

V 地方公営企業会計基準の改正への対応について

第1 地方公営企業会計制度の見直しについて

平成24年1月に総務省自治財政局公営企業課から次のとおり「地方公営企業会計制度の見直しについて」により見直しの内容が公表されている。

地方公営企業会計制度の見直しの経緯

1 地方公営企業会計制度等研究会の開催

- 開催日程
平成21年6月8日から平成22年3月19日
- 地方公営企業会計制度等研究会の報告書
平成21年12月提言

2 資本制度の見直し

- 第1次一括法による地方公営企業法の一部改正
成立：平成23年4月28日公布：平成23年5月2日施行：平成24年4月1日
- 関係政省令の改正
政令閣議決定：平成23年8月26日公布：平成23年8月30日施行：平成24年4月1日

3 会計基準の見直し

- 地方公共団体に対する説明会の開催
開催日：平成23年10月13日（見直し案を提示）
- 関係政省令の改正、告示の制定
政令閣議決定：平成24年1月24日公布：平成24年1月27日施行：平成24年2月1日
適用：平成26年度予算及び決算から適用（早期適用も可能）

地方公営企業会計制度等の見直しの背景

1 企業会計基準の見直しの進展

- 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、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

- 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企業会計原則に準じた地方独法会計基準との整合

を図る必要が生じている。

- 地方公会計の整備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。地方公営企業についても、地域主権改革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、「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。

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

- 地方公営企業の更なる経済性の発揮のため、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る。
- 地方公営企業会計は、今後の企業会計原則の変更について、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、見直しを行う。

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。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し、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。

3 地域主権改革に沿ったものとする

- 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法の財務規定等を適用する。

地方公営企業会計制度等の見直しの全体像

- I 資本制度の見直し (改正済 (H24. 4. 1～))
- II 地方公営企業会計基準の見直し (今回改正 (H26 予決算～))
 - 会計基準の見直し
 - 1 借入資本金
 - 2 補助金等により取得した固定資産の償却制度等
 - 3 引当金
 - 4 繰延資産
 - 5 たな卸資産の価額
 - 6 減損会計
 - 7 リース取引に係る会計基準
 - 8 セグメント情報の開示
 - 9 キャッシュ・フロー計算書
 - 10 勘定科目等の見直し
 - 11 組入資本金制度の廃止 (資本制度の見直しの積み残し)
 - 会計変更に伴う経過措置等
- III 財務規定等の適用範囲の拡大等 (今後対応)
 - 水道・交通等法定7事業及び病院事業以外の事業への財務規定等の適用拡大
- IV その他の検討事項 (今後対応)
 - 地方公営企業の設置及び経営の基本に関する条例
 - その他(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等)

1. 資本制度の見直しについて

地方公営企業法の改正後の資本制度に関する規定及び新旧制度の比較は次のとおりである。

地方公営企業法

(剰余金の処分等)

第三十二条 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。

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、条例の定めるところにより、又は議会の議決を経て、行わなければならない。

3 毎事業年度生じた資本剰余金の処分は、条例の定めるところにより、又は議会の

議決を経て、行わなければならない。

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。

	旧規定	改正規定
利益の処分	① 1 / 2 0 を下らない金額を減債積立金又は利益積立金として積立 ② 残額は議会の議決により処分可	条例又は議決により可
資本剰余金の処分	① 原則不可 ② 補助金等により取得した資産が滅失等した場合は可 ③ 利益をもって繰越欠損金を補填しきれなかった場合は可	条例又は議決により可
資本金の額の減少	不可	議決により可

これにより、従来の規制が緩和され、例えば少子化等による事業規模の縮小等に対応して資本金の額を減少するなどの対応も、議会の決議により可能となっている。

2. 会計基準の改正について

地方公営企業法の改正に合わせて、地方公営企業法施行令及び地方公営企業会計規則も改正され、改正後の地方公営企業会計規則第 54 条の規定に基づき「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）が告示されており、平成 26 年度の予算決算から当該指針に従った会計処理をすることが必要となる。

第2 「地方公営企業会計制度の見直し」への取り組みについて

企業局では、「企業局公営企業会計制度検討プロジェクトチームの設置及び運営に関する要領」を策定し、経営企画室長を主宰者、各課関係長を構成員としたプロジェクトチームで、改正等の情報収集と導入に向けた研修を実施している。プロジェクトチームは、平成23年4月から平成24年2月までに7回開催され、その結果を「平成23年度企業局公営企業会計制度検討報告書」（平成24年3月）（以下「検討報告書」という。）で整理している。

資本制度の見直しについては、条例改正案を平成24年2月の議会に付託し可決されている。また、会計基準の見直しについては、平成26年度の適用に向けて会計システムの更新も含め準備が進められている。

検討報告書では、次の事項を特に影響のある主要な項目として、見直し内容、財務諸表に与える影響及び実務対応を整理している。

- 1 みなし償却制度の廃止
- 2 たな卸資産の時価評価
- 3 資本制度の見直し
- 4 減損会計の導入
- 5 退職給付引当金の計上義務
- 6 キャッシュ・フロー計算書の作成

以上の6項目の外、借入資本金の負債計上及び財務会計システムの更新を加えた8項目について、平成26年度の導入に向けて進捗管理が行われている。

第3 改正後の地方公営企業会計基準の適用にあたっての留意事項等

以上のとおり、企業局においては、用意周到な体制のもとで準備が進められているが、監査手続きの過程で確認された、会計基準の改正に関する留意事項等について報告することとする。

1. 新会計基準の適用にあたって

新会計基準の適用にあたって、上記のとおりみなし償却制度の廃止、減損会計及び引当金等、少なからず各事業の損益に影響を与える項目もあり、料金改定の在り方等も併せて議論する機会ととらえることが重要となるものと思われる。

2. 減損会計について

減損会計は、検討の結果の減損処理をすることを指すのではなく、検討の結果、減損処理を行う必要がない場合でも、減損会計の対象固定資産に減損の兆候があるかどうかの検討を行うことが減損会計の適用であり、日常の経営活動において、環境の変化、経営意思決定等による減損対象資産の発生の可能性を検討することが必要となる。

(1) 新会計基準に減損会計が導入されたことの意味

自由競争の市場で商品製品の価格が決まる多くの民間企業は、社会環境の急激な変化により結果的に過大設備投資となり、これに対応して、固定資産のうち将来キャッシュ・フローが見込めなくなった部分の減損処理を行い、健全な経営を行う努力が行われてきている。

改訂された地方公営企業会計基準は、減損会計を導入しているが、地方公営企業にとっても減損処理が必要な環境要因を背景にしているものと考えられる。

減損会計は、特別損失の計上により一時的には貸借対照表の資産と純資産を減少させ、経営にダメージを与えるようにも見えるが、新たに資金を必要とするものではなく、将来キャッシュ・フローまで評価額を引下げる会計処理をするものであり、総括原価方式の下では、その後の収益は減少するも費用も減少することにより損益に大きな影響は与えることはない。

将来の回収が不確実な固定資産を損失処理することは、大きな環境の変化に対応して、過去の施策に縛られずに将来のコスト負担を軽減し、経営を前向きに進める方法であると認識すべきである。

既述のとおり（IV 監査の結果及び意見 第1 3総括原価方式の課題について）、工業用水道事業及び水道事業の施設には、その利用率が当初の計画とは大きく乖離している施設が見受けられている。

現在の利用率を以て減損会計を論じることは、形式的には筋違いかもしれないが、減損の兆候が表面化しにくい総括原価方式の制度のもとで、減損会計の導入を機に、住民の福祉の増進の観点から、施設の利用状況を十分に検討することにより過大設備投資部分が明確になった場合には、減損処理を検討することが望まれる。

(2) ガスタービン施設の将来キャッシュ・フローについて

高浜発電所はガスタービンと蒸気タービンを併用した発電所である。平成8年に設置後、15年が経過しガスタービン設備の耐用年数が到来したことから平成24年9月をもってガスタービンの稼働を休止している。

平成8年に事業の用に供した機械装置の耐用年数は到来するが、心臓部であるガスタービンは平成19年度に602,380千円の投資により更新しており、平成23年度の簿価は420,492千円である。

「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」は、第3減損会計において、減損の兆候について「(2) 固定資産又は固定資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該固定資産又は固定資産グループの回収可能性を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは生じる見込みであること。」を例示のひとつとして挙げている。

ガスタービンを使用したスーパーごみ発電の運転停止は、当該例示に該当するものと考えられる。

また、ガスタービンの運転停止により稼働が休止される深井戸等耐用年数が15年超のもの及びすでに更新投資を行って15年未満の設備等についても、休止の事実は減損の兆候に該当する。

減損の兆候のある固定資産は、当該固定資産の割引前将来キャッシュ・フローの総額と簿価を比較し、キャッシュ・フローが簿価を下回る場合には、当該金額の減損処理が必要となる。

これらのガスタービン発電用施設・設備については、改正後の地方公営企業施行規則に照らし合わせ、当該固定資産又は固定資産グループの回収可能性を著しく低下させる変化が生じた場合、あるいは生じる見込みがある場合は、適正に減損処理を行うことが必要となる。

3. 引当金について

地方公営企業法施行規則は、第22条（引当金）において次のとおり規定している。

第22条 将来の特定の費用又は損失（収益の控除を含む。）であつて、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等（令第十七条の二第一項第六号に掲げる予定貸借対照表及び法第三十条第七項に規定する貸借対照表をいう。以下同じ。）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。

（１）特別修繕引当金について

地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針では次のとおり規定している。

第5章第4 その他の引当金

3 特別修繕引当金（事業年度ごとに定期的に行われる特別の大修繕に備えて計上される引当金をいう。）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。

発電事業において、発電所の水車及び発電機の特別修繕は、10年周期で2億円ほどの予算で計画され、計画どおりに実施されている。

現在の会計処理は、総括原価方式のもとで、修繕実施年度の価格に反映することから当該実施年度の費用として認識している。

既述のとおり電気事業においては、一部に固定価格買取制度が導入され、修繕実施年度の価格とのひも付きがなくなることもあり、法令で義務付けられているわけではないが、引当金処理を検討する余地のあるものとする。

（２）市町村交付金について

市町村交付金は、国有資産等所在市町村交付金法の規定に基づき、企業局の管理する固定資産の所在市町村に対し交付している。

その趣旨は、固定資産の所有者である県の市町村に対する固定資産税相当額の負担である。

対象事業は、電気、工業用水道、水道及び団地であり、対象資産は、土地、建物及びその他の償却資産である。各資産の前事業年度末の簿価の1.4%を交付金としている。

平成23年度の企業局の交付金総額は12市（隣県を含む）11町2村に対して383,952千円となっている。

交付手続きはおおむね次のとおりである。

- ① 前年 3月31日 県による対象資産の確定
- ② 前年 11月30日まで 県から市町村へ台帳価格等の通知又は台帳価格等の修正通知

- ③ 当年 4月30日まで 市町村から県へ交付金交付請求書の送付
- ④ 当年 6月30日まで 県から市町村へ交付金の交付

国有資産等所在市町村交付金法

(交付金の請求)

第十一条 市町村長は、総務省令で定めるところにより、国が所有する固定資産については当該固定資産を管理する各省各庁の長に、地方公共団体が所有する固定資産については当該固定資産を所有する地方公共団体の長に対して、毎年四月三十日までに、交付金交付請求書を送付するものとする。

2 前項の交付金交付請求書には、総務省令で定める様式により、固定資産の価格、当該固定資産に係る交付金算定標準額及び交付金額その他必要な事項を記載しなければならない。

(交付金の交付)

第十二条 各省各庁の長又は地方公共団体の長は、前条第一項の交付金交付請求書の送付を受けた場合においては、毎年六月三十日までに、当該交付金交付請求書に記載された交付金額を固定資産所在の市町村に交付するものとする。

この制度のもとでは、対象となる固定資産の取得年度及び次年度では、交付金は交付されず、除却年度の翌年度まで交付することとなる。例えば 22 年度の末日の固定資産を対象とする交付金は 24 年度の 6 月に交付されることとなる。

交付年度 (24 年度) の前々年度 (22 年度) の最終日である (23 年) 3 月 31 日に県の所有する固定資産を対象として計算するので、仮に 23 年 4 月 1 日に除却した場合にも、24 年 6 月には交付の対象となる。このため、例えば事業を廃止した場合など、交付した時点では、当該交付金を負担すべき事業が存在しないケースもありうるようになる。

平成 24 年 6 月に交付する市町村交付金は、23 年 3 月 31 日に所有する固定資産を対象としており、交付の原因となる事象は 22 年度に発生しているものと考えられる。具体的な金額の算定は、その後の事務により計算され、市町村による確認手続はあるも、22 年度末において市町村交付金の交付の対象となる固定資産を所有していた事実があり、法律に基づき交付することが確定しており、金額は固定資産の台帳価格を基本として 1.4/100 を乗じて算出することから合理的な金額算定が可能である。

つまり次のとおり引当金の 4 要件を満たしているものと考えられる。

- ① 市町村交付金 = 「将来の特定の費用」
- ② 年度末の固定資産を対象 = 「その発生が当該事業年度以前の事象に起因」

- ③ 法律に基づき交付する ＝ 「発生可能性が高い」
- ④ 金額は固定資産台帳価格を基本とする ＝ 「金額を合理的に見積もり可能」

債務として確定する時期は国有資産等所在市町村交付金法の規定により毎年4月30日までの請求書の交付を受けた時であるも、改正後の地方公営企業法の適用後は、上記のとおり引当金の4要件を満たしていることから、交付の対象となる固定資産を所有している事業年度において、翌々年に交付すべき市町村交付金を引当金として計上すべきであると考えられる。

しかるに、理論的には上記のとおりであるが、未だ引当金の実務は未成熟であり、国有資産等所在市町村交付金法の手続も金額確定の繁雑な実務を考慮してのものと推測されることから、新地方公営会計基準適用後の実務の動向に留意し、引当処理も可能な体制整備が望まれる。

以上