

資料紹介

## 地方公営企業会計制度等研究会報告書（2009年12月24日）

菅原敏夫

### はじめに

地方公営企業会計制度等研究会は2009年12月24日報告書を公表した。この研究会は地方公営企業会計制度研究会（「等」が付かない。2004年2月13日から同年11月24日まで7回開催。同ワーキンググループを4回開催、うち1回は本研究会と合同開催。2005年3月に報告書を公表）を引き継ぎ、ほぼ同趣旨の報告書を作成した。地方公営企業会計制度等研究会は、2009年6月8日に第1回会合を開催し、最後の同年12月24日まで7回の会合を開催した。

報告書の内容は、

- I はじめに
- II 今回の見直しに当たっての基本的考え方
- III 会計基準に関する具体的検討事項
- IV 会計変更に伴う経過措置等
- V 資本制度
- VI 財務適用範囲の拡大等
- VII その他の検討事項
- VIII 新会計基準に基づく財政分析

の8部構成で、加えて、新会計基準に基づく、B/S、P/L、C/Sなどの様式、地方独法会計基準との比較などの資料が収められている。誌上ではIからVIIIまでの報告書本文を収録し、解説を加える。

以下にこの報告書を紹介する。報告書の順を追って紹介するが、一点、会計基準に関する具体的検討事項（III）の前に、「資本制度」の見直しの項目（V）を紹介する。これは、

本報告の最大の眼目である「借入資本金」を貸借対照表上（資本ではなく）負債に計上するという見直しの適否を制度上支えているものが資本制度であり、資本制度を見直せば、必然的に借入資本金の制度も見直さざるを得なくなるという論理上の順序に従うものだ。同時に、この資本制度の見直しだけが、第174国会に、「地域主権改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律案」（地域主権推進一括法案）の一部として上程される見込みであり、この法案の可決成立によって、報告書の中心部分を実現すると考えられるからである。この報告書の会計基準に関する項目の中で、資本制度の見直しは唯一の法律事項であり（中心テーマである「借入資本金」の用語は法律には出てこず、施行令に出てくる用語である）、地域主権推進一括法の成立によって、法制度としても報告書の提案の主要な部分は現実のものとなる。そうした制度上の順序からいっても、資本制度の見直しを先に紹介するのがよからう。

資本制度の見直しは、地域主権推進の「義務付け・枠付け」の見直しの一環として法案化されている。確かに法案部分は法定積立金の積立の義務付けであり、資本剰余金の処分の制限を枠付けている。また、見直しの主張そのものは上に述べた、前研究会（2005年3月公表）の報告書の中でも主張されており、新しい論点というわけではない。しかし、地方公営企業法第32条の剰余金処分、欠損処分の規制は、地方分権改革推進委員会の第3次勧告「義務付け・枠付け」見直しの項目に含まれておらず、政府の地方分権改革推進計画にも含まれていない（ただ、第2次勧告の時の整理では、地方公営企業法第32条第5項、6項、第37条第2項、第39条の2第5項はメルクマール非該当とされている）。全国知事会、全国市長会の支障事例にも含まれていない。つまり、実態上の大きな支障がないのに、制度を変えることが、地域主権の推進に資すると判断されたようなのである。しかしこれは、地方公営企業の制度そのものの根幹にかかわると考えられる。過去の研究会報告で触れられていることとはいえ、議論がまだ足りないと思われる。では、資本制度の見直しの項から、報告書を見ていくことにしよう。

## 1. 地域主権推進一括法・地方公営企業法の改正

### （1）「義務付け・枠付けの見直し」の一環としての「資本制度の見直し」

地域主権改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律案の要綱には、その6条関係の改正条文として、地方公営企業法の一部改正案が示され、3つの項目がな

らんでいる。

要綱によれば、

- 1 利益の処分にもなう減債積立金等の積立義務を廃止し、減債積立金等の使途に係る規定、資本剰余金の源泉別の積立に係る規定および資本剰余金の使途に係る規定を削除し、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、並びに議会の議決を経て、資本金の額の減少を行うことができることとする。
- 2 欠損処理の規定のうち繰越しに係る政令委任規定を削除すること。
- 3 企業団の監査委員の定数に関する規定を削除すること。

すなわち一つ目は、利益の処分に伴う減債積立金等の積立（32条第1項）、減債積立金等の使途に係る規定（同条3項、4項）、資本剰余金の源泉の別の積み立てに係る規定（同条5項）及び資本剰余金の使途に係る規定（同条6項）は、廃止し、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。また、議会の議決を経て、資本金の額の減少を行うことができることとする。

二つ目は、欠損の処理の規定（32条の2）のうち繰越しに係る政令委任規定は、廃止する、というものである。

三つ目は企業団の監査委員の定数に関する規定を削除することである。

この改正は、地方分権改革計画に基づき通常国会に提出される予定である「地域主権改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律案」により所要の改正を行うとされ、つまり、分権改革の「義務付け・枠付けの見直し」の一環だということだ。確かに利益も欠損もその処分方法はがんじがらめだ。それを「義務付け・枠付け」、自治体に対する規制の緩和の観点から、見直す、ということは望ましいことのように思える。しかし、それだけだろうか。地方公営企業は資本制度その一点において一般の企業と異なる。その資本制度を見直すことは「地方公営企業」そのものを見直すことにつながる。

煩雑だが、改正される規定を条文別にみておこう。

## （2）利益・欠損処分の制限

（旧）「地方公営企業法（剰余金）」

第32条 地方公営企業は、毎事業年度利益を生じた場合において前事業年度から繰り越した欠損金があるときは、その利益をもつてその欠損金をうめ、なお残額があるときは、政令で定めるところにより、その残額の20分の1を下らない金額を減債積立金又は利益積立金として積み立てなければならない。」

この減債基金への積み立て義務は廃止される。

(新) (剰余金の処分)

第32条 地方公営企業は、毎事業年度利益を生じた場合において前事業年度から繰り越した欠損金があるときは、その利益をもつてその欠損金をうめなければならない。

(旧) 「2 毎事業年度生じた利益の処分は、前項の規定による場合を除くほか、議会の議決を経て定めなければならない。」

第1項の積み立て義務がなくなるのだから、「前項の規定による場合を除くほか」だけでなく、条例または議決により、利益処分が自由にできることになる。

(旧) 「3 第1項の減債積立金は、企業債の償還に充てる場合のほか、使用することができない。」

(旧) 「4 第1項の利益積立金は、欠損金をうめる場合のほか、使用することができない。」

第3項と第4項は、次のようになる。

(新) 「3 毎事業年度生じた剰余金の処分は、条例の定めるところにより、又は議会の議決を経て定めなければならない。」

(新) 「4 資本金の額は、議会の議決を経て、減少することができる。」

減債基金、利益積立金の用途制限は撤廃される。だから減債基金による企業債の償還義務もなくなる。企業債の性格が変化する点が重要だ。後で述べる借入資本金の性格がこのことによって変化する。つまり資本の造成義務がなくなるのだ。

「第5項 毎事業年度生じた資本剰余金は、その源泉別に当該内容を示す名称を附した科目に積み立てなければならない。」

「第6項 前項の資本剰余金は、政令で定める場合を除くほか、処分することができない。」

この二つの条文は削除される。資本剰余金の源泉別積み立ての規定、資本剰余金の

使途制限は廃止され、条例または議会の議決を経て利益、資本剰余金の処分ができることになる。また、議会の議決を経て、資本額の減少（減資）を行うことができるという規定が盛り込まれる。

したがって、資本金の処分に関して議決により可能となり、資本剰余金の処分に関して、条例または議決により可能となり、利益の処分に関しても、条例または議決により処分が可能となる。条例の制定範囲が拡大し、議決の機能が増す。

利益の処分と同様に、欠損の処理についても義務付けが外される。これも、条文に沿ってみておこう。

(旧) 「(欠損の処理)

第32条の2 地方公営企業は、毎事業年度欠損を生じた場合において前事業年度から繰り越した利益があるときは、その利益をもつてその欠損金をうめ、なお不足があるときは、政令で定めるところにより、これを繰り越すものとする。」  
ここに述べられている政令は、次のように規定している。

「地方公営企業法施行令（欠損の処理）

第24条の3 法第32条の2の規定により前事業年度から繰り越した利益をもつて欠損金をうめ、なお欠損金に残額があるときは、利益積立金をもつてうめるものとする。

2 前項の規定により利益積立金をもつて欠損金をうめても、なお欠損金に残額があるときは、翌事業年度へ繰り越すものとする。ただし、第24条第4項に規定する積立金をもつてうめ、なお欠損金に残額があるときは、議会の議決を経て、資本剰余金（前条の規定により取り崩すことができる部分を除く。）をもつてうめることができる。」

この政令委任規定が廃止される。この部分の政令の規定は廃止される。改正後の第32条の2は、

(新) (欠損の処理)

第32条の2 地方公営企業は、毎事業年度欠損を生じた場合において前事業年度から繰り越した利益があるときは、その利益をもつてその欠損金をうめなければならない。

飛んで、企業団の監査委員の定数を規定した法第39条の2第5項は削除される。

(旧) 「5 企業団の監査委員の定数は、企業団の規約で定めるところにより二人又は一人とする。」

法第32条の改正は施行令の次の条項にも影響を与える。

### (3) 自己資本への組み入れ

「施行令（自己資本金への組み入れ）

第25条 減債積立金を使用して借入資本金である企業債を償還した場合には、その使用した減債積立金の額に相当する金額を自己資本金に組み入れなければならない。

2 第24条第4項の規定により地方公営企業の建設又は改良を行うため積み立てた積立金を使用して地方公営企業の建設又は改良を行つた場合には、その使用した積立金の額に相当する金額を自己資本金に組み入れなければならない。

3 第24条第4項の規定により積み立てた積立金を使用して借入資本金である法第17条の2第1項又は法第18条の2第1項の規定により長期の貸付けを受けた金額を償還した場合には、その使用した積立金の額に相当する金額を自己資本金に組み入れなければならない。」

減債基金への積み立て義務がなくなれば、「減債積立金を使用して借入資本金である企業債を償還した場合には、その使用した減債積立金の額に相当する金額を自己資本金に組み入れなければならない。」という規定が意味をなさなくなる。地方公営企業の資本金は「借入資本金」の形をとっている。この資本金は、「借入」ではあるが、減債基金への積み立て義務と減債基金による償還は自己資本へ組み込まなければならないという義務によって、「借入」が「自己資本」に造成される仕組みを保証してきたのであった。この仕組みがなくなれば、「借入」は「借入」のまま放置されることになる。「資本」は「借入」のままになってしまうのである。総務省は参考として「会計の見直しについても、平成22年度に所要の政省令改正を行い、2年から3年程度の移行期間を設けた上で、新たな基準を導入する」と述べている。この会計の見直しの最大のものは「借入資本金」制度の見直し、具体的には借入資本金を負債として整理するということである。確かに、この法改正によって、借入資本金は負債となる。総務省は「会計の見直しについても」と「も」を付けて表現しているが、地

域主権や、義務付けの見直しの観点からの改正で、資本制度の根幹は変化してしまうのだ。

では、「地方公営企業会計制度等研究会報告書（2009年12月24日）」に立ち返って、内容を見ていくことにしよう。

## 2. 地方公営企業会計制度等研究会の基本的考え方

### (1) 改正の趣旨

地方公営企業会計制度等研究会報告書は、いまなぜ、地方公営企業会計基準を見直さなければならないかの理由を4点ほど述べている。第1は、会計ビッグバンとも呼ばれる企業会計基準の大幅な変化を挙げる。地方公営企業法は1966年が大改正の最後なので（2009年施行の企業再建の部分を削除した改正も大規模な性格変化だが、財政健全化法の制定による変化なので、ここでは数えないとしても）、その間の企業会計基準の変化は大きい。会社法の制定も公営企業のあり方に影響を与えただろう。第2は、地方独法会計基準や新地方公会計制度の整備である。地方独法は公営企業ではなく、という要請で誕生したものだから、それに合わせて公営企業の制度を変えろというのは間接的だ。新地方公会計制度の基本は一般会計の改革だ。第3に、「地域主権」の確立に向けた改革の推進ということが挙げられている。この研究会が発足したのはまだ政権交代前のことだったので、直接の論点には関係なかった。義務付け枠付けの見直しも「地域主権」の名のもとで行われたわけではないので、これも直接の論点とは言いかねる。第4の点の公営企業の抜本的改革というのは、財政健全化法による、公営企業再建制度の廃止や債務調整のことを指しているのだが、財政健全化法はその通りで、債務調整については必ずしも明確でない。そうしたことから、第1と第4の点を中心にみていくこととしよう。第1の点は次のように述べられている。

「1 企業会計基準の見直しの進展 地方公営企業の会計制度については、昭和27年の地方公営企業法施行以来、発生主義の考え方に立った複式簿記による会計を導入することにより、企業性を発揮する環境の整備に留意しつつも、大規模な施設整備を多額の企業債により推進する等の必要のあった地方公営企業の特質を踏まえ、企業債等を借入資本金として資本に位置付けるなど、地方公営企業独自の仕組みがとられてきた。

一方、企業会計においては、経済のグローバル化に伴う国際会計基準との統合化をベースに、会計ビッグバンと呼ばれる大幅な会計基準の見直しが行われ、連結財務諸表重視への転換、時価評価主義の導入、キャッシュ・フロー計算書の導入、研究開発費の費用処理、退職給付に係る会計基準の導入、減損会計の導入等がなされた。

このように、企業会計基準が国際基準を踏まえて見直されている一方、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生じている。」

このうち、キャッシュ・フロー計算書の導入、退職給付に係る会計基準の導入（退職給付引当金の形で）、減損会計の導入等は報告書の中で検討が進んだ。

第4の点については次のように述べられている。

「4 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）においては、『地方公共団体は、基本的にすべての公営企業を対象として改革の必要性について検討を行うことが望ましい。特に地方公共団体の財政の健全化に関する法律（以下、「健全化法」という。）上の資金不足額がある公営企業及び借入資本金を負債計上した場合に実質的に債務超過である公営企業については、積極的な検討が行われるべきである。』との指摘がなされるとともに、『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。

このように、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、経営の透明性を更に向上させる取組が求められている。」

ここでは、すでに、「借入資本金を負債計上した場合に実質的に債務超過である公営企業」の心配を（債務調整等に関する調査研究会が）している。借入資本金の負債計上はこれまでも懸案であったので、今回の報告書は見直しを実現しようという強い動機があったのだと思われる。

## （2） 財政健全化法と地方公営企業法

今回の報告書による法改正が行われれば、地方公営企業法制定以来の大改正だとか（借入資本金などの地方公営企業の特徴をなす制度がなくなるのであれば、確かに法

制定以来の改正だ）、1966年以来の大改正だとか（1966年には赤字公営企業の経営再建制度を導入）いわれる。1966年の改正を大改正と考えるのなら、赤字企業の準用再建制度をなくしてしまった、財政健全化法による改正（すなわち2007年の改正、2008、2009年の施行）も大改正と位置づけておかなければならないだろう。ここで、財政健全化法との関係を整理しておく必要があるだろう。財政健全化法の施行までは、地方公営企業法の中に公営企業の再建という条項があった。財政健全化法の施行前までの財政再建特別措置法と同じような規定で、財政再建計画、財政再建債、利子補給等が定められていた。これも財政再建特別措置法と同じように、「昭和四十年度の赤字企業」を直接の対象とし、それ以後は準用再建という具合になった。しかし財政健全化法は自治体本体に対しては財政再生という仕組みを創設したにもかかわらず、地方公営企業には財政再生の手段を用意しなかった。財政健全化法は地方公営企業法の財政再建の章を引き抜いて引き取ったが、経営健全化計画の規定はあるものの、経営再生の規定は存在しない。「公営企業の経営の健全化」は「財政の早期健全化」の読み替えであって、財政再生の読み替えではない。準用再建の仕組みは以下の条文によって示されていた。

#### （赤字の企業の財政再建）

第四十九条 水道事業、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、ガス事業又は病院事業で昭和四十一年度以降の年度において不良債務又は実質赤字を有するもの（再建企業を除く。以下「赤字の企業」という。）のうちこの法律を適用しているものを経営する地方公共団体は、当分の間、第四十三条第一項の規定により当該赤字の企業について財政の再建を行うことを申し出ることができる。この場合において、同項中「自治大臣」とあるのは、「総務大臣」として、同項の規定の例による。

### （3） 今回の見直しにあたっての基本的考え方

今回の報告書の基本的な考え方をみた上で、具体的な見直し項目についてみていくことにしよう。今回の見直しに当たっての基本的考え方については3つの方針が示されている。第1は、「1 現行の企業会計原則の考え方を最大限取り入れたものとする」とである。これが最大の原則となった。「経営情報の把握に当たっては、会計理論の進展も踏まえ、より一般的かつ確立された手法を用いることにより、民間企業比較、地方公共団体間比較等を効果的に行いつつ、その経済性の検証が適切に行われ

ることが求められている」。そのため「地方公営企業会計の見直しに当たっては、最大限、現行の企業会計原則の考え方を取り入れることとすべきである」。また、「今後の国際会計基準へのコンバージェンスの動向にも留意する必要がある」。企業会計基準準拠が最大の柱となった。したがって、地方公営企業と企業会計基準との最大の違いである、借入資本制度はこの段階ですでに風前の灯火である。

第2に、とはいっても、「2 地方公営企業の特徴等を適切に勘案すべきこと」はいうまでもないことである。「地方公営企業は、民間企業と異なり料金収入だけで収支均衡が図られるのではなく、公益性の強さに応じて税負担が求められるところがある。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、その上で、地方公営企業の健全性、経済性が検証される必要がある」。だが、補助金を用いて取得した資産の減価償却も地方公営企業独自の「みなし償却」方式は廃止されることとなった。どのような償却方法をとるのかについては結論が得られなかった。

地方公営企業の特徴の勘案は「必要に応じ、注記を行う」ことによって実現されそうである。たとえば、負債と整理された借入資本金のうち一般会計で負担する部分については注記で明らかにする、といったことが考えられよう。しかしあくまでそれは注記である。

第3の「『地域主権』の確立に沿ったものとする事」については、資本制度の見直しに言及されている。公営企業非適用の公営企業・事業に地方公営企業法の財務規定を適用しようという提案も含まれている。財務適用ということであれば、今の病院会計のような状況を想定すればよいだろう。もちろん病院事業会計は、その特殊性のために、厚生省（当時）の反対で全部適用が見送られたという経過がある。事業が成熟すれば、病院事業会計のように、「全部適用」の動きが出てこよう。これは先のことだが。

### 3. 地方公営企業会計制度改正 — 具体的な項目

#### (1) 地方公営企業の資本の特徴

借入資本の規定変更については、具体的な項目すべてについてみていきたい。

借入資本金とは、①建設又は改良等の目的のため発行した企業債、②建設又は改良

等の目的のため他会計から借り入れた長期借入金に相当する額である。

借入資本金は、民間の企業会計においては、社債または長期借入金として固定負債に整理されるものであるが、地方公営企業会計においては、昭和27年の地方公営企業法制定時から、自己資本金と並んで資本金として整理されている。つまりB/Sの図では貸方（右側）の上段ではなく下段に記載されることとなる。

なぜこのようなことになったのだろうか。地方公営企業はその資本を株式によって資金調達しない制度である。株式の過半を握る行為によって企業の所有権が変動することを防ぎ支配権を安定させる効果があるのだろう。公共サービスを提供する地方公営企業は営利を目的とせず、安定して公共サービスを提供し続けることにこそ目的がある。したがって建設または改良の対象となった資本的設備、構築物等の固定資産（事業用資産）は、これを永久に維持していく必要がある実物資産である。それを保証する資本制度として、建設または改良に充てられた企業債及び他会計からの長期借入金を、実質的に民間企業の株式資本金に相当する機能を担っているものとして借入「資本金」と整理したものと考えられる。株式によって資金調達しない代わりに、自治体本体の信用力を背景に「投資」ではなく「融資」の形で資金調達をする。だから、この違いにこそ地方公営企業の特徴が存在する。

1952年の制定当時の施行令に借入資本金の規定があったのだから、すでに制度的に必要なものとなっていて、それで、制度の廃止が目論まれているのかもしれない。1952年当時であれば、相当の資金不足の状態でも、地方公営企業は自治体の信用力がなければ資金を調達することはむずかしかっただろう。現在はそうではない。また、特殊な資本制度を維持するための規制が経営の自由の障害になっているということもあるかもしれない。「自己決定、自己責任」のためには有害だという意見もあった（2005年報告では「自己決定、自己責任」という言葉がキーワードだった）。こうした時代には「官営」の色彩を色濃く残した地方公営企業制度は時代遅れと映るかもしれない。今では、地方独立行政法人の制度もある。公務員による経営でなければさらに自由度が増すのかもしれない。

しかし、地方公営企業制度は、必ずしも官営をすべてと考えると設計されたわけではない。制定当初の地方公営企業法から、本当の資本制度の仕組みは整えられていた。現在も条文は同じであるが、実際には機能しなかった。あるいは機能させようとしなかった。

### （償還期限を定めない企業債）

第二十三条 地方公共団体は、企業債のうち、地方公営企業の建設に要する資金に充てるものについては、償還期限を定めないのである。この場合においては、当該地方公営企業の毎事業年度における利益の状況に応じ、特別利息をつけることができる。

これは市民の出資というようなものも考えた上での規定であった。

自由な経営のためには制定当初の第22条、企業債の条項を復活させたほうがよいであろう。そこには「地方公共団体が、地方公営企業の建設、改良等に要する資金に充てるために起こす地方債については、行政庁の許可を必要としない。」とあった（ところが当分の間は許可を要するという事となった。一般事業債が事前協議制に移行するとき企業債も同じ扱いとされ、当初の規定の復活はならなかった）。

確かに地方公営企業の現場も一部を除けば、著しく強い反対というわけでもない。会計上の話であって、負債が実質的に増えたり減ったりするわけではないので、財務諸表の見栄えが悪くなるだけ、と割り切ることもできる。しかしこれによって極端に負債項目が増える、あるいはこの制度改正のため債務超過の状態に陥ってしまう、財政健全化法の資金不足比率が悪化し、早期健全化団体になってしまう、などという心配のあるところは深刻だ。あとでみる、見なし償却制度の廃止も負債の部を拡大させる。財務諸表の外観は悪くなるばかりだ。

この最大の特色を巡っては、これまでも借入資本金は負債計上すべきという報告が主流であった。たとえば、「借入資本金制度は廃止し、借入資本金として整理されている企業債及び他会計借入金も固定負債に整理することとする。」（1969年研究会報告書）

「（借入資本金は）、負債としての地方債と実体的には変わらないという点を重視し、企業会計制度と共通する概念、取扱いとしておく必要があるのではないかと考える。」（2001年報告書）などである。

本報告でも借入資本金は負債に計上すると提案している。

## （2）借入資本金

2005年報告書では、「民間企業の株式資本金（払込資本金）に相当する機能を有しているが、一方で、現実には債務として償還する義務があること、当該企業債及び他会計長期借入金に係る利子の支払いを行っていること等に鑑みれば、

ア 負債としての地方債と実体的には変わらない取扱いとなっていること、  
 イ 住民に対する説明責任を果たす必要があること、  
 から、貸借対照表上の計上科目については『負債』として整理することが適当」とされていた。地方独法会計も負債計上している。

そうなれば、結論は本報告でも、「借入資本金たる企業債は、i) 地方公共団体の名において借り入れられ、その償還責任は、最終的に地方公共団体（一般会計等）が有するものであり、見方によっては、地方公共団体（一般会計等）から資金提供があったものともみなせること、ii) 更にその用途は、建設改良等の充当に限定され、基本的に見合いの資産が保全されることが期待できることから、地方公共団体が最終責任を持って経営する事業であるという視点に立ち、その位置付けがなされたものとも考えられる（一般会計等からの建設改良に係る長期借入金も同様の考え方ができよう。なお、中小企業に係る金融検査マニュアルにおいては、企業と代表者等が実質一体である場合、代表者等からの借入金等については、原則として、これらを当該企業の自己資本相当額に加味することができるものとされているが、借入資本金制度は、この考え方も通じるものがあると考えられる。）。しかしながら、地方公共団体の財政の状況を的確に把握していくためには、地方公営企業の経費について、どの部分が料金で賄われ、どの部分が税金で負担されるのかを明らかにしていく必要があり、こうした観点からは、地方公営企業を地方公共団体から分離独立したものとみなし、一般会計等との負担区分ルールを踏まえつつ、料金収入等により負担すべき負債を会計情報を通じて明らかにする必要がある。よって、これまでの報告書にもあるとおり、借入資本金は、負債として整理することが適当であると考えられる。

なお、企業債は、地方公共団体の名において借り入れられ、その償還責任は、最終的に地方公共団体（一般会計等）が有するものであることに何ら変更ないものであり、引き続き、企業債の償還確実性は、当該地方公共団体の財政状況等により判断されるべきものである」となる。

流動・固定区分、借入金の区分、注記の方法は、具体的に以下のような提案となった。流動・固定の区分は1年ルール。建設改良企業債と赤字企業債の区分をつけ、借入資本金の廃止について注記で一般会計の責任を明瞭にする。

#### ① 流動／固定分類

負債計上する場合、企業会計や公営企業型地方独法会計の取扱いも踏まえ、1年以内に返済期限が到来する債務を流動負債に分類することが適当である。

また、その他の負債についても、1年以内に返済期限が到来する債務を流動負債に分類することが適当である。

なお、企業債等のうち翌年度に償還期限が到来するものについては、後述するように、健全化法上の取扱いにおいて、所要の措置を講じる必要がある。

## ② 借入金の区分計上

見合いの実物資産が存在し、減価償却等により基本的に償還財源が確保されると想定される建設又は改良等に充てられた企業債と、退職手当債等の経常経費に対する資金手当的な企業債とを、明確に区分することが適当である。

また、一般会計等からの借入金については、地方公営企業法第17条の2に基づくものか、法第18条の2に基づくものかを区分して明らかにすることが適当である。

## ③ 「注記」の方法<一般会計等負担額の注記>

下記の理由から、一般会計等負担額の注記を行うことが適当である。

- 借入資本金のうち一般会計等が負担すべき部分については、実質的には地方公営企業が負担する債務とは言えないものであり、これを負債に計上することにより、結果として地方公営企業の実質的な財政状況を十分に示すことにつながらず、住民に対して誤解を与えかねない。
- 地方独法会計基準では、建設・改良目的の長期借入金及び移行前地方債償還債務について、一定の要件を満たしている場合には、公営企業型地方独法が行う長期借入金及び移行前地方債償還債務の償還に対する設立団体の負担予定額を注記することとされている。

<注記の方法> 負債計上されているもののうち、条例により規定された負担ルールに基づき、後年度その元利償還を一般会計等が負担することとなっている部分については、地方公営企業会計の実質的負債を明らかにする観点から、その旨注記することが適当である。

なお、より一般会計等との負担区分を明確化し、地方公営企業経営の主体性、自律性を確立する観点からは、元利償還を後年度において負担する方式ではなく、建設改良時において所要額を繰り出すことが適当である。これにより、一般会計等のルール分負担額が、地方公営企業における負債として計上されることもなくなり、注記をする必要もなくなるものと考えられる。

今後、これらのことも踏まえ、繰出しルールに係る検討を行うべきである。」

操出しルールについては後で条例化の話が出てくる。

これらをまとめた、借入資本金に関する基本的な方針は3つである。

- ① 借入資本金を負債に計上。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。
  - 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。
  - ③ 負債のうち、条例に後年度一般会計負担分について定めがある場合には、その旨「注記」。
- ①のなお書きは流動負債と流動資産の比率を健全化判断比率とする財政健全化法に直接かかわってくる。これは特例で見逃しにすることになりそうである。

### (3) 減価償却等

#### 2 補助金等により取得した固定資産の償却制度等

- ① 任意適用が認められている「みなし償却制度」は廃止。
- ② 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（仮称）」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。
- 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、当該単位により総合償却を行う簡便な処理方法により移行処理できることとする。
- ④ 建設改良費等企業債に係る元利償還金に対する繰入金については、毎年の元金償還に係る繰入額と減価償却の乖離が大きい地方公営企業は「長期前受金（仮称）」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し、当該乖離が大きい地方公営企業にあつては全額その年度に収益として計上することができることとする。

民間企業でも補助金を受けて固定資産の取得を行うことがある。その時は税法上圧縮記帳という方式がとられるのであるが、P/Lを通しての収益化の詳細は決定されていない。

#### 3 引当金

- ① 退職給付引当金の引当てを義務化。
- 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」。
- 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）

#### 4 繰延資産

新たな繰延資産への計上を認めない。

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こととする。

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計上することとする。

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繰延資産への計上を可能とする。

#### 5 たな卸資産の価額

- 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る。
- ② 重要性が乏しい場合には、時価評価を行わないことができるものとする。

#### 6 減損会計

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。

#### 7 リース取引に係る会計基準

- ① 地方公営企業会計に、リース会計を導入することとする。
- ② 中小規模の地方公営企業においては、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。（未経過リース料を注記）

#### 8 セグメント情報の開示

- 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こととする。
- ② 開示すべきセグメント情報は、セグメントの概要、事業収益、事業損益、資産、負債、その他の項目とする。

#### 9 キャッシュ・フロー計算書

- ① キャッシュ・フロー計算書の作成を義務付ける。
- ② キャッシュ・フロー計算書は独立した様式とはせず、キャッシュ・フローの状況については、「予算の実施計画及び予定キャッシュ・フロー計算書（仮称）」及び「決算説明書及びキャッシュ・フロー計算書（仮称）」の中で間接法により説明することとする。なお、現行の資金計画書は廃止する。
- ③ 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。
- ④ 法第31条に基づく計理状況の報告に係る様式等については、各地方公営企業・地方公共団体の裁量とする。

#### 10 勘定科目等の見直し

これまでの改正の方向性も踏まえつつ、地方公営企業法の負担区分の状況や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必要がある。

また、地方公営企業の状況を適切に開示するため、重要な会計方針等注記すべき項目をまとめた注記表を作成するものとする。

#### (4) 地方公営企業設置の条例事項

その他の検討事項として、「地方公営企業の設置及び経営の基本に関する条例」を経営の基本に関する事項（経営の基本方針）として、「一般会計等との経費負担の原則」および「資本の維持造成に関する事項」を要件として定めることが適当だと述べられている。

この条例の機能は、一般会計と地方公営企業会計との関係を規律するのみならず、利益処分議決を要する自由化にともなって、資本の造成・維持に自治体側の保証をルール化しようとするものである。だから、これなしでは、資本の安定は得られない。同時に操出基準の保証ともなる。企業側、自治体側にとってこれまでと違った関係の構築を迫られることになるだろう。これは資本関係の見直しの必然的な結果である。

これらの改正は2、3年の移行期間を設けて実施されるという予定となっている。公営企業としては経営を安定させつつこれらに取り組むことを要求されることとなる。

とくに、資本制度の移行に際しては、財政健全化法との関係に留意しなければならないということは先に指摘した。報告書も「健全化判断比率等に関する措置及び経営改革の推進 健全化法は、本年度から全面施行となったところであり、会計の見直し

により指標が変動することは、制度の円滑な導入という観点からは適当でないことから、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。また、地方債の協議制上の取扱いについても同様とする。

報告の「IV 会計変更に伴う経過措置等」の「2 健全化判断比率等に関する措置及び経営改革の推進」においては、「新会計制度の導入に伴い、例えば、資金不足比率の算定上、企業債及び一般会計等借入金のうち翌年度に償還期限が到来するものの額は、その性質上、流動負債の額から控除する必要がある」と述べている。借入資本金が負債となれば、当然流動負債も増える。したがって、資金不足比率は悪化する。そんなことで、実態が変わらないのに、資金不足比率が変動するようでは説明がつかない。そのため、財政健全化法算定対象からこの変化を取り除くということだ。地方公営企業は救われるだろうが、健全化判断比率はさらに手が加わって信頼性が低下することを止められないだろう。借入資本金の廃止は注記で救済、財政健全化法等への影響は資金不足比率、不良債務比率（経営健全化計画）ともに遮断となる。このようにして影響を遮断しても、安定した公共サービスを供給するための資本の造成自体の意義を否定することはできなかった。

報告は一般会計の役割と資本の維持・造成方針について、経営方針を定める条例を提案している。こうした条例を義務づけるのであるならば、自治体の自由度は高まりそうもない。一般会計のほうも同様であろう。この条例の考え方は2005年報告書にはなかった。もう一つ、法非適用公営企業にも最低限地方公営企業法の財務の条項を適用しようという提案も盛り込まれている。現在でいうと病院事業会計のようなものとなる。非適用が多いのは下水道事業（地方公営企業としての規模も最大）だから、下水道事業の資産再評価などの事務量なども考えていく必要が出てこよう。

地方公営企業会計制度等研究会の報告書は総務省の「研究会等」の下記URLで全文を見ることができる。

[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000049206.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000049206.pdf)

（すがわら としお （財）地方自治総合研究所研究員）

<資料>

平成21年12月24日

# 地方公営企業会計制度等研究会 報告書

## I はじめに

### 1 企業会計基準の見直しの進展

地方公営企業の会計制度については、昭和27年の地方公営企業法施行以来、発生主義の考え方に立った複式簿記による会計を導入することにより、企業性を発揮する環境の整備に留意しつつも、大規模な施設整備を多額の企業債により推進する等の必要のあった地方公営企業の特徴を踏まえ、企業債等を借入資本金として資本に位置付けるなど、地方公営企業独自の仕組みがとられてきた。

一方、企業会計においては、経済のグローバル化に伴う国際会計基準との統合化をベースに、会計ビッグバンと呼ばれる大幅な会計基準の見直しが行われ、連結財務諸表重視への転換、時価評価主義の導入、キャッシュ・フロー計算書の導入、研究開発費の費用処理、退職給付に係る会計基準の導入、減損会計の導入等がなされた。

このように、企業会計基準が国際基準を踏まえて見直されている一方、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生じている。

### 2 地方独法の会計制度の導入及び地方公会計改革の推進

平成16年に地方独立行政法人（以下、「地方独法」という。）会計基準が制定され、企業会計原則に準じた会計制度が導入されている。公営企業の抜本改革の検討の結果、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地方独法会計基準との整合を図る必要が生じている。

また、地方公会計の整備については、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（平成18年8月31日）により、財務4表の整備又は4表作成に必要な情報の開示に取り組むよう、その推進が図られているところであるが、この公会計制度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。

### 3 「地域主権」の確立に向けた改革の推進

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）及び第3次勧告（平成

21年10月7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。

この中で政府は、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、地方自治体の財務会計制度の見直しを行うことが求められている。

このため、地方公営企業についても、ストック情報を含む財務状況の開示の拡大や経営の自由度の向上を図り、「地域主権」の確立に沿った見直しを進める必要がある。

#### 4 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）においては、「地方公共団体は、基本的にすべての公営企業を対象として改革の必要性について検討を行うことが望ましい。特に地方公共団体の財政の健全化に関する法律（以下、「健全化法」という。）上の資金不足額がある公営企業及び借入資本金を負債計上した場合に実質的に債務超過である公営企業については、積極的な検討が行われるべきである。」との指摘がなされるとともに、「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。

このように、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、経営の透明性を更に向上させる取組が求められている。

#### 5 本報告書の作成に当たって

上記の状況を踏まえ、これからの地方公営企業にふさわしい会計制度のあり方を検討する必要がある。

本研究会では、「地方公営企業会計制度研究会報告書（平成17年3月）」（以下、「平成17年報告書」という。）や「地方公営企業会計制度に関する報告書（平成13年3月）」（以下「平成13年報告書」という。）等のこれまでの研究会報告書の指摘を踏まえながら、現行制度の課題を整理するとともに、企業会計基準の最近の動向や地方独法会計基準の見直しを踏まえ、地方公営企業会計制度の見直しについて検討を行った。

さらに、中間論点整理（素案）に対する意見照会や地方公営企業の会計処理の実態調査を行い、地方公共団体の意見や会計処理の実態を可能な限り踏まえた上で検討を深め、その結果を本報告書としてとりまとめたものである。

## Ⅱ 今回の見直しに当たっての基本的考え方

### 1 現行の企業会計原則の考え方を最大限取り入れたものとする こと

- 地方公営企業の更なる経済性の発揮のため、その経営情報の把握に当たっては、会計理論の進展も踏まえ、より一般的かつ確立された手法を用いることにより、民間企業比較、地方公共団体間比較等を効果的に行いつつ、その経済性の検証が適切に行われることが求められている。また、地方独法に係る会計制度、公会計制度等においても企業会計原則が最大限取り入れられてきている。

このため、地方公営企業会計の見直しに当たっては、最大限、現行の企業会計原則の考え方を取り入れることとすべきである。

なお、地方公営企業会計は、地方公共団体の会計であり、議会、住民への説明等を勘案すると、安定的であることが望ましいため、今後の企業会計原則の変更に直ちに連動する仕組みとするのではなく、その動向には、注意を払いつつも、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、見直しを行っていくことが適当である。また、今後の国際会計基準へのコンバージェンスの動向にも留意する必要がある。

### 2 地方公営企業の特性等を適切に勘案すべきこと

- 地方公営企業は、民間企業と異なり料金収入だけで収支均衡が図られるのではなく、公益性の強さに応じて税負担が求められるところがある。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。その上で、地方公営企業の健全性、経済性が検証される必要がある。

このため、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するものとする。また、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、注記を行うものとする。

### 3 「地域主権」の確立に沿ったものとする こと

- 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会計を適用すべきことを検討する。

### Ⅲ 会計基準に関する具体的検討事項

#### 1 借入資本金

[基本的な方針]

- ① 借入資本金を負債に計上。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。
- 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。
- ③ 負債のうち、条例に後年度一般会計負担分について定めがある場合には、その旨「注記」。

【論点整理】

#### ①ア 借入資本金の負債計上

<借入資本金の定義>

- 借入資本金とは、①建設又は改良等の目的のため発行した企業債、②建設又は改良等の目的のため他会計から借り入れた長期借入金に相当する額をいう。

この借入資本金は、民間の企業会計においては、社債又は長期借入金として固定負債に整理されるものであるが、地方公営企業会計においては、昭和27年の地方公営企業法制定時から、自己資本金と並んで資本金として整理されている。

<借入資本金が創設された背景・理由>

- 平成17年報告書においては、その創設の背景・理由として「地方公営企業は株式発行により資本調達を行わないという特色を踏まえるとともに、住民生活に身近な社会資本を整備し、必要なサービスを提供することにより公共の福祉を増進するという目的に鑑み、建設又は改良の対象となった資本的設備、構築物等の固定資産（事業用資産）は、これを永久に維持していく必要がある実物資産と言えることから、その実態を表すため、建設又は改良に充てられた企業債及び他会計からの長期借入金を、実質的に民間企業の株式資本金に相当する機能を担っているものとして借入資本金と整理したものと考えられる。」と記されている。

<借入資本金の負債計上について>

- これまでの研究会においては、次のとおり指摘されている。
  - ・ 平成17年報告書において、『民間企業の株式資本金（払込資本金）に相当する機能を有しているが、一方で、現実には債務として償還する義務があること、当該企業債及び他会計長期借入金に係る利子の支払いを行っていること等に鑑みれば、

- ア 負債としての地方債と実体的には変わらない取扱いとなっていること、
  - イ 住民に対する説明責任を果たす必要があること、
- から、貸借対照表上の計上科目については「負債」として整理することが適当』とされている。
- ・ 昭和44年研究会報告書及び平成13年報告書においても、「負債」として整理すべきであるとされている。

(参考)

- ・ 「借入資本金制度は廃止し、借入資本金として整理されている企業債及び他会計借入金は固定負債に整理することとする。」(昭和44年研究会報告書)
- ・ 「(借入資本金は)、負債としての地方債と実体的には変わらないという点を重視し、企業会計制度と共通する概念、取扱いとしておく必要があるのではないかと考える。」(平成13年報告書)

- 企業会計、地方独法会計、新地方公会計モデルのいずれも負債計上している。
  - 借入資本金たる企業債は、
    - i) 地方公共団体の名において借り入れられ、その償還責任は、最終的に地方公共団体(一般会計等)が有するものであり、見方によっては、地方公共団体(一般会計等)から資金提供があったものともみなせること
    - ii) 更にその用途は、建設改良等の充当に限定され、基本的に見合いの資産が保全されることが期待できることから、地方公共団体が最終責任を持って経営する事業であるという視点に立ち、その位置付けがなされたものとも考えられる。(一般会計等からの建設改良に係る長期借入金も同様の考え方ができよう。なお、中小企業に係る金融検査マニュアルにおいては、企業と代表者等が実質一体である場合、代表者等からの借入金等については、原則として、これらを当該企業の自己資本相当額に加味することができるものとされているが、借入資本金制度は、この考え方とも通じるものがあると考えられる。)
- しかしながら、地方公共団体の財政の状況を的確に把握していくためには、地方公営企業の経費について、どの部分が料金で賄われ、どの部分が税金で負担されるのかを明らかにしていく必要があり、こうした観点からは、地方公営企業を地方公共団体から分離独立したものとみなし、一般会計等との負担区分ルールを踏まえつつ、料金収入等により負担すべき負債を会計情報を通じて明らかにする必要がある。よって、これまでの報告書にもあるとおり、借入資本金は、負債として整理することが適当であると考えられる。

なお、企業債は、地方公共団体の名において借り入れられ、その償還責任は、最終

的に地方公共団体（一般会計等）が有するものであることに何ら変更ないものであり、引き続き、企業債の償還確実性は、当該地方公共団体の財政状況等により判断されるべきものである。

### ①イ 流動／固定分類

○ 負債計上する場合、企業会計や公営企業型地方独法会計の取扱いも踏まえ、1年以内に返済期限が到来する債務を流動負債に分類することが適当である。

また、その他の負債についても、1年以内に返済期限が到来する債務を流動負債に分類することが適当である。

なお、企業債等のうち翌年度に償還期限が到来するものについては、後述するように、健全化法上の取扱いにおいて、所要の措置を講じる必要がある。

### ② 借入金の区分計上

○ 見合いの実物資産が存在し、減価償却等により基本的に償還財源が確保されると想定される建設又は改良等に充てられた企業債と、退職手当債等の経常経費に対する資金手当的な企業債とを、明確に区分することが適当である。

また、一般会計等からの借入金については、地方公営企業法（以下「法」という。）第17条の2に基づくものか、法第18条の2に基づくものかを区分して明らかにすることが適当である。

### ③ 「注記」の方法

#### <一般会計等負担額の注記>

○ 下記の理由から、一般会計等負担額の注記を行うことが適当である。

- ・ 借入資本金のうち一般会計等が負担すべき部分については、実質的には地方公営企業が負担する債務とは言えないものであり、これを負債に計上することにより、結果として地方公営企業の実質的な財政状況を十分に示すことにつながらず、住民に対して誤解を与えかねない。
- ・ 地方独法会計基準では、建設・改良目的の長期借入金及び移行前地方債償還債務について、一定の要件を満たしている場合には、公営企業型地方独法が行う長期借入金及び移行前地方債償還債務の償還に対する設立団体の負担予定額を注記することとされている。

#### <注記の方法>

○ 負債計上されているもののうち、条例により規定された負担ルールに基づき、後年度その元利償還を一般会計等が負担することとなっている部分については、地方公営

企業会計の実質的負債を明らかにする観点から、その旨注記することが適当である。

なお、より一般会計等との負担区分を明確化し、地方公営企業経営の主体性、自律性を確立する観点からは、元利償還を後年度において負担する方式ではなく、建設改良時において所要額を繰り出すことが適当である。これにより、一般会計等のルール分負担額が、地方公営企業における負債として計上されることもなくなり、注記をする必要もなくなるものと考えられる。

今後、これらのことも踏まえ、繰出しルールに係る検討を行うべきである。

## 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。
- ② 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（仮称）」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。
- 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、当該単位により総合償却を行う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、なお従前の例によることができることとする。
- ④ 建設改良費等企業債に係る元利償還金に対する繰入金については、毎年の元金償還に係る繰入額と減価償却の乖離が大きい地方公営企業は「長期前受金（仮称）」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し、当該乖離が大きい地方公営企業にあつては全額その年度に収益として計上することができることとするのが適当である。

### 【論点整理】

#### ① **みなし償却制度の廃止**

##### <みなし償却制度の定義>

- みなし償却制度とは、地方公営企業の固定資産で、資本的支出に充てるために交付された補助金、負担金その他これらに類する金銭又は物件（以下「補助金等」という。）をもって取得したものについては、当該固定資産の取得に要した価額からその取得のために充てた補助金等の金額に相当する金額（物件にあつては、その適正な見積価額をいう。）を控除した金額を帳簿原価または帳簿価額とみなして、各事業年度の減価償却額を算出することができる制度である（地方公営企業法施行規則（以下「規則」という。）第8条第4項、第9条第3項）。

##### <みなし償却制度の廃止>

- 下記の理由から、みなし償却制度を廃止することが適当である。
  - ・ 平成17年報告書において、「みなし償却制度の存続が適切でないとする理由は、みなし償却制度を採用した場合、貸借対照表上、補助金充当部分は減価償却されないこととなり資産価値の実態を適切に表示していないこと。」とされている。
  - ・ また、同報告書において、「みなし償却制度を廃止し、フル償却（及び補助金等の年割額を每期収益計上）とした場合のメリットは、以下の通りであること。

ア 損益計算上において、減価償却費をどのような財源（補助金が料金が、又はその割合）で賄ったかが明確になること。

イ 全事業がフル償却されるため、（他事業、他団体との）比較可能性の点で優れていること

ウ 資産価値の実態を適切に表示するものになること。」とされている。

- ・ みなし償却制度が他に類のない制度であることに加え、その採用が地方公営企業の任意とされているため、その採用の有無により、財務諸表の構造が大きく異なってくる。これは、団体間比較を著しく阻害し、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ものであり、早期にその見直しが行われる必要がある。

## ②ア 新たな会計処理方式の検討

○ 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、現行では、P/L を通さず直接、資本剰余金に計上することとされているが、企業会計では補助金等取得時、地方独法会計では償却時に、いずれも P/L を通して収益化されることとなっている。地方公営企業会計においても、収益費用構造をより明確なものにしていくため、P/L を通して収益化することが適当と考える。

○ みなし償却制度を廃止するとともに、P/L を通して収益化することとした場合、新たな会計処理方式として次の3案が考えられるが、それぞれの方式に移行した場合のメリット・デメリットは以下のとおり。

	【第1案】 地方独法会計と同様のフル償却	【第2案】 企業会計圧縮記帳 (積立金方式)	【第3案】 企業会計圧縮記帳 (直接減額方式)
会計処理方式			
補助金 取得時	P/Lにおいて、 <u>補助金等を収益計上せず</u> 、B/Sにおいて「 <u>長期前受金（仮称）</u> 」として整理。	P/Lにおいて <u>補助金等を収益計上し</u> 、利益処分を経て、B/Sにおいて <u>圧縮記帳積立金</u> として整理。	P/Lにおいて <u>補助金等を収益計上し</u> 、 <u>同額の固定資産圧縮損を計上</u> 。(B/Sには計上されない。)
償却時	資産をフル償却。 資産の償却に対応する額について、「 <u>長期前受金（仮称）</u> 」	資産をフル償却。 資産の償却に対応する額について、「 <u>圧縮積立金を利益処分</u> 」	圧縮後の資産をベースとして償却。

	を収益化。		
論点			
P/L	特になし。	減価償却見合いの財源が確保されているにもかかわらず、損益計算上は明示されない。 <u>補助金等を受けた決算期に多額の収益を計上する一方で、翌年度以降は、損益が大幅に悪化する（赤字基調となる可能性）。</u>	補助金等の寄与度が明示されず、また、その多寡により、費用構造が異なってくるため、団体間比較等に支障が生じる。
B/S	特になし。（補助金等の負債計上。）	特になし。	<u>資産の実態を適切に表示できない。</u>

<新たな会計処理の方式>

○ 企業会計と異なり、資産取得に際し補助金等の割合が大きい地方公営企業会計の特徴を踏まえると、第2案（積立金方式）では、補助金等を受けた決算期に多額の収益を計上する一方で、翌年度以降は、毎年のP/Lにおいて、減価償却見合いの財源が損益計算上、明示されず、大幅に損益が悪化することとなる。また、第3案（直接減額方式）では、P/Lにおいて、補助金等による収益が本来の減価償却額から予め相殺された形となり、その寄与度が把握できなくなるとともに、B/Sにおいて資産が過小に表示される点が問題点としてあげられる。

このため、新たな会計処理方式としては、第1案（地方独法会計と同様のフル償却）とすることが適当である（資産が除却された場合は、併せて残余の見合いの「長期前受金（仮称）」も同時に収益化されることになる。）。

なお、補助金等を負債計上することについては、当該補助金等は資本的要素が強く、資本に計上すべきとの意見もあるが、その場合、これらの補助金等に係る収益を期間対応させてP/Lに反映させることができない。また、取得資産の耐用年数の間、事業を継続しつつ、当該補助金等を期間対応により収益化し、最終的には資産の除却とともに零とするものであることを考え合わせるならば、保持されていくことが前提とされる資本に分類することは適当とはいえず、前もって收受した（長期の）前受金としてとらえて、負債計上の方がよりなじむものと考えられる。

よって、当該補助金等については、負債計上を行うことが適当であると考えられる。

しかしながら、通常の対外的な返済義務を伴う負債とはその性格が異なることから、その取扱いは、次項のとおりとすることが適当である。

#### ＜会計処理上の取扱い＞

- 「資産見返負債」という名称は、特殊法人等会計処理基準、独立行政法人会計基準、地方独法会計基準において用いられてきており、固定負債に計上されている。しかしながら、「資産見返負債」との総称は、負債という言葉により住民等の誤解を招くおそれもあることから、その性格も勘案し、より会計処理の実態に即した名称とし、その位置付けを行うことが適当である。

具体的には、資産を取得するために受けた補助金等を期間対応して繰り延べられる収益として取り扱う点に着目するとともに、当該補助金等が地方公営企業会計において経営判断上重要であることにかんがみ、固定負債、流動負債とは別に繰延収益として負債の部に計上し、その総称を「長期前受金（仮称）」としてはどうか。これにより、貸借対照表上も財務構造の把握が容易になるものと考えられる。

### ②イ 補助金等に係る会計処理の明確化

- 地方独法会計基準における料金助成のための補助金等と資本助成のための補助金等との区分については、
  - ・ 両者の区分の基準が不明確であり、事務が煩雑となることが予想されること
  - ・ 処理方法を一律に揃えれば、他事業、他団体との比較が可能となり、経営評価の効果が高まることから、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、一律に「長期前受金（仮称）」として負債（繰延収益）計上し、減価償却に伴い収益化することが適当である。
- 非償却資産取得のための補助金等については、非償却資産は売却等されない限り地方公営企業により保有され続けること等から、引き続き資本剰余金として整理することが適当である。

### ③ 経過措置

- 新たな処理への円滑移行のため、既取得資産に係る簡便な処理方法として、国庫補助事業等の単位毎に取得資産をグルーピングし、当該単位により総合償却を行うものとして移行処理できるようにする。

例えば、国庫補助金等に係る資本剰余金額をA、総合償却年数をN、経過年数をM、残存簿価10%の場合の具体的な処理は次のとおりとなる（参考資料3参照）。

→ 1年当たりの収益化額  $\alpha = A \times 0.9 \times (1/N)$

i) 剰余金処理年度の処理

- ・ 資本剰余金をA減額
- ・ 「長期前受金（仮称）」に  $(A - \alpha \times M)$  を振替
- ・ みなし償却資産の場合 固定資産を  $\alpha \times M$  減額
- ・ 非みなし償却資産の場合  $\alpha \times M$  を利益処分（※）

ii) 以後の毎年の処理

- ・ みなし償却資産の場合  
減価償却に  $\alpha$  を上乗せ計上及び「長期前受金（仮称）」収入に  $\alpha$  を計上（収支に影響はない）
- ・ 非みなし償却資産の場合  
「長期前受金（仮称）」収入に  $\alpha$  を計上（収支は  $\alpha$  改善する）

※ 償却資産の取得に伴い交付され、資本剰余金に整理されている補助金等のうち、「長期前受金（仮称）」に振り替える必要のないものの処分に当たっては、みなし償却を行っていた場合には、まず、既償却相当分の償却資産の除却に係る費用に充てるものとする。

その上で残余があるときは、退職給付引当金への積立て、繰延勘定の解消、評価損の補てん等新会計の導入に伴い発生する費用、又は累積欠損金の処理に充てること適当であり、更に、残余がある場合には、当該地方公営企業の経営方針を踏まえ、積立金への積立て等適切に処分することが適当である。

- なお、上記の方法によっても移行処理が困難と判断される場合には、償却の進行に伴い既取得資産の処分が進行していくことも勘案し、なお従前の例によることができることとすることが適当である。

#### ④ 建設改良費等企業債に係る元利償還金に対する繰入金の会計処理

<元利償還金に対する繰入金の性格>

- 建設改良費等に充てた企業債に係る元利償還金に対する繰入金は、資金を受け入れる時点は異なるものの、その趣旨は固定資産取得に係る補助金等に準じたものと考えられるため、「長期前受金（仮称）」として整理し、減価償却に伴って収益化することが適当と考えられる。

ただし、元利償還に係る繰入れは、長期間にわたり分割して行われ、必要に応じ、

資本費平準化債の発行も行われることから、毎年の元金償還に係る繰入額と減価償却の乖離が大きくない地方公営企業については、あえて負債計上及び収益化の手続をとる必要性は相対的に低いものと考えられる。

また、負債計上及び収益化の手続をとる場合には、利息部分に係る繰入れは対応する利息支払いに充てるべく直接収益計上することが適当であり、元金部分に係る繰入れを分離して負債計上の対象とすることになる。企業債の償還年限、償還方法等により、毎年返済される元金の額もいろいろなパターンがあり得ることも考えられ、更には、資本費平準化債が発行される場合にも調整が必要となってくることも考えられる。したがって、収益化の経理処理は、かなり複雑になることが予想され、更に、繰入れは長期にわたることになるため、万が一想定通りの繰入れが行われない場合は、会計処理の前提が崩れてしまうことも想定される。

これらを考え合わせると、毎年の元金償還に係る繰入額と減価償却の乖離が大きくない地方公営企業については、建設改良費等企業債に係る元利金償還金に対する繰入金は全額その年度に収益として計上できることとする等、重要性の原則を踏まえ、経理上の実務負担も考慮した会計処理を認めることが適当である。

### 3 引当金

#### [基本的な方針]

- ① 退職給付引当金の引当てを義務化。
- 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」。
- 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）

#### 【論点整理】

##### ① 退職給付引当金の引当て義務づけ

＜地方公営企業における退職給付引当金及びその他の引当金の取扱い＞

- 地方公営企業においては、引当金として退職給与引当金と修繕引当金が認められているが、両方とも引当ては任意となっている（規則別表第1号）。  
なお、原則として、上記以外の引当金は認められていない。  
※ 例外として、電気事業の渇水準備引当金がある。

＜退職給付引当金の引当て義務づけ＞

- 下記の理由から、退職給付引当金の引当てを義務化することが適当である。
  - ・ 企業会計における引当金の要件である「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もることができる場合」に該当する。
  - ・ 企業会計、地方独法会計、新地方公会計モデルにおいても、計上を義務づけている。

##### ② 引当金の算定方法

- 下記の理由から、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ことが適当である。
  - ・ 地方公営企業では民間企業、地方独法と違い、一般会計部局、他の公営企業部局との人事異動が頻繁にあるため、原則法（※1）によって将来の退職給付引当金額を厳密に見積もることは困難な場合が予想される。

※1 原則法…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。

- ・ 新地方公会計モデルでは、簡便法（期末要支給額）（※2）が適当であるとされている。また、現状では、退職給与引当金を引き当てている地方公営企業の大半が簡便法を採用している。
- ・ 健全化法でも簡便法を用いて将来負担を算出している。

※2 簡便法（期末要支給額）…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。

### ③ア 一般会計との負担区分

- 退職給付引当金について、一般会計が退職手当を全額負担することや人事交流職員分を負担することを設置等条例で定めた団体については、当該職員に係る引当てを不要とする。ただし、一般会計負担のため地方公営企業会計では引当金を計上しないことを注記する。なお、例えば退職手当を全額一般会計で負担する負担区分ルールが適切なものかどうかについては、当該地方公共団体において、慎重に検討される必要がある。

それ以外の場合には、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、地方公営企業会計が退職手当を負担する職員について引当てを義務付けることとするが、一般会計等との人事交流があった場合（各会計間で在職期間に応じて退職手当を負担するケース）には、基本的に次のとおり処理することによって、一般会計と地方公営企業会計との間で引当金額を調整することができるものと考えられる（参考資料4参照）。

i) n年度末に地方公営企業に在職する全職員をベースとして次の額を算定

n年度末日をもって退職した場合に支払うべき退職手当の額 A

n-1年度末日をもって退職した場合に支払うべき退職手当の額 B

ii) n年度地方公営企業負担額

引当額 A - 前年度末引当金総額

一般会計等への負担額 前年度末引当金総額 - B

### ③イ 退職手当組合の取扱い

- 退職手当組合に負担金を支払っている場合でも、一般的には毎年の退職手当の支払いの平準化が目的であると考えられる。したがって、この場合でも上記の考え方によ

り、退職給付引当金を計上するべきである。

なお、負担金の支払い状況や組合の負担金運用の状況（負担金累積額－退職手当支給累積額＋積立金運用益相当額）によって、地方公営企業会計の負担調整が適当と当該地方公営企業が判断した場合には、必要な調整を行うことができるものとする。

#### ④ 経過措置

##### <経過措置の是非>

- 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は、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すべきである（この場合、財務諸表上の影響はあるが、これに見合う現金等が必要ということではないことに留意する必要がある。）。

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、その経営状況に応じ、一定期間の経過措置を認めることが妥当である。

##### <経過措置の内容>

- 退職給付引当金は、現在勤務している職員の退職給付債務を認識し、必要額を引き当てておくものである。

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（法適用企業の平均で、18年）や企業会計の経過措置（15年以内）も勘案して、15年以内で、各地方公営企業において当該地方公営企業の職員の平均残余勤務年数の範囲内で計上することを可能とすることが適当である。

なお、経過措置の内容は、「注記」を行うものとする。

（参考）

法適用企業の平均年齢（「地方公営企業決算状況調査」（平成19年度実績）より）

全事業	水道	工水	交通	電気	ガス	病院	下水道	その他
42才 (18)	45才 (15)	44才 (16)	44才 (16)	43才 (17)	43才 (17)	40才 (20)	46才 (14)	44才 (16)

※（ ）は退職年齢を60歳とした場合の残存勤務期間

#### ⑤ 退職給付引当金以外の引当金の計上

- 企業会計では、退職給付引当金、修繕引当金、貸倒引当金、賞与引当金などの引当

金が設けられている。

- 地方公営企業会計における引当金についても、賞与引当金や修繕引当金などのように、引当金の要件を満たすものについては、引当金を計上するものとする。また、消滅時効の期間を経過した債権で債務者による時効の援用を確認することができないものについて、引当金を計上することも考えられる。

## 4 繰延資産

### [基本的な方針]

新たな繰延資産への計上を認めない。

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こととする。

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計上することとする。

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繰延資産への計上を可能とする。

### 【論点整理】

#### 繰延勘定の見直しについて

##### <繰延勘定の定義>

- ある年度において費用として支払った金額も、その効果が次期以降に継続する場合には、その残存している効果を見積もって、その部分を資産として繰り延べることができる。

具体的には、災害損失、開発費、試験研究費、退職給与金（以上5年間繰延べ可能）、企業債発行差金（当該企業債の償還期限内まで繰延べ可能）（地方公営企業法施行令（以下「令」という。）第26条）、控除対象外消費税（20年間繰延べ可能）（規則第10条の2）が認められている。

##### <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、その効果が次期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。このため、繰延勘定の個々の計上項目ごとの取扱いを見直す必要がある。

##### <開発費及び試験研究費>

- 企業会計では、開発費及び試験研究費については、発生時に費用処理することとされている。（「研究開発費等に係る会計基準」企業会計審議会（平成10年3月13日））

なお、各事業法において、繰延資産とできるとの規定が個別に設けられている例もある（熱量変更に伴うガス器具交換等に要する経費の計上がガス事業法令で認められている）。

- 平成17年報告書において、現行の繰延勘定の計上科目は残すが、開発費及び試験研究費については、繰延勘定への計上を原則として認めない取扱いとするとされている（例外として、ガス事業における熱量変更に要する経費等。）。

#### <災害損失>

- 災害損失については、企業会計原則で、法令の認める場合（※）には経過的に繰延経理ができるとされているが、実務上ほとんど計上されていない。

また、災害損失の繰延べは単純な損失の繰延べであり、災害が発生した年度のみではなく、後年度の財務諸表にまで災害損失の影響を及ぼすことになる。

※ 鉄道事業法において、国土交通大臣の許可があった場合に計上が認められている。

#### <控除対象外消費税>

- 病院事業においては、診療報酬が非課税であるため、事業の性質上、多額の控除対象外消費税が発生する。特に、大規模な建設改良や設備の購入を行った場合などは、その影響が大きい。

- また、控除対象外消費税を繰延経理することとした際の理由として、「消費税繰延資産は本来各資産の取得価額に加算して、減価償却を行うべきところを簡便な処理方法として、一括して償却できるものであるから、固定資産に準じた管理と、減価償却の意義の一つである投資的経費の後年度平準化負担とのバランスを考慮して合理的な償却を行うことが望まれる。」とされており、控除対象外消費税について引き続き繰延経理を認めることは意義があると考えられる。

- なお、控除対象外消費税については、「消費税の会計処理について（中間報告）」（平成元年1月18日）と同様、長期前払消費税として固定資産に計上することが適当である。

#### <社債発行差金>

- 社債発行差金も、企業会計では繰延資産として認められておらず、社債金額から直接控除される会計処理に変更されている。

#### <退職給与金>

- 退職給与金については、退職給付引当金の義務付けを行うことから、繰延経理を認める必要はなくなる。

**経過措置**

- 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計上を可能とする。

## 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。
- 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には、時価評価を行わないことができるものとする。

### 【論点整理】

#### ① たな卸資産の評価について時価評価を義務づけ

##### <地方公営企業会計におけるたな卸資産の評価の取り扱い>

- 地方公営企業会計においては、たな卸資産の帳簿価額は、購入又は製作若しくは生産に要した価額とされ、無償で譲り渡しを受けたたな卸資産の価額は、適正な見積価額によるものとされている（規則第4条第1項）。
  
- 販売を目的として所有する土地については、事業年度の末日における時価が、帳簿価額より低い場合には、時価をもって帳簿価額とすることができる（規則第4条第3項、平成20年9月改正により導入）とされており、
  - ・ 時価評価の対象が販売を目的として所有する土地に限定されている
  - ・ 時価評価は義務付けではなく、任意規定となっているところである。

##### <たな卸資産の評価について時価評価の義務づけ>

- 下記の理由から、たな卸資産の評価について時価評価を義務付けることが適当である。
  - ・ 企業会計・地方独法会計においては、たな卸資産の価額について、時価評価（低価法）が義務付けられている。
  - ・ 地方公営企業のたな卸資産の評価に時価評価を導入すれば、たな卸資産の実態を適切に表示することができるようになり、財政状態をより適切に表示できる。

#### ② 短期間で現金化・費用化される貯蔵品等の時価評価

##### <地方公営企業におけるたな卸資産の状況>

- 地方公営企業におけるたな卸資産の状況については、以下のとおりである。
  - ① 「平成19年度地方公営企業決算の概況」によれば、法適用企業のたな卸資産は総

資産全体の4.7%を占めるものの、土地造成勘定（販売を目的として所有する土地）を除けば、0.1%程度となり、資産に占める割合は僅少であり、評価対象資産は多くはないと考えられること。

- ② たな卸資産は大部分が事業用の部品や消耗品であり、商品（半製品）はほとんどなく、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・費用化するものであること。

<短期間で現金化・費用化される貯蔵品等の時価評価>

- 地方公営企業におけるたな卸資産の評価について、
- ・ 宅地造成事業を除いては、対象となる資産の金額は僅少である
  - ・ 客観的な価額の算定が困難である
  - ・ 種類が多く、全てのたな卸資産の時価評価（低価法）義務付けは事務負担が著しく増大する

ことを踏まえれば、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時価評価を行うことは、重要性に乏しく、費用対効果の観点等から、その意義は小さいものと考えられる。

- 企業会計においても、「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」は、「一般に重要性が乏しいと考えられる」とされている。（参考）

「棚卸資産の評価に関する会計基準（企業会計基準第9号）」（平成18年7月5日）

（通常の販売目的で保有する棚卸資産に係る損益の注記）

18. 通常の販売目的で保有する棚卸資産について、収益性の低下による簿価切下額（前期に計上した簿価切下額を戻し入れる場合には、当該戻入額相殺後の額）は、注記による方法又は売上原価等の内訳項目として独立掲記する方法により示さなければならない。ただし、当該金額の重要性が乏しい場合には、この限りではない。

（棚卸資産の範囲）

29. 連続意見書 第四 では、前項(4)のように、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としている点で、国際的な会計基準と必ずしも同じではないといわれている。このような財貨は、製造用以外のものであっても、短期的に消費される点や実務上の便宜が考慮され、棚卸資産に含められているが、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こととする。

### 【論点整理】

#### 地方公営企業会計への減損会計の導入

##### <地方公営企業会計において減損会計を導入するメリット>

- 地方公営企業会計への減損会計導入のメリットは、以下のとおり。
  - ・ 貸借対照表に計上されている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な金額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。
  - ・ これにより、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、早期の措置をとることが可能となる。

##### <減損会計の導入に係る事務負担>

- 減損会計を導入することとなれば、資産のグルーピングを行った上で、①減損の兆候の把握、②減損損失の認識をするかどうかの判定、③減損損失の測定、④減損損失の会計処理、を行うこととなり、事務負担の増加が想定される。
- しかしながら、公営企業型地方独法と同様の減損会計を導入した場合、補助金や一般会計等繰出金を営業キャッシュ・フロー（収入）に算入することとなるため、減損の兆候のひとつである「固定資産又は固定資産グループが使用されている営業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となる見込である」ケースは、限定的であると考えられる。

##### <地方公営企業会計への減損会計の導入>

- 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である。

#### 公営企業型地方独法会計基準と同様の減損会計を導入する理由

- 公営企業型地方独法には、設立団体が負担すべき経費があること、また、営利を目的としていないこと等、公営企業型地方独法の特性を踏まえて、企業会計基準の修

正を行った上で、以下のような減損会計が導入されている。

- ・ 民間企業が委託等を受けて事業を行う場合と同様に、財政支援（運営費負担金等）を営業キャッシュ・フロー（収入）に算入
- ・ 長期にわたり資産を活用する事業形態となっていることから、将来キャッシュ・フローの見積期間については主要な償却資産の耐用年数を使用

○ 上記の公営企業型地方独法の特性は、地方公営企業においても同様であることから、基本的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ことが適当である。

なお、その際、繰出基準・条例等を踏まえ、地方公共団体が中長期的に負担することが合理的に見込まれる額（一般会計繰出金等）を営業キャッシュ・フローに算入することが適当と考えられる。

## 7 リース取引に係る会計基準

### [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こととする。
- ② 中小規模の地方公営企業においては、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。

### 【論点整理】

#### ①ア 地方公営企業会計へのリース会計の導入

##### <地方公営企業会計へのリース会計の導入>

- 以下の理由から、地方公営企業会計にリース会計を導入することが適当である。
  - ・ 企業会計・地方独法会計においてリース会計が導入されている。
  - ・ 平成17年報告書において、「現行の公営企業においては、『リース取引に係る会計基準』（H5.6.17 企業会計審議会）は適用されていないところであるが、同会計基準を適用することにより、将来支払うこととなるリース料総額を貸借対照表で明示することが適切な情報開示等の観点から望ましいのではないか。」とされている。
  - ・ 地方公営企業会計へのリース会計の導入については、以下のとおり、一定の意義があると考えられる。
    - 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予定支払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

##### <リース会計の導入に係る事務負担>

- 所有権移転外ファイナンス・リース取引に売買処理を導入することやオペレーティング・リース取引に予定支払リース料総額を注記することについては、リース会社から経理に関するデータの提供を受けることで、事務負担を軽減することができる。

また、企業会計と同様に、以下のように重要性に乏しいと認められる場合には、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契約取引に係る方法に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については注記を不要とすることで、事務負担の増加を限定的にすることができる。

  - ①リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース取引

## ②リース期間が1年以内のリース取引 等

(参考)

「リース取引に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第16号）」（平成19年3月30日）

・所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理

（少額リース資産及び短期のリース取引に関する簡便的な取扱い）

34. 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合は、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて、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。

35. 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合とは、次の(1)から(3)のいずれかを満たす場合とする。

(1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、リース料総額が当該基準額以下のリース取引

ただし、リース料総額にはリース物件の取得価額のほかに利息相当額が含まれているため、その基準額は当該企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。また、この基準額は、通常取引される単位ごとに適用されるため、リース契約に複数の単位のリース物件が含まれる場合は、当該契約に含まれる物件の単位ごとに適用できる。

(2) リース期間が1年以内のリース取引

(3) 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額（維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。）が300万円以下のリース取引なお、(3)の場合、1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができるものとする。

・オペレーティング・リース取引に係る注記

75. オペレーティング・リース取引のうち注記を要しないとされる重要性が乏しい場合とは（リース会計基準第22項）、次のいずれかに該当する場合をいう。

(1) 個々のリース物件のリース料総額が、第35項(1)に該当するリース取引

(2) リース期間が1年以内のリース取引

(3) 契約上数か月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間（すなわち、解約不能期間）に係る部分のリース料

- (4) 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約 1 件当たりのリース料総額（維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。）が 300 万円以下のリース取引（1 つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。）

### ①イ 包括業務委託、PFI 事業契約に係るリースの会計処理について

- PFI 事業契約に係るリースの会計処理については、「独立行政法人における PFI に係わる会計処理」（平成 15 年 3 月 24 日）と同様、以下のとおり処理することとしてはどうか。
- ・ 「施設部分とサービス部分を区分できる場合」及び「施設部分とサービス部分を区分できず、公共部門が実質的に保有していると認められる場合」には、当該施設部分についてリース会計を導入すべきである。
  - ・ 施設部分とサービス部分を区分できず、民間事業者が実質的に保有していると認められる場合には、技術的に困難なことから、支払額全体を費用として処理することはやむを得ない。

### ②ア 中小規模の地方公営企業に係る会計処理

- リース会計の導入に当たり、リース会社から経理に関するデータの提供を受ければ、事務負担の増加は限定的と考えられるが、一定程度の事務負担の増加が見込まれるところであり、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ことが適当である。
- 企業会計では、中小企業については、「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。」とされている。

（参考）

「中小企業の会計に関する指針（平成 21 年版）」（平成 21 年 4 月 17 日）

#### 74-3. 所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理

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。（以下略）

74-4. 所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の注記

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行った場合には、未経過リース料を注記する。

ただし、重要性がないリース取引については、注記を省略することができる。

**②イ 中小規模の地方公営企業**

○ 中小規模の地方公営企業の基準については、令第8条の2の管理者を置かなければならない企業の基準を援用してはどうか。

・ 水道事業（簡易水道事業を除く）

常時雇用職員数200人以上、かつ、給水戸数が5万戸（水道用水供給事業は、給水能力が1日20万 $m^3$ ）以上

・ 工業用水道事業

常時雇用職員数が100人以上、かつ、給水能力が1日50万 $m^3$ 以上

・ 軌道事業、自動車運送事業又は鉄道事業

常時雇用職員数が200人以上であり、かつ、事業の用に供する車両の数が150両以上

・ 電気事業

常時雇用職員数が100人以上であり、かつ、発電所の最大出力の合計が5万キロワット以上

・ ガス事業

常時雇用される職員の数が100人以上であり、かつ、供給戸数が2万戸以上

○ なお、地方公営企業決算状況調査（平成19年度実績）によれば、法定事業1,671企業のうち、管理者を置かなければならない企業は、56企業（全法適用企業の3.4%）である。

（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	1,671	1,405	152	49	31	34
大規模企業	56	32	1	16	4	3
割合	3.4%	2.3%	0.7%	32.7%	12.9%	8.8%

（「地方公営企業決算状況調査」（平成19年度実績）より）

## 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こととする。
- 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。なお、法第17条の2第1項第1号の経費に係る事業について、P/Lで区分していない場合は、必要に応じ、セグメント情報として開示するものとする。
- ③ 開示すべきセグメント情報は、セグメントの概要、事業収益、事業損益、資産、負債、その他の項目とする。

### 【論点整理】

#### ① セグメント情報の開示

○ 以下の理由から、地方公営企業会計にセグメント情報の開示を導入することが適当である。

- ・ 企業会計・地方独法会計においてセグメント情報の開示が導入されている。
- ・ 平成17年報告書及び平成13年報告書においても、セグメント情報を開示する方向で議論がなされている。

(参考)

- ・ 「公営企業会計についても事業形態によっては、独立行政法人会計と同様にセグメント会計を設置し、情報公開すべきではないか。」（平成13年報告書）
- ・ 「セグメント情報の開示を行うことが適当とする。」（平成17年報告書）
- ・ 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。

#### ② セグメントの区分

○ 地方公営企業会計におけるセグメントの区分は、改正後の企業会計基準（平成22年4月1日以降開始する事業年度から適用）におけるマネジメント・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）の考え方を踏まえ、民間企業・地方独法における区分も参考にして、そのような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する。この場合、セグメントの区分方法は企業管理規程で定めることとする。

なお、特定の経費について、適用される一般会計等負担ルールが異なり、その対応関係を明確化することが適当であり、特に、経営に伴う収入をもって充てることが適当でないとする法第17条の2第1項第1号の経費に係る事業については、P/Lで区分して計上していない場合は、必要に応じ、セグメント情報として開示するものとする。

(参考)

「セグメント情報等の開示に関する会計基準（企業会計基準第17号）」（平成20年3月21日）

51. 従来のセグメント情報と本会計基準に基づくセグメント情報を比較すると、従来は「事業の種類別セグメント情報」、「所在地別セグメント情報」及び「海外売上高」について企業の連結財務諸表を分解した情報の開示を企業に求めている。一方、本会計基準が導入したマネジメント・アプローチでは、セグメントの区分方法あるいは測定方法が特定の方法に限定されておらず、経営者の意思決定や業績評価に使用されている情報に基づく一組のセグメント情報を開示することを求めている。このように、従来のセグメント情報と本会計基準に基づくセグメント情報の違いは、経営者の実際の意思決定や業績評価に使用されている情報に基づくか否かという違いである。なお、従来企業が開示してきたセグメント情報の事業の種類や地域による区分方法あるいは測定方法が、マネジメント・アプローチによるセグメントの区分方法や測定方法と異なる場合には、本会計基準の適用後も従来と同様の方法により開示されることが考えられる。

### ③ 開示すべきセグメント情報の具体的内容

- 地方独法会計基準及び改正後の企業会計基準における開示項目のうち、地方公営企業会計に必要と思われるもののみ開示項目とすることとし、原則として、セグメントの概要、事業収益、事業損益、資産、負債、その他の項目（他会計繰入金、減価償却費、特別利益、特別損失、減損損失、有形固定資産及び無形固定資産の増加額等）を開示項目とする。

## 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。
- ② キャッシュ・フロー計算書は独立した様式とはせず、キャッシュ・フローの状況については、「予算の実施計画及び予定キャッシュ・フロー計算書（仮称）」及び「決算説明書及びキャッシュ・フロー計算書（仮称）」の中で間接法により説明することとする。なお、現行の資金計画書は廃止する。
- ③ 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。
- ④ 法第31条に基づく計理状況の報告に係る様式等については、各地方公営企業・地方公共団体の裁量とする。

### 【論点整理】

#### ① キャッシュ・フロー計算書の作成義務づけ

- 以下の理由から、キャッシュ・フロー計算書の作成を義務付けることが適当である。
  - ・ 企業会計・地方独法会計においてキャッシュ・フロー計算書の作成が義務付けられている。
  - ・ 平成17年報告書において、キャッシュ・フロー計算書の導入意義について、「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という意義があるものである。」とされている。

(参考) キャッシュ・フロー計算書の導入意義（平成17年報告書）

キャッシュ・フロー計算書は、発生主義会計のもとでの収益は現金収入のときではなく、実現の時（例えば、サービスの提供時等）に認識されることから、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こととなるが、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という意義があるものである。

なお、具体的には、以下のとおり。

- 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こと。
- ii) 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こと。
- iii) 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る（※注）とともに、4条資本収支予算の補てん財源の内訳が明示され、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こと。

※注 減価償却費等の内部留保資金の明示は、あくまで、間接法を採用した場合の副次的効果である。

- 決算であるキャッシュ・フロー計算書の作成の義務付けに対応して、予算審議のための資料として、新たに予定キャッシュ・フロー計算書を予算に関する説明書に位置付けることが適当である。

なお、決算時のキャッシュ・フロー計算書については、新たに決算時の附属書類に位置づけることとなるが、この様式と予算時の様式は同じものであることが望ましい。

## ②ア 4条予算の一部見直し等

### <4条予算のしくみ>

- 住民に対するサービスの提供を維持するとともに、将来の利用度の増嵩に対処して、経営規模の拡大を図るために要する諸施設の整備、拡充等の建設改良費、これら建設改良に要する資金としての企業債収入、現有施設に要した企業債の元金償還等の予定を示すもの。

※ 資本的収入 … 企業債、出資金、他会計からの長期借入金、固定資産売却代金、国庫補助金等

※ 資本的支出 … 建設改良費、企業債償還金、他会計からの長期借入金償還金等

- 4条予算は、通常、収入が支出より少なくなっており、企業内部に留保している資金である補てん財源（消費税及び地方消費税資本的収支調整額、損益勘定留保資金、利益剰余金（予定）処分額、各種積立金等）により不足分が補てんされている。

※ 損益勘定留保資金 … 3条予算において、費用（特別損失を含む。）として計上されながら現金の支出を伴わないもの。例えば、減価償却費・繰延勘定償却・固定資産除却損（現金支出を伴う除却費を除く。）等の合計額。改正後は、当年度の損益勘定留保資金のみがキャッシュ・フローの計算を行う過程で算定されることになる。

### <4条予算の見直し等>

- 資本的収入が資本的支出に不足する場合における現行の補てん財源による説明方式を改めることとし、予算様式の第4条本文括弧書きは削除する。

- なお、次項に記述する「予算の実施計画及び予定キャッシュ・フロー計算書（仮称）」において、経営活動に伴う資金収支（発生主義ベース）に問題がないことの説明として、3条予算（収益的収入及び支出）及び4条予算（資本的収入及び支出

) を通じて期末時点の「流動資産－流動負債」の残高を明示することとする。

## ②イ キャッシュ・フロー計算書の様式

○ 「流動資産－流動負債」の額を算定するためには、損益勘定留保資金を明示する必要があるが、この作業は、間接法によるキャッシュ・フロー計算書の作成に必要な作業の一部である。

この後、たな卸資産の増減や期間対応で計上されている収入・費用（未収金・未払金等）を現金主義ベースに置き換えるための調整を行えば、間接法によるキャッシュ・フロー計算書（営業活動によるキャッシュ・フローの部分）が作成できることになる。

○ そこで、キャッシュ・フロー計算書は独立した様式とはせず、「予算の実施計画及び予定キャッシュ・フロー計算書（仮称）」及び「決算説明書及びキャッシュ・フロー計算書（仮称）」の中において、間接法により記載することとする。これにより、3条・4条予算（款、項まで表示）の目の段階の額、経営活動に伴う資金収支（発生主義ベース）の状況及びキャッシュ・フローの状況を把握することができるようになり、各項目のつながりが分かりやすいものとなると考えられる。

※ 「予算の実施計画及び予定キャッシュ・フロー計算書（仮称）」及び「決算説明書及びキャッシュ・フロー計算書（仮称）」の様式は、資料2を参照。

## ②ウ 資金計画書の取扱い

○ 「予算の実施計画及び予定キャッシュ・フロー計算書（仮称）」の導入に伴い、当該年度の経営活動に伴う資金収支を示すため、予算に関する説明書として作成されている資金計画書（法第25条、令第17条の2第1項第2号、規則第12条第4号）は廃止する。

## ③ キャッシュ・フロー計算書における資金の定義

○ キャッシュ・フロー計算書における「資金」は、キャッシュ・フロー計算書と貸借対照表とのつながりを明らかにするため、貸借対照表における「現金・預金」と同定義とする。

（参考）

「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（平成10年3月13日企業会計審議会）

第二 作成基準

#### 一 資金の範囲

連結キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、現金及び現金同等物とする。

- 1 現金とは、手許現金及び要求払預金をいう。(注1)
- 2 現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクシカ負わない短期投資をいう。(注2)

「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準注解」(平成10年3月13日企業会計審議会)

(注1) 要求払預金について

要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金が含まれる。

(注2) 現金同等物について

現金同等物には、例えば、取得日から満期日又は償還日までの期間が三カ月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャル・ペーパー、売戻し条件付現先、公社債投資信託が含まれる。

#### ④ 資金予算表の取扱い

- 資金予算表(法第31条、規則第11条、第12条第16号)とは、毎月末までの現金収支の実績を把握するとともに、将来2ヶ月間の現金収支を予定するために作成され、翌月20日までに当該地方公共団体の長に提出されるものである。
- 上記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・地方公共団体の判断に委ねることとする。

## 10 勘定科目等の見直し

### [基本的な方針]

これまでの改正の方向性も踏まえつつ、地方公営企業法の負担区分の状況や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必要がある。

また、地方公営企業の状況を適切に開示するため、重要な会計方針等注記すべき項目をまとめた注記表を作成するものとする。

### 貸借対照表 (資料1参照)

- 借入資本金：固定負債（企業債、他会計借入金）として計上  
※ ワン・イヤールールを適用
- 繰延収益（「長期前受金（仮称）」）：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、賞与引当金等を計上
- 繰延資産：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以外は計上を認めない（経過措置分を除く。）
- 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
- 減損損失累計額：有形固定資産の減損を行う場合には、当該資産について減損損失累計額を記載
- リース取引：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

### 損益計算書 (資料1参照)

- 「長期前受金（仮称）戻入」：減価償却に伴い「長期前受金（仮称）」を収益化（1号経費に係るもの以外は、原則として営業外収益）
- たな卸資産：時価評価（低価法）を行った場合に評価損を計上（営業費用）
- 減損損失：有形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）
  
- 法第17条の2第1項第1号経費に係る事業の取扱い  
その性質上当該地方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に係る事業については、必要に応じ、他の経費と区分し、別立ての事業として収支を記載することを検討することが適当である。

### 純資産変動計算書（資料1参照）

- 現行の剰余金計算書様式にはない「資本金」の欄を追加し、名称変更
- 様式は、企業会計における株主資本等変動計算書をベースに作成

### 注記表

- 注記表に記載する項目  
（会社計算規則第98条及び第101条に規定する項目のうち、地方公営企業会計に必要なと思われるもの）
  - ・ 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、引当金の計上基準等）
  - ・ 貸借対照表に関する注記
  - ・ 損益計算書に関する注記
  - ・ 純資産変動計算書に関する注記
  - ・ リース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  
（建設・改良目的の企業債及び一般会計等借入金に係る後年度の償還に対する一般会計等負担予定額、オペレーティング・リース取引に係る未経過リース料等）

## IV 会計変更に伴う経過措置等

### 1 移行期間等

- 2～3年程度の移行期間を設ける（新たに財務規定等を適用する場合の移行期間は別途設ける。）。
- 会計基準の改正に伴って必要となるシステム改修経費や職員研修に要する経費等について、財政措置を検討する必要がある。

### 2 健全化判断比率等に関する措置及び経営改革の推進

- 健全化法は、本年度から全面施行となったところであり、会計の見直しにより指標が変動することは、制度の円滑な導入という観点からは適当でないことから、今回の見直しが指標に影響することがないよう、必要な調整（※）を行うこととする。また、地方債の協議制上の取扱いについても同様とする。

なお、今後、新会計制度の定着を見極めた上で、改めて健全化法上の取扱い等を検討することが適当と考える。

※ 新会計制度の導入に伴い、例えば、資金不足比率の算定上、企業債及び一般会計等借入金のうち翌年度に償還期限が到来するものの額は、その性質上、流動負債の額から控除する必要がある。

- 一方で、21年度からの5年間は公営企業の抜本的見直し期間とされていることも踏まえ、新会計ベースによる財務情報に基づく経営分析を併行して実施し、必要な対応を行っていくことも重要であると考え。

## V 資本制度

### [基本的な方針]

- 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 経営判断により、資本剰余金、利益剰余金を資本金に組み入れることができることとし、現行の資本組入れ制度は廃止。また、資本剰余金の処分制限は廃止。
- 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。
- ④ なお、用語として今後「資本」に代わり、「純資産」を用いることが適当である。
- ⑤ 各地方公営企業においては、経営の基本方針を定める中で、資本の維持・造成方針について十分議論の上、条例により定める必要がある。

### 【論点整理】

#### 現行制度

##### <減債積立金及び利益積立金>

- 毎事業年度利益を生じた場合においては、前事業年度から繰り越した欠損金があるときは、その利益をもってその欠損金をうめ、なお残額があるときは、その残額の20分の1以上の金額を①減債積立金、又は②利益積立金（順序は①→②）に積み立てなければならないとされている（法第32条、令第24条）。

また、減債積立金は企業債の償還に充てる場合のほか使用できず、利益積立金は欠損金をうめる場合のほか、使用することができないとされている。

##### <資本組入れ制度>

- 組入資本金は、地方公営企業がその経営によって獲得した利益（剰余金）を固定資産の取得を通じて自己資本化（自己資本造成）するものであり、具体的には、
  - i) 減債積立金を使用して借入資本金である企業債を償還した場合に、その使用した減債積立金に相当する額
  - ii) 任意の積立金である建設改良目的積立金を使用して地方公営企業の建設又は改良を行った場合に、その使用した建設改良目的積立金に相当する額
  - iii) 任意の積立金を使用して一般会計等からの長期借入金を償還した場合に、その使用した積立金に相当する額を、自己資本金に組み入れなければならないとされている（令第25条）。

### <減資>

- 資本金については、積立金及び資本剰余金のように取り崩しに関する仕組みが設けられていない。

### 資本制度が創設された背景・理由

- 借入資本金の仕組みが創設された背景・理由と同様、地方公営企業は株式発行により資本調達を行わないという特色を踏まえるとともに、住民生活に身近な社会資本を整備し、必要なサービスを提供することにより公共の福祉を増進するという目的に鑑み、
  - i) <減債積立金及び利益積立金>については、利益の一定割合を積み立て、また、その積み立てた用途以外の使用を不可とすることにより、地方公営企業の経営の安定化、健全化を図ることとしたもの
  - ii) <資本組入れ制度>については、地方公営企業がその経営によって獲得した利益（剰余金）を資本的設備、構築物等の固定資産（事業用資産）の取得（企業債、長期借入金により固定資産を先行取得し、その償還により本取得したものと整理できる。）を通じて自己資本化することにより資金の流出を防ぎ、当該固定資産の長期安定性を確保し、住民への継続的サービス提供を可能とすることとしたもの
  - iii) <減資>については、建設又は改良等の対象となった資本的設備、構築物等の固定資産（事業用資産）は、これを永久に維持していく必要がある実物資本と言えることから、減資に係る仕組みを認めないこととしたものと考えられる。

### 「地域主権」確立の観点からの資本制度改正の必要性

- 平成17年報告書においても地方分権推進の観点から資本制度の見直しが課題とされていたところであるが、その際、内部留保が十分に確保されなくなる可能性も指摘されていたところである。しかしながら、その後、健全化法が制定され、早期の経営健全化の制度が設けられたことから、一定の環境整備もできたものと考えられる。

更には、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）及び第3次勧告（平成21年10月7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、「地域主権」確立の必要性、緊急性がより高まってきている。

今回の会計基準見直しに際しては、こうしたことを踏まえ、地方公営企業における資本制度を抜本的に見直し、地方自治体が自らの責任において経営を行っていくことができるよう見直しを行うことが求められている。

## ① 法定積立金制度（利益処分）

- 地方公営企業会計において、どのように経営の健全化を図るかは各地方公営企業（地方公共団体）の経営判断に委ねられるべきものであるため、各地方公営企業（地方公共団体）の経営判断の余地を広げる観点から、法定積立金の積立ての義務付けは廃止する。
  
- 他の法定積立金制度との比較検討（参考）
  - i) 会社法では、資本金の4分の1に当たる金額を法定準備金制度として積み立てることとされている。一方、地方公営企業会計においては、株主等からの出資がないこと等資本金の意義が異なることから、会社法の法定準備金にあたる制度は、特に必要がないものと考えられる。
  
  - ii) 一般会計等においては、決算上生じた剰余金について2分の1を下らない金額について積立等の義務規定がある。これは、
    - ① 財源の中心となる税収等は事業費用とリンクするものではない一方で、安定的な行政サービスを行っていく必要があること、
    - ② 剰余金はいずれ一般財源として他の財源と区別されなくなってしまう財政規模拡大の刺激を招いてしまうおそれがあること等の理由により長期の財政規律の確保の必要性を考慮したものと考えられるが、地方公営企業会計においてはこのような観点から積立義務を設ける必要はないと考えられる。
  
  - iii) 地方独法会計では、繰り越した損失をうめてなお残る利益は、積立金に積み立てなければならない。ただし、設立団体の長の承認を受けて、中期計画に定める剰余金の使途に充てる場合は、この限りでないとしている。

## ② 自己資本の造成

- 企業会計、地方独法会計には、剰余金（又は準備金）を自動的に資本金に組み入れる制度はないが、企業会計では、必要に応じて、準備金、剰余金の資本金組入れが可能とされている（会社法第448条、第450条）。
  
- 地方公営企業では、従来、地方公営企業の事業を拡大するというニーズを背景に自己資本金の増額を固定資産の取得に関連付けてきたと考えられるが、地方公営企業の

事業・施設等の充実に伴い、固定資産の拡大が一律に求められているとはいえなくなっている。

- 経営判断の余地を広げる観点から、自己資本の充実に当たって、地方公営企業の利益剰余金を資本金に組み入れることができることとする。
- 上記の資本金組入れ制度を導入することに伴い、固定資産の取得に関連付けた現行の資本金組入れの義務付けについては、廃止する。
  - ※ 固定資産取得等に使用され、資本金に組み入れられなかった積立金は、企業会計と同様に、「繰越利益剰余金（未処分利益剰余金）」と整理するものとする。
- また、資本剰余金についても、経営判断の余地を広げる観点から、必要に応じて、資本金に組み入れること等ができることとする。

### ③ 「資本」の名称変更

- 企業会計、地方独法会計においては、「資産」の額から「負債」の額を控除した部分を「純資産」の部と位置付けている。
- 地方公営企業会計制度においても、従来「資本」の部としてきた、「資産」の額から「負債」の額を控除した部分を、企業会計等と同様に「純資産」の部とする。

### ④ 減資制度

＜減資が必要となる場合＞

- 平成17年報告書では、「減資」が必要となる事例として、次の3例が例示されている。
  - ・ 人口が減少する地域にあり、サービスの需要の伸びが今後見込めないことから、事業を統廃合するにあたり、除却等される現物資産を一般会計に納付する場合
  - ・ 民間事業者のサービス提供能力の高まり等にかんがみ、民間事業者の有効活用等の観点から事業の一部を民間譲渡するにあたり、当該譲渡に係る譲渡益（現金）を一般会計に納付する場合
  - ・ 経営の悪化等により累積欠損金が増大したため、これを資本金の減少により解消する場合

#### <減資制度の導入>

- 企業会計においては、資本金の額を減少させることができる（会社法第447条）。
- 地方公営企業会計では、資本金の減額に関する仕組み・規定がない。  
これは、地方公営企業が住民生活に身近な社会資本を整備し、必要なサービスを提供するものであることから、事業の維持・拡大を前提に、事業・実体資本の縮小を想定してこなかったためであると考えられる。
- 今後、「公営企業の抜本改革」が進展すると、経営判断により、事業の一部清算を行う地方公営企業も現れると考えられる。
- 減資について、有償減資を可とするとともに、経営の抜本的改革等にも適切に対応できるよう無償減資も可とするべきである。

#### <減資の手続き>

- 企業会計において資本金の額を減少する場合には、一定の場合を除き、株主総会の特別決議を経なければならないとされている（会社法第309条、第447条第1項）。
- 減資は、事業規模の縮小等、地方公営企業の経営の基礎にかかわるものであるため、減資の手続きとして、議会の議決を経なければならないこととすべきである。

#### ⑤ 条例による方針の規定

各地方公営企業においては、経営の基本方針を定める中で、資本の維持・造成方針について十分議論の上、条例により定め、その明確化を図る必要がある。

## VI 財務適用範囲の拡大等

### [基本的な方針]

- ① スtock情報を含む財務状況の開示の拡大を図るためには、地方公営企業法の財務規定等を適用するメリットが大きいことから、原則として、法非適用企業（地方財政法第6条の公営企業のうち法適用企業以外の企業）に財務規定等を適用することが望ましい。
- ② 地方公共団体は、財務規定等の任意適用について、積極的に検討すべきである。また、財務適用にとどまらず、地方公営企業法の全部適用についても併せて検討すべきである。  
なお、公営企業の任意適用の基準は、法第17条の2の負担区分原則を踏まえ、所要の見直しを行う必要がある。
- ③ 更に、地方公営企業法を適用しない事業であっても、公共事業をはじめ、投資規模の大きいもの、債権・債務を適切に管理していく必要のあるもの、長期にわたり収支を考慮する必要にあるもの等については、積極的に新たな地方公営企業会計基準の活用を検討し、費用対効果等を適切に検証していくべきと考える。また、第三セクター等の経営分析においても同様に活用されることが期待される。

### 【論点整理】

#### ①ア 財務適用範囲の拡大の必要性

- これまでの研究会等では、法適化を推進すべきとされている。

(参考)

- ・「経過措置を設けた上で地方公営企業法を改正し、地方公営企業法の適用を義務づけることも検討すべきである。この際、どの事業に義務づけるのか（例えば、地方財政法により特別会計の設置が義務づけられているすべての事業に義務づけるのか）、また、規模等により一定の要件を設けた上で義務づけるかなどについて、実情を踏まえ検討する必要がある。この場合、法適化に伴い生じる減価償却の手法について、実情に応じ、弾力性を付与することも検討する必要がある。」（平成13年報告書）

- 地方公共団体の資産・債務管理や財務情報のわかりやすい開示のための新地方公会計モデルが整備され、複式簿記の考え方を導入した地方公共団体による財務諸表等の作成が広く浸透している。
- 「地域主権」の確立を実現していく観点から、財政規律の確保、透明性の向上や自己責任の拡大を図るため、自治体の財務会計制度改革の方向性を、政府は国民に提示

すべきとされているが、地方公営企業に係る会計については、この流れを踏まえ、積極的に新地方公営企業会計の適用を拡大していくことが重要であると考えられる。

### ①イ 財務適用によるメリット

#### <経営成績や財政状況の明確化>

##### ○ 損益取引と資本取引との区分

官公庁会計においては、管理運営に係る取引（損益取引）と建設改良等に係る取引（資本取引）が区分されておらず、経営状況等それぞれの取引の内容を把握することが困難であるが、地方公営企業会計においては、損益取引と資本取引に区分して経理されるため、経営状況等を明確に把握することができ、その分析を通じて将来の経営計画が策定できる。

##### ○ 発生主義の採用

官公庁会計では現金の収入及び支出の事実に基づいて経理記帳されるのに対し、地方公営企業会計では現金の収支の有無にかかわらず、経済活動の発生という事実に基づいて経理記帳が行われ、一定期間における企業の経営状況や特定の時点における財政状況が明確になる。

また、出納整理期間がなくなることにより、決算の確定が2ヶ月早まり、その結果、前年度決算実績の当年度の事業運営への活用が容易となる。

##### ○ 使用料対象原価の明確化

地方公営企業会計では、当該期間内に効果が現れる収入及び支出についてのみ損益として把握するため、期間損益計算が適正に行われる。

また、使用料改定を議会に説明し、又は住民にPRする際に、事業の財政状況及び使用料改定の必要性を明確に説明することが可能となり、理解を得やすい。

#### <弾力的な企業経営>

##### ○ 弾力的な企業経営

必要に応じ業務量の増加に伴い収益が増加する場合においては、当該業務に要する経費について予算超過の支出が認められている（法第24条第3項）。

企業用資産の取得及び処分については、議会の単行議決は不要とされており、資産の取得及び処分に係る手続きが簡素化されている（法第33条第2項）。

事業の用に供する行政財産である土地を地方公共団体が出資をしていない社団・財団法人又は株式会社にも貸し付けることができる（令第26条の5）。

○ 職員の経営意識の向上

企業会計方式の導入により、適切な経費負担区分を前提とした独立採算制の原則が職員の意識改革を促し、経営意識を向上させる。

**①ウ 財務適用に向けた検討課題**

○ 業務量の増加と人材の確保

財務適用に伴い、企業会計の経理事務や固定資産評価事務等の新たな事務が発生し、また、出納整理期間がないため、事務が一時期に集中することとなる。さらに、企業会計方式に精通した職員を確保することが課題となる。

○ 資産の再評価

地方公営企業は一般的に投資額が大きく、特別会計が所有する資産もかなりの額となるため、ある程度の費用や手間がかかる。

○ 財務適用のための財源確保

資産評価等の事務量が多いため、特に財務適用の移行事務を外部に委託する場合は、財源の確保が問題となる。

**①エ 財務適用のための移行期間・財政措置等**

○ 資産評価に係る事務負担を軽減し、所要期間を短縮する観点から、総合償却等の簡便法などを検討する必要がある。

○ システム構築・資産評価等には一定の作業期間が必要と考えられるが、多くの場合、外部委託により実施することが想定されるため、委託先の受注能力も考慮して移行期間を設定する必要がある。

○ 下水道事業（平成11年度～）、簡易水道事業（平成12年度～）において、任意適用に当たって、法適化計画に基づく法適用の準備に要する経費（資産評価、システムの導入、資産台帳の作成等に要する経費）について、特別交付税措置が講じられていることを踏まえ、必要な財政措置を検討する必要がある。

○ 事業規模が小さい地方公営企業においては、業務量の増加、人材の確保、外部委託費用やシステム導入費用等の増大などの負担が特に大きいことを勘案し、地方公共団体の判断により、例外的に財務適用を行わないことも可能とすることを検討すべきで

ある。

- 移行期間中に新たに財務規定等を適用する場合の地方公営企業の施設に係る耐用年数及び減価償却については、参考資料6により行うことが適当と考えられる。

## ② 任意適用基準の見直し

地方公共団体は、ストック情報を含む財務状況の開示拡大、経済性を発揮した事業の実施等の観点から、財務規定等の任意適用について、積極的に検討すべきである。また、財務適用にとどまらず、地方公営企業法の全部適用についても併せて検討すべきである。

なお、現在、令第1条第2項においては、地方公営企業の任意適用の基準として、「主としてその経費を当該事業の経営に伴う収入をもって充てるもの」と規定している。しかしながら、法第17条の2の経費の負担区分原則では、「その性質上当該地方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「当該地方公営企業の性質上能率的な経営を行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、当該地方公営企業の経営に伴う収入をもって充てなければならないとしている。

したがって、任意適用の基準については、法第17条の2の経費の負担区分原則に準じて経営を行っていくことが適当と判断された事業について、任意適用できることとすることが、適当である。

## ③ 新地方公営企業会計手法の活用

地方公共団体の実施している事業で、公営企業に該当しないものとされているものでも、新地方公営企業会計手法を活用して財政分析を行うことが有効と考えられる場合がある。（想定公営企業会計）

地方公共団体が実施する事業の財源には、一般財源に加え、国庫補助金や地方債があり、場合によっては使用料や受益者負担金があるなど、複雑な場合も多い。その一方で、支出面においては、投資、維持管理等の経費を総体的に把握していないケースも多く、減価償却による費用化の視点もないことが大半であると考えられる。この点、今回の新地方公営企業会計の手法を応用すれば、収益及び費用を期間対応させた上で、公費投入前の収支状況、国・地方公共団体別の公費投入の状況、資産・債務の状況等の把握ができるようになると考えられる。

特に、公共事業をはじめ、投資規模の大きいもの、債権・債務を適切に管理していく必要のあるもの、長期にわたり収支を考慮する必要のあるもの等については、積極的に

新地方公営企業会計手法の活用を検討し、費用対効果を適切に検証していくことが考えられる。

また、第三セクター等の経営分析においても同様の考えを用いることも考えられる。

例 大規模公共施設、県行造林事業、空港整備事業、公営競技

## VII その他の検討事項

### 1 地方公営企業の設置及び経営の基本に関する条例

#### [基本的な方針]

一般会計等との負担区分との明確化、資本制度の見直しを踏まえ、計画性・透明性の高い企業経営を推進する観点から、経営の基本に関する事項（経営の基本方針）として、「一般会計等との経費負担の原則」及び「資本の維持造成に関する事項」を地方公営企業の設置等条例において規定することが適当である。

#### 【論点整理】

##### 一般会計等との経費負担の原則

○ 地方公営企業は経費負担区分を前提とした独立採算の事業であり、一般会計等が負担する経費の繰出しについては、現在、「地方公営企業繰出し金について」（総務省自治財政局長通知）を参考として各地方公共団体の判断により行われている。

より計画性・透明性の高い企業経営を推進する観点からは、一般会計等と地方公営企業との経費負担区分について、条例に明確なルールとして定めることが考えられる。

このように基準を明確化することで、例えば、負債に含まれる企業債のうち一般会計等が負担すべき部分の範囲が明らかになるなど、会計情報がより客観的に表示されることとなる。

なお、現行の令第8条の5（法第17条の2）について、所要の見直しを行うことが必要である。

##### 資本の維持造成に関する事項

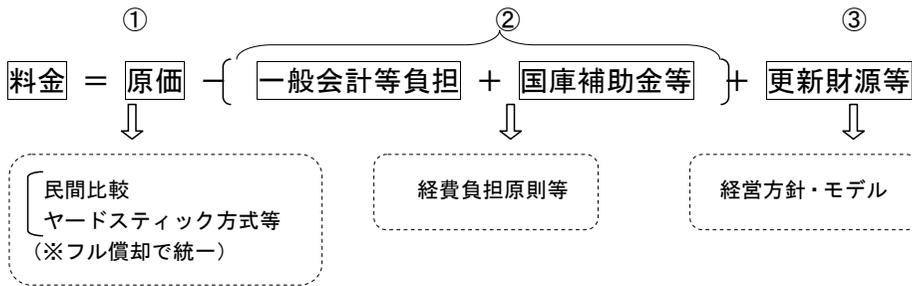
○ 地方公営企業は住民生活に身近な社会資本を整備し、必要なサービスを提供しており、その企業活動の基礎となる資本の維持造成に関する事項は経営の基本に関する事項といえる。

資本の維持造成に関する事項は、施設の更新財源の確保を含めた中長期的な経営方針を定めるものである。

#### <規定項目案>

- ・ 料金及び更新財源の確保方針等資本維持・造成の考え方、利益剰余金処分（資本金への繰入れ、積立金、一般会計への繰出し）
- ・ 積立金の目的外使用
- ・ 資本剰余金の処分（資本金への繰り入れ、欠損金の補てん等）

（参考）料金と原価・繰入れ・更新財源等の関係模式図



## 2 その他

本報告書を受け、総務省において、詳細な会計基準等の検討を行う際には、以下の事項についても、検討していくことが適当である。

- 2以上の事業を通じて1の特別会計を設けることのできる特例の拡大  
 地方公営企業の経理を行う特別会計は、経営状況を明らかにする観点から、事業ごとに設置することが原則とされ、一定の事業の組み合わせに限って2以上の事業を通じて1の特別会計を設けることができるとされている。  
 今後、法適用企業が増加した場合において、企業の経営状況を明らかにするという特別会計設置の目的に沿うものについて、あわせて経理することができる事業の特例を拡大することを検討すべきである。(例：港湾整備事業と宅地造成事業、水道事業と下水道事業)
- 1円まで減価償却できる規定の拡大  
 有形固定資産の一部については、1円まで減価償却することができることとされているが、税法における取扱いも踏まえ、すべての固定資産について1円まで減価償却できることとすることを検討すべきである。
- 指定管理者制度を採用している地方公営企業の取扱い  
 指定管理者制度を採用している地方公営企業に係る決算書類及び附属資料では、当該地方公営企業の経営成績が必ずしも明らかにならない場合が多いことから、財務諸表作成のあり方について検討すべきである。
- 出納取扱金融機関等の担保提供義務の緩和  
 出納取扱金融機関等には担保提供義務が課せられている(令第22条の3)が、規制

改革及び「地域主権」確立の観点から、地方公営企業の管理者が求めた場合に担保提供義務を課することができることとする取扱いを検討すべきである。

○ 公営企業型地方独法会計基準等の見直し

今回の地方公営企業会計の見直しに伴い、地方公会計との連結や公営企業型地方独法に係る会計基準のあり方等について、必要に応じ、検討を行う必要がある。

○ 予算・決算等に係る関係書類の見直し

その他予算、決算等に係る関係書類についても必要な見直しを検討すべきである。

## Ⅷ 新会計基準に基づく財政分析

### 1 新会計基準に係る留意事項

今回の新会計基準は、広く用いられている民間の企業会計基準をベースとしていることから、以前のものよりも多くの人が理解し易いものとなり、民間等との比較もより容易になっているものとする。その上で、地方公営企業会計の特色である負担区分に基づく一般会計等からの繰出し、国庫補助金等の位置付けを改めて整理し、財務諸表に反映させることとしており、地方公共団体の議会における審議、住民への情報公開等にも有効に機能するようにと留意した。以下では、新会計基準による財務諸表の見方について基本的なポイントを記述する。

今後、地方公共団体において、資本造成方針や一般会計等との負担区分の考え方について、条例により改めて明らかにしておく必要があるが、その際には、新会計基準に基づく財政分析も踏まえ、十分に議論、検討されることが重要であるとする。

なお、地方公営企業の財務分析を正しく行うためには、次の点に十分留意しておくことが不可欠である。

- ① 地方公営企業は、地方公共団体の一特別会計であり、その会計は、地方公共団体の部門別経営収益状況を明らかにするものであること。
- ② 地方公営企業は、独立採算制を旨としているが、これは、直ちに完全独立採算制を意味するものではなく、一般会計等との負担区分を前提とした上での独立採算制であること。
- ③ 地方公営企業に係る出資は、一般会計又は他の特別会計からのものに限られるものであり、外部への利潤配当といった概念はないこと。
- ④ 地方公営企業に係る起債は、地方公共団体として行うものであり、その償還確実性は基本的には地方公共団体全体の財政状況等により判断されるべきものであること。

### 2 損益計算書

現行ではみなし償却が任意に適用できるとされているが、新会計ではフル償却方式に統一された。

また償却資産取得に係る補助金・繰入金等は、毎事業年度、原則として、当該資産の減価償却に対応してその収益化が行われ、経常的補助金等と併せ、総体として収入に計上される。別途、貸借対照表における負担ルールに係る一般会計等からの貸付金、出資金による機会費用も適宜勘案することにより、一般会計等からの負担水準が財務諸表を通じて、的確に把握できることになった。

これらを前提として、以下のような分析が可能となるものである。

### (1) 営業収益

営業収益において、法第17条の2第1項第1号経費に係る事業については、必要に応じ、他の経費と区分し、別立ての事業として収支を記載することを検討することが適当であるとされ、P/Lで区分していない場合でも、必要に応じ、セグメント情報として開示するものとされた。

これにより、まず、1号経費に係る事業以外の事業について区分開示される場合は、一般会計等からの負担前の経営状況が、その収益により把握できることとなった。各団体の費用構造、収入構造等を分析することにより、規模特性、地域特性等との相関関係についての分析が可能となり、他の地方公共団体や民間同種企業との比較分析がより容易かつ精緻に行えるようになるものと考えられる。また、ヤードスティック等の手法によるアプローチのための基礎となるデータが得られることも期待される。こうした比較分析等も通じ、能率的な経営が行われているか等地方公営企業における経営性のチェックをしていくことが可能となる。

また、1号経費に係る事業については、その事業規模等を明らかにしつつ、効率的な実施がなされているかをチェックするとともに、負担ルールに基づく一般会計等の負担が適切な水準となっており、地方公営企業にしわ寄せがいないかが検証できるようになる。

### (2) 営業外収益

営業外収入のうち、一般会計等からの負担については、主に2号負担経費に係る負担金が計上されることになる。能率的な経営を前提として、負担ルールに基づく一般会計等からの負担水準が妥当なものとなっているか、負担ルールそのもののあり方等についての検証が適切にできるようになる。

また、法第17条の3に基づく災害等に対する補助金等が区分されて明らかになることから、当該補助金等が合理性妥当性を有するとともに、必要最小限なものとなっているか、負担ルールとの関係から問題がないか、更には負担ルールそのものを見直す必要がないかを検討することも可能となる。

更に、国庫等補助金への依存の程度も明らかになることから、中長期的経営安定の観点から、次期更新投資等のための財源確保方策についての検討を行うことも可能となるものである。

### (3) 経常収益

経常収益は、営業収益、営業外収益を合計して得られるものであり、地方公営企業

会計としての経営状況を判断するもっとも基本的な指標といえる。経常収益を通じて、費用の縮減・合理化、料金水準、一般会計等負担ルール、国庫補助金等の外部資金の導入、中長期的経営方針との整合性等全体として当該地方公営企業が適切な経営が行われているか総合的にみることになる。

### 3 貸借対照表

#### (1) 資産負債差額

新会計の貸借対照表においては、借入資本金が固定負債に振り替えられ、退職給付引当金の義務付け、減損会計、たな卸資産時価評価、繰延収益勘定等の導入が行われている。これにより、債務超過額がある場合における当該額は、その時点で当該企業会計を廃止した場合における一般会計の追加負担分に相当する額であると考えられる。

そもそも、通常の経営においては、繰延収益を除く負債及び資本相当分が料金収入等により回収される必要があるものであり、更新投資等のための安定的な資金の確保を考慮するならば、更に、補助金等に係る繰延収益部分も料金収入等により回収されることが望まれるものである。そのような中、万が一、繰延収益を除く負債に相当する料金収入等を得られず、最終的に債務超過になったとすれば、それは地方公営企業会計において債務支払いに支障が生じることを意味し、一般会計等が追加負担することを意味する。

したがって、債務超過の状態にある場合にはその原因について十分精査するとともに、中長期的収支見積もりや将来キャッシュ・フロー等を基礎に、その経営のあり方を十分議論しておくことが適当である。その際、将来的に収支が均衡するものの当面収益が上がらない事業や、そもそも当初の事業採算性の見込みが実態と乖離している等の場合は、一般会計等との負担区分ルール等の妥当性についても再度検討する必要がある。その上で、場合によっては、事業継続の可否を含めた抜本改革を検討していくことも求められるものであり、特に、第三セクター等改革推進債が、公営企業の廃止を行う場合に必要となる経費を対象とすることができることも踏まえ、同債が活用できる平成25年度までの間に積極的に検討することが望まれる。

なお、「長期前受金（仮称）」が順次収益化されていくことから、「長期前受金（仮称）」が負債に占める割合が高い場合は、その分だけ債務超過になりにくい構造をもっているものと考えられるので、この点、財政分析においては、適切に勘案されることが適当である。ただし、その場合であっても、債務超過になった地方公営企業については、資本金は実質上喪失し、純資産がマイナスになっているものであり、その経営のあり方について十分検討する必要がある。

また、負債のうち一般会計等が負担することが条例上明らかとなっている部分については、必要に応じ、純資産とみなして財政分析を行うことが適当である。

## (2) 貸付金、出資金

負担区分ルールに基づく一般会計等貸付金、出資金の額が明らかになることから、これらによる機会費用の把握が容易になる。

また、一般会計等との借入れ、貸付関係を明らかにすることとしており、これにより、不透明、不適切なものがないかをチェックすることもできるようになる。

## (3) 企業債等

企業債の内訳が明らかにされることから、特に、実質的な資金不足であるその他企業債（建設改良費又は準建設改良費に係る企業債以外の企業債）の残高について、収支計画見込み上、問題ないか確認することができる。また、企業債の前借り、起債借換え等の予定額も明らかになることから、資金調達面のチェックができるようになる。更に、「流動資産－流動負債」の状況、地方財政法における資金不足額（比率）の基礎となる数字が財務諸表で明らかになるので、この点も十分確認できるようになる。

## (4) 積立金

各積立金の状況は、経営方針等を反映したものとなっているかどうかを確認することが大切であるが、特に、次期更新投資のための積立金については、減価償却累計額や国庫等長期前受補助金の収益化累計額が明らかにされることから、これらの額を勘案して、適切な水準が確保できているかをみることができるようになる。

## (5) 固定長期適合比率

$(\text{固定資産}) \div ((\text{純資産}) + (\text{固定負債}) + (\text{「長期前受金（仮称）」}))$  [=固定長期適合比率] を算出し、この比率が1から相当程度乖離している場合は、長期資金の償還計画が適正なものとなっているか等を確認することが必要と考えられる。

## (6) 繰越欠損金、純資産＋「長期前受金（仮称）」変動額

繰越欠損金は、これまでの地方公営企業経営の結果としての現況を表す指標として重要なものであり、健全化法等での適用でも、繰越欠損金のないものは、経営健全化計画策定対象から除外されている。

ただし、利益積立金以外の積立金への積立て・取崩し、資本剰余金の取崩し、更

には、利益剰余金による増資、今回可能となる減資等により、この額が従前より変動する機会が増えることになる。このため、新地方公営企業会計基準においては、純資産の額の変動状況をもって、把握することも有効と考えられる。

また、長期的に考えた場合、純資産に「長期前受金（仮称）」を加えた額が維持されていくのかが、もう一つのポイントとなると考えられる。例えば、純資産の増加分が、長期前受補助金等の収益化分に見合って確保されていけば、再投資において国庫補助金等に頼らなくてもよくなることになり、「長期前受金（仮称）」の収益化額全額が確保されるならば、自前で再投資資金が確保できることになると考えられる。

#### 4 キャッシュ・フロー計算書

(1) 資金繰りに問題がないか、効率的な資金運用が行われているか等を確認することができるようになる。

(2) (営業キャッシュ・フロー)－(一般会計等繰入金) [=A]を企業債償還能力の指標として、例えば次のように活用することが考えられる。

① 負債対営業キャッシュ・フロー比率→当該企業の債務償還に要する年限

$$((\text{負債}) - (\text{長期前受補助金})) \div A$$

② 企業債元利償還における一般会計負担分

$$(\text{償還元金}) - A$$

③ 企業債残高における一般会計負担分

$$(\text{企業債残高}) - (A + A/r + \dots + A/r^{(n-1)} + (\text{たな卸資産評価額}))$$

注 n：償却資産平均年数、r：割引率

※たな卸資産評価額については、必要に応じ、客観的かつ妥当な手法により算定された処分予定時の処分評価額を現在価値に割り戻したものをを用いることができる。

(別紙)

地方公営企業会計制度等研究会 委員名簿

(敬称略)

座長	鈴木 豊	青山学院大学大学院教授
	泉澤 俊一	公認会計士
	尾崎 勝	東京都水道局長 (※ 第2回～)
		【東岡 創示 (※ 第1回)】
	小西 砂千夫	関西学院大学大学院教授
	田辺 政和	神奈川県病院事業庁病院局長
	林 功二	横須賀市上下水道局長
	布施 伸章	公認会計士
	保科 学	仙台市交通局長
	森 公高	公認会計士
	森田 祐司	公認会計士
	山下 茂	明治大学公共政策専門職大学院専任教授