

〈自由論文〉

地方公営企業会計制度の見直しとその影響

Reform of Accounting for Local Public Enterprises

稲田 圭祐

Keisuke Inada

【Abstract】

This paper examines the influence of financial statements of local public enterprises in Japan. I studied how new accounting standards for local public enterprises, after recent reform, have changed the financial condition of Japanese local public enterprises.

【キーワード】

地方公営企業，地方公営企業会計制度，財務諸表，新地方公営企業会計基準

1. はじめに

地方公営企業は1952年の地方公営企業法施行以来、公営企業という性質に留意しながらも企業会計の考え方に則った会計制度がとられてきた。

しかしながら、近年の企業会計基準の改正にもない、企業会計と地方公営企業会計とのかい離が大きくなってきたことから、抜本的な地方公営企業会計制度の見直しが行われた。見直しの内容は、①資本制度の見直し、②財務規程等の適用範囲の拡大、③地方公営企業会計基準の見直し、④その他の検討事項という4つの大きな柱から構成されており、2014年度予算・決算からは、新たな地方公営企業会計基準（以下、「新地方公営企業会計基準」という。）が適用されている。原則として独立採算が求められている地方公営企業においては、新地方公営企業会計基準で作成される財務諸表から読み取れる財政情報を、料金改定、更新投資、債権管理体制のあり方といった地方公営企業の経営にどのように反映させるかが今後の

課題となっている。

そこで本稿では、今回の見直しの内容をまとめた上で、地方公営企業の財務諸表に与える影響について検討する。

2. 会計制度見直しの背景と内容

2.1. 見直しの背景

総務省地方公営企業会計制度等研究会から提出された報告書によれば、地方公営企業会計制度の見直しの背景として、①企業会計基準の見直しの進展、②地方独立行政法人の会計制度の導入及び地方公会計改革の推進、③地域主権改革の推進、④地方公営企業の抜本的な改革の推進の4つの点があげられており、これらの内容について報告書では次のように説明している。①については、「企業会計基準が国際基準を踏まえて見直される一方、地方公営企業会計制度は昭和41年以来大きな改正がなされておらず、その結果、地方公営企業会計と企業会計との制度上の違いが近年大きくなっており、相互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ある」こと、②については、「地方独立行政法人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地方独立行政法人会計基準との整合性を図る必要がある」こと、また、「企業会計原則に準じた地方公会計の会計モデルの導入が進んでいる」こと、③については、「地方自治体が自らの責任において行政を実施する仕組みを構築する観点から見直しを行うとともに、透明性の向上と自己責任の拡大を図る観点から見直しを行う必要がある」こと、④については、「地方公営企業の抜本改革を推進する上でも、情報開示の徹底による責任の明確化、議会における十分な議論等、経営の透明性をさらに向上させる取組が求められる」ことが示されている¹⁾。

また、地方公営企業の経営状況について、総務省債務調整等に関する調査研究会の報告書では、「一部の地方公営企業においては経営が著しく悪化し、将来的な財政負担を図る観点から、存廃を含む抜本的な改革を行うべきケースもみられる²⁾」と指摘されている。従来から求められてきた地方公営企業の経営の健全化や財政の透明性の向上への要請に応えるかたちで、今回の地方公営企業会計制度の見直しに至ったといえる。

2.2. 見直しの内容と財務諸表への影響

地方公営企業の経営に最も影響を与えると思われるのが、新地方公営企業会計基準の適用である。そこで本節では、新地方公営企業会計基準適用による会計処理の変更について説明し、地方公営企業の財務諸表への影響を検討する。

新地方公営企業会計基準の適用により会計処理に変更がある11項目について、その変更点と、予想される財務諸表への影響については以下の通りである。

2.2.1 借入資本金

建設改良等の財源に充てるために起こした企業債や一般会計からの借入金は、「借入資本金」として貸借対照表の資本の部に計上することとされ

ていた。こうした経理は、地方公営企業が株式による資金調達ができないことを勘案して設けられた制度であり、民間の企業会計と地方公営企業会計の最大の違いであった。新地方公営企業会計基準では、「借入資本金」を資本の部ではなく負債として計上することに変更された。一方で、通常資金手当て的な債務（従来の会計基準において債務計上されていた借入金等）とは注記により区分することとされた。多くの地方公営企業では、この変更によっても、2014年度決算では、負債と資本の合計にそれほどの変化はないが、企業債の発行に頼った経営をしてきた場合は、負債が大きく増加することになる。

2.2.2 補助金等により取得した固定資産の償却制度

補助金等により取得した固定資産は、減価償却を行わない「みなし償却」が任意で認められており、「みなし償却」を行った場合には、取得した資産額から補助金相当額を控除した額を帳簿原価とみなして減価償却を行い、補助金に相当する資産額は資本剰余金として除去されるまで貸借対照表上に残されていた。新地方公営企業会計基準では、「みなし償却」を廃止し、償却資産の建設改良のために交付される補助金等については、「長期前受金」という項目で負債に計上し、資産の減価償却にあわせて長期前受金戻入として収益化を行うことに変更された。このため、負債の増加に加え、減価償却費として費用の増加、さらには長期前受金戻入として収益が増加することになる。

新地方公営企業会計基準移行時においては、今まで「みなし償却」を行っていた場合には過去の補助金相当額に対応する資産額の減価償却費を計上する。一方で「みなし償却」を行っていなかった場合には、資本剰余金として計上されていた補助金額について、未償却相当分を長期前受金として負債計上するとともに、当年度償却分を長期前受金戻入として収益に計上することとされた。

2.2.3 引当金

任意適用であった退職給付引当金と修繕引当金

等の計上が義務化された。新地方公営企業会計基準適用時における退職給付引当金の計上不足額については、何年で全額計上するかによって、財務諸表への影響が異なる。仮に、2014年度決算時に一括で計上した場合には、固定負債が増える一方で特別損失に計上されるので、経常損益には影響がない。経過措置を適用して均等に分割して計上する場合には、負債の増加は抑えられるものの、営業費用が増加することになるので、料金設定に影響が出る可能性がある。

2.2.4 繰延資産

新たな繰延勘定の計上は認めず、従来、繰延勘定への計上が認められていた災害損失、企業債発行差金、開発費・試験研究費、退職給与金、控除対象外消費税については、災害損失は発生時に特別損失として処理、企業債発行差金は企業債金額から直接控除、開発費・試験研究費は発生時に費用処理、退職給与金は退職給付引当金として義務化されることとなった。ただし、鉄道事業における多額の災害損失などは、繰延資産としての計上が認められている。

2.2.5 たな卸資産の価額

取得価額で計上されていたたな卸資産については低価法を義務化し、時価が帳簿価額より下落した場合には、当該時価を貸借対照表価額とすることされた。ただし、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ことになっている。

2.2.6 減損会計

地方独立行政法人における減損会計と同様の減損会計を導入することとなった。減損会計とは、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、一定の条件のもとで資産の帳簿価額を回収可能な金額に減額させる会計処理である。固定資産を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した

後、減損の兆候があれば、減損損失の認識の判定をして損失額の測定を行うことになる。

2.2.7 リース取引に係る会計基準

賃貸借取引として行ってきた会計処理を、民間企業と同様のリース会計を適用することになった。リース会計は民間企業において2008年4月1日以降に開始する事業年度から適用されており、賃貸借契約であっても、経済実態が物件の売買を行ったときと同じである場合には、実際の売買と同様の会計処理を行うというものであり、借り手は貸借対照表へ資産計上するとともに、支払予定の金額をリース債務として負債計上する会計処理である。

リース会計が導入されることにより、従来よりも資産と負債がともに増加することが見込まれる。

2.2.8 セグメント情報の開示

営業収益、営業費用、営業損益金、経常損益金、資産、負債、その他の財務情報を事業の種類別、地域別などによって区分し、セグメント情報として開示することが義務付けられた。例えば、交通事業であれば、路面電車、バス、モノレール等に区分し、下水道事業であれば、雨水分、汚水分、集落排水、浄化槽等に区分して、各セグメントに係る財務情報の開示が求められることになった。ただし、注記による開示であるので、貸借対照表や損益計算書本体への影響はない。

2.2.9 キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表の資産のうち、現金・預金が1年間の経営活動（業務活動、投資活動、財務活動）においてどう動いたかを示すものであり、発生主義で会計処理される損益計算書では分からない現金の流れの情報を開示するものである。

地方公営企業における現金の流れは、決算段階では求められていなかった。そこで、予算書の内容をより詳細に検証できるように民間企業でみられるキャッシュ・フロー計算書の作成が義務付けられることとなった。

2.2.10 勘定科目の見直し

新地方公営企業会計基準の適用により、多くの会計処理が変更、追加されたことにあわせて、新たな勘定科目の設置、従来の勘定科目についても廃止、変更の見直しが行われた。

さらに、会計処理や財務諸表の表示方法などを説明する注記が、民間企業と同様の内容を記載することとされ、記載内容は増大することとなった。

2.2.11 組入資本金制度の廃止

地方公営企業は積立金として積み立てた利益剰余金を、企業債の償還や固定資産の建設改良を行う際に使用した場合には、その使用した額に相当する額を資本金へ組み入れてきた。新地方公営企業会計基準では、資本金への組み入れを廃止することとし、民間企業と同様に、固定資産の取得等に使用された積立金は未処分利益剰余金として処理することとなった。

3. 見直しによる財務諸表への影響

以下では、新地方公営企業会計基準の適用による貸借対照表や損益計算書への影響についてまとめる。

3.1. 貸借対照表及び損益計算書への影響

会計処理に変更がある11項目を貸借対照表についてみると、資産の増加要因としては、(7)リース取引に係る会計基準の適用による影響が見込まれる。一方で資産の減少要因としては、(2)補助金等により取得した固定資産の償却制度等の変更、(3)引当金の義務付け、(4)繰延資産勘定の原則廃止、(5)たな卸資産の価額の変更、(6)減損会計の導入の影響が見込まれる。

負債の増加要因としては、(1)借入資本金の負債計上、(2)補助金等により取得した固定資産の償却制度等の変更、(3)引当金の義務付け、(4)リース取引に係る会計基準の適用の影響が見込まれる。

なお、資本の部については、(1)借入資本金の負債計上、(2)補助金等により取得した固定資産

の償却制度等の変更の影響による減少が見込まれる。

全体としては、(1)借入資本金の負債計上、(2)補助金等により取得した固定資産の償却制度等の変更、(3)引当金の義務付けの影響によって資産や資本が減少する一方で、(1)借入資本金の負債計上、(3)引当金の義務付けによって負債が増加すると考えられる。

次に損益計算書については、(2)補助金等により取得した固定資産の償却制度等の変更により経常損益³⁾の増減が見込まれる。「みなし償却」の廃止にともない補助金相当額を収益化する会計処理を行う必要があり、これにより経常損益(収益)は増加することになる。2014年度決算においては、過去に遡って収益化されるため、一時的に経常収益が大幅に増加する可能性がある。

費用の増減に大きく関わるのが(3)引当金の義務付けであり、退職給付引当金を均等に分割して計上する場合には、営業費用の増加が見込まれる。また、一括計上した場合には特別損失の増加に伴い純損益への影響が見込まれる。

以上を踏まえた上で、総務省資料⁴⁾から財務諸表への実際の影響をみってみる。

図表1、2は、地方公営企業全体(法適用3,063事業)の貸借対照表及び損益計算書への影響を示したものである。図表1を見ても分かる通り、2014年度の決算では、法適用事業全体で、総資産が7兆5,207億円減少し、資本と負債の比率が9:1から3:7に大きく変化している。これは(1)借入資本金の負債計上として、従来は資本に計上されていた建設改良等のための企業債が負債に付け替えられたことによる影響を反映しており、負債は(2)補助金等により取得した固定資産の償却制度等の変更にともなう繰延収益を含めると50兆円以上の増加がみられる。

また、損益計算書を見ると、経常収益(総収益と総費用から特別損益を除いた額)が2,012億円増加している。これは(2)補助金等により取得した固定資産の償却制度等の変更によって補助金相当額が収益化されたことの影響が大きいことを表す。

図表1 貸借対照表への影響

(単位：億円)

| 年度 | 2014年度 (a) | 2013年度 (b) | 増減額 (a) - (b) | |
|----|---------------|---------------|------------------|----------|
| 資産 | 固定資産 | 773,932 | 840,790 | -66,858 |
| | 流動資産 | 76,652 | 76,236 | 416 |
| | 繰延資産（繰延勘定） | 160 | 1,020 | -860 |
| | 計 | 870,498 | 945,705 | -75,207 |
| 負債 | 固定負債 | 321,873 | 56,195 | 265,678 |
| | 流動負債 | 47,622 | 21,613 | 26,009 |
| | 繰延収益（長期前受金） | 211,716 | | 211,716 |
| | 計 | 581,211 | 77,808 | 503,403 |
| 資本 | 資本金 | 236,357 | 528,322 | -291,965 |
| | 剰余金 | 51,619 | 339,574 | -287,955 |
| | 資本剰余金 | 31,613 | 364,958 | -333,345 |
| | 利益剰余金 | 20,006 | -25,384 | 45,390 |
| | その他 | 1,311 | | 1,311 |
| | 計 | 289,287 | 867,896 | -578,609 |

(出所) 総務省 (2015) より作成。

ただし、こうした影響は新地方公営企業会計基準の適用初年度特有の影響によるところが大きいことに留意しなければならない。

また、損益計算書において6,223億円の純損失が発生しているのは、引当金の義務付けとして、退職給付引当金を営業費用として均等分割するのではなく、特別損失に一括計上した自治体が多かったことの裏付けといえる。

3.2. 個別自治体（個別事業）への影響

図表1, 2より、地方公営企業全体としては、貸借対照表への影響として資産や資本が減少する一方で負債が増加していること、また損益計算書への影響として経常収益が増加していることがみてとれた。では、前節の分析から分かった全体の傾向が個別自治体（個別事業）においては、どの程度あてはまるのか。そこで本節において、個別自治体（個別事業）への影響について給水人口の視点から分析することとした。

具体的には、総務省「地方公営企業年鑑」のデータを用いて全国都市部（指定都市、中核市、特例市、その他一般市）707自治体の水道事業を対象とし、個別自治体（個別事業）への影響についての分析を行った。

図表3～6は全国都市部における水道事業（上

図表2 損益計算書への影響

(単位：億円)

| 年度 | 2014年度 (a) | 2013年度 (b) | 増減額 (a) - (b) |
|---------|---------------|---------------|------------------|
| 総収益 | 112,097 | 100,552 | 11,545 |
| 営業収益 | 90,277 | 89,851 | 426 |
| 営業外収益 | 18,343 | 9,824 | 8,519 |
| 長期前受金戻入 | 8,895 | | 8,895 |
| 特別利益 | 3,476 | 877 | 2,599 |
| 総費用 | 118,320 | 96,393 | 21,927 |
| 営業費用 | 93,517 | 86,670 | 6,847 |
| 減価償却費 | 27,553 | 21,347 | 6,206 |
| 営業外費用 | 8,720 | 8,634 | 86 |
| 特別損失 | 16,083 | 1,089 | 14,994 |
| 経常損益 | 6,383 | 4,371 | 2,012 |
| 純損益 | -6,223 | 4,159 | -10,382 |

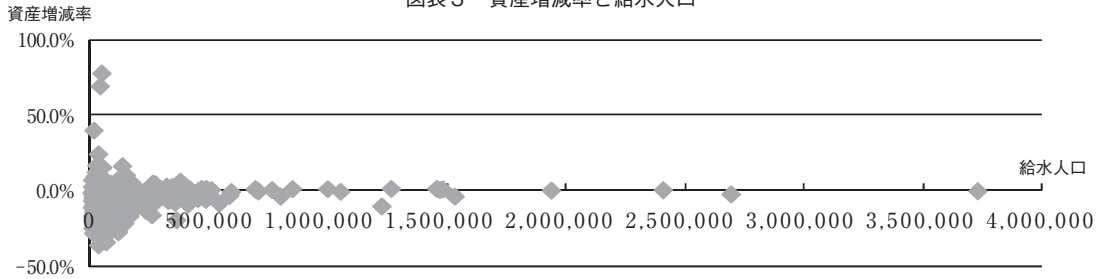
(出所) 総務省 (2015) より作成。

水道事業）の資産、負債、資本、経常収益の増減率と給水人口との関係を表したものである。図表3～6より、全国都市部においても、図表1, 2にみられたように資産の減少、負債の増加、資本の減少、経常収益の増加が生じていることがわかる。

負債の増加率と比較して、資産については、減少率の上限がマイナス40%程度であることから、負債の増加よりも資産の減少による財務諸表への影響の方がはるかに小さいことがわかる。このことは、図表1による資産の増減額と負債の増減額を比較しても確認できる。ただし、全体のおよそ28%にあたる自治体では資産の増加がみられる。本節においては、前節までの考察から資産の増加は想定できないため、こうした結果が新たな設備投資によるものなのか、新地方公営企業会計基準適用によるものなのかといった検証を自治体ごとに調査をする必要がある。

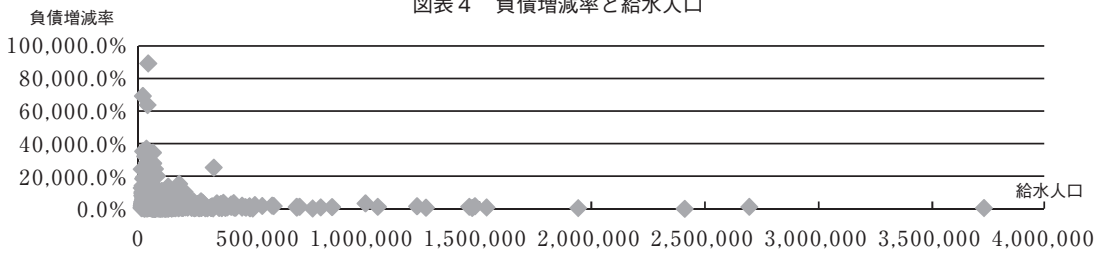
加えて、図表3, 図表4, 図表6によれば、給水人口が50万人を超えるような市では資産、負債、経常収益の増減がほとんどみられない。すなわち、指定都市においては、資産、負債、経常収益に関して、新地方公営企業会計基準の適用による影響が他の都市部と比較して小さかったことが分かる。このことは、給水人口が大きい程、資産

図表3 資産増減率と給水人口



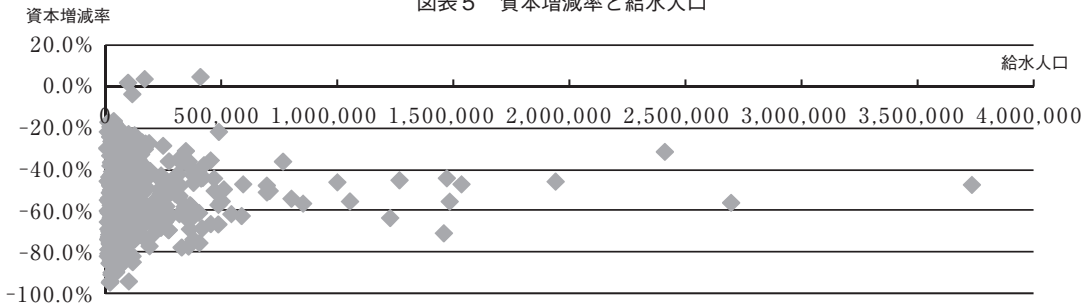
(出所) 総務省「地方公営企業年鑑」より作成。

図表4 負債増減率と給水人口



(出所) 総務省「地方公営企業年鑑」より作成。

図表5 資本増減率と給水人口



(出所) 総務省「地方公営企業年鑑」より作成。

図表6 経常損益増減率と給水人口



(出所) 総務省「地方公営企業年鑑」より作成。

の減少割合、負債や収益の増加割合が小さくなり、給水人口に比例して、新地方公営企業会計基準による影響が小さくなる可能性を示唆する。

資本に関しては、図表5をみると、給水人口が50万人を超える市であっても、マイナス20%から80%の幅での減少がみられ、指定都市においては、新地方公営企業会計基準の適用による影響が資本の減少として現出していることが分かった。

4. おわりに

本稿では、地方公営企業会計制度の見直しの内容と財務諸表への影響について考察した。

今回の見直しの内容は多岐にわたるため、その影響も個別自治体によって様々であるが、財務諸表に関しては、地方公営企業全体として、資本が減少する一方で負債額が大幅に増加することが分かった。資本負債比率は2013年度の9:1から2014年度は3:7へと大きく変化しており、こうした増減は、多寡はあるにせよ個別自治体（個別事業）においても生じていることが本稿の分析により明らかとなった。資本負債比率の大きな変化は各自治体が計算する自己資本構成比率等の財務分析指標にも影響を与えるため、各自治体が指標を公表する際には、住民等の理解に対する十分な配慮が必要となる。

加えて、2014年度決算では都市部のほとんどの自治体において経常収益が増加している。これらの増加が「みなし償却」の廃止にともなう長期前受金戻入による収益の増加分であれば、現金の増加をとまなわない会計処理の変更による影響があることを住民等に対して丁寧に説明する必要がある。

また本稿の分析の結果、都市部のうち給水人口が50万人以上の都市においては、資産、負債、経常損益に関して、財務諸表への影響があまりみられなかったことから、新地方公営企業会計基準

適用による財務諸表への影響の度合いと自治体規模との関連性が推察できた。

地方公営企業の経営が悪化しているという状況を鑑みれば、負債が増加し、資本が減少するような財務諸表は、従来よりも適切に地方公営企業の経営状態を反映しており、そのような財務諸表への影響についても大規模自治体に比べ小規模自治体の方が大きくなれば、新地方公営企業会計基準が地方公営企業の経営に資するような内容改正であったと言える。

ただし、必要とあれば企業債を発行し、当該債務は、最終的には一般会計からの繰入れによって返済されるという仕組み自体は何ら変わっておらず、今回の見直しがどの程度地方公営企業の経営を改善させるかについては、継続的にみていく必要がある。

【注】

- 1) 総務省（2009）pp. 1-2.
- 2) 総務省（2008）pp. 12-13.
- 3) 経常損益とは営業収益に営業外収益を加えた額から営業費用と営業外費用を除いて求められる額をさす。
- 4) 総務省（2015）pp. 5-6.

【参考文献】

- 1) 水道事業経営研究会編（2013）『水道経営ハンドブック』ぎょうせい
- 2) 菅原敏夫（2013）「地方公営企業会計制度の変更」『自治総研』412号、pp. 24-48
- 3) 総務省（2008）「第三セクター、地方公社及び地方公営企業の抜本的改革の推進に関する報告書」
- 4) 総務省（2009）「地方公営企業会計制度等研究会 報告書」
- 5) 中田陽子（2012）「地方公営企業会計基準の見直しについて」『太陽 ASG 有限責任監査法人 Monthly Report』vol. 43、pp. 1-9
- 6) 総務省（2013a）「地方公営企業の法適化をめぐる現状と課題」
- 7) 総務省（2013b）「地方公営企業会計制度の見直しについて」
- 8) 総務省（2015）「報道資料 地方公営企業会計基準の見直しの影響（概要）」
- 9) 総務省「地方公営企業年鑑」各年度版

（2016年9月13日 受稿）
（2016年10月13日 受理）