

地方公営企業会計制度の変更

菅原敏夫

はじめに

『自治総研』はこれまで2度、2011年地方公営企業法改正に関する論考を資料解説の形で掲載している。第1回目は「[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）」（『自治総研』10年3月号、通巻第377号）であり、第2回目は「[資料解説] 「地方公営企業法等の一部改正（通知）」（総財公第103号平成23年8月30日）について」（『自治総研』11年11月号、通巻第397号）であった。

10年3月号は報告書の解説の体裁をとりつつ、地域主権第1次一括法のなかで企図されている地方公営企業法の改正の影響を論じたものである。09年12月24日、地方公営企業会計制度等研究会報告書が公表された。地方公営企業の会計制度については、ここ10年来見直しが試みられて、「地方公営企業会計制度に関する報告書」（01年3月）、「地方公営企業会計制度研究会報告書」（05年3月）、「地方公営企業会計制度等研究会報告書」（09年12月）と、ほぼ同趣旨の報告書が公表されているが、具体的な法改正にまでは至っていなかった。特に「地方公営企業会計制度研究会報告書」（05年3月）と「地方公営企業会計制度等研究会報告書」（09年12月）は主要な部分の内容がほぼ同一である。ただ09年報告書の公表直前に自公政権から民主党政権への交代があったので、地方公営企業法改正を必要とする理由に、急遽「地域主権の確立」が付け加えられている。05年報告書に掲げられた理由の一つは、「自己決定と自己責任」であった。

09年10月7日、地方分権改革推進委員会の第3次勧告が出されたが、その中には地方公営企業法の改正は含まれていなかった。その勧告の内容が（後に地域主権第1次一括法と呼ばれるようになる）地域主権確立のための法律として「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」（さらに成立時には法律の名称が変更されて、「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律」となった）となった時には勧告の条項に含まれていなかった地方公営企業法の改正が

条文に含まれていた。義務付け・枠付けの見直しのための第1次一括法を突破口に、地方公営企業会計制度の法律事項である自己資本の造成義務を見直し、ひいては、減資制度を含む資本制度改革を実現しようとしたものであった。

05、09報告書ともに、第1番目に取り上げられた項目は「借入資本金制度」の見直しであった。しかし、実際に行われた改正は直ぐには借入資本金制度を見直さず、まず、義務付け・枠付けの見直しにかかわる減債基金への積立義務の廃止、利益剰余金の使途制限の廃止が図られ、借入資本金の性格を変更させた上で、借入資本金を廃止するという2段階がとられた。従って、借入資本金を廃止する法令の改正も2段階を経ることになり、第1段で積立義務等の法律関係政令省令の改正、第2段で、借入資本金制度等の資本制度改革の関係政令省令の改正ということとなった。それぞれに施行のための通知が出されている。

第1段目の通知は、「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律等の施行に伴う地方公営企業法等の一部改正について（総務副大臣通知） 総財公第103号（09年8月30日、以下「通知1」という）で、この通知に関する資料解説は、『自治総研』11年11月号（通巻397号）に、「『地方公営企業法等の一部改正（通知）』について（総財公第103号平成23年8月30日）について」として掲載されている。

その後、12年1月27日、地方公営企業法施行令等の一部を改正する政令が公布された。地方公営企業法施行令、地方財政法施行令、地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行令の一部が改正されるとともに、地方公営企業法施行規則等の一部を改正する省令、地方公営企業法施行規則、地方債に関する省令、地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則の一部が改正された。これらの改正法令は同2月1日施行された。

この改正は、11年5月2日に公布された地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律（第1次一括法）に基づいて改正された、地方公営企業法の改正に伴う政省令の整備の最終段階をなすものである。

これら一連の改正は、地方公営企業法が定めた利益の処分に伴う減債基金積立金等の積立義務の廃止など、資本の造成にかかわる基本的な規定の変更を意味しており、これらの改正に伴って、地方公営企業の資本制度は著しく変化した。地方公営企業の資本は、一般会計の出資にその特徴を見ていたのであり、資本制度の変更は、一般会計と地方公営企業会計の関係の変化をも意味するものとなる。

本稿は、11年11月号の続きとして、12年1月27日の諸法令改正をあとづけ、地方公営企業法改正に込められた意味を探ろうとするものである。本稿では11年11月号にならって、

まず通知の内容を紹介し、その後に改正全体の意味について論ずることにしよう。

考察の範囲

以下の研究会報告、諸法令改正、通知（総務省による技術的助言）を考察の対象とする。

地方公営企業会計制度等研究会報告書（09年12月24日）

（必要な限りにおいて、「地方公営企業会計制度に関する報告書」（01年3月）、「地方公営企業会計制度研究会報告書」（05年3月））

（以上主として『自治総研』10年3月号）

地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律（平成23年法律第37号）に伴う

地方公営企業法（昭和27年法律第292号）

地方公営企業法施行令（昭和27年政令第403号）

地方公営企業法施行規則（昭和27年総理府令第73号）

地方公営企業資産再評価規則（昭和27年総理府令第74号）

地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律等の施行に伴う地方公営企業法等の一部改正について（総務副大臣通知） 総財公第103号（09年8月30日）

（以上主として『自治総研』11年11月号）

地方公営企業法施行令等の一部を改正する政令（平成24年政令第20号）による

地方公営企業法施行令（昭和27年政令第403号）

地方財政法施行令（昭和23年政令第267号）

地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行令（平成19年政令第397号）

地方公営企業法施行規則等の一部を改正する省令（平成24年総務省令第6号）

地方公営企業法施行規則（昭和27年総理府令第73号）

地方債に関する省令（平成18年総務省令第54号）

地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則（平成20年総務省令第8号）

地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針（平成24年総務省告示第18号）

地方公営企業法施行令等の一部改正及び地方公営企業法施行規則等の一部改正について（総務副大臣通知）総財公第11号（12年1月27日以下「通知2」という）（以上主として本号）

総務省によれば、今回の一連の改正は、「企業会計基準の見直しの進展」、「地方独法の会計制度の導入及び地方公会計改革の推進」、「地域主権改革の推進」、「公営企業の抜本改革の推進」の諸状況を踏まえ、地方公営企業会計制度について、企業会計制度との整合性を図る観点等から、1966年以来の全面的な見直しを行ったものとされている。その内容については、地方公営企業会計制度等研究会報告書（09年12月）のうち会計基準の見直しに係る部分及び資本組入れ制度に係る部分を踏まえているとされている。

法改正の背景

『自治総研』11年11月号の記述範囲と重なるが、後の法改正全体の評価のために背景を確認しておこう。

地方公営企業法は52年制定され、企業の再建制度を導入した66年の改正、同制度を廃止し経営健全化の仕組みそのものを自治体財政健全化法に移行させた2008年の改正に続く、根本的な改正に直面することになった。

今回法律として改正されたのはたった2条分（第32条および第32条の2）だけであるが（直接地方公営企業の改変に関係のない企業団の組織に関する事項を除いて）、地方公営企業に本質的なインパクトを与える改正となった。そもそも地方公営企業法は地方公営企業制度特有の仕組みを地方公営企業法施行令に委ねているため、特徴を支える法律本体の規定を変えることによって施行令全体の変更に直結する。今回の法改正もそうした性格を有する。

今回の地方公営企業法の改正は第1次一括法の第6条による改正である。通知1も「今回の改正は、地方分権改革推進計画（平成21年12月15日閣議決定）に基づき、地域の自主性及び自立性を高めるための改革を推進するため、地方公共団体に対する事務の処理又はその方法の義務付けを規定している関係法律の一括改正等の一環として行われたものです。」と述べている。確かに、地方分権改革推進計画は、

- 利益の処分に伴う減債積立金等の積立義務（第32条第1項）、減債積立金等の用途に係る規定（同条第3項、第4項）、資本剰余金の源泉別の積立てに係る規定（同条第5項）及び資本剰余金の用途に係る規定（同条第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。
- 欠損の処理の規定（第32条の2）のうち繰越しに係る政令委任規定は、廃止する。
- 企業団の監査委員の定数に係る規定（第39条の2第5項）は、廃止する。

の3項目を挙げ、第1次一括法はそれを条文化している。ところが、この地方分権改革推進計画の元となった地方分権改革推進委員会の第2次勧告では、地方公営企業法第32条の第5項、第6項はメルクマール非該当とされているが、第32条第1項、第3項、第4項、第32条の2は、メルクマールiiiに該当するとされている。ちなみに、メルクマールiiiは「地方自治に関する基本的な準則（民主政治の基本に関わる事項その他の地方自治体の統治構造の根幹）に関する事務を処理する場合、及び他の地方自治体との比較を可能とすることが必要と認められる事務であって全国的に統一して定めることが必要とされる場合」である。第3次勧告には地方公営企業法についての言及はない。第3次勧告は「第2次勧告において、メルクマールに該当せず見直しを行うべきとされた義務付け・枠付けに係る条項のうち、特に問題があるとした事項」について勧告を行っている。地方分権推進計画の地方公営企業法の改正は地方分権改革推進委員会の勧告を超えて実現したものといえる。

地方公営企業の会計制度については、ここ10年来見直しが試みられたが、前述3報告書にもかかわらず、具体的な法改正にまでは至っていなかった。今回、義務付け・枠付けの見直しのための第1次一括法を突破口に、地方公営企業会計制度の法律事項である自己資本の造成義務を見直し、ひいては、減資制度を含む資本制度改革を実現しようとしたものであった。

通知2の内容

通知2は1月27日に公布され、2月1日に施行された。資本制度の変更を確定するとともに、取り扱いが決まっていなかった、財政健全化法への対応を決めた。会計基準に関するものは「第一 地方公営企業会計基準に関する事項」であり、その他に、資金不足比率

の算定に関する事項と施行期日、経過措置が告知されている。

地方公営企業会計基準に関する事項は、

一 借入資本金

借入資本金制度を廃止し、建設又は改良に要する資金に充てるための企業債及び一般会計又は他の特別会計からの長期借入金には負債に計上することとしたこと（改正前の令第15条第1項及び第2項）。

として、借入資本金制度を廃止した。改正前の令第15条第1項及び第2項から「借入資本金」という語が削除された。借入資本金は負債と整理されたが、借入資本金の概念そのものは必要なため、他の借入金と区別し、「建設改良企業債・他会計長期借入金」の項目として生き残った（施行規則第7条第2項、第3項）。

負債のうち、後年度一般会計負担分（「建設改良企業債・他会計長期借入金」の一定部分はそれに該当）については、その旨「注記」がなされることとなった（施行規則第39条第2号）

みなし償却制度も廃止され、補助金等により取得した固定資産の価額は繰延収益（長期前受金）とすることになった。なおかつその負債性を認定した。

みなし償却制度のデメリットとして総務省は以下の2点を挙げている。第2の点は、みなし償却制度そのもののデメリットではなく、任意の採用に任せていることのデメリットである。しかも、メリットがある地方公営企業会計は当然に採用している。

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

二 補助金等により取得した固定資産の償却制度等

- 1 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。）により取得した固定資産については、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を控除した金額を帳簿原価又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、いわゆる「みなし償却制度」を廃止したこと（改正前の規則第8条第4項及び第9条第3項）。

2 負債は、固定負債、流動負債及び繰延収益に区分することとし、減価償却を行うべき固定資産の取得又は改良に充てるための補助金等の交付を受けた場合においては、その交付を受けた金額に相当する額を、繰延収益（長期前受金）として整理しなければならないこととしたこと（令第15条第2項及び第26条第1項、規則第21条第1項）。

3 繰延収益は、補助金等により取得し又は改良した固定資産の減価償却若しくは除却を行い、又は減損損失の処理を行う際に、当該固定資産の減価償却費若しくは残存価額又は減損損失に相当する額に、当該固定資産の帳簿価額に対する繰延収益の額の割合を乗じて得た額を償却しなければならないこととしたこと（令第26条第2項、規則第21条第2項）。

将来の特定の費用又は損失に対する引当金、退職給付引当金を計上することとなった。

09年報告書では、退職給付引当金については詳細に論じられているものの、それ以外の引当金については、「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」としたうえで、「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」やや消極的な印象である。

同様に、退職給付引当金についても留保が付けられた上での導入の結論であった。つまり、「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」としたうえで、自治体財政健全化法でも簡便法（期末要支給額を引き当てる）を採用していることを紹介し、「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」との例外の採用を求めていた。改正内容も簡便法に傾いており、退職給付引当というより、退職手当引当が通例となるだろう。

三 引当金

- 1 将来の特定の費用又は損失（収益の控除を含む。）であって、その発生が当該事業年度以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができるもの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及び貸借対照表に計上し、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こととしたこと（規則第22条）。
- 2 退職給付引当金（企業職員に支給する退職手当に係る事業年度の末日において繰り入れるべき引当金をいい、当該地方公営企業において負担すべきものに限る。）のほか、規則第22条の規定により計上すべき引当金については、事業年度の末日において適正な価格を付さなければならないこととしたこと（規則第12条第2項第1号）。

繰延勘定は廃止する。新たな繰延勘定への計上はすべて不可となる。

現行、繰延勘定への計上が認められている災害損失、企業債発行差金、開発費・試験研究費、退職給与金、控除対象外消費税の見直し後の取扱いは以下ようになる。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（施行令第25条）こととなっている。

災害損失・発生時に特別損失として費用処理。ただし、鉄道事業法に基づく国土交通大臣の許可があった場合には繰延資産に計上可（施行令第25条）とした。企業債発行差金は企業債金額から直接控除（施行規則第12条第2項第2号）。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の義務付けに伴い不要に。

控除対象外消費税・長期前払消費税として固定資産に計上（施行規則第20条）。控除対象外消費税については、引き続き繰延経理が認められるが、既往分については会計基準見直し時点で繰延資産から固定資産に振り替える（改正省令附則第3条）。

控除対象外消費税については、病院事業において影響が大きいと考えられる。診療報酬が消費税非課税であるため、控除対象外消費税が発生する。特に、大規模な建設改良や高

額の設備の購入を行った場合などは、その影響が大きい。消費税率引き上げに伴ってその影響はますます大きくなる。会計の問題から離れるが、現在、保険診療の控除対象外消費税については、特定費目の診療報酬の引き上げで対処している。病院側は診療報酬対応ではカバーしきれず、「損税」が発生していると主張している。自治体病院の場合は固定資産に計上したところで、経営への影響を遮断できない。

四 繰延資産

- 1 資産は、固定資産、流動資産及び繰延資産に区分することとし、繰延勘定を廃止したこと（改正前の令第14条及び第26条、令第14条）。
- 2 鉄道事業については、鉄道に係る災害による損失が多額であってその全額を当該災害の生じた事業年度において負担することが困難な場合には、当該損失に相当する額の全部又は一部を繰延資産として整理することができるものであり、この繰延資産は、当該繰延資産を計上した事業年度の翌事業年度以降5事業年度以内に毎事業年度均等額以上を償却しなければならないものであること（改正前の令第26条、令第25条）。
- 3 資産に係る控除対象外消費税額が生じた場合においては、当該控除対象外消費税額の全部又は一部を長期前払消費税勘定に整理することができるものであり、この長期前払消費税勘定は、当該長期前払消費税勘定を設けた事業年度の翌事業年度以降20事業年度以内に毎事業年度均等額以上を償却しなければならないものであること（改正前の規則第10条の2第1項及び第2項、規則第20条第1項及び第2項）。この長期前払消費税は固定資産のうち投資その他の資産に属するものとしたこと（規則第5条第2項第3号ホ）。

減損会計を以下の範囲で導入する。減損会計とは不動産、設備など事業用の固定資産の収益性が低下し、投資金額の回収見込みがたたなくなった場合に、その資産の簿価を一定の条件のもとで回収可能な金額に減額させる会計処理。民間企業の例でいうと、06年3月期にすべての上場企業に義務づけられた。具体的な処理の手続としては、まず対象となる固定資産について、減損の兆候があり、かつ将来キャッシュ・フローの総額が簿価を下回る場合は、簿価とその回収可能な金額との差額を損失として財務諸表に反映させるという会計処理の方法のことである。民間企業だけでなく、地方独法（公営企業型）も採用して

いる。減損の認識、測定、会計処理には相応の事務負担が加わるが、将来キャッシュ・フローとの比較での認識なので、減損処理しなければならないようなケースは少ないとの判断での導入である。

五 資産の評価

- 1 資産については、原則としてその取得原価又は出資した金額をもって帳簿価額としなければならないものであり、また、譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とするものであること（改正前の規則第3条第1項及び第4条第1項、規則第8条第1項及び第2項）。
- 2 次に掲げる資産については、事業年度の末日において、帳簿価額としてそれぞれに定める価格を付さなければならないこととしたこと（規則第8条第3項）。
 - (1) (3)及び(4)に掲げる資産以外の資産であって、事業年度の末日における時価がその時の帳簿価額より著しく低いもの 事業年度の末日における時価
 - (2) 固定資産であって、事業年度の末日において予測することができない減損が生じたもの又は減損損失を認識すべきもの その時の帳簿価額から当該生じた減損による損失又は認識すべき減損損失の額を減額した額
 - (3) たな卸資産であって、事業年度の末日における時価がその時の帳簿価額より低いもの 事業年度の末日における時価
 - (4) 満期まで所有する意図をもって保有する債券以外の有価証券 事業年度の末日における時価
- 3 償却資産の帳簿価額は、帳簿原価から既に行った減価償却累計額を控除した額とするものであること（規則第8条第4項）。
- 4 償却資産について2(1)又は(2)に定める価格を帳簿価額とした場合には、当該償却資産の事業年度の末日における帳簿原価についても当該価格とされたものとするものであること（規則第8条第5項）。
- 5 債権については、その取得原価が債権金額と異なる場合その他相当の理由がある場合には、適正な価格を付すことができるものであること（規則第8条第6項）。
- 6 次に掲げる資産については、事業年度の末日においてその時の時価又は適正な価格を付すことができるものであること（規則第8条第7項）。
 - (1) 事業年度の末日における時価がその時の帳簿価額より低い資産
 - (2) (1)に掲げる資産のほか、事業年度の末日においてその時の時価又は適正

な価格を付すことが適当な資産

リース取引に係る会計基準とセグメント情報の開示が定められた。(略)

資金不足比率の算定にどのような例外を設けるかについては、政府内部でも相当な議論があったようだ。結果は、「借入資本金」に係る流動負債を流動負債から除くことと、3年間の経過措置である。

自治体財政健全化法上資金不足比率が20%以上(経営健全化基準)の地方公営企業は経営健全化計画の策定義務などが生ずる。また地方財政法上も資金不足比率が10%以上であると、起債に協議を要する団体となる(地方財政法施行令第26条第2項)。地方公営企業会計制度の変更によって資金不足比率が影響を受ける項目は以下の6つと考えられる。

- A 翌年度償還の企業債・他会計借入金(旧借入資本金の負債となった部分)(建設改良)
- B 同(準建設改良)
- C 負債性引当金のうち通常1年以内に使用される見込みのもの
- D 評価性引当金(貸倒引当金)のうち、流動資産が減耗するもの
- E 翌年度支払のファイナンス・リース債務
- F 棚卸資産の低価法義務付け

どれも資金不足比率を悪化させる。

借入資本金は負債なのだという報告書や法令改正を貫く考え方からいえば、対策を要しないか、経営健全化基準のハードルそのものを変える以外に手はないのだが、借入資本金は負債ではないと考えたか、円滑な導入のためにはやむなしと考えたか明らかではないが、自治体財政健全化法の方が妥協した。つまり、

- AとB 資金不足比率の算入対象から除外
- CとDとE 資金不足比率の算入猶予の経過措置(3年間)
- F 特例なし

となった。

第二 資金不足比率の算定に関する事項

- 一 地方財政法施行令における資金の不足額の算定方法の改正

地財令第15条第1項に規定する当該年度の前年度の資金の不足額の算定に当たっては、流動負債の額から次の(1)及び(2)に掲げる額の合算額を控除することとしたこと。

- (1) 公営企業の建設又は改良に要する経費及び当該経費に準ずる経費（以下「建設改良費等」という。）の財源に充てるために起こした地方債のうち、当該年度の前年度の末日において流動負債として整理されているものの額
- (2) 建設改良費等の財源に充てるためにした他の会計からの長期借入金のうち、当該年度の前年度の末日において流動負債として整理されているものの額

二 地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行令における資金の不足額等の算定方法の改正

健全化令第3条第1項、第4条及び第16条に規定する当該年度の前年度の資金の不足額又は資金の剰余額の算定に当たっては、流動負債の額から次の(1)及び(2)に掲げる額の合算額を控除することとしたこと。

- (1) 建設改良費等の財源に充てるために起こした地方債のうち、当該年度の前年度の末日において流動負債として整理されているものの額
- (2) 建設改良費等の財源に充てるためにした他の会計からの長期借入金のうち、当該年度の前年度の末日において流動負債として整理されているものの額

三 地方財政法施行令における資金の不足額の算定方法に係る経過措置

改正後の令及び規則の規定が最初に適用される年度（以下「最初適用年度」という。）の事業年度の決算が地方公共団体の長に提出されてから最初適用年度の初日から起算して3年を経過した日の属する年度の事業年度の決算が地方公共団体の長に提出されるまでの間は、地財令第15条第1項に規定する当該年度の前年度の資金の不足額の算定に当たって、流動負債には次の(1)及び(2)に掲げる負債を、流動資産には資産に係る引当金を、それぞれ含めないものとする経過措置を設けたこと（地財令第32条の2、地方債省令附則第8条の2）。

- (1) 引当金（資産に係る引当金及び1年内に使用されないと認められるものを除く。）
- (2) ファイナンス・リース取引におけるリース債務のうち、1年内に期限が到来するもの

四 地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行令における資金の不足額等の算定方法に係る経過措置

改正後の令及び規則の規定が最初に適用される年度の初日（以下「適用開始日」という。）から起算して1年を経過した日の属する年度から適用開始日から起算して3年を経過した日の属する年度までの間は、次の経過措置を設けたこと（健全化令第28条、健全化規則附則第3条）。

1 健全化令第3条第1項、第4条第1項及び第16条に規定する当該年度の前年度の資金の不足額又は資金の剰余額の算定に当たって、流動負債には次の(1)及び(2)に掲げる負債を、流動資産には資産に係る引当金を、それぞれ含めないものとしたこと。

(1) 引当金（資産に係る引当金及び1年内に使用されないと認められるものを除く。）

(2) ファイナンス・リース取引におけるリース債務のうち、1年内に期限が到来するもの

2 健全化令第17条第2号並びに健全化規則第6条第1項第2号及び第9条第3号に規定する負債には次の(1)及び(2)に掲げる負債を含めないものとしたこと。

(1) 引当金（資産に係る引当金を除く。）

(2) ファイナンス・リース取引におけるリース債務

3 健全化令第17条第2号に規定する資本の額には資産に係る引当金の相当額を加算するものとしたこと。

地方公営企業法の沿革

全体の評価を行う前に、地方公営企業法の沿革と改正の道筋をたどっておこう。

地方公営企業法は1952年3月27日に政府案として第13回通常国会に提出され、衆議院において一部修正の上、同年7月27日に参議院において可決成立し、同8月1日に昭和27年法律第292号として公布、同10月1日から施行された。3月27日の衆議院地方行政委員会における法案の提案理由説明によれば、地方公共団体の経営する地方公営企業は「公共の福祉の増進をはかることを第一義とする」、「常に企業としての経済性を発揮するように

運営されなければならない」、「この点に関する限り、私企業に類似する原則に立脚すべきものである」と考えられるとしている。財務に関しては、「企業の経理については、特別会計を設け、独立採算制を堅持し、企業の能率的な運営をはかるため、一般会計の経理方法に対する特例を相当広汎にわたって認める」。「計理の方法は、一般会計における現金主義に対し、企業会計と同様の発生主義を採用して経営成績及び財政状態を明らかにすることとし、従って従来の官庁会計と異なり、出納整理期間を設けず、複式簿記の計理を行う」、「一般会計の予算様式を排除して文言形式を採用する」、「いわゆる弾力條項を挿入」、「企業の建設、改良等に要する資金に充てるための地方債については、償還期限を定めないことができるものとし、利用者である住民の出資に基く地方公営企業の発展を期待することとしている」、「企業の出納については、出納長、収入役の権限からはずして管理者の権限とする」、「予算より決算に重点を置いて経営成績を検討する必要がある」など。「償還期限を定めない地方債」は文字通り資本の役割を担うものであったが、現実には千葉県工業用水道事業においてただ1件の例があるのみだとされている。従って地方公営企業の資本は借入資本に任されることになった。借入資本金が地方公営企業の資本制度の根幹に座ることとなった。

55年改正で今回の改正での最大眼目である減債積立金の積立が義務化された。改正理由は資本の造成と経営の健全化である（法第32条）。施行令では利益の処分、欠損の処理、自己資本造成・自己資本組み入れの仕組みが導入された（令第24条、25条）。

61年改正では、地方公営企業の拡充に伴い、一般会計等からの地方公営企業への出資が可能になった。資本造成の仕組みが整った（法第18条）。

63年改正では、一般会計等からの地方公営企業への長期貸し付けが可能になった。これまで繰り出し出資は可能だったが、貸付の規定がなかった。借入資本金に係る資本造成の仕組みが整った（法第18条）。この時期までに、一般会計と地方公営企業特別会計との間の資本関係が、借入資本金を軸に急ピッチで整えられた。地方公営企業の資本制度作りは借入資本金の充実ということになる。今回の改正はその仕組みの大転換であり、資本造成に特別な仕組みは要らないという表明でもある。

66年の改正は、大規模な改正となった。一般会計の負担の原則が定められ、赤字企業の財政再建に関する規定が定められた（この条項は2008年に健全化法へ移行、改正）。改正案は、66年3月4日に国会提出、衆議院では社会党の対案が出て、企業債の償還繰延、借換についての特別な配慮条項の新設、企業職員の給与決定の考慮事項、自治大臣の財政再建勧告権の削除、財政再建際の償還期限の延長などの修正を経て、6月27日参議院で可決

成立、「昭和41年7月5日法律第120号」として公布された。この改正によって今日の地方公営企業法の原型が定まった（法第17条、18条）。

検 証

今見ての通り、地方公営企業法の改正は借入資本金を軸とする一般会計・地方公営企業会計間の資本関係の整備、資本の充実、自己資本の造成をめぐってのものであることが分かる。従って今回の改正は、地方公営企業法資本関係の根幹、会計間関係の根幹を変更するものである。また、地方公営企業法が、実物資本を維持し、かつそれを自己資本に造成して経営の安定と一般会計からの相対的独立性を持つということの変更を意味するものである。今回の改正が次のような問いに答えうるものであるかどうかの検証が必要となろう。

第1に、今回の改正は地方公営企業の資本関係の改変、就中、借入資本金の廃止を目的としたものであるが、地方公営企業と地方自治体一般会計との関係を考える時、この概念を単に廃止することで、両者の関係を明瞭に示すことにつながるのかどうか、両者の関係の透明性を増すことになるのかどうかについては異論があり得る。資本の実体規定と、資本の源泉を表示する借入資本金の説明力を低下させることになるのではないか。

借入資本金はその源泉（企業債または一般会計等からの長期借入）、目的（資本の造成）、剰余金の資本形成への投下（積立義務および用途制限）を明瞭に示す制度である。借入資本金は固定資本の取得に用いられるのであり、それは明らかに資本の役割である。その借入は一般会計からの繰出によって2分の1とか3分の2とかの割合での一般会計負担を保障されているものであり、すべてが地方公営企業の自己責任の負担をなすわけではない。企業債は自治体の名前によって借入がなされ、その資金が地方公営企業に貸付けられるのだが、一種の内部取引の性格も有する。この特別な関係を明瞭に示すべく、借入資本金というカテゴリーが生み出されるとしたらそれは合理的といえよう。地方公営企業は独立の法人格を持たず、自治体の資本の機能を代行するという位置づけなのだ。負債の状況に見誤りというのは起こりにくい。借入資本金のカテゴリーをなくしてしまう理由は、今は資本造成を奨励する時代ではない、資本造成に特別の保護・規制を設ける必要性が失せたという判断以外にはあり得ない。借入資本金の制度は、一般会計の起債力を担保とした資本造成の優遇策の性格を持っていた。公共事業の見直しも含め、その検証はなされなければならないが、その検証を経ずに、資本造成の仕組みだけを改変することの適切性は

問われなければならない。

第2に、利益処分の柔軟化（一般会計にとっての）は地方公営企業のエンティティ（会計の単位）としての説明力を削いでしまっているのではないか。

地方公営企業は自治体の資本の役割を果たす会計単位であることは今述べた。しかし、利益処分・内部留保の決定などが地方公営企業の単位の中で行えず、一般会計の代表である、議会によって行われるようになると、利害は食い違い、会計の単位であることに齟齬をきたす。（一般会計に専らの責任を持つ）議会の議決による利益処分は、利益相反の可能性がありはしないか。

第3に、自治体財政健全化法の例外をあまりにも堂々と作ってしまったことは、会計基準の変更なのに資金不足比率が悪化するの納得できないとする、現場の要求は理由があるものとはいえ、健全化の仕組みにマイナスの影響を与えるものとなるのではないか。借入資本金が負債であるという認識のもとで、改正をすすめたのに、それによって流動資産が増えて資金不足比率が悪化することは認識せずにいようというのは一種の御都合主義ではないか。

第4に、かかる改正が積立義務の廃止という「別件」を突破口に逆に遡るという形で行われたことの適切性を問わなければならない。

第5に、本質は住民の税の凝固物である資本の減資を議会の議決によって決めうるのかどうか。これまでは、実物資本の維持、サービスの継続という観点から、減資という制度を地方公営企業法は持たなかった。破綻処理のためには株主責任に比較できる減資の制度を持たざるを得なくなった。株主たる市民に責めを帰すべき責任というものがあるのだろうか。

第6に、この改正が、一般会計における新地方公会計制度とさらに距離を作るのではないか。改正の目的に上げられている「地方独法の会計制度の導入及び地方公会計改革の推進」はむしろ妨げられるのではないか。ひいては（第三の問題とも重なるが）自治体財政健全化法の枠組みに齟齬を来すのではないか。

第7に、「公営企業の抜本改革の推進」を会計制度改革に求めることは制度の中立性から考えて妥当なのかどうか。

第8に、こうしたことを保守主義の原則によって判断しうるのかどうか。

以上の問題もあわせて考えていかなければならないだろう。

改正の全体

以上の8つの論点を考えるため、繰り返しをおそれずに、地方公営企業の特徴を確認しておくことにしよう。まず、地方公営企業をどのような方向に変えていくのだろうか。やや穿ちすぎかとも思うが、最後の政省令の改正を間近に控えた12年1月23日、日本経済新聞は1面（東京最終版）で、現在約9,000ある地方公営企業のうち3,000を「事業整理や民間譲渡などの判断につなげる」と報じている。「新制度の柱の一つとなる減損会計の導入では固定資産の時価評価を徹底させるため、長期に保有している土地の含み損を顕在化させる効果が見込まれる。キャッシュ・フロー計算書の作成義務付けは、個別事業の資金繰りの実態を明らかにする。公営企業の借入金自治体の一般会計からの借り入れなどで賄っているため、これまでは貸借対照表の資本に計上していたが、今後は負債に変更。職員の退職給付や賞与、修繕費などの引当金も負債に計上し、隠れ債務を表面化させる。施設建設費に充てた補助金を減価償却の対象外とし、期間損益の赤字を減らす要因となっていた「みなし償却」は廃止する。」とも解説している。「自治体には2月から点検作業に入ってもらい、14年度予算で一斉に新制度に切り替える」というスケジュールであるとも報じていた。

もちろんこれは新聞社の観測で、地方公営企業の淘汰が決まっているなどということはないが、会計制度の変更によって、負債を顕在化させれば、実態の変化がなくとも財務は悪化し、地方公営企業の存廃の判断に影響を与えることは避けがたいだろう。3,000は大きさにしても議論を引き起こしてしまう可能性は否定できないだろう。

そもそも地方公営企業というのはどのような制度だろうか。地方財政法は「公営企業」を定義している。交通事業やガス事業、水道事業その他の公営企業は、地方債を経費の財源としてよいと、一般会計の均衡財政主義の例外を決めている（地方財政法第5条）。つまり、民間企業がそうであるように、運転資金や設備投資を借り入れてまかなう道を法律が認めているのだ。公営企業は次のような原則で経営される。

公営企業の経理は、特別会計を設ける。その経費は当該企業の経営に伴う収入（地方債による収入を含む）をもつてこれに充てなければならない。しかし、その性質上当該公営企業の経営に伴う収入をもつて充てることが適当でない経費（たとえば、水道事業で消火栓に要する経費、病院事業で看護師の育成、伝染病、救急医療など）については独立採算の例外とされている。その性質上能率的な経営を行なつてもなおその経営に伴う収入のみ

をもつて充てることが客観的に困難であると認められる経費（たとえばへき地医療など）と、災害その他特別の事由がある場合で、議会の議決を経たときも例外とされる。

地方公営企業法は法定7事業（水道、工水、軌道—路面電車・トロリーバス、自動車運送—バス、鉄道、電気、ガス）と病院、条例で定めるその他の事業（下水道、港湾、市場、と畜場、観光、宅地造成等々）に適用されている。

公営企業決算

地方公営企業が現在おかれている状態を直近の11年度決算で確認しておこう。地方公営企業の事業数は11年度末現在8,754事業（前年度比△89事業、△1.0%）。事業数の地方公営企業法適用、非適用の内訳は、法適用企業が2,953事業、非適用企業が5,750事業（建設中のものを除くので年度末事業数合計と一致しない）。02年度（12,613事業）をピークに、毎年減少している。過去5年間で、456事業、5.0%減少した。

職員数は11年度末現在34万7,808人（同△3,217人、△0.9%）。00年度（418,056人）をピークに、毎年減少している。過去5年間で、2万7,697人、7.4%減少となっている。

決算規模は合計17兆2,252億円（同△4,267億円、△2.4%）。建設投資額や公的資金補償金免除繰上償還額の減少等により、規模が縮小している。

総収支4,246億円の黒字（同△333億円、△7.3%）。01年度（1,702億円の黒字）から11年連続で黒字。黒字事業は7,751事業で全体の89.1%を占めている。

企業債現在高は51兆6,026億円（同△1兆7,451億円、△3.3%）。01年度（61兆7,246億円）をピークに減少傾向にある。

建設投資額は3兆4,486億円（同△1,289億円、△3.6%）。1999年度（8兆5,018億円）から13年連続で減少。

累積欠損金は、5兆1,251億円（同369億円、0.7%）。事業別にみると、交通事業が最も多く、次いで病院事業、下水道事業、水道事業となっている。11年度事業別累積欠損額の事業別金額を見ておく。

交通事業	2兆1,914億円
病 院	2兆 326億円
下 水 道	1,995億円
水 道	1,656億円

その他 5,361億円

事業数が減り、人員が削減され、規模も縮小する中での今回の会計制度見直しだという点を押さえておかなければならないだろう。

借入資本金

地方公営企業と民間の企業の最大の違いはなんだろう。私企業であれ公営企業であれ、企業の特性を決めるのは資本制度である。借りたお金は返さなければならない、という道徳の大原則に反して、「返さなくても良い」資金を株式（弁済義務を負わない株主の出資額）として制度化したことが（いまから400年位前の発明だろうが）、今日の株式会社の世界的な隆盛を支えている。株式会社の貸借対照表は資産に対して返済の必要がある資金（負債）と返済の必要がない資金（資本）とを2つに分けて表示していることでもそれはわかる。

地方公営企業でもその特性を決めるのは資本制度で、私企業にはなく、地方公営企業独特の資本制度が「借入資本金」の制度だった。それは株式というものを発行しない地方公営企業（したがっていわゆる株主への配当がない）のために独自に設計されたものであって、借入資本金の制度があるのは、地方公営企業の特性を表現してのことであった。

今回この借入資本金の制度がなくなった。私企業（会社）にない制度だからといって「借入資本金」を遅れたものと見なすことは適當ではない。

確かに、地方公営企業法制定当時とは異なって、資本を集めにくいからといって、自治体の信用力を背景とした資金調達で補う必要性は減っているかもしれない。また、インフラ整備のための資本の増強、それを確かなものにするための返済の円滑化、こうしたことも、かつてよりは意義が減っているかもしれない。しかし地方公営企業は、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」（地方公営企業法第3条）ものだ。その点を支える制度が資本制度としては借入資本金の制度であった。つまり、一般会計を通じた資金調達と優先返済制度、組入資本制度による自己資本造成によって、経営基盤の安定をはかる制度であった。

また、借入資本金の制度は資金の制度であるとともに、自治体の一般会計と地方公営企業特別会計との関係を表現する制度でもあった。地方公営企業の資本は一般から募集するのではなく、一般会計が企業債（あるいは長期貸し付け）で資金調達をし、地方公営企業

は優先返済と自己資本造成によって返済を行う。さらに一般会計は建設改良費の一定割合を地方公営企業特別会計への繰出によって返済の肩代わりを行う。それによって「借入」資本金の「資本」的性格を確保し、資本造成と資本維持義務を果たすものであったのだ。

借入資本金の具体的形態は、建設または改良等の目的のため発行した企業債、同様の目的で他会計から借り入れた長期借入金である。建設・改良というのは、上下水道事業だったら、上下水道管の敷設、浄水場、処理場の建設、鉄道事業だったら線路の敷設、トンネルや鉄橋などの建設がそれにあたる。病院事業でも、病棟の建設や建て替えなどが行われる。

借入資本金を考えるときに重要なのは誰が誰に貸しているのかということである。借入資本金の「借入」の貸し主は、地方自治体（一般会計、特別会計）だ。公営企業債は地方自治体の借金である（地方公営企業は法人格がないのでそもそも公営企業債の発行主体になれない）。返済するのは誰か。もちろん地方公営企業である。しかし、一定部分は一般会計が代わって返済します。その部分に関しては、地方公営企業は「返す必要がない」。つまり、この部分の借入資本金は「借入」でなくて「資本」だ。

公営企業債の発行主体は自治体本体である。しかし、地方公営企業の事業のために使うのだから、自治体の直接の借金ではない。自治体にとって借金となるのは、建設改良費にかかる借金の元利償還金の一定割合は一般会計から企業会計への繰出（繰出基準内繰出）として支出される、その繰出の約束の総額が借金と見なされる。地方公営企業の側もそれに合わせて、利益剰余金は法が規制して20分の1は減債基金への強制積み立てを行って借入資本金を順次本当の自己資本に造成する仕組みを有していた。自己資本造成という地方公営企業の安定性と信頼保証の確保という大事な機能を借入資本金と呼ぶのだと理解してもよいだろう。今度の法改正は、この機能を損なってまでも議決による利益処分権の強化が図られた。いってみれば、子会社（地方公営企業）の利益処分を、親会社の株主総会（自治体議会）が決めるというような奇妙なことになった。地方公営企業の大原則である、独立採算制の、少なくとも独立の意義は減じられたといってもよいだろう。そして採算の取れない公営企業は整理の途が待っている。この時点で地方公営企業という独特の企業制度はいらない、とまでいってもいいのかもしれない。財務面からみれば、地方独立行政法人、あるいは株式会社と本質的な差はなくなった（地方公営企業の職員は公務員であるという点を除いては）。そして利益（剰余金）を内部留保する権限が取り上げられて、自治体の一般会計の内部団体の性格が強くなった。

今回、借入資本金の制度はなくなった。しかし上で見たとおり、借入資本金であった部

分はそれ以外の一般の債務とは違う性質を持っているし、一般会計が絡んでいる分、一般の債務とはリスクも異なる。そうした違いを無視して債務一般に吸収してしまったら、むしろ地方公営企業の財務の実態が不透明になってしまうだろう。だから、地方公営企業法施行規則では、貸借対照表の注記で区別することになった。結局は性格の違いを明らかにしなければならないし、かえってわかりにくくする改正のように思われる。

みなし償却

みなし償却とはどのようなものだろうか。私企業であれ公営企業であれ、固定資産（1年間で使い切ってしまうものでない財産。敷設管、鉄道、車両、駅舎、工場、ダム……）を取得したら、その代金はいっぺんに支出帳簿に計上するのではなく、耐用年数に沿って毎年「減価償却」という手法をとって、期間に分けてコストに計上するというのが会計原則である。減価償却というのは自治体の一般会計の財政には登場しないことばなので、あまりなじみがないかもしれないが、会計原則の中で最も重要な原則の一つだろう。もちろん地方公営企業も減価償却制度が採用されている。みなし償却とはこの減価償却制度の例外で、減価償却をしたとみなして、実際は減価償却をしないという制度である。実際に減価償却をすると矛盾が起こってしまう場合の対処法である。

どうした場合かということ、固定資産を取得する際に自治体や国から補助金をもらったときに行う制度である。自治体や国は地方公営企業に対して、市民に安い料金で公共サービスを提供してもらう目的で補助金を出す。たとえば、水道事業の場合、ダムの建設に補助金を出せば、地方公営企業としてダムの建設に支出するお金が安くすみ、結果的に水道料金を全面的に地方公営企業がダムを自前で建設した場合に比べて安くすることができる。固定資産取得に補助金を出すのは料金を引き上げる上で有効である。

その場合帳簿のつけ方はどうしたらよいだろう。ダムの建設費をそのまま資産として計上して減価償却を行う対象とした場合、減価償却費（コスト）が補助金を反映しない額になってしまい、水道料金を安くする帳簿上の根拠が失われてしまう。だから、補助金の分は償却したとみなして固定資産から除外し、減価償却費を安く抑えることにしようというものだ。これは純粋に会計上のことなのだが、料金を引き下げて「本来の目的である公共の福祉を増進する」ためには絶対に必要な制度だった。

このような考え方は地方公営企業に特有な考え方なのだろうか。いや、民間企業にも

(固定資産取得のための) 補助金が出されることはしばしばあるから、同じような仕組みがある。民間企業の場合は「圧縮記帳」という。

民間企業だと、固定資産を購入する際に自治体や国から補助金をもらった場合、固定資産の取得価格と補助金相当額を、固定資産圧縮損(特別損失)と国庫補助金(特別利益)という形で相殺する。純粹に会計上の処理である。なぜ、こんなことをするかというと、仮に補助金を利益として計上すると、その分には税金が課せられることになる。会社から見ると、補助金という形でお金をもらい、税金という形で支払わないといけないのでは、補助金をもらった意味がなくなる。このため圧縮記帳という形で、利益相当が相殺される形で処理されることになる。

この圧縮記帳という考え方は、課税に際して利益を圧縮することを認めて、補助金が利益と見なされて課税されないための仕組みである。しかし、地方公営企業では利益に対する課税というものはないので、圧縮記帳とか、利益の圧縮とかという手法はとれない。同様の仕組みを(減価償却費を圧縮し、コストを下げて料金を安くするという目的で)実現したのがみなし償却という処理である。みなし償却とは固定資産形成に当たって補助金を受けた場合は、その分については減価償却を行わず、また、補助についても資本の部に計上しておき、当該固定資産を除却する際に、固定資産の残余価格と資本の部の補助金相当額を減少させるという処理である。地方公営企業の料金は費用をまかなえる水準で決定されるので、補助金相当の固定資産について減価償却費という形で費用化すると、補助金を出したのにその分が料金低下に寄与しないこととなり補助金の目的が達成できない。みなし償却は圧縮記帳の地方公営企業版である。

今回みなし償却制度は廃止された。地方公営企業に特有なことばなのと、この制度の採用が任意だったので、比較可能性が薄れる、という理由だった。しかし、みなし償却制度がなくなったら、料金原価が上がってしまったというのでは元も子もないので、同様の効果を生む制度を入れなければならない。09年の報告書では、どの方法を採用せよということはいっていない。3つの候補を挙げただけであった。

先に見た通知2では次のような記述になっていた。「減価償却を行うべき固定資産の取得又は改良に充てるための補助金等の交付を受けた場合においては、その交付を受けた金額に相当する額を、繰延収益(長期前受金)として整理しなければならないこととしたこと。

繰延収益は、補助金等により取得し又は改良した固定資産の減価償却若しくは除却を行い、又は減損損失の処理を行う際に、当該固定資産の減価償却費若しくは残存価額又は減

損損失に相当する額に、当該固定資産の帳簿価額に対する繰延収益の額の割合を乗じて得た額を償却しなければならないこととしたこと。」

わかりにくい表現だ。「繰延収益（長期前受金）」というのがちょっと理解不能なのだ。収益なのだろうか、前受金なのだろうか。この二つの会計上の性格は正反対である。新制度は繰延収益を長期前受金とみなして負債に計上するとした。

補助金をもらうと負債が増える。これも純粋に会計上のことで、補助金の負債性を認定したことになる。償却が進めばプラスマイナス0ということになるが、その過程では負債が増えることになる。

地方公営企業による資本形成

改正の背景には、地方公営企業の歴史的な役割は終わった、という認識があるのだろう。経済学が教えるところによれば、私企業であれ、公営企業であれ、企業の活動としてできないことは、最初の時点でまとまった資本を用意することである。私企業では、配当をしますよ、という夢を担保に、お金を集める、一種の「詐欺」によって出発するのだが、公営企業はそういうわけにはいかない。売る夢がないのだから。そこで、生みの親（表現としては難点があるが）である自治体の一般会計が、お金を出したり、代わりにお金を借りてあげたりして出発する。そして、利益が出たらせっせと積み立てる、代わりに借りてもらった借金はせっせと返す。それを法律の条文にしたのが旧の地方公営企業法の第32条とか第32条の2とかという条文だった。これによって資本形成とその後の資本増強・造成を確かなものにする、その資本を用いて「その本来の目的である公共の福祉を増進する」

（地方公営企業法第3条）という仕組みだったとかがえられよう。それを体していたのが、「借入資本金」で、このことは前に述べた。これを営々と60年間やってきて、公営企業のインフラ投資も十分、民間の資本も十分育った、あえて法律で資本造成の特例措置を続ける意味がなくなった。世を挙げて、公共事業を縮小する機運の中、もう、インフラ建設に前のめりになった制度を見直そうと考えたのだと思ってもよいだろう。地方公営企業による資本造成・インフラ整備は終わりだと。あわせて、他の経営形態を選択しやすくしよう（民間企業や地方独立行政法人と同じ会計の仕組みにする）、大きな資本を抱えたまままで止めるに止められない公営企業のために破綻処理の方法を導入する（減資）などが考えられたのだと思う。どれも、地方公営企業の歴史的役割の終焉に合わせた手立てである

う。

こうしたことは、07年には明らかになっていたのだらうと思う。その年に成立した自治体財政健全化法は地方公営企業法を改正し、地方公営企業の再建という制度を廃止してしまった。自治体本体の再建は再生という制度に置き換わったが（夕張市が今までのところ唯一の例）、地方公営企業には再生という仕組みは用意されなかった。夕張市の破綻の原因となった観光事業は地方公営企業だった。退路を断つ必要があると考えられたのかもしれない。資金不足比率という指標でふるいにかけることにしたのだ。

自治体財政健全化法はもう一つの仕掛けを用意した。それは、将来負担比率という指標である。地方財政で初めて取り上げられた指標だ。自治体の一般会計にどのような借金が溜まっているのかということをはっきりとすることを明らかにしようとする指標だ。その初めての試みで、意外な事実が明らかになった。自治体の借金で最大のものはいうまでもなく地方債という借金だ。しかし、ほとんどの自治体で、2番目に大きな借金は地方公営企業に繰り出す約束をしているお金だった。一般会計にとって、地方公営企業が将来にわたる「重荷」であることがはつきりしてしまった。地方公営企業にとって得な改革ではないが、一般会計にとっては必要な改革だという考え方が浸透してきた。

自治体財政健全化法で外堀が埋まり、次は本丸というのは自然かもしれない。

地方公営企業の労働関係は、「地方公営企業等の労働関係に関する法律」（地公企労法）に決められているが、今回、地公企労法の改正はない。しかし、早晚見直しが行われるのではないと思われる。地公企労法の労働関係は現業労働者の労働関係と並行している。そちらに対する影響も注意深く見守っていかなければならないのだらうと思う。

「借入資本金」と「みなし償却」と「地方公営企業の職員は公務員」というのが民間企業にはない地方公営企業の特徴である。「借入資本金」と「みなし償却」の廃止は3本の脚で立っていた地方公営企業制度の特徴の2本の脚を失わせ、職員は公務員という1脚にする試みともみなせよう。第1と第2の特徴は地方公営企業法施行令の改正で失われてしまった。残る1脚についても、望ましいことは思えないが、地公企労法の改正が俎上に登ることになるかもしれない。地公企労法は第3条第4号で「職員 地方公営企業又は特定地方独立行政法人に勤務する一般職に属する地方公務員をいう。」と職員を地方公務員（一定の地方公務員法の適用除外を含めて）だとうたっている。ちなみに、地方独立行政法人制度ができたときに、特定独法は地公企労法を適用し、一般独法は適用しないという地公企労法の改正が行われた。現在、地公企労法は、地方公営企業職員と特定独法（公務員型）の職員を対象にしている。地方公務員法第57条の現業職労使関係は、地公企労法に

よっている。

地域自主自立第3次第4次一括法の中には、特定独法から定款の変更によって一般独法に変更することを可能とする改正案が含まれている。公務員型独法が少なくなる可能性がある。地方公営企業が取り残されているかのような印象だ。

今後に向けて

今後に向けて、研究会報告の中に手を探すとすれば、唯一行き着くところは、地方公営企業の設置及び経営の基本に関する条例だろう。この条例の中に、一般会計と地方公営企業会計との相互関係、経費負担の原則、資本の維持造成に関する事項を盛り込んで、地方公営企業の自立と自律を図るしか方法がないように思われる。しかし、この条例は政令にも言及がなく、定めなくともよいもので、なにもしないで自動的に実現するわけではない。条例の制定にはもう一つの困難もある。たとえば剰余金の処分の場合、議会の議決または条例で処分することができるという規定なので、議会や当局の裁量の効く「議決」をやめて、「条例」にするというのは困難が予想される。しかしそれしか道はないのではないだろうか。条例なのだから、個々の自治体での取り組みが最重要の課題となるだろう。条例を用いて、地方公営企業独自の資本制度を再構築することが必要となるだろう。

最後に一つ。研究会報告書は、地方公営企業法が適用されていない（法非適用）公営企業にも地方公営企業法の財務規定などを適用する、範囲拡大の検討をするように注文している。さしあたり、市町村の公共下水道事業などが一番の目標だろう。大都市の下水道事業は地方公営企業法を適用した会計になっているが、ほとんどの市町村の下水道事業は法非適用だ。この会計に、損益取引と資本取引の区別、発生主義、期間損益の計算を採用し、資産を算定して企業会計方式にしようというものである。法非適用公営企業の整備は必要なのだが、その整備に使うのはいま見てきたように、地方公営企業の特徴を表現しない会計制度なのである。

（すがわらとしお 公益財団法人地方自治総合研究所非常任研究員）

キーワード：地方公営企業法／地方公営企業法施行令／
地方公営企業法施行規則／借入資本金／
みなし償却／資本造成