

地方公営企業の会計管理の課題

遠藤 誠作

北海道大学大学院公共政策学研究センター 研究員

本シリーズは地方公営企業のあり方について、水道事業のフィールド調査をもとに、現状と課題、経営効率化策として進められる外部委託、水道事業の経営特性などについて3回にわたって概観してきた。最終回は経営管理の要である会計管理の現状と、現在、国が進めている公営企業会計制度の改革、それに対する自治体の対応について紹介する。公営の企業と言いつつ、現実としては単式簿記による官公庁会計で管理する“企業”が多い地方公営企業の現状を見つめながら改善方向について考察する。

1 地方公営企業の事業規模

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る。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「地方公営企業」と呼んでいる。水道事業、下水道事業、交通事業、病院事業等がその代表的なものであるが、その他にも、電気（卸売り）、ガス事業や土地造成事業を行うなど、その事業種別

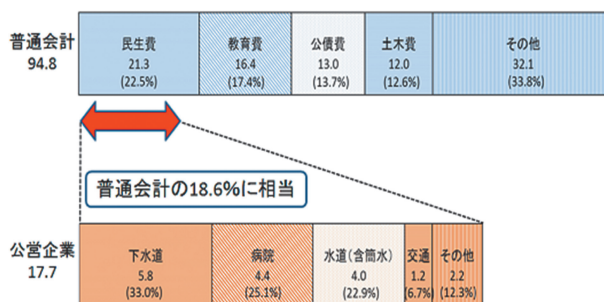
表1 事業全体に占める地方公営企業の割合（平成22年度末時点）

事業	対象指標	左記に占める割合
水道事業	1億2563万人	99.4%
工業用水道事業	45億91百万㎡	99.9%
交通事業（鉄道）	227億24百万人	13.2%
交通事業（バス）	44億76百万人	21.4%
電気事業	9182億36百万Kwh	0.9%
ガス事業	1兆4769億MJ	2.6%
病院事業	1593千床	12.9%
下水道事業	1億890万人	91.3%

出所：総務省 HP（地方公営企業制度）

図1 全地方公共団体の目的別歳出決算額と公営企業決算規模の比較（平成22年度）

（単位：兆円）



出所：総務省 HP（地方公営企業制度）

は多種多様である。

地方公営企業の総事業数は8,724事業（平成24年度末）で、下水道と上水道で全体の3分の2を占める。従事職員数は34万人である。決算規模は17兆246億円で、全地方公共団体の普通会計歳出決算額の約2割に相当する（図1）。これに対する一般会計からの繰入金金は3兆1,594億円で歳入の19%を占める。また、企業債（長期借入金）の残高は49兆9,117億円で、地方公営企業は年間料金収入8兆9,273億円の5.5倍もの借入金をもっている。

決算規模と料金収入、繰入金、企業債残高などの数字の関連がよくわからないのは、地方公営企業の会計管理が単式簿記（官公庁会計）と複式簿記（公営企業会計）の2つの方法で行われていることと、運営で不足する分を繰入金という実質的な税金投入で賄っているところによる。

2 2方式による公営企業の会計管理

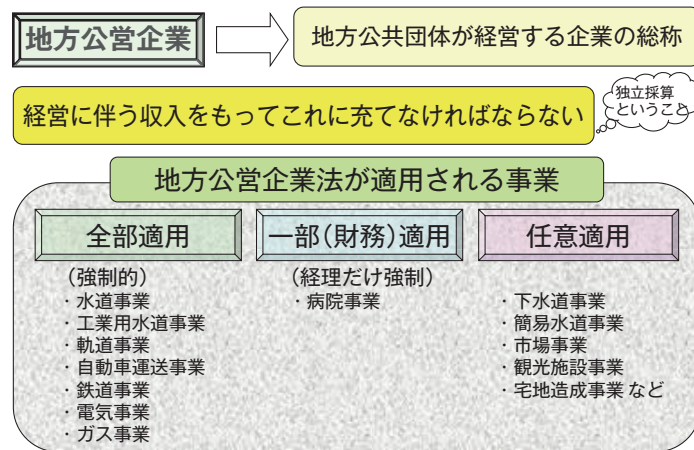
地方公営企業は昭和23年に制定された地方財政法で定義され、昭和27年に制定された地方公営企業法（地公企法）で細部が規定された。しかし、公営企

業といっても多岐にわたり、地公企法が強制適用される事業とそうでない事業の2本立てで今日に至っている。法適用事業数2,982事業（34.4%）に対し非適用事業数は5,678事業（65.6%）と、企業の会計を複式簿記で管理しない非適用事業が全体の3分の2を占める。全体の流れとしては非適用から適用への動きはあるものの年間増加数は29事業（平成24年

度）とわずかで、会計管理面から見ると地方公営企業の経営管理は未成熟な状態にあるといえる。

法の適用関係でみると、水道事業など7事業は「全部適用事業（全適）」、病院事業は「一部適用事業（財適）」なのに対し、簡易水道や下水道事業は「任意適用」事業として今日に至っている（図2-1、図2-2）。法非適用と適用の違いは表2の通

図2-1 各事業に対する法律の適用関係



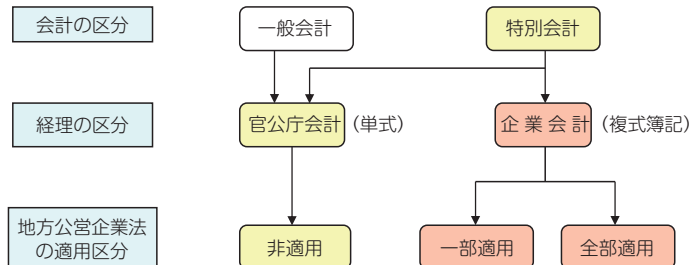
出所：福岡県下水道財政勉強会資料

図2-2 地方公営企業の会計

■ 地方公営企業は、その経理は特別会計を設けてこれを行うこととされている。（地方財政法第6条）

■ 経理方法 ⇒ 官庁会計方式・企業会計方式の2種類がある

※ 会計及び経理方式の区分



■ 企業会計方式を採用する場合は、地方公営企業法を適用。

一部適用 ⇒ 財務規定のみ適用

全部適用 ⇒ 財務規定・組織・職員の身分取扱を含めて全面的に適用

出所：福岡県下水道財政勉強会資料

表2 法非適用と適用の違い

項目	法非適用	法適用 ^(注)
決算の目的	予算の執行状況を把握すること	企業として損益計算を行うこと
主な決算書類	歳入歳出決算書	貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書
会計情報	収入、支出	資産・負債・資本 収益・費用 収入・支出
取引の認識	現金主義（歳計現金）	発生主義
簿記方式	単式簿記（官庁会計）	複式簿記

注：法適用でも、収益的収支（損益ベース）に関する予算・決算（これを3条予算という）、資本的収支に関する予算・決算（4条予算）は法定書類である。

出所：「新地方公営企業会計の実務」

表3 担当者から見た下水道事業への企業会計導入（法適用）のメリット、デメリット

メリット	デメリット（法適化が敬遠される理由）
<ul style="list-style-type: none"> ①使用料改定るとき、住民に経費負担の説明がしやすい ②ストック（資産・負債）情報が把握できる ③施設の計画的な維持更新ができる ④官庁会計に比べ弾力的な会計処理が許される ⑤一般会計からの繰入基準が明確である ⑥消費税の軽減（減価償却費・一般会計繰入金の充用活用） ⑦職員のコスト意識が向上する ⑧費用対効果の考え方に基づく事業運営ができる 	<ul style="list-style-type: none"> ①移行事務に膨大な時間と労力、費用を要する ②費用が詳細に積算されるので、財政当局から繰入金削減されかねない（基準外繰入が抑制される）。 ③事業によって法適用しない公営企業があれば、企業会計と特別会計が並立し、会計処理に混乱が生じる懸念がある ④費用対効果を強く意識するため、従来の整備計画の見直しを迫られる可能性がある

出所：「公営企業」平成24年3月号

りである。

上水道のような全部適用事業には、財務に関する規定も当然に適用されるので発生主義、複式簿記による会計処理が義務づけられ、一般会計等では自治体の首長がもつ組織、人事など権限が特別職である事業管理者に与えられている。適用が任意とされている事業への適用の判断は自治体の長に任されているため、多くの自治体は官公庁会計と勝手が違う企業会計を避けて「非適用」を選択している。

法適用に対して非適用が多い自治体の職員は、下水道事業を例にとると表3のように考えている。外部から見ると、これでは適正な経営管理は困難であると感じざるを得ない。そもそも企業会計の導入はメリット、デメリットで論じる問題ではない。はじめて水道の仕事に就く人の最初の関門は企業会計になじむことといわれるが、中小規模では経営問題を

棚上げにして事務処理に追われる姿からは、公営企業の経営改善がほど遠い印象を与える。

地方公営企業の経理は企業会計方式によっているが、官公庁会計にみられない特徴をもっている。民間企業では複式簿記が当たり前であるが、自治体の職員は単式簿記の官公庁会計しか経験していないため、それに慣れてしまった職員は企業会計は分かりにくい会計だと敬遠する。このことが、簡易水道や下水道会計など企業会計によらない公営企業が長く存立した一因となっていた。

しかし、複式簿記の原理を理解すれば企業会計は決して複雑なものではなく、一般社会では現金主義、単式簿記を採用している官公庁会計が少数派だということが分かるはずである。実際に企業会計を知ると単式簿記では公営企業の経営管理が困難なことがわかってくる。

行政サービスのうち上下水道や病院事業のように料金収入があつて費用分担と使用者が受ける便益の対応関係がはっきりしている事業、つまり、採算事業では民間と同じ企業会計で経理しないと経営の管理は出来ない。このような行政サービスについては一般会計と区分し特別会計を設置してセグメント化（区分経理）することになっているものの、地方公営企業全体に企業会計を義務付けるまでの規制はしていない。

企業会計を採用すれば発生主義で記帳するので、サービスの供用開始時に発生する膨大な資本コストを減価償却費として原価に織り込むことで、将来の売上げからも万遍なくコストが回収できる。

公営企業でも、病院事業やガス事業、観光事業などは民間事業者によって市場で供給されているものが多いので、民間企業と同じく発生主義会計により経理処理を行うことに関して違和感はない。それによって損益計算書と貸借対照表が作成されるので、経営指標を比較することによって当該企業の弱点が明らかになり経営を改善することができる。

3 公営企業会計の特色

(1) 官公庁、公営企業、民間企業の決算の違い

一般会計は官公庁会計方式なので歳入歳出予算に

対する決算を行うだけで、公営企業のように財務諸表を作成する会計決算は行わない（表4）。

一方、公営企業会計は自治体が経営するため一般会計と同じように予算経理も行わなければならないことから、予算に対する決算として決算報告書を作成する。同時に企業会計による決算処理を行うので財務諸表も作成することから2本立てになる。ここに大きな違いがある。

なお、民間企業は役所のような予算制度を採っていないので、決算は財務諸表を作成するだけである。

(2) 公営企業の予算決算制度

公営企業会計の予算は3条予算と4条予算に区分して作成する（表5）。予算と財務諸表との関係は次のように整理される。

損益計算書の収益・費用に計上される収入・支出を収益的収入支出の予定額として予算書の第3条に予算計上する。決算したときに貸借対照表の固定資産、固定負債、資本の増加、減少として計上される収入・支出は資本的収入支出の予定額として第4条に予算計上する。

これを見てわかるように、公営企業会計は地方自治法に定める予算と地方公営企業法で定める財務諸

表4 官公庁会計と公営企業・民間企業の会計における決算の違い

会計の区分	簿記方式	決算書の内容（消費税の扱い）
官公庁会計	単式簿記	決算報告書（税込み処理）
公営企業会計	複式簿記	予算決算は決算報告書（税込み）、会計決算は財務諸表（税抜き）
民間の企業会計	複式簿記	会計決算のみ（財務諸表）

表5 3条予算と4条予算

予算の区分	予算と財務諸表との関係	作成思想
第3条予算	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定額	発生主義の原則で作成
第4条予算	貸借対照表の固定資産、固定負債、資本の各勘定の増減になる資本的収入支出の予定額	現金主義により作成

表の2本立てにして調整を図っている。

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（法第30条第7項）。このうち官公庁会計の決算の役割を果たす決算報告書①を除く4つの決算書類が公営企業会計に基づく財務諸表である。

- ①決算報告書
- ②損益計算書
- ③剰余金（または欠損金）計算書
- ④剰余金（または欠損金）処理計算書
- ⑤貸借対照表

(3) 決算報告書

決算書は、第3条予算に対する決算と第4条予算に対する決算に分けて作成される。水道事業の場合、3条の決算は通常、黒字になるが、4条の決算は赤字になる。つまり資本的収入額が資本的支出額より小さくなるので、不足する額を補てんするため、「補てん財源制度」が設けられている（図3）。

これを決算書では「資本的収入額が資本的支出額に不足する額〇円は、過年度分損益勘定留保資金〇

円、当年度分損益勘定留保資金〇円、及び当年度分消費税及び地方消費税資本的収支調整額〇円で補てんした」と書いている。

損益勘定留保資金は、損益計算書の費用のうち減価償却費、資産減耗費等の非現金支出費用である。また、消費税及び地方消費税資本的収支調整額は、4条の仮払消費税及び地方消費税から仮受消費税及び地方消費税を差し引いた額のことをいう。

1) 損益計算書

地公企法20条1項の規定に基づいて、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決算書である（図4-2）。

公営企業の純利益は、民間企業会計の当期利益とは異なり補てん財源として建設改良費や企業債償還金に使用されるので、民間企業のような処分可能利益ではない。補てん財源は資本的収支の不足額に充当する財源であるから、これを「公共的必要余剰」と呼ぶ。

なお、民間企業の当期利益は、利益剰余金として株主への配当金、役員への賞与、法人税・地方

図3 公営企業会計の構造と資金のまわり方

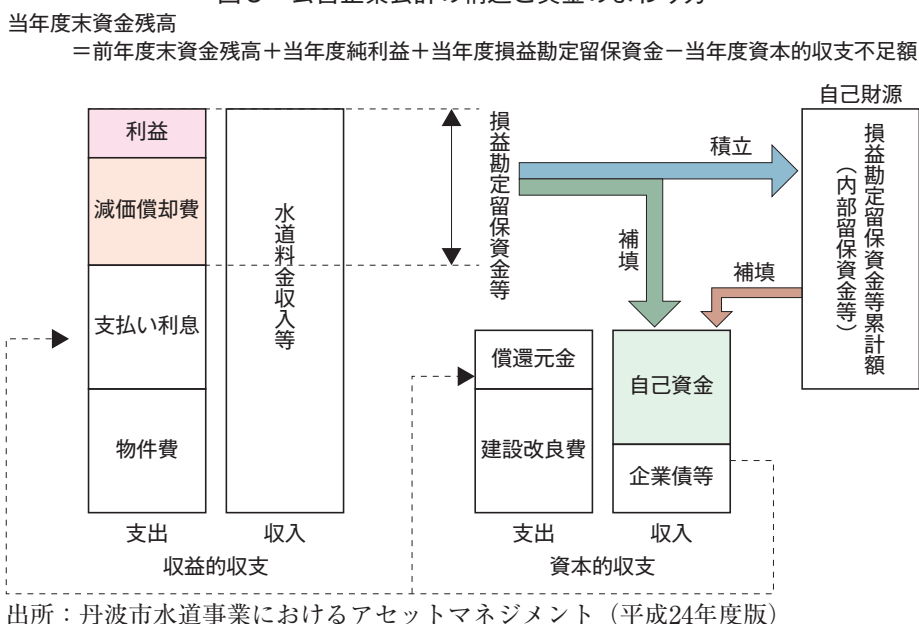


図4-1 官公庁会計（農業集落排水事業）による公営企業の決算書の例（T市）

歳入（千円）		歳出（千円）	
1 分担金及び負担金	4,690	1 総務費	21,884
2 使用料及び手数料	68,757	3 維持管理費	89,628
5 財産収入	33	4 公債費	222,165
6 繰入金	257,573	元金	124,035
7 繰越金	7,670	利子	98,130
8 諸収入	83	5 予備費	0
歳入合計	338,807	歳出合計	333,676

歳入 338,807 - 歳出 333,676 =
 歳入歳出差引残額 5,131千円……翌年度繰越額（執行残額）
 *外部には513万円の黒字と説明している。通常、歳入の3分の2を繰入金に頼るような事業は黒字事業とは言えない。

図4-2 公営企業会計（下水道事業）による決算の例（M町）

貸借対照表（H16.3.31現在）

単位：百万円

資産の部		負債の部	
固定資産	8,984	流動負債	14
流動資産	408	資本の部	
繰越勘定	3	資本金	4,099
		自己資本金	354
		*借入資本金	3,745
		剰余金	5,282
		資本剰余金	5,472
		利益剰余金	△190
		資本合計	9,381
資産合計	9,395	負債資本合計	9,395

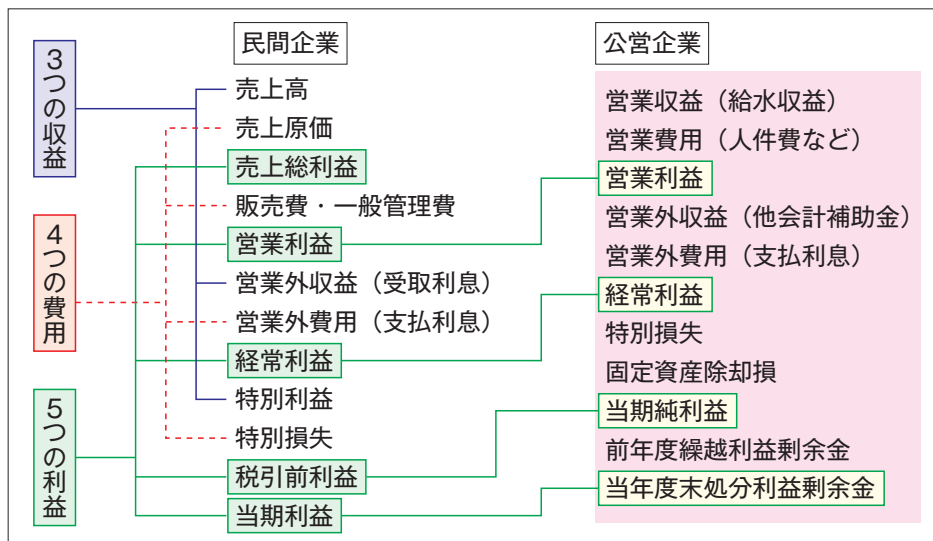
損益計算書（自H15.4.1～至16.3.31）

単位：百万円

科目	金額
営業収益（使用料）	88
営業費用（減価償却費含）	153
営業損失	△65
営業外収益（一般会計繰入）	119
営業外費用（建設費利息）	119
経常損失	△65
特別利益	0
特別損失	1
当年度純損失	△66
前年度未処理欠損金	△124
当年度未処理欠損金	△191

※借入資本金は平成23年の法改正でなくなった

図5 公営企業と民間企業の損益計算書の構成の違い



税等の税金の支払いに充てられるので、公営企業の純利益とは異なる（図5）。

2) 貸借対照表

地公企法20条2項の規定により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決算書である（図4-2）。平成23年の法改正で民間企業のそれと本質的な違いはなくなった。

3) 剰余金処分計算書

地公企法32条に基づいて作成される決算書類の一つである。平成23年度までは法定積立金が規定されていたが、法が改正され事業年度に生じた利益の処分は条例で規定するか、議会の議決によるか任意になった。自治体の取扱いを見ると予算と同様、決算も議決すべきというところが多い。

4 公営企業会計と官公庁会計の違い

これまで地方公営企業では官庁会計（単式簿記）と企業会計（複式簿記）の2つの方式で会計が管理されていることを紹介してきたが、2つの方式には大きな違いがある。

(1) 赤字の意味が違う

官公庁会計は収入から支出を差し引いた資金差で見ると（図4-1）、公営企業会計は収入と支出を当年度の損益取引に基づくものと、投下資本の増減に関するものに区分したうえで、損益取引の収支差（これを収益的収支という）で黒字・赤字を見る（図4-2）。つまり同じ取引でも、公営企業会計では損益に影響する取引と関係しない取引が存在する。

これは、①公営企業会計が官公庁会計と違って発生主義をとっていること、②損益取引と資本取引の2つの取引があること、③資産・負債及び資本の概念があるためである。官公庁会計（単式簿記）では黒字なのに、企業会計（複式簿記）だと赤字の決算になることがある。事業の経営管理の観点で見れば

企業会計の方が実体を表している。

(2) 現金主義と発生主義

会計の教科書のような話になるが、企業会計を説明する際は現金主義、発生主義の用語で説明される。

現金主義：現金が増加、減少した時に会計上の取引として認識する。

発生主義：発生とは、財貨または用役の費消、獲得のことである。経済資源全般にわたり、発生という事実に基づいて会計取引を認識する。

発生主義の代表的なものが減価償却費である。公債等で調達した初期投資額をその設備の耐用年数に応じて分割して、それを毎年の売上げに対する「原価」として受益者から回収し内部留保しておけば、来るべき公債の償還に備えることができる。企業会計の減価償却は投資資金を回収するためのメカニズムである。

官公庁会計のように現金収支だけを見ていると、建設の翌年度からは「施設をタダで利用している」状態になる。本来なら更新財源として積立てなければいけない資金を、他の事業に振り向けてしまう。しかし、発生ベースで収支を均衡させるように運営すれば、資金収支的には「余剰」となって、手元に金融資産を形成することができる。企業の会計管理は官公庁会計のように現金の収支を合わせているだけではいけないということである。

(3) 収益収支と資本的収支

公営企業会計では、予算を「収益的収支」と「資本的収支」に分けて調製する（図3）。収益的収支は、地方公営企業の経常的な企業活動に伴って年度内に発生すると見込まれるすべての収益とそれに対応するすべての費用をいう。したがって、減価償却費のように現金支出を伴わない支出も費用に含む。

一方、資本的収支は、施設の整備や企業債の償還元金等の支出、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。

公営企業の会計処理に発生主義を採用することによって減価償却費の概念が導入できるので、巨額の資本費を会計的に明示しその費用を回収する道筋を見せることができる。

公営企業のように資本費を回収しなければならない事業やサービスを区分経理すれば、「ライフサイクルコスト計算」ができるので、それをもとに資産の更新や老朽化問題に対して具体的な検討を行うことができる。

5 水道事業会計の例

次に、代表的な公営企業の一つである水道事業を例に会計の構成を説明する。

水道事業会計は収益的収支と資本的収支の2本立てになっている（図3）。収益的収支は、水道料金収入から人件費や電気料金等の一般の費用と減価償却費という現金の支出を伴わない費用を差し引いて純利益を計算する。民間企業の純利益は株主への配当として使われるが、水道会計のような非営利会計に配当はないので、公営企業の純利益は将来の投資

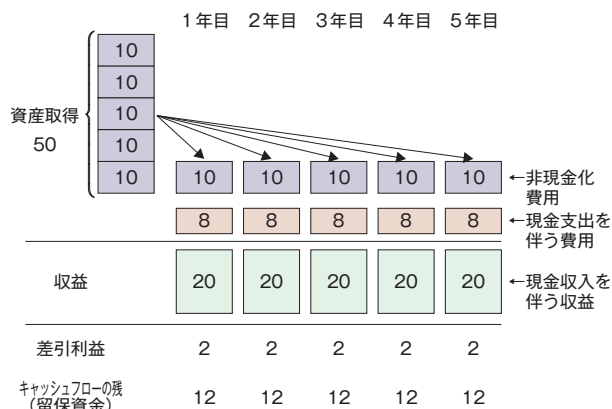
のために積み立てられる。

資本的収支は、水道管や施設の更新のため工事費（投資）と、これまでの投資のために借りた企業債の元金を償還するためのお金（元金償還金）として使われる。その財源は国からの整備補助金や設備投資のための長期借入金や、一般会計からの繰入金である。しかし、ほとんどの場合、現金の不足が生じる。この不足分は収益的収支で生じた純利益と実際に現金が出ていかない支出である減価償却費を充当することで収支を合わせる。これらの関係は図3のとおりである。

(1) 減価償却費

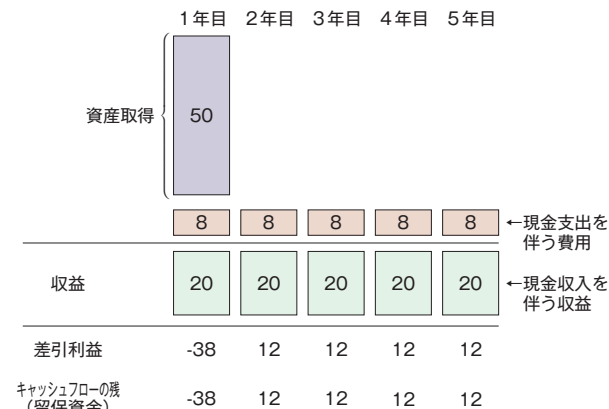
減価償却費は、取得した資産を取得した年だけの費用とするのではなく、資産が使える年数（耐用年数）に応じて費用として配分するものである。例えば、今年50万円の資産を購入しこれが5年間使える資産だとすれば、水道会計は民間企業と同じく企業会計制度を採用しているので、50万円を耐用年数の5年で割り、10万円ずつ5年間の費用とする（図6）。これによって購入した年だけが赤字になるのではなく、その年の損益計算で企業の経営成績が明らかになる。

図6 減価償却費の概念



出所：地方公営企業経営論（石原・菊池）

図7 官庁会計の例



出所：地方公営企業経営論（石原・菊池）

官公庁会計は現金の出入りだけに着目するので、購入した年だけ費用が発生し、それ以降の年に費用は発生しない。図7の例では、同じ収入と支出であるにも関わらず減価償却費を計上した企業会計では、収入から支出を引いた差引利益を毎年2万円計上しているのに対し、官公庁会計では初年度がマイナス38万円、次年度以降は12万円の利益を計上する。これでは、資産を取得しなかった次年度以降の経営成績を正しく表していない。減価償却費はこのように資産の取得のためにかかった費用を耐用年数に応じて平準化させる役割をもっている。

民間から見たら当然のことでも、法非適用の自治体においては公営企業に地公企法を適用するか判断をする際に、このような初歩的な説明が求められる。これを見れば地方公営企業の実力と経営管理がどのような状況におかれているか分かると思う。

6 経営主体による「純利益」の違い

民間企業の当期利益は図5のように“もうけ”で、その一部は株主に配当される。しかし、公営企業には株主という概念がないので配当はない。したがって図3のように当年度の純利益は企業債償還金の原資になる。このため改正前の地方公営企業法は、法定積立金として減債積立金を企業債の額に達するまで積み立てなければならないことになっていた（法施行令第24条第2項）。

公営企業制度ができた当時は、水道施設の建設費を企業債という借入金で賄い、水道を利用した者が使用した程度に応じて料金で負担することにしていた。したがって、水道施設の維持管理費と企業債元利償還金が料金の原価になっている。

企業債の元利償還金のうち、企業債利息は損益計算書に営業外費用として計上するが、企業債の元金償還金は損益計算の費用にできないため、一度、当年度純利益を内部留保させてから、資本的収支予算

で償還の財源に充てるような仕組みになっている。

7 46年ぶりの公営企業会計制度の改正

以上のように、公営企業会計は異質でわかりにくいものであった。そのため以前から見直しの声があつて、ようやく地方公営企業会計原則が抜本的に見直され、平成26年度から民間企業に近い基準に移行する。今回の改正では、従来“借入資本金”として資本に計上していた企業債（長期借入金）を債務として負債に計上するとか、減損会計を導入して含み損を明確にするなど、民間に準じて財務の実態を的確に表すようにしたのが特色である。今回の大改正に伴う関係者への影響等を要約すると次の通りであるが、昭和41年以来、46年ぶりの大規模改正であるだけにそのインパクトは大きい。

(1) 会計制度改正への関係者の反応

今回の地方公営企業会計基準の改正で、財務諸表の数値が変化することから影響を心配する声が各地で聞かれた。会計基準の改正点とそれに伴う影響を整理すると表6のようになる。

(2) 地方公営企業経営に与える影響

財務諸表の姿が変わることで、経営実態の見え方も大きく変わる。それが経営のあり方そのものにも影響を及ぼすこともある。営業収支がより明確になることで受益者の負担不足が目につく事業体も出ている。

みなし償却を行っていた企業、資産老朽度（減価償却累計率）が高い企業では、設備の更新にこれまで以上に焦点が当たる可能性ある。今回の制度改正を中長期的に持続可能な経営基盤確保のための変革に向けた絶好の機会ととらえ、設備更新資金や退職手当財源の確保も含めた新会計制度に基づく中長期経営計画への見直しなど、必要な対策をタイムリー

表6 地方公営企業会計基準の改正による影響

見直し項目	影 響
①借入資本金を資本から負債に計上	借入資本金が廃止されたので、その金額だけ資本が減り、負債が増加する。 ポイント：固定負債・流動負債の増加、資本金減少
②みなし償却制度を廃止、長期前受金を計上	償却資産の取得に伴い交付される補助金、一般会計負担金等部分の減価償却に伴い、固定資産計上額が減少し、減価償却費が増加する。その一方で、当該補助金等部分については、長期前受金として負債が増加するとともに、年々減価償却費見合い分だけ長期前受金を収益化させることにより収益が増加する。費用と収益が同額増加するため、年々の損益は従前と同様になる。 繰延収益（長期前受金）の増加、固定資産・資本剰余金の減少
③退職給付引当金の計上	退職給付引当金計上に伴い、負債が増加し費用も増加する。退職手当組合に加入していない団体では、退職手当支払年度に引当金取り崩しにより費用が減少する。 固定負債・流動負債の増加（負債性引当金〈退手・修繕等〉） 固定資産・流動資産の減少（評価性引当金〈貸倒引当金〉）
その他の引当金を計上	賞与給付引当金等の追加計上に伴い、負債が増加し費用も増加する。期末手当・勤勉手当の支給年度や修繕実施年度においては、引当金の取り崩しにより、それに係る費用は減少する。同上
④繰延勘定を廃止	従来、繰延勘定とすることが認められていた支出について、当該支出時の費用が増加し資産が減少する。翌年度以降の費用は減少する。
⑤たな卸資産の価額に低価法を義務づけ	低価法の適用に伴い、資産が減少し費用が増加する。翌年度以降の費用は減少する。 流動資産の減少（帳簿価格：時価の場合）
⑥減損会計を導入	保有している固定資産の収益性が低下している場合には、減損損失を計上する。それに伴い、固定資産が減少し費用が増加する。翌年度以降の費用は減少する。 固定資産の減少（減損した場合）
⑦リース会計の導入	ファイナンス・リース取引がある場合には、リース資産、リース債務の計上に伴い、資産と負債が増加する。リース料の支払額を費用としない一方、対象資産の減価償却費を計上するため、費用はほとんど増減しない。 固定資産（リース資産）、固定負債、流動負債（リース債務）の増加

表7 地方公営企業法適用のデメリット～適用団体と非適用団体による感じ方の違い

法適用団体職員から見た印象	非適用団体職員の不安
①普通会計と形式が異なるため、議会説明が難しい ②複式簿記など会計の専門知識が必要 ③仕訳、伝票処理、資金管理、予算管理などで業務量が増加する	①資本費平準化債の発行限度額が減少する ②職員の会計知識向上が必須 ③人事異動があり経理担当者を固定するのが難しい ④法定の移行期限が明確でないため予算化が困難

に講じる必要がある。

(3) 法適用の現実と現場における潜在的な不安

公営企業の現場では経営改革のため企業会計の導入が必要なことは認識されてきている。その反面、官公庁会計への回帰願望もあるので、ここは工夫が必要である。

特別会計なら歳入歳出のみなので事務が簡単で一

般会計のシステムを利用できる。しかし、今後とも特別会計のままでいいかは不安があり、企業会計にすれば、経営状況が分かりやすくなることは知っている。今の官公庁会計では長期的な収支が不明瞭で、一般会計との経費の負担区分が不明確（特に基準外繰入）だから助かっている。企業会計にすれば財政担当から独立採算を迫られ、繰出金が減額される恐れがある。職員の経営意識は低いので企業会計

導入は大変だとしている。

下水道事業は法適用率が2割に満たないが、それに携わる職員は地方公営企業法適用に対して、どういう印象をもっているか、適用団体と非適用団体双方の職員が感じている法適用の意見を集約すると表7のようになる。

上水道は昭和41年に全部適用事業になり既に50年近い歴史をもっており、今では企業会計は空気のような存在で誰も疑わない。水道事業関係職員は「私達は役所で唯一、民間と同じ複式簿記で事業を管理している。勿論、独立採算だ。」と胸を張る。

対して下水道はもともと道路整備のような事業だから、独立採算は考えられないので企業会計にする意義は感じられないという。公営企業として運営すべきものを、非公営企業的な公共事業としてやってしまったので、公営企業は無理とあきらめている事業が多い。このような意識が、自治体の下水道整備事業費を拡大してしまった原因の一つであろう。

8 公営企業に地公企法を適用する意義

(1) なぜ法適用か

それでも今まで企業会計の導入に消極的だった下水道事業で法適用への転換が動き出している。下水道事業数3,625事業のうち既に454事業（平成23年度）が財務規定等を適用している。事業数だけを見れば1割強に過ぎないが、処理水量ベースで見れば6割が企業会計で管理されている。

平成23年の法改正では今まで任意だった事業への財務規定適用を義務付けるまでは踏み込まなかったが、次の改正で義務付けが検討されている。

法適用化すれば損益計算が正確に行えるので、客観的に財政状態、経営成績を把握することができる。これにより使用料見直しが必要か客観的な根拠が得られる。また職員の経営意識の向上、住民の下水道経営に対する理解向上を図ることができる。

一般に公営企業会計化した場合の長所としては、

- ・営業成績が把握できる→料金、繰入金の算定根拠が明確になる
- ・資産、事業規模が把握できる→更新費用の見積もり、内部留保による積立て
- ・将来予測の精度向上（計画性）、アカウントビリティ（説明責任）

などを挙げている。

(2) 財務規定適用の意義

公営企業として中長期的に持続可能な経営を行っていくことを前提に考えると、財務情報の的確な把握は必要不可欠で、これを用いて議会や住民に対して説明責任を果たすことも重要である。特に次のようなプロジェクトは、企業会計で管理しないと運営できない。

- ・大規模公共施設をはじめとする投資規模の大きい事業
- ・債権債務を適切に管理する必要のあるもの
- ・長期にわたり収支を考慮する必要のあるもの

これらは新会計制度を活用して、費用対効果の検証を行うことが有効なこともある。

下水道事業の資産は投資額ベースでみると100兆円近い。その財源は一般財源に加え、国庫補助金、地方債、使用料などの受益者負担など多面的である。補助があっても、長期借入金残高は30兆円近い。使用料の収入が1兆数千億円程度しかないので自立は困難である。それでも官公庁会計で経理していたため、支出面でも投資的経費や維持管理等の経費を総体的に把握していない状態にあった。

下水道事業を、地域分権改革の点から改善を図るには、新会計制度の手法を用い収益と費用を期間対応させたい。資産と負債の状況を把握することが効果的である。これにより、公費投入前の損益状況や収支状況、国・自治体別の公費投入状況、資産

や負債の推移等を分析できるようになり、適切な事業投資、継続的な事業運営を目指した的確な経営判断が可能になる。

(3) 事業運営に企業会計を用いる理由

優れた経営者は数字に強いとよくいわれる。

制度会計の役割は、企業や個々の事業の実態を忠実に表すことにある。さらに踏み込んで企業あるいは事業の価値や生産性の向上などを総合的に考えられる経理部門となるには、制度はもとより、まず企業の業務について知ることが大切になる。

たとえばあるメーカーの全社的な業務見直しでは会社全体のカネの流れを最も理解していた電算課長が責任者になったという。企業全体を把握する経理や情報システム部門の存在意義がもっと高まらないと革新的な企業に脱皮できない。下水道をはじめ公営企業の経営管理部門が弱いのは、ここにある。

企業では、財務会計より管理会計上の数字を大事にするという。しかし官公庁会計（単式簿記）では、作れない。

管理会計は、企業が信じる方向に向かい全員が行動するような評価基準たる指標をどう見える形にするかがポイントである。制度に基づく決算書づくりには模範解答があるので、その通りにやっていたら済むかもしれないが、管理会計に模範解答はないので、自分の頭できちんと考えなければならない。

民間では決算尊重から戦略的経理への意識改革が進む一方、下水道など公営企業では企業会計で記帳することを躊躇するような姿がまだ見られ、一般企業と比べたら雲泥の差である。企業会計をツールにして下水道の経営改革を考えないと、体力のない中

小自治体は財政悪化の対策が打てなくなる。

「会計が分からなければ真の経営者にはなれない」といわれるが、経理部門に対し漫然とした不満を抱く経営者は少なくない。制度に基づく決算書をつくる作業しかしない経理部門は必要ないと明言する経営者もいるほどであるが、公営企業も同じである。

企業の経営者は、経理部門は経営に役立つ情報をもっと提供し、経営参謀の役割を担うことを期待している。公営企業、上下水道ではどうだろうか。

これから経理部門が注力すべき点は、上流工程、つまり会計方針の策定や仕組みづくりと、下流工程、会計情報の分析・活用、そのためシステムを活用し、制度会計からパワーシフトすべきとしている。

そのための条件は、一つは単に情報をつくるだけの作業は極力減らし、付加価値をもたらす仕組みづくりや情報分析などに力を注ぐことである。多くの人は決算という作業を行うことが経理の仕事だと思っているが、意識改革が必要である。

二番目は、顧客志向といいながら、組織内で目に見える形になっていないこと。組織の形は製品・サービス別の発想のままだからこそ、それが社員の思考や行動を規定するという。

このような民間の流れを見るにつけ、地方公営企業は経営する体制ができていないことを痛感する。上下水道を統合し管理部門を一元化して、経営管理する体制に変えなければいけない。建設偏重から経営する下水道事業にしないと、中小規模の自治体では、せっかく整備した下水道が維持できなくなるし、自治体を破たんさせかねない。