

地方公営企業会計制度の 見直しについて

平成25年12月

総務省自治財政局公営企業課

地方公営企業会計制度の見直しの経緯

1 地方公営企業会計制度等研究会の開催

- 開催日程
平成21年6月8日から平成22年3月19日
- 地方公営企業会計制度等研究会の報告書
平成21年12月提言

2 資本制度の見直し

- 第1次一括法による地方公営企業法の一部改正
成立：平成23年4月28日 公布：平成23年5月2日 施行：平成24年4月1日
- 関係政省令の改正
政令閣議決定：平成23年8月26日 公布：平成23年8月30日 施行：平成24年4月1日

3 会計基準の見直し

- 地方公共団体に対する説明会の開催
開催日：平成23年10月13日（見直し案を提示）
- 関係政省令の改正、告示の制定
政令閣議決定：平成24年1月24日 公布：平成24年1月27日 施行：平成24年2月1日
適用：平成26年度予算及び決算から適用（早期適用も可能）

地方公営企業会計制度等の見直しの背景

1 公営企業を取り巻く環境の変化

～事業・サービスの拡充期から人口減少社会、インフラ更新・縮小時代へ～

- 事業・サービスの拡充が求められた時代と比べて、人口減少社会、インフラ強靱化・更新・縮小時代へ転換する中で、経営革新や経営判断に必要な損益の認識、資産・負債の把握等を正確に行う必要が強くなっている。

2 公営企業の抜本改革の推進

- 「債務調整等に関する調査研究会報告書」(平成20年12月5日)において、「総務省においては、公営企業の経営状況等をよりの確に把握できるよう、公営企業会計基準の見直し、各地方公共団体における経費負担区分の考え方の明確化等、所要の改革を行うべきである。」との提言がなされている。

3 地方分権改革の推進

- 地方分権改革推進委員会の第2次勧告(平成20年12月8日)、第3次勧告(平成21年10月7日)及び第4次勧告(平成21年11月9日)において、「義務付け・枠付けの見直しと条例制定権の拡大」及び「地方自治体の財務会計における透明性の向上と自己責任の拡大」が掲げられた。

4 民間の企業会計基準の見直しの進展

- 企業会計基準の見直しの進展により、事業の財政状態及び経営成績をより適切に表示しうるものとなっていること、また、民間企業との比較分析を容易にするためにも企業会計制度との整合を図る必要が生じている。

5 他の公的セクターの会計改革の推進

- 地方独法化を選択する地方公営企業も増えており、同種事業の団体間比較のためにも、地方公営企業会計基準と企業会計原則に準じた地方独法会計基準との整合を図る必要が生じている。
- 地方公会計の整備における会計モデルも、企業会計原則に準じた会計制度が導入されている。

見直しに当たっての基本的考え方

1 現行の民間企業会計原則の考え方を最大限取り入れたものとする

- 地方公営企業の更なる経済性の発揮のため、地方公営企業会計の見直しに当たっては、最大限、現行の民間の企業会計原則の考え方を取り入れることとする。
- 地方公営企業会計は、今後の企業会計原則の変更について、一定程度の定着を待って、地方公営企業の特性も踏まえ、適時適切に反映、見直しを行う。

2 地方公営企業の特性等を適切に勘案すべきこと

- 地方公営企業会計においては、負担区分原則に基づく一般会計等負担や国庫補助金等の存在に十分意を用いて、これらの公的負担の状況を明らかにする必要がある。公営企業型地方独法会計基準の考え方も必要に応じ参考とし、新地方公会計モデルにおける一般会計等との連結等にも留意する。
- 地方公営企業の特性等を踏まえ、必要に応じ、注記を行う。

3 地方分権改革に沿ったものとする

- 地方公共団体における地方公営企業経営の自由度の向上を図る観点から、資本制度等の見直しを行う。
- 地方財務会計について、ストック情報を含む財務状況の開示の拡大の要請が強いこと等も勘案し、現在、財務規定等が適用されていない公営企業等について、新たに地方公営企業法の財務規定等を適用する。

地方公営企業会計制度等の見直しの全体像

I 資本制度の見直し

改正済(※1)
(H24.4.1から適用)

※1 地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律(第1次一括法)
(平成23年法律第37号)により地方公営企業法を改正

II 地方公営企業会計基準の見直し

改正済(※2)
(H26予決算から適用)

※2 地方公営企業法施行令等の一部を改正する政令(平成24年政令第20号)により地方公営企業法施行令等を改正

○ 会計基準の見直し

- 1 借入資本金
- 2 補助金等により取得した固定資産の償却制度等
- 3 引当金
- 4 繰延資産
- 5 たな卸資産の価額
- 6 減損会計
- 7 リース取引に係る会計基準
- 8 セグメント情報の開示
- 9 キャッシュ・フロー計算書
- 10 勘定科目等の見直し
- 11 組入資本金制度の廃止(資本制度の見直しの積み残し)

○ 会計変更に伴う経過措置等

III 財務規定等の適用範囲の拡大等

総務省研究会
で検討中

- 簡易水道事業・下水道事業等への財務規定等の適用拡大

Ⅰ. 資本制度の見直し

「地方公営企業会計制度等研究会報告書」(平成21年12月)の提言を踏まえ、及び「地方分権改革推進計画」(平成21年12月閣議決定)に基づき、地方公営企業の経営の自由度を高める等の観点から、公営企業における「資本制度」を見直すこととし、以下のとおり地方公営企業法を一部改正。

『地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律(第1次一括法)』による地方公営企業法の一部改正の概要

成 立:平成23年4月28日(公布:平成23年5月2日)

施行日:平成24年4月1日

- ①法定積立金(減債積立金、利益積立金)の積立義務を廃止。
- ②条例の定めるところにより、又は議会の議決を経て、利益及び資本剰余金を処分できることとする。
- ③経営判断により、資本金の額を減少させることができることとする。

○地方公営企業法第32条及び第32条の2(資本制度の改正関係)

	① 利益の処分	② 資本剰余金の処分	③ 資本金の額の減少
現行	①1/20を下らない金額を減債積立金又は利益積立金として積立 ②残額は議会の議決により処分可	①原則不可 ②補助金等により取得した資産が滅失等した場合は可 ③利益をもって繰越欠損金を補填しきれなかった場合は可	不可
改正	条例又は議決により可	条例又は議決により可	議決により可

➡ 利益、資本剰余金の処分が、条例又は議決により可能となったことに伴い、政省令の関係規定を整備(削除)。

II. 地方公営企業会計基準の見直し

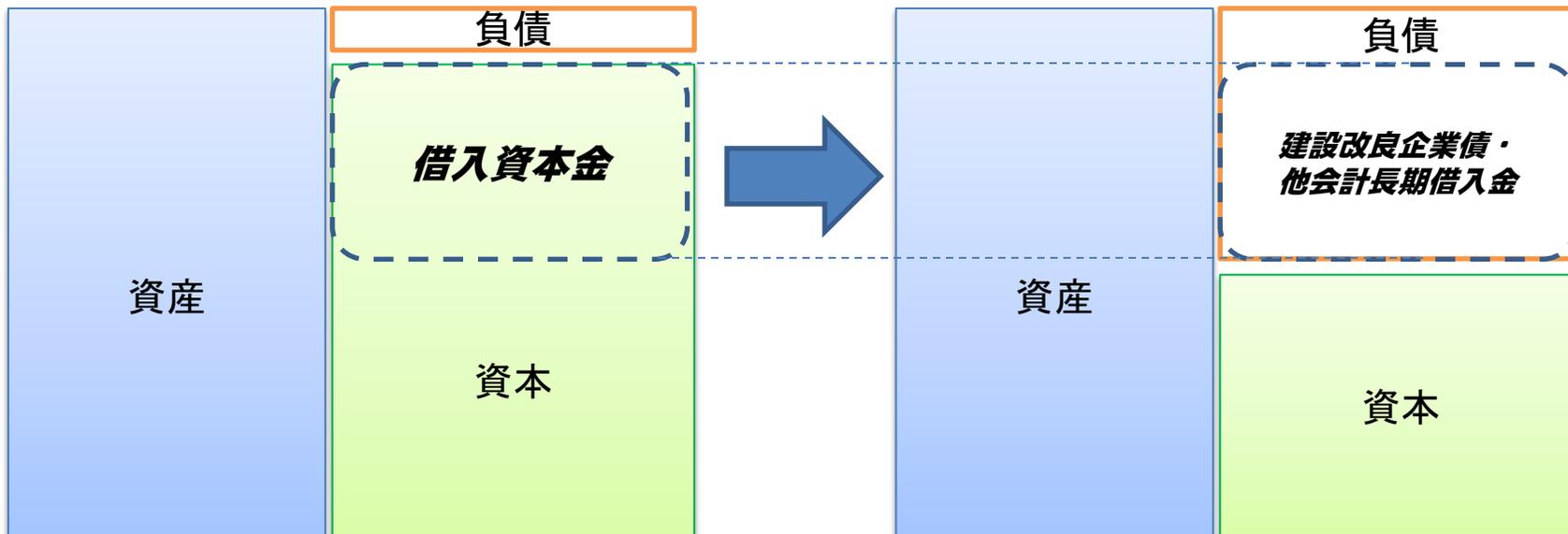
1. 借入資本金

【基本的な方針】

- ① 借入資本金を負債に計上(令 § 15②)。なお、1年以内に返済期限が到来する債務は、流動負債に分類(則 § 7③)。
- ② 負債計上に当たり、建設又は改良等に充てられた企業債及び他会計長期借入金については、他の借入金と区分(則 § 7②③)。
- ③ 負債のうち、後年度一般会計負担分については、その旨「注記」(則 § 39 II)。

改正前のB/S

改正後のB/S



※ ワンイヤールールに基づき固定負債・流動負債を区分

2. 補助金等により取得した固定資産の償却制度等

【基本的な方針】

- ① 任意適用が認められている「みなし償却制度」は廃止（旧則 § 8 ④、 § 9 ③）。
- ② 償却資産の取得又は改良に伴い交付される補助金、一般会計負担金等については、「長期前受金」として負債（繰延収益）に計上した上で、減価償却見合い分を、順次収益化（令 § 26、則 § 21）。
- ③ 既取得資産に係る経過措置として、国庫補助事業等の単位毎に取得資産をグルーピングし、総合償却を行う等簡便な処理方法により移行処理できることとする。
なお、簡便な処理方法によっても移行処理が困難と判断される場合には、従前どおりの取扱いによることができることとする（改正省令附則 § 6 ⑦⑧）。
- ④ 建設改良費に充てた企業債等に係る元金償還金に対する繰入金については、補助金等の例により「長期前受金」として計上した上で、減価償却に伴って収益化することとする。ただし、各事業年度における減価償却額と当該繰入金との差額が重要でない場合は繰り入れた年度に全額を収益として計上することができることとする（則 § 21 ③）。

補助金等により取得した固定資産の償却制度等（現行のみなし償却制度）

X年度期末に補助金（資本剰余金）50億円及び企業債（借入資本金）50億円をもとに100億円の資産Aを購入したと仮定（帳簿原価50億円とみなす）。 ※耐用年数10年、残存価額0円、定額法により償却した場合

損益計算書（購入時）

（計上なし）

貸借対照表（購入時）

●資産	●資本
資産A 100億円	借入資本金 50億円 （企業債）
	資本剰余金 50億円

損益計算書（X + 6年度）

（費用）
減価償却費 5億円

貸借対照表（X + 6年度）

●資産	●資本
<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> (減価償却累計額 △30億円) </div> 資産A 70億円	<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> (借入資本金償還 △30億円) (企業債) </div> 借入資本金 20億円 (企業債)
	資本剰余金 50億円

※除却時に資産Aに相当する額 50億円を一時に償却できる。

みなし償却制度のデメリット

- ①貸借対照表上、補助金充当部分は減価償却されないため、資産価値の実態を適切に表示できない。
- ②みなし償却制度の採用は、地方公営企業の任意とされており、その採用の有無により、財務諸表の構造が大きく異なるため、団体間比較を著しく阻害。地方公営企業決算状況調査等によるマクロ分析を行うに当たってもその信頼性を大きく損なう。

※定額法で、償却年数経過時点で残存価額0円となるように償却するとした場合の例であり、実際の処理では、実際に行っている減価償却方法に沿った処理が必要。

補助金等により取得した固定資産の償却制度等（新たな会計処理方式）

改正後

償却資産の取得に伴い交付される補助金、一般会計負担金等については、「長期前受金」として負債（繰延収益）に計上した上で、減価償却見合い分を、順次収益化（改良の場合も同様）。

X年度期末に補助金（長期前受金）50億円及び企業債50億円をもとに100億円の資産Aを購入したと仮定。
 ※耐用年数10年、残存価額0円、定額法により償却した場合

損益計算書（購入時）

（計上なし）

貸借対照表（購入時）

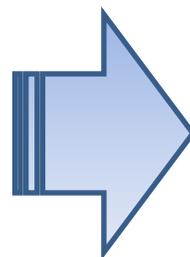
●資産	●負債
資産A 100億円	企業債 50億円
	長期前受金 50億円

損益計算書（X+6年度）

（費用）
減価償却費 10億円

（収益）
長期前受金戻入 5億円

貸借対照表（X+6年度）



減価償却対象
100億

●資産	●負債
資産A 40億円	(企業債償還 $\Delta 30$ 億円)
	(長期前受金償却 $\Delta 30$ 億円) ※収益に振替
	企業債 20億円
	長期前受金 20億円

※定額法で、償却年数経過時点で残存価額0円となるように償却するとした場合の例であり、実際の処理では、実際に行っている減価償却方法に沿った処理が必要。

補助金等により取得した固定資産の償却制度等の経過措置

- 現在の資産価値の実態を適切に表示するため、旧みなし償却規定を適用していた資産は、当該規定を適用していなかった場合の帳簿価額とする(改正省令附則 § 6②)。
- 現に資本剰余金として整理されている補助金等についても、当初から当該補助金等が収益化されていた状態になるよう移行処理を行う(同令附則 § 6)。

※現在の資産に係る資本剰余金の移行処理であり、既に存在しない資産に係るものについては移行処理の必要はない。

資本剰余金の移行処理の内容

【資産と補助金等の対応関係の把握が可能な場合でみなし償却を行っていた場合(例①)】

旧みなし償却規定を適用していなかった場合の帳簿価額となるよう減額した額に相当する額を、資本剰余金から減額する(同令附則 § 6②)。

※資本剰余金が不足する場合は、不足額については、利益剰余金から減額する(同令附則 § 6③)。

【資産と補助金等の対応関係の把握が可能な場合でみなし償却を行っていなかった場合(例②)】

旧みなし償却規定を適用していた場合の帳簿価額との差額に相当する額について、資本剰余金から利益剰余金に振り替える(同令附則 § 6④)。

※資本剰余金が不足する場合は、不足額については、振り替えないものとする(同令附則 § 6⑤)。

【資産と補助金等の対応関係の把握が不可能な場合でみなし償却を行っていなかった場合(例③)】

按分等の方法により、資産と補助金等の対応関係を決定したうえで、例②の方法により処理する。移行処理が按分等の方法又は他の合理的な方法によってもなお困難な事情がある場合には、引き続き旧みなし償却規定を適用し、資本剰余金についても移行処理しないことができる。ただし、当該資産について、新たに改良を行った場合は、当該改良部分については新たに取得した資産とみなして処理する(同令附則 § 6⑦、⑧)。

既取得資産に係る資本剰余金の移行処理の例①

(資産と補助金等の対応関係の把握が可能な場合でみなし償却を行っていた場合の例)

◆償却資産に係る資本剰余金額：A 償却年数：N 経過年数：M 1年当たりの収益化額： $\alpha (=A \times (1/N))$
 償却は、定額法による。ただし、償却年数経過時点で残存価額0円となるように償却するとした場合の例であり、実際の処理では、実際に行っている減価償却方法に沿った処理が必要。

◆移行処理

- ① 非償却資産の取得に充てた補助金等の額に相当する資本剰余金は、引き続き資本剰余金のまま計上
- ② 償却資産に係る資本剰余金(A)から、期間の経過に対応して減価すべき額($\alpha \times M$)を減額し、償却資産からも同額を減額
- ③ ②により減額された後の残余の資本剰余金($A - \alpha \times M$)を長期前受金に計上

◆例:事業資産30億円(償却資産20億円、非償却資産10億円)を償却資産に係る補助金等10億円、非償却資産に係る補助金等5億円(計15億円)、企業債15億円により取得。企業債15億円は、償却年数で均等償還。
 償却年数10年,経過年数6年,残存価額0円の場合の移行処理 ($A=10, N=10, M=6, \alpha=1 (10 \times 1/10)$)

貸借対照表 (移行前)

(減価償却累計額 $\Delta 6$ 億円)	(借入資本金償還 $\Delta 6$ 億円) (企業債)		
借入対応分 4億円	借入資本金 4億円 (企業債)	資本	
償却資産合計 14億円			
補助金等対応分 10億円	資本剰余金 10億円	資本	
	(借入資本金償還 $\Delta 3$ 億円) (企業債)		
非償却資産 10億円	借入資本金 2億円 (企業債)	資本	
	資本剰余金 5億円	資本	



貸借対照表 (移行後)

(減価償却累計額 $\Delta 6$ 億円)	(旧借入資本金償還 $\Delta 6$ 億円) (企業債)		
借入対応分 4億円	企業債 4億円	負債	
償却資産合計 8億円			
補助金等対応分 4億円	長期前受金 4億円(※) ③	負債	
(減価償却累計額 $\Delta 6$ 億円) 減額分 $\Delta 6$ 億円 ② ($\alpha \times M$)	減額分 $\Delta 6$ 億円 ($\alpha \times M$) ②		
	(旧借入資本金償還 $\Delta 3$ 億円) (企業債)		
非償却資産 10億円	企業債 2億円	負債	
	資本剰余金 5億円 ①	資本	

※ 長期前受金10 収益化累計額 $\Delta 6$ と計上しても差しつかえない。

既取得資産に係る資本剰余金の移行処理の例②

(資産と補助金等の対応関係の把握が可能な場合でみなし償却を行っていない場合の例)

◆償却資産に係る資本剰余金額：A 償却年数：N 経過年数：M 1年当たりの収益化額： $\alpha (=A \times (1/N))$

償却は、定額法による。ただし、償却年数経過時点で残存価額0円となるように償却するとした場合の例であり、実際の処理では、実際に行っている減価償却方法に沿った処理が必要。

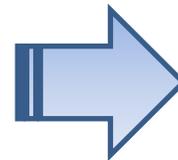
◆移行処理

- ① 非償却資産の取得に充てた補助金等の額に相当する資本剰余金は、引き続き資本剰余金のまま計上
- ② 償却資産に係る資本剰余金 (A) のうち、期間の経過に対応して減価すべき額 ($\alpha \times M$) を利益剰余金に振り替える
- ③ ②により振り替えられた後の残余の資本剰余金 ($A - \alpha \times M$) を長期前受金に計上

◆例:事業資産30億円(償却資産20億円、非償却資産10億円)を償却資産に係る補助金等10億円、非償却資産に係る補助金等5億円(計15億円)、企業債15億円により取得。企業債15億円は、償却年数で均等償還。
償却年数10年,経過年数6年,残存価額0円の場合の移行処理 ($A=10, N=10, M=6, \alpha=1 (10 \times 1/10)$)

貸借対照表 (移行前)

(減価償却累計額 △6億円)	(借入資本金償還 △6億円) (企業債)		
借入対応分 4億円	借入資本金 4億円 (企業債)	資本	
償却資産合計 8億円			
補助金等対応分 4億円	資本剰余金 10億円	資本	
(減価償却累計額 △6億円)			
非償却資産 10億円	(借入資本金償還 △3億円) (企業債)		
	借入資本金 2億円 (企業債)	資本	
	資本剰余金 5億円	資本	



貸借対照表 (移行後)

(減価償却累計額 △6億円)	(旧借入資本金償還 △6億円) (企業債)		
借入対応分 4億円	企業債 4億円	負債	
償却資産合計 8億円			
補助金等対応分 4億円	長期前受金 4億円(※) ③	負債	
(減価償却累計額 △6億円)	利益剰余金 6億円 ②	資本	
非償却資産 10億円	(旧借入資本金償還 △3億円) (企業債)		
	企業債 2億円	負債	
	資本剰余金 5億円 ①	資本	

※ 長期前受金10 収益化累計額△6と計上しても差しつかえない。

既取得資産に係る資本剰余金の移行処理の例③

(資産と補助金等の対応関係の把握が不可能な場合でみなし償却を行っていなかった場合の例)

◆償却資産に充てたと考えられる資本剰余金額：A 償却年数：N 経過年数：M 1年当たりの収益化額： $\alpha (= A \times (1/N))$
 償却は、定額法による。ただし、償却年数経過時点で残存価額0円となるように償却とした場合の例であり、実際の処理では、実際に行っている減価償却方法に沿った処理が必要。

- ◆移行処理
- ① 非償却資産の取得に充てたと考えられる補助金等の額を按分等の方法により算出し、同額は引き続き資本剰余金のまま計上
 - ② 償却資産の取得に充てたと考えられる補助金等の額を、①で算出した額を全体の補助金等の額から差し引くことにより算出— (A)
 - ③ 償却資産に充てたと考えられる資本剰余金額 (A) のうち、期間の経過に対応して減価すべき額 ($\alpha \times M$) を利益剰余金に振り替える
 - ④ ③により振り替えられた後の残余の資本剰余金 ($A - \alpha \times M$) を長期前受金に計上

◆例:事業資産30億円(償却資産20億円、非償却資産10億円)を補助金等15億円、企業債15億円により取得。企業債15億円は、償却年数で均等償還。償却年数10年、経過年数6年、残存価額0円の場合の移行処理 ($A=10, N=10, M=6, \alpha=1 (10 \times 1/10)$)

貸借対照表 (移行前)

(減価償却累計額 $\Delta 12$ 億円)	(借入資本金償還 $\Delta 9$ 億円) (企業債)	
償却資産 8億円	借入資本金 6億円 (企業債)	資本
非償却資産 10億円	資本剰余金 15億円	資本



貸借対照表 (移行後)

(減価償却累計額 $\Delta 6$ 億円)	(旧借入資本金償還 $\Delta 6$ 億円) (企業債)	
借入対応分 4億円	企業債 4億円	負債
償却資産合計 8億円	長期前受金 4億円(※) ④	負債
補助金等対応分 4億円	利益剰余金 6億円 ③	資本
(減価償却累計額 $\Delta 6$ 億円)	(旧借入資本金償還 $\Delta 3$ 億円) (企業債)	
非償却資産 10億円	企業債 2億円	負債
	資本剰余金 5億円 ①	資本

※ 長期前受金10 収益化累計額 $\Delta 6$ と計上しても差しつかえない。

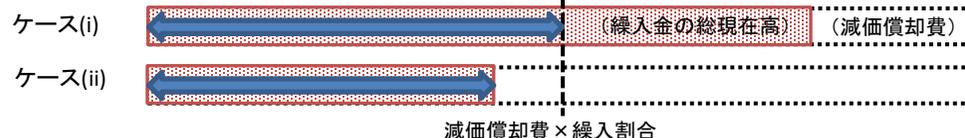
建設改良費に充てた企業債に係る元金償還金への繰入金の収益化方法

- 建設改良費に充てた企業債に係る元金償還金に対し一般会計等から繰入金を受ける場合、当該繰入金を「補助金等の例により整理するもの」とされている。(則 § 21③)
- 補助金等と同様に個別の資産に着目すると、企業債の償還に据置期間がある場合、据置期間中は“減価償却費に対応して収益化できる繰入金がない”とも考えられるが、具体的には以下のとおり収益化する。

◆考え方のアウトライン

- ① 「繰入割合」の決定～償却資産に係る企業債のうち、どれだけ一般会計等が負担するかを決定する。
- ② 原則として、当年度の減価償却費に繰入割合を乗じた金額を、当年度の収益化額とする。
- ③ 当年度の収益化額は、当年度の長期前受金のうち、企業債に係る一般会計等繰入金の総現在高を限度とする。
⇒総現在高が不足する場合は、後年度、余剰が出た時に特別利益に計上し調整。

【イメージ】



収益化額(←→)は、以下の通り。
(i) 繰入金の総現在高() ≥ (減価償却費()) × 繰入割合
⇒ 減価償却費 × 繰入割合
(ii) 繰入金の総現在高 < (減価償却費 × 繰入割合)
⇒ 繰入金の総現在高

◆具体的な処理手順

1. 償却資産に係る企業債のうち、どれだけ一般会計等が負担するか決定する。
2. この場合、「公営企業の繰出基準」を踏まえ、各事業の内容に応じた償却資産の区分毎に繰入割合を決定する。
割合ではなく額で決定した場合、繰入割合 = 負担額 / 企業債の額 とする。
(※経営状況の把握、事務処理の正確性・簡便性の観点から、一定期間、割合を維持することが望ましい。)
3. 当年度の減価償却費に繰入割合を乗じた額を収益化する。
(※繰入割合が同じ償却資産をグループ化することで、より簡便な算定が可能となる。)
4. 当年度の収益化額の合計が、長期前受金のうち企業債償還に係る一般会計等繰入金の総現在高(前年度の繰入金残高 + 当年度の繰入額)の範囲内ならば、全額を収益化。
5. 当年度の収益化額の合計が総現在高を超える場合は、総現在高までを収益化し、残額は、後年度に、当年度の収益化を行った後総現在高に余剰に出た場合、その余剰の範囲内で特別利益に計上。

※4.、5.の方法で収益化する場合でも、個別の資産毎に減価償却、企業債、繰入の管理を行うことが望まれる。

※なお、個別の資産毎に繰入が行われた額を限度に収益化し、収益化できなかった分を後年度に調整する方法も可能。

繰延収益(長期前受金)の償却方法

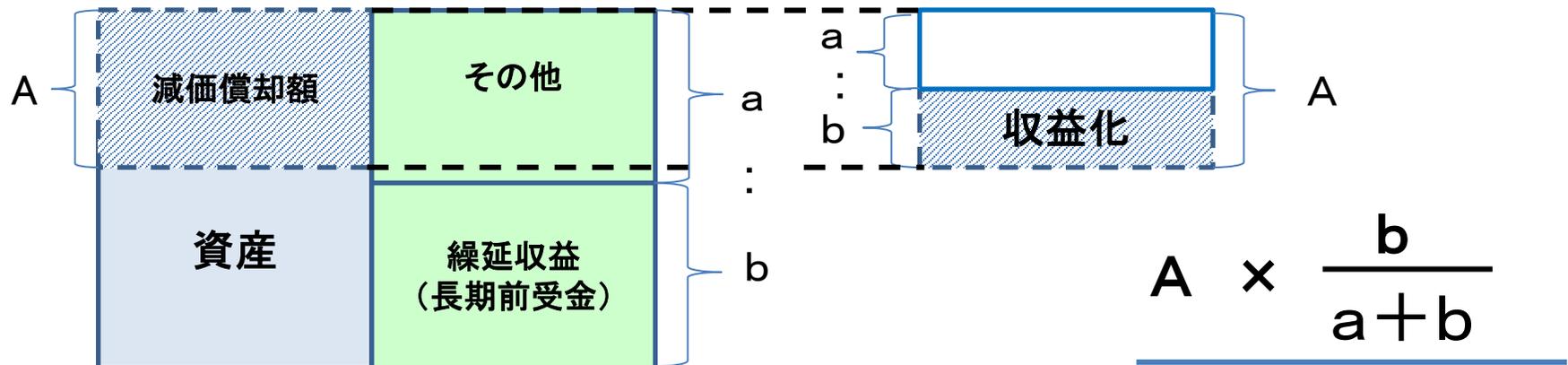
【繰延収益の償却】

- 損益計算上において、減価償却費をどのような財源で賄ったかを明確にするため、減価償却に合わせて償却していく。

償却方法

繰延収益は、補助金等により取得し又は改良した固定資産の減価償却を行う際に、当該固定資産の減価償却費(A)に当該固定資産の減価償却を行う日の直前における当該固定資産の帳簿価額(a+b)に対する同日の直前における当該固定資産に係る繰延収益(b)の額の割合を乗じて得た額を償却しなければならない(除却又は減損した場合も同様の取扱いとする。)(令 § 26②、則 § 21②)。

〈イメージ図〉



3. 引当金

【基本的な方針】

- ① 退職給付引当金の計上を義務化(則 § 22)。
- ② 退職給付引当金の算定方法は、期末要支給額によることができることとする。
- ③ 一般会計と地方公営企業会計の負担区分を明確にした上で、地方公営企業会計負担職員について引当てを義務付ける。
- ④ 計上不足額については、適用時点での一括計上を原則。ただし、その経営状況に応じ、当該地方公営企業職員の退職までの平均残余勤務年数の範囲内(ただし、最長15年以内とする。)での対応を可とする。なお、その内容は、「注記」(改正省令附則 § 5①)。
- ⑤ 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、計上するものとする(例：賞与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、貸倒引当金)。
- ⑥ 従前の修繕引当金の概念は、修繕引当金と特別修繕引当金とに区分する。
- ⑦ 引当金の要件を満たさないものは、計上を認めないこととする。

引当てを義務付ける意義

「将来の特定の費用又は損失(収益の控除を含む。)であって、その発生が当該事業年度以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができると認められる」場合には、その額を負債又は資産に計上するとともに、毎事業年度所要額の引当を行うことで、正確な期間損益計算及び財政状態の適正な表示を行うことができる。

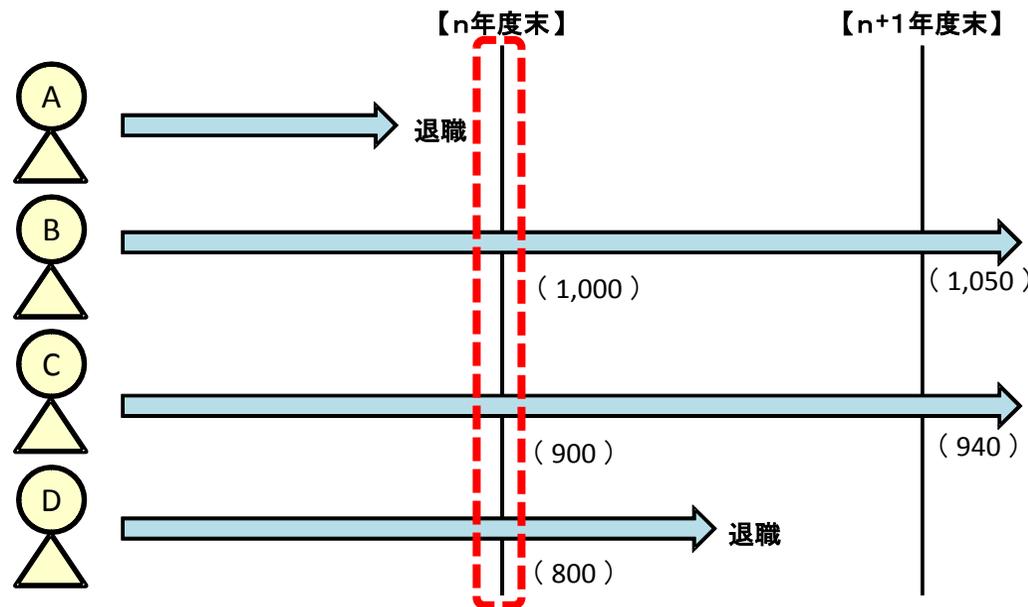
引当金(簡便法による退職給付引当金の算定方法)

【期末要支給額による退職給付引当金の算定】

年度末に特別職を含む全職員(年度末退職者を除く。)が自己の都合により退職するものと仮定した場合に支給すべき退職手当の総額・・・簡便法

算定イメージ

《退職給付引当金に計上》
 $1,000(B) + 900(C) + 800(D)$
 $= 2,700$

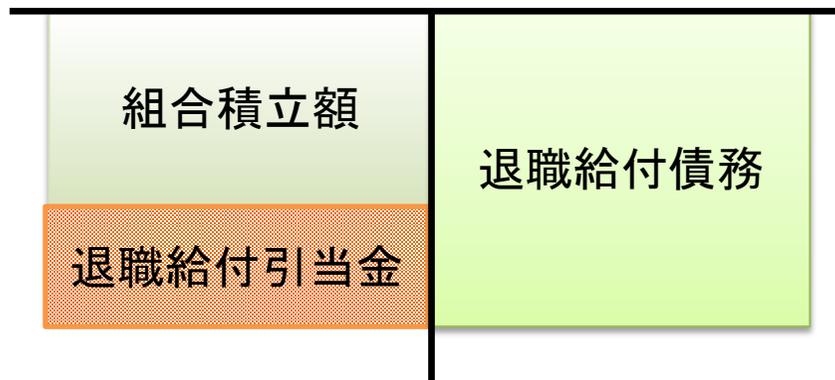


【期末要支給額での算定】
BとCとDがn年度末に自己の都合により退職するものと仮定した場合の退職手当額を計上。

引当金(退職手当組合を利用している場合)

- 退職給付の支給に関する事務を共同処理するために設立された一部事務組合に加入している地方公共団体の経営する地方公営企業が計上すべき退職給付引当金の額は、当該地方公営企業の退職給付債務から、組合への加入時からの負担金の累積額から既に企業職員に対し退職手当として支給された額の総額を控除した額に組合における積立金の運用益のうち当該地方公営企業へ按分される額を加算した額を控除した額とする。
- なお、組合への負担金は、拠出時に費用として認識し、退職給付引当金としては計上しない。

イメージ図



※組合積立額は退職給付債務から控除する。

簡便法による場合

退職給付引当金

$$= \text{期末要支給額} - \text{組合積立額}(\ast 1)$$

(※1) 組合積立額

$$= \text{負担金累積額} - \text{退職手当支給累計額}$$

$$+ \text{積立金運用益相当額}$$

引当金の経過措置

【退職給付引当金の経過措置】

- 正確な期間損益計算と財政状態の適正な表示の観点から、これまでに発生した事象に起因する引当金の計上不足額は、一括して特別損失に計上。
- ただし、企業会計や地方独法会計で経過措置が認められていることを踏まえ、一定期間の経過措置を認める(改正省令附則 § 5①)。
- 現在計上されている退職給与引当金は、退職給付引当金となるものとする(改正省令附則 § 5②)。

経過措置の内容

会計基準見直し時点での計上不足額については、全企業職員の退職までの平均残余勤務年数の範囲内(ただし、最長15年以内とする。)で均等に分割して計上することを可とする。

なお、経過措置の内容は、「注記」を行う。

<経過措置の考え方>

退職給付引当金は、現在勤務している職員に係る退職給付債務を認識し、必要額を計上しておくものである。

そのため、現時点で勤務している職員の平均残余勤務年数(法適用企業の平均=18年:20年度実績)や企業会計の経過措置(15年以内)も勘案

【修繕引当金の経過措置】

- 現在計上されている修繕引当金は、従前の例により取り崩すことができる(改正省令附則 § 4)。

4. 繰延資産

【基本的な方針】

- ① 新たな繰延勘定への計上を認めない(旧令 § 26)。
- ② ただし、事業法において繰延資産への計上を認められているものについては、引き続き繰延資産への計上を認める(令 § 25)。
- ③ また、控除対象外消費税については、引き続き繰延経理を認めることとし、長期前払消費税として固定資産に計上する(則 § 5②Ⅲホ)。
- ④ なお、現在、繰延勘定に計上されている項目については、その償却を終えるまではなお従前の例による(改正政令附則 § 3)。

現行の繰延勘定の問題点

繰延勘定として認められている項目は、その効果が次年度以降に継続することが前提となるが、計上基準、計上範囲等が明確でないため、将来の効果が不明確なものまで繰延勘定に計上されることも想定される。

繰延資産(現行の項目の取扱い)

繰延勘定として認められている項目(現行)の取扱い

- 新たな繰延勘定への計上はすべて不可

	見直し後の取扱い
災害損失	・発生時に特別損失として費用処理 ・ただし、鉄道事業法に基づく国土交通大臣の許可があった場合には繰延資産に計上可(令 § 25)
企業債発行差金	・企業債金額から直接控除(則 § 12②Ⅱ)
開発費・試験研究費	・発生時に費用処理
退職給与金	(退職給付引当金の義務付けに伴い不要)
控除対象外消費税	・長期前払消費税として固定資産に計上(則 § 20)

※ なお、現在、繰延勘定に計上されているもの(控除対象外消費税を除く)については、償却を終えるまで従前の例による(改正政令附則 § 3)。

※ 控除対象外消費税については、引き続き繰延経理が認められるが、既往分については会計基準見直し時点で繰延資産から固定資産に振り替える(改正省令附則 § 3)。

5. たな卸資産の価額

【基本的な方針】

- ① たな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は当該時価とする、いわゆる低価法を義務付け（則§8③Ⅲ）。
- ② 事務用消耗品等の販売活動及び一般管理活動において短期間に消費されるべき貯蔵品等、当該金額の重要性が乏しい場合の評価は、低価法によらないことができるものとする（則§8③Ⅲ）。

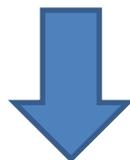
低価法を導入する理由

- たな卸資産の実態を適切に表示することにより、財政状態をより適切に表示できる。

たな卸資産の価額（短期間で現金化・費用化される貯蔵品等の低価法の適用）

たな卸資産の状況

- ①法適用企業のたな卸資産は、総資産の4.7%程度。
土地造成勘定（販売目的の土地）を除けば、0.1%程度にとどまる。
- ②地方公営企業のたな卸資産は、大部分が事業用の部品や消耗品。
宅地造成事業の販売用宅地以外は、基本的に1年以内に現金化・費用化。



短期間で現金化・費用化される貯蔵品等の低価法による評価

短期間で現金化・費用化される事業用の部品や消耗品等の貯蔵品について低価法による評価を行うことは、重要性に乏しく、費用対効果の観点等から、その意義は小さい。

（参考）企業会計基準第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準（抄）

29. 棚卸資産には、事務用消耗品等の販売活動及び一般管理活動において短期間に消費されるべき財貨も含まれる・・・このような財貨は、・・・一般に重要性が乏しいと考えられる。

6. 減損会計

【基本的な方針】

地方公営企業会計に、公営企業型地方独法における減損会計と同様の減損会計を導入する（則§8③Ⅱ）。

減損会計を導入するメリット

- ①固定資産の帳簿価額が実際の収益性や将来の経済的便益に比べ過大となっている場合に、減損会計を導入すれば、過大な帳簿価額を適正な金額まで減額できる。
- ②地方公営企業の経営成績を早期に明らかにすることができるようになり、経営成績に問題がある地方公営企業に対しては、早期の措置を講じることが可能となる。

減損会計を導入する必要性

企業会計・地方独法会計においては、減損会計を導入しており、多額の固定資産を保有する地方公営企業においても導入すべき。

固定資産の減損会計

(1) 固定資産のグループ化

・他の固定資産又は固定資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位ごとにグループ化

- ①継続的に収支の把握がなされている単位に区分
- ②キャッシュ・フローが相互補完的であればまとめる

- ・水道、交通、ガス、下水道の各事業は、事業全体でキャッシュ・フローを生成するのが通例と考えられる。
- ・工業用水道、電気、病院の各事業は、施設毎でキャッシュ・フローを生成するのが通例と考えられる。
- ・なお、遊休資産、賃貸用不動産は個別資産ごとにグルーピングを行うことが適当と考えられる。

(2) 減損の兆候

- ①業務活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナス
(2年連続マイナスで当年度も明らかにプラスにならない)
- ②使用範囲又は使用方法について回収可能価額を著しく低下させる変化
- ③経営環境の著しい悪化
- ④市場価格の著しい下落(帳簿価額から少なくとも50%程度以上下落)

・一般会計からの繰入金や長期前受金戻入も収益にカウント

・稼働率の大幅減、大口需要者の撤退等

・資産グループ全体のみならず、主要な資産や土地が著しく下落した場合も該当

(3) 減損損失の認識の判定

帳簿価額 > 将来キャッシュ・フロー総額(割引前)
であれば減損損失を認識

・割引前将来キャッシュ・フローの見積期間は20年超でも可(民間企業は20年以内)

兆候なし
認識されず
減損なし

(4) 減損損失の測定

将来キャッシュ・フロー総額(割引後)

帳簿価額と回収可能価額(正味売却価額と使用価値のいずれか大きい方)の差額を減損損失とする

7. リース会計

【基本的な方針】

- ① 地方公営企業会計に、リース会計を導入する。
- ② 中小規模の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ものとする。なお、この場合は、未経過リース料を注記することとする（則§55、§42 I）。

導入の意義

- ① ファイナンス・リース取引については、その経済的実態が、当該物件を売買した場合と同様の状態にあると考えられ、借り手として、資産及び負債を認識することが可能となること
- ② オペレーティング・リース取引については、リース期間中に解約不能のリース取引に係る未経過リース料総額を注記することで、適切な情報開示が可能となること（則§42 II）

リース会計（中小規模の公営企業の特例）

- 中小規模の地方公営企業については、企業会計における中小企業と同様の取扱いとする。

（参考）中小企業の会計に関する指針【リース取引】

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、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。この場合は、未経過リース料を注記する。

中小規模の地方公営企業の基準

地方公営企業法第2条第1項各号に掲げる事業であって、地方公営企業法施行令第8条の2の管理者を置かなければならない企業に該当しないものを、中小規模の公営企業とする。

※なお、病院事業については、中小規模の特例は設けない。

（参考）法定事業のうち管理者必置の地方公営企業（大規模企業）の割合

	合計	水道	工水	交通	電気	ガス
事業数	1,604	1,358	152	38	26	30
大規模企業	55	30	1	16	5	3
割合	3.4%	2.2%	0.7%	42.1%	19.2%	10.0%

（「地方公営企業決算状況調査」（平成22年度実績）より）

リース会計(リース会計の概要)

ファイナンス・リース

オペレーティング・リース

所有権移転

所有権移転外

解約不能のリース取引

個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合

【具体的な判定基準】

- ①または②のいずれかに該当
- ① 購入時に費用処理する資産
- ② リース期間が1年以内

個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合

【具体的な判定基準】

- ①から③のいずれかに該当
- ① 購入時に費用処理する資産
- ② リース期間が1年以内
- ③ **リース料総額が300万円以下**

注記を要しないとされる重要性が乏しい場合

【具体的な判定基準】

- ①から④のいずれかに該当
- ① 購入時に費用処理する資産
- ② リース期間が1年以内
- ③ 事前解約予告期間のリース料
- ④ **リース料総額が300万円以下**

リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合

【具体的な判定基準(リース比率)】

$$\frac{\text{未経過リース料期末残高}}{\text{当該期末残高} + \text{固定資産}} < 10\%$$

選択制

→ (はい)
- - - (いいえ)

売買

売買
(原則処理)

売買
(簡便処理)

売買
(簡便処理)

賃貸借

賃貸借

BS

リース料総額から利息相当額を控除した取得原価を計上

リース料総額を計上

計上なし(※)

計上なし

PL

減価償却費
→ 自己資産と同様
(経済的耐用年数)
利息相当額
→ 利息法

減価償却費
→ リース期間定額法
利息相当額
→ 利息法

減価償却費
→ リース期間定額法
利息相当額
→ リース期間定額法

減価償却費
→ リース期間定額法
利息相当額
→ なし

支払リース料

支払リース料

※ 未経過リース料について、1年以内のリース期間に係るものと、これ以外のリース期間に係るものとに区分して注記

8. セグメント情報の開示

【基本的な方針】

- ① 地方公営企業会計に、セグメント情報の開示を導入する。
- ② セグメントの区分は、事業単位の有無も含め、各地方公営企業において判断することとし、企業管理規程で区分方法を定めるものとする(則 § 40②)。
- ③ 開示すべきセグメント情報は、セグメントの概要、営業収益、営業費用、営業損益金額、経常損益金額、資産、負債、その他の項目とする(則 § 40①)。

セグメント情報の開示を導入する意義

- 地方公営企業は、業績評価のための情報提供等による議会・住民に対する説明責任を果たす観点から、その業務の内容が多岐にわたる場合、区分及び開示内容について適切なセグメントに係る財務情報を開示することが求められる。
- 企業経営の面から見ても、経営分析を多面的に行うためのツールとして有用である。

セグメント情報の開示 (区分方法等)

セグメント情報の区分方法

○ 各地方公営企業において判断⇒ 企業管理規程で定める

- ・ マネジメント・アプローチ (※) の考え方を踏まえる
- ・ 民間企業・地方独立行政法人における区分も参考
- ・ 事業単位の有無も含めて判断

※ マネジメント・アプローチ

企業の最高意思決定機関が意思決定や業績評価において使用する企業活動を区分した事業単位で開示

【事業単位の例】

事業名	事業単位の例
水道事業	事業別 (水道事業、簡易水道事業) 等
工業用水道事業	施設別等
交通事業	事業別 (路面電車、バス、モノレール等) 等
病院事業	病院別 (看護師養成所、救命救急センター等) 等
下水道事業	事業別 (公共下水道 (雨水分、汚水分)、集落排水、浄化槽等) 等

セグメント情報の開示

4 セグメント情報に関する注記

- (1) 報告セグメントの概要
- (2) 報告セグメントごとの営業収益等

(単位:千円)

	何 々	何 々	そ の 他	合 計
営業収益	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
営業費用	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
営業損益	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
経常損益	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
セグメント資産	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
セグメント負債	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
その他の項目	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
他会計繰入金	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
減価償却費	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
...	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
計	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×

9. キャッシュ・フロー計算書

【基本的な方針】

- ① キャッシュ・フロー計算書の作成を義務付ける(令 § 17の2①Ⅱ、令 § 23)。
- ② キャッシュ・フロー計算書における「資金」は、貸借対照表における「現金・預金」と同定義とする。
- ③ 法第31条に基づく計理状況の報告の具体的方法(様式等)については、事務の簡素化等の観点から各地方公営企業・地方公共団体の裁量とする。

導入の意義

- 発生主義会計のもとでは、収益・費用を認識する会計期間と現金の収入・支出を認識する時期とに差異が生じる。
- キャッシュ・フロー計算書の導入により、この現金の収入・支出(資金の変動)に関する情報を得ることが可能となる。
 - ア) 資金繰りの状況等の明示により、経営の健全性や経営危機等の判断が可能となるとともにキャッシュ・フローを使った新しい財務分析も可能となる。
 - イ) 貸借対照表や損益計算書とあわせて、経営状況が明示されるとともに、債務の返済能力を示すことが可能となる。
 - ウ) 間接法を採用した場合には、減価償却費など現金支出を伴わない経費に係る内部留保資金が明示され、住民やサービスの利用者に経営状況を的確に情報提供することが可能となる。

キャッシュ・フロー計算書(様式イメージ)

直接法

1	業務活動によるキャッシュ・フロー		営業収入、仕入支出等、投資活動及び財務活動以外の通常の事業活動に係る取引
	原材料、商品又はサービスの購入による支出	△ × × ×	
	人件費支出	△ × × ×	
	営業収入	× × ×	
	...	× × ×	
	業務活動によるキャッシュ・フロー	× × ×	
2	投資活動によるキャッシュ・フロー		固定資産の取得及び売却、投資資産の取得及び売却等
	有形固定資産の取得による支出	△ × × ×	
	有形固定資産の売却による収入	× × ×	
	...	× × ×	
	投資活動によるキャッシュ・フロー	× × ×	
3	財務活動によるキャッシュ・フロー		資金の調達及び返済
	一時借入れによる収入	× × ×	
	一時借入金の返済による支出	△ × × ×	
	...	× × ×	
	財務活動によるキャッシュ・フロー	× × ×	
	資金に係る換算差額	× × ×	
	資金増加額(又は減少額)	× × ×	
	資金期首残高	× × ×	
	資金期末残高	× × ×	

間接法

1	業務活動によるキャッシュ・フロー		営業収入、仕入支出等、投資活動及び財務活動以外の通常の事業活動に係る取引
	当年度純利益	× × ×	
	減価償却費	× × ×	
	減損損失	× × ×	
	貸倒引当金の増減額(△は減少)	× × ×	
	長期前受金戻入額	△ × × ×	
	有形固定資産売却損益(△は益)	× × ×	
	たな卸資産の増減額(△は増加)	× × ×	
	...	× × ×	
	業務活動によるキャッシュ・フロー	× × ×	

※ 当年度純利益に、損益計算書に係る資金の流入出に関連しない減価償却費等の項目を調整

2 投資活動によるキャッシュ・フロー

直接法と同様

3 財務活動によるキャッシュ・フロー

直接法と同様

直接法と同様

10. 勘定科目等の見直し

【基本的な方針】

- 会計基準の改正の方向性も踏まえつつ、地方公営企業法の資金不足の状況をはじめとする経営情報が、財務諸表上、可能な限り明らかにされるよう勘定科目の見直しを図る。
- また、地方公営企業の状況を適切に開示するため、重要な会計方針等を注記し、又はこれらの事項を注記した書類を添付しなければならない。(則 § 35)

勘定科目等の見直し

貸借対照表

- 借入資本金： 負債(企業債、他会計借入金)として計上するため廃止
- 繰延収益(「長期前受金」)： 償却資産の取得に伴う補助金等を計上(減価償却に伴い収益化)
- 引当金： 退職給付引当金、賞与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金等を計上
- 繰延資産： 事業法において計上を認められているもの以外は計上を認めない
- 控除対象外消費税： 引き続き繰延経理を認めることとし、「長期前払消費税」として固定資産計上
- リース資産・債務： 一定の基準に該当する場合、売買取引に係る方法に準じて会計処理
- 減損損失累計額： 固定資産の減損を行う場合には、当該固定資産の帳簿価額から直接控除する。ただし、減損損失累計額を記載することも可能

<見直し前>

資産	負債
1 固定資産	4 固定負債
2 流動資産	5 流動負債
3 繰延勘定 <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業債発行差金 ・ 開発費 ・ 退職給与金 ・ 試験研究費 ・ 災害損失 ・ 控除対象外消費税 	6 資本金 <ul style="list-style-type: none"> ・ 借入資本金
	7 剰余金 <ul style="list-style-type: none"> ・ その他資本剰余金 (償却資産の取得に伴う補助金等)



<見直し後>

資産	負債
1 固定資産 <ul style="list-style-type: none"> ・ 長期前払消費税 ・ リース資産 	4 固定負債 <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業債、他会計借入金 ・ 引当金 ・ リース債務
2 流動資産	5 流動負債 <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業債、他会計借入金 ・ 引当金 ・ リース債務
3 繰延資産 <ul style="list-style-type: none"> ・ 事業法において計上を認められているもののみ (鉄道事業法) 	6 繰延収益 <ul style="list-style-type: none"> ・ 長期前受金
	7 資本金
	8 剰余金

勘定科目等の見直し

損益計算書

- 「長期前受金戻入」:
減価償却に伴い「長期前受金」を収益化
- たな卸資産:
低価法による評価を行った場合に評価損を計上(営業費用)
- 減損損失:
固定資産の減損を行った場合に減損損失を計上(特別損失)
- リース取引:
リース資産の減価償却費を計上(営業費用)

- 1 営業収益
 - 2 営業費用
 - ・ 資産減耗費
 - ・ 減価償却費
 - 3 営業外収益
 - ・ 長期前受金戻入
 - 4 営業外費用
 - 5 特別利益
 - 6 特別損失
 - ・ 減損損失
- 当年度純利益
前年度繰越利益剰余金
当年度未処分利益剰余金

注記

- 注記に記載する項目(則 § 35)
 - ・ 重要な会計方針に係る事項(資産の評価基準及び評価方法、引当金の計上方法等)に関する注記
 - ・ 予定キャッシュ・フロー計算書等に関する注記
 - ・ 貸借対照表等に関する注記
 - ・ セグメント情報に関する注記
 - ・ 減損損失に関する注記
 - ・ リース契約により使用する固定資産に関する注記
 - ・ 重要な後発事象に関する注記
 - ・ その他の注記

11. 組入資本金制度の廃止

減債積立金を使用して企業債を償還した場合、建設改良積立金を使用して建設改良を行った場合等に、その使用した額に相当する額を資本金へ組み入れる制度(組入資本金制度)を廃止する(旧令 § 25)。

そのため、使用した額に相当する額は未処分利益剰余金となる。

その後の未処分利益剰余金の取扱いは、議会の関与を経て決定することとする。

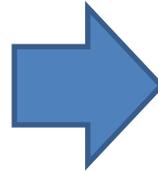
(例)

減債積立金100を使用して、企業債100を償還した場合の減債積立金の処理方法。

(現行)



償還に使用した
100を資本金に組
み入れる。



(改正後)



償還に使用した
100は未処分利益
剰余金となる。

12. 会計変更に伴う経過措置等

1 施行期日等

- 施行期日 : 平成24年2月1日
(平成26年度予算及び決算からの適用とし、それ以前からの適用も可能)
- 財政措置 : 会計基準改正に伴い必要となるシステム改修費について所要の財政措置を行う。
(平成23年度から)
 - ・ 経常収支に不足を生じている企業又は累積欠損金を保有している企業について、会計システムの改修に要する標準的な経費の1/2(ただし、経常収支の不足額又は累積欠損金のいずれか多い額を限度とする。)について一般会計から繰出す(一般会計繰出額の1/2を特別交付税措置)。
 - ・ 会計システム改修費から一般会計繰出額を除いた部分の経費(公営企業会計負担分)については、公営企業債の対象とする(当該公営企業債の元利償還金に対する地方交付税措置は講じない。)

2 健全化判断比率等に関する措置

- 会計の見直しが財政健全化法の指標に影響することから、今回の見直しが指標に影響することがないように、必要な調整を行う。(地方債の協議制等の取扱いについても同様。)

財務諸表のとらえ方のポイント

- (ポイント1) 真の損益構造が明らかになる
- (ポイント2) 資本より負債が大きくなる
- (ポイント3) 移行処理時に利益剰余金が増加する
- (ポイント4) 公営企業の負担範囲(⇔公費負担範囲)が明らかになる
- (ポイント5) 真の資産状況が明らかになる
- (ポイント6) 料金徴収率が明らかになる
- (ポイント7) 部門別の経営状況が明らかになる
- (ポイント8) 剰余金や資本金の処分を自ら決定できるようになる

以下のような検証・検討が必要



1. 損益を中心とした経営のあり方に関する検証・検討

- (1) 赤字構造か黒字構造か
- (2) どの程度公的支援に依存しているか
- (3) 費用削減できるポイントはないか
- (4) 適切な料金水準はどの程度か
- (5) 部門別の経営対策 など

2. ストックを中心とした経営のあり方に関する検証・検討

- (1) 将来に向けた基本的な経営方針(事業規模等)と財務基盤のあり方(資本・剰余金の取扱い等)
- (2) 収益力と資産の状況、資産の償却状況の把握と更新投資のあり方
- (3) 債権管理体制のあり方 など

(ポイント1) 真の損益構造が明らかになる

- 本来認識しなければならない収益・費用を、発生時点ですべて計上することにより、真の損益構造が明らかになる。
- 建設改良のための補助金等・一般会計繰入金を収益(長期前受金戻入)としてカウント → 収益の増加要因に。
- 退職給付引当金や賞与引当金、貸倒引当金、たな卸資産評価損、減損損失の計上により、短期的には費用が増加するが、これらは発生主義の徹底により前倒しで計上されるもので、長期的には損益に対して中立的。

改正前のP/L

営業収益	〇〇〇
営業費用	〇〇〇
...	
減価償却費	〇〇〇
賞与(※当年度4-11月分)	〇〇〇
賞与(※前年度12-3月分)	〇〇〇
退職給与金	〇〇〇
...	
営業利益	〇〇〇
営業外収益	〇〇〇
...	
営業外費用	〇〇〇
経常利益	〇〇〇
特別利益	〇〇〇
特別損失	〇〇〇
貸倒損失	〇〇〇
...	
当年度純利益	〇〇〇

改正後のP/L

営業収益	〇〇〇
営業費用	〇〇〇
...	
<u>減価償却費</u>	<u>〇〇〇</u>
賞与(※当年度4-11月分)	〇〇〇
<u>賞与引当金繰入額(※当年度12-3月分)</u>	<u>〇〇〇</u>
<u>退職給付引当金繰入額(※通常分)</u>	<u>〇〇〇</u>
<u>貸倒引当金繰入額</u>	<u>〇〇〇</u>
...	
営業利益	〇〇〇
営業外収益	〇〇〇
...	
<u>長期前受金戻入</u>	<u>〇〇〇</u>
営業外費用	〇〇〇
経常利益	〇〇〇
特別利益	〇〇〇
特別損失	〇〇〇
...	
<u>たな卸資産評価損</u>	<u>〇〇〇</u>
<u>減損損失</u>	<u>〇〇〇</u>
<u>退職給付引当金繰入額(※移行処理分)</u>	<u>〇〇〇</u>
...	
当年度純利益	〇〇〇

・これまで「みなし償却」を行っていた事業については、減価償却費が増加。

・引当金はいずれも、将来発生する可能性が高い費用を現時点で計上するもの(これまでは支払や損失確定のタイミングでP/Lに費用計上)。

・長期前受金戻入の計上により、収益が増加。
・一般会計繰入金 → 収益分が純増。
・補助金等 → これまで「みなし償却」を行っていた事業については、減価償却費増加分と相殺。

・資産価値の減少により将来費用・損失が発生する可能性が高い場合に、現時点で費用・損失発生見込み分を計上するもの。

※明らかになった真の損益構造をもとに、以下のポイント等を検証・検討することが重要。

- | | |
|-------------------|----------------------|
| (1) 赤字構造か黒字構造か | (2) どの程度公的支援に依存しているか |
| (3) 費用縮減できる項目はないか | (4) 適切な料金水準はどの程度か |

(今回廃止)補助金等により取得した固定資産についての減価償却の特例 (いわゆる「みなし償却」制度)

- 補助金等により取得した固定資産の減価償却の際には、購入価額から補助金等充当額を控除した額を帳簿価額とみなし、補助金等未充当部分についてのみ減価償却を行う制度。
- この制度は、補助金等を充当して取得した固定資産の補助金等相当額は、減価償却を行って当該減価償却費を料金原価に算入することが適当でないことを踏まえ、創設されたものである。

【設例】

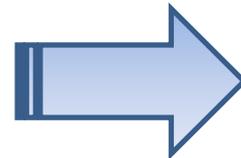
X年度末に補助金50億円及び企業債50億円をもとに100億円の資産A(耐用年数10年、残存価額0円)を購入した場合において、当該資産Aを定額法により償却するケース → 帳簿原価50億円(=100億円-50億円)とみなし、減価償却していく。

損益計算書 (購入時)

(計上なし)

貸借対照表 (購入時)

資産A 100億円	借入金 50億円
	補助金 50億円



損益計算書 (X + 6 年度)

(費用)
減価償却費 5億円

貸借対照表 (X + 6 年度)

(減価償却累計額 △30億円)	(借入金償還 △30億円)
資産A 70億円	借入金 20億円
	補助金 50億円

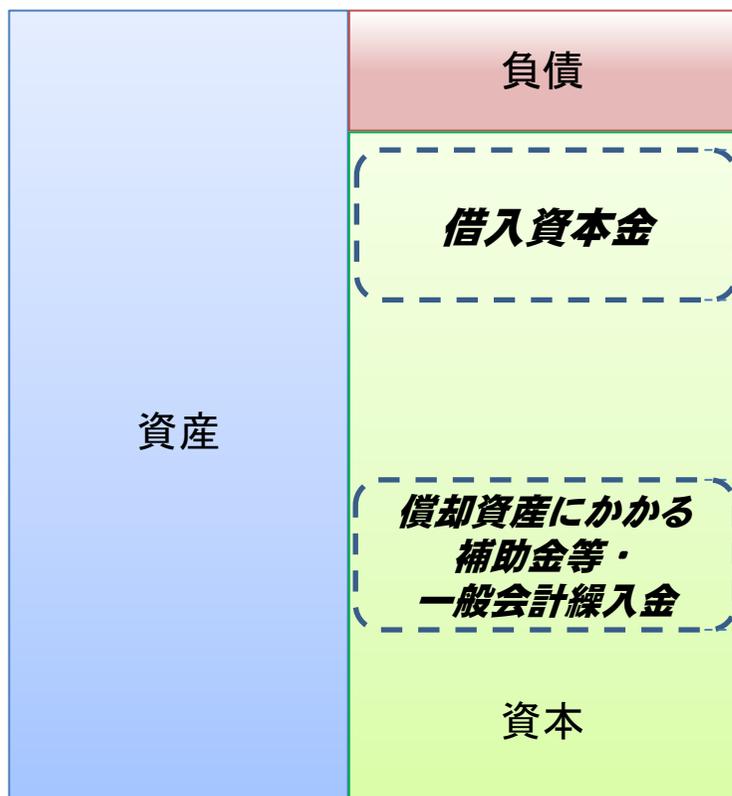
※除却時に補助金充当部分
50億円を一時に減価。

減価償却せず

(ポイント2)資本より負債が大きくなる

- 建設改良のための借入金(借入資本金)の計上区分を変更 資本金から負債へ
- 引当金の計上義務化(退職給付引当金、賞与引当金等) 負債が増加
- 償却資産に係る補助金等・一般会計繰入金の計上区分を変更 資本剰余金から負債(繰延収益)へ
※ただし、負債のうち必ずしも全てが公営企業の実質的負担を意味するものではないことに注意する必要がある。

改正前のB/S



改正後のB/S

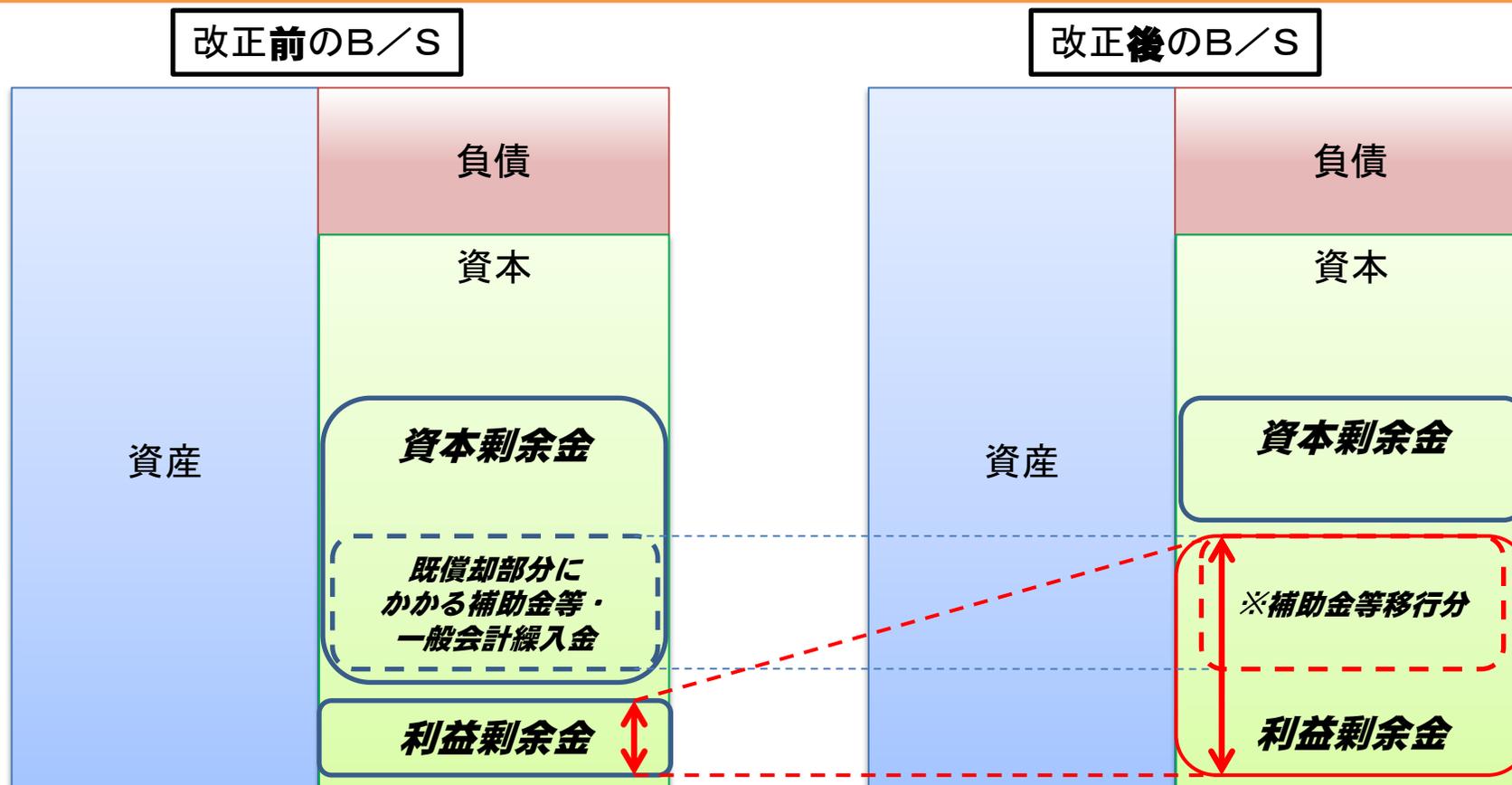


※一般会計が繰出金として負担することとなる額については、注記がなされる。(詳細はポイント4参照)

※これは、後年度に支払うべき金銭債務ではなく、会計上負債に計上しているに過ぎない。

(ポイント3)移行処理時に利益剰余金が増加する

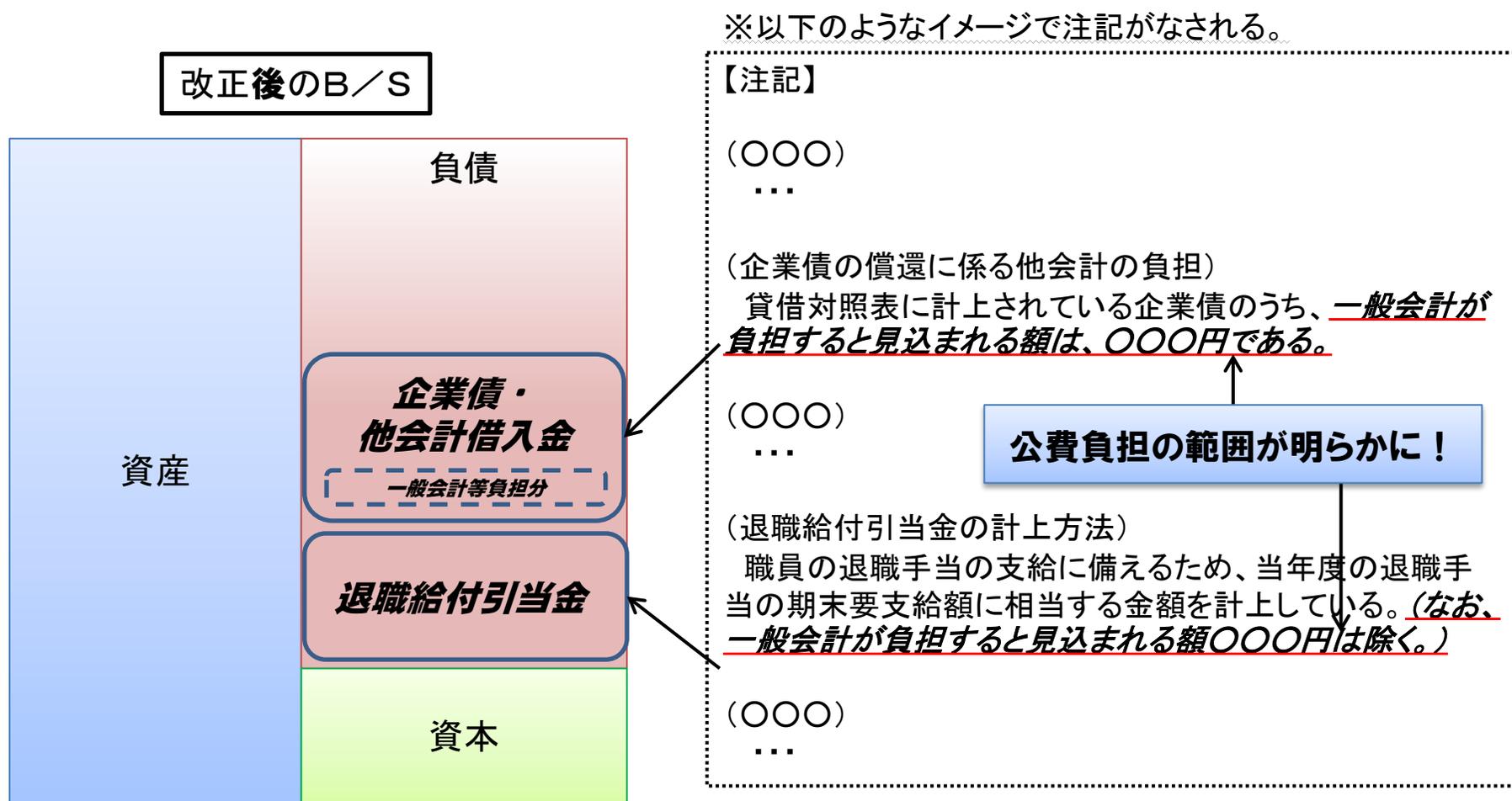
- 建設改良のための補助金等・一般会計繰入金を収益としてカウント
→ 「みなし償却」を行っていなかった場合は、過去の減価償却に見合う補助金等分が移行処理時に利益剰余金に！
※移行処理後も、減債積立金等の取崩し分の利益剰余金計上により、増加しやすくなる。(組入資本金制度の廃止)
- 増加した利益剰余金については、まず累積欠損金の処理に充て、その上で残余がある場合は、次のような取扱いが考えられる。
 - ・新会計基準の導入に伴い発生する費用(退職給付引当金、繰延勘定の解消、評価損の補填等)への充当
 - ・長期的な経営の視点を踏まえた取扱い ~ 積立金への積立て(更新投資の財源等)など



(ポイント4) 公営企業の負担範囲(⇔公費負担範囲)が明らかになる

- 公営企業の負債について、料金で負担すべき部分と税金で負担する部分の区別が求められる。
- その結果、公営企業の負担範囲(料金で負担すべき部分)が明らかになる。

※ この区別のためには、一般会計等の財政担当部局等との調整が必須



(ポイント5) 真の資産状況が明らかになる

- 固定資産の価値を明らかに → 償却資産はすべて毎年度減価償却(「みなし償却」制度廃止)
 ⇒ 帳簿価額に対する償却割合が明確になり、
 今後の更新投資等の検討材料になる
 → 将来得られるであろう収入を算出し、適正な価額に(減損損失)
- 債権(料金<未収金>)の価値を明らかに → 貸倒実績率等を踏まえた価額に(貸倒引当金)
- たな卸資産(販売用土地等)の価値を明らかに → 時価<簿価のときは時価に(低価法)

改正前のB/S

資産		負債
固定資産	100,000	
減価償却累計額	△20,000	
未収金	10,000	
たな卸資産	20,000	
		資本

改正後のB/S

資産		負債
固定資産	95,000 <i>(※減損損失計上による 減少分 △5,000)</i>	
減価償却累計額	△30,000	
未収金	10,000	
	<i>貸倒引当金 △500</i>	
たな卸資産	19,000 <i>(※低価法による 1,000)</i>	
		資本

この場合、実際の償却割合が
30%(=30,000/100,000)
であることが明らかになる。

(ポイント6)料金徴収率が明らかになる

- 未収金については、将来において回収不能と見込まれる額について、その金額の表示が義務付けられることになる(貸倒引当金の計上義務化)。
- この額は、これまでに料金徴収できなかった実績(貸倒実績率)等に基づいて算定されるため、料金徴収が不可能となった額の実態や将来の見込みを示すことになる。
- このことにより、今後は債権管理のあり方が問われてくる。

改正後の流動資産のイメージ

<資産の部>

流動資産

...	〇〇〇
...	〇〇〇
未収金	10,000
貸倒引当金	△ 500
...	〇〇〇
...	〇〇〇

- ・将来料金徴収が不可能となりうる額=500
- ・過去においてどれほど料金徴収ができなかったかを示す率=5% (500/10,000)

(ポイント7)部門別の経営状況が明らかになる

- 部門別の経営状況を明らかに → セグメント情報の開示
- これにより、公営企業全体のうち、どの部門が主力として利益を上げているか、どの部門にてこ入れが必要になるのか、といった情報が明らかになり、今後、より具体的な経営方針を立てる手助けとなる。

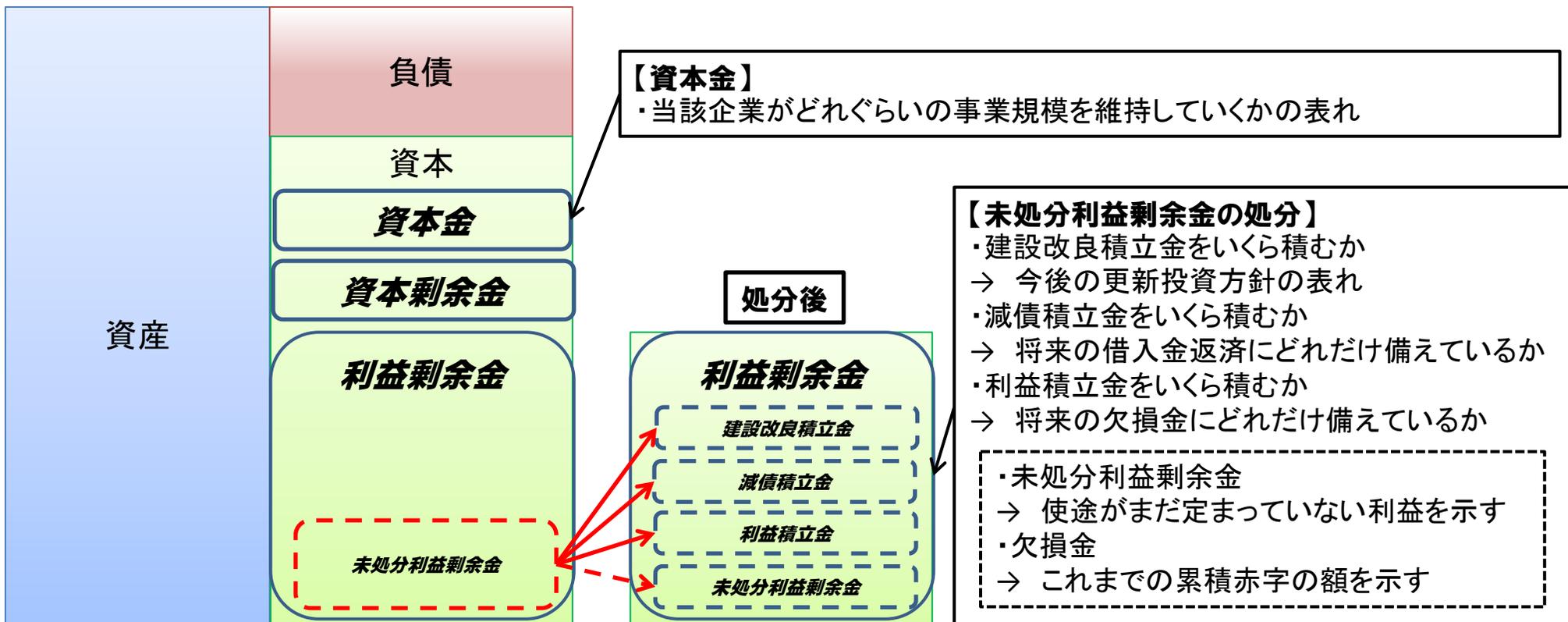
全事業		セグメント別		
		【A部門】	【B部門】	
【損益計算書】		【損益計算書】		
営業収益	100,000	営業収益	80,000	
営業費用	90,000	営業費用	71,000	
営業利益	10,000	営業利益	9,000	
経常利益	5,000	経常利益	6,000	
当年度純利益	2,000	当年度純利益	4,000	
【貸借対照表】		【貸借対照表】		
資産	1,000,000	資産	800,000	
負債	800,000	負債	500,000	
資本	200,000	資本	300,000	
			+	
			【損益計算書】	
			営業収益	20,000
			営業費用	19,000
			営業利益	1,000
			経常利益	△1,000
			当年度純利益	△2,000
			【貸借対照表】	
			資産	200,000
			負債	300,000
			資本	△100,000

- 上記のようなケースの場合、収益、事業規模の観点から、A部門が当該公営企業の主力であることが分かる。
- B部門については経常赤字・債務超過となっており、強力な経営改善策の必要性が明らかになる。

(ポイント8) 剰余金や資本金の処分を自ら決定できるようになる

- 法律等により制約されていた剰余金や資本金の処分が、議会の関与の下でそれぞれの公営企業自らの経営判断により決定することが可能となった。
- 剰余金や資本金の取扱いは、将来に向けた経営方針を反映。事業継続・拡張→財務基盤の確保・拡充、事業縮小→減資も選択肢、のように経営方針に応じた検討・取扱いが可能となる。
- 資本金や資本剰余金を処分して欠損金を埋めることはできるが、経営方針との整合性に配慮が必要。

資本の部の構成



※欠損金がある場合は、先に充当

ポイント 1

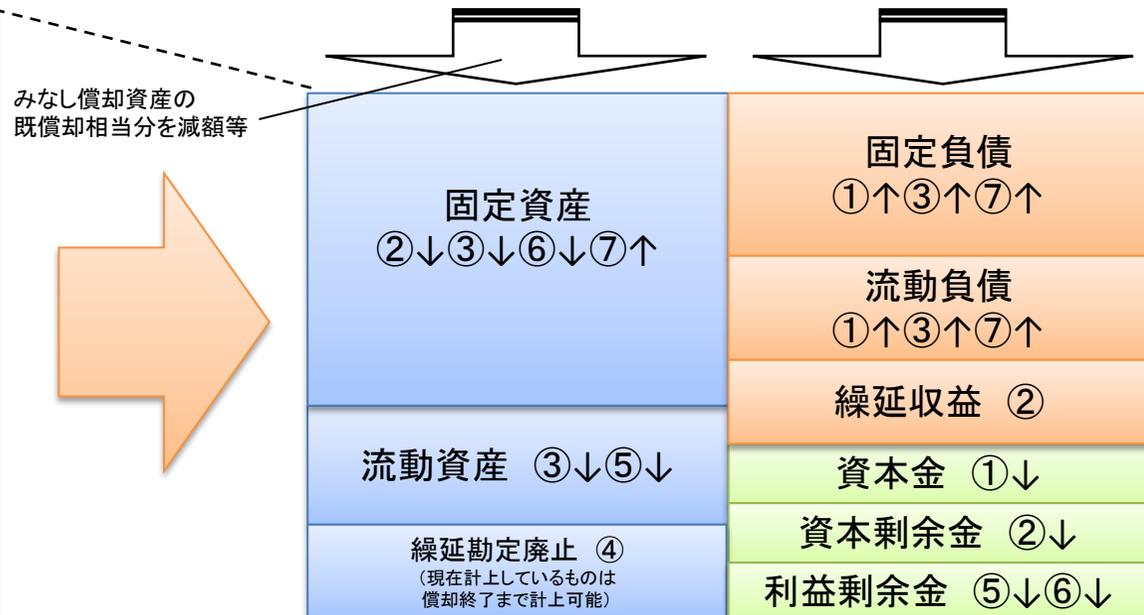
財務諸表への影響

	見直し項目	増加	減少
①	借入資本金を資本から負債に計上	固定負債、流動負債	資本金(借入資本金の廃止)
②	みなし償却制度を廃止、長期前受金を計上	繰延収益(長期前受金)	固定資産、資本剰余金
③	引当金を計上	固定負債、流動負債(負債性引当金<退手・修繕等>)	固定資産、流動資産(評価性引当金<貸倒引当金>)
④	繰延勘定を廃止(一部を繰延資産に計上)		繰延勘定(廃止)
⑤	たな卸資産の価額に低価法を義務づけ		流動資産(帳簿価額>時価の場合)
⑥	減損会計を導入		固定資産(減損した場合)
⑦	リース会計を導入	固定資産(リース資産)、 固定負債、流動負債(リース債務)	

【見直し前のBS】



【見直し後のBS】



貸借対照表への影響は？（A市水道事業の場合）

- 「みなし償却」制度の廃止により固定資産が減少(△20.4%)
- 建設改良のための借金(借入資本金)の計上方法の変更等により、資本:負債の比率が激変！(資本:負債=98:2から28:72へ)
- ただし、実質的には負債とは言えない繰延収益が含まれ、企業債にも一部一般会計負担があることに留意する必要がある。

【設例】平成26年度から新会計基準を適用した場合(「みなし償却」適用事業)

【平成25年度期末】

【平成26年度期末】

(単位:百万円)

固定資産 245,905	固定負債 717
	流動負債 3,817
	資本金 143,823
	自己資本金 51,495 借入資本金 92,327
流動資産 12,880	資本剰余金 102,051
	補助金等・一般会計繰入金 (未償却部分) 46,636 補助金等・一般会計繰入金 (既償却部分) 50,017 その他 5,398
	利益剰余金 8,378
	総資産 258,786

固定資産 195,888	固定負債 92,183
	企業債 +85,140 退職給付引当金 +6,326
	流動負債 11,226
	繰延収益 46,636
流動資産 12,842	資本金 51,495
	資本剰余金 5,398
	利益剰余金 1,792
	貸倒引当金 △38 総資産 208,730

【注記】
(企業債の償還に係る他会計の負担)

貸借対照表に計上されている企業債のうち、一般会計が負担すると見込まれる額は、13,849百万円である。

(退職給付引当金の計上方法)
職員の退職手当の支給に備えるため、当年度の退職手当の期末要支給額に相当する金額を計上している。(なお、一般会計が負担すると見込まれる額506百万円は除く。)

企業債等 +7,187
賞与引当金 +222

※補助金等・一般会計繰入金(既償却部分)50,017は、資本剰余金より減額。

ポイント 2

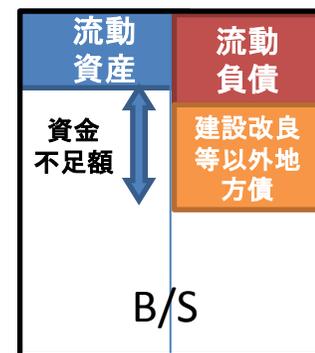
健全化指標等への影響

(1) 資金不足比率

- 1 財政健全化法 「資金不足比率」20%以上 → 経営健全化計画の策定義務 等
- 2 地方財政法 「資金不足比率」10%以上 → 企業債の発行が協議制から「許可制」へ

資金不足比率 = $\frac{\text{資金不足額}}{\text{事業規模}}$

↓
 (流動負債 + 建設改良等以外に充てた地方債現在高 - 流動資産)
 - 解消可能資金不足額 (※解消可能資金不足額の控除は財政健全化法のみ)



(2) 新しい会計基準による影響

	項目の変動	資金不足比率
A 翌年度償還の企業債・他会計からの借入金(建設改良)	流動負債 増	上昇
B 翌年度償還の企業債・他会計からの借入金(準建設改良)	流動負債 増	
C 負債性引当金のうち、通常1年以内に使用される見込みのもの	流動負債 増	
D 評価性引当金(貸倒引当金)のうち、流動資産が減耗するもの	流動資産 減	
E 翌年度支払いのファイナンス・リース債務	流動負債 増	
F たな卸資産の低価法義務付け	流動資産 減	

(3) 資金不足比率に影響を与える項目についての算入の要否

- A 翌年度償還の企業債・他会計からの借入金(建設改良)
- B 翌年度償還の企業債・他会計からの借入金(準建設改良)



算入対象からの除外措置

- C 負債性引当金のうち、通常1年以内に使用される見込みのもの(修繕引当金、賞与引当金等)
- D 評価性引当金(貸倒引当金)のうち、流動資産が減耗するもの
- E 翌年度支払いのファイナンス・リース債務



算入猶予の経過措置
(3年間)

- F たな卸資産の低価法義務付け



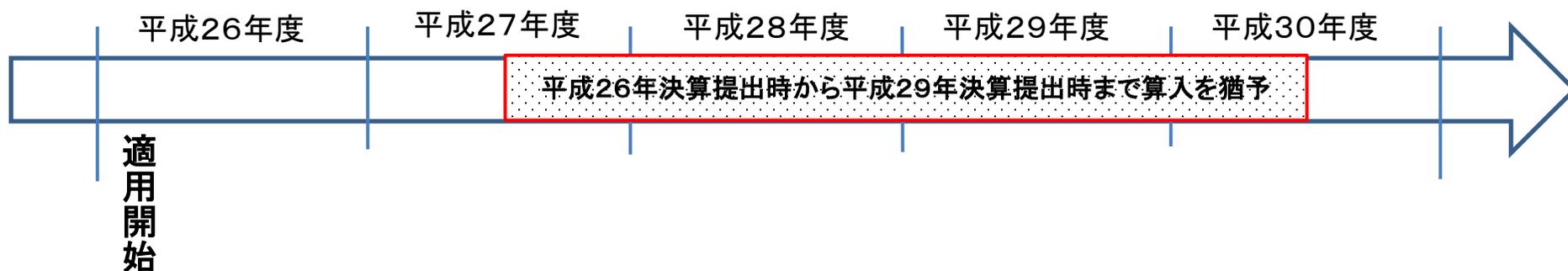
算入(特段の措置を講じない)

資金不足比率に影響を与える項目についての算入猶予の経過措置

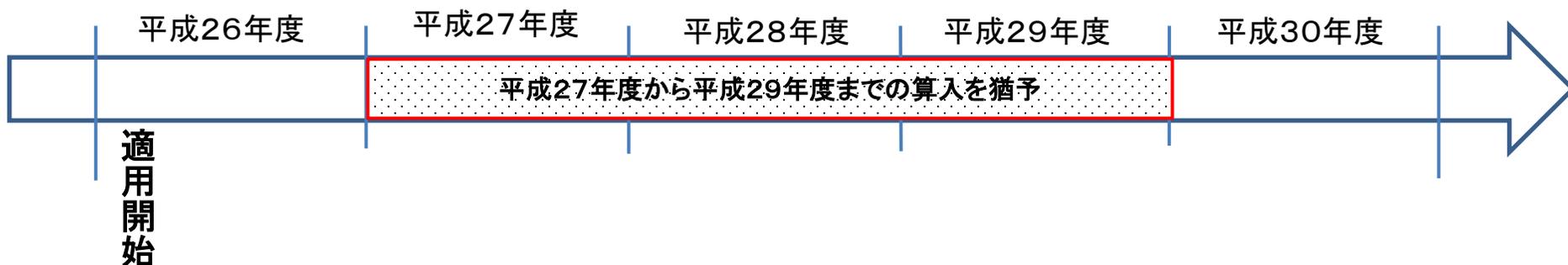
- 制度の円滑な定着のため、適用から3年間は資金不足比率算入を猶予する。

〈算入猶予期間(平成26年度から適用を開始した場合)〉

○地方財政法上の算入猶予期間



○財政健全化法上の算入猶予期間



Ⅲ. 財務規定等の適用範囲の拡大等

地方公営企業法の適用範囲について

1) 地方公営企業法について

- 地方公営企業の組織、財務、職員の身分取扱い等については、地方自治法等の特例として、地方公営企業法が規定。
- 地方公営企業は、全部適用事業(当然)、財務規定等適用事業(当然)、任意適用事業(全部適用又は財務規定等適用)、法非適事業に分かれているが、法非適事業に財務規定等の適用を拡大することを検討。

2) 地方公営企業法の適用範囲について (現行)

地方財政法第5条第1号に規定する公営企業

<法適用事業>

(地公企法の規定を適用する事業)

<当然適用事業>

【全部適用事業】

- 水道
- 工業用水道
- 交通(軌道)
- // (自動車)
- // (鉄道)
- 電気
- ガス

【財務規定等適用事業】

- 病院

<任意適用事業>

任意に法を適用することが可能

※法非適事業のうち任意適用事業の割合 (H24) 11.5%
(簡易水道事業: 3.0%、下水道事業 13.8%)

財務規定等の当然適用を拡大することを検討中

<法非適事業>

(地公企法の規定を適用しない事業)

- 交通(船舶)
- 電気(法非適)
- 簡易水道
- 港湾整備
- 市場
- と畜場
- 観光施設
- 宅地造成
- 公共下水道
- その他下水道
- 介護サービス
- 駐車場整備
- 有料道路
- その他(有線放送等)

※ ●のついたものは、地財法第6条に規定する特別会計設置義務のある公営企業

地方公営企業の法適用状況

公営企業全体8,724事業のうち、法適用事業は、平成24年度は前年度に比べ37事業の増加となり、2,996事業(事業数全体の34.3% H23比0.5ポイント増)となっている。

事業別・法適用事業数割合

(単位:事業)

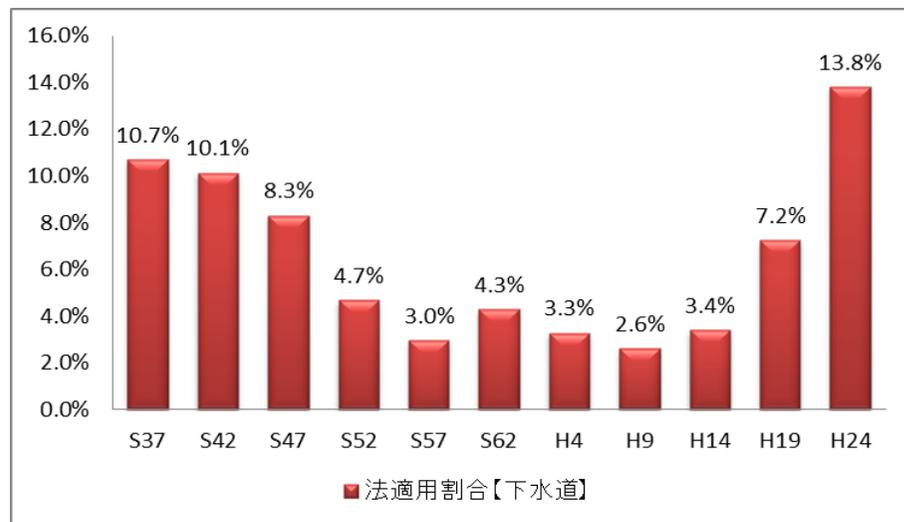
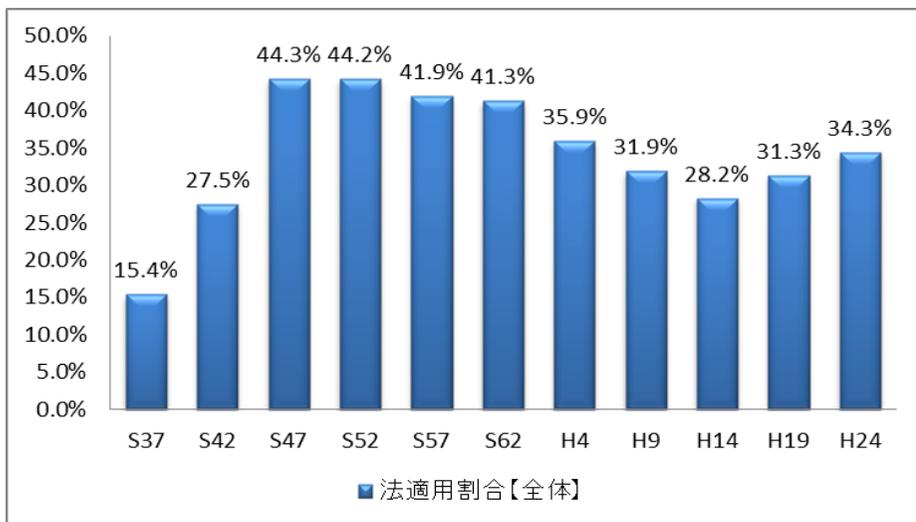
事業	区分 年度	法適用企業			法非適用企業			計			法適用 企業の 割合
		23	24(a)	増減	23	24	増減	23	24(b)	増減	(a)/(b) (%)
水道		1,376	1,377	1	757	745	△ 12	2,133	2,122	△ 11	64.9%
うち簡易水道		22	23	1	757	745	△ 12	779	768	△ 11	3.0%
工業用水道		152	153	1	0	0	0	152	153	1	100.0%
交通		59	55	△ 4	39	38	△ 1	98	93	△ 5	59.1%
電気		26	26	0	37	39	2	63	65	2	40.0%
ガス		29	29	0	0	0	0	29	29	0	100.0%
病院		646	643	△ 3	0	0	0	646	643	△ 3	100.0%
下水道		454	502	48	3,171	3,131	△ 40	3,625	3,633	8	13.8%
その他		217	211	△ 6	1,791	1,775	△ 16	2,008	1,986	△ 22	10.6%
合計		2,959	2,996	37	5,795	5,728	△ 67	8,754	8,724	△ 30	34.3%

地方公営企業法適用事業割合の推移(全事業・下水道事業)

地方公営企業法適用事業割合については、昭和47年度以降は、全事業・下水道事業ともに平成14年度にかけて下降傾向にあるものの、以降10年間は上昇している。

法適用事業割合(全事業・下水道事業)

事業名	S37	S42	S47	S52	S57	S62	H4	H9	H14	H19	H24
全体事業数(A)	5,371	6,171	6,792	7,243	7,853	8,177	9,686	11,048	12,613	9,210	8,724
下水道事業数(a)	159	217	349	620	1,046	1,282	2,594	4,173	4,902	3,701	3,633
法適用事業数(B)	826	1,695	3,006	3,203	3,289	3,376	3,480	3,522	3,560	2,880	2,996
下水道事業数(b)	17	22	29	29	31	55	85	109	167	268	502
全事業法適用割合(A/B)	15.4%	27.5%	44.3%	44.2%	41.9%	41.3%	35.9%	31.9%	28.2%	31.3%	34.3%
下水道事業法適用割合(a/b)	10.7%	10.1%	8.3%	4.7%	3.0%	4.3%	3.3%	2.6%	3.4%	7.2%	13.8%



地方公営企業法任意適用事業数の推移

任意適用対象事業のうち、実際に適用している事業数の割合は、過去10年間増加しているが、対象事業数全体の11.5%にとどまっている。

事業別・法任意適用事業数割合

事業名	H14	H15	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23	H24	(参考)H24任適の割合 事業総数 うち法適用
簡易水道	33	32	30	24	24	24	24	21	21	22	23	768 3.0%
下水道	167	185	203	213	232	268	318	377	406	454	502	3,633 13.8%
その他	306	299	280	260	256	248	244	239	232	225	219	2,071 10.6%
合計(A)	506	516	513	497	512	540	586	637	659	701	744	6,472 11.5%
任意適用対象事業数(B)	9,559	9,460	8,234	7,009	6,971	6,870	6,770	6,620	6,572	6,496	6,472	
割合(A/B)	5.3%	5.5%	6.2%	7.1%	7.3%	7.9%	8.7%	9.6%	10.0%	10.8%	11.5%	



* 本資料には、病院事業における全部適用への任意適用は含まれていない。56

地方公営企業法の財務規定等の適用範囲の拡大の必要性と効果について

I 財務規定等の主な内容

① 経営成績、財政状況の把握

- ・ 発生主義・複式簿記の採用
- ・ 収益的なものと資本的なものの区分 など

② 企業経営の弾力化

- ・ 予算の弾力条項
- ・ 資産管理の特例

II 財務規定等の適用範囲拡大の必要性と期待される効果

〔必要性〕

- ① 適切な更新計画や経営計画の策定等のため
ストック情報や損益情報を把握する必要性
- ② 地方分権を踏まえた情報開示拡大の要請
- ③ 企業間等の経営状況比較のため基準を統一
する必要性

〔期待される効果〕

- ① 適切な経営方針の策定と経営努力の促進
- ② 住民や議会によるガバナンスの向上
- ③ 財政規律向上による地方公共団体の財政健全化
- ④ 地方公会計改革の取組の促進

①ストック情報の的確な把握により適切な更新計画の策定が可能に

②損益情報の的確な把握により適切な経営計画の策定が可能に

- 複式簿記の導入により、資産・負債・資本・収益・費用の五面から企業の状態を把握することが可能
- 減価償却累計額の勘定科目が導入され、施設の状態(老朽化等)の的確な把握が可能となり、適切な更新計画の策定が可能に
- 加えて、減価償却費、引当金繰入等の非現金支出の勘定科目が導入されることにより、損益情報の的確な把握が可能となり、費用及び料金を含む収益の適正水準を踏まえた適切な経営計画の策定が可能に

現金主義

・現金の収入及び支出の事実に基づいて経理記帳
→現金支出を伴わない減価償却費等の把握が必ずしも行われないため、正確な損益計算をしづらい

単式簿記

・貨幣・財貨等のフローのみを示す
・自己検証機能なし

財務規定の適用

発生主義

・収益・費用を発生したタイミングで計上
→使用料対象原価に算入すべき減価償却費・各種引当金繰入を示すことで、適切な期間損益計算が可能に

複式簿記

・資産・負債・資本の三面からストックを示し、収益・費用の二面からフローを示す
・自己検証機能あり

③経営の自由度向上による経営の効率化とサービス向上

④住民や議会によるガバナンスの向上

③経営の自由度向上による経営の効率化とサービス向上

経営の自由度の向上により、住民ニーズへの迅速な対応や弾力的な資産の活用が可能となり、経営の効率化とサービスの向上が期待できる

経営の自由度向上

- ・予算に拘束されない弾力的な支出 (24条3項)
- ・効率的・機動的な資産管理 (33条、40条、地公企令26条の5)

④住民や議会によるガバナンスの向上

比較可能で財務状況を把握しやすい会計の採用、開示の充実により、住民や議会によるガバナンスの向上が期待できる。

比較可能で財務状況を把握しやすい会計

- ・発生主義の採用 (20条1項)
- ・複式簿記の導入 (20条2項)
- ・資本取引と損益取引の区分 (20条3項)

開示の充実

- ・決算の早期化 (30条)