

総務省方式改訂モデル「貸借対照表」の作成手引き（公共資産編）

1 総論

新地方公会計制度に基づく財務書類の整備は、現金主義会計である現行の会計制度によりもたらされる情報に追加して、発生主義・複式簿記といった企業会計的手法を導入することにより、これまで認識されていなかった財務情報を把握するための試みである。企業会計については、企業会計原則がある一方で、公会計については、総務省が取りまとめた新地方公会計制度研究会報告書等で、基準モデルや総務省方式改訂モデルが示されるなど、統一された基準がない状況であり、今後も変動する要素が大きい。固定資産台帳の整備を始めとして、現段階において取り組むことに意味のあるものも多い。

本県では、総務省方式改訂モデルに取り組む団体が多いことから、当モデルで財務書類を作成することを前提として、以下財務書類の作成方法について説明していく。基本的には、技術的な作業内容を説明することとする。

2 公共資産の部

総務省方式改訂モデルの貸借対照表の公共資産の部は、有形固定資産と売却可能資産に区分される。それぞれの計上方法は以下のとおり。

(1) 有形固定資産

まず有形固定資産であるが、原則は実務研究会報告書において以下のとおりとされている。

【原則】

有形固定資産とは・・・公有財産のうち不動産、動産及びそれらの従物
計上方法・・・再調達価格（詳細は実務研究会報告書 P37～）

但し、原則どおり計上するとなると、固定資産台帳の整備が終了していることが必要となる。

そこで、当面の間以下の対応も可とされている。

【経過措置】

計上方法・・・取得原価を基礎として算定した価格

経過措置の具体的な算定方法は、以下のとおり。

昭和 44 年度から財務書類作成年度（これを以下 N 年度という。）までの普通建設事業費の累計額とする。

有形固定資産の原則に基づく算定方法については、総務省が発行している資産評価実務

手引きに譲ることとして、以下では取得原価を基礎として算定する方法について詳述する。

取得原価を基礎として算定する方法が、昭和44年度からの普通建設事業費の累計額としている理由は、LG-WANデータが昭和44年度以降のものしかないためである。

言い換えると、本方法に基づいて有形固定資産額を計上するということは、LG-WANデータを用いて算定するということである。

そこで、そのオーソドックスな使用方法を以下説明する。

- ア 総務省から配布されている「LG-WAN決算統計データの操作手順」に基づき、昭和44年度からのデータをダウンロードする。
- イ 当該データをCSV形式にし、これも総務省が配布しているワークシートの「年度別有形固定資産集計表」シートの該当箇所に貼り付ける。
- ウ これにより、「有形固定資産明細表」、「国・都道府県支出金算出表」にデータが反映され、貸借対照表の該当箇所に自動転記される。

要は、LG-WANデータを該当箇所に貼り付けるだけの作業で本項目は作業終了となる。

なお、合併団体については、LG-WANデータが合併関係団体分があるので、まずLG-WANデータを足し合わせた上で、ワークシート等にデータを貼り付ける必要がある。

これだけではエクセルの構造が不明なので、貸借対照表にどのような数値が反映されているのかを説明する。

まず、貸借対照表において、有形固定資産がどのように計上されているかであるが、以下の7つに区分している。

生活インフラ・国土保全

教育

福祉

環境衛生

産業振興

消防

総務

つまり、決算統計データをこの7区分に集約するということである。

ちなみに、決算統計の普通建設事業費に係る表は以下のとおりであり、LG-WANデータは、普通建設事業費に関する決算統計の4表をダウンロードしている。具体的には、以下のとおり。

- ・補助事業費（21表，昭和44～46年度は20表）
- ・単独事業費（22表，昭和44～46年度は21表）
- ・県営事業負担金等（23表，昭和44～46年度は22表）
- ・用地取得費（73表，昭和47～平成元年度は24表，昭和44～46年度は23表）

集約するに当たって考慮しなければならない事項は以下のとおり。

- ・償却資産と非償却資産に区分する。
- ・決算統計の区分に応じて決算統計データを計上する。
- ・貸借対照表の勘定科目に応じて，決算統計の区分を振り分ける。
- ・償却資産は減価償却を行う。
- ・償却資産に係る財源（国支出金・県支出金・地方債）についても減価償却を行う。
- ・自団体で資産形成した分と他団体に補助して資産形成した分に区分する。
（最後の項目だけは，ワークシートで自動転記されないので，自ら計算する必要がある。）

以下，上記内容を詳しく見ていく。

まず，償却資産と非償却資産に区分することについてであるが，非償却資産は決算統計データでは，簡略化して土地のみとなる。故に土地は，昭和44年度からの累計額が貸借対照表の有形固定資産の部に計上される。

次に，決算統計の区分に応じて決算統計データを計上することについてであるが，年度によって，また決算統計の上記4表の中でも区分の仕方が異なる。決算統計の区分については，補助事業や単独事業の表である21，22表が最も細分化しており，これらの表に区分を合わせる。その合わせ方であるが，自団体で行う事業費の規模の割合に応じて按分している。

償却資産についてであるが，21表と22表には用地取得費を含んだ額が計上されているので，自団体で行う事業費から用地取得費を差し引いた額となる。減価償却の方法は，取得年度の翌年度から定額法，残存価格0で行う。耐用年数表については，実務研究会報告書P160に掲載されている。

続いて，償却資産に係る財源についても充当した事業に合わせて償却する必要がある。償却資産は毎年度減価償却されるため，当然資産は時の経過と伴に減少していく。通常であれば，減価償却費が資本の部に反映されてバランスが取れるのであるが，総務省方式改訂モデルではそのような仕組みになっていないので，このような操作が必要となるのである。

なお，地方債は償却されないことから，減価償却期間と地方債の償還期間が異

なるために、公共資産等整備一般財源等に影響が出ることとなる。(一般的に償還期間が短いため、公共資産等一般財源等が増加する方に影響が出やすい。)

次に、決算統計表では普通建設事業費のうち、自団体で公共資産を整備した分と、他団体(個人を含む)に補助(負担金)して資産形成した分を含んだ数値が計上されている。貸借対照表の公共資産の部に計上する額は、当然自団体で整備した資産のみとなることから、決算統計数値を自団体整備分と他団体に補助して整備した分とを区分する必要がある。自団体で整備した分は、決算統計表の「その団体で行うもの」を、他団体で整備したものは「補助金」とし2列、3列に計上されているので、事業費を把握することは可能である。一方で、財源は区分されていないので、自団体整備分と他団体整備分の事業費の割合で按分して計算することとされている。

なお、他団体に補助して整備した資産については、普通会計の注記1に自団体で整備した資産と同様の区分で計上する必要がある。またその財源についても同様に計上する必要がある。

つまり、自団体整備分と同様の作業が他団体に補助して資産を形成した分についても必要となるということである。(さらに、県営事業負担金・国直轄負担金にかかる23表のデータについても、他団体補助分として計上することを忘れてはならない。)

ここまででは、昭和44年度以降の決算統計データを使用した原則的な有形固定資産とそれに関連する事項の作業内容や考え方について説明した。以下では、決算統計データだけでは把握しきれない有形固定資産の把握や、売却可能資産への計上替え、固定資産台帳の整備に伴う評価替えを行う場合に、どのような処理が必要となるかを検討する。

まず、決算統計データのみでは把握できない資産の把握についてであるが、以下の場合が考えられる。

- ア 昭和43年度以前に取得した有形固定資産
- イ 寄附された資産
- ウ 無償譲渡された資産

上記のうち重要なものと認められる場合は、有形固定資産の部の該当する箇所に計上することとなる。また、財源についてであるが、公共資産等整備国県補助金は昭和44年度以降の普通建設事業費に充当された補助金を計上することとしている。また、資産評価差額については新たに売却可能資産を計上した場合及び無償で資産を受贈した場合等とされているので、アの場合には、公共資産等整備一般財源等に計上されることとなる。また、イ、ウについては資産

評価差額に計上されることが実務研究会報告書で明記されている。

その他、決算統計データの修正を要する項目として以下の事項がある。

エ P F Iによる有形固定資産整備

オ 除却と売却

カ 事業費支弁人件費

キ 固定資産台帳の段階的整備に伴うもの

まず、P F Iによる有形固定資産の整備についてであるが、この場合は債務負担行為に基づいて支払が行われることとなると思うが、当該債務負担行為は通常負債の部に計上されているのみであるが、その支払予定額全額（利息にかかる分を除く）を有形固定資産の部に計上する。ただし、後年度債務負担行為に基づいて支払う際に、普通建設事業費として計上されることから、計上された決算額を差し引くこととなる。（但し、財源までは差し引かない）

次の、除却、売却についてであるが、このような資産がある場合は、既に計上している決算額と財源の全てを把握し差し引くこととなる。（財源を把握していない場合は公共資産等一般財源のみを差し引く取扱いとなる。）

続いて事業費支弁人件費であるが、当該費用は基本的に資産計上額に含めず、行政コスト計算書の人件費に計上するのが正しいとされており、財源も同様に差し引く必要がある。しかし、過去に遡って行うのは非常に労力を要するので、財務書類作成初年度から除去する取扱いが認められている。

固定資産台帳の整備が進むと、既に計上されている額と新たに評価し直した額との間に差が生じることがある。その場合は、新たに評価し直した額が有形固定資産の部に計上され、旧計上額との差額は資産評価差額に計上される。（例えば、新たに評価し直した額が、旧計上額より低い場合は、資産評価差額はマイナス計上される。なお、当該資産に係る財源については、修正は不要である。というのも、公共資産等整備一般財源により調整されるからである。）

上記ア～キまでについても、独自に作業が必要となる。

(2) 売却可能資産

まず、売却可能資産とは何かについてであるが、有形固定資産の部に計上される財産は、それぞれの行政目的から計上区分が明らかなものであるのに対して、売却可能資産は行政サービスの提供に活用されていないことから、上記区分に計上できない財産と言うこと、それと同時に無価値ではなく売却価値がある資産を言う。

売却可能資産について、取り組む事項は以下のとおり。

売却可能資産の範囲を決定する。

売却可能資産を評価する。

有形固定資産から売却可能資産に振替処理を行う。

旧計上額と新計上額との差額を資産評価差額に計上する。

なお、売却可能資産は、毎年度末に評価替えを行うこととされているので、減価償却は行わない。このことから、決算統計を活用して公共資産の部を整備した場合で、有形固定資産の部に計上していた財産を売却可能資産に振り返るときには、振替後減価償却が行われないよう留意する必要がある。

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すべての公共資産とされているが、簡便的に以下の範囲とすることもできることとされている。

翌年度予算において、財産収入として措置されている公共資産

各団体で組織されている公共資産活用検討委員会等の組織で売却予定とされている公共資産

普通財産のうち活用を図られていない公共資産

全ての普通財産

全ての普通財産及び用途廃止が予定されている行政財産

総務省方式改訂モデル「貸借対照表」の作成手引き（投資等編）

1 投資及び出資金

当科目については、まず決算統計30表16行11列の値が基本となる。しかし、貸借対照表に計上する値は、当該値をそのまま計上するのではなく、投資及び出資先の経営状況を把握し、その状況を反映した数値を計上することとなる。そのため、各投資及び出資先の種類に応じた以下のような作業が必要となる。

投資及び出資金の内容に応じた計上額及び差額の処理方法は以下のとおり。

(1) 市場価格のある有価証券 時価で計上

取得原価との差額についての処理方法

原則：年度末時価 - 取得原価を資産評価差額に計上

例外：年度末時価が取得原価に比して30%以上下落した場合、年度末時価 - 取得原価を純資産変動計算書の臨時損益項目「投資損失」に計上。（当年度以降は取得原価を当年度末時価とみなす。）

この場合、その差額はどこに計上されているかということについてであるが、純資産変動計算書の内容から資産評価差額ではなく、純資産の部の公共資産等充当一般財源が減額される。（一旦は、臨時損益の部にてその他一般財源等を減額するが、科目振替において公共資産等充当一般財源等に振り替える。）

(2) 市場価格のない投資及び出資金 取得価格で計上

市場価格のない投資及び出資金については、必ず毎年度実質価格を算定する必要がある。実質価格とは、出資先の資産合計額から負債合計額を控除した額に、出資割合を乗じたものをいう。(当該値がマイナスとなる場合は、0とする。)

この実質価格が、取得原価に比して実質価格が30%以上低下した場合には実質価格で計上する。

取得原価との差額についての処理方法

連結対象団体以外に対する投資及び出資金

実質価格が取得原価に比して30%以上下落した場合、実質時価 - 取得原価を純資産変動計算書の臨時損益項目「投資損失」に計上。(当年度以降は実質原価を当年度末時価とみなす。)

連結対象団体及び会計に対する投資及び出資金 取得原価で計上

実質価格が取得原価に比して30%以上下落した場合、実質価格 - 取得原価を純資産変動計算書の臨時損益項目「投資損失」に計上すると共に投資損失引当金を計上する。(本事例の場合は、取得原価を変更するのではなく、投資損失引当金の額を変更する。)

なお、連結対象団体で実質価格を算定する会計・団体は以下のとおり。

- ・ 廃止等を予定している公営事業会計、一部事務組合、広域連合
- ・ 宅地造成事業会計及び土地開発公社
- ・ 第三セクター

なぜ、連結対象団体のみ投資損失引当金を計上するのかというと、自団体に業績悪化の第三セクター等があることを明示する必要があることによる。それにより、業績悪化の第三セクター等の早期改革を促す効果をもたらすものとされている。

(3) 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内、他会計で資本金等に組み入れられているものは、投資及び出資金に計上する。

他会計に対する出資金等のB/S計上額についてであるが、実務研究会報告書では、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計上するとのみ記載があり、ここからは、当該額をそのまま計上すればよいように読める。しかし、本項目について、市場価格のない投資及び出資金と同様の取扱いをすると記載しているものもある。

では、この点についてどのように考えればよいかであるが、本項目に該当するものは、連結対象会計であることから、実質価格が30%以上下落した場合には投資損失引当金を計上するとも考えられる。しかし、実務研究会報告書の投資損失引当金に係る261段落及び262段落の記述から、投資損失引当金を計上する公営事業会計等は、廃止を予定しているもの又は非永続的な事業を行うもののみであることから、これら

以外の他会計については、取得価格を計上すればよいものとする。

なお、連結対象団体等の財政状況が改善し、実質価格が取得原価以上に回復した場合は、投資損失引当金を減額できる。

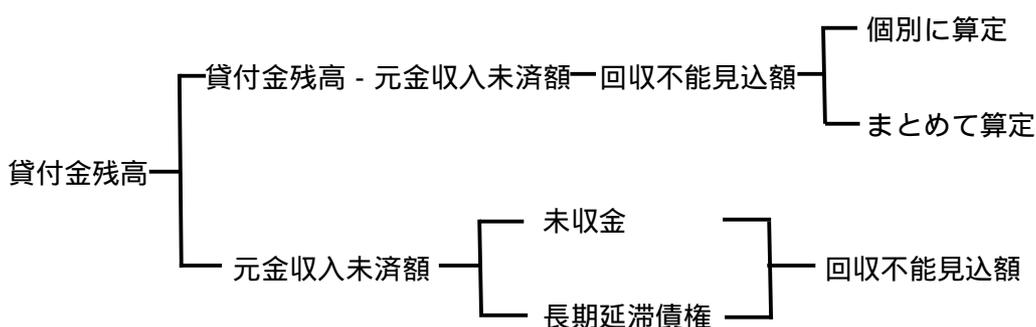
(4) 出資割合

市場価格のない投資及び出資金について投資先等の実質価格を算定するに当たり、出資割合を乗じることとされているが、この出資割合とは何かということについては、行政実例に則したとも考える。つまり、法人の資本金における地方公共団体の出資金の比率は、各事業年度の書類を提出すべき時の比率を持って出資割合となる。

2 貸付金

貸付金については、決算統計30表1行11列に計上した額から、貸付金元金収入未済額を控除した額を計上する。この延滞が生じている貸付金元金を、さらに未収金と長期延滞債権に区分する。未収金と長期延滞債権の違いは、財務書類作成年度以前調定分の延滞債権が長期延滞債権であり、財務書類作成年度調定分を未収金として計上するというものである。このようにして計上した貸付金残高については、回収不能見込額を計上する必要がある。回収不能見込額の算定方法は、個別の実績に基づいて算定する方法と、多数の相手先に同種の貸付を行っている貸付金においては、回収不能実績率等を使用して算定する方法とがある。算定方法の違いは、多数の相手先に同種の貸付を行っている小口の貸付金を貸付金の種類毎に算定することとされている。

なお、元金収入未済額（つまり長期延滞債権及び未収金）についても、別途回収不能見込額を算定する必要がある。



(1) 調整を要する事項

普通会計では、他会計に対して負担金や補助金として支出したもののうち、他会計では借入金として計上されているものがあれば、貸付金に計上する。

長期延滞が生じている債務者に対する貸付金は、全て長期延滞債権に振り替える。

(2) 回収不能見込額の算出

貸付金として貸借対照表に計上された額のうち、翌年度以降に回収不能と見込まれる額を、回収不能見込額として計上する必要がある。

その算定方法としては、個別に算定する方法と同種の債権毎に回収不能実績率等によりまとめて算定する方法とがある。

個別に回収不能見込額を算定する場合

この場合として、

- ・解散を予定している土地開発公社 貸借対照表から回収不能見込額を算定
- ・第三セクター等 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。
- ・貸付金元本の減免等の定めを規則・要綱に定めている場合、過去の実績等に基づき、当該減免額を算定し、回収不能見込額を算定する。
- ・債務者が免責決定を受けているもの、債務者が居所不明 貸付金の100%を回収不能見込額として計上。

債権の種類毎に回収不能見込額を算定する場合

同種の貸付制度で小口多数の相手先に貸し付けているものについては、個別に貸付金の回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定することが非効率であることから、以下の算式で回収不能見込額を算出する。

$$B/S \text{ 計上貸付金額} \times (\text{過去5年間の不納欠損額累計} / \text{過去5年間の貸付金残高累計})$$

過去5年間であるから、前年度以前の過去5年間であることに注意。

3 基金等

貸借対照表の投資等の部に計上される基金は、財政調整基金及び減債基金を除いた特定目的基金及び定額運用基金の年度末残高となる。ただし、貸借対照表の勘定科目に退職手当目的基金及び土地開発基金を設けたため、別途当該2基金について計上する必要がある。

貸借対照表に計上する基金の額は、決算統計の29表の年度末現在高の欄（平成20年度版では6列）の額となるが、基金に含まれる現金以外の土地及び市場価格のある有価証券については、別途評価し直した後の額を計上する必要がある。

(1) 土地

基金が保有する土地で、事業の用に供されていない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その時期が明らかなもの以外の土地は、売却可能価格で評価し、当該額を計上する。取得価格との差額は、純資産の資産評価差額勘定に計上する。

(2) 有価証券

市場価格のある有価証券は、時価で評価し、時価と取得価格との差額は、純資産の部の資産評価差額勘定に計上する。

(3) 基金借入金

普通会計内の会計が基金から借入を行っている場合は、当該基金の貸付金を控除した額を計上する。

(4) 退職手当組合積立金

本項目は基金でなく、また自団体が直接有するものでもないが、財務書類上に計上することとされている。「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】」では、この項目があることにより、普通会計のバランスシートは、退職手当組合を連結したのと同じ状況となっていると見なすことができるとされている。(ただし、みなすための要件が別途あり)

なお、本項目に計上する額は、財政健全化法の算出様式4 D表の「(参考)組合積立額(積立不足額)の簡便な算定方法」により算出された値が、正の値となる団体においては、当該値を計上することとなる。

4 長期延滞債権

長期延滞債権については、貸付金のところでも出てきたが、収入未済額の内、調定年度が前年度以前のものを計上する。

長期延滞債権で注意を要することは、自治体が同一債務者に対して複数の債権を有している場合、その中の1つでも長期延滞債権に該当する場合は、当該債務者に対する延滞債権を全て長期延滞債権に計上する必要がある。このことから、自治体は、貸付金等の債権を債権毎だけでなく、債務者毎に管理する必要がある。

5 回収不能見込額

回収不能見込額は、貸付金及び長期延滞債権について見込み計上するもの。これは、過去に当該債権について不納欠損が生じている事実を勘案して見込むこととされている。

貸付金に係る回収不能見込額は、貸付金のところで説明したので、ここでは、長期延滞債権に係る回収不能見込額について説明する。

長期延滞債権に係る回収不能見込額の算定についても、個別に算定する方法と債権毎に算定する方法の2方法がある。算定方法を区分する目安は、実務研究会報告書には、金額要件(1件当たりの金額が100万円未満か否か)のみが示されている。

回収不能見込額を個別に算定するに当たって、回収見込額をどのように見込むかについてであるが、総務省のQ&Aでは、「調定後一定年数(例えば3年)以上が経過しているものについては、「金融商品会計に関する実務指針」を参考に、例えば一律に50%と評価するなどの方法が考えられる。」とされている。

そこで、「金融商品会計に関する実務指針」において認められる簡便な債権の期末評価に係る内容を要約すると以下ようになる。

まず、債権を以下の3区分に区分する。ここで、通常であれば、債務者の経営状況等

を考慮して区分するのが原則であるが、返済状況等により区分することも可能とされている。

- ・一般債権 : 下記以外
- ・貸倒懸念債権：返済期限から6ヶ月以上経過し、入金がほとんどないものを貸倒懸念債権とする。
- ・破産更生債権：返済期限が1年以上経過し、入金がほとんどないものを破産更生債権とする。

期間はあくまで例示。

このように、債権を3区分に区分し、各区分によって回収不能見込額を以下のように算定する。

- ・一般債権 不納欠損実績率
- ・貸倒懸念債権 財務内容評価法
- ・破産更生債権 財務内容評価法

財務内容評価法は、債権額から担保の処分見積額及び保証による回収見込額等を減額した残高について、債務者の状況を考慮して、貸倒見積高を算定する方法であり、破産更生債権については、回収見込額を減額した残高の全額を貸倒見積高とする一方、貸倒懸念債権は、債務者の支払能力を判断して必要額を貸倒見積高とすることになるが、残額の50%を引き当てる簡便法もある。

総務省方式改訂モデル「貸借対照表」の作成手引き（流動資産編）

1 現金・預金

現金・預金に計上する額は、以下の式により算出できる。

財政調整基金年度末残高 + 減債基金年度末残高 + 歳入歳出差引

上の式に係る値は、決算統計から援用できるが、減債基金のみ調整を要する事項がある。決算統計の減債基金残高は、「満期一括償還地方債の償還財源に充てるため、減債基金に積み立てた額は「公債費」として計上し、29表には計上しない。」とされていることから、実際の残高と異なっている。貸借対照表に計上する減債基金残高は、実残高となる。

なお、形式収支を現金・預金として計上することとされているが、形式収支が赤字の場合は、0を計上することにも注意を要する。

2 未収金

未収金とは、投資等の所でも説明したが、財務書類作成年度に調定したもののうち収入未済額のことをいう。ただし、自治体が同一の債務者に複数の債権を有しており、その中の1つに長期延滞債権に属するものがあれば、未収金も長期延滞債権とする取扱い

とされていることに注意を要する。

また、繰越事業については、事業が完了するまでの間、国庫補助金や地方債の借入ができないことが多い。この場合の収入未済額については、普通建設事業費等の収入に対する支出も計上していないので、その財源について、未収金額に計上しない取扱いとされていることにも注意を要する。

3 回収不能見込額

回収不能見込額の算定については、貸付金や長期延滞債権と同様の取扱いであるので、そちらを参照すること。

未収金に係る債権の種類毎に回収不能見込額を算定する算定式として、実務研究会報告書では、長期延滞債権と同様の記載をしている。つまり、過去5年間の不納欠損額÷（滞納繰越収入額＋不納欠損額）である。未収金と長期延滞債権では、回収不能見込額は異なると考えられる。正確にこの値を算出しようとするれば、過去5年間の未収金と長期延滞債権と区分した不納欠損額と滞納繰越収入額を把握する必要があるが、報告書の式は、未収金と長期延滞債権で区分していないことから、未収金、長期延滞債権で同率を用いて計算することを前提としていると考える。

総務省方式改訂モデル「貸借対照表」の作成手引き（負債編）

1 地方債

本項目に計上される値は、決算統計33表57行9列（H20年度版）から決算統計36表3行8列の値を控除した値となる。

本項目で注意を要する事項は、満期一括償還地方債の取扱いである。

満期一括償還地方債の決算統計上の取扱いについては、流動資産の所でも述べたが、定時償還額相当分を減債基金に積み立てている場合、当該額は公債費として計上し、減債基金の積立高に計上しないこととされているが、貸借対照表上は現在高に一致させる必要があるので、注意を要する。

2 長期未払金

日頃聞き慣れない言葉であるが、要は債務負担行為のうち既に確定したものの額であり、地方債同様翌年度支払予定額を除いた額を言う。

繰り返しになるが、本項目に計上される債務負担行為は、既に相手方の履行があったものであり、債務として確定したものを計上する。そのため、物件の購入等に係るものについては、引き渡しが終わった物であり、当該物件が資産計上されることとなる。

(1) 物件の購入等

本科目に計上するものは、決算統計37表1行2列に計上したものの内、既に引き

渡し等が済んだものであるが、該当する事例は少ないのではないかと考えられる。

例外として、PFI等により整備した公共資産は、引き渡しを受けていないものについても、当該資産を資産計上し、本科目にも対応する額を計上することとされている。

なお、リース取引であっても、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引の場合は、本科目に支出予定額を計上すると共に、資産にも計上する。

(2) 債務保証又は損失補償

本科目に該当する債務保証契約及び損失補償契約は、法的に支払が確定したものについてのみ計上する。

なお、健全化法において、設立法人の負債の額等に係る一般会計等負担見込額に計上したものの内、本科目に計上しなかった物については、「債務保証又は損失補償引当金」に計上することとされている。

(3) その他

以上の科目(1)及び(2)に該当しないが、サービスの提供が行われたもの及び物件の引き渡しが行われているものに係る支出予定額（実質的な債務負担に係るものも含む）を計上する。

本科目で注意すべきことは、利子補給は含まれないということである。（利子発生は既にサービスの提供が行われたものと見なされないため）

3 退職手当引当金

本項目は、財政健全化法の将来負担額の1項目である退職手当負担見込額を計上する。

4 その他

本項目については、他会計借入金、歳計外現金が例示されている。

歳計外現金を計上する場合には、同額を資産 - 投資等の部に計上する。

5 翌年度償還予定地方債

本項目に計上する額は、契約上翌年度に返済する額である。

つまり、契約上翌年度に借換を予定している場合は、当該額を計上する。

一方、翌年度に繰上償還を予定していたとしても、契約に基づいて予定しているものではない場合、固定負債の地方債に計上する。

6 短期借入金

本項目に計上する額は、決算統計2表1行3列の数値がマイナスの場合、その絶対値となる。

7 翌年度支払予定退職手当

本項目に計上する額は、翌年度に支払うことが予定されている退職手当の額、つまり翌年度の当初予算計上額となる。

なお、退職手当組合に加入している場合は、組合が退職手当を支払うので本項目は計上されない。

8 賞与引当金

本項目の趣旨は、翌年度の6月に支給される賞与は、本年度の12月～翌年度の5月までの勤務に対して支払われるものであることから、財務書類作成時には12月～3月までの債務は確定しているが、支払われていない、つまり負債であるということになる。よって、翌年度6月に支給する予定の賞与の4/6(12月～3月分)を負債に計上する。

注意を要する事項としては、特別職や議員に対して同様の支給をしている場合は同様に計上するという事。

総務省方式改訂モデル「貸借対照表」の作成手引き(純資産)

純資産の部が何を表しているかについてであるが、基本的には資産の財源である。負債が将来世代の負担となる財源であるのと比較して、純資産の部は現世代が負担した部分を表していると言われている。その他、資産の取得価格と資産を時価評価した際の評価差額も純資産の部に計上することとされている

1 公共資産等整備国庫補助金等

本項目に計上される数値は、資産を取得するための財源となった国庫からの補助金である。これは、純資産の部が資産の財源として既に負担済の財源を計上することと整合している。

また、資産の中には償却する資産がある。資産を償却すると当然その額が縮むので、それに合わせて財源も償却する必要がある。一方、用地などの非償却資産に充当された財源は、償却しない。

続いて技術的なことであるが、公共資産の部に計上する有形固定資産は、普通建設事業費の積み上げであり、これを算出するために決算統計の21～23, 73表の数値を利用している。決算統計の数値は、事業費については自団体整備分と他団体整備分に区分されているが、その財源については区分されていない。このため、事業費割合等で財

源を按分しなければ、本項目に計上する数値が不明となる。(総務費の普通建設事業費が自団体整備分：補助金 = 2 : 1であれば、その財源も2 : 1で按分する。この際、用地費に充当した財源は按分する補助金からは除く。他団体に対する補助金はすべて償却資産に充当しているものとみなす。)

なお、この事業費額により按分する手法は、あくまで過去の分について遡って自団体充当分と他団体充当分に分けることが困難であるため、便宜的に用いる手法であり、財務書類整備年度以降は、裏付けのある数値を使用することに留意する必要がある。

2 公共資産等整備一般財源等

本項目に計上される数値は、資産を取得するための財源とした一般財源である。つまり、ある年度に公共資産を整備するに当たり、支出した総事業費から特定財源を除いた額となる。

なお、事業費に充当する特定財源として、受益者負担金等があるが、これらは便宜的に行政コスト計算書の経常収益の部に計上することとされており、貸借対照表には科目を別途設けて表示されない。これらの数値は、本科目に埋没していることになる。

また、本科目については、以下の算式で示されることとされており、積み上げ方式ではなく、差額で計上するものである。

公共資産合計 + 投資等合計 - 地方債 - 長期未払金(未払金)・物件購入等 - 公共資産等整備国県補助金 - 資産評価差額

本科目の説明書きを見ると公共資産等には投資等を含むことが明示されている。基本的には投資等の科目に計上された物は全て公共資産等となると理解してよいと思われるが、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は除かなければならない。

もう1つ留意する事項として、上記算式中の地方債には、災害復旧事業債、退職手当債、他団体等に対する補助金の財源に充当された地方債、減税補てん債、臨時財政対策債等公共資産等の整備に充当したことが明らかでない地方債を除くということである。これにより、本科目に計上される額が大きくなるという問題点がある。

なお、他団体等に対する補助金は行政コスト計算書に計上される。

3 その他一般財源等

本科目も以下の算式で算定される。

資産合計 - 負債合計 - その他一般財源等以外の純資産合計

本科目は一般的にマイナスになるとされている。これは、借方よりもその他一般財源等を除く貸方の額が大きいことに起因するものであるが、その要因として臨時財政対策債は一般財源等として経常経費に充当され1年で費消されてしまうが、地方債として負債に累積される。このように、資産の財源としての役割を果たしていない負債等が大き

いことを意味している。

4 資産評価差額

本科目を計上する場合として、以下の事例が挙げられる。

- ・新たに売却可能資産を計上した場合。(売却可能資産と簿価の差額)
- ・資産の評価替えを行った場合。(評価替え後の価格と簿価の差額)
- ・寄附等により無償で資産を受贈した場合。(当該資産に係る評価額)

注 記

1 他団体及び民間への支出金により形成された資産

本科目に計上される値は、昭和44年度以降普通建設事業費として支出した額の内、自団体で整備した以外の額を計上する。本科目に計上した額についても、償却資産の場合は減価償却を行う。

また、上記資産に充当した財源を国県支出金、地方債に区分することが求められている。

ここで、少しこの財源の算出方法について、詳しく説明する。

まず、国県支出金についてであるが、決算統計21表、22表については、各年度の自団体整備分と他団体整備分の償却資産の事業費割合に応じて、当該年度の他団体整備分に係る国県支出金を算出する。本来であれば、この額をさらに償却分と非償却分に区分しなければならないが、簡易化するため実務研究会報告書では、用地取得費を0とみなすことができる旨記載しているので、全て償却資産に充当したものとみなして、自団体整備分と同じく償却後の値を計上する。

なお、23表計上額は全て他団体補助分の財源となる。

次に地方債についてであるが、国県補助金と同様に各年度の自団体整備分と他団体整備分の償却資産の事業費の割合に応じて、各年度の他団体整備分充当額を算出し、償却も行う。この額をそのまま計上とすると、償却と同じペースで地方債の償還を行ったこととなるので、自団体整備分と他団体整備分の上記により算出した地方債の割合に地方債の全体の残高から用地取得費に充当した地方債及び公共資産等に充当されていないことが明らかな地方債の残高を除いた額を乗じることによって、他団体整備分充当の地方債を算出することとしている。

2 債務負担行為に関する情報

(1) 物件の購入等

決算統計37表1行2列のうち、貸借対照表に計上したもの以外を計上。

(2) 債務保証又は損失補償

本科目は、債務保証契約及び損失補償契約に基づき、各団体が債務の履行を求められ、金額が確定したもの以外の金額を計上する。

具体的には、債務保証の対象となる債務残高、損失補償の範囲の額を算定し合算した額を記載する。

なお、土地開発公社に対する債務負担行為については、自治体が公社から土地を買い取る義務を負う債務負担行為（物件の購入等）と、公社が土地を先行取得する際に金融機関等から借り入れた債務に対する自治体の債務保証が重複することがあるが、重複する部分は、物件の購入等に区分し、その額を超過するものは、本科目に計上する。

(3) その他

債務負担行為に係る支出予定額から上記(1),(2)、貸借対照表計上額を除いた額を計上する。

(4) その他実質的な債務負担

債務負担行為を設定していないが、実質的な債務負担があれば、上記(1)～(3)に含める。

3 交付税措置地方債の金額

本注記に計上する額は、健全化法の算定様式4 表の合計値から公営事業分及び広域連合・一組負担分を除いた額を計上する。