

# 地方公営企業会計制度の改正とその影響について

前大阪府総務部市町村課財政グループ 高岡直史

## はじめに

平成21年度から、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。）が全面施行され、これまで一般会計を中心に評価されていた地方公共団体の財政状況は、地方公営企業や第三セクターの財務状態を含めて評価されることとなった。

このため、各地方公共団体は、地方公営企業の経営状況について、よりの確に、より分かりやすく説明することが求められ、経営状況が著しく悪く、回復の見込みが立たない地方公営企業については、事業の必要性を勘案の上、事業の縮小、廃止などを検討することが必要となった。

そのような中、平成21年12月に総務省地方公営企業会計制度等研究会において、地方公営企業会計制度の見直しに係る報告書（以下「報告書」という。）がまとめられた。

報告書では、地方公営企業における会計制度を、実に約半世紀ぶりに大幅に見直し、民間企業会計（以下単に「企業会計」という。）とのかい離を埋めるとともに、公営企業会計の透明性の向上と各自団体の説明責任の強化を図っている。

本稿では、この公営企業会計制度の見直しのうち特に影響が大きいと考えられる見直し項目について、その意義と内容を紹介しつつ、各地方公営企業が受ける影響などを分析し、おおよそ1年から2年後に

予定されている新制度施行までに準備、検討しておくべき点について確認することとする。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておく。

## 公営企業会計基準の見直しの内容と影響

### （1）会計基準の見直しの概要

今回の地方公営企業会計制度の見直しでは、「資本制度の見直し」、「会計基準の見直し」及び「財務規定の適用範囲の拡大」と、大きく3つの段階に分けて行われることとされている<sup>(注1)</sup>。

このうち、公営企業に最も影響を与えられられるのが、「会計基準の見直し」であり、報告書では会計基準の見直し項目として次の10項目について見直しの方針が示されている（図表1）。

また、図表2は、「会計基準の見直し」によって貸借対照表が受ける影響等を表したものである。

報告書では、公営企業の特徴等について適切に勘案しつつ、企業会計基準の内容にできるだけ沿った形で見直しを行うように提言されている。近年の企業会計基準とのかい離が広がっていることもあり、今回の見直し項目は上記のように広範にわたっているが、本節では、これら中でも特に重要と考えられる①「借入資本金の負債計上」と③「引当金の計上

図表1 会計基準の見直し

① 借入資本金の負債計上	② みなし償却制度の廃止、長期前受金の計上
③ 退職給付引当金等の計上義務化	④ 繰延資産の廃止
⑤ たな卸資産の評価を低価法に義務付け	⑥ 減損会計の導入
⑦ リース会計の導入	⑧ セグメント情報の開示
⑨ キャッシュ・フロー計算書の作成	⑩ 勘定科目の見直し

図表 2

	見直し項目	増加	減少
①	借入資本金の負債計上	流動負債、固定負債	借入資本金（廃止）
②	みなし償却制度の廃止、長期前受金の計上	長期前受金（負債）	固定資産、資本剰余金
③	引当金の計上義務化	引当金（流動負債、固定負債）	貸倒引当金（資産の控除項目）
④	繰延資産の廃止	—	繰延資産（廃止）
⑤	たな卸資産の評価に低価法を適用	—	流動資産（取得原価＞時価）
⑥	減損会計の導入	—	固定資産（減損した場合）
⑦	リース会計の導入	リース資産（固定資産）、リース債務（固定負債）	—

【見直し前の貸借対照表】

固定資産	流動負債
	固定負債
流動資産	資本金
	資本剰余金
繰延資産	

【見直し後の貸借対照表】

固定資産 ②↓③↓⑥↓⑦↑	流動負債 ①↑③↑
	固定負債 ①↑②↑③↑⑦↑
流動資産 ③↓⑤↓	長期前受金 ②
繰延資産（廃止）	資本金 ①↓
	資本剰余金 ②↓

総務省：下水道事業の新公営企業会計基準移行に関する実務的な対案（案）をもとに一部加筆修正

※⑧セグメント情報の開示、⑨キャッシュ・フロー計算書の導入、⑩勘定科目等の見直しについては、貸借対照表の項目に影響を与えない。

義務化」について、具体的に考察してみたい。

（注1）総務省自治財政局公営企業課長 上杉耕二×関西学院大学教授 小西砂千夫（2010）「対談どこまで進む?!地方公営企業会計制度の見直し—改正の趣旨と求められる準備」（「地方財務」2010年8月号・ぎょうせい）P26

## （2）借入資本金の負債計上

現行の地方公営企業会計制度においては、建設改良の財源に充てるために起こした地方債や一般会計等からの長期借入金を「借入資本金」として資本の部に計上することとされている。

これは、地方公営企業が株式発行による資金調達ができないこと等を原因とするものであるが、公営企業会計独自の制度であり、企業会計と公営企業会計とのかい離の中でも大きいものと言える。

しかしながら、地方債等の長期借入金はいずれ返済時期が到来する「他人資本」であることに違いがないことから、今回これを改め、借入資本金を負債

の部の固定負債に振り替えることとされた。また、借入資本金の負債計上と併せて、1年以内に償還期限が訪れる企業債については、固定負債から流動負債に振り替えるものとされている。

これにより、これまで資本に計上されていたものが負債に計上されることになるため、貸借対照表上、各公営企業の財務状況が悪化することになる。

図表3は、府内市町村の上水道、公共下水道（法適用事業のみ。以下同じ。）及び病院事業における平成21年度末の決算数値の合計値に借入資本金の見直し部分を反映させた貸借対照表である。

各事業の見直し前と見直し後を比べると、資本金の値が減じ、固定負債及び流動負債の値が大きく伸びている。特に初期投資に巨額の資本投下が必要となる下水道事業においては、その多くを企業債で賄っているため、その変化が顕著になっている。

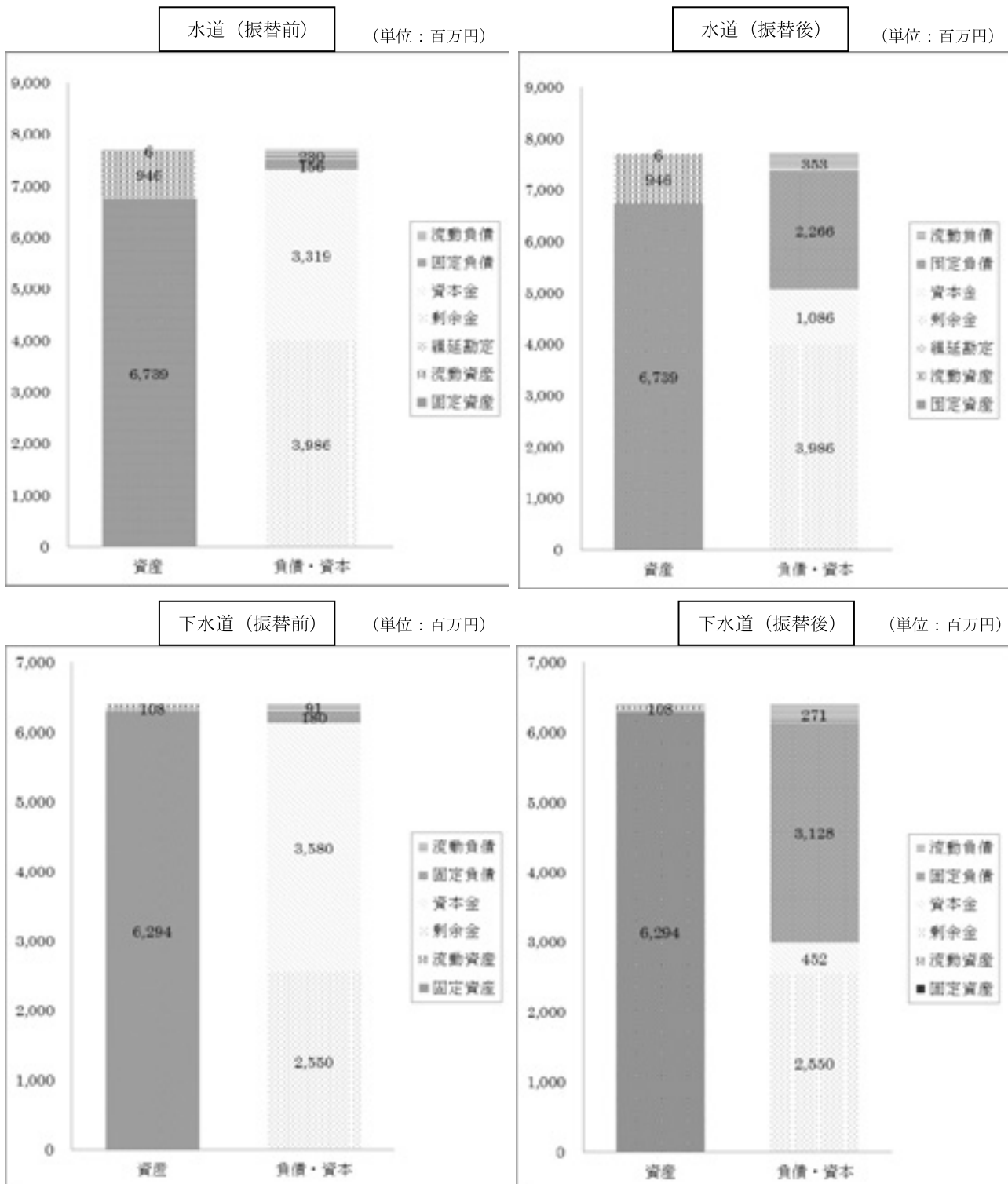
また、財務の安全性を見るために最も用いられる「流動比率」にあっては、図表4のとおりとなる。

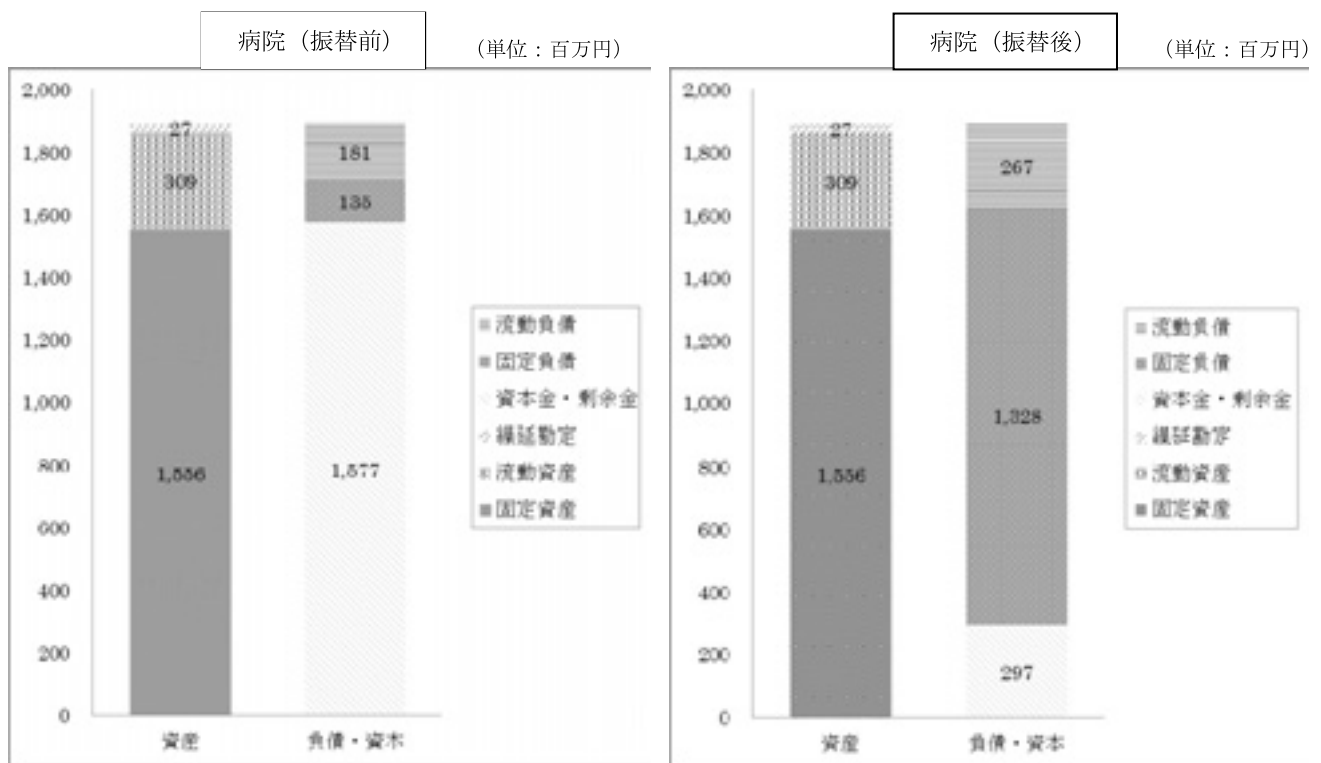
流動比率は、1年以内に返済期限が到来する債務に対する企業の支払能力を示す指標であり、一般的に200%を超えていることが理想的で、100%を下回ると資金ショート危険があるとされている。これは、分子たる流動資産の中には、未収金やたな卸資産のように現金化をするのに時間を要するものが含

まれているためである。

結果を見ると、いずれの事業も数値は下がっているものの、府内平均で、上水道事業は依然として理想的と言われる200%を超え、病院事業も100%を超えている。一方、下水道事業は100%を大きく下回ることとなる。また、「見直し後（実質）」は、流動

図表3





※資本金・剰余金の内訳は、資本金:2547億円、剰余金が▲970億円

※資本金・剰余金の内訳は、資本金:1267億円、剰余金が▲970億円

図表 4

【計算式】

流動比率	流動資産／流動負債×100
------	---------------

【数値】

流動比率	見直し前	見直し後	見直し後(実質)
上水道事業	410.6%	267.8%	269.5%
下水道事業	118.5%	39.7%	67.8%
病院事業	170.6%	115.7%	141.8%

※見直し後（実質）は、流動資産に1年以内償還企業債に対する繰入見込額を加えて算出した。繰入見込額は、企業債償還金に占める地方債の償還金に充てたと認められる一般会計等からの繰出額の割合の3か年平均を、1年以内償還元金に乗じた。

資産の額に1年以内償還企業債に対して繰り入れられる見込みの一般会計等からの繰入金額を加算して流動比率を求めたものであるが、その場合でも下水道事業では100%を下回った。

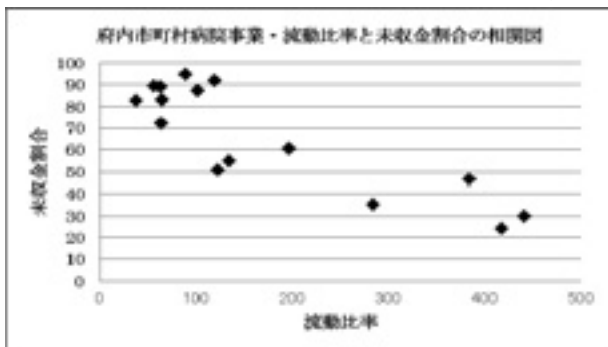
しかし、借入資本金の負債計上によって貸借対照表上の数値が悪化するの、公営企業の構造上致し方ないとも言える。なぜなら、公営企業は、株式会社による資金調達ができないことから、企業債によって施設の建設を行い、その施設を使用した者が使用の程度に応じて企業債の元利償還金を料金として負担する仕組みになっているからである。特に上水道、下水道にあっては、住民の生活に欠かせないインフ

ラであるとともに、現在のところ同種のサービスを提供する者がいないため、毎年、確実な料金収入が見込まれ、実際に資金繰りがショートすることは稀だと考えられる。

一方、病院事業では、地域によっては同業他者が多数存在する場合もあり、医師不足による患者減などの危険因子も抱えているため、他の公営企業に比べ、より民間と同じ尺度でこれらの比率を見なければならぬ。前述の病院事業の数値は、「見直し後（実質）」で府内平均141.8%であるが、これを個別に見てみると、15会計のうち、6会計で流動比率が100%を割り、そのうち1会計では50%を下回って

いる（「見直し前」では100%を割る会計は5会計、50%を割る会計は0会計。「見直し後」では100%を割る会計は8会計、50%を割る会計は2会計）。府内の病院事業会計では、流動資産に占める未収金の割合（以下「未収金割合」という。）が高い会計において、流動比率が悪い傾向が強い（図表5参照）。そのため、これらの病院事業会計においては、未収金の一部が不良債務化した場合には、一気に資金がショートすることも考えられる。今回の見直しによって、流動比率が100%を下回っていることが明るみになった病院事業会計にあっては、未収金対策の強化などの打開策を早急に講じる必要があるだろう。

図表5 (単位：%)



※「見直し後（実質）」の数値を用いた。

このように、今回の見直しによってこれまで隠れていた負債が明らかになる場合がある。また、今後は民間企業との相互比較もさらに行いやすくなると考えられる。上水道事業や下水道事業など独占的なサービス形態の事業にあっては、自身の経営状況を説明するのに、場合によっては同じく独占的に公共サービスを提供する業種（例えば電力やガスなど）との比較をしたりすることも可能になろう。各公営企業にあっては、今回の見直しを受けて自身の経営状況について、再点検をする必要がある。

次に、今回の見直しでは、借入資本金の負債計上とともに、公共的な経費や不採算経費など一般会計等が負担すべき経費については一般会計等が負担をするという公営企業の特徴に鑑み、企業債のうち一般会計等が負担すべきものについては、その額を貸借対照表に注記することとされた。また、その負担区分については、条例でこれを定めなければならな

いこととされた。これにより、各地方公営企業の貸借対照表において、これまで不明確であった一般会計負担額と地方公営企業負担額が明確に区分されることになり、真に当該地方公営企業で負担しなければならない負債額が明示され、住民等にも分かりやすく、地方公営企業にとっても的確な財政判断が可能になる。各地方公営企業会計にあっては、これらの趣旨を踏まえ、今のうちから条例に規定することを前提とした負担区分の整理と明確化を図っておく必要がある。そして、一般会計等との負担区分を踏まえた各種の比率を算出するなど、議会や住民に対して、正確に公営企業の財務状況を説明できるよう準備をしておく必要がある。

上記のように、借入資本金の負債計上は、今回の会計制度見直しの中でも大きな影響を及ぼすものの一つである。これまで建設改良に係る企業債が借入資本金として整理されてきた理由の一つには、地方公共団体の名前で発行された企業債の最終的な償還責任が一般会計等にある点を捉えて、見方によっては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なども挙げられている。しかし、今回の見直しにより、企業債は「一般会計等の負担」から「公営企業の負担」であることが明確化された。

また、言うまでもなく公営企業会計は、一般会計等との適切な負担区分を前提に、独立採算制を採っている。負担区分が明確化されると、一般会計等が負担するとされた部分については繰出が確実に行われることになるが、公営企業が負担するとされた部分については原則繰出がなされないことになる。このことにより、これまで一般会計等からの赤字補填の繰入を受けていた公営企業会計においては、経費の削減や料金改定などにより、より自立的に経営に向けての努力が求められることになる。各団体においては、今回の見直しにはそういう効果があることを念頭に入れて、公営企業が有する役割とあるべき姿をよく検討の上、正確な将来見込みのもと、どの分野にどれだけの税金を投入するか、どれだけを料金で回収するかの議論を行う必要がある。

### (3) 引当金の計上義務化

企業会計では、次の要件に合致する費用又は損失は、必ず損益勘定で費用計上するとともに、貸借対照表の負債に計上しなければならないこととなっている。(企業会計原則注解18)

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

企業会計においては、これらの規定を受け、製品保証引当金、修繕引当金、退職給付引当金、賞与引当金、貸倒引当金等が計上されている。

一方、公営企業会計では、従来、行政実例にて「地方公営企業法施行規則別表第1号に掲げられている退職給与引当金及び修繕引当金以外の引当金を設けることができない」(昭和40年10月13日・自治企第158号)とされていたことから、多くの公営企業においては、退職給与引当金と修繕引当金しか計上していない。さらに、これらの計上は任意で、公営企業の経営状況の如何によっては、「引当を行わないことが適当である」(注2)ともされているため、すべての公営企業においてこれらの引当金を計上している、という状況にはなっていない。(府内市町村法適企業の状況は、図表6を参照)また、計上額も任意であるため、必ずしも必要額が引き当てられているとはいえない状況である。

そもそも引当金の計上の目的は、「適切な財政状態の表示」と「期間損益計算の適正化」とされており、(注3)発生主義の原則からすると、その年度において前述の引当要件に合致する費用又は損失がある場合

には、損益上の成績に関わりなく、引当金として計上すべきである。また、引当額についても、例えば修繕費として予算計上した額に余剰が出たときにその余剰額を修繕引当金として引き当てるという例が多いようであるが、本来であれば、将来の負担に対して当期にいくらの費用が生じたかを具体的かつ合理的に見積もり、その額を計上すべきである。

報告書においても、上記のような理由から、前述の引当要件に合致するものについては、各公営企業会計で引当てをすることを義務付けた。また、算定方法についても一定の方法が示された。これにより、退職給与引当金や修繕引当金だけでなく、賞与引当金、場合によっては貸倒引当金などについても適切な算定方法を用いて計上をする必要が生じることになる。

引当金の計上義務化の中でも、公営企業の経営に特に大きな影響を与えるのが、退職給与引当金の計上である。報告書によると、引当金額の算定方法としては期末要支給額によることができるものとされている。これは、当該年度の退職給与引当額として、その年度末に在籍する職員がすべて自己都合退職する場合に必要とされる退職手当額を計上するものである。また、計上不足額については、適用時点において一括で特別損失に計上することが原則とされており、これが難しい場合は、公営企業会計負担職員の退職までの平均残余勤務年数(最長15年)の範囲内で計上不足額を分割して計上することも可能とされている。なお、引当金の計上についても借入資本金と同様、公営企業会計と一般会計等との負担区分を条例においてあらかじめ明確化することが求められており、公営企業においては今後、当該負担区分に基づく引当金を計上していくことになる。

これにより、これまで退職給与引当金を計上してこなかった公営企業にあっては、在職職員に係る退

図表6 府内市町村公営企業・引当金計上状況(平成21年度決算)

	退職給与引当金計上団体	修繕引当金計上団体
上水道事業会計	32/41 団体	29/41 団体
公共下水道事業会計	3/6 団体	1/6 団体
病院事業会計	3/15 団体	1/15 団体

図表7

引当額 (単位:千円)								
	N年度	N+1年度	N+2年度	N+3年度	N+4年度	N+5年度	N+6年度	N+7年度
費用計上額	105,504	94,932	86,796	80,615	76,002	72,638	70,249	68,607
	N+8年度	N+9年度	N+10年度	N+11年度	N+12年度	N+13年度	N+14年度	合計
費用計上額	67,520	66,827	65,402	66,145	65,980	65,852	65,724	1,119,794

引当後(N年度に一括計上) (単位:千円)								
	N年度	N+1年度	N+2年度	N+3年度	N+4年度	N+5年度	N+6年度	N+7年度
退職手当額	105,504	94,932	86,796	80,615	76,002	72,638	70,249	68,607
期末要支給額	1,017,782	999,200	999,525	994,192	943,952	926,473	920,890	928,899
費用計上額	1,123,286	69,250	67,132	66,272	65,763	65,187	64,696	64,397
	N+8年度	N+9年度	N+10年度	N+11年度	N+12年度	N+13年度	N+14年度	合計
退職手当額	67,520	66,827	66,402	66,145	65,980	65,852	65,724	1,119,794
期末要支給額	923,482	921,039	921,719	917,852	916,488	915,824	915,056	
費用計上額	64,334	64,383	67,082	62,078	64,817	64,988	65,156	2,034,850

※ N年度については、期末要支給額を特別損失に一括計上  
 ※ N+1年度以降の費用計上額は、当該年度の期末要支給額-前年度の期末要支給額+当該年度に退職する者に係る退職手当額

引当後(15年間で分割計上) (単位:千円)								
	N年度	N+1年度	N+2年度	N+3年度	N+4年度	N+5年度	N+6年度	N+7年度
費用計上額	105,504	94,932	86,796	80,615	76,002	72,638	70,249	68,607
特別損失額	61,004	61,004	61,004	61,004	61,004	61,004	61,004	61,004
合計	166,508	155,936	147,800	141,619	137,006	133,641	131,253	129,611
	N+8年度	N+9年度	N+10年度	N+11年度	N+12年度	N+13年度	N+14年度	合計
費用計上額	67,520	66,827	66,402	66,145	65,980	65,852	65,724	1,119,794
特別損失額	61,004	61,004	61,004	61,004	61,004	61,004	61,004	915,056
合計	128,523	127,831	127,406	127,149	126,984	126,856	126,727	2,034,850

※ 15年(N+14年度)における期末要支給額を15年間で分割計上したものを特別損失に計上

職給与引当金の計上不足額を新たに計上することになるため、損益勘定で収支が悪化することになる。

図表7では、以下の前提条件で引当金を計上する前と後で計上される費用がどれだけ異なるかをシミュレーションした。

(シミュレーションの前提条件)

- ・ 選定方法：簡便法（期末要支給額）
- ・ 算定開始段階での退職給与引当金残高：0
- ・ 職員数：100人 ・ 平均残余勤務年数：15年
- ・ 職員の経験年数区分：H22 地方公務員給与実績調査の府内市町村数値
- ・ 職員の給料月額：H22 地方公務員給与実績調査の府内市町村数値
- ・ 退職手当の支給率：国家公務員退職手当法における支給率
- ・ 60歳において全員が定年退職し、それ以外の職員は退職しないものと想定
- ・ 前年に退職した職員と同数の職員が採用されるものと想定
- ・ 退職手当については、全額公営企業が負担するものと想定（一般会計負担せず）

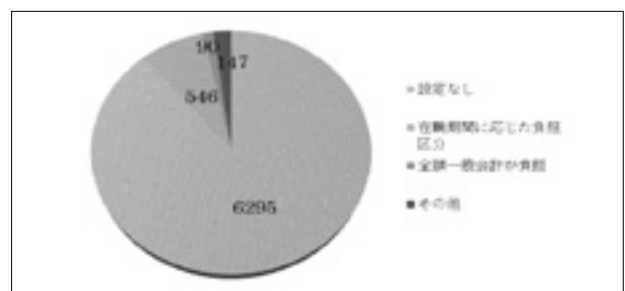
このシミュレーションでは、職員数が一定であったり、引当金残高がなかったりと、現実とはやや離

れた部分もあるが、引当前と引当後とで損益勘定上、15年間で9億円以上が費用として計上されることとなっている。これは、在職の職員の引当金をこれまで計上していなかったことによる一時的な増額であり、現実に当該費用がすぐに必要な訳ではないが、既に累積欠損金を有している公営企業等にとってはさらなる打撃となるだろう。各公営企業においては、このようなシミュレーションを行うとともに、速やかに一般会計との負担区分を設定の上、将来の引当計上額の算定とその対策をしておく必要がある。

なお、総務省の調査(注4)によると、退職給与引当金の一般会計等と公営企業会計との負担区分の設定状況は、図表8のとおりである。

前述の調査の府内市町村の回答結果を見る限り、小規模団体では一般系会計等が全額負担する傾向にあるが、在職年数に応じて負担するなど、適切な負担区分を設けるべきであろう。

図表8



また、引当てによる料金値上げ等を避けるため、やむを得ず一般会計等が企業職員の退職手当等の全額を負担するケースもあるだろうが、その場合は健全化法上の将来負担比率で一般会計等の将来負担比率が増加する場合があることに留意する必要がある。図表9は、府内市町村の法適公営企業のうち、退職給与引当金の計上が現在行われていない公営企業会計であって、かつ、健全化法の将来負担比率の算定の際に、公営企業に在職する職員について当該公営企業で退職金を負担するとしているものの数を示している。これらの公営企業にあっては、今回の見直しを受けて、一般会計等との適切な負担区分を設定し、退職給与引当金の計上を行うか、一般会計等において将来負担額への算入を行う必要がある。

図表9

上水道事業会計	4 / 41 団体
公共下水道事業会計	3 / 6 団体
病院事業会計	12 / 15 団体

なお、報告書では、退職給与引当金以外に前述の引当要件に当てはまるものとして、新たに賞与引当金や貸倒引当金が例示されている。

賞与引当金とは、通常6月に支給される期末手当及び勤勉手当が、前年の12月から翌年の5月までの労働の対価として支払われる性質であることに鑑み、3月の年度末の段階においても12月から3月までの支払義務が実質的に既に発生していると捉え、その時点で発生している額を費用計上するものである。

また、貸倒引当金とは、将来的に回収不能となるおそれの高い未収金等について、その額を資産の部に控除項目として計上することをいう。報告書では、「消滅時効の期間を経過した債権で債務者による援用を確認することができないもの」が例として示されている。これは、水道料金や病院の診療報酬など私債権のうち、既に時効期間が経過し、回収の見込みが立たないものがいつまでも資産として計上されていたのでは、正確な財務状況を示しているとは言えないことによる。

いずれも「適切な財政状態の表示」、「期間損益計

算の適正化」との目的を満たすためには計上が必要なものと考えられることから、各公営企業においては、退職給与引当金だけでなく、これらの引当金の計上についても準備、検討しておく必要がある。

(注2) 地方公営企業実務ハンドブック（第一法規）P749

(注3) 亀浦大輔（2008）「誰も教えてくれなかった公営企業会計監査のツボ」（ぎょうせい）P84

(注4) 平成21年9月18日付け事務連絡「地方公営企業会計制度等の見直しに係る調査について（照会）」の回答結果

## 財務適用範囲の拡大

前節で会計基準の見直しについて検討をしたが、本節では、地方公営企業法（以下「地公企法」という。）の財務適用範囲の拡大について、考察したい。

今回の会計制度の見直しは、これまで独自の基準で運用されてきた公営企業会計制度に、企業会計基準の要素をできるだけ取り入れ、地方公営企業の財務状況の実態をより正確に、より多面的に開示することを目的としている。そして、その趣旨に鑑みれば、このことは法適用企業にのみ求められているというのではなく、同じく独立採算制の原則が適用されている法非適用企業においても求められているものだと言える。

特に、事業規模や一般会計等からの繰出金の規模が大きい下水道事業においては、ストック情報を含めた経営状況を明確に開示するとともに、それらを今後の経営方針の決定などの指標とする必要がある。

報告書においても、「ストック情報を含む財務状況の開示の拡大を図るためには原則として、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」とされており、今後、国において財務適用範囲の拡大の義務化についての議論が活発化することも考えられる。

現在、下水道事業において地公企法を適用しているのは、全国で見ると平成20年度決算で3,687事業中318事業（8.6%）（平成20年度地方公営企業年鑑）に留まっているが、近年は増加傾向にあり、今後さらに増加していくものと予想される。大阪府において



も、平成23年3月段階で、62事業中12事業（19.4%、6団体）が既に地公企法の適用をしており、さらに数団体が法適化のための準備を行っている。

一方、法適化の移行には、複式簿記等の知識の習得や固定資産の再評価などの新たな事務が発生するとともに、資産の評価を外部に委託した場合は数千万円単位での費用がかかるなどの負担もあり、なかなか検討が進んでいない団体があるのも事実である。

しかし、複式簿記等の知識の習得については、地方公会計制度による財務4表の作成が全ての地方公共団体に求められている現状においては、公営企業会計の法適用の有無に関係なく、広く職員全体が身に着けるべきものであり、また、法適用に移行する経費の一部が特別交付税で措置されていることなどからすれば、それらを法適化の検討を進めない理由にはできないのではないかと。

さらに、費用の面でもう一つ言えば、法非適企業のままでいる場合には、法適用企業の場合と比べて消費税を多く支払っている可能性があるということを忘れてはならない。

地方公共団体は消費税の計算をする際に特別な取扱いがなされる。水道会計や下水道会計などの特別会計が国庫補助金や一般会計等からの繰入金で課税仕入れ（受水費用や事業用資産の取得費など）に充てるために受け入れた場合、それらの金額は「特定収入」とみなされ、その額は消費税の納付額を算定する際の「仕入れ控除税額」から控除される。（結果、納付額が増える。）

#### 【消費税の納付税額の計算方法】

納付すべき消費税額

＝ 課税売上の消費税額 －

（課税仕入れの消費税額 －

特定収入に係る課税仕入れの消費税額）

同じく、一般会計等からの繰入金を建設改良に係る企業債の元金償還金の財源に充てると用途を特定して受け入れた場合も、当該繰入金は課税仕入れを構成するものであるため「特定収入」とみなされることになる。

一方、法適用企業では、償却資産を取得した場合は損益勘定において資産の耐用年数に応じて取得にかかった費用を各年度に分配する（減価償却）ことが行われる。消費税法基本通達（16-2-4）によると、一般会計等からの繰入金を、この減価償却費に充てるための繰入金であると特定した場合は、その額は「特定収入」には当たらないこととされており、仕入れ控除税額からの控除対象にならないことから、元金償還金に充てると用途を特定した場合よりも、納付額が抑えられることになる。（なお、これらの特定は、予算書、決算書等の書面にて行うことになる。）

地公企法を適用していない公営企業においては、減価償却費という概念がないために、現在これらの取扱いを受けることができていない。法適化をすれば、少なくとも消費税において現状よりも納付額を抑えることができるということだ。もちろん、法適用によるメリットはそれだけではなく、報告書にもあるように、その第一の目的は、企業会計方式の導入による正確な財務状況の提示とそれに伴う適切な経営方針の決定である。しかし、これらのメリットが分かりにくいとして未だ法適化への移行について検討をしていない法非適用企業にあっては、まずは前述の消費税の効果を計り、それによって法適化に伴う費用を何年で取り戻せるのか、などについての検討をするべきである。

なお、繰り返しになるが、今回の公営企業会計制度の見直しの定着を待って、国において地公企法の適用範囲の拡大の議論が活発化する可能性もある。特に下水道事業については、期限を切られて法適用への移行作業をしなければならない場合も考えられる。固定資産の再評価を外部委託するにしても、そうなるからでは需要に供給が追い付かず、発注すらできないということもあるかもしれない。そうならないためにも、各地方自治体においては、できるだけ早期に法非適用企業の法適化に向けた取り組みを始めるべきである。

## 終わりに

国と地方を合わせた平成22年度末の長期債務残高は、約891兆円（GDP比約184%）にのぼり、これは他の先進国と比べても、最悪の水準とされている。

増嵩する社会保障費や、なかなか浮揚しない景気と伸びない税収、それらを補うために増発される赤字債。国と地方を覆う現状は非常に厳しく、しかも出口の見えない閉塞状態にあるといえる。国も地方もごく限られた財源の中で財政運営を行わなければならない。しかも社会は多様化しており、これまでのような全国一律の基準はもはや通用しにくくなっている。

そんな中、国等において盛んに議論になっているのが「地域主権改革」の必要性についてである。これまでであれば、国が全国一律の政策を各地で実施させ、それを実施するのに財源が不足した場合は補助金などを出して補っていた。しかし、今や国にもかつてのような余力はない。地方自治体は、過去のように総花的に財政運営することが難しくなっており、限られた財源の中で、どの事業にどれだけの財源を充て、どの事業を削るのかを各自で取捨選択するよう、これまで以上に迫られている。選択には、正確なデータと合理的な見通しが必要になる。今回の公営企業会計制度の見直しも、そのような要請の中で行われるものであり、首長や議員又は住民がそれらの判断を正しく行うにあたっての新たな材料となるべきものである。

公営企業会計制度の見直しは、会計制度を見直したことによって各公営企業の財政状況が悪くなるというものではない。各公営企業の実態がより正確に反映されるというだけのものである。しかし、実態が反映されたことによって経営状況が悪かったことが露見するような場合もあるだろう。そのようなときは、当該公営企業の役割などを再検討の上、一般会計等との負担区分の見直しや、事業手法の変更、事業の縮小、廃止を議論しなければならない。各地方公営企業あっては、これらの意義を踏まえ、来るべき地域主権型社会に備え、正確かつ必要十分な財務書類の作成を行うべく公営企業会計制度の見直し

の準備を進めていただきたい。

本稿がその一助になるようであれば、幸いである。

## 参考文献等

- ・地方公営企業会計制度等研究会（2009）「地方公営企業会計制度等研究会報告書」（総務省自治財政局公営企業課）
- ・総務省自治財政局公営企業課地域企業経営企画室編（2010）「下水道事業の新公営企業会計基準移行に関する実務的な対応（案）」（総務省自治財政局公営企業課地域企業経営企画室）
- ・総務省自治財政局公営企業課理事官 米澤朋通（2010）「地方公営企業会計制度等研究会報告書」（「地方財務」2010年3月号ぎょうせい）
- ・総務省自治財政局公営企業課長 上杉耕二×関西学院大学教授 小西砂千夫（2010）「対談どこまで進む?! 地方公営企業会計制度の見直し—改正の趣旨と求められる準備」（「地方財務」2010年8月号ぎょうせい）
- ・地方公営企業制度研究会編「公営企業の經理の手引」（財団法人地方財務協会）
- ・関下弘樹（2009）「地方公営企業における経営革新と会計について—（簡易水道事業の法適用化（公営企業会計化））—」（「経営戦略研究」vol.3 関西学院大学経営戦略研究科）
- ・香美町個別外部監査人 公認会計士 酒井清（2010）「平成21年度香美町個別外部監査報告書」（香美町）
- ・亀浦大輔（2008）「誰も教えてくれなかった公営企業会計監査のツボ」（ぎょうせい）