

第4節 財務諸表の作成方法の比較

本節では、ここまで説明してきた総務省の基準モデルと改訂モデル、東京都及び大阪府の財務諸表の作成方法について比較・分析を行い、今後必要となる統一的な会計基準策定に係る論点を明らかにする。なお、平成20年10月に日本公認会計士協会が、地方公会計基準の整備の際に検討対象となると考えられる論点について取りまとめた「地方公共団体の会計に関する提言⁷」を公表しており、この内容についても必要に応じて参考として掲載する。

図表14 財務諸表の種類

作成方法	作成する財務諸表			
企業会計	貸借対照表	損益計算書	キャッシュ・フロー計算書	株主資本等変動計算書
基準モデル・改訂モデル	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
東京都基準	貸借対照表	行政コスト計算書	キャッシュ・フロー計算書	正味財産変動計算書
大阪府基準	貸借対照表	行政コスト計算書	キャッシュ・フロー計算書	純資産変動計算書

2 財務諸表の表示

(1) 貸借対照表

ア 特徴の比較

企業会計では、一定時点の資産、負債、純資産の残高を表示する。資産と負債については、企業の支払能力及び財務的流動性に着目して、流動と固定の項目に区分して表示している。

大阪府でもこの様な構造は同様であり、また東京都でも純資産を正味財産という名称で表示をしているが、構造は同様である。

一方、基準モデル及び改訂モデルについては、資産、負債、純資産を表示することは同様であるが、基準モデルでは資産の部を金融

1 貢献諸表の種類

作成する主たる財務諸表の種類としては、企業会計においては、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び株主資本等変動計算書であり、総務省の2つのモデル、東京都及び大阪府についても、名称や内容の違いはあるが位置付けとしては大きな違いはない。財務諸表の種類については図表14のとおりである。

資産と非金融資産と表示し、また、純資産の部で財源を詳細に示していることが異なる点となっている。改訂モデルについては資産の部を公共資産、投資等、流動資産の3つに区分しているが、公共資産と投資等は固定資産に該当するものと考えられるため、企業会計の流動と固定という区分と概ね同様といえる。

各作成方法の貸借対照表の概要は図表15のとおりである。

⁷ 地方公共団体の会計に関する提言については、本節末を参照

図表 15 各作成方法による貸借対照表の概要

企業会計		東京都		大阪府	
資産	負債	資産	負債	資産	負債
流動資産	流動負債	流動資産	流動負債	流動資産	流動負債
	固定負債		固定負債		固定負債
固定資産	純資産	固定資産	正味財産	固定資産	純資産
	資本金等		国庫支出金等		内部取引等

基準モデル		改訂モデル	
資産	負債	資産	負債
金融資産	流動負債	公共資産	固定負債
	非流動負債		流動負債
非金融資産	純資産	流動資産	純資産
	税収等		一般財源等

イ 論点

貸借対照表については、東京都及び大阪府は企業会計と同様に財務的流動性等に着目して流動・固定に分類している。改訂モデルでは配列は異なるが概ね同じ構成である。これに対して、基準モデルでは、負債については流動と非流動（固定）という形で分類されているのに対して、資産は金融資産と非金融資産と資産の金融商品性に着目して区分しており、他の基準とは異なる構成になっている。資産の部と負債の部との整合性、自治体間での比較可能性を考えると、計上方法を統一する必要がある。

ウ 参考（日本公認会計士協会の提言）

論点5 貸借対照表の表示—資産・負債の区分
提言

財務書類の比較可能性を確保するためにも、貸借対照表の表示区分を統一することが望まれる。将来の「統一的な地方公会計基準」の整備に当たっては、IPSASBなどの国際的議論を参考にして検討することが望まれる。

(2) 行政コスト計算書（損益計算書）

ア 特徴の比較

企業会計では、収益と費用及びその差額である当期純利益（損失）を明らかにする。表示としては、売上高、売上原価を表示し、その差額である売上総利益（損失）を表示する。さらにそこから販売費及び一般管理費等を差し引き、営業利益（損失）を表示する。さらに営業外収益と費用を加減し経常利益（損失）、特別利益と特別損失を加減し税引前当期純利益（損失）を表示する。

東京都及び大阪府においては、自治体では売上と売上原価という対応関係がないため、売上総利益の表示はないが、行政収支、金融収支、特別収支という形で、企業会計に近い分類で収入と費用を区分し、段階的に収支を

明らかにしている。

基準モデルでは、経常費用と経常収益及びその差額である純経常費用が表示される。金融収支や資産売却損益などについても、他の費用・収益と同様に経常費用・経常収益に計上される。

改訂モデルでは、経常行政コストと経常収益及びその差額である純経常行政コストを表示する。資産の除売却損益は行政コスト計算書には計上されず、純資産変動計算書に計上される。また、費用及び収益が行政目的別にも表示される構成は他の作成方法にない特徴になっている。

各作成方法の行政コスト計算書（損益計算書）の概要は図表16のとおりである。

図表16 各作成方法による行政コスト計算書（損益計算書）の概要

企業会計 (損益計算書)	東京都 (行政コスト計算書)	大阪府 (行政コスト計算書)
売上高 売上原価 売上総利益 販売費、一般管理費 営業利益 営業外損益 経常利益 特別損益 税引前当期純利益 法人税等 当期純利益	通常収支 行政収支 行政収入 行政費用 金融収支 金融収入 金融費用 通常収支差額 特別収支 特別収入 特別費用 当期収支差額	通常収支 行政収支 行政収入 行政費用 金融収支 金融収入 金融費用 通常収支差額 特別収支 特別収入 特別費用 当期収支差額
基準モデル (行政コスト計算書)		
経常行政コスト (行政コスト計算書)		
経常費用 経常業務費用 移転支出 経常費用合計	総額	生活インフラ・ 国土保全
経常収益 業務収益 業務関連収益 経常収益合計		教育
純経常費用		福祉
改訂モデル (行政コスト計算書)		
経常収益		
使用料・手数料		
分担金・負担金・寄附金		
経常収益合計		
純経常行政コスト		

イ 論点

行政コスト計算書については、東京都・大阪府と基準モデル・改訂モデルとは、計上する収入及び費用の範囲が大きく異なるため、その様式も異なるものとなっている。

東京都と大阪府においては、収入と費用とを網羅する形で表示することで、当該年度の負担とその財源の差額を明らかにしている。これに対して、基準モデル及び改訂モデルでは、当該年度の負担に対する財源が行政コスト計算書では一部しか表示されないため、負担と財源が行政コスト計算書では見えなくなっている。

行政コスト計算書で何を明らかにするかということを明確にした上で、収入・費用となるものと純資産の増減になるものについて、十分に検討し基準を策定する必要がある。

ウ 参考 日本公認会計士協会の提言

論点13

行政コスト計算書と純資産変動計算書の体系提言

- 将来、地方公会計の統一基準を作成する場合、地方公共団体における一年間の行政活動を財務的な観点から示す計算書、すなわち財務業績を示す計算書が必要と考える。その場合に作成される財務業績を示す財務諸表は、財務諸表の目的・内容をより端的に示す、例えば「財務業績計算書」という名称に変更すべきである。
- 地方公共団体の一年間の財務業績を明らかにするためには、税収・移転収入を含むすべての収益を網羅的に計上し、行政活動の結果を収支差額として表示すべき

である。税収及び補助金のような移転収入の取扱いについては、【論点14】及び【論点15】に記載のとおりである。

- 団体間の移転収入が多い我が国的地方公共団体の実態に鑑み、どのように収益と費用を対応させて区分表示するか、その収支差額の会計的な意味も含め、行政コスト計算書の位置付けの検討が必要であるとの指摘もあった。行政コスト計算書・純資産変動計算書の体系については、引き続き、検討が必要である。

(3) キャッシュ・フロー計算書（資金収支計算書）

ア 特徴の比較

企業会計では、資金の収支の内訳を明らかにするため、収入と支出を3つのカテゴリーに区分して表示する。商品やサービスの提供に伴う収入及びそれに要した支出などを営業活動、固定資産の取得・売却に伴う収支などを投資活動、株式や社債の発行・償還による収支などを財務活動に計上する。

東京都及び大阪府においては、企業会計と同じ考え方により3区分している。また、基準モデルにおいても、企業会計とほとんど同じ区分になっている。

改訂モデルにおいては、経常的収支、公共資産整備収支、投資・財務的収支の3つに区分されている。固定資産の増加について公共資産整備支出に計上されるものと投資・財務的収支に計上されるものがあり固定資産に係る収支の区分が分かれていること、地方債発行収入と基金の繰入による収入が充当先により3つに区分されていることが他の作成方法にはない特徴になって

いる。

各作成方法のキャッシュ・フロー計算書（資金収支計算書）の概要は図表17のとおりである。

なお、企業会計ではキャッシュ・フロー計算書の作成については間接法で作成することが多い。間接法とはキャッシュ・フローの区分のうち、営業活動については、売上や売上原価などの収入・支出額を直接計上するのではなく、損益計算書の税引前純利益から減価償却費などの非現金の項目等を加減することにより、営業活動による

キャッシュ・フローの純額を表示する仕組である。これに対して、自治体の作成方法はいずれも各科目の収入・支出額を示す直接法により作成している。

直接法による場合、科目ごとの資金の流れが分かりやすいというメリットがあるが、損益計算書とキャッシュ・フロー計算書の差額の要因が分からぬというデメリットもある。東京都及び大阪府では調整表を作成することにより、2つの財務諸表の対応関係を明らかにしている。

図表17 各作成方法によるキャッシュ・フロー計算書（資金収支計算書）の概要

企業会計 (キャッシュ・フロー計算書)	東京都 (キャッシュ・フロー計算書)	大阪府 (キャッシュ・フロー計算書)
営業活動 営業活動収入 営業活動支出 投資活動 投資活動収入 投資活動支出 財務活動 財務活動収入 財務活動支出 現金及び現金同等物の増減額	行政サービス活動 行政サービス活動収入 行政サービス活動支出 社会資本整備等投資活動 社会資本整備等投資活動収入 社会資本整備等投資活動支出 財務活動 財務活動収入 財務活動支出 収支差額合計	行政サービス活動 行政サービス活動収入 行政サービス活動支出 投資活動 投資活動収入 投資活動支出 財務活動 財務活動収入 財務活動支出 収支差額合計
基準モデル (資金収支計算書)	改訂モデル (資金収支計算書)	
経常的収支 経常的支出 経常的収入 資本的収支 資本的支出 資本的収入 基礎的財政収支 財務的収支 財務的支出 財務的収入 当期資金収支額	経常的収支 経常的支出 経常的収入 公共資産整備収支 公共資産整備支出 公共資産整備収入 投資・財務的収支 投資・財務的支出 投資・財務的収入 当年度歳計現金増減額	

イ 論点

基準モデル、東京都、大阪府の3者は企業会計と同様の考え方で、収入・支出を3区分しているが、改訂モデルのみ計上区分が異なっている。改訂モデルでは地方債発行による収入が各収支の財源に応じて表示されるため、それぞれの区分に充当される

財源は分かるが、地方債発行に係る資金の総額については見えにくくなる。また、固定資産に係る収支が2つに分かれているため、固定資産の増減と資金の関連についても見えにくくなる。

キャッシュ・フロー計算書でどのような

情報が求められているかということを明確にした上で、財務諸表の比較可能性の点から表示方法を検討する必要がある。

また、行政コスト計算書とキャッシュ・フロー計算書との収支の関係を明らかにするため、調整表の注記等で開示することが望ましい。

ウ 参考（日本公認会計士協会の提言）

論点 19 表示区分【資金収支計算書】

提言

現状の基準モデルと改訂モデルでは、それぞれ各活動区分で表す内容が異なる。「統一的な地方公会計基準」を整備する際には、他の基本財務諸表や注記、附属明細表も合わせて、資金収支計算書で示すべき情報のあり方を検討する必要がある。その際、IPSASBなどの国際的議論も参考にして、財務諸表で表すべき内容、体系を整理すべきである。

(4) 純資産変動計算書

(正味財産変動計算書・株主資本等変動計算書)

ア 特徴の比較

企業会計の株主資本等変動計算書とは、一定期間における株主資本及びその他の純資産の項目の変動を明らかにする。

自治体には株主資本がないため、それ以外の項目が純資産の変動項目として純資産変動計算書に計上されている。

東京都では、国庫支出金、負担金等の収入のうち固定資産の取得の財源となるもの、受贈された固定資産や区市町村等に移管した固定資産など正味財産の増減となるものを、正

味財産変動計算書に計上する。実際の正味財産変動計算書の様式としては、正味財産の項目について、固定資産や都債の増減など、正味財産と他の科目との対応関係が分かるような構造になっている。

大阪府では国庫支出金、負担金、受贈や移管した固定資産の評価額については、純資産の増減ではなく、行政コスト計算書に計上するので、純資産変動計算書には行政コスト計算書の収支差額や部局間・会計間の固定資産等の移管など限定された項目が示される形になっている。なお、大阪府では世代間負担の公平性、変動状況を分析表示するために、純資産変動分析表という附属明細表を作成している。

基準モデルの純資産変動計算書は、税収、社会保険料、国庫補助金などの移転収入のすべて、インフラ資産に対する減価償却費に当たる直接資本減耗など多くの項目が純資産変動計算書に計上される。また、固定資産の形成に充当される財源などの内訳等を表示するため、多くの情報を盛り込んだ構造になっている。

改訂モデルにおいても税収や国庫補助金が純資産変動計算書に計上される。また、科目振替の項目により、公共資産整備等に対する財源が示される。

各作成方法の純資産変動計算書等の概要については図表 18 のとおりである。

第2章 自治体における財務諸表の作成

図表 18 各作成方法による純資産変動計算書等の概要

企業会計 (株主資本等変動計算書)				東京都 (正味財産変動計算書)							
	株主資本				開始残高 相当	国庫 支出金	負担金及 繰入金等	受贈財産 評価額	…	その他 剩余金	合計
	資本金	資本準備金	その他 資本剩余金	…							
前期末残高											
当期変動額											
剩余额の配当											
資本金の取崩											
⋮											
当期純利益											
当期変動額合計											
当期末残高											

大阪府 (純資産変動計算書)							
	開始残高 相当	収支差額	内部取引	一般財源等 配分調整額	一般会計 繰入金	一般会計 繰出金	合計
前期末残高							
当期変動額							
当期末残高							

改訂モデル (純資産変動計算書)					
	純資産合計	公共資産整備 国県補助金等	公共資産等整 備一般財源等	その他 一般財源等	資産評価 差額
期首純資産残高					
純経常行政コスト					
一般財源					
補助金等受入					
臨時損益					
科目振替					
資産評価替え による変動額					
無償受贈資産受入					
期末純資産残高					

基準モデル (純資産変動計算書)							
	財源		資産形成充当財源			その他純資產 開始時 未分析残高	純資産合計
	財源余剰	未実現 財源消費	税収	移転収入	公債等		
前期末残高							
当期変動額							
財源変動の部							
財源の使途							
純経常費用への財源措置							
固定資産形成への財源措置							
財源の調達							
税収							
移転収入							
その他の財源の調達							
資産形成充当財源変動の部							
固定資産の変動							
評価・換算差額等の変動							
その他純資産変動の部							
開始時未分析残高							
当期末残高							

イ 論点

企業会計では、純資産の部のうち、主に株主資本である資本金、資本剰余金、利益剰余金、自己株式等の変動状況を示すために株主資本等変動計算書を作成する。自治体については、株主資本という概念がないために、これとは異なる構成にする必要がある。

東京都及び大阪府については、純資産の部の変動を示す様式となっている。東京都に比べると大阪府では純資産に計上する科目が少ないためにシンプルな様式となっている。

これに対して基準モデル及び改訂モデルでは、税収、国庫補助金及び固定資産の取得に充当された財源等も純資産変動計算書に計上しており、発想が大きく異なるものとなっている。

基準モデルにおいては、固定資産の増減や減価償却費などの項目が、純資産変動計

算書においてプラスとマイナスで表示され、純資産変動計算書の情報量が多くなっているが、その目的が明確ではなく、また、それぞれの項目が複雑であり、利用者にとって理解することが必ずしも容易ではない。

なお、改訂モデルにおいては、官庁会計を基に作成された決算統計のデータを基に作成するので、財源の特定は可能である。しかし、基準モデルにおいては仕訳の段階で固定資産取得に関する財源を特定する必要があり、また、減価償却費を計上するに当たっても財源を特定する必要があるため、個々の固定資産の財源情報を継続的に保有しておく必要があり、実務上の難易度は高くなっている。

企業会計にはない財源を表示することの意義、分かりやすさ、作成のための実務的な対応可能性等も考慮した上で、検討を行う必要がある。

3 財務諸表の作成方法

(1) 特徴の比較

企業会計では、複式簿記により、日々の取引について仕訳を行い、個々の仕訳を仕訳帳に集め、総勘定元帳、精算表を作成し、財務諸表を作成する。

東京都及び大阪府においては、日々の官庁会計の歳入歳出の業務を行いながら、財務諸表作成のための仕訳も記録し、それを積み上げる形で財務諸表を作成するという仕組になっている。

基準モデルにおいても仕訳を積み上げる形で財務諸表を作成することとなっている。財務諸表の作成方法としては、日々仕訳方式と、官庁会計のデータを決算時期に一括して財務諸表の科目に変換する一括変換方式の2通りがある。

改訂モデルについては、基本的に決算統計作成後に決算統計のデータの組替により財務諸表を作成する。しかし、固定資産等のデータについては、固定資産台帳を段階的に整備していくことも示されており、固定資産の金額については、決算統計から作成する場合と台帳の金額を積み上げる場合がある。

(2) 論点

東京都、大阪府、基準モデルの日々仕訳方式を行う場合は、日々仕訳に対応するシステムの整備・改修が必要となるため、それに伴う労力及びコストがかかる。また、執行部署が複式簿記の仕訳を判断することになるため、職員に対する研修や仕訳をチェックする仕組作りが必要となる。

基準モデルについては、日々仕訳と一括変換方式の2つの案が示されており、実際には一括変換方式により財務諸表を作成している

自治体が多くなっている。このため、歳入歳出データ等を決算時期に一括して変換するため、歳入歳出のデータだけでは会計処理が一義的に決定できないものについて、別途、精査作業が必要になる点が課題である。

例えば、工事に関する支出をまとめて「工事請負費」という予算科目で支出した場合に、同支出は修繕（費用の発生）となるのか、固定資産の形成（資産の増加）となるかについて、個別に遡って精査して区分する必要が生じる。こうした処理について、固定資産台帳と照合しつつ正確に仕訳を行っていくためには、一括変換方式の場合、実際の執行時から離れた決算時期に財務諸表作成の作業負担が集中する。また、決算時期においてのみ財務諸表が作成されるため、期中における財務諸表の計数が取得できず、期中における執行状況等を把握することが難しい。

改訂モデルで決算統計の組替により作成する場合、システムの整備・改修を行わずに作成することが可能であるが、ストック情報、特に固定資産の情報について、個々の固定資産の種別（建物か工作物か物品か）や耐用年数を反映させることができず、詳細な固定資産の情報、正確な固定資産額と減価償却費を把握することができない。また、廃棄した固定資産、国や都道府県と市町村間で異動のあった固定資産についても、決算統計のデータには反映されないため、実際に自治体が保有している固定資産の金額とは乖離したものとなる。さらに、改訂モデルの基となる決算統計は目的別や性質別といった分類でまとめられるが、この分類とは異なる組織別や事業別といった単位で財務諸表を作成することが困難となる。

決算統計組替による財務諸表の作成では、固定資産の金額や減価償却費の金額が実態と

はかけ離れたものとなるため、固定資産台帳を整備し、実際の固定資産の残高を反映した形で財務諸表を作成する必要がある。

さらに、財務諸表の活用の点からは、事業別・組織別といった単位で財務諸表を作成し、また、期中においても適宜執行状況等を把握できる日々仕訳による複式簿記に基づき財務諸表を作成する必要がある。

4 固定資産の評価基準

(1) 特徴の比較

企業会計では、事業用に利用する建物や土地については、取得した金額で計上し、原則として再評価は行わない。しかし、収益性が著しく低下した固定資産については、当該資産の帳簿価額を回収可能価額まで減じる減損会計を行う。

東京都では、企業会計と同様に固定資産については取得価額で計上し、再評価は行わない。大阪府についても同様に取得価額で計上し、再評価は実施しない。なお、大阪府では自治体版の減損会計を適用する。

基準モデルについては、インフラ資産以外の土地については、3年に一度再調達価額にて再評価を行う。償却資産については原則として再評価を行わないとしている。

改訂モデルについては、当面の間、取得原価を基礎として算定した価額で計上できるが、基準モデルと同様の再調達価額を原則とする。

(2) 論点

固定資産を取得価額で評価する場合、再評価を行う場合に比べて労力がかからないこと、過去の一般財源や公債の発行によりどれだけの資産が形成されたかを把握できるこ

と、企業会計の評価方法とも一致しており民間企業との比較や連結財務諸表の作成という点で有用であることといったメリットがある。これに対して再評価を行う場合、より実質的な価値を反映した形で資産の価額を表示できること、減価償却費により実質的な更新費用の見積が可能となることなどのメリットがある。

固定資産の計上について取得原価か再評価を行うかについては、メリット・デメリットがあり、どちらかが正しいというものではない。しかし、諸外国の公会計の基準については、基本的に企業会計と同じ考え方に基づき作成されている場合が多く、我が国において固定資産の評価について企業会計と異なる基準とする場合は、その理由を明確にする必要がある。

(3) 参考（日本公認会計士協会の提言）

論点8 有形固定資産の評価基準

提言

開始時簿価の算定に当たり時価で評価を行うことは適切な方法であると考えられるが、我が国の企業会計上、再評価が行われておらず、定期的な再評価に必要な環境が整っていないことや、再評価に要するコストと得られる便益を考慮すると、定期的な再評価を強制すべきでないと考えられる。なお、上記のとおり、総務省両モデルでも実際に再評価が行われる資産は限定されている。また、将来、地方公会計の統一基準を作成する場合、住民のニーズの変化等によりサービス提供能力が著しく低下した場合の減損処理を規定すべきであると考えられる。

5 費用と収益の範囲

(1) 税収の扱い

ア 特徴の比較

企業会計に税収は存在しないが、公会計においては最も主たる財源である税収の扱いが問題となる。

東京都及び大阪府では、税収を行政コスト計算書の収入として計上している一方、基準モデル及び改訂モデルでは、純資産変動計算書の増加項目として計上している。

イ 論点

東京都及び大阪府においては、自治体の1年間の財務業績を明らかにするため、税収を含むほぼすべての収入について行政コスト計算書に計上し、行政サービスの提供に要したコストとの差額を算出し、行政活動の結果を収支差額として表示している。つまり、1年間の財務業績の公表を重視する考え方により、税収を行政コスト計算書の収入として計上している。

これに対して、基準モデルにおいては、税金を主権者である住民からの拠出と考え、企業会計の出資と同等と捉え、純資産変動計算書に計上している。

住民は自治体に対し、実際に持分を有しているわけではなく所有者とは見なせないため、基準モデルのように税収を所有者からの「拠出」と捉えるのは適切ではない。また、税収は当該年度の支出の財源として用いられているため、会計上、ストックとしての性質はなくフローであると考えられる。

改訂モデルにおいては、基準モデルとは理由は異なるが税収を純資産変動計算書に計上している。

税収等多くの収入を純資産変動計算書に計上すると、費用とその財源が行政コスト計算書では見えなくなる。財務業績を明らかにするため、税収については行政コスト計算書に収入として計上する必要がある。

ウ 参考（日本公認会計士協会の提言）

論点14 税収の取扱い

提言

- ・基準モデルでは税収は純資産の増加をもたらすが、「主権者としての住民からの拠出」として、収益には該当しないとしている。これは、主権者としての住民を民間企業の所有者と類似した概念と捉え、主権者たる住民との移転取引を民間企業における資本取引に相当するものと捉えているものと思われる。しかし、住民は主権者であるものの、地方公共団体に持分を有しているわけではないなど、経済的な意味で地方公共団体の所有者ではないと考えられる。地方公共団体の経済的側面を示す財務報告においては、政治的な意味での所有者（主権者）であるかではなく、経済的な意味での所有者であるかに焦点を当てることが適切と考えられる。

- ・また、会計上の「拠出」概念は、通常以下の性格を有するものであり、これに照らすと税収を「拠出」と捉えることは適切ではない。

→「拠出」は一般的に拠出者の主体的意思に基づいて、その金額及び時期を決定するものである。納税という行為は、このような主体的意思に基づくものではない。

→「拠出」は、一般的にこれに伴い経済的持分を形成する行為と考えられている。

納税という行為は、これにより、経済的持分を形成するものではない。

→会計上、ある取引を「拠出」として取り扱うことの意味は、その取引額に拠出者の意思に基づく「一定の維持拘束性」又は「基準値性」が求められるため、それ以外の取引と区分することにある。地方公共団体における税収は、使用されたために徴収されるものであり、「一定の維持拘束性」又は「基準値性」を有するものではない。

- ・企業会計における収益は、事業活動の目的であり、収益を獲得するための犠牲として費用が把握されるという関係にある。一方、公会計においては、行政サービスの提供に要した費用が把握され、それを賄う財源として税収・補助金などが收受される。このように公会計における税収は、企業会計における収益とは根本的に性質を異にするものである。しかし、近年の会計理論の根幹を成す資産・負債アプローチに基づけば、純資産の増加をもたらす取引のうち、資本取引以外は、広い意味での収益であると考えられる。この観点からは、公会計における税収等の対価性のない取引による純資産の増加を収益とみなす考え方方が成り立つ。

(2) 減価償却費

ア 特徴の比較

企業会計、東京都、大阪府、改訂モデルについては、償却資産の減価償却費を行政コスト計算書の費用として計上する。東京都については、固定資産のうち、道路の舗装部分など個々の固定資産としての管理が難しいもので、全体が繋がって1つの機能を果たしているものについては道路全体として1つの資産と見なして、減価償却は行わず、更新に要した経費を費用として計上する取替法を採用している。

一方、基準モデルについては、固定資産を事業用資産とインフラ資産に分類し、事業用資産については減価償却費を計上するが、インフラ資産については減価償却費を計上せず、直接資本減耗という形で純資産変動計算書に計上している。

改訂モデルについては、決算統計の積み上げにより積算する場合は、個々の固定資産ごとではなく、大括りな資産グループを単位として減価償却費を算出し、行政コスト計算書に計上する。

イ 論点

基準モデルにおいては、対価性の有無を基準に事業用資産とインフラ資産に分け、前者については減価償却費を計上し、後者については減価償却費を計上せず直接資本減耗を行っている。このため、償却資産でも費用として計上するものと計上しないものとが混在することになるが、減価償却費の計上の有無はコスト計算に大きく影響を与えるため、すべてのコストを把握することが可能な合理的な基準を定める必要がある。

決算統計の組替による作成の場合、固定

資産の種別や構造が判明せず、実態を反映した正確なコスト情報の把握ができないため、固定資産台帳を整備し、固定資産の種別・構造に合わせて耐用年数を設定し、1件1件減価償却費を計算し計上する必要がある。

6 出納整理期間の扱い

(1) 特徴の比較

自治体においては、年度終了後から5月31日の出納閉鎖日までを出納整理期間として、その間の収入・支出のうち、前年度に帰属するものについては、前年度の収入・支出としている。企業会計ではこうした出納整理期間はない。

東京都、大阪府、基準モデル、改訂モデルのいずれも、出納整理期間中の収入・支出を反映させた形で財務諸表を作成することとしている。大阪府においては、出納整理期間を含めた財務諸表を基本とするが、附属明細表として、出納整理期間の取引を除く要約財務諸表を作成する。

(2) 論点

企業会計においては出納整理期間という概念はなく、官庁会計に特有の制度である。自治体の財務諸表においては、官庁会計決算との整合性などの理由により、出納整理期間が反映されている。

今後の官庁会計による決算と、発生主義会計による財務諸表の作成のあり方の議論の中で、出納整理期間のあり方についても検討する必要がある。

(3) 参考（日本公認会計士協会の提言）

論点4 出納整理期間の扱い

提言

- ・地方公共団体が発生主義会計に基づく適正な財務諸表を作成するとの観点に立てば、「統一的な地方公会計基準」を整備する際には、財務諸表の作成に関し、出納整理期間中の取引を織り込む処理を採用すべきではない。すなわち、4月1日から翌年3月31日までの期間の活動状況、及び3月31日現在の財政状態を経済事実に即してより適切に表現するためには、財務諸表を発生主義会計に基づいて作成することが必要である。
- ・発生主義に基づいて作成された財務諸表と現実に運用されている予算制度に基づく会計情報との関係は、IPSAS第24号「財務諸表における予算情報の表示」に準じて、歳入歳出決算書と出納整理期間中の取引を織り込まずに作成した資金収支計算書との調整表を追加開示することによって明らかにすることが可能である。これにより、実際の資金収支の状況と、出納整理期間中の取引を織り込んだ予算制度下の資金収支（歳入歳出）の状況との関係が明らかになる。

<日本公認会計士協会の「提言」について>

日本公認会計士協会は、平成20年10月に「地方公共団体の会計に関する提言」(以下、「提言」という)を公表した。この提言は、日本公認会計士協会が総務省の2つのモデルに対して、課題に対する提言等を行っているものである。

1 検討経緯⁸

日本公認会計士協会では、従来から自治体が複式簿記・発生主義による公会計の基準に従つて財務諸表を作成すべきと考えており、平成16年には公会計委員会研究報告第12号「地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方」を公表するなど、重要な施策として調査及び研究に取り組んできた。さらに平成19年に「公会計・監査特別委員会」を設置し、地方公会計基準及び財務書類の整備促進を会計専門家として支援するための方策を検討してきた。

現在求められている地方公会計の整備は、総務省の実務報告書が示すモデル等に基づいて、すべての地方公共団体で財務書類4表の導入を目指す段階にあり、モデルを公会計の基準に成熟させるためには、地方公共団体での実績の積み重ねが必要であると認識している。

財政健全化のために資産売却や債務の圧縮などを求める行政改革推進法の趣旨に鑑みても、日本公認会計士協会は、地方公共団体が財務書類4表をスムーズに作成できるよう指導・協力する、会計専門家集団としての責務を有しているといえる。

このため、本研究報告は、会計専門家の理解を促進するため、総務省両モデルにおける取扱、地方公共団体の従来の歳入歳出決算書や決算統計、企業会計との関係を解説し、併せて、参議院の附帯決議にも示された、地方独立行政法人や地方三公社（個別の法律に基づき地方公共団体が全額出資して設立した法人であり、土地開発公社、地方道路公社、住宅供給公社を指す。）なども含めた将来の「統一的な地方公会計基準」整備の際に検討対象となると考えられる論点について、更なる検討を行うべき課題を取りまとめたものである。

2 提言の内容

提言では、19の論点について、総務省の2つのモデルの取扱と、それに対する日本公認会計士協会の提言をまとめたものとなる。論点についての課題の検討については、国際公会計基準に加え、現在IPSASB⁹で検討中の議論についても必要に応じて触れている。

⁸ 以下の記載は、「公会計・監査特別委員会研究報告第1号 地方公共団体の会計に関する提言」(日本公認会計士協会)から作成

⁹ 国際公会計基準及びIPSASBについては、第III編第4章を参照

図表19 各作成方法の比較

		企業会計	東京都	大阪府
主たる財務諸表の種類		貸借対照表 損益計算書 キャッシュ・フロー計算書 株主資本等変動計算書	貸借対照表 行政コスト計算書 キャッシュ・フロー計算書 正味財産変動計算書	貸借対照表 行政コスト計算書 キャッシュ・フロー計算書 純資産変動計算書
財務諸表の表示	貸借対照表 (資産の表示)	流動資産 固定資産	流動資産 固定資産	流動資産 固定資産
	行政コスト計算書等	収益と費用とその差額である利益を表示する	税収などの財源を収入として計上する	税収などの財源を収入として計上する
	キャッシュ・フロー計算書等	営業活動 投資活動 財務活動に分類	行政サービス活動 社会資本整備等投資活動 財務活動に分類 民間企業とほぼ同じ	行政サービス活動 投資活動 財務活動に分類 民間企業とほぼ同じ
	純資産変動計算書等	株主資本等の純資産の変動を表示	資産形成に充当される国庫支出金等を表示	内部取引等を表示
財務諸表の作成方法		日々仕訳による複式簿記	日々仕訳による複式簿記	日々仕訳による複式簿記
有形固定資産の評価基準		原則として取得原価	原則として取得原価	原則として取得原価
費用と収益の範囲	税収の扱い	—	行政サービスの提供に要した費用に対する財源という概念に基づき主たる財源である税収は行政コスト計算書の収入とする	行政サービスの提供に要した費用に対する財源という概念に基づき主たる財源である税収は行政コスト計算書の収入とする
	減価償却費	すべて費用として計上	すべて費用として計上	すべて費用として計上
出納整理期間の扱い		—	出納整理期間における取引を反映させる ただし、附属明細表で出納整理期間の取引を除く要約財務諸表を作成する	出納整理期間における取引を反映させる ただし、附属明細表で出納整理期間の取引を除く要約財務諸表を作成する

基準モデル	改訂モデル	日本公認会計士協会の提言
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	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	—
金融資産 非金融資産	公共資産 投資等 流動資産	財務書類の比較可能性を確保するためにも、貸借対照表の表示区分を統一することが望まれる
税収などの財源を計上しない	税収などの財源を計上しない 行政コストを目的別に表示する	一年間の財務業績を明らかにするためには、税収・移転収入を含むすべての収益を網羅的に計上し、行政活動の結果を収支差額として表示すべきである
経常的収支 資本的収支 財務的収支に分類 企業会計とほぼ同じ	経常的収支 公共資産整備収支 投資・財務的収支に分類 区分及び公債等の扱いが他と異なる	「統一的な地方公会計基準」を整備する際には、他の基本財務諸表や注記、附属明細表も合わせて、資金収支計算書で示すべき情報のあり方を検討する必要がある
固定資産の増減及びその財源等についても表示	固定資産の財源等についても表示	—
日々仕訳又は一括変換方式による複式簿記	決算統計の組替又は台帳積上げ	—
原則として公正価値評価	取得原価を基礎として算定した価額 原則としては再調達価額	我が国の企業会計上、再評価が行われておらず、定期的な再評価に必要な環境が整っていないことや、再評価に要するコストと得られる便益を考慮すると、定期的な再評価を強制するべきではないと考えられる
住民からの拠出と考え純資産に計上	純資産の変動項目を一括表示することが明瞭であるとして純資産に計上	税収を「拠出」と捉えるのは適切ではない
固定資産のうち事業用資産については費用として計上。インフラ資産については直接減耗により直接純資産を減額する	すべて費用として計上	—
出納整理期間における取引を反映させる	出納整理期間における取引を反映させる	地方公共団体が発生主義会計に基づく適正な財務諸表を作成するとの観点に立てば、「統一的な地方公会計基準」を整備する際には、財務諸表の作成に関し、出納整理期間中の取引を織り込む処理を採用すべきではない

第5節 その他自治体を取り巻く公会計の現状

本白書では、自治体の新公会計制度について説明しているが、自治体内の組織においても、既に複式簿記・発生主義会計が導入されているものとして地方公営企業会計がある。また、自治体以外にも地方独立行政法人や公益法人・公社等が、行政サービスの提供又はその補助的な業務を担っている場合がある。これらの団体の会計についても、既に複式簿記・発生主義会計が適用されており、近年、民間の企業会計の考え方方が大幅に導入される形で発展を遂げている。

本節では、こうした広い意味での公会計の主体として、地方公営企業、地方独立行政法人、公益法人及び地方三公社について、特徴と改正状況等を分析していく。

1 地方公営企業

(1) 特徴

水道事業、鉄道事業など、一般的に独立採算制の性格が強いと考えられている事業については、官庁会計ではなく、地方公営企業会計を適用することが求められている¹⁰。自治体の一般会計及び特別会計の会計制度が地方自治法及び地方財政法を根拠とした単式簿記・現金主義会計であるのに対して、地方公営企業会計では地方公営企業法を根拠として複式簿記・発生主義会計が採用されている。

詳細な会計処理方法や財務諸表の様式については、地方公営企業法の財務規定等に定められているが、原則として民間の企業会計で採用されている企業会計原則に従って経理されている¹¹。

しかし、公営企業としての企業性の發揮に留意されつつも、水道事業や電気事業等、大規模な施設整備を多額の企業債により推進する必要がある

等の事業の特質を踏まえ、会計処理については民間の企業会計とは異なる処理も一部認められてきた。主な相違点としては下記のとおりとなる。

ア 借入資本金

借入資本金とは、建設又は改良等の目的のため発行した企業債や、他会計からの借入金に相当する額を負債ではなく、自己資本金と並んで資本金として整理したものという。

このような処理が容認されてきた理由として、借入資本金である企業債は、①自治体の名において借り入れられ、その償還責任は最終的に自治体（一般会計等）が有するものと考え、見方によっては、一般会計等から資金提供があったものとみなせること（負債ではないと考える）、②使途である対象資産が基本的に維持されていくことが前提であり、その財源である企業債により資本助成されたと考えられること、が主な理由として挙げられている。

イ みなし償却

「みなし償却」とは、補助金等により取得した固定資産について、取得に要した価額から、取得に充てた補助金等の額を控除した金額を帳簿価額とみなして、減価償却計算を行うことであり、これまで任意適用が可能であった。

ウ 引当金

引当金としては、修繕引当金と退職給与引当金が例示されているが、その計上は任意である。なお、他の引当金についてはその計上を求める明確な規定がない。

¹⁰ 地方公営企業会計の適用の範囲については、地方公営企業法第2条に定められている。

¹¹ 地方公営企業法施行令第9条第2項「地方公営企業は、その事業に関する取引について正規の簿記の原則に従って正確な会計帳簿を作成しなければならない。」

工 その他

キャッシュ・フロー計算書の作成、棚卸資産の低価法適用、リース会計・減損会計の導入等、民間の企業会計では適用されている会計処理が地方公営企業会計では適用されていない。

(2) 改正状況

地方公営企業会計については、民間企業との比較や、自治体間での比較等を効果的に行いつつ、その経済性の検証が適切に行われることが求められていたが、上述したような地方公営企業会計特有の会計処理の存在により、このような比較が困難な状況にあった。そこで、総務省の「地方公営企業会計制度等研究会」において、企業会計との比較分析が容易にできるように公営企業会計見直しの検討が行われ、平成21年12月「地方公営企業会計制度等研究会報告書」が取りまとめられた。この報告書では、公営企業会計に特有の会計処理を廃止するとともに、近年の新しい会計（リース会計や減損会計）を導入することなど大幅な見直しがなされている。詳細な見直しの内容は以下のとおり。なお、この会計処理の変更に伴う経過措置として、2～

3年程度の移行期間を設けるとされている。

ア 借入資本金

公営企業特有の事情を考慮したとしても負債としての実態は変わらないため、借入資本金については負債として整理する。

イ みなし償却

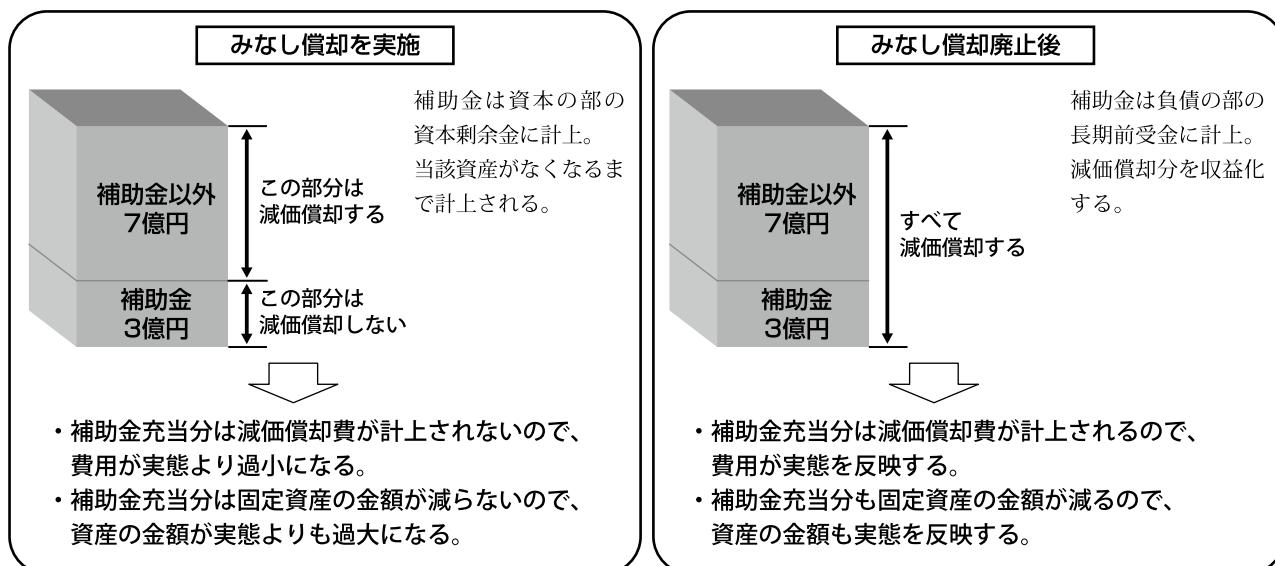
「みなし償却」を採用すると固定資産は補助金等の充当部分については減価償却されないことになり、資産価値の実態を適切に表示されないことになるため、廃止とされた。

改正により、固定資産の取得額に充当される受取補助金は、いったん負債（繰延収益）に計上した上で、減価償却費の計上に応じ徐々に収益化する。これにより、実態を反映した適切な減価償却費の把握が可能となり、かつ、損益計算書上で収益と減価償却費との対応（費用収益対応）を図ることも可能となる。

みなし償却と廃止後の処理については図表20のとおりである。

図表20 みなし償却と廃止後の処理

10億円の固定資産取得について、3億円の補助金を充当した場合



ウ キャッシュ・フロー計算書

現金の収入・支出に関する正確な情報を得ることが可能になることや、企業会計等の他の会計では一般的に作成が求められている状況等を受け、地方公営企業会計でもキャッシュ・フロー計算書の作成が義務付けられる。

エ 引当金

任意計上とされていた退職給付引当金の計上が義務付けられる。

また、退職給付引当金以外の引当金についても、引当金の要件を踏まえた上で、その計上の検討を求める。

オ 棚卸資産の評価

棚卸資産の価額については、時価が帳簿価額より下落している場合に当該時価に置き換える、いわゆる低価法が義務付けられる。

カ 減損会計

固定資産の帳簿価額が現在の時価や、固定資産の使用による将来獲得予定キャッシュ・フローの割引現在価値に比べ過大となっている場合に、減損会計を適用し、帳簿価額の減額を検討する。

キ リース会計

リース会計が導入される。

2 地方独立行政法人**(1) 特徴**

地方独立行政法人は、地方独立行政法人会計基準に従って会計処理を行っている。

複式簿記が採用されており、また、作成する財務諸表も民間の企業会計とほぼ同じであるが、地方独立行政法人会計に特有の財務諸表として「行政サービス実施コスト計算書」の作成が義務付けられていることに大きな特徴がある。行政サービス実施コスト計算書の概要については図表21のとおりである。

これは、地方独立行政法人は、設立団体である自治体の出資により設立され、当該自治体からの運営交付金等の形で税金が投入されることになるが、最終的に地域住民等の負担に帰すべきコストがどの程度かを行政サービス実施コスト計算書で開示することにより、行政サービスに対する評価・判断に役立たせようとしているためである。

また、地方独立行政法人会計基準は原則として企業会計原則に依拠しながらも、収益獲得を前提としないために、損益外減価償却費（収益の獲得が予定されていない資産に係る減価償却は損益計算を通さず、資本剰余金を直接減額する処理）や引当外退職給付（退職給付に充てるべき財源が自治体の運営費交付金によって賄われることが中期計画等で明確になっている場合は負債計上しない特例）等、地方独立行政法人会計特有の処理が認められていることも特徴として挙げられる。

図表21 地方独立行政法人の行政サービス実施コスト計算書の概要

行政サービス実施コスト計算書

(平成〇年〇月〇日～平成〇年〇月〇日)

I 業務費用

(1) 損益計算書上の費用

業務費

一般管理費

(2) (控除) 自己収入等

手数料収入

入場料収入

業務費用合計

損益計算書の費用から、
自己収入を除いた金額を
計上する。

II 損益外減価償却相当額

III 機会費用

国又は地方公共団体財産の無償又は減額された使用料による貸借取引の機会費用

地方公共団体出資の機会費用

無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引の機会費用

損益計算書に計上されてい
ない項目でも、実際には住
民が負担しているであろう
コストを加算する。

IV (控除) 設立団体納付額

V 行政サービス実施コスト

損益計算書には表示されないフルコストを、「行政サービス実施コスト計算書」で開示することにより、行政サービスに対する評価・判断に役立たせようとしている。

(2) 改正状況

地方独立行政法人とは別に、国の所管となる独立行政法人については、独立行政法人会計基準が適用されている。この独立行政法人会計基準については、平成22年3月に民間の新しい会計の考え方（資産除去債務の計上等）の導入を含んだ改正が行われたところであり、地方独立行政法人についても今後、同様の動きを想定することができる。

3 公益法人

(1) 特徴

公益法人は、公益法人会計基準に従って会計処理を行っている。

公益法人会計基準では、損益計算より正味

財産の増減計算が重視されていることに特徴がある。すなわち、公益法人は非営利団体であり、その事業活動に際しては、善意者からの寄付等に財源を求めるのが通常であるが、寄付者は法人の事業損益よりも、「自らの寄付金がどのような事業に使われているか」、「今後も非営利事業を実施できるだけの法人財産が適切に維持されているか」といった、寄付財産の変動状況に关心を示すことになる。そのため、損益計算書に替えて正味財産増減計算書を作成することとなっている。

また、上記の特徴に関連して、法人財産の区分も厳格に義務付けられており、法人存続のための基礎となる「基本財産」（定款で定める）と、特定の目的で使用するために積み

立てる「特定資産」（退職給付引当資産等）を区分計上し、残りを「その他の固定資産」として計上する必要がある。さらに、その財源についても「寄付者によって、使用目的に制限が課せられているか否か」により、「指定正味財産」と「一般正味財産」とに区分が求められていることに特徴がある。

(2) 改正状況

公益法人を取り巻く社会経済状況の変化を受け、公益法人においても事業の効率性に関する情報を開示することや、不適正事例の発覚により、寄付者等から受け入れた財産の受託責任をより明確にし、広く理解しやすい財務情報を提供することが求められていた。

そのため、平成16年に従来の資金収支を中心の決算を見直し、財産情報の充実化・財産の変動状況の見える化を図る目的で、民間の企業会計原則の考え方を大幅に導入する会計基準の改正が行われた。

平成16年改正の内容としては、減価償却の強制適用（改正までは任意適用）や引当金の計上などが例として挙げられるが、特に大規模公益法人については、その財務内容に対する関心が多数の利用者から向けられていること、資産及び負債の内容が多様かつ複雑となっていることから、これまでの財務諸表の体系にはなかったキャッシュ・フロー計算書を作成することが求められるようになった。

その後、平成20年には新公益法人制度改革（法人の公益性について、第三者で委員会等の認定が必要となった）が行われ、その中で、今後は一定規模以上の大規模法人には法定の会計監査を義務付けることになった。

4 地方三公社

(1) 特徴

自治体が出資している団体のうち、地方住宅供給公社、地方道路公社及び土地開発公社は一般的に、3つを総称して地方三公社と呼ばれている。この地方三公社については、それぞれの事業の特殊性に応じて会計の基準が定められている。

ア 地方住宅供給公社

地方住宅供給公社会計基準に従って会計処理を行う。

地方住宅供給公社の事業においては、賃貸事業等に係る多額の固定資産を保有することが想定される。そのため、地価下落による売却価額の減少や当該固定資産の利用による将来獲得キャッシュ・フローの見込減少がある場合に、その価値減少分を損失として把握する減損会計を公的部門の中では比較的早期から導入していることに特徴がある。

イ 地方道路公社

地方道路公社施行規則に従って会計処理を行う。

地方道路公社の事業においては、「料金収入で投資額相当の債務を償還する」という償還主義の考え方方が根底にある。そのため、主要資産である道路は減価償却を行わず、替わりに、事業による収益と費用の差額を償還準備金として計上することが求められており（投資額と同額になるまで積み立てる）、この積立状況により、債務がどの程度返済されたかを把握している。ただし、収益と費用の差額が発生しなければ償却準備金の繰入が発生しないため、道路収

益に対応する費用が計上されないことになる。

ウ 土地開発公社

土地開発公社経理基準要綱に従って会計処理を行う。

土地開発公社の事業の性質上、分譲資産（土地）を保有することが想定されるが、地価が下落している現在、多額の含み損を抱えている可能性がある。そのため、平成17年改正により、販売用不動産に時価評価の考え方方が導入された。ただし、設立団体（自治体）により買い取られることが判明している土地（先行取得の公有地等）については、時価評価は求められていない。

（2）改正状況

上述のように、地方三公社については、地方住宅供給公社において平成14年に固定資産に対する減損会計を導入し、土地開発公社において平成17年に販売用不動産の時価評価など、企業会計の考え方をより多く取り入れた基準に改正されている。

5 本節のまとめ

各会計で共通していることは、程度や経緯の違いはあるが、自治体に関連する公的主体についても事業が比較的民間に近い団体から、民間の企業会計の考え方が順に導入される方向で発展を遂げている点にある。従来は、各団体の設立趣旨や事業の特殊性を考慮し、会計上も特有の処理を容認してきた経緯があるが、特に公益法人、地方公営企業では民間の企業会計を反映させる形で改正、あるいは、その検討が行われており、民間の企業会計との違いが解消されつつある。

しかし、個別の会計処理では相違が見られ、財務諸表の利用者にとって必ずしも分かりやすいとはいえない状況になっている。地方独立行政法人や地方三公社など、異なる目的により設置されている団体であるが、多くの団体の運営において多額の税金が投入されていることを考えると、これまで以上に住民に対するアカウンタビリティの質を確保していく必要がある。今後、自治体の公会計制度を検討するに当たっては、個々の団体における会計基準を別々に検討するだけではなく、自治体の公会計という広い視野で、統一的な会計基準の策定や連結財務諸表作成における会計基準差の調整方法などを検討する必要がある。

地方公営企業会計等の会計の比較については図表22のとおりである。

図表22 地方公営企業等の会計の比較

大項目	項目	地方公営企業	地方独立行政法人	公益法人
全般的項目	根拠法	○地方公営企業法	○地方独立行政法人法	○公益法人制度改革関連法
	会計基準	○地方公営企業法の財務規定等	○地方独立行政法人会計基準 ○地方独立行政法人会計基準注釈	○公益法人会計基準
	会計基準の設定主体	○総務省 (地方公営企業法の中で規定)	○総務省	○内閣府公益認定等委員会
	財務諸表の種類	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・剩余金計算書又は欠損金計算書 ・剩余金処分計算書又は欠損金処理計算書 ・決算報告書 <p>※ただし、キャッシュ・フロー計算書を導入予定</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・利益の処分又は損失の処理に関する書類 ・行政サービス実施コスト計算書 ・附属明細書 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・正味財産増減計算書 ・キャッシュ・フロー計算書（一定規模以上）
各論	棚卸資産評価	○原価法を採用 ※ただし、低価法を導入予定	○低価法を採用し、公正価値で評価	○低価法を採用し、公正価値で評価
	固定資産評価	○取得原価評価 ○減損会計は導入されていない ※ただし、減損会計を導入予定	○取得原価評価 ○ただし、減損損失を計上する場合がある	○取得原価評価 ○ただし、減損損失を計上する場合がある
	減価償却	○原則は、通常の減価償却 ○みなし償却の任意適用が可能 ※ただし、みなし償却は廃止予定	○原則は、通常の減価償却 ○ただし、損益外減価償却の適用あり	○通常の減価償却
	借入金	○借入資本金として資本計上 ※ただし、借入資本金についても負債計上となる予定	○長期借入及び債券発行はできない ただし、設立団体からの長期借入は可能 中期計画において定めた短期借入金の限度額の範囲内で借り入れが可能	○債務として負債の部に計上
	負債性引当金の考え方	<ul style="list-style-type: none"> ○退職給与引当金と修繕引当金は任意計上 ○それ以外の引当金は原則、認められていない <p>※ただし、退職給付引当金の引当を義務化、それ以外の引当金についても計上となる予定</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○原則、引当金の計上要件で判断する ○ただし、引当外項目も存在 中期計画等に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる将来の支出については計上できない 	<ul style="list-style-type: none"> ○以下の、引当金の計上要件 ①将来の損失 ②当期以前の事象に起因 ③発生の可能性が高い ④発生金額が合理的に見積可能に照らし、全てに該当すれば負債として計上が必要
	資産助成目的の補助金等の計上	○その他資本剩余额に計上 ※ただし、償却資産の取得に伴う補助金等については負債（繰延収益）計上となる予定	○原則、受取時は債務として計上 償却資産の取得が目的であれば、減価償却費の計上に応じて、債務を収益化（非償却債務であれば、補助金受取時に資本剩余额計上）	○全て受取時に正味財産増減計算書に収益計上
会計の特徴	○地方公営企業の特質に配慮（公営企業としての企業性を發揮する環境の整備に留意しつつも、大規模な施設整備を多額の企業債により推進する必要がある等、その特質に配慮されてきた背景がある） ○そのため、借入資本金等、地方公営企業独自の会計処理が認められてきたことに大きな特徴がある	○「行政サービス実施コスト計算書」が大きな特徴 ○地方独立行政法人は、原則として企業会計原則に依拠しながらも、収益獲得を前提としないために、損益外減価償却費や引当外退職給付など特徴的な会計処理が認められる	○平成16年改正により企業会計の考え方を大幅に導入 ①正味財産増減計算書の採用 ②以下のような財産分類が義務付けられている ・寄付者による財産の使用制限の有無による指定正味財産、一般正味財産 ・財産の使用目的による基本財産、特定資産、その他の固定資産	

地方三公社		
地方住宅供給公社	地方道路公社	土地開発公社
○地方住宅供給公社法	○地方道路公社法	○公有地の拡大の推進に関する法律
○地方住宅供給公社会計基準	○地方道路公社施行規則	○土地開発公社経理基準要綱
○国土交通省	○国土交通省	○総務省
<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・剩余金計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・附属明細表 ・財産目録 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・財産目録 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・財産目録
○分譲事業資産について、低価法を採用し、公正価値で評価	○原価法を採用	<ul style="list-style-type: none"> ○公有地先行取得事業に係る土地（代替地含む）は、設立団体による取得の見込がなくなったものは時価評価。それ以外は取得原価 ○土地造成事業に係る土地は全て時価評価
○取得原価評価 ○ただし、減損損失を計上する場合がある	○取得原価評価 ○減損会計は導入されていない	<ul style="list-style-type: none"> ○取得原価評価 ○ただし、減損損失を計上する場合がある
○原則は、通常の減価償却 ○ただし、地方公営企業の「みなし償却」と同様の会計処理の任意適用が可能	<ul style="list-style-type: none"> ○主要資産である道路は減価償却していない（償還準備金積立方式を採用） ○それ以外の資産については、通常の減価償却 	○通常の減価償却
○債務として負債の部に計上	○債務として負債の部に計上	○債務として負債の部に計上
○以下の、引当金の計上要件 ①将来の損失 ②当期以前の事象に起因 ③発生の可能性が高い ④発生金額が合理的に見積可能 に照らし、全てに該当すれば負債として計上が必要	○「特別法上の引当金等」として、道路事業損失補填引当金や償還準備金等が計上される	<ul style="list-style-type: none"> ○以下の、引当金の計上要件 ①将来の損失 ②当期以前の事象に起因 ③発生の可能性が高い ④発生金額が合理的に見積可能 に照らし、全てに該当すれば負債として計上が必要
○原則、受取時は債務として計上 償却資産の取得が目的であれば、減価償却費の計上に応じて、債務を収益化（非償却債務であれば、補助金受取時に資本剩余金計上）	○受取時は債務として計上	○全て受取時に損益計算書に収益計上
○比較的早期からの固定資産減損会計導入 事業性質上、賃貸用等の固定資産を多額に保有することが想定され、早くから減損会計の考え方を導入	<ul style="list-style-type: none"> ○道路について減価償却を実施せず、「償還準備金積立方式」を採用 ○債務の償還状況について、償還準備金の積立状況により簡単に確認が可能 	<ul style="list-style-type: none"> ○流動資産（棚卸資産）の時価評価主義 販売用土地が資産の主要なものであり、地価下落の状況にある中、「含み損」を適切に開示するために、「公有用地等」「設立団体により再取得される見込みのある代替地」を除いて、時価評価が行われている