
連結財務書類作成概要

2008 / 12 / 5

公認会計士 船戸 明

《1》連結財務書類の作成意義

新地方公会計制度研究会報告書

連結財務書類の作成目的

251.連結貸借対照表は、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を連結して、公的資金等によって形成された資産の状況とその財源を調達するための負債の全体像を明らかにすることにより、地方公共団体の財政状態を明らかにすることを目的とする。

【参考】 全市町村の2006年度連結実質収支比率調査(日本経済新聞調査)

	連結実質収支		実質収支	
	自治体数	割合	自治体数	割合
全市町村数	1827		1827	
実質収支比率赤字	86	4.7%	24	1.3%
実質収支比率赤字20%以上	17	0.9%	1	0.1%

【結論】 連結財務書類を作成しないと実態が判明しない場合がある。

《2》連結財務書類の必要性～夕張市～

平成18年 寝耳に水の夕張市財政破綻

(1) 財政破綻の要因

構造的、社会的要因

- ・人口の急減 (S35 107,972人 → H17 13,002人)
- ・税収の減少 (S59 2,164百万円 → H16 974百万円)
- ・普通交付税の減少 (H3 6,991百万円 → H16 3,267百万円)

経営的要因

- ・硬直的な財政構造
 - H16経常収支比率 116.3% 全国平均 90.5%
 - H16人口1,000人当たり職員数 20.12人 全国平均 8.12人
 - H16人件費率 50.9%、H16公債費率 29.6%
- ・「炭鉱から観光へ」の政策失敗(石炭歴史村)

(2) H18/6/20 市長による財政再建団体表明

遅すぎた再建団体申請

- ・一時借入金の活用による粉飾決算
 - ア)なぜ粉飾したのか、イ)なぜ粉飾が可能だったのか、ウ)なぜ粉飾は発見できなかったのか
- ・イ)旧財政再建法では、普通会計が中心で連結ベースではない
- ・ウ)決算に対するチェック体制の不備
 - (国、北海道、市議会、監査委員、金融機関、まして市民)
- ・決算報告が正確であれば、H13には再建団体申請

(3) 破綻後の住民生活の変化

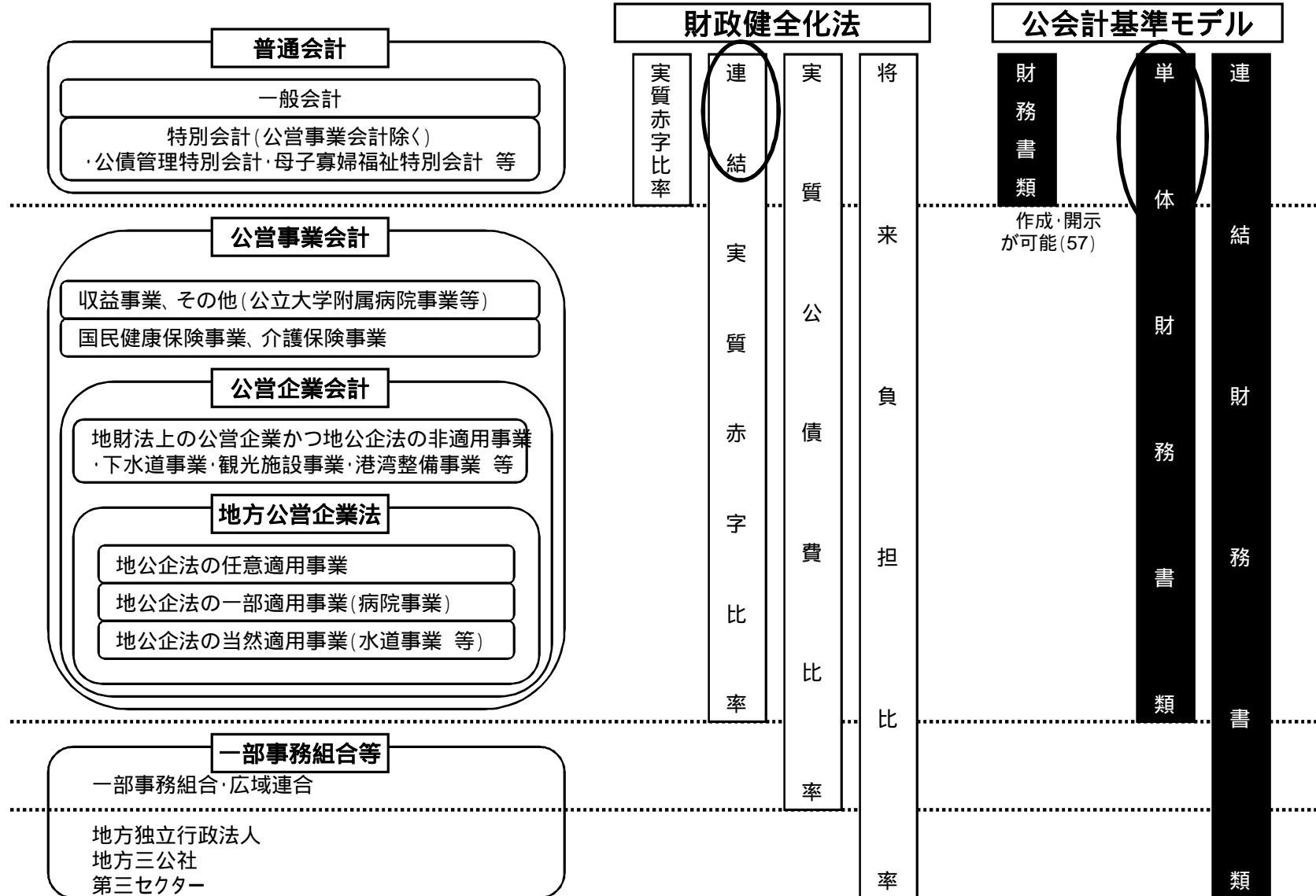
(4) 夕張市破綻の影響

破綻予防措置としての「財政健全化法」の制定(H19/6)

自治体資金調達における格差が発生

《3》連結財務書類の定義

【会計の整理】 財政健全化法との関連(総務省資料を加工)



《4》連結財務書類の定義

【結論】 一、公会計でいう単体と連結

単体 : 特別会計を含む全ての会計

→財政健全化法の連結実質赤字比率と同じ範囲

連結 : + その他出資や支配している組織、法人等

→財政健全化法の将来負担比率と同じ範囲

二、実務的な作業

+ 一般会計に特別会計を加算していく作業

- 一般会計 特別会計間の取引を消去する作業

= 単体財務書類の完成

三、実務的な作業

+ 単体財務書類に、その他組織・法人等を加算していく作業

- 単体財務書類対象(全会計) その他組織・法人間の取引を消去する作業

= 連結財務書類の完成

《5》連結財務書類の作成手順

連結範囲の決定

- 【ポイント】・ 25%以上50%未満の第三セクターや、出資のない法人の判断基礎は、ヒト・カネ・モノ(取引関係・契約)、である。
- ・ 25%未満で損失補償等を行っている場合の取扱は要検討。
- ・ 上記の判断基準は、自治体・個々の団体毎の個別判断

連結対象の財務書類組替

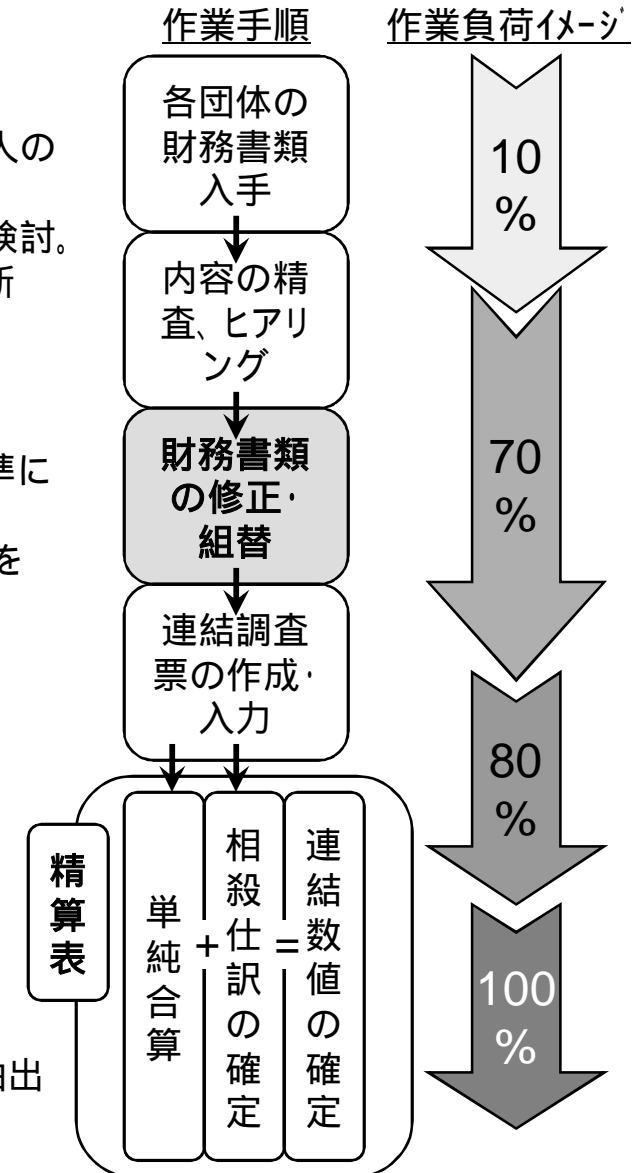
- 【ポイント】・ 会計 処理 基準の統一は行わない(制度272)。
- ・ 資産 評価 は、原則、対象法人それぞれの会計基準に従う(制度274)。
- ・ 基準モデル初回導入時の資産評価は、公正価値評価を原則とする(実務33)。
- ・ 表示 は財務諸表組替を行い、連結調査票に記入

連結対象の財務書類単純合算

- 【ポイント】・ 連結調査票による連結対象財務書類の入手
- ・ エクセル、システムを活用した全財務書類の足し算

連結対象内取引の相殺消去

- 【ポイント】・ 【BS】 投資・資本消去、 債権・債務消去
- ・ 【PL等】 内部取引消去、 未実現利益消去
- ・ においては、金額基準を設けて消去対象取引を抽出
(例:一取引100万円以上、金額は小さい方で消去)



【結論】 連結対象の財務書類組替が最大の難関！ ツールとしては連結調査票を利用。

《6》個別課題 ～ 連結範囲の決定

課題	方向性提言
損失補償をすれば、必ず連結対象となるのか。	人事、資金、取引、技術提供、契約等の状況を見て、自治体の支援がないと存続自体が危ぶまれるような状況であれば、連結対象とする方向がいいのではないかな。
実質支配力基準の適用について、自治体の裁量の余地が入ってしまう。	同上
社会福祉法人、財団など出資はないが、委託事業や補助事業で関係する団体はどのように取り扱うか。	出資の有無はもちろん、上記の人事、資金等の関連で実質判断を行う必要があるのではないかな。
財産区特別会計はどう取り扱うか。	地方財政健全化法に合わせ、公営事業会計以外の特別会計として扱ってはどうか。
想定企業会計はどう取り扱うか。	地方財政健全化法に合わせ、普通会計の範囲として扱ってよいのではないかな。
収益事業組合の構成市だが、出資もなく、解散の場合も積立金対応。連結対象にする必要があるか。	個々の実態に応じて判断するしかないのではないかな。

《7》個別課題 ～ 連結対象の財務書類組替

課題	方向性提言
連結対象法人で未作成の財務諸表は、新たに作成する必要があるか。	基準モデルに合わせて作成するのが原則ではないか。作成に当たっては、個別指導が必要になる場面も想定される。
監査を受けている法人もあり、本当に基準モデルに組み替えるのか。	表示に関しては、基準モデルで単純合算できるように組み替えるのが原則ではないか。また、一部事務組合等で、採用モデルが異なる場合も、基準モデルに組み替えるのが原則ではないか。
連結対象種別の組替方法を提示して欲しい。	組替対応表は、今後、連結対象種別に作成予定
引当金等の会計処理基準の違いをどのように扱うか。	複数選択可能な会計基準の統一は不要ではないか。 引当金の不計上などは、自治体本体に合わせて計上が必要ではないか。自治体から補助金が出る予定の退職手当等についても、自治体で追加計上が必要ではないか。
資金収支計算書の資金の範囲を統一する必要があるのではないか。その手法は。	現金及び預金で統一するのがよいのではないか。団体による違いがある場合の手法は、個別検討が必要。
開始時の純資産について、未分析残高とする扱いは連結上も同一か。	そもそも未分析残高の性格については再検討が必要。ただし、単体と連結で分ける必要はないのではないか。
第三セクター保有の上場株式に含み損がある場合の評価方法はどうか。	第三セクターの会計基準に従うが、重要な影響がある場合は、市場価格評価の検討が必要ではないか。
消費税の処理について、普通会計でも税抜き処理が必要ではないか。	税込方式と税抜方式の混在は、自治体の処理に合わせて統一する必要があるのではないか。
公営事業会計、法非適の固定資産計上は決算統計数値をもとに計上でよいか。	S44以降の決算統計数値を基礎としてよいのではないか。手法については、要検討。
地方公営企業の固定資産再評価は行う必要があるか。	重要な影響がある場合、再評価が必要ではないか。

《 8 》 個別課題 ~ 単純合算、相殺消去

課題	方向性提言
連結対象に対する投資損失引当金、貸倒引当金の取扱いは、連結上、消去してよいか。	連結内部間の計上であり、連結手続上は消去する方向でよいのではないか。
相殺消去作業の具体的手順を示して欲しい。	相殺消去自体は、投資資本の特殊性を除き、民間企業と同様と考えられる。ツールとして、連結パッケージを作成し、必要情報を収集する手法がよいのではないか。
相殺消去の対象取引となる少額の判断基準はどう考えるか。	少額の債権債務や取引について、例えば100万円以上という基準を設けて相殺の対象にするのはどうか。
一部事務組合について、右記課題が抽出されている。	<ul style="list-style-type: none"> ・経費負担割合について、人口割と事業量割がある場合、どのように算定するか。 ・組合で複数事業があり、負担割合も異なる場合、事業毎・一括、どちらで連結するか。 ・組合保有土地については、組合発足当時の団体による負担になっている場合の取扱い。 ・組合経費を全て売電収入で賄っており経費負担がない場合の取扱い ・経費負担割合が僅少な場合の取扱い ・構成市によって財務諸表のモデルが異なる場合、調整が難しい。 ・分担割合の変動による資産変動は、純資産の資産評価差額に該当するのか。
土地を売却した場合の相殺消去方法	外部への売却が行われるまで、売却取引がなかったものとして相殺消去する。
土地取得借入金利子を取得価額算入している場合の相殺	土地に上乗せされた支払利息と、受取利息を相殺消去する。

《9》総務省WG 連結財務書類作成実務手引

大項目	内容	
<p>新地方公会計モデル共通 論点</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 連結財務書類の作成目的と連結対象の考え方 2. 連結対象となる会計・団体・法人の範囲と連結の方法 <ol style="list-style-type: none"> (1) 地方公共団体 (2) 地方独立行政法人 (3) 一部事務組合・広域連合 (4) 地方三公社 (5) 第3セクター等 (6) 第3セクターの子会社 (7) 社会福祉法人の取扱い (8) 共同設立の地方独立行政法人・地方三公社 (9) 財産区の取扱い (10) 持分法 3. 連結決算日 4. 連結作業手順の概要 5. 連結作業手順の解説 <ol style="list-style-type: none"> (1) 法定決算書類の読替(組替) (2) 法定決算書類の連結修正 (3) 資産債務の再評価 (4) 純計処理(相殺消去) (5) 出納整理期間中の現金の受払い等の調整 6. 一部事務組合・広域連合の連結作業に係る効率的な体制作り 7. 連結財務書類作成スケジュールの例 	
<p>基準モデル</p>		
<p>総務省方式改訂モデル</p>		