

貸借対照表における所有外資産の計上について

令和 4 年 1 0 月 1 9 日
総務省自治財政局財務調査課

所有外資産に係る現状①

○ 統一的な基準における「資産」の定義:

※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)から抜粋
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**

○ **管理者と所有者が異なる資産**(以下「所有外資産」という。)は、

上記の定義①、②に該当するが、**所有権を有さないため、**

地方公共団体が「支配するもの」には該当しないものと整理しており、現状では資産計上していない。

例: 指定区間外の国道(以下「都道府県管理国道」という。)、指定区間の一級河川 等

○ 一方、**上記資産の整備に要する経費に充てた地方債は負債に計上されることから、**資産と負債でアンバランスが生じている。

⇒現状、**注記によってその価額を示すことが望ましい**とされている。

(単位:百万円)

科目	金額	科目	金額
【資産の部】		【負債の部】	
固定資産	4,000,000	固定負債	4,400,000
有形固定資産	2,000,000	地方債	4,000,000
(略)		(略)	
インフラ資産	1,900,000	流動負債	500,000
(略)		(略)	
流動資産	1,000,000	負債合計	4,900,000
(略)		【純資産の部】	
資産合計	5,000,000	純資産合計	100,000
		負債及び純資産合計	5,000,000

所有外資産の整備のため発行した地方債は、負債の部に計上される。

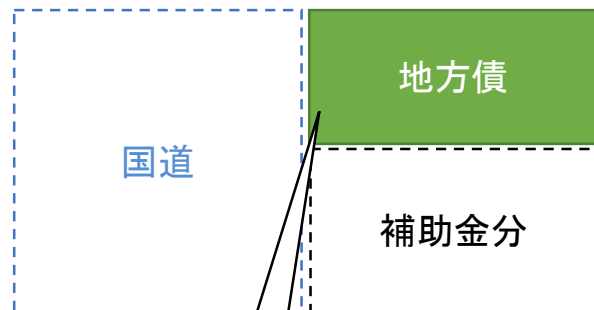


所有外資産は資産の部には計上されない。例えば、所有権を有する都道府県道はインフラ資産に計上されるが、管理するのみである都道府県管理国道は計上されない。

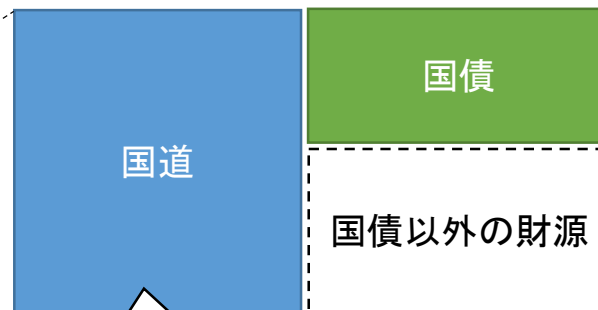
所有外資産に係る現状②

【国と地方の貸借対照表のイメージ(例:都道府県管理国道)】

＜都道府県側のバランスシート＞



＜国側のバランスシート＞



都道府県管理国道の整備等を行うための地方債については、負債に計上。
一方で、所有権を有する資産ではないため、資産には計上されない。

国道について国庫補助している範囲を補助率で割り戻し、資産価額を把握。
(支出した補助金だけでなく、事業費全体の額を資産計上)

○ 都道府県管理国道の価額については、以下のとおり注記として記載。

※統一的な基準による地方公会計マニュアル(令和元年8月改訂)より

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	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)
	⋮
	⋮

所有外資産に係る問題意識

<経緯>

- 平成26年に「統一的な基準」が設定された際には、所有資産に係る早期の台帳整備を優先すべき、との意見があり、所有資産の整理をまずは進めたことから、所有外資産に係る資産計上の整理は先送りとなっている。
(結果、現在は、所有外資産は資産計上されていない。)
- 一方で、「統一的な基準」が設定されてから一定の期間が経過し、各地方団体が財務書類の作成を進める中で、「所有外資産に係る財務書類上の整理」と「実態」にずれが生じることが明らかになってきた。
- 具体的には、貸借対照表において、都道府県管理国道等、一定の地方負担を伴って整備され、かつ、都道府県が一定の管理権限を有する所有外資産については、所有外資産の整備に要する経費に充てた地方債は負債に計上される一方で、所有外資産は資産計上されていないことから、資産と負債の差である純資産が実態よりも低く出してしまう(場合によってはマイナスになる)アンバランスが生じている。



<議論の方向性>

- 都道府県管理国道等のような所有外資産は、管理主体である各地方団体に所在し、広く住民が経済的便益を享受するものであることから、「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」であり、「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」といえる。
- 現行の整理では所有権を有さないことをもって「支配するもの」に該当しないとしているが、上記のような所有外資産は、建設費はもとより維持管理費を負担し、一定の管理権限を有することから、所有権を有していない資産の企業会計における取扱いを参考に、地方公会計での取扱いを検討することができるのではないか。
- 改めて、「所有権を有していない資産」の企業会計における計上方法について検討し、その上で、上記のような所有外資産の貸借対照表における記載方法として適切なものを議論し、一定の方向性を見出すことはできないか。

企業会計の取扱い①（所有権移転外ファイナンス・リース取引）

「所有権移転外ファイナンス・リース取引」は、所有していないリース資産について、「所有者の取得価額」を有形固定資産（又は無形固定資産）として計上する手法。

「リース取引」は、特定物件の所有者である貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料を貸手に支払う取引である。

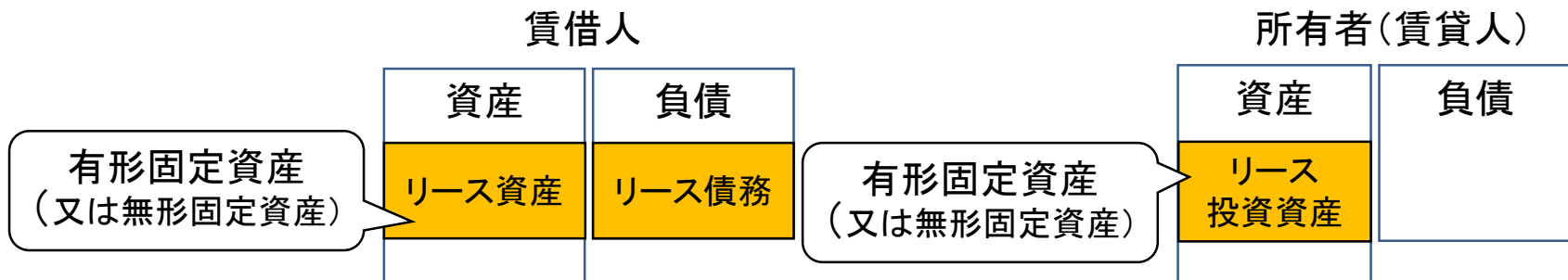
「ファイナンス・リース取引」は、
・リース期間における中途解約ができない「ノンキャンセラブル」と、
・リース物件からの利益を享受すると共に、使用によるコストを負担する「フルペイアウト」
の特徴を有する。

また、ファイナンス・リース取引は、当該物件を売買した場合と同様の状態にあるという経済的実態に着目し、売買取引に係る方法に準じて会計処理を行っている。

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。



企業会計の取扱い②（「権利」の計上）

施設利用権、借地権等、所有していない資産の「権利」について、その相当額を無形固定資産として計上する手法。

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。

建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等は、有形固定資産に属するものとする。

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。

子会社株式その他流動資産に属しない有価証券、出資金、長期貸付金並びに有形固定資産、無形固定資産及び繰延資産に属するもの以外の長期資産は、投資その他の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）

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）

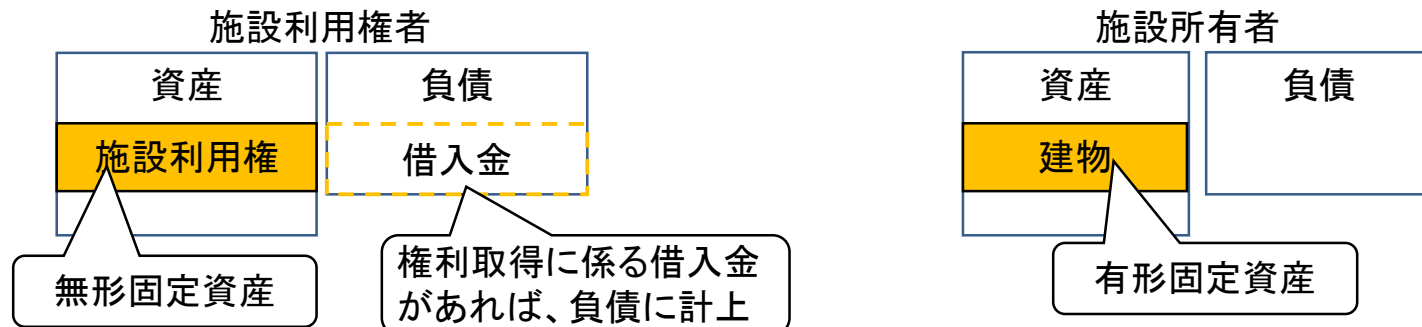
ク 電気ガス供給施設利用権（中略）

ケ 水道施設利用権（中略）

コ 工業用水道施設利用権（中略）

ソ 電気通信施設利用権（中略）

（以下略）



企業会計の取扱い③（長期前払費用の計上）

「長期前払費用」は、所有していない資産の「整備費用の支出分」について、「投資その他の資産」として計上する手法。

・長期前払費用（1年以内に費用化するものは前払費用）

⇒①一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価（例：複数年分の保険料）

②費用の支出の効果が、その支出日から1年以上及ぶもの（＝法人税法上の繰延資産）

（例：アーケード設置負担金）

法人税法（昭和40年法律第34号）

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）

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

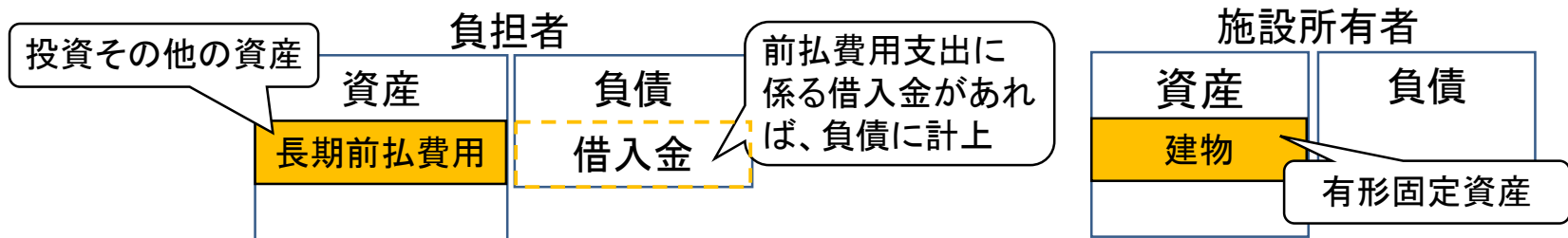
（平成17年8月1日 日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会）

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。



地方公会計における対応案

貸借対照表
(令和4年3月31日現在)

(単位:百万円)

科目	金額	科目	金額
【資産の部】		【負債の部】	
固定資産	101,645	固定負債	39,269
有形固定資産	93,358	地方債	35,141
事業用資産	62,233	長期未払金	0
土地	37,473	退職手当引当金	3,618
建物	59,313	その他	510
建物減価償却累計額	△ 35,323	流動負債	4,141
工作物	813	1年内償還予定地方債	58
工作物減価償却累計額	△ 74	未払金	
建設仮勘定	31	前受金	13
インフラ資産	30,405	賞与等引当金	338
土地	23,104	預り金	105
建物	1,099	その他	207
建物減価償却累計額	△ 440	負債合計	43,410
工作物	28,981	【純資産の部】	
工作物減価償却累計額	△ 22,509	固定資産等形成分	111,413
建設仮勘定	170	余剰分(不足分)	△ 41,474
物品	2,150		
物品減価償却累計額	△ 1,430		
無形固定資産	0		
ソフトウェア	0		
その他	0		
投資その他の資産	8,287		
投資及び出資金	496		
有価証券	45		
出資金	451		
投資損失引当金	0		
長期延滞債権	751		
長期貸付金	7		
基金	7,093		
減債基金	0		
その他	7,093		
その他	0		
徴収不能引当金	△ 60		
流動資産	11,704		
現金預金	1,134		
未収金	234		
短期貸付金	2		
基金	10,360		
財政調整基金	8,579		
減債基金	1,781		
徴収不能引当金	△ 26		
資産合計	113,349	純資産合計	69,939
		負債及び純資産合計	113,349

【案1】
有形固定資産
として計上

【案2】
無形固定資産
として計上

【案3】
投資その他の資産
として計上

【案4】
貸借対照表の
外書きに記載

【案5】
地方債の内数
として記載

指定区間外一般国道 ○○

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。(P5参照)

⇒ 都道府県管理国道等、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。



管理権限が及ぶ所有外資産について、貸借対照表本体に資産として反映できる。

そのため、資産の整備費用に係る負債のみが計上されることなく、純資産比率をより実態に即して示すことができるのではないか。

<論点>

- 都道府県管理国道等については、管理を放棄できない点(ノンキャンセラブル)や、利益を享受すると共にコストを負担する点(フルペイアウト)の性質はリース取引と似たものと考えられるのではないか。
- 実質的には売買取引(分割購入)と取り扱われるリース資産と、都道府県管理国道等の所有外資産とを、同様の資産と考えることができるか否か。

資産	負債
所有外資産 (有形固定資産)	資産の整備費用に係る負債
	純資産

有形固定資産として資産計上

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。(P6参照)
- ⇒ 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)

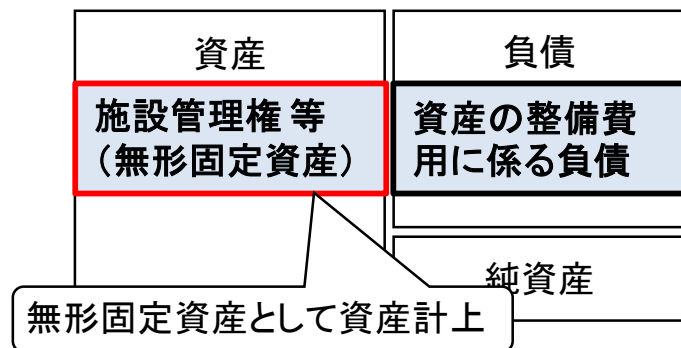


管理権限が及ぶ所有外資産について、貸借対照表本体に資産として反映できる。

そのため、資産の整備費用に係る負債のみが計上されることなく、純資産比率をより実態に即して示すことができるのではないか。

<論点>

- 都道府県管理国道等に係る「管理権限」は、「権利」というよりも、法に基づく「義務」ではないか。
- そのような場合、「資産の管理権限」を無形固定資産として計上することは、企業会計の考え方と整合的であるか否か。



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。（P7参照）

⇒ 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。



管理権限が及ぶ所有外資産について、貸借対照表本体に資産として反映できる。
そのため、資産の整備費用に係る負債のみが計上されることなく、純資産比率をより実態に即して示すことができるのではないか。

<論点>

- 都道府県管理国道等はインフラ資産であり、「費用の支出の効果がその支出日から1年以上及ぶもの」であることは明らかであることから、「長期前払費用」としての取扱いは、整合的ではないか。
- 対象範囲の設定にあたっては、例えば国直轄事業負担金といった管理権限のない資産に対する支出については除外し、管理権限のある資産に限定することが適当ではないか。

	資産	負債
投資その他の資産として 資産計上	長期前払費用等	資産の整備費用に係る負債
		純資産

案4・5 貸借対照表本体の記載を充実

- 現状、所有外資産の価額等は注記で記載している。
企業会計における取扱いを踏まえたものではないが、所有権を重視して現状どおり資産計上は行わず、貸借対照表本体の記載を充実させる案も考えられる。

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。
- ⇒ 貸借対照表のみで、所有外資産の価額を考慮した純資産の額を見て取ることができ、見る者に対しわかりやすくなる。

<論点>

- 貸借対照表上の資産・負債・純資産は現状のままであり、現行の注記と大差ないのではないか。

資産	負債
	純資産
所有外資産	

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。
- ⇒ 現状、貸借対照表からは読み取れない、所有外資産の整備に係る地方債の額を読み取れるようになる。

<論点>

- 貸借対照表上の資産・負債・純資産は現状のままであり、また、負債の額から資産の状況を把握するのは不自然ではないか。

資産	負債
	地方債 所有外資産の整備に係る地方債
	純資産

【参考】第1回研究会における所有外資産等に係る主な意見

- 統一的な基準の導入から5年以上が経過し、各自治体の財務書類の実態が明らかになるにつれ、財務書類の状況と実態との乖離が大きくなっている自治体もあるのではないかと。これを機に、見直しを検討してもよい時期なのではないか。
- リース資産的な方法がいいのか、民間企業でやっているような長期前払費用のような方法がいいのかは、今後議論がしたい。
- 所有外資産が補助金の場合については、決算統計に倣い、費用ではなく資本形成とする方がしっくりくる。
- 資産計上できる余地があると考えるが、会計的な議論の要素が強いので、ロジックを詰める必要がある。
- 所有外資産を把握しようとする¹とすると負荷がかかり、台帳整備も遅れてくるのではないかと。把握の目的としては、資産・負債のバランスが崩れ指標が実態と合わなくなることや、コスト試算が不十分になることへの対応があると思うが、その点は工夫の余地がある。
- 所有外資産は特に都道府県管理の国道・河川などが大部分だと思うが、都道府県の純資産比率は元々非常に低く、さらに少なくなることで、債務超過になりそうな団体もある状況。所有外資産を独自の基準で資産計上しているような団体もあるので、やはり早急に見直しが必要。
- 実質的に分割購入とみなせる所有権移転外ファイナンスリースとは性質が異なる面もある。また、過去に遡って資産計上するとなった場合、実務上の負担も相当大きい。

今後の進め方（案）

- 「統一的な基準」の検証に当たっては、企業会計と地方公会計のバランスについて、専門的な見地から行うことが必要となる。
- そのため、今後、公認会計士の資格を有する委員を中心にワーキンググループを構成し、専門的な見地から議論を深め、親研究会にその都度報告することとすればどうか。
- まずは、「所有外資産の財務書類上の取扱い」について、年内をめどに方向性を得るとともに、財務書類等の整備については、ワーキンググループを中心に、引き続き専門的な見地からの検討を深めることとすればどうか。

【参考】本資料における引用元

○ 資料P1 統一的な基準における「資産」の定義について

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) P8

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。

○ 資料P1 所有外資産に係る説明について

地方公会計の推進に関する研究会(令和元年度)報告書(令和2年3月) P46

3. 各種指標を用いた比較分析 ①指標分析の狙いと課題

(前略)

一方で、地方公会計から得られる指標については、以下のような課題も指摘されているところである。

・ 国道や一般河川等の管理者と所有者が異なる資産(以下「所有外資産」という。)については、貸借対照表上は資産には計上されないが、その整備に要する経費に地方債を充当した場合は負債に計上されることから、資産と負債がアンバランスに計上されるため、特に都道府県においては市区町村に比べて純資産が低い水準となっていることや、資金収支計算書では、所有外資産の整備に係る支出に関する区分は、投資活動収支ではなく、移転費用として業務活動収支に分類されるため、業務活動収支が小さく(又はマイナスに)なることから、これらの数値を基にした指標が実態とは異なる可能性がある。

(以下略)

○ 資料P1 所有外資産の価額を注記で示すことについて

統一的な基準による地方公会計マニュアル(令和元年8月改訂) P127～128

IV 固定資産台帳の記載対象範囲

1 総則

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。

【参考】本資料における引用元

○ 資料P1、3 所有外資産に係る説明について

今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書 参考資料(平成26年4月) P274～276

73. 所有外資産

(前略)

○ 論点整理の考え方

・ 所有資産に係る早期の台帳整備を優先すべきこと、「将来の経済的便益またはサービス提供能力が期待されるもの」ではあるが、「地方公共団体が支配する資源」とは言い難いことから、資産として計上しないこととしてはどうか。(後略)

○ 資料P2 所有外資産に係る注記の記載について

統一的な基準による地方公会計マニュアル(令和元年8月改訂) P88

一般会計等財務書類における注記例

5 追加情報 (2)貸借対照表に係る事項

⑨ 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 ××× 百万円

工作物 ××× 百万円(減価償却累計額 ××× 百万円)

イ 指定区間の一級河川等

土地 ××× 百万円

工作物 ××× 百万円(減価償却累計額 ××× 百万円)

ウ 表示登記が行われていない法定外公共物

土地 ××× 百万円

建物 ××× 百万円(減価償却累計額 ××× 百万円)

工作物 ××× 百万円(減価償却累計額 ××× 百万円)