

連結財務書類作成の手引き（骨子案）

1. 連結財務書類の作成目的

- 都道府県・市区町村とその関係団体を連結してひとつの行政サービス実施主体としてとらえ、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コストや資金収支の状況などを総合的に明らかにすることが連結財務書類の目的である。
- また、連結財務書類を作成することによって、連結ベースにおける資産老朽化比率等の各種財政指標の把握が可能になり、公共施設等のマネジメントに資することも考えられる。

2. 連結財務書類の対象範囲

- 連結財務書類の対象範囲については、当該都道府県・市区町村と連携協力して行政サービスを実施している関係団体に該当するか否かで判断することとし、具体的には下表のとおりとする。

	都道府県・市区町村	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
全部連結	○ (全部連結)	—	○ (業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体が全部連結)	○ (業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体が全部連結)	○ (出資比率50%超又は出資比率50%以下で業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体が全部連結)
比例連結	—	○ (経費負担割合等に応じて比例連結)	△ (業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体を特定できない場合は、出資比率、活動実態等に応じて比例連結)	△ (業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体を特定できない場合は、出資比率、活動実態等に応じて比例連結)	△ (業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体を特定できない場合は、出資比率、活動実態等に応じて比例連結)
備考	一般会計等だけでなく、地方公営事業会計も含む。	一部事務組合・広域連合の運営は、規約において定められる負担割合に基づく構成団体の経費負担によって運営されており、解散した場合はその資産・負債は最終的には各構成団体に継承される。	地方独立行政法人は、中期計画の認可等を通じて設立団体の長の関与が及ぶとともに、設立団体から運営費交付金が交付される。	地方三公社(土地開発公社、地方道路公社及び地方住宅供給公社)は、いずれも特別の法律に基づき地方公共団体が全額出資して設立する法人であり、公共性の高い業務を行っている。	第三セクター等の業務運営に対しては、出資者等の立場から地方公共団体の関与が及ぶほか、地方自治法の規定により出資金等の25%以上を出資している第三セクター等については監査委員による監査の対象となる。

※ 地方共同法人については、各都道府県・市区町村の出資比率が僅少となること等を踏まえ、連結対象に含まないこととする。
 ※ 地方独立行政法人の特定関連会社や第三セクター等の子会社についても、それぞれ同様に連結対象とする。
 ※ 第三セクター等のうち、出資比率が25%未満であって、損失補償を付している等の重要性がない場合は、比例連結の対象としないことができる。

- 持分法は関係団体の純資産や利益に着目し、それらについての持分のみを連結財務書類に反映することになるが、一般に利益の追求を目的としない地方公共団体ではこのような持分法の考え方はなじまない。

- 連結財務書類の作成目的は1. のとおりであり、例えば、消防事務を単独で処理している市町村と一部事務組合等で処理している市町村との間の比較可能性については、持分法ではなく比例連結によることで確保される。
- したがって、関係団体の純資産や利益のみを連結するのではなく、資産、負債、収益及び費用等の情報も反映した状態で連結されることが望ましいため、持分法は採用しないこととする。

3. 連結決算日

- 連結決算日は3月31日とする。なお、連結対象団体（会計）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か月を超えない場合には、連結対象団体（会計）の決算を基礎として連結手続を行うことができることとする。

4. 連結財務書類の体系

- 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及び連結資金収支計算書並びにこれらの連結財務書類に関連する連結附属明細書とし、連結行政コスト計算書及び連結純資産変動計算書については、別々の計算書としても、その二つを結合した計算書としても差し支えないこととする。（なお、連結財務書類の様式については、別表1～6のとおりとする。）
- 連結対象団体（会計）に対する出資額と連結対象団体（会計）の純資産額との差額については、連結貸借対照表にのれん（連結調整勘定）として計上することはせず、連結行政コスト計算書に臨時損失又は臨時利益として計上することとする。
- 全部連結した連結対象団体（会計）の当該地方公共団体以外の出資分については、連結貸借対照表に非支配株主持分（少数株主持分）として計上することとする。
- 連結対象団体（会計）において、繰延資産等が計上されている場合には、これらを連結貸借対照表の勘定科目に追加することとする。

5. 連結財務書類の作成手順

- 連結財務書類の作成手順は、（1）連結対象団体（会計）の決定、（2）法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類の作成、（3）法定決算書類の読替え及び（4）純計処理（単純合算と内部取引の相殺消去等）となる。

(1) 連結対象団体（会計）の決定

- 2. の連結財務書類の対象範囲に基づいて連結対象団体（会計）を決定する。

(2) 法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類の作成

- 各連結対象団体（会計）のうち、地方公営企業（法適用）、地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等については、それぞれの会計基準に基づいた貸借対照表等の法定決算書類を作成しており、（本来であれば、一般会計等と同様の会計基準に基づいた財務書類を作成することが望ましいが、その事務負担等も考慮して、）これらの法定決算書類を個別財務書類の基礎とする。
- 各連結対象団体（会計）のうち、地方公営事業会計（法非適用）及び一部事務組合・広域連合（普通会計型及び地方公営事業（法非適用）型）については、貸借対照表等を法定決算書類として作成していないため、新たに個別財務書類を作成することとする。
- 各連結対象団体（会計）における法定決算書類の有無及び個別財務書類の作成方法は下表のとおりである。

団体(会計)の種類	財務書類の作成方法			
	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
地方公営企業 (法適用)※1	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替	× 損益計算書及び 決算統計等 から作成	○ キャッシュ・フロー 計算書等から 修正・組替
地方公営事業会計 (法非適用)※2	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成
一部事務組合・ 広域連合※3	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成
地方独立行政法人	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替	× 貸借対照表及び 損益計算書等 から作成	○ キャッシュ・フロー 計算書等から 修正・組替
地方三公社	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替	× 貸借対照表及び 損益計算書等 から作成	○ キャッシュ・フロー 計算書等から 修正・組替
第三セクター等	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書等から 修正・組替	× 貸借対照表及び 損益計算書等 から作成	○(一部×) キャッシュ・フロー 計算書等から 修正・組替等

○：法定決算書類を基礎として活用可能 ×：新たに個別財務書類を作成する必要あり

※1 一部事務組合・広域連合（地方公営企業（法適用）型）を含む。

※2 法適用に向けた作業に着手しているものについては、移行期間が延長される予定。

※3 一部事務組合・広域連合（地方公営企業（法適用）型）を除く。

- 連結対象団体（会計）においては、純資産を固定資産等形成分と余剰分（不足分）という内訳に分類していない場合もあるため、その事務負担等に配慮して、連結貸借対照表及び連結純資産変動計算書において当該内訳を記載しないことも許容することとする。

（３）法定決算書類の読替え

- 一般会計等と連結対象団体（会計）で会計基準が異なる場合には、連結対象団体（会計）の貸借対照表等の法定決算書類の表示科目の読替えを行うこととする。（連結対象団体（会計）の主な類型毎の具体的な読替方法についても例示する予定。）

（４）純計処理（単純合算と内部取引の相殺消去等）

- 連結財務書類は、連結対象団体（会計）をひとつの行政サービス実施主体とみなして作成するものであることから、内部取引を相殺消去する必要がある。相殺消去の対象となる内部取引の主な類型は以下のとおりである。

<ストック関係>

- ① 投資・資本
- ② 貸付金・借入金等の債権債務

<フロー関係>

- ③ 補助金の支出・収入
- ④ 会計間の繰入れ・繰出し
- ⑤ 資産の購入・売却
- ⑥ 委託料の支払・受取
- ⑦ 利息の支払・受取

- 相殺消去の対象となる内部取引を網羅的に把握するため、各連結対象団体（会計）で内部取引調査票（別表 7）を作成した上で、相殺消去集計表（別表 8）において相殺消去すべき額を集計し、連結精算表（別表 9）上で単純合算と内部取引の相殺消去等を行って連結財務書類を作成することとする。
- 出納整理期間が設定されている連結対象団体（会計）と設定されていない連結対象団体（会計）との間で取引がある場合には、出納整理期間が設定されていない連結対象団体（会計）においても出納整理期間があるものとして調整した上で相殺消去する。

連結行政コスト計算書

自 平成 年 月 日
至 平成 年 月 日

(単位:)

科目	金額
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	

連結純資産変動計算書

自 平成 年 月 日
至 平成 年 月 日

(単位:)

科目	合計	固定資産 等形成分	
		固定資産 等形成分	余剰分 (不足分)
前年度末純資産残高			
純行政コスト(△)			
財源			
収等			
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			

連結行政コスト及び純資産変動計算書

自 平成 年 月 日
至 平成 年 月 日

(単位:)

科目	金額		
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			
財源			
税収等			
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			
前年度末純資産残高			
本年度末純資産残高			

連結資金収支計算書

自 平成 年 月 日

至 平成 年 月 日

(単位:)

科目	金額
【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	
税込等収入	
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	
業務活動収支	
【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	
投資活動収支	
【財務活動収支】	
財務活動支出	
地方債等償還支出	
その他の支出	
財務活動収入	
地方債等発行収入	
その他の収入	
財務活動収支	
本年度資金収支額	
前年度末資金残高	
本年度末資金残高	

前年度末歳計外現金残高	
本年度歳計外現金増減額	
本年度末歳計外現金残高	
本年度末現金預金残高	

【別表6】

連結附属明細書

1. 連結貸借対照表の内容に関する明細

※下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有形固定資産の行政目的別明細

(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(会計)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)	実質価額 (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(会計)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)	実質価額 (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										

④基金の明細 (単位:)

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	
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】		
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】		
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地方債等(借入先別)の明細

(単位:)

種類	地方債等 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											
【その他】											
合計											

②地方債等（利率別）の明細 (単位：)

地方債等残高	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

③地方債等（返済期間別）の明細 (単位：)

地方債等残高	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

④特定の契約条項が付された地方債等の概要 (単位：)

特定の契約条項が 付された地方債等残高	契約条項の概要

⑤引当金の明細 (単位:)

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. 連結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. 連結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				
.....				
地方独立行政法人				
.....				

(2) 財源情報の明細

(単位:)

区分	金額	内訳			
		国県等補助金	地方債等	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. 連結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>

連結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								

別表7 内部取引調査票

- 1 本調査票の配布先は、すべての連結対象法人等である。
- 2 本調査票は、次の相互間の内部取引を、それぞれに調査するものである。

取引先 記入者	連結財務書類				連結対象 団体(会計)
	単体財務書類			公営事業 会計	
	一般会計等		相互間		
	一般会計	特別会計			
一般会計	—	○	○	○	
特別会計	○	相互間	○	○	
公営事業会計	○	○	相互間	○	
連結対象団体(法人)	○	○	○	相互間	

- 3 相殺取引の対象となる事項については、本文を参照されたい。
- 4 一般会計等側からの相殺取引額の算出は、仕訳帳又は総勘定元帳から、上記すべての相殺相手方である取引を抽出し、相殺取引対象か判断し、勘定科目別一借方／貸方別に集計して作成する。
- 5 本調査票回収後は、各会計の相殺取引が、それぞれ完全に対応することを相互にチェックする。
- 6 本調査票は、財務書類4表または3表分が必要であるが、貸借対照表の表頭のみを示す。
- 7 回収した本調査票の金額は、《別表8 相殺消去集計表》に転記し、同表で合計を求める。

内部取引調査票

記入元	例えば、A特別会計
-----	-----------

1 貸借対照表

相手先 勘定科目	一般会計等財務書類			全体財務書類				連結財務書類				
	一般会計	○○ 特別会計	合計	公営事業会計				合計	一部事務組合・広域連合			合計
				公営企業会計		その他			○○衛生 施設組合	
				水道事業	...	収益事業	...					
資産合計												
固定資産												
有形固定資産												
土地												
立木竹												
建物												
.....												

- 2 行政コスト計算書
- 3 純資産変動計算書
- 4 資金収支計算書

別表8 相殺消去集計表

- 1 本表は、《別表7 内部取引調査票》の回収結果につき、チェック終了後、転記して集計し、《別表9 連結精算表》に転記するものである。
- 2 ① 一般会計等用は、一般会計＋特別会計（公営事業会計を除く）を集計し、連結精算表における一般会計等財務書類の相殺消去欄に転記する。
② 全体財務書類用は、上記①＋公営事業会計を集計し、連結精算表における全体財務書類の相殺消去欄に転記する。
③ 連結財務書類用は、上記②＋連結対象団体（会計）を集計し、連結精算表における連結財務書類の相殺消去欄に転記する。
- 3 上記連結精算表への転記終了後、同表の純計額を算出する。
- 4 以上に基づき、別表1～5の様式に従い、一般会計等、全体及び連結財務書類を編集する。
- 5 本集計票は、財務書類4表または3表分が必要であるが、貸借対照表の表頭のみを示す。

別表8-1 相殺消去集計表（一般会計等財務書類用）

1 貸借対照表

相手先 勘定科目	一般会計等財務書類		
	一般会計	〇〇 特別会計	合計
資産合計			
固定資産			
有形固定資産			
土地			
立木竹			
建物			
.....			

- 2 行政コスト計算書
- 3 純資産変動計算書
- 4 資金収支計算書

別表8-2 相殺消去集計表（全体財務書類用）

1 貸借対照表

相手先 勘定科目	一般会計等	全体財務書類				総合計
		公営事業会計				
		公営企業会計		その他		
		水道事業	...	収益事業	...	
資産合計						
固定資産						
有形固定資産						
土地						
立木竹						
建物						
.....						

- 2 行政コスト計算書
- 3 純資産変動計算書
- 4 資金収支計算書

別表8-3 相殺消去集計表（連結財務書類用）

1 貸借対照表

相手先 勘定科目	一般会計等	全体	連結財務書類			総合計
			一部事務組合・広域連合			
			〇〇衛生 施設組合	
資産合計						
固定資産						
有形固定資産						
土地						
立木竹						
建物						
.....						

- 2 行政コスト計算書
- 3 純資産変動計算書
- 4 資金収支計算書

