

令和元年度会計指導員研修

仕訳 Ⅱ

(土地改良区会計特有の勘定科目
及び仕訳について)

目 次

| | | |
|----|--------------------|----|
| 1 | 賦課金徴収に係る仕訳の変化 | 3 |
| 2 | 換地清算金に係る仕訳 | 7 |
| 3 | 維持管理適正化事業拠出金等の会計処理 | 10 |
| 4 | 会計細則規定と小口現金の処理手法 | 13 |
| 5 | 引当金と積立金の取崩し時の仕訳 | 16 |
| 6 | 指定正味財産の受け入れ仕訳等 | 17 |
| 7 | 所得税の源泉徴収と会計処理 | 19 |
| 8 | 消費税の記帳と納税 | 22 |
| 9 | 旅費の概算払いと精算 | 23 |
| 10 | 期末決算整理と帳簿の締め切り | 24 |
| 11 | 日々取引結果の諸帳簿への反映 | 25 |

まず紹介するのは賦課金にかかる会計処理についてです。
手続の経過、会計年度の移行により仕訳処理が必要となる事があります。
このスライドでは①から⑧まで、順を追って紹介をします。

時間軸が左から右に流れています。

当期において、ある時期に、組合員に納付期限を設定した賦課金の賦課がされました。納付は、その納付期限の範囲内でされる以外に、納付期限を越えたもの、期末を超えても未納で延滞金が発生しているもの、賦課金の時効が成立する5年に近づいても未納なもの、というように段階があります。

①から⑧までの各段階の仕訳について見ていきましょう。

このスライドでは①から④の段階までの仕訳を示しています。

まず①です。

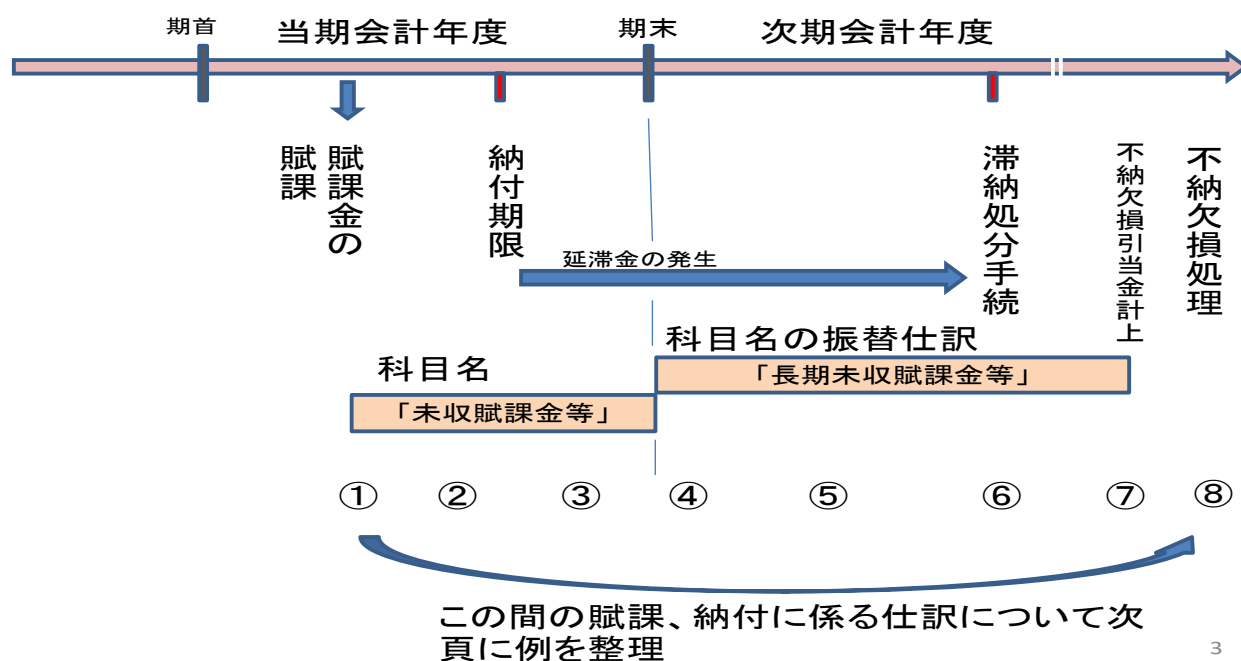
組合員に賦課金を賦課したときの仕訳です。この時点で賦課金収入として貸方に経常賦課金1000を立てています。現実にはまだ1円も収入していない時点ですから、借方に「未収賦課金等」として、1000が未収状態であると仕訳します。土地改良区にとって賦課金債権の発生を認識するわけです。これが発生主義に基づく整理方法です。

次に②です。組合員から賦課金の一部が納付されました。現金等により納付されたので、借方に現金及び預金として納付額400を記載し、債権が減りましたので貸方に「未収賦課金等」として、土地改良区の賦課金債権を納付額分だけ減額する仕訳となります。総勘定元帳、未収賦課金等の残高欄には、この一部納付があった時点でまだ残っている賦課金債権の残高が記帳されています。

次に③です。設定されていた納付期限を超えての納付があった場合です。定款に基づく延滞金が発生している場合、賦課金の他、受取過怠金の納付を受けます。

次に④です。まだ未収賦課金等の残高がある、つまり未納額があるところ、期末を超えて翌期に至りました。当期会計年度で発生した賦課金債権が年度超えするため、翌期の期首で「未収賦課金等」から「長期未収賦課金等」に振り替えます。

1-1 賦課徴収に係る仕訳の変化



3

1-2 賦課徴収に係る仕訳の変化

① 組合員に賦課金を賦課したとき

(借) 未収賦課金等 1000 / (貸) 経常賦課金 1000

組合員に対する賦課金債権の発生を記帳する。

② 納付期限内に賦課金が納付がされたとき

(借) 現金及び預金 400 / (貸) 未収賦課金等 400

納付額分の賦課金債権(未収賦課金等)が減少となる。

③ 納付期限を超えて納付がされたとき (延滞金が発生)

(借) 現金及び預金 105 / (貸) 受取過怠金 5
(貸) 未収賦課金等 100

納付期限を超えたペナルティとして定款で定められた率で納入日までの延滞金が課され、納入されれば受取過怠金となる。

④ 会計年度を超えたことによる科目の振替仕訳

(借) 長期未収賦課金等 500 / (貸) 未収賦課金等 500

会計年度が翌期になったため、「未収賦課金等」勘定から「長期未収賦課金等」勘定に仕訳を行う。

4

⑤についてです。

賦課した会計年度を超えて未納にある賦課金債権は、翌年度の期首に「長期未収賦課金等」と振り替えてあります。

翌年度に納付された場合、借方に「現金及び預金」を記載し、貸方には「長期未収賦課金等」を記載します。つまり、土地改良区の債権残高を減少させる仕訳となります。納付された金額を借方、貸方に記入します。

次に⑥です。

依然として賦課金の未納が解消とまらない状況の中で、土地改良区としては時効の完成前に滞納処分手続きに入りました。様々な形で徴収努力をしてきたわけですが、依然として納入がないため、強制的な債権回収という手段に入ったわけです。

滞納者の保有する資産を差し押さえ、公売により換価し、その公売価額から土地改良区の債権価額を収入したときの仕訳となります。

次に⑦です。

未納者の資産状況から徴収見込みを判断した結果、徴収困難と判断した長期未収賦課金等200に対し、不納欠損引当金を計上しました。

最後に⑧です。

いかにしても債権の回収が出来ず、万策尽きたというような状況の場合、「不納欠損」処理という重い決断、最終手段があり得ます。勘定科目「不納欠損引当金」を借方として、貸方を「長期未収賦課金等」とし、土地改良区の債権額を残高0とする仕訳です。

会計基準において、不納欠損引当金の貸借対照表上の表示方式について規定されており、間接控除法による表記とされています。

左側に、貸借対照表における引当金の通常の記載位置を示しています。引当金ですから負債の部に記載しています。

一方、右側の表は、間接控除法による表記によるものですが、「長期未収賦課金等」の下に「不納欠損引当金」を掲げ、頭に△(三角)を付けています。上からマイナスするという意味です。

そしてその結果を計として表示するものとなります。

1-3 賦課徴収に係る仕訳の変化

⑤ 次年度に賦課金の納入があったとき

| | |
|------------------|----------------------------------|
| (借)現金及び預金 105 | (貸)受取過怠金 5 (貸)長期未収賦課金等 100 |
|------------------|----------------------------------|

納付期限を超えたペナルティとして定款で定められた率で納入日までの延滞金が課される。受取過怠金として納入を受ける。③の処理と同じ。

⑥ 滞納処分を行い換価額を収入したとき

| | |
|------------------|-----------------------------------|
| (借)現金及び預金 250 | (貸)受取過怠金 50 (貸)長期未収賦課金等 200 |
|------------------|-----------------------------------|

未納者の資産を差し押さえ、換価して土地改良区の債権額を収入した。

⑦ 引当金を設定したとき

| | |
|-----------------------|----------------|
| (借)不納欠損引当金 繰入額 200 | (貸)不納欠損引当金 200 |
|-----------------------|----------------|

未納者の資産状況から徴収見込みを判断した結果、不納欠損引当金を計上した。

⑧ 賦課金に係る債権を「不納欠損」処理したとき

| | |
|----------------|-----------------|
| (借)不納欠損引当金 200 | (貸)長期未収賦課金等 200 |
|----------------|-----------------|

徴収できる見込みがないため賦課金債権について不納欠損処理とした。

5

1-4 不納欠損引当金の貸借対照表上の表記方法

一般的な引当金の表記方法

不納欠損引当金の表記方法
(間接控除法)

| 一般的な引当金の表記方法 | → | 不納欠損引当金の表記方法 (間接控除法) |
|--|---|---|
| <p>貸借対照表</p> <p>I 資産の部</p> <p>1 流動資産</p> <p style="padding-left: 20px;">未収賦課金等 100</p> <p>2 固定資産</p> <p style="padding-left: 20px;">基本財産</p> <p style="padding-left: 20px;">特定資産</p> <p>その他固定資産</p> <p style="padding-left: 20px;">長期未収賦課金等 1,000</p> <p>II 負債の部</p> <p>1 流動負債</p> <p>2 固定負債</p> <p style="padding-left: 40px;">〇〇引当金 200</p> <p>III 正味財産の部</p> <p>1 指定正味財産</p> <p>2 一般正味財産</p> | → | <p>貸借対照表</p> <p>I 資産の部</p> <p>1 流動資産</p> <p style="padding-left: 20px;">未収賦課金等 100</p> <p>2 固定資産</p> <p style="padding-left: 20px;">基本財産</p> <p style="padding-left: 20px;">特定資産</p> <p>その他固定資産</p> <p style="padding-left: 20px;">長期未収賦課金等 1,000</p> <p style="padding-left: 20px;">不納欠損引当金 △ 200</p> <p style="padding-left: 40px;">計 800</p> <p>II 負債の部</p> <p>1 流動負債</p> <p>2 固定負債</p> <p>III 正味財産の部</p> <p>1 指定正味財産</p> <p>2 一般正味財産</p> |

6

次に、換地清算金と勘定科目についての紹介です。

県営換地清算金の例により、用います勘定科目の使用例を紹介していきます。

換地清算金は、土地改良区営の換地清算であれば、土地改良区と地権者との間の事でありシンプルですが、県営事業の場合の換地清算の場合は、県と地権者との間に土地改良区の関係が加わりますので、少し複雑となります。

このスライドで描いているように、土地改良区を中心として県、地権者との徴収支払い関係が想定されます。

①から④までの仕訳について順次紹介していきます。

まず①についてです。

県営換地の換地清算においては、まず県が、関係土地改良区に換地清算金を交付します。それを受けた土地改良区は、関係地権者に対して換地清算金を支払、徴収するという、いわば清算の代行者ということになります。この①は、土地改良区に対し県が換地清算金を交付したときの仕訳となります。

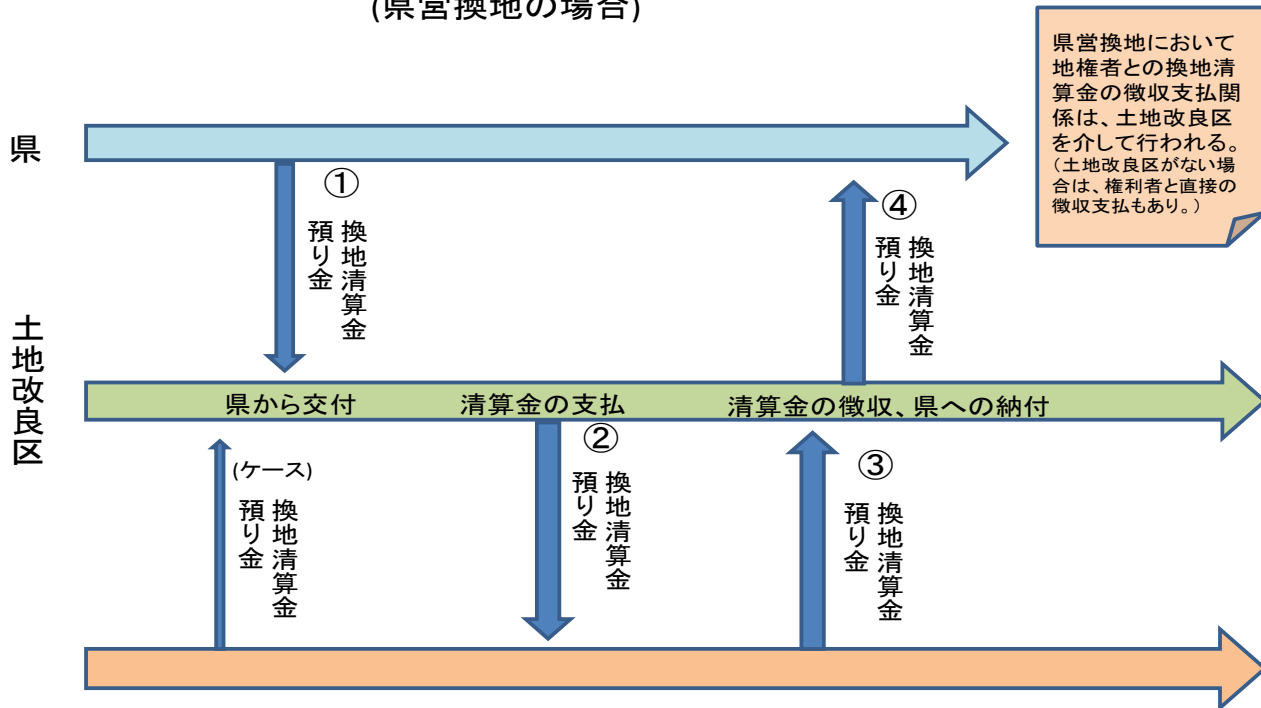
土地改良区にとっては、支払いを行う予定の預り金として仕訳します。

次に②についてです。

土地改良区が関係地権者に換地清算金を支払うときの仕訳です。「換地清算金預り金」を用います。

次に(ケース)についてです。創設換地の取得予定者から、換地処分前の土地利用と引き替えに創設換地取得清算金相当額の前納がされたときです。「換地清算金預り金」として、負債での仕訳となります。

2-1 換地清算金に係る仕訳 (県営換地の場合)



2-2 換地清算金に係る仕訳

① 県から換地清算金を収入したとき

(借)現金及び預金 1000 / (貸)換地清算金預り金 1000

県営換地においては、県は土地改良区を介して換地清算を行う仕組みであり、土地改良区は県から換地清算金を預かることになる。(土地改良区がない場合は、権利者と直接の徴収支払もあり。)

② 換地処分後、清算期限までに地権者に換地清算金を支払ったとき

(借)換地清算金預り金 1000 / (貸)現金及び預金 1000

①の換地清算金預り金を用い、清算対象地権者に換地清算金を支払う。

(ケース) 換地処分前に創設換地取得予定者から土地代を受け取ったとき

(借)現金及び預金 300 / (貸)換地清算金預り金 300

創設換地取得予定者から、換地処分前の土地利用のため、換地清算金予定額の前納があり、預かった。

次に③についてです。

土地改良区が地権者から清算金を徴収する場合です。清算金を徴収したので借方に現金及び預金、貸方には「換地清算金預り金」を用いて仕訳するものとなります。

次に④についてです。

土地改良区として、地権者から徴収した換地清算金を県に納付する時の仕訳となります。借方に用いる勘定科目は、「換地清算金預り金」で納付するので貸方には現金及び預金とします。

換地清算金にかかる仕訳の紹介は以上です。

次は、維持管理適正化事業の拠出金に係る仕訳を紹介するスライドとなります。

維持管理適正化事業へ加入した土地改良区は、5年間毎年、一定額の拠出金を県土連を介して全土連に拠出することとなります。

この拠出金についてですが、当該土地改良区の事業実施年度までの拠出金を資産としてとらえ、事業実施年度の翌年度以降の拠出金額を負債としてとらえる という考え方で会計処理を想定しています。

このスライドにおいては、適正化事業に加入して拠出金を納入して第3年度に当たる年度に事業が行われた場合として紹介をします。

①から⑧に至るまでの各時点の仕訳について順次説明します。

2-3 換地清算金に係る仕訳

- ③ 清算期限内に地権者から換地清算金を徴収

(借)現金及び預金 700 / (貸)換地清算金預り金 700

地権者から換地清算金相当額を徴収する。

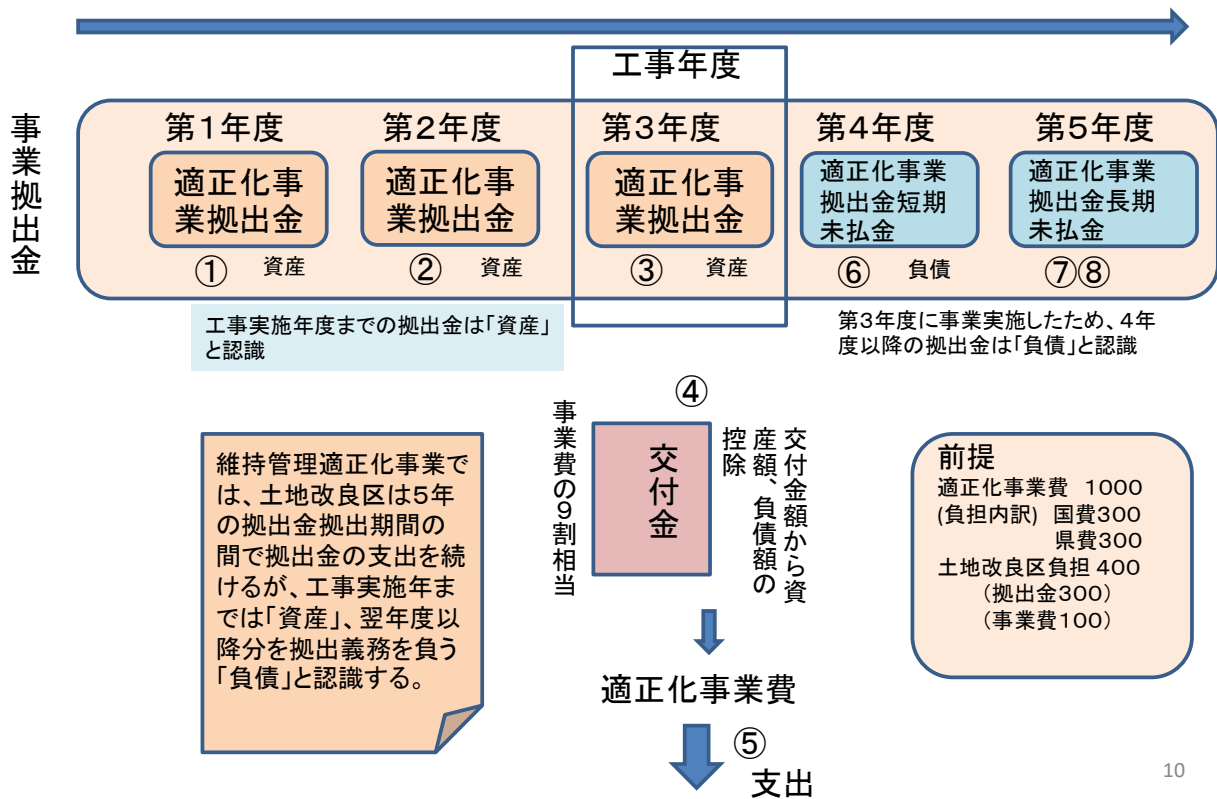
- ④ 県に換地清算金を納付したとき

(借)換地清算金預り金 1000 / (貸)現金及び預金 1000

③の後、(ケース)の前納と合わせて換地清算金預り金を県に納付する。

9

3-1 維持管理適正化事業拠出金等の会計処理



10

まず①についてです。

この年度は、この土地改良区としては適正化事業を行う年度ではなく、単に拠出金を出すだけです。

借方には資産に属する勘定科目である「適正化事業拠出金」を用います。なぜ拠出金を資産とするのか。次期に引き継がれる資金であり、事業実施時に交付金として交付されるものであり、またを仮に、この土地改良区が適正化事業を実施しないこととなった場合、土地改良区に戻ってくる金である、という理解からです。

②です。

第2年度の拠出金が支払われる時の仕訳であり、拠出金の期末残高は120となります。

③です。

適正化事業の実施年度ですが、拠出金の支払いが先であり、この支払い時点で適正化事業拠出金の残高は180となりました。

そして④です。

この土地改良区の適正化事業実施の年度ですから交付金900が交付されました。

900のうち、土地改良区が負担すべき額は300であり、それが交付額に含まれた形で交付されるわけです。

一方、土地改良区は300の負担に備えて拠出金を資産として180計上してきているところであり、それを反映させることと、第4年度の拠出金60、第5年度の拠出金60相当額を交付金の形で先払いされたことにより負債として認識した仕訳になります。

次に⑤です。

適正化事業費1000の支出となります。交付金収入は900でした。差の100は土地改良区が工事実施年度に負担する額となります。

⑥、⑦、⑧についてです。

第4年度、第5年度の両年度は、第3年度に適正化事業の工事が完了したため、この土地改良区は拠出金を単に払い続けるのみであり、毎年度の支払時には借方に「適正化事業拠出金短期未払金」と仕訳し、負債を減少させていくものとなります。

さらに、⑦のように、会計期間の年度更新に伴い、長期未払金から短期未払金への振替えも行います。

最後に⑧です。第5年度の拠出金支払時に未払金残高が0となります。

3-2 維持管理適正化事業拠出金等の会計処理

- ① 第1年度分の拠出金を支払ったとき

(借)適正化事業拠出金 60 / (貸)現金及び預金 60

工事年度は第3年度であり、第1年度の拠出金は資産となる。

- ② 第2年度分の拠出金を支払ったとき

(借)適正化事業拠出金 60 / (貸)現金及び預金 60

工事年度は第3年度であり、第2年度の拠出金も資産となる。

- ③ 第3年度分の拠出金を支払ったとき

(借)適正化事業拠出金 60 / (貸)現金及び預金 60

工事年度は第3年度後半であり、第3年度の拠出金も資産となる。

- ④ 適正化事業費交付金を受け取ったとき
(第3年度)

(借)現金及び預金 900 / (貸)適正化事業交付金 600
(貸)適正化事業拠出金 180
(貸)適正化事業拠出金 短期未払金 60
(貸)適正化事業拠出金 長期未払金 60

工事年度であり、工事実施に当たり、県土連から事業費の9割相当額の交付を受けた。

左は次の④の1、④の2の仕訳を合成し表示している。
④の1 (借)現金及び預金900/(貸)適正化事業交付金900
④の2 (借)適正化事業交付金300/(貸)適正化事業拠出金180、適正化事業短期未払金60、適正化事業長期未払金60

11

3-3 維持管理適正化事業拠出金等の会計処理

- ⑤ 事業実施年度において適正化事業を実施し、事業費を現金で支払ったとき
(第3年度)

(借)適正化事業費 1000 / (貸)現金及び預金 1000

適正化事業費の工事費支出。交付金900と事業費1000との差、100は土地改良区が事業実施年度に負担する額。

- ⑥ 第4年度分の拠出金を支払ったとき

(借)適正化事業拠出金 短期未払金 60 / (貸)現金及び預金 60

第4年度分の拠出金の納入。

- ⑦ 第5年度期首に長期未払金を短期未払金に振替仕訳

(借)適正化事業拠出金 長期未払金 60 / (貸)適正化事業拠出金 短期未払金 60

会計期間の年度更新により適正化事業拠出金長期未払金を短期未払金に振替える。

- ⑧ 第5年度分の拠出金を支払ったとき

(借)適正化事業拠出金 短期未払金 60 / (貸)現金及び預金 60

第5年度分の拠出金の納入。

12

次は小口現金についての紹介です。

国の示した会計細則例には小口現金の取り扱いに関する規定が置かれています。

国の会計細則例においては、小口現金の取り扱いに関し、この30条の例が示されました。「例」ですので、土地改良区の中には小口現金制度を持たないという選択もありえます。

ここでは、小口現金制度を採用し、土地改良区の会計細則に位置づけた土地改良区の実務例を紹介していきます。

会計細則例第30条により、会計主任が小口現金出納帳により管理するものとされています。支出命令による小口現金の出金、月末における使用状況の報告、月初めの小口現金の補充、というサイクルを繰り返すものとなっています。

なお、会計細則第30条には、年度末に小口現金残高について「現金及び預金」に戻し、リセットすることに触れていませんが、小口現金制度は事業期間内に生ずる少額支出に限り簡易な取扱いを許容する仕組みであり、年度末には小口現金残高を現金及び預金勘定に移し、いったんは解消すべきと考えます。

会計細則の第30条の第2項で小口現金の保有限度額を10万円と決めました。それを踏まえ4月から5月にかけての、会計主任による小口現金の出納イメージです。4月1日に、支出命令により現金10万円が小口現金として受入れて、会計主任の管理下に移されました。この現金は、普段、金庫で保管されるわけですが、他の現金とは区別され管理されるものとなります。

会計主任は、4月5日に通信運搬費として6万円の支払いを行い、小口現金出納帳に記入しました。結局、4月中の支出額は6万円となりました。

月末日の30日において4月中の支出、運営事務費6万円の内容を振替命令の決裁形式で理事長決裁を受けるものとなります。

5月1日には、小口現金の保有限度額10万円に足りない6万円の補充を受けることとなります。

小口現金勘定、運営事務費支出の記帳イメージとしてはごらんのとおりとなります。

4-1 会計細則規定と小口現金の処理手法

会計細則例(抄)

(小口現金)

第30条 会計主任は、少額の経費の支払に充てるため、あらかじめ支出命令書の決裁を受けて小口現金をおくことができる。

2 小口現金の保有限度額は〇万円以内とし、その受払及び保管は会計主任がこれに当たることとする。小口現金は、金庫に保管し、その他の金銭と区別して管理しなければならない。

3 会計主任は小口現金の受払を小口現金出納帳に記帳し、日々の小口現金出納帳の出納の都度、現金残高と帳簿残高の照合をしなければならない。

4 会計主任は、毎月末日に小口現金出納帳を締め切り、支払に関する書類を添付した振替命令書により処理を行うものとする。

- ① 支出命令による小口現金の存置
- ② 会計主任による毎月月末の内部報告
- ③ 小口現金の補充

13

4-2 会計細則規定と小口現金の処理手法

会計主任による小口現金の出納イメージ

会計主任は、理事長から支出命令書の決裁を受けて、小口現金10万円を金庫に保管。

| 様式 16 | | 小口現金出納帳 | | | | | | | |
|---------|-------|---------|---------|----|----|-------|--------|----|--|
| | | 受入 | 日付 | 摘要 | 支払 | 内訳 | | | |
| 消耗品費 | 燃料費 | | | | | 給水光熱費 | 通信運搬費 | 〇〇 | |
| 100,000 | 4月1日 | 受入 | | | | | | | |
| | 4月5日 | 運送費 | 60,000 | | | | 60,000 | | |
| | | 合計 | 60,000 | | | | | | |
| | 4月30日 | 次月繰越 | 40,000 | | | | | | |
| 100,000 | | | 100,000 | | | | | | |
| 40,000 | 5月1日 | 前月繰越 | | | | | | | |
| 60,000 | 5月1日 | 本日補給 | | | | | | | |

会計主任は、各月末日に小口現金出納帳を締め切り、振替命令書により出納内容を報告。

**総勘定元帳
(小口現金)**

| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
|-------|--------|---------|--------|---------|
| 4. 1 | 現金及び預金 | 100,000 | | 100,000 |
| 4. 30 | 運営事務費 | | 60,000 | 40,000 |
| 5. 1 | 現金及び預金 | 60,000 | | 100,000 |

**総勘定元帳
(運営事務費)**

| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
|-------|------|--------|----|--------|
| 4. 30 | 小口現金 | 60,000 | | 60,000 |

14

小口現金の補充方法については、各月末時、会計主任手持一定額水準に不足する額を次月当初時点で補充する「補充方式」と、各月末時の会計主任手持額をすべて返納させ、次月当初時点であらためて一定額を小口現金として支給する「洗替方式」とがあります。

このスライドでお示しているのは補充方式の例です。

次は、負債として職員退職給付引当金を設定しているところ、特定資産として「職員退職給付引当積立資産」が職員退職給付引当金と同水準の確保があった場合の退職給付金の支給仕訳です。

まず①の仕訳です。

貸方に、「職員退職給付引当積立資産」、借方に「現金及び預金」として特定資産である積立資産から取崩します。

このケースでは、特定資産を現金及び預金に振り替えます。

そして②の仕訳により、退職者に退職金を支払うとともに、この退職者のために引き当ててきた「職員退職給付引当金」を500減少させます。

積立資産、引当金について、貸借対照表で退職給付前後の対比をすればごらんのようになります。「現金及び預金」の額に変化がなく、積立資産と引当金の額が減となっています。

4-3 会計細則規定と小口現金の処理手法

土地改良区会計(本体)と小口現金出納の経理処理イメージ

土地改良区会計(本体)

4月1日支出命令時

(借)小口現金 100,000 / (貸)現金及び預金 100,000

4月30日振替命令時

(借)運営事務費 60,000 / (貸)小口現金 60,000

5月1日補充のための支出命令時

(借)小口現金 60,000 / (貸)現金及び預金 60,000

小口現金出納(会計主任管理)

| 受入 | 日付 | 摘要 | 支払 | 内訳 | | | | |
|---------|-------|------|---------|------|-----|-------|--------|----|
| | | | | 消耗品費 | 燃料費 | 給水光熱費 | 通信運搬費 | 〇〇 |
| 100,000 | 4月1日 | 受入 | | | | | | |
| | 4月5日 | 運送費 | 60,000 | | | | 60,000 | |
| | | 合計 | 60,000 | | | | | |
| | 4月30日 | 次月繰越 | 40,000 | | | | | |
| 100,000 | | | 100,000 | | | | | |
| 40,000 | 5月1日 | 前月繰越 | | | | | | |
| 60,000 | 5月1日 | 本日補充 | | | | | | |

5 引当金と積立金の取崩し時の仕訳

退職職員に対する退職金を支給するため、職員退職給付引当金と特定資産である積立金の取崩し時の仕訳

仕訳① (借)現金及び預金 500 / (貸)職員退職給付引当金 500

職員退職給付引当積立資産から500を取崩し現金化する。

仕訳② (借)職員退職給付引当金 500 / (貸)現金及び預金 500

①による現金化により退職者に退職金を支払うとともに、当該退職者に係る職員退職給付引当金を減額する。

以上の仕訳により、貸借対照表は次の結果となる

| 資産 | 負債 |
|--------------------|-----------------|
| 現金及び預金 1,200 | 職員退職給付引当金 5,000 |
| 職員退職給付引当積立資産 5,000 | |



| 資産 | 負債 |
|--------------------|-----------------|
| 現金及び預金 1,200 | 職員退職給付引当金 4,500 |
| 職員退職給付引当積立資産 4,500 | |

次は指定正味財産の受け入れ仕訳に関する紹介です。

土地改良区会計基準においては、公益法人会計基準と同様に、外部から提供があった資金で用途に条件、制約があるものは指定正味財産として区分し、その後の資金の使われ方、行方を明確にする仕組みを採用しています。

ここでは「車を買うために」、という限定が付いて寄付金を受け入れたとします。受け入れ時点の仕訳ですが、寄付者により条件付けられた寄付金は指定正味財産として位置付けます。

そして、条件にしたがって車両購入時の仕訳は、寄付により受け入れた現金等により「車両運搬具」という資産を取得した、となります。この車両運搬具は、寄付金によって取得した、いわば「ひもつきの資産」であり、指定正味財産の「受取寄付金」100は依然として残高で残っている状態です。

この車両運搬具も使用年数に伴い減価償却をしていくこととなります。

このスライドでは、車両の減価償却に伴う仕訳例を示しています。

減価償却に併せ、ひもつき関係にある指定正味財産の「受取寄付金」を減少させる仕訳をします。

その際用いられる勘定科目が「一般正味財産への振替額」です。この勘定科目が仕訳に登場した場合、指定正味財産に変更を及ぼすものとなります。

6 指定正味財産の受け入れ仕訳等 ——車両購入資金の寄付

貸借対照表

| | |
|----|--------|
| 資産 | 負債 |
| | 指定正味財産 |
| | 一般正味財産 |

- ① 車両の購入を条件とする寄付金を受入れた。
② その寄付金により車両を購入した。

現金及び預金 / 受取寄付金
① 100 / 100
※ 指定正味財産



| | |
|--------------|--------------|
| 車両運搬具 100 | 受取寄付金 100 |
|--------------|--------------|

車両運搬具 / 現金及び預金
② 100 / 100
※ 固定資産

17

- ③ 車両の減価償却に伴い、受取寄付金を指定正味財産から一般正味財産の「経常収入の部」に振替えた。
④ 車両運搬具の減価償却費を計上するとともに、車両運搬具の価額を減少させた。

貸借対照表

| | |
|---------------|---------------|
| 資産 | 負債 |
| | 一般正味財産 |
| | 指定正味財産 |
| | 受取寄付金 残高80 |
| 車両運搬具 残高80 | |

正味財産増減計算書

| | |
|-------------|---------------------|
| 支出 | 収入 |
| 減価償却費 20 | 受取寄付金 20 |
| | 指定正味財産から一般正味財産への振替額 |

一般正味財産への振替額 20減少
指定正味財産が20減少

一般正味財産への
③ 振替額 20 / 受取寄付金 20

※ 振替勘定

※ 正味財産増減計算書
経常収入の部

④ 減価償却費 20 / 車両運搬具 20
※ 支出 ※ 資産

18

次は、職員給与から所得税の源泉徴収を行う記帳手順です。
作図上の制約から、数字は100万円を100とし、簡易に表示しています。

まず最初の取引です。

事務職員に対する給与支給がありました。
4月15日支給となります。

支出命令書に決裁を受けた後は、支出整理簿、現金預金出納帳に、100万円を出金したことを記入します。ここまでは単式簿記会計でも行われていたことと同じです。

さて、次からが複式簿記会計の独自の部分となります。
仕訳帳において仕訳を記帳します。この場合、費用である給料手当の発生と、資産である現金及び預金の減少という結果です。総勘定元帳の「給料手当」「現金及び預金」の2つの勘定科目の頁に転記を行います。それぞれ100万円です。摘要には、相手勘定科目を記載します。

次のスライドです。
さてこの取引ですが、前のスライドで給与の支払いがありました。
同日の処理で、この収入命令書が登場するわけです。

職員の給与に関して税法上必要となる所得税の納付は、給与支給者が代行して税務署に納める仕組みがあり、源泉徴収制度と呼ばれています。
このスライドでは5万円としておりますが、支給した職員給与の中からその一部である5万円を給与支給者が預かるという形となります。

しかし、支出命令をして、それから預かるために収入命令書の決裁、というのは形式的すぎて、ぎくしゃくした感じを受けますと思います。

また、最初の支出命令書で、95万円の額で支出決裁を取れば1回、1枚の決裁で足りるのではないか、そういうお考えもありましょう。

7-1 所得税の源泉徴収と会計処理

| 給与支給時 | | | | |
|---|--|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ○ 職員給料手当支給 ○ 4月15日支給 ○ ×名総額 100万円 | | | | |

| 現金預金出納帳 | | | | |
|---------|---------------------------|----|-----|-----|
| 月日 | 科目 | 入金 | 出金 | 残高 |
| 追記 | | | | (略) |
| 4. 15 | 款一般管理費 項運営事務費 目給料手当 | | 100 | |

| 総勘定元帳 (現金及び預金) | | | | |
|-------------------|------|-----|-----|-----|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
| 4. 1 | 前期繰越 | 500 | | 500 |
| 4. 15 | 給料手当 | | 100 | 400 |

| 支出命令書 | | | | |
|-------|---------------------------|--|--|--|
| 月日 | 4月 15日 (略) | | | |
| | 伺い | | | |
| 一、金 | 100万円也 (ただし、4月分職員給料手当) | | | |

| 仕訳帳 | | | | |
|-------|---------------------------|-----|-----|--|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | |
| 追記 | | | | |
| 4. 15 | 給料手当 | 100 | | |
| | 現金及び預金 (4月分職員給与 手当) | | 100 | |

| 総勘定元帳 (給料手当) | | | | |
|-----------------|--------|-----|----|-----|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
| 4. 15 | 現金及び預金 | 100 | | (略) |

| 支出整理簿 | | | | |
|------------------|---------------|-----|-----|--|
| 款項 | 目 | 出金額 | 累計額 | |
| 款一般管理費 項運営事務費 | 目給料手当 | | | |
| 月日 | 摘要 | 出金額 | 累計額 | |
| 4. 15 | 4月分職員 給料手当 | 100 | (略) | |

19

7-2 所得税の源泉徴収と会計処理

| 源泉徴収時 | | | | |
|--|--|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ○ 職員給料から所得税の源泉徴収 ○ 4月15日収入 ○ 源泉徴収額 5万円 | | | | |

| 現金預金出納帳 | | | | |
|---------|----------------------------|----|----|-----|
| 月日 | 科目 | 入金 | 出金 | 残高 |
| 4. 15 | 款項 職員給料 所得税源泉 徴収額 | 5 | | (略) |

| 総勘定元帳 (現金及び預金) | | | | |
|-------------------|-----|----|----|-----|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
| 4. 15 | 預り金 | | 5 | (略) |

| 収入命令書 | | | | |
|-------|--------------------------|--|--|--|
| 月日 | 4月 15日 (略) | | | |
| | 伺い | | | |
| 一、金 | 5万円也 (ただし、職員所得税源泉徴収額) | | | |

| 仕訳帳 | | | | |
|-------|---------------------------------|----|----|--|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | |
| 4. 15 | 現金及び預金 預り金 (所得税源泉 徴収額) | 5 | | |
| | | | 5 | |

| 総勘定元帳 (預り金) | | | | |
|----------------|--------|----|----|----|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
| 4. 15 | 現金及び預金 | | 5 | 5 |

| 収入整理簿 | | | | |
|-------|--------|-----|-----|--|
| 款項 | 目 | 収入額 | 累計額 | |
| 月日 | 摘要 | 収入額 | 累計額 | |
| | (記載なし) | | | |

20

ここで土地改良区会計事務についての原則的なことを紹介しております。

そもそも土地改良区の会計事務の基本としてこのような仕組みとなっています。

収入命令書の決裁と施行、収入整理簿への記帳、現金預金出納帳への記帳、そしてその記帳内容が収支決算書につながります。

前のスライドに関して例えば、

給与の取額分の95万円の支出命令書のみとし、5万円の収入命令書は起こさないという処理案や、支出命令は100万円とするが、伺い文の中に5万円の源泉徴収額を記す等により、やはり5万円の収入命令書は起こさないなどの処理がされている例があるようです。

しかし、土地改良区から見れば、所得税額も含めて支給した100万円が人件費であり、会計帳簿に記録されるべき額となります。

収入命令書により取り置かれた5万円は、現金預金出納帳に記帳はされますが、収支決算書に直結している収入整理簿には載せません。所得税の預り金は、組合員からすれば収支予算外の事であり、土地改良区の予算案に登場するものではなく、いわゆる収支計算外出納として扱われることとなります。

次は、消費税に関する記帳方式を紹介します。

消費税を含む取引の記帳方法としては2つの方式があります。

上の方は税抜き記帳方式、下の方は、税込み記帳方式です。

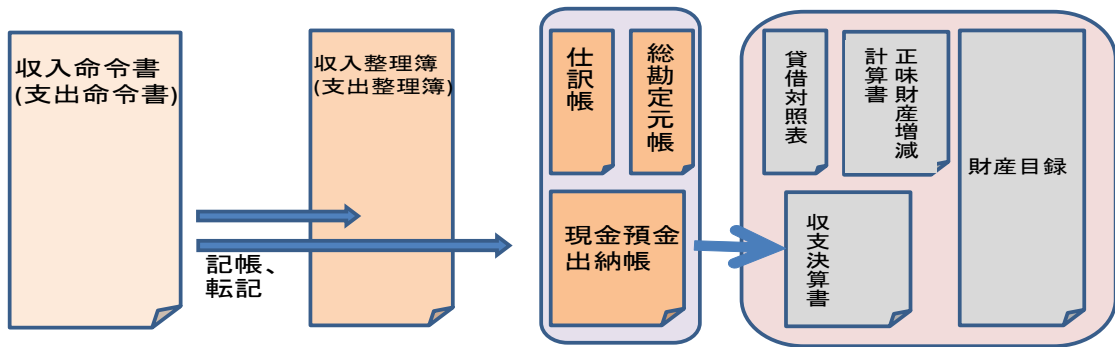
土地改良区はその事業運営を進める中で、消費税を含む課税収入、課税支出を行うこととなりますが、決算において、収入した消費税と、支出した消費税の差額を明らかにし、その差額を、定められた期限までに納税することとなります。

この二つの記帳手法の違いは、取引の都度、仕訳で消費税額を区分して累積させていくか、それとも期末において一気に1年間分の仕訳作業を敢行するか、という違いです。

どちらも面倒な感じがしますが、会計ソフトの活用が便利ということで、どちらかといえば、税込み方式がより使われている方式とされています。

7-3 所得税の源泉徴収と会計処理

収入命令書、収入整理簿、現金預金出納帳、収支決算書と関連していく記帳フロー
(支出の場合は、支出命令書、支出整理簿、現金預金出納帳、収支決算書と関連)



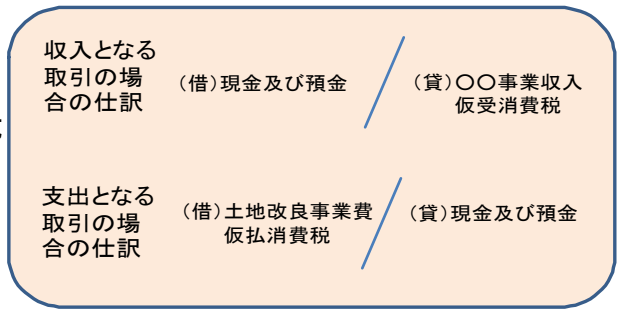
所得税の源泉徴収など、収支予算書に計上がない、いわゆる収支計算外出納においても、上記による記帳と転記による事務手順を経ることとなる。
したがって、100万円の給与(うち源泉所得税5万円)の支払いに関する事務手順は次となる。

- ① 給与の支払いは、支出命令書において100万円とする。収支決算書においても100万円の記録結果となる。
- ② 収入命令書において源泉所得税5万円とする。次いで支出命令書の決裁で5万円を税務署に納付する。(結局、源泉所得税徴収額の残高はゼロとなる。また収支計算外出納であるため支決算書に載ることはない。

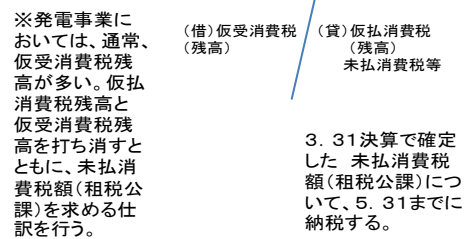
8 消費税の記帳と納税

(日々の仕訳)

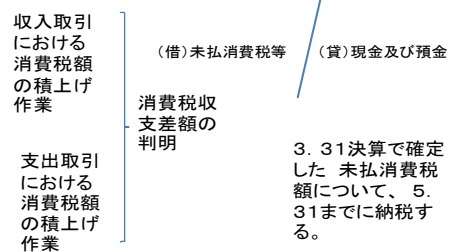
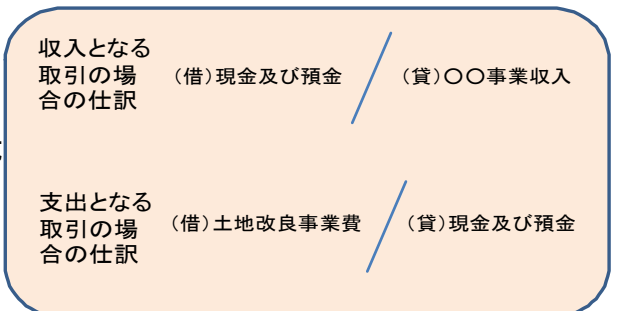
税抜き
記帳方式



(期末整理)



税込み
記帳方式



旅費の支給において精算払いではなく、仮払いの場合は、仮払いの決裁を受けて支給します。
説明上、概算旅費を消費税を含む10万円とします。

概算払い時――仕訳帳には借方「仮払金10万円」、貸方「現金及び預金10万円」です。

職員は、出張から戻った後に精算をします。

旅費精算時に精算額がない場合は、借方「旅費交通費10万円」、貸方「仮払金10万円」となります。

出張が延長となり、5万円の旅費不足があった場合には、借方「旅費交通費15万円」、貸方「仮払金10万円」、「現金及び預金 5万円」とし、職員に5万円を追加支給します。

出張が短縮となり、2万円余った場合には、借方「現金及び預金2万円」、「旅費交通費 8万円」、貸方「仮払金 10万円」とし、職員から2万円の返還を受けます。

次は期末における書簿記帳のルールについてです。

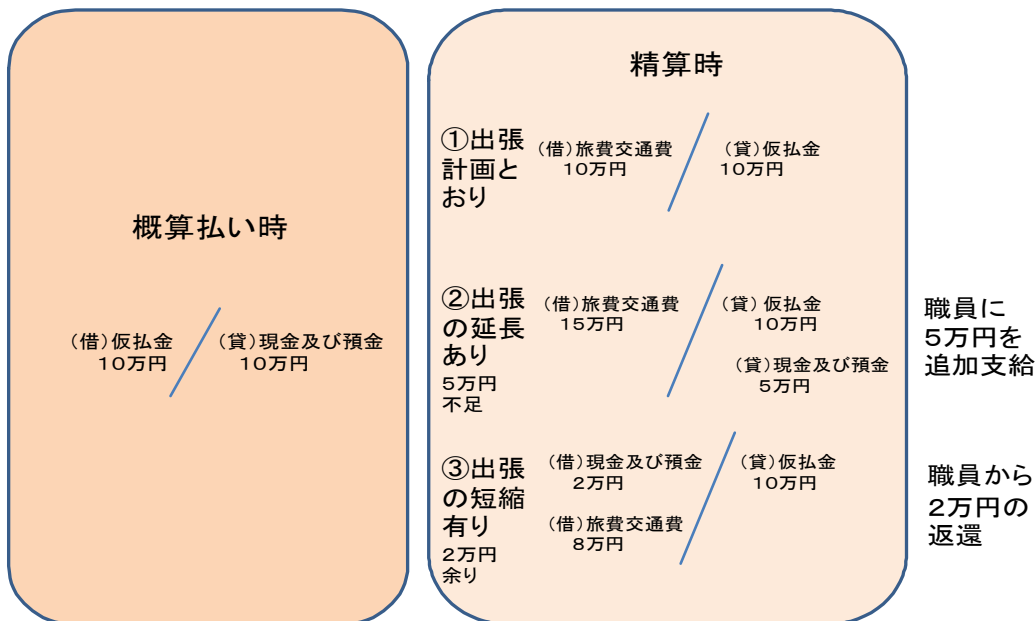
総勘定元帳の勘定科目について、3月31日に至り記帳を締めることになりました。

実線で会計期間末の記帳が締められ、次期繰越額が記された後、二重線で締められます。

こうした表記ですが、あとから会計期間内の事柄として、追記的に割り込むような記帳を防ぐことを意味しているもので、慣例的なものです。

9 旅費の概算払いと精算

旅費の概算払いと精算



23

10 期末決算整理と帳簿の締め切り

精算表により決算整理を行い、「修正記入」がされた事項について仕訳と総勘定元帳への転記がなされ、1期の記帳が完結する。

右は、建物と減価償却費の記帳状況である。

実線と二重の締め切り線により記帳内容が締められ、総勘定元帳の各科目の記帳が完結する。

資産、負債に属する勘定科目にあつては、次期の会計年度の期首4月1日に「前期繰越」として前期末の額を掲げ、記帳が再スタートする。(収入、支出に属する勘定科目にあつては残高はなく、0スタートとなる。)

| 総勘定元帳 (建物) | | | | |
|---------------|-------|-------|-------|-------|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
| 4. 1 | 前期繰越 | 5,250 | | 5,250 |
| 3. 31 | 減価償却費 | | 250 | 5,000 |
| | | 5,250 | 250 | |
| 3. 31 | 次期繰越 | | 5,000 | |
| 4. 1 | 前期繰越 | 5,000 | | 5,000 |

| 総勘定元帳 (減価償却費) | | | | |
|------------------|----|-----|-----|-----|
| 月日 | 摘要 | 借方 | 貸方 | 残高 |
| 3. 31 | 建物 | 250 | | 250 |
| 3. 31 | | | 250 | |

24

土地改良区の会計を複式簿記化し財務諸表を作成する一方、土地改良法で作成が義務付けられている収支決算書の作成も必要です。

このため、「財務諸表の中の正味財産増減計算書と収支決算書は数値的に一致するものではないが、一致していない場合どのような理由からか。」という疑問への対応について説明します。

この資料の作成目的を記しました。

収支決算書は総会で議決を受けた予算額と1年間の支出額を対比させた形で現金主義でまとめられ、総会で組合員等に報告されるものです。

また、財務諸表は、発生主義により会計主体の財務状況をまとめたものです。

なお、双方の性格的違い、会計手法の違いから、記帳結果は一致する場合と相違する場合があります。

いくつかの取引について処理例を見ながら紹介していきます。

11 日々取引結果の諸帳簿への反映

25

収支決算書は、総会において議決を得た予算額と、1年間の活動による決算額を対比させた形で、活動成果を組合員に報告するものであり、決算内容が予算承認の範囲内にあるかどうかを検証される。

また、複式簿記会計による財務諸表(貸借対照表、正味財産増減計算書)は、発生主義による会計記帳により会計主体の財務状況を示し、土地改良区の実像をつまびらかにする資料であり、収支決算書とともに公表されるものである。

なお、双方の性格的違い、会計手法の違いから、収支決算書と財務諸表は個々の取引において記帳結果が一致する場合と、一致しない場合が生ずることがある。

本資料はその違いの認識を得る目的で、いくつかの例をとって示したものである。

11-1 土地改良区保有の〇〇資産から△△資産に資金移動したとき

11-2 通常を経費支払いのとき

11-3 賦課金の賦課をしたとき

11-4 経常賦課金の収入があったとき

11-5 適正化事業拠出金を支払ったとき

11-6 適正化事業の交付金収入があったときと、同日の整理仕訳

11-7 期末に所有土地改良施設の減価償却を行ったとき

26

土地改良区が保有する資産を内部移動したケースについてです。

△△資産から〇〇資産へのシフトとなり、貸借対照表においては各資産の増減があらわれますが、収支決算書の決算額に影響はありません。

土地改良区事務所の賃借料支払いのケースです。

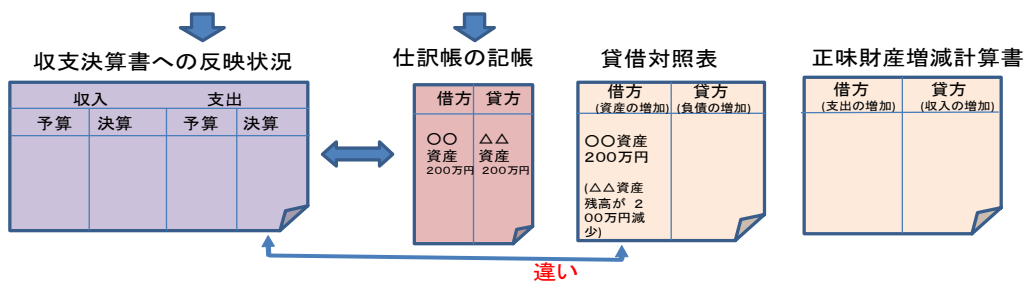
200万円という額は予算額とおりの建物使用料の支払いです。

収支決算書、正味財産増減計算書の双方とも賃借料200万円が現れるものとなります。

11-1 土地改良区保有の〇〇資産から△△資産に資金移動を移動したとき

取引 土地改良区会計内の資金移動

〇月〇日、振替命令書の決裁を得て、土地改良区の△△資産から〇〇資産に資金移動した。



(説明) 収支予算、決算は、土地改良区と外部との関係において収入・支出状況を現すものであり、内部資金移動結果は現れない。

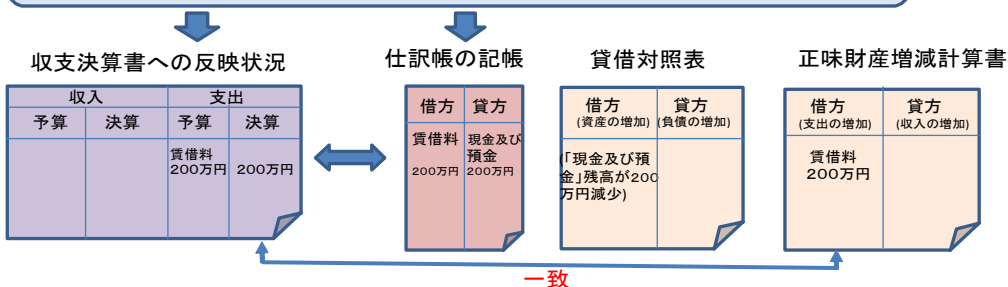
(説明) 土地改良区の〇〇資産を200万円増加するとともに、△△資産残高を200万円減少させる振替仕訳を行った。

27

11-2 通常の経費支払いのとき

取引 通常の経費支払い例

4月1日、土地改良区事務所の1年間の賃借料として、200万円を支払った。



(説明) 土地改良区事務所の年間賃借料として200万円の予算を計上しており予算額通りの決算となった。

(説明) 支出として賃借料200万円を計上した。この支払いのため、現金残高が200万円減少した。

28

これは〇月〇日に賦課金の賦課をした時点の収支決算書と財務諸表の状況を比較しているものです。

組合員への賦課金は納期限までに次々と納まってくる予定であり、会計期間内の納付結果が収支決算書としてまとめられますが、賦課通知書の交付時点では決算欄への計上額はありません。

一方で、正味財産計算書には賦課した時点で「経常賦課金」とし、同時に貸借対照表において「未収賦課金等」と記帳されます。

ある時点でとらえれば、このような違いが現れることとなります。

さて、これは前のスライドの続きとなります。

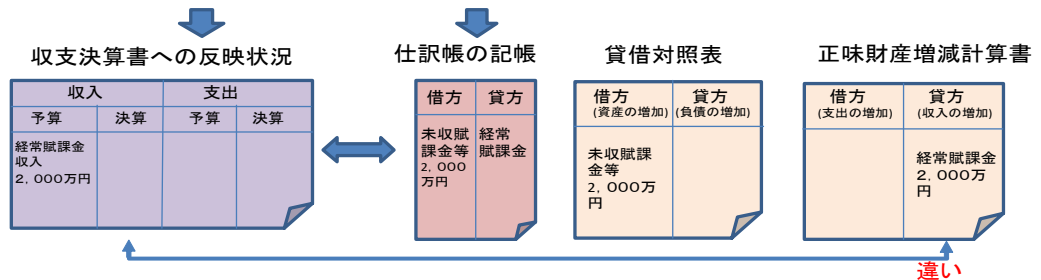
期末日の状況です。

組合員からの納付が1800万円に達しましたが、2000万円の予算に対し200万円が未収となりました。収支決算書においては、予算額対比で結果が記されます。

財務諸表ですが、貸借対照表では、「未収賦課金等」に200万円が記帳されることとなります。差し引き計算で未収額を求めるのではなく、直にその額が知れるわけです。

11-3 賦課金の賦課をしたとき

取引 ○月○日、組合員に経常賦課金の賦課として、総額2,000万円の賦課通知書を発した。

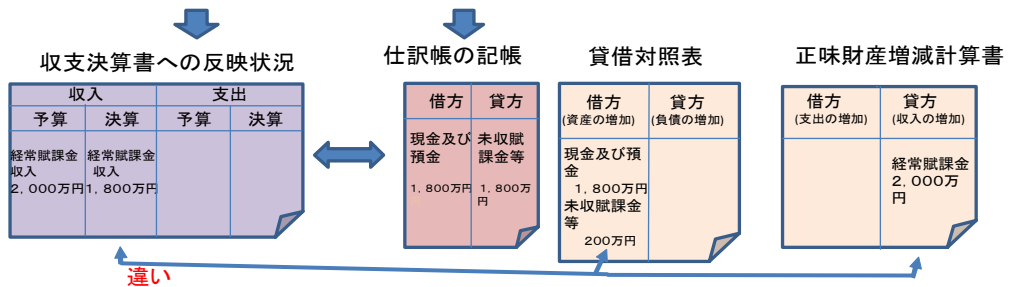


(説明)○月○日、経常賦課金の賦課通知を發した。

(説明)○月○日に、土地改良区組合員に対し賦課金を賦課した時点で仕訳を記帳する。ただし、この時点では未収状態であるため、「未収賦課金等」という土地改良区の債権が生じた状態である。

11-4 経常賦課金の収入があったとき

取引 ○月○日、2,000万円賦課したところ、期末日までに、経常賦課金として総額1,800万円の収入があったが、200万円が未納である。



(説明)経常賦課金の2,000万円収入予算に対して、決算額は1,800万円にとどまった。

(説明)期末日までに経常賦課金の収入額が1,800万円であったため、「未収賦課金等」を1,800万円減少させた結果、期末には200万円の残高となった。正味財産増減計算書の「経常賦課金2,000万円」に変化はない。

維持管理適正化事業の土地改良区拠出金についてです。

財務諸表においては、適正化事業の工事が行われる年度までは、各年度の土地改良区拠出金は支出ではなく、土地改良区の資産ととらえて会計処理がなされます。今期の拠出金60万円は「適正化事業拠出金」という資産科目で貸借対照表に計上されます。

一方、収支決算書は予算額通りの支出という結果で記載がされることとなります。今期までにいくらの拠出金の累積があるのか、という情報は収支決算書からは得られませんが貸借対照表では累積が明らかになります。

財務諸表における維持管理適正化事業の交付金の収入についてです。

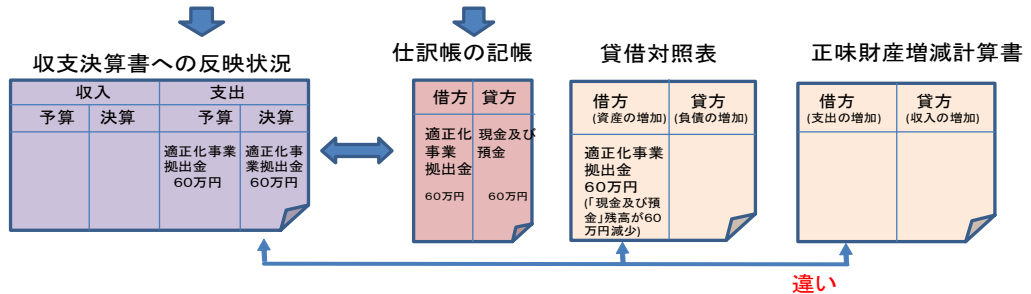
この土地改良区の適正化事業実施の年度で交付金900万円が交付されました。

900万円のうち本来、土地改良区が負担すべき額は300万円となるところです。それが900万円の交付額に含まれた形で交付されてきたわけです。

一方、土地改良区は300万円の負担に備えて適正化事業拠出金として180万円計上しているところであり、それを反映させることと、第4年度拠出金60万円、第5年度拠出金60万円相当額を交付金の形で先払いされたことを負債として認識した仕訳になります。

11-5 適正化事業拠出金を支払ったとき

取引 維持管理適正化事業拠出金の支出。
○月○日、第1年度拠出金とし、60万円を拠出した。事業実施年は3年目である。
(全体事業費1,000万円、交付金900万円)



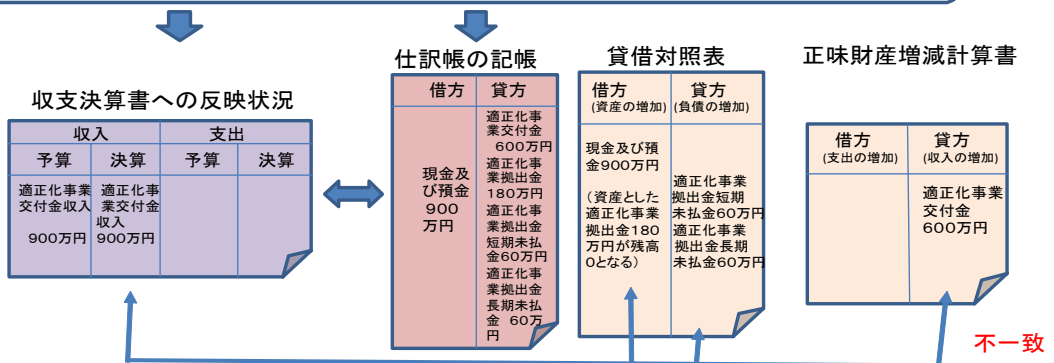
(説明)維持管理適正化事業の拠出金として60万円の予算を計上し、予算額通りの決算となった。

(説明)事業実施前、適正化事業拠出金は、事業実施時土地改良区に交付されるため資産と捉える。そのため「現金及び預金」60万円を「適正化事業拠出金」に振替えた。なお正味財産増減計算書への反映はない。(正味財産の増減はないため)

31

11-6 適正化事業の交付金収入があったとき、同日の整理仕訳

取引 適正化事業の実施年度(第3年度)の○月○日に、事業交付金900万円を収入した。



(説明)900万円の収入の決算となる。

(説明)第1年度から第3年度までの拠出金を資産とし、第4年度、第5年度の拠出金を負債とする。適正化事業交付金収入600万円と、土地改良区の拠出金300万円が加わり900万円という交付金となる。

32

最後の事例紹介です。

会計の期末に行う減価償却費の処理です。

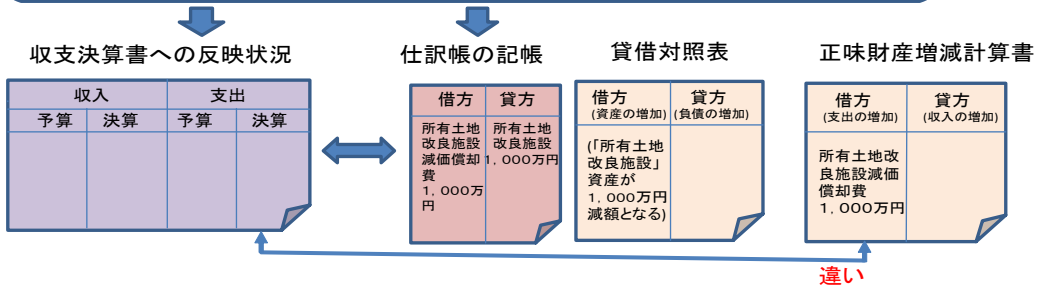
収支決算書ではこの扱いは全く現れませんが、減価償却費の処理は複式簿記による期末処理事項の代表格となります。

正味財産増減計算書の支出に当期分の減価償却費を計上し、同額を所有土地改良施設の価額から差し引くこととなります。

このように減価償却費等計上の差異もあり、収支決算書の支出合計額と正味財産増減計算書の借方(支出)合計額とは相違することとなります。

11-7 期末に所有土地改良施設の減価償却を行ったとき

取引 土地改良施設の減価償却費の計上
 期末に、所有土地改良施設について減価償却費を計上した。



(説明) 減価償却費は現金を伴う外部への支出ではないため、予算措置はとられない。そのため収支決算書には現れない。

(説明) 特定資産である「所有土地改良施設」について、今期分の減価償却費を計上するとともに、資産額について減価償却費分を減額する仕訳を行った。