

「【貸借対照表】各種引当金の取扱い」に係る検討

3 1. 計上基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>46. 引当金は、相当程度の見積もりを用いることによつてのみ測定可能となる負債の一種である。例えば、賞与引当金及び退職給付引当金等が挙げられる。</p> <p>137.流動負債としての引当金は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、賞与引当金等の表示科目を用いる。</p> <p>144.非流動負債としての引当金は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、退職給付引当金及びその他の引当金等の表示科目を用いる。</p> <p>146.その他の引当金は、上記賞与引当金及び退職給付引当金以外の引当金をいう。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・特になし。

○課題・論点

- ・引当金の計上要件を満たすものを計上する。

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準の方向性

将来の特定の費用又は損失であつて、その発生が当該会計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ものと認められるものは、当該金額を引当金として貸借対照表に計上し、当該会計年度の負担に帰すべき引当額を費用に計上しなければならない。(参考：地方公営企業法施行規則第 22 条)

また、各引当金の計上基準については、重要な会計方針として注記を行う。

○留意点

- ・会計制度委員会研究資料第 3 号「我が国の引当金に関する研究資料」(平成 25 年 6 月 24 日 日本公認会計士協会)が発出されているが、これも参考に肉付け等するか。

32. 貸倒引当金（回収不能見込額）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>106.貸倒引当金は、個々の債権の事情に応じた合理的な基準により貸倒見積高を算定し、債権の控除項目として計上する。ただし、合理的な基準によることが困難な特別の事情がある場合には、過去3年間の実績に基づいて算定することができる。貸倒引当金については、その計上基準及び算定方法の他、貸倒引当金の計上対象となっている債権の状況等について注記する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>199. 貸倒引当金は、個々の債権の事情に応じた合理的な基準により貸倒見積高を算定し、債権の控除項目として計上する。ただし、合理的な基準によることが困難な特別の事情がある場合には、過去3年間の実績に基づいて算定することができる。貸倒引当金については、その計上基準及び算定方法の他、貸倒引当金の計上対象となっている債権の状況等について注記する。</p>
<p>【改訂モデル】</p> <p>314.また、資産管理をより厳格に行うため、将来の徴収不能を表す不納欠損見込を発生時に認識するため、原則として「不納欠損見込額」を計上することを検討する必要がある。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>228. なお、貸付金、長期延滞債権及び未収金については回収不能見込額を計上することとしているが、これらの基礎となるデータが整備されていないことにより金額の算定が困難な場合があるため、当面の間、債務者ごとの回収可能性を判断することに代えて、地方税、保険料などの項目別に過去5年間の平均回収率などを用いて回収可能額を算定する簡便法も認められるものとする。ただし、固定資産台帳の整備と同様、可能な限り早期に対応することが望まれるため、システム整備や組織体制の見直しも含め、段階的に精緻化していくことが望まれる。</p> <p>(5) 回収不能見込額</p> <p>284. 貸付金及び長期延滞債権のうち、回収不能となることが見込まれる金額を計上する。</p> <p>285. 回収不能見込額の計上方法は注記しなければならない。</p> <p>① 貸付金に係る回収不能見込額</p> <p>286. 地方三公社のうち、実際に解散を予定している地方道路公社又は土地開発公社に対する貸付金については、回収不能見込額を算定する。</p> <p>287. 地方住宅供給公社又は第三セクター等に対する貸付金については、解散を予定しない場合であっても、基準日における資産の時価の総額等に基づき回収不能見込額を算定する。</p> <p>288. その他の貸付金のうち、貸付金元本の償還が減免される可能性があるものについては、規則や要綱に基づく減免額、過去の減免実績等の合理的な基準により回収不能見込額を算定する。</p> <p>289. 上記以外のその他の貸付金については、原則として個別に回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定する。例えば、債務者が免責決定を受けているもの、債務者の住所が不明のものなどについては債権額の100%などとする。</p> <p>290. ただし、多数の相手先に同種の貸付を行っているものうち、一定額（例えば1債務者当たり100万円）未満の貸付金については、同種の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去5年間の不納欠損額÷貸付金残高の平均値を用いるなどとする。</p>

	<p>② 長期延滞債権に係る回収不能見込額</p> <p>291. 一定額（例えば1件当たり100万円）以上の債権については個別に回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定する。例えば、消滅時効の期限が到来しているもの、債務者の居所が不明のものなどについては債権額の100%などとする。</p> <p>292. 一定額未満の債権については、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去5年間の不納欠損額÷（滞納繰越収入額＋不納欠損額）の平均値を用いるなどとする。</p> <p>(3) 回収不能見込額</p> <p>300. 未収金のうち、回収不能となることが見込まれる金額を計上する。</p> <p>301. 回収不能見込額の計算方法は注記しなければならない。</p> <p>302. 債権全体又は同種の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収不能実績率等合理的な基準により回収不能見込額を算定する。例えば、過去5年間の不納欠損額÷（滞納繰越収入額＋不納欠損額）の平均値を用いるなどとする。</p>
--	---

○課題・論点

- ・不納欠損処理が的確に行われていない場合には、貸倒実績率を使用できないと考えられる。

○論点整理の考え方

- ・一定年数以上の債権は100%引当計上するなども含めた合理的な基準や具体的な計上方法については、基準には盛り込まず、必要に応じて手引きなどで示してはどうか。
- ・名称については、税金等の債権が回収不能となった場合に「貸倒」という概念がなじまないのではないかという意見があること、社会福祉法人会計基準や学校法人会計基準で使用している科目であり、表記から内容をイメージしやすい「徴収不能引当金」を使用してはどうか。

○基準の方向性

名称は、徴収不能引当金とする。

徴収不能引当金は、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の徴収不能実績率等合理的な基準により算定する。ただし、徴収不能引当金の算定について、他の方法によることがより適当であると認められる場合には、当該方法により算定することができる。

(参考：地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針
第4章 資産に関する事項 第1節 資産の評価 第6 債権の評価 2)

○留意点

- ・特になし

33. 投資損失引当金

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>・特になし。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>②投資損失引当金</p> <p>260. 市場価格のない投資及び出資金のうち連結対象団体及び会計に対する投資及び出資金について、実質価額が著しく低下した場合は実質価額と取得原価との差額を純資産変動計算書の臨時損益項目に「投資損失」の科目をもって計上し、同額を貸借対照表の投資損失引当金に計上する。なお、実質価額が30%以上低下した場合には、著しく低下したものとみなす。</p> <p>261. 公営事業会計、一部事務組合、広域連合又は地方独立行政法人に対する出資金については、実際に廃止等を予定している公営事業会計等に対するものについて実質価額を算定する。</p> <p>262. 公営事業会計、地方三公社等のうち非永続的な事業を行うものに対する出資金については、廃止を予定していない場合であっても、保有資産の基準日における再調達価額又は売却可能価額による評価等を行い、実質価額を算定する。なお、現時点では宅地造成事業会計や土地開発公社が実施する開発分譲等の自主事業が該当すると想定される。</p> <p>263. 地方三公社のうち、解散を予定している地方道路公社又は土地開発公社に対する出資金については、基準日における資産の時価総額等に基づき実質価額を算定する。</p> <p>264. 地方住宅供給公社又は第三セクター等に対する出資金については、解散を予定しない場合であっても、経済環境等により廃止・清算されることもあり得ることから、基準日における資産の時価総額等に基づき実質価額を算定する。</p> <p>265. 投資損失引当金の計上方法は注記しなければならない。</p>

○課題・論点

- ・投資損失引当金は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第260段（総務省方式改訂モデル）において、規定がなされている。これは、資産・債務改革の観点から、貸借対照表の読者に、強制評価減ではなく、貸借対照表で間接表示させることにより、業績の悪化した地方公営企業や第三セクター等の存在を明らかにするために設けられたものであり、実務面での有用性にも配慮したものである。
- ・また、附属明細書においても、法定決算書類（財産に関する調書）と対比させる形での開示を想定している。

投資及び出資金明細表（平成〇年度）

（時価のあるもの） （単位：千円）

銘柄名	株数・口数など (A)	時価単価 (円) (B)	時価評価額 (C) = (A) × (B)	うち評価差額	(参考)財産に関する 調査記載額
合 計	-	-			

（時価のないもの） （単位：千円）

出資(出捐)先名	帳簿価額 (A)	出資(出捐)割合 (%) (B)	出資(出捐)先の 純資産額 (C)	実質価額 (D) = (B) × (C)	投資損失計上額 (D<Aの場合) (D) - (A)	(参考)財産に関する 調査記載額
合 計		-				

- ・民間企業会計では、監査委員会報告第71号「子会社株式等に対する投資損失引当金に係る監査上の取扱い」（平成13年4月17日 日本公認会計士協会）において示されている。これは、市場価格のない子会社株式及び関連会社株式に対する投資損失引当金等の評価性引当金は、我が国の会計実務慣行として定着しているため、「金融商品に係る会計基準」適用後においても、その計上を認めるべきであるとする実務上の要請があるとの考えに基づくものである。

【同取扱い：一部抜粋】

2. 当面の監査上の取扱い

次に述べる会計処理に従って、市場価格のない子会社株式等に対して投資損失引当金を計上している場合には、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができるものとする。

なお、本報告に従って投資損失引当金を計上している場合には、その計上基準を重要な会計方針に注記する必要がある。

(1) 引当金を計上できる場合

次のいずれかの場合に該当するときには、投資損失引当金を計上することができる。なお、「金融商品に係る会計基準」等により減損処理の対象となる子会社株式等については、投資損失引当金による会計処理は認められないことに留意する。

- ① 子会社株式等の実質価額が著しく低下している状況には至っていないものの、実質価額がある程度低下したときに、健全性の観点から、これに対応して引当金を計上する場合

ただし、この場合には、実質価額の回復可能性が客観的に確実であるにもかかわらず引当金を計上する等、過度に保守的な会計処理とならないように留意する必要がある。

- ② 子会社株式等の実質価額が著しく低下したものの、会社はその回復可能性が見込めると判断して減損処理を行わなかったが、回復可能性の判断はあくまで

も将来の予測に基づいて行われるものであり、その回復可能性の判断を万全に行うことは実務上困難なときがあることに鑑み、健全性の観点から、このリスクに備えて引当金を計上する場合

例えば、回復可能性の判断の根拠となる再建計画等が外部の要因に依存する度合いが高い場合等が挙げられる。

(2) 引当金の計上額

子会社等の財政状態が悪化し、その株式の実質価額が低下した場合には、その低下に相当する額を投資損失引当金に計上する。

なお、実質価額算定の基礎となる発行会社の財政状態とは、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成した財務諸表を基礎に、原則として、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定したものをいう。ただし、資産等の時価評価による影響額に重要性がない場合には、時価評価前の財務諸表によることができる。

(3) 引当金の取崩し

① 引当金計上後、上述(1)①のケースにおいて、子会社等の財政状態が更に悪化して株式の実質価額が著しく低下した場合、又は上述(1)②のケースにおいて、株式の実質価額の回復可能性が見込めないこととなった場合には、引当金を取り崩し、当該子会社株式等を減損処理する。

② 子会社等の財政状態が改善し、株式の実質価額が回復した場合には、回復部分に見合う額の投資損失引当金を取り崩す。

ただし、子会社等の事業計画等により財政状態の改善が一時的と認められる場合には、当該投資損失引当金を取り崩してはならない。

○論点整理の考え方

- ・業績の悪化した地方公営企業や第三セクター等の処理は、当該地方公共団体が最終的に行わなければならないこと、また、議決を経て一般会計等が追加的な出資等の支援を行えば実質価額の回復が見込まれることから、仮に強制評価減を行った場合、実態を適切に表さなくなると考えられる。
- ・平成 21 年度から平成 25 年度にかけて、総務省が第三セクター等の抜本的改革の推進を促しているものの、取り組みが進んでいない地方公共団体もあること、総務省で開催されている「第三セクター等のあり方に関する研究会」において、住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには、引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされている現行の政策との連携も考慮すると、質的に重要性が高いため、引き続き投資損失引当金を計上することに意義があると考えられる。

○基準の方向性

市場価格のない投資及び出資金のうち連結対象団体及び会計に対する投資及び出資金について、実質価額が著しく下落した場合は、実質価額と取得原価との差額を両者の差額が生じた会計年度に特別損失（投資損失引当金繰入額）として計上し、両者の差額を貸借対照表の投資損失引当金に計上する。なお、実質価額が 30%以上下落した場合には、著しく低下したものとみなす。

○留意点

- ・特になし。

34. 賞与引当金

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
【基準モデル】 138.賞与引当金は、基準日時点までの期間に対応する期末手当・勤勉手当の部分を計上する。また、賞与引当金の計上基準及び算定方法について注記する。	【改訂モデル】 (5) 賞与引当金 323. N+1 年度に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、N 年度負担相当額を計上する。 324. 例えば、12 月から 5 月までを支給対象期間として 6 月に期末手当及び勤勉手当が支払われる場合は、N+1 年度の 6 月に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、6分の4を計上する。 325. 議員に対して期末手当等を支給している場合は、議員に対するものを含むことに留意する。

○課題・論点

- ・地方公営企業会計においても計上が義務付けられ、法定福利費についても引当金として計上することとされている。

【参考：地方公営企業会計基準見直しQ&A】

Q&A 3-2

問：期末手当・勤勉手当に伴う法定福利費についても引き当てるべきか。

答：賞与に対応して発生するものであることから、引当金(法定福利費引当金等)として引き当てるべきである。

- ・民間企業においては、計上要件を満たす場合に計上が義務付けられているが、法定福利費については未払費用として計上することとされている。

○論点整理の考え方

- ・実務適用可能性や公営企業会計を含めた連結財務書類の作成も勘案し、法定福利費も含めて引当金として計上し、名称を「賞与等引当金」とすることでどうか。

○基準の方向性

賞与等引当金は、職員の期末手当・勤勉手当の支給及びそれらに係る法定福利費の支払に備えるため、当該会計年度末における支給見込額等に基づき、当該会計年度の負担に属する額を計上する。

○留意点

- ・特になし。

35. 退職給付（手当）引当金

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
<p>【基準モデル】</p> <p>145.退職給付引当金は、退職手当のうち既に労働提供が行われている部分について、期末要支給額方式で算定したものを計上する。また、退職給付引当金の計上基準及び算定方法について注記する。</p>	<p>【改訂モデル】</p> <p>(3) 退職手当引当金</p> <p>310. N年度末に特別職を含む全職員（N年度末退職者を除く）が普通退職した場合の退職手当支給見込額から、翌年度支払予定退職手当の額を除いた額とする。</p> <p>311. 原則として一人ごとの積み上げ方式により算定することとするが、作業負担等の観点から実務上困難な場合は、推計値によることができる。</p> <p>312. 推計方法の例としては、以下の1及び2の合算金額とする方法が考えられる。</p> <p>1. 基本額に係るもの 勤続年数ごとの（職員数 X 平均俸給月額 X 退職手当の支給率）の合算</p> <p>2. 調整額に係るもの</p> <p>① N年度末日における職員全員（N年度末日に退職した職員を除き、各団体において普通会計がその退職手当を負担することとしている職員に限る）について、各団体の条例等において定められた調整額に係る職員の区分別・勤続年数別に把握する。</p> <p>② 次のイ及びロに掲げる額を合計した額を、簡便的に「調整額」に係る退職手当引当金計上額とする。</p> <p>イ 勤続年数が25年以上の職員にあつては、該当区分の調整月額と当該区分より1号低い区分の調整月額にそれぞれ30を乗じて得た額の合算額</p> <p>ロ 勤続年数が10年以上24年以下の職員（調整額を支給しない職員区分に該当する職員を除く）にあつては、該当区分の調整月額の半額と当該区分より1号低い区分の調整月額の半額にそれぞれ30を乗じて得た額の合算額</p> <p>③ なお区分ごとの調整月額については、職務の級等を考慮して、各団体の人事委員会規則において定められるものである。</p> <p>313. なお、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』（総務省、平成13年3月）に示されている推計方法のうち全職員の平均で求める方法については、実態と乖離する可能性が高いため、これを認めないものとする。</p> <p>314. 退職手当引当金の計上方法は注記しなければならない。</p>

○課題・論点

- ・地方公営企業会計においても計上が義務付けられ、一般会計との負担関係が明確にされた。
- ・地方公共団体の財政の健全化に関する法律（財政健全化法）に基づき算定される「将来負担比率」の算定要素である「退職手当負担見込額」との整合性を考慮し、「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」問9-14において、「民間企業会計の簡便法や、地方公共団体財政健全化法において、自己の都合により退職した場合の支給率を用いた算定方法が採用されていることから、地方公共団体の事務の簡素化の観点を踏まえると、すべての職員が自己の都合により退職した場合の支給率を採用し、健全化法と同様の算定を行うことも、実際の退職事由による支給率を反映させる方法とあわせて認められるものと考えられる」とされている。

- ・改訂モデルにおいて、翌年度支払予定の退職手当を流動負債に区分掲記することとされているが、地方企業会計においては、民間企業会計における考え方を参照し、「退職給付引当金については、通常は全額固定負債に計上し流動負債に振り替えなため、資金不足比率には影響しない」（仮試算の結果から見た新会計基準への移行に向けた留意点について（平成24年11月21日））とされている。

○論点整理の考え方

- ・以下の2点より、地方公営企業会計や財政健全化法との関係を意識した引当金の計上を考えるべきではないか。
 - ① 地方公営企業会計においては、「退職給付引当金は、企業職員に支給する退職手当に係る事業年度の末日において繰り入れるべき引当金であって、当該地方公営企業において負担すべきものに限る（地方公営企業法施行規則第12条第2項第1号）」とされ、「算定対象とすべき企業職員に、現在は一般会計に所属しているが、過去に公営企業会計に所属したことがあり、公営企業会計が退職手当の一部を負担することとなる職員も含まれる」とされている（地方公営企業会計基準見直しQ&A3-21）。
 - ② 財政健全化法第2条第4項ホにおいて、退職手当支給予定額は、当該年度の前年度の末日における当該地方公共団体の職員の全員が同日において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額のうち、一般会計等において実質的に負担することが見込まれるものとされている。
 - ・名称については、「退職給付」という表現がなじまないのではないかという意見や表記から内容をイメージしやすいことから、「退職手当引当金」としてはどうか。

○基準の方向性

名称は、退職手当引当金とする。

退職手当引当金は、当該会計年度の末日において全職員（同日における退職者を除く。）が自己の都合により退職するものと仮定した場合に、職員に支給する退職手当について繰り入れるべき引当金である。なお、その計上額は、一般会計等において負担すべき退職手当金額の総額によるものとする。（参考：地方公営企業法施行規則第12条第2項第1号）

○留意点

- ・特になし。

36. 損失補償等引当金

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

- ・特になし。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問9-3 地方公共団体財政健全化法では、第3セクター等の損失補償債務のうち、経営状況等を勘案して算定した一般会計等の将来負担見込額を将来負担額に加えているが、地方公会計において当該将来負担額を引当金計上する必要はないのか。また、引当金計上を行う場合は、具体的にはどの勘定科目に計上すればよいのか。

答1 企業会計では、発生の可能性が高く、発生する費用や損失を合理的に見積もることが可能な場合に、貸借対照表上に引当金計上を行っている。

2 第3セクター等の損失補償債務から算出される将来負担額は、上記の条件を満たすものと考えられるため、地方公会計においても普通会計及び単体又は地方公共団体全体の貸借対照表の負債の部に引当金として計上されるべきものと考えられる。なお、連結貸借対照表においては、当該第3セクター等が連結対象外の場合は、普通会計等の貸借対照表と同様に引当金計上しますが、当該第3セクター等が連結対象の場合は、当該連結対象法人の債務全額が貸借対照表に計上されるため、引当金としては計上しないものとする。

3 計上する勘定科目については、基準モデル、改訂モデルのいずれも「負債の部」の非流動負債もしくは固定負債の項目として、新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するものとする。モデルごとの具体的な計上方法は問9-4又は問9-5を参考にすること。

問9-4 第3セクター等の損失補償債務にかかる引当金計上は、基準モデルの場合、具体的にどのように行うのか。

答1 第3セクター等の損失補償債務のうち、地方公共団体が履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表「負債の部__1. 流動負債__未払金及び未払費用」又は／及び「負債の部__2. 非流動負債__その他の非流動負債」に計上する。また同額を、純資産変動計算書「I. 財源変動の部__1. 財源の使途__④その他の財源の使途__その他財源措置」に計上する。

2 履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体財政健全化法上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表の非流動負債・引当金・退職給付引当金の次に新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するとともに、同額を純資産変動計算書の「その他財源措置」に計上する。また、附属明細表のうち「引当金の明細」に当該年度の増減の状況を記載する。

3 計上する損失補償債務の額の算定は、法施行規則第12条第5号にもとづく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成二十年総務省告示第二百四十二号）」によるものとする。なお、制度研究会報告書第248段にあるように、引当金計上を行わない残余の損失補償債務額につい

ては、偶発債務として注記するものとする。

- 4 このように、損失補償債務については、普通会計又は単体の貸借対照表上、確定債務については「未払金及び未払費用」又は／及び「その他の非流動負債」に、履行が確定していないもののうち地方公共団体財政健全化法上将来負担として算定したものについては「損失補償等引当金」に、履行が確定していないもののうち貸借対照表に引当金として計上しないものについては「注記」に分けて記載されることになる。

問 9-5 第3セクター等の損失補償債務にかかる引当金計上は、総務省方式改訂モデルの場合、具体的にどのように行うのか。

答1 実務研究会報告書第307段にあるように、損失補償契約に基づき履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表「負債の部__1 固定負債__（2）長期未払金__②債務保証又は損失補償」又は／及び「負債の部__2 流動負債__（3）未払金」に計上します。また、同額を純資産変動計算書の臨時損益に新たな項目「損失補償履行確定額」を設けて、その他一般財源等を減額する。

- 2 履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体財政健全化法上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表の負債の部・固定負債・退職手当引当金の次に新たな勘定科目「損失補償等引当金」を創設して計上するとともに、同額を純資産変動計算書の臨時損益に新たな項目「損失補償等引当金繰入等」を設けて、その他一般財源等を減額する。

- 3 計上する損失補償債務の額の算定は、基準モデルと同様、法施行規則第12条第5号にもとづく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成二十年総務省告示第二百四十二号）」によるものとする。なお、履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち貸借対照表に計上した額を除く損失補償債務額については、実務研究会報告書第344段にあるように、注記「債務負担行為に関する情報 ②債務保証又は損失補償」の欄に計上する。

- 4 このように、損失補償債務については、普通会計又は地方公共団体全体の貸借対照表上、確定債務については「長期未払金」又は／及び「未払金」に、履行が確定していないもののうち地方公共団体財政健全化法上将来負担として算定したものについては「損失補償等引当金」に、履行が確定していないもののうち貸借対照表に引当金として計上しないものについては「注記」に分けて記載されることになる。

○課題・論点

- ・基準モデル、改訂モデルともに、「新地方公会計制度実務研究会報告書」においては示されていないものの、財政健全化法の将来負担比率における算定要素との整合性を考慮し、「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において示され、基準モデル、改訂モデルの様式にも反映されたものであり、実務面での有用性にも配慮したものである。

○論点整理の考え方

- ・必ずしも引当金の計上要件を満たしていない場合もあるが、企業会計においても他の法律で計上が義務付けられている引当金（例：河川流量の増減によって生じる電気事業者の損益の変動を防止するため、電気事業法第 36 条により計上が義務付けられている漏水準備引当金）があり、それは企業会計においても計上が認められていることから、損失補償等引当金も同様に捉えることが可能と考えられる。
- ・仮に偶発債務としての注記にとどめた場合、損失補償等のリスクがゼロのものとしてでないものとの区別がつきにくく、実態を適切に表さなくなると考えられる。
- ・財政健全化法の将来負担比率における算定要素に考慮されているリスクの考え方を採り入れることも一定の有用性が見出されること、平成 21 年度から平成 25 年度にかけて、総務省が第三セクター等の抜本的改革の推進を促しているものの、取り組みが進んでいない地方公共団体もあること、総務省で開催されている「第三セクター等のあり方に関する研究会」において、住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには、引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされている現行の政策との連携も考慮すると、質的にも重要性が高いため、引き続き損失補償等引当金を計上することに意義があると考えられる。

○基準の方向性

損失補償契約に基づき履行すべき額が確定したもの（確定債務）については、貸借対照表に負債（未払金など）として計上するとともに、同額を特別損失（損失補償履行確定額など）に計上する。なお、前年度末に負債（未払金など）として計上されている金額がある場合には、その差額のみが特別損失に計上されることとなる。

履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、地方公共団体の財政の健全化に関する法律上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額については、貸借対照表に「損失補償等引当金」として計上するとともに、同額を特別損失（損失補償等引当金繰入額）に計上する。なお、前年度末に損失補償等引当金として計上されている金額がある場合には、その差額のみが特別損失に計上されることとなる。

計上する損失補償債務の額の算定は、地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則施行規則第 12 条第 5 号に基づく「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準（平成 20 年総務省告示第 242 号）」によるものとする。

履行すべき額が確定していない損失補償債務のうち、貸借対照表に計上した額を除く損失補償債務額については、偶発債務としての注記を行う。なお、議決された債務負担行為額との関係を明確にするため、その総額も合わせて注記することとする。

【参考】

※4 普通会計の将来負担に関する情報

項目	金額	[内訳]	
		負債計上 【(翌年度償還予 定)地方債・(長期) 未払金・引当金】	注記 【契約債務・ 偶発債務】
普通会計の将来負担額	0千円		
【内訳】 普通会計地方債残高	千円	千円	
債務負担行為支出予定額	千円	千円	千円
公営事業地方債負担見込額	千円		千円
一部事務組合等地方債負担見込額	千円		千円
退職手当負担見込額	千円	千円	
第三セクター等債務負担見込額	千円	千円	千円
連結実質赤字額	千円		
一部事務組合等実質赤字負担額	千円		
基金等将来負担軽減資産	0千円		
【内訳】 地方債償還額等充当基金残高	千円		
地方債償還額等充当歳入見込額	千円		
地方債償還額等充当交付税見込額	千円		
(差引) 普通会計が将来負担すべき実質的な負債	0千円		

出所：「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」問9-10

○留意点

- ・特になし。