

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 10 日現在

機関番号：34504

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2010～2013

課題番号：22530507

研究課題名(和文) 地方公営企業の経営健全化を実現する会計制度のあり方に関する理論的・実務的研究

研究課題名(英文) Accounting System Reform of Japanese Local Government Enterprise

研究代表者

西尾 宇一郎(NISHIO, Uichiro)

関西学院大学・経営戦略研究科・教授

研究者番号：20411796

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,000,000円、(間接経費) 900,000円

研究成果の概要(和文)：平成24年5月、総務省自治財務局公営企業課は「地方公営企業会計制度の見直しについて」を公表した。「見直し」では、いくつもの問題を抱える地方公営企業の現状を正確に分析し、会計数値を用いて今後のあるべき方向性を見出すヒントにしようとする、総務省の強い意思が反映されている。本研究ではそこに記載されている内容を涉猟するとともに、財務会計的な会計基準の改訂にとどまらず管理会計的な手法を積極的に導入することで、地方公営企業の経営改革を実現する可能性について考察を行った。

研究成果の概要(英文)：In May, 2012, the Ministry of Internal Affairs and Communications issued the important papers about "the review of the local government industry accounts system". By "the review," we analyze the present conditions of the local government enterprise with many problems exactly, and strong intention of Ministry of Internal Affairs and Communications which is going to do it is reflected by a hint to find the directionality that there should be in the future using accounts numerical value. In this study, possibility to realize management reform of the local government enterprise by introducing administrative accounting-like technique positively without remaining in the revision of financial accounting-like accounting standards.

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：地方公営企業会計 借入資本金 資本金組入 発生主義会計 経営戦略

1. 研究開始当初の背景

(1) 地方公営企業会計制度の改訂は、民間の企業会計基準の改訂に大きな影響を受けている。わが国における企業会計基準の改訂は、1990年代後半の会計制度改革(いわゆる会計ビッグバン)を契機としている。そして、2005年の新会社法制定を反映した改正、さらには、国際財務報告基準(IFRS)へのコンバージェンス(収斂)による改正と、頻繁に基準が見直されて今日に至っている。その結果、現在企業会計では、連結決算重視主義、金融商品の時価会計、固定資産の減損会計、税効果会計、退職給付会計、キャッシュ・フロー計算書、企業結合会計などの会計基準が導入されている。

(2) これに対して、地方公営企業会計制度は昭和41年以来大きな改正が行われていないため、企業会計と地方公営企業会計との乖離が非常に大きくなっていった。しかし、収益性だけでなく公益性にも配慮しなければならない地方公営企業において、企業会計との比較可能性を根拠に、会計基準を民間企業ベースに合致させる有意な理由は見当たらない。それよりも、地方公営企業における会計基準の改訂は、地方公営企業の「経営の見える化」をより確実に推進する視点から必要とされるものであると、跡付けることを忘れてはならない。

地方公営企業会計基準の改訂はまた、地方独立行政法人における会計制度の制定や新地方公会計改革の推進とも無関係ではない。地方独立行政法人化を選択する地方公営企業が増加してきたことから、同種事業の団体間比較のためには、地方公営企業会計基準と企業会計原則に準じた地方独立行政法人会計基準との整合を図る必要が生じている。また地方公営企業会計は自治体の連結決算の一部として大きな金額を占めており、一般会計や特別会計などの普通会計を主たる対象とする新地方公会計改革の取り組みに、歩調を合わせることが求められている。

2. 研究の目的

(1) 地方公営企業は、水道、下水道、交通、ガス、病院等のインフラを運営し、住民の暮らしを支える重要な行政サービスの提供主体である。地方公営企業は一般会計で提供される行政サービスとは異なり、サービス提供の中立性や公平性だけでなく、効率性や収益性が求められる経営体である。地方公営企業の経営は、利用料収入による経営を原則としているが、一般会計をはじめとする他会計からの繰出金も多額にのぼっており、その金額は平成24年度決算では約3.2兆円に達している。繰出金のなかには、たとえば、一般会計から下水道事業会計への雨水に関する繰出金のように、単純に経営の赤字補填と割り切れないものもある。地方公営企業の抱える課題は、こうした経営の実態を適切に開示できる会計基準を通じて、解決する

ことができる。

(2) 地方公営企業で看過できないのが施設や装置の更新問題である。高度成長期以降急速に整備された地方公営企業の関連施設が大量更新の時期を迎えているのである。今日的な課題としてさらに、耐震対策も求められている。しかも、国も地方も財政は厳しい状況にある。人口減少傾向が続く状況下で、適切な維持管理や更新をどのように行っていくかという視点もまた、求められよう。こうした問題に対峙していく時、地方公営企業には短期的な視点に加えて、中長期的な経営方針の策定が求められる。単年度収支だけを見ている、現在の資産や負債、コストなどの全体像を把握することはできないし、将来の収支予測も困難だからである。

(3) 平成24年5月、総務省自治財務局公営企業課は「地方公営企業会計制度の見直しについて」(以下「見直し」という)を公表した。「見直し」では、いくつもの問題を抱える地方公営企業の現状を正確に分析し、会計数値を用いて今後のあるべき方向性を見出すヒントにしようとする、総務省の強い意思が反映されている。本研究の目的は、そこに記載されている内容を渉猟するとともに、財務会計的な会計基準の改訂にとどまらず管理会計的な手法を積極的に導入することで、地方公営企業の経営改革を実現する可能性について考察することにある。

3. 研究の方法

研究に当たったの基本的な方法は、企業会計原則の考え方を最大限取り入れたものとする、地方公営企業の特性等を適切に勘案すること、そして、地域主権改革に沿ったものとするものである。地方公営企業としての特殊性(公平性と収益性)を加味しつつ、現代的な会計理論に裏打ちされた会計制度を構築し、それをもって地方公営企業が活動する地域社会での貢献を企図できる内容に、諸般の見直しが求められているのである。本研究で、考察の対象とされた主要項目は次の10個である。

- 借入資本金の負債計上
- みなし償却制度の廃止と繰延収益の償却
- 引当金計上の義務付け
- 繰延延資産の廃止とたな卸資産の見直し
- 減損会計の導入
- リース会計の導入
- セグメント情報の開示を導入
- キャッシュ・フロー計算書の作成義務付け
- 勘定科目等の見直し
- 組入資本金制度の廃止(資本制度の見直しの積み残し)

本研究では、この10個の見直し内容について、その概要を「経営の見える化」の視点から整理した。

4. 研究成果

(1) 他人資本と自己資本の峻別 借入資本金の負債計上……貸借対照表の貸方(右側)は長期拘束資金の調達源泉を示し、借方(左側)はその運用形態を示すというのが、貸借対照表の構造を理解する基本である。そして、貸方は大きく他人資本(負債)と自己資本(純資産)に区別され、経営体の財政健全化のためには、より多額の自己資本を確保することが一般的には重要と考えられている。借入資本金とは、建設や改良などの事業を行うために発行された企業債や同様の目的のために他会計から借入れた長期借入金のことをいう。企業債も長期借入金も、その償還のための財源は料金収入だけでなく一般会計等からの繰出金(=出資と考えることもできた)で確保されることから、借入資本金は民間企業の資本金に近い性質があると解釈され、これまでは「借入資本金」として資本の部に計上されてきた。この会計処理や解釈については、特に会計研究者から長年多くの疑問が提示されてきた。借り入れ資本金の本質は、建設等投資のための財源確保としての借り入れであり、返還義務が生じる点で自己資本とは本質的に異なる性質を有している。「見直し」では、この当然ともいえる部分に着目し、借入資本金が貸借対照表上負債として掲載されるようになっていく。負債計上に当たっては、建設または改良等に充てられた企業債、および、他会計長期借入金については、他の借入金と区分掲記することとされ、また、負債のうち後年度一般会計負担分については、その旨を注記することとされた。こうした見直しにより、流動比率や長期固定適合率などの経営分析指標が、地方公営企業本来の姿を示す数値として算出されることになる。

(2) みなし償却制度の廃止と繰延収益の償却……地方公営企業が補助金等により取得した固定資産について、これまでは補助金相当金額について減価償却を行わない「みなし償却」が任意で認められていた。「みなし償却」は、補助金相当額を控除した金額を帳簿価額とみなして減価償却を行う方法である。みなし償却が採用された結果、当該資産が除却等されるまで、補助金相当額の固定資産が貸借対照表に計上され続けるという問題点が残された。取得原価に相当する帳簿価額で減価償却を行い、補助金部分についても減価償却の耐用年数と同じ年数で償却を行うというのが正しい会計処理である。こうした明らか会計処理の誤りが、長期間修正されることなく、みなし償却の実務として展開されてきたのである。この影響で除却が行われていない資産については、すでに償却済の資産であるにもかかわらず、補助金相当額の金額が資産として貸借対照表に過大に表示されるという悪影響も生じていた。公営企業における資産形成には多額の補助金が充当されている。この補助金部分が資産と資本の部に両膨らみの状態で計上されているのは、適正

に事業内容の「経営の見える化」を実現することはできない。さらに、みなし償却はその採用が任意とされていたことから、公営企業間の比較可能性を損なうという問題まで生じさせていた。みなし償却の廃止は、「経営の見える化」と「財務諸表の比較可能性」を担保するあるべき方向への改訂と跡付けることができる。ところで、みなし償却の廃止と関連付けて理解しなければならないのが、今回新たに設けられた繰延収益の計上である。補助金相当部分を控除した金額を料金収入に転嫁する手段としてみなし償却が認められてきた事情や根拠には、現在でも妥当性がある。みなし償却の課題は、原価に参入される減価償却費の計算ではなく、貸借対照表における資産価額と補助金の残高にあるという点に留意する必要がある。「見直し」では、みなし償却制度の趣旨を引き続き実現するための方法として、これまで資本剰余金に整理されていた補助金等を負債の部に繰延収益として計上し、そこから毎年補助金等に相当する部分を減価償却にあわせて収益化する「繰延収益の償却」が新たに導入されている。この方法を採用した場合には、従来のみなし償却制度と同じ純損益となる。移行にあたっては、現在の資産価値の実態を適切に表示するために、旧みなし償却規定を適用していた資産について、旧みなし償却規定を適用していなかった場合の帳簿価額となるように再計算が必要となる。また、過年度に取得した固定資産に対して交付された補助金等が資本剰余金として計上されている場合には、当初から補助金等が収益化されていた状態になるように移行に伴い再計算が必要となる。またこれらの経過措置として、諸計算を個々の資産ごとではなく、国庫補助事業等の単位ごとに取得資産をグループ化して計算する方法(総合償却)が認められている。さらに、移行処理が簡便的な方法によってもなお困難な事情がある場合には、引き続き旧みなし償却規定を適用することが「見直し」で認められている。

(3) 引当金計上の義務付け……地方公営企業では従来、退職給与引当金と修繕引当金の任意計上が認められていたが、「見直し」によって退職給付引当金の計上が義務化され、それ以外の引当金についても、引当金の要件を踏まえた上で必要があるものについては計上することとされた。地方公営企業では今後、賞与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、貸倒引当金などについて、引当金設定の要件を加味した会計処理が求められることになる。企業会計原則注解18では「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ることができる」場合には、その額を負債または資産に計上するとともに、毎事業年度所要額の引当を行うことで、適正な期間損益計算と財政状態の表示を行うことが求められている。各種の

引当金の計上は次のような考え方により検討されることになる。

退職給付引当金……退職給付引当金の算定方法は、実務上の負担を考慮して期末要支給額によることができる。期末要支給額とは、期末現在において全従業員が退職すると仮定した場合に、退職金規定等に従って計算される支給額合計をいう。引当てに際して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、地方公営企業会計負担職員についての引当てが義務付けられている。また、計上不足額については、適用時点での一括計上(特別損失)が原則とされている。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(最長15年以内)での対応を可としており、その場合には注記が必要となる。なお、退職給付引当金に相当する額を一定事業年度に分割して費用計上する場合、企業会計での扱いを斟酌し、費用処理期間が5年以内であり、かつ、費用処理額に金額的重要性がある場合に限り、特別損失として計上することが認められている。5年より長期に渡る場合には営業費用での計上となる。

賞与引当金……事業年度末に在籍する職員に対して支給が見込まれる期末手当・勤勉手当のうち、当期の負担に属する金額を賞与引当金として計上する。なお、賞与に対して発生するものであることから、期末手当・勤勉手当に伴う法定福利費についても引当金として引き当てる点に留意が必要である。

貸倒引当金……貸倒引当金とは、期末に、受取手形、売掛金、貸付金などの将来の金銭債権の貸倒れに備えて、次期以降における貸倒見積額を費用として計上するための勘定科目である。たとえば、民間企業の金融商品会計では債権を、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて、一般債権、貸倒懸念債権、破産更生債権等の3種類に分類して、それぞれに対して貸倒見積高を計算することとしている。ここにおいて、一般債権とは「経営状態に重大な問題が生じていない債務者」に対する債権をいう。また、貸倒懸念債権とは「経営破綻の状況には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生じる可能性の高い債務者」に対する債権をいう。そして、破産更生債権等とは「経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者」に対する債権をいう。地方公営企業においては、利用料収入による経営を原則としており、利用料の未収入金等の債権に対して貸倒引当金を計上することになるため、個々の企業の独自の実状に応じて当該3種類の分類が必要となる点に留意が必要である。

特別修繕引当金……特別修繕引当金とは、数年に1度大規模な修繕が必要となる特定の固定資産に対して計上する引当金のことである。従来、特別修繕引当金は、修繕引当金の概念に含まれていたが、今回の見直しにより修繕引当金と特別修繕引当金の概念は区別

されることになった。特別修繕引当金は法令上の義務付けがある等修繕費の発生が合理的に見込まれるものに限り計上することとされている。修繕引当金……修繕引当金とは、当期に使用していた設備や機械等について、毎年行われるはずの通常の修繕が何らかの理由で行われなかった場合に、将来修繕が行われる時の修繕費用に対して設定されるものである。従来、修繕引当金は、「当該事業年度前数事業年度における修繕費実績額の平均額又は当該企業の当該事業年度における資産の帳簿原価の一定割合の額」を計上することが認められていた。見直し後は「修繕が事業の継続に不可欠な場合等、修繕の必要性が当該事業年度において確実に見込まれるものに限り計上する」こととされており、修繕引当金の性質に変化があった点に留意が必要である。

(4) 繰延資産とたな卸資産の見直し……繰延資産は、その効果が次年度以降に継続することが前提となるが、計上基準や計上範囲が不明確な場合もあって、その資産性に従来から疑義が存在していた。企業会計においてもすでに繰延資産の計上は創立費や開業費等の5項目に限定列挙されていることから、地方公営企業に関連する事業法において認められる項目(鉄道事業における多額の災害損失など)をのぞき、今後、新たな繰延資産の計上は一切認められなくなった。なお「見直し」では、現在、繰延勘定に計上されているもの(控除対象外消費税を除く)については、償却を終えるまで従前の例によることとされ、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こととされた。また、たな卸資産は原則として取得価額で計上されていたが、たな卸資産の実態を適切に表示し財政状態をより適切に表示するため、時価が帳簿価額より下落している場合には、当該時価を貸借対照表価額とすることとされた。ただし、事務用消耗品等の販売活動および一般管理活動において短期間に消費されるべき貯蔵品等、当該金額の重要性が乏しい場合の評価は、低価法によらないことができるとされた。資産の本質は利用価値あるいは販売価値である。繰延資産の見直しは利用価値のない資産の計上を抑制し、たな卸資産の見直しは販売価値の下落した資産の適正評価を求めものである。いずれも、資産価額の適正化という観点から、「経営の見える化」に貢献する会計基準の変更と整理することができる。

(5) 減損会計の導入…今回の「見直し」において最も重要な改訂の一つが減損会計の導入である。固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処

理をいう。固定資産の減損会計を導入することにより、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となっている場合に、過大な帳簿価額を適正な金額まで減額できる、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、早期の措置を講じることが可能となる等のメリットがある。減損会計は、バブル経済崩壊以降、民間企業の設備に過剰や陳腐化が生じた状況を捉まえ、遊休資産等を貸借対照表に計上できないように進められた会計処理である。すでに企業会計や地方独法会計においては導入されており、多額の固定資産を保有する地方公営企業においても、財政状態を適正に表示する目的で導入され、「経営の見える化」の促進に一役を果たすことになった。減損の兆候の有無に関して、業務活動から生ずる損益やキャッシュ・フローが継続してマイナスになっているかどうかを判定する場合には、一般会計からの繰入金や長期前受金戻入は、原則として収益またはキャッシュ・フローとしてカウントすることになっている。しかしこの処理では、料金収入の不足額を一般会計繰入金等で埋めている現状を鑑みると、減損の兆候の判定の段階で減損の兆候がないと判定される地方公営企業がほとんどであると推測される。この点については「見直し」の内容について、さらに踏み込んだ再検討が必要である。ところで、固定資産の減損処理は、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理である。必要以上に料金収入の不足額が一般会計繰入金等で賄われている場合には、当該企業は実質的には業務活動から生ずる損益またはキャッシュ・フローは継続してマイナスとなっているはずである。このような企業では、減損損失の認識の判定まで進めて、将来キャッシュ・フローの算定を通じて現実的かつ合理的な事業計画を作成すべきである。将来への損失の繰り延べの回避や継続企業の前提の観点からは、これこそが、経営判断に不可欠な基礎資料となる。さらに、固定資産の減損処理を行った資産については固定資産の減損処理後の帳簿価額をその後の事業年度にわたって適正に原価配分することとなる。そのため、一度減損処理を行うと、その後の事業年度については、減価償却費の負担が小さくなることから、料金改定等の際には留意が必要である。減損対象となった資産の償却費を誰が実質的に負担するかという問題は、減損処理とは別個に、その原因を追究し負担者を決定するなどの考察が求められることになる。なお、見積りの変更に伴い減損損失が減額された場合でも、減損損失の戻し入れは行わないという点にも注意が必要である。

(6) リース会計の導入……リース取引とは特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、リース期間にわたりこれを使用

収益する権利を与え、借手は合意されたリース料を貸手に支払う取引のことをいう。従来、リース取引は実際にリース料を支払った際に費用(賃貸料)として処理されていた(オペレーティング・リース)が、「見直し」では賃貸借契約であっても、その経済的実態が、物件の売買を行ったときと同様である場合には、売買を行ったかのように会計処理を行うリース会計(ファイナンス・リース)が導入されることになった。ファイナンス・リースとは、ノンキャンセラブル(リース期間中、実質的に中途解約不能である)と、フルペイアウト(リース物件からもたらされる便益・コストをすべて借手が享受・負担する)の2つの要件をいずれも満たすリース取引をいう。リース期間経過後に所有権が借手に移転する場合を所有権移転ファイナンス・リース、移転しない場合を所有権移転外ファイナンス・リースという。また、ファイナンス・リースに該当しないリース取引をオペレーティング・リースという。それぞれのリース形態に適用する会計処理は、ファイナンス・リース取引については、基本的に売買処理、オペレーティング・リース取引については、賃貸借処理となる。なお、重要性に応じてリース料のうちの利息相当額の取扱いや、リース資産の減価償却の方法に簡便的な処理が認められるなど、詳細なルールが定められている。

(7) セグメント情報の開示を導入……セグメント情報とは、売上高、売上総損益、営業損益、経常損益その他の財務情報を事業の種類別、所在地別等のセグメントに集約した情報をいう。地方公営企業は、業績評価のための情報提供によって議会や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、区分あるいは開示内容について、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。また、企業経営の面からみても、経営分析を多面的に行うためのツールとして、セグメント情報は有用であることが多い。セグメント情報等の開示に関する会計基準に明記されている事業セグメントは、企業の最高経営意思決定機関が、当該構成単位に配分すべき資源に関する意思決定を行い、また、その業績を評価するために経営成績を定期的に検討していることが要件の一つとされている。地方公営企業においては、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されている。固定資産の減損に係る会計基準の適用指針73項によれば、連結財務諸表における資産グループは、どんなに大きくとも、事業の種類別セグメント情報における開示対象セグメントの基礎となる事業区分よりも大きくなることはないと考えられている。地方公営企業においてもセグメント情報の開示を行うために、地方公営企業が抱えるさまざまな事業をどのようにセグメンテーションし、管理

し、権限や責任の付与をどのように行うかという管理会計上の概念が今後重要になると考えられる。開示すべきセグメント情報としては、セグメントの概要、営業収益、営業費用、営業損益金額、経常損益金額、資産、負債、その他の項目が想定されることになる。

(8) キャッシュ・フロー計算書の作成義務付け……キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間におけるキャッシュ・フロー(資金の増加や減少)の状況を、一定の活動区分別に表示するものである。発生主義を採用している地方公営企業会計においてはこれまで、資金の流れの把握は、予算の段階では資金計画として求められていたが、決算段階では何も要求されていなかった。しかし、発生主義会計が採用されると、収益や費用の認識のタイミングと収入や支出の認識のタイミングに差異が生じることから、資金の変動に関する情報を入手するためのツールとして、キャッシュ・フロー計算書が不可欠となる。「見直し」でも、発生主義会計のもとで、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ため、作成が義務付けられることになった。

(9) 勘定科目等の見直し……「見直し」では、民間企業の会計基準改正の方向性も踏まえながら、地方公営企業に関する経営情報が一層適切に財務諸表上開示されるように勘定科目の見直し等が図られた。また、重要な会計方針等を注記し、これらの事項を注記した書類を添付しなければならないとされている。

(10) 組入資本金制度の廃止……「見直し」では、減債積立金を使用して企業債を償還した場合、あるいは、建設改良積立金を使用して建設改良を行った場合等に、その使用した額に相当する額を資本金へ組み入れる制度(組入資本金制度)が廃止とされた。相当額は、資本金ではなく未処分利益剰余金となる会計処理が採用されることになっている。この変更は、借入資本金の廃止と同様に、減債基金等への積立額を出資に類似(相当)するものとはせず、未処分利益剰余金の増加と考える思考から導き出されたものである。増加した未処分利益剰余金の取扱いは、未処分利益剰余金の処分として、条例または議会の議決により決定することとされている。組入資本金制度の廃止は、会計理論的には資本と利益(元本と果実)を明確に識別し、適正な利益額(利益剰余金を含む)等の算定を可能にしている。従来地方公営企業会計制度は、資本の概念を非常の広範囲に捉える傾向が顕著であった。今回の「見直し」はこうした傾向を是正し、公営企業の「経営の見える化」を確実に推進するものと理解されるのである。

5. 主な発表論文等
(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計1件)

— 石原俊彦、仲友佳子、地方公営企業会計制度の見直しと経営の見える化 財務会計から管理会計への発展を企図して、地方財務、717号、2014年3月、89-106頁(査読無:依頼原稿)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

西尾 宇一郎(NISHIO, Uichiro)
関西学院大学・経営戦略研究科・教授
研究者番号: 20411796

(2) 研究分担者

石原 俊彦(ISHIHARA, Toshihiko)
関西学院大学・経営戦略研究科・教授
研究者番号: 20223018

(3) 連携研究者

()