

新地方公会計制度実務研究会報告書の概要

※本資料は、新地方公会計制度実務研究会報告書からの要点を抜粋したものであるため、正式には、同報告書を参考のこと。

※新地方公会計制度研究会報告書(平成 18 年 5 月 18 日)も合わせて参照のこと。

※本資料には財務書類の様式は添付されていないので、新地方公会計制度実務研究会報告書を参照のこと。

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

1. 基準モデルの特徴

- (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」)は、企業会計実務を基に、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。
- (2) 開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づき作成し、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複式記帳して作成することを前提としたもの。
- (3) なお、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. 総務省方式改訂モデルの特徴

- (1) 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」)は、各団体のこれまでの取組や作成事務の負荷を考慮し、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。
- (2) このため、開始貸借対照表の整備が比較的容易であり、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。
- (3) 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。

【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等の整備に伴う負荷あり ○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

3. 両モデルによる財務書類の比較について

- (1) 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	×××

4. 他の公会計基準での財務書類の作成

- (1) 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可能である。このために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。
- (2) このため、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。

5. 資産評価について

- (1) 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。
- (2) 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
 - 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。
- (3) 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基準モデルの考え方に移行することとしている。

6. 市町村合併を行った団体における取り扱い

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。

7. 連結について

- (1) 連結対象は、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である。
- (2) 連結対象会計・法人には、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。

8. 財務書類の整備スケジュールについて

- (1) 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。
- (2) 「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。

第2部 基準モデルに基づく財務書類作成要領

第1章 財務書類作成の基本事項

1. 基本的事項

- (1) 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。
- (2) 基準モデルの導入後、当分の間、決算情報（決算分析のための情報）の作成・開示を優先するが、可能な限り予測財務諸表の作成・開示及び予算編成上のシミュレーションの実施にも取り組むべきである。
- (3) 基準モデル及び本作成要領は、地方財政制度の改正や企業会計基準の変遷等に応じて随時改善を重ねていくこととなる。

2. 財務書類

- (1) 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。

図1 財務書類の体系

	4 表	様式 番号	附属 明細表	様式 番号	精算表	様式 番号	注記
単 体	貸借対照表(BS)	1	27 表	5①	1 表	5②	○
	行政コスト計算書(PL)	2	5 表	5①	1 表	5②	
	純資産変動計算書(NWM)	3	2 表	5①	1 表	5②	
	資金収支計算書(CF)	4	1 表	5①	1 表	5②	
連 結	貸借対照表	6	27 表	10①	1 表	10②	○
	行政コスト計算書	7	5 表	10①	1 表	10②	
	純資産変動計算書	8	2 表	10①	1 表	10②	
	資金収支計算書	9	1 表	10①	1 表	10②	

図2 単体及び連結財務書類の対象となる会計

単体財務書類	普通会計	一般会計及び公営事業会計以外の特別会計	
	公営事業会計	水道事業 電気事業 ガス事業 病院事業 宅地造成事業 企業団地造成事業 下水道事業	農業集落排水事業 収益事業 国民保険事業 老人保健医療事業 介護保険事業 農業共済事業 交通災害共済事業 等
連結財務書類	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		

- (2) 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。

(3) 基準モデルに基づく財務書類作成の実例については、倉敷市の試行報告書(『地方公共団体財務書類にかかる基準モデル』による財務書類作成の試行に関する報告書)(平成18年12月27日)を参照されたい。

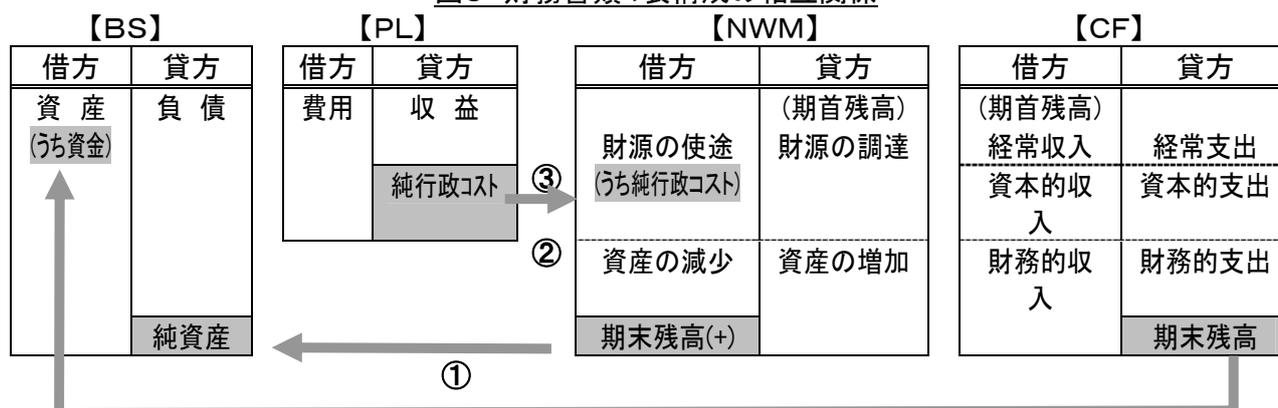
3. 勘定科目

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 《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。

4. 財務書類4表の相互関係

- (1) 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。

図3 財務書類4表構成の相互関係



- ①BSの資産のうち「資金」の金額は、CFの期末残高と対応する。
- 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。
- 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。

5. 基準モデル財務書類の簡便作成法(決算組替法)について

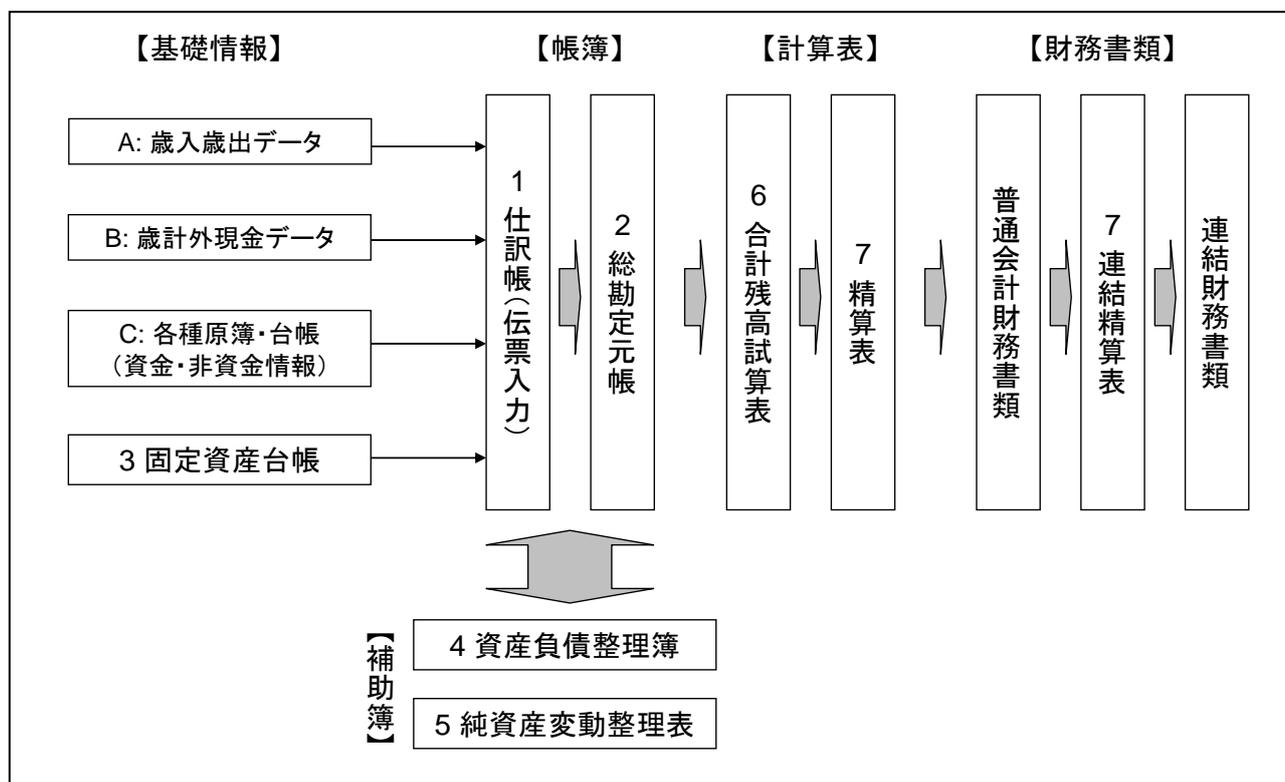
- (1) 基準モデルの導入に向けた過渡的な方法として、表計算ソフトを利用して普通会計(一般会計及び公営事業会計以外の特別会計)の決算情報を組替えることにより、簡便に財務書類4表を作成することも可能である。
- (2) 簡便作成法(決算組替法)の概要については、《補論2 基準モデル財務書類4表の簡便作成法の概要》を参照されたい。

第2章 普通会計財務書類の作成

1. 帳簿等

- (1) 基準モデルでは、次の帳簿を作成する。
- ・仕訳帳(仕訳伝票) 書式例:《別表 A5-1》
 - ・総勘定元帳 書式例:《別表 A5-2》
 - ・固定資産台帳(建設仮勘定台帳を含む) 書式例:《別表 A5-3》
 - ・資産負債整理簿 書式例:《別表 A5-4》
 - ・純資産変動整理表 書式例:《別表 A5-5》
 - ・合計残高試算表 書式例:《別表 A5-6》
 - ・精算表
- (2) 財務情報の基礎となる原情報としては、A: 歳入歳出データ(一部未収金・貸倒情報等を含むが、ほとんどは現金取引)、B: 歳計外現金データ(預り金等)、及び C: 各種原簿・台帳を利用する。これら原情報から、上記帳簿等の作成を経て財務書類作成に至る基本手順を【図4 原情報—帳簿等—財務書類の作成手順】に示す。

図4 原情報—帳簿等—財務書類の作成手順



- (3) 仕訳帳は、歳入歳出データを単位として作成することを原則とするが、歳入歳出データとの整合性が検証できる場合には、予算科目単位で集計した歳入歳出データに仕訳を付与し、仕訳帳の1単位とすることも妨げない。
- (4) 仕訳帳は借方・貸方の勘定科目・金額を記載するのに対し、総勘定元帳は、仕訳の借方・貸方を勘定口座ごとに並べ替え・集約したものである。
- (5) 固定資産台帳は、すべての固定資産を1単位(口座)ごとに記帳する台帳であって、基準モデルの初回導入時において、原則として、すべての保有固定資産について公正価値をもって評価・整備するとともに、以後継続的に、購入、無償取得、除売却、振替、減価償却等を含む増減につき継続記録する。

- (6) 全ての資産・負債につき、勘定科目別に、期首残高、期中増減額、期末残高を記載した資産負債整理簿によって網羅的に把握することを原則としている。
- (7) 固定資産や長期金融資産の増減にかかる取引は、NWM上に期中の変動額(総額ベース)が計上されるとともに、BS上に期末残高として計上される。その際、NWMの特定の勘定科目については、資産科目ごとに財源(調達源泉)別の内訳を記録整理しておく必要がある。
- (8) 財務書類を作成するための基本的な作業手順の概略については、【図5 財務書類作成の全体手順と作成資料】を参照されたい。
- (9) 上記手順においては、いったん、普通会計4表を作成した上で、公営事業会計と合算・相殺して単体財務書類を作成することとしている。公営事業会計のうち、単式簿記を採用する非公営企業(国保等)や地方公営企業法非適用公営企業については、普通会計と同様の会計処理方法を用いる。他方、公営事業会計のうち、複式簿記を採用するものについては、実質的に連結と同様の手続により、組み替えによる連結パッケージ(《別表 A8 連結対象調査票》及び《別表 A9 内部取引調査票》)及び精算表を用いて単体財務書類を作成する。

図5 財務書類作成の全体手順と作成資料

作業項目	作成する帳簿等	(固定資産関係)
1 開始貸借対照表の作成	資産負債整理簿(開始時) 普通会計開始貸借対照表	固定資産台帳(開始時) 建設仮勘定台帳(〃)
	連結対象調査票 単体・連結開始貸借対照表	
2 普通会計財務書類の作成		
1. 歳入歳出データによる資金仕訳	資金仕訳変換表 仕訳帳(資金仕訳)	固定資産台帳(期中) 建設仮勘定台帳(〃)
2. 非資金仕訳	資産負債整理簿(期中) 純資産変動整理表 仕訳帳(非資金仕訳)	
3. 普通会計4表の作成	総勘定元帳 合計残高試算表 相殺消去集計表(普通会計内部)	
3 単体・連結財務書類の作成		
① 対象団体への調査表の配布・回収	連結対象調査票 内部取引調査票	
② 合算	相殺消去集計表(単体・連結)	
③ 相殺消去		
④ 連結4表の作成	精算表	

2. 歳入歳出にかかる資金仕訳

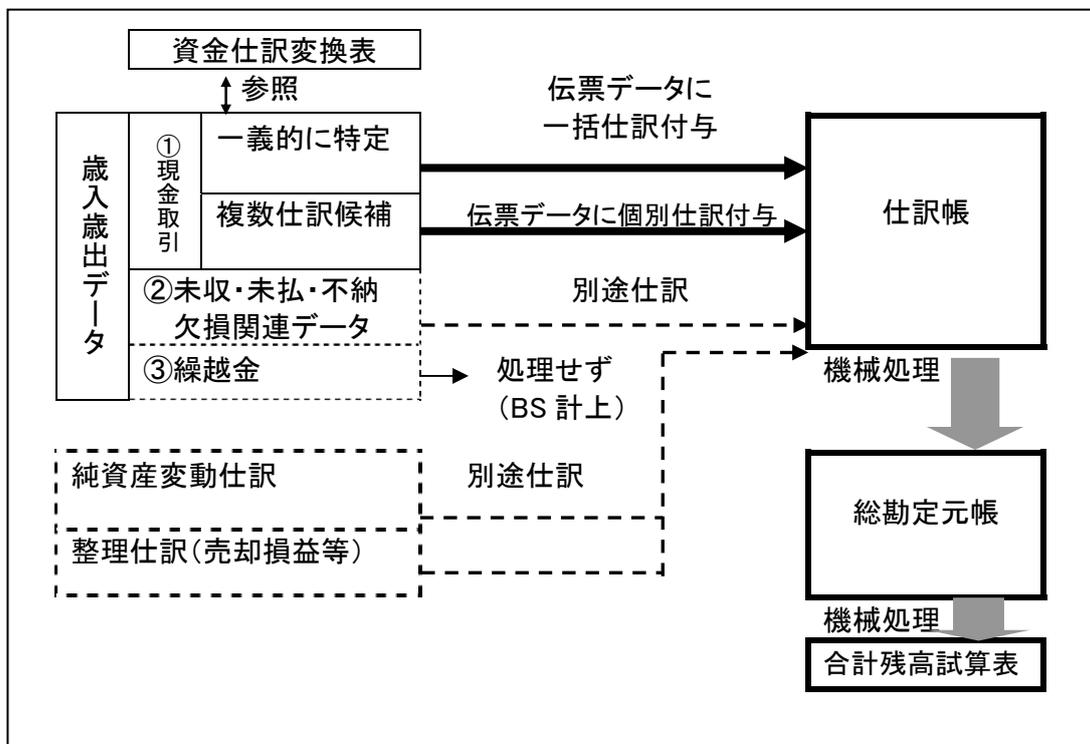
- (1) 普通会計の歳入歳出データから複式仕訳を作成する方法としては、日常的な予算執行と同時に仕訳を行う方法と、期末に確定した歳入歳出データを一括して取得し、複式化する方法とが考えられる。

- (2) 日常的に仕訳を作成するためには、そのような機能を有する財務会計システムが整備されていないと、かかる財務会計システムが整備されるまでの期間を考慮し、本作成要領では、以下、現行の財務会計システムから歳入歳出データを取得し、これを一括して複式仕訳に変換する方法を例として記述する。
- (3) 標準的な資金仕訳変換表の例については、《別表 A6 資金仕訳変換表》を参照されたい。《別表 A6 資金仕訳変換表》においては、上記のように一義的に仕訳を特定できない予算科目については、あらかじめ複数の仕訳例を用意し、また、前段落の修正仕訳が想定される場合にはそのことを示して、仕訳作業を効率化することとしている。

3. 歳入歳出データによる仕訳帳の作成

- (1) 【図10 歳入歳出データの複式帳簿への変換】において、歳入歳出データから、資金仕訳変換表を参照しつつ仕訳帳を作成し、これから、総勘定元帳及び合計残高試算表を作成する作業手順を示す。

図10 歳入歳出データの複式帳簿への変換



4. 非資金仕訳

前記までの資金仕訳は現金取引のみを対象とするものであるので、引続き、「非資金仕訳」を行う必要がある。かかる非資金仕訳を要する取引・会計事象は、次のとおりである。

- ・歳入歳出データに含まれるが、①整理仕訳(修正仕訳を含む)を要するもの、②未収・未払・不納欠損等にかかるもの
- ・歳計外現金にかかる取引
- ・その他の現金の流出入を伴わない非資金取引等
- ・財源仕訳(純資産の内部構成の変動にかかる仕訳)を要するもの
- ・普通会計内の内部取引にかかる相殺消去

5. その他の現金の流入を伴わない非資金取引等

- (1) 《別表 A7 非資金仕訳例》のうち、別表 A7-5 を参照されたい。歳入歳出データに現れない資産・負債の増減についても、網羅的に洗い出す必要がある。
- (2) 現金の流入を伴わない固定資産の増減としては、除却、無償所管換受払、寄贈・受贈、過去の登録漏れの判明、償却資産の減価償却、土地等の著しい時価との乖離に伴う再評価等がある。また、建設仮勘定から完成に伴う本勘定への振替もこれに含まれる。現金の流入を伴わない金融資産の増減としては、有価証券や投資等の評価額の変動や、その他の債権・債務の増減(確定した損害賠償等を含む)がある。
- (3) 現金の流入を伴わない非資金取引等であって、純資産(固定資産・長期金融資産に対応する資産形成充当財源)の増減を伴うものは、純資産変動整理表に整理したうえ、財源仕訳(下記参照)を行う。

6. 財源仕訳

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。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。

7. 普通会計4表の作成

- (1) 普通会計4表は、単体財務書類を作成するうえでの途中経過の資料となる。
- (2) 普通会計については、前述までの作業により、一般会計と特別会計を合算したすべての仕訳が行われ、総勘定元帳及び合計残高試算表に機械的に展開されている。そこで、普通会計内部の一般会計と特別会計間、及び特別会計相互間の取引高及び債権債務額を抽出し、相殺消去を行う。

第3章 単体・連結財務書類の作成

- (1) 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。
- (2) 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。

第4章 固定資産にかかる実務

1. 共通事項

- (1) 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。
- (2) 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、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。

2. 固定資産台帳

- (1) 公正価値や減価償却累計額等を記載した網羅的な固定資産台帳の整備は、地方公共団体の財政状態の正確な把握のため、必要不可欠であると同時に、基準モデルに基づく財務書類作成の大前提である。
- (2) 固定資産台帳には、一資産単位ごとに、勘定科目、名称、取得年月日、取得価額(または無償取得等の場合の取得価額相当額)、減価償却・直接資本減耗累計額(償却資産の場合)、帳簿価額等を記帳する。固定資産台帳の書式例は、《別表 A5-3 固定資産台帳》を参照されたい。
- (3) 建設仮勘定については、目的とする完成物を単位として建設仮勘定番号を付し、《別表 A5-3 固定資産台帳》に書式例を示した建設仮勘定台帳にその履歴を記帳する。
- (4) 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、
 - 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。
- (5) 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「地方公共団体財政健全化法律」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。

3. 耐用年数及び減価償却

- (1) 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」)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。
- (2) 減価償却計算の方法は、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。
- (3) 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。
- (4) 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。
- (5) 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。

4. 開始時の実務

- (1) 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。
- (2) 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こととする。
- (3) 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。
- (4) 上記再調達価額や取得価額が判明しない場合は、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。

5. 土地

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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。

6. 立木竹

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。

7. 建物

- (1) 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ー《別表 B8 建物構造別・用途別デフレーター》を利用する。
$$\begin{aligned} \text{再調達価額} &= \text{建築額} \times \text{デフレーター} \\ \text{開始時簿価} &= \text{再調達価額} - \text{減価償却累計額} \end{aligned}$$
- (2) 建物の取得価額が不明の場合の価額算定は、保険単価を利用する。

8. 道路

- (1) 道路路面整備費が判明している場合の価額算定方法は、次のとおりとする。
$$\begin{aligned} \text{再調達価額} &= \text{道路路面整備費} \times \text{建設工事費デフレーター(道路 I)} \\ \text{開始時簿価} &= \text{再調達価額} - \text{減価償却費累計額} \end{aligned}$$
- (2) 道路路面整備費が不明の場合の価額算定方法は、次のとおりとする。
$$\text{再調達価額} = \text{幅員別道路延長} \times \text{道路幅員別単価}$$

$$\text{開始時簿価} = \text{再調達価額} - \text{減価償却費累計額}$$

9. 機械器具、物品、船舶、航空機

- (1) 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。
- (2) 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する。

10. 無形固定資産

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。

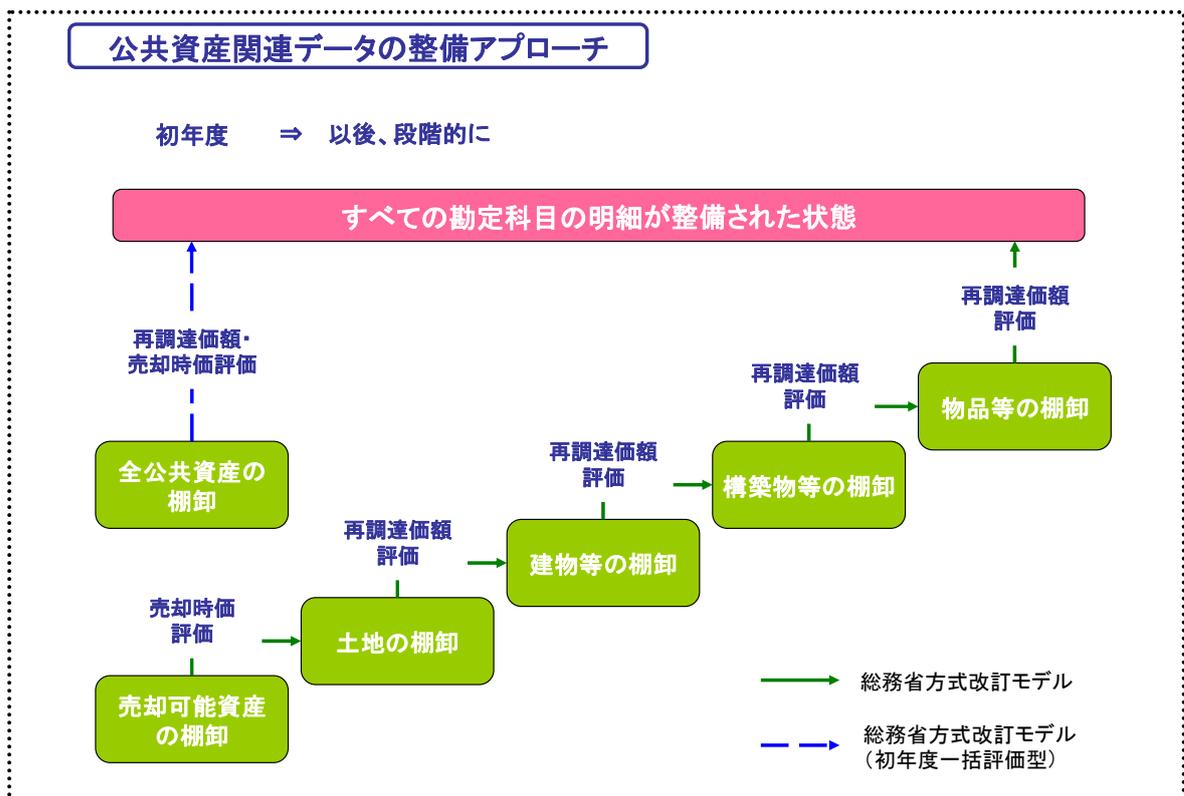
第3部 総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領

第1章 全般的事項

1. 公共資産情報の段階的整備

- (1) 今回の地方公会計改革の求める目的を可能な限り短期間で達成するためには、固定資産台帳の整備を段階的に行う方法も効果的かつ効率的な方法であると考えられる。具体的には、まずは売却可能資産に関する台帳を整備して売却可能価額による評価を行い、その後、順次範囲を広げていく方法である。
- (2) 段階的な資産情報の整備方法として、例えば次のスケジュールと実施内容が考えられる。
 - ✓ 平成19年度～平成20年度: 売却可能資産の洗い出し・台帳整備及び評価
 - ✓ 平成20年度～平成21年度: 売却可能資産以外の土地の台帳整備及び評価
 - ✓ 平成21年度以降(段階的に): 建物・構築物・物品・インフラ資産等の台帳整備及び評価
- (3) 固定資産台帳に掲げる項目は原則として基準モデル固定資産評価要領を参考とするものとする。
- (4) 初年度一括評価及び段階的整備アプローチのイメージは【図1】の通りである。

【図1】



2. その他の資産情報の段階的整備

- (1) 投資及び出資金、貸付金や各種基金については、これまでも財産に関する調書を作成する必要性から、一定水準以上の管理が行われているが、現物確認等が十分になされていない

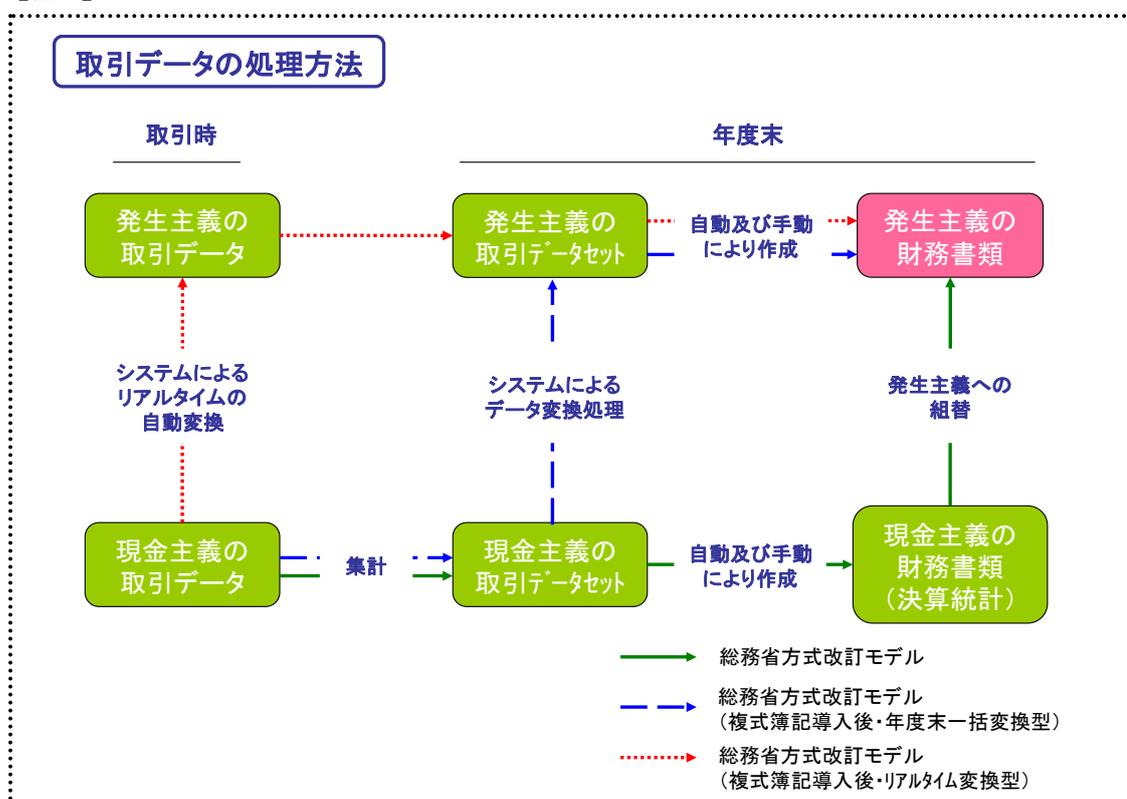
い場合がある。

- (2) このような事例も踏まえ、投資及び出資金、貸付金や各種基金については、現物確認等を改めて実施し、台帳の数量及び金額との一致を確かめるなど台帳整備を厳格に行うとともに、附属明細書においてその内訳を開示するなど、貸借対照表との整合性を図るべきである。

3. 複式簿記の考え方の導入に向けて

- (1) 総務省方式改訂モデルを出発点として財務書類を作成した場合であっても、システム等を活用し、予算執行データや固定資産取得データをもとに仕訳を行う複式簿記の考え方の導入が可能となるよう必要な検討を進めていく必要がある。
- (2) 例えば、適用初年度の期首貸借対照表を改訂モデルで作成し、当該年度以降の取引については変換ソフト等を用いて複式記帳を行い、財務書類を作成することが想定される。その結果、改訂モデルを採用した場合であっても、複式簿記による財務書類の作成に移行することが可能になる。(【図2】「総務省方式改訂モデル(複式簿記導入後)」参照)

【図2】



- (3) 総務省方式改訂モデルの検証を行った浜松市は、浜松市新公会計制度研究会報告書の提言に基づき作成したアクションプラン(平成 18 年 12 月)において、総務省方式改訂モデルを出発点とした段階的整備に向けた取り組みを行うこととしており、参考になるものと思われる。

第2章 普通会計財務書類の作成要領

I. 貸借対照表の作成要領のうち主なポイント

1. 有形固定資産

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 用地取得費以外の普通建設事業費は減価償却を行う。

2. 売却可能資産

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 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。
- (5) 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。

3. 投資及び出資金

- (1) 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。
- (2) 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。

- (3) 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。
- (4) 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。

4. 退職手当引当金

- (1) 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。
- (2) 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。

II. 行政コスト計算書の作成要領のうち主なもの

1. 経常行政コスト

- (1) 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。

【図6】

決算統計上の区分	行政コスト計算書上の科目
議会費	議会
総務費	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
消防費(警察費)	消防(警察)
教育費	教育
諸支出金、公債費のうち物件費	その他行政コスト

III. 純資産変動計算書の作成要領のうち主なもの

1. 期首純資産残高

- (1) 原則として、N-1 年度末の貸借対照表における純資産残高を計上する。
- (2) ただし、N 年度中に市町村合併があった場合は、すべての合併団体等における N-1 年度末の純資産残高を合算した金額を計上するものとする。

2. 純経常行政コスト

- (1) 行政コスト計算書における「純経常行政コスト」の金額を、「その他一般財源等」の列に転記する。

3. 科目振替

- (1) N 年度普通建設事業費決算額(決算統計 13 表 12 行(1)列の金額)から、N 年度における補助金の受入額(補助金等受入の「公共資産等整備国県補助金等」の列に計上された額)及び公共資産等整備に係る地方債(貸借対照表の純資産の部における公共資産等整備一般財源等の算定にあたり控除した地方債)の N 年度発行額を除いた額を、「公共資産等整備一般財源等」に計上し、同額を「その他一般財源等」から控除する。
- (2) 公共資産の除売却により貸借対照表の公共資産を減額した場合、当該公共資産の N-1 年度末残高(減価償却累計額控除後)に対する財源相当額を、「公共資産等整備国県補助金等」「公共資産等整備一般財源等」「資産評価差額」からそれぞれ控除し、これらの合計額を「その他一般財源等」に計上するものとする。
- (3) (1),(2)の他、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等の場合にも科目振替を行う。

IV. 資金収支計算書の作成要領のうち主なもの

1. 経常的収支の部

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。

2. 公共資産整備収支の部

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。

3. 投資・財務的収支の部

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。

- 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

4. 注記

一時借入金に関する情報と基礎的財政収支、歳計外現金を注記する。

第3章 連結財務書類の作成要領

1. 連結の範囲

- (1) 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。

2. 連結の方法

- (1) 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。
- (2) 相殺消去等に含めた重要な修正・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。
- (3) 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。
- (4) 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。
- (5) 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ならない。

3. 連結財務書類作成上の相殺消去等

- (1) 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。
- (2) 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のものとして調整を行うものとする。