

所有外資産の財務書類上の取扱いについて

令和4年11月29日
総務省自治財政局財務調査課

所有外資産の定義について

○ 統一的な基準における「資産」の定義：

過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、

①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または

②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの

今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成26年4月） p. 8

第2章 本基準の基礎概念

V 財務書類の構成要素

1 総則 (1) 資産

38. 資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。

○ 一方、管理者と所有者が異なる資産については、上記の定義①、②に該当するが、管理する地方団体が当該資産に係る所有権を有さず、「支配するもの」には該当しないものと整理しており、統一的基準における「資産」の定義に該当しないため資産計上されていない。下記のとおり、固定資産台帳に記載すること及び貸借対照表に財務情報を注記することが望ましいとされている。

資産評価及び固定資産台帳整備の手引き（統一的な基準による地方公会計マニュアル p.127）

21. 管理者と所有者が異なる指定区間外の国道や指定区間の一級河川等については、当該地方公共団体の資産としては計上しないものの、公共施設等のマネジメントの観点から、固定資産台帳に記載し、貸借対照表に財務情報（土地・償却資産別の取得価額等及び減価償却累計額）を注記することが望まれます。また、表示登記が行われていない法定外公共物についても、同様の取扱いとすることが望まれます。

○ 上記のような管理者と所有者が異なる資産を所有外資産と呼ぶことにする。

より具体的には、当該地方団体が法令等に基づく管理権限を有するが、所有権を有していない資産と定義できる。

今回見直しの対象とする範囲について①（現状の記載）

- 所有外資産に係る注記については、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」において以下のとおり記載例を示している。

注記の記載例（統一的な基準による地方公会計マニュアル p.90）

管理者と所有者が異なる**指定区間外の国道**や**指定区間の一級河川等**及び表示登記が行われていない法定外公共物は次のとおりです。なお、当該資産は貸借対照表の資産に計上されません。

ア **指定区間外の国道**

土地 〇〇〇百万円
工作物 〇〇〇百万円（減価償却累計額 〇〇〇百万円）

イ **指定区間の一級河川等**

土地 〇〇〇百万円
工作物 〇〇〇百万円（減価償却累計額 〇〇〇百万円）

ウ 表示登記が行われていない法定外公共物

土地 〇〇〇百万円
建物 〇〇〇百万円（減価償却累計額 〇〇〇百万円）
工作物 〇〇〇百万円（減価償却累計額 〇〇〇百万円）

- 上記のとおり、**現状の統一的な基準において、所有外資産として例示**されているものは下記2つである。

- ・ **指定区間外の国道**
- ・ **指定区間の一級河川等**

※各都道府県の財務書類を見ると、所有外資産について注記している団体の中でも、上記2つを記載している団体が多い。

令和2年度決算に係る財務書類では、

所有外資産について何らかの注記がある団体：15/47 団体

そのうち指定区間外の国道、指定区間の一級河川等について注記がある団体はそれぞれ、

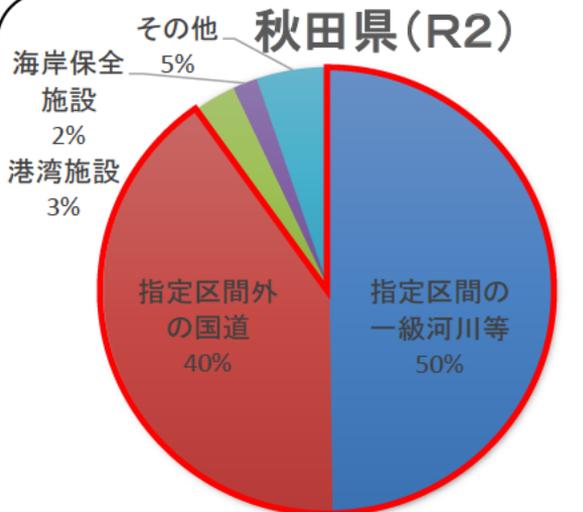
指定区間外の国道：13/15 団体

指定区間の一級河川等：14/15 団体

- 一方で、指定区間外の国道、指定区間の一級河川等以外にも、治山施設や海岸、空港等、管理と所有が異なるものは存在することから、限られた時間において一定の方向性を得るため、まずは**優先順位を付けて検討を行う必要がある**。

今回見直しの対象とする範囲について②（サンプル）

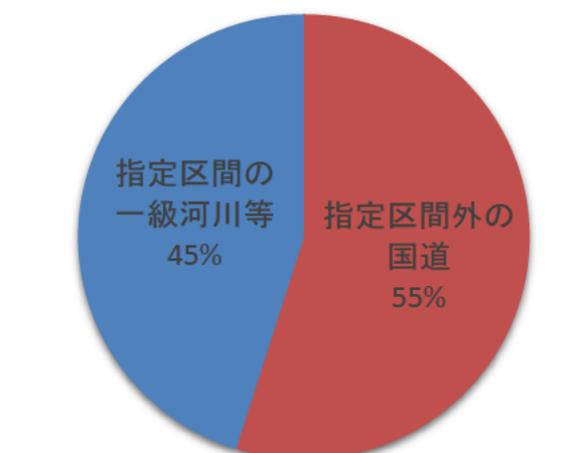
秋田県(R2)



■ 指定区間の一級河川等 ■ 指定区間外の国道
 ■ 港湾施設 ■ 海岸保全施設
 ■ その他

一般会計等の資産総額：1,533,907百万円
 所有外資産の総額：796,722百万円
 うち、赤枠部分：718,619百万円
 上図赤枠部分を加えると、資産は**46.8%増加**。

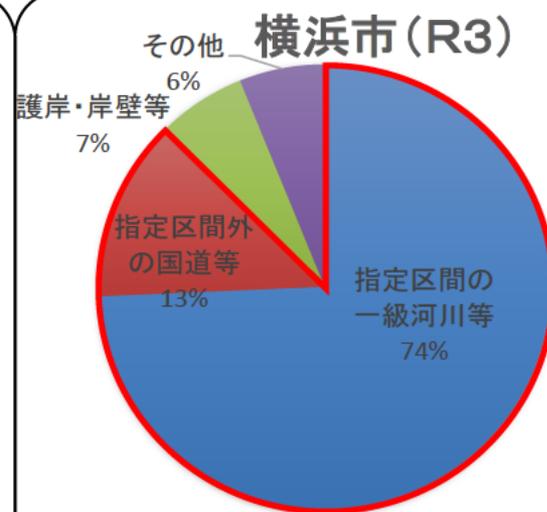
岐阜県(R2)



■ 指定区間外の国道 ■ 指定区間の一級河川等

一般会計等の資産総額：2,125,664百万円
 所有外資産の総額：792,295百万円
 所有外資産を加えると、資産は**37.2%増加**。

横浜市(R3)



■ 指定区間の一級河川等
 ■ 指定区間外の国道等
 ■ 護岸・岸壁等
 ■ その他

一般会計等の資産総額：9,986,760百万円
 所有外資産の総額：131,244百万円
 うち、赤枠部分：114,612百万円
 上図赤枠部分を加えると、資産は**1.1%増加**。

○ 実態の例として、秋田県、岐阜県、横浜市の財務書類に注記されている所有外資産について、当該団体の所有外資産全体の額に対し、各所有外資産が占める割合は上図のとおり。

○ いずれの団体においても、所有外資産全体の額に対して**指定区間外の国道、指定区間の一級河川等の占める割合が大きく**、特に秋田県と岐阜県については、一般会計等の資産総額に指定区間外の国道、指定区間の一級河川等の価額を加えると、**資産が大きく増加**することがわかる。

○ 現在の統一的な基準において注記例として示されていること、所有外資産全体に対する割合が大きいと考えられることから、**指定区間外の国道、指定区間の一級河川等から優先して検討**することとしてはいかがか。（それ以外の所有外資産については、実施可能性の観点も踏まえて第2回WGで検討。）

所有外資産の法的根拠について（指定区間外の国道）①

指定区間外の国道は、国が所有するが、管理は都道府県又は指定都市が行うこととなっている。

なお、道路管理者はその管理する道路の台帳を調製することとされており、指定区間外の国道についても、都道府県又は指定都市の道路台帳に掲載されている。

【所有に関する条文】

○道路法（昭和27年法律第180号）

（道路の敷地等の帰属）

第九十条 国道の新設又は改築のために取得した道路を構成する敷地又は支壁その他の物件（以下これらを「敷地等」という。）は国に、都道府県道又は市町村道の新設又は改築のために取得した敷地等はそれぞれ当該新設又は改築をした都道府県又は市町村に帰属する。

2 略

【管理に関する条文】

（国道の維持、修繕その他の管理）

第十三条 前条に規定するものを除くほか、国道の維持、修繕、公共土木施設災害復旧事業費国庫負担法（昭和二十六年法律第九十七号）の規定の適用を受ける災害復旧事業（以下「災害復旧」という。）その他の管理は、政令で指定する区間（以下「指定区間」という。）内については国土交通大臣が行い、その他の部分については都道府県がその路線の当該都道府県の区域内に存する部分について行う。

2～6 略

（道路台帳）

第二十八条 道路管理者は、その管理する道路の台帳（以下本条において「道路台帳」という。）を調製し、これを保管しなければならない。

2・3 略

所有外資産の法的根拠について（指定区間外の国道） ②

改訂4版 道路法解説（道路法令研究会 編著） p. 81

管理の内容と主体

道路の種類	管理の内容	新 設	改 築	災害復旧	修 繕	維 持	その他の管理	
							工事に伴うもの	その他
高速自動車道路		国土交通大臣	同 左	同 左	同 左	同 左	同 左	同 左
指 定 一般国道 区間内		国土交通大臣	同 左	同 左	同 左	同 左	同 左	○ 国土交通大臣
指 定 一般国道 区間外		国土交通大臣 △ (又は都道府県)	同 左	都道府県 又は 国土交通大臣	同 左	都道府県	都道府県 (又は国土 交通大臣)	都道府県
都 道 府 県 道		都 道 府 県	同 左	同 左	同 左	同 左	同 左	同 左
市 町 村 道		市 町 村	同 左	同 左	同 左	同 左	同 左	同 左

注1 △印は工事の規模が小なるものその他政令で定める特別のものに限り、○印は都道府県が行うことができる。

注2 指定市の区域内の一般国道については都道府県とあるのは指定市、指定市の区域内の都道府県道については都道府県とあるのは指定市。

所有外資産の法的根拠について（指定区間の一級河川等）①

指定区間の一級河川（※）及び二級河川は、都道府県又は指定都市が管理することとなっている。
※河川法上、都道府県又は指定都市は河川管理者とならないが、河川の管理権限は有する（河川法第7条）。

【所有に関する根拠】

○河川法の施行について（建発河第五八号 昭和四〇年三月二九日 建設事務次官通達）

14 河川工事の施行等により取得した河川区域内の土地の帰属について

河川工事の施行等により取得した河川区域内の土地は、河川が国の公共用物であり、河川の管理は都道府県知事が行う場合であつても国の事務であるので、国に帰属するものであること。なお、国に帰属したものについては、すみやかに国有に登記を行い、かつ、管理に遺憾なきを期すること。

【管理に関する根拠条文】

○河川法（昭和39年法律第167号）

（河川管理者）

第七条 この法律において「河川管理者」とは、第九条第一項又は第十条第一項若しくは第二項の規定により河川を管理する者をいう。

改訂版 逐条解説 河川法解説（河川法研究会 編著） p. 48

（前略）

法第九条第二項又は第五項の規定に基づき、国土交通大臣が一級河川の指定区間について都道府県知事又は政令指定都市に管理の一部を行わせる場合は、当該都道府県知事又は政令指定都市の長は、河川管理者である国土交通大臣から管理権限が移動することにより河川を管理する立場に立つものであって、自らが河川管理者となるものではない。（以下略）

（一級河川の管理）

第九条 一級河川の管理は、国土交通大臣が行なう。

2 国土交通大臣が指定する区間（以下「指定区間」という。）内の一級河川に係る国土交通大臣の権限に属する事務の一部は、政令で定めるところにより、当該一級河川の部分の存する都道府県を統轄する都道府県知事が行うこととすることができる。

3・4 略

5 地方自治法（昭和二十二年法律第六十七号）第二百五十二条の十九第一項の指定都市（以下「指定都市」という。）の区域内に存する指定区間内の一級河川のうち国土交通大臣が指定する区間については、第二項の規定により都道府県知事が行うものとされた管理は、同項の規定にかかわらず、政令で定めるところにより、当該一級河川の部分の存する指定都市の長が行うこととすることができる。

6・7 略

所有外資産の法的根拠について（指定区間の一級河川等）②

（二級河川の管理）

第十条 二級河川の管理は、当該河川の存する都道府県を統轄する都道府県知事が行なう。

2 二級河川のうち指定都市の区域内に存する部分であつて、当該部分の存する都道府県を統括する都道府県知事が当該指定都市の長が管理することが適当であると認めて指定する区間の管理は、前項の規定にかかわらず、当該指定都市の長が行う。

3～4 略

（河川の台帳）

第十二条 河川管理者は、その管理する河川の台帳を調製し、これを保管しなければならない。

2 河川の台帳は、河川現況台帳及び水利台帳とする。

3 河川の台帳の記載事項その他その調製及び保管に関し必要な事項は、政令で定める。

4 略

○河川法施行令（昭和40年政令第14号）

（河川の台帳の組成）

第四条 法第十二条第二項の河川現況台帳及び水利台帳は、それぞれ調書及び図面をもつて組成する。

（河川の台帳の保管）

第七条 河川の台帳は、国土交通省令で定めるところにより、一級河川に係るものにあつては関係地方整備局の事務所（北海道開発局の事務所を含む。第三十九条の三第一項第一号において同じ。）において、二級河川に係るものにあつては関係都道府県の事務所において保管するものとする。

所有外資産の取扱いに係る各案について

第2回研究会において事務局から示した各案は以下のとおり。

案1 有形固定資産として資産計上

- 企業会計における所有権移転外ファイナンス・リース取引においては、リース資産を賃借人の貸借対照表で資産計上することとなっている。

案2 「権利」等の無形固定資産として資産計上

- 企業会計においては、施設利用権や借地権等、「権利」を無形固定資産として資産計上している。

案3 投資その他の資産として資産計上

- 企業会計におけるアーケード設置負担金などについては、費用の支出の効果が、その支出日から1年以上及ぶものであることから、「長期前払費用」として貸借対照表で資産として計上している。

案4 貸借対照表本体に外書き等で記載

- 貸借対照表の外書きに所有外資産の価額を記載することにより、視覚的にわかりやすくする案。

案5 所有外資産の整備に係る地方債について、地方債の内数として表示

- 所有外資産の整備に係る地方債の額を、負債において、地方債の内数で明示する案。

第2回研究会における所有外資産等に係る主な意見①

- 会計理論上の資産の定義や、所有外資産の**具体例や法的根拠**と、**それぞれの国地方間の権利・義務の関係**について整理した上で検討が必要。
- 自治体職員としては、**所有外資産が具体的に何かを明確に**していただきたい。会計理論として厳密でも、実際の運用でわかりにくいのは困る。
- 国が所有していながら、都道府県で管理行為のみならず財政負担もする状況は、行政特有。現在の基準における資産の定義では不都合があるのであれば、**改めて、公会計としての資産の定義を検討すべき**。
- 所有外資産の**範囲について、法的根拠も含めて明示した上で議論すべき**。また、オンバランスした方が、将来の減価償却累計額と負債の対応関係が見えるようになり、組織として**将来の支出を把握し備えることができ、今後の活用にも資する**。
- 個人的には、所有権の有無と資産計上の可否は連動しないと考えているものの、細部の設計は難しい。例えば、BS表示も、長期前払費用では意味がわかりにくい**ため、所有外資産の名称で計上すべき**。
- 実務的な取扱いについては、企業会計にも例がなく、基準導入時の議論が再燃する点もあり、丁寧な議論が必要。**CFやPLの計上区分や名称、償却の要否や年数、過年度分の遡及範囲、指定区間から指定区間外に変わる場合の取扱い、登記が明確に国である土地の取扱い、新基準導入時の経過措置などの細部**についても検討が必要。
- 金額の規模感を見た上で**影響が大きいのであれば、資産計上すべき**。
- 現状は支出年度に一括で費用処理しており、**PLの実態にも歪みが生じている可能性**。また、**影響が小さいものまで細かく整理することは、負担感を重くするだけであり、重要性も勘案した上で、資産計上したい団体が実施するなど、一定の裁量の余地があってもよい**。
- 台帳整備が進んできた状況での追加作業は公会計の推進の妨げになりうるので、全て細かく実施するのではなく**一定程度限定的にすべき**。**新項目を設けるとシステムの全体的な改修が必要となり、全国的にも相当額の改修費が生じる点も考慮すべき**。

第2回研究会における所有外資産等に係る主な意見②

- 地方公会計において、財務書類作成に重点を置いてきた中で積み残した論点であり、日本の政府間財政の特有な点を踏まえた上で、企業会計的な考え方や公会計的な発想を入れて議論すべき。将来的な連結も視野に入れて、国の財務書類との関係を踏まえた議論が極めて重要。
- 国側のインフラの会計処理については、地方公会計の固定資産台帳の整備が進む前から、台帳を作成せずにBSを作成している経緯があり、道路法で定める「国道」であることをもって、国の支出分だけでなく、自治体負担分も含めて計上しているところ。
一方で、補助国道に関する整備や維持管理に必要なデータは、国ではなく、実質的な管理を行う自治体にあると認識。自治体における資産台帳の整備をストックマネジメントに生かしていくという流れにおいて、この部分が抜け穴にならないよう、改めて検討すべき。
- 建設公債主義の中で純資産がマイナスになる状況は違和感があり、解消を目指すべき。一方で、プラスであることがよいのかは、財政の持続可能性という観点からは非常に難しい問題。今後、人口減少によって存続が危ぶまれる自治体も出てくる中で、インフラ資産に由来する純資産のプラスは、逆に、自治体にとっての財政負担を示している可能性はないか。
- 資産計上は、純資産の適切な表示に繋がり、明瞭性の点からも重要。何らかの形でオンバランスさせた上で、表記も通常の資産と区別して示せば、公共施設等総合管理計画や個別施設計画の関係でも、使い勝手が良くなるのではないか。
- 農水省所轄の排水機場が県建設・市町村管理。固定資産台帳には載らないが、計画的な維持補修が必要。重要性は小さくてもコストを示すことが重要で、何らかの形で固定資産台帳に記載してほしい。

案 1 有形固定資産として資産計上

○ 企業会計における所有権移転外ファイナンス・リース取引においては、リース資産を賃借人の貸借対照表で資産計上することとなっている。

⇒ 指定区間外の国道等、有形固定資産についても、リース資産を貸借対照表で資産計上する上記取扱いを参考に、所有外資産そのものを有形固定資産として計上する案が考えられないか。

企業会計基準第13号 「リース取引に関する会計基準」

(平成5年6月17日企業会計審議会第一部会、改正平成19年3月30日企業会計基準委員会)

5. 「ファイナンス・リース取引」とは、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をいう。
8. ファイナンス・リース取引は、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの（以下「所有権移転ファイナンス・リース取引」という。）と、それ以外の取引（以下「所有権移転外ファイナンス・リース取引」という。）に分類する。
9. ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

財務会計講義 第22版 (桜井久勝 中央経済社2021 p.192より引用)

第8章 有形固定資産と減価償却

第5節 リース会計

1 リース取引と実質優先の原則

(前略)

これらのファイナンス・リース取引を借手からみれば、法的な契約上はリース物件の賃借とそれに伴う賃借料の支払の形式をとってはいるが、その経済的な実質は、当外物件を購入した後に代金をリース料として長期に分割払いしているのと同じである。したがって法的形式よりも経済的実質を重視する実質優先の原則からすれば、ファイナンス・リース取引は、所有権移転の有無にかかわらず、賃貸借取引としてではなく売買取引として処理しなければならない(中略)。(以下略)

案 2 「権利」等の無形固定資産として資産計上

○ 企業会計においては、施設利用権や借地権等、「権利」を無形固定資産として資産計上している。

⇒ 所有外資産に係る管理権限を「権利」と捉え、無形固定資産として計上する案が考えられないか。
(例：都道府県管理国道を管理する権利を施設管理権として資産計上)

企業会計原則

(昭和24年7月9日、最終改正昭和57年4月20日)

第三 貸借対照表原則

(貸借対照表の分類)

四 資産、負債及び資本の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない。

(前略)

B 固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。

(中略)

営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする。(以下略)

法人税法施行令(昭和40年政令第97号)

(減価償却資産の範囲)

第十三条 法第二条第二十三号(定義)に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの(事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

(中略)

カ 専用側線利用権(中略)

コ 鉄道軌道連絡通行施設利用権(中略)

ク 電気ガス供給施設利用権(中略)

ケ 水道施設利用権(中略)

コ 工業用水道施設利用権(中略)

ツ 電気通信施設利用権(中略) (以下略)

財務会計講義 第22版

(桜井久勝 中央経済社2021 p.199~200から引用)

第9章 無形固定資産と繰延資産

第1節 知的財産と研究開発

事業用資産の中には、棚卸資産や有形固定資産のような物理的形態を持たないが、収益の獲得に大きく貢献し、広く知的財産と総称されるような無形項目(intangibles)がある。たとえば科学的な発明を利用した画期的な新製品を生み出す基礎となっている特許権や、消費者に人気の高い高級ブランド製品の名前として用いられている商標権がそれである。また、ワープロや表計算のソフトウェアも著作権に支えられて、その開発者に大きな利益をもたらしている。これらの項目は、独占的な利用が法律で保護され、権利の転売も可能であるから、たとえ物理的な形態がなくても、資産の1項目とすることに異論はない。

(中略)

「財務会計の概念フレームワーク」によれば、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう」として定義されている(中略)。特許権やソフトウェアが、この定義にいう経済的資源であることは明らかである。これらの知的財産は、棚卸資産や有形固定資産とは異なり、(a)使用しても物理的に減少せず、(b)複数の生産工程や顧客により同時に並行して利用が可能であることの2点で、顕著な特徴をもった経済的資源である。

(中略)

したがって研究開発などの支出については、後述するように、きわめて限定された項目だけを無形固定資産または繰延資産として貸借対照表に計上するのが現行の会計基準の取扱である。(以下略)

案3 投資その他の資産として資産計上

○ 企業会計におけるアーケード設置負担金などについては、費用の支出の効果が、その支出日から1年以上及ぶものであることから、「長期前払費用」として貸借対照表で資産として計上している。

⇒ 所有外資産についてもその整備に係る費用の効果が複数年にわたって発生するものであるため、「長期前払費用」等として投資その他の資産に計上する案が考えられないか。

法人税法（昭和40年法律第34号）

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

（中略）

二十四 繰延資産 法人が支出する費用のうち**支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもの**で政令で定めるものをいう。

法人税法施行令（昭和40年政令第97号）

（繰延資産の範囲）

第十四条 法第二条第二十四号（繰延資産の意義）に規定する政令で定める費用は、法人が支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。）のうち次に掲げるものとする。

（中略）

六 前各号に掲げるもののほか、次に掲げる費用で**支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもの**

イ **自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用**（以下略）

中小企業の会計に関する指針

（平成17年8月1日 日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会）

44. 表示

費用として処理しなかった繰延資産の未償却残高及び繰延資産の償却額の表示は次のとおりとする。

(1)（前略）

税法固有の繰延資産は、「**投資その他の資産**」に**長期前払費用等の適当な項目を付して表示する。**

法人税法 令和3年度版（渡辺淑夫 中央経済社2021 p.503より引用）

§25 繰延資産の償却

2 税法上の繰延資産の具体的範囲

(3) 税法固有の繰延資産

B 共同的施設の負担金

（前略）「共同的施設」とは、法人の所属する協会、組合、商店街等の所有にかかる会館、共同展示場、試験場、駐車場、**アーケードその他の施設又は工作物で、構成員の共同の利益に供されるもの**をいう。

これらの共同的施設は、実質的にはこれを利用する構成員の共同財産のごときものであるから、**その設置又は改良に要する費用を構成員が負担した場合には、その支出の効果は、当該施設が存続する限り持続し、一時的なものではない。**

そこで、繰延資産として償却すべきこととしているのである。（以下略）

【参考】所有外資産の仕訳について

現行の仕訳（例）

（貸方）

（借方）

- ・ 1,000万円ですべて所有外資産の国道工作物を整備 ⇒ PL 補助金等 1,000万円 CF 補助金等支出 1,000万円
- ・ 400万円の補助金交付を受けた。 ⇒ CF 国県等補助金収入 400万円 NW 国県等補助金 400万円
- ・ 500万円の地方債起債を行った。 ⇒ CF 地方債発行収入 500万円 BS 地方債 500万円
- ※残り100万円は、一般財源。 ⇒ 仕訳なし

貸借対照表 (BS)

(単位:万円)

科目	金額	科目	金額
【資産の部】		【負債の部】	
固定資産	1,500	固定負債	800
有形固定資産	1,200	地方債	500
(略)		(略)	
インフラ資産	600	流動負債	400
(略)		(略)	
流動資産	200	負債合計	1,200
(略)		【純資産の部】	
		純資産合計	500
資産合計	1,700	負債及び純資産合計	1,700

行政コスト計算書 (PL)

(単位:万円)

科目	金額
経常費用	5,000
業務費用	4,000
(略)	
移転費用	1,000
補助金等	1,000
経常収益	100
純経常行政コスト	4,900
臨時損失	200
臨時利益	100
純行政コスト	5,000

純資産変動計算書 (NW)

(単位:万円)

科目	金額
前年度末純資産残高	100
純行政コスト(△)	5,000
財源	
税込等	5,000
国庫等補助金	400
本年度差額	400
資産評価差額	0
(略)	
本年度純資産変動額	400
本年度末純資産残高	500

資金収支計算書 (CF)

(単位:万円)

科目	金額
【業務活動収支】	
業務支出	5,000
移転費用支出	1,000
補助金等支出	1,000
業務収入	5,500
臨時支出	200
臨時収入	100
業務活動収支	400
【投資活動収支】	
投資活動支出	700
公共施設等整備費支出	0
投資活動収入	500
国県等補助金収入	400
投資活動収支	△200
【財務活動収支】	
財務活動支出	600
財務活動収入	500
地方債発行収入	500
財務活動収支	△100
本年度資金収支額	100
前年度末資金残高	100
本年度末資金残高	200

(注記)

管理者と所有者が異なる指定区間外の国道や指定区間の一級河川等及び表示登記が行われていない法定外公共物は次のとおりです。なお、当該資産は貸借対照表の資産に計上されません。

- ア 指定区間外の国道
- 土地 0円
- 工作物 1,000万円 (減価償却累計額 0円)

※修繕にかかる費用については、通常の資産に対する支出と同様の取扱い

・ 仕訳

(貸方) PL 維持補修費 ○○円 CF 物件費等支出 ○○円

【参考】案1～3を採用した場合の仕訳案について

○ 案1を採用した場合の具体的な仕訳の案

	(貸方)	(借方)
・1,000万円で所有外資産の国道工作物を整備	⇒ BS 有形固定資産 1,000万円	CF 公共施設等整備費支出 1,000万円
（・400万円の補助金交付を受けた。	⇒ CF 国県等補助金収入 400万円	NW 国県等補助金 400万円
・500万円の地方債起債を行った。	⇒ CF 地方債発行収入 500万円	BS 地方債 500万円
※残り100万円は、一般財源。	⇒ 仕訳なし	

【影響の出る指標】

住民一人当たり資産額、歳入額対資産比率、有形固定資産減価償却比率、純資産比率、将来世代負担比率、住民一人当たり行政コスト、受益者負担割合

○ 案2を採用した場合の具体的な仕訳の案

	(貸方)	(借方)
・1,000万円で所有外資産の国道工作物を整備	⇒ BS 無形固定資産 1,000万円	CF 公共施設等整備費支出 1,000万円
（・400万円の補助金交付を受けた。	⇒ CF 国県等補助金収入 400万円	NW 国県等補助金 400万円
・500万円の地方債起債を行った。	⇒ CF 地方債発行収入 500万円	BS 地方債 500万円
※残り100万円は、一般財源。	⇒ 仕訳なし	

【影響の出る指標】

住民一人当たり資産額、歳入額対資産比率、純資産比率、将来世代負担比率、住民一人当たり行政コスト、受益者負担割合

○ 案3を採用した場合の具体的な仕訳の案

	(貸方)	(借方)
・1,000万円で所有外資産の国道工作物を整備	⇒ BS 投資その他の資産 1,000万円	CF 公共施設等整備費支出or補助金等支出 1,000万円
（・400万円の補助金交付を受けた。	⇒ CF 国県等補助金収入 400万円	NW 国県等補助金 400万円
・500万円の地方債起債を行った。	⇒ CF 地方債発行収入 500万円	BS 地方債 500万円
※残り100万円は、一般財源。	⇒ 仕訳なし	

【影響の出る指標】

住民一人当たり資産額、歳入額対資産比率、純資産比率、住民一人当たり行政コスト、受益者負担割合

【参考】案4、5を採用した場合の財務4表の表示について

現行の仕訳(例)

- ・1,000万円で所有外資産の国道工作物を整備
 - ・400万円の補助金交付を受けた。
 - ・500万円の地方債起債を行った。
- ※残り100万円は、一般財源。

(貸方)

- ⇒ PL 補助金等 1,000万円
- ⇒ CF 国県等補助金収入 400万円
- ⇒ CF 地方債発行収入 500万円
- ⇒ 仕訳なし

(借方)

- CF 補助金等支出 1,000万円
- NW 国県等補助金 400万円
- BS 地方債 500万円

貸借対照表(BS)

(単位:万円)

科目	金額	科目	金額
【資産の部】		【負債の部】	
固定資産	1,500	固定負債	800
有形固定資産	1,200	地方債	500
(略)		所有外資産分	500
インフラ資産	600	流動負債	400
(略)		(略)	
流動資産	200	負債合計	1,200
(略)		【純資産の部】	
資産合計	1,700	純資産合計	500
		負債及び純資産合計	1,700

行政コスト計算書(PL)

(単位:万円)

科目	金額
経常費用	5,000
業務費用	4,000
(略)	
移転費用	1,000
補助金等	1,000
経常収益	100
純経常行政コスト	4,900
臨時損失	200
臨時利益	100
純行政コスト	5,000

純資産変動計算書(NW)

(単位:万円)

科目	金額
前年度末純資産残高	100
純行政コスト(Δ)	5,000
財源	
税金等	5,000
国庫等補助金	400
本年度差額	400
資産評価差額	0
(略)	
本年度純資産変動額	400
本年度末純資産残高	500

資金収支計算書(CF)

(単位:万円)

科目	金額
【業務活動収支】	
業務支出	5,000
移転費用支出	1,000
補助金等支出	1,000
業務収入	5,500
臨時支出	200
臨時収入	100
業務活動収支	400
【投資活動収支】	
投資活動支出	700
公共施設等整備費支出	0
投資活動収入	500
国県等補助金収入	400
投資活動収支	Δ200
【財務活動収支】	
財務活動支出	600
財務活動収入	500
地方債発行収入	500
財務活動収支	Δ100
本年度資金収支額	100
前年度末資金残高	100
本年度末資金残高	200

(案4) 貸借対照表の外書きとして記載

指定区間外の国道

土地 0円

工作物 1,000万円 (減価償却累計額 0円)

(案5)

地方債の内訳として記載

※案4・案5を採用した場合の指標については、現在の財務4表の記載額に変化がないため、別途工夫が必要。例えば、

- ・案4：純資産比率の資産額に所有外資産の資産額を加えることで、実質的な純資産比率を算定する。
- ・案5：純資産比率の純資産額に所有外資産分に係る地方債額を加える(=負債額から所有外資産分に係る地方債額を除く)ことで、所有外資産に係る負債の影響を除いた純資産比率を算定する。

【参考】所有外資産以外で注記が望ましいとされているものについて

所有外資産以外にも、統一的な基準において、資産計上されておらず、貸借対照表に注記することが望ましいとされているものがある。

○ 管理者及び所有者ではないが、整備を自ら行い、その費用も負担する場合

例：県・市町村への無償譲渡が前提となっている土地改良事業、過疎地域代行整備事業によって整備された資産等、都道府県が整備し、その費用も全部又は一部を負担するが、資産そのものは市町村等に帰属しているもの。

Q&A集 問番号12 (統一的な基準による地方公会計マニュアル p.394)

質問：県、市町村への無償譲渡が前提となっている土地改良事業や、県が管理する国道の新設などに係る委託料や工事請負費の支出についてはどのように計上するのでしょうか。

回答：「【行政コスト計算書】移転費用（補助金等）」に計上します。完成まで建設仮勘定とし無償所管換等に計上という考えもありますが、最終的に県の固定資産にならないものを完成まで建設仮勘定として計上する必要はありません。

(ただし、「台帳手引き」21段落に記載するとおり、当該団体の資産としては計上しないものの、公共施設等のマネジメントの観点から、固定資産台帳に記載し、貸借対照表に土地・償却資産別の取得価額等及び減価償却累計額を注記することは望まれます。)

<所有外資産との違い>

所有外資産は、所有していないが、当該団体が管理権限を有している。

一方で、上記場合は、整備後の管理権限がないことから、整備費用の支出も、実質的には他団体に対する建設費用分の補助金支出と同視できるのではないか。

⇒ 統一的な基準の財務書類の質的特性である、「信頼性の原則」を構成する「実質優先主義」に則り、当該団体の管理権限の有無という実質に着目し、今回資産計上を行う検討の対象からは、上記場合を除外することとしたい。

今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書 (平成26年4月) p. 7

IV財務書類の質的特性

4 信頼性の原則

34. 信頼性の原則とは、地方公共団体における財務書類の目的である決算情報の開示と住民による財政規律を達成する上で、その情報がどれだけ信頼に値する正確性と真実性を有するかを意味する。信頼性の有無を判断するためには、①財務情報が取引事象の法律的形式よりもその実質と経済的実態を反映しているか(実質優先主義)、②情報利用者の意思決定を歪めることはないか(中立性)、③財務書類の表示が取引事象を忠実に反映するものとなっているか(表示の忠実性)という点等が考慮されるべきである。