

非営利組織の会計・監査シリーズ (9)

地方公営企業

公認会計士 こやま のりこ 児山 法子

1. はじめに

地方公共団体は、住民福祉の向上のため、教育、社会福祉、土木、消防などの地域住民に身近な行政活動を行うとともに、水の供給、公共輸送の確保、医療の提供、汚水の処理など、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といった事業活動を行っている。事業活動のなかでも採算性が求められ、地方公共団体が経営する企業を総称して地方公営企業と呼んでおり、水道事業、交通事業、病院事業、下水道事業等がその代表的なものである。

本稿では、この地方公営企業の概要、会計・監査について取り上げる。前回の地方公共団体全体の概要に続き、今回は地方公共団体のうち、地方公営企業法の適用を受け、民間企業と同様に発生主義・複式簿記による予算・決算書を作成する地方公営企業会計について解説する。

2. 地方公営企業とは

(1) 地方公営企業とは

広義の地方公営企業とは、地方公共団体が経営する企業の総称である。このうち、地方財政法上で地方公営企業として特別の規定を受けるものは、地方財政法施行令第46条に規定される13事業（①水道事業、②工業用水道事業、③交通事業、④電気事業、⑤ガス事業、⑥簡易水道事業、⑦港湾整備事業（埋立事業並びに荷役機械、上屋、倉庫、貯木場及び船舶の離着岸を補助するための船舶を使用させる事業に限る。）、⑧病院事業、⑨市場事業、⑩と畜場事業、⑪観光施設事業、⑫宅地造成事業及び⑬公共下水道事業）である。これらの事業については、その経理は、特別会計を設けて行い、その経費は、原則として、「その性質上当該公営企業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費」、及び「当該公営企業の性質上能率的な経営を行なってもその経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費」を除き、当該企業の経営に伴う収入

（地方債による収入を含む。）をもってこれに充てなければならないとされる（地方財政法第6条、地方財政法施行令第46条）。いわゆる、独立採算原則である。

なお、特別会計とは、地方公共団体が特定の事業を行う場合、その他特定の歳入を持って特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合において、法令で個別の会計を設置して特別の経理をする会計をいう（地方自治法第209条第2項）。

地方公営企業は、あくまでも当該地方公共団体の事務の一部である以上、原則として地方自治法、地方財政法、地方公務員法の規定が適用される。

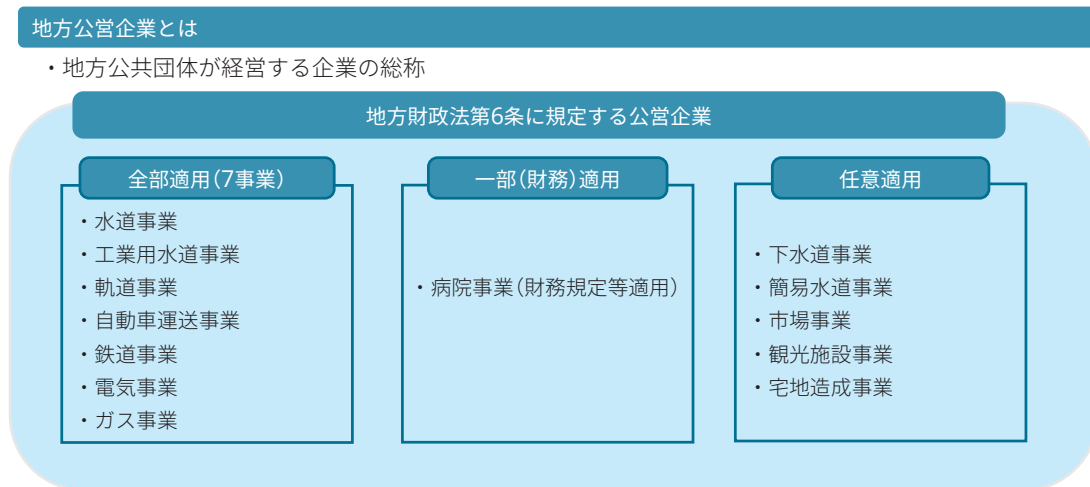
しかし、これらの法律は主として一般行政事務を規律することを目的として設けられているため、これらの法律のうち効率的・機動的な事業運営を行う上で障害となる規定の適用を排除し、それに代わって事業の実態に即した法規範として制定されたのが、「地方公営企業法」である。すなわち、地方公営企業法は、能率的経営や効率性の観点から地方自治法等の特例を定めた法律といえる。

ただし、地方公営企業法は、地方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る。地方公共団体が経営する企業のうち、地方公営企業法第2条第1項で定める7事業（①水道事業、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）を営む企業については地方公営企業法の規定の全部が適用される。また、病院事業については、地方公営企業法の規定のうち財務・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条及び附則第2項、第3項の規定。以下「財務規定等」という。）のみが当然に適用され（財務適用）、さらに条例で定めれば、全部適用も可能である。

それ以外の事業については地方公共団体の自主的な決定によって財務規定等又は法の全部が適用される（任意適用）。

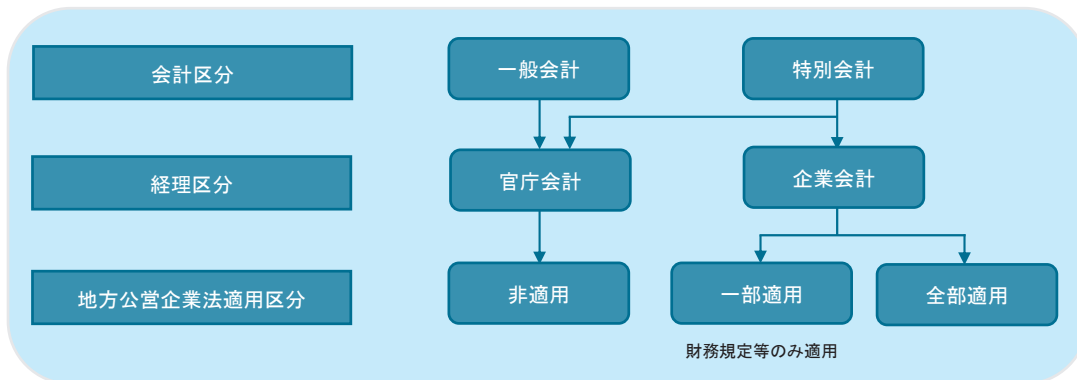
法の現行の適用関係を整理すると、次のとおりである。

図表 地方公営企業会計の適用関係



※上記以外に特別会計を設ける必要のない地方公営企業として介護サービス、有料道路等がある。

地方公営企業の会計の区分



(2) 地方公営企業の設置と組織

① 設置条例

地方公営企業の経営は独立採算制の建前のもとに自律性を持った企業として行われるものであり、設立の当初において、団体の意思を明確にする必要がある。そのため、地方公共団体が地方公営企業を設置する場合は、その設置及び経営の基本に関する事項を条例で定めなければならないとされている(地方公営企業法第4条)。この設置条例では、経営の基本方針、管理者の設置、事務処理組織、資産の取得・管理・処分、職員の賠償責任等について定める。

② 組織

ア. 管理者の設置

企業としての合理的、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、責任体制を確立する必要がある。よって、地方公営企業の経営組織を一般行政組織から切り離し、その経営のために独自の権限を有する管理者(任期4年)を設置することを原則としている(地方公営企業法第7条、第7条の二4項)。

イ. 補助組織の設置

管理者は、その権限に属する事務を処理するため、条

例により補助組織を設けることができる(地方公営企業法第14条)。この組織の職員を企業職員と呼び、その任免、指導監督権限は、当該地方自治体の長ではなく、管理者にある。

ウ. 企業管理規程

管理者は法令、条例、規則に違反しない範囲で、内部組織、企業職員の勤務条件、会計処理等について、企業管理規定として制定することができる。

3. 地方公営企業の会計の特徴

(1) 地方公営企業の会計

前述のとおり、地方公営企業は多岐にわたり、現状、地方公営企業法が強制適用される事業(及び財務規定のみ強制適用される事業)と任意適用とされる事業が存在している。地方公営企業は常に企業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を増進するように運営することが基本原則とされている(地方公営企業法第3条)。

地方公営企業法では、団体がこの目的に沿って運営されるよう、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(地方公営企業会計制度)として、

財務規定等による特例を設けている。一方、法非適用企業は、一般会計と同様に官庁会計が適用される。従って、法適用企業と法非適用企業では会計の方法が異なる。

(2) 官庁会計と地方公営企業会計

地方公営企業の会計方式は企業会計方式によっており、官庁会計方式には見られない多くの特色を有する。

① 発生主義、複式簿記に基づく記帳

一般会計等で採用されている官庁会計では、現金収入及び支出の事実に基づいて経理記帳する現金主義会計をとっているのに対し、地方公営企業会計では現金の収支に関わらず、経済活動の発生事実に基づき、経理記帳する発生主義会計の方式をとっている（地方公営企業法第20条）。

発生主義で記帳することにより「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にはならないこととなる。例えば、建設改良費のような支出については、現金支出のうちその年度の収益の獲得に貢献したと考えられる部分のみがその年度の費用とされ、翌年度以降の収益に貢献する部分については資産として繰り延べられる、いわゆる減価償却計算が行われる。これにより、サービス提供開始時に発生する巨額の現金支出をその使用期間にわたって原価に織り込むこと

が可能となる。

また、記帳にあたっては、経済活動の2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複式簿記を採用し、すべての経済事象は資産・負債・資本（純資産）・費用・収益、それぞれの増加・減少に分類され記帳される。この結果を集約し、「資産－負債＝資本」の状態を表す貸借対照表と、1会計期間の「収益－費用＝利益」を表す損益計算書が作成される。

② 損益取引と資本取引の区分

官庁会計では予算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歳出をそれぞれ合算して差引剰余金を計算する。一方で、企業会計では、歳入歳出を当年度の損益取引に基づくもの（収益的収支）と投下資本の増減に関する取引（資本的収支）とに区分して企業の期間損益計算を明らかにすることとされている。収益的収支は地方公営企業の経常的な企業活動に伴い会計年度に発生するすべての収益とそれに対応するすべての費用をいい、減価償却費なども費用に含まれる。一方、資本的収支は施設の整備や企業債償還元金の支出、この財源としての企業債収入や一般会計からの出資金、繰入金が計上される。法適用の地方公営企業においては、予算についても地方公営企業法施行規則予算様式第3条の「収益的収支」と予算様式第4条の「資本的収支」に分けて調製する。

予算区分	財務諸表との関係
予算様式第3条	損益計算書の収益費用に計上される収益的収入支出の予算額であり、発生主義の原則に基づき作成される。
予算様式第4条	貸借対照表の固定資産、固定負債、資本の各勘定の増減となる資本的収入支出の予定額であり、現金主義の思考に基づいて作成される。

③ 決算書類

法適用の地方公営企業は、一般会計と同様に予算経理も実施しなければならないことから、予算の執行情報を表すものとして決算として決算報告書を作成する。一方で、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特色を持っている。

地方公営企業会計の決算書としては次の5つが規定されている（地方公営企業法第30条第7項）。このうち、決算報告書は官庁会計の決算の役割を果たすものであり、残りの4つの決算書類が地方公営企業会計に基づく財務諸表である。

決算において作成される書類	概要
決算報告書	議決予算の執行の結果を当該年度の予算の区分に従って作成した報告書。収益的収入・支出（予算様式第3条）と資本的収入・支出（予算様式第4条）に分けて報告される。
損益計算書	地方公営企業の事業年度の経営成績を明らかにするために作成する計算書。
剰余金（又は欠損金）計算書	剰余金すなわち利益剰余金及び資本剰余金（又は欠損金）、がその年度中にどのように増減したかの内容を表す計算書。
剰余金処分計算書又は欠損金処理計算書	未処分利益剰余金（利益処分の対象となる剰余金）の処分、又は欠損金の処理についての計算書。
貸借対照表	地方公営企業の毎事業年度末日の財政状況を明らかにするために作成される計算書。

キャッシュ・フロー計算書は決算に併せて提出すべき書類として作成される。

法適用企業と法非適用企業の決算報告の相違点

項目	法適用企業	法非適用企業
主な決算書類	貸借対照表 損益計算書 (キャッシュ・フロー計算書)	歳入歳出決算書
会計情報	資産・負債・資本 収益・費用 収入・支出	収入・支出

(4) 民間企業の会計と地方公営企業会計

地方公営企業の会計制度は、昭和41年以来の改正が行われ、平成26年度の事業年度（予算及び決算）から新しい会計基準が全面的に適用された。これにより、キャッシュ・フロー計算書、リース会計、減損会計の導入等、民間企業に近い基準に移行した。しかし、地方公営企業はあくまで公共の福祉の増進という目的のために運営される企業であり、官庁の特別会計として、本来採算をとることが困難な事業においては、一定の要件のもと、一般会計からの繰入等を受けて運営する。そのため、民間企業の会計と主に次の点で異なる。

① 予算制度

地方公営企業も地方自治体の特別会計の一つであるため、予算の制約を受けており、予算は議会の議決を経て定められている（地方公営企業法第24条）。この予算は地方公営企業の特長性を考慮して、一般会計に比べて若干緩やかなものとなっている。

② 国庫補助金等の処理

民間企業においては、法人税法上、国庫補助金によって取得した資産は補助金収入を差し引いた残額をもってその固定資産の取得原価とする圧縮記帳が認められているが、地方公営企業においてはこれが認められていない。償却資産の取得・改良に充てるための補助金等をもって償却資産を取得又は改良した場合、当該補助金の相当額は長期前受金勘定をもって整理することとされている。

このほか、民間企業にはない一般会計からの繰入金

処理や、他会計からの出資についても独自の会計処理が行われる。

(5) 地方公営企業会計の適用の推進

地方公営企業の総事業数は平成27年度末において8,614事業であり、このうち法適用事業は3,110事業、法非適用事業は5,504事業となっており、法非適用企業が全体の63.8%を占めている（「平成27年度地方公営企業決算の概要」（平成28年9月30日付 総務省））。特に下水道事業については全体の約8割が法非適用となっている。

総務省は、「公営企業会計の適用の推進について（要請）」（平成27年1月27日付 総務大臣通知）において法非適用の地方公営企業に対し、地方公営企業会計の適用に取り組むことを要請している。これは、「①大量更新時代を迎える地方公営企業施設の維持管理や更新には多額の費用を要する一方で、地方公営企業に対する一般会計負担の更なる拡大には限界があること、②サービスの安定的供給に支障が生じないように施設の更新投資を着実に進めていくため、費用把握・財源確保を適時適切に行うことが重要となること、③②の費用把握・財源確保を行う前提として、保有資産の価値と対応する財源を把握し、適正な料金水準を設定することが必要であること」から、現在の単式簿記・現金主義の官庁会計方式でこのような経営課題に対応していくことに限界があると考え、企業会計方式の活用を一層促すこととしているものである。

公営企業会計適用推進の概要は次のとおりである。

重点事業	下水道事業及び簡易水道事業 人口3万人以上の団体について期間内に地方公営企業会計へ移行（平成32年4月まで）
実施時期	平成27年1月の要請を受け、平成27年度～31年度を集中取組期間とする。併せて、適用に取り組むに当たっての留意事項を通知。
財政支援等	移行経費に対して地方財政措置。 総務省が講じる支援措置等について周知。 地方公営企業会計適用についてのマニュアルの策定を周知。 地方財政措置の拡充、アドバイザーの派遣、研修の実施等を周知。

4. 地方公営企業の監査

(1) 現状の地方公営企業の監査

現状において、地方公営企業では、地方公共団体と同じく、外部の第三者における保証型の会計監査制度は導入されていない。地方公営企業に対する監査は、監査委員制度及び外部監査制度で構成される。監査委員制度及び外部監査制度の概要は前月号の「非営利組織の会計・監査シリーズ(8)地方自治体」において記載のとおりであるため、ここでは地方公営企業に特有の事項のみを記載する。

① 監査委員による監査

地方公営企業法第30条において地方公共団体の長は、決算とあわせて、証書類、当該年度の事業報告書、収益費用明細書、固定資産明細書及び企業債明細書を監査委員の審査に付さなければならない旨、また、監査委員が決算審査をするにあたっては、地方公営企業の運営が法第3条の規定の趣旨に従ってされているかどうかについて、特に意を用いなければならない旨が規定されている。従って、決算書の正確性のみならず、運営における経済性・効率性に踏み込んだ監査が要求されている。監査委員監査の対象と範囲は次のとおり整理される。

決算報告書関係	主に、収益的収支予算・決算（予定業務量とその執行実績の対比等）の適否を主眼とする。
財務諸表関係	主に、会計処理の準拠性、会計上の正確性を主眼とする。
経済性・効率性、有効性の監査	主に、地方公営企業法第3条における公共の福祉増進と企業運営の経済性が発揮されているかどうかを主眼とする。

② 外部監査

地方自治法では、財政援助団体等の監査について、都道府県や政令市・中核市等の包括外部監査対象団体以外であっても、条例で定めることにより、必要と認めるときは監査することができる旨規定されている（地方自治法第252条の37第4項）。従って、包括外部監査人は条例の定めがあり「特定の事件」の選定において必要と認められれば地方公営企業の監査を行うことができる。

均（約68.2%）よりも低い割合となっており、建設財源の4割程度を企業債によって賄っている状況である。このように財政的に自立が困難ななか、多くの下水道事業が官庁会計で経理されていたことにより、支出を長期的、総体的に把握できない状況にあった。

今後、地方公営企業会計の適用拡大が実現すれば、団体の経営成績・財政状態を適正に示すことが可能となり、資産の老朽化度合いを考慮した長期的な必要投資額や収益力を正確に把握し、長期的な投資計画や財源負担のあり方を検討するための基礎的資料が整備される。このことは、地方公営企業が継続的に安定したサービスを提供するために有用な経営戦略を策定し、抜本的な改革の検討をするうえで必要不可欠なものであり、今後適切な投資計画を踏まえた、財源負担に関する議論が住民も含めて展開されていくことが期待される。

今回は、パブリックセクター・ヘルスケア事業部に所属する公認会計士が、独立行政法人に関する会計基準や監査制度を具体的に解説する予定である。

おわりに

総務省は、現在、地方公営企業に、中長期的な経営の基本計画である「経営戦略」を平成32年度まで全ての事業において策定するとともに、人口減少社会における諸課題に対応するため、広域化・民間活用等の抜本的な改革の検討を行うことを求めている。

前述のとおり、現在、簡易水道事業や下水道事業に対して地方公営企業会計の適用拡大が推進されている。なかでも下水道事業は、平成26年度において料金収入の総収入に占める割合が41.9%程度と、地方公営企業平

以上