

地方公営企業における引当金の役割

Function of Provisions in local Public Enterprises

佐藤 和美*

SATO Kazumi

要旨

近年、公営企業経営の効率化と持続可能性を求めて、公営企業会計制度が改正された。本稿では、改正された公営企業会計制度および引当金に焦点を当て、公営企業における引当金会計の在り方について考察を行う。引当金会計は、発生主義会計に基づき期間損益計算を適正化することに効果を発揮し、そのことは公営企業経営に関する会計情報の透明性、説明能力の向上を可能にし、また、引当金を設定する特定項目に関する資金留保を可能にした。しかしながら新たな会計制度は、企業会計に内在する問題点を公営企業会計にも内包させることとなった。

キーワード：地方公営企業会計、引当金、費用収益の対応、発生主義

- I. はじめに
- II. 企業会計における引当金
- III. 地方公営企業における引当金
- IV. 営業費の増加
- V. おわりに

I. はじめに

今般、総務省は地方公営企業に関する研究会を随時開催し、公営企業の経営について見直しを進めてきた。「公営企業の経営戦略の策定等に関する研究会」(平成25年)、「公営企業のあり方に関する研究会」(平成28年)、「人口減少社会等における持続可能な公営企業制度のあり方に関する研究会」(平成31年)などが開催され、地方公営企業が有する役割を持続的に果たしていくために、現在の地方公営企業が抱えている諸問題について検討が重ねられてきた。

そもそも立ち戻ると、「地方公共団体が経営する企業¹⁾」である地方公営企業は、経営の基本原則として「常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない。²⁾」加えて、その経理は「特別会計を設けてこれを行い、その経費は、その性質上当該公営企業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費及び当該公営企業の性質上能率的な経営を行なってもなおその経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費を除き、当

(2022年9月12日受領、9月26日最終版受領、9月26日受理)

* 静岡産業大学経営学部教授

1) 「地方公営企業法」(昭和二十七年法律第二百九十二号)第一条(この法律の目的)。さらに第二条(この法律の適用を受ける企業の範囲)

において、地方公営企業の事業について、水道事業(簡易水道事業を除く)、工業用水道事業、軌道事業、自動車運送事業、鉄道事業、電気事業、ガス事業、病院事業が規定されている。

2) 同上、第三条(経営の基本原則)第1項。

該企業の経営に伴う収入（第五条の規定による地方債による収入を含む。）をもってこれに充てなければならない。但し、災害その他特別の事由がある場合において議会の議決を経たときは、一般会計又は他の特別会計からの繰入による収入をもってこれに充てることができる。³⁾ すなわち、地方公営企業は、地方公共団体に属しつつ、当該企業の事業サービスの対価である料金収入をもってサービス提供によって発生する経費を賄うことを基本とし、できる限り能率の良い経営を行うこと、そのうえで、住民生活に必要な社会資本を整備し、整備した社会資本を有効活用して必要なサービスを提供するという公共の福祉に努めなければならない。

ところが、公営企業を取り巻く環境は時代とともに様相を変化させ、公営企業はその変化に適応しなければ持続困難な状況に陥るようになる。すなわち施設の建設と拡充の時代から老朽化や耐震化に備えた更新投資の時代に、また、人口減少等から料金収入が減少するリスクを回避、あるいは適応する対策を取らねばならない時代へと社会環境が変化している。

こうした状況の中で、前述の研究会等で検討が重ねられ、地方公営企業は事業を健全に持続させていくために、中長期的な視野に基づく経営戦略を策定し、自らの財政基盤の正確な把握とそれに基づく計画的な経営を行い、経営の健全化を図ることが必要であると発信された。鈴木（2017）は、公営企業の経営のあり方に関して「公営企業がこれまでも増して経営環境の変化に適切に対応し、経営改革に取り組むことが求められている。・・・（中略）・・・環境の変化に即時に対応しなければならないという危機意識を持ち経営効率

の高度化を目指すことが各公営企業に求められていることを識別しなければならない。⁴⁾」と強く警鐘を鳴らしている。

経営の健全化に向けた動きの中で、地方公営企業の会計制度に関しても見直しの機運が高まり、「地方公営企業法の適用に関する研究会」（総務省、平成25年）、「地方公営企業法の適用に関する実務研究会」（総務省、平成26年）、「地方公営企業会計制度等研究会」（総務省、平成21年）などが開催され、これまでの公営企業会計を特色づけていた資本制度の見直しや会計基準等の見直しを行い、より企業会計に近づいた会計制度を導入し、地方公営企業会計と企業会計との整合を図り、その周知に努めてきた。

これにより、地方公営企業は自らの精緻な資産台帳等の作成および発生主義会計の積極的導入が図られ⁵⁾、資本会計の変更やその他の会計基準の変更により、公営企業の財政状況や経営成果の状況についての的確に把握することが可能となり、施設の建設や更新などの整備計画の策定や、料金設定における原価の把握がより実態に即して行えるようになった。また、これまでよりも経営内容の透明性が向上し、開示情報に対して説明能力を高めることができるようになった。さらに、簡易水道や下水道の事業体にも新しい会計制度の適用範囲の拡大を推進し、経営の透明性を確保することにより、安定した事業を模索することのできる環境をつくった。

こうした動きに基づき、地方公営企業法施行令（昭和二十七年政令第四百三号）及び地方公営企業法施行規則（昭和二十七年総理府令第七十三号）が平成24年に一部改正され、新しい会計制度の適用が普及していった。今後は、多くの地方公営企業が改正された会計

3) 「地方財政法」(昭和二十三年法律第九号) 第六条(公営企業の経営)。

4) 鈴木 豊 『公営企業の経営のあり方に関する研究会報告書』で求められる“視点”について『公営企業』6月号、(財) 地方財務協会、2017年、p.5。

5) 公営企業は、昭和27年の公営企業法成立から基本的には発生主義会計が採用されていたが、運用に関しては簡易水道や下水道など取り入れている

ない事業体も存在していた。また、地方公共団体と密接に関連した経営の中で資本会計など独特の会計処理が行われていた。地方公営企業の経理が発生主義に基づいていることについては、「地方公営企業法施行令」（昭和27年政令第四百三号）第十条（収益の年度所属区分）、第十一条（費用の年度所属区分）、第十二条（資産等の増減又は移動の年度所属区分）を参照。

制度を活用していく中で生まれる長所を、どこまで経営に反映していけるのか、またそれを経営の改善に役立てていけるのかが焦点となり、さらに、改正された会計制度に内包される新たな課題に対し観察と検証を続けていかなければならないところである。

会計制度の見直しは、地方自治体における公会計制度や独立行政法人の会計制度においても推進され、わが国のパブリックセクターにおける会計制度に、企業会計の長所を取り入れる動きが現在盛んである⁶⁾。

本稿は、改正された公営企業会計制度を取り上げ、その中でも引当金に注目する。我が国の企業会計原則に基づく引当金会計は、費用収益対応の原則に基づく適正な期間損益計算の実現を根拠とするものであるが、これは拡大解釈された発生主義により説明可能となるものである。IASとのコンバージェンスにおいて議論の余地を含む引当金が、公営企業会計制度に対しどのように導入されているのか、また、どのようにあらねばならないのか、地方公営企業の特質を踏まえて検討を試みたい。本稿ではまず、公営企業会計制度が整合を図ろうとした我が国の企業会計制度における引当金会計について考察し、次に改正された公営企業会計制度における引当金について検討を行う。

II. 企業会計における引当金

1. 企業会計原則設定要件から見る引当金

引当金とは、将来の資源流出による資産価値の減少を見積もり、その見積額のうち、当期の負担に属する金額を当期の費用もしくは損失として見越し計上する結果の貸方項目をさす。

引当金を設定する根拠は、発生主義に基づき、当期の収益と費用を対応させることにより、適正な期間損益計算を導くことにある。引当金の設定根拠に費用収益対応の原則を挙

げるこの見解は、我が国においては伝統的に説明されてきた見解である。

「企業会計原則」注解〔注18〕(昭和57年4月20日 大蔵省企業会計審議会) (以下、「注解18」)において、引当金について「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期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ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。」と記されている。

「注解18」に基づくと、引当金の設定は、

- ① 将来の特定の費用または損失であること
- ② その費用または損失の発生が当期以前の事象に起因していること
- ③ その費用または損失の発生の可能性が高いこと
- ④ その費用または損失の金額を合理的に見積ることができること

上記の4点を満たすことによって可能となる。

ここでは、将来、経済的便益を有する資源の流出が生じ資産価値の減少がもたらされることが予測されること、その発生原因が当期以前にあることから当期に帰属する費用が認識され当期の収益と対応させられること、かつ、高い発生確率の対象に限定すること、合理的に見積もることのできる客観的な測定可能性を有することを設定の要件としている。これらの要件を満たさなければ引当金を設定することができない。これらの要件から我が

⁶⁾ 地方自治体の公会計制度の見直しについては、「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」(総務省、平成26年)、「地方公会計の活用のあるり方に関する研究会」(総務省、平成28年)、「今後の地方公会計のあり方に関する研究会」(令和4

年)などが開催され、発生主義会計の取り組みを行っている。独立行政法人会計制度の見直しについては、「地方独立行政法人会計基準等研究会」(総務省)が継続して開催され、会計基準等について調査及び研究を行っている。

国の引当金会計の特徴を端的に概観すると、引当金設定要件に債務性の記述がないこと、及び前述したごとく収益と費用の対応関係を念頭に、費用または損失の生じる原因が当期以前に発生していることが認識されれば、発生の可能性が高く合理的に見積もることができる条件をクリアすることで幅広く引当金の設定が可能になることが挙げられる。

引当金は、当期末までに経済的価値消費の事実の発生が認識されないまま、将来の経済的価値減少、すなわち経済的便益を有する資源の流出を予測して、それを各期の費用として見越し計上し前配付を行うのであるから、費用の過大計上あるいは過少計上に対して恣意的な操作可能性を含んでいる。また、将来の偶発的な損失への備えとして引当金を設けておこうとする過度な保守主義的な対応の可能性も含んでいる。したがって、明確な要件が必要となるのである。

しかしながら、たとえば、上記4つの要件のうち③発生の可能性の高いことから、発生の確率の低い偶発事象には引当金を設定できないと規定し、④金額の合理的な見積もりから、客観的な測定可能性を求め、引当金の拡大を防ごうとしているが、未だ具体的な基準に乏しく解釈の幅の広さも残されている。

2. 発生主義と費用収益対応の原則

上述したように、企業会計原則においては、引当金を設定する根拠は、発生主義に基づき、当期の収益と費用を対応させることにより適正な期間損益計算を導くことにある。このことについてさらに考えてみたい。まず、引当金の設定根拠は、第一に現行の企業会計が基本的に発生主義であることが根底にある。

発生主義会計は、歴史的な視点でみると、時代の変遷とともに企業活動が定着化・継続化し、一定の会計期間を設けて企業資本の運動を把握し損益計算を行っていくこととする変

遷の中で生まれてきた。企業が長期に渡って使用する固定資産の取り扱い、および信用制度の発達による信用取引への対処などから、収益及び費用の「発生」を意味する経済的事象に基づいて損益を認識しようとする会計思考が生まれたことに端を発する。友岡(2017)によれば「近代会計、ないし今日の会計は一般に「発生主義」と称され、ときに減価償却は発生主義をもって代表するともされ、また、減価償却は近代会計の指標ともされる。⁷⁾」減価償却は、固定資産に生じた経済的価値の消費を減価と捉え、減価を原価として把握し使用期間に配分することで、損益計算が成立していく。固定資産の期間費用への転換である。また、山榊(1967)は「発生主義会計(accrual accounting)のもとにあつては、各会計期間に帰属すべき収益なり費用なりの額を決定するにあたって、それら収益・費用自体の発生の事実いかんを重視しようとする。したがって各種の用役についてみても、既にこれを受し費消するに至っているのであれば、かりにその対価の支払いの時点が到来していない場合においても、それら享受部分は、当然にその期間の費用に計上することを必要とする(以下省略)⁸⁾」と述べている。さらに、近代会計の礎を築いたWilliam A. Paton & A. C. Littletonによる言葉を引用すると、「費用は努力を代表し、収益は成果をあらわすもの」であり「理想とするところは、発生した費用を、このような費用にもとづくまたはそれと重要な関連を保っている成果と対応せしめることなのである。」と述べ、「会計は支出と収入とを対応するのではなくて、努力と成果、取得された用役と供与された用役、取得の価格総計と処分の価格総計とを対応する。これらはすべて「費用と収益」また「発生主義会計」(accrual accounting)という言葉の中で理解されているところである。⁹⁾」すなわち、発生主義とは、現金収支のあるなしにかかわらず、

7) 友岡 賛「引当金と繰延資産：会計学の基本問題 [IV] (3)」『三田商学研究』Vol.64, No.1慶応義塾大学出版会、2021年、p.1。

8) 山榊忠恕『近代会計理論』10版、国元書房、昭和42年、p.90。

9) William A. Paton & A. C. Littleton著、中島省吾訳『会社会計基準序説』改訳版、森山書店、昭和49年、pp.24～26。

事象の発生をもって、成果たる収益とそれを獲得するための努力たる費用を一期間内で対応させ、適正な期間損益計算を行うものと理解することができる。

3. 費用（原因）発生主義

費用の発生は、財貨あるいは用役の消費によって経済価値の減少をもたらすが、費用（原因）発生主義は、財貨あるいは用役が実際に消費されていないにもかかわらず、それらの消費が将来発生すると推測される原因が発生している事実をもって、経済価値の減少を認識する。引当金は、将来発生すると予見される貸倒れによる損失や退職金の支払、大規模修繕の支払いなどの当期分を当期の費用または損失として計上する。財貨あるいは用役が消費された時点で費用または損失の計上がなされるのではなく、財貨あるいは用役の将来の消費に備えて、その消費を引き起こす原因が発生した時点で費用または損失を計上するのである。こうした期間費用の見越し計上は、費用（原因）発生主義に基づくものである。費用（原因）発生主義は、将来発生すると推測される費用や損失を、その発生原因が当期に生じているという解釈から当期の費用または損失として計上することから、発生主義の拡大解釈とみなされている。

また、山下（1972）は、引当金にかかわる費用収益対応が生み出す効果について、利害関係者集団の利害調整にも注目している。「費用を伴う事実ないし原因が、既に現在期間において確認されるが、その支出が将来期間に生ずる場合・（中略）・そうした費用の負担をその原因発生の確認される現在期間に考慮しないで、その対価に対しての支出が現実に行われる将来期間において、その金額を費用として負担する以外にないという不合理を結果する。」と述べ、この不合理は現在と将来の株主の利害の対立を生むことであるので、引当金による経理や繰延資産による経理は利益を適正化することから「現在株主グ

ループ対将来株主グループという二つの社会集団の、株主として持つべき利害を適正に調整」することができ、「そうであればこそ、期間損益法という近代会計制度が社会的に広く維持されるに至っているゆえんでもある。」と説いている。また、「原因発生の時期に、・（中略）・発生額の見積額を当該期間の費用として計上し、当該期間の収益からあらかじめこれを留保しておくという方式を確立することである。そこにこそ、債権者保護のための純財産の保全が確実に達成されるものでもある。¹⁰⁾」とし、引当金経理を例に挙げて、発生主義による期間損益計算が、社会集団としての浮動株主群の利害調整を行い、かつ債権者保護にも寄与していると述べている。この利害調整の効果は、次節の費用配分による効果ともいえる。

4. 費用配分

発生主義の思考の下で費用収益対応の原則は、一会計期間の成果たる収益のすべてと、その収益を獲得せんと果たした努力であるすべての費用を当該期間に同時に計上し、収益と費用を対応させ、適正な期間損益計算を確保することをいう。引当金会計は、発生主義を拡大解釈した費用（原因）発生主義の下、将来発生すると予測される財貨または用役の消費分を、将来の消費の原因が発生する各期に、当該期の収益と対応させた当該期の費用として見越し計上を行う。引当金は、現在において資産価値の減少という事実の認識がされていないにもかかわらず、将来において生じる価値減少を予測し、それを期間配分し計上する。端的に言えば、将来の経済的価値減少を時間の上で先行して費用化していく。それは、有形固定資産の減価償却や繰延資産の償却などは異なる方向からの費用の配分手続きあるいは平準化の手続きともとれる。

引当金会計は発生主義を拡大した解釈の下で成立し将来の資源流出を時間的に先行して費用配分するものであるが、費用を平準化

¹⁰⁾ 山下勝治『貸借対照表論—貸借対照表法の近代化—』中央経済社、1972年、pp.8～9。

することは利益の平準化につながり、企業の本来の収益力を把握するうえで合理的ともなる。

5. 利益留保と保守主義

将来発生する損失または費用を前配賦により費用配分し費用計上を行うことは、上述したように利益の平準化を生み、企業の収益力を判断するうえで合理的である一方で、利益のコントロールを生むことになる。

減価償却は、過去に投じた資金で獲得した固定資産を毎期の費用に配分する手続きである。この費用は貨幣の流出を伴わない。この手続きにより期間損益計算が適正化され、結果として、投下した資金が回収される。引当金では、経済的便益を有する資源の将来の流出分を時間的に先行してすなわち前配賦して各期の費用に配分する手続きである。減価償却と同様、この費用も貨幣の流出を伴わない。この手続きにより期間損益計算は適正化され、結果として、将来の資源流出に対する備えすなわち貯蓄が可能となるのである。いみじくも前述の山下（1972）の言葉に「当該期間の収益からあらかじめこれを留保しておくという方式を確立」とあるように、引当金は、貨幣の支出を伴わない費用を各期に配分することにより、将来の資源流出分を各期の収益から貯蓄し留保する仕組みを構築したことになる。すなわち、費用化によって各期の利益を引当金の中に内部留保していると考えることができる。

企業にとっては、使途の明らかな内部留保ではあるものの将来予見される資産価値の減少が実際に生起するその時まで、内部留保された当該資金を資金繰りに活用、あるいは財務体質の強化に活用することも可能とする。保守主義の観点では、引当金の設定は留保利益の創出につながるのである。

費用化による利益のコントロールは、ほかの面でも影響が出る。引当金の繰り入れによる費用計上は、当期純利益額を縮減させ、それは企業外へのキャッシュアウトフローを生む源泉となる配当可能利益や確定決算主義のもとで課税所得の算定基礎となる税引前当期

純利益の額を縮減させる。引当金の設定は、配当や税などのキャッシュアウトフローを抑制する効果も創出することになる。

6. IAS第37号

今日のグローバル化において、会計基準のグローバル化もその例外にあらず、その動きの中で引当金の取り扱いにおいて、日本基準とIAS（International Accounting Standards）において相違が生じている。IAS第37号では、引当金は時期または金額が不確実な負債であるとされる。そして認識要件を、過去の事象から生じる現在の債務であること、将来、その債務によって経済的便益が流出する可能性が高いこと、債務の金額を最善の見積りにより測定できることとしている。我が国の認識基準とIAS第37号のそれとの大きな相違は、IAS第37号が当該期末において負債であることの債務性の認識を明記し重視していることである。この債務性には、契約や法律等から生じる法的債務および確立されている過去の実務慣行、方針、声明などにより企業が責務を果たすという妥当な期待を外部者がもつであろう推定的債務も含まれる。

設定される引当金が、当該期末において債務性を有している場合、貸借対照表は当該期末時点での紛れもない本来の負債を表示することが可能となる。負債の定義に沿った負債を計上することができ、外部の情報利用者の意思決定を誤らせる危険は回避できる。負債性引当金に区分される非債務性引当金の取り扱いについて、および引当金の設定要件に債務性の条件を加えるかどうかについては、今後我が国においても議論すべき課題である。

7. 引当金の種類

引当金は、評価性引当金と負債性引当金に大別される。

① 評価性引当金

評価性引当金には、貸倒引当金が該当する。貸倒引当金は、特定の資産の評価勘定である。すなわち、売掛金や受取手形などの債権の予測される貸し倒れに対する評価勘定として、債権資産から控除される金額を示す控

除項目として資産の部に記載される。控除に関する表示形式については企業会計原則注解〔注17〕に示されている。債権資産から予測される貸倒れ分を控除することにより債権の回収可能価額を明示することができるようになる。この評価勘定により、企業の所有する資産の期末の現在価額を評価し明らかとすることから評価性引当金という。

② 負債性引当金

負債性引当金は、債務性が認められるか否かにより、債務性引当金と非債務性引当金に分類される。負債性引当金は評価性引当金と異なり、将来の支出を伴う。将来の支出を伴うのでそれに備える必要が生じ負債と考えられている。負債性引当金は負債の部に記載されるが、記載にあたってはワンイヤールールに基づき、賞与引当金、工事補償引当金、修繕引当金のように、通常一年以内に取り崩される見込のものは流動負債に属するものとし、退職給付引当金、特別修繕引当金のように、通常一年をこえて設定される見込のものは、固定負債に属するものとする。（企業会計原則第三貸借対照表原則（二）負債A、B）

債務性引当金には、製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給付引当金が該当する。これらの引当金は、確定債務および条件付き債務のような債務性を有し、負債に該当すると考えられる。

非債務性引当金には、修繕引当金、特別修繕引当金が該当する。これらの引当金は将来の事業への支出に備えるもので債務が生じるわけではないが、適正な期間損益計算の実現の観点から引当金として設定され、負債の部に計上されている。これらの引当金は、債務性のない負債性引当金ゆえに擬制負債、すなわち会計的負債、準負債と称される。松本（2016年）は、「引当金の負債性を期間損益計算に結び付けて説明するのが会計的負債説」で

あり、「引当金繰入額の当期費用性を説明することで引当金の負債性も自明のものとするのがこの会計的負債説」であると述べる¹¹⁾。また、準負債説について「買掛金や借入金を持つ支払準備の性格（将来の支払額を表す性格）に着目し、同様の性格を持つ特別修繕引当金も負債とする思考である。但し買掛金や借入金と異なり、特別修繕引当金には負債性がない（支払義務が発生するのは修繕後である）。そのため特別修繕引当金は真正の負債に準じる準負債」とされると説明している¹²⁾。非債務性引当金が、自己都合で将来の資源流出を取りやめることができる、すなわち債務性がないにも拘らず貸借対照表上の負債の部に計上される所以は、それらが会計的負債あるいは準負債であるという根拠からである。

上述のIASにおいては、非債務性引当金は債務性が認められないため引当金と認識されない。非債務性引当金が負債の定義から外れるからである。但し、毎年の日常的な修繕を除いた大規模修繕に関して、IAS第16号において、数年おきの定期的な取替コストや大規模修繕に関わるコストについて、有形固定資産としての認識要件を満たすものは当該資産の帳簿価額に含めることができるとしている。つまり有形固定資産のそれぞれの構成部分すなわちコンポーネントの耐用年数に沿って減価償却を行うことができることになる。これは、大規模修繕によって資産化された部分の償却可能額を期間配分すると同時に、続いて実施される大規模修繕のための将来の資源流出の備えを減価償却で補うことの可能性を意味する。

我が国においても、特別修繕に関する「注解18」に見られる現行の解釈に対して、異なる見解すなわち負債性引当金とせず評価勘定とする見解が継続的に主張されている。松本（2016）によると、「評価勘定説では機能を失った構造物や部品を新品に取り換えることで、

11) 松本敏史「引当金会計における資産負債アプローチの意味：笠井教授の批判にお応えして」『商学研究』63巻3号、関西学院大学、2016年、pp.94-95。

12) 同上、p.94。

物理的機能だけでなく、価値も回復すると考
える。そのため、関連の支出は特別修繕によっ
て交換した資産の取得原価とし、次の修繕ま
での期間に後配付する。¹³⁾ 評価勘定説は資
産の価値の変動に着目する点で、上述のIAS
第16号の見解に類似する。評価勘定説に基
づく場合、資産に含まれる修繕の資産としての
認識要件の明文化の検討が行われる必要があ
る。今後我が国において、引当金会計のコン
バージェンスに向けた取り組みがなされてい
く中で、これらの非債務性引当金の取り扱い
は議論の対象に上り、理論的整理が進められ
ると予測される。

Ⅲ. 公営企業会計における引当金

1. 地方公営企業法施行規則における引当金

地方公営企業法施行規則（昭和二十七年法
律第二百九十二号）は引当金について、第
七章引当金第二十二條（引当金）において、
「将来の特定の費用又は損失（収益の控除を
含む。）であつて、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ものは、当該金額を引当
金として予定貸借対照表等（令第十七条の二第
一項第六号に掲げる予定貸借対照表及び法第
三十條第九項に規定する貸借対照表をいう。
以下同じ。）に計上し、当該事業年度の負担
に帰すべき引当額を費用に計上しなければな
らない。」と記している。

この規定に即して引当金の設定要件を抽出
すると、第二章1で抽出された企業会計原則
における引当金設定要件と同様となる。それ
らを敢えて書き出してみると、

- ① 将来の特定の費用または損失であること
- ② その費用または損失の発生が当該事業年
度以前の事象に起因していること
- ③ その費用または損失の発生の可能性が高
いこと
- ④ その費用または損失の金額を合理的に見

積もることができること

であり、公営企業会計の引当金設定基準が我
が国の企業会計原則に準じていることがわか
る。また、これらの設定要件から類推できる
ように、引当金を設定する根拠は、企業会計
原則と同様に、費用（原因）発生主義、費用
収益の対応、費用配分を踏まえ、適正な期間
損益計算の確保にある。

当該施行規則は、条文中に具体的な引当金
の種類を明示していないが、同規則別表第一
号（第三条関係）勘定科目表に引当金の具体
を示している。その中から引当金を抽出する
と、退職給付引当金、賞与引当金、修繕引当
金、特別修繕引当金、貸倒引当金、その他引
当金が記載され、設定が推奨されていると推
測される。その他引当金は地方公営企業ごと
に業務の特性に基づいて設定する引当金と思
われる。

貸倒引当金は資産の部で、固定資産項目の
長期貸付金、および流動資産項目である未収
金、受取手形、短期貸付金、未収収益の関連
する項目ごとに控除項目として記載され、評
価勘定としての性格が付与されている。

退職給付引当金と賞与引当金は負債性引当
金の債務性引当金に属し、修繕引当金と特別
修繕引当金は、負債性引当金の非債務性引当
金に属し、これらの負債性引当金は負債の部
に計上される。また、退職給付引当金と特別
修繕引当金はワンイヤールールに応じて固定
負債と流動負債に区分され、賞与引当金と修
繕引当金は流動負債に区分される。

2. 退職給付引当金の義務付け

「地方公営企業会計制度等研究会報告書」
（総務省、平成21年）および「地方公営企業
会計制度の見直しについて」（総務省、平成25
年）において、改正された公営企業会計制度
における引当金についての基本的な方針が記
されている。それによると、退職給付引当金
に関しては、その設定が公営企業に義務付け

¹³⁾ 松本敏史「引当金会計における資産負債アプロー
チの意味：笠井教授の批判にお応えして」『商学
研究』63巻3号、関西学院大学、2016年、p.98。

られることになる。基本的に、地方公営企業会計が負担する職員について退職給付引当金を設定し、一般会計が負担する職員については設定しない。負担に関する区分を明確にしている。また、退職給付引当金の算定にあたっては、他の部局との人事異動が頻繁にあるために、一般企業等で用いられる原則法¹⁴⁾に加え、簡便法である期末要支給額¹⁵⁾による方法も採用できるようになっている。退職給付引当金については、退職金制度を設けている公営企業は、雇用契約のもと、雇用した労働者が提供した労働役務の消費の対価として、将来退職金を退職者に支払わなければならないという義務すなわち負債を負っている。退職給付引当金を規則の設定要件に照らせば、①退職金は、労働提供者（従業員）の退職に伴って発生する将来の給付金であり、②当期以前の労働という事象に起因した費用であり、③退職者が通常に勤務していればほぼ確実に発生し、かつ、④その金額は合理的に見積もることができるとなり、4つの要件を満たす引当金である。それゆえ、雇用契約を結んでいるすべての公営企業がこの引当金を設定し健全な企業経営の姿に近づく状況となるように、改正前には任意であったものを、現在の企業会計と同様に義務付けに至ったことと思われる。

3. 修繕引当金と特別修繕引当金

前出の「地方公営企業会計制度等研究会報告書」（総務省、平成21年）および「地方公営企業会計制度の見直しについて」（総務省、平成25年）における「引当金」「基本的な方針」では、退職給付引当金以外の賞与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、貸倒引当金についても、「引当金の要件を踏まえ、計上するも

のとする¹⁶⁾」と記載されている。修繕引当金は、改正前も存在していたが、新たに修繕引当金と特別修繕引当金とに区分された。

地方公営企業は、事業の特性上、巨額の有形固定資産を有している。それらの経常的な修繕や特別修繕は、サービス維持のための施設の保全業務として欠かせない。修繕を行わなければならない対象施設の経済的価値の低下は、当期以前の施設の使用からすでに発生している。修繕引当金は、毎年予定している修繕が何らかの理由で実施されなかった場合、その修繕に関連する経費は当年度の費用として当年度に帰属させ、その貸方項目を引当金とし、流動負債に計上する。特別修繕引当金は、数年おきに実施される大規模修繕のための将来の支出に備え、対象資産の経済的価値の低下の当期にあたる金額を当期の費用として見積もり計上する引当金であり、固定負債に属する。これらの引当金は債務性のない引当金であり、設定については任意である。引き当てる根拠は、費用（原因）発生主義の思考の下、費用と収益を対応させることにある。また、将来の支出に備え、各期に費用配分し期間費用を平準化することにある。

地方公営企業は修繕及び特別修繕のための費用を常に捻出可能な財政状況を維持しておかねばならない。実際に修繕を施さなければならないときに必要な資金が不足してはならず、資金不足は地方公営企業の存在目的である「公の福祉を推進」することを困難にさせ、また、過度に一般会計に依存する状況を招くこととなり、その事態は避けなければならない。費用（原因）発生主義という発生主義の拡大解釈の下で、非債務性の引当金を設定することの是非については第Ⅱ章で見てきたように議論の余地がある。公営企業会計に

14) 原則法とは、「退職時に見込まれる退職給付の総額のうち、当期までに発生していると認められる額を一定の割引率及び予想される退職時から現在までの期間に基づき割り引いて計算する。」方法である。「地方公営企業会計制度等研究会報告書」地方公営企業会計制度等研究会、総務省、平成21年12月4日、p.15。

15) 期末要支給額算定方法（簡便法）とは、「年度末に特別職を含む全職員（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額見込額から、翌年度支払予定退職手当の額を除いた額とする。」方法である。同上、同ページ。

16) 同上、p.14。
「地方公営企業会計制度の見直しについて」総務省自治財政局公営企業課、平成25年12月、p.16。

において任意に設定が可能な修繕引当金及び特別修繕引当金は企業会計において論争の中にあり、ゆえに、公営企業会計においてもそれらは同様の問題を含んでいる。しかしながら、将来の必要資金を準備する手段を会計システムの中に講じておくことは公営企業として必要なことと思われる。

それでは仮に、数年おきの大規模修繕である特別修繕引当金を設けなかったとする。それに代わる対処として2つの処理が考えられ得る。1点目は、利益剰余金における積立金の活用である。毎期の費用である引当金繰入が消滅すると、消滅した引当金繰入に相当する額の当期純利益が増加する。増加した当期純利益を、毎期、利益剰余金に設定された建設改良積立金に組み入れ、特別修繕が行われる期に、建設改良積立金を取り崩す。債務性のない引当金の場合、このように必要資金を積立金にプールすることも一つの解決方法であるが、問題を含んでいる。問題点とは、建設改良積立金の使途の多様化、目的の不明確さを招いてしまうこと、その結果、計画性なく建設改良積立金を取り崩すリスクが生じることである。建設改良積立金を潤沢に積み立てることが可能であれば問題の解消につながることも考えられるが、公営企業は営利を目的とするわけではないので、上限なしに当期純利益の金額を増加させるわけにはいかない。そうであれば精緻なアセットマネジメントに基づいて、建設改良及び特別修繕などの事業が実施される必要がある。そのためには常に、建設改良積立金の金額と、アセットマネジメントにおける必要資金との管理を怠らないようにしなければならない。

2点目は、現在の規則では限界のある対処ではあるが、特別修繕において第II章で見たところの評価勘定説に基づいた処理を採用する方法である。すなわち特別修繕を資産の取得原価に含入し、その後減価償却を行う方法である。減価償却により費用収益対応による

期間損益計算の適正化が図られ、かつ内部金融効果の長所がある。これについては資産の認識要件の確立など、今後の検討が必要である。

4. 損益勘定留保資金

引当金を設定することは、用途を特定し、必要資金をプールすることを可能にする。これは、企業内部に特定用途の資金を留保することとなる。保守主義の観点からは財務体質を強化する点で受容できる。たとえば退職給付引当金は退職金給付まで年金資産等で運用しつつ留保される。これらを、企業債の元金償還金や建設改良費の財源に充てないよう気を付けなければならない。地方公営企業におけるいわゆる4条予算は、資本的収支予算といわれ、3条予算である収益的収支予算と区分される。4条予算は収入より支出が大きく、常に資金不足にある。この資金不足を補填する財源に、損益勘定留保資金があてられる。損益勘定留保資金とは、「減価償却費、たな卸資産減耗費等の収益的収支における現金支出を必要としないものを費用に計上することによって留保される資金¹⁷⁾」から長期前受金戻入相当額を控除した金額である。減価償却は発生主義の思考の基ともいわれ、費用収益対応や費用配分の論理を醸成した。公営企業においては、伝統的に、期間損益計算の適正化以上に、減価償却の内部金融効果に注目してきたと考えられる。すなわち次の資産取得のための資金留保に、あるいは、当該資産の取得のために借り入れた資金の返済、すなわち企業債の償還資金に充当する。減価償却累計額が損益勘定留保資金として4条予算の補填財源に充てられることは理にかなっていることである。ここで注意しなければならないことは、特定用途の留保資金である引当金が、みだりに損益勘定留保資金に組み込まれないよう注意を要するところである。

¹⁷⁾「地方公営企業法の適用に関するマニュアル」総務省、2015年、pp.84-85。

IV. 営業費の増加

改正された公営企業会計制度を導入するまでは積極的に認識してこなかった引当金を新たに設定した場合、当該引当金に対応する繰入金すなわち当期費用を計上することになる。これに相当する金額が当期の費用をかさ上げすることになり、然るに、損益計算において当期純利益は減少する。また、引当金の繰入金は営業費に計上されることから、総括原価に組み込まれ、当該原価の上昇を誘導する。総括原価は料金水準の検討に用いられることから、料金水準に影響を与える可能性がある。

会計情報のこうした変化を総体的にかつ詳細に把握し、分析することで、最適な経営により近づき、実現を可能としていかなければならない。

V. おわりに

地方公営企業は、公共の福祉の増進を目的に事業活動を行うが、その事業運営において効率性と機動性が求められている。変化する社会環境の中で公営企業が持続的に事業を行うには、これまで以上に効果的な企業経営が求められ、会計制度の見直しもそのためにある。本稿では、改正された会計制度の中の引当金に焦点を当て、公営企業における引当金の在り方について考察を試みた。

改正された公営企業会計は発生主義会計を採用し、可能な範囲で企業会計との整合を図ろうとするものであった。ゆえに公営企業会計での引当金の内容は、企業会計のそれとほぼ類似したものとなった。すなわち、引当金は、将来の特定の費用または損失であること、その費用または損失の発生が当該事業年度以前の事象に起因していること、その費用または損失の発生の可能性が高いこと、その費用または損失の金額を合理的に見積もることができることを設定要件とし、その設定根拠は費用（原因）発生主義に基づいた費用収益対応及び費用配分にある。くわえて企業会計と整合性を図ることにより、公営企業に導入された引当金会計には債務性のない引当金を導入するなどの企業会計と同様の問題点を内包

することとなった。

引当金会計は健全な経営を行うことに有用な効果を発揮する会計手法である。引当金会計は、期間損益計算を適正化することに効果を発揮し、そのことは公営企業経営に関する会計情報の透明性、説明能力の向上を可能にした。さらに、引当金の計上は、将来の資源流出に備え、特定項目に関する資金留保を可能にし、財務的に強い組織の構築に貢献している。

地方公営企業会計は、企業会計に内在する問題点をその中に包含することとなったが、地方公営企業は会計理論上の問題点を地方公営企業の現実に即しながら検討を続けていくことでそれらを解決し、導入した引当金会計を有効に活用して、持続可能な経営を実現していくことが肝要である。

参考文献

1. William A. Paton & A. C. Littleton著、中島省吾訳『会社会計基準序説』改訂版、森山書店、昭和49年、pp.24～26。
2. 足立泰美「用水供給事業体制における料金設定と財務評価」『甲南経済学論集』62巻3・4号、甲南大学、2022年。
3. 東 信男「『新地方公会計統一基準の現状と課題－IPSASBの概念フレームワーク・IPSASと比較して－』『会計検査研究』No.53、会計検査院、2016年。
4. 内川菊義『引当金会計論（改訂増補版）』森山書店、1983年。
5. 内川菊義『引当金会計の基礎理論』森山書店、1998年。
6. 遠藤 孝『引当金会計制度の展開－日本引当金会計制度の研究－』森山書店、1998年。
7. 笠井昭次「収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題（1）」三田商学研究、Vol.60、No.5、慶應義塾大学出版会、2017年。
8. 笠井昭次「収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題（2）」三田商学研究、Vol.60、No.6、慶應義塾大学出版会、2018年。

9. 笠井昭次「収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題 (3)」三田商学研究、Vol.61、No.2、慶應義塾大学出版会、2018年。
10. 笠井昭次「評価規約における収益費用観・資産負債観の意義：意思決定有用性学説 (1)」三田商学研究、Vol.61、No.5、慶應義塾大学出版会、2018年。
11. 笠井昭次「処理規約の規定要因 (2)」三田商学研究、Vol.59、No.1、慶應義塾大学出版会、2016年。
12. 川村 基、本田利広「地方公営企業会計制度の改正—セグメント情報の開示—」『四国大学紀要』(A)44、四国大学、2015年。
13. 桜井久勝『財務会計講義』中央経済社、2022年。
14. 佐藤 亨、松尾貴巳、「地方自治体の新公会計 (統一的な基準) が予算編成に与える影響に関する分析—実態調査結果に基づいて—」『会計検査研究』No.60、会計検査院、2019年。
15. 白山真一「地方公営企業会計における利益および資本概念の公共会計学的解釈 (上)」『三田商学研究』Vol.57、No.5、慶應義塾大学出版会、2014年。
16. 白山真一「地方公営企業会計における利益および資本概念の公共会計学的解釈 (下)」『三田商学研究』Vol.57、No. 6、慶應義塾大学出版会、2015年。
17. 鈴木 豊「「公営企業の経営のあり方に関する研究会報告書」で求められる“視点”について」『公営企業』6月号、(財)地方財務協会、2017年。
18. 総務省「地方公営企業法の適用に関する研究会報告書」地方公営企業法の適用に関する研究会、2014年。
19. 総務省「地方公営企業法の適用に関する実務研究会報告書」地方公営企業法の適用に関する実務研究会、2015年。
20. 総務省「地方公営企業法の適用に関するマニュアル」2015年。
21. 総務省「地方公営企業会計制度等研究会報告書」地方公営企業会計制度等研究会、2019年。
22. 総務省「公営企業の経営のあり方に関する研究会報告書」公営企業の経営のあり方に関する研究会、2017年。
23. 総務省「公営企業の経営にあたっての留意事項について」地方公営企業会計制度等研究会、2019年。
24. 高須悠介、中野 誠「貸倒引当金の保守性と利益評価」『横浜経営研究』第36巻第3・4号、横浜経営学会、2016年。
25. 高須悠介「貸倒引当金の保守性と将来業績」『横浜経営研究』第38巻第3・4号、横浜経営学会、2018年。
26. 田中健司「IFRSにおける負債の認識と測定」『企業会計』Vol.62、No.9、中央経済社、2010年。
27. 友岡 賛「引当金と繰延資産：会計学の基本問題 [IV] (3)」『三田商学研究』Vol.64、No.1、慶應義塾大学出版会、2021年。
28. 日本公認会計士協会「偶発事象の会計処理および開示に関する研究報告」会計制度委員会研究報告第16号、2019年。
29. 濱本賢二「公営企業会計の特徴と課題—資本的収支の補填財源と内部留保に着目して—」『年報公共政策学』15巻、北海道大学、2021年。
30. 藤岡英治「公企業における監査の現状と課題—公企業における外部監査の目的と地方公営企業への外部監査導入に向けて—」『会計検査研究』No.63、会計検査院、2021年。
31. 松本敏史「引当金と負債概念」『會計』第132巻第2号、森山書店、1987年。
32. 松本敏史「新企業会計原則 引当金規定と修繕引当金」『會計』第125巻第4号、森山書店、1984年。
33. 松本敏史「二つの期間損益観と引当金」『企業会計』第39巻10号、中央経済社、1987年。
34. 松本敏史「引当金会計における二つのアプローチ—FASB『討議資料』を手掛かりとして—」『會計』第144巻第6号、森山書店、1993年。
35. 松本敏史「IAS37号を巡る動きと計算構造の変化」『企業会計』Vol.62、No.9、中

- 中央経済社、2010年。
36. 松本敏史「IFRSの情報特性と日本の選択」『会計』第187巻第4号、森山書店、2015年a。
 37. 松本敏史「資産負債アプローチの引当金会計基準とリストラ引当金」『産業経理』第75巻第2号、産業経理協会、2015年b。
 38. 松本敏史「引当金会計における資産負債アプローチの意味：笠井教授の批判にお応えして」『商学研究』63巻3号、関西学院大学、2016年。
 39. 山浦久司「地方自治体における公会計制度改革の進展」『会計検査研究』No.54、会計検査院、2016年。
 40. 山下勝治『貸借対照表論—貸借対照表法の近代化—』6版、中央経済社、1972年。
 41. 山根忠恕『近代会計理論』10版、国元書房、1967年。
 42. 「概念フレームワークとは何か(特集IFRS概念フレームワークとは何か)」『企業会計』Vol. 62、No.8、2010年

