

新地方公会計モデルにおける
連結財務書類作成実務手引
(改訂版)

【総論編（共通事項）】

総務省自治財政局財務調査課

平成21年4月

(平成23年3月 改訂)

新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引

- 地方行革新指針により、地方公共団体に対して、新地方公会計モデル（基準モデル、総務省方式改訂モデル）による連結財務書類の整備が要請されていますが、財務書類作成に関する課題等を調査したところ、連結財務書類作成に関してさらなる解説を望む意見が多数寄せられました。そこで、「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」における議論を踏まえ、地方公共団体のみならず連結対象となる会計・団体・法人の実務担当者が連結財務書類を作成するにあたって参考となる考え方や事務作業などについて、「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引」としてとりまとめました。
- 本実務手引は、「総論編（共通事項）」、「基準モデル編」及び「総務省方式改訂モデル編」の3分冊で構成されています。
- 本実務手引は、「新地方公会計制度研究会報告書」及び「新地方公会計制度実務研究会報告書」並びに「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に記載された連結財務書類作成に関する記載内容を分類整理するとともに、実務に適用するにあたっての留意点にも触れながら、より具体的に解説したものです。

新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成手引

【総論編(共通事項)】

～連結財務書類の作成にあたって～

【目次】

1	連結財務書類の作成目的と連結対象の考え方	3
2	連結対象法人等の範囲と連結の方法	5
3	連結決算日	14
4	連結作業手順の概要	14
5	連結作業手順の解説	16
	(1) 連結対象法人等の決定	16
	(2) 法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類の作成	16
	(3) 法定決算書類の読替(組替)	18
	(4) 法定決算書類の連結修正①(資産・負債等の修正)	19
	(5) 法定決算書類の連結修正②(出納整理期間中の現金受払い等の調整)	26
	(6) 2年目以降に連結財務書類を作成する際の注意点	28
	(7) 純計処理(単純合算と内部取引の相殺消去)	30
	【設例(基準モデル)】	44
	【設例(総務省方式改訂モデル)】	51
6	一部事務組合・広域連合等の連結作業にかかる効率的な体制づくり	56
	(1) 効率的な体制づくり	56
	(2) 一部事務組合・広域連合の個別財務書類作成にかかる基準モデル及び改訂モデル間の調整について	57

● 略語

本手引で使用する研究会報告書等の略語は次のとおりです。

「新地方公会計モデル」：基準モデルと総務省方式改訂モデルの総称

「基準モデル」：基準モデル

「改訂モデル」：総務省方式改訂モデル

「制度研究会報告書」：新地方公会計制度研究会報告書

「実務研究会報告書」：新地方公会計制度実務研究会報告書

「ワーキンググループ」：地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ

1 連結財務書類の作成目的と連結対象の考え方

(1) 連結財務書類の作成目的

- 地方公共団体の行政サービスは多様な関係団体によって実施されていますが、地方公共団体とその関係団体を連結してひとつの行政サービス実施主体としてとらえ、公的資金等によって形成された資産の状況、その財源とされた負債・純資産の状況さらには行政サービス提供に要したコストや資金収支の状況などを総合的に明らかにすることが、連結財務書類の目的です。これにより地方公共団体のより一層の財務情報の透明性の向上、住民への説明責任を果たすことが期待されます。

(2) 連結対象となる会計・団体・法人の考え方

- ① 企業会計では、親会社が支配従属関係にある子会社を含めた企業集団の財政状態や経営成績を総合的に報告する目的で作成され、子会社の判定基準として支配力基準が採用されています。
- ② 具体的には、他の会社に対する議決権の所有割合が50%超の場合、50%以下であっても取締役会の構成員の過半数を継続して占めている場合等、他の会社の意思決定機関を実質的に支配している場合に、子会社に該当するものとされています。
- ③ なお、原則としてすべての子会社は連結対象となりますが、支配が一時的である場合や重要性が乏しい場合などは子会社であっても連結対象にならない場合があります。
- ④ 一方、地方公共団体の場合は、(1)で示した連結財務書類作成の目的に照らし、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に該当するか否かで連結の対象となるかどうかを判断することとします。
- ⑤ 具体的には、普通会計とすべての公営事業会計の他、地方公共団体の関与の下で、密接な関連を有する業務を行っている、

- ア 地方独立行政法人
- イ 一部事務組合・広域連合
- ウ 地方三公社
- エ 第3セクター等

を連結対象とします。

(3) 新地方公会計モデルにおける連結の手法

- ① 連結対象となる会計・団体・法人（以下、「連結対象法人等」という）においては、普通会計と公営企業会計の会計処理の相違のみならず、地方独立行政法人、地方三公社や公益法人にあっても営利企業等との相違を考慮し、企業会計原則に対して必要な修正を加え、各連結対象法人等の特性に応じた固有の会計基準が定められています。
- ② 新地方公会計モデルでは、このような各会計基準設定の趣旨や考え方を尊重し、資産・債務改革への対応の観点から普通会計の財務書類に揃えるために可能な限り調整を行うことを基本的な方針とし、各連結対象法人等の既存の法定決算書類を基礎として必要な読替（組替）及び重要な資産・債務等について所要の連結修正を行い、純計処理を行うこととします。
- ③ なお、連結財務書類の作成過程において普通会計の財務書類に揃えるために連結対象団体等の個別財務書類を修正する場合がありますが、これらによって得られる情報は、連結ベースでの資産・債務改革の観点から全体を把握するためのものである点に留意してください。
- ④ 連結修正による計上数値の増減は、原則として連結精算表（基準モデル）又は連結内訳表（改訂モデル）の相殺消去等の欄に記載することとします。

2 連結対象法人等の範囲と連結の方法

新地方公会計モデルにおける連結対象法人等は以下のとおりとします。

(1) 地方公共団体

- 普通会計及びすべての公営事業会計を連結対象とします。

(2) 地方独立行政法人

- ① 地方独立行政法人は、中期計画の認可等を通じて設立団体の長の関与が及ぶとともに、設立団体から運営費交付金が交付されることから、すべての地方独立行政法人を連結対象とします。
- ② 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します。
なお、共同設立の地方独立行政法人の取扱いは「(8) 共同設立の地方独立行政法人・地方三公社」を参照してください。

(3) 一部事務組合・広域連合

- ① 一部事務組合・広域連合の運営は、規約において定められる負担割合に基づく構成団体の経費負担によって運営されており、解散した場合はその資産・負債は最終的には各構成団体に継承されます。このため、原則としてすべての一部事務組合・広域連合を連結対象とします。
- ② 連結の手法は、規約に基づく当該年度の経費負担割合等に応じた比例連結の考え方をとることとします。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当該年度の経費負担がない場合など、当該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、構成団体が協議して合理的な割合を決定することができることとします。構成団体間の協議に際しては、必要に応じて都道府県による調整が期待されます。なお、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」における健全化判断比率を算定するための様式4⑦表 組合等連結実質赤字額に係る負担見込額の算定に用いた負担割合を用いることもできます。

- ③ 経費負担割合及び負担金額が僅少であるものは、連結の対象に含めないことができることとしますが、連結の対象から除外した一部事務組合・広域連合については、基準モデルでは、様式第10号①連結附属明細表の欄外に、総務省方式改訂モデルでは別表5-1「連結対象法人等明細表」の欄外に注記するなど、その状況がわかるようにします。
- ④ なお、地方公営企業法の財務規定を適用している一部事務組合・広域連合は法定決算書類を利用しますが、地方公営企業法の財務規定を適用しない一部事務組合・広域連合については普通会計等の作成方法に準拠し、財務書類4表を新たに作成する必要があります。
- ⑤ 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、会計ごとに個別財務書類を作成したうえで経費負担割合を算定し、比例連結を行います。

⑥ **（経費負担割合の変更に伴う差額の取扱い）**

一部事務組合・広域連合を連結する際に、N年度の経費負担割合がN-1年度の割合と異なるなどして比例連結割合が変更された場合、N年度の期首の資金残高及び純資産残高がN-1年度末の金額と整合しなくなります。

この場合、基準モデルにおいては、連結資金収支計算書に「経費負担割合変更に伴う差額」の欄を設け、資金残高の差額を計上して調整します。連結純資産変動計算書では、純資産残高の差額を「その他純資産の変動」に計上して調整することとしますが、金額が大きい場合等には、「経費負担割合の変更に伴う差額」を科目として設けて差額を計上し調整します。

（基準モデル：連結資金収支計算書）

財務的収支

当期資金収支額

期首資金残高

経費負担割合変更に伴う差額

期末資金残高

xxx	Y=X-W
xxx	Z=T+Y
xxx	AA
xxx	AB=Z+AA

(基準モデル：連結純資産変動計算書)

Ⅲ. 少数株主持分変動の部	
1. 少数株主持分の減少	
2. 少数株主持分の増加	
Ⅳ. その他の純資産変動の部	
1. その他の純資産の減少	
2. その他の純資産の増加	
当期変動額合計	xxx
経費負担割合の変更に伴う差額	
当期末残高	xxx

また、改訂モデルにおいては、連結資金収支計算書の「経費負担割合変更に伴う差額」に資金残高の差額を計上して調整します。連結純資産変動計算書では、純資産残高の差額を「その他」に計上して調整することとしますが、金額が大きい場合等には、「経費負担割合の変更に伴う差額」を科目として設けて差額を計上し、調整します。

(改訂モデル：連結資金収支計算書)

短期借入金増加額	
収益事業純収入	
その他収入	
収 入 合 計	0
投 資 ・ 財 務 的 収 支 額	0

当年度資金増減額	0
期首資金残高	
経費負担割合変更に伴う差額	
期末資金残高	0

(改訂モデル：連結純資産変動計算書)

無償受贈資産受入	0	
その他	0	
経費負担割合変更に伴う差額	0	
期末純資産残高	0	0

なお、初年度の連結財務書類を作成するにあたって期首残高を算定する際の経費負担割合は、期末残高を算定する際に用いたものと同じ割合を用いることができるとします。

⑦ (退職手当組合の取扱い)

退職手当組合は、一部事務組合であるため連結対象法人等ですが、改訂モデルの場

合、普通会計の貸借対照表に退職手当組合積立金もしくは退職手当引当金を計上しており、実質的に普通会計において連結をしたのと同様の状況になっていると考えられます。そこで、以下の要件に該当する場合には、各地方公共団体の判断により、普通会計の財務書類を作成した段階において、退職手当組合を連結したものとみなすことができるものとしします。

ア 退職手当組合が独自の庁舎など、退職手当目的の積立金以外の重要な資産や退職手当に関連する債務以外の重要な債務を有していないこと。

イ 退職手当組合の運用益相当額が構成団体に按分され、構成団体の貸借対照表の退職手当組合積立金に加算されていること。

なお、運用益相当額の構成団体間での按分方法は、地方公共団体財政健全化法の将来負担比率の算定における退職手当組合積立額の算定方法と同様とし、個々の退職手当組合が解散すると仮定した場合における残余財産の配分方法に基づいて按分計算を行うことを基本とします。ただし、配分方法が確立されていない場合は、健全化判断比率を算定するための様式に関する記載要領及び実務研究会報告書第278段から第281段に示された方法で算定することが認められます。なお、実務研究会報告書第280段では、N年度歳入歳出差引額も積立金運用益相当額の按分対象としていますが、退職手当の支給のための積立金として基金に積み立てられるまでは按分原資としないこととします。

ウ 原則として、構成団体が同一の取扱い（普通会計等構成団体の財務書類作成段階で連結したとみなす）をしていること。

なお、総合事務組合などが行う退職手当事務以外の業務については、個別財務書類を作成したうえで経費負担割合などにより按分し、各構成団体において連結を行ってください。

また、基準モデルについては、退職手当組合積立金という直接の勘定科目は示されていませんが、[資産の部] 1. 金融資産__金融資産（資金を除く）__投資等__基金・積立金__その他の基金・積立金に退職手当組合積立金を計上することとし、同様の取扱いができることとします。

(4) 地方三公社（土地開発公社、地方道路公社、地方住宅供給公社）

- ① 「公有地の拡大の推進に関する法律」に基づく土地開発公社、「地方道路公社法」に基づく地方道路公社及び「地方住宅供給公社法」に基づく地方住宅供給公社は、い

ずれも特別の法律に基づき地方公共団体が全額出資して設立する法人であり、公共性の高い業務を行っています。特別法により長の関与が及び、補助金の交付がなされるほか、土地開発公社及び地方道路公社については、法人に対する政府の財政援助の制限に関する法律の規定にかかわらずその債務に対して地方公共団体が債務保証をすることができ、地方住宅供給公社の資金調達に対しても地方公共団体が広く損失補償を行うなどの財政措置が行われることから、連結対象とします。

- ② なお、共同設立の地方三公社の取扱いについては「(8) 共同設立の地方独立行政法人・地方三公社」を参照してください。

(5) 第3セクター等

- ① 第3セクター等の業務運営に対しては、法律の規定に基づき出資者、出えん者の立場から地方公共団体の関与が及ぶほか、地方自治法の規定により出資金等の25%以上を出資している第3セクター等については監査委員による監査の対象となり（地方自治法199条及び同法施行令140条の7）、50%以上を出資している第3セクターには、予算の執行に関する長の調査権等が及ぶとともに、議会に対する経営状況の提出義務が課せられます（同法221条3項、243条の3第2項及び同法施行令152条1項）。
- ② 出資比率が50%以上の第3セクター等については、地方公共団体の関与及び財政支援の下で、実質的に主導的な立場を確保しているといえるため連結対象とします。
- ③ 出資比率が25%以上50%未満の場合であっても、役員の派遣、財政支援等の実態から、その第3セクター等の業務運営に実質的に主導的な立場を確保していると認められる場合には、連結の対象とします。
- ④ なお、出資比率が25%未満の場合であっても、それだけで一律に連結対象外とはせず、出資や損失補償等の財政支援の状況を総合的に勘案し、実質的に主導的な立場を確保していると認められる場合には、連結の対象とします。
- ⑤ 地方公共団体財政健全化法では将来負担比率の算定にあたり、出資比率にかかわらず第3セクター等に対する損失補償額の一定割合を将来負担額としています。ただし、損失補償契約の存在が例外なく実質的に主導的な立場を確保しているとは限らないため一律に連結対象とはしませんが、損失補償等により実質的に主導的な立場を確保

しているか否かを十分に検討し、確保されていると判断される場合には、出資比率が25%未満であっても連結の対象とします。

⑥ 第3セクター等の経営に実質的に主導的な立場を確保しているかどうかは、企業会計における「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（いわゆる財務諸表等規則）」第8条第4項など、企業会計における支配力基準を参考に、個々の第3セクター等の実態に即して各地方公共団体において判断することとします。具体的には、以下のようなケースが連結対象に含めるべき第3セクター等にあたる考えられます。

⑦ なお、財団法人等に関する出資割合は、監査委員の職務権限を定めた地方自治法199条及び同法施行令140条の7、予算の執行に関する長の調査権を定めた同法221条3項及び同法施行令152条1項に基づき、監査の対象あるいは調査の対象を判断する際の出資割合として各地方公共団体において整理している割合を用いることとします。

（連結対象に含めるべき第3セクター等にあたるケース）

1	第3セクター等の資金調達額の総額の過半（50%超）を設立団体からの貸付額が占めている場合（資金調達額は設立団体及び金融機関等からの借入れなど貸借対照表の負債の部に計上されているものとする。設立団体からの貸付額には損失補償等を含むこととするが、補助金、委託料等は含まないものとする。）
2	第3セクター等の意思決定機関（取締役会、理事会等）の構成員の過半数を行政からの派遣職員が占める場合、あるいは構成員の決定に重要な影響力を有している場合
3	第3セクター等への補助金等が、当該第3セクター等の収益の大部分を占める場合（人件費の相当程度を補助するなど重要な補助金を交付している場合）
4	第3セクター等との間に重要な委託契約（当該第3セクターの業務の大部分を占める場合など）が存在する場合
5	業務運営に関与しない出資者や出えん者の存在により、実質的には当該地方公共団体の意思決定にしたがって業務運営が行われている場合

（6） 第3セクター等の子会社

① 企業会計においては、親会社及び子会社又は子会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社もまた、子会社とみなしています。

- ② 第3セクター等の子会社についても、地方公共団体及び1又は2以上の連結対象法人等があわせて資本金、出えん金等の50%以上を出資している法人についても連結の対象とします。同様にあわせて資本金、基金等の50%未満を出資している法人についても、業務運営に実質的に主導的な立場を確保していると認められる場合は連結の対象とします。

(7) 社会福祉法人の取扱い

- ① 社会福祉法人の中には「社会福祉協議会」などがありますが、①行政の施策推進の一翼を担う法人、②社会福祉事業団と同様に介護保険事業などを行う法人、③地域の社会福祉を自ら担う地区社協のような法人など多様な活動実態があります。
- ② また、役職員の地方公共団体からの職員派遣の程度、地方公共団体からの運営費補助金の割合にも様々な実態がみられ、一概に社会福祉法人のすべてを連結対象にすることは適当ではないと考えられます。
- ③ したがって、社会福祉法人についても出資比率50%以上の場合は連結対象とし、出資比率が50%未満の場合は、実質的に主導的な立場を確保している場合に連結対象とします。

(8) 共同設立の地方独立行政法人・地方三公社

- ① 出資割合や財政支出の状況等から業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体が全部連結を行うことを原則とします。
- ② ただし、業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体が特定できないときは、設立団体である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します。
- ③ また、土地開発公社などにおいては、出資比率が、設立団体ごとの依頼土地の取得などの活動実態と異なる場合があります。その場合、地方公共団体財政健全化法施行規則第12条第2号に定める「設立団体間で協議の上定めた割合」を、比例連結を行う際の按分比率とすることができることとします。

(9) 財産区の取扱い

- 財産区については、市町村等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、連結の対象としないこととします。

(10) 地方共同法人の取扱い

- 地方公営企業等金融機構、日本下水道事業団及び地方公務員災害補償基金等の地方共同法人には、地方公共団体が出資金や負担金を支払っています。各法人には意思決定機関として代表者会議、評議員会あるいは代表者委員会が置かれ、知事、市長又は町村長の代表者が委員等を務めています。出資等を行っている個々の地方公共団体が、当該法人の経営に実質的に主導的な立場を確保しているとはいえないと考えられます。また、地方公営企業等金融機構及び日本下水道事業団には、地方公共団体が出資をしていますが、個々の団体の出資比率は、概して低いため、連結の対象とはしないこととします。

(11) 持分法

- ① 持分法とは、民間企業において親会社が有する連結の対象とならない関連会社の株式の取得原価に、関連会社の損益のうち親会社の持分相当額を加減算することにより、関連会社の損益の影響を連結財務書類に反映する方法のことです。
- ② 一般に利益の追求を目的としない地方公共団体の第3セクター等では持分法の考え方はなじまないことから、新地方公会計モデルでは持分法の適用は行わないこととします。

(参考資料)

【連結対象団体】

普通会計	全部連結	
公営事業会計	法適用	全部連結
	法非適用	全部連結
地方独立行政法人	全部連結。当該地方独立行政法人の連結対象である特定関連会社も連結対象	
一部事務組合・広域連合	比例連結 ※連結作業に必要な財務情報の作成は、構成団体及び都道府県(市町村担当課)等で調整して作業する。	
地方三公社	全部連結	
第3セクター等	①出資比率50%以上 全部連結 ②出資比率50%未満 実質的に主導的な立場を確保している場合に全部連結(出資比率が25%未満など低い場合であっても損失補償を付しているなど実質的に主導的な立場を確保している場合には全部連結とすることに留意)	
第3セクター等の子会社	地方公共団体及び1又は2以上の連結対象となる団体があわせて資本金等の50%以上の出資をしている場合は連結対象。50%未満の場合は、実質的に主導的な立場を確保していれば連結対象	
共同設立の地方独立行政法人及び地方三公社	業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体が全部連結。特定できない場合は出資比率、活動実態などに応じて比例連結。地方公共団体財政健全化法に定める「設立団体間で協議の上定めた割合」を按分比率とすることも可	
財産区	連結対象外	

注1 全部連結とは、単体財務書類又は普通会計財務書類に、連結対象法人等の財務書類のすべてを合算することをいいます。

2 比例連結とは、単体財務書類又は普通会計財務書類に、連結対象法人等の財務書類を持分比率等に応じて合算することをいいます。

3 総務省方式改訂モデルでは、貸借対照表に退職手当組合積立金及び退職手当引当金を計上しているため、退職手当組合が一定の要件に該当する場合には、各地方公共団体の判断により、普通会計の財務書類を作成した段階において、退職手当組合を連結したものとみなすことができます。

なお、基準モデルについては、退職手当組合積立金という直接の勘定科目は示されていませんが、[資産の部] 1. 金融資産__金融資産(資金を除く)__投資等__基金・積立金__その他の基金・積立金に退職手当組合積立金を計上することとし、同様の取扱いができることとします。

3 連結決算日

- ① 3月31日をもって連結決算日とします。
- ② 連結対象法人の決算日が3月31日と異なる場合は、3月31日時点での仮決算を行うことを原則としますが、決算日の差異が3か月を超えない場合には、連結対象法人の決算を基礎として連結手続を行うことができます。

4 連結作業手順の概要

- 連結財務書類の作成は概ね6つの段階に分けて行います。
 - (1) 連結対象法人等の決定
 - (2) 法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類の作成
 - (3) 法定決算書類の読替（組替）
 - (4) 法定決算書類の連結修正①（資産・負債等の修正）
 - (5) 法定決算書類の連結修正②（出納整理期間中の現金受払の調整）
 - (6) 純計処理（単純合算と内部取引の相殺消去）

連結作業項目		作業概要
1	連結対象法人等の決定	① 公営事業会計、地方独立行政法人、地方三公社はすべて連結対象 ② 一部事務組合・広域連合は比例連結 ③ 第3セクター等：出資比率に応じて連結対象を判断するのが基本。出資比率50%未満は、実質的主導的立場にあるか否かで判断
2	法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類の作成	① 法定決算書類として貸借対照表等を作成している会計・団体等は手許に取寄せ（法適用公営企業会計、地方三公社、第3セクター等など） ② 法定決算書類として貸借対照表等を作成していない会計・団体等は普通会計の作成要領に準じて新たに作成又は追加（一部事務組合・広域連合、法非適用公営事業（簡易水道・下水道など））
3	法定決算書類の読替	① 法定決算書類ごとに異なる表示科目を新地方公会計モデルの連結財務書類の科目に揃える手続き ② 本実務手引に示されている「科目対応表」などに基づき実施
4	法定決算書類の連結修正① （資産・債務等の修正）	① 各法定決算書類を普通会計財務書類の作成基準に揃えるため、会計処理方法を修正する手続き ② 具体的には、有形固定資産の再評価、投資及び出資金の時価評価、賞与引当金・退職手当等引当金の計上、みなし償却の調整など ※当面、一部を調整しない簡便法も認める
5	法定決算書類の連結修正② （出納整理期間中の現金受払の調整）	① 連結対象法人等には、出納整理期間を持たない会計等が混在 ② 出納整理期間中の取引は、現金の受払いが年度末までに完了したものと調整
6	純計処理 （単純合算と内部取引の相殺消去）	① 連結内部の取引高及び残高の相殺消去（連結対象内の取引を消す作業） ② 取引調査票により、連結対象法人内での取引の計上科目と金額の確定 ③ 主な相殺消去として、「投資と資本」「債権と債務」「繰入と繰出」「補助金支払と受取」

それぞれの段階における事務手順は「5 連結作業手順の解説」のとおり。

5 連結作業手順の解説

(1) 連結対象法人等の決定

「2 連結対象法人等の範囲と連結の方法」に基づき、連結対象法人等を決定します。

(2) 法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類の作成

- ① 連結財務書類の作成にあたり、連結対象法人等の法定決算書類に基づいて(3)以降の作業を行うか、普通会計の財務書類作成要領に準じて新たに個別財務書類を作成する必要があります。
- ② 法適用の公営企業会計、地方公社、第3セクター等はそれぞれの会計基準にもとづく発生主義を取り入れた貸借対照表等を作成しており、これを個別財務書類の基礎とします。
- ③ 一方、各連結対象法人等固有の会計基準により、作成が求められていない財務書類は新たに作成する必要があります。例えば、
 - ア 法非適用の公営事業会計では、貸借対照表等の財務書類は作成されていないため、新たに作成する必要があります。
 - イ 普通会計型及び法非適用の公営事業型の一部事務組合・広域連合においても、貸借対照表等の財務書類は作成されておらず、新たに作成する必要があります。
- ④ 連結対象法人等ごとの法定決算書類の有無及び個別財務書類の作成方法は次のとおりです。作成方法の詳細は、本手引の【基準モデル編】又は【改訂モデル編】を参照してください。

○：個別財務書類の基礎として活用可能

×：法定決算書類がなく新たに個別財務書類を作成する必要あり

(なお、本手引 23 ページ及び 24 ページにあるように、純資産変動計算書について、純資産合計の列のみ表示する場合は、作業項目は、補助金等の受入、無償受贈資産受入等に限定されます。)

会計(団体)の種類	会計基準等	財務書類の作成方法			
		貸借対照表	行政コスト計算書	純資産変動計算書	資金収支計算書
法適用の公営企業	地方公営企業法の財務規定等	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替	× 手計算	× 行政コスト計算書 及び決算統計等 から作成
法適用企業以外の公営事業 (収益事業含む)	—	× 執行データ等から 仕訳変換を行い 作成	× 執行データ等から 仕訳変換を行い 作成	× 執行データ等から 仕訳変換を行い 作成	× 執行データ等から 仕訳変換を行い 作成
		× 決算統計その他 資料から作成	× 決算統計その他 資料から作成	× 手計算	× 決算統計から作 成
一部事務組合・広域連合	— (公営企業は地方 公営企業法の財務 規定等)	× 執行データ等から仕訳変換を行い作成 (ただし、法適用の公営企業は上記例による)			
		× 決算統計その他資料から作成 (ただし、法適用の公営企業は上記例による)			
土地開発公社	土地開発公社経理 基準要綱	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替	× 手計算	○ キャッシュ・フロー 計算書から修正・ 組替
地方住宅供給公社	地方住宅供給公社 会計基準	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替		○ キャッシュ・フロー 計算書から修正・ 組替
地方道路公社	地方道路公社法、 同施行規則	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替		× 財産目録、貸借 対照表及び損益 計算書から作成
財団法人及び社団法人	公益法人会計基準	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 正味財産増減 計算書から 修正・組替		○ キャッシュ・フロー 計算書及び収支 計算書から作成
社会福祉法人	社会福祉法人会計 基準	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 事業活動収支計 算書から修正・組 替		○ 資金収支計算書 から修正・組替
株式会社等	会社計算規則、財 務諸表規則等	○ 貸借対照表から 修正・組替	○ 損益計算書から 修正・組替		× 貸借対照表及び 損益計算書から 作成

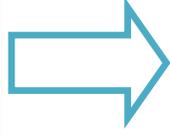
(注) 二段書きの欄は上段が基準モデル、下段が改訂モデルの場合の取扱いを示しています。

(3) 法定決算書類の読替（組替）

① 連結対象法人等ごとに適用される会計基準が異なるため、法定決算書類と新地方公会計モデルの連結財務書類とでは表示科目が異なりますので、新地方公会計モデルの連結財務書類の科目に揃えるために、表示科目の「読替（組替）」を行います。読替は連結対象法人等ごとに作成された連結科目対応表を参考に行います。発生主義を取り入れた法定決算書類がなく、普通会計に準じて新たに作成する場合は、新地方公会計モデルの科目にあわせて作成するため読替は不要です。

② 連結科目対応表は、本手引の各論に掲載しています。

【例】連結科目対応表の例（抜粋）（改訂モデル：土地開発公社の場合）

土地開発公社の貸借対照表 における勘定科目		読替	新地方公会計モデル(改訂モデル) 連結貸借対照表における勘定科目	
流動資産	公有地、代行用地	 連結科目対応表	有形固定資産	土地の取得区分 により区分：A
	市街地開発用地		有形固定資産	生活インフラ・国 土保全：B
	特定土地		売却可能資産	C
	完成土地等 開発中土地		流動資産	販売用不動産： D
有形固定資産			有形固定資産	その他：E

③ 読替えた結果を、基準モデルでは、「連結対象調査票」（別表A8）に連結対象法人等が記入した数を「連結精算表」（様式第5号②（単体用）及び様式第10号②（連結用））に転記します。改訂モデルでは、「連結貸借対照表内訳表」（別表5-2）等（別表5-3-1、5-3-2、5-4、5-5）に転記します。

（例）連結貸借対照表内訳表

	地方公共団体	…	地方三公社	
	普通会計	…	土地開発公社	…
【資産の部】1. 公共資産				
(1) 有形固定資産			※Aについて、土地の取得目的に応じて ①～⑨に振り分け	
①生活インフラ・国土保全			B	
②教育				
③その他			E	
(2) 売却可能資産			C	
3. 流動資産				
(3) 販売用不動産			D	

(4) 法定決算書類の連結修正①（資産・負債等の修正）

- ① 新地方公会計モデルの連結財務書類では、連結対象法人等で法定決算書類が作成されている場合、原則としてその法定決算書類を用いて、表示科目の読替を行います。
- ② ただし、連結対象法人等について、連結財務書類で純計処理（単純合算・相殺消去等）を行うためには、可能な限り統一された会計処理を行っておくことが必要です。そこで、以下の各項目については、純計作業にあたり各法定決算書類の数値を修正します。

ア 有形固定資産の評価

原則として、すべての有形固定資産について普通会計と同様の公正価値評価（再評価）を行うこととしていますが、当面は取得原価による評価も可能とします。連結対象法人等において固定資産の減損にかか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も再評価は行わず、それぞれの法定決算書類に計上された帳簿価額で連結を行うこととします。

イ 売却可能資産の表示と評価

連結対象法人等の保有する資産についても、普通会計に準じて売却可能資産を注記又は区分表示します。評価額は普通会計と同様に売却可能価額としますが、基準モデルの固定資産評価要領等に基づく評価も可能です。

なお、販売用不動産は販売するために保有しているものであり、棚卸資産に計上されますので、未使用・未利用になっている売却可能資産とは明確に区別する必要があります。

ウ 投資及び出資金の評価

新地方公会計モデルでは、資産・債務改革への対応のため、投資及び出資金については原則として時価又は実質価額により評価することとしています。そこで、連結対象法人等においてこのような評価が行われていない場合には、普通会計に準じた時価又は実質価額による評価を行う必要があります。

エ 貸倒引当金（基準モデル）、回収不能見込額（改訂モデル）の計上

新地方公会計モデルでは、貸付金や未収金等の債権は回収可能性に基づいて貸倒引当金又は回収不能見込額として計上することとしています。連結対象法人等においてこのような処理が行われていない場合には、普通会計に準じて貸倒引当金又は

回収不能見込額を計上する必要があります。

オ 退職給付引当金（基準モデル）・退職手当等引当金（改訂モデル）、賞与引当金の計上

新地方公会計モデルでは、退職給付引当金／退職手当等引当金、賞与引当金を計上することとしています。連結対象となる会計・団体・法人においてこれらの引当金が計上されていない場合には、普通会計に準じて計上する必要があります。

特に、地方公営企業法では退職給与引当金の計上が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、計上を行う必要があります。その際、一般会計あるいは普通会計における対象職員数との整合性に留意してください。

なお、アからオの項目が連結対象法人等において計上されている場合であっても、計上基準が新地方公会計モデルと異なる場合は、新地方公会計モデルで求められている基準で算定した金額に修正する必要があります。

カ 連結対象法人等の固有の会計処理の修正

連結対象法人等が貸借対照表等を作成している場合には、それぞれの会計基準に基づいて固有の会計処理が行われています。連結財務書類を作成する際には、上記ア～オの共通の修正項目に加え、固有の会計処理についても普通会計の財務書類に揃えるために修正を行います。連結対象法人等ごとに必要な調整は、実務研究会報告書及び本手引の【基準モデル編】又は【改訂モデル編】を参照してください。特に留意すべき事例は次のとおりです。

〔事例 1：公営企業会計：借入資本金の負債への振替〕

公営企業会計においては、建設改良のために起こす企業債及び他会計借入金、負債の部ではなく、借入資本金として資本の部に計上されています。新地方公会計モデルにおいて連結を行う際には、負債として計上することとし、翌年度返済が確定している債務は流動負債に、翌々年度以降に返済する債務は非流動負債／固定負債に計上されるよう連結修正を行います（原則として、純資産の部に一旦組替えた上で負債の部に計上されるよう連結修正します）。

〔事例 2：土地開発公社：公有土地の振替と公正価値評価〕

土地開発公社の貸借対照表に「公有土地」として計上されている土地については、基準モデルでは棚卸資産に組替えた上で、その用途が明確な土地については用途に応じて「事業用資産」あるいは「インフラ資産」に振り分けます。また、改訂モデ

ルにおいてもその用途に応じて「有形固定資産」の各分野に振り分けます。

当該土地については、土地開発公社の貸借対照表には取得原価で計上され、取得原価には用地費、補償費、工事費等のほか取得等に要した借入金等に対する利息等も含まれていますが、連結する際には原則として公正価値評価を行ってその評価額に修正する必要があります。しかし、普通会計の土地を固定資産台帳上の公正価値評価額に置き換えるまでの間など、当面の間は、土地開発公社の貸借対照表上の利息等を含めた簿価のままを組み替えることを認めることとします。

- ③ 一定程度の精度を有する連結財務書類の作成を優先するため、段階的に連結財務書類の精度を高めていくアプローチを採用することも認めることとします。

ア 「有形固定資産の評価」については、当面の間、取得原価あるいは法定決算書類上の帳簿価額による計上など、法定決算書類の数値を用いることを認めることとします。なお、土地開発公社及び住宅供給公社等が保有する重要な土地については、できる限り普通会計と同様の評価方法に基づく評価額に修正することとします。

イ 「売却可能資産の注記又は区分表示」については、土地開発公社及び住宅供給公社などが保有する重要な売却可能資産を除き、注記又は区分表示を行わなくてもよい取扱いとし、その後段階的に注記又は区分表示を行うことを認めることとします。

なお、販売目的で保有する土地等は、売却可能資産ではなく「棚卸資産（基準モデル）」、「販売用不動産（総務省方式改訂モデル）」として区分表示する必要があります。

ウ 「投資及び出資金の評価」、「貸倒引当金／回収不能見込額の計上」及び「退職給付引当金／退職手当等引当金、賞与引当金の計上」に関しては、重要なものを除き、当面の間連結修正を行わなくてもよい取扱いとし、その後段階的に連結修正を行うことを認めることとします。

エ なお、以上に掲げた、段階的に精度を高めていくアプローチをとる場合には、普通会計の作成要領に準じていない項目を「主要な連結方針」として注記します。

- ④ 連結財務書類の作成にあたり、「法定決算書類の読替」と「連結修正」を行いますが、連結貸借対照表等の精算表／内訳表の各会計・団体・法人の欄には、科目を読替えた数字を転記することとし、その後有形固定資産、売却可能資産の再評価などにより法定決算書類の連結修正を行う場合は、原則としてその修正額（法定決算書類上

の数字との差額)を「相殺消去等」の列に記載することとします。ただし、財務書類作成団体の判断により、連結修正後の金額を連結貸借対照表等の内訳表の各会計・団体・法人の欄に記載することもできます。

⑤ なお、基準モデル、改訂モデルともに相殺消去等の欄が貸借対照表においては2か所ありますが、基準モデルでは、「単体」に含まれる相殺消去等の列には普通会計に連結する特別会計に関する連結修正や相殺消去等を記載し、「連結」に含まれる相殺消去等の列には地方公共団体外部の連結対象法人等に関する連結修正や相殺消去等を記載します。また、改訂モデルの連結内訳表のD欄には地方公共団体内部における修正や相殺消去等を記載し、J欄には当該地方公共団体外部の連結対象法人等が関係する修正や相殺消去等を記載します。

⑥ なお、相殺消去等の欄には、各会計・団体・法人の決算の修正項目と相殺消去の項目とがまとめて表示されているため、改訂モデルでは別表5-6「相殺消去等を含めた重要な修正・組替等の状況」も合わせて作成・開示する必要があります。

(法定決算書類が作成されていない会計・団体・法人)

個別財務書類の作成

→ 普通会計に準拠して新たに作成した財務書類の数値を「連結精算表」(基準モデル)又は「連結貸借対照表内訳表」等(改訂モデル)にそのまま記載

(法定決算書類が存在する団体)

法定決算書類の入手

↓

法定決算書類の科目読替

→ この段階の数値を「連結精算表」(基準モデル)又は「連結貸借対照表内訳表」等(改訂モデル)の各団体の欄に記載

↓

法定決算書類の連結修正

→ 修正後と修正前の数値の差額を「相殺消去等」の欄に記載

⑦ 連結貸借対照表の純資産の部及び連結純資産変動計算書の取扱い

実務研究会報告書においては、連結貸借対照表の純資産の部においても内訳を開示することとされ、連結純資産変動計算書についても内訳項目ごとの変動を整理することとされています。

しかし、連結財務書類4表の作成・開示を優先する観点から、当面の間、連結貸借対照表の純資産の部については内訳を開示することを省略し、一括表示することができることとします。

これに連動して、連結純資産変動計算書においても内訳ごとの変動の開示を省略し、合計額のみを表示とすることができることとします。

具体的には、基準モデルでは一番右側の列のみの表示とし、改訂モデルでは一番左側の列のみの表示とすることができます。

【改訂モデル】

連結貸借対照表
(平成〇〇年3月31日現在)

(単位:千円)

借 方	貸 方
【資産の部】 1 公共資産 (1) 有形固定資産 ①生活インフラ・国土保安 ②教育 ③福祉 ④環境衛生 ⑤産業振興 ⑥消防 ⑦福祉 ⑧収益事業 ⑨その他 有形固定資産合計 (2) 売却可能資産 公共資産合計 2 投資等 (1) 投資及び出資金 (2) 貸付金 (3) 基金等 (4) 長期証券債権 (5) その他 (6) 回収不能見込額 投資等合計 3 流動資産 (1) 現金 (2) 未収金 (3) 販売用不動産 (4) その他 (5) 回収不能見込額 流動資産合計 4 繰延税金 資 産 合 計	【負債の部】 1 固定負債 (1) 地方公共団体 ①普通会計地方債 ②公営事業地方債 地方公共団体計 (2) 関係団体 ①一部事務組合・広域連合地方債 ②地方三公社長期借入金 ③第三セクター等長期借入金 関係団体計 (3) 長期未払金 (4) 引当金 (うち退職手当等引当金) (うちその他引当金) (5) その他 固定負債合計 2 流動負債 (1) 翌年度償還予定額 ①地方公共団体 ②関係団体 翌年度償還予定額計 (2) 短期借入金(翌年度繰上死用金を含む) (3) 未払金 (4) 翌年度支払予定退職手当 (5) 賞与引当金 (6) その他 流動負債合計 負 債 合 計 【純資産の部】 1 公共資産等整備国庫補助金等 2 公共資産等整備一般財源等 3 他団体及び民間出資分 4 その他一般財源等 5 資産評価差額 純資産合計 負債及び純資産合計

純資産の部の内訳
ごとの開示は行わ
ず、資産の部と負債
の部の差額を一括
して表示

連結純資産変動計算書

自 平成〇〇年4月1日
至 平成〇〇年3月31日

(単位:千円)

	純資産合計	公共資産等整備 国庫補助金等	公共資産等整備 一般財源等	他団体及び 民間出資分	その他 一般財源等	資産評価差額
期首純資産残高	0					
純経常行政コスト	0					
一般財源						
地方税	0					
地方交付税	0					
その他行政コスト充当財源	0					
補助金等受入	0					
臨時損益						
災害復旧事業費	0					
公共資産売却損益	0					
投資損失	0					
収益事業純損失	0					
!	0					
科目振替						
公共資産整備への財源投入					0	
公共資産処分による財源増					0	
貸付金・出資金等への財源投入					0	
貸付金・出資金等の回収等による財源増					0	
減価償却による財源増					0	
地方債償還に伴う財源繰替					0	
出資の受入・新規設立	0					
資産評価替えによる変動額	0					
無償変贈資産受入	0					
その他	0					
期末純資産残高	0	0	0	0	0	0

純資産合計の
列のみ表示可

(5) 法定決算書類の連結修正②（出納整理期間中の現金の受払い等の調整）

- ① 連結対象法人等には出納整理期間を持つ会計・団体（普通会計等）と持たない会計・団体・法人（公営企業会計、地方公社、第3セクター等）が混在しています。
- ② 出納整理期間とは、歳入調定や支出負担行為等の所定の手続を完了し、前会計年度末までに確定した債権債務の整理を行うために設けられている期間です。地方公共団体の場合、会計年度終了後の翌年度の4月1日から5月31日までの2ヶ月間を指します。地方公共団体の一般会計のように会計経理についてこのような修正現金主義をとる場合、年度末までに収支原因が発生したものは、原則としてすべてその年度の収支として整理しなければならないことから、年度経過後に債権債務の整理期間として出納整理期間が設けられています。
- ③ 出納整理期間を持つ会計では、N年度に帰属する債権債務について、出納整理期間中に現金の受払いが行われた場合には、N年度内に現金の受け払いがなされたものとして整理されています。一方、出納整理期間を持たない会計では、N年度末までに収支原因が発生した債権債務であっても、N年度内（3月31日）までに現金の受払いがなされなければ、貸借対照表には未収金、未払金など債権、債務として整理されません。
- ④ 新地方公会計モデルにおいて、出納整理期間の定めがある会計・団体と、定めのない会計・団体・法人との間で取引があり、出納整理期間中にN年度に帰属する資金の授受がある場合には、N年度末に現金の受払い等が終了したものとして調整します。
- ⑤ **（連結対象法人等の貸借対照表に、「未収金」が計上されている場合）**

例えば、普通会計がN年度に財団法人に対する補助金の交付決定及び支出負担行為を行い、その支払いが出納整理期間内に行われた場合には、普通会計の歳入歳出決算書には、当該補助金支出が計上され、歳計現金が減少した状態になっています。

一方、財団法人側には、年度末の段階で収入要因が発生していますが、支払がなされていないため、貸借対照表には資産として「未収金」が計上され、正味財産増減計算書には「補助金収入」が計上されます。なお、財団法人が作成しているキャッシュ・フロー計算書は未収金を含まない資金の動きをとらえるため、この取引による現金の動きは

計上されていません。

このような状況で単純合算した場合には、支出済の状態（普通会計）と今後支払いを受ける状態（財団法人）とが混在することになります。新地方公会計モデルでは、出納整理期間がない会計等についてもN年度末に現金の受払いが終了したものとして調整を行います。

具体的には次のような調整を行います。

ア) 資産の振替（出納整理期間における調整）

「未収金」の減額（財団法人：貸借対照表）

「資 金」の増額（財団法人：貸借対照表）

→ 出納整理期間に普通会計からの入金があったものとするため、連結精算表／連結内訳表の該当科目の相殺消去等の欄において増減を行います。

イ) 資金収支の追加計上（出納整理期間における調整）

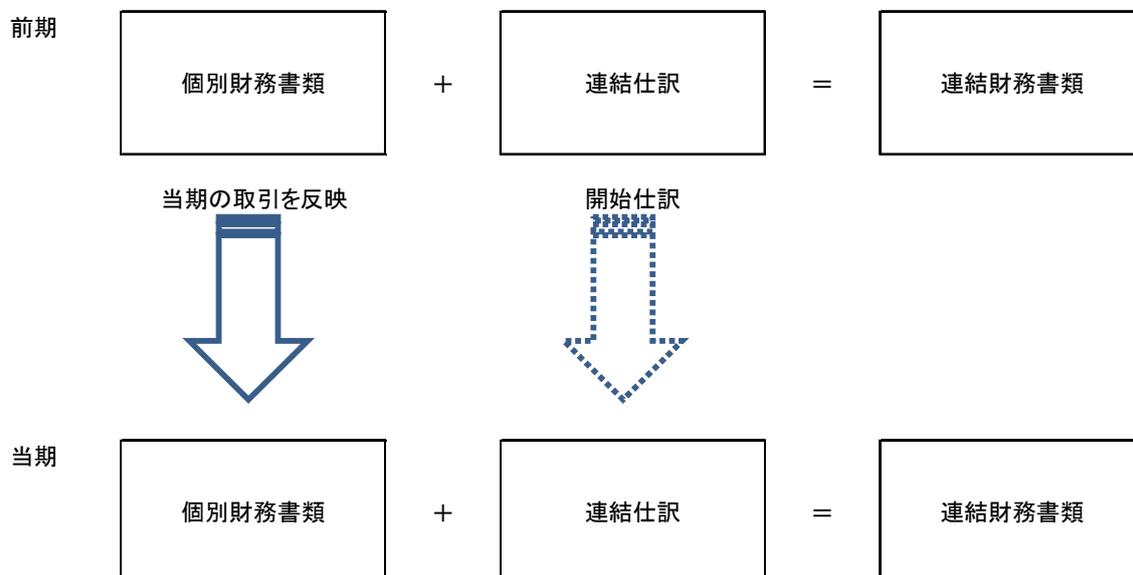
「補助金収入」の増額（財団法人：資金収支計算書）

→ 増額した「補助金収入」は、(6)の純計処理（単純合算と内部取引の相殺消去）で消去します。具体的な調整方法は、(6)で示している、相殺消去の典型的な類型 ウ 補助金支出と補助金収入を参照してください。

(6) 2年目以降に連結財務書類を作成する際の注意点

2年目以降に連結財務書類を作成する際に、前年度に(4)及び(5)で説明した連結修正を行っていた場合、資金収支計算書の期首資金残高(基準モデル・改訂モデル)や純資産変動計算書の前期末残高(基準モデル) / 期首純資産残高(改訂モデル)の記入額に注意する必要があります。具体的には、連結修正によって前年度末の資金残高や純資産残高が変動していた場合、当年度の期首において前年度末と同額を引き継ぐ必要がありますが、いわゆる「開始仕訳」を行わなければ、同額が引き継がれなくなります。

連結修正は連結財務書類作成のために行われるものであり、個別財務書類には影響していません。そこで、2年目以降の連結財務書類を作成するにあたり、前年度以前に行った連結修正の影響を引き継ぐ必要があります。開始仕訳を行うことにより、前年度末の資金残高と当年度の期首の資金残高、前年度末の純資産残高と当年度の期首の純資産残高がはじめて一致することになります。



以後の頁((7) 純計処理(単純合算と内部取引の相殺消去))では、開始仕訳を行うべき箇所に(開始仕訳)として説明します。

(開始仕訳)

ア) 資産の振替 (出納整理期間における調整)

不要

→ 当年度末の貸借対照表では出納整理期間における調整の影響はなくなっています。

イ) 資金収支の追加計上 (出納整理期間における調整)

「補助金収入」の減額 (財団法人：資金収支計算書)

「期首資金残高」の増額 (財団法人：資金収支計算書)

→ 補助金収入は前年度の連結資金収支計算書に計上されていますが、財団法人の資金収支計算書では当年度に計上されているため、当年度の連結資金収支計算書作成においては財団法人の資金収支計算書に計上されている補助金収入を取り消すとともに期首資金残高を増額させます。

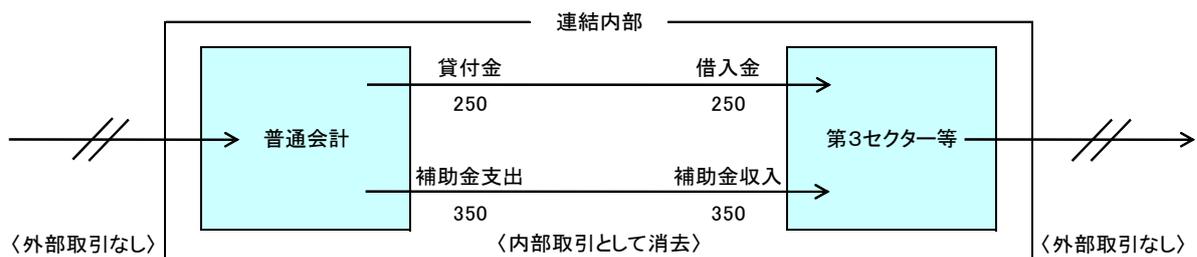
(7) 純計処理（単純合算と内部取引の相殺消去）

- ① 連結対象法人等間で行われている、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、原則としてすべての内部取引を相殺消去します。
- ② これは、地方公共団体が、連結の範囲となる会計・団体・法人をひとつの行政サービスの実施主体とみなして連結財務書類を作成することから、連結内部での取引を消去する作業です。

例えば、

ア 連結対象法人等間で資金の貸し借りをを行っている場合は、貸し手側で貸付金、借り手側で借入金として貸借対照表に計上されますが、連結全体で考えれば、連結対象法人等以外の外部に対する債権債務はありませんので、貸付金、借入金ともに消去します。

イ また、補助金の受払いについても同様に、普通会計から連結対象の第3セクター等に補助金を出したとしても、内部の資金移動にすぎず、連結外部との取引はないこととなりますので、これを消去します。



- ③ 相殺消去の具体的な作業は、以下の流れで行います。

ア すべての連結対象法人等が「内部取引調査票」（基準モデル）、「会計間または法人間の取引調査票」（改訂モデル）（以下、総称して「取引調査票」という）を記入し、連結内部の取引を洗い出す。

イ 連結対象法人等の調査票を相互に突き合わせ、連結内部の取引を確定する。

ウ 確定した取引について、連結財務書類の項目のいずれに該当するのか確認し、連結財務書類それぞれの内訳表の該当する勘定科目の相殺消去等の欄に記入し、純計処理を行う。

(例) 債権・債務の相殺消去の例

(取引調査票)

会計名: 普通会計

取引の内訳	相手先	普通会計	...	第3セクター等	
				(財)〇〇事業団	(株)〇〇〇〇
平成19年度末の残高					
貸付金				250	100
借入金					
平成19年度中の取引の内容					
資金の貸付け				50	
資金の回収					30

法人名: (財)〇〇事業団

取引の内訳	相手先	普通会計	...	第3セクター等	
				(財)〇〇事業団	(株)〇〇〇〇
平成19年度末の残高					
貸付金					
借入金		250			
平成19年度中の取引の内容					
資金の返済					
資金の借入		50			

法人名: (株)〇〇〇〇

取引の内訳	相手先	普通会計	...	第3セクター等	
				(財)〇〇事業団	(株)〇〇〇〇
平成19年度末の残高					
貸付金					
借入金		100			
平成19年度中の取引の内容					
資金の返済		30			
資金の借入					

→ 両団体の取引調査票を突き合わせ、連結内部の取引を確定

[取引①: 普通会計と(財)〇〇事業団]

「平成19年度中に普通会計から(財)〇〇事業団に対して、新たに50の貸し付けを行い、平成19年度末の同事業団に対する貸付総額が250になった。いずれも返済期日が平成22年度以降であるため、平成20年度に(財)〇〇事業団が普通会計に返済する額はゼロである」



貸し付けた側である普通会計の貸借対照表に計上されている「資産の部 2 投資等 (2) 貸付金」から(財)〇〇事業団に対する貸付額である「250」を消去(差引)し、借り入れた側である(財)〇〇事業団の貸借対照表に計上されている「負債の部 1 固定負債 (2) 関係団体 ③第三セクター等 長期借入金」についても「250」を消去(差引)します。

また、平成19年度に普通会計から(財)〇〇事業団への貸付金について資金移動(50)があるため、資金収支計算書でも移動額50を消去します。

[取引②：普通会計と(株)〇〇〇〇]

「平成19年中に(株)〇〇〇〇が普通会計に対して30を返済し、年度末の(株)〇〇〇〇に対する普通会計からの貸付総額が100になった。」



貸し付けた側である普通会計の貸借対照表に計上されている「資産の部 2 投資等 (2) 貸付金」から(株)〇〇〇〇に対する貸付額である「100」を消去(差引)し、借り入れた側である(株)〇〇〇〇の貸借対照表に計上されている「負債の部 1 固定負債 (2) 関係団体 ③第三セクター等 長期借入金」についても「100」を消去(差引)します。

また、平成19年度に(株)〇〇〇〇から普通会計への返済金として資金移動(30)があるため、資金収支計算書でも移動額30を消去します。

以上の取引①及び②にかかる相殺消去を内訳表上に反映すると次のとおりです。

(連結貸借対照表内訳表)

	普通会計	...	第3セクター等		単純合計 A	相殺消去 B	純計 (A-B)
			(財)〇〇事業団	(株)〇〇〇〇			
【資産の部】 2 投資等 (2) 貸付金	15,800			500	16,300	△ 350	15,950
【負債の部】 1 固定負債 (2) 関係団体 ③ 第三セクター等 長期借入金				250	550	△ 350	200

15,800のうち△250(消去) → 相殺消去 B

15,800のうち△100(消去) → 相殺消去 B

300のうち△100(消去) → 相殺消去 B

250を消去 → 相殺消去 B

(連結資金収支計算書内訳表)

	地方公共団体		第3セクター等	(相殺消去等)	純計
	普通会計	...	(財)〇〇事業団		
[公共資産整備収支の部]					
第三セクター等公共資産整備支出			〇〇〇		
支出合計					
長期借入金借入額			50	△50	→ △50を反映させる
[投資・財務的収支の部]					
貸付金	250			→ △50	→ △50を反映させる
支出合計					
国庫補助金等					
貸付金回収額					
基金取崩額					
地方債発行額					

貸付金を財源とした公共資産整備支出については連結対象外との取引のため消去しない。

貸付金の財源については連結対象外との取引のため消去しない。

250のうち△50(消去)

普通会計から借り入れた50を消去

(※ この表では普通会計から(財)〇〇事業団への貸付金による資金移動(50)の消去のみ示しています。)

④ 相殺消去の典型的な類型には次のようなものがあります。

ア 投資と資本の相殺消去(残高の相殺消去)

連結対象法人等間で出資を行っている場合に、出資した側に「投資及び出資金」が計上され、出資を受けた側は「純資産」が計上されています。したがって、次のような相殺消去を行います。

(出資した側)

- 基準モデル：貸借対照表・資産の部・金融資産「出資金」又は「その他の投資」を減額
- 改訂モデル：貸借対照表・資産の部・投資等「投資及び出資金」を減額

(出資を受けた側)

- 基準モデル：貸借対照表・純資産の部(「開始時未分析残高」)を減額
- 改訂モデル：貸借対照表・純資産の部(「公共資産等整備一般財源等」)を減額

なお、当該出資が当該年度中に行われた場合には、原則として、基準モデルでは出資した側で行っている財源仕訳を取り消します。また、出資を受けた側の純資産変動計算書において、基準モデルは「その他財源調達」に、改訂モデルは「出資の受入・新規設立」に増加額が計上されているので、その金額を消去します。

また、当該年度中に資金の移動がありますので、資金収支計算書においても、その資

金移動額を収入側、支出側ともに消去します。

(開始仕訳)

(出資した側)

- 基準モデル：貸借対照表・資産の部・金融資産「出資金」又は「その他の投資」を減額
- 改訂モデル：貸借対照表・資産の部・投資等「投資及び出資金」を減額

(出資を受けた側)

- 基準モデル：純資産変動計算書・前期末残高（「開始時未分析残高*」）を減額
この結果、貸借対照表・純資産の部（「開始時未分析残高*」）が同額減額されます。
*：連結財務書類の作成を開始した年度以降に出資を受けた場合は、資産形成充当財源となります。
- 改訂モデル：純資産変動計算書・期首純資産残高（「公共資産等整備一般財源等」）を減額
この結果、貸借対照表・純資産の部（「公共資産等整備一般財源等」）が同額減額されます。

イ 貸付金・借入金等の債権債務の相殺消去（残高の相殺消去）

連結対象法人等間で資金の貸し借りをを行っている場合には、貸し付けた側に「貸付金」が計上され、借り入れた側には「借入金」又は/及び「翌年度償還予定額」が計上されています。したがって、次のような相殺消去を行います。

(貸し付けた側)

- 基準モデル：貸借対照表・資産の部・金融資産「貸付金」を減額
- 改訂モデル：貸借対照表・資産の部・投資等「貸付金」を減額

(借り入れた側)

- 基準モデル：
貸借対照表・負債の部・非流動負債「借入金」又は/及び流動負債「短期借入金」を減額
- 改訂モデル：
貸借対照表・負債の部・固定負債「その他」又は/及び流動負債「その他」を減額

なお、当該年度中に資金の移動があった場合には、原則として、基準モデルでは貸し付けた側で行っている財源仕訳を取り消します。資金収支計算書においても収入側、支出側ともにその資金移動額を消去します。

(開始仕訳)

不要

ウ 補助金支出と補助金収入（取引高の相殺消去）

連結対象法人等間で補助金の授受が行われた場合には、補助した側は、基準モデルでは行政コスト計算書の「補助金等移転支出」に、改訂モデルでは行政コスト計算書の「補助金等」に計上されています。

補助を受けた側は、基準モデルでは純資産変動計算書の「補助金等移転収入」に、改訂モデルでは行政コスト計算書の「その他特定行政サービス収入」に計上されています。したがって、次のような相殺消去を行います。

(補助した側)

- 基準モデル：行政コスト計算書「補助金等移転支出」を減額
- 改訂モデル：行政コスト計算書「補助金等」を減額

(補助を受けた側)

- 基準モデル：純資産変動計算書「補助金等移転収入」を減額
- 改訂モデル：行政コスト計算書「その他特定行政サービス収入」を減額

なお、当該年度中に資金の移動がありますので、資金収支計算書においても、その資金移動額を収入側、支出側ともに消去します。

(開始仕訳)

不要

エ 会計間の繰入れ・繰出し（取引高の相殺消去）

会計間で繰入れ、繰出しが行われた場合には、繰出した側は、基準モデルでは行政コスト計算書の「他会計への移転支出」に、改訂モデルでは「他会計等への支出額」に計上され、繰入れた側は、基準モデルでは純資産変動計算書の「他会計からの移転収入」に、改訂モデルでは行政コスト計算書の「他会計補助金等」に計上されています。したがって、次のような相殺消去を行います。

(繰出した側)

- 基準モデル：行政コスト計算書「他会計への移転支出」を減額
- 改訂モデル：行政コスト計算書「他会計等への支出額」を減額

(繰入れた側)

- 基準モデル：純資産変動計算書「他会計からの移転収入」を減額

- 改訂モデル：行政コスト計算書「他会計補助金等」を減額

なお、当該年度中に資金の移動がありますので、資金収支計算書においても、その資金移動額を収入側、支出側ともに消去します。

オ 資産購入と売却の相殺消去（取引高の相殺消去）

連結対象法人等間で資産の購入・売却が行われた場合には、売却した側で行政コスト計算書又は純資産変動計算書に資産売却損益が計上され、購入した側では貸借対照表に資産売却損益相当額が計上されています（土地の売却を事業として行っている土地開発公社等が売却した場合は事業収益等に計上されるため除く。）。また、両者の資金収支計算書には売買取引相当額が計上されていますので、たとえば連結対象法人等間の有形固定資産の売買によって売却損益が発生した場合、次のような相殺消去を行います。

（売却した側）

- 基準モデル

行政コスト計算書（売却損が生じた場合）

「資産売却損」（資産売却損相当額）を減額。

（売却益が生じた場合）

「資産売却益」（資産売却益相当額）を減額

※ なお、土地開発公社等が売却した場合には、売却損益相当額ではなく、当該土地に係る「業務収益」及び「その他の物件費」の双方を減額

資金収支計算書 売買取引相当額を「固定資産売却収入」から減額。

※ なお、土地開発公社等が売却した場合には、「経常収益収入」から減額

- 改訂モデル

純資産変動計算書（売却損が生じた場合）

資産売却損相当額を「臨時損益（公共資産除売却損益）」に加算

（売却益が生じた場合）

資産売却益相当額を「臨時損益（公共資産除売却損益）」から減額

※ なお、土地開発公社等が売却した場合には、売却損益相当額ではなく、行政コスト計算書において、土地に係る「事業収益（売上高）」と「その他行政コスト（売上原価）」の双方

	を減額
資金収支計算書	売買取引相当額を、3 投資・財務的収支の部「公共資産等売却収入」から減額
	※ なお、土地開発公社等が売却した場合には、1 経常的収支の部「事業収入」から減額
(購入した側)	
● 基準モデル	
貸借対照表	(売却損が生じた場合) 資産売却損相当額を「有形固定資産」に加算
	(売却益が生じた場合) 資産売却益相当額を「有形固定資産」から減額
資金収支計算書	売買取引相当額を「固定資産形成支出」から減額
● 改訂モデル	
貸借対照表	(売却損が生じた場合) 資産売却損相当額を「有形固定資産」又は「売却可能資産」に加算
	(売却益が生じた場合) 資産売却益相当額を「有形固定資産」又は「売却可能資産」から減額
資金収支計算書	売買取引相当額を 2 公共資産整備収支の部「公共資産整備支出」から減額

なお、基準モデルでは、売却した側、購入した側がそれぞれ行っている財源仕訳を取り消します。また、いずれの場合においても償却資産に含まれる未実現損益の消去に伴う減価償却費の修正計算は省略することができます。

また、改訂モデルにおいて、普通会計が売却した場合に、実務研究会報告書第 241 段の処理がなされていれば、上記の処理を行います。

- a. 昭和 43 年以前に取得した資産など、売却前の貸借対照表に計上されていなかった資産を売却した場合は、売買取引相当額をもって貸借対照表の有形固定資産勘定及び資産評価差額に計上したうえで、相殺消去を行います。

- b. 実務研究会報告書第 241 段の処理がなされていないなど、売却後も普通会計の貸借対照表に資産計上されたままになっている場合は、いったん実務研究会報告書第 241 段の処理を行ってから相殺消去を行うこととします。

※ 「売買取引相当額」とは、取引価額を指します。

※ 「資産売却損益相当額」とは、売却された資産の簿価と売却取引相当額との差額を指します。売買取引金額 > 資産の簿価の場合は売却益となり、その逆が売却損となります。

(開始仕訳)

(売却した側)

● 基準モデル

純資産変動計算書 (売却損が生じた場合)

資産売却損相当額を前期末残高(「資産形成充当財源」)に増額
この結果、貸借対照表・純資産の部(「資産形成充当財源」)が同額増額されます。

(売却益が生じた場合)

資産売却益相当額を前期末残高(「資産形成充当財源」)から減額
この結果、貸借対照表・純資産の部(「資産形成充当財源」)が同額減額されます。

● 改訂モデル

純資産変動計算書 (売却損が生じた場合)

資産売却損相当額を期首純資産残高(「公共資産等整備一般財源等」)に増額
この結果、貸借対照表・純資産の部(「公共資産等整備一般財源等」)が同額増額されます。

(売却益が生じた場合)

資産売却益相当額を期首純資産残高(「公共資産等整備一般財源等」)から減額
この結果、貸借対照表・純資産の部(「公共資産等整備一般財源等」)が同額減額されます。

(購入した側)

● 基準モデル

貸借対照表 (売却損が生じた場合)
資産売却損相当額を「有形固定資産」に加算
(売却益が生じた場合)
資産売却益相当額を「有形固定資産」から減額

● 改訂モデル

貸借対照表 (売却損が生じた場合)
資産売却損相当額を「有形固定資産」又は「売却可能資産」に加算
(売却益が生じた場合)
資産売却益相当額を「有形固定資産」又は「売却可能資産」から減額

カ 委託料の支払と受取（取引高の相殺消去）

(委託した側)

● 基準モデル

行政コスト計算書「1. 経常業務費用③経費__委託費」を減額
資金収支計算書「1. 経常的支出①経常業務費用支出__経費支出」を減額

● 改訂モデル

行政コスト計算書「経常行政コスト 物件費」を減額
資金収支計算書「1. 経常的収支の部 物件費」を減額

(受託した側)

● 基準モデル

行政コスト計算書「経常業務収益①業務収益__その他の業務収益」を減額
資金収支計算書「2. 経常的収入③経常業務収益収入__経常収益収入」を減額

● 改訂モデル

行政コスト計算書「経常収益 事業収益」を減額
資金収支計算書「1. 経常的収支の部 事業収入」を減額

(開始仕訳)

不要

キ 利息の支払と受取（取引高の相殺消去）

(利息を受け取った側)

● 基準モデル

行政コスト計算書「経常業務収益②業務関連収益__受取利息等」を減額

資金収支計算書「Ⅰ. 経常的収入③経常業務収益収入__業務関連収益収入」を減額

● 改訂モデル

行政コスト計算書「経常収益 その他特定行政サービス収入」を減額

資金収支計算書「1. 経常的収支の部__その他収入」を減額

(利息を支払った側)

● 基準モデル

行政コスト計算書「1. 経常業務費用④業務関連費用__借入金支払利息」を減額

資金収支計算書「Ⅲ. 財務的収支__1. 財務的支出①支払利息支出__借入金支払利息支出」を減額

● 改訂モデル

行政コスト計算書「経常行政コスト__支払利息」を減額

資金収支計算書「1. 経常的収支の部__支払利息」を減額

(開始仕訳)

不要

- ⑤ なお、原則としてすべての内部取引を相殺消去する必要がありますが、上記のうちア～エにかかる相殺消去を優先し、その他は金額的に重要なものを除いて相殺消去を行わず、今後段階的にその範囲を広げることも認めることとします。

相殺消去の典型的な類型

【基準モデル】

取引のパターン	必要となる相殺消去	
ア 投資と資本の相殺消去	(出資した側) ・貸借対照表・資産の部・金融資産「出資金」を減額又は「その他の投資」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(出資を受けた側) ・貸借対照表・純資産の部(「開始時未分析残高」)を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
イ 貸付金・借入金等の債権債務の相殺消去	(貸し付けた側) ・貸借対照表・資産の部・金融資産「貸付金」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(借り入れた側) ・貸借対照表・負債の部・非流動負債「借入金」又は／及び流動負債「短期借入金」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
ウ 補助金支出と補助金収入(取引高の相殺消去)	(補助した側) ・行政コスト計算書「補助金等移転支出」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(補助を受けた側) ・純資産変動計算書「補助金等移転収入」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
エ 会計間の繰入れ・繰出し(取引高の相殺消去)	(繰出した側) ・行政コスト計算書「他会計への移転支出」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(繰入れた側) ・純資産変動計算書「他会計からの移転収入」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
オ 資産購入と売却の相殺消去(取引高の相殺消去)	(売却した側) ・行政コスト計算書 (売却損が生じた場合) 「資産売却損」(資産売却損相当額)を減額 (売却益が生じた場合) 「資産売却益」(資産売却益相当額)を減額 ※なお、土地開発公社等が売却した場合には、売却損益相当額ではなく、当該土地に係る「業務収益」及び「その他の物件費」の双方を減額 ・資金収支計算書 売買取引相当額を「固定資産売却収入」から減額 ※なお、土地開発公社等が売却した場合には、「業務収益収入」から減額	(購入した側) ・貸借対照表 (売却損が生じた場合) 資産売却損相当額を「固定資産」に加算 (売却益が生じた場合) 資産売却益相当額を「固定資産」から減額 ・資金収支計算書 売買取引相当額を「固定資産形成支出」から減額
カ 委託料の支払と受取(取引高の相殺消去)	(委託した側) ・行政コスト計算書「1. 経常業務費用③経費__委託費」を減額 ・資金収支計算書「1. 経常的支出①経常業務費用支出__経常支出」を減額	(受託した側) ・行政コスト計算書「経常業務収益①業務収益__その他の業務収益」を減額 ・資金収支計算書「2. 経常的収入③経常業務収益収入__経常収益収入」を減額
キ 利息の支払と受取(取引高の相殺消去)	(利息を受け取った側) ・行政コスト計算書「経常業務収益②業務関連収益__受取利息等」を減額 ・資金収支計算書「Ⅰ. 経常的収入③経常業務収益収入__業務関連収益収入」を減額	(利息を支払った側) ・行政コスト計算書「1. 経常業務費用④業務関連費用__借入金支払利息」を減額 ・資金収支計算書「Ⅲ. 財務的収支__1. 財務的支出①支払利息支出__借入金支払利息支出」を減額

【改訂モデル】

取引のパターン	必要となる相殺消去	
ア 投資と資本の相殺消去	(出資した側) ・貸借対照表・資産の部・投資等「投資及び出資金」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(出資を受けた側) ・貸借対照表・純資産の部(「公共資産等整備一般財源等」)を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
イ 貸付金・借入金等の債権債務の相殺消去	(貸し付けた側) ・貸借対照表・資産の部・投資等「貸付金」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(借り入れた側) ・貸借対照表・負債の部・固定資産「その他」又は／及び流動負債「その他」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
ウ 補助金支出と補助金収入(取引高の相殺消去)	(補助した側) ・行政コスト計算書「補助金等」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(補助を受けた側) ・行政コスト計算書「その他特定行政サービス収入」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
エ 会計間の繰入れ・繰出し(取引高の相殺消去)	(繰出した側) ・行政コスト計算書「他会計等への支出額」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去	(繰入れた側) ・行政コスト計算書「他会計補助金等」を減額 ・資金収支計算書の資金移動額を消去
オ 資産購入と売却の相殺消去(取引高の相殺消去)	(売却した側) ・純資産変動計算書 (売却損が生じた場合) 資産売却損相当額を「臨時損益(公共資産除売却損益)」に加算 (売却益が生じた場合) 資産売却益相当額を「臨時損益(公共資産除売却損益)」から減額 ※なお、土地開発公社等が売却した場合には、売却損益相当額ではなく、行政コスト計算書において、土地に係る「事業収益」と「その他行政コスト」の双方を減額 ・資金収支計算書 売買取引相当額を、3 投資・財務的収支の部「公共資産等売却収入」から減額 ※なお、土地開発公社等が売却した場合には、1 経常的収支の部「事業収入」から減額	(購入した側) ・貸借対照表 (売却損が生じた場合) 資産売却損相当額を「有形固定資産」又は「売却可能資産」に加算 (売却益が生じた場合) 資産売却益相当額を「有形固定資産」又は「売却可能資産」から減額 ・資金収支計算書 売買取引相当額を 2 公共資産整備収支の部「公共資産整備支出」から減額
カ 委託料の支払と受取(取引高の相殺消去)	(委託した側) ・行政コスト計算書「経常行政コスト 物件費」を減額 ・資金収支計算書「1. 経常的収支の部 物件費」を減額	(受託した側) ・行政コスト計算書「経常収益 事業収益」を減額 ・資金収支計算書「1. 経常的収支の部 事業収入」を減額
キ 利息の支払と受取(取引高の相殺消去)	(利息を受け取った側) ・行政コスト計算書「経常収益 その他特定行政サービス収入」を減額 ・資金収支計算書「1. 経常的収支の部 其他収入」を減額	(利息を支払った側) ・行政コスト計算書「経常行政コスト 支払利息」を減額 ・資金収支計算書「1. 経常的収支の部 支払利息」を減額

- ⑥ 土地開発公社に対する債務保証、第3セクター等の債務に対する損失補償など、連結対象法人等に関する債務負担行為について、普通会計及び単体又は地方公共団体全体の貸借対照表において損失補償等引当金を計上している場合は、連結財務書類では債務負担行為の対象となっている連結対象法人等の債務として連結貸借対照表に計上されているため、損失補償等引当金は消去します。
- ⑦ 連結貸借対照表の注記欄には、債務負担行為に関する情報を注記することとしていますが、連結対象法人等に関する債務負担行為は、連結財務書類では債務負担行為の対象となっている連結対象法人等の債務として連結貸借対照表に計上されているため、注記情報からは除きます。
- ⑧ 連結対象法人等の中で内部取引として認識している金額が一致しない場合（経費負担割合で連結を行う一部事務組合等にあつては、金額が一致しない場合が多い）には、重要な不一致がある場合を除き、いずれかの団体等で把握された金額（例えば、普通会計側で認識している金額や金額の大きい団体等側の金額）により相殺消去を行うことができることとします。
- ⑨ また、相殺消去の範囲を広げた場合であっても、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をはじめ、相対取引で金額が決定されたものを除く取引、「ア 投資と資本の相殺消去」及び「イ 貸付金・借入金等の債権債務の消去」を除き年間取引総額が少額（例えば100万円未満）の取引、連結対象法人等が支払った市民税や固定資産税等の税金については、相殺消去の対象から除くことができることとします。

【設例（基準モデル）】

A市 土地開発公社

科目組替と連結修正の事例（平成20年度決算）

1 法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類作成

土地開発公社においては、経理基準要綱に基づき、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ますので、手許に準備します。

2 法定決算書類の読替

組替表を参照しながら科目読替を行い、連結貸借対照表作成ワークシートの土地開発公社の列に記入します。

貸借対照表 (平成20年3月31日現在) (単位:千円)		連結貸借対照表作成ワークシート (単位:千円)				
		普通会計	...	土地開発公社	相殺消去	連結
1 流動資産		【資産の部】				
(1) 現金及び預金	385,253			385,253		
(2) 事業未収金	22,848			22,848		
(4) 公有用地	1,118,110					
(5) 代行用地	533,050					
(20) その他の流動資産	593			593		
流動資産合計	2,307,008					
2 有形固定資産		【負債の部】				
(5) 工具、器具及び備品	72					
有形固定資産合計	72					
3 投資その他の資産		【純資産の部】				
(5) 長期性預金	5,000					
投資その他の資産合計	5,000					
資産合計	2,042,080					
4 流動負債		未払金及び未払費用				
(1) 未払金	23,695			23,695		
流動負債合計	23,695					
5 固定負債		借入金				
(2) 長期借入金	1,552,698			1,552,698		
固定負債合計	1,552,698					
負債合計	1,576,393					
6 資本金		負債合計				
(1) 基本財産	5,000					
資本金合計	5,000					
7 準備金		【純資産の部】				
(1) 前期繰越準備金	459,238					
(2) 当期純利益	1,448					
準備金合計	460,687					
資本合計	465,687			465,687		
		純資産合計				

※ 貸借対照表だけでなく、行政コスト計算書、資金収支計算書についても組替を行います。
 ※ 純資産変動計算書については、本手引【基準モデル編】に記載した手順で作成し、読替の際はその数値を転記します。

3 法定決算書類の連結修正①（資産、負債等の修正）

連結修正が必要な項目について再評価などを行い、評価差額を連結精算表の（相殺消去等）の列に記入します。

連結貸借対照表作成ワークシート

（単位：千円）

	普通会計	・・・	土地開発公社	相殺消去	連結
【資産の部】					
資金			385,253		
未収金			22,848		
その他の債権			593		
その他の投資			5,000		
金融資産					
有形固定資産-土地					
有形固定資産-物品			72		
棚卸資産			1,651,160	△400,728	
事業用資産					
公共用財産用地					
インフラ資産					
【負債の部】					
未払金及び未払費用			23,695		
借入金			1,552,698		
負債合計					
【純資産の部】					
資産形成充当財源-評価・換算差額等				△400,728	
その他純資産			465,687		
純資産合計					

用途に応じて振分け

土地開発公社経理基準要綱第25条の強制評価減は任意適用とされていますが、この土地開発公社では適用されていなかったため、再評価を行い、簿価728,596を327,868に評価替。差額△400,728を資産評価差額に計上。

棚卸資産として組み替えた公有用地（No.4）、代行用地（No.5）、市街地開発用地（No.6）、観光施設用地（No.7）については、その用途が明確なものはその用途に応じて「事業用資産」あるいは「インフラ資産」に連結修正します。特定土地（No.8）については、「事業用資産-有形固定資産-土地」に連結修正します。

4 法定決算書類の連結修正②（出納整理期間中の現金の受払等の調整）

平成20年度に帰属する取引について、出納整理期間中に資金の授受がある場合に、年度内に支出したものと調整します。

内部取引調査票

記入元	一般会計
-----	------

(単位:千円)

	対単体グループ			対連結グループ		
	一般会計	...	合計	土地開発公社	...	合計
【貸借対照表】						
土地				800		
財源				△800		
資産形成充当財源_評価・換算差額等				800		
【行政コスト計算書】						
補助金等移転支出				100		
【資金収支計算書】						
補助金等移転支出				100		
固定資産形成支出				800		

記入元	土地開発公社
-----	--------

(単位:千円)

	対単体グループ			対連結グループ		
	一般会計	...	合計	土地開発公社	...	合計
【貸借対照表】						
資金						
未収金	800					
【行政コスト計算書】						
業務収益_自己収入	800					
その他の物件費	800					
【純資産変動計算書】						
補助金等移転収入	100					
【資金収支計算書】						
業務収益収入						
補助金等移転収入	100					

内部取引調査票を確認し、土地開発公社の貸借対照表に未収金800が計上されていますが、出納整理期間中（4月30日）に一般会計から支払いがなされ、精算されているため、年度内に受払いがされたものとして調整し、その調整による計上数値の異動を連結精算表のうち該当する表の相殺消去の列に記入します。また、同様の調整を内部取引調査表にも行っておきます。

出納整理期間中の取引の有無は、一般会計側の執行データなどにより漏れがないか確認します。

(注：土地開発公社の行政コスト計算書では、売却した土地の帳簿価額が事業原価として「その他の物件費」に計上されています。しかしながら、土地開発公社から普通会計への土地売却は内部取引のため、連結財務書類上は土地売却が無かったものとみなし、土地開発公社の事業収益と事業原価をいずれも取り消すこととなります。このため、「その他の物件費」800を内部取引に係る相殺消去の対象として内部取引調査票に記入しています。)

【一般会計が買戻した土地の代金として、出納整理期間中に土地開発公社に支払われた場合】

一般会計側 既に支払が済んだものとして計上されており、調整は不要

土地開発公社側 貸借対照表における未収金を減額し(△800)、資金を増額(+800)

※ 資金収支計算書において、一般会計側の固定資産形成支出に対応する収入は、土地開発公社に4月30日に支払われており、土地開発公社のキャッシュ・フロー計算書(法定決算書類)に計上されていないため、連結精算表・資金収支計算書の土地開発公社の列の「業務収益収入」に800を一旦計上します。資金移動の相殺は「5 純計処理」で行います。

連結貸借対照表作成ワークシート

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	相殺消去	連結
【資産の部】					
資金			385,253	800	
未収金			22,848	△800	
その他の債権			593		
その他の投資			5,000		
金融資産					
物品			72		
棚卸資産			1,651,160	△400,728	
事業用資産					
【負債の部】					
未払金及び未払費用			23,695		
借入金			1,552,698		
負債合計					
【純資産の部】					
資産形成充当財源-評価・換算差額等				△400,728	
その他純資産			465,687		
純資産合計					

連結資金収支計算書作成ワークシート

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	相殺消去	連結
【経常的収支区分】					
業務収益収入			〇〇〇	800	
補助金等移転収入			〇〇〇		
経常的収支			〇〇〇		

5 純計処理（単純合計と内部取引の相殺消去）

一般会計と土地開発公社間の取引を確定させ、相殺消去を行います。

一般会計及び土地開発公社が記入した内部取引調査票を照合して、相殺消去の対象となる取引を確定させ、取引ごとに相殺消去の対象となる連結財務書類の科目と減額する数値を確定させます。

内部取引調査表

記入元 一般会計

(単位:千円)

	対単体グループ			対連結グループ		
	一般会計	…	合計	土地開発公社	…	合計
【貸借対照表】						
土地				800		
財源				△800		
資産形成充当財源 評価・換算差額等				800		
【行政コスト計算書】						
補助金等移転支出				100		
【資金収支計算書】						
補助金等移転支出				100		
固定資産形成支出				800		

記入元 土地開発公社

(単位:千円)

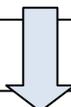
	対単体グループ			対連結グループ		
	一般会計	…	合計	土地開発公社	…	合計
【貸借対照表】						
資金	800					
未収金	← 800					
【行政コスト計算書】						
業務収益 自己収入	800					
その他の物件費	800					
【純資産変動計算書】						
補助金等移転収入	100					
【資金収支計算書】						
業務収益収入	← 800					
補助金等移転収入	100					

確定した内部取引

【取引A】 一般会計が補助金 100 を土地開発公社に交付した。

【取引B-①】 一般会計が土地開発公社から土地 800 を買い戻した。

【取引B-②】 一般会計から土地の代金 800 が支払われた。



相殺消去作業の具体化

【取引A】

一般会計側

行政コスト計算書 「2. 移転支出②補助金等移転支出」を減額 (△100)

資金収支計算書 「I. 1. 経常的支出②移転支出__補助金等移転支出」を減額 (△100)

土地開発公社側

純資産変動計算書 「2. 財源の調達③移転収入__補助金等移転収入」を減額 (△100)

資金収支計算書 「I. 2. 経常的収入④移転収入__補助金等移転収入」を減額 (△100)

【取引B-①・②】

一般会計側

資金収支計算書 「II. 1. 資本的支出①固定資産形成支出」を減額 (△800)

土地開発公社側

行政コスト計算書 「1. 経常業務費用②物件費__その他の物件費」を減額 (△800)

「経常業務収益①業務収益__自己収入」を減額 (△800)

資金収支計算書 「I. 2. 経常的収入③経常業務収益収入__経常収益収入」を減額 (△800)

※ 取引された土地については、土地開発公社の貸借対照表から除かれる一方、一般会計に計上されているため相殺消去は不要です。

※ 資産売却損益が発生する場合には、購入側（一般会計）の貸借対照表の「固定資産」に資産売却損益相当額を加算又は減額する必要がありますが、この場合簿価で買い戻しており資産売却損益は生じていないため、調整は不要です。

ここでは一般会計と土地開発公社の連結を設例としていますので、以下のように相殺消去する科目と金額について、直ちに連結精算表の相殺消去欄に記載していますが、連結対象法人等が複数ある場合は、個別の連結対象法人等にかかる相殺消去額を、実務研究会報告書119ページ・別表A10の相殺消去集計表に単体、連結別に累計し、その科目別の合算結果を連結精算表各表作成ワークシートの「相殺消去」の列に転記します。

連結行政コスト計算書作成ワークシート

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	相殺消去	連結
【経常費用】					}
その他の物件費			〇〇〇	→ Δ800	
補助金等移転支出	×××			→ Δ100	}
【経常収益】					
自己収入			×××	→ Δ800	

連結純資産変動計算書(報告形式)作成ワークシート

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	相殺消去	連結
補助金等移転収入			〇〇〇	→ Δ100	

連結資金収支計算書作成ワークシート

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	相殺消去	連結
【経常的収支区分】					}
補助金等移転支出	×××			→ Δ100	
経常収益収入			〇〇〇	800 → Δ800	合算0
補助金等移転収入			〇〇〇	→ Δ100	
【資本的収支区分】					}
固定資産形成支出	×××			→ Δ800	

科目ごとに合算し連結

【設例（総務省方式改訂モデル）】A市 土地開発公社 科目組替と連結修正の事例（平成20年度決算）

1 法定決算書類の取寄せ又は個別財務書類の作成

土地開発公社においては、土地開発公社経理基準要綱に基づき、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ますので、手許に準備します。

2 法定決算書類の読替

科目対応表を参照しながら科目読替を行い、連結財務書類内訳表の土地開発公社の列に記入します。

資産の部	負債の部	資本の部
1 流動資産	3 流動負債	5 資本金
(1) 現金及び預金 385,253,471	(1) 未払金 23,695,034	(1) 基本財産 5,000,000
(2) 未収金 22,848,760	流動負債合計 23,695,034	基本金合計 5,000,000
(3) 公有用地 1,118,110,599	4 固定負債	6 準備金
(4) 代行用地 533,050,045	(1) 長期借入金 1,552,698,000	(1) 前期繰越準備金 459,238,442
(5) その他の流動資産 593,355	固定負債合計 1,552,698,000	(2) 当期純利益 1,448,726
流動資産合計 2,307,008,005	負債合計 1,576,393,034	準備金合計 460,687,168
2 固定資産	資本合計 465,687,168	負債資本合計 2,042,080,202
(1) 有形固定資産		
ア 車両その他運搬具 0		
減価償却累計額 0		
イ 工具・器具及び備品 352,450		
減価償却累計額 280,253		
有形固定資産合計 72,197		
(2) 投資その他の資産		
ア 定期預金 5,000,000		
投資その他の資産合計 5,000,000		
固定資産合計 5,072,197		
資産合計 2,042,080,202		

普通会計	土地開発公社	(相殺消去等)
[資産の部]		
1. 公共資産		
(1) 有形固定資産		
①生活インフラ・国土保全	728,596	
⑤産業振興	922,637	
(2) 売却可能資産		
3. 流動資産		
(1) 資金	890,253	
(2) 未収金	22,849	
(4) その他	593	
[負債の部]		
1. 固定負債		
(1) 地方公共団体		
②地方三公社長期借入金	1,552,698	
2. 流動負債		
(2) 未収金	155,820	
(3) 未払金	23,695	
[純資産の部]		
(4. その他一般財源等)	465,687	
(5. 資産評価差額)	(465,687)	

現金及び預金、定期預金	資金
公有用地、代行用地、有形固定資産	有形固定資産
その他の流動資産	その他
未払金	未払金
長期借入金	地方三公社長期借入金
基本財産、前期繰越準備金、当期純利益	純資産の部 (その他一般財源等)

公有用地、代行用地、有形固定資産の合計を関連する分野ごとに振り分けたもの。

- ※ 貸借対照表だけでなく、行政コスト計算書、資金収支計算書についても読替を行います。
- ※ 純資産変動計算書については、本手引各論に記載した手順で作成し、その数値を転記します。

3 法定決算書類の連結修正①（資産・負債等の修正）

連結修正が必要な項目について再評価などを行い、評価差額を「相殺消去等」の列に記入します。

	普通会計	...	土地開発公社	...	(相殺消去等)	...
[資産の部]						
1. 公共資産						
(1)有形固定資産						
①生活インフラ・国土保全			728,596		△ 400,728	
⑤産業振興			922,637		△ 100,836	
(2)売却可能資産					50,287	
3. 流動資産						
(1)資金			390,253			
(4)その他						
[負債の部]						
1. 固定負債						
(1)地方公共団体						
②地方三公社長期借入金			1,552,698			
2. 流動負債						
(3)未払金			23,695			
[純資産の部]						
4. その他一般財源等			465,687		△ 451,277	
5. 資産評価差額			(465,687)		(△451,277)	

土地開発公社経理基準要綱第25条の強制評価減は任意適用とされていますが、この土地開発公社では適用されていなかったため、再評価を行い、簿価728,596を327,868に評価替。差額△400,728を純資産の部（「資産評価差額」）に計上。

1号土地のうち、事業計画が中断され長期にわたり遊休となっている有形固定資産⑤産業振興のうち100,836を売却可能資産に振り替え、売却可能価額50,287で売却可能資産に計上し、差額△50,549を純資産の部（「資産評価差額」）に計上。

(注) 上表では事例をわかりやすく解説するため純資産の部の内訳も表記していますが、実際には純資産の部は一括表示し、内訳の表示は省略することができます。

4 法定決算書類の連結修正②（出納整理期間中の現金の受払等の調整）

平成20年度に帰属する取引について、出納整理期間中に資金の授受がある場合に、年度内に支出したもものとして調整します。

（例）A市土地開発公社に対する補助金の交付、
A市土地開発公社からの土地の買戻し、未収金の回収

（取引調査票） 会計名：普通会計

取引内訳	相手先		地方三公社	
	普通会計	...	土地開発公社	...
残高				
未払金			—	
取引				
他会計からの仕入			800	
補助金の支給			100	

法人名：A市土地開発公社

取引内訳	相手先		地方三公社	
	普通会計	...	土地開発公社	...
残高				
未収金	800			
（うち出納整理期間中の精算）	(800)			
取引				
他会計への売上	800			
補助金受入	100			

「取引調査票」を確認し、A市土地開発公社の貸借対照表に未収金800が計上されていますが、出納整理期間中に普通会計から支払がなされ、精算されているため、年度内に受払いされたものとして調整します。

（注：わかりやすく解説するため、普通会計の取引調査票においては、「普通建設事業費」として整理するものを「他会計からの仕入」として表記しています。）

【普通会計が買い戻した土地の代金として、出納整理期間中の4月30日に土地開発公社に支払われた場合】

普通会計側

既に支払が済んだものとして計上されており、調整は不要

土地開発公社側

貸借対照表における未収金を減額し（△800）、資金を増額（+800）

※ 資金収支計算書において、普通会計側の支出に対応する収入は土地開発公社に4月30日に支払われており、土地開発公社のキャッシュ・フロー計算書（法定決算書類）に計上されていないため、「事業収入（1経常的収支の部）」に800を一旦計上します。

※ 資金移動については「5 純計処理（単純合計と内部取引の相殺消去）」で消去します。

連結貸借対照表内訳表

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	...	(相殺消去等)	...
[資産の部]						
3. 流動資産						
(1) 資金			390,253		+ 800	→ +800を反映させる
(2) 未収金			22,848		△ 800	→ △800を反映させる
(4) その他			593			

800を振替

連結資金収支計算書内訳表

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	...	(相殺消去等)	...
[経常的収支の部]						
補助金等	× × ×					
事業収入			0		+ 800	
その他収入						
[公共資産整備収支の部]						
公共資産整備支出	× × ×					

追加計上

5 純計処理 (単純合算と内部取引の相殺消去)

普通会計と土地開発公社間の取引を確定させ、相殺消去を行います。

(例) A市土地開発公社に対する補助金の交付、
A市土地開発公社からの土地の買戻し、未収金の回収
(取引調査票)

会計名: 普通会計

取引内訳	相手先	普通会計	...	地方三公社	
				土地開発公社	...
取引内訳					
残高					
未払金				—	
取引					
他会計からの仕入				800	
補助金の支給				100	

取引内訳	相手先	普通会計	...	法人名: A市土地開発公社	
				地方三公社	...
取引内訳					
残高					
未収金		800			
(うち出納整理期間中の精算)		(800)			
取引					
他会計への売上		800			
補助金受入		100			

確定した取引

【取引A】

普通会計が補助金 100 を土地開発公社に交付した。

【取引B-①】

普通会計が土地開発公社から土地を簿価と同額の 800 で買戻した。

【取引B-②】

普通会計から土地の代金 800 が出納整理期間中の 4月30日に支払われた。

相殺消去作業の具体化

【取引A】

普通会計側

行政コスト計算書 「補助金等」を減額 (△100) (改訂モデル)

資金収支計算書 「補助金等 (1 経常的収支の部)」を減額 (△100) (改訂モデル)

土地開発公社側

行政コスト計算書 「[経常収益] その他特定行政サービス収入」を減額 (△100) (改訂モデル)

資金収支計算書 (使途に応じて) 「1 経常的収支の部_その他収入」等を減額 (△100) (改訂モデル)

【取引B-①・②】

普通会計側

資金収支計算書 「公共資産整備支出 (2 公共資産整備収支の部)」を減額 (△800) (改訂モデル)

土地開発公社側

行政コスト計算書 「[経常行政コスト] その他行政コスト」を減額 (△800) (改訂モデル)

「[経常収益] 事業収益」を減額 (△800) (改訂モデル)

資金収支計算書 「事業収入 (1 経常的収支の部)」を減額 (△800) (改訂モデル)

※ 資産売却損益が発生する場合は普通会計側でその相当額を「有形固定資産」に加算又は減算する必要がありますが、この場合簿価で買い戻しており資産売却損益は生じていないため、調整は不要です。

連結行政コスト計算書内訳表(性質別)

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	...	(相殺消去等)	純計
経常行政コスト						
補助金等	×××				→ △ 100	
その他行政コスト			×××		→ △ 800	
経常収益						
事業収益			□□□		→ △ 800	
その他特定サービス収入			〇〇〇		→ △ 100	

連結資金収支計算書内訳表

(単位:千円)

	普通会計	...	土地開発公社	...	(相殺消去等)	純計
[経常的収支の部]						
補助金等	△△△				→ △ 100	
事業収入			□□□		800 △800	合算0
その他収入			〇〇〇		△ 100	
[公共資産整備収支の部]						
公共資産整備支出	×××				800と100を消去 → △ 800	

△△△のうち △100(減額)

×××のうち △800(消去)

800と100を消去

科目ごとに合算し連結

6 一部事務組合・広域連合等の連結作業にかかる効率的な体制づくり

(1) 効率的な体制づくり

- ① 一部事務組合・広域連合は、原則として規約に基づく当該年度の経費負担割合に応じて比例連結を行います。
- ② 一部事務組合・広域連合の連結で必要な作業は、「個別財務書類の準備または作成」と「比例連結割合の算定」であり、具体的には以下のとおりです。

作業項目		作業内容	
1	個別財務書類の準備 または作成	①	地方公営企業法の適用団体においては、財務規定に基づく法定決算書類を作成
		②	地方公営企業法の適用を受けない団体においては、普通会計の作成要領に準拠し、新たに個別の財務書類を作成
2	比例連結割合の算定	経費負担割合などにより、合理的な比例連結割合を算定	
財務情報の提供を受けた各地方公共団体は、以下の連結作業を行う。			
3	読替・連結修正・純計 処理	他の連結対象法人と同様に、読替・連結修正・純計処理を行い、連結する。	

- ③ 連結財務書類を円滑に作成するためには、上記1、2の作業に関し、以下のような作業体制を構成団体間であらかじめ取り決め、計画的に作業を進める必要があります。なお、作業体制は複数のケースが考えられ、各一部事務組合・広域連合の実情に応じた方法を選択することが必要と考えられます。

(一部事務組合・広域連合の個別財務書類作成にかかる作業体制の選択肢)

作業主体		概要
1	一部事務組合・広域連合	連結対象の一部事務組合・広域連合が「個別財務書類の準備または作成」「比例連結割合の算定」を行い構成団体に通知する。
2	主要な構成団体	主要な構成団体もしくは構成団体間の協議により決定した構成団体が、「個別財務書類の準備または作成」「比例連結割合の算定」を行い、他の構成団体に通知する。
3	都道府県	都道府県内ほぼすべての市町村が加入するような一部事務組合・広域連合の場合、都道府県が「個別財務書類の作成」「比例連結割合の算定」を代わりにを行い、構成団体に通知する。

④ いずれの手法をとる場合でも、都道府県は一部事務組合・広域連合に関する連結財務書類作成事務が円滑に進んでいるか随時確認し、必要に応じて所要の助言その他の協力を行うことが期待されます。

⑤ なお、いずれの手法による場合でも、連結財務書類に計上する数値の確認は、連結財務書類の作成を行う各地方公共団体が最終的に責任をもって行う必要があります。

(2) 一部事務組合・広域連合の個別財務書類作成にかかる基準モデル及び改訂モデル間の調整について

一部事務組合・広域連合の構成団体に、基準モデル採用団体と改訂モデル採用団体が混在している場合に、一部事務組合・広域連合の個別財務書類をどのように作成するかが課題となります。

「基準モデルから改訂モデル」あるいは「改訂モデルから基準モデル」への組替には限界があるため、可能な限り、一部事務組合・広域連合の個別財務書類は、本手引の【基準モデル編】及び【改訂モデル編】を参照し、双方のモデルで作成することが望ましいものです。

特に、基準モデルで作成する場合には、当該一部事務組合・広域連合の歳入・歳出データの提供を受け、構成団体において仕訳変換ソフトなどを活用して個別財務書類を作成する方法が効率的であると考えられます。ただし、そのような対応が取り得ない場合には、簡易作成法による簡便的な作成を検討することになります。

(新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引【総論編】終わり)