

第2部

基準モデルに基づく財務書類作成要領 (案)

目次

第1章 財務書類作成の基本事項	6
1. 1 本作成要領の趣旨	6
1. 2 共通事項	7
1. 3 財務書類	8
1. 4 勘定科目	9
1. 5 財務書類4表の相互関係	11
1. 6 その他の公会計基準等との比較可能性	11
1. 7 基準モデル財務書類の簡便作成法(決算組替法)について	12
第2章 普通会計財務書類の作成	13
2. 1 帳簿等	13
2. 1. 1 仕訳帳	13
2. 1. 2 総勘定元帳	14
2. 1. 3 固定資産台帳	15
2. 1. 4 資産負債整理簿	15
2. 1. 5 純資産変動整理表	16
2. 1. 6 合計残高試算表	16
2. 1. 7 精算表	16
2. 2 作業手順	16
2. 3 開始貸借対照表	18
2. 3. 1 普通会計開始貸借対照表の作成	18
2. 3. 2 単体・連結開始貸借対照表の作成	18
2. 3. 3 開始時における純資産の内部構成(表示区分)に関する考え方	18
2. 3. 4 開始年度途中における市町村合併	19
2. 4 歳入歳出にかかる資金仕訳	19
2. 4. 1 期末一括仕訳について	19
2. 4. 2 資金仕訳変換表	20
2. 4. 3 歳入歳出データによる仕訳帳の作成	21
2. 4. 4 関連作業	22
2. 5 非資金仕訳	23
2. 5. 1 整理仕訳等	23
2. 5. 2 歳計外現金にかかる仕訳	23
2. 5. 3 その他の現金の流出入を伴わない非資金取引等	23
2. 5. 4 財源仕訳	24

2. 6 普通会計4表の作成.....	24
2. 6. 1 普通会計内部の相殺消去.....	24
2. 6. 2 附属明細表及び注記.....	24
第3章 単体・連結財務書類の作成.....	25
3. 1 合算・相殺処理.....	25
3. 2 相殺消去対象となる取引.....	25
3. 3 連結作業手順.....	26
3. 4 附属明細表及び注記.....	26
第4章 固定資産にかかる実務.....	27
4. 1 共通事項.....	27
4. 2 固定資産台帳.....	27
4. 2. 1 固定資産台帳と現行の財産台帳等との関係.....	27
4. 2. 2 固定資産台帳への記帳.....	27
4. 2. 3 固定資産の取得価額に算入すべき範囲.....	28
4. 2. 4 耐用年数及び減価償却.....	28
4. 2. 5 固定資産取得の財源内訳.....	29
4. 2. 6 資産価額の再評価.....	29
4. 3 開始時の実務.....	29
4. 3. 1 共通事項.....	29
4. 3. 2 土地.....	30
4. 3. 3 立木竹.....	31
4. 3. 4 建物.....	31
4. 3. 5 工作物(道路等).....	32
4. 3. 6 機械器具、物品、船舶、航空機.....	34
4. 3. 7 無形固定資産.....	35
4. 4 固定資産の増減.....	35
4. 5 建設仮勘定.....	36

【様式一覧】

様式第 1 号	貸借対照表
様式第 2 号	行政コスト計算書
様式第 3 号	純資産変動計算書
様式第 4 号	資金収支計算書
様式第 5 号	附属明細表①②
様式第 6 号	連結貸借対照表
様式第 7 号	連結行政コスト計算書
様式第 8 号	連結純資産変動計算書
様式第 9 号	連結資金収支計算書
様式第 10 号	連結附属明細表①②
様式第 11 号	収益説に基づく行政コスト計算書及び純資産変動計算書

【別表一覧】

別表A 財務書類作成関係

A1	附属明細表の種類
A2	勘定科目表
A3	財源区分表
A4	勘定科目参考事項
A5	帳簿等書式例
A5-1	仕訳帳
A5-2	総勘定元帳
A5-3	固定資産台帳(建設仮勘定台帳を含む)
A5-4	資産負債整理簿
A5-5	純資産変動整理表
A5-6	合計残高試算表
A6	資金仕訳変換表
A7	非資金仕訳例
A8	連結対象調査票
A8-1	連結対象調査票①(現金主義会計用)
A8-2	連結対象調査票②(発生主義会計用)
A9	内取引調査票
A10	相殺消去集計表
A10-1	相殺消去集計表(単体用)
A10-2	相殺消去集計表(連結用)

別表B 固定資産関係

- B1 事業用資産とインフラ資産の区分表
- B2 基本耐用年数表
- B3 建物の耐用年数表
- B4 主な物品・機械装置の耐用年数
- B5 建設工事費デフレータ①～④
- B6 地目変換表(例)
- B7 建物用途表
- B8 建物の構造・用途別デフレータ
- B9 建物構造別・用途別の単価表
- B10 建設仮勘定台帳記載(例)

【補論一覧】

補論1 純資産変動計算書に関する補足説明

付表 1-1 純資産変動計算書の見方

補論2 基準モデル財務書類4表の簡便作成法の概要

付表 2-1 歳入展開表

付表 2-2 歳出展開表

付表 2-2 財源仕訳表

第1章 財務書類作成の基本事項

1.1 本作成要領の趣旨

1. 本作成要領は、総務省・新地方公会計制度研究会報告書(平成18年5月18日公表、以下「研究会報告書」という)第二章「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」(以下「基準モデル」という)に基づく地方公共団体の財務書類を実務的に作成するための作成要領である。現行の地方財政制度は単式簿記・現金主義会計を原則としているが、かかる状況下においても複式簿記・発生主義会計に基づく財務書類を実務的に作成することを可能とするよう記述している。
2. 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を行う」ことを目的とする。
3. 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。
4. 基準モデルに基づく財務書類は、主に以下のような特徴を有している。
 - (1) 会計処理方法として複式簿記・発生主義会計を採用することにより、現金取引(歳入・歳出)のみならず、すべてのフロー情報(期中の収益・費用及び純資産の内部構成の変動)及びストック情報(資産・負債・純資産の期末残高)を網羅的かつ誘導的に記録・表示すること。
 - (2) スtock情報の測定基準として公正価値評価を採用することにより、現役世代と将来世代との間での時間軸上の資源配分を示す財政状態及びその変動を合理的に記録・表示すること。

注1)総務事務次官通知は、『各地方公共団体においては、「新地方公会計制度研究会報告書」が示すように、原則として国の作成基準に準拠し、発生主義の活用及び複式簿記の考え方の導入を図り、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し、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースで、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」または「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」を活用して、公会計の整備の推進に取り組むこと。その際、取り組みが進んでいる団体、都道府県、人口3万人以上の都市は、3年後までに、取り組みが進んでいない団体、町村、人口3万人未満の都市は、5年後までに、4表の整備または4表作成に必要な情報の開示に取り組むこと。』を求めている。

- (3)「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2006」(平成 18 年 7 月 7 日閣議決定、以下「基本方針 2006」という)において、「財政健全化をフロー、ストック両面からの確に管理・評価するための公会計制度を計画的に導入・整備する」こととされたことを踏まえ、決算情報(決算分析のための情報)の作成・開示のみならず、予測財務諸表の作成・開示及び予算編成上のシミュレーションの実施をも可能とする勘定科目体系を備えていること。²
5. 我が国の統治機構の根本原理として、憲法前文は、「そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるもの」と規定している。これは地方自治においても同様であり、本来、主権者たる住民に対する受託者責任を負っている各地方公共団体が、自らの財務情報の作成・開示によってかかる受託者責任を会計的に明らかにすることは当然の責務である。地方分権をさらに進めていくうえで、かかる財務情報の作成・開示を徹底し、地方公共団体の財政規律を確立することは極めて重要な課題といえる。
6. 各地方公共団体が、基準モデルに基づく財務書類を作成・開示することにより、全般的な財務状況をより多面的かつ合理的に明らかにすることを通じて、資産債務改革や予算編成を含む行財政改革に積極的に活用されることを期待する。

1. 2 共通事項

7. 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研究会報告書第二章「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。
8. 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。

注2)研究会報告書第 24 段落後段「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」及び第 81 段落後段「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」との記述は、予測財務諸表の作成及び予算編成上のシミュレーションの実施等を予め想定したものである。

9. 基準モデルの導入後、当分の間、決算情報(決算分析のための情報)の作成・開示を優先するが、可能な限り予測財務諸表の作成・開示及び予算編成上のシミュレーションの実施にも取り組むべきである。
10. 基準モデル及び本作成要領は、地方財政制度の改正や企業会計基準の変遷等に応じて随時改善を重ねていくこととなる。今後、実務面で改善すべき点やコメント等があれば、担当部局にご連絡いただきたい。

1.3 財務書類

11. 基準モデルに基づく財務書類の体系は、【図1】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】のとおりである。³

図1 財務書類の体系

	4表	様式 番号	附属 明細表	様式 番号	精算表	様式 番号	注記
単 体	貸借対照表	1	24表	5①	1表	5②	○
	行政コスト計算書	2	2表	5①	1表	5②	
	純資産変動計算書	3	2表	5①	1表	5②	
	資金収支計算書	4	1表	5①	1表	5②	
連 結	貸借対照表	6	24表	10①	1表	10②	○
	行政コスト計算書	7	2表	10①	1表	10②	
	純資産変動計算書	8	2表	10①	1表	10②	
	資金収支計算書	9	1表	10①	1表	10②	

図2 単体及び連結財務書類の対象となる会計

単体財務書類	普通会計 (一般会計及び公営事業会計以 外の特別会計)	一般会計 国民保険事業 老人保健医療事業 介護保険事業 交通災害共済事業 水道事業 下水道事業 電気事業	ガス事業 農業集落排水事業 収益事業 農業共済事業 企業団地造成事業 宅地造成事業 病院事業 等
	公営事業会計		
連結財務書類	地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社、第三セクター等		

注3) 以下、本作成要領において、貸借対照表をBS、行政コスト計算書をPL、純資産変動計算書をNWM、資金収支計算書をCFと略称することがある。

12. これらの財務書類の注記については、研究会報告書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。
 - (2) 単体 CF の注記として、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」(以下、「地方財政健全化法」という)における①実質赤字比率(2条1項1号参照)の算定に必要とされる事項(形式収支から除外する繰上充用額、標準財政規模等)、②連結実質赤字比率(2条1項2号参照)の算定に必要とされる事項(連結形式収支から除外する繰上充用額、公営事業会計における資金不足額その他、同号イからニまでに掲げる額)、③実質公債費比率(同法2条1項3号参照)の算定に必要とされる事項(元利償還金、準元利償還金、交付税措置算入公債費等)を追加する。
 - (3) 連結 BS の注記として、地方財政健全化法における将来負担比率(2条1項4号参照)の算定に必要とされる事項(将来負担比率に算入される損失補償債務負担の状況、地方債の償還に充てることができる基金残高、地方債の元利償還経費として基準財政需要額への算入が見込まれる額その他、同号イからルまでに掲げる額)を追加する。
13. 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。
14. 財務書類の様式は基準モデルの定めるところによる。なお、附属明細表の種類については、《別表 A1 附属明細表の種類》にて一覧表として整理した。
15. 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”を表示し、該当計数が皆無の場合は“－”で表示し表示科目の省略は行わないこととする。
16. 基準モデルに基づく財務書類作成の実例については、倉敷市の試行報告書⁴を参照されたい。

1. 4 勘定科目

17. 財務書類4表を作成するための勘定科目は、《別表 A2 勘定科目表》に示す。

注4)『「地方公共団体財務書類にかかる基準モデル」による財務書類作成の試行に関する報告書』(平成18年12月27日)。同報告書は下記 URL(資料1:倉敷市提出資料)にて閲覧可能である。
http://www.soumu.go.jp/menu_03/shingi_kenkyu/kenkyu/chikoujiken/070214_1.html

18. これらの勘定科目は、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。
- (1) BS上、資産のうち、「投資等」の内訳として「基金・積立金」を追加した。
 - (2) BS上、純資産のうち、資産形成充当財源の内訳は、従来、資産種類別であったところ、調達源泉別に変更した。この調達源泉の種類は、《別表A3 財源区分表》に示したとおり、①税金、②社会保険料、③移転収入、④その他収入、⑤財源未特定、⑥公債等⁵となる。
 - (3) NWM及びCF上、移転収入の内訳として「社会保険料」を追加した。
 - (4) NWMの勘定科目のうち、次のものについては、《別表 A3 財源区分表》の注記に従い、資産種類別・財源別の内訳(補助科目)を付加することとした。例えば、①資産形成への財源措置に関しては、資産種類別・財源別の内訳(補助科目)を付加し、②資産の売却、貸付金等の償還による財源の増加及び評価・換算差額等に関しては、資産種類別の内訳(補助科目)を付加する。これにより、純資産の内部構成の変動につき、資産種類別・財源別に記録・処理するとともに、上記(2)で述べた BS上の純資産に関する調達源泉別の内訳表示にも反映されることとなる。
 - (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⁶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。
19. 前段落(4)で述べた純資産の資産種類別・財源別の内訳は、勘定科目の下位に補助科目を設けて帳簿上で記録・処理することを原則とする。具体的な補助科目の設定方法は、《別表 A3 財源区分表》の注記を参照されたい。なお、かかる純資産の資産種類別・財源別の内訳処理については、純資産変動整理表を用いる簡便法によることを妨げない。その書式例については、《別表 A5-5 純資産変動整理表》を参照されたい。
20. 《別表 A2 勘定科目表》及び《別表 A3 財源区分表》で示された勘定科目及び財源区分は、基準モデルにおける標準的な表示・勘定科目であり、各地方公共団体は、基準モデルに基づく財務書類を作成するうえで、原則としてこれらの勘定科目及び財源区分を用いることとする。但し、財務上の管理に必要な勘定科目を追加する場合は、枝番号の付与等により、いずれの勘定科目に対応するかを明確にしなければならない。

注5)純資産(資産形成充当財源)の内訳表示としての「公債等」は、あくまでも資産(固定資産及び長期金融資産)を形成する際に調達した財源区分を表示するものであって、負債に属する「公債」とは異なることに留意されたい。理論的には、純資産の内訳表示としての「公債等」は資産形成の財源とされたいわゆる建設公債のみを意味するのに対して、負債に属する「公債」はいわゆる赤字公債を含め、すべての公債残高を意味することとなる。

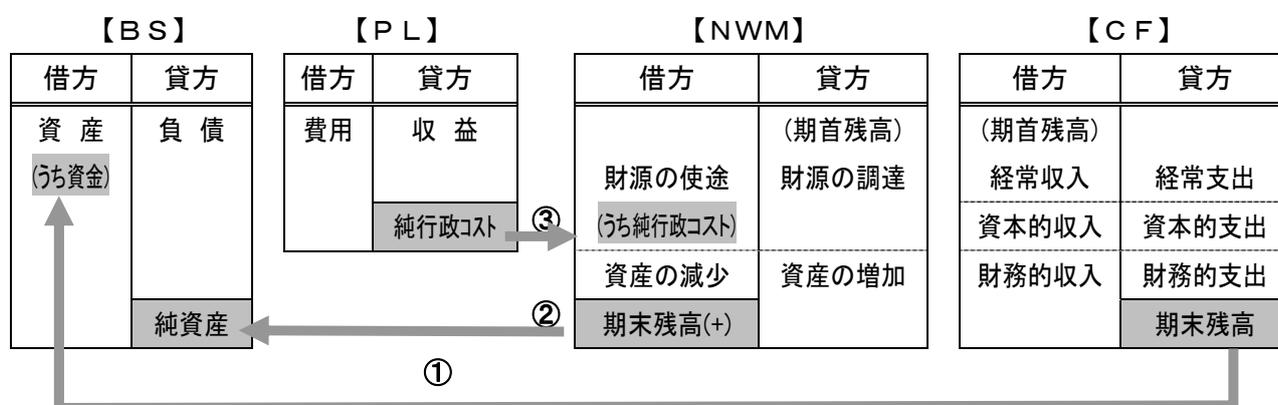
注6)国際公会計基準(IPSAS)第23号「非交換性取引からの収入:税金及び移転収入」においても、税金とすべての移転収入について同一の認識・測定基準を採用している。かかる動向に鑑み、「資本的」移転収入と「経常的」移転収入の区別はせず、これらを一括してNWM上に計上することとした。

21. 各勘定科目の定義や意味内容等については、研究会報告書第96～244段落に記載されているところであるが、この他、実務上参考と思われる事項を《別表 A4 勘定科目参考事項》に掲載する。

1.5 財務書類4表の相互関係

22. 基準モデルに基づく財務書類4表の収支尻(貸借差額)の相互関係は次のとおりである【図3】。

図3 財務書類4表構成の相互関係



①BSの資産のうち「資金」の金額は、CFの期末残高と対応する。

②BSの「純資産」の金額は、資産と負債の差額として計算されるが、これはNWMの期末残高と対応する。

③PLの「純経常費用(純行政コスト)」の金額は、費用と収益の差額であるが、これは、NWMの財源の使途のうち「純経常費用への財源措置」に対応する。

23. 上記の財務書類4表のうち、純資産変動計算書(NWM)の機能及びその理論的背景については、《補論1 純資産変動計算書に関する補足説明》を参照されたい。

1.6 その他の公会計基準等との比較可能性

24. 基準モデルにおいては、固定資産台帳の整備による公正価値評価とすべての取引・会計事象の複式処理を通じて財務情報を作成する。特に、純資産の内部構成の変動をも処理し得る拡張的な勘定体系を備えていることから、これに若干の補助簿や精算表を付加することによって、国際会計士連盟(IFAC: International Federation of Accountants)の国際公会計基準(IPSAS: International Public Sector Accounting Standards)をはじめとして、米国基準(連邦及び地方政府向け基準[FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board 及び GASB: Governmental Accounting Standards Board の基準])や英国基準(資源会計・予算[RAB:

Resource Accounting and Budgeting])、さらには我が国の省庁別財務書類作成基準(財務省・財政制度等審議会)等の様式に組替えて表示することも可能である。

25. もっとも、これらの公会計基準等は、固定資産の評価基準や非交換性取引の取扱い等、それぞれ異なる考え方に基づいて制度設計がなされていることから、基準モデルに基づく財務書類から組替えた後の数値が常に比較可能なものであるかどうか、個別に検討を要する点に留意しなければならない。
26. 同様に、基準モデルに基づく財務書類を基礎として、目的別資産区分の補助簿を付加することによって、総務省方式改訂モデルの様式に従って表示を組替えることも可能である。但し、基準モデルに基づく財務書類の数値は、すべて伝票や台帳にまで遡って検証可能なものであるのに対して、総務省方式改訂モデルの数値は原則として決算統計の数値を組替えたものであり、双方の表示科目を合わせることはできても、その数値の基礎に重要な差異が含まれることに留意が必要である。

1.7 基準モデル財務書類の簡便作成法(決算組替法)について

27. 基準モデルの導入に向けた過渡的な方法として、表計算ソフトを利用して普通会計(一般会計及び公営事業会計以外の特別会計)の決算情報を組替えることにより、簡便に財務書類4表を作成することも可能である。かかる簡便作成法(決算組替法)の概要については、《補論2 基準モデル財務書類4表の簡便作成法の概要》を参照されたい。
28. 特に、総務事務次官通知において、遅くとも5年後まで(平成22年度決算から)の財務書類作成が求められている「取り組みが進んでいない団体、町村、人口3万人未満の都市」⁷⁾については、本格的に基準モデルを導入する以前の試行段階で当該簡便作成法(決算組替法)を活用することも考えられる。この場合、当初から基準モデルに基づく勘定科目等を用いることから、その後の本格的な複式処理の導入に際しても、スムーズに移行ができるという利点もある。
29. しかし、当該簡便作成法(決算組替法)による財務書類4表は、あくまでも本格的に基準モデルを導入する以前の試行段階で活用すべき、暫定的な方法であることに留意しなければならない。

注7)総務事務次官通知においては、「取り組みが進んでいる団体、都道府県、人口3万人以上の都市」は一足早く3年後まで(平成20年度決算から)の財務書類作成が求められているところであるが、いずれの場合であっても、それ以前のできるだけ早い段階で財務書類の整備を進めることが望ましい。

第2章 普通会計財務書類の作成

30. 基準モデルでは単体及び連結財務書類(第 11 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。

2.1 帳簿等

31. 基準モデルでは、『財務書類は、公会計に固有の会計処理も含め、総勘定元帳等の会計帳簿から誘導的に作成する』こととしている(研究会報告書第 82 段落)。本作成要領では、この会計帳簿として、次の帳簿を作成する。

- (1) 仕訳帳(仕訳伝票)
- (2) 総勘定元帳

32. 以上の他、仕訳帳ないし総勘定元帳の内訳等を記録した補助簿として、次の台帳、整理簿等を整備することを原則とする。

- (3) 固定資産台帳(建設仮勘定台帳を含む)
- (4) 資産負債整理簿
- (5) 純資産変動整理表

33. 加えて、各種の計算表・ワークシートを活用して財務書類を作成する。

- (6) 合計残高試算表
- (7) 精算表

34. 地方公共団体の財務情報の基礎となる原情報としては、A: 歳入歳出データ(一部未収金・貸倒情報等を含むが、ほとんどは現金取引)、B: 歳計外現金データ(預り金等)、及び C: 各種原簿・台帳を利用する。これら原情報から、上記帳簿等の作成を経て財務書類作成に至る基本手順を【図4】に示す。

35. 上記の各帳簿等の書式例を《別表 A5 帳簿等書式例》として掲載する。これらを電子的に作成する場合、随時、印刷出力及び検証を可能とする他、破損・改変がないよう留意する。

2.1.1 仕訳帳

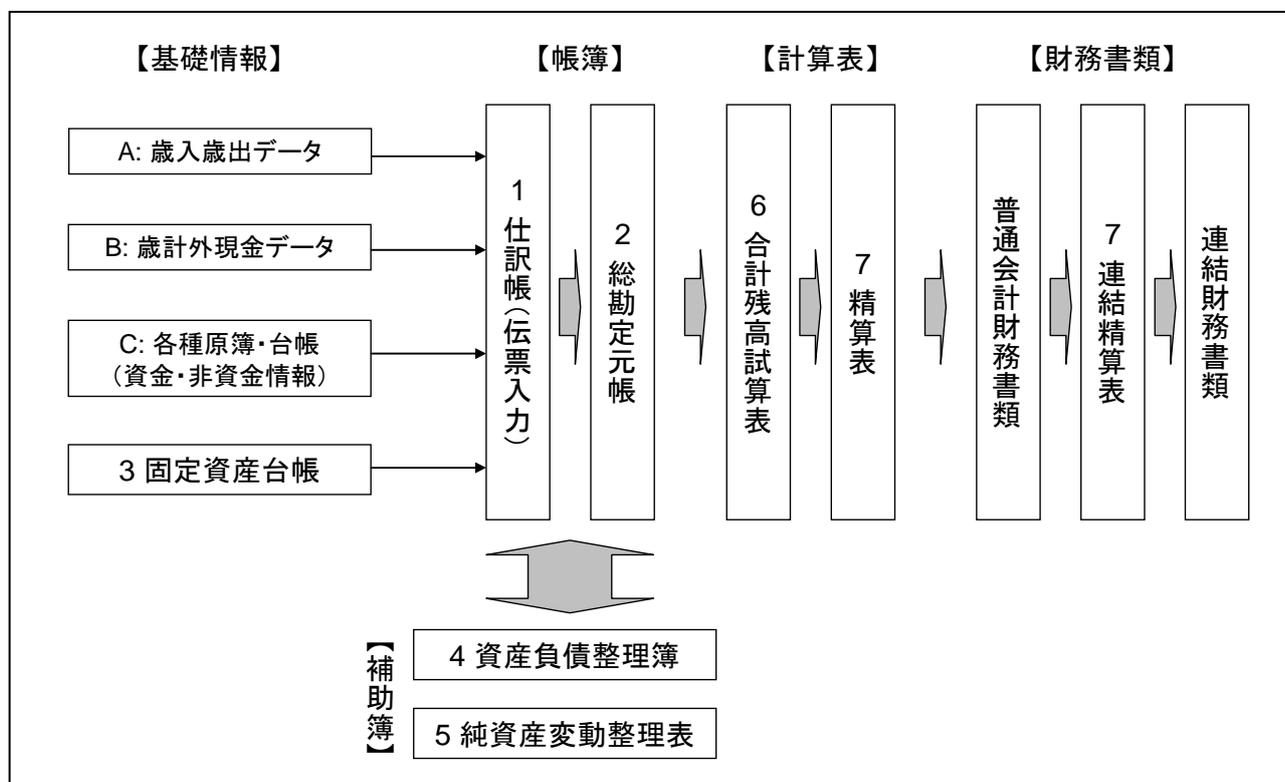
36. 仕訳帳は、財務書類を作成する上での最小基本単位である。仕訳帳は、日々の取引を発生順に記録した仕訳伝票の綴りまたはこれを転記した帳簿であり、1件ごとに借方・貸方の仕訳が付される。なお、本作成要領においては、期末に一括して仕訳を生成する処理方法を採用することも認めている。

37. 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

図4 原情報－帳簿等－財務書類の作成手順



38. 歳入歳出データを原情報とする仕訳は、《別表 A6 資金仕訳変換表》に従い、いわば自動仕訳によって作成することができる。但し、資産取得等に関する歳入歳出データについては、現在の歳入歳出科目（以下「予算科目」という）の体系の下では一部手入力で仕訳を付与する必要がある。仕訳帳は、歳入歳出データを単位として作成することを原則とするが、歳入歳出データとの整合性が検証できる場合には、予算科目単位で集計した歳入歳出データに仕訳を付与し、仕訳帳の1単位とすることも妨げない。
39. 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資産負債等整理簿及び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。

2. 1. 2 総勘定元帳

40. 仕訳帳は借方・貸方の勘定科目・金額を記載するのに対し、総勘定元帳は、仕訳の借方・貸方を勘定口座ごとに並べ替え・集約したものである。

2. 1. 3 固定資産台帳

41. 現行の公有財産台帳等は、主として財産の運用管理を目的とし、現行制度上、複式簿記・発生主義会計を前提としていないため、現在価額が明確でないうえ、すべての資産を網羅することとなっていない。固定資産は、地方公共団体の財産の極めて大きな割合を占めるため、地方公共団体の財政を把握するためには、正確な固定資産台帳整備が不可欠である。特に、基準モデルの導入にあたっては、固定資産台帳の整備が大前提となる。
42. 固定資産台帳は、すべての固定資産を1単位(口座)ごとに記帳する台帳であって、基準モデルの初回導入時において、原則として、すべての保有固定資産について公正価値をもって評価・整備するとともに、以後継続的に、購入、無償取得、除売却、振替、減価償却等を含む増減につき継続記録する。
43. 年度をまたがって行われる建設工事等にかかる支出については、固定資産台帳の一環として、建設仮勘定台帳によって記録整理する。建設仮勘定台帳は、工事等の単位ごとに、各年度の支出額を記録整理するとともに、一部供用開始または全部完成の時点で、本勘定への振替を記帳整理する。
44. 固定資産台帳の整備と運用については、第4章において詳述する。

2. 1. 4 資産負債整理簿

45. 地方公共団体の資産・負債の増減については、各種の原簿等において管理がなされているところであるが、現行制度は複式簿記・発生主義会計を前提としておらず、特に歳入歳出を伴わない資産・負債の価値変動の把握が十分ではない。
46. 予算執行と連動する資産・負債の増減分については、前述のとおり歳入歳出データを基に仕訳帳が作成されるものの、歳入歳出を伴わない資産・負債の増減分については、別途、仕訳に展開する必要がある。そこで、本作成要領では、すべての資産・負債につき、勘定科目別に、期首残高、期中増減額、期末残高を記載した資産負債整理簿によって網羅的に把握することを原則としている。資産負債整理簿では、単に資産・負債の増減額を記載するに止まらず、歳入歳出として把握可能な現金取引と、それ以外の発生主義的な非資金取引・事象とに区別した上で、特に後者については仕訳と対応する増減原因別に整理して、仕訳帳ないし総勘定元帳との整合性を検証可能なものとする。
47. 資産負債整理簿は、特に期末に一括して非資金仕訳を行う場合に、仕訳作成前に記録整理を終えていることが必要不可欠となる。
48. なお、資産負債整理簿の記録整理の過程においては、特に附属明細表で記載が求められている情報、例えば、投資の内容、出資先の純資産額、有価証券の取得原価・評価額、地方債の種類、債券発行差金、地方債・借入金等の償還額等の詳細情報を併せて記録・添付しておくことに留意すべきである。

2. 1. 5 純資産変動整理表

49. 固定資産や長期金融資産の増減にかかる取引は、NWM上に期中の変動額(総額ベース)が計上されるとともに、BS上に期末残高として計上される。その際、NWMの特定の勘定科目については、資産科目ごとに財源(調達源泉)別の内訳を記録整理しておく必要がある。純資産変動整理表は、こうした仕訳の基礎として純資産の内部構成の変動に関する資産科目ごとの財源(調達源泉)別の内訳を記録整理するものである。

2. 1. 6 合計残高試算表

50. 合計残高試算表は、総勘定元帳を勘定科目別に集計したものである。

2. 1. 7 精算表

51. 精算表については、第3章において説明する。

2. 2 作業手順

52. 財務書類を作成するための基本的な作業手順は、次のとおりである。その概略については、**【図5】財務書類作成の全体手順と作成資料を参照されたい。**

- (1) 開始貸借対照表の作成: 基準モデルの初回導入時には、開始貸借対照表を作成する。開始貸借対照表は、地方公共団体が保有するすべての資産及び負債につき、既存の財産台帳等を基に、棚卸的に残高を把握するとともに、公正価値の原則に従って現在価額を再評価して作成する。開始貸借対照表は、単体、連結それぞれについて作成する。
- (2) 普通会計財務書類の作成: 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、当該年度の財務書類を作成する。その際、複式対応の財務会計システムが未整備の場合には、現金取引については、歳入・歳出データ及び歳計外現金データを基に仕訳データを作成する。非資金取引による資産・負債の増減、純資産の変動内訳、その他の勘定振替については、資産負債整理簿、純資産変動整理表、及び固定資産台帳を活用して、発生主義に基づき仕訳データを作成する。以上の仕訳データを総勘定元帳及び合計残高試算表に展開して、普通会計財務書類を作成する。
- (3) 単体・連結財務書類の作成: 普通会計と公営事業会計との合算・相殺、及び連結対象関係団体との合算・相殺を実施して、単体財務書類及び連結財務書類を作成する。附属明細表については、各種原簿及び前述の補助簿を基に作成する。

53. 上記手順においては、いったん、普通会計4表を作成した上で、公営事業会計と合算・相殺して単体財務書類を作成することとしている。公営事業会計のうち、単式簿記を採用する非公営企業(国保等)や地方公営企業法非適用公営企業については、普通会計と同様の会計処理方法を用いる。他方、公営事業会計のうち、複式簿記を採用するものについては、実質的に連結と同様の手続により、組み替えによる連結パッケージ(連結対象調査表及び内部取引調査票)及び精算表を用いて単体財務書類を作成する。
54. 開始時における固定資産関係の作業と財務書類作成の作業とは、別途の体制で並行して行うことが適当である。この場合、【図5】の作業項目及び手順を参考に、あらかじめ適切な準備・作業計画・分担計画を作成して臨むことが効率的と考えられる。2年度目以降は、単年度の増減に限られ、固定資産台帳等の記帳量も少なくなる上、既に複式処理の経験を積んでいることから、作業の量、負担及び期間は、はるかに圧縮できると見込まれる。

図5 財務書類作成の全体手順と作成資料

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

2.3 開始貸借対照表

2.3.1 普通会計開始貸借対照表の作成

55. 開始貸借対照表の作成とは、基準モデル導入初年度の期首における貸借対照表上の資産、負債及び純資産残高を、勘定科目別に算定することである。普通会計におけるこれらの期首残高は、既存の各種台帳等の原簿を活用して棚卸的に調査の上、期首における価額を評価して作成する。
56. 固定資産については、固定資産台帳(建設仮勘定を含む)を整備したうえで、その計数を用いる。固定資産台帳の整備については、第4章を参照されたい。

2.3.2 単体・連結開始貸借対照表の作成

57. 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。
58. 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。

2.3.3 開始時における純資産の内部構成(表示区分)に関する考え方

59. 純資産の残高は、資産と負債との差額として算定されるが、貸借対照表上の純資産勘定には、【図7】に示す内訳科目(表示区分)が存在する。

図7 純資産のBS上の内訳科目

純資産合計
財源
資産形成充当財源(調達源泉別)
税金
社会保険料
移転収入
公債等
その他の財源の調達
評価・換算差額等
その他の純資産
開始時未分析残高

60. 期中における純資産の内部構成の増減については、NWMにおいてこれら内訳科目に計上すべき金額が総額ベースで算定される。他方、開始時における純資産額は、過去からの財政活動の集積によるものであるため、その内訳を遡って算定することは困難であるだけでなく、仮に算定したとしても会計上の検証可能性までを有することはできない。そこで、開始時においては全額を「開始時未分析残高」に計上することを原則とする。但し、固定資産または長期金融資産の形成のために充当された公債等（借入金を含む）の未償還残高が根拠ある資料により明確と判断される場合には、その額を「公債等」の科目に計上し（従って同額が「資産形成充当財源」に積み上がる）、その残額を開始時未分析残高に計上することもできる。
61. 上記いずれの場合にも、開始時の「財源」の額は“0”となり、ここから純資産における財源の増減がフレッシュスタートすることとなる。

2. 3. 4 開始年度途中における市町村合併

62. 年度途中に市町村合併が行われた場合の処理としては、原則として、被合併団体も合併日まで合併後団体と同じ会計処理方法によったうえで、合算・相殺すべきである。但し、次の簡易な方法を採用することもできる。
- (1) 被合併団体から引継いだ資産・負債については、合併後団体の期首 BS に計上する。この場合の資産負債の算定方法は、本作成要領に記載する方法に従う。
- (2) 期首から実際に合併した日までの期間に被合併団体が支出した費用及び収受した収益については、合併後団体の会計に合算しない。

2. 4 歳入歳出にかかる資金仕訳

2. 4. 1 期末一括仕訳について

63. 普通会計の歳入歳出データから複式仕訳を作成する方法としては、日常的な予算執行と同時に仕訳を行う方法と、期末に確定した歳入歳出データを一括して取得し、複式化する方法とが考えられる。両者ともに原理は同一であるが、日常的に仕訳を作成するためには、そのような機能を有する財務会計システムが整備されていなければならない。かかる財務会計システムが整備されるまでの期間を考慮し、本作成要領では、以下、現行の財務会計システムから歳入歳出データを取得し、これを一括して複式仕訳に変換する方法を例として記述する。
64. 財務会計システムから歳入歳出データを一括して取得する場合、正確性を保証するため、次の事項に留意する必要がある。
- (1) 受領するデータは、予算科目別の個別伝票データとし、これら伝票データの集計額は予算科目ごとに、確定・承認された歳入歳出決算額と合致していなければならない。
- (2) データは、当期中に現金出納されたものに限り、期中の過程における支出決定または調定データは含めない。但し、①期末において未収計上したもの ②不納欠損決定したもの ③未払計上したものは含める。
- (3) データ中に、科目更正や訂正の履歴等が混在してはならない。

- (4) データは、【図8】に示す区分に従い、厳密に区分されていなければならない。このことについて、資産負債整理簿《別表 A5-4①資金明細表、別表 A5-4②未収・未払・不納欠損残高整理表》によって確認する。

図8 歳入歳出データの区分

歳入データ		歳出データ	
現金収納分	現年度調定分	現金支払分	現年度支出決定分
	過年度調定分		過年度支出決定分
未収納分	現年度調定分	未払分	現年度支出決定分
	過年度調定分		過年度支出決定分
不納欠損決定分	現年度調定分		
	過年度調定分		

- (5) 現金出納分については、期中の歳入合計と歳出合計の差額が、出納整理期間満了日における実際の現金残高(歳入歳出外現金を除く)と完全に合致していなければならない。

2. 4. 2 資金仕訳変換表

65. 財務会計システムから受領した歳入・歳出データ(単式データ)に対し、予算科目単位に、借方・貸方の勘定科目を効率的に付与するため、資金仕訳変換表を作成する。
66. 標準的な資金仕訳変換表の例については、《別表 A6 資金仕訳変換表》を参照されたい。これは、実務研究会がモデル自治体において行った試行結果や、国・地方公共団体における複式簿記・発生主義会計にかかる現時点までの検討・経験を踏まえて整備されたものであり、今後の実施過程及び研究によって追加・変更されることがあり得る。なお、《別表 A6 資金仕訳変換表》の対象範囲は、未収・未払・不納欠損にかかるデータを除外した現金取引に限定している(相手勘定はCF科目に限られる)。それ以外の非資金取引等に関する非資金仕訳については、下記「2. 5 非資金仕訳」を参照されたい。
67. 予算科目体系は、基本的に全地方公共団体に共通とはいえ、若干の相異があるため、各地方公共団体は、それぞれの予算科目体系に応じて、《別表 A6 資金仕訳変換表》を見本として、各地方公共団体固有の資金仕訳変換表を作成する。また、翌年度以降、予算科目や勘定科目が変更されたときは、本資金仕訳変換表を改訂する必要がある。
68. 各地方公共団体の予算科目は相当数にのぼるが、そのほとんどについては予算科目の階層(歳出にあっては節)に着目することによって仕訳を一義的に特定することができる。
69. 他方、予算科目のみでは仕訳を特定できず、複数の仕訳候補が存在する場合がある。そうした予算科目数は決して多くはないものの、特に、現行の地方公共団体の予算科目体系では資産・負債の勘定科目を直接特定できない等の問題が生ずる。例えば、

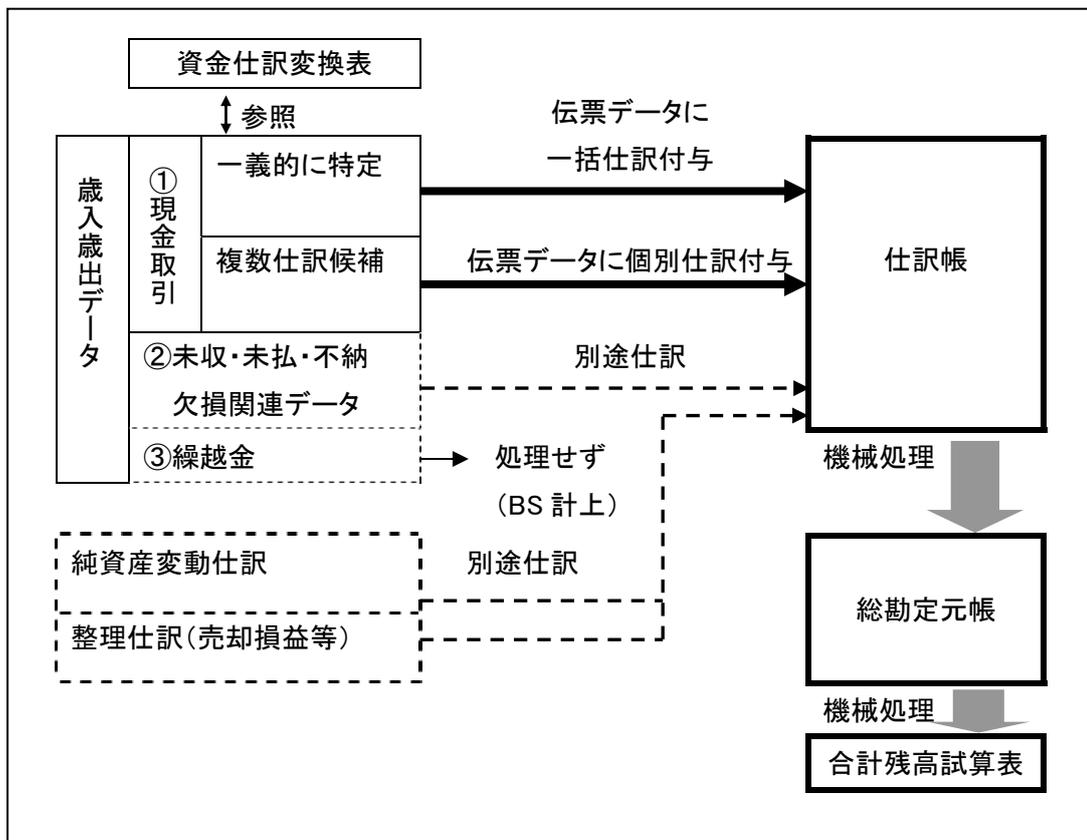
- ・「公有財産購入費」のように、予算科目だけでは勘定科目（土地か、建物か等）が特定できず、明細データを参照して勘定科目を特定することを要する。
- ・「資産の売却」においては、売却資産の勘定科目を特定したうえ、売却損益の仕訳を要する。また、貸付金元利償還では、貸付金が短期か長期かを特定したうえ、元金と利息を分割して仕訳を行う必要がある。
- ・「工事請負費」においては、資産形成と維持補修が混在しており、その内訳を見て分割して仕訳する必要がある。
- ・一つの歳出科目内に、複数の費用科目が混在するケースもあり得る。

70. また、複数の勘定科目を伴う仕訳のうち、取引時には勘定科目または金額が特定できず、後にこれらが特定した段階で修正仕訳を行うケース（退職手当・期末手当等の支払の引当金による充当、資産売却損益、貸付金償還の元利混在の振替等）もあり得る。
71. 《別表 A6 資金仕訳変換表》においては、上記のように一義的に仕訳を特定できない予算科目については、あらかじめ複数の仕訳例を用意し、また、前段落の修正仕訳が想定される場合にはそのことを示して、仕訳作業を効率化することとしている。

2. 4. 3 歳入歳出データによる仕訳帳の作成

72. 【図10】において、歳入歳出データから、資金仕訳変換表を参照しつつ仕訳帳を作成し、これから、総勘定元帳及び合計残高試算表を作成する作業手順を示す。
73. 主要な作業手順は、次のとおりである。
- (1) 歳入歳出データを、①現金取引データと、②未収・未払・不納欠損にかかるデータとに分ける。③繰越金は仕訳の対象とならない。
 - (2) ①のデータのうち、一義的に仕訳が特定できる予算科目に属するデータに対しては、資金仕訳変換表に従い仕訳帳を自動的に生成する。仕訳帳データは、伝票データごとに作成することを原則とするが、予算科目別集計データのレベルで仕訳帳とすることも妨げない。
 - (3) ①のデータのうち、資産・負債に関連する予算科目に属するデータについては、明細データを検討し、資金仕訳変換表から仕訳候補を選択して個別に仕訳帳を生成する。この仕訳帳も、伝票データごとに作成することを原則とするが、同一仕訳となる明細データを予算科目別にグループ化して集計し、この集計データを用いて仕訳帳とすることも妨げない。但し、この場合、元の伝票データとグループ化したデータとについて、完全に整合性を有することが検証可能でなければならない。
 - (4) ②の未収・未払・不納欠損にかかるデータについては、後述の非資金仕訳として処理することとし、この段階では処理をしない。
 - (5) 作成した仕訳帳データを、総勘定元帳及び合計残高試算表に展開する

図10 歳入歳出データの複式帳簿への変換



2.4.4 関連作業

74. 仕訳帳作成作業の過程において、建設仮勘定及び連結対象にかかる仕訳データについては、効率的に抽出・集約できるよう留意する。
75. 固定資産、金融資産を売却する場合には、売却損益を算定するため、簿価を明らかにしておく必要がある。また、貸付金の元利混在償還においては、元金と利息の区別を調査する等、後の整理仕訳の準備をしておく必要がある。
76. 現金取引を伴う資産・負債の増減は、すべて上述の仕訳帳・総勘定元帳・合計残高試算表に反映されている筈である。そこで、作成した仕訳帳・総勘定元帳・合計残高試算表と、資産負債等整理簿のうちの現金取引分との照合を行い、相互の整合性を確認する。また、建設仮勘定台帳及び固定資産台帳との照合を行う。

2. 5 非資金仕訳

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

- (1) 歳入歳出データに含まれるが、①整理仕訳(修正仕訳を含む)を要するもの、②未収・未払・不納欠損等にかかるもの
- (2) 歳計外現金にかかる取引
- (3) その他の現金の流出入を伴わない非資金取引等
- (4) 財源仕訳(純資産の内部構成の変動にかかる仕訳)を要するもの
- (5) 普通会計内の内部取引にかかる相殺消去(下記「2. 6 普通会計4表の作成」参照)

2. 5. 1 整理仕訳等

78. 《別表 A7 非資金仕訳例》のうち、別表 A7-1 から A7-3 を参照されたい。

2. 5. 2 歳計外現金にかかる仕訳

79. 《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。

2. 5. 3 その他の現金の流出入を伴わない非資金取引等

80. 《別表 A7 非資金仕訳例》のうち、別表 A7-5 を参照されたい。歳入歳出データに現れない資産・負債の増減についても、網羅的に洗い出す必要がある。現金の流出入を伴わない固定資産の増減としては、除却、無償所管換受払、寄贈・受贈、過去の登録漏れの判明、償却資産の減価償却、土地等の著しい時価との乖離に伴う再評価等がある。また、建設仮勘定から完成に伴う本勘定への振替もこれに含まれる。現金の流出入を伴わない金融資産の増減としては、有価証券や投資等の評価額の変動や、その他の債権・債務の増減(確定した損害賠償等を含む)がある。
81. 固定資産については、固定資産台帳(建設仮勘定を含む)において増減の発生を確認のうえ、資産債務整理簿に資産種類別、増減原因別に集約整理する。その他の資産・負債の増減についても、原簿その他の情報から、資産債務整理簿に資産・負債の種類別、増減原因別に集約整理する。それらの計数をもって非資金仕訳を行う。
82. 現金の流出入を伴わない非資金取引等であって、純資産(固定資産・長期金融資産に対応する資産形成充当財源)の増減を伴うものは、純資産変動整理表に整理したうえ、財源仕訳(下記参照)を行う。

2. 5. 4 財源仕訳

83. 財源仕訳とは、純資産の内部構成(財源及び資産形成充当財源)の変動にかかる仕訳をいう。以下のように、固定資産・長期金融資産に対応する資産形成充当財源の増減をもたらす取引について、財源仕訳を行う必要がある。
- (1) 固定資産の取得の他、長期金融資産(貸付金や投資等)が増加する場合:固定資産の取得の場合、固定資産台帳・建設仮勘定台帳において、資産種別・財源別に集計して純資産変動整理表に転記する。長期金融資産の増加の場合も、資産種別、増減原因別、財源別に集計して、純資産変動整理表に転記する。
 - (2) 固定資産の売却や長期金融資産の償還に伴い資産が減少する場合:資産種別、増減原因別に集計し、純資産変動整理表に転記する。
 - (3) 上述の整理・集計に基づき、《別表 A3 財源区分表》の注記に示す補助科目を付加して財源仕訳を行う。
84. なお、短期貸付金の償還や、貸倒引当金の計上や取崩の場合、資産形成充当財源には影響を及ぼさない財源区分内部での振替に過ぎないことから、上記財源仕訳を行うことを要しない。

2. 6 普通会計4表の作成

2. 6. 1 普通会計内部の相殺消去

85. 普通会計4表は、単体財務書類を作成するうえでの途中経過の資料となる。
86. 普通会計については、前述までの作業により、一般会計と特別会計を合算したすべての仕訳が行われ、総勘定元帳及び合計残高試算表に機械的に展開されている。そこで、普通会計内部の一般会計と特別会計間、及び特別会計相互間の取引高及び債権債務額を抽出し、相殺消去を行う。なお、相殺消去対象となる取引と相殺消去対象とならない取引の区別については、第3章の「3. 2 相殺消去対象となる取引」を準用して判断されたい。
87. 具体的な作業としては、まず、総勘定元帳から、出入金の相手方を参照して相殺消去対象データを抽出し、これを出入金の相手方の会計別・勘定科目別に分類集計したうえで《別表 A9 連結内取引調査票》に記入し、相互に照合し、不一致がないことを確認する。次に、一致を確認した内部取引につき、勘定科目ごとに逆仕訳を起こして相殺消去する。
88. これに基づき、総勘定元帳及び合計残高試算表をあらためて作成し、相殺消去後の合計残高試算表を編集して、普通会計4表を作成する。

2. 6. 2 附属明細表及び注記

89. 資産債務整理簿、固定資産台帳、建設仮勘定台帳、仕訳帳作成の過程で整理した資産負債等の明細を基礎として、この段階における附属明細表及び注記を作成する。これらは、単体財務書類の附属明細表の一部を構成することとなる。

第3章 単体・連結財務書類の作成

3.1 合算・相殺処理

90. 財務書類作成について、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。
91. 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) 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

3.2 相殺消去対象となる取引

92. 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」(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。
93. 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。

3. 3 連結作業手順

94. 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。
95. 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。
96. 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 内部取引調査表》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。
97. 記入元から提出された「内部取引調査票」につき、会計相互にチェックし、一致していることを確認する。チェック済の内部取引につき、単体財務書類については、基準モデル4表に対応する《別表 A10-1 相殺消去集計表(単体用)》に転記し、相殺額の合計を求める。同様に、連結財務書類についても、《別表 A10-2 殺消去集計表(連結用)》に転記し、相殺額の合計を求める。
98. 以上の結果を、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。

3. 4 附属明細表及び注記

99. 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。

第4章 固定資産にかかる実務

4.1 共通事項

100. 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。
101. 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。
102. 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。
103. 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、インフラ資産の場合、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。

4.2 固定資産台帳

4.2.1 固定資産台帳と現行の財産台帳等との関係

104. 公正価値や減価償却累計額等を記載した網羅的な固定資産台帳の整備は、地方公共団体の財政状態の正確な把握のため、必要不可欠であると同時に、基準モデルに基づく財務書類作成の大前提である。現行制度における財産台帳等は、その目的や構造等においてかかる固定資産台帳とは大きく異なることから、既存の財産台帳等から可能な限りデータを取得したうえ、原則として新たな財務会計目的の固定資産台帳として整備することが適当と考えられる。両台帳においては、資産番号等を共用してリンクすることにより、相互の整合性を保持することが重要である。
105. 財務会計目的の固定資産台帳には、既存の財産台帳等において把握されていない資産についても記載することとなる。

4.2.2 固定資産台帳への記帳

106. 貸借対照表に計上する固定資産については、資産単位(口座)ごとに固定資産台帳を作成し管理する。
107. 固定資産台帳に記載すべき1単位(口座)は、棟、個、台、筆、㎡、m 等を基本単位とする。但し、例外として、道路、水路、河川等、1区間単位の価額算定が困難な場合に限り、年度単位の供用開始した合計数量(延長キロ等)をもって記帳単位(口座)とすることも妨げない。
108. 固定資産台帳には、一資産単位ごとに、勘定科目、名称、取得年月日、取得価額(または無償取得等の場合の取得価額相当額)、減価償却・直接資本減耗累計額(償却資産の場合)、帳簿価額等を記帳する。固定資産台帳の書式例は、《別表 A5-3》を参照されたい。

109. 建設仮勘定については、目的とする完成物を単位として建設仮勘定番号を付し、《別表 A5-3》に書式例を示した建設仮勘定台帳にその履歴を記帳する。
110. 固定資産台帳の帳簿価額の集計額は、総勘定元帳及び合計残高試算表の金額と合致しなければならない。
111. 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。
112. 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。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。
113. 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。

4. 2. 3 固定資産の取得価額に算入すべき範囲

114. 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。

4. 2. 4 耐用年数及び減価償却

115. 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。
116. 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。
117. 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。

4. 2. 5 固定資産取得の財源内訳

118. 固定資産台帳において、当該固定資産の取得財源は、《別表 A3》に定める財源区分に従い、それぞれの金額(または割合)を記録する。

4. 2. 6 資産価額の再評価

119. 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。
120. 土地は原則として3年毎に再評価を行う。但し、当該年度の期末において時価変動が5%以上になることが明らかな場合は再評価を行い、当該年度末の帳簿価額に反映させる。

4. 3 開始時の実務

4. 3. 1 共通事項

121. 開始時の固定資産台帳作成においては、記帳の根拠とした原簿名や資料名を記載する(例えば、〇〇台帳、決算書の〇頁の△△、当該部署の〇〇資料の××を利用等)。
122. 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
123. 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、備忘価額 1 円を開始時簿価とすることができる。
124. 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 120 段落参照)は行わないこととする。
125. 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

$$\begin{aligned} \text{再調達価額} &= \text{再調達のために必要な事業量} \times \text{単価} \\ &= \text{保険金額(建物、立木竹等の保険金額)} \\ &= \text{不動産鑑定評価額 等} \end{aligned}$$

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

(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

$$\text{再調達価額} = \text{取得価額(事業費)} \times \text{デフレーター}$$

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

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)全国市有物件災害共済会の《別表 B8 建物構造別・用途別デフレーター》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ー《別表 B5 建設工事費デフレーター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。

126. 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。

127. 開始時における固定資産の取得財源内訳は、原則として純資産の「開始時未分析残高」として処理する。詳細は、前述「2. 3. 3 開始時における純資産の内部構成(表示区分)に関する考え方」を参照されたい。

128. 開始時簿価の算定のための基礎情報は、公有財産台帳、各種管理台帳、決算書及び担当部署資料等から、取得年月日、取得価額、事業費、その他の情報を抽出し、作業用ワークシートに展開し、各資産の算定方法に従い算定作業を行った後、固定資産台帳に転記する。

4. 3. 2 土地

(1) 算定方針

129. 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。

130. 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) 価額算定に必要な固有事項

131. 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) 開始時簿価算定方法

132. 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。

$$\text{開始時簿価} = \text{変換地目の地積} \times \text{変換地目の平均地価(円/m}^2\text{)}$$

133. 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備忘価額1円)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123-124段落参照)。

4.3.3 立木竹

(1) 算定方針

134. 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。

135. 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。

136. 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) 価額算定に必要な固有事項

137. 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) 開始時簿価算定方法

138. 立木竹の開始時簿価は、下記の式により算定する。

$$\text{開始時簿価} = \text{樹種・樹齢別面積} \times \text{樹種・樹齢別単価(千円/ha)}$$

4.3.4 建物

(1) 算定方針

139. 取得価額には、附属設備を含むものとする。
140. 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) 価額算定に必要な固有事項

141. 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(m²)
- 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) 開始時簿価算定方法

142. 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。

$$\text{再調達価額} = \text{建築額} \times \text{デフレータ}$$

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

143. 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。

$$\text{再調達価額} = \text{対象建物の延床面積} \times \text{建物構造別・用途別単価《別表 B9》}$$

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

4. 3. 5 工作物(道路等)

144. 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) 算定方針

145. 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11】に示すいずれかの方法を採用または併用する。【図11】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。

図11 道路取得価額の判明状況による算定方法

取得価額の判明状況		固定資産台帳の 記載単位	取得価額の算定方法
路線(区間)単位に判明		A: 路線単位	路線単位の事業費を取得価額とする
路線(区間)単位では不明	年度単位の事業費が判明	B: 年度単位の整備総延長キロ	年度単位の事業費総額(Aと併用する場合、Aの事業費を控除した額)をもって取得価額とする
	年度単位の事業費も不明	C: 年度単位の幅員別整備延長キロ	幅員別現在単価表を用い、再調達価額を求め、幅員別延長キロ単位の取得価額を推算する

146. 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。

147. 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)。

148. 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) 価額算定に必要な固有事項

149. 【図11】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)

150. 【図11】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

151. 【図11】C の算定方法をとる場合におけ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m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】に掲載する。

図12 道路区分・標準設計と単価の例

区分分け			標準設計	設定	単価(例)
①	幅員	9.0m以上	幅員12m	歩道・側溝あり	300千円/m
②	幅員	5.5m以上	幅員6m	歩道・側溝あり	140千円/m
		9.0m未満			
③	幅員	4.0m以上	幅員5m	歩道・側溝なし	22千円/m
		5.5m未満			
④	幅員	1.5m以上	幅員4m	歩道・側溝なし	18千円/m
		4.0m未満			

152. 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) 開始時簿価算定方法

153. 道路路面整備費が判明している場合(【図11】A・B)の価額算定方法は、次のとおりとする。

$$\text{再調達価額} = \text{道路路面整備費} \times \text{建設工事費デフレータ(道路I)}$$

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

154. 道路路面整備費が不明の場合(【図11】C)の価額算定方法は、次のとおりとする。

$$\text{再調達価額} = \text{幅員別道路延長} \times \text{道路幅員別単価}$$

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

(4) 農道、林道の扱い

155. 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。

4.3.6 機械器具、物品、船舶、航空機

(1) 算定方針

156. 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) 開始時簿価算定方法

157. 開始時簿価は、下記の式により算定する。

$$\text{開始時簿価} = \text{取得価額} - \text{減価償却費累計額}$$

158. 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。

$$\text{再調達価額} = \text{同性能の当該資産の市場価額}$$

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

4.3.7 無形固定資産

(1) 算定方針

159. 地上権、地役権、借地権及び鉱業権等の用益物権並びに特許権、著作権、商法権等の無形財産権は、取得価額をもって開始時簿価とする。なお、財務省令に定める償却資産は、定額法により償却を行う。
160. 電話加入権は、備忘価額 1 円を開始時簿価とする。
161. 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、予定した用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。

4.4 固定資産の増減

162. 固定資産の増減その他の異動が発生したときは、固定資産台帳に、異動日付、異動事由、取得価額、異動後の簿価、その他必要事項を記帳するとともに、仕訳を起こさなければならない。
163. 固定資産の主要な増加理由としては、次の場合が考えられる。
- ① 新規有償取得
 - ② 一部増加有償取得(改良、改造、付加等)
 - ③ 建設仮勘定から本勘定への振替受
 - ④ 無償所管換受
 - ⑤ 交換受
 - ⑥ 寄付受
 - ⑦ 調査判明
 - ⑧ 再評価による増額

164. 固定資産の主要な減少理由としては、次の場合が考えられる。

- ① 売却
- ② 破損・滅失・取替等による除却(全部除却、一部除却)
- ③ 無償所管換出
- ④ 交換出
- ⑤ 寄付出
- ⑥ 調査判明
- ⑦ 減価償却
- ⑧ 再評価による減額

165. 以上の他、地方公共団体内部での管理替え、用途変更、移設等が考えられる。このうち、事業用資産とインフラ資産の間の用途変更は、勘定科目の振替処理が必要となる。

166. 固定資産台帳の金額は、総勘定元帳及び合計残高試算表と合致しなければならない。

167. 固定資産を売却したときは、売却額及び売却損益(売却額と簿価との差額)を記帳する。

168. 固定資産台帳の金額は、勘定科目ごとに集計して、《別表 A5-4 資産債務整理簿》に転記する。

4. 5 建設仮勘定

169. 建設仮勘定台帳の具体的な記載例は《別表 B12》に掲げる。

170. 建設仮勘定の一部が完成し、この部分を本勘定へ振替える場合に、振替部分の金額を独立して算定することが困難な場合には、その振替額を次の計算式によって算定することができる。この場合、必要に応じて全事業完了後に精算を行うこととする。

$$\text{本勘定への振替額} = \text{計画総事業費} \times \text{完成分事業量} \div \text{総事業量}$$

171. 建設仮勘定台帳の金額については、集計のうえ、《別表 A5-4 資産債務整理簿》に転記する。