

平成21年9月18日

地方公営企業会計制度等研究会 中間論点整理（素案※）

※ 中間論点整理（素案）は、今後更に改正案及び関連して講ずべき措置等について検討を深めるため、現時点での論点を整理したものである。

【Ⅰ 見直しに当たっての基本的考え方】

1 原則として企業会計原則によること

- 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。

このため、公営企業会計の見直しに当たっては、企業会計原則を最大限取り入れることが有効である。

2 公営企業の特徴等を適切に勘案すべきこと

- 公営企業は、民間企業と異なり、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る必要があり、これらの公的負担の状況が明らかにされる必要がある。このため、公営企業型地方独法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。

- 公営企業の特徴等を踏まえ、必要な注記を行うものとする。

3 地方分権の推進に沿ったものとする

- 地方公共団体における経営の自由度の向上を図るため、資本制度等の見直しを行う。
- 地方財務会計において、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、新たに公営企業会計を適用すべきことを検討する。

【Ⅱ 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]

- 借入資本金を負債に計上。なお、1年以内に返済が確定している債務は、流動負債に分類。
- 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。
- 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】

借入資本金の負債計上

- 企業会計、地方独立行政法人会計、新地方公会計モデル、いずれも負債計上している。
- 平成17年報告書においても、『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。

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立行政法人会計の取扱いも踏まえ、1年以内に返済が確定している債務を流動負債に分類することが適当である。
なお、その他の負債についても、1年以内に返済が確定している債務を流動負債に分類することが適当である。

他の借入金と区別して計上

- 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等と、退職手当債等の経常経費に対する資金手当的な企業債等とを、明確に区分することが適当である。

「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、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、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出すことが適当である。これにより、一般会計負担部分の負債が、すべて一般会計に振り替われば、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]

- 任意適用が認められている「みなし償却制度」を廃止。
- 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、「資産見返補助金等（仮称）」として負債計上した上で、減価償却見合い分を、順次収益化。
- 経過措置として、既取得資産については、なお従前の例によることができることとする。また、既取得資産に係る補助金等で資本剰余金に整理されたものについて、改正の趣旨に沿った処分ができるものとする。

【論点整理】

みなし償却制度の廃止

- 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。
 - ・ 損益計算上において、減価償却費をどのような財源（補助金か料金か、又はその割合）で賄ったかが明確になること。
 - ・ 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
 - ・ 資産価値の実態を適切に表示するものになること。』とされており、みなし償却制度を廃止することが適当と考えられる。

補助金等に係る会計処理の明確化

- 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「資産見返補助金等（仮称）」として計上し、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。

経過措置

- 既取得資産の取扱いについては、移行処理の困難性、また、償却の進行に伴い終息していくことを勘案し、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。
- 既取得資産に係る補助金等で資本剰余金に整理されたものについて、本改正が、資産価値表示の適正化、既取得資産に係る補助金等を減価償却に伴い収益化できるようにするものであることにかんがみ、次の措置を講じる。

① みなし償却適用資産

資産計上適正化等のため、これまで減価償却されてこなかった補助金充当部分を早期に圧縮処理が行えるよう、当該資産に係る資本剰余金を取り崩し、その処理に伴う損失を埋めることができることとする。

② みなし償却非適用資産

料金による回収状況を勘案し、繰越欠損金がある場合、当該資産に係る資本剰余金で既償却分に対応する額の範囲内において欠損金を埋めることができることとする。

3 引当金

[基本的な方針]

- 退職給付引当金の引当てを義務化。
- 退職給付引当金の算定方法は、期末要支給額によることを原則。
- 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」。
- 退職給付引当金及び修繕引当金以外の引当金についても、引当金の要件を踏まえ、適切に計上。（例：賞与引当金、貸倒引当金）

【論点整理】

退職給付引当金の引当てを義務付ける理由

- 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」に該当し、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。

引当金の算定方法

- 公営企業では民間企業、独立行政法人と違い、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。このため、期末要支給額によることを原則とする。

経過措置

- 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）。
- ただし、企業会計や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、当該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。）での計上も可とする。なお、経過措置の内容は、「注記」を行うものとする。
- 引当金処理の義務付けに伴い、繰延勘定としての処理は解消するものとする。この場合、引当金の引当てと併せ、平均残余勤務年数の範囲内で対応することを可とする。

退職金の負担ルール

- 一般会計部局との負担ルールのあり方について、検討する必要がある。

修繕引当金・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。
- 公営企業会計における引当金についても、退職給付引当金及び修繕引当金に限定せず、引当金の要件を満たすものについては、引当金を計上することにより、適正な損益計算、財政状態の表示を行うことができると考えられる。

4 繰延勘定

[基本的な方針]

新たな繰延勘定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。

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計上を可能とする。

【論点整理】

繰延勘定の見直しについて

- 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。
- 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。
- 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。
- 控除対象外消費税も、単純な費用の繰延処理であり、企業会計では認められていない。
- 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、原則として、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。)
- 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。
- なお、個別に各事業法において、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(民間会社も同様)。

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。ただし、退職給与金については、前述のとおりとする。

5 たな卸資産の価額

[基本的な方針]

- たな卸資産の価額については、時価評価（低価法）を義務づけ。

【論点整理】

たな卸資産の評価について時価評価を義務づける理由

- 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）が義務づけられている。
- 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。
- なお、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。

6 減損会計

[基本的な方針]

- 公営企業会計に、公営企業型地方独法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】

公営企業会計に減損会計を導入する理由

- 企業会計・地方独法会計においては、減損会計が導入されている。
- 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と、公営企業の経営成績をより明らかにすることができること、等のメリットがあり、多額の固定資産を保有する公営企業に減損会計を導入する意義は大きいものと考えられる。

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

- 公営企業型地方独立行政法人には、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、公営企業型地方独立行政法人の特性を踏まえ、下記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
 - ・営利を目的としない等の公営企業型地方独法の特性を踏まえた調整(会計基準の修正)を実施
 - ・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、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などが考えられる。

7 リース取引に係る会計基準

[基本的な方針]

- 公営企業会計に、リース会計を導入することとする。

【論点整理】

公営企業会計にリース取引に係る会計基準を導入する理由

- 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。
- 公営企業会計へのリース会計の導入については、以下の理由により、一定の意義があると考えられる。
 - ・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
 - ・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ついては、特に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に意義があるが、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や、企業会計と同様、300万円以下のリース取引を対象外とすることにより、事務負担の増加を限定的にすることができる。

8 セグメント情報の開示

[基本的な方針]

- 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。セグメントは、企業管理規程で定める事業単位とする。

【論点整理】

セグメント情報の開示を導入する理由

- 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。
- 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。

セグメント情報を導入する場合の具体的内容

- 公営企業会計におけるセグメントは、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される）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、各公営企業において、民間企業・地方独法における区分も参考に、管理規程で定めることとする。

9 キャッシュ・フロー計算書

[基本的な方針]

- キャッシュ・フロー計算書の作成を義務付け。
- 表示方法は、直接法と間接法の選択制。
- 現行の資金計画書は廃止し、新たに予定キャッシュ・フロー計算書として予算に関する説明書に位置付け。
- 資金予算表に係る義務付けを廃止し、年度中における現金収支の管理方法については、各公営企業・地方公共団体の裁量。

【論点整理】

キャッシュ・フロー計算書の作成を義務づける理由

- 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。
- 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。

表示方法

- 企業会計においては、直接法と間接法の選択制とされている。
- 直接法も間接法もそれぞれメリット・デメリットがあることから、どちらを採用するかは各公営企業の経営判断に委ねられるべきであるため、表示方法は企業会計基準と同様、直接法と間接法の選択制とする。

資金計画書の取扱い

- キャッシュ・フローに関する過去情報、すなわち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資金計画・見込みを明らかにすることが必要である。このため、現行の資金計画書を廃止し、新たに予定キャッシュ・フロー計算書として予算に関する説明書に位置付けることが適当である。

資金予算表の取扱い

- 年度中における現金収支の管理（実績・予定の把握及び長への報告）方法については、事務の簡素化等の観点から各公営企業・地方公共団体の判断に委ねることとする。

【Ⅲ その他の具体的検討事項】

1 資本制度

[基本的な方針]

- 法定積立金（減債積立金、利益積立金）の積立義務を廃止。
- 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、現行の自己資本造成制度は廃止。
- 経営判断により、資本金の額を減少させることを可。

【論点整理】

法定積立金制度（利益処分）

- 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が、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ため、会社法の法定準備金の制度にあたる制度は、特に必要がないものと考えられ、自己の経営判断による積立で対応すべきである。
- 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 会計の管理がフローベースであることから、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、公営企業会計においてはこのような規定は必ずしも必要ないと考えられる。
- 地方独立行政法人会計では、繰り越した損失をうめてなお残る利益は、積立金に積みた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、この限りでないとされている。
- 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、法定積立金の積立の義務付けは廃止することとしてはどうか。

自己資本の造成

- 企業会計、地方独立行政法人会計には、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。

- 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、地方公営企業の未処分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。
- 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、取崩しや欠損金の処理に充てない部分（寄附金等）を資本金に組み入れることができることとする。

減資制度

- 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。
- 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。
- 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に無償減資も可とするべきである。

2 財務適用範囲の拡大

[基本的な方針]

○ 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（地財法第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。

適用範囲拡大に当たっては、システム導入費用等の一時的な経費に対する財政措置を検討する必要がある。

○ 新たに財務規定等を適用する公営企業については、企業会計方式への円滑な移行を優先するため、十分な移行期間を設ける等の特例措置の検討を行う必要がある。

【論点整理】

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。
- 法適用によるメリットとしては、損益取引と資本取引との区分や発生主義の採用により、経営成績や財政状況を明確に把握することができることなどがある。

財務適用に向けた検討課題

- 法適用に向けた検討課題は、以下の通り。
 - ・ 業務量の増加と人材の確保
 - ・ 資産の再評価
 - ・ 法適用のための財源確保

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、委託先の受注能力を考慮して移行期間を設定する必要がある。
- 財政規模が小さい市町村にとって、外部委託費用やシステム導入費用等のための経費に係る財源を一時的に確保することは困難と考えられることから、必要な措置を検討する必要がある。

【Ⅳ 改正に当たって留意すべき事項】

1 会計変更に伴う経過措置等

- 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 健全化指標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(※)を行うこととする。

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を検討することが適当と考える。

※ 償還期限が1年以内に到来する借入資本金・退職手当債等については、健全化法の資金不足額に算入しないこととすること等を想定。

- 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、改革推進に資することが適当である。特に、健全化法における資金不足の観点に加えて、資産・債務の観点から改革を行っていくことも重要であると考え。

3 改正後の会計情報に係る留意事項

- 公営企業会計は、地方公共団体の一特別会計であり、民間企業とは異なり、次の特徴を有する。

①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

②借入れは、地方公共団体として行うものであり、その償還確実性等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

このため、公営企業会計の役割は、企業会計が有する株主・債権者等の外部利害関係者への情報開示機能とは質的に異なるものであることに留意し、適切に解釈する必要がある。

- 公営企業会計により把握される損益及び資産債務等の状況、一般会計等負担及び料金水準等を含む経営情報については、予算書・決算書・付属書類等において適切に明

示され、議会の審議を通じて、議論・検証が行われるとともに、あわせて、住民にも十分な情報開示等がなされる必要があることに留意する。