

連結財務書類の作成に関するQ & A

本章では、研究会に参加した各市および連結対象団体が財務書類を試作するにあたり、生じた疑問点に対して、指導助言者から助言を得たものをQ & A形式で掲載している。

なお、本章では本研究会で試作を行った総務省方式改訂モデルに限定したQ & Aを掲載している。

本文中に「総務省：連結の実務手引き（総論編）」とあるのは、総務省が設置した「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」が、平成21年4月にまとめた「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（共通事項）】」である。

参考：総務省ホームページ内「地方公会計の整備」

<http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/>

最後にQ & Aは本研究会としての考え方を示したものであることにご留意いただきたい。

1. 法適用の公営企業会計に関するQ & A
2. 法非適用の公営事業会計
3. 一部事務組合に関するQ & A
4. 地方三公社に関するQ & A
5. 第三セクター等（株式会社・公益法人）に関するQ & A

1. 法適用の公営企業会計に関するQ & A

QA101（借入資本金の取扱い）

法適用の公営企業会計の貸借対照表では、建設改良費の財源に充てるために起こした企業債の現在高は借入資本金として資本の部に計上されている。

新地方公会計制度に基づく貸借対照表を作成する場合にはどのように取り扱うのか。

借入資本金は実質的には負債であることから、負債の部に計上しなくてはならない。

その際、企業債現在高のうち、

- ①翌年度に償還を予定している金額については「流動負債」に、
- ②それ以外は「固定負債」に計上する。

QA102（売却可能資産について）

売却可能資産とは、具体的にどのような資産か。現在ほとんど使用実態のない余剰の施設等ということか。

お見込みのとおり。売却可能資産とは行政サービスの提供には活用されていないが、将来の現金獲得能力があると考えられるものを指す。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」37ページ以下を参照）

QA103（翌年度支払予定退職手当の取扱い）

翌年度支払予定退職手当に記入する数値は、来年度予算で計上されている退職手当額を記入することとなっているが、引当を含めた額か。

翌年度支払予定退職手当に記入する数値は、退職給与引当金のうち翌年度退職支払予定額を記入するもの。

QA104（貸借対照表の本表欄外「注記」に記載する内容について）

貸借対照表の本表欄外の[注記]にはどのような内容を記載するか。

[注記]は本表で表現しきれない債務負担行為等の重要な情報について記載する。具体的には、貸借対照表に計上されない資産や負債に係る重要な情報として、他団体及び民間への支出金により形成された資産、貸借対照表の「長期未払金」、「未払金」に計上されたものの以外に将来負担となる可能性のある債務負担行為に関する情報、地方債残高のうち将来、地方交付税の算定基礎に含まれることが見込まれる額等を記載する。

QA105（施設利用権等無形固定資産の取扱い）

流域下水道施設利用権を貸借対照表の無形固定資産に、それに対する企業債を固定負債へ計上し、損益計算書に減価償却費を計上していますが、連結財務書類作成の際には、科目の変更等の必要があるか。

流域下水道施設利用権や電気ガス供給施設権などについては、貸借対照表の無形固定資産に計上している場合と損益計算書の費用に計上している場合がありますが、利用に伴う費用（経常経費＋減価償却費）負担の性格が強い下水道施設利用権などは、資産計上せず、他団体もしくは民間への負担金により整備するものと同様に支出年度の経常行政コストとして処理するものと考えられる。よって、連結する際には、貸借対照表の資産から控除するとともに、N年度支出額については行政コスト計算書の「他団体への公共資産整備補助金等」として計上する。

QA106（他会計との相殺消去1）

水道管等の移設に対して下水道事業会計（法適用）から資本的支出の補償金が支払われた場合、上水道事業会計では損益計算書の収益的収入（営業外収益__受託工事収益）として計上し、それに係る工事費を収益的支出（営業外費用__受託工事費）として計上されている。

また、下水道事業会計では貸借対照表の有形固定資産及びそれに対する企業債として固定負債に計上している。このような場合、それぞれの会計でどのような相殺消去が必要となるか。

上水道事業会計の行政コスト計算書に計上されている受託工事収益（その他特定行政サービス収入）と受託工事費（物件費）の金額をそれぞれ減額（同額でない場合は金額の小さいほうで減額）するとともに、資金収支計算書の経常的収支の部に計上されている受託工事収入（諸収入）と受託工事費支出（物件費）の金額をそれぞれ減額（同額でない場合は金額の小さいほうで減額）する。

QA107（他会計との相殺消去2）

消火栓設置費用として一般会計より繰り出された費用を、上水道事業会計では貸借対照表の有形固定資産及び資本剰余金として計上している。

このような場合、それぞれの会計でどのような相殺消去が必要となるか。

行政コスト計算書及び資金収支計算書において、普通会計の「他会計等への支出額」と水道事業会計の「他会計補助金等」とを相殺消去する。（資金収支計算書は、「他会計等への支出額」と「他会計補助金等」を計上した区分からそれぞれ控除する）

QA108（資金収支計算書における固定資産売却収入及び固定資産賃貸収入の計上方法）

資金収支計算書において、固定資産売却収入及び固定資産賃貸収入はどの項目に計上するか。

固定資産売却収入は、投資・財務的収支の部「公共資産等売却収入」に計上する。また、固定資産賃貸収入については、経常的収支の部「その他収入」に計上する。

QA109（繰延勘定の取扱いについて）

資金収支計算書において、繰延勘定への支出はどの項目で計上するか。

繰延勘定への支出は、民間企業会計の考え方からすると、原則として経常的収支の部に計上すべきであるが、公営企業会計の考え方に準拠し、システム開発費等の繰延勘定につ

いては、「投資・財務的収支の部 その他支出」に計上することとしても構わない。ただし、退職給与金の繰延勘定については、投資的性格が乏しいため、経常的収支の部に計上すべきである。

2. 法非適用の公営企業会計に関するQ & A

QA201（売却可能資産の範囲について）

法非適用の公営事業会計における売却可能資産については、普通会計における対象範囲と同じ位置づけとして考えるべきか。

売却可能資産の対象範囲については、各市町村自らの責任において当該市町村における各会計の財務書類を連結して公表する必要があることを考えると、当該市町村内において統一的な考え方で位置づけるべきである。

また、売却可能資産の時価評価の方法についても、普通会計と同じ算定方法を用いて評価を行うことが望ましい。

QA202（退職手当引当金と賞与引当金の取扱いに）について）

法非適用の公営事業会計における退職手当引当金と賞与引当金については、普通会計において計上していいか。

当該法非適用公営事業会計において退職手当を負担しているかどうかによるが、法非適用の公営事業会計で退職手当を負担していない（退職時に一般会計から支払われる）場合、退職手当引当金については普通会計の財務書類で計上する。

しかし、一般的には賞与引当金についてはそれぞれの公営事業会計において人件費を計上していると考えられるため、普通会計において計上できない。

3. 一部事務組合に関するQ & A

QA301（貸借対照表について）

一部事務組合で比例連結に用いる按分率が毎年変わる場合、按分率の変更に伴って地方債現在高も毎年変わってしまうのか。

按分率が変わることにより、地方債現在高も変える必要がある。この変更により生じる貸借対照表上のズレについては、純資産変動計算書の最下段「その他」で調整することとするが、金額が大きい場合等には、「その他」の下に「経費負担割合の変更に伴う差額」を科目として設けて調整する。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」6ページ、7ページを参照）

QA302（貸借対照表について）

普通会計の支出である一部事務組合分担金と一部事務組合の収入の相殺について、どの作業段階で処理するのか。

連結作業段階で処理する。

4. 地方三公社に関するQ & A

QA401（土地開発公社の連結修正項目）

連結作業を行うにあたり、土地開発公社の貸借対照表で流動資産に計上されている土地については、どのように考えればよいか。

土地開発公社が保有する土地については、連結団体全体で考えた場合の取得目的や事業の見込みに基づいて、勘定科目の振り替えを行う必要がある。

土地の用途ごとにその取り扱いを示すと、以下のとおりである。

① 1号土地

1号土地とは公有用地などの市町村が行う事業の用に供するために先行取得した土地の通称である。

1号土地については、土地開発公社単独で考えた場合、短期間で市町村に譲渡するものであるため流動資産として計上されている。しかし、購入する市町村にとっては公有用地などに供するため有形固定資産の扱いとなるので、連結団体全体で考えた場合は、流動資産ではなく公共資産に振り替える必要がある。

なお、振り替えにあたっては、その取得目的に応じて該当する有形固定資産に計上するが、事業計画の中断等によって長期間遊休地となっているもの（いわゆる「塩漬け土地」）については、売却可能資産に計上する。その際には時価評価による計上が必要となる。

よって、行政財産として事業の用に供する見込みがあり、なおかつその時期が明らかとなっているものは有形固定資産の該当目的欄に計上し、それ以外は売却可能資産に計上する。

② 2号土地

2号土地とは土地造成事業などの土地開発公社が行う事業のために保有している土地の通称である。

土地開発公社がその事業目的で保有している土地なので、有形固定資産への振り替えを行う必要はなく、流動資産の販売用不動産として計上する。

なお、2号土地については、財政健全化法における将来負担比率の算定にあたって、取得価額または時価のいずれか低い価額による評価を行っているため、原則として当該評価額をもって計上することになる。

③ 代替地

代替地のうち、譲渡が見込まれる土地については流動資産のその他に計上すればよい。

ただし、譲渡が見込まれない土地については、土地開発公社または市町村が処分せざる

をえないため、売却可能資産として計上する。

以上のように、土地の用途に従って分類し、流動資産に計上するものもあれば、有形固定資産に振り替えて計上するものもあるので、注意が必要である。

なお、土地開発公社の貸借対照表には取得原価で計上されており、その取得原価には用地費や補償費、工事費等の他に、取得等に要した借入金等に対する利息等も含まれている場合もあるが、連結にあたっては原則として公正価値評価を行い、その評価額に修正する必要がある。

ただし、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、当面は取得原価での計上でも構わない。

これらをまとめて図示したものが《図1》である。

《図1》 土地開発公社が保有する土地の振り替え

土地開発公社の勘定科目	連結財務書類の勘定科目	評価基準
流動資産	固定資産	
公有用地、代行用地	有形固定資産 (土地の取得目的によって区分)	原則として再調達価額 (当面は取得原価も可)
市街地開発用地	有形固定資産 (生活インフラ・国土保全)	
観光施設用地	有形固定資産 (産業振興)	
関連施設	有形固定資産 (施設の整備目的によって区分)	
特定土地、 代替地 (譲渡が見込まれない土地)	売却可能資産	売却可能価額
	流動資産	
完成土地等、開発中土地	販売用不動産	将来負担比率算定時の 評価額 (取得原価または時価 のいずれか低い価額)
代替地 (譲渡が見込まれる土地)	その他	取得原価

(出典：鈴木亮『Q&A 新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用⑫』、月刊『地方財務』、第657号、pp. 209 - 211、2009年3月、ぎょうせい)

(「総務省：連結の実務手引き (総論編)」P47 ページ以下を参照)

QA402（債務保証の取扱い）

土地開発公社の借入に対しては債務保証を行っているが、連結作業を行うにあたっては何か気を付けるべきことがあるか。

土地開発公社に対する債務保証については、通常、一般会計(普通会計)において債務負担行為を設定していると思われるが、その債務負担行為について、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、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（土地開発公社）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する。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」39 ページを参照）

5. 第三セクター等（株式会社・公益法人）に関するQ&A

QA501（連結対象団体の決定について）

「第三セクター等」については、どのような団体が連結対象となるのか。

「第三セクター等」には、株式会社や財団法人のほか、社会福祉協議会などの社会福祉法人やシルバー人材センターなどの社団法人も含まれる。

これらの法人のうち、自治体の出資比率が 50%以上の法人については、全て連結対象となる。出資比率が 50%未満の法人については、一律に連結対象とはせずに、役員の派遣状況、出資や損失補償等の財政支援の状況等の実態を総合的に勘案し、法人の経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、連結対象と考えられる。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」3～13 ページを参照）

QA502（連結対象団体の決定について）

社会福祉協議会を連結対象とするか否かはどのように判断すればよいか。

社会福祉協議会が担っている役割や活動実態については、各市町村により多種多様である。

また、役員の派遣状況や運営補助金等の割合についても様々な実態が見られることから、社会福祉協議会を一律に連結対象とすることは適当でないと考えられる。

したがって、出資比率が 50%以上の場合は連結対象とし、50%未満の場合については、各市町村において個別に判断することとなり、実質的に主導的な立場を確保している場合には連結対象と考えられる。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」3～13 ページを参照）

QA503（連結対象団体の決定について）

財産区は連結対象となるか。

財産区については、もともと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のため、連結対象外である。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」12ページを参照）

QA504（連結対象団体の決定について）

地方公営企業等金融機構に対し出資金を支払っているが、連結対象となるか。

地方公営企業等金融機構には、地方公共団体が出資金を支払っているが、各団体の出資比率は、きわめて低いことから連結対象としないこととなっている。

なお、地方共同法人（地方公営企業等金融機構、日本下水道事業団、地方公務員災害補償基金等）については、意思決定機関としての代表者会議や評議員会などが置かれ、知事や市町村長が委員等を務めているが、出資等を行っている個々の団体が、地方共同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認められないことから連結対象外となる。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」12ページを参照）

QA505（財務書類4表作成の法的根拠について）

作成にあたって財団等に資料提供を求めるにあたり、財務書類作成の根拠を求められた場合どのように説明すべきか。

平成19年10月17日付 総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について（通知）」を根拠に説明する。

QA506（貸借対照表における計上について）

1. 公共資産（1）有形固定資産で、文化会館は②教育、⑨その他のどちらに区分すべきか。

出資団体が建設して管理運営を行っている文化会館は、②の教育に入れる。

QA507（貸借対照表における計上について）

財団等の退職給与引当預金は、2. 投資等（3）基金等に記入してよいか。

記入してよい。退職給与引当預金をはじめ、減価償却引当預金、各種事業のための積立金等も該当する。

QA508（貸借対照表における計上について）
預託金は、(2) 無形固定資産に計上すればよいのか。

預託金は「投資等」の「その他」に計上する。

QA509（貸借対照表における計上について）
電話加入権は、貸借対照表のどこに計上すればいいのか。

無形固定資産に計上する。

QA510（貸借対照表における計上について）
設立団体からの出捐金は、いずれに計上すればいいのか。

出捐金見合いの資産が基本財産として「基金等」に計上されるため、公共資産等整備一般財源等に計上する。ただし、当面の間、連結貸借対照表の純資産の部の内訳は省略し、一括開示することができます。

（「総務省：連結の実務手引き（総論編）」23 ページ以下を参照）

QA511（貸借対照表における計上について）
正味財産増減計算書における補助金は、どこに計上すればよいか。

国・府からの補助金であれば純資産変動計算書の「補助金等受入」、市からの補助金であれば行政コスト計算書の「その他特定行政サービス収入」に計上する。

QA512（財団における貸借対照表上の有形固定資産の計上について）
文化情報振興事業団所有の備品について、貸借対照表上の有形固定資産のどの項目に計上すればよいか。

文化情報振興事業団の主な事業内容に該当する項目に計上するのが適当であるが、特定しにくい場合は、備品にかかわらず事業団が保有するすべての有形固定資産について、事業団に対しての補助金や指定管理に係る委託料が市町村の決算統計上の費目でどこに計上されているかにより振り分ければよい。

QA513（株式会社で配当金を支払っている場合の取扱い）

当市の第三セクターである株式会社（3月末決算）では、N年度に利益があった場合、直後の株主総会（6月）における審議を経た後に株主に対して配当金を支払っている。そのため、配当金の支払いはN+1年度である。この場合、配当金はどこに計上すればよいか。

（1）N年度の財務書類について

配当金はN+1年度に支払ったものなので、N年度の財務書類には配当金の支払いを計上する必要はない。この配当金はまだ支払われていないので、株式会社の財務書類上は、貸借対照表の純資産の部の「利益剰余金」に含まれて計上されている。

新地方公会計制度における財務書類では、貸借対照表の純資産の部の「その他一般財源等」に含まれていることになる。

（2）N+1年度の財務書類について

配当金として支払った額は、株式会社の財務書類上、株主資本等変動計算書（新地方公会計制度における純資産変動計算書に相当するもの）の当期変動額として減額される。

新地方公会計制度における財務書類上では、純資産変動計算書の最下段「その他」において配当金として支払った額を減額することになる。

QA514（行政コスト計算書の性質別分類について）

「賃金」を人件費に、また「食糧費」、「手数料」、「雑費」、「車両減価償却費」、「交際費」を、物件費に分類してよいか。

普通会計と合わせるため、賃金は、物件費に入力すべきである。また、食糧費、手数料、交際費は、物件費でよいが、車両減価償却費は、減価償却費に、雑費は、種々雑多なものが含まれる可能性があるため個別に判断する。

QA515（市補助金の計上方法）

当市が全額出資している公共施設管理公社（財団法人）は、施設管理事業にかかる収支に不足額が発生する場合、不足分を補助金として受け取っている。

この補助金については、事業実施に関する収入なので、行政コスト計算書の「事業収益」に計上すればよいか。

収支不足分に対する補助については事業実施によって得た収益ではなく、あくまでも不足額の補てんであるので、「その他特定行政サービス収入」に計上する。

QA516（財団法人等における退職手当引当金の取り扱いについて）

財団法人等において中小企業退職共済に加入し、職員の退職時の手当が共済機構より全額支払われる場合、退職手当引当金は普通会計と同様に計上し、同額を退職手当組合積立金に計上するべきか、退職手当積立金の考え方と同様に、実際支払った共済掛金に共済機構の運用益等を加算した額を計上するべきか。

当該財団法人等に直接的な将来負担が生じない限り、各年度の負担額を行政コスト計算書に計上するのみとし、資産・負債ともに計上する必要はない。

なお、退職手当組合積立金・退職手当引当金を計上しているのは、退職手当組合が連結の範囲に含まれるための措置であると考えられる。

QA517（財務書類への計上箇所について）

第三セクターにおける「正味財産増減計算書」の「什器備品除却損」及び、「基本財産受取利息」はどこに計上すべきか。

「什器備品除却損」は、純資産変動計算書の「公共資産除売却損」。「基本財産受取利息」は、行政コスト計算書の「その他特定行政サービス収入」に計上する。

QA518（資金収支計算書への計上箇所について）

第三セクターにおける、「収支計算書」－「投資活動収支の部」－「投資活動支出」の「運用財産積立資産取得支出」及び「車両積立資産取得支出」はどこに計上すべきか。

「積立資産取得支出」は、「投資・財務的収支の部」－「基金積立額」に入力する。