

	区分	検討項目	検討にあたっての留意点	担当	議論 開始回	中間とりまとめ	備考
	【総論】						
1	総論関係	基準の目的		事務局	第2回	・他の地方公共団体と比較可能な標準的な財務書類の作成を進めていくことが重要 ・地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の方法や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理すべき	
2		財務書類の報告主体				—	
3		財務書類の作成目的				・説明責任の履行、財政の効率化・適正化	
4		財務書類の一般原則(質的特性)				・新たな基準の設定にあたっては、現実問題として、地方公会計よりも企業会計の方が先行し、一般的に普及していること等を踏まえると、企業会計をベースにしながらも、税収等の地方公会計の固有の論点を考慮して整理することが適当	
5		財務書類の構成要素				・財務書類の体系については、現行のいずれの作成方式においても、貸借対照表で会計年度末における資産と負債のバランスを示すとともに、資金収支計算書で一会計期間における現金等の収入と支出のバランスを示している。その上で、行政コスト計算書と純資産変動計算書のいずれか又は両方の書類によって、一会計期間における発生主義による費用と収益やその他の純資産の変動を示すという役割分担になっている ・地方公共団体の財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが税収等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当	
6		財務書類の作成単位				—	
7		財務書類の作成基準日				・現行の現金主義会計による予算・決算制度を前提	
8		財務書類の表示単位(金額)				—	
9		財務書類の体系	「中間とりまとめ」を踏まえて検討 (3表・4表等の取扱い)	事務局	第6回	・経常的な費用と財源の調達の状況及び純資産の変動を示すことによって財務業績を評価することが必要であるが、これらをどの財務書類にどのように計上するかという点については、わかりやすさや既存の財務書類との継続性等に配慮の上、今後さらに具体的な検討を進めるべき	
10		勘定科目			第5回	—	
	【貸借対照表】						
11	総論関係	作成目的		事務局	第2回	・会計年度末における地方公共団体の財政状態を表す財務書類	
12		表示形式(報告式又は勘定式)	どちらの方式とするか検討	小室委員	第4回	—	
13		資産・負債・純資産の区分				—	
14		資産・負債の分類	分類方法を検討			—	
15		配列(流動性配列法又は固定性配列法)	どちらの方式とするか検討			—	
16		資産・負債の流動・固定分類(一年基準等)				—	
17	各種資産の評価基準の取扱い	有形固定資産の科目分類・評価基準	中間とりまとめを踏まえて検討 (開始時、期中、再評価に分けて整理)	菅原委員	第2回	・実務的な要素も考慮に入れた上で、時価・取得原価情報の有用性や信頼性、減価償却に与える影響等を考慮して再整理する必要がある	
18		インフラ資産の区分	定義や区分方法等を検討	鵜川委員	第2回	—	
19		有形固定資産の計上基準	範囲や程度等を検討			—	
20		無形固定資産の科目分類・評価基準				—	
21		基金の評価基準				—	
22		たな卸資産の評価基準				—	
23		有価証券の評価基準				—	
24		出資金の評価基準				—	
24-1		出捐金の取扱い		事務局	第3回	—	
25		固定資産の減損	適用の有無を含めて検討	菅原委員	第2回	—	
26	減価償却の取扱い	表示箇所	中間とりまとめを踏まえて検討	菅原委員	第2回	・基準モデル特有の考え方である直接資本減耗を純資産変動計算書に計上すべきか、他の減価償却と区分せずに行政コスト計算書に計上すべきかという点については、再整理する必要がある	
27		耐用年数				—	
28		計算方法				—	
29		簡便法と取替法	中間とりまとめを踏まえて検討	鵜川委員	第2回	・インフラ資産については簡便的な方法についての工夫や配慮を検討すべき	
30		減価償却累計額の表示(直接法又は間接法)		菅原委員	第2回	—	
31	各種引当金の取扱い	計上基準		小室委員	第3回	—	
32		貸倒引当金(回収不能見込額)				—	
33		投資損失引当金	計上の有無を検討			—	
34		賞与引当金				—	
35		退職給付(手当)引当金				—	
36		損失補償等引当金				—	
37	その他の個別科目の取扱い	歳計外現金		小室委員	第3回	—	
38		未収金(税分と税以外の区分)				—	
39		売却可能資産	計上の有無を検討			—	
40		リース資産	計上の有無を検討			—	
41		基金(基金借入の取扱い)				—	
41-1		繰延資産	計上の有無を検討	事務局	第7回	—	

	区分	検討項目	検討にあたっての留意点	担当	議論 開始回	中間とりまとめ	備考
	【行政コスト計算書】						
42	総論関係	作成目的		事務局	6回	・現行モデルにおいては、経常的な行政コストを示す財務書類と位置付け、一般会計期間における地方公共団体の費用と収益の取引高を明らかにすることを目的としている。この中で、収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを計上するものであり、税金等の直接的な対価性のない収入については、行政コスト計算書に計上せず、純資産変動計算書に計上している	
43		表示区分				－	特別損益の取扱いにも留意
44		配列(形態別(性質別)、目的別)				－	
	【純資産変動計算書】						
45	総論関係	作成目的		事務局	6回	・現行モデルにおいては、一般会計期間における地方公共団体の貸借対照表上の純資産の部に計上されている各項目がどのように変動したかを表すことを目的として作成されている	
46		表示区分(財源関係)	中間とりまとめを踏まえて検討 (注記や附属明細書等とあわせて検討)			・財源仕訳を行うことについては、全ての地方公共団体に適用すべき基準を設定するという観点からは、複雑で導入しにくいという意見もあることから、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべき	開始時未分析残高の取扱いにも留意
47	その他の個別科目の取扱い	補助金(収入)の区分表示・計上方法	経常分と資本金(固定資産形成分)の区分を検討			－	
48		無償受贈資産の受入れ				－	
	【資金収支計算書】						
49	総論関係	作成目的		事務局	6回	・一般会計期間における地方公共団体の行政活動に伴う現金等の資金の流れを性質の異なる3つの活動に分けて表示	
50		作成方法(直接法又は間接法)		鵜川委員		－	
51		表示区分	中間とりまとめを踏まえて検討			・収入と支出を3つの活動に区分しており、こうした考え方を基本として、わかりやすい表示方法等を引き続き検討する必要がある	プライマリーバランスや改訂モデルで実施している区分ごとの資金収支状況の表示にも留意
52	その他の個別科目の取扱い	資金の範囲				－	
53		支払利息の表示箇所		－			
	【注記・附属明細書等】						
54	注記の取扱い	重要な会計方針		事務局	7回	－	
55		会計方針の変更にに関する記載				－	
56		重要な後発事象				－	
57		偶発債務				－	
58		追加情報				－	
59	附属明細書の取扱い	貸借対照表の内容に関する明細		小室委員	7回	－	
60		行政コスト計算書の内容に関する明細				－	
61		純資産変動計算書の内容に関する明細				－	
62		資金収支計算書の内容に関する明細				－	
63	その他の表示の取扱い	出納整理期間中の取引を考慮しない情報	中間とりまとめを踏まえて検討	－	－	・大阪府では、附属明細表で出納整理期間中に行われた取引を含めない要約財務書類を開示	
64		経常的事業・投資的事業の財源等	中間とりまとめを踏まえて検討	－	－	・地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる － 経常的事業・投資的事業の財源等の状況 － 固定資産等について、その総額の増減状況 － 将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分 － 公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分	
65		固定資産等の総額の増減	中間とりまとめを踏まえて検討				
66		公債に係る資産形成充当の区分	中間とりまとめを踏まえて検討	菅原委員	7回		
67		公債に係る地方交付税措置の区分	中間とりまとめを踏まえて検討				
68		既存の決算情報と資金収支計算書の比較	中間とりまとめを踏まえて検討	鵜川委員	7回	・現金主義会計による予算・決算情報との関連性を説明し、一体的な理解を深めることで、より発生主義に基づく財務書類の有効活用に結びつけることが可能となるよう資金収支計算書において、既存の決算情報との関連性を説明する注記等の検討をすべき	
69		資金収支計算書における現金収支と発生主義による費用と財源の差額の比較	中間とりまとめを踏まえて検討			・現金主義会計の補完として整備する意義を明らかにするため、資金収支計算書における現金収支と、発生主義による費用と財源の差額との違いについて、いかなる要因で生じるものであるかを説明することも必要である	
70		減価償却累計額		－	－	－	
71		一時借入金に関する情報		小室委員	7回	－	
72		基礎的財政収支		－	－	－	
73		所有外資産	中間とりまとめを踏まえて検討	小室委員	7回	・所有している固定資産のみならず、所有していない固定資産についても、負担金の拠出で対応しているような場合には、当該資産の更新等により、将来的に負担が発生する可能性があることにも留意すべき	
	【その他】						
74	連結財務書類の取扱い	連結の範囲等		事務局	7回	－	
75	各種帳票の取扱い	仕訳帳		－	－	－	
76		総勘定元帳				－	
77		各種補助簿				－	
78		残高試算表				－	

本作業部会における検討項目（個別表・本日の議題に係るもの以外）

1. 基準の目的

○「中間とりまとめ」における記述

- ・他の地方公共団体と比較可能な標準的な財務書類の作成を進めていくことが重要となる。
- ・地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の方法や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理すべきである。

○「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
【全体】 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。一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。 - 一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 - 一貸借対照表、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。 - 一現行総務省方式の改訂にも配慮した基準モデルの設定	【基準モデル】 27. 本作成要領は、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（平成18年法律第47号、以下「行政改革推進法」という）62条2項に基づき、「地方公共団体に対し、（中略）企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行う」ことを目的とする。 28. また、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（平成18年8月31日総務事務次官通知、以下「総務事務次官通知」1という）において、『「新地方公会計制度実務研究会」を設置し、「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討したうえで、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針について、別途通知する予定である』とされたところ、本作成要領は、かかる「財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針」の一部を構成するものである。

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・本基準は、今後、地方公会計の推進を図るために、その整備にあたっての標準的な基準を示すものである。
- ・本基準の設定によって、それぞれの地方公共団体において、財務書類の作成と開示及びその活用を行うことのみならず、他の地方公共団体との比較を容易とし、その財政構造の特徴や課題をより客観的に分析することで、住民等に対するわかりやすい説明、財政運営や行政評価等への活用を充実させることが可能となるものである。
- ・また、個々の地方公共団体のみならず、地方公共団体全体としての財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の基準や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理することとする。
- ・また、本基準の設定は、例えば国と地方を併せた財務情報の開示等、今後、国と連携を図る上でも必要となるものである。
- ・なお、本基準の設定によって、各地方公共団体がそれぞれの創意と工夫により、住民等への説明責任や行政経営に資する財務書類を作成することを妨げるものではない。

○留意点

- ・特になし。

2. 財務書類の報告主体

○「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】 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、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）。 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）。	【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。

○課題・論点

- ・一部事務組合や広域連合、財産区は報告主体とするか。

○論点整理の考え方

- ・都道府県、市町村（特別区を含む。）とともに、①法人格があり、財務の取扱いについて同様に地方自治法を根拠法としていること、②同様な事務を実施していること、③本基準において連結対象として整理することを勘案して、一部事務組合及び広域連合も報告主体とする。
- ・財産区については、市町村に財産を帰属させられない経緯から設けられた制度であることから、現行と同様に対象外とする。

○基準の方向性

- ・本基準が対象とする報告主体は、都道府県、市町村（特別区を含む。）並びに地方自治法第 284 条第 1 項の一部事務組合及び広域連合とする。

○留意点

- ・一部事務組合及び広域連合については、都道府県及び市町村（特別区を含む。）の連結財務書類の作成スケジュール等に留意の上、作成事務の負担を考慮した取扱いとする。

3. 財務書類の作成目的

○「中間とりまとめ」における記述

- ・個々の地方公共団体における地方公会計整備の意義としては、①住民や議会等に対し、財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、②資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることが挙げられる。
- ・また、地方公会計の整備は個々の地方公共団体だけでなく、地方公共団体全体としての財務情報のわかりやすい開示という観点からも必要があるものである。

○「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】 21. この財務書類の利用者としては、①住民、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）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。 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。	・特になし。

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・この財務書類の利用者としては、①住民、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）等が挙げられる。
- ・上記の情報利用者のニーズは様々であるが、例えば、住民であれば、将来世代と現世代との負担の分担は適切か、行政サービスは効率的に提供されているかといったこと、投資者であれば、地方債等へ投資すべきか否かという観点から財政に持続可能性があるかといったこと、地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）であれば、予算編成過程における具体的な政策決定の資料としての活用といったことが考えられる。
- ・地方公共団体において財務書類を作成する目的としては、上記の情報利用者に対し、意思決定に有用な財務情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることにある。
- ・また、財務書類の作成は、個々の地方公共団体だけでなく、地方公共団体全体としての財務情報のわかりやすい開示という観点からも必要があるものである。

○留意点

- ・特になし。

6. 財務書類の作成単位

○「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。 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。 86. 普通会計は、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）により構成される。 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、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。	【基準モデル】 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。 57. 基準モデルでは単体及び連結財務書類（第 36 段落参照）の作成・開示が求められているところであるが、その過程において、地方公共団体内部の会計区分である普通会計（一般会計及び公営事業会計以外の特別会計）についても、財務書類を作成・開示することができる。 【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。

○課題・論点

- ・普通会計ベースとするのか、地方公共団体の財政の健全化に関する法律において用いている一般会計等ベースとするのか。

○論点整理の考え方

- ・全団体の比較可能性を確保する観点からは、普通会計ベースもしくは一般会計等ベースのいずれかにするのが適当である。（設置される会計ごとの作成とすると、特別会計等の設置状況は団体によって異なるため、比較可能性を担保できない。）
- ・地方公共団体の財政の健全化に関する法律との関係、実務面での負担を考慮すれば、一般会計等ベースとするのが適当である。（一覧性のある決算統計に係る普通会計との関係を示す観点から、一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異に関して注記等する。）
- ・なお、現行の取扱いを踏まえ、公営事業会計を加えた地方公共団体の全体財務書類及び全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類をあわせて作成する。

○基準の方向性

- ・地方公共団体は、一般会計及び公営事業会計以外の特別会計から成る一般会計等（地方公共団体の財政の健全化に関する法律第2条第1号に規定する「一般会計等」に同じ。）を基礎として財務書類を作成することとする。

なお、普通会計との関係を示す観点から、一般会計等と普通会計の対象範囲等の差異に関して注記等する。

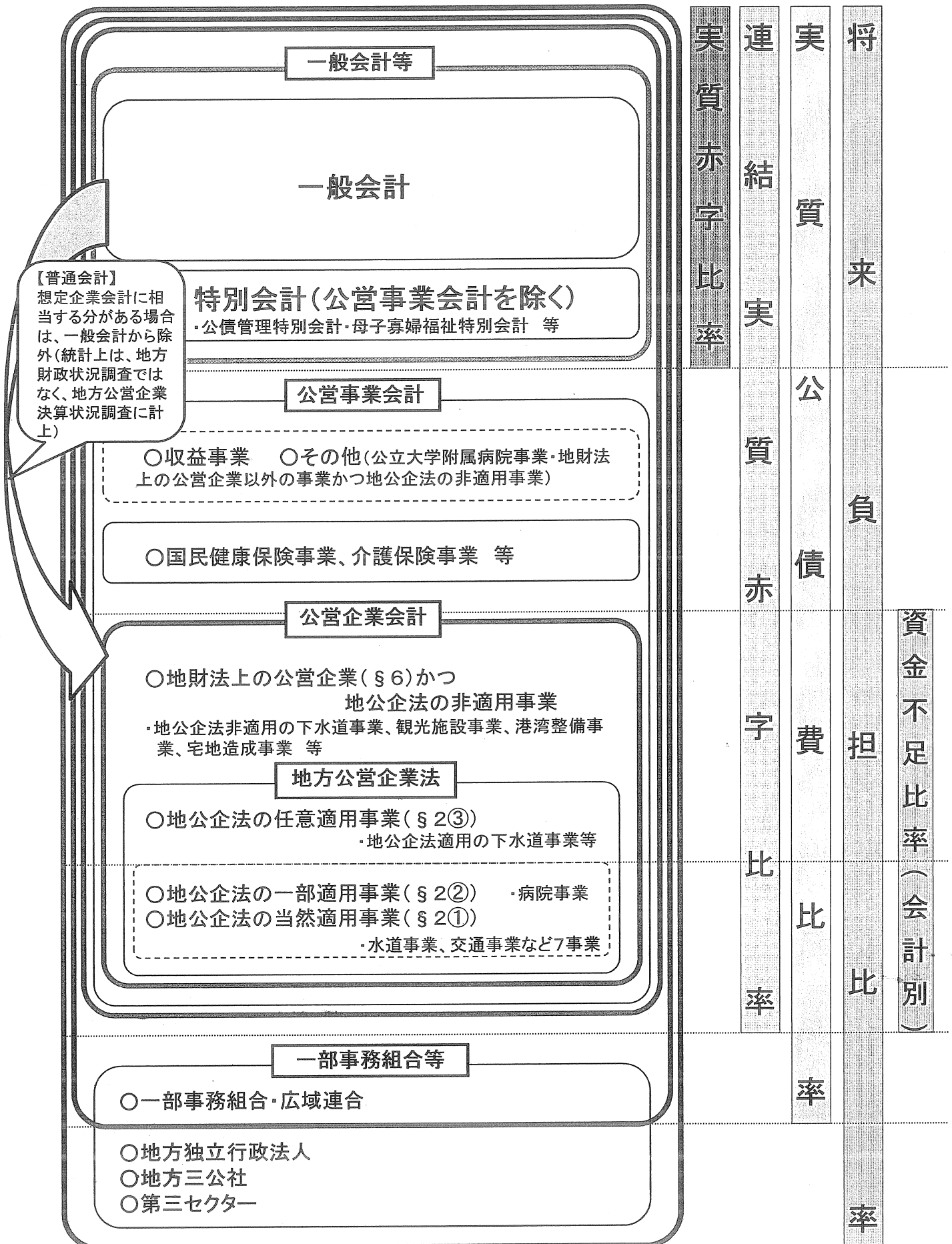
- ・また、公的資金等によって形成された資産の状況、その財源とされた負債・純資産の状況さらには行政サービス提供に要した費用や資金収支の状況などを総合的に明らかにするため、一般会計等に公営事業会計を加えた全体財務書類、全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類をあわせて作成することとする。

○留意点

- ・特になし。

【総論】財務書類の作成単位に係る参考資料
普通会計と一般会計等の対象会計範囲のイメージ

地方公共団体財政健全化法



7. 財務書類の作成基準日

○「中間とりまとめ」における記述

- ・現行の現金主義会計による予算・決算制度を前提とした上で、財務報告におけるあるべき基準のあり方等について議論を進めてきた。

○「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】 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。	・特になし。

○課題・論点

- ・現行どおり、3 月 31 日を基準とし、出納整理期間を含めたものとする事で問題ないか。

○論点整理の考え方

- ・財務書類は、現行の予算・決算制度を補完する位置付けで作成することから、現金主義ベースと整合的である必要があること
 - ・地方公共団体の会計実務においては、国庫補助金の受入や地方債の借入など、出納整理期間中の取引が一定割合を占めていること
 - ・財政運営上は、出納整理期間を除いた期末の財務状況を見ることの必要性が薄いこと
- 以上の考えから、作成基準日は会計年度末(3 月 31 日)とし、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。

○基準の方向性

- ・作成基準日は、会計年度末（3 月 31 日）とし、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（地方自治法第 235 条の 5 等）を注記する。

○留意点

- ・特になし。

8. 財務書類の表示単位（金額）

○「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】 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。	【基準モデル】 42. 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。

○課題・論点

- ①地方公共団体の財政規模によらず、統一した表示単位とするか。
- ②表示単位未満の取扱いはどうするか。

○論点整理の考え方

- ①現行や国の取扱いも踏まえ、原則として百万円単位での表示とするが、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可能とする。
- ②表示単位未満は四捨五入とし、合計金額に齟齬が生じる場合は注記する。また、単位未満の計数があるときは「0」を表示する。なお、計数がないときは「－」を表示する。

○基準の方向性

- ・財務書類の表示金額単位は、百万円を原則とする。ただし、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じる場合、これを注記する。なお、単位未満の計数があるときは「0」を表示し、計数がないときは、「－」を表示する。

○留意点

- ・特になし。

1 1. 作成目的（貸借対照表）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・貸借対照表は、会計年度末における地方公共団体の財政状態（資産保有状況と財源調達状況）を表す財務書類であり、資産、負債、純資産の残高を明らかにすることで、資産・債務の適切な管理につなげるものである。

○「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】 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。	・特になし。
【改訂モデル】 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とする。	

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いや「中間とりまとめ」を踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・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・純資産の残高及び内訳）を明らかにすることを目的として作成する。

○留意点

- ・特になし。

12. 表示形式（報告式又は勘定式）

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・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・純資産の残高及び内訳）を明らかにすることを目的として作成するものである。
- ・財政状態を表示する場合、いずれの方式を採用するほうが利用者にとってわかりやすいか。

○論点整理の考え方

- ・地方公営企業会計においても、国の財務書類においても、会社法においても、貸借対照表は勘定式が採用されており、貸借対照表で会計年度末における資産と負債のバランスを把握する観点からも勘定式がわかりやすいのではないか。

○基準の方向性

- ・貸借対照表の表示形式は、勘定式を採用する。

○留意点

- ・特になし。

13. 資産・負債・純資産の区分

○「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】 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。	・特になし。

○課題・論点

- ・資産、負債については、いずれの会計基準等でも相違がないが、純資産については多くの相違がみられるところである。

○論点整理の考え方

- ・純資産は、資産の財源としての補助金等が含まれるため単なる資産負債差額ではないこと、地方公共団体に資本概念がなじまないこと等の課題があるものの、
— 現行の取扱いにおいても、財源が含まれていながらも純資産としていること
— 「純資産」が、ほとんどの地方公共団体で既に定着していること
を踏まえ、「純資産」とする。

○基準の方向性

- ・貸借対照表の区分は、資産、負債及び純資産とする。

○留意点

- ・特になし。

14. 資産・負債の分類

○「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】 97. 資産は、「金融資産」及び「非金融資産」に分類して表示する。 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。 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。 134. 負債は、「流動負債」及び「非流動負債」に分類して表示する。	・特になし。

○課題・論点

- ・資産・負債の区分については、各会計基準で相違がみられないが、資産・負債の分類については、各会計基準で相違がみられるところである。
- ・特に、基準モデルにおいては、公会計では企業会計ほどは流動性の確保を重視する必然性がないことや、国民経済計算（SNA）等との整合性を踏まえ、金融資産・非金融資産という分類を採用している。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体が有する資産の多くは行政財産であり、負債の多くは地方債であることから、これらをどう分類するのがわかりやすいかを考えるのがよいのではないか。
- ・行政財産は、各行政目的に使用されている施設や用地であり、一般には固定資産に分類するのが適当ではないか。
- ・地方債は、施設や用地の取得財源であり、将来の償還するものであるため、その償還年限の長短によって分類するのが適当ではないか。
- ・地方公共団体においては、企業ほど流動性比率の重要性は高くないものの、金融資産についても、すぐに資金化できるものがどの程度あるのかを明示する意義はあるのではないか。
- ・なお、地方公営企業においても、固定資産・流動資産での分類が行われているところである。
- ・上記及び別紙を踏まえ、固定資産・流動資産での分類とする。

○基準の方向性

資産は、固定資産及び流動資産に分類する。

負債は、固定負債及び流動負債に分類する。

○留意点

- ・特になし。

- 金融資産/非金融資産と分類することについては、研究会においては一定の理解もあつたところ。
- しかしながら、国民経済計算(SNA)にも活用できる財務書類を作成する重要性は理解するものの、その場合は、民間・家計部門も含めた統一性を確保する必要があり、現段階ではそこまでの議論が進んでいないとの意見が複数あつたこと、また、金融資産と金融負債を対比させて分析することの意義があれば有用だが、自治体の実態としては金融負債に比べると金融資産の割合は相当低い場合が多く、重要性が高くないと考えられること、等を踏まえ、現時点では、固定資産/流動資産の分類を支持する意見が大勢である。
- こうした状況を踏まえ、以下のとおり整理してはどうか。

地方公共団体の資産については、インフラ資産のような非金融資産がほとんどであり、また課税権を有する中で企業会計と同様の流動性を示す必然性はないものの、

- ① 固定資産に対する固定負債の割合を分析することは有用であり、長期金融資産を形成するための負債もあることを踏まえ、固定負債との対応では固定資産の分類がより適当であること
- ② 金融資産の中にも、基金のうちすぐに資金化できるものとそうでないものがあることから、その区分を住民に対して明らかにする有用性はあること
- ③ 企業会計や他の会計基準に使われている分類と同様にすることで、地方公共団体の資産状況の特性がより明確になること
- ④ ほぼ全ての団体で必要となる地方公営企業会計との連結を考えると、分類の平仄を合わせることで連結作業の実務負担の軽減に資すること

を踏まえ、固定資産/流動資産による分類とする。

※なお、SNAにも活用できる財務書類とするため、勘定科目の設定等にあたっては、SNAへの組替えを可能とすることについて留意する。

15. 配列（流動性配列法又は固定性配列法）

○「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】 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。	・特になし。

○課題・論点

- ・公的特性を踏まえ、どのような配列とするか。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体が有する資産の多くは行政財産（固定資産）であり、負債の多くは地方債（固定負債への分類が大半）であることから、これらを、まず表示していくことが最も重要ではないか。
- ・固定資産の占める割合が大きい地方公営企業やインフラ系民間企業（電力、ガスなど）においても、固定性配列法が採用されているところである。

○基準の方向性

- ・貸借対照表の配列は、固定性配列法を採用する。

○留意点

- ・特になし。

16. 資産・負債の流動・固定分類（一年基準等）

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・民間企業は正常営業循環基準を採用するものを除き、一年基準が採用されている。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体において、正常営業循環基準の対象とする債権はないのではないか（未収金の区分は、「38.未収金」で整理されている）。

○基準の方向性

- ・資産・負債の流動・固定分類は、一年基準を採用する。

○留意点

- ・特になし。

17. 有形固定資産の科目分類・評価基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・有形固定資産の評価基準については、実務的な要素も考慮に入れた上で、時価・取得原価情報の有用性や信頼性、減価償却に与える影響等を考慮して再整理する必要がある。

○「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】 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、	【全体】 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。 【基準モデル】 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。 146. 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。 147. 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。 150. 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。 151. 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（第146段落参照）は行わないこととする。 152. 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。 (1) 直接、再調達価額を用いて計算する場合 $\begin{aligned} \text{再調達価額} &= \text{再調達のために必要な事業量} \times \text{単価} \\ &= \text{保険金額（建物、立木竹等の保険金額）} \\ &= \text{不動産鑑定評価額 等} \\ \text{開始時簿価} &= \text{再調達価額} - \text{減価償却累計額} \end{aligned}$ (2) 取得価額（決算書に記録されている事業費等）を用いて計算する場合 $\begin{aligned} \text{再調達価額} &= \text{取得価額（事業費）} \times \text{デフレーター} \\ \text{開始時簿価} &= \text{再調達価額} - \text{減価償却累計額} \end{aligned}$ この場合、再調達価額を算定するためのデフレーターとしては、①建物については、(社)

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る。 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。 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。 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	全国市有物件災害共済会の《別表 B8 建物構造別・用途別デフレータ》を用いることとし、②建物以外については、国土交通省の建設工事費デフレータ《別表 B5 建設工事費デフレータ①～④》を用いることとする。 (3) 上記再調達価額や取得価額が判明しない場合は、以下により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。 ①道路、プール等補助金対象となる工作物については、標準構造規格に対する直近の補助金等の算定基準を利用して標準工事単価を算定する。 ②上記①によっては標準工事単価の算定ができない場合、当該地方公共団体の直近数ヶ年分の建設工事の実績に基づき、単位あたりの平均工事費を算定する等、合理的と考えられる方法により単価の見積りを行う。このとき、材質・構造・幅員等に関係なく、長さ等を単位として平均工事費を求めることも妨げない。 153. 開始時簿価の算定のための減価償却計算は、建物本体と附属設備の耐用年数が異なるような物件であっても、一体として見なして本体の耐用年数を適用して減価償却計算を行うことができる。 (1) 土地・算定方針 156. 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取得する。必要に応じて、対象の土地を管轄する他の地方公共団体からも情報を収集すること。 157. 公有財産台帳（土地）と固定資産税概要調書との地目が一致しない場合は、公有財産台帳（土地）の地目を固定資産税概要調書に合わせるため、《別表 B6 地目変換表》を作成する。 (2) 土地・価額算定に必要な固有事項 158. 土地価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。 ①筆の町丁名・番地 ②登記された地目 ③現在の地目。登記地目と固定資産税概要調書との地目が異なる場合は、地目変換表により変換 ④登記された地積 ⑤現況地積 ⑥当該地目の単価 ⑦取得年度 (3) 土地・開始時簿価算定方法 159. 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。 開始時簿価 = 変換地目の地積 × 変換地目の平均地価（円/㎡） 160. 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。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（第151・152段落参照）。 (1) 立木竹・算定方針 161. 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。 162. 立木竹にかかる保険資料から樹種別・樹齢別の面積当たりの単価を転記する。 163. 資産としての価値が無視できる立木竹（雑木等）または公正に見積・評価できない立木竹は、算定対象としない。 (2) 立木竹・価額算定に必要な固有事項 164. 立木竹の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。 ①植栽場所名、所在地 ②樹種及び樹種別樹齢 ③樹種別・樹齢別植栽面積（ha単位） ④樹種・樹齢の面積（ha）当たりの保険金補償額（単価） (3) 立木竹・開始時簿価算定方法 165. 立木竹の開始時簿価は、下記の式により算定する。
---	---

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。

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。

【改訂モデル】

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

開始時簿価 = 樹種・樹齢別面積 × 樹種・樹齢別単価(千円/ha)

(1) 建物・算定方針

166. 取得価額には、附属設備を含むものとする。

167. 取得価額が不明の場合は、建物に付された火災保険の建物用途別・構造別の単価を利用する。

(2) 建物・価額算定に必要な固有事項

168. 建物の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①場所 建物(棟)所在地の住所

②建物名

③延べ床面積(㎡)

④建物用途 《別表 B7 建物用途表》

⑤主体構造 《別表 B8 建物構造・用途別デフレータ》

⑥建築額

⑦単価 建物保険の単価《別表 B9 建物構造別・用途別の単価表》

⑧デフレータ 建物保険のデフレータ等《別表 B8 建物構造・用途別デフレータ》。

⑨取得価額算定方法 取得価額、保険金額のいずれを基礎として算定したかの別

(3) 建物・開始時簿価算定方法

169. 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《別表 B8 建物構造別・用途別デフレータ》を利用する。

再調達価額 = 建築額 × デフレータ

開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額

170. 建物の取得価額が不明の場合の価額算定は、保険単価を利用し、以下の計算式による。

再調達価額 = 対象建物の延床面積 × 建物構造別・用途別単価《別表 B9 建物構造別・用途別の単価表》

開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額

171. 工作物には、道路、橋梁、公園、港湾、河川、水路等多くの種類があるが、ここでは、道路を例として、取得価額が判明している場合と、不明の場合に分けて記述する。

(1) 工作物・算定方針

172. 開始時における道路価額算定は、入手可能な情報の程度に応じて、【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】に示すいずれかの方法を採用または併用する。【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】において、年度単位に価額を算定する方法を採る場合には、各年度単位に組み入れられた路線名の明細は、現行の道路台帳と対応できるようにしておく必要がある。

173. 価額算定に年度単位延長キロを用いる場合、既存道路台帳が、供用開始年度をもって登録することを原則としていることから、事業費使用年度(整備区間)と必ずしも一致しないことに留意する必要がある。 - 43 -

174. 道路の取得価額には、取得にかかる直接的な対価の他、街灯、ガードレール、標識等の附属設備の価額を含める(第114段落参照)。

175. 道路幅員1.5m未満の道路、路面が舗装・コンクリート以外の道路は対象としない。

(2) 工作物・価額算定に必要な固有事項

176. 【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Bの算定方法をとる場合における道路の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①道路種別(道路:1、農道:2、林道:3)

②整備年度

③年度事業費

④当該年度における整備延長キロ

⑤デフレータ(当該年度に対応する値)

177. 【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Cの算定方法をとる場合における道路の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①道路種別(道路:1、農道:2、林道:3)

②整備年度

③当該年度における幅員別延長キロ(例えば、9.0m以上、5.5m~9.0m未満、4.0m~5.5m未満、4.0m未満)

④幅員に対応する標準現在単価

178. 【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Cの算定方法をとる場合におけ

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。	る現在単価の算出方法は、国土交通省の最新の標準規格構造による標準設計及び設計条件に従って設計・積算し、これから1m当たりの工事費を算出して単価とする方法が考えられる。単価計算例を、【図12 道路区分・標準設計と単価の例】に掲載する。 179. 道路以外の工作物の現在単価については、直近（5～7年）工事費実績総額、または必要に応じて構造等別の工事費実績から、単位あたりの平均工事費を求め、現在単価とすることができる。 （3）工作物・開始時簿価算定方法 180. 道路路面整備費が判明している場合（【図11 道路取得価額の判明状況による算定方法】A・B）の価額算定方法は、次のとおりとする。 再調達価額 = 道路路面整備費 × 建設工事費デフレータ（道路I） 開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額 181. 道路路面整備費が不明の場合（【図11 道路取得価額の判明状況による算定方法】C）の価額算定方法は、次のとおりとする。 再調達価額 = 幅員別道路延長 × 道路幅員別単価 開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額 （4）工作物・農道、林道の扱い 182. 農道、林道は、台帳の整備状況に応じて幅員別に整理するか、または、一律4.0m未満、5.0m未満等として道路と同様な方法で積算をする。 （1）機械器具等・算定方針 183. 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）機械器具等・開始時簿価算定方法 184. 開始時簿価は、下記の式により算定する。 開始時簿価 = 取得価額 - 減価償却費累計額 185. 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し、下記の式により算定する。 再調達価額 = 同性能の当該資産の市場価額 開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額
	【改訂モデル】 210. また、公有財産台帳や未収金・貸付金の評価情報などの段階的かつ計画的な整備により、より精緻な財務情報の作成・公表へ向けて進化すること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。さらに、予算執行データ等をもとに仕訳を行う複式簿記の考え方の導入を図るべきである。なお、土地については、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、早急に土地台帳を整備し、原則として第二部：基準モデルに基づく財務書類作成要領 第4章固定資産に係る実務 4.3 開始時の実務に示された評価方法（以下、「基準モデル固定資産評価要領」という。）を参考とした評価を行うことが必要である。 236. 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。 237. 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。 238. 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。 242. 決算統計上の区分と貸借対照表上の科目との対応関係は【図3】の通りとする。

○課題・論点

(科目分類)

①資産種類毎に区分するか行政目的別に区分するか。

・地方自治法の普通財産・行政財産の区分にも留意

②インフラ資産の区分を設けるか否か。(「18.インフラ資産の区分」にて検討)

(評価基準)

①有形固定資産の評価基準の検討にあたり、新地方公会計モデルのように市場において取引されるものかで評価基準を区分することとするのか。

②評価基準について、どのように考えるか。

○論点整理の考え方

(科目分類)

- ◆ 基準モデル：資産の種類毎に区分
- ◆ 改訂モデル：行政目的別に区分
- ◆ 東京都方式：資産の種類毎に区分
- ◆ 大阪府方式：資産の種類毎に区分
- ◆ 国：資産の種類毎に区分

・改訂モデル以外はいずれも資産の種類毎の区分となっている。

「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」では行政目的別の区分も有用であるとの意見もあり、この観点をどこまで取り入れるか。

・基本的な方向性としては資産の種類毎とし、行政目的別の区分も重要であるとすれば附属明細書で示すということかどうか。

(案)

	事業用資産				インフラ資産			計
	土地	立木竹	建物		公共用 財産用地	公共用 財産施設		
①生活インフラ・国土保全								
②教育								
③福祉								
④環境衛生								
：								
：								
：								
計								

(評価基準)

- ・有形固定資産の評価基準を検討するに際しては、開始時評価と再評価に区分して検討する。厳密には年度途中の取得（開始後の評価）の区分もあるが、これについては意見の対立がないため、本資料では記載を割愛する。また売却可能資産については、別途「39.売却可能資産」にて検討する。

- ・新地方公会計モデルにおける有形固定資産の評価基準の考え方

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、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、原則として公正価値評価を志向する一方、国の省庁別財務書類作成基準に準じて、実務に配慮する観点等（※）から一部の資産についてのみ再評価を求めている。

※国の省庁別財務書類作成基準では、公共用財産を除く国有財産については、国有財産台帳価格（＝時価）で計上し、公共用財産については、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し計上する。この評価基準は既存の国有財産台帳を活用することを前提にしたものであり、公会計のための大幅な追加作業は発生しないものと推察されるが、そもそも国有財産台帳に取得価額ではなく、再評価額の記載を求めている趣旨については十分に吟味する必要がある。一方、新地方公会計モデルでは、インフラ資産を再評価しない理由について、「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、譲渡や再取得等は想定しがたい」ためとしている。

- ・公会計委員会研究報告第16号「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」

（平成19年3月28日 日本公認会計士協会）

インフラ資産の会計処理は、会計そのものからは決定できず、政策的な判断を前提に行われなくてはならない要素も含んでいる。企業会計の単純な援用では、見解が導き出せない部分である。公会計では、財務報告の目的をいかにとらえるかが、適切な会計処理を導く重要な点となるが、超長期にわたる現象を視野に入れたインフラ資産の会計処理では、会計事実そのものの想定も必ずしも一義的とはいえない。

本研究報告が、インフラ資産の会計処理を考察する上では、また、おそらく広く公会計の分野では、まず政策判断の任とされる部分と会計の任になる部分の峻別が、適切な会計処理を導く上で重要であり、複数の会計処理の可能性があるとの視点を提供できれば幸甚である。

- ・公会計・監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」
(平成20年10月7日 日本公認会計士協会)

93 「過去に取得した資産の取得価額が不明」との報告が多くの地方公共団体から出されている現状では、過去に遡り取得原価を調査することは困難であり、公正価値等により有形固定資産の開始時簿価を算定するしか実務上対応できないと考えられる。しかし、その後も公正価値による継続した再評価を行うか否かについては、測定の客観的妥当性の確保、再評価コスト及び再評価の頻度を含めて検討を行う必要があると考えられる。

98 開始時簿価の算定に当たり時価で評価を行うことは適切な方法であると考えられるが、我が国の企業会計上、再評価が行われておらず、定期的な再評価に必要な環境が整っていないことや、再評価に要するコストと得られる便益を考慮すると、定期的な再評価を強制すべきではないと考えられる。なお、総務省両モデルでも実際に再評価が行われる資産は限定されている。また、将来、地方公会計の統一基準を作成する場合、住民のニーズの変化等によりサービス提供能力が著しく低下した場合の減損処理を規定すべきであると考えられる。

- ・公正価値評価か取得原価主義か（再評価の是非、再評価の対象）

ー理論的にはどちらもメリット、デメリットがある。

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」でも、ある程度意見は出ている。

- ✓ 比較可能性（民間企業、地方公共団体）
- ✓ 客観性、恣意性
- ✓ 公会計の目的（資産・債務改革、資産更新問題への対応）
- ✓ 費用配分
- ✓ 資産価値をどう考えるか（サービス提供能力等）

ー公正価値評価に対する客観性がない、恣意性が介入するという意見に対しては、土地においては固定資産税評価額等を用いることで機械的な評価が可能となる。

ー連結の観点

取得原価主義の方が地方公営企業会計等の他の会計基準と整合するが、一方で、国も特殊法人等を連結しているため、同様の議論があるものの、国では特殊法人等の財務諸表の金額を基礎としている。結局のところ、連結財務書類にどの程度の精度を求めるかの議論につながる。

ー環境の違い

新地方公会計モデルと国の基準は一部の資産を再評価するという点で共通する。ただ国においては再評価の基礎となっている国有財産台帳が時価情報を保有しているのに対して、地方公共団体においては公有財産台帳が時価情報を保有していない場合が多く、現実において環境の違いはある。（ただし、公有財産台帳に時価情報を保有していないこと自体が問題である可能性はある。）

- ・議論の方向性の提案

- －IPSAS/IFRS も有形固定資産の評価基準として、原価モデルと再評価モデルの両方を認めており、公正価値評価と取得原価主義のどちらを採用するかを理論的観点だけで決めるのは困難であると考える。

- －議論の焦点を再評価すべきかどうかとすれば、本作業部会の目的である「地方公共団体における財務書類の標準的な作成基準の設定」に鑑み、再評価を行う際に与える作業負荷の程度を把握した上で、標準的な作成基準として相当かどうかを見極める必要がある。

- ・結論として、有形固定資産の評価基準については別紙のとおりとする。

○基準の方向性

- ・有形固定資産の科目分類については、資産の種類毎（性質別）に区分して表示する。
また、行政目的別の区分について、附属明細書で表示する。
- ・有形固定資産の評価基準については、別紙のとおりとする。

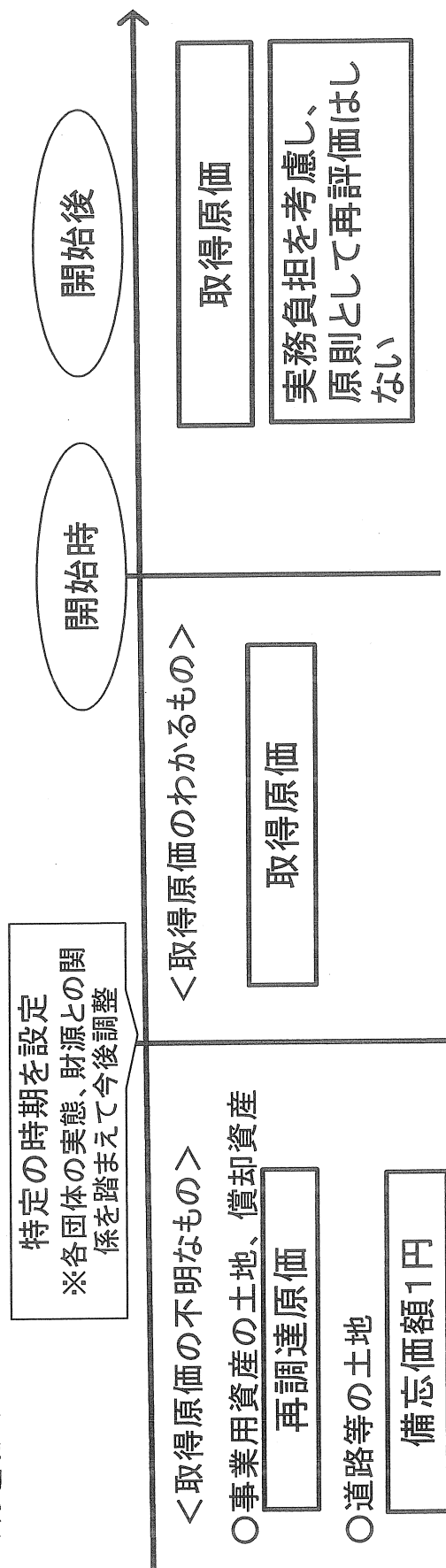
○留意点

- ・特になし。

有形固定資産の評価基準について

別紙

- ・ 部会における整理案については、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」(以下、「研究会」)において大きな異論なく概ね了承された。
- ・ 課題となっていた、取得原価の不明なものに係る推計方法については、実務的な観点からは再調達原価を支持する意見が複数あり、また、特に道路等については、対する負債がないような古いものに関し、備忘価格1円とすることについても一定の支持が得られたところ。
- ・ また実際の取扱いとして、特定時期以後を取得原価判明しているものとして統一的な取扱いとすることについても異論がなかったことから、今後、地方公共団体における取得情報の判明状況の実態等や財源との関係を踏まえた上で、要領等において特定時期を設定していくこととする。



※適正な対価を支払わずに取得したものについては、原則として再調達原価。ただし無償で移管を受けた道路等の土地については、道路等の土地の評価の基準を適用する。

※なお、団体によって、「特定時期」以降においても、取得原価が不明な資産を有している場合には、取得原価不明なものと同様の取扱いとする。

※売却可能資産については、開始時に実現可能価額で評価するとともに、開始後においても、原則として再評価を行う(貸借対照表に注記する)。

18. インフラ資産の区分

○「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】 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。 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。	【基準モデル】 126. 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。 127. なお、本章では、固定資産としての共通の性質に鑑み、インフラ資産についても特に必要がある場合を除き、事業用資産の勘定科目を援用して記述している。 128. インフラ資産に属する工作物には、道路、橋梁、河川、池沼、漁港、水路、港湾、河川、水路等多くの種類があるが、本作成要領では、道路を例として記述している。従って、その他の工作物については、道路の事例を参考にされたい。

○課題・論点

- ①インフラ資産の区分は必要か。
- ②インフラ資産の定義を再整理するか。

○論点整理の考え方

- ・東京都方式や国の基準もインフラ資産の区分（国は公共用財産で区分）はあるため、基本的には本区分は必要と考えるが、反対意見があれば検討する。

・インフラ資産の定義

ー「新地方公会計制度研究会報告書」における定義

- 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。
- 43 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 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もの。

－「IPSAS17（2006年12月公表）有形固定資産」における説明

- 21 インフラ資産について普遍的に受入れられた定義はないが、これらの資産は一般的に下記の特徴の一部又はすべてを有している。
- (a) システム又はネットワークの一部である
 - (b) 性質が特殊なものであり代替的利用ができない
 - (c) 移動させることができない、及び
 - (d) 処分に關し制約を受ける

－新地方公会計モデルにおいては、上下水道施設、電気・ガス施設はインフラ資産に区分されるが、将来の経済的便益の流入が見込まれるため、インフラ資産の定義と整合していないものがある。

－インフラ資産の定義を変更する場合、「新地方公会計実務研究会報告書」別表B1の変更等が必要となる。

○基準の方向性

- ・インフラ資産とは、システム又はネットワークの一部であること、性質が特殊なものであり代替的利用ができないこと、移動させることができないこと、処分に關し制約を受けることといった特徴の一部又はすべてを有するもので、例えば道路ネットワーク、下水処理システム、水道等が該当する。

○留意点

- ・特になし。

19. 有形固定資産の計上基準

○「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】 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。	【基準モデル】 137.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。 141.土地、建物、工作物等の固定資産を有償取得した場合、その取得価額については、企業会計原則（第三一五-D）に準拠し、当該資産の取得にかかる直接的な対価の他、引取費用等の付随費用を含める。 149.開始時において、以下の条件に該当するものは、資産として登録しない。 ①既に耐用年数が過ぎ、償却済のもの（物品以外） ②残存価額50万円未満の物品や小規模資産等重要性が低いもの ③表示登記が行われていない法定外公共物 ④部落有、財産区有の資産 【改訂モデル】 246.本作成要領に基づき普通建設事業費を基礎として算定する場合であっても、決算統計作成時に普通建設事業費に含めた事業費支弁人件費など、資産を取得するために直接要したと認められない費用については、原則として当該金額を資産計上額に含めないものとする。また、その財源としての国県補助金等についても、純資産の部の公共資産等整備国県補助金等に計上しないものとする。なお、これらの取り扱いについては、総務省方式改訂モデルの適用初年度の資産計上分から採用することが望ましい。

○課題・論点

（個々の資産の認識）

- ・有形固定資産の認識基準
- ・新地方公会計モデルでは物品の計上基準を50万円以上としているが、その是非
- ・資本的支出と修繕費等の区分
 - 金額が60万円未満の場合又は固定資産の前期末残高における取得価額の概ね10%相当額以下である場合には修繕費として取り扱うことができるが、その是非

(資産の計上単位)

- ・土地や建物等の取得価額の範囲
- ・建物附属設備の区分

(その他)

- ・資産除去債務に関する会計基準の適用の是非

○論点整理の考え方

- ・有形固定資産の認識基準

- 一基準モデルを採用している地方公共団体を中心に、実務が進行しているため、大幅な変更(特に基準金額を下げる場合)を検討する場合は現行実務に配慮したい。
- 一現行どおり地方自治法第238条第1項の規定に基づく公有財産(土地・建物等の有形固定資産)及び同法第239条第1項の規定に基づく物品の考え方に準じて認識することでよいのではないか。
- 一物品の計上基準を別途設けるかどうか。(国の考え方(物品管理法)に準じて50万円(美術品は300万円)以上としているが、同基準は高い、あるいは低いという意見がある。)
- 一資産計上基準を一律とすることは、比較可能性の観点から望ましいと考えられるが、資産計上基準を変更しても総資産に与える影響が軽微である場合、重要な物品など現行の規程に準じた資産計上基準も許容できるのではないか。

- ・資本的支出と修繕費等の区分

両者の区分は法人税基本通達を参考に行われることになっており、資本的支出は「固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額」、修繕費は「通常の維持管理のため、又はき損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額」と定義されている。

原則として実態判断を行うこととなるが、区分が不明な場合において60万円基準等をそのまま準用してよいか。(固定資産台帳の作成実務との関連で)

- ・資産除去債務に関する会計基準は、新地方公会計モデルが策定された時点では企業会計でも導入されていなかったため、織り込まれていない。

地方公共団体の総資産に占める有形固定資産の割合は大きく、有形固定資産は重要といえるため、当会計基準は本来適用されるべきであるが、当会計基準は高度な会計基準であるため、過半の地方公共団体がいまだ複式簿記化されていない現状では、時期尚早であるといえるのではないか。

- ・「資産の計上単位」については、個々の実務に関わるものであるため、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」で整理することとする。

○基準の方向性

- ・公有財産（地方自治法第 238 条第 1 項に規定する公有財産をいう。）として管理されている土地・建物等及び物品（同法第 239 条第 1 項に規定する物品をいう。）は、資産として計上する。
- ・物品は、原則として取得価額が 50 万円（美術品は 300 万円）以上の場合に資産として計上する。ただし、各地方公共団体の規程等において重要な物品等の基準を有している場合で、かつ、総資産に占める物品の割合に重要性がないと判断される場合においては、各地方公共団体の判断に基づき、継続的な処理を前提に当該規程等に準じた資産計上基準を設けることを妨げない。
当規定は開始残高の算定に際しても同様とする。
- ・有形固定資産の取得価額は、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めて算定した金額とする。
- ・譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得価額とする。
- ・有形固定資産のうち償却資産に対して修繕等を行った場合は、前項にかかわらず、修繕等に係る支出が当該償却資産の資産価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められるかどうかを判断し、認められる部分に対応する金額を資産として計上する。
- ・有形固定資産のうち償却資産について、耐用年数を経過した後においても存する場合、備忘価額として 1 円を計上することとする。

※「地方公営企業法施行規則」「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」「新地方公会計制度実務研究会報告書」「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」を参考

※資本的支出と修繕費の区分の基準については、具体的な指針まで基準として織り込むことは適当ではないと考え、基準案からは外している。

○留意点

- ・特になし。

20. 無形固定資産の科目分類・評価基準

○「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】 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。	【基準モデル】 186. 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。 187. 電話加入権は、備忘価額1円を開始時簿価とする。 188. ソフトウェアの価額算定については、以下による。 ① 研究開発費に該当する場合は、資産計上しない。 ② 研究開発費に該当しないソフトウェアの取得・制作費については、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場合、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は、5年間の開発費等の累計額）を資産価額とする。 ③ 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場合とは、①当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前に比べ人件費の削減効果が確実に見込まれる場合 ②システムを採用することにより入力作業等の効率化が図られる場合 ③従来なかったデータベース・ネットワークを構築することにより今後の業務の効率的・効果的に行える場合 ④市場で販売しているソフトウェアを購入し、かつ、予定した使途に継続して利用することにより今後の業務を効率的・効果的に行える場合、等が考えられる。 ④ ソフトウェアの開発費が、ハードウェア及びソフトウェア一括契約、保守料を含む委託契約等により、把握することが困難である場合には、物品として把握されているハードウェアの価額を控除した額を「ソフトウェア」として計上する。 【改訂モデル】 222. 固定資産台帳の段階的整備に伴って地上権やソフトウェア等を計上する場合には、有形固定資産の次に無形固定資産の区分を設けて別に表示するものとする。

○課題・論点

① 無形固定資産の定義（参考）

地方自治法第238条第1項各号に定める公有財産のうち、地上権等の用益物権、特許権や著作権等の無体財産及びこれらに準ずる権利が該当する。

② ソフトウェアについて

国の財務書類では対象としているが、地方公共団体の場合は明確ではない（まちまちである）。ソフトウェアを資産計上するかどうか論点であるが、実態的には

著作権を持たずに使用許諾のもとで利用するという形態を取っている場合があり、まず実態調査を行い、その後、ソフトウェアの会計上の定義と要件を検討する必要がある。

③ 評価基準

取得原価評価（現状の取扱いと同様）。

○論点整理の考え方

無形固定資産の範囲に、ソフトウェアを加えるかどうか。ソフトウェアに関して、実態の把握を行い、地方公共団体に適合した会計上の定義・要件を検討することが必要である。

評価基準については、取得原価評価。償却方法については、原則的には将来の経済的便益の消費パターンに最も近似する方法を選択するが、その消費パターンを、信頼性をもって見積もることができない場合は定額法を使用する。残存価額はゼロとする。

減損会計の適用については、有用性と費用対効果を検討する。

○基準の方向性

- ・無形固定資産の範囲として、ソフトウェアに関しては、実態の把握を行い、地方公共団体に適合した会計上の定義・要件を検討することが必要である。
- ・評価基準については、取得原価評価とする。償却方法については、耐用年数にわたって規則的な償却を行うが、原則的には定額法を使用し、残存価額はゼロ（耐用年数を経過した後においても存する場合、備忘価額として1円を計上）とする。

○留意点

- ・特になし。

21. 基金の評価基準

○「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
・特になし。	【改訂モデル】 270. 基金に含まれる土地のうち、既に事業の用に供されているもの、及び、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については、売却可能資産と同様に売却可能価額で評価し、売却可能価額と帳簿価額との差額は、純資産の部の資産評価差額勘定に計上する。 271. 基金に含まれる有価証券のうち、市場価格のある有価証券については時価で評価し、時価と取得原価との差額を資産評価差額に計上する。ただし、満期まで所有する意図をもって保有する債券については取得価額で評価できる。 272. 普通会計内の会計に対する貸付金（いわゆる基金借入金）が基金残高に含まれている場合は、その金額を控除する。 273. 上記項目に記載した事項を除き、各基金等計上額は原則として以下の通り算定する。 ① 退職手当目的基金 274. その他特定目的基金のN年度末残高（決算統計29表06行(3)列の金額）のうち、退職手当の支給に備えて積み立てている特定目的基金のN年度末残高を計上する。 ② その他特定目的基金 275. N年度末残高（決算統計29表06行(3)列の金額）から、退職手当目的基金残高を控除した額とする。 ③ 土地開発基金 276. N年度末残高（決算統計29表06行(5)列の金額）とする。 ④ その他定額運用基金 277. N年度末残高（決算統計29表06行(6)列の金額）とする。 ⑤ 退職手当組合積立金 278. 退職手当組合が保有するN年度末の資産について、加入団体ごとの持分相当額を計上する。 279. 持分相当額は、各加入団体の負担金累積額から退職金支給累積額を控除した額（以下、「累積負担金残額」という。）に、積立金運用益相当額の各加入団体按分額を加算した額とする。 280. 積立金運用益相当額は、退職手当組合のN年度末積立金とN年度歳入歳出差引の合計額から、全団体の累積負担金残額を控除した額とし、各加入団体の累積負担金残額に応じて按分する。 281. 上記計算の結果、持分相当額がマイナスとなる団体は、退職手当組合積立金は計上せず、マイナス額の絶対額を退職手当引当金に加算するものとする。 ② 減債基金 294. N年度末残高（決算統計29表06行(2)列の金額）とする。 295. 地方債の満期一括償還の財源に充てるため減債基金を積み立てており、その金額が上記減債基金のN年度末残高から控除されている場合は、その金額を加算する。 (1) 地方債 303. N年度末残高（決算統計33表57行(9)列の金額）からN+1年度償還予定額（決算統計36表01行(8)列の金額）を控除した額とする。 304. 地方債の満期一括償還の財源に充てるため減債基金を積み立てており、その金額が上記地方債のN年度末残高から控除されている場合は、その金額のうちN+1年度償還予定の額を除いた額を加算する。

○課題・論点

基金は、条例により設置される地方公共団体の財産である。地方公共団体は、条例の定めるところにより、特定の目的のために財産を維持し、資金を積み立て、又は定額の資金を運用するために基金を設けることができる。地方公共団体は基金について、決算に添付する書類として「財産に関する調書」を調製しなければならない。

地方公共団体に特有な論点としては、①地方債とその返済原資となる減債基金の決算統計上の取扱いと会計処理の関係、②基金の評価基準の取扱いとその会計処理がある。

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用し、それぞれもとなる資産の評価基準により評価すべきである。

また、基金の内訳に係る附属明細書を作成すべきであろう。

○論点整理の考え方

① 減債基金の残高

普通会計の決算統計では、地方債の満期一括償還の財源に充てるために積み立てている減債基金については、償還したものとして減債基金と地方債の残高を相殺処理して表示している。財務諸表上、資産（減債基金）と負債（地方債）は総額を計上すべきであり、相殺するのは適切でない。地方債残高は相殺せずに減債基金控除前の残高で減債基金と両建計上する（現状も同様に相殺しない扱いとなっている）。

② 基金の評価基準

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用する（各資産の評価基準を適用）。

③ 基金の内訳に係る附属明細書を作成する。

○基準の方向性

・基金の評価基準

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用する（各資産の評価基準を適用）。

・基金の内訳に係る附属明細書を作成する。

・減債基金については積立不足の有無と不足額の注記をする。

○留意点

- ・基金借入金の会計処理については、「41.基金」で整理することとする。

22. たな卸資産の評価基準

○「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】 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、金額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。	【基準モデル】 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的评价基準を用いることとする。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 9-11 実務研究会報告書第 140 段及び第 487 段落において、販売用土地を念頭に、棚卸資産の評価基準については将来負担比率等における算定方法を用いることとしているが、具体的にはどのようにすればよいのか。

答 1 宅地造成事業における土地のうち販売用土地については、法施行規則第 4 条に規定される収入見込額を当該棚卸資産の評価額とする。未売出土地については同第 9 条第 1 項第 2 号 E により算定される額を当該棚卸資産の評価額とする。

2 「公有地の拡大の推進に関する法律」第 17 条第 1 項第 2 号に規定する土地開発公社の保有する土地については、健全化法施行規則第 12 条第 2 号への規定に基づき算定される額を当該棚卸資産の評価額とする。（棚卸資産の評価）

問 48 市発行の書籍があるが、売却価額より原価（印刷費）の方が金額大きい。どちらで資産評価をすべきか。

答 1 「新地方公会計制度研究会報告書」第 129 段落の記述があるものの、平成 20 年 4 月 1 日以降、「棚卸資産の評価に関する会計基準」が適用されることから、当該書籍が、販売目的の棚卸資産とされている場合は、原価と販売価額のうち低い価額をもって評価すべきである。

2 仮に、原価が販売価額を上回っているときは、差額は、評価損として計上する。

○課題・論点

① 棚卸資産の定義（参考）

棚卸資産とは以下のような資産をいう。

- ・通常の事業の過程において販売を目的として保有されているもの
- ・その販売を目的とした生産過程にあるもの
- ・生産過程もしくは役務提供に当たって消費される原材料または貯蔵品

② 棚卸資産の評価基準

棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定しなければならない（低価法）。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、

完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。

なお、正味実現可能価額には固有の価値が考慮されるが、公正価値（市場価値）にはこれを含めてはならないという差異がある。したがって、棚卸資産の正味実現可能価額は、必ずしも販売費控除後の公正価値とはならない（現状の取扱いと同様）。

なお、重要性の乏しいものは対象外とする。

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準の方向性

・棚卸資産の評価基準

棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定しなければならない（低価法）。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。

なお、重要性の乏しいものは対象外とする。

○留意点

- ・特になし。

23. 有価証券の評価基準

○「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】 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。	【基準モデル】 200. 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。 201. 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。 202. 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。 203. 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。 204. 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。 【改訂モデル】 ①投資及び出資金

	253. 原則として N 年度末残高（決算統計 30 表 16 行(11)列の金額）とする。 254. 市場価格のある有価証券については N 年度末の時価で評価し、時価と取得原価との差額を資産評価差額に計上する。 255. 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。 256. 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。 257. 実質価額は、当該会計もしくは法人の資産合計額から負債合計額を控除した額に、当該団体の出資割合を乗じたものとする。資産合計額から負債合計額を控除した額がマイナスとなる場合は、実質価額はゼロとする。なお、当該会計もしくは法人の資産合計額および負債合計額の算定にあたっては、第 3 章 連結財務書類の作成要領 II 連結の方法 1. 連結の基礎となる各会計及び団体の個別財務書類作成要領に示された所要の修正・組替を行うことに留意する。 258. 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。 259. 地方独立行政法人等に対して現物出資を行っている場合は、地方独立行政法人等において資本金等として計上されている額を、投資及び出資金に計上する。
--	---

○課題・論点

- ・原則として、わが国の金融商品会計に準ずる（現状の取扱いと同様。金融商品会計で区分されている売買目的有価証券については想定されないため、区分しないこととする。）。
- ・満期保有目的の有価債券：償却原価（減損会計の適用）
- ・その他有価証券(市場価格のあるもの)：市場価格（減損会計の適用）
- ・その他有価証券(市場価格のないもの)：取得原価または償却原価（減損会計の適用）

○論点整理の考え方

- ・わが国の金融商品会計に準ずる。

○基準の方向性

- ・ 有価証券の評価基準は、以下のとおりとする。
 - ・ 満期保有目的の有価証券：償却原価（減損会計の適用）
 - ・ その他有価証券(市場価格のあるもの)：市場価格（減損会計の適用）
 - ・ その他有価証券(市場価格のないもの)：取得原価または償却原価(減損会計の適用)

○留意点

- ・ 金融商品会計の中から地方公共団体に適用すべきものを選択して適用する。
- ・ 連結対象に係る市場価格のない有価証券については、総務省方式改訂モデルでは、投資損失引当金を計上しているが、その取扱いについては、「33.投資損失引当金」で整理することとする。

24. 出資金の評価基準

○「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】 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。	【基準モデル】 205. 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。 206. 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。 【改訂モデル】 ※「23.有価証券の評価基準」にあわせて記述

○課題・論点

- ・原則として、わが国の金融商品会計に準ずる（新地方公会計モデルと同様。）。
 - ・ 市場価格のあるもの：市場価格（減損会計の適用）
 - ・ 市場価格のないもの：出資金額（減損会計の適用）

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準の方向性

- ・ 出資金の評価基準は、以下のとおりとする。
 - ・ 市場価格のあるもの：市場価格（減損会計の適用）
 - ・ 市場価格のないもの：出資金額（減損会計の適用）

○留意点

- ・地方公営企業に対する出資金が、当該公営企業の資本金と一致していない場合もあるので、照合作業が必要である。
- ・連結対象に係る市場価格のない出資金については、総務省方式改訂モデルでは、投資損失引当金を計上しているが、その取扱いについては、「33.投資損失引当金」で整理することとする。

24-1. 出捐金の取扱い

○「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

- ・特になし。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

(出えん金)

問 22 出えん金は資産計上するのか。

答 1 「新地方公会計制度研究会報告書」第 43 段落にあるように、資産は会計主体の目的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うことから、出えん金は資産計上する。

2 なお、出えん金は、通常出資の場合に認められる議決権等が保証されていなく、寄附金に近い性格でもあることから、基準モデルの貸借対照表上「出資金」ではなく、「その他の投資」に計上する。

3 また、総務省方式改訂モデルにおける出えん金の扱いは、同じく資産計上し、「投資及び出資金」に計上する。当該金額は、決算統計 30 表 16 行(11)列が該当し、出資・出えん先は公益法人であるか営利法人であるかを問わない。

○課題・論点

- ・現行どおり資産計上とするか。

○論点整理の考え方

- ・出捐金は、地方自治法第 238 条第 1 項第 7 号の「出資による権利」に該当し、公有財産とされており、新地方公会計モデルでは、資産として計上されている。
- ・出捐金は、公有財産として地方自治法施行令第 166 条第 2 項に規定する「財産に関する調書」において「出資による権利」として計上を要すること、地方自治法第 221 条第 3 項（予算の執行に関する長の調査権等）に規定する出資に該当することとして整理されていることを踏まえ、新地方公会計モデルと同様に資産として計上することとする。

○基準の方向性

- ・出捐金は、地方自治法第 238 条第 1 項第 7 号の「出資による権利」に該当する公有財産であり、資産として計上する。

○留意点

- ・特になし。

25. 固定資産の減損

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ①固定資産に減損会計を適用すべきかどうか。
- ②適用すべきとして実施可能性は確保できるか。

○論点整理の考え方

- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の検討内容と整合させる必要がある。
 - －例えば事業用資産の土地のみを再評価の対象としている新地方公会計モデルにおいて、事業用資産の土地以外の固定資産に減損会計を適用すべきかどうか。
 - －固定資産の再評価を行わない場合、減損会計を適用すべきかどうか。
- ・理論的には固定資産の減損は行うべきとも考えられるが、過半の地方公共団体は固定資産台帳も未整備の状況であり、実施可能性の観点から慎重に検討すべき。
 - －一方で、固定資産台帳の整備に合わせて減損を検討する方が効率的であるという考え方もありえる。
- ・なお、減損会計を適用する場合、大阪府方式、地方独立行政法人会計（通常型）が参考となる。
- ・客観的な認識・測定が困難、用途変更の場合は客観性があるが売却可能資産との兼ね合いで整理できるのではないか、固定資産の減損は本当に有用性があるのかといった委員からの意見があり、適用については見送るべきという意見が多い。
 - －売却可能資産との兼ね合いについては、「39.売却可能資産」で協議予定。

○基準の方向性

- ・固定資産に係る減損の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とする。

○留意点

- ・特になし。

26. 表示箇所（減価償却）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・基準モデルのインフラ資産については、直接資本減耗として純資産変動計算書に計上することとしているが、この取扱いがわかりにくい等の課題があるという意見が大勢であった。こうしたことから、基準モデル特有の考え方である直接資本減耗を純資産変動計算書に計上すべきか、他の減価償却と区分せずに行政コスト計算書に計上すべきかという点については、再整理する必要がある。

○「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
・特になし	【基準モデル】 129.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、独立行政法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する場合と同様の会計処理を採用するため、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。

○課題・論点

- ・「中間とりまとめ」における記述のとおり。

○論点整理の考え方

- ・事業用資産とインフラ資産の定義については、基準モデルでは、それぞれ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、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、としているが、「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」において、両資産とも②に該当するものとしたところである。
- ・上記のとおり考え方を変更したこと、国を含めた他の会計基準の考え方を踏まえ、減価償却費は、（基準モデルにおける直接資本減耗を含めて）行政コスト計算書に計上することとしてはどうか。

○基準の方向性

- ・減価償却費は、（基準モデルにおける直接資本減耗を含めて）行政コスト計算書に計上する。

○留意点

- ・特になし。

27. 耐用年数

○「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
・特になし	【基準モデル】 142.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」と称する）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。 【改訂モデル】 ※「28.計算方法」にあわせて記述。

○課題・論点

- ・基準モデルにおける耐用年数は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2「基本耐用年数表」、B 3「建物の耐用年数表」、B 4「主な物品・機械装置の耐用年数」に示されているが、現行と同様の取扱いとするか。

○論点整理の考え方

- ・個々の資産種類毎に経済的耐用年数を見直すことは現実的ではないため、原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に従うこととする。具体的には、国等との整合の観点から、現行どおり「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2、B 3、B 4 と同様の取扱いとする。

○基準の方向性

- ・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」に従う。

※具体的には、「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2、B 3、B 4 と同様の取扱い

※「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」では償却率表を示しているため、実務の連続性の観点から償却率表を示す

○留意点

- ・特になし。

28. 計算方法（減価償却）

○「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
・特になし。	【基準モデル】 143.減価償却計算の方法は、以下によるものとする。 (1) 減価償却は、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。 (2) 減価償却の開始は取得年度の翌年度からとする。 (3) 端数処理については、1 円未満を切捨てる。 (4) 耐用年数を経過したもの（物品以外）は、備忘価額として 1 円を計上する。 (5) 残存価額 50 万円未満となった物品については、資産台帳から除却し別途の管理に委ねることができる。 (6) 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。 144.償却資産の減価償却計算の履歴は、耐用年数にわたり保存しておかなければならない。 【改訂モデル】 239. 用地取得費以外の普通建設事業費は減価償却を行う。 240. PFI 等の手法により整備した資産で、債務負担行為による債務が残っている場合には、行政サービス提供能力に着目し、物件等の引き渡しの有無に関わらず、N+1 年度以降の支出予定額を含めて資産計上する。また、減価償却計算は、原則として引き渡しを受けた翌年度より実施するものとする。 243. 減価償却の方法は残存価額ゼロの定額法とし、耐用年数は次表の通りとする。ただし、林道・道路・街路について道路改良、橋梁整備、舗装整備を区分して把握できる場合は、道路改良部分の耐用年数を 60 年、橋りょう整備部分の耐用年数を 48 年、舗装新設部分の耐用年数を 10 年とすることができる。なお、【図 4】に掲げる耐用年数表は、国の財務書類との整合性を考慮して、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』（総務省、平成 13 年 3 月）で示されたものから、所要の見直しを行っている点に留意が必要である。 244. 減価償却計算は、当該固定資産取得又は普通建設事業費支出の翌年度から開始するものとする。 245. 固定資産台帳の段階的整備に伴って適用する耐用年数が適当でないと判断した場合には、耐用年数の見直しを行うことが望ましい。

○課題・論点

- ・基準モデルで示している減価償却方法について、不備がないか確認する。
 - ― 一定額法（平成 19 年度税制改正における平成 19 年 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
 - ― 減価償却の開始は取得年度の翌年度から
 - ― 端数処理については、1 円未満切捨
 - ― 耐用年数を経過したものは、備忘価額として 1 円を計上する
 - ― 残存価額 50 万円未満となった物品については、資産台帳から除却し別途管理に委ねることができる
 - ― 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
- ・既に実務を行っている地方公共団体から問題点を抽出する。
- ・一般的な企業会計の実務では供用開始時からであり、適正な帳簿価額を表示するという意味では供用開始時からでもよいのではないか。
リース資産とリース債務の関係性を考えれば月割償却を認めた方がよいのではないか。
⇒公会計においては、期間損益計算を目的としておらず、実務上の便宜から翌年度から減価償却を行う取扱いとなっている。一方で、月割償却を行ってはならない理論的な根拠もないため、月割償却も容認してはどうか。
比較可能性の議論はあるものの、重要な差異は生じないのではないか。

○論点整理の考え方

- ・減価償却の計算に関する規定は税法が詳細であるが、どこまで細かい規定を持つかの方向性を検討したい。

○基準の方向性

- ・償却資産については、毎年度減価償却を行うものとする。
- ・固定資産の減価償却の方法
償却資産の減価償却は、別途定める種類の区分毎に定額法によって行うものとする。
- ・有形固定資産の減価償却額
 - 1 償却資産のうち有形固定資産の各年度の減価償却額は、当該有形固定資産の当該年度開始の時ににおける取得価額に、別表の耐用年数に応じた償却率を乗じて算出した金額とする。なお、端数が生じた場合においては、1 円未満を切り捨てることとする。
 - 2 償却資産のうち有形固定資産の減価償却について、別表の耐用年数により難い特別の理由として次に掲げる事由のいずれかに該当するときは、当該有形固定資産の使用可能期間をもって耐用年数とすることができる。
 - (1) 当該有形固定資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の償却資産の通常材質又は製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が

別表の耐用年数に比して著しく短いこと。

- (2) 当該有形固定資産の存する地盤が隆起し、又は沈下したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- (3) 当該有形固定資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- (4) 当該有形固定資産がその使用される場所の状況に起因して著しく腐食したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- (5) 当該有形固定資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに起因して著しく損耗したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- (6) その他(1)から(5)までに掲げる事由に準じる事由により、当該有形固定資産の使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったこと。

3 各会計年度の中途において取得した有形固定資産の減価償却については、1に準じ使用の当月又は翌月から月数に応じて行うことを妨げない。

4 償却資産の償却額に相当する金額は、当該資産の価額を減額する場合を除くほか、これを減額してはならない。

5 償却資産のうち有形固定資産を一体として減価償却を行う場合で当該有形固定資産を撤去して、それに対応する減価償却累計額を減額するときの額は、当該撤去の直前の会計年度末の減価償却累計額に、当該撤去資産の価額の同会計年度末において減価償却の対象となる有形固定資産の総額に対する割合を乗じて算出する。

※「地方公営企業法施行規則」「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」を参考

○留意点

- ・特になし。

29. 簡便法と取替法

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特に道路等のインフラ資産については、超長期にわたる継続的な行政サービスの提供（運用・管理）が前提となり、対象範囲が広く、数量・金額も多い中で財務書類全体に与える影響も大きい。既存の法定台帳等には固定資産台帳を整備するのに必要な情報が必ずしも網羅されているとは言えない状況である。このため、普及促進の観点から、インフラ資産については簡便的な方法についての工夫や配慮を検討すべきである。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

- ・特になし。

※ 「「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A」

問 45 本県では道路等の資産評価について取替法を採用することを検討している。道路の国の償却期間 48 年では、その期間内で、道路の補修及び増幅工事等があり、単純には資産評価できない。減価償却をせず取替法の方が簡単ではないか。

答 1 取替法は、「新地方公会計制度実務研究会」においても検討されたが、一般に鉄道において認められている方法であり、道路については、国と同一基準によるという原則から、採用されなかった経緯がある。

2 なお、一般原則として、資産の価値を増加させる場合は、増改築等として、これに要した額を資産に追加計上する。したがって、道路を拡幅する場合や性能を向上させた場合は、資産価値の増加とする。また、基盤から作り直す場合は、旧道路の除却と新道路の建設となる。単に、舗装を補修する等は、資産価値を維持するに過ぎないものであるから、費用として処理することとなる。

○課題・論点

1. インフラ資産の定義（参考）

インフラ資産の定義は、各種基準等の対象範囲により共通の定義はないが、その性質については、IPSAS 第 17 号第 21 項に挙げられたもので代表させることができる。すなわち、インフラ資産においては普遍的に受け入れられた定義はないが、(a)システム又はネットワークの一部である、(b)性質が特殊のものであり、代替的利用ができない、(c)移動させることができない、及び(d)処分に関して制約を受ける、といった特徴の一部又はすべてを有しているとされており、例として、道路ネットワーク、下水処理システム、水道及び電力供給システム、通信ネットワークなどが挙げられる。

わが国においては、インフラ資産とは「道路、河川、上下水道、港湾等の社会経済活動の基盤施設を構成する公共財である。長期間にわたる効用をもち、かつ、全国的なネ

ットワーク性をもつため、半永久的維持が義務づけられる資産であり、また、政府・地方公共団体により、計画から維持管理まで長期間の適切な管理が必要とされているものである」と定義することができるだろう。

2. 道路資産の減価償却と取替法

① 減価償却

減価償却は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。例えば、道路資産において、5年ごとに舗装部分、30年ごとに基礎部分の更新が必要と考えられる場合、道路建設費用のうち、5年後の舗装部分の更新見積相当額及び30年後の基礎部分の更新見積相当額を取得原価とし、残額は恒久的に減価しない部分と想定してそれぞれの耐用年数に応じて減価償却することになる。

減価償却可能額は、規則的な方法でその耐用年数にわたって配分する。適用する減価償却方法は、当該資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体によって消費されると期待されるパターンを反映する。

各期間の減価償却費は、行政コスト計算書に認識する。

しかしながら、実務的には道路台帳の整備が進んでいないことや道路資産の構成部分ごとの把握が困難なことがある。

そこで、簡便的な減価償却の方法として、道路資産を一体として総合償却するような簡便的な償却方法も認めるべきであろう。

減価償却の代替として、取替法（注：法人税法の取替法とは異なる。英国の更新会計、米国州・地方政府会計（GASB）の修正アプローチに近い概念）の採用を認めることが有用であろう。

② 取替法（英国政府会計の更新会計、米国政府会計の修正アプローチ）

地下鉄、下水道及び道路のようにシステム又はネットワークの一部を構成し、一体となって機能する資産の中には、適切な維持管理を行うことにより、設定された耐用年数を超えて使用され続けていく資産があり、そのような資産について耐用年数で減価償却を適用することは適切ではない場合がある。

そのような特性を考慮して、通常の減価償却の代替方法として、取替法（英国政府の更新会計、米国政府の修正アプローチ）の採用を認める。

英国の政府会計では、更新会計は減価償却の代替方法とされている。

更新会計とは、①類似の性質の一群の資産を、単一の資産として取り扱う、②全体的なサービス提供能力が維持されるという条件で、更新支出を費用化し減価償却費は計上しない、③ネットワーク又はシステムのサービス提供能力を高める追加支出は資産化される、という手法である。

更新会計を適用する場合は、更新支出と資産の消耗実績に重要な差異がないかを常に確かめ、住民に対して説明責任を果たすことが重要であり、消耗実績の精緻な管理が網

羅的・継続的に実施されていることが前提であることに留意が必要である。更新会計を適用するかどうかは、更新支出と、年度内におけるネットワークの消耗実績との間に重要な差異があるかどうかによる。更新支出とネットワークの消耗実績との間に重要な差異がある場合は、資産の繰越評価額はそれに応じて調整されなければならない。

米国政府会計 GASB 第 34 号の修正アプローチでは、修正アプローチが適用されたインフラ資産は減価償却されない。修正アプローチが適用されないインフラ資産は減価償却が行われ、償却累計額を控除した形で報告される。

インフラ資産の修正アプローチ適用要件は、政府が次のような資産管理システムを使用し、適格なインフラ資産管理をしていることである。

- 適格なインフラ資産の最新のリストがある。
- 適格なインフラ資産の状況評価を行い、測定手段を使い、結果を記述している。
- 適格なインフラ資産について、政府によって確立され、開示された状態に保ち、維持するための年間の維持費、保存費を見積もることができる。
- 政府は適格なインフラ資産が政府によって確立され、開示された状態（又はそれ以上の状態）で整備されていることを文書化している。適格なインフラ資産が要件を満たしており、償却されていない場合、資産に係る支出はすべて発生した期間に費用計上される（追加及び改善は除く。）。適格なインフラ資産に対する追加や改善は資産計上されるべきである。追加や改善は、資産の耐用年数を維持するというより、インフラ資産の容量又は効率を上げるものである。

○論点整理の考え方

減価償却を採用する場合は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。しかしながら、実務的には道路台帳の整備が進んでいないことや道路資産の構成部分ごとの把握が困難な場合もあることから、簡便的な減価償却として、道路資産を一体として総合償却するような償却方法も認める必要があるだろう。

取替法の取扱いについては、別紙のとおり全団体への適用は、有用性の検証、各地方公共団体における台帳整備の浸透、今後の道路等の計画的なアセットマネジメントの進捗状況、さらには道路に関する維持補修費の確保の状況を踏まえた上で、今後の検討課題とする。なお、今後の検討にあたり有用性の検証も必要となる観点から、既に取替法を選択している団体に関して今後も取扱いを継続することは、妨げないこととする。

○基準の方向性

インフラ資産の減価償却に係る簡便的な方法については、以下のとおりとする。

減価償却は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。しかしながら、実務的には、例えば道路台帳の整備が進んでいないことや道路資産の構成部分ごとの把握が困難な場合もあることから、簡便的な減価償却の方法として、道路等の類似した一群の資産を一体として総合償却するような償却方法も認める。

取替法の取扱いについては、別紙を踏まえ、今後の検討課題とする。なお、今後の検討にあたり有用性の検証も必要となる観点から、既に取替法を選択している団体に関して今後も取扱いを継続することは、妨げないこととする。

○留意点

- ・特になし。

- 取替法については、同一資産を平均的に管理していく場合には適用できるが、アセットマネジメントの必要性が益々高まる中で、一時的に多大な更新支出が発生することが考えられることや、道路に関する維持補修費が十分に確保されていない現状等を踏まえ、全団体への適用については、慎重に考えるべきとの意見が、研究会においてもあつたところ。
- こうした状況を踏まえ、取替法の全団体への適用については、有用性の検証、各地方公共団体における台帳整備の浸透、今後の道路等の計画的なアセットマネジメントの進捗状況、さらには十分な維持補修費の確保の状況等を踏まえた上で、今後の検討課題としてはどうか。
- なお、今後の検討にあたり有用性の検証も必要となる観点から、既に取替法を選択している団体に関して今後も取扱いを継続することは、妨げないこととしてはどうか。

30. 減価償却累計額の表示（直接法又は間接法）

○「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

- ・特になし。

○課題・論点

- ・新地方公会計モデルでは、減価償却累計額の表示について直接法に限定しているが、その是非。

○論点整理の考え方

- ・現状の地方公会計モデルにおいては、直接法に限定しているが、取得価額と減価償却累計額を合わせて表記する間接法の方が老朽化比率等を明確に示すことができ、資産更新問題対応の観点からはより望ましいと考えられる。
表示方法については、できるだけ統一した方が比較可能性の観点から好ましいが、地方公営企業会計や財務諸表等規則に合わせた基準案（間接法と直接法の両方を認める）を提案したい。

○基準の方向性

- ・各有形固定資産に対する減価償却累計額は、当該各有形固定資産の項目に対する控除項目として、減価償却累計額の項目をもって表示しなければならない。ただし、これらの有形固定資産に対する控除項目として一括して表示することを妨げない。
- ・各有形固定資産に対する減価償却累計額は、当該各有形固定資産の金額から直接控除し、その控除して得た額を当該各有形固定資産の金額として表示することができる。ただし、当該減価償却累計額を、当該各有形固定資産の科目別に、又は一括して注記しなければならない。

※「地方公営企業が会計を整理するに当たりよべき指針」「財務諸表等規則」を参照

○留意点

- ・特になし。

31. 計上基準（引当金）

○「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】 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。 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。 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。 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。	・特になし。

○課題・論点

- ・引当金の計上要件を満たすものを計上する。

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準の方向性

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当該会計年度以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる認められるものは、当該金額を引当金として貸借対照表に計上し、当該会計年度の負担に帰すべき引当額を費用に計上しなければならない。

また、各引当金の計上基準については、重要な会計方針として注記を行う。

※参考：地方公営企業法施行規則第22条

○留意点

- ・特になし。

32. 貸倒引当金（回収不能見込額）

○「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】 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。	【基準モデル】 199. 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。
【改訂モデル】 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。	【改訂モデル】 228. なお、貸付金、長期延滞債権及び未収金については回収不能見込額を計上することとしているが、これらの基礎となるデータが整備されていないことにより金額の算定が困難な場合があるため、当面の間、債務者ごとの回収可能性を判断することに代えて、地方税、保険料などの項目別に過去5年間の平均回収率などを用いて回収可能額を算定する簡便法も認められるものとする。ただし、固定資産台帳の整備と同様、可能な限り早期に対応することが望まれるため、システム整備や組織体制の見直しも含め、段階的に精緻化していくことが望まれる。 (5) 回収不能見込額 284. 貸付金及び長期延滞債権のうち、回収不能となることが見込まれる金額を計上する。 285. 回収不能見込額の計上方法は注記しなければならない。 ① 貸付金に係る回収不能見込額 286. 地方三公社のうち、実際に解散を予定している地方道路公社又は土地開発公社に対する貸付金については、回収不能見込額を算定する。 287. 地方住宅供給公社又は第三セクター等に対する貸付金については、解散を予定しない場合であっても、基準日における資産の時価の総額等に基づき回収不能見込額を算定する。 288. その他の貸付金のうち、貸付金元本の償還が減免される可能性があるものについては、規則や要綱に基づく減免額、過去の減免実績等の合理的な基準により回収不能見込額を算定する。 289. 上記以外のその他の貸付金については、原則として個別に回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定する。例えば、債務者が免責決定を受けているもの、債務者の居所が不明のものなどについては債権額の100%などとする。 290. ただし、多数の相手先に同種の貸付を行っているもののうち、一定額（例えば1債務者当たり100万円）未満の貸付金については、同種の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去5年間の不納欠損額÷貸付金残高の平均値を用いるなどとする。

	② 長期延滞債権に係る回収不能見込額 291. 一定額（例えば 1 件当たり 100 万円）以上の債権については個別に回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定する。例えば、消滅時効の期限が到来しているもの、債務者の居所が不明のものなどについては債権額の 100% などとする。 292. 一定額未満の債権については、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去 5 年間の不納欠損額 ÷（滞納繰越収入額 + 不納欠損額）の平均値を用いるなどとする。 (3) 回収不能見込額 300. 未収金のうち、回収不能となることが見込まれる金額を計上する。 301. 回収不能見込額の計算方法は注記しなければならない。 302. 債権全体又は同種の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去 5 年間の不納欠損額 ÷（滞納繰越収入額 + 不納欠損額）の平均値を用いるなどとする。
--	---

○課題・論点

- ・不納欠損処理が的確に行われていない場合には、貸倒実績率を使用できないと考えられる。

○論点整理の考え方

- ・一定年数以上の債権は 100% 引当計上するなども含めた合理的な基準や具体的な計上方法については、基準には盛り込まず、必要に応じて要領などで示してはどうか。
- ・名称については、税金等の債権が回収不能となった場合に「貸倒」という概念がなじまないのではないかという意見があること、社会福祉法人会計基準や学校法人会計基準で使用している科目であり、表記から内容をイメージしやすい「徴収不能引当金」を使用してはどうか。

○基準の方向性

名称は、徴収不能引当金とする。

徴収不能引当金は、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の徴収不能実績率等合理的な基準により算定する。ただし、徴収不能引当金の算定について、他の方法によることがより適当であると認められる場合には、当該方法により算定することができる。

※参考：地方公営企業が会計を整理するに当たりよべき指針

第 4 章 資産に関する事項 第 1 節 資産の評価 第 6 債権の評価 2

○留意点

- ・特になし。

33. 投資損失引当金

○「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
・特になし。	【改訂モデル】 ②投資損失引当金 260. 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。 261. 公営事業会計、一部事務組合、広域連合又は地方独立行政法人に対する出資金については、実際に廃止等を予定している公営事業会計等に対するものについて実質価額を算定する。 262. 公営事業会計、地方三公社等のうち非永続的な事業を行うものに対する出資金については、廃止を予定していない場合であっても、保有資産の基準日における再調達価額又は売却可能価額による評価等を行い、実質価額を算定する。なお、現時点では宅地造成事業会計や土地開発公社が実施する開発分譲等の自主事業が該当すると想定される。 263. 地方三公社のうち、解散を予定している地方道路公社又は土地開発公社に対する出資金については、基準日における資産の時価総額等に基づき実質価額を算定する。 264. 地方住宅供給公社又は第三セクター等に対する出資金については、解散を予定しない場合であっても、経済環境等により廃止・清算されることもあり得ることから、基準日における資産の時価総額等に基づき実質価額を算定する。 265. 投資損失引当金の計上方法は注記しなければならない。

○課題・論点

- ・投資損失引当金は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第260段（総務省方式改訂モデル）において、規定がなされている。これは、資産・債務改革の観点から、貸借対照表の読者に、強制評価減ではなく、貸借対照表で間接表示させることにより、業績の悪化した地方公営企業や第三セクター等の存在を明らかにするために設けられたものであり、実務面での有用性にも配慮したものである。
- ・また、附属明細書においても、法定決算書類（財産に関する調書）と対比させる形での開示を想定している。

投資及び出資金明細表（平成〇年度）

（単位：千円）

（時価のあるもの）

銘柄名	株数・口数など (A)	時価単価 (円) (B)	時価評価額 (C) = (A) × (B)	うち評価差額	(参考) 財産に関する 調書記載額
合 計	—	—			

（単位：千円）

（時価のないもの）

出資（出捐）先名	帳簿価額 (A)	出資（出捐）割合 (%) (B)	出資（出捐）先の 純資産額 (C)	実質価額 (D) = (B) × (C)	投資損失計上額 (D < A の場合) (D) - (A)	(参考) 財産に関する 調書記載額
合 計		—				

- ・民間企業会計では、監査委員会報告第 71 号「子会社株式等に対する投資損失引当金に係る監査上の取扱い」（平成 13 年 4 月 17 日 日本公認会計士協会）において示されている。これは、市場価格のない子会社株式及び関連会社株式に対する投資損失引当金等の評価性引当金は、我が国の会計実務慣行として定着しているため、「金融商品に係る会計基準」適用後においても、その計上を認めるべきであるとする実務上の要請があるとの考えに基づくものである。

【同取扱い：一部抜粋】

2. 当面の監査上の取扱い

次に述べる会計処理に従って、市場価格のない子会社株式等に対して投資損失引当金を計上している場合には、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができるものとする。

なお、本報告に従って投資損失引当金を計上している場合には、その計上基準を重要な会計方針に注記する必要がある。

(1) 引当金を計上できる場合

次のいずれかの場合に該当するときには、投資損失引当金を計上することができる。なお、「金融商品に係る会計基準」等により減損処理の対象となる子会社株式等については、投資損失引当金による会計処理は認められないことに留意する。

- ① 子会社株式等の実質価額が著しく低下している状況には至っていないものの、実質価額がある程度低下したときに、健全性の観点から、これに対応して引当金を計上する場合

ただし、この場合には、実質価額の回復可能性が客観的に確実であるにもかかわらず引当金を計上する等、過度に保守的な会計処理とならないように留意する必要がある。

- ② 子会社株式等の実質価額が著しく低下したものの、会社はその回復可能性が見込めると判断して減損処理を行わなかったが、回復可能性の判断はあくまで

も将来の予測に基づいて行われるものであり、その回復可能性の判断を万全に行うことは実務上困難なときがあることに鑑み、健全性の観点から、このリスクに備えて引当金を計上する場合

例えば、回復可能性の判断の根拠となる再建計画等が外部の要因に依存する度合いが高い場合等が挙げられる。

(2) 引当金の計上額

子会社等の財政状態が悪化し、その株式の実質価額が低下した場合には、その低下に相当する額を投資損失引当金に計上する。

なお、実質価額算定の基礎となる発行会社の財政状態とは、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成した財務諸表を基礎に、原則として、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定したものをいう。ただし、資産等の時価評価による影響額に重要性がない場合には、時価評価前の財務諸表によることができる。

(3) 引当金の取崩し

① 引当金計上後、上述(1)①のケースにおいて、子会社等の財政状態が更に悪化して株式の実質価額が著しく低下した場合、又は上述(1)②のケースにおいて、株式の実質価額の回復可能性が見込めないこととなった場合には、引当金を取り崩し、当該子会社株式等を減損処理する。

② 子会社等の財政状態が改善し、株式の実質価額が回復した場合には、回復部分に見合う額の投資損失引当金を取り崩す。

ただし、子会社等の事業計画等により財政状態の改善が一時的と認められる場合には、当該投資損失引当金を取り崩してはならない。

○論点整理の考え方

- ・業績の悪化した地方公営企業や第三セクター等の処理は、当該地方公共団体が最終的に行わなければならないこと、また、議決を経て一般会計等が追加的な出資等の支援を行えば実質価額の回復が見込まれることから、仮に強制評価減を行った場合、実態を適切に表さなくなると考えられる。
- ・平成 21 年度から平成 25 年度にかけて、総務省が第三セクター等の抜本的改革の推進を促しているものの、取り組みが進んでいない地方公共団体もあること、総務省で開催されている「第三セクター等のあり方に関する研究会」において、住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには、引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされている現行の政策との連携も考慮すると、質的に重要性が高いため、引き続き投資損失引当金を計上することに意義があると考えられる。

○基準の方向性

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、実質価額が著しく下落した場合は、実質価額と取得原価との差額を両者の差額が生じた会計年度に臨時損失（投資損失引当金繰入）として計上し、両者の差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%以上下落した場合には、著しく低下したものとみなす。

○留意点

- ・特になし。

34. 賞与引当金

○「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】 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。	【改訂モデル】 (5) 賞与引当金 323. N+1 年度に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、N 年度負担相当額を計上する。 324. 例えば、12 月から 5 月までを支給対象期間として 6 月に期末手当及び勤勉手当が支払われる場合は、N+1 年度の 6 月に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、6 分の 4 を計上する。 325. 議員に対して期末手当等を支給している場合は、議員に対するものを含むことに留意する。

○課題・論点

- ・地方公営企業会計においても計上が義務付けられ、法定福利費についても引当金として計上することとされている。

【参考：地方公営企業会計基準見直し Q & A】

Q&A 3-2

問：期末手当・勤勉手当に伴う法定福利費についても引き当てるべきか。

答：賞与に対応して発生するものであることから、引当金（法定福利費引当金等）として引き当てるべきである。

- ・民間企業においては、計上要件を満たす場合に計上が義務付けられているが、法定福利費については未払費用として計上することとされている。

○論点整理の考え方

- ・実務適用可能性や公営企業会計を含めた連結財務書類の作成も勘案し、法定福利費も含めて引当金として計上し、名称を「賞与等引当金」とすることでどうか。

○基準の方向性

賞与等引当金は、職員の期末手当・勤勉手当の支給及びそれらに係る法定福利費の支払に備えるため、当該会計年度末における支給見込額等に基づき、当該会計年度の負担に属する額を計上する。

○留意点

- ・特になし。

35. 退職給付（手当）引当金

○「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】 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。	【改訂モデル】 (3) 退職手当引当金 310. 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。 311. 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。 312. 推計方法の例としては、以下の 1 及び 2 の合算金額とする方法が考えられる。 1. 基本額に係るもの 勤続年数ごとの（職員数 X 平均俸給月額 X 退職手当の支給率）の合算 2. 調整額に係るもの ① N 年度末日における職員全員（N 年度末日に退職した職員を除き、各団体において普通会計がその退職手当を負担することとしている職員に限る）について、各団体の条例等において定められた調整額に係る職員の区分別・勤続年数別に把握する。 ② 次のイ及びロに掲げる額を合計した額を、簡便的に「調整額」に係る退職手当引当金計上額とする。 イ 勤続年数が 25 年以上の職員にあっては、該当区分の調整月額と当該区分より 1 号低い区分の調整月額にそれぞれ 30 を乗じて得た額の合算額 ロ 勤続年数が 10 年以上 24 年以下の職員（調整額を支給しない職員区分に該当する職員を除く）にあっては、該当区分の調整月額の半額と当該区分より 1 号低い区分の調整月額の半額にそれぞれ 30 を乗じて得た額の合算額 ③ なお区分ごとの調整月額については、職務の級等を考慮して、各団体の人事委員会規則において定められるものである。 313. なお、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』（総務省、平成 13 年 3 月）に示されている推計方法のうち全職員の平均で求める方法については、実態と乖離する可能性が高いため、これを認めないものとする。 314. 退職手当引当金の計上方法は注記しなければならない。

○課題・論点

- ・地方公営企業会計においても計上が義務付けられ、一般会計との負担関係が明確にされた。
- ・地方公共団体の財政の健全化に関する法律（財政健全化法）に基づき算定される「将来負担比率」の算定要素である「退職手当負担見込額」との整合性を考慮し、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「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」に関するQ & A」問 9-14 において、「民間企業会計の簡便法や、地方公共団体財政健全化法において、自己の都合により退職した場合の支給率を用いた算定方法が採用されていることから、地方公共団体の事務の簡素化の観点を踏まえると、すべての職員が自己の都合により退職した場合の支給率を採用し、健全化法と同様の算定を行うことも、実際の退職事由による支給率を反映させる方法とあわせて認められるものと考えられる」とされている。

- ・改訂モデルにおいて、翌年度支払予定の退職手当を流動負債に区分掲記することとされているが、地方企業会計においては、民間企業会計における考え方を参照し、「退職給付引当金については、通常は全額固定負債に計上し流動負債に振り替えなため、資金不足比率には影響しない」（仮試算の結果から見た新会計基準への移行に向けた留意点について（平成 24 年 11 月 21 日））とされている。

○論点整理の考え方

- ・以下の 2 点より、地方公営企業会計や財政健全化法との関係を意識した引当金の計上を考えるべきではないか。
 - ① 地方公営企業会計においては、「退職給付引当金は、企業職員に支給する退職手当に係る事業年度の末日において繰り入れるべき引当金であつて、当該地方公営企業において負担すべきものに限る（地方公営企業法施行規則第 12 条第 2 項第 1 号）」とされ、「算定対象とすべき企業職員に、現在は一般会計に所属しているが、過去に公営企業会計に所属したことがあり、公営企業会計が退職手当の一部を負担することとなる職員も含まれる」とされている（地方公営企業会計基準見直し Q & A 3-21）。
 - ② 財政健全化法第 2 条第 4 項ホにおいて、退職手当支給予定額は、当該年度の前年度の末日における当該地方公共団体の職員の全員が同日において自己の都合により退職するものと仮定した場合に支給すべき退職手当の額のうち、一般会計等において実質的に負担することが見込まれるものとされている。
- ・名称については、「退職給付」という表現がなじまないのではないかという意見や表記から内容をイメージしやすいことから、「退職手当引当金」としてはどうか。

○基準の方向性

名称は、退職手当引当金とする。

退職手当引当金は、当該会計年度の末日において全職員（同日における退職者を除く。）が自己の都合により退職するものと仮定した場合に、職員に支給する退職手当について繰り入れるべき引当金である。なお、その計上額は、一般会計等において負担すべき退職手当金額の総額によるものとする。

※参考：地方公営企業法施行規則第 12 条第 2 項第 1 号

○留意点

- ・特になし。

36. 損失補償等引当金

○「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

- ・特になし。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問9-3 地方公共団体財政健全化法では、第3セクター等の損失補償債務のうち、経営状況等を勘案して算定した一般会計等の将来負担見込額を将来負担額に加えているが、地方公会計において当該将来負担額を引当金計上する必要はないのか。また、引当金計上を行う場合は、具体的にはどの勘定科目に計上すればよいのか。

答1 企業会計では、発生の可能性が高く、発生する費用や損失を合理的に見積もることが可能な場合に、貸借対照表上に引当金計上を行っている。

2 第3セクター等の損失補償債務から算出される将来負担額は、上記の条件を満たすものと考えられるため、地方公会計においても普通会計及び単体又は地方公共団体全体の貸借対照表の負債の部に引当金として計上されるべきものと考えられる。なお、連結貸借対照表においては、当該第3セクター等が連結対象外の場合は、普通会計等の貸借対照表と同様に引当金計上しますが、当該第3セクター等が連結対象の場合は、当該連結対象法人の債務全額が貸借対照表に計上されるため、引当金としては計上しないものとする。

3 計上する勘定科目については、基準モデル、改訂モデルのいずれも「負債の部」の非流動負債もしくは固定負債の項目として、新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するものとする。モデルごとの具体的な計上方法は問9-4又は問9-5を参考にすること。

問9-4 第3セクター等の損失補償債務にかかる引当金計上は、基準モデルの場合、具体的にどのように行うのか。

答1 第3セクター等の損失補償債務のうち、地方公共団体が履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表「負債の部__1. 流動負債__未払金及び未払費用」又は／及び「負債の部__2. 非流動負債__その他の非流動負債」に計上する。また同額を、純資産変動計算書「I. 財源変動の部__1. 財源の使途__④その他の財源の使途__その他財源措置」に計上する。

2 履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体財政健全化法上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表の非流動負債・引当金・退職給付引当金の次に新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するとともに、同額を純資産変動計算書の「その他財源措置」に計上する。また、附属明細表のうち「引当金の明細」に当該年度の増減の状況を記載する。

3 計上する損失補償債務の額の算定は、法施行規則第12条第5号にもとづく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成二十年総務省告示第二百四十二号）」によるものとする。なお、制度研究会報告書第248段にあるように、引当金計上を行わない残余の損失補償債務額につい

ては、偶発債務として注記するものとする。

- 4 このように、損失補償債務については、普通会計又は単体の貸借対照表上、確定債務については「未払金及び未払費用」又は／及び「その他の非流動負債」に、履行が確定していないもののうち地方公共団体財政健全化法上将来負担として算定したものについては「損失補償等引当金」に、履行が確定していないもののうち貸借対照表に引当金として計上しないものについては「注記」に分けて記載されることになる。

問 9-5 第3セクター等の損失補償債務にかかる引当金計上は、総務省方式改訂モデルの場合、具体的にどのように行うのか。

答 1 実務研究会報告書第307段にあるように、損失補償契約に基づき履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表「負債の部」1 固定負債（2）長期未払金②債務保証又は損失補償又は／及び「負債の部」2 流動負債（3）未払金に計上します。また、同額を純資産変動計算書の臨時損益に新たな項目「損失補償履行確定額」を設けて、その他一般財源等を減額する。

- 2 履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体財政健全化法上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表の負債の部・固定負債・退職手当引当金の次に新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するとともに、同額を純資産変動計算書の臨時損益に新たな項目「損失補償等引当金繰入等」を設けて、その他一般財源等を減額する。

- 3 計上する損失補償債務の額の算定は、基準モデルと同様、法施行規則第12条第5号にもとづく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成二十年総務省告示第二百四十二号）」によるものとする。なお、履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち貸借対照表に計上した額を除く損失補償債務額については、実務研究会報告書第344段にあるように、注記「債務負担行為に関する情報 ②債務保証又は損失補償」の欄に計上する。

- 4 このように、損失補償債務については、普通会計又は地方公共団体全体の貸借対照表上、確定債務については「長期未払金」又は／及び「未払金」に、履行が確定していないもののうち地方公共団体財政健全化法上将来負担として算定したものについては「損失補償等引当金」に、履行が確定していないもののうち貸借対照表に引当金として計上しないものについては「注記」に分けて記載されることになる。

○課題・論点

- ・基準モデル、改訂モデルともに、「新地方公会計制度実務研究会報告書」においては示されていないものの、財政健全化法の将来負担比率における算定要素との整合性を考慮し、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「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」に関するQ&Aにおいて示され、基準モデル、改訂モデルの様式にも反映されたものであり、実務面での有用性にも配慮したものである。

○論点整理の考え方

- ・必ずしも引当金の計上要件を満たしていない場合もあるが、企業会計においても他の法律で計上義務付けられている引当金（例：河川流量の増減によって生じる電気事業者の損益の変動を防止するため、電気事業法第 36 条により計上義務付けられている渇水準備引当金）があり、それは企業会計においても計上認められていることから、損失補償等引当金も同様に捉えることが可能と考えられる。
- ・仮に偶発債務としての注記にとどめた場合、損失補償等のリスクがゼロのものとうでないものとの区別がつきにくく、実態を適切に表さなくなると考えられる。
- ・財政健全化法の将来負担比率における算定要素に考慮されているリスクの考え方を採り入れることも一定の有用性が見出されること、平成 21 年度から平成 25 年度にかけて、総務省が第三セクター等の抜本的改革の推進を促しているものの、取り組みが進んでいない地方公共団体もあること、総務省で開催されている「第三セクター等のあり方に関する研究会」において、住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには、引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされている現行の政策との連携も考慮すると、質的にも重要性が高いため、引き続き損失補償等引当金を計上することに意義があると考えられる。

○基準の方向性

損失補償契約に基づき履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表に負債（未払金など）として計上するとともに、同額を臨時損失に計上する。なお、前年度末に負債（未払金など）として計上されている金額がある場合には、その差額のみが臨時損失に計上されることとなる。

履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体の財政の健全化に関する法律上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表に「損失補償等引当金」として計上するとともに、同額を臨時損失（損失補償等引当金繰入）に計上する。なお、前年度末に損失補償等引当金として計上されている金額がある場合には、その差額のみが臨時損失に計上されることとなる。

計上する損失補償債務の額の算定は、地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則施行規則第 12 条第 5 号に基づく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成 20 年総務省告示第 242 号）」によるものとする。

履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、貸借対照表に計上した額を除く損失補償債務額については、偶発債務としての注記を行う。なお、議決された債務負担行為額との関係を明確にするため、その総額も合わせて注記することとする。

【参考】

※4 普通会計の将来負担に関する情報

項目	金額	[内訳]	
		負債計上 【(翌年度償還予 定)地方債・(長期) 未払金・引当金】	注記 【契約債務・ 偶発債務】
普通会計の将来負担額	0 千円		
〔内訳〕 普通会計地方債残高	千円	千円	
債務負担行為支出予定額	千円	千円	千円
公営事業地方債負担見込額	千円		千円
一部事務組合等地方債負担見込額	千円		千円
退職手当負担見込額	千円	千円	
第三セクター等債務負担見込額	千円	千円	千円
連結実質赤字額	千円		
一部事務組合等実質赤字負担額	千円		
基金等将来負担軽減資産	0 千円		
〔内訳〕 地方債償還額等充当基金残高	千円		
地方債償還額等充当歳入見込額	千円		
地方債償還額等充当交付税見込額	千円		
(差引) 普通会計が将来負担すべき実質的な負債	0 千円		

出所：「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「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」に関するQ & A」問 9-10

○留意点

- ・企業会計の引当金の定義に該当するものを計上すればよいと考えており、目的が違
うものを混在化すると、会計としての一貫性が欠けるのではないか。

37. 歳計外現金

○「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
・特になし。	【基準モデル】 64. 財務書類上の計数は、繰越額や計算項目等を除き、すべて仕訳帳から積み上げて集計する。仕訳帳は、次の三通りの原情報から作成される。 A：歳入歳出データ B：歳計外現金データ C：各種原簿・台帳 66. 歳入歳出外の取引・事象については、その発生の都度または期末に一括して仕訳を行う（以下、かかる仕訳を「非資金仕訳」という）。期末に一括して仕訳を行う場合には、期中の資産負債の増減を網羅的に整理した《別表 A5-4 資産負債等整理簿》及び《別表 A5-5 純資産変動整理表》を基礎として、《別表 A7 非資金仕訳例》に従って仕訳を行う。 105.《別表 A7 非資金仕訳例》のうち、別表 A7-4 を参照されたい。歳計外現金については、歳計外現金管理簿から、資産債務整理簿に転記した額をもって非資金仕訳を行う。 【改訂モデル】 297. 重要な歳計外現金残高がある場合には、これを歳計外現金の科目を付して計上するものとする。 316. 重要な歳計外現金がある場合は、その N+1 年度支出予定額以外の金額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって固定負債の部に計上しなければならない。例えば預かり敷金などが想定される。 327. 重要な歳計外現金がある場合は、その N+1 年度支出予定額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって流動負債の部に計上しなければならない。 464. 歳計外現金として処理されており、かつ N-1 年度貸借対照表に資産又は負債として計上されている場合、あるいは N 年度末に重要な資産又は負債として計上する場合には、歳計外現金としての収入額又は支出額を記載する。

○課題・論点

- ・ 地方自治法第 235 条の 4 第 2 項に規定されている「普通地方公共団体の所有に属しない現金」のことである。市町村における預り県民税、職員の給与に係る預り源泉税や公営住宅の預り敷金等が該当する。
- ・ 出納整理期間中の出納を考慮した場合に解消されるものが大部分であるが、公営住宅の預り敷金のように年度を越えて保管される現金もある。
- ・ 基準モデル、改訂モデルともに、歳計外現金は、歳入歳出決算書との整合性等に鑑み、基本的に資金収支計算書の資金の範囲に含めていない。

○論点整理の考え方

- ・年度途中の現金管理の観点からは、複式仕訳も含めた対応が必要と考えられるが、歳計外現金は日常の厳格な出納管理の下で行われていることから、残高管理の観点に絞り、公営住宅の預り敷金など、年度を越える歳計外現金のみ財務書類に反映することでも足りるのではないかな。
- ・資金収支計算書の資金の範囲に歳計外現金を含めると、歳入歳出決算と大きく異なる収支状況が表示されるとなるため、資金収支計算書の注記として歳計外現金の増減を記載することも認めてはどうか。

○基準の方向性

歳計外現金及びそれに対応する負債は、その残高を貸借対照表に計上する。
歳計外現金は、資金収支計算書の資金の範囲には含めない。ただし、資金収支計算書の欄外注記として、貸借対照表に計上した歳計外現金に係る収入総額、支出総額、期末残高を記載する。

○留意点

- ・歳計外現金は、資金の範囲には含めないものの、補助簿にその増減を記録するものとする。ただし、年度を越える歳計外現金のみ、補助簿にその増減を記録することもできるものとする。

38. 未収金（税分と税以外の区分）

○「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】 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。	【改訂モデル】 (4) 長期延滞債権 282. 収入未済額のうち、当初調定年度が N-1 年度以前のもの計上する。 283. 上記に該当する収入未済額の債務者に対する債権がその他にも存在する（貸付金や未収金にも計上されている）場合、当該債務者に対するすべての債権を長期延滞債権勘定に振り替えるものとする。 (2) 未収金 ① 地方税 298. N 年度歳入歳出決算書における地方税の収入未済額から長期延滞債権振替額を除いた額とする。 ② その他 299. N 年度歳入歳出決算書の収入未済額のうち、地方税、国庫支出金、県支出金、地方債を除く合計額から長期延滞債権振替額を除いた額とする。
【改訂モデル】 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。	

○課題・論点

- ・改訂モデルにおいては、債権管理のあり方も念頭に、現年調定現年収入未済分については「未収金」に、滞納繰越調定収入未済分については「長期延滞債権」に区分することとしている。
- ・同じく改訂モデルにおいては、量的質的重要性や旧総務省方式からの継続性に鑑み、未収金は「地方税」と「その他」とに区分している。

○論点整理の考え方

- ・民間企業会計や地方公営企業会計では、営業循環基準の範疇にあるものは流動資産に、それから外れたものを投資その他の資産の「破産更生債権等」に区分しているため、債権管理の重要性に鑑み、改訂モデルのように、現年調定分と滞納繰越調定分とを区分することとしてはどうか。
- ・地方公営企業会計においては、流動資産の未収金を「営業未収金」「営業外未収金」「その他未収金」と区分しているが、地方税の未収金については、改訂モデルでは区分を設けているものの、貸借対照表に区分掲記するほどの重要性もないため、区分を設けないこととする。ただし、改訂モデルのように内訳を附属明細書に掲載す

ることとしてはどうか。

長期延滞債権明細表（平成〇年度）

（単位：千円）

相手先名または種別	貸借対照表価額	回収不能見込額
【貸付金】		
第三セクター等		
（株）〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
【未収金】		
市税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		
合 計		

未収金明細表（平成〇年度）

（単位：千円）

相手先名または種別	貸借対照表価額	回収不能見込額
【貸付金】		
第三セクター等		
（株）〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
【未収金】		
市税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		

- ・ 債権管理のあり方、未収金の台帳整備、複式簿記の導入の程度とも関係するが、発生主義の考え方を採り入れれば、調定時に未収金を計上することが適当であるが、費用対効果や実務適用可能性に鑑みて、どのように取り扱うか。

○基準の方向性

現年調定現年収入未済の地方税等は、未収金として計上する。
 滞納繰越調定収入未済の地方税等は、長期延滞債権として計上する。
 未収金及び長期延滞債権の明細は、附属明細書として作成する。

○留意点

- ・ 特になし。

39. 売却可能資産

○「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
【改訂モデル】 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) 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。	【基準モデル】 37. これらの財務書類の注記については、『制度研究会報告書』（第245段落以降を参照）の時点以降の状況変化等に対応し、次の項目を追加するので留意されたい。 (1) 単体BSの注記として、「売却可能資産」（売却することが既に機関決定されている資産、または、売却の機関決定はなされていないが、近い将来の売却が予定されていると判断される資産）に関する資産科目別の金額を追加する。なお、売却可能資産の測定基準は、実現可能価値または市場価格によることとする。 【改訂モデル】 218. 売却可能資産を新たに認識し、当該資産が有形固定資産勘定に計上されている場合には、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。振替を行う際、貸借対照表価額と売却可能価額とに差異が発生した場合には、売却可能価額を貸借対照表価額にするとともに、差額を資産評価差額勘定に計上するものとする。 219. 売却可能資産の取得価額が判らない場合には、簡便的に段階的整備時の売却可能価額をもって有形固定資産に計上されていたとみなすことができる。 247. 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。 248. 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方法を用いるものとする。 249. 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。 250. 「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。 251. 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。 252. 採用した「売却可能資産の範囲」と「売却可能価額の算定方法（路線価や資産税評価額等を基礎とした場合は、その基準日を含む）」は注記しなければならない

○課題・論点

- ・改訂モデルについては、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 218 段などで規定されている。これは、資産・債務改革の観点から、貸借対照表の読者に、売却可能な資産の存在を明らかにするために設けられたものである。
 - ・「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「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」に関する Q & A (Q&A) 問 9-12 において、「売却可能資産は、売却可能性のある資産にすぎず、売却することを目的に取得した棚卸資産とは異なる性格であることを踏まえ、売却可能資産に対しては低価法を適用せず、時価で評価した額を計上することになる」とされている。
 - ・売却可能資産は、原則として、毎年度評価替えを行うこととしている（「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 251 段参照）。
 - ・基準モデルについては、Q&A 問 41-1 において、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 149 段の③にある「表示登記が行われていない法定外公共物」を表示登記ないし測量した場合の取扱いとして、売却等のため表示登記ないし測量が行われ、確定されている法定外公共物については、売却見込額等をもって売却可能資産として計上することになる」とされている。
 - ・売却可能資産の範囲については、Q&A 問 66-1 で次のように記載されている。
- 1 売却可能資産の範囲は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 250 段落において、「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。」とされている。
 - 2 しかし、上記の原則の下で、当該団体の売却可能資産の範囲の位置づけが明確になるのであれば、早期に財務書類を整備する必要もあるため、例えば次のような手順で段階的に売却可能資産の対象を広げていくことも認められるものとする。なお、その手順や範囲について、附属明細書（総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領別表 2-11）により公表するものとする。
 - (1) N+1 年度予算において、財産収入として措置されている公共資産
 - (2) 各団体で組織されている公共資産活用検討委員会といった組織において売却予定とされている公共資産
 - (3) 普通財産のうち活用を図られていない公共資産
 - (4) すべての普通財産
 - (5) すべての普通財産及び用途廃止が予定されている行政財産
- ・「新地方公会計制度実務研究会報告書」の「総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領」別表 2-11 の様式において、売却可能資産に関する部分は次のとおりである。

②売却可能資産

(単位：千円)

区分	売却可能資産 認識額	帳簿価額(決算統計計上額)			資産評価差額
		当初計上額	減価償却累計額	差引	
生活インフラ・国土保全				0	0
教 育				0	0
福 祉				0	0
環境衛生				0	0
産業振興				0	0
消 防				0	0
総 務				0	0
合 計	0	0	0	0	0

(注) 上表には、平成○年度に新たに売却可能資産として認識したものを記載しています。
 なお、売却可能資産の範囲と売却可能価額の算定方法は貸借対照表注記に記載のとおりです。

・「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」において、以下の記述がある。

【一部抜粋】

(ア) 売却可能資産の定義

a. 売却可能資産とは以下のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産のことをいいます。

現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産

売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

b. 売却可能資産については、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行政改革推進法）」第62条第1項第2号における、資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策策定にあたっての検討対象資産となるものです。

(イ) 売却可能資産の選定方法

売却可能資産は資産・債務改革推進にあたって重要な検討対象資産であることから、その選定にあたっては、地方公共団体の実状等を十分考慮し、選定基準を明確にし決定しなければなりません。売却可能資産の選定方法の具体例をあげれば以下のようになります。

a. 公共資産活用検討委員会といった庁内組織において売却予定とされている公有財産

b. 都市計画区域内の一定面積以上の土地

c. すべての普通財産の土地

d. すべての普通財産および用途廃止が予定されている行政財産

(ウ) 売却可能資産の評価方法

売却可能資産は、実現可能価値または市場価値により評価することが求められていることから、評価単位も売却単位を反映し、より個別の資産の状況を反映した評価方法を採用することが望ましいと考えられます。

売却可能資産の選定にあたり、まずは重要な資産として不動産があげられますが、その評価にあたっては、時間的な制約等を踏まえ、売却可能資産が土地のみの場合と、建物及びその敷地の場合にそれぞれ次の評価方法が適用できます。

a. 売却可能資産が土地のみの場合

売却可能資産が土地のみの場合には、個々の土地の実態を反映しうる評価方法である不動産鑑定評価をはじめ、固定資産税評価、相続税評価及び公示価格等を用いて個別に評価することが望ましいと考えられます。しかし評価対象土地の数等の関係から、これらの評価方法を採用することが困難な場合には、固定資産税評価額における同一地目、一定地域の平均単価等による評価もやむを得ません。ただし、あくまで簡便な方法であることから、所在する地域の実情等を勘案し、適切な対応が求められます。なお、予算において財産収入として計上されている場合には、その予算額とすることができます。

b. 売却可能資産が建物及びその敷地の場合

売却可能資産が建物及びその敷地の場合には、これらを一体として評価する方法（例えば不動産鑑定評価）が望ましい評価方法ですが、実務上対応が困難な場合には、土地、建物を別個のものとして取扱うものとします。この場合にも、土地については、売却可能資産の評価の意義から、個々の土地の実態を反映しうる評価方法を採用することが適切です。

建物については、取得価額が判明している場合には取得価額にデフレータを乗じて、再調達価額を求め、減価償却累計額を控除することとなります。取得価額が不明な場合には保険単価及び建物構造別・用途別単価表等を活用して再調達価額を求めます。

なお、建物及びその敷地を一体で評価する場合、建付減価が生じる場合もあります。この場合には適正な建物取壊費用を査定し、土地の評価額から控除することとなります。

- ・なお、Q&A 問 9-12 において、地方公共団体財政健全化法における評価手法を採用できるものとされている。

○論点整理の考え方

- ・民間企業会計にはない概念であり、地方公営企業会計においても減損会計の範疇で整理されている。

- ・一方、資産・債務改革をより一層進める観点から、総務省方式改訂モデルにおいては貸借対照表に売却可能資産を別建てで計上することとしており、このことにより一定程度の売却等の改革が進んでいるが、注記による対応でも引き続き同程度の改革が進むものと考えられること、上記のとおり民間企業会計にはない概念であることを踏まえ、注記としてはどうか。
- ・名称については、「売却目的資産」などとする意見もあるが、地方公共団体において真に売却目的で保有する資産は皆無に近く、資産・債務改革をより一層進めるという観点からは、広く捉えることのできる現在の「売却可能資産」を踏襲するのがよいのではないか。
- ・原則として毎年度評価替えを行うこととするが、変動率が小さい場合には評価替えしないこととするのが実務的ではないか。

○基準の方向性

売却可能資産とは、次のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産をいう。

- (1) 現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産
- (2) 売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

売却可能資産は、資産科目別の金額とその範囲を注記するものとする。

売却可能資産は売却可能価額で評価する。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。

売却可能資産は、原則として毎年度評価替えを行う。ただし、地価の変動率が小さい場合など、売却可能価額に重要な変動が生じていない場合には、評価替えしないことができる。

○留意点

- ・特になし。

40. リース資産

○「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
・特になし。	【基準モデル】 138.リース資産（購入額50万円相当以上）については、原則としてリース会計基準を適用のうえ、リース債務と両建てでオン・バランス化を要する場合、その金額及び計算方法等を固定資産台帳に記帳する。 139.特に、PFI事業にかかる資産については、契約上のリスク配分状況等を検討のうえ、原則として地方公共団体に帰属するリース資産・債務として認識し、固定資産台帳にその金額及び計算方法等を記帳する。 【改訂モデル】 240. PFI等の手法により整備した資産で、債務負担行為による債務が残っている場合には、行政サービス提供能力に着目し、物件等の引き渡しの有無に関わらず、N+1年度以降の支出予定額を含めて資産計上する。また、減価償却計算は、原則として引き渡しを受けた翌年度より実施するものとする。

○課題・論点

- ・民間企業会計、地方公営企業会計、地方独立行政法人会計において、リース会計が適用されている。
- ・ただし、「中小企業の会計に関する指針」を適用する中小企業、中小規模に該当する地方公営企業においては、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が認められている。この場合には、未経過リース料を注記することとされている。
- ・地方公営企業会計の解除条件付リース契約（長期継続契約）の取扱いについては、「地方公営企業会計基準見直し Q&A」7-5において、次のように記載されている。

問：ファイナンス・リース取引と判定される要件のひとつに「ノン・キャンセラブル（解約不能）」が挙げられるが、リース契約のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約においては予算不成立等を理由とした契約解除条項（文言例：「当該リース契約に係る予算が削除もしくは減額された場合、契約を解除できる」）が含まれており、かつ契約解除に伴う違約金の支払いが約定されていない場合についても、「ノン・キャンセラブル」に該当するか。

答：契約当事者同士が、当該予算制約事項を前提として、長期にわたりリース物件の貸借を行う意思があるリース契約について、当該予算制約事項による契約解除条項をもってキャンセル（解約可能）とは判断することはできない。なお、上記に該当するリース契約を資産及び負債として計上する場合は、当該負債のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係る金額について、注記により示す必要がある（則§44）。

注記例

- ・長期継続契約に係るリース債務

通常の売買取引の方法に準じた会計処理を行ったリース取引に係るリース債務のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係るものは下記の金額である。

短期リース債務 ○○円

長期リース債務 △△円

- ・リース資産ではないものの、PFI等の手法により整備した資産についても、経済的実態に照らし、所有権移転ファイナンス・リース資産と同様の会計処理を行うことが適当である。

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体に最終的に所有権が移転する所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース会計を適用し、地方公共団体に最終的に所有権が移転しない所有権移転外ファイナンス・リース取引については、実務適用可能性や費用対効果を勘案し、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を認めてもよいのではないかと。ただし、この場合には、未経過リース料を注記することとする。
- ・長期継続契約については、地方公営企業会計と同様の考え方を採用してはどうか。

○基準の方向性

ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、ファイナンス・リース取引であっても、所有権移転外ファイナンス・リース取引及び重要性の乏しい所有権移転ファイナンス・リース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。

通常の売買取引の方法に準じた会計処理を行ったリース取引に係るリース債務のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係るものは、貸借対照表に計上されたリース債務の金額を注記する。

また、PFI等の手法により整備した資産についても、所有権移転ファイナンス・リース資産と同様の会計処理を行うものとする。

○留意点

- ・ P F Iに係る具体的な取扱いについては、「独立行政法人における P F Iに係わる会計処理」(平成 15 年 3 月 24 日 日本公認会計士協会)等を踏まえ、マニュアル等に記載することとする。

4 1. 基金（基金借入の取扱い）

○「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
・特になし。	【改訂モデル】 272. 普通会計内の会計に対する貸付金（いわゆる基金借入金）が基金残高に含まれている場合は、その金額を控除する。

○課題・論点

- ・基金は、条例で定める特定の目的に応じて确实かつ効率的に運用しなければならないが、基金条例において「繰替運用」に関する規定がおかれた場合、当該基金に属する現金に余裕がある場合において、当該基金の取り崩しではなく、条例で定める一定条件の下、地方公共団体の長の判断により歳計現金への繰替運用が認められる。
- ・一方、年度を越える繰替運用については、地方公共団体が複数年度にわたる債務を負う場合は起債の手続きを要することから、一般に适当ではないとされている。
- ・ただし、定額運用基金については、定額の範囲で順次財産が運用されていくことを想定しているものであり、会計年度に縛られるものではないため、土地開発基金から土地開発公社へ公共用地先行取得資金を貸し付ける場合のように、その目的のために年度を越えて運用することはできるとされている。

○論点整理の考え方

- ・普通会計内での繰替運用は地方公共団体内部の取引であるため、会計処理としては基金残高と借入金残高を相殺処理し、基金借入金の内容を注記するのが适当ではないか。
- ・一方、財産に関する調書における基金残高との整合性に配慮し、相殺処理せず、総額で表示する方法も考えられる。

○基準の方向性

繰替運用を行った場合、基金残高と借入金残高を相殺して表示する。ただし、その内容を注記する。

○留意点

- ・特になし。

4 1 - 1. 繰延資産

○「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】 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。 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。	・特になし。

○課題・論点

- ・繰延資産を計上・表示するか。

○論点整理の考え方

- ・基準モデルでは、「制度研究会報告書」132段落のとおり、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について、繰延資産として計上することができることとしているが、
 - ①企業会計について、社債発行差金は「金融商品に関する会計基準」（平成18年8月11日 企業会計基準第10号）において、社債金額から直接控除する方法とし、社債発行費や開発費等は「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（平成18年8月11日 実務対応報告第19号）において、原則として支出時に費用として処理することとしている（適用直前事業年度の貸借対照表に計上されている繰延資産の償却に関する会計処理は、原則として適用直前事業年度の会計処理を継続適用）。
 - ②地方公営企業会計基準においても、原則として、新たな繰延資産への計上を認めないこととしている（新地方公営企業会計基準の適用直前事業年度の貸借対照表に計上されているものは継続適用可能）。
- ・以上の2点を踏まえ、繰延資産については、原則として計上を認めないこととしてはどうか。なお、現状でも計上団体が限られていること、計上している団体におい

ても計上額が少額であること、を踏まえ、現行で繰延資産として計上している団体においても、開始時において一括して費用としてはどうか。

○基準の方向性

- ・繰延資産については、原則として計上しないこととする。

○留意点

- ・連結の表示の取扱いに留意する。

4 2. 作成目的（行政コスト計算書）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・現行モデルにおいては、経常的な行政コストを示す財務書類と位置付け、一会計期間における地方公共団体の費用と収益の取引高を明らかにすることを目的としている。この中で、収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを計上するものであり、税金等の直接的な対価性のない収入については、行政コスト計算書に計上せず、純資産変動計算書に計上している。なお、税金については、国の公会計においても行政コスト計算書に相当する業務費用計算書に計上しない取扱いとしている。

○「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】 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。	・特になし。
【改訂モデル】 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）を示したものとする。	

○課題・論点

- ・現行どおり費用は計上することとするが、収益はどうするか。

○論点整理の考え方

- ・「9.財務書類の体系」の議論を踏まえ、受益者負担により徴収している使用料等については、収益として計上する。

○基準の方向性

- ・行政コスト計算書は、一会計期間における地方公共団体の費用と収益を明らかにすることを目的として作成する。

○留意点

- ・特になし。

43. 表示区分（行政コスト計算書）

○「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】 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。 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。 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。 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。 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。 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。 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。	【改訂モデル】 II.行政コスト計算書・1.経常行政コスト。 355.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。 III.純資産変動計算書・5.臨時損益 389.経常的でない特別な事由に基づく損益が発生した場合、当該内容を示す名称を付した科目をもって臨時損益の部に掲記するものとする。 390.具体的には、公共資産の売却に伴う公共資産計上額と売却額との差額、第三セクター等に対する出資金の減資、第三セクター等に対する債務保証又は損失補償の履行決定、勸奨退職による多額の割増退職金の支払いなどが該当する。

○課題・論点

- ・どのような表示区分とするか。

○論点整理の考え方

- ・地方独立行政法人会計基準等の取扱いを踏まえ、費用については「経常費用」と「臨時損失」、収益については「経常収益」と「臨時利益」に分類表示してはどうか。
- ・「経常費用」は、現行の取扱いを踏まえ、「業務費用」と「移転費用」に分類表示し、「業務費用」は「人件費」、「物件費等」、「その他の業務費用」に分類表示してはどうか。

○基準の方向性

- ・費用については「経常費用」と「臨時損失」、収益については「経常収益」と「臨時利益」に分類して表示する。
- ・「経常費用」は「業務費用」と「移転費用」に分類して表示し、「業務費用」は「人件費」、「物件費等」、「その他の業務費用」に分類して表示する。

○留意点

- ・特になし。

4 4. 配列（形態別（性質別）、目的別）

○「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
・特になし。	【改訂モデル】 II.行政コスト計算書・1.経常行政コスト。 355.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。

○課題・論点

- ・貸借対照表においては、国や地方公営企業会計、企業会計等の取扱いと平仄を合わせた方が理解しやすいという観点から、本表では土地、建物等の性質別に表示、附属明細書で行政目的別に表示することとしているが、総務省方式改訂モデルで採用している性質別と行政目的別でのマトリックス表示も含め、どのような表示とするか。

○論点整理の考え方

- ・上記のとおり他の会計基準との平仄を合わせた方が理解しやすいという観点から、性質別に表示することとしてはどうか。
- ・「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」では行政目的別の区分も有用であるとの意見もあり、総務省方式改訂モデルの実績もある中で、分析の観点から有用であるが、フロー情報の場合、以下のとおり、実務上の課題が大きいと考えられる。
 - ①地方公共団体における予算科目体系がそれぞれ相違する中、給料や光熱水費等、1つの予算科目で複数目的に関わる予算科目が多数あり、一定の按分（割り切り）が必要であること（ストック情報の場合は、ストックの管理所管課が一定程度区分されている場合が多い）
 - ②一定のルールに基づき按分方法を整理しても、組織改編等に伴い按分方法も随時変更する必要があると考えられ、処理負担があること
- ・したがって、実務負担を考慮し、また、事業別財務書類の作成と連動する議論であることも踏まえ、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題としてはどうか。なお、上記のとおり総務省方式改訂モデルの実績もある中で、どのセグメント（行政目的）にどれだけのコストが使われているかを示すことは重要であり、各

団体の取組に応じて附属明細書等で表示することを妨げない。

○基準の方向性

- ・行政コスト計算書は、性質別に表示する。

○留意点

- ・特になし。

45. 作成目的（純資産変動計算書）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・現行モデルにおいては、一会計期間における地方公共団体の貸借対照表上の純資産の部に計上されている各項目がどのように変動したかを表すことを目的として作成されている。
- ・特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覧性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を示すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。

○「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】 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。	・特になし。
【改訂モデル】 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とする。	

○課題・論点

- ・現行の取扱いや「中間とりまとめ」を踏まえた記載とするが、財源内訳をどうか。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いや「中間とりまとめ」、「9.財務書類の体系」を踏まえ、以下の「基準の方向性」のとおりとする。（財源内訳については、「46.表示区分（財源関係）」で整理）

○基準の方向性

- ・純資産変動計算書は、一会計期間における地方公共団体の貸借対照表上の純資産の部に計上されている各項目がどのように変動したかを表すことを目的として作成する。

○留意点

- ・特になし。

46. 表示区分（財源関係）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・こうした考え方の下、地方公共団体の行財政運営の特性をより正確に説明し、理解を得ていくためには、特に以下の情報について、説明していくことが必要である。このため、こうした情報を注記や別表等で示していくことについて、今後実務的な検討を更に進めていくことが求められる。
 - － 経常的事業・投資的事業の財源等の状況
 - － 固定資産等について、その総額の増減状況
 - － 将来の負担となる公債について、それが資産形成に充当されたものであるか否かの区分
 - － 公債について、地方交付税措置がされているものか否かの区分
- ・特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覧性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を示すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。
- ・このように財源仕訳を行うことについては、全ての地方公共団体に適用すべき基準を設定するという観点からは、複雑で導入しにくいという意見もあることから、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべきである。

○「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】 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	【改訂モデル】 1. 公共資産等整備国庫補助金等 328.昭和44年度からN年度までの普通建設事業費（他団体等に対する補助金を除く）に充てられた国庫支出金及び県支出金の累計額と、貸付金など普通建設事業費以外の資産形成に充てられた国庫支出金及び県支出金の累計額との合計額とする。 329. 普通建設事業費（用地取得費を除く）に充てられた国庫支出金及び県支出金は償却を行うものとする。 330.他団体等に対する補助金に充てられた国庫支出金及び県支出金の金額が不明な場合は、決算統計表上の区分ごとに、その団体で行うものと補助金・負担金とに、歳出額の比で按分する方法等により算出するものとする。 2. 公共資産等整備一般財源等 331.「公共資産合計＋投資等合計（ただし、退職手当目的基金など公共資産等の整備に充当されないことが明らかな特定目的基金及び退職手当組合積立金は除く）－（地方債＋翌年度償還予定地方債）－長期未払金・物件の購入等

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出入をいう。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。

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。

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収税の他、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

に未払金のうち物件の購入等に係るもの一公共資産等整備財源・国庫補助金等一資産評価差額により算出された額とする。

332.上記算式における地方債には、災害復旧事業債、退職手当債、他団体等に対する補助金に充てられた地方債など、普通建設事業費、投資及び出資金、貸付金、積立金、基金に対する繰出金のいずれの財源にもならないものは含めないものとする。なお、減税補てん債、臨時財政対策債は普通建設事業費に充てられた金額が明らかでないため、その全額を含めないものとする。

333.他団体等に対する補助金に充てられた地方債の金額が不明な場合は、合理的に推計するものとする。推計方法の例としては以下の方法が考えられる。

(1)他団体等に対する補助金に充てられた国庫支出金及び県支出金の推計方法と同様の方法により、「自団体公共資産等整備財源分の地方債残高」と「他団体公共資産整備財源分の地方債残高」を一旦推計する。

(2)しかし、当該推計額は、公共資産等の減価償却と比例して地方債残高が減少したと仮定して計算した金額となっており、あるべき地方債残高と異なるため、以下の調整を行う。

①N年度末地方債残高について、下記のa、b、c、dを把握する。

a：N年度末における上記推計による「自団体公共資産等整備財源分の地方債残高」

b：N年度末における上記推計による「他団体公共資産整備財源分の地方債残高」

c：N年度末における、普通建設事業費、投資及び出資金、貸付金、積立金、基金に対する繰出金のいずれの財源にもならない地方債（他団体公共資産整備財源分の地方債を除く）の残高

d：N年度末におけるすべての地方債の実際残高

②N年度末における調整後の「自団体公共資産等整備財源分の地方債残高」： $A = a \div (a + b) \times (d - c)$

N年度末における調整後の「他団体公共資産等整備財源分の地方債残高」： $B = b \div (a + b) \times (d - c)$

(3)A及びBに係るN年度発行額は、上記(1)の推計方法により算定する。

(4)A及びBに係るN年度償還額については、上記(1)および(2)の推計方法によりN-1年度末のA及びBの残高を算定し、N年度末のA及びBの残高及び上記(3)により算定したN年度発行額から逆算することにより算定する。

上記推計方法を図示すると、【図5】の通りとなる。

3.その他一般財源等

334.「資産合計－負債合計－その他一般財源等以外の純資産合計」により算出された額とする。

4.資産評価差額

335.新たに売却可能資産を計上した場合もしくは資産の評価替えを行った場合の売却可能価額と帳簿価額との差額、及び、寄附等により無償で資産を受贈した場合の当該資産に係る評価額の合計額を計上する。

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。

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収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、将来の税収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。

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。

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。

202.財源の調達は、「税收」、「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.税收は、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、上記税收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。

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。

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。

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金額をいう。

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。

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。

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金額をいう。

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金額をいう。

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。

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金額をいう。

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金額をいう。

○課題・論点

- ・ 現行の取扱いや「中間とりまとめ」、「9.財務書類の体系」を踏まえ、経常的事業・投資的事業の財源内訳について、どのように表示するか。

○論点整理の考え方

- ・ 財源内訳の取扱いについては、「中間とりまとめ」において、①経常的事業・投資的事業の財源等の状況については別表や注記で説明していくことが必要、②財源内訳は、その意義を踏まえた上で実務的な負担の軽減や理解のしやすさという観点から見直すこととし、財源等の情報を注記や別表等で代替して表示するなど実務的に簡素で、かつ、平易で理解しやすい方法とすべき、とされていることを踏まえ、別表又は注記等で表示とすることとしてはどうか。
- ・ 表示については、現行では本表で表示されており、その明細的な取扱いから、附属明細書で表示してはどうか。
- ・ また、表示内容については、実務的な課題も踏まえ、別紙のとおりとしてはどうか。

○基準の方向性

- ・ 一会計期間中の経常的事業及び投資的事業の財源の状況を附属明細書で表示することとする。(別紙参照)

○留意点

- ・ 特になし。

財源情報に係る論点整理の方向性

- 財源情報については、①当該年度の固定資産の形成等に当たってどのような財源を用いて整備したのかといったフロー情報及び②当該地方公共団体における資産（純資産）がどのような財源によって構成されているのかといったストック情報の両者がある。
- このうち①については、当該年度の一般財源（税収等）を多く用いたのか、国庫補助金の活用を行ったのか等活用した財源の状況を明らかにすることにより、当該年度の財政運営の状況の評価につなげることができる。
- 一方で、②については、過去の資産形成等にどのような財源を多く用いてきたかということの傾向がわかるものの、これを評価・分析し、直接当該年度の財政運営につなげている例は聞かないところ。
- 実務負担の観点からは、①については、当該年度の決算情報等から把握することができるものの、②については、a.過去に取得した資産について、正確な財源情報がほとんど存在しないこと、b.台帳に資産毎の財源情報を一定の推計により割り付けて管理していくことに相応の事務負担が生じること、c.個別の伝票情報を処理する担当課と財源を割り当てる担当課が異なり、財源の割り当ては決算調整の過程で大きく変動しうること、等を踏まえると、情報の把握に係る実務負担が多大となる。
- こうしたことから、過去のものに係る財源内訳の把握と減価償却に係る財源内訳の算定については、有用性と実務負担の軽減から見合わせることとし、財源情報に係る別表の構成案を下記（及び別紙）の3区分に見直すこととしてはどうか。
 - ・ その1:フロー情報のみ把握
 - ・ その2:過去のものは開始時未分析残高として一括処理し、新規のものはフロー情報のみ把握
 - ・ その3:過去の財源別累積決算額から資産の累積の財源構成割合を算出し、純資産の総額に乘じて残高を算出する

純資産変動計算書に係る附属明細書

減価償却費等

【当年度の支出フローのみの財源情報の表示】 (単位: 百万円)

項目	金額	内訳			
		国県等補助金	地方債	税収等	その他
純行政コスト	3,821	355	275	2,294	897
固定資産の増加	756	401	335	20	
貸付金・基金等の増加	519	23		496	
その他					
合計	5,096	779	610	2,810	897

47. 補助金（収入）の区分表示・計上方法

○「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
・特になし。	【基準モデル】 46.これらの勘定科目は、『制度研究会報告書』の時点から、次のとおり若干の追加・変更が行われているので留意されたい。 (5) 移転収入については、従来、「資本的」移転収入はNWM上に、「経常的」移転収入はPL上に、それぞれ区別して計上することとしていたが、その厳密な区別は困難であること等に鑑み、今後、移転収入はその性質を問わず、すべてNWM上に計上することとした。また、NWMの補助金等移転収入の内訳科目として、「国庫支出金」、「都道府県等支出金」、「市町村等支出金」を追加した。 【改訂モデル】 Ⅲ.純資産変動計算書・4.補助金等受入 387.N年度国庫支出金及び県支出金決算額のうち、その団体で行う普通建設事業費の財源となった金額（決算統計 21 表 01 行(5)列及び(6)列、決算統計 22 表 01 行(4)列のうち、その団体で行うものの財源となった金額）並びに投資及び出資金、貸付金及び基金の財源となった金額の合計額（決算統計 13 表 33 行～35 行の(2)列及び(3)列の合計額）（ただし、財政調整基金及び減債基金の財源となった金額を除く）を、「公共資産等整備国県補助金等」の列に計上する。なお、他団体等に対する補助金に充てられた国庫支出金及び県支出金は控除するが、その金額が分からない場合は、決算統計表上の区分ごとに、その団体で行うものと補助金とに、歳出額の比で按分する方法で算出するものとする。 388.N年度国庫支出金及び県支出金決算額（決算統計 04 表 01 行(39)列及び 02 行(1)列の金額）から「公共資産等整備国県補助金等」の列に計上した金額を除いた金額を、「その他一般財源等」の列に計上する。

※ 「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 29 国庫支出金は基本的に特定財源であるため経常的収入又は資本的収入のどちらに該当するか区別が可能であると思われるので、基準モデルにおいて、「地方特例交付金」「地方交付税」「交通安全対策交付金」等を国庫支出金の扱いとしているのは見直し、経常的・資本的移転収入をそれぞれ行政コストと純資産に振り分けて計上することは可能ではないか。

答 1 基準モデルでは、資本的収入、経常的収入の厳密な区分は困難であるとの理由から、「地方特例交付金」「地方交付税」「交通安全対策交付金」等は広義の国庫支出金として捉え、純資産変動計算書の補助金等移転収入としている。

2 また、「補助金等移転収入」は対価性のない収入として認識しているため、その一部を行政コスト計算書に計上することとしていない。

○課題・論点

- ・補助金収入については資本的なものと経常的なものがあるが、それぞれ行政コスト計算書、純資産変動計算書のどちらに計上すべきか。
- ・資本的補助金と経常的補助金を同一の財務書類に計上する場合、区分表示するか。

○論点整理の考え方

- ・ 現行の取扱いや「9.財務書類の体系」を踏まえ、「財源」に計上する。
- ・ なお、資本的補助金と経常的補助金の区分表示については、本表であえて区分表示する必要はなく、附属明細等に表示する。

○基準の方向性

- ・ 補助金収入は、「財源」に計上する。なお、資本的補助金と経常的補助金の分類については、本表では表示せず、附属明細書で表示する。

○留意点

- ・ 特になし。

48. 無償受贈資産の受入れ

○「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】 純資産変動計算書・資産形成充当財源変動の部 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。	【改訂モデル】 I.貸借対照表・純資産の部・4.資産評価差額 335. 新たに売却可能資産を計上した場合もしくは資産の評価替えを行った場合の売却可能価額と帳簿価額との差額、及び、寄附等により無償で資産を受贈した場合の当該資産に係る評価額の合計額を計上する。 III.純資産変動計算書・8.無償受贈資産受入 401.N 年度に寄附等により無償で資産を受贈した場合、当該無償受贈資産の有形固定資産計上額を、「資産評価差額」の列に計上する。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 25 資産が寄付された場合の仕訳はどうするのか。財源仕訳も必要か。

答 1 寄付された資産の仕訳については、次のとおり（別表 A7-5 の 17,19 を参照）。

- ・固定資産の場合（B S）固定資産のうち、該当する科目／（NWM）無償所管換等
- ・長期金融資産の場合（B S）金融資産のうち、該当する科目／（NWM）長期金融資産の増加

2 また、寄付に関して財源仕訳は不要である。

○課題・論点

- ・寄附等により無償で固定資産を受贈した場合、現行の取扱いどおり固定資産計上額を純資産変動計算書に計上することでよいのか。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえ、純資産変動計算書の無償所管換等に計上する。

○基準の方向性

- ・寄附等により無償で固定資産を受贈した場合は、当該固定資産計上額を純資産変動計算書の無償所管換等に計上する。

○留意点

- ・特になし。

49. 作成目的（資金収支計算書）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・一会計期間における地方公共団体の行政活動に伴う現金等の資金の流れを性質の異なる3つの活動に分けて表示した財務書類である。

○「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】 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。	・特になし。
【改訂モデル】 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別に示したものとする。	

○課題・論点

- ・特になし。

○論点整理の考え方

- ・現行の取扱いを踏まえた記載とする。

○基準の方向性

- ・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。

○留意点

- ・特になし。

50. 作成方法（直接法又は間接法）

○「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】 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。	特になし。

○課題・論点

- ・現行と同様に直接法でよいのではないか。

○論点整理の考え方

- ・現行の官庁会計（現金主義）の処理に連動して複式仕訳等が実施されることを踏まえ、直接法とする。
- ・IPSAS 第2号及びIAS 第7号では、直接法を推奨している。これは、直接法が、将来の資金収支を見積もる上で有用であり、間接法では得られない情報を提供するためとしている。
- ・名称について、わが国の企業会計及びIPSASでは、「キャッシュ・フロー計算書」が用いられているので、名称の変更を検討する必要がある。かつて企業会計でも資金収支計算書という名称が利用されていたことがあるが、資金概念が運転資金を含むものであったため、現在では、資金概念は現金及び現金同等物に限定されていることから、キャッシュ・フロー計算書という名称が用いられている。統一的な会計基準を設定するという目的から、名称も変更することが適当ではないか。（別紙「【資金収支計算書】総論関係」の取扱い」を踏まえ、現行と同様に資金収支計算書とする。）

○基準の方向性

- ・本基準においては、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。

○留意点

- ・特になし。

5 1. 表示区分（資金収支計算書）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・一会計期間における地方公共団体の行政活動に伴う現金等の資金の流れを性質の異なる3つの活動に分けて表示した財務書類である。
- ・企業会計においても、資金収支の内訳を明らかにするため、収入と支出を3つの活動に区分しており、こうした考え方を基本として、わかりやすい表示方法等を引き続き検討する必要がある。

○「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】 73. 資金収支計算書においては、複会計予算制度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。 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。 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。 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。 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。	【改訂モデル】 IV. 資金収支計算書の作成要領 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。 (1) 支出 ⑤ 支払利息 410.N 年度地方債利子償還額（決算統計 33 表 57 行(5)列の金額）及び N 年度一時借入金利子（決算統計 14 表 11 行(1)列の金額）の合計額とする。 2. 公共資産整備収支の部 425. 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。 426. なお、公共資産整備に充当していることが明確に判断できない収入については、経常的収支の部に計上する。 3. 投資・財務的収支の部 440. 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 441. なお、投資・財務的支出に充当していることが明確に判断できない収入については、経常的収支の部に計上する。
【改訂モデル】 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とする。 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。	

○課題・論点

- ①現行と同様に3区分で表示することとするか。
- ②それぞれの区分の名称をどうするか。
- ③それぞれの表示区分でどのような支出・収入を表示するか。(具体的な勘定科目は、「10.勘定科目」で議論。)

○論点整理の考え方

- ・発生主義会計制度は、発生主義で認識される要素及び資金収支の明細の双方を記録する。発生主義は、現金主義制度で入手できる情報を排除するものではない。資金収支計算書は、発生主義のもとで作成されるものである。資金収支計算書は、当年度中の現金の受領及び支払の要約を様々な細区分（IPSASでは事業活動、投資活動、財務活動）に分類して提供し、期首と期末の現金残高の調整を行うものである。
- ・資金収支計算書の作成目的は、利用者が報告主体（地方公共団体）の将来の正味資金収支を予測し、特に、事業活動からプラスの資金収支を生み出す能力を評価し、債務の支払能力を査定し、外部資金の必要性を査定することに役立つ。
- ・資金収支計算書は、貸借対照表と併せ、正味借入に関して一組の包括的な情報を提供することができる。正味借入の総額、期間中の変動、資金需要がどのように調達されたかを知ることができる。
- ・企業会計においては、事業活動によるキャッシュ・フローは、当該企業の経常活動が、外部の資金調達手段に頼ることなく、借入金を返済し、事業規模を維持し、さらに新規投資を行うために、どの程度十分なキャッシュ・フローを生成したかを示す主要な指標である。
- ・①表示区分については、3区分で表示する。我が国の企業会計及びIPSASは3区分の表示である。区分に関して、IPSAS2の定義は以下のとおりである。

事業活動 (Operating activities)：投資及び財務活動以外の活動。

投資活動 (Investing activities)：長期性資産とその他の投資の取得・処分。

財務活動 (Financing activities)：拠出資本と借入金の変動をもたらす活動。

- ・②区分の名称について、我が国の地方公共団体に則した定義としては下記のようなものが考えられる。
 - 「業務活動」による資金収支には、投資活動及び財務活動以外の、業務の提供に関するものを計上する。
 - 「投資活動」による資金収支には、固定資産の取得及び売却並びにその財源としての国庫支出金等の受入、資金の貸付及びその回収、出資金等の投資及び売却並びに基金の積立及び取崩等に関するものを計上する。
 - 「財務活動」による資金収支には、地方債などの資金の調達及びその償還に関するものを計上する。

- ・一時借入金に関する情報について注記する。(詳細は「71.一時借入金に関する情報」で検討)
- ・改訂モデルのメリット・デメリット
 メリット：地方債の財源充当先が区分されているので、官庁会計の歳入・歳出に馴染みやすい。
 デメリット：発生主義会計のもとでの資金収支計算書の有用性は、経常的収支と資本・財務収支とを明瞭に区分することで、経常的な活動からプラスの資金収支を生み出す能力を評価し、特に、将来の業務活動からの資金収支を予測することに役立つことであるが、改訂モデルではそのような情報が得られない。

○基準の方向性

- ・資金収支計算書は、「業務活動の部」、「投資活動の部」及び「財務活動の部」に区分する。
- ・「業務活動の部」には、投資活動及び財務活動以外の、業務の提供に関するものを計上する。
- ・「投資活動の部」には、固定資産の取得及び売却並びにその財源としての国庫支出金等の受入、資金の貸付及びその回収、出資金等の投資及び売却並びに基金の積立及び取崩等に関するものを計上する。
- ・「財務活動の部」には、地方債等の資金の調達及びその償還に関するものを計上する。

○留意点

- ・それぞれの区分でどのような支出・収入を表示するかに際しては、連結も踏まえた取扱いを考慮する必要があるのではないかな。
- ・基礎的財政収支の考え方については、「53.支払利息の表示箇所」で検討する。
- ・注記事項について
 - ① 現金及び現金同等物の明細
 - ② 重要な非資金取引（有形固定資産の取得・処分）
 - ③ 一時借入金に関する情報（詳細は「71.一時借入金に関する情報」で検討）
 - ④ 業務活動の部と財務業績の純余剰（欠損）との調整表
 （詳細は「69.資金収支計算書における現金収支と発生主義による費用と財源の差額の比較」で検討）
 - ⑤ 予算実績比較表とキャッシュ・フロー計算書の調整表
 （詳細は「69.資金収支計算書における現金収支と発生主義による費用と財源の差額の比較」で検討）

「【資金収支計算書】総論関係」の取扱い

○課題・論点

- ①名称については、現行の取扱いを踏まえ、「資金収支計算書」としたほうがよいのではないか。
- ②3区分の表示について、「行政サービス活動」は、地方公営企業会計に準じて「業務活動」としたほうがよいのではないか。

○論点整理の考え方

<①について>

- ・企業会計等では、資金繰り（流動性）の確保を目的として、これを監視する機能を果たすことが期待されているが、公会計では資金繰りの確保を考慮する必要性は乏しいこと
 - ・公会計では、予算の法規範性や財政規律の確保といった機能のほうが重視されること
 - ・これまでの継続性を踏まえる必要があること
- を踏まえ、資金収支計算書としたほうがよいのではないか。

<②について>

- ・地方公営企業会計等の取扱いを踏まえ、「業務活動」でよいのではないか。

○基準の方向性

- ・名称は、資金収支計算書とする。
- ・3区分は、「業務活動」、「投資活動」、「財務活動」とする。

○留意点

- ・特になし。

5 2. 資金の範囲（資金収支計算書）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・また、現金主義会計による予算・決算情報との関連性を説明し、一体的な理解を深めることで、より発生主義に基づく財務書類の有効活用に結びつけることが可能となるよう資金収支計算書において、既存の決算情報との関連性を説明する注記等の検討をすべきである。

○「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】 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。 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。	【基準モデル】 49. 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。 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の財源の使途のうち「純経常費用への財源措置」に対応する。 【改訂モデル】 注記 (3) 歳計外現金 464. 歳計外現金として処理されており、かつN-1年度貸借対照表に資産又は負債として計上されている場合、あるいはN年度末に重要な資産又は負債として計上する場合には、歳計外現金としての収入額又は支出額を記載する。

○課題・論点

- ・資金の範囲をどうするか。

○論点整理の考え方

(1) 資金の範囲

- ・「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。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。

我が国の地方公共団体に則して定義すると下記のようなになる。

「資金」の範囲は、現金及び現金同等物とする。現金とは、手許現金及び要求払預金である。現金同等物とは、各団体が「資金管理方針」等で歳計現金等の保管方法として定められた預金又は債券をいう。

- ・歳計外現金の取扱い

資金収支計算書の資金の範囲には含めない。ただし、本表の欄外注記として、収入総額、支出総額、期末残高を記載することとする。

○基準の方向性

- ・「資金」概念

資金の概念は、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。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り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。我が国の地方公共団体に則して定義すると下記のようなになる。

「資金」の範囲は、現金及び現金同等物とする。

現金とは、手許現金及び要求払預金である。現金同等物とは、各団体が「資金管理方針」等で歳計現金等の保管方法として定められた預金又は債券をいう。

- ・歳計外現金の取扱い

資金収支計算書の資金の範囲には含めない。ただし、本表の欄外注記として、収入総額、支出総額、期末残高を記載することとする。

○留意点

- ・特になし。

53. 支払利息の表示箇所（資金収支計算書）

○「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】 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。 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。 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。	【改訂モデル】 IV. 資金収支計算書の作成要領 1. 経常的収支の部 (1) 支出 ⑤ 支払利息 410. N 年度地方債利子償還額（決算統計 33 表 57 行(5)列の金額）及び N 年度一時借入金利子（決算統計 14 表 11 行(1)列の金額）の合計額とする。

○課題・論点

- ・支払利息について、行政コスト計算書との連動の観点から業務活動に表示するか、基準モデルのように基礎的財政収支の算定の観点から財務活動に表示するか。

○論点整理の考え方

- ・支払利息の取扱い

受取利息、受取配当金、支払利息、支払配当は、原則的に、区分して表示しなければならない。我が国の企業会計基準では、①あるいは②の選択適用が認められている。

- ① 受取利息、受取配当金、支払利息：営業活動

支払配当：財務活動

- ② 受取利息、受取配当金、：投資活動

支払利息、支払配当：財務活動

公的部門では、一般的に、支払利息、受取利息、受取配当金は、業務活動に区分されている。理由としては、それらは財務業績の余剰あるいは欠損に含まれるためである。代替的に、それらは財務活動や投資活動に区分されることもある。理由としては、財務資源の獲得のコストであり、投資のリターンであるという認識のためである。

我が国の地方公共団体においては、受取利息、受取配当金、支払利息は業務活動の中に含めるほうが適切であると考ええる。

・プライマリー・バランスについて

基礎的財政収支（プライマリー・バランス）とは、税収・税外収入と、国債費（国債の元本返済や利子の支払いにあてられる費用）を除く歳出との収支のことを表し、その時点で必要とされる政策的経費を、その時点の税収等でどれだけまかなえているかを示す指標である。

プライマリー・バランスは、それが均衡したとしても、支払利息の分だけ借入金残高は増加するという点に留意する必要がある。国の財政指標としては、債務残高の GDP 比がよく用いられるが、プライマリー・バランスがもつ意味は、その国の経済成長率が借入金の金利と等しい場合、収支均衡すれば、債務残高の GDP 比が一定になるということである。

他方、地方公共団体の場合、（基準財政需要や税収等の収入に対する）借入金水準が持続可能性の指標になるので、プライマリー・バランスよりも、支払利息を加えた業務活動と投資活動の収支合計（フリー・キャッシュフローに近いもの）が有用であり、一般的には、この収支が黒字（赤字）であれば借入金の残高が減少（増加）することになる。この収支が黒字でも借入金が増えている場合があるが、それは積立金に組み入れたり現金残高を増やしたりする場合が想定される。その場合、不急不要な資金を借りていないかどうか、借入金の必要性を査定することができる。

○基準の方向性

- ・支払利息について、受取利息、受取配当金と同様に、行政コスト計算書との連動の観点から業務活動に表示することとする。
- ・基礎的財政収支は注記とする。

○留意点

- ・特になし。

7 4. 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 相殺消去集計表（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。 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、かつ金額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として修正を行う。 527.会社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、具体的には要領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、要領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。