

「【貸借対照表】その他の個別科目の取扱い」に係る検討

37. 歳計外現金

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ・ 地方自治法第 235 条の 4 第 2 項に規定されている「普通地方公共団体の所有に属しない現金」のことである。市町村における預り県民税、職員の給与に係る預り源泉税や公営住宅の預り敷金、一時借入金などが該当する。
- ・ 出納整理期間中の出納を考慮した場合に解消されるものが大部分であるが、公営住宅の預り敷金のように年度を越えて保管される現金もある。
- ・ 基準モデル、改訂モデルともに、歳計外現金は、歳入歳出決算書との整合性等に鑑み、基本的に資金収支計算書の資金の範囲に含めていない。
- ・ 基準モデルにおいては、「新地方公会計制度実務研究会報告書」で次のとおり記載されている。

105.《別表 A7 非資金仕訳例》のうち、別表 A7-4 を参照されたい。歳計外現金については、歳計外現金管理簿から、資産債務整理簿に転記した額をもって非資金仕訳を行う。

- ・ 改訂モデルにおいては、同報告書で次のとおり記載されている。

297. 重要な歳計外現金残高がある場合には、これを歳計外現金の科目を付して計上するものとする。

316. 重要な歳計外現金がある場合は、その N+1 年度支出予定額以外の金額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって固定負債の部に計上しなければならない。例えば預かり敷金などが想定される。

327. 重要な歳計外現金がある場合は、その N+1 年度支出予定額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって流動負債の部に計上しなければならない。

464. 歳計外現金として処理されており、かつ N-1 年度貸借対照表に資産又は負債として計上されている場合、あるいは N 年度末に重要な資産又は負債として計上する場合には、歳計外現金としての収入額又は支出額を記載する。

○論点整理の考え方

- ・年度途中の現金管理の観点からは、複式仕訳も含めた対応が必要と考えられるが、歳計外現金は日常の厳格な出納管理の下で行われていることから、残高管理の観点に絞り、公営住宅の預り敷金など、年度を越える歳計外現金のみ財務書類に反映することでも足りるのではないかな。
- ・資金収支計算書の資金の範囲に歳計外現金を含めると、歳入歳出決算と大きく異なる収支状況が表示されるとなるため、資金収支計算書の注記として歳計外現金の増減を記載することも認めてはどうか。

○基準案

歳計外現金は、複式仕訳（継続記録）の対象範囲に含める。ただし、年度を越える歳計外現金のみ複式仕訳（継続記録）の対象範囲とすることもできる。

歳計外現金及びそれに対応する負債は、その残高を貸借対照表に計上する。

歳計外現金は、資金収支計算書の資金の範囲には含めない。ただし、貸借対照表に計上した歳計外現金に係る収入額及び支出額は、資金収支計算書に注記するものとする。

○留意点

- ・特になし。

38. 未収金（税分と税以外の区分）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ・改訂モデルにおいては、債権管理のあり方も念頭に、現年調定現年收入未済分については「未収金」に、滞納繰越調定収入未済分については「長期延滞債権」に区分することとしている。
- ・同じく改訂モデルにおいては、量的質的重要性や旧総務省方式からの継続性に鑑み、未収金は「地方税」と「その他」とに区分している。

○論点整理の考え方

- ・民間企業会計や地方公営企業会計では、営業循環基準の範疇にあるものは流動資産に、それから外れたものを投資その他の資産の「破産更生債権等」に区分しているため、債権管理の重要性に鑑み、改訂モデルのように、現年調定分と滞納繰越調定分とを区分することとしてはどうか。
- ・地方公営企業会計においては、流動資産の未収金を「営業未収金」「営業外未収金」「その他未収金」と区分しているが、地方税の未収金については、改訂モデルでは区分を設けているものの、貸借対照表に区分掲記するほどの重要性もないため、区分を設けないこととする。ただし、改訂モデルのように内訳を附属明細書に掲載することとしてはどうか。

長期延滞債権明細表（平成○年度）

（単位：千円）

相手先名または種別	貸借対照表価額	回収不能見込額
【貸付金】		
第三セクター等		
(株)〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
【未収金】		
市税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		
合 計		

未収金明細表（平成○年度）

（単位：千円）

相手先名または種別	貸借対照表価額	回収不能見込額
【貸付金】		
第三セクター等		
(株)〇〇		
.....		
その他の貸付金		
〇〇貸付金		
.....		
【未収金】		
市税等未収金		
固定資産税		
.....		
その他の未収金		
使用料・手数料		
.....		

- ・債権管理のあり方、未収金の台帳整備、複式簿記の導入の程度とも関係するが、発生主義の考え方を採り入れれば、調定時に未収金を計上することが適当であるが、費用対効果や実務適用可能性に鑑みて、どのように取り扱うか。

○基準案

現年調定現年収入未済の地方税等は、未収金として計上する。
 滞納繰越調定収入未済の地方税等は、長期延滞債権として計上する。
 未収金及び長期延滞債権の明細は、附属明細書として作成する。

○留意点

- ・改訂モデルでは「長期延滞債権」としているが、ネーミングをどうするか。

39. 売却可能資産

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ・改訂モデルについては、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 218 段などで規定されている。これは、資産・債務改革の観点から、貸借対照表の読者に、売却可能資産の存在を明らかにするために設けられたものである。
 - ・「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関する Q & A (Q&A) 問 9-12 において、「売却可能資産は、売却可能性のある資産にすぎず、売却することを目的に取得した棚卸資産とは異なる性格であることを踏まえ、売却可能資産に対しては低価法を適用せず、時価で評価した額を計上することになる」とされている。
 - ・売却可能資産は、原則として、毎年度評価替えを行うこととしている（「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 251 段参照）。
 - ・基準モデルについては、Q&A 問 41-1 において、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 149 段の③にある「表示登記が行われていない法定外公共物」を表示登記ないし測量した場合の取扱いとして、売却等のため表示登記ないし測量が行われ、確定されている法定外公共物については、売却見込額等をもって売却可能資産として計上することになる」とされている。
 - ・売却可能資産の範囲については、Q&A 問 66-1 で次のように記載されている。
- 1 売却可能資産の範囲は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 250 段落において、「現に公用もしくは公共用に供されていない(一時的に賃貸している場合を含む)すべての公共資産とする。ただし、簡便的に、普通財産及び用途廃止することが予定されている行政財産のみを対象とすることができ、また対象となる資産から山林を除くことができる。」とされている。
 - 2 しかし、上記の原則の下で、当該団体の売却可能資産の範囲の位置づけが明確になるのであれば、早期に財務書類を整備する必要もあるため、例えば次のような手順で段階的に売却可能資産の対象を広げていくことも認められるものとする。なお、その手順や範囲について、附属明細書（総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領別表 2-11）により公表するものとする。

- (1) N+1 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
- (2) 各団体で組織されている公共資産活用検討委員会といった組織において売却予定とされている公共資産
- (3) 普通財産のうち活用を図られていない公共資産
- (4) すべての普通財産
- (5) すべての普通財産及び用途廃止が予定されている行政財産

・「新地方公会計制度実務研究会報告書」の「総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領」別表 2-11 の様式において、売却可能資産に関する部分は次のとおりである。

②売却可能資産

(単位：千円)

区分	売却可能資産 認識額	帳簿価額(決算統計計上額)			資産評価差額
		当初計上額	減価償却累計額	差引	
生活インフラ・国土保全				0	0
教 育				0	0
福 祉				0	0
環境衛生				0	0
産業振興				0	0
消 防				0	0
総 務				0	0
合 計	0	0	0	0	0

(注) 上表には、平成〇年度に新たに売却可能資産として認識したものを記載しています。
なお、売却可能資産の範囲と売却可能価額の算定方法は貸借対照表注記に記載のとおりです。

・「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」において、以下の記述がある。

【一部抜粋】

(ア) 売却可能資産の定義

- a. 売却可能資産とは以下のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産のことをいいます。

現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産

売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

- b. 売却可能資産については、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行政改革推進法）」第 6 条第 1 項第 2 号における、資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策策定にあたっての検討対象資産となるものです。

(イ) 売却可能資産の選定方法

売却可能資産は資産・債務改革推進にあたって重要な検討対象資産であることから、その選定にあたっては、地方公共団体の実状等を十分考慮し、選定基準を明確にし決定しなければなりません。売却可能資産の選定方法の具体例をあげれば以下ようになります。

- a. 公共資産活用検討委員会といった庁内組織において売却予定とされている公有財産
- b. 都市計画区域内の一定面積以上の土地
- c. すべての普通財産の土地
- d. すべての普通財産および用途廃止が予定されている行政財産

(ウ) 売却可能資産の評価方法

売却可能資産は、実現可能価値または市場価値により評価することが求められていることから、評価単位も売却単位を反映し、より個別の資産の状況を反映した評価方法を採用することが望ましいと考えられます。

売却可能資産の選定にあたり、まずは重要な資産として不動産があげられますが、その評価にあたっては、時間的な制約等を踏まえ、売却可能資産が土地のみの場合と、建物及びその敷地の場合にそれぞれ次の評価方法が適用できます。

a. 売却可能資産が土地のみの場合

売却可能資産が土地のみの場合には、個々の土地の実態を反映しうる評価方法である不動産鑑定評価をはじめ、固定資産税評価、相続税評価及び公示価格等を用いて個別に評価することが望ましいと考えられます。しかし評価対象土地の数等の関係から、これらの評価方法を採用することが困難な場合には、固定資産税評価額における同一地目、一定地域の平均単価等による評価もやむを得ません。ただし、あくまで簡便な方法であることから、所在する地域の実情等を勘案し、適切な対応が求められます。なお、予算において財産収入として計上されている場合には、その予算額とすることができます。

b. 売却可能資産が建物及びその敷地の場合

売却可能資産が建物及びその敷地の場合には、これらを一体として評価する方法（例えば不動産鑑定評価）が望ましい評価方法ですが、実務上対応が困難な場合には、土地、建物を別個のものとして取扱うものとします。この場合にも、土地については、売却可能資産の評価の意義から、個々の土地の実態を反映しうる評価方法を採用することが適切です。

建物については、取得価額が判明している場合には取得価額にデフレータを乗じて、再調達価額を求め、減価償却累計額を控除することとなります。取得価額が不明な場合には保険単価及び建物構造別・用途別単価表等を活用して再調達価額を求めます。

なお、建物及びその敷地を一体で評価する場合、建付減価が生じる場合もあります。この場合には適正な建物取壊費用を査定し、土地の評価額から控除することになります。

- ・なお、Q&A 問 9-12 において、地方公共団体財政健全化法における評価手法を採用できるものとされている。

○論点整理の考え方

- ・民間企業会計にはない概念であり、地方公営企業会計においても減損会計の範疇で整理されているが、一定程度の理解と実務が浸透してきている地方公会計において、計上有無や範囲について、どのように取り扱うのがよいか。
- ・取り扱う場合、改訂モデルのように貸借対照表に区分掲記するのか、基準モデルのように注記にとどめるのか。
- ・区分掲記する場合にネーミングをどうするか。
- ・原則として毎年度評価替えを行うこととするが、変動率が小さい場合には評価替えしないこととしてはどうか。

○基準案

売却可能資産とは、次のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産をいう。

- (1) 現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産
- (2) 売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

売却可能資産は、貸借対照表に区分掲記する。

売却可能資産の範囲は、注記するものとする。

売却可能資産は売却可能価額で評価する。売却可能価額は、鑑定評価額その他、路線価や公示地価に基づく評価など、各地方公共団体及び売却可能資産の実状に応じて最も合理的な方法を用いるものとする。

売却可能資産は、原則として毎年度評価替えを行う。ただし、地価の変動率が小さい場合など、売却可能価額に重要な変動が生じていない場合には、評価替えしないことができる。

○留意点

- ・特になし。

40. リース資産

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ・民間企業会計、地方公営企業会計、地方独立行政法人会計において、リース会計が適用されている。
- ・ただし、「中小企業の会計に関する指針」を適用する中小企業、中小規模に該当する地方公営企業においては、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が認められている。この場合には、未経過リース料を注記することとされている。
- ・地方公営企業会計の解除条件付リース契約（長期継続契約）の取扱いについては、「地方公営企業会計基準見直し Q&A」7-5 において、次のように記載されている。

問：ファイナンス・リース取引と判定される要件のひとつに「ノン・キャンセラブル（解約不能）」が挙げられるが、リース契約のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約においては予算不成立等を理由とした契約解除条項（文言例：「当該リース契約に係る予算が削除もしくは減額された場合、契約を解除できる」）が含まれており、かつ契約解除に伴う違約金の支払いが約定されていない場合についても、「ノン・キャンセラブル」に該当するか。

答：契約当事者同士が、当該予算制約事項を前提として、長期にわたりリース物件の貸借を行う意思があるリース契約について、当該予算制約事項による契約解除条項をもってキャンセラブル（解約可能）とは判断することはできない。なお、上記に該当するリース契約を資産及び負債として計上する場合は、当該負債のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係る金額について、注記により示す必要がある（則§44）。

注記例

- ・長期継続契約に係るリース債務

通常の売買取引の方法に準じた会計処理を行ったリース取引に係るリース債務のうち、地方自治法第234条の3に基づく長期継続契約に係るものは下記の金額である。

短期リース債務 ○○円

長期リース債務 △△円

○論点整理の考え方

- ・地方公共団体に最終的に所有権が移転する所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース会計を適用し、地方公共団体に最終的に所有権が移転しない所有権移転外ファイナンス・リース取引については、実務適用可能性や費用対効果を勘案し、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を認めてもよいのではないかと。ただし、この場合には、未経過リース料を注記することとする。
- ・長期継続契約については、地方公営企業会計と同様の考え方を採用してはどうか。

○基準案

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い、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、ファイナンス・リース取引であっても、所有権移転外ファイナンス・リース取引及び重要性の乏しい所有権移転ファイナンス・リース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。

通常の売買取引の方法に準じた会計処理を行ったリース取引に係るリース債務のうち、地方自治法第 234 条の 3 に基づく長期継続契約に係るものは、貸借対照表に計上されたリース債務の金額を注記する。

○留意点

- ・特になし。

4 1. 基金（基金借入の取扱い）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ・基金は、条例で定める特定の目的に応じて确实かつ効率的に運用しなければならないが、基金条例において「繰替運用」に関する規定がおかれた場合、当該基金に属する現金に余裕がある場合において、当該基金の取り崩しではなく、条例で定める一定条件の下、地方公共団体の長の判断により歳計現金への繰替運用が認められる。
- ・一方、年度を越える繰替運用については、地方公共団体が複数年度にわたる債務を負う場合は起債の手続きを要することから、一般に适当ではないとされている。
- ・ただし、定額運用基金については、定額の範囲で順次財産が運用されていくことを想定しているものであり、会計年度に縛られるものではないため、土地開発基金から土地開発公社へ公共用地先行取得資金を貸し付ける場合のように、その目的のために年度を越えて運用することはできるとされている。
- ・改訂モデルにおいては、基金借入金について、「新地方公会計制度実務研究会報告書」で次のとおり記載されている。

272. 普通会計内の会計に対する貸付金（いわゆる基金借入金）が基金残高に含まれている場合は、その金額を控除する。

○論点整理の考え方

- ・普通会計内での繰替運用は地方公共団体内部の取引であるため、会計処理としては基金残高と借入金残高を相殺処理し、基金借入金の内容を注記するのが適當ではないか。

○基準案

繰替運用を行った場合、基金残高と借入金残高を相殺して表示する。ただし、その内容を注記する。

○留意点

- ・特になし。