+V

xxx U

xxx

xxx

xxx V

xxx

xxx

xxx

xxx X

xxx

xxx

xxx Y=X-W

当期資金収支額

xxx Z=T+Y

期首資金残高

xxx AA

期末資金残高

xxx AB=Z+AA

BSへ

【様式第10号】①

連結附属明細表

1. 連結貸借対照表の内容に関する明細

(1) 資産項目の明細

① 税等未収金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

② 未収金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

③ 貸付金の明細

貸付先	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高	貸付事由等

合計					

④ その他の債権の明細

債権の種類	相手先	本年度末残高	債権の内容等

合計			

⑤ 有価証券の明細

満期保有目的有価証券の増減の明細

種類	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	償却原価法に基づく増減額	強制評価減	本年度末残高

合計						

(注) 市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載する。

満期保有目的以外の有価証券の増減の明細

種類	前年度末残高	評価差額の戻入	本年度増加額	本年度減少額	評価差額 (本年度発生分)	強制評価減	本年度末残高

合計							

(注) 市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載する。

市場価格のある有価証券の時価等の明細

銘柄	株式数	取得原価	時価	貸借対照表 計上額

合計				

⑥出資金の明細

市場価格のない株式の純資産額等の明細

出資先	出資金額 (国有財産 台帳価格)	資産 (A)	負債 (B)	純資産額 (C=A-B)	資本金 (D)	地方公共団体 からの出資額 (E)	出資割合 (F=E/D)%	純資産額 による 算出額 (G=C×F)	貸借対照表 計上額	使用財務諸表
****										行政コスト計算書
****										法定財務諸表
合計										

出資金の増減の明細

種類	前年度末残高	評価差額の戻入	本年度増加額	本年度減少額	評価差額 (本年度発生分)	強制評価減	本年度末残高

合計							

(注)市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載する。

市場価格のある株式の時価等の明細

銘柄	株式数	取得原価	時価	貸借対照表 計上額

合計				

市場価格のない出資金の純資産額等の明細

出資先	出資金額 (国有財産 台帳価格)	資産 (A)	負債 (B)	純資産額 (C=A-B)	資本金 (D)	地方公共団体 からの出資額 (E)	出資割合 (F=E/D)%	純資産額 による 算出額 (G=C×F)	貸借対照表 計上額	使用財務諸表
****										行政コスト計算書
****										法定財務諸表
合計										

⑦その他の投資の明細

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	投資内容等

合計					

⑧固定資産の明細

事業用資産

区分	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度 減価償却費	評価差額 (本年度発生分)	本年度末残高
有形固定資産						

小計						
無形固定資産						

小計						
合計						

(注1)「区分」欄は、国有財産法施行細則別表1に掲げる国有財産の区分を参考に区分する。

(注2)評価差額は、国有財産台帳の価格改定が行われた年度における評価差額を記載する。

インフラ資産

区分及び内容	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度 直接資本減耗	評価差額 (本年度発生分)	本年度末残高
公共用財産用						

小計						
公共用財産施						

小計						
その他 公共用財産						

小計						
公共用財産 建設仮勘定						

小計						
合計						

⑨棚卸資産の明細

種類	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	強制評価減	本年度末残高

合計					

⑩繰延資産の明細

区分	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度償却額	本年度末残高

合計					

(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

内容	相手先	本年度末残高

合計		

未払費用の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

②前受金及び前受収益の明細

前受金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

前受収益の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

③預り金の明細

内容	相手先	本年度末残高

合計		

④地方債の明細

種類	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高	債券発行差金	本年度末残高

合計						

借入金

借入先	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高

合計				

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 (目的使用)	本年度減少額 (その他)	本年度末残高

合計					

2. 連結行政コスト計算書の内容に関する明細

(1)貸倒引当金繰入の明細

関連科目	相手先	貸倒引当金繰入額	繰入原因
税等未収金			
未収金			
貸付金			
....			
合計			

(2)扶助費・補助金等の明細

名称	相手先	金額	支出目的

3. 連結純資産変動計算書の内容に関する事項

(1)財源の調達の明細

会計	区分	財源の内容	金額
一般会計	税収	地方税	
		地方譲与税	
		利子割交付金	
			
		小計	
	自己収入	分担金及び負担金	
		使用料	
		手数料	
			
		小計	
	その他	固定資産売却収入	
		貸付金元本償還収入	
			
		小計	
	合計		
特別会計			
....			

(2)評価・換算差額等の明細

関連科目	区分	戻入	評価益	評価損	増減額	評価・換算差額発生原因
有価証券	満期保有目的					強制評価減
	満期保有目的以外					市場価格評価
出資金						価値の低下
土地						価格改定
建物						価格改定
....						

4. 連結資金収支計算書の内容に関する事項

(1)資金の明細

資金名	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高
現金				
要求払預金				
短期投資				
....				
合計				

【様式第10号】②

連結精算表

連結貸借対照表作成ワークシート

科目	単体	○公社	○組合	○法人	総計 (単純合算)	相殺消去	連結
【資産の部】							
資金							
税等未収金							
未収金							
貸付金							
その他の債権							
貸倒引当金							
有価証券							
出資金							
その他の投資							
金融資産							
土地							
立木竹							
建物							
工作物							
機械器具							
物品							
船舶							
航空機							
その他有形固定資産							
建設仮勘定							
地上権							
特許権							
ソフトウェア							
電話加入権							
連結調整勘定							
その他無形固定資産							
棚卸資産							
事業用資産							
公共用財産用地							
公共用財産施設							
その他公共用財産							
公共用財産建設仮勘定							
インフラ資産							
繰延資産							
資産合計							
【負債の部】							
未払金及び未払費用							
前受金及び前受収益							
賞与引当金							
預り金(保管金等)							
地方債(短期)							
短期借入金							
地方債(長期)							
長期借入金							
退職給付引当金							
その他の引当金							
連結調整勘定							
負債合計							
【純資産の部】							
財源							
資産形成充当財源-固定資産							
資産形成充当財源-長期金融資産							
資産形成充当財源-評価・換算差額等							
少数株主持分							
その他の純資産							
純資産合計							

連結行政コスト計算書作成ワークシート

科目	単体	○公社	○組合	○法人	総計 (単純合算)	相殺消去	連結
【経常費用】							
職員給料							
退職給付費用							
その他の人件費							
物品購入費							
維持補修費							
減価償却費							
その他の物件費							
公債費(利払分)							
借入金支払利息							
連結調整勘定償却額							
貸倒引当金繰入							
その他の経費							
経常業務費用合計							
扶助費等支出							
補助金等支出							
その他の経常移転支出							
経常移転支出合計							
経常費用合計							
【経常収益】							
自己収入							
その他の業務収益							
受取利息等							
連結調整勘定償却額							
その他の業務外収益							
経常業務収益合計							
経常移転収入							
経常移転収入合計							
経常収益合計							
少数株主利益(または少数株主損失)							
純経常費用							

連結純資産変動計算書(報告形式)作成ワークシート

科目	単体	○公社	○組合	○法人	総計 (単純合算)	相殺消去	連結
【財源変動の部】							
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							
減債基金(元本分)への財源措置							
その他の財源の使途							
財源の使途							
税収							
資本移転収入							
固定資産売却収入(元本分)							
長期金融資産償還収入(元本分)							
その他の財源の調達							
財源の調達							
【資産形成充当財源変動の部】							
減価償却費・直接資本減耗相当額							
除売却相当額							
固定資産形成							
無償所管換等							
固定資産の変動							
長期金融資産の減少							
長期金融資産の増加							
長期金融資産の変動							
再評価損							
その他評価・換算差額等の減少							
再評価益							
その他評価・換算差額等の増加							
評価・換算差額等の変動							
【少数株主持分変動の部】							
少数株主持分の減少							
少数株主持分の増加							
【その他の純資産変動の部】							
その他の純資産の減少							
その他の純資産の増加							

連結資金収支計算書作成ワークシート

科目	単体	○公社	○組合	○法人	総計 (単純合算)	相殺消去	連結
【経常的収支区分】							
人件費支出							
物件費支出							
経費支出							
業務外費用							
他会計への繰出支出							
扶助費・補助金等経常移転支出							
その他経常移転支出							
税金収入							
業務収入							
受取利息等							
その他業務外収入							
経常移転収入							
経常的収支							
【資本的収支区分】							
事業用資産形成支出							
インフラ資産形成支出							
長期金融資産形成支出							
他会計への繰出支出							
その他資本移転支出							
事業用資産売却収入							
インフラ資産売却収入							
長期金融資産元本償還収入							
他会計からの繰入収入							
補助金等資本移転収入							
その他資本移転収入							
資本的収支							
基礎的財政収支							
【財務的収支区分】							
公債費(利払分)支出							
借入金支払利息支出							
公債費(元本分)支出							
借入金元本償還支出							
公債発行収入							
借入金収入							
財務的収支							

純資産変動計算書(PL+NW)

Ⅰ. 経常損益の部

1. 経常費用

① 経常業務費用

人件費

職員給料

退職給付費用

その他の人件費

物件費

物品購入費

維持補修費

減価償却費

その他の物件費

経費

公債費(利払分)

借入金支払利息

貸倒引当金繰入

その他の経費

② 経常移転支出

扶助費等支出

補助金等支出

その他の経常移転支出

経常費用合計(総行政コスト)

2. 経常収益

① 経常業務収益

業務収益

自己収入

その他の業務収益

業務外収益

受取利息等

その他の業務外収益

③ 経常移転収入

経常収益合計

純経常費用(純行政コスト)

Ⅱ. 財源変動の部

1. 損益外純資産減少原因

財源の使途

① 純経常費用への財源措置

② 固定資産形成への財源措置

③ 長期金融資産への財源措置

④ その他の財源の使途

財源の使途合計

2. 損益外純資産増加原因

財源の調達

① 税収

② 資本移転収入

③ 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

財源の調達合計

当期財源変動額

期首財源残高

期末財源残高

Ⅲ. 資産形成充当財源変動の部

1. 固定資産の変動

① 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

② 固定資産の増加

固定資産形成

無償所管換等

2. 長期金融資産の変動

① 長期金融資産の減少

② 長期金融資産の増加

3. 評価換算差額等の変動

① 評価・換算差額等の減少

再評価損

その他

② 評価・換算差額等の増加

再評価益

その他

当期資産形成充当財源変動額

期首資産形成充当財源残高

期末資産形成充当財源残高

Ⅳ. その他の純資産変動の部

1. 損益外純資産減少原因

その他の純資産の減少

① 少数株主持分の減少(連結の場合)

② その他

2. 損益外純資産増加原因

その他の純資産の増加

① 少数株主持分の増加(連結の場合)

② その他

当期その他の純資産変動額

期首その他の純資産残高

期末その他の純資産残高

当期純資産変動額

期首純資産残高

開始時未分析残高

期末純資産残高

第三章：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

第一部：本モデルの基本的考え方

289. 本モデルは、現行の総務省方式をもとに、その課題を段階的に改善するアプローチにより、可能な限り早期に、資産・債務管理や財務情報の分かりやすい開示等に資する新たな財務書類を作成することを目指したものである。これによって、各地方公共団体においては、現行の総務省方式の長所である簡便性を保ちつつ、独自の創意工夫を活かした取組みを進めることができるものである。

総務省方式の評価

290. 総務省方式は、次に示すような長所がある一方で、「地方公共団体のバランスシート等による財政分析等に関する調査研究会報告書（平成15年3月）」などによると、いくつかの課題も挙げられている。

総務省方式の主な長所

291. 総務省方式の長所としては、

- ①主に地方財政状況調査表（決算統計）を利用することにより、比較的簡便に作成できること
 - ②全国統一の作成方法であるため、他団体との比較が容易であること
 - ③バランスシートにおいて、国の財務書類には示されていない正味資産の財源内訳を明示していること
 - ④行政コスト計算書において、一般財源等の増減内訳を明示していること
 - ⑤フロー情報とストック情報の双方を活用した総合的財務管理、資産の有効活用、コスト意識の醸成など、地方行政に携わる関係者の意識改革・啓蒙が進んだこと
 - ⑥更なる活用可能性を示唆する情報が提供されたことにより、各地方公共団体独自の創意工夫を啓発していること
- 等が挙げられる。

総務省方式の抱える主な課題

292. 一方、総務省方式の課題としては、

- ①有形固定資産は、決算統計の普通建設事業費の累計値を取得原価として計上し減価償却計算を行っているが、計算が簡便であり、有形固定資産の除売却を反映していないため、実態と合わない可能性があること
- ②有形固定資産計上額の基礎となる個別の資産台帳が整備されていないため、貸借対照表と連動した個別の資産管理が困難なこと
- ③国の財務書類における「資金収支計算書」、民間企業における「キャッシュ・フロー計算書」に相当する財務書類のモデルが示されていないこと
- ④多くの市町村合併が行われたが、具体的な対応方法が示されていないこと

等が挙げられる。

総務省方式の主な改訂項目等

普通会計

293. 普通会計の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見直し、純資産変動計算書の導入及びそれに伴う行政コスト計算書の様式見直し、資金収支計算書の導入）
 - ②有形固定資産情報の精緻化（主な除売却資産・無償受贈資産の認識、売却予定資産の時価評価など）
 - ③普通建設事業費に係る補助金・負担金等（他団体における資産形成）の注記
 - ④地方税等に対する不納欠損見込額の計上
 - ⑤交付税措置のある地方債の会計処理・注記
 - ⑥普通会計の将来的な財政負担に関する情報の注記
- が挙げられる。

連結

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。

市町村合併

295. 市町村合併に関連した検討項目としては、

- ①新設合併と編入合併について、それぞれの法的な違いを反映した特有の会計処理方法及び財務書類における表示方法
 - ②合併年度に係る財務書類の作成方法（みなし合併日処理の可否）
 - ③合併年度に係る財務書類に追加すべき注記や附属明細書の内容
- が挙げられる。

第二部：様式及び作成方法

財務書類体系

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。

貸借対照表

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であるとする。

行政コスト計算書

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）を示したものであるとする。

純資産変動計算書

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であるとする。

資金収支計算書

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であるとする。

作成方法

貸借対照表

基本的考え方

301. 貸借対照表は、総務省方式を基本としながらも、資産・債務管理に資するため、様式を以下のとおり一部変更している。本様式は、先進団体の事例や考え方も参考にしながら、資産債務管理の観点から早急に見直しを行うべき点について改訂を行ったものである。また、総務省方式の特長である簡便性を活かしつつ、決算統計やその他の補助資料から比較的容易に作成可能な様式としている。

有形固定資産の表示科目の見直し

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。
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。

決算統計の款別区分	改訂後の表示区分
総務費、その他	総務
民生費	福祉
衛生費	環境衛生
農林水産業費、労働費、商工費	産業振興
土木費	生活インフラ・国土保全
警察費	警察
消防費	消防
教育費	教育

普通建設事業費に係る補助金・負担金等の注記

304. 総務省方式では、普通建設事業費に係る補助金・負担金等は、その支出した年度に行政コスト計算書に「移転支出的なコスト」として全額コスト計上されている。同時に、普通建設事業費に係る補助金・負担金等は、その支出先である他団体や民間企業等の資産として蓄積されるものであり、その支出の効果は支出した年度のみならず、長期にわたるものである。
305. 他団体や民間企業等に支出した普通建設事業に係る補助金・負担金等については、当該団体の資産とは性格を異にするものの、当該団体が寄与した資産整備の全体像を把握するため、資産計上した場合と同様の情報（減価償却後の資産額及び同支出金に充当された純資産額）を注記することを検討する必要がある。

売却可能資産の別建て計上

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。
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。
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。
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）

退職手当目的基金の別建て計上

310. 今後数年間にわたり団塊世代の職員が定年を迎え、次々と退職することが予想されているが、これらの職員に対する退職手当の支給財源の確保については、退職手当組合に加入して外部に積み立てを行っていたり、また特定目的基金として内部に積み立てている団体がある一方、まったく積み立てのない団体もある。
311. 資産債務の管理のためには、将来の負担を示す「退職手当引当金」に対する財源手当をどのように行っているかを明示することが重要であることから、退職手当組合積立金と並び、「退職手当目的基金」を明示することとした。

滞納収入未済額の別建て計上と不納欠損見込額の計上

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。
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。
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。

負債の表示科目の新設および見直し

315. 負債の表示科目については、地方公共団体の実態や民間企業との整合性等に配慮し、新設および見直しを行う（退職手当引当金、翌年度償還予定地方債等）。

純資産変動計算書導入に伴う純資産の部の新設・表示科目の見直し

316. 純資産変動計算書の導入に伴い、正味資産の部を「純資産の部」に改めるとともに、地方公共団体の財源充当の実態等に即して、表示科目の見直しも行う。

注記項目の新設

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。
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。

行政コスト計算書

319. 行政コスト計算書は、総務省方式を基本としながらも、以下の２点を踏まえ、現

行の総務省方式の性質別行政コストの「総額」と、受益者負担や関連経常補助金受入額を相殺した「純額」で示す様式に変更した。

320. 原則として基本財務書類を2期比較で表示するときの明瞭性を考慮して、現行の総務省方式で採用している目的別コスト情報は、附属明細書等で開示することとした。

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示するより、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。

純資産変動計算書（新設）

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）を主要要因別に示すため、独立した財務書類とした。

資金収支計算書（新設）

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。

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。

連結貸借対照表

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。

連結行政コスト計算書、連結純資産増減計算書、連結資金収支計算書（いずれも新設）

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。

様式（別表）

【様式第 12 号】貸借対照表

【様式第 13 号】行政コスト計算書

【様式第 14 号】純資産変動計算書

【様式第 15 号】資金収支計算書

第三部：今後の検討課題

公有財産台帳の段階的な精緻化

327. 地方公共団体の公有財産については、記録管理が法律上義務づけられており（地方自治法第172条第2項）、国の国有財産台帳にならって公有財産台帳を整備し、価格情報などを記録管理しているのが通例である。しかし、公有財産台帳そのものは地方公共団体の自主的な整備に委ねられているため、公有財産の価格評価の方法についても各団体の判断に委ねられているのが実情である。また、小規模団体を中心に、決算に添付する「財産に関する調書」と同じく面積等の数量情報を記録するに止まり、価格情報まで管理されていない状況にある。また、市町村合併の際に公有財産の把握が十分に行われなかった等の理由により、公有財産台帳そのものが未整備の事例も見受けられる。
328. 一方、未利用財産の売却促進など、地方公共団体の当面する課題に対応していかなければならない。このため、売却可能資産、インフラ資産を除く公有財産、インフラ資産の順に、次のように段階的な公有財産台帳の精緻化を求め、貸借対照表に反映していくことが適当であると考ええる。

売却可能資産

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。

インフラ資産を除く公有財産（売却可能資産を除く）

330. インフラ資産を除く公有財産は、必要性の再検討、今後更なる有効活用の検討や、受益者負担のあり方の見直し、適切な修繕計画や建替え計画の立案など、中長期的な視点も含めた管理に資するよう、その基礎情報としての公有財産台帳のあり方を検討した上で、精緻化を進める必要がある。

インフラ資産

331. インフラ資産については、道路台帳のように、すでに何らかの管理台帳が整備されている。そこで、第329段落及び第330段落に加え、これらの管理台帳の活用も含めて、貸借対照表へのより良い反映方法と、その基礎となる公有財産台帳のあり方を検討すべきである。

段階的な複式簿記の考え方の導入

332. 複式簿記の考え方の導入は、帳簿の複式記入等の企業会計の仕組みの理解促進や企業会計手法を活用した財務書類のより早期の作成・開示には、有効な手段の一つであると考ええる。しかし、その導入にあたっては、会計基準等の詳細な整備や複式簿記システム導入等のシステム対応が必要となる。
333. そこで、複式簿記の考え方を段階的に導入することにより、職員の複式簿記につ

いての考え方の理解、それぞれの財務書類の意義についての理解が深まるものと考えられる。

決算統計を使用した仕訳データの生成

334. 総務省方式は、決算統計や補足資料を基に貸借対照表や行政コスト計算書の各項目を埋めていく方式であるため、複式簿記の考え方を意識せずに作成することができるものとなっている。しかし、個々の歳入歳出内容が、フローとストックの両面から財政状態にどのような影響を与えるのかを把握するとともに、作成された財務書類で表される内容を理解するためには、複式簿記の考え方を理解しておくことが非常に有効である。

335. そこで、総務省方式改訂モデルに基づく実務指針の作成にあたっては、可能な限り複式簿記の仕訳の例を明示することが望まれる。たとえば、次のような仕訳が想定される。

336. <例> 公共資産（道路）100 を整備した。財源は、国庫支出金 30、地方債 30、一般財源 40 であった。

<仕訳>

（借方）歳計現金	30	（貸方）公共資産形成等国庫支出金	30
（借方）歳計現金	30	（貸方）地方債	30
（借方）公共資産（生活インフラ）	100	（貸方）歳計現金	100

財務会計システム（歳入歳出）データを利用した一斉仕訳データの生成

337. 歳入歳出の款項目節の財務会計システムのデータは、一括変換プログラムを用いることにより、相当程度の確度で適切な仕訳データを生成することができる。第 334 段落から第 336 段落では、仕訳を手作業で行うことも可能であるが、一括変換プログラムを行うことにより、その事務負担を軽減することが可能となる。

財務会計データと連動した複式簿記システムを使用した即時仕訳データの生成

338. 歳入歳出の款項目節の財務会計システムに複式簿記変換プログラムを組み込むことにより、財務会計システムに歳入歳出データを入力すると同時にしくは一定期間まとめて、相当程度の確度で適切な仕訳データを生成することができる。この方法により、財務会計システム入力時に仕訳を認識することが出来るとともに、月次や半期など、年度途中においても適時に財務書類を作成することが可能となる。また、今後、人件費を含む歳入歳出データや公有財産データが、部局別や事務事業別に詳細に把握する仕組みが導入された場合には、多大な事務負担なく、適時に部局別や事務事業別のコスト計算が可能となり、行政評価に有用な情報を提供することが可能となる。

貸借対照表

(平成×2年3月31日現在)

(単位:千円)

借 方	貸 方
[資産の部]	
1. 公共資産	1. 固定負債
(1)有形固定資産	(1)地方債
①生活インフラ・国土保全	(2)債務負担行為
②教育	①物件の購入等
③福祉	②債務保証又は損失補償
④環境衛生	債務負担行為計
⑤産業振興	
⑥警察(又は消防)	(3)退職手当引当金
⑦総務	(4)その他
有形固定資産合計	固定負債合計
	0
(2)売却可能資産	2. 流動負債
公共資産合計	(1)翌年度償還予定地方債
0	(2)翌年度支払予定債務負担行為
2. 投資等	(3)翌年度支払予定退職手当
(1)投資及び出資金	(4)未払期末手当等
(2)貸付金	(5)翌年度繰上充用金
(3)基金	(6)その他
①退職手当目的基金	流動負債合計
②その他特定目的基金	0
③土地開発基金	負債合計
④定額運用基金	0
基金計	
(4)退職手当組合積立金	[純資産の部]
(5)長期未収金	1. 公共資産等形成国庫支出金
不納欠損見込額	2. 公共資産等形成都道府県支出金
投資等合計	3. 公共資産等形成一般財源等
0	4. その他国庫(県)支出金
3. 流動資産	5. その他一般財源等
(1)現金・預金	6. 資産評価差額
①財政調整基金	7. 無償受贈資産評価勘定
②減債基金	8. その他
③歳計現金	
現金・預金計	
0	
(2)未収金	
①地方税	
②その他	
不納欠損見込額	
未収金計	
0	
流動資産合計	
0	
資産合計	純資産合計
0	0
	負債・純資産合計
	0

※1.他団体及び民間への支出金により形成された資産

①生活インフラ・国土保全	千円
②教育	千円
③福祉	千円
④環境衛生	千円
⑤産業振興	千円
⑥警察(又は消防)	千円
⑦総務	千円
計	0千円

上の支出金に充当された純資産

①公共資産等形成国庫支出金	千円
②公共資産等形成都道府県支出金	千円
③公共資産等形成一般財源等	千円
計	0千円

※2.債務負担行為に関する情報

①物件の購入等	千円
②債務保証及び損失補償	千円
③利子補給等に係るもの	千円

※3.地方債残高のうち〇〇千円については、償還時に地方交付税による補填措置が見込まれているものです。

※4.普通会計の将来負担に関する情報

普通会計の将来負担	千円
基金等将来負担軽減資産	△ 千円
(差引)普通会計の純将来負担	0千円

※5.有形固定資産のうち、土地は〇〇千円です。また、有形固定資産の減価償却累計額は〇〇千円です。

【様式第13号】

行政コスト計算書

〔 自 平成×1年4月1日 〕
〔 至 平成×2年3月31日 〕

(単位:千円)

行政コスト		
人件費	1,000	
退職給付引当金繰入額	79	
物件費	800	
減価償却費	900	
その他の経費	1,200	
補助費等	500	
支払利息	20	
不納欠損見込計上額	1	
その他行政コスト	10	
行政コスト合計		4,510
行政サービス収入		
使用料	-250	
手数料	-100	
その他行政サービス収入	-10	
行政サービス収入合計		-360
経常国庫(県)支出金		-450
(差引)純行政コスト		3,700

純資産変動計算書

〔 自 平成×1年4月1日
至 平成×2年3月31日 〕

(単位:千円)

	純資産合 計	公共資産 等形成国 庫支出金	公共資産 等形成 都道府県 支出金	公共資産 等形成一 般財源等 支出金	その他 国庫(県) 支出金	その他一 般財源等	資産評価 差額	無償受贈 資産評価 勘定	その他
期首純資産残高	279,000	80,000	20,000	150,000	0	3,000	25,000		1,000
純行政コスト	-3,700					-3,700			
一般財源									
地方税	2,500					2,500			
地方交付税	1,450					1,450			
その他の純行政コスト充当財源	50					50			
公共資産等資産形成補助金等受入	4,000				4,000				
科目振替									
公共資産形成への財源投入		3,000	500	2,800	-3,500	-2,800			
公共資産処分による財源増				-1,000		1,000			
貸付金・出資金への財源投入		500	0	100	-500	-100			
貸付金・出資金返済等による財源増				-800		800			
減価償却のうち補助金等相当分の振替		-400	-50			450			
無償受贈資産受入	500							500	
資産評価替えによる変動額	-2,500						-2,500		
その他	250								250
期末純資産残高	281,550	83,100	20,450	151,100	0	2,650	22,500	500	1,250

【様式第15号】

資金収支計算書

〔 自 平成×1年4月1日
至 平成×2年3月31日 〕

(単位:千円)

1. 経常的収支の部	
人件費	
物件費	
扶助費	
補助費等	
公債利子	
繰出金	
その他支出	
支出合計	0
地方税	
地方交付税	
国庫(県)支出金	
使用料・手数料	
分担金・負担金等	
諸収入	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収入合計	0
経常的収支額	0
2. 公共資産形成収支の部	
公共資産形成支出	
公共資産形成補助金等支出	
支出合計	0
国庫(県)支出金	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収入合計	0
公共資産形成収支額	0
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	
他会計への公債費充当財源繰出支出	
地方債償還額	
支出合計	0
国庫(県)支出金	
貸付金回収額	
地方債発行額	
基金取崩額	
公共資産売却収入	
その他財務資金収入	
収入合計	0
投資・財務的収支額	0
当年度歳計現金増減額	0
期首歳計現金残高	
期末歳計現金残高	0

新地方公会計制度研究会 委員名簿

(五十音順・敬称略)

跡 田 直 澄 (慶應義塾大学商学部教授) (座長)

桜 内 文 城 (新潟大学経済学部助教授)

森 田 祐 司 (日本公認会計士協会地方公共団体会計専門部会前部会長)

和 田 義 博 (日本公認会計士協会公会計担当常務理事)