

「【その他】連結財務書類の取扱い」に係る検討

74. 連結の範囲等

○「中間とりまとめ」における記述

・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
【基準モデル】 19.地方公共団体単体財務書類（第 85 段落以下）は、地方公共団体内部の会計区分である①一般会計及び特別会計から成る普通会計（下記②の公営事業会計に該当する特別会計を除く）及び②公営事業会計の双方を対象とする。 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。 【改訂モデル】 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。 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。 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。	【基準モデル】 32.本作成要領の全般にわたる共通事項は、以下のとおりである。 (1) 財務書類の作成方式は、複式簿記・発生主義会計に基づく『制度研究会報告書』の「第二章 地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」に従うこととする。一部、本作成要領により追加・変更がなされた事項については、本作成要領の記載を尊重されたい。但し、基準モデルまたは本作成要領に記載のない事項については、公会計の目的を踏まえつつ、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法 431 条参照）を援用することとする。 (2) 地方公共団体単体（普通会計及び公営事業会計）のみならず、地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している関係団体（地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社、第三セクター等）との連結財務書類を作成することにより、地方公共団体及びその関係団体の全般的な財務状況を明らかにする。 33.基準モデルの初回導入時において、各地方公共団体及び連結対象関係団体は、保有する資産・負債に関する公正価値評価を行い、過去からの含み損、不良資産等を悉皆的に明らかにすることを通じて、将来に向けたフレッシュスタートを切ることを原則とする。 36.基準モデルに基づく財務書類の体系は、【図 1 財務書類の体系】のとおりである。また、単体及び連結財務書類の対象となる会計は、【図 2 単体及び連結財務書類の対象となる会計】のとおりである。 40.基準モデルの初回導入時においては、単体及び連結それぞれの開始貸借対照表を作成する。この場合、附属明細表及び精算表も作成する。 84.開始時における単体及び連結開始貸借対照表は、上記の普通会計開始貸借対照表に準じて作成する。 85.開始貸借対照表においても、普通会計内部、普通会計と連結対象関係団体、連結対象関係団体相互間に、債権・債務関係や投資・出資受入の関係が存在するときは合算後、相殺消去を行わなければならない。 116.財務書類作成について、『制度研究会報告書』は、普通会計・公営事業会計を対象とする単体財務書類及びその他の関連団体を含めた連結財務書類を作成することとしている。しかしながら、単体財務書類を構成する普通会計と一部の公営事業会計（地方公営企業法適用対象）とでは、会計処理体系が異なるため、実質的に連結手続と同様の合算・相殺処理が必要となる。また、連結対象関係団体の会計処理体系もそれぞれ異なる他、それぞれの財務書類の体系も基準モデルとは異なることから、『別表 A8 連結対象調査票』への記入を通じてこれらの財務書類を基準モデルと同形式に組替える必要がある。 117.以上に鑑み、本作成要領では、以下のような一連の連結手続により、単体財務書類及び連結財務書類を作成することとしている。 (1) 対象会計の財務書類及び内部取引の調査 (2) 必要に応じ、対象会計の財務書類計上額の調整

	(3) 単体決算用合算・相殺 (4) 連結決算用合算・相殺 (5) 『制度研究会報告書』に定める精算表の作成（単体用及び連結用） (6) 単体財務書類及び連結財務書類の作成 118. 相殺消去すべき取引としては、次の例がある。 (1) 地方公共団体単体財務書類に計上されている連結対象法人に対する投資（強制評価減実施前）と連結対象法人の資本金等。その際、投資（強制評価減実施前）と資本金等の差額は、「のれん」8（または「負ののれん」）として処理する。なお、連結対象法人に対する投資の強制評価減実施によって生じた差額は、NWM上の「評価換算差額等の変動」として処理する点に留意されたい。 (2) 地方公共団体と連結対象法人の間の貸付金・借入金等の債権債務。 (3) 地方公共団体と連結対象法人の間の内部取引である補助金支出と補助金収入（移転支出と移転収入）、受取利息と支払利息等。 (4) 一般会計と特別会計の間の他会計への繰入・繰出（移転支出・移転収入）等。 (5) 連結対象法人から地方公共団体に対して資産の売却がある場合、当該資産の売却はなかったものとして取引を相殺消去する。 119. 上記のとおり、連結においては内部取引を相殺消去することが原則であるが、相殺消去しなくともよいとされるケースがある。例えば、上下水道料金、行政手続に伴う登録料、事務手数料等、価格操作の余地がないものが挙げられる。 120. 対象会計の財務書類の調査は、基準モデル4表の勘定科目に対応する《別表 A8 連結対象調査票》への記入を各対象会計に依頼・回収することによって実施する。 121. 回収した計数を、「連結精算表」（様式第5号②及び様式第10号②）に転記し、単純合計額を算定する。 122. 内部取引の調査は、基準モデルの4表の勘定科目に対応する《別表 A9 内部取引調査票》への記入を、各対象会計に対し依頼・回収することによって実施する。 123. 記入元から提出された「内部取引調査票」につき、会計相互にチェックし、一致していることを確認する。チェック済の内部取引につき、単体財務書類については、基準モデル4表に対応する《別表 A10-1 相殺消去集計表（単体用）》に転記し、相殺額の合計を求める。同様に、連結財務書類についても、《別表 A10-2 殺消去集計表（連結用）》に転記し、相殺額の合計を求める。 124. 以上の結果を、『制度研究会報告書』所定の単体用及び連結用の精算表に転記する。 125. 作成済の普通会計の附属明細表及び注記をベースとして、単体附属明細表及び連結附属明細表を作成する。 140. 棚卸資産（販売目的）は別途管理し、固定資産台帳上は、棚卸資産の管理単位ごとに期首・期末の残高のみを記帳する。なお、地方公共団体単体及び連結対象法人の棚卸資産の評価基準は「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」における将来負担比率を算定する際の評価基準を用いることとする。 【改訂モデル】 207. 各地方公共団体は、普通会計の財務書類に加え、別表に示す連結附属明細書の1つである連結貸借対照表内訳表（連結精算表）等を活用し、地方公共団体全体及び連結の各財務書類を作成・開示するものとする。 465. 連結の範囲は、地方公共団体（普通会計、公営事業会計）及び、地方公共団体が設立した地方独立行政法人、地方三公社、地方公共団体が加入している一部事務組合・広域連合、地方公共団体が出資・出捐している第三セクター等とする。 466. 各連結対象団体の連結基準は以下の通りとする。 467. 地方公共団体に属する普通会計及びすべての公営事業会計を連結対象とする。 468. 地方公共団体が設立したすべての地方独立行政法人を連結対象とする。 469. 当該地方独立行政法人が連結の範囲に含めた特定関連会社も連結対象とする。
--	--

	する。 470.地方公共団体が加入するすべての一部事務組合・広域連合を連結対象とする。 471.対象となる一部事務組合・広域連合が他の一部事務組合・広域連合に加入している場合は、当該他の一部事務組合・広域連合も連結対象とする。 472.一部事務組合・広域連合は、規約に基づく N 年度の経費負担割合に応じて比例連結するものとする。ただし、最近の年度において大幅な経費負担割合の変動があった場合や N 年度の経費負担がない場合など、N 年度の経費負担割合によることが合理的でない場合は、一定期間の経費負担割合の平均を用いるなど、都道府県及び構成団体が協議して合理的な割合を決定する。 473.一部事務組合・広域連合が複数の事務を行っており会計が区分されている場合は、原則として会計ごとに経費負担割合を算定し、比例連結を行う。 474.ただし、退職手当組合については、普通会計の財務書類と整合させるため、普通会計の貸借対照表に計上されている退職手当組合積立金の金額を退職手当組合の保有する基金残高及び歳計現金残高の合計額で除した割合に応じて比例連結するものとする。 475.地方公共団体が設立したすべての地方三公社を連結対象とする。 476.地方公共団体の出資比率が 50%以上の法人はすべて連結対象とする。 477.地方公共団体の出資比率が 25%以上 50%未満の法人については、役員の派遣、財政支援等の実態から、地方公共団体が当該法人の業務運営に実質的主導的な立場を確保していると認められる場合には、連結対象とする。 478.地方公共団体及び一又は二以上の連結対象となる法人が合わせて資本金、基本金等の 50%以上を出資している法人についても、連結対象とする。 479.地方公共団体及び一又は二以上の連結対象となる法人が合わせて資本金、基本金等の 25%以上 50%未満の法人を出資している法人については、役員の派遣、財政支援等の実態から、地方公共団体もしくは連結対象となる法人が当該法人の業務運営に実質的主導的な立場を確保していると認められる場合には、連結対象とする。 480.これら判断の基礎となる出資金・出捐金等は、普通会計もしくは第三セクター等の貸借対照表において投資及び出資金として計上されていなければならないことに留意する。 481.株式会社、財団法人のほか、社会福祉協議会などの社会福祉法人や社団法人等も含まれることに留意する。 482.複数の地方公共団体が共同して設立する地方独立行政法人・地方三公社については、出資割合や財政支出等の状況等から、業務運営に主導的な立場を確保している地方公共団体の連結対象とし、その他の地方公共団体においては連結対象としないものとする。 483.ただし、業務運営に主導的な立場を確保している地方公共団体が特定できない場合は、設立主体である各地方公共団体が、出資比率に応じて比例連結を行うものとする。 484.連結附属明細書のうち各連結財務書類の内訳表に記載される各会計及び団体の財務書類は、各会計及び団体固有の会計処理に従って作成されたものとし、作成要領等に基づいて連結財務書類作成のために行った所要の修正・組替等については、各連結財務書類の内訳表における相殺消去等の列に含めるものとする。ただし、各会計及び団体において作成していない財務書類については、連結財務書類作成のために作成した各会計及び団体の財務書類を内訳表に記載する。 485.相殺消去等を含めた重要な修正・組替等については、会計及び団体ごとにその内容と金額を附属明細書に記載するものとする。 486.各会計及び団体において貸借対照表を作成している場合における、公共資産等整備一般財源等及びその他一般財源等の算定については、他の各勘定科目残高に基づいて、普通会計と同様の方法により計算するものとする。したがって、特定の勘定科目が対応するものではないことに留意する。 487.有形固定資産（売却可能資産を除く）の評価基準は原則としてすべて公正価値（再調達価額）とする。ただし、棚卸資産については、「地方公共団体の
--	--

	財政の健全化に関する法律」における将来負担比率を算定する際の評価基準を用いることとする。 488.簡便的な方法として、当面は取得原価による評価もできることとするが、土地については速やかに台帳を整備し、公正価値による評価に移行しなければならない。 489.ただし、固定資産の減損に係る会計基準もしくはそれに準ずる会計基準が適用されている団体については、各団体の作成する財務書類に計上された帳簿価額を付すものとする。 490.地方公営企業法の財務規定が適用される地方公営企業については、貸借対照表及び損益計算書が作成されているため、それらに基づいて連結財務書類における貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書の勘定科目への組み替えを行う。 491.ただし、売却可能資産の区分計上、投資及び出資金の時価評価、投資損失引当金の計上、回収不能見込額の計上、賞与引当金の計上、退職給与引当金の計上などは地方公営企業法等では必ずしも求められていないことから、普通会計に準じてこれらの評価・計上を行う。 492.固定資産についてみなし償却を行っている場合は、固定資産の減価償却開始時点から固定資産全額を償却対象として減価償却計算を行ったものとして修正を行う。ただし、当面の間、みなし償却処理を行った財務諸表データをそのまま使用することができるものとするが、その場合であっても、早期に修正を行うことができるよう必要な措置を講ずることとする。なお、みなし償却処理を行った財務諸表データをそのまま使用した場合には、その旨を注記するものとする。 493.固定資産の建設・取得等の財源として受け入れた国庫補助金等については、純資産変動計算書の「減価償却による財源増」の欄において、当該固定資産の耐用年数にわたり均等額を「公共資産等整備国庫補助金等」から「その他一般財源等」に振り替える。 494.過去の退職手当支給額を繰延勘定として資産計上している場合は、全額を取り崩すとともに、将来の退職手当支給見込額について、普通会計と同様の基準により負債として退職手当等引当金に計上するものとする。 495.退職手当等引当金及び賞与引当金の対象とする職員の範囲については、普通会計における退職手当引当金及び賞与引当金の対象とする職員との整合性に留意し、重複・脱漏がないよう留意する。 496.各会計と貸借対照表上の有形固定資産との対応関係については、普通会計行政コスト計算書における各会計に対する繰出金の計上科目に従う。 497.資金収支計算書については、決算統計及び損益計算書等に基づき、各会計の資金収支計算書を作成する。 498.(1)以外の公営事業会計については貸借対照表等が整備されていないため、普通会計の財務書類作成方法に準じて、各会計の財務書類を作成するものとする。 499.普通会計の作成要領において「普通建設事業費」とあるのは、「建設改良費」と読み替えるものとする。 500.各事業と貸借対照表上の有形固定資産との対応関係については、普通会計行政コスト計算書における各会計に対する繰出金の計上科目に従う。 501.減価償却の方法は残存価額ゼロの定額法とし、耐用年数は【図7】の通りとする。下水道事業については決算統計の区分によるものとするが、下水道事業以外の事業についても、有形固定資産の種別により耐用年数を別に定めることを妨げない。 502.宅地造成事業の保有する造成地（未成宅地を含む）のうち、道路・緑地等の公共用地で売却しない部分については有形固定資産として計上する。なお、有償で所管替えを行う予定のものも含むことに留意する。 503.宅地造成事業の保有する造成地（未成宅地を含む）のうち、売却を目的とするものについては販売用不動産として流動資産に計上し、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」における将来負担比率を算定する際の評価基準を用いることとする。
--	---

	504.退職手当等引当金及び賞与引当金の対象とする職員の範囲については、普通会計における退職手当引当金及び賞与引当金の対象とする職員との整合性に留意し、重複・脱漏がないよう留意する。 505.資金収支計算書における資金の範囲は、歳計現金及び財政調整もしくは公営事業債償還のために積み立てている基金とする。 506.公営競技及び宝くじ事業は主に財政上の目的により設立され、他の事業とは性質が異なり、かつ金銭的な重要性が高いことが想定されるため、連結貸借対照表上、有形固定資産については収益事業の項目を設け、他と区分して記載するものとする。 507.連結純資産変動計算書上では、収益及び費用の総額を記載せず、収益及び費用相殺後の純損益のみを計上する。純利益の場合は「その他行政コスト充当財源」に、純損失の場合は臨時損益の一項目として計上するものとする。 508.連結資金収支計算書上では、収入及び支出の総額を記載せず、収支差額のみを投資・財務的収支の部に計上するものとする。 509.地方独立行政法人については、地方独立行政法人会計基準により作成されている貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類に基づき、連結財務書類の勘定科目への組み替えを行う。 510.運営費交付金や補助金など国もしくは地方公共団体から支出されるもので、N-1年度までに負債もしくは資本剰余金として貸借対照表に計上されているものについては、連結純資産変動計算書上の公共資産等整備国県補助金等の期首残高へ振り替えるものとする。また、N年度に新たに負債もしくは資本剰余金として貸借対照表に計上されたものについては、連結純資産変動計算書上の補助金等受入の公共資産等整備国県補助金等の列に計上するものとする。 511.寄附金など国もしくは地方公共団体以外から支出されるもので、N-1年度までに負債として貸借対照表に計上されているものについては、連結純資産変動計算書上の公共資産等整備一般財源等の期首残高へ振り替えるものとする。また、N年度に新たに負債として貸借対照表に計上されたものについては、連結純資産変動計算書上の公共資産整備への財源投入の科目に振り替えるものとする。 512.未収財源措置予定額及び財源措置予定額収益が計上されている場合は、これを消去する。 513.特定の償却資産の減価償却相当額について、N-1年度までに資本剰余金の減額項目として計上されている損益外減価償却累計額は連結純資産変動計算書上の公共資産等整備一般財源等の期首残高へ振り替えるものとする。また、N年度に損益外減価償却累計額に計上された金額は連結行政コスト計算書上の減価償却費に計上するとともに、連結純資産変動計算書上の減価償却による財源増の科目で、公共資産等整備国県補助金等から公共資産等整備一般財源等に振り替える。 514.退職給付債務の財源が運営費交付金により賄われることが明らかであるため退職給付引当金が計上されていない場合は、運営費交付金から充当されるべき退職給付引当金の見積額として貸借対照表に注記されている金額を、退職手当等引当金勘定に計上する。 515.その他地方独立行政法人固有の会計処理を行っているものについては、所要の調整を行うものとする。 516.一部事務組合・広域連合のうち公営企業法適用団体については、地方公営企業法の財務規定が適用される地方公営企業と同様の方法により、公営企業法適用企業以外については、その他の公営事業会計と同様の方法により、各会計の財務書類を作成するものとする。 517.資金収支計算書における資金の範囲は、歳計現金及び財政調整もしくは地方債償還のために積み立てている基金とする。 518.地方三公社については、公社ごとの会計基準により貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書が作成されているため、それらに基づいて連結財務書類における貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の勘定科目への組み替えを行う。
--	--

	519.ただし、売却可能資産の区分計上、投資及び出資金の時価評価、投資損失引当金の計上、回収不能見込額の計上、引当金の計上など普通会計の財務書類作成において求められている処理が行われていない場合は、普通会計に準じてこれらの評価・計上を行う。 520.土地開発公社が保有する土地のうち地方公共団体が買い戻すことが予定されている土地であっても、事業計画が中断されているなどにより長期にわたり遊休となっている資産が存在することから、行政財産として事業の用に供する見込みが認められかつ時期が明らかにされているもの以外は、売却可能資産として計上するものとする。 521.土地開発公社において、土地開発公社経理基準要綱第 25 条に定める土地造成事業に係る土地等の時価評価を行っていない場合は、同条の時価評価を行ったものとして所要の組み替えを行う。 522.道路公社が保有する道路資産について減価償却を行っていない場合は、供用開始時から減価償却を行ったものとして修正を行う。また、負債として計上されている償還準備金及び償還準備積立金は、純資産の部のその他一般財源等勘定に計上する。 523.地方公共団体が土地開発公社から土地を割賦払いにより買い戻す場合は、契約上の所有権に従って普通会計もしくは土地開発公社において有形固定資産を計上し、重複・脱漏がないよう留意する。また、土地開発公社に計上される未収金については、当該未収部分が土地開発公社の所有権として留保されている場合は有形固定資産に振り替えるものとする。 524.第三セクター等については、公益法人会計基準、会社計算規則等により貸借対照表、正味財産増減計算書、収支計算書、損益計算書、株主資本等増減計算書等が作成されているため、それらに基づいて連結財務書類における貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の勘定科目への組み替えを行う。 525.ただし、売却可能資産の区分計上、投資及び出資金の時価評価など各法人が従うべき基準において求められていない会計処理については、普通会計に準じてこれらの評価・計上を行う。 526.圧縮記帳を行っている場合には、固定資産の減価償却開始時点から固定資産全額を償却対象として減価償却計算を行ったものとして修正を行う。また、国庫（県）補助金を財源としている場合には、取得時にその額を公共資産等整備国庫補助金等に計上したものと修正を行う。 527.会社法法人における資金収支計算書については、貸借対照表及び損益計算書に基づき、連結財務書類における各法人の資金収支計算書を作成する。 528.収入については、有価証券や固定資産の取得、資金の貸付等の財源として収入したことが明らかなものを除き、原則として経常的収支の部に計上するものとする。 529.資金収支計算書における資金の範囲は、流動資産に計上される現金及び預金とする。 530.各会計及び団体が作成している財務書類については、別に示す科目対応表に基づき、連結財務書類上の勘定科目に組み替えるものとする。 531.科目対応表はあくまで参考例を示したものであり、科目対応表に記載のない科目については、その内容により適宜適切な科目に計上する。 532.各会計及び団体の収益及び費用については、国及び県からの補助金等を除き、すべて行政コスト計算書に計上するものとする。したがって、各会計及び団体の純資産変動計算書には、補助金等の受入及び減価償却等に伴う科目振替のみが計上されるものと想定される。 533.連結の対象となる会計及び法人間で行われている、資金の出資（受入）、貸付（借入）、返済（回収）、利息の支払（受取）、売上（支払）、繰出（繰入）等すべての内部取引は相殺消去する。ただし、水道料金、下水道使用料、施設使用料等条例で金額が定められているもの、出資と受入の相殺消去や債権と債務の相殺消去を除く年間取引総額が少額（たとえば 100 万円程度未満）の取引については、相殺消去の対象から除くことができる。 534.連結の対象となる会計及び法人の N 年度末貸借対照表において、出納整
--	--

	理期間の定めのある会計及び団体に対する未収金・未払金が計上され、出納整理期間の定めのある会計及び団体における出納整理期間中にこれに対応する現金の受払い等がなされた場合は、当該連結の対象となる会計及び法人において、N年度末に現金の受払い等が終了したものとして調整を行うものとする。 535.債務負担行為の注記にあたっては、連結対象会計及び団体に対するものは除くものとする。
--	---

○課題・論点

- ・本作業部会で意見があったとおり、課題・論点を整理することとし、具体的には手引等で整理することとしてはどうか。

○論点整理の考え方

- ・連結については、主に以下のような課題・論点がある。
- ①現行の取扱いと同様の対象範囲でよいのか。
- ②現行の取扱いと同様の連結財務書類の体系とするが、財源情報は省略でよいのか。
- ③連結対象法人の決算日が相違する場合、現行の取扱いと同様でよいのか。
- ④連結対象法人の会計処理基準については、現行の取扱いと同様に、原則として各会計基準によることでよいのか。なお、未収金と長期延滞債権の区分表示、棚卸資産の評価基準、投資損失引当金や売却可能資産など、例外的な取扱いをどうするか。
- ⑤具体的な連結手順を示す必要があるのではないのか。
- ⑥地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大の検討状況を踏まえ、二重の負担とならないよう配慮すべきではないのか。

○基準の方向性

- ・連結財務書類の作成に関しては、主に以下のとおりの課題・論点があると考えられるが、具体的には、手引等の作成にあたって整理することとする。
- ・連結財務書類の対象範囲
- ・連結財務書類の体系
- ・連結対象法人の決算日が相違する場合の取扱い
- ・連結対象法人の会計処理基準
- ・連結処理に係る手順
- ・地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大の検討状況を踏まえた対応

○留意点

- ・特になし。