

第1部 「新地方公会計制度実務研究会報告書」をまとめるにあたって

I. 基準モデルと総務省方式改訂モデルについて

1. 両モデルの特徴について

1. 地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル（以下「基準モデル」という。）は、民間企業会計の考え方と会計実務を基に、資産、税収や移転収支など地方公共団体の特殊性を加味し、資産負債管理や予算編成への活用等、公会計に期待される機能を果たすことを目的としている。財務書類の作成に当たっては、開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づき作成し、現金取引情報に止まらず、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握した上で、個々の取引情報を発生主義により発生の都度又は期末に一括して複式記帳して作成することを前提としたものである。したがって、財務書類作成の基礎となりうる固定資産台帳の整備や、個々の取引情報を発生主義により複式記帳することが必要となる。そこで、そのような事務処理の負荷の軽減を図るため、固定資産の評価方法や標準的な仕訳パターンをあわせて提案している。
2. 一方、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（以下「総務省方式改訂モデル」という。）もその目指す方向性は同様であるが、各団体のこれまでの取組や作成事務の負荷を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを認めている。その結果、開始貸借対照表の整備が比較的容易であり、また、公有財産の整備財源情報などの情報開示が可能となるなどの特徴があるが、一方で公有財産等の貸借対照表計上額に精緻さを欠くという課題もある。なお、資産の有効活用等の目的達成のため、売却可能資産から優先して固定資産台帳を整備するとともに、未収金・貸付金の評価情報の充実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。また、土地をはじめとして、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、早急に固定資産台帳を整備し、基準モデルと同様の評価を行うことが望ましい。

【基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴】

	基準モデル	総務省方式改訂モデル
固定資産の算定方法 (初年度期首残高)	○現存する固定資産をすべてリストアップし、公正価値により評価	○売却可能資産: 時価評価
固定資産の算定方法 (継続作成時)	○発生主義的な財務会計データから固定資産情報を作成 ○その他、公正価値により評価	○売却可能資産以外: 過去の建設事業費の積上げにより算定 ⇒段階的に固定資産情報を整備
固定資産の範囲	○すべての固定資産を網羅	○当初は建設事業費の範囲 ⇒段階的に拡張し、立木、物品、地上権、ソフトウェアなどを含めることを想定
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	○段階的整備を想定 ⇒売却可能資産、土地を優先
作成時の負荷	○当初は、固定資産の台帳整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷あり ○継続作成時には、負荷は減少	○当初は、売却可能資産の洗い出しと評価、回収不能見込額の算定など、現行総務省方式作成団体であれば負荷は比較的軽微 ○継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり
財務書類の検証可能性	○開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能	○台帳の段階的整備等により、検証可能性を高めることは可能
財務書類の作成・開示時期	○出納整理期間後、早期の作成・開示が可能	○出納整理期間後、決算統計と並行して作成・開示

2. 両モデルの比較について

3. 基準モデルと総務省方式改訂モデルの2つのモデルは、財務情報についての考え方に相違がある。
4. そこで、財務書類雛形の完全な統一は行わないものの、両モデル間での比較を試みる場合、貸借対照表について以下のような比較用の雛形が考えられる。なお、この比較用の雛形で両者を対比する際には、両モデルが対象とする固定資産の範囲や評価方法等に差があることに留意することが必要である。

【両モデル比較用貸借対照表（普通会計）】

資産の部	金額	負債の部	金額
1. 公共資産	×××	1. 固定負債	×××
(1)事業用資産	×××	(1)地方債	×××
(2)インフラ資産	×××	(2)退職手当引当金	×××
(3)売却可能資産	×××	(3)その他	×××
2. 投資等	×××	2. 流動負債	×××
(1)投資及び出資金	×××	(1)翌年度償還予定地方債	×××
(2)貸付金	×××	(2)その他	×××
(3)基金等	×××	負債合計	×××
(4)長期延滞債権	×××	純資産の部	
3. 流動資産	×××	純資産合計	×××
(1)資金	×××		
(2)未収金	×××		
資産合計	×××	負債及び純資産合計	×××

【両モデル比較用貸借対照表（連結）】

資産の部	金額	負債の部	金額
1. 公共資産	×××	1. 固定負債	×××
(1)事業用資産	×××	(1)普通会計地方債	×××
(2)インフラ資産	×××	(2)公営事業会計地方債	×××
(3)売却可能資産	×××	(3)関係団体長期借入金等	×××
2. 投資等	×××	(4)退職手当等引当金	×××
(1)投資及び出資金	×××	(5)その他	×××
(2)貸付金	×××	2. 流動負債	×××
(3)基金等	×××	(1)翌年度償還予定地方債等	×××
(4)長期延滞債権	×××	(2)短期借入金	×××
(5)その他	×××	(3)その他	×××
3. 流動資産	×××	負債合計	×××
(1)資金	×××	純資産の部	
(2)未収金	×××	純資産合計	×××
(3)販売用不動産	×××		
(4)その他	×××		
4. 繰延勘定			
資産合計	×××	負債及び純資産合計	×××

3. 他の公会計基準での財務書類の作成

5. 基準モデル又は総務省方式改訂モデルを他の公会計基準の様式に組替えて表示することは、第2部(51)、(52)段に記述する課題に留意する必要があるが、可能である。そ

のためには、予め歳入歳出データの仕訳パターンに補助科目を設定しておくこと等の対応を行うことで、追加作業の負担を軽減することが可能となるため、新たに仕訳パターンを整備する地方公共団体においては補助科目の欄を設けておくことが望ましい。

Ⅱ. 資産評価について

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。
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。
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。

Ⅲ. 市町村合併を行った団体における取り扱い

1. 市町村合併を行った場合の各財務書類の取り扱い

9. 原則として、合併市町村及び合併に伴って解散し当該合併団体に編入される一部事務組合（以下、「合併団体等」という。）の財務書類を合算して作成するものとする。

2. 財務書類の合算処理

10. 新設合併と編入合併とがあり、法的な違いを厳密に財務書類に反映すれば次のような違いがある。
11. 新設合併の場合、すべての団体が消滅し、新たな団体が設立されることとなる。したがって、合併日のすべての団体の貸借対照表を合算して新団体の貸借対照表を作成するとともに、合併日以降の会計処理に基づき、行政コスト計算書、資金収支計算書、

純資産変動計算書を作成することとなる。

12. 編入合併の場合、合併団体が存続団体、被合併団体が消滅団体となる。したがって、合併日の合併団体の貸借対照表に被合併団体の貸借対照表を合算するとともに、合併団体の行政コスト計算書及び資金収支計算書に、合併日以降の新団体としての会計処理を加算することとなる。また、合併に伴って増加する純資産額については、合併に伴う純資産増加額として、合併団体の純資産変動計算書に加算することとなる。
13. しかし、民間企業の合併と同様に、地方公共団体の合併を法的形式の違いに応じて異なる処理を適用することは、かえって自治体間の比較可能性を阻害し、かつ住民にとっても分かりにくいものとなる。
14. そこで、いずれの合併の方式を採用したとしても、合併が行われた年度（N 年度）の期首（4 月 1 日）に新設合併が行われたとみなし、合併団体等の N-1 年度末の貸借対照表を合算した期首貸借対照表を作成するとともに、それを期首の金額として、合併団体の行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書を作成する統一的な処理を行うこととする。この処理は、合併団体における N 年度の決算統計の作成方法とも整合するものであり、実務的にもっとも適当な方法である。

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

15. 合併年度に係る財務書類には、みなし合併処理の方法を注記する。具体的には、「N 年 ○月○日に旧 A 市、B 町、C 村は新設合併していますが、行政コスト計算書、資金収支計算書及び純資産変動計算書については、期首に新設合併したものとして作成しました。」などと記載する。
16. 合併年度に係る財務書類の附属明細書には、各合併団体の期首貸借対照表及び N 年 4 月 1 日現在の人口をそれぞれ記載する。

IV. 連結について

1. 連結財務書類の作成方法について

17. 連結対象となる普通会計・公営企業会計等の地方公共団体内の会計、一部事務組合・広域連合、地方三公社、地方独立行政法人及び第三セクター等においては、それぞれ固有の会計基準が定められているが、可能な限り統一的な取扱いとすることを原則とする。
18. 一方、それぞれの会計・法人においては法定の確定決算が存在することから、個々の会計・法人の決算を連結財務書類における統一的な取扱いに修正するのではなく、連結修正仕訳として一括して修正し、その修正仕訳の主な会計・法人別内訳を注記するものとする。

2. 連結対象法人

19. 一部事務組合・広域連合、地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等の連結対象法人においては、連結財務書類4表の基礎となる各法人の財務書類等の連結資料を適時かつ正確に作成することが求められ、特に、連結修正のために必要となるデータの提供について積極的な協力が求められる。また、構成団体間の按分を要する一部事務組合・広域連合等においては、会計ごとに各構成団体の持分割合となる負担割合を決定し構成団体に通知するものとする。

V. 財務書類の整備スケジュールについて

20. 平成18年8月の地方行革新指針で要請された連結財務書類4表の公表は、同指針の通知から約3年後の平成21年秋（町村等一部団体については5年後の平成23年秋）を目処としている。
21. なお、平成21年秋に公表する連結財務書類4表は、平成20年度決算に係るものであることを想定している。
22. しかしながら、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」に基づく健全化判断比率が、平成19年度決算に基づき平成20年秋に公表されることもあり、例えば平成20年秋を目処に平成19年度決算の連結財務書類4表を（あるいは連結貸借対照表のみでも）開示するなど、早期に財務書類を整備の上、公表することが期待される。

1. 財務書類の公表時期について

23. 一般会計等の出納整理期間末（毎年度5月末）を経て、各会計・法人別の財務書類作成のための決算作業（総務省方式改訂モデルにおいては決算統計資料の作成を含む）を行うため、例えば概ね8月末までの作成と、その後の検証を経て、9月議会終了時までの公表といった早期の対応が望ましい。

2. 議会による決算認定と財務書類の公表について

24. 財務書類4表は、現行の法定決算制度を変更するものではないため、一般会計等個別の会計・法人の決算についての議会認定前に公表することを妨げない。

VI. 地方の公会計のさらなる発展に向けて

25. 本実務研究会では、モデル団体での検証結果を踏まえ、連結財務書類4表作成に向けて慎重な議論を行ったが、今後とも各団体における実践過程で新たに判明した実務上の課題を踏まえ、必要な基準の見直しや解説を行うことが重要である。基準モデルでは、公会計に特有の拡張的な勘定体系を備えていることから、若干の補助簿や精算表を付加することによって、国際公会計基準をはじめとして、米国政府や英国政府等の基準の様式に組替えて財務情報を表示し、相互に比較・分析することも可能である。また、総務省方式改訂モデルで作成している団体が複式簿記の考え方を導入できるよう、歳入歳出データ等から総務省方式改訂モデルの財務書類の雛形を作成するための仕訳パターン等について、引き続き検討を行なうべきである。そのため本実務研究会に、継続的な検討と導入支援を行う組織を設置することとする。