

地方公営企業法の適用 に当たって

第1章 地方公営企業法の適用に当たって

現在、法非適用事業である事業に、公営企業会計を導入していく場合、従来の官庁会計からの移行事務を行い、適用後は直ちに公営企業会計による会計処理を行っていく必要があります。

このため、実務を担う各事業の事務担当者にとっては、公営企業会計についての知識を得ることが重要となりますが、現状の官庁会計に比べ、「難しい」あるいは「理解しづらい」という印象を持たれることが多いようです。

公営企業会計は、民間の企業会計と同様に、発生主義・複式簿記を採用しており、官庁会計が現金主義・単式簿記であることと比較し、基本的な考え方や仕組みが大きく異なっています（公営企業会計と官庁会計の相違点については第1章3参照）。このことが「難しい」等の印象に影響を与えていると考えられます。また、多くの地方公共団体では、水道事業や交通事業など、既に数十年にわたり、公営企業会計を実施してきている事業を有する一方で、人口3万人未満の地方公共団体においては公営企業会計を実施している事業が存在しない団体もあり、公営企業会計のノウハウが団体内に蓄積されていないことで、敬遠されやすいという面もあると考えられます。

一方で、人口3万人以上の地方公共団体においては簡易水道、公共下水道及び流域下水道における公営企業会計の適用が進められているところであり、法で定められていない事業においても、会計方式の一つとして広く定着しているとも言えます。

法適用後の会計処理を見通すと、あらかじめ、移行事務の準備段階で、一定の会計知識を得ておくことが望ましいところですが、最低限の会計知識でも、対応が可能とも考えられます。

このため、本章では、地方公営企業法及び公営企業会計の基礎知識等、概要を述べた上で、公営企業会計を活用した経営を行っていくステップについて触れていきます。

1 地方公営企業法に関する基礎知識

(1) 地方公営企業法の概要

地方公共団体は、一般的な行政活動のほか、水の供給や公共輸送の確保、医療の提供、下水の処理など地域住民の生活や地域の発展に不可欠なサービスを提供する様々な事業活動を行っています。こうした事業を行うために地方公共団体が経営する企業活動を総称して「公営企業」と呼びます。

公営企業は、あくまでも当該地方公共団体の事務の一部である以上、地方公共団体の組織及び運営の基本法である地方自治法や、地方公共団体の財政に関する基本法である地方財政法、地方公共団体の職員に関する基本法である地方公務員法の規定が原則として適用されます。

しかし、主として警察、消防、教育、土木等の一般行政事務を規律することを目的として設けられているこれらの規定を、水道、交通、病院等の事業に全面的に適用したのでは、効率的・機動的な事業運営を行うことが期待できない面もあります。

そこで、これらの法律のうち、公営企業の効率的・機動的な事業運営を行う上で障害となる規定の適用を排除し、そうした部分に係る特例を設けるため事業の実態に即した法規範として制定されたのが、「地方公営企業法」です。これにより、公営企業が企業として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の増進を図るように運営されることが期待されています。

(2) 地方公営企業法を適用する事業

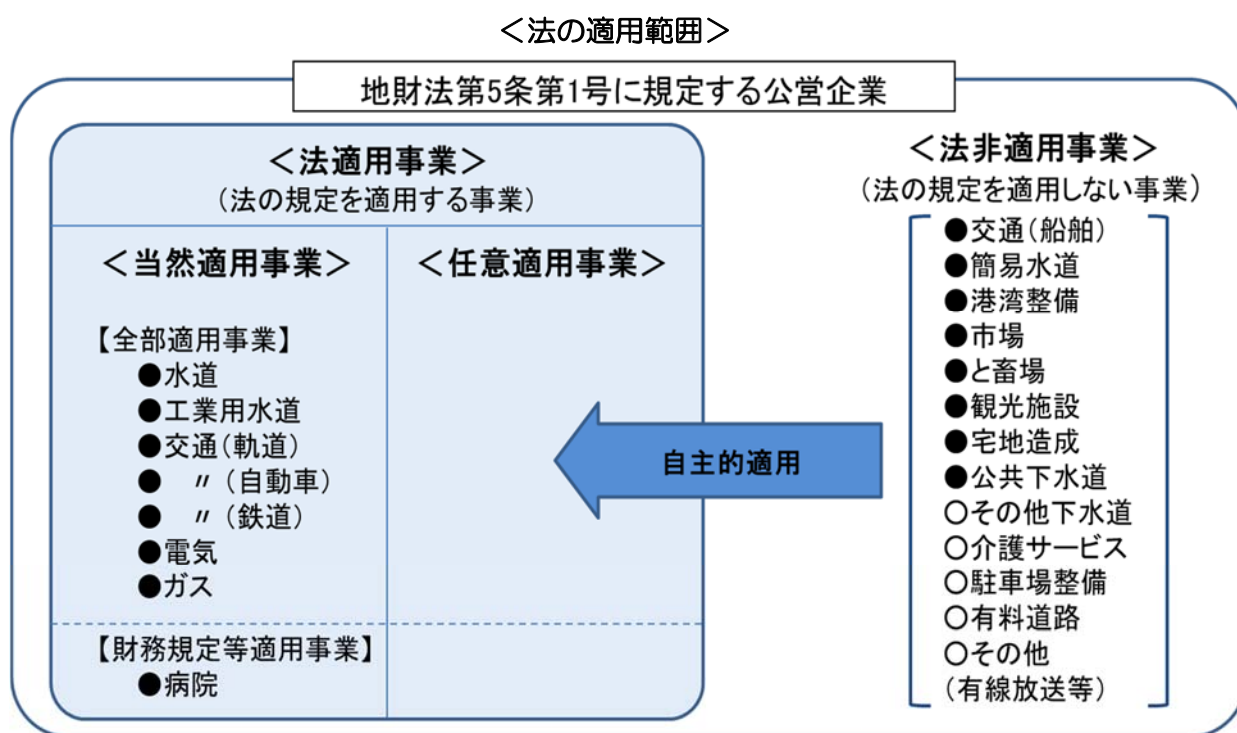
法は、公営企業に一律に適用されるのではなく、特定の事業のみに適用されます。法の規定の適用には、法律上当然に適用される場合（当然適用）と地方公共団体の自主的な決定によって適用される場合（任意適用）の2種類があり、また、適用される規定の範囲について、法の規定の全部を適用する場合（全部適用）と法の規定のうち第3章を中心とする財務・会計に関する規定（法第3条～第6条、第17条～第35条、第40条～第41条並びに附則第2項及び第3項の規定。以下「財務規定等」という。）のみを適用する場合（財務適用）があります。

法の現行の適用関係を整理すると、次のとおりです。

第一に、地方公共団体が、①水道事業（簡易水道事業を除く。）、②工業用水道事業、③軌道事業、④自動車運送事業、⑤鉄道事業、⑥電気事業、⑦ガス事業の7事業（以下「法定事業」という。）を経営する場合には、それらの事業には法の規定の全部が当然に適用されます（法第2条第1項）。

第二に、病院事業については、法の規定のうち財務規定等が当然に適用されます。なお、条例で定めるところにより、法の規定の全部を適用することも可能とされています（法第2条第2項及び第3項、令第1条第1項）。

第三に、法定事業及び病院事業以外の事業で主としてその経費を当該事業の経営に伴う収入をもって充てるものについては、条例で定めるところにより、法の規定の全部又は一部（財務規定等）を適用することができることとされています（法第2条第3項、令第1条第2項）。



※ ●のついたものは、地財法第6条に規定する特別会計設置義務のある公営企業

(3) 地方公営企業法の財務規定等による特例の主な内容

地方公共団体の経営する企業が、企業として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の増進に向けて運営されるよう、法は、一般会計等とは異なり、民間企業の会計基準に近い形で財務諸表等を作成する独自の制度(公営企業会計制度)として、以下のような財務規定等による特例を設けています。

① 経営成績、財政状態の把握

ア 発生主義・複式簿記の採用(法第20条)

公営企業の経済的活動を正確に把握し、的確な経営方針を樹立するため、また住民に対して企業活動の状況を報告するためには、その損益及び資産の状態を適切に把握する必要があります。そのため、現金の収入及び支出の事実に着目して経理する官庁会計方式(現金主義)ではなく、現金の収支の有無にかかわらず経済活動の発生という事実に基づいて経理を行うという発生主義を採用しています。

また、複式簿記の採用により、取引のある度に貸方・借方に等しい金額を計上するため、貸方と借方の合計も必ず同額になります。よって、完成された財務諸表により計算の正確さを確かめることができ、会計処理の自己検証が可能となります。

イ 損益取引と資本取引との区分(法第20条、令第9条)

公営企業会計においては、管理運営に係る取引(損益取引)と建設改良等に係る取引(資本取引)を区分して経理することにより、当該事業年度の経営成績を正確に把握することとなっています。

ウ 経営成績、財政状態の早期把握（法第 30 条）

公営企業会計の決算については、出納整理期間がないこと等を理由に、5月31日までに地方公共団体の長に提出しなければならないこととされており、一般会計等と比べて決算の確定が3ヶ月早くなっています。そのため、決算実績を早期に把握でき、直ちにその結果を経営の参考にすることができます。

② 企業経営の弾力化

ア 予算の弾力条項（法第 24 条第 3 項）

一般会計等では、予算に計上されない経費の支出を行うことや予算に計上された額を超えて支出することはできませんが（自治法第 210 条）、公営企業会計の場合、企業経営を経済情勢に応じて能率的に行うことができるよう、業務量の増加に伴い収益が増加する場合においては、当該業務に直接必要な経費に限り、予算超過の支出が認められています。官庁会計で行っている公営企業も、職員の給料を除いて予算の弾力条項の定めがありますが（自治法第 218 条第 4 項、自治令第 149 条）、地方公営企業法を適用した場合は、経費の制限はないため、より能率的な経営が可能になります。

イ 能率的・機動的な経営のための資産管理の特例（法第 33 条、第 40 条、令第 26 条の 5）

企業用資産の管理行為を地方公共団体の一般の財産の管理に比べてより機動的、弾力的に行うことができるようにするため、財産管理に関する特例を以下のように定めています。

- i：企業用資産の取得、管理及び処分については議会の個別議決は必要ではなく、その代わり、特に重要な資産の取得及び処分については、予算で定めなければならないこととしています。
- ii：行政財産の目的外使用に係る使用料については、条例で定めることを要せず、管理者が定めることができることとしています。
- iii：一般会計等では、土地を貸し付ける場合を一定の場合に限定している（自治法第 238 条の 4）のに対して、公営企業の場合は、企業の経済性を発揮する観点から、当該公営企業の収益の確保に寄与する場合には、幅広く貸付けが認められています。

（４）財務規定等以外の内容

公営企業の経営が地方公共団体の事務の一部である以上、その事務処理に関しては、地方公共団体の組織及び運営の基本法である自治法、地方公共団体の職員に関する基本法である地公法の規定が適用されますが、他方、公営企業が企業として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の増進に向けて運営されるよう、法は財務規定等以外に以下のような特例を設けています。

① 管理者の設置による機動的な経営（法第7条～第16条）

公営企業の合理的、能率的な経営を確保するためには、経営の責任者の自主性を強化し、責任ある経営態勢を確立する必要があります。このため、公営企業の経営のために独自の権限を有する管理者を置き、日常の業務の執行についてはすべて管理者に委ね、管理者が地方公共団体を代表するものとされています。

管理者の基本的な性格としては、あくまでも長の補助職員と位置付けられるものですが、公営企業の業務の執行に関しては法律上広範な権限が与えられ、管理者の名と責任において公営企業の業務を執行することとされており、長の一般的な指揮監督を受けることはありません。

② 企業管理規程の制定（法第10条）

管理者は、法的整理としては地方公共団体の長の補助機関と位置付けられるものですが、独立の執行機関に匹敵する独自の権限を有しており、当該権限に基づく業務の執行を自己の名と責任において行うこととされています。法は管理者がそうした独自の権限を有効適切に行使できるよう、管理者には企業管理規程の制定権が与えられています。

企業管理規程は、法令又は当該地方公共団体の条例若しくは規則又はその機関の定める規則に違反しない限りにおいて制定できるとされており、公営企業の業務に関する事項を定め、必要に応じて公表することとされています。

③ 企業職員概念の導入、身分取扱いの差異（法第36条～第39条）

法の規定の全部が適用される事業においては、管理者の事務の執行を補助する職員について、法により企業職員として取り扱われ、法の特例的規定や地方公営企業等の労働関係に関する法律（昭和27年法律第289号）の規定が適用されることとなります。他方、企業職員も地方公共団体に勤務する地方公務員であり、上記に特別の定めのあるものを除いては、自治法や地公法といった一般法の規定が適用されることとなります。

企業職員は、独立採算の建前の下に経営される企業に従事する職員であり、一般的には地方公共団体における行政権限の行使その他一般の行政事務に従事するものではなく、その従事している業務はむしろ、民間企業における類似の業務と共通する性格を有しています。したがって、その身分取扱いについても、地公法を全面的に適用することは適当ではなく、例えば、労働関係については民間企業の労働者と同様に労働組合の結成、加入及び団体交渉等を認めてしかるべきであるとされています。給与についても、公営企業の管理及び運営に関する事項に当たらない限りにおいては、これを団体交渉の対象とすることができるため、条例で定めるのはその大枠のみとし、細目は、管理者が定めることが適当であるとされています。このように、企業職員も地方公務員であることに変わりはありませんが、その職務の特殊性に基づき、法において自治法、地公法に対する特例が設けられています。

④ 地方公営企業等の労働関係に関する法律の適用（法第 36 条）

企業職員の労働関係は、地方公営企業等の労働関係に関する法律の定めるところによるとされており、企業職員には団結権及び団体交渉権が認められており、団体交渉を通じて、給与や労働条件に関して管理者との間で労働協約を定めることができるものとされています。ただし、公営企業の管理及び運営に関する事項は、当該交渉の対象とすることができません。なお、争議行為については、企業職員及び組合がこれを行うことが禁止されています。

⑤ 企業団及び広域連合企業団の形成の特例（法第 39 条の 2、第 39 条の 3）

ア 組織に関する特例

（ア）企業団

公営企業の経営に関する事務のみを共同処理する一部事務組合については、その名称を「企業団」とすることとされ、管理者の設置や議会の運営等に関して法で特例が規定されています。

企業団を代表する機関として設けられる管理者の名称は、企業長とすることとされ、組織の一元化を図る観点から、法第 7 条に規定されている公営企業の管理者を置かず、当該管理者の権限は企業長が行うこととなります。

（イ）広域連合企業団

公営企業の経営に関する事務のみを処理する広域連合については、その名称を「広域連合企業団」とすることとされています。広域連合企業団においては、企業団と異なり、「企業長」制度を設けず、住民又は構成団体の長による選挙によって選ばれる広域連合企業団の長の下に、法第 7 条に規定する公営企業の管理者を原則として置くこととされています。ただし、当該団体の規模等にかかわらず、条例で定めるところにより、管理者を置かないことができます。

イ 財務に関する特例

企業団又は広域連合企業団（以下「企業団」という。）においては公営企業以外の全ての財務、例えば企業団の議会及び監査委員等に関する財務についても、企業団における財務を一元化するため、財務に関する法の規定（法第 17 条から第 35 条まで並びに附則第 2 項及び第 3 項）が適用されます。したがって、企業団の財務はすべて法で定める発生主義に基づく企業会計方式によって一元的に処理されることとなります。

2 公営企業会計適用の必要性等

(1) 公営企業会計適用の必要性

公営企業会計を適用することの基本的意義としては、発生主義に基づく複式簿記による会計処理を行うことにより、官庁会計に基づく経営分析に比して、将来の収支見通し等をよりの確に行うことが可能となり、他の公営企業や民間企業との比較を通じ、適切な経営方針の決定をすることが可能となる点が挙げられます。また、決算の早期化など、情報の開示がより充実することで、住民や議会によるガバナンスが向上する効果も併せて期待されます。

加えて、既に述べたとおり、今般、今後の急速な人口減少等に伴うサービス需要の減少や施設の老朽化に伴う更新需要の増大など、公営企業を取り巻く経営環境が厳しさを増す中であって、将来にわたり住民生活に必要なサービスを安定的に提供するため、各公営企業においては、経営戦略の策定や抜本的な改革等の取組を通じ、中長期的な視点に立った計画的な経営基盤の強化と財政マネジメントの向上に取り組んでいくことの必要性がより高まっています。

こうした環境の変化の中で、経営改革についてよりの確に取り組むためには、資産及びコストを含む全体の経営状況を比較可能な形で把握した上で将来に向けての経営の見通しを立てていくことが有効であり、公営企業会計を適用し、それに基づく経営分析を通じて適切な判断を行っていくことが重要となります。

特に、適切なストックマネジメントの推進や正確な原価計算に基づく料金水準の設定は、今後の公営企業の持続的な経営の確保のために必要不可欠な取組であるところ、これらを推進していくためにも、公営企業会計により得られる情報が必須となります。

また、広域化や民間活用等の抜本的な改革を推進するに当たっても、関係者間において公営企業会計に基づく財務情報等を共有することが、取組を円滑に進めるため有効であると考えられます。

このように、公営企業が将来にわたって持続的な経営を確保するために、公営企業会計を適用し、それに基づく経営を行っていくことの必要性がますます高まっているという状況であり、各公営企業においてはその必要性を十分に認識した上で、適切な取組を可能な限り早期に推進していくことが求められます。

(2) 地方公営企業法適用のメリット

① 損益情報・ストック情報の把握による適切な経営戦略の策定

公営企業会計の適用により、管理運営に係る取引（損益取引）と建設改良等に係る取引（資本取引）が区分して経理されます。経営成績を適正に示すことや利益・損失の確定を適切に行うことができるため、その分析を通じて中長期的な経営の基本計画である「経営戦略」の策定に必要な基礎的情報を得ることができます。また、減価償却費が導入され、金額ベースでの資産の老朽化の状態の的確な把握が可能となり、更新計画等の策定に役立ちます。

加えて、期間損益計算による原価が明確化することで、施設の更新財源も含め収益の

あるべき水準を踏まえた、適正で説得力のある料金の算定に役立てることが可能となります。

② 企業間での経営状況の比較

公営企業会計の導入により、他の類似の公営企業や民間企業との比較が可能となることから、経営成績や財政状態をより正確に評価・判断することができます。

③ 経営の自由度向上による経営の効率化とサービス向上

予算を超える弾力的な支出、能率的・機動的な資産管理が可能となるなど、財務規定等の適用により経営の自由度が向上し、住民ニーズへの迅速な対応や、経営の効率化、サービスの向上につながります。

④ 住民や議会によるガバナンスの向上

比較可能で財務状況を把握しやすい会計の採用、決算の早期化など開示の充実がなされ、住民や議会によるガバナンスの向上が期待されます。

⑤ 企業会計に精通し経営マインドを持った人材の育成

発生主義など企業会計的な財務処理の知識やノウハウを持った有為な人材が地方公共団体全体で育成されることが期待されます。また、減価償却費を含めたコストとそれに対する収益や、資産と負債の最適化を意識することにより、最少の経費で最大の効用の発揮を図る、経営マインドを持った人材が要請される効果も併せて見込まれます。

⑥ 全部適用したときのメリット

全部適用の事業においては管理者を設置することとなるところ、管理者には公営企業の業務の執行に関して法律上広範な権限が与えられるため、公営企業の自主独立性が確保され、より自律性の高い企業の運営と機動的に活動できる態勢をとることが可能となります。

また、企業職員については、①団結権及び団体交渉権が認められていること、②給与については団体交渉の対象とし、業務能率や企業全体の経営成績を考慮したものであることが原則とされていること等、民間企業に類似した取扱いとなることから、より企業の経済性を発揮することが可能となります。

3 公営企業会計の基礎知識

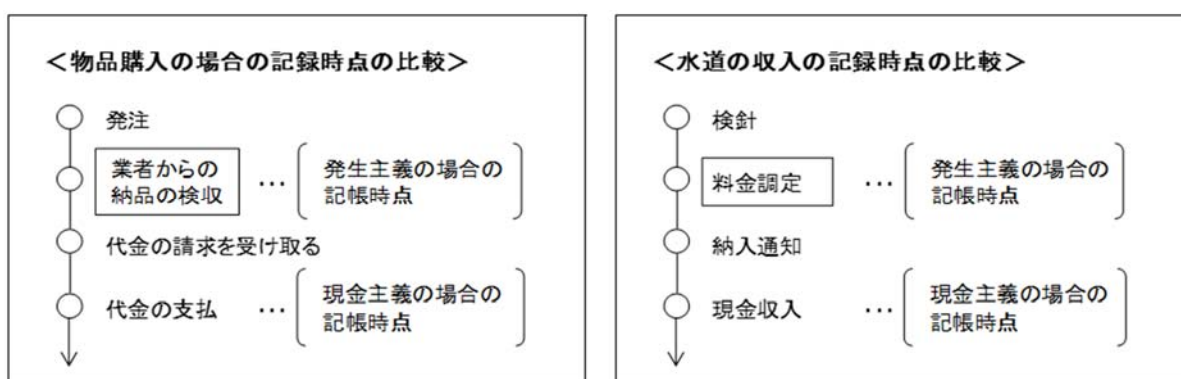
公営企業の会計方式は企業会計方式によっており、官庁会計方式に見られない多くの特色をもっています。公営企業会計適用の説明の前に、公営企業会計と官庁会計との違いについて説明します。

(1) 発生主義

一般会計等で採用されている官庁会計では、現金の収入及び支出の事実に基づき経理記帳される現金主義会計をとっているのに対し、公営企業会計では、現金の収支の有無にかかわらず経済活動の発生という事実に基づきその発生の都度記録し、整理する発生主義会計方式をとっています（法第20条第1項）。

例えば、物品の購入の場合、官庁会計では現金を支払ったその時点において支出として会計記録がなされるのに対し、公営企業会計では現金の支払がなくてもその債務が発生した時点、すなわち、物品の納品の検収を行った時点において費用として記帳されます。

また、料金の収入の場合、官庁会計では現実に現金が収入された時点で収入として計上されますが、公営企業会計では債権が発生した時点、すなわち、調定時点で料金収入として記帳されます。



(2) 複式簿記

経済主体が通常行う経済活動は、経済価値が相互に交換されることにより成立しており、「ある経済価値の増加は他の経済価値の減少をもたらす」という二つの側面を持っています。例えば、AがBから現金100万円で物品を購入した場合、Aは所有する現金が100万円減少する代わりに、物品という資産が増加することになります。

この経済活動の二つの側面に着目してすべての経済価値の変動を記録するものが「複式簿記」です。公営企業会計は、その財政状態や経営成績に関するすべての取引及び事業について捕捉しうる合理的な会計処理、記録の仕組みとして複式簿記を採用しています。

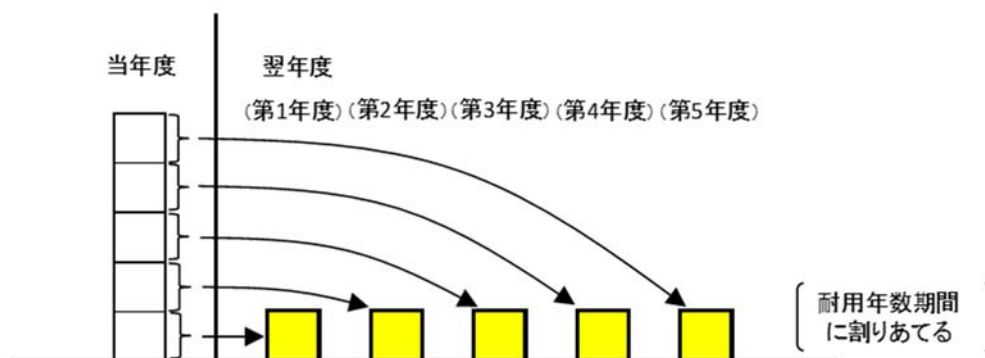
これに対して、官庁会計で使われているのが「単式簿記」で、これは現金等の変動の一面のみを記録するものです。主に官庁会計や家計で使われていますが、その有用性の乏しさから、現在では一般の企業においてはほとんど採用されていません。

(3) 期間損益計算・費用配分

官庁会計では現金主義をとる結果、当該年度の現金支出はそのまま当該年度の費用となる一方で、公営企業会計では「期間損益計算」が重視され、現金支出があってもそれがすべて当該年度の費用とはならないこととなります。費用のうち、当該年度の収益の獲得に役立ったと考えられる部分だけが当該年度の費用として認められ、翌年度以降の収益に見合う部分（支出の効果が翌年度以降に持続するもの）は資産として繰り延べられます。

公営企業会計では、このことを「費用配分の原則」「費用収益対応の原則」と言います。例えば、建物の建設改良のように、その支出の効果が数年間にわたって持続するものについては、企業会計では当該年度の費用とはされず、翌年度以降に繰り延べられ（固定資産）、翌年度以降の期間損益計算の費用（減価償却費）として計上されます。減価償却費という費用が計上されることが官庁会計と大きく異なる点の一つとなっています。

＜減価償却のイメージ＞



（４）損益取引と資本取引

官庁会計では、予算及び決算は一切の収入を歳入とし、一切の支出を歳出として、歳入及び歳出を差し引きして剰余金を計算しますが、公営企業会計では収入及び支出を、①当事業年度の損益取引に基づくもの（収益的収支）と、②いわゆる投下資本の増減に関する取引（資本的収支）とに区分して期間損益計算を明らかにすることとされています。収益的収支には、減価償却費のような現金支出を伴わない費用も含まれます。

① 収益的収支

収益的収入	料金、受託工事収益、長期前受金戻入等
収益的支出	人件費、材料費、減価償却費、支払利息等

② 資本的収支

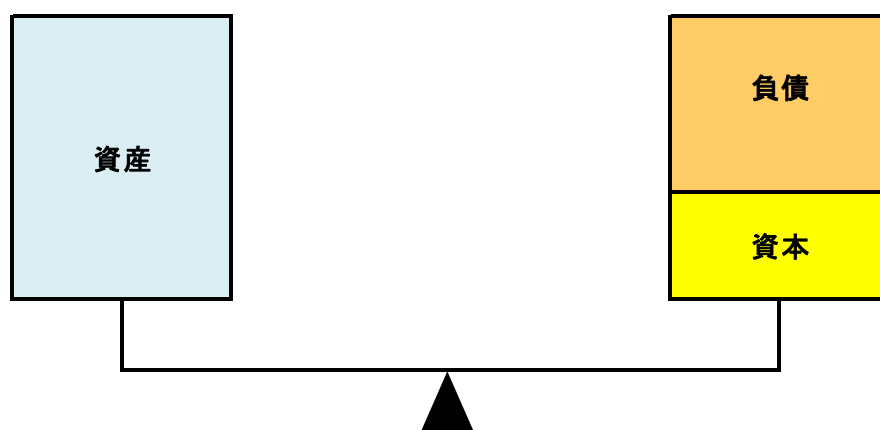
資本的収入	企業債、出資金等
資本的支出	建設改良費、企業債元金償還金等

（５）資産、負債及び資本の観念

官庁会計では、資産、負債、資本という観念がありません。類似観念としては、資産について財産、物品及び現金の区分があり、負債については消極財産の観念がありますが、いずれも単に類似観念に過ぎず、資本については、その類似観念すらありません。しかも、これらの財産、物品、現金又は消極財産は、全く別個に管理され、かつ、会計処理されています。

これに対し、公営企業会計では、「資産－負債＝資本（資産＝負債＋資本）」という算式によって資本が算出され、「資産」と「負債及び資本」は常にバランスしており、しかも、相互に有機的関連をもって会計処理されます。

＜「資産」と「負債・資本」とは常にバランスしている＞



（６）減価償却

減価償却とは、建物、構築物、機械器具、車両運搬具など、一般的には時の経過等によってその価値が減少する資産について、その取得に要した金額を一定の方法によって各事業年度の費用として配分していく手続です。

減価償却は上述の目的に従って必ず行われなければならないものであり、利益の少ない時や欠損の生じた時に償却を見合わせることや利益の大きい時に多額の償却を行うことはできません。

なお、時の経過等によって価値が減少しない土地、立木、建設仮勘定や電話加入権といった資産は減価償却を行いません（非償却資産）。

【参考】減価償却計算の具体的方法

（１）減価償却の計算要素

減価償却の計算を行い、減価償却費を算定するには、次の三つの要素が必要となります。

① 資産の原価

減価償却計算の基準となるもので、一般的に取得原価又は出資した金額をもって帳簿価額とします（則第 8 条第 1 項）。なお、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なります。

② 耐用年数

耐用年数は、則別表第 2 号及び第 3 号並びに「地方公営企業法の適用を受ける簡易水道事業等の勘定科目等について（通知）」（平成 24 年 10 月 19 日付け総財公第 99 号総務省自治財政局公営企業課長通知）別紙 2 によります。

③ 残存価額

残存価額とは、耐用年数の経過後にその資産を処分することによって回収するこ

とが予想される額のことをいいます。公営企業会計の場合、有形固定資産については一律、帳簿原価（取得価額）の10%、無形固定資産は零となっています。

（２）減価償却の方法

減価償却の方法は、次のとおりとなっています。

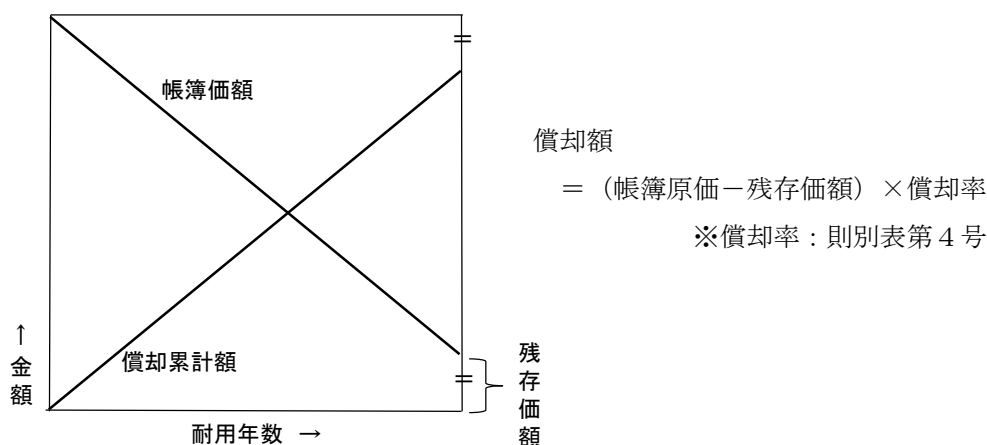
- 有形固定資産 → 定額法又は定率法（ただし、平成10年4月1日以降に取得した建物については定額法）
- 無形固定資産 → 定額法
- 取替資産 → 取替法

有形固定資産については、どちらの償却方法を適用するのか、それぞれの減価償却方法の特性と資産の実態とを勘案の上決定しますが、料金算定の基礎となる費用を算出するという観点から、多くの団体で定額法が採用されています。いずれの方法によっても、その方法を毎年継続して行わなければならない、特別の理由の無い限りみだりに変更してはならないこととなっています。

① 定額法

定額法は、帳簿原価（取得価額）から（１）③で述べた残存価額を控除した額に、則別表第4号に定める率（償却率）を乗じて算出した額を減価償却費とするもので、この場合、減価償却費は毎事業年度同額となります。

したがって、定額法は、一般に資産の価値の減耗が利用度に伴う機能低下よりも、時の経過に伴って平均的に減少する建物、構築物等に適合する償却方法とされています。

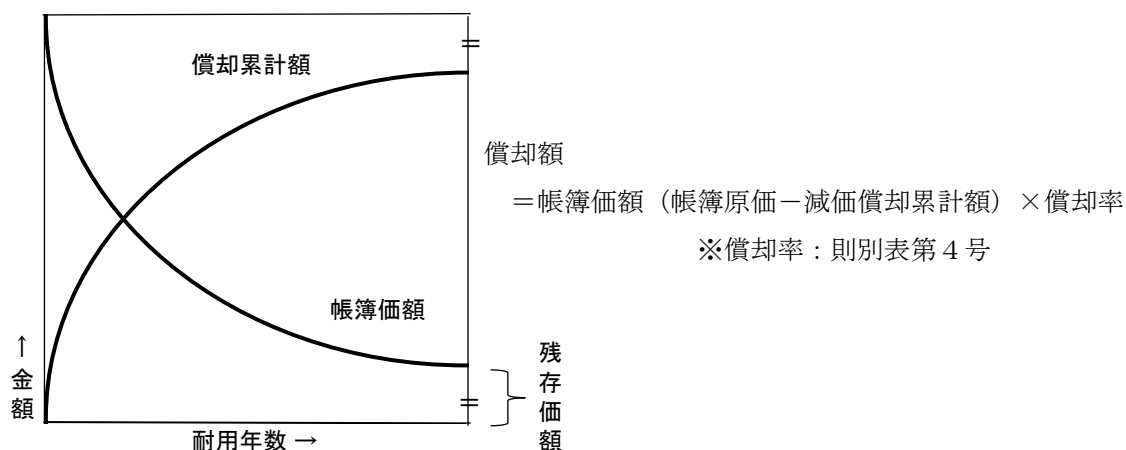


② 定率法

定率法は、帳簿価額（帳簿原価－減価償却累計額）に則別表第4号の償却率を乗じて減価償却費を算出する方法です。資産の使用開始当初の減価償却費が多額となり、徐々に減少していくことになります。

このことから、機械装置、車両運搬具のように、一般に資産の価値減耗が主とし

て機能的減少によるものの償却方法に適しているとされています。



③ 取替法

資産の取得処分及び修繕、除却に係る経理の方法の一種であって、取替法自体は減価償却の方法ではありません。取替経理の結果が減価償却に準じて考えられるものであり、水道事業の需要者メーターのように、一定の資産が多量に同一目的のために使用される固定資産であって、毎事業年度、一定量が平均的に取り替えられるものについては、固定資産の帳簿原価（取得価額）の100分の50に達するまで定額法又は定率法により算出した減価償却費を各事業年度の費用として経理し、その後、取替の都度の経理は行わず、使用数量全体の増減及び実際に要した修繕費を当該事業年度の費用として経理する方法です。

（３）償却限度額

（１）③のとおり、減価償却計算に当たっては耐用年数経過時点の残存価額を設定した上で行いますが、耐用年数経過後も引き続き使用する場合は、償却限度額に達するまで減価償却計算を行います。

減価償却限度額については、原則として、有形固定資産は帳簿原価（取得価額）の100分の95、無形固定資産は100分の100となっていますが、帳簿価額が帳簿原価（取得価額）の100分の5に達した鉄筋コンクリート造の建物及び構築物等で引き続き事業の用に供されている場合においては、当該有形固定資産について、帳簿原価（取得価額）の100分の5に達した事業年度の翌事業年度以降、当該有形固定資産が使用不能となるものと認められる事業年度までの各事業年度において、当該帳簿価額が1円に達するまで減価償却を行うことができることとされています（則第15条第3項）。

4 公営企業会計において作成する財務諸表

公営企業会計では、経営の能率化に重点を置いていることから、官庁会計と異なり、「予算で支出を縛る」という方法ではなく、予算とともに決算にも重点を置き、予算・決算書類として、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書等の財務諸表を作成することとなります。

これらを作成することにより、当該事業年度にどの程度の収益（料金収入等）があったか、どの程度の費用がかかったか、その結果、利益あるいは損失がどの程度であったかといった当該事業の経営成績（フロー）のほか、事業年度末時点で当該事業が保有している資産や負債がどの程度かといった当該事業の財政状態（ストック）などが把握できるようになります。

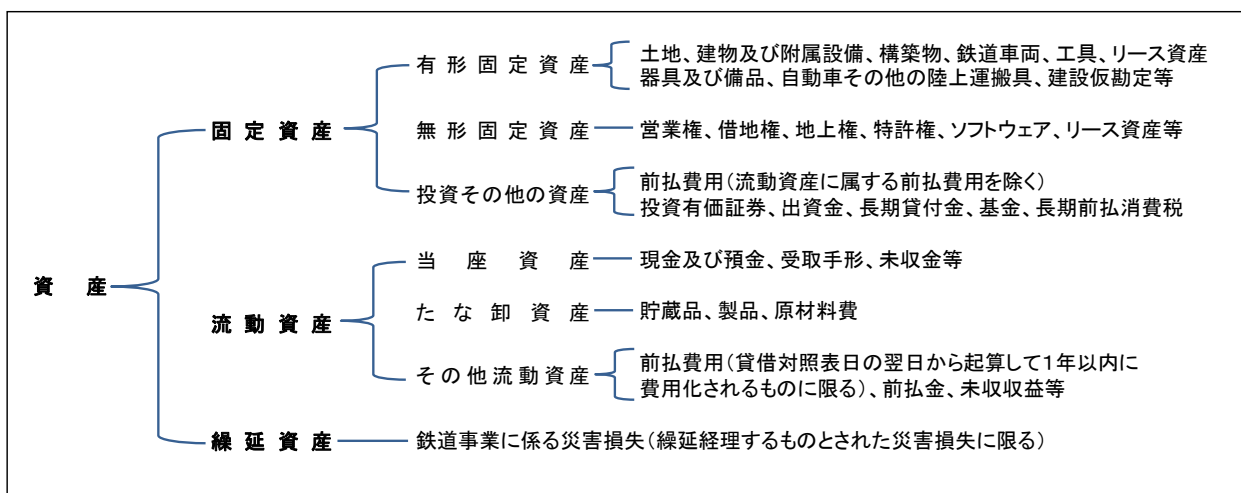
なお、予算において作成する財務諸表は、決算額ではなく見込額となることから「予定貸借対照表」「予定損益計算書」「予定キャッシュ・フロー計算書」とされています。

官庁会計においても、歳入歳出予算・歳入歳出決算書等で、フローの情報は把握できていましたが、公営企業会計では、貸借対照表を作成することにより、ある時点（月末、事業年度末等）に資産、負債及び資本をどの程度保有しているかが明らかになる点が、特徴と言えます。

① 資産の額

資産は、「固定資産」、「流動資産」及び「繰延資産」の3つに分類されます。「固定資産」と「流動資産」の区分は、原則として1年という期間を設定し、その期間内に換金できる資産を「流動資産」、それ以外のものを「固定資産」とするワン・イヤー・ルールが適用されています。

資産の分類を図示すると次のとおりです。



ア 固定資産

固定資産は、具体的な物である「有形固定資産」、法律上の権利等を示す「無形固定資産」及び「投資その他の資産」からなります。

開始貸借対照表に計上する「投資その他の資産」は、投資有価証券、長期貸付金、基金等であり、決算書、契約書等からその額を把握することができますが、「有形固定資産」及び「無形固定資産」については、法適用時の財政状態を明らかにするほか、正確な期間損益計算を行えるようにするため、固定資産台帳を整備することにより資産の額を把握する必要があります。

固定資産台帳の整備手順等については、第3章1（固定資産台帳の整備）で詳しく説明しますが、過去の決算書及びその附属資料、工事台帳や補助金関係書類等の資料等から、一定の資産単位ごとに法適用時（開始時）の帳簿原価（取得価額）を把握していきます。

耐用年数が1年未満又は取得価額10万円未満の消耗性工具、器具、備品で使用中のものは、原則として資産には該当しませんが、これらのものも企業の財産ですので、適正な管理を行う必要があります。

法適用の移行事務の中で、固定資産台帳の整備が最も手間のかかる業務と考えられ、全体の7割～8割を占めるとの指摘もされています。作業の手順を十分に把握し計画的に進めることが重要となります。

イ 流動資産

流動資産は、現金及び比較的短期間のうちに回収され、又は売却されることによって現金に代えることができる資産等です。具体的には、現金、預金、未収金等が該当しま

す。

現金については手許現金など、預金については預金通帳や証書、料金等の未収金については料金システム等を基礎にその額を把握します。

ウ 繰延資産

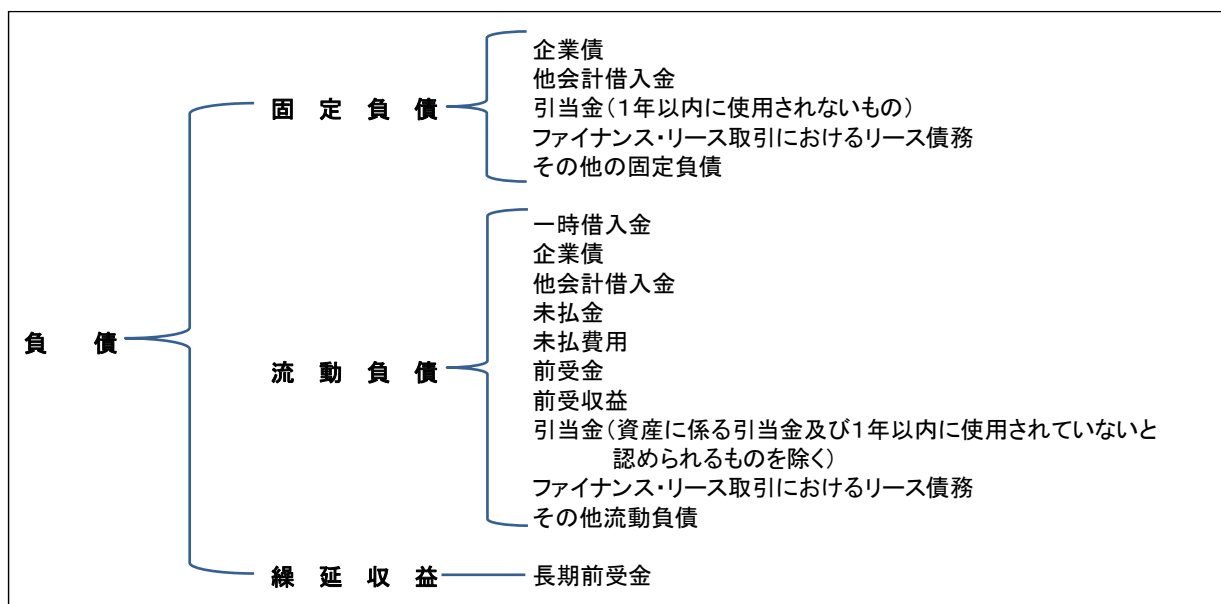
繰延資産として計上が認められるものは、鉄道事業に係る災害（鉄道事業法で国土交通大臣の許可を受けた場合に限る。）による損失のみとなっているため、特段の作業はありません。なお、繰延資産とは、公営企業会計基準の見直しにより、繰延勘定が廃止されたことにより新設されたもので、ある年度において支払った金額について、その効果が翌年度以降に継続する場合に、その残存している効果を見積もって、その部分を資産として繰り延べることができるものです。

② 負債の額

負債は、「固定負債」、「流動負債」及び「繰延収益」に分類されます。

「固定負債」とは支払期限が1年を超えて到来するものをいい、「流動負債」とは支払期限が1年以内に到来するものをいいます。「固定資産」と「流動資産」を区別する場合と同様、いわゆるワン・イヤー・ルールの原則が適用されています。

負債分類を図示すると次のとおりです。



ア 固定負債・流動負債

前述のとおり支払期限が1年を超えて到来する債務を「固定負債」、支払期限が1年以内に到来する債務を「流動負債」といいます。

固定負債は、企業債、他会計借入金などからなり、流動負債は、1年以内に償還期限が到来する企業債や他会計借入金のほか、未払金などからなります。

開始貸借対照表に計上する固定負債・流動負債については、既存の財務会計システムなどの情報によりその額を把握します。

イ 繰延収益（長期前受金）

繰延収益（長期前受金）は、公営企業会計基準の見直しにより新設されたもので、償却資産の取得に伴い交付される国庫補助金、一般会計繰入金等を計上することとされています。固定負債・流動負債が後日他人に対して支払うべき金銭債務のことをいうのに対し、長期前受金は減価償却資産をどのような財源で賄ったかを明確にしていけるためのものであり（令第26条第2項、則第21条第2項）、いわば会計上の概念です。

長期前受金については、固定資産台帳の整備に併せてその額を把握していきます。

③ 資本の額

資本は、企業経営のための「もとで」を意味する数値であり、「資本金」と「剰余金」に区分され、「剰余金」はさらに「資本剰余金」と「利益剰余金」に区分されます。

ア 資本金

資本金は、住民への継続的なサービス提供を行うための企業の経営基盤を示す計算上の値であり、企業開始当初時点で蓄積されたものとして企業内部に存在する「固有資本金」、法第17条の2又は第18条に基づく一般会計等からの追加出資である「繰入資本金」、未処分利益剰余金を組み入れたものである「組入資本金」に区分されます。

固有資本金と繰入資本金は、一般会計等から出資された額と考えることができ、組入資本金は剰余金を資本化することで施設の長期安定性を確保すること等の目的をもって利益から振り替えられた額と考えることができます。

イ 剰余金（資本剰余金・利益剰余金）

資本剰余金は、資産の再評価差益である「再評価積立金」と償却資産以外の資産の取得のために一般会計等から受けた補助金等の額が計上され、法適用後は原則として資本金以外の資本取引により外部から得た「もとで」と言えます。

利益剰余金は、経営活動の結果生じた利益であり、法第32条第2項に基づいて特定の目的のために積み立てられた積立金（処分済み利益）と、特定の用途目的を定めていない「未処分利益剰余金」に区分されます。経営活動の結果損失を生じたときは、未処理欠損金として整理します。

法適用時点の資本の額は、把握した資産及び負債の額から{資産－負債＝資本}の算式により算定します。

(2) 損益計算書

(省略してP/L (Profit and Loss statement) と呼称されます)

損益計算書は、一事業年度における当該事業の経営成績を明らかにするために、その期間中に得たすべての収益とこれに対応するすべての費用を記載し、純損益とその発生の由来を表示した報告書です。

損益計算書により、当該事業がいかなる経営活動によって、どれだけの経営成績を上げたかを知り、それに基づいて過去の経営を分析し、また将来の方針を立てることが可能となります。

貸借対照表が一定の時点における財政状態を表しているのに対し、損益計算書は一定の期間の経営状況を表していることから、「B/Sはストックを、P/Lはフローを表す」と説明されることがあります。

平成〇〇年度××町下水道事業損益計算書(イメージ)	
(平成〇〇年4月1日から平成△△年3月31日まで)	
1 営業収益	61,341,600
下水道使用料	34,575,600
雨水処理負担金	23,049,000
受託事業収益	3,413,000
その他営業収益	304,000
2 営業費用	50,629,100
管渠費	6,161,750
処理場費	18,486,950
受託事業費	3,490,000
総係費	13,565,600
減価償却費	8,146,800
資産減耗費	605,000
その他営業費用	173,000
営業利益	10,712,500
3 営業外収益	1,052,164
受取利息及び配当金	213,140
長期前受金戻入	614,000
雑収益	225,024
4 営業外費用	7,799,700
支払利息及び企業債取扱諸費	7,708,200
雑支出	91,500
経常利益	3,964,964
5 特別利益	70,000
固定資産売却益	70,000
6 特別損失	50,000
減損損失	50,000
当年度純利益	3,984,964
前年度繰越利益剰余金	0
その他未処分利益剰余金変動額	0
当年度未処分利益剰余金	3,984,964

3つの段階で利益を把握

$$\text{利益} = \text{収益} - \text{費用}$$

① 営業利益

通常の業務活動の損益の結果が表示されます。

② 経常利益

通常の業務活動に関する損益に加えて資金調達等に関する損益の結果が表示されます。

③ 純利益

1年間の全ての損益の結果が表示されます。

(3) キャッシュ・フロー計算書

(省略してC/F (Cash Flow statement) と呼称されます)

キャッシュ・フロー計算書は、一事業年度の資金収支の状況を、一定の活動区分別に表示した報告書です。公営企業会計は、発生主義によるため、収益・費用を認識する時期と現金の収入・支出が発生する時期とに差異が生じることになります。キャッシュ・フロー計算書により、現金の収入・支出に関する情報を得ることが可能となります。

なお、官庁会計と異なり、出納整理期間がないことから、キャッシュ・フロー計算書は3月31日までの収支を表示することになります。

平成〇〇年度××町下水道事業キャッシュ・フロー計算書(イメージ)

(平成〇〇年4月1日から平成△△年3月31日まで)

I 業務活動によるキャッシュ・フロー	
当年度純利益	3,984,964
減価償却費	8,146,800
減損損失	50,000
長期前受金戻入額	▲ 614,000
受取利息及び配当金	▲ 213,140
支払利息及び企業債取扱諸費	7,708,200
固定資産除却損	557,000
固定資産売却損益(▲は益)	▲ 70,000
未収金の増減額(▲は増加)	▲ 2,541,698
未払金の増減額(▲は減少)	2,066,074
たな卸資産の増減額(▲は増加)	▲ 30,959
引当金の増減額(▲は減少)	968,000
その他流動資産の増減額(▲は増加)	▲ 25,000
その他流動負債の増減額(▲は減少)	▲ 10,000
小計	19,976,241
受取利息及び配当金	213,140
支払利息及び企業債取扱諸費	▲ 7,708,200
業務活動によるキャッシュ・フロー	12,481,181

業務活動によるキャッシュ・フロー

通常の業務活動の実施による資金の収支や投資活動、財務活動以外の収支が表示されます。

II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有形固定資産の取得による支出	▲ 38,396,800
有形固定資産の売却による収入	300,000
無形固定資産の取得による支出	▲ 65,000
一般会計等繰入金による収入	3,500,000
投資活動によるキャッシュ・フロー	▲ 34,661,800

投資活動によるキャッシュ・フロー

通常の業務活動の基礎となる固定資産の取得及び売却の収支が表示されます。

III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
企業債による収入	25,000,000
企業債の償還による支出	▲ 3,076,940
リース債務の支払額	▲ 160,800
財務活動によるキャッシュ・フロー	21,762,260

財務活動によるキャッシュ・フロー

増資、減資による収支や資金調達、返済に関する収支が表示されます。

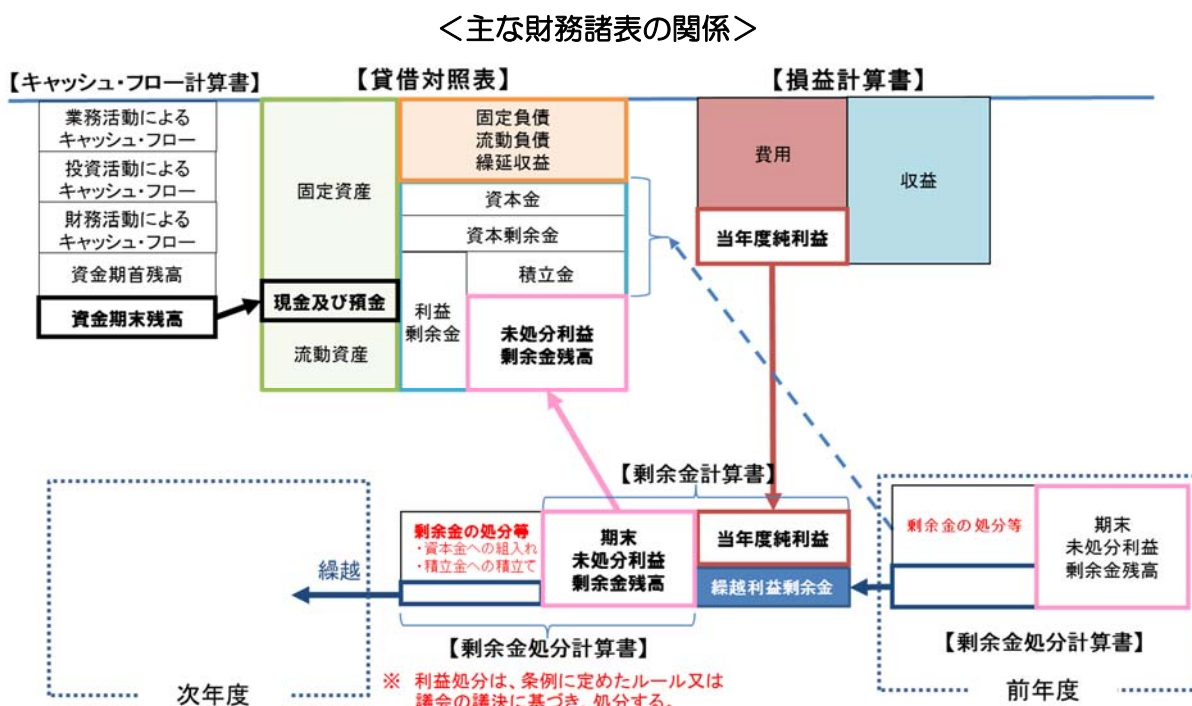
資金増加額(又は減少額)	▲ 418,359
資金期首残高	7,163,753
資金期末残高	6,745,394

<キャッシュ・フロー計算書の読み方の例>

	業務活動	投資活動	財務活動	概要
パターン①	プラス	マイナス(△)	マイナス(△)	本業の業績は概ね良好であり、有利子負債残高を減少させつつ建設改良に係る投資も実施しているため、比較的良好な経営状況にあると想定される。
パターン②	プラス	マイナス(△)	プラス	本業の業績は概ね良好であるが、建設改良に係る投資財源を有利子負債に依存し、かつその残高が増加しているため、今後の返済負担増加が想定される。
パターン③	マイナス(△)	マイナス(△)	プラス	本業の業績が厳しく、建設改良に係る投資財源に加え、日常の運転資金も有利子負債に依存している可能性があるなど、資金繰りが非常にタイトになっていると想定される。

(4) 財務諸表間の関係

官庁会計では、歳入歳出予算や歳入歳出決算書など、1つの書類で簡潔しますが、公営企業会計では(1)～(3)で見たとおり、複数の財務諸表を作成する必要があります。しかし、それぞれの書類は独立したものではなく、下図のとおり、相互に補完し合う関係にあります。



5 新会計制度等の特徴

民間の企業会計基準の改正、地方独立行政法人会計基準の制定、地方公会計改革の推進が行われる中、公営企業の会計制度は昭和41年以来大きな改正が行われていなかったことから、これらの会計制度との整合を図るため、平成23年度に見直しが行われました。見直しに当たっては、現行の企業会計原則の考え方を最大限取り入れたうえで、公営企業の特性を適切に勘案するとともに、地方分権の確立に沿ったものとするを基本的考え方としています。

新会計制度は、主に発生主義会計に基づく会計処理の見直しですので、公営企業会計適用に当たって概要を理解する必要があります。特に、全事業で対象となり、毎事業年度の予算・決算に影響がある「(1) 補助金等により取得した固定資産の償却制度等について」、「(2) 引当金」、「(7) キャッシュ・フロー計算書」については留意が必要です。

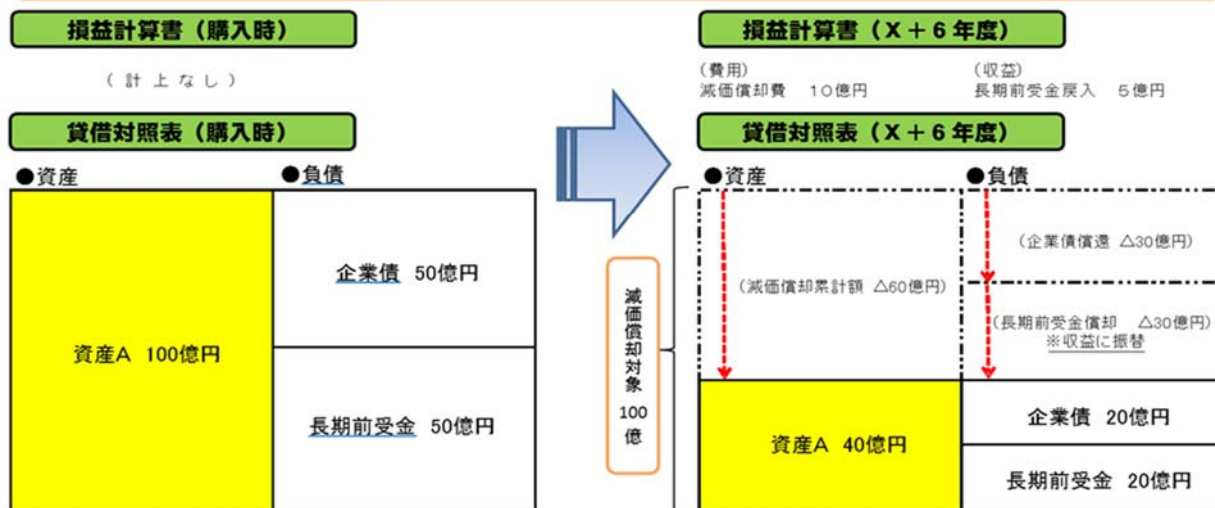
(1) 補助金等により取得した固定資産の償却制度等について

補助金等により固定資産を取得した場合については、補助金等の金額を「長期前受金」として負債に計上した上で、減価償却見合い分を順次収益化していきます(令第26条、則第21条)。

取得した固定資産について、補助金も含めた金額で計上し、減価償却を行うことで、貸借対照表上の資産価値の実態を適切に表示することができます。また、長期前受金について、減価償却費に併せて収益化することで、損益計算書上に計上された減価償却費のうち、料金収入として回収すべき額が明らかとなります。

＜長期前受金の収益化イメージ＞

X年度期末に補助金（長期前受金）50億円及び企業債50億円をもとに100億円の資産Aを購入したと仮定。
※耐用年数10年、残存価額0円、定額法により償却した場合



※ この例は耐用年数と償還期間が同一として示しているが、実際は減価償却累計額と企業債償還は、それぞれ耐用年数と償還期間に従って計算すること。

上図のX+6年度の会計処理を仕訳で示すと、次のとおりになります。

＜仕訳例＞

減価償却費 10億円 / 減価償却累計額 10億円
収益化累計額 5億円 / 長期前受金戻入 5億円

なお、補助金等を財源として、土地等の非償却資産を取得した場合については、補助金等の金額を「資本剰余金」として資本に計上します。

【参考1】資産を無償取得した場合

資産を無償取得した場合については、「受贈財産評価額」として、償却資産であれば長期前受金に計上し、非償却資産であれば資本剰余金に計上します。

＜事例＞無償で建物 200 を取得

建物 200 / 長期前受金（受贈財産評価額） 200

＜事例＞無償で土地 100 を取得

土地 100 / 資本剰余金（受贈財産評価額） 100

なお、一般会計からの無償譲渡であれば、「現物出資」として「資本金」になる場合もありますので、注意が必要です。

＜事例＞一般会計から建物 400 および土地 300 の現物出資を受けた

建物	400	／	資本金	700
土地	300	／		

【参考 2】建設改良費に充てた企業債等に係る元金償還金に対する繰入金

建設改良費に充てた企業債等に係る元金償還金に対する繰入金については、補助金等の例により「長期前受金」として計上した上で、減価償却に合わせて収益化します（則第 21 条第 3 項）。

具体的には、企業債に対してどれだけ一般会計等が負担するかを「繰入割合」として決定した上で、当事業年度の減価償却費に繰入割合を乗じた金額を当事業年度の収益化額とします。ただし、当事業年度の収益化額は、当事業年度の長期前受金のうち、企業債に係る一般会計等繰入金の総現在高が限度となります。総現在高が不足する場合には、後年度、当事業年度の収益化を行った後で総現在高に余剰が出た段階で特別利益に計上して調整します。

なお、各事業年度における減価償却額と当該繰入金との差額が重要でない場合は繰り入れた年度に全額を収益として計上することができます（則第 21 条第 3 項ただし書）。

差額が重要でない場合とは、資産の償却期間と企業債の償還期間がほぼ同一であることにより、原則どおり収益化した場合と当該事業年度に繰入金全額を収益化した場合を比較して、公営企業の損益に与える影響に大きな差がない場合が想定されます。

簡易水道や下水道事業では、差額が重要でない場合に該当することは少ないと考えられることから、固定資産台帳の整備の段階で、財源整理に留意する必要があります。

（2）引当金

① 引当金の概要

引当金とは、①将来の特定の費用又は損失であって、②その発生が当該事業年度以前の事象に起因し、③発生の可能性が高く、かつ、④その金額を合理的に見積もることができる、の 4 つの要件に合致する場合に、計上するものです（則第 22 条）。

公営企業において想定される引当金としては、退職給付引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、賞与引当金、貸倒引当金などがありますが、上記の要件を満たすものは引当金として計上する必要があります。

＜引当金の例＞

項目	内容
退職給付引当金	職員が将来退職した場合に支給すべき退職手当の支払に備え、引当金として計上する。 退職手当組合に加入している場合は、退職給付債務から退職手当組合への組合積立額(公営企業分)を控除した額を引き当てる。退職手当組合への負担金は引当金に含めず、拠出時に負担金として費用計上を行う。
修繕引当金	所有する設備等について、毎事業年度行われる通常の修繕が何らかの理由で行われなかった場合、その修繕に備えて計上されるものをいう。
特別修繕引当金	数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で、法令上の義務付けがあるなど修繕費の発生が合理的に見込まれるものをいう。
賞与引当金	翌年度に支払われる予定の期末・勤勉手当等のうち、当年度負担相当額について計上される引当金。例えば、12月から翌年5月の6ヶ月間を支給対象期間として翌年6月に期末・勤勉手当を支給する場合、12月から3月の4ヶ月分については当年度に負担すべき費用と考え、6月に支払が予定されている期末・勤勉手当の6分の4(4ヶ月分)について引当金を計上する。
貸倒引当金	未収金、貸付金等の債権について、回収することが困難と予想される額を見積り、引当金を計上する。

② 各種引当金と重要性の原則について

引当金について、営業規模等に対して引当金計上金額が少額となる場合がありますが、計上に際しての重要性の原則の適用については、金額のみではなく、質的側面も勘案して判断する必要があります。

特に、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）に列挙されている貸倒引当金、退職給付引当金、賞与引当金、修繕引当金及び特別修繕引当金については、引当金の中でも、広く一般的に認識されており、ほとんどの公営企業において想定されうるものです。また、人件費等、特に企業の安定的かつ継続的な運営に当たって回避することのできない固定的な性質の経費に係るものとなりますので、確実な計上が求められています。

【参考 1】引当金の考え方

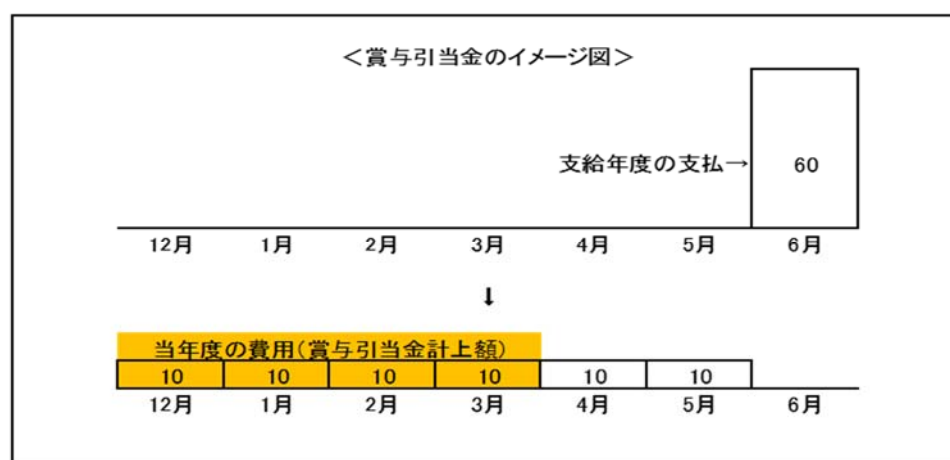
引当金の必要性和イメージについて、実務上でよく見られる賞与引当金を例として説明します。

賞与引当金とは、翌事業年度に支払われる予定の期末・勤勉手当のうち、当事業年度負担分となる金額を見積もり、計上される引当金です。

12 月から翌年 5 月の 6 ヶ月間を支給対象期間として、翌年 6 月に期末・勤勉手当（60）を支給するとします。このとき、決算日時点においては、12 月から翌年 3 月までの勤務分に対応する期末・勤勉手当（40）が存在しますが、決算日時点で特段の処理をしない

場合には、当事業年度において発生していたはずの費用が認識されずに、翌事業年度においてその分の費用が大きく認識されてしまいます。

そのため、決算日時点で発生している期末・勤勉手当の未払分の金額については、賞与引当金として計上することが必要です。



【参考 2】退職給付引当金

（１）退職給付引当金の計上

引当金の中で、特に留意が必要となる退職給付引当金について説明します。

退職給付引当金は、職員が将来退職した場合に支給すべき退職手当の支払に備えて計上するものです。

算定方法については、職員の退職時に見込まれる退職手当の総額のうち、当期末までに発生していると認められる額について、一定の割引率を用いて、退職時から現在までの期間に基づき割り引いて計算する方法が原則となりますが、年度末に特別職を含む全職員（年度末退職者を除く）が自己の都合により退職するものと仮定した場合に支給すべき退職手当の総額を計上する簡便的な方法によることができます。

民間企業では、簡便的な方法によるためには、従業員数が 300 人未満の小規模な企業である必要があるといった条件がありますが、公営企業の場合にはそのような制限はありません。

公営企業が、退職手当組合を利用している場合、計上すべき退職給付引当金の額は、当該公営企業の退職給付債務から、組合への加入時からの負担金の累積額から既に企業職員に対し退職手当として支給された額の総額を控除した額に組合における積立金の運用益のうち当該公営企業へ按分される額を加算した額（＝退職手当組合への積立金残高）を控除した額とします。

なお、組合への負担金は、拠出時に費用として認識しますので、退職給付引当金としては計上しません。

（２）退職給付引当金計上の経過措置

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、法適用前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ることが原則となりま

すが、退職給付引当金について、その経営状況に応じて、公営企業会計基準の見直し時の取扱いと同様に、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（上限 15 年以内）での均等分割で計上することは差し支えありません。

なお、その内容については、重要性に応じて、会計に関する書類の「重要な会計方針に係る事項に関する注記」の「引当金の計上方法」において、その旨を注記することが必要となります。

（３）たな卸資産の価額

たな卸資産とは、貯蔵品、製品、半製品その他これらに類する流動資産のことを言いますが、たな卸資産の時価が帳簿価額より下落している場合には当該時価を帳簿価額とする低価法を用いて評価します（則第 8 条第 3 項第 3 号）。

低価法を用いて、たな卸資産の実態を適切に表示することによって、財政状態をより適切に表示することができます。

販売を目的とする物品等（宅地造成事業における販売用土地など）については、低価法を用いて評価することが求められていますが、事務用消耗品等の販売活動及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については、低価法によらないことができます（則第 8 条第 3 項第 3 号）。短期間で現金化・費用化される事業用の部品や消耗品等の貯蔵品について低価法による評価を行うことは、重要性に乏しく、費用対効果の観点等から、その意義が小さいと考えられるためです。

ただし、たな卸資産の重要性は一律に判断できるものではなく、公営企業ごと個別に判断することになる点には注意が必要です。

（４）減損会計

（３）では、流動資産に属するたな卸資産の評価と低価法について説明しましたが、ここでは、固定資産の評価と減損会計について説明します。

減損会計は、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て過大となっている場合には、貸借対照表上の固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額することであり、これにより財政状態をより適切に表示することができるとともに、過大投資など公営企業の経営成績の問題を早期に明らかにすることが可能となります。

【参考】減損会計のフロー

固定資産は使用することを目的とした資産であるため、時価が帳簿価額を下回っていることが直ちに収益性の低下につながるものではありません。したがって減損会計は次の手順によって収益性の低下を判断し、減損損失を計上します。

（１）固定資産のグループ化

固定資産は、単独でキャッシュ・フローを生み出す場合もあれば、複数の固定資産で一体的にキャッシュ・フローを生み出す場合もあります。そのため、減損会計の対象を判断するに当たっては、管理会計上の区分や投資意思決定を行う際の単位等を考

慮して、グルーピングする必要があります。

資産のグルーピングは、他の固定資産又は固定資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うことになり、経営の実態が適切に反映されるように配慮する必要があります。

【グルーピングの例】

単位	適当と考えられる事業
事業全体	水道、交通、ガス、公共下水道 等
施設ごと	工業用水道、電気、病院 等
個別資産ごと	遊休資産、賃貸用不動産 等

(2) 減損の兆候

固定資産又は固定資産グループに減損が生じている可能性を示す事象(減損の兆候)がある場合には、当該資産について、減損を認識するかどうかの判定を行わなければなりません。減損の兆候としては次のような例があります。

① 業務活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナス

過去2事業年度連続でマイナスであり当該年度も明らかにプラスにならない場合や、前事業年度と当該事業年度以降の見込みが明らかにマイナスとなる場合が該当します。なお、損益やキャッシュ・フローが継続してマイナスか否かの判定には、一般会計からの繰入金や長期前受金戻入を含めます。

② 使用範囲又は使用方法について回収可能価額を著しく低下させる変化

固定資産又は固定資産グループが、遊休状態となり、将来の用途が定まっていない場合などが該当します。

③ 経営環境の著しい悪化

固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みである場合が該当します。

④ 市場価格の著しい下落(帳簿価額から少なくとも50%程度以上の下落)

資産グループ全体のみならず、主要な資産や土地が著しく下落した場合も該当します。

なお、公営企業は営利を目的としないことから、事業単位別、施設別の固定資産グループ間の財政調整を行うことを前提に、公営企業全体の損益収支の均衡を予定しているケースがあるため、固定資産グループ単位で減損の兆候が見られたとしても、必ずしも減損の兆候があると判断する必要はありません。ただし、全体で損益収支の均衡が図られていたとしても、当該固定資産グループが、当初見込んでいた損益やキ

キャッシュ・フローを達成しているかを踏まえて判断する必要があります。例えば、将来にわたって安定的に事業を継続していくための中長期的な経営の基本計画である「経営戦略」との整合性を踏まえて判断することが考えられます。

(3) 減損損失の認識の判定

帳簿価額よりも、固定資産又は固定資産グループから得られる割引前の将来キャッシュ・フロー総額（将来価値の総額）の方が小さい場合には、減損損失を認識します。（将来価値を一定の利率を用いて現在価値に換算したものが「割引後」となります。）

民間企業においては、割引前将来キャッシュ・フローの見積期間は20年以内とされていますが、公営企業会計では、事業の特性からそのような制限はなく、見積期間が20年を超えてもよいものとされています。

(4) 減損損失の測定

減損損失を認識すべきと判定された固定資産又は固定資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額するとともに、その減少額を減損損失として、当期の損失（特別損失）として計上します。

回収可能価額については、正味売却価額と使用価値のいずれか大きい方とします。通常、使用価値は正味売却価額より高いと考えられるため、減損損失の測定においては、明らかに正味売却価額の方が高いと判断できる場合や、すぐに処分する場合などを除いて、現在の正味売却価額を算定することまでは必要とされていません。

(5) リース取引

① リース取引に係る会計処理

リース取引とは、特定の物件（以下「リース物件」という。）の所有者である貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間（以下「リース期間」という。）にわたり、これを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料（以下「リース料」という。）を貸手に支払う取引をいいます。

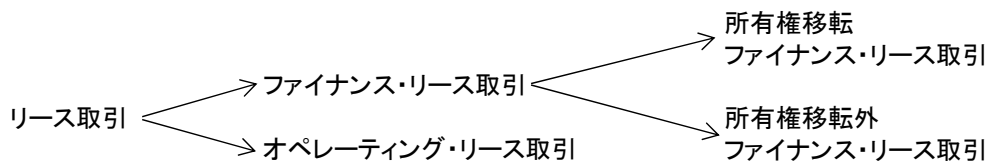
この取引は、法形式的にはあくまでも賃貸借契約であることから、従来は支払った金額を当該事業年度の費用として処理していました。

しかし、リース取引の中には、賃借人がリース会社に資金調達を肩代わりしてもらい、その資金で物件を自ら購入しているのと同視できるような場合があります。そのような場合の取引は、賃貸借ではなく、むしろ「売買＋資金調達」とみるべきであることから、通常の売買取引にかかる方法に準じた会計処理により、リース物件とこれに係る債務をリース資産及びリース債務として計上します。

② リース取引の分類

リース取引は、次のとおり分類され、ファイナンス・リース取引が「売買＋資金調達」と見るべき取引として、原則としてリース資産及びリース債務に計上されます。

＜リース取引の分類＞



【参考】リース取引の判断

（１）ファイナンス・リース取引

ファイナンス・リース取引とは、

- ・ リース契約に基づくリース期間の中途において解約することができない（法的形式上は解約可能であるが、解約に際し相当の違約金を支払わなければならないなど、事実上解約不能と認められるものを含む）
- ・ リース物件の借手が経済的利益を享受することができ、その費用を負担するリース契約

による取引をいいます。

① 所有権移転／所有権移転外ファイナンス・リース取引の区分

ファイナンス・リース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるものを「所有権移転ファイナンス・リース取引」、それ以外の取引を「所有権移転外ファイナンス・リース取引」といいます。

次の（ア）～（ウ）のいずれかに該当する場合は、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当します。

（ア）所有権移転条項

リース契約上、リース期間終了後又はリース期間の途中で、リース物件の所有権が借手に移転することとされている取引

（イ）割安購入選択権

リース契約上、借手に対して、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利が与えられており、その行使が確実に予想されるリース取引

（ウ）特別仕様物件

リース物件が、借手の用途に合わせて特別の仕様により作製又は建設されたものであって、当該リース物件の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース取引

（２）オペレーティング・リース取引

リース取引のうち、ファイナンス・リース取引以外のリース取引を、オペレーティング・リース取引といいます。

オペレーティング・リース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法の会計処理を行います。

（３）中小規模の公営企業の特例

中小規模の公営企業は、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができますが、この場合であっても、未経過リース料は注記する必要があります。なお、所有権移転ファイナンス・リース取引については、この特例が認められていません。

中小規模の公営企業とは、法第２条第１項各号に掲げる事業（法定事業）であって、令第８条の２で定める管理者を置かなければならない事業以外の事業です。

（６）セグメント情報の開示

公営企業は、議会や住民に対する説明責任を果たすため、業績評価に必要な情報を提供することが求められています。第１章４で示した財務諸表は会計単位で作成しますが、情報提供に当たり、公営企業の業務の内容が多岐にわたるようであれば、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提供することが必要になります。

セグメント情報については、経営分析を多面的に行うためのツールとして利用可能であるため、企業経営の面から見ても有用性があります。

【参考１】セグメント情報の区分方法

セグメントの区分は、事業単位の有無も含めて、各公営企業において判断し、企業管理規程で区分方法を定めるものとされています（則第４０条第２項）。区分に当たっては、企業の最高経営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に分別した方法を基礎とするマネジメント・アプローチの考え方や、民間企業・地方独立行政法人における区分等を参考にして検討していくこととなります。

【事業単位の例】

事業名	事業単位の例
水道事業	事業別（水道事業、簡易水道事業）等
工業用水道事業	施設別等
交通事業	事業別（路面電車、バス、モノレール等）等
病院事業	病院別（看護師養成所、救命救急センター等）等
下水道事業	事業別（公共下水道（雨水分、汚水分）、集落排水、浄化槽等）等
港湾整備事業	事業別（埋立事業、荷役機械）等
市場事業	市場施設別等
宅地造成事業	造成地区別等
介護サービス事業	事業別、施設別等
駐車場事業	駐車場別等

【参考2】セグメント情報に関する注記について

セグメント情報を開示するに当たっては、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、その他の項目を記載する必要があります（則第40条第1項）。

セグメントの概要には、事業セグメントを識別するために用いた方法や、その内容などについて記載することになります。

《記載例》

- (1) 報告セグメントの概要
- (2) 報告セグメントごとの営業収益等

(単位：千円)

	何	々	何	々	そ	の	他	合	計
営業収益	×	×	×	×	×	×	×	×	×
営業費用	×	×	×	×	×	×	×	×	×
営業損益	×	×	×	×	×	×	×	×	×
経常損益	×	×	×	×	×	×	×	×	×
セグメント資産	×	×	×	×	×	×	×	×	×
セグメント負債	×	×	×	×	×	×	×	×	×
その他の項目	×	×	×	×	×	×	×	×	×
他会計繰入金	×	×	×	×	×	×	×	×	×
減価償却費	×	×	×	×	×	×	×	×	×
・・・	×	×	×	×	×	×	×	×	×
計	×	×	×	×	×	×	×	×	×

(7) キャッシュ・フロー計算書の作成

キャッシュ・フロー計算書は、一事業年度の資金収支の状況を表示した報告書です。

発生主義会計に基づき作成される損益計算書では、収益は現金収入の時ではなく実現の時に認識され、費用は現金支出の時ではなく発生の時に認識します。したがって、当該事業年度の予算としては、未収金、未払金はいずれも予算としては執行済みとなり、予算からは現実にどれだけ資金が必要であり、これに対していかなる資金が充てられるかということが正確に示されません。改正前の会計制度では、予算の時点では資金計画を作成していたものの、決算の時点では資金に関する情報を示す報告書がなかったため、キャッシュ・フロー計算書が導入され、当該事業年度の資金の動きを示すことになります。

【参考１】キャッシュ・フロー計算書の作成方法

（１）直接法

営業収入、原材料又は商品の仕入による支出、人件費にかかる支出等、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法です。

直接法によると、資金収支の発生原因が明示されることになります。

（２）間接法

損益計算書の当年度純利益に、非資金損益項目、業務活動に係る資産及び負債の増減等を加減算して表示する方法です。すなわち、損益計算上の利益は減価償却費のような非資金項目が控除されて計算されているため、当年度純利益に加算することで、資金収支に合わせる方法です。

間接法によると、損益計算と収支計算の差を表すため、非資金損益項目に係る内部留保資金が明示されることになります。

なお、直接法と間接法の別は、業務活動によるキャッシュ・フローのみであり、投資活動によるキャッシュ・フローと財務活動によるキャッシュ・フローは直接法により作成されることになります。

＜直接法と間接法の比較＞

直接法		間接法	
1 業務活動によるキャッシュ・フロー		1 業務活動によるキャッシュ・フロー	
原材料、商品又はサービスの購入による支出	△ × × ×	当年度純利益	× × ×
人件費支出	△ × × ×	減価償却費	× × ×
営業収入	× × ×	減損損失	× × ×
...	× × ×	貸倒引当金の増減額(△は減少)	× × ×
業務活動によるキャッシュ・フロー	× × ×	長期前受金戻入額	△ × × ×
		有形固定資産売却損益(△は益)	× × ×
		たな卸資産の増減額(△は増加)	× × ×
		...	× × ×
		業務活動によるキャッシュ・フロー	× × ×
		※ 当年度純利益に、損益計算書に係る資金の流出入に関連しない減価償却費等の項目を調整	
2 投資活動によるキャッシュ・フロー		2 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有形固定資産の取得による支出	△ × × ×	直接法と同様	
有形固定資産の売却による収入	× × ×		
...	× × ×		
投資活動によるキャッシュ・フロー	× × ×		
3 財務活動によるキャッシュ・フロー		3 財務活動によるキャッシュ・フロー	
一時借入れによる収入	× × ×	直接法と同様	
一時借入金の返済による支出	△ × × ×		
...	× × ×		
財務活動によるキャッシュ・フロー	× × ×		
資金に係る換算差額	× × ×	直接法と同様	
資金増加額(又は減少額)	× × ×		
資金期首残高	× × ×		
資金期末残高	× × ×		

【参考２】キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲

キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、貸借対照表における現金預金と同範囲とされています。

(8) 資本制度の見直し

平成23年の制度改正により、公営企業の経営によって得られる利益をどのように処分し、またどのように必要な資本の維持造成等を図るかについては、地方分権の推進の観点から、各地方公共団体の責任によることとなりました。

それまでは、公営企業における資本の維持造成を図るため、法律上、様々なルールが定められていました。具体的には、利益の一定額以上を減債積立金等に積み立てなければならないルールや、建設改良に充てられた企業債の償還の際に使用した積立金や建設改良の経費に充当した積立金等に相当する額を自己資本金に組み入れるといったルールが存在していました。

このようなルールは、公営企業においてその経営により獲得した利益を、適切に内部留保し、経営の安定化、健全化を図ることに活用させることを目指したものです。特に資本組入れの仕組みは、当初は固定資産を企業債により取得せざるを得ない場合が多いことから、事後的に獲得した利益をその償還財源に充て、それと同時に自己資本化すること等により、資金の流出を防ぎ、当該固定資産の長期的維持を可能にしようとしたものでした。

現在は、特に水道事業において事業拡大の時期から維持管理、更新投資の時期に移ったことも踏まえて、このようなルールは、法律上はすべて廃止され、地方公共団体の責任でその方針を決定し経営するため、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処分できることとなっています。しかしながら、公営企業の持続的な経営に際しては、各地域や公営企業の実態を踏まえ、自ら経営する公営企業にふさわしい、資本維持のルールを検討しなければなりません。この観点からも、利益処分等のルールについては、今後の施設整備、更新等の必要性を含め、将来を見通しながら、可能な限り、条例においてそのルールを定めておくことが必要です。

6 法適用に当たっての留意事項

法適用するためには、そのプロセスとして、固定資産台帳の整備、条例・規則等の制定・改正、新予算の編成、システム構築などの様々な事務が必要となります。

「地方公営企業法の適用に関する研究会報告書」（平成26年3月）によれば、法適用に要した期間と職員数は、平均でそれぞれ2年7か月、3.5人であり、一定程度の時間と手間を要するものとなっています。また、本マニュアルの第3編として記載している、取組事例集で紹介している事例においても、移行準備から移行完了までに複数年を要しています。

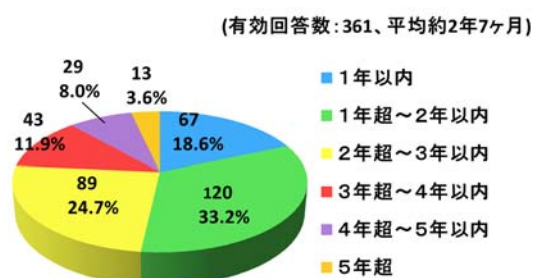
法適用のための作業は広範な分野にわたることから、移行事務の何から手を付けたらいいのかわからないという声が聞かれます。委託を活用して事務の効率化を図ろうとしても、基礎的な情報の把握不足で受託者とうまく話を進めることができないというケースもあるようです。

最初のつまずきはその後の事務に大きく影響を及ぼします。移行事務の準備については、移行事務の全体像を把握するとともに、個別の事務の進め方等をあらかじめ検討するものであるため、職員による対応を基本とすることが望ましいと言えます。また、各事業の実情に応じて、移行事務を委託する場合においても、その期間や経費を適正なものとするよう、職

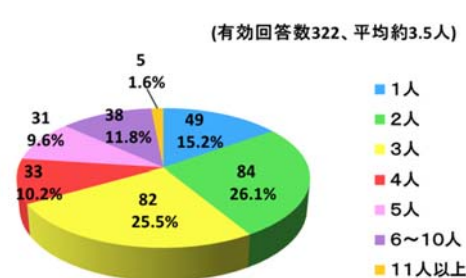
員が移行事務の準備を適切に行うことは意義があるものと考えられます。例えば、一般的に固定資産の量が多い簡易水道や下水道については、固定資産の整備のために十分な時間を確保しなければなりません、その他の事業のうち比較的固定資産の量が少ない事業においても、例規の整備や財政当局・自治体外部との調整等に一定の時間を要することに留意する必要があります。

本手引では、第1章7において法適用の作業の全体像を示すと共に、第2章以降で具体的な検討内容・作業工程等を示しますので、よく確認しながら進めてください。

＜法適用に要した期間（実績）＞



＜法適用に要した職員数（実績）＞



「地方公営企業法の適用に関する研究会報告書」（平成26年3月）P39、40

7 法適用に向けた作業工程

第1章6で説明したように、法適用に向けた作業は広範な分野にわたり、移行作業も複数年に渡ることから、事前に移行事務の全体像をイメージして作業を開始することが重要です。全体像は、下図のとおりですが、各団体ともどの工程の作業を行っているか、十分なイメージをもって作業を進める必要があります。

＜法適用の作業工程＞

		検討期間	移行作業	移行後
（全部適用の場合を含む） 財務規定等の適用	公営企業会計	第2章 移行事務の準備 ・事務内容・スケジュール把握 ・資産登録単位の検討 ・関係部局の把握 ・委託の活用の検討 等	・固定資産台帳の整備 ・システム整備 ・予算編成 等 第3章	・日常経理 ・決算作業 等 第4章
	会計以外		・自治体内部との調整 ・自治体外部との調整 ・例規整備 等 第5章	各種届出等 第5章
	全部適用固有の事項		・管理者設置の検討 ・職員の身分の取扱い整理 等 研修等	

改訂後の本手引では、財務適用、全部適用のいずれの場合でも重要となる会計適用、会計以外の財務規定等の適用を作業工程ごとに説明をしていきます。

まず、第2章で、移行事務の準備について、法適用の詳細なスケジュールとともに事前準備のポイントを説明します。

特に重要な会計適用については、さらに工程を細分化し、第3章において固定資産台帳の整備、システム整備、予算編成等の各工程の留意点について説明するとともに、これまで記載が不十分だった法適用後の会計事務については、第4章で説明します。

例規整備等の会計適用以外の財務規定等の適用や、移行時の届出等については、第5章で説明します。

また、全部適用固有の事項としては、管理者を置くかどうかや、職員の身分の取扱いの整理を行う必要がありますが、第1章2（2）⑥で全部適用のメリットを示すとともに、第2章以降において、全部適用と財務適用に相違点があるものについては、その比較表を示していますので、法適用の範囲を決めるに当たって参考にしてください。

なお、法適用の作業は、各作業を順番に行っていくものではなく、平行して作業するものもありますので、第2章1のスケジュールを基に作業を進めてください。