

地方公営企業会計基準の変更による影響に関する分析

—下水道事業における建設助成金の会計処理について—

福井 慎
瓦田 沙季

1. はじめに

平成 26 年度の予算及び決算から適用される新たな地方公営企業会計基準(以下、新基準と称する)では、借入資本金、補助金等¹により取得した固定資産の償却制度や引当金などの項目に関する会計基準が見直された。その中で、本論文が注目するのは、補助金等により取得した固定資産の償却制度とその補助金に関する会計処理の変更である。

旧地方公営企業会計基準(以下、旧基準と称する)を適用していた地方公営企業では、資本的支出に充てるために国庫補助金、県補助金等(以下、建設助成金²と称する)が交付されると、一律に資本剰余金として計上された。そして、建設助成金によって固定資産(ここでは要償却資産のみを対象とする)を取得した場合の会計処理では、固定資産から建設助成金を控除した額を帳簿原価とみなし、減価償却を行う、いわゆるみなし償却が認められていた。この制度のメリットは、みなし償却を適用する地方公営企業では、当該固定資産の帳簿原価(残存価額を除いた要償却額を指す)から建設助成金を控除して減価償却額が算出されるため、料金³として回収すべき経費の計上額が少なくなり、利用者の料金負担が軽減される。一方、みなし償却を適用しない地方公営企業の場合は、当該固定資産の帳簿原価で減価償却額が算出される。このような会計処理方法は、企業会計において通常取られている減価償却の処理方法になるが、地方公営企業会計においては、フル償却と呼ばれている。フル償却が行われる場合、建設助成金を含めて固定資産の取得に要した価額の全額(残存価額を除いた額)が減価償却され、その分の経費が料金で回収されることによって、将来の設備更新のための財源として建設助成金に相当する額を内部に留保することができる。建設助成金の支出目的が、料金助成であるならば、前者の会計処理を適用すべきであるが、資本助成であるならば、むしろ後者の会計処理が適切な効果をもたらす。そのため、みなし償却の任意適

用は、地方公営企業の特異な経営環境に配慮したものであると言える。

しかし、「地方公営企業法施行令等の一部を改正する政令（平成 24 年政令第 20 号）」により、会計基準が改正された結果、建設助成金を資本剰余金として計上することが出来なくなり、それに加えて、建設助成金によって取得した固定資産の会計処理である、みなし償却の任意適用も廃止された。そして、会計基準の改正後は、建設助成金を一律に長期前受金（負債）として計上することになり、建設助成金によって取得した固定資産の償却方法についても、新たに統一した償却制度が導入され、新基準を採用するすべての地方公営企業に適用されることになっている。本論文は、この建設助成金およびそれによって取得した固定資産の会計処理を巡る会計基準の改正によって、生じる問題点を制度的側面⁴から考察することを目的とする。また、地方公営企業法で規定されている企業をすべて考察の対象とするのは紙幅の関係で困難であるため、現在、地方公営企業法の適用を推進している下水道事業⁵（ここでは公共下水道事業のみを対象とする）に焦点を絞る。

なお、上述した地方公営企業会計基準の変更により生じた問題点を解明するために、以下のようなアプローチで考察を進めて行く。まず、第 2 節では、建設助成金の交付目的を明らかにした上で、旧基準における建設助成金に関わる会計処理について、地方公営企業に関連する従来の法令等による規定を考察し、異なる償却方法がどのような効果をもたらしていたのかを検討する。また、異なる償却方法の任意適用とみなし償却制度の問題点についても考察する。そして、第 3 節では、新たな償却制度の採用に至るまでの経緯を明らかにし、それを踏まえて新基準における建設助成金に関わる会計処理について、地方公営企業に関連する現行の法令等による規定を考察し、新基準がどのような効果をもたらしているのかを分析してみる。最後に、第 4 節では、新基準の適用による問題点を考察し、地方公営企業の特異な経営環境に鑑み、いかなる会計基準の構築が望ましいかを吟味する。

また、ご承知のように地方公営企業が提供しているサービスは、市民の生活に密接に関わっているものがほとんどであるため、安定的にサービスを提供し続けることが地方公営企業に求められている使命である。その使命を果たすためには、継続的な事業経営に不可欠である、維持拘束すべき資金を内部に留保する必要がある。本論文はこのような資本維持に関する認識を基本前提として、上述した考察を進め行く。

2. 旧基準における建設助成金に関わる会計処理について

2-1 建設助成金の交付目的による区別について⁶

まず、建設助成金の交付目的は、資本助成と料金助成の二つに大別することができる⁷。平成13年に公表された『地方公営企業会計制度に関する報告書』（以下、平成13年報告書と称する）では、上記二つの建設助成金をそれぞれ、次のように定義している。つまり、資本助成の意味をもつ建設助成金は、「当該補助金等相当額について再投資時までに料金収入により再投資時の財源を留保しておく必要があり、当該補助金相当額について料金回収コストに算入すべきであるもの⁸」とされ、一方、料金助成⁹の意味をもつ建設助成金は、「当該補助金等相当額について再投資時までに料金収入により再投資時の財源を留保しておく必要がなく、当該補助金相当額について料金回収コストから控除すべきであるもの¹⁰」とされている。

要するに、資本助成の意味をもつ建設助成金とは、将来の設備更新時に再び建設助成金が交付されないと考えられるため、料金として回収すべき経費に建設助成金部分も含めて¹¹、料金を設定し、料金収入として獲得した資金を内部に留保する必要があるものである。それに対して、料金助成の意味をもつ建設助成金とは、将来の設備更新時に再び建設助成金が交付されると考えられるため、料金として回収すべき経費に建設助成金部分を含めずに、料金を設定し、建設助成金部分を利用者の料金負担の軽減に充てるべきものである。

2-2 建設助成金により取得した固定資産の会計処理について

旧基準では、固定資産の帳簿原価を次のように定めている。まず、旧地方公営企業法施行規則（以下、旧地公則と称する）第2条第1号では、要償却の固定資産の帳簿原価を「地方公営企業が償却資産を取得したときにおいて、当該償却資産を示す勘定に計上する価額¹²」と定めている。また、旧地公則第3条第1項では、「地方公営企業の固定資産の帳簿原価は、その取得に要した価額又は出資した金額とする。但し、無償で譲り渡しを受けた固定資産の価額は、適正な見積価額によるものとする¹³」と述べている。

しかし、旧地公則第8条第4項では、「地方公営企業の有形固定資産で、資本的支出に充てるために交付された補助金、負担金その他これらに類する金銭又は物件（以下「補助金等」という。）をもつて取得したものについては、当該有形固定資産の取得に要した価額からその取得のために充てた補助金等の金額に相当する金額（物件にあつては、その適正な見積価額をいう。）を控除した金額を帳簿原価又は帳簿価額とみなして、第一項の規定により各事業年度の減価償却額を算出することができる¹⁴」という規

定が設けられている。

以上の規定は、「減価償却を行うに当たって特例的な取扱いとして、補助金、負担金で取得した資産については、取得原価から補助金、負担金に相当する金額を控除した金額を帳簿原価とみなす一種の圧縮処理を認める特例¹⁵⁾」であると解釈されている。

つまり、地方公営企業が取得した要償却の固定資産の帳簿原価について、基本的に当該資産の取得原価（もしくは適正な見積価額）を用いるように定められているが、当該資産の取得に際して、建設助成金が充てられた場合、固定資産の取得原価からその建設助成金に相当する金額を控除した金額を帳簿原価とみなし、その建設助成金に相当する金額を減価償却の対象（すなわち要償却額）から除くという会計処理方法、すなわちみなし償却が認められていた。

2-3 すべての建設助成金を資本剰余金として計上する根拠と問題点について

平成13年報告書では、「資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金である¹⁶⁾」と定義した上に、「地方公営企業における剰余金は、正味財産のうち資本金の額を超過した部分であり、資本取引など本来の営業活動以外により生じた資金を資本剰余金とし、本来の営業活動から生じた資金を利益剰余金としている¹⁷⁾」と定めている。さらに、「公営企業会計では、企業会計と異なり、公営企業の資本の維持・醸成を図る必要があること、法人税を考慮に入れる必要がないことから、建設補助金等については資本取引と損益取引の区分の原則を適用し、損益勘定には計上せず、貸借対照表に資本剰余金として計上することとされた¹⁸⁾」と述べている。

つまり、すべての建設助成金を資本剰余金として計上する根拠として、第一に、本来の営業活動により生じた資金に該当しないこと、第二に、地方公営企業と民間営利企業を取り巻く環境の相違を配慮したことが挙げられている。そのため、建設助成金の交付による資金の増加を資本取引として扱い、すべての建設助成金を資本剰余金として計上することが合理的であると主張している。

しかし、建設助成金の交付目的は、資本助成と料金助成の二つである。前者の資本助成の場合は、将来にわたって資本を維持・醸成するために、交付された建設助成金を資本剰余金として維持拘束することに合理性がある。ところが、後者の料金助成の場合は、利用者に料金負担の軽減効果をもたらすために交付されたため、建設助成金に関する部分を利用者が料金として負担すべき経費から控除する必要がある。それゆえ、料金助成のための建設助成金も資本剰余金として一律に計上されることは、資本助成の場合と同様に扱われるという誤解を招く可能性を含んだ表示であると指摘できる。

2-4 みなし償却制度により解消された問題とその導入により生じた問題点について

みなし償却制度の任意適用を導入する以前は、フル償却しか認められていなかったため、次のような問題があった。平成13年報告書によると、「地方公営企業法第17条の2に規定する場合などのように、料金回収における利用者負担と税負担、いいかえれば、公営企業の負担と一般会計の負担の明確化の観点から、一般会計から公営企業会計に対し、建設補助金として繰り入れているものもあり、この場合に、当該建設補助金等を資本剰余金として整理し全額減価償却を行えば、本来の建設補助金等が交付された趣旨とは異なり当該料金の回収世代に多額の負担を強いる¹⁹⁾」ことになる。つまり、料金助成の意味をもつ建設助成金により取得した固定資産の減価償却の部分が、料金によって回収すべき経費に計上されることは妥当ではないと平成13年報告書が指摘している。この点については、みなし償却を適用することで、建設助成金に相当する部分を減価償却として計上される経費から除外することによって、本来の料金として回収すべき経費が、利用者に対して表示され、その額に応じた料金を徴収することで、料金助成の効果を適切に発揮できる。また、「本来の建設補助金等が交付された趣旨に沿った料金設定を行えば、損益勘定において欠損を生じる²⁰⁾」という場合もあるが、この問題は、フル償却を適用し、当該資産に対応する建設助成金部分について、料金として回収すべき経費から建設助成金に相当する部分を控除せずに、交付の趣旨を反映した料金設定を行うことが、每期欠損を生じることの原因である。この場合も、みなし償却を適用することで、料金として回収すべき経費から建設助成金に相当する部分を控除した上で、交付目的を反映した料金設定を行えば、解決されることになる。

以上のことから、みなし償却について、「建設補助金等を資本剰余金と整理することと、料金に当該建設補助金相当額を転嫁させないこととのバランスをとっている²¹⁾」制度であると平成13年報告書が述べている。

また、瓦田(2005)によれば、「地方公営企業の場合、設備投資に膨大な費用がかかり、それらを全て利用者に負担せしめるのが困難な事業があるし、また、利用者人口が小さい自治体においては、それらの設備の取得原価を全額、料金として回収することが困難な事例も見受けられる。²²⁾」この場合は、公共の福祉を増進するという観点から、原則通りにフル償却を適用するならば、料金として設定する金額が高額になり、住民に負担させることが厳しいという地域の特性を鑑みて、一般会計からの繰入金等を料金助成として扱う必要があると判断し、みなし償却を適用することで、利用者の料金負担を軽減することができる。

しかし、みなし償却は完全な制度ではなく、みなし償却を適用する場合の問題点と

して、平成 17 年に公表された『地方公営企業会計制度研究会<報告書>』（以下、平成 17 年報告書と称する）では、「みなし償却制度を採用した場合、貸借対照表上、補助金充当部分は減価償却されないこととなり資産価値の実態を適切に表示していない²³」と指摘している。

制度上、建設助成金が交付された固定資産に、みなし償却を適用すると、貸借対照表で表示される資産の金額は、未償却額に建設助成金相当額を加算した額となる。それゆえ、除却時の貸借対照表に表示される資産の額は、残存価額に建設助成金相当額を加算した額となり、資産価値の実態を適正に表示することができない。その結果、みなし償却を適用した場合の地方公営企業の貸借対照表は、財政状態を適正に表示していないことになる。

2-5 異なる償却制度の任意適用により生じた問題点について

異なる償却制度の任意適用により生じた問題点として、平成 13 年報告書では、「ただし、『みなし償却』を行うか否かは、当該事業者の判断に任されていることから、資本の維持・醸成を図る必要があること、内部留保資金を確保するなどの理由により『みなし償却』を行っていない団体が多い²⁴」と述べている。みなし償却制度が導入された目的は、利用者の料金負担を軽減するという料金助成の効果を適切に発揮するためであったが、実務の中ではその効果が利用者にとんでいないケースが見られると指摘されている。しかし一方、平成 21 年に公表された『地方公営企業会計制度等研究会 報告書 参考資料一覧』では、みなし償却を適用している資産を保有している下水道事業者は、有効回答数 177 会計中 160 会計²⁵あるという調査結果が報告されている。その調査結果から分かるように、みなし償却の適用に関する状況が変化し、約 9 割の下水道事業者がみなし償却を行っている。この変化について、みなし償却の効果を適正に発揮していると考察できるかもしれないが、みなし償却制度は、特例として料金助成の場合に適用すべき償却方法であるにも関わらず、地方公営企業の実務では、原則的に資本の維持・醸成の観点からフル償却しなければならない固定資産まで、みなし償却を適用し、当該固定資産の取得に要した費用を料金によって回収できていないのではないかという疑問も生じる。

また、平成 21 年に公表された『地方公営企業会計制度等研究会報告書』（以下、平成 21 年報告書と称する）では、「みなし償却制度が他に類のない制度であることに加え、その採用が地方公営企業の任意とされているため、その採用の有無により、財務諸表の構造が大きく異なってくる。これは、団体間比較を著しく阻害し、地方公営企業決算

状況調査等によるマクロ分析を行うに当たってもその信頼性を大きく損なうものであり、早期にその見直しが行われる必要がある²⁶⁾と指摘している。確かに、みなし償却の採用については、地方公営企業の任意裁量に任されているため、適用している地方公営企業の場合、当該固定資産が除却されるときに貸借対照表に固定資産の帳簿原価として残存価額に建設助成金相当額を加算した額が表示され、一方、適用していない地方公営企業の場合は、当該固定資産が除却されるときには残存価額のみとなっている。以上のことから、同じ事業を営んでいる地方公営企業を比較する場合でも、みなし償却の適用の有無によって、異なる分析結果が生じる可能性は否定できない。

2-6 財務数値による例示

まず、旧基準に基づいて、借入資本金と建設助成金を財源に、固定資産を取得した事業者が選択可能な会計処理と仕訳を例示して、固定資産の取得における財源の確保から除却までの一連の流れを明確にする。次に、建設助成金の二つの交付目的、すなわち料金助成と資本助成のそれぞれに適合した効果を発揮するために、最適な償却方法を考察する。条件については、以下のとおりである。

X 年度期末に建設助成金（資本剰余金）50 および借入資本金（資本金）50 をもとに 100 の資産 A を購入したと仮定する。

※耐用年数 10 年、残存価額 0、定額法により償却した場合、表示方法は間接法を使用し、借入資本金（無利息）については每期均等額を償却すると仮定する。

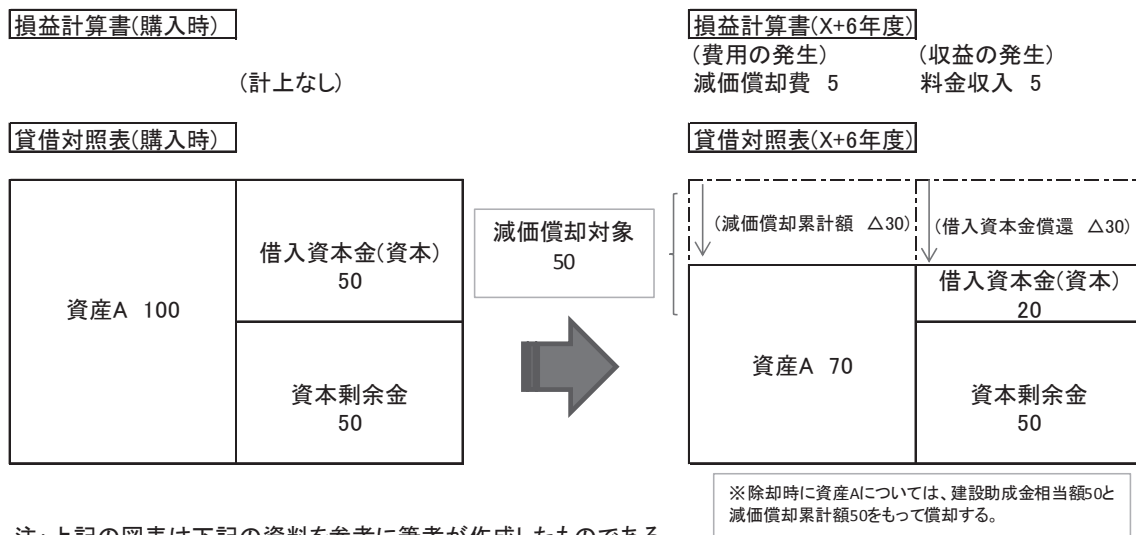
(1) みなし償却を適用した場合

図表 1 と 2 は、借入資本金と建設助成金を財源に固定資産を取得し、当該事業者の判断により、みなし償却制度を適用した場合の会計処理と仕訳である。

まず、みなし償却を行う場合、購入時では、損益計算書における収益費用の計上はなく、翌年度以降は毎期末、収益として料金収入に 5、費用として減価償却費に 5 を計上する。

次に、貸借対照表では、固定資産購入時に資産 A の帳簿原価 100 を資産に、借入資本金 50 を資本に、そして資本的支出に充てるために交付された建設助成金 50 を資本剰余金として計上する。翌年度以降は毎期末、資産に減価償却累計額を $\Delta 5$ 計上し、借入資本金は 5 償還する。借入資本金の償還財源は、料金収入により獲得した現金預

図表 1 みなし償却を行う固定資産の会計処理



注:上記の図表は下記の資料を参考に筆者が作成したものである。
 出典:総務省自治財政局公営企業課(2013)『地方公営企業会計制度の見直しについて 詳細版』、8頁。

図表 2 みなし償却を行う固定資産の仕訳

		<p>X+2年度～X+9年度</p> <p>X+1年度と同様のため省略</p>																																								
<p>購入時</p> <p>(借方)</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%;">現金預金</td> <td style="width: 33%;">100</td> <td style="width: 33%;">(貸方)</td> <td style="width: 33%;">借入資本金(資本) 50</td> </tr> <tr> <td>資産A</td> <td>100</td> <td>資本剰余金</td> <td>50</td> </tr> </table>	現金預金	100	(貸方)	借入資本金(資本) 50	資産A	100	資本剰余金	50	<p>(借方)</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%;">現金預金</td> <td style="width: 33%;">5</td> <td style="width: 33%;">(貸方)</td> <td style="width: 33%;">料金収入 5</td> </tr> <tr> <td>減価償却費</td> <td>5</td> <td>減価償却累計額</td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>借入資本金(資本)</td> <td>5</td> <td>現金預金</td> <td>5</td> </tr> </table>	現金預金	5	(貸方)	料金収入 5	減価償却費	5	減価償却累計額	5	借入資本金(資本)	5	現金預金	5	<p>X+10年度</p> <p>(借方)</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%;">現金預金</td> <td style="width: 33%;">5</td> <td style="width: 33%;">(貸方)</td> <td style="width: 33%;">減価償却累計額 5</td> </tr> <tr> <td>減価償却費</td> <td>5</td> <td>現金預金</td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>借入資本金(資本)</td> <td>5</td> <td>資産A</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>減価償却累計額</td> <td>50</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>資本剰余金</td> <td>50</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	現金預金	5	(貸方)	減価償却累計額 5	減価償却費	5	現金預金	5	借入資本金(資本)	5	資産A	100	減価償却累計額	50			資本剰余金	50		
現金預金	100	(貸方)	借入資本金(資本) 50																																							
資産A	100	資本剰余金	50																																							
現金預金	5	(貸方)	料金収入 5																																							
減価償却費	5	減価償却累計額	5																																							
借入資本金(資本)	5	現金預金	5																																							
現金預金	5	(貸方)	減価償却累計額 5																																							
減価償却費	5	現金預金	5																																							
借入資本金(資本)	5	資産A	100																																							
減価償却累計額	50																																									
資本剰余金	50																																									
<p>X+1年度</p> <p>(借方)</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%;">現金預金</td> <td style="width: 33%;">5</td> <td style="width: 33%;">(貸方)</td> <td style="width: 33%;">減価償却累計額 5</td> </tr> <tr> <td>減価償却費</td> <td>5</td> <td>現金預金</td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>借入資本金(資本)</td> <td>5</td> <td>資産A</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>減価償却累計額</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>資本剰余金</td> <td>50</td> </tr> </table>	現金預金	5	(貸方)	減価償却累計額 5	減価償却費	5	現金預金	5	借入資本金(資本)	5	資産A	100			減価償却累計額	50			資本剰余金	50	<p>注:上記の図表は下記の資料を参考に筆者が作成したものである。 出典:鈴木豊・兼村高文編著(2010)『公会計講義』、139頁。</p>																					
現金預金	5	(貸方)	減価償却累計額 5																																							
減価償却費	5	現金預金	5																																							
借入資本金(資本)	5	資産A	100																																							
		減価償却累計額	50																																							
		資本剰余金	50																																							

金である。

また、X+2 年度から X+9 年度までは、資産の売却や譲渡等で条件が変更されない限り、X+1 年度の会計処理と同様であるため省略する。そして、購入後 10 年が経過し、固定資産の除却を行う場合の会計処理は、まず、固定資産の減価償却と借入資本金の償還を X+1 年度と同様に行い、その上で、除却処理を行う。みなし償却を適用したことで、減価償却累計額は帳簿原価から建設助成金相当額を控除した額である 50 しか計上されていない。そのため、資産 A の除却時には、当該資産に対応した資本剰余金(建

設助成金相当分 50) を一括償却して、欠損を算出しない会計処理を行う必要がある。

以上のことから分かるように、みなし償却を行うべき建設助成金は、料金助成の意味をもつ建設助成金である。その理由は、当該事業の毎期の料金コストとして、利用者の料金負担を軽減するという建設助成金の交付目的を反映するように、料金で回収すべき減価償却費を適正に算出しなければならないからである。さらに、除却時にも、資本剰余金として計上した建設助成金相当額を一括償却することで、損益計算に欠損を生じさせないからである。

一方、みなし償却を、資本助成の意味をもつ建設助成金に適用した場合、料金コストの算定に建設助成金相当額が除外されるため、その部分が料金によって回収されることができず、将来の設備更新費用を賄うための財源を確保することができなくなる。その結果、将来の設備更新時にかかる財源負担が重くなると考えられるため、みなし償却を適用するべきではない。

(2) フル償却を適用した場合 (その 1)

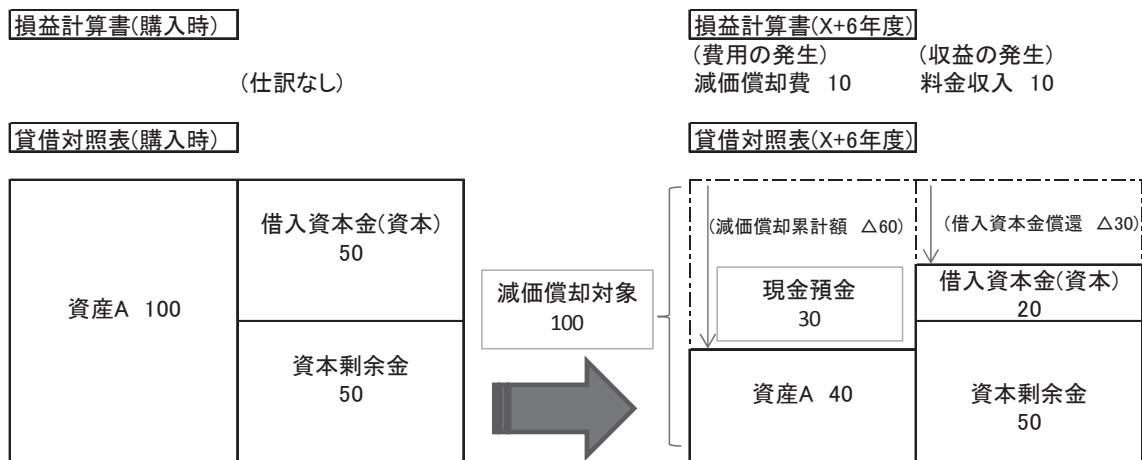
図表 3 と 4 も、図表 1・2 と同様に固定資産を取得する。ただし、当該事業者の判断により、フル償却を適用した場合の会計処理と仕訳である。

まず、フル償却を行う場合、購入時では、損益計算書における収益費用の計上はなく、翌年度以降は毎期末、収支均衡が取れる料金設定をした場合、収益として料金収入に 10、費用として減価償却費に 10 を計上する。

次に、貸借対照表では、固定資産購入時に資産 A の帳簿原価 100 を資産に、借入資本金 50 を資本に、そして資本的支出に充てるために交付された建設助成金 50 を資本剰余金として計上する。翌年度以降は毎期末、資産に減価償却累計額を△10 計上し、借入資本金は 5 償還する。この借入資本金の償還財源は、みなし償却を適用した場合と同様に料金収入として獲得した現金預金である。

また、X+2 年度から X+9 年度までは、資産の売却や譲渡等で条件が変更されない限り、X+1 年度の会計処理と同様であるため省略する。そして、購入後 10 年が経過し、固定資産の除却を行う場合の会計処理は、まず、固定資産の減価償却と借入資本金の償還を X+1 年度と同様に行い、その上で、除却処理を行う。フル償却を適用する場合、減価償却累計額は、固定資産の帳簿原価である 100 計上されており、除却時に、資産 A と減価償却累計額を相殺した場合、貸借対照表には、資本的支出に充てるために交付された建設助成金相当額の 50 が、現金預金として内部に留保されている。

図表3 フル償却を行う固定資産の会計処理



図表4 フル償却を行う固定資産の仕訳

購入時					
(借方)		(貸方)			
現金預金	100	借入資本金(資本)	50	X+2年度~X+9年度	
		資本剰余金	50	X+1年度と同様のため省略	
資産A	100	現金預金	100		
X+1年度				X+10年度	
(借方)		(借方)		(貸方)	
現金預金	10	現金預金	10	料金収入	10
減価償却費	10	料金収入	10	減価償却費	10
借入資本金(資本)	5	減価償却累計額	10	減価償却累計額	10
		現金預金	5	借入資本金(資本)	5
		減価償却累計額	5	減価償却累計額	100
				資産A	100

以上のことから分かるように、フル償却を行うべき建設助成金は、資本助成の意味をもつ建設助成金である。その理由は、当該事業の毎期の料金コストとして回収すべき減価償却費が適正に算出され、現金預金が内部に留保できるからである。そのため、除却時における固定資産の更新費用の財源としては、50の内部留保があるので、建設助成金の交付がなく、内部留保と企業債で設備更新をしなければならない場合でも、前述したみなし償却を適用した時ほど、財源負担の問題が生じないであろう。

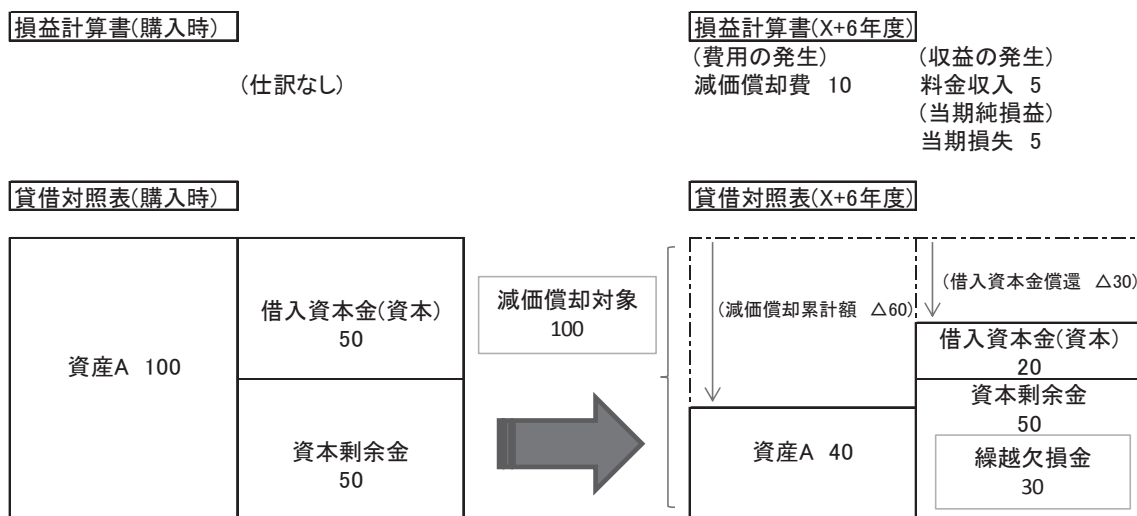
一方、料金助成の意味をもつ建設助成金にフル償却を採用した場合、料金として回収すべき経費に建設助成金部分の減価償却費5が加算されるため、損益計算上、欠損を生じさせないならば、料金収入として10を徴収しなければならない。要するに、本来、利用者の料金負担から控除すべきである料金助成のための建設助成金部分も料

金として回収すべき経費に算入されるため、結果的に利用者の料金負担が重くなり、建設助成金の交付目的を反映した適切な効果を利用者に及ぼさない可能性が高い。

(3)フル償却を適用した場合（その2）

図表5と6は、図表3・4と同様に固定資産を取得し、フル償却を適用する。ただし、図表3・4と異なり、建設助成金の交付目的が料金助成であると判断し、みなし償却を適用した時と同様の料金設定にした場合の会計処理と仕訳である。

図表5 料金助成としての建設助成金にフル償却を適用する固定資産の会計処理



注:上記の図表は下記の資料を参考に筆者が作成したものである。
出典:総務省(2009a)『地方公営企業会計制度等研究会(第2回)』、4頁。

図表6 料金助成としての建設助成金にフル償却を適用する固定資産の仕訳

購入時				X+2年度~X+9年度			
(借方)		(貸方)		X+1年度と同様のため省略			
現金預金	100	借入資本金(資本)	50				
		資本剰余金	50				
資産A	100	現金預金	100				
X+1年度				X+10年度			
(借方)		(貸方)		(借方)		(貸方)	
現金預金	5	料金収入	5	現金預金	5	料金収入	5
繰越欠損金	5	当期損失	5	繰越欠損金	5	当期損失	5
減価償却費	10	減価償却累計額	10	減価償却費	10	減価償却累計額	10
借入資本金(資本)	5	現金預金	5	借入資本金(資本)	5	現金預金	5
				減価償却累計額	100	資産A	100
				資本剰余金	50	繰越欠損金	50

図表3・4との相違点は、毎期の料金収入が10から5に減少し、その減少した収益が、回収すべき経費の金額より少ないため、每期欠損が5生じる。そして、将来の除却時まで毎期欠損を繰り延べた結果、繰延欠損金が50計上されることになり、最終的に、料金助成の意味をもつ建設助成金として計上された資本剰余金50の償却をもって相殺される。以上の処理を行うことで、みなし償却を適用しなくても料金助成の意味をもつ建設助成金の効果を利用者に適切にもたらすことができる。しかし、この場合は、経常的に欠損が生じ、累積欠損金が実態以上になる。

3. 新基準における建設助成金に関わる会計処理について

3-1 新たな償却制度の検討経緯について

平成13年報告書では、建設助成金の会計処理について次のように述べている。まず、資本剰余金として建設助成金を計上し、フル償却することで、損益計算の上で経常的に欠損が生じ、累積欠損金が実態以上に増大するなど、財務諸表が経営実態を正確に反映したものとなっていない²⁷と指摘している。なぜなら、料金助成の意味をもつ建設助成金に対して、みなし償却を適用せず、料金設定にだけ建設助成金の効果を発揮させる事例が見受けられたからである。そのため、建設助成金の交付目的を明らかにした上で、その趣旨に沿った会計上の取扱いとすること²⁸が望ましいと言える。

一方、資本助成の意味をもつ建設助成金の場合は、減価償却費を全額料金として回収することが前提²⁹とされているので、フル償却を行うことが適当である判断されている。

その上、平成13年報告書は、料金助成については、独立行政法人会計制度や企業会計制度における建設助成金の会計処理と比較し、その結果、みなし償却制度の義務付けを行う方法と、建設助成金を直接損益勘定に計上する方法³⁰の2つを検討した。しかし、最終的には、料金助成の意味をもつ建設助成金の場合は、みなし償却により対応すべきと結論付けた。ただし、みなし償却の義務付けを行わずに、償却方法の選択における一定のガイドラインを示すこと³¹で対応することにした。

それに対して、総務省(2004)『地方公営企業会計制度研究会<中間報告>』では、料金設定に関わる減価償却費部分に対して、「損益の均衡を保つよう、料金助成的性格を持つ補助金等については、資本剰余金に計上してみなし償却するか、または資本剰余金に計上せず減価償却に応じて収益計上の対象とすることが適当と考えられる。なお、いずれの会計処理とするかは今後整理することとする³²」と述べて、料金助成の意味を

もつ建設助成金をどのように扱うべきかについて、さらに検討することを求めている。この報告以降、料金助成の意味をもつ建設助成金をどのような方法で会計処理すれば、今までに指摘されていた問題に対処できるかという方向へ、検討の内容が変化した。

まず、平成 17 年報告書では、旧基準で採用されているみなし償却を廃止すべき理由として、貸借対照表における資産の実態を適切に表示できていないと指摘している。

次に、新たな償却制度としてフル償却を採用した場合の改善点について、以下のよう

に述べている³³。

○損益計算上において、減価償却費をどのような財源（補助金か料金か、またその割合は如何ほどか）で賄ったかが明確になること。

○全事業がフル償却されるため、（他事業、他団体との）比較可能性の点で優れていること。

○資産価値の実態を適切に表示するものとなること

また、平成 21 年報告書では、任意適用が認められているみなし償却制度を廃止し、新たな会計処理方法を検討すると最初に述べられており、みなし償却制度の廃止の理由としては、平成 17 年報告書の指摘に追加される形で、みなし償却の任意適用の有無が、地方公営企業の裁量によって決定されることで、団体間比較を著しく阻害し、企業分析の信頼性を大きく損なうものであると指摘している。さらに、新たな償却制度の検討については、「償却資産の取得に伴い交付される補助金、一般会計負担金等については、現行では、P/L を通さず直接、資本剰余金に計上することとされているが、企業会計では補助金等取得時、地方独法会計では償却時に、いずれも P/L を通して収益化されることとなっている。地方公営企業会計においても、収益費用構造をより明確なものにしていくため、P/L を通して収益化することが適当と考える³⁴」と述べ、新たな償却方法の枠組みについても言及している。その枠組みに適合している仕組みについては、地方独法と同様のフル償却、企業会計における圧縮記帳の積立金方式と直接減額方式の三案が掲示されている。しかし、積立金方式の場合では、「補助金等を受けた決算期に多額の収益を計上する一方で、翌年度以降は、毎期の P/L において、減価償却見合いの財源が損益計算上、明示されず、大幅に損益が悪化する³⁵」と指摘し、また直接減額方式の場合でも、「P/L において、補助金等による収益が本来の減価償却額からあらかじめ相殺される形となり、その寄与度が把握できなくなるとともに、B/S において資産が過少に表示される³⁶」と指摘している

償却を新たな会計処理方法とすることが適当である³⁷と結論付けている。

3-2 建設助成金により取得した固定資産の会計処理について

平成 24 年に改正された地方公営企業法施行令(以下、地公令と称する)第 26 条第 1 項では、「減価償却を行うべき固定資産(固定資産のうち、土地、立木その他総務省令で定めるもの以外のものをいう。)の取得又は改良に充てるための補助金、負担金その他これらに類するもの(次項において「補助金等」という。)の交付を受けた場合においては、その交付を受けた金額に相当する額を、繰延収益として整理しなければならない³⁸」と規定し、償却資産に関する建設助成金の会計処理を定めている。また、同条第 2 項では、「前項の繰延収益は、補助金等により取得し又は改良した固定資産の減価償却又は除却を行う際に、当該固定資産の減価償却費又は残存価額に相当する額に当該固定資産の減価償却又は除却を行う日の直前における当該固定資産の帳簿価額に対する同日の直前における当該固定資産に係る繰延収益の額の割合を乗じて得た額を償却しなければならない³⁹」と規定し、建設助成金の償却基準について定めている。そして、地方公営企業法施行規則第 21 条第 1 項で、「償却資産の取得又は改良に充てるための補助金、負担金その他これらに類するもの(以下この条において「補助金等」という。)をもって償却資産を取得し又は改良した場合においては、当該補助金等の額を長期前受金勘定に整理するものとする⁴⁰」と規定し、繰延収益を負債として整理することを定めている。

以上の規定を、平成 25 年に公表された『地方公営企業会計制度の見直しについて』では、「償却資産の取得又は改良に伴い交付される補助金、一般会計負担金等については、『長期前受金』として負債(繰延収益)に計上した上で、減価償却見合い分を順次収益化⁴¹」すると解釈している。

つまり、新基準における建設助成金の償却制度は、償却資産の取得又は改良を目的に交付された建設助成金がある場合、その建設助成金を一括して、負債として長期前受金勘定に整理し、資産を償却する場合には、長期前受金から減価償却の割合に乗じた額を償却しなければならない制度である。

3-3 建設助成金に関する会計処理で変更された点について

第一に、建設助成金を長期前受金(負債)に計上するように変更した。この変更の理由は、「補助金等を負債計上することについては、当該補助金等は資本的要素が強く資本に計上すべきとの意見もあるが、その場合、これらの補助金等に関わる収益を期間

対応させて P/L に反映させることができない⁴²⁾ ことと、「取得資産の耐用年数の間、事業を継続しつつ、当該補助金等を期間対応により収益化し、最終的には資産の除却とともに零にするものであることを考え合わせるならば、保持されていくことが前提とされる資本に分類することは適当とはいえず、前もって収受した(長期の)前受金としてとらえて、負債計上の方がよりなじむものと考えられる⁴³⁾」ことの二点であると平成 21 年報告書で述べている。

要するに、前者は旧基準においてみなし償却を適用した場合、損益計算書上の収益に建設助成金を反映させる方法がないため問題であると指摘し、後者は料金助成の場合、資産を除却したときに、建設助成金部分もゼロになるため、負債計上するほうがより合理的であると主張している。しかし、資本助成の場合、旧基準では建設助成金が内部に留保されることになり、当該固定資産が除却されても、建設助成金はゼロにならない。そのため、建設助成金をすべて負債に計上することの合理性に関しては限界があると指摘できる。

第二に、建設助成金によって固定資産を取得した場合、一律にフル償却を行い、さらに、毎期長期前受金を減価償却見合い分だけ取崩し、長期前受金戻入として、営業外収益に計上するように変更した。その理由については、「他事業他団体との比較が可能となり、経営評価の効果が高ま⁴⁴⁾」ることと、固定資産を取得するために受けた建設助成金を期間対応して繰り延べられる収益として取り扱うことで、貸借対照表上も財務構造の把握が容易になり、厳密な費用収益の対応となり純損益が明瞭となる⁴⁵⁾ことの二点が挙げられている。

つまり、すべての地方公営企業がフル償却を行う新基準では、事業の総コストが損益計算書上に、すべての固定資産の未償却額が貸借対照表上に表示されるようになることで、どのような地域特性を持つ事業であっても、比較可能な経営評価を行うことが可能になった。そして、当期に減価償却された建設助成金部分が長期前受金戻入として収益に計上されると、減価償却費に対応する料金収入と長期前受金戻入が損益計算書上に表示されるようになった。それに加え、すべての長期前受金を戻入することで「長期的な収益構造としては、従来より改善したように見える効果⁴⁶⁾」が得られる。その理由は、従来なら資本助成として内部に留保すべき建設助成金部分までも戻入することを強制されているからである。そのため、旧基準で内部に留保されていた資本助成が内部留保できなくなるという新たな問題が生じている。

3-4 財務数値による例示

ここでは、まず新基準に基づいて、2-6と同様に、固定資産を取得した場合の会計処理と仕訳を例示して、固定資産の取得における財源の確保から除却までの一連の流れを明確にする。次に、建設助成金の二つの交付目的、すなわち料金助成と資本助成のそれぞれに適合した効果を発揮するための最適な償却方法を考察する。条件については、旧基準と比較するため、文言だけ変更し、それ以外は、同一の条件を使用する。

X年度期末に建設助成金（長期前受金）50 および企業債（負債）50 をもとに100の資産Aを購入したと仮定する。

※耐用年数10年、残存価額0、定額法により償却した場合、表示方法は間接法を使用し、企業債（無利子）については每期均等額を償却すると仮定する。

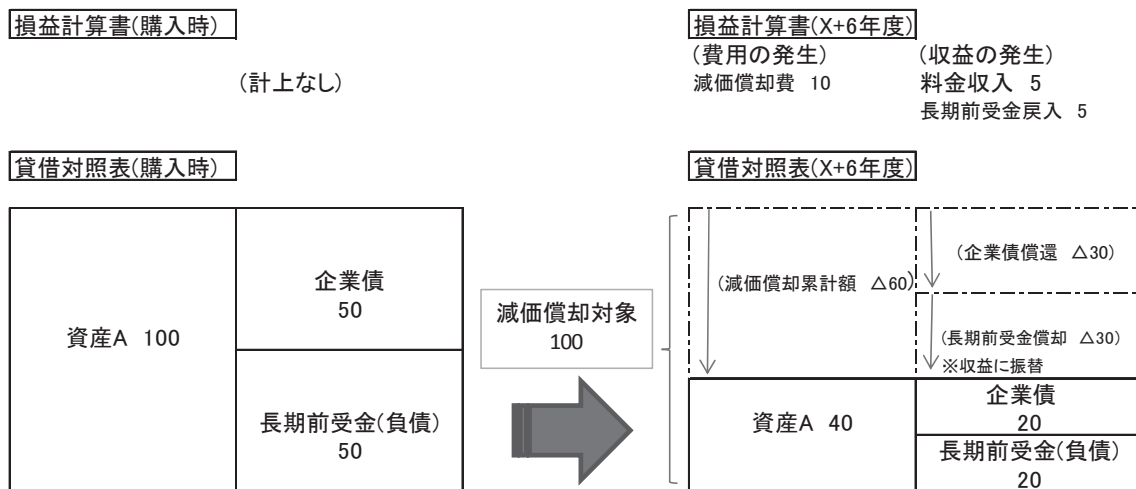
図表7と8は、企業債（旧基準では、借入資本金）と建設助成金を財源に取得した固定資産について、新基準の償却制度を適用した場合の会計処理と仕訳である。

まず、新たな償却制度を適用する場合、購入時では、損益計算書における収益費用の計上はなく、翌年度以降は毎期末、収益として料金収入に5、費用として減価償却費に10を計上する。それに加えて、新たな償却制度では、建設助成金である長期前受金（旧基準では、資本剰余金）も減価償却見合い分だけ償却する必要があるため、毎期末、長期前受金戻入として営業外収益に5を計上する。

次に、貸借対照表では、固定資産購入時に資産Aの100を資産に、企業債50を負債に、そして資金的支出に充てるために交付された建設助成金50を長期前受金として負債に計上する。翌年度以降は毎期、資産に減価償却累計額を△10計上し、企業債を5償還し、さらに長期前受金は5取崩す。企業債の償還財源は、料金収入により獲得した現金預金であり、長期前受金の取崩しは、長期前受金戻入として営業外収益に計上された部分である。

また、X+2年度からX+9年度までは、資産の売却や譲渡等で条件が変更されない限り、X+1年度の会計処理と同様であるため省略する。そして、購入後10年が経過し、固定資産の除却を行う場合の会計処理は、固定資産の減価償却と企業債の償還、それに加え、長期前受金の収益化と償却をX+1年度と同様に行い、その上で、資産の除却処理を行う。新たな償却制度を適用する場合、減価償却累計額は固定資産の帳簿原価である100が計上されており、除却時に、資産Aと減価償却累計額が相殺されることになる。

図表7 新たな償却制度の会計処理



注:上記の図表は下記の資料を参考に筆者が作成したものである。
 出典:総務省自治財政局公営企業課(2013)『地方公営企業会計制度の見直しについて 詳細版』、9頁。

図表8 新たな償却制度の仕訳

購入時			
(借方)	(貸方)		
現金預金 100	企業債 50	X+2年度~X+9年度	
	長期前受金(負債) 50	X+1年度と同様のため省略	
資産A 100	現金預金 100	X+10年度	
X+1年度	(貸方)	(借方)	(貸方)
(借方)	現金収入 5	現金預金 5	料金収入 5
現金預金 5	減価償却累計額 10	減価償却費 10	減価償却累計額 10
減価償却費 10	現金預金 5	企業債 5	現金預金 5
企業債 5	長期前受金戻入 5	長期前受金(負債) 5	長期前受金戻入 5
長期前受金(負債) 5		減価償却累計額 100	資産A 100

以上のことから分かるように、新たな償却制度を適用すべき建設助成金は、料金助成の意味をもつ建設助成金である。その理由は、当該事業の毎期の料金コストとして、フル償却された減価償却費 10 を計上しているが、その償却された部分に応じた長期前受金 5 を収益として戻入を行い、その分だけ減価償却費と相殺されるため、実際に利用者が負担すべきコストが 5 となり、利用者の料金負担が軽減されることになるからである。

しかし、新たな償却制度は、すべての建設助成金に適用されるため、資本助成の意味をもつ建設助成金の場合でも同様に、毎期末長期前受金戻入を営業外収益に計上する

ことによって、その分だけ減価償却費と相殺されるため、実際に利用者が負担しなければならない料金が必要以上に低く設定される可能性があり、結果的に当該固定資産の取得に要した費用を料金によって十分に回収できなくなる。このことが新基準の適用において改善すべき点として指摘できる。さらに、資本剰余金として維持・醸成すべき資本助成の意味をもつ建設助成金も含めて、すべての建設助成金を負債として計上することが果たして合理的であるかという疑問が生じる。

4. 新地方公営企業会計の適用によって起こりうる問題点について

4-1 下水道事業⁴⁷の財源について

公共下水道の管渠等や終末処理場を設置・取得するための財源は、国費（建設助成金）と地方費（地方債や受益者負担金）⁴⁸である。財源の国費部分については、下水道法第34条にて、予算の範囲内で、設置又は改築に要する費用の一部を補助する旨が定められており、実際に国費で補助される割合は、下水道法施行令第24条の2一号イで、管渠等の場合は、二分の一、終末処理場の場合は、二分の一又は十分の五・五と規定されている。

下水道法第34条で規定されている費用の補助については、予算の範囲内においてと、建設助成金の限界を定めている。国の財政に余裕ができる、又は、インフラ等の設備投資に対して格別の配慮をするなどの前提条件に何らかの変化が生じた場合、下水道法施行令第24条の2一号イで定めている割合を、将来にわたって支給できるとは限らない。もし仮に、建設助成金の割合が、将来ゼロになった場合、新基準を採用している下水道事業は、どのような建設助成金が過去に交付されていても、更新時には過去の建設助成金を取り崩されているので、設備更新のために留保された財源は0である。そのため、管渠等や終末処理場を建て替える際に、全額企業債の発行で取得に要する費用を負担する必要がある。多額の企業債の発行によって、地方自治体の起債制限が生じうる。その場合、設備更新のための財源が確保できない可能性があるとして指摘できる。

4-2 全額企業債で設備更新の財源を賅うことが可能であった場合の問題点について

設備更新の費用を全額企業債で負担しても、起債制限が生じなかったと仮定して、H市下水道事業の事例を考察してみる。まず、旧基準のフル償却を行っているH市の下水道事業は、みなし償却を適用した団体においてみられるような減価償却費の大幅な増加という変化は、見受けられない。また、平成25年度の決算書であっても、平成

26年度の決算書であっても営業利益、経常利益、純利益に大きな差異はない。より詳しく検討するために、平成25年度と26年度の損益計算書を図表9のように作成した。

図表9から分かるように、新基準を適用している平成26年度では、前年と比較すると、営業外収益に長期前受金戻入が新たに計上されるようになった。今回の改正で、長期前受金戻入が3,860,818,367円計上されているが、営業外収益合計には大きな差異

図表9 平成25年度⁴⁹と26年度H市下水道事業損益計算書(新基準)⁵⁰の比較

	平成25年度(旧基準)		平成26年度(新基準)		(単位 円)
(公共下水道)					
1 営業収益					
(1)下水道使用料	8,039,062,052		7,884,073,814		
(2)国庫補助金	350,000		647,440		
(3)県補助金	51,984,000		50,700,000		
(4)他会計負担金	2,364,965,169		1,834,645,867		
(5)受託事業収益	30,434,458		32,519,458		
(6)その他営業収益	8,808,283	10,495,603,962	20,870,457	9,823,457,036	
2 営業費用					
(1)管渠費	381,117,565		467,264,113		
(2)ポンプ場費	145,214,954		131,827,162		
(3)処理場費	1,200,375,520		1,217,907,068		
(4)前処理場費	815,153,071		813,747,711		
(5)流域下水道維持管理経費	791,362,956		813,397,524		
(6)流域下水道汚泥処理 事業維持管理経費	1,314,471,899		1,360,184,248		
(7)普及促進費	5,313,386		5,434,414		
(8)業務費	257,229,720		265,878,214		
(9)総係費	136,708,637		235,043,216		
(10)水洗便所普及 奨励事業費	832,017		1,546,157		
(11)減価償却費	9,771,627,937		9,762,124,948		
(12)資産減耗費	441,698,823	15,261,106,485	40,929,868	15,115,284,643	
公共下水道事業営業利益		△ 4,765,502,523		△ 5,291,827,607	
3 営業外収益					
(1)他会計負担金	4,416,371,703		4,121,056,566		
(2)他会計補助金	4,013,895,427		839,366,616		
(3)長期前受金戻入	0		3,860,818,367		
(4)雑収益	31,462,008		30,211,285		
(5)受取利息及び配当金	38,354	8,461,767,492	60,546	8,851,513,380	
4 営業外費用					
(1)支払利息及び 企業債取扱諸費	3,673,970,126		3,430,463,641		
(2)雑支出	122,732,227	3,796,702,353	80,411,374	3,510,875,015	
公共下水道事業経常利益		△ 100,437,384		48,810,758	
5 特別利益					
(1)固定資産売却益	723,211		565,932		
(2)過年度損益修正益	119,247,752		1,202,948		
(3)その他特別利益	0	119,970,963	6,291	1,775,171	
6 特別損失					
(1)過年度損益修正損	19,533,579		2,015,929		
(2)手当等	0	19,533,579	48,570,000	50,585,929	
当年度公共下水道事業純利益		0		0	

が生じていない。その理由は、従来から営業外収益として計上されている他会計補助金⁵¹が3,174,528,811円減少⁵²したからである。つまり、会計基準の変更により、営業外収益として長期前受金戻入が新たに計上されるようになったため、従来通りに一般会計から多額の補助金を繰り入れるならば、損益計算書上で大幅な黒字⁵³が生じることになる。そのことは料金の設定が高すぎるのではないかと誤解され、市民や議会から下水道料金の値下げを求められることになりかねない⁵⁴。また、下水道事業の損益計算書において黒字が生じてまで、一般会計から多額の補助金を繰り入れてもらうことが市の財政運営上、許されることではないため、平成26年度の決算において営業外収益として長期前受金戻入が新たに計上される一方、営業外収益として計上される一般会計からの繰入金が減らされることになった。

次の図表10は、平成26年度H市下水道事業損益計算書から、長期前受金戻入の計上を除外した場合の影響を明示したものである。つまり、長期前受金戻入を営業外収益の計上から除外すると、それに相当する金額が当年度の損失になる。仮に損失が生じないように、収支均衡を図るとすれば、長期前受金戻入に相当する金額だけ、料金の値上げを行わなければならない。また、平成26年度は、多額の長期前受金戻入が営業外収益として計上されているが、将来の設備更新時の財源として交付されることが確定していない建設助成金の部分も含まれている。それゆえ、将来の設備更新時に、仮に建設助成金の交付がなく、全額企業債で財源を負担した場合、料金で回収する経費として算入すべき支払利息が大幅に増加するのはもちろんのことであり、また長期前受金の計上がなくなる場合、長期前受金戻入という営業外収益の計上もなくな

図表10 平成26年度H市下水道事業損益計算書の新基準と旧基準の比較

	平成26年度(新基準)	平成26年度(旧基準)	(単位 円)
(公共下水道)			
1 営業収益	9,823,457,036	9,823,457,036	
2 営業費用	<u>15,115,284,643</u>	<u>15,115,284,643</u>	
公共下水道事業営業利益	△ 5,291,827,607	△ 5,291,827,607	
3 営業外収益			
(1)他会計負担金	4,121,056,566	4,121,056,566	
(2)他会計補助金	839,366,616	839,366,616	
(3)長期前受金戻入	3,860,818,367	0	
(4)雑収益	30,211,285	30,211,285	
(5)受取利息及び配当金	<u>60,546</u>	<u>60,546</u>	
4 営業外費用	<u>8,851,513,380</u>	<u>8,851,513,380</u>	
公共下水道事業経常利益	3,510,875,015	3,510,875,015	
5 特別利益	48,810,758	48,810,758	△ 3,812,007,609
6 特別損失	1,775,171	1,775,171	
6 特別損失	<u>50,585,929</u>	<u>50,585,929</u>	
当年度公共下水道事業純利益	0	△ 3,860,818,367	

る。その結果として、図表 10 よりも多くの損失が発生しかねない。

さらに、図表 11 は、新基準に基づく会計処理において償却資産に対する減価償却費と長期前受金戻入の全額に対応関係があると仮定した上で、平成 26 年度の損益計算書に修正を加え、減価償却費と長期前受金戻入を相殺した損益計算書を表している。その結果、長期前受金戻入相当額を控除した減価償却費は 5,901,306,581 円であり、営業費用合計は 11,254,466,276 円となり、一方、長期前受金戻入を控除した営業外収益は 4,990,695,013 円となる。

要するに、新基準を適用した場合、長期前受金戻入とそれに相当する減価償却費が相殺されるため、実質的には旧基準のみなし償却を適用する場合と同じ効果になる。つまり、減価償却費から長期前受金戻入を控除した部分のみが料金によって回収すれば良いことになる。そのため、このような会計処理による場合も、当該固定資産の取得に要した費用は料金によって十分に回収されない可能性が高く、将来の設備更新時における財源確保は依然として困難であろう。

図表 11 平成 26 年度H市下水道事業損益計算書と実態(修正あり)の比較

	平成26年度	平成26年度(修正あり)	(単位 円)
(公共下水道)			
1 営業収益		9,823,457,036	9,823,457,036
2 営業費用			
(1)管渠費	467,264,113	467,264,113	
(2)ポンプ場費	131,827,162	131,827,162	
(3)処理場費	1,217,907,068	1,217,907,068	
(4)前処理場費	813,747,711	813,747,711	
(5)流域下水道維持管理経費	813,397,524	813,397,524	
(6)流域下水道汚泥処理 事業維持管理経費	1,360,184,248	1,360,184,248	
(7)普及促進費	5,434,414	5,434,414	
(8)業務費	265,878,214	265,878,214	
(9)総係費	235,043,216	235,043,216	
(10)水洗便所普及 奨励事業費	1,546,157	1,546,157	
(11)減価償却費	9,762,124,948	5,901,306,581	
(12)資産減耗費	40,929,868	40,929,868	
公共下水道事業営業利益	<u>15,115,284,643</u>	<u>40,929,868</u>	<u>11,254,466,276</u>
	△ 5,291,827,607		△ 1,431,009,240
3 営業外収益			
(1)他会計負担金	4,121,056,566	4,121,056,566	
(2)他会計補助金	839,366,616	839,366,616	
(3)長期前受金戻入	3,860,818,367	0	
(4)雑収益	30,211,285	30,211,285	
(5)受取利息及び配当金	60,546	60,546	
4 営業外費用	<u>8,851,513,380</u>	<u>60,546</u>	<u>4,990,695,013</u>
公共下水道事業経常利益	<u>3,510,875,015</u>	<u>3,510,875,015</u>	<u>3,510,875,015</u>
	48,810,758		48,810,758
5 特別利益	1,775,171		1,775,171
6 特別損失	<u>50,585,929</u>		<u>50,585,929</u>
当年度公共下水道事業純利益	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

これまでの考察から分かるように、将来的に、資本的支出に充てるために交付される建設助成金がなくなれば、設備更新の財源は基本的に企業債となり、長期前受金戻入の計上もなくなり、一般会計からの繰入金が多いH市では、赤字が計上される可能性が高い。また、図表 11 の平成 26 年度の損益計算書の実態により算出された減価償却費（長期前受金戻入相当額を控除した部分）が、現在利用者が負担している金額であるとすれば、将来的には、建設助成金がゼロとなり、長期前受金戻入の計上もなくなる場合、すべての減価償却費を利用者が料金として負担する必要がある。その結果として、料金の大幅な値上げにつながることになる。さらに、もし将来の設備更新が全額企業債によって賄われる場合、支払利息も大幅に増加し、経費に加算されることになる。それは、またしても、料金の値上げにつながる。

以上のように、新基準では、みなし償却が廃止され、フル償却により算定された減価償却費全額の計上を強制している。この点は、将来、建設助成金なし、全額起債で資産を更新する時も同じである。つまり、将来の設備更新時に支出される資金が現在の固定資産の取得原価と同一の金額である場合、減価償却費の金額は変化しない。ただし、過去に固定資産を取得する際に、法令等で規定されている割合だけ建設助成金で賄われた場合、今回の会計基準の変更によって、長期前受金戻入が計上されるようになった。結果的には料金収入で回収しなければならない金額は、フル償却により算定された減価償却費から建設助成金負担割合により算出された金額（すなわち長期前受金戻入の金額）を控除した額となる。要するに、建設助成金負担割合に相当する減価償却費の部分は長期前受金戻入によって相殺される。しかし、将来の設備更新時、仮に国からの建設助成金がもらえず、全額起債で賄わなければならない場合、「長期前受金戻入」の計上がなくなる。そのため、減価償却費は全額料金で回収しなければならないが、現行の料金負担が維持される場合、収支の採算がとれず、大幅な赤字が生じることになる。一方、減価償却費を全額料金で回収しようとするならば、料金の大幅な値上げにつながる。

4-3 新基準における資本助成の意味をもつ建設助成金の維持拘束性について

まず、新たな償却制度を採用した場合のメリットとして、次の三点が挙げられる。

- ①損益計算上において、資産取得のための財源が明確になること
- ②すべての事業で固定資産がフル償却されるため、比較可能性が確保できること
- ③資産価値の実態を貸借対照表で適切に表示できること

以上のメリットは、旧基準においてみなし償却制度を適用することで生じたデメリ

ットに対して、新基準を適用することによって改善できた部分である。しかし、新基準は過去の検討内容をすべて勘案しているとは言えない。具体的には、平成13年報告書が指摘した、建設助成金の交付目的を資本助成と料金助成に区別した上で、どのような会計処理を行えば、交付の趣旨に沿った適切な効果をもたらすことができるかという部分は新基準において十分に検討されていない。改正の指針となっている平成21年報告書では、交付の目的による区別を行わずに、みなし償却制度を廃止し、新たな会計処理制度を検討しただけである。そのため、新基準は交付目的に適合した会計処理であると言えず、その結果、交付の趣旨を反映した適切な効果を発揮できる制度であるとは思えない。

また、実際の地方公営企業では、施設等を取得するための財源に建設助成金が大きな割合を占めている。それに対して、建設助成金の交付目的が資本助成なのか料金助成なのか区別せず、どのような条件でも同様の会計処理を求めることの合理性について疑問が生じる。この点について、情報の信頼性と比較可能性の観点から考察しよう。

まず、GASBの概念報告書No.1によれば、行政部門におけるビジネス活動に関する会計情報の信頼性とは、「基礎の事象や状態を忠実に表現する、必要な情報からすべての重要なものを省いてはならず、また間違った情報を導き出す原因となるものも含んではいけない⁵⁵」と規定されている。その意味において、新基準で導入された、交付目的によらない一律の会計処理方法は、地方公営企業会計の特殊な経営環境から除外してはならない資本助成の意味をもつ建設助成金に適合する会計処理ではないため、合理的であると言えない。また、比較可能性については、GASBは「財務報告が異なることを、代替的な会計処理や会計実務の選択ではなく、むしろ、基本的な取引や政府組織の実質的な相違であると意味する⁵⁶」と述べている。そのため、実質的な経営環境の相違を考慮すれば、地方公営企業会計と他の会計が異なることに合理性があると判断できる。また、建設助成金の交付目的の相違が経営環境の相違であると考えれば、料金助成を目的とする建設助成金と資本助成を目的とする建設助成金については、むしろその交付目的に応じて異なる会計処理を適用すべきであろう。

また、FASBは、信頼性について次のように述べている。つまり、「ある測定値の信頼性とは、それを表現する事柄の忠実性を、利用者に対しての保証と結びつけて、検証し伝える表現の特性を持っている⁵⁷。」それゆえ、新基準では、地方公営企業における資本助成の意味をもつ建設助成金という情報に対する忠実度が欠如しているため、情報の信頼性が確保されていないと考えられる。また、会計情報の質的特性における階層表示では、FASBは信頼性を比較可能性より上位の質的特性として位置づけている⁵⁸。従

って、比較可能性の確保のために、信頼性に疑義をもたらすような情報開示を求めている新基準は合理的であると言えない。

さらに、新基準では、比較可能性が確保されることによって、資本助成と料金助成の目的に配慮した会計処理が行えなくなり、それぞれの交付目的に適した効果をもたらすことができなくなっている。このことは、地方公営企業を取り巻く経営環境の特殊性を十分に考慮しているとは言えない。そして、資本助成の意味を持つ建設助成金を、料金負担を軽減するために交付された料金助成の意味を持つ建設助成金と同様な会計処理を強制適用することによって、施設更新のための財源を内部に留保することが難しくなり、資本助成を目的として交付された建設助成金の維持拘束を困難ならしめている。

そのうえ、新基準で新たな償却制度を検討する際に参考にされた地方独立行政法人の会計は、総論部分では、建設助成金を資本助成と経費助成（料金助成と同様）に区別して、それぞれに対応した会計処理を行うように求めている。具体的には、資本助成の場合は、資本剰余金に計上し、経費助成の場合は、資産見返負債として計上することになる。ただし、資本剰余金に計上された建設助成金の特例として、特定施設費によって取得した償却資産の減価償却費に関しては、償却資産の減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないので、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を直接減額する⁵⁹会計処理を採用している。

以上のことから、資本助成を目的として交付している建設助成金の内部留保（すなわち維持拘束）を図るために、新たな会計処理方法を検討する必要があると指摘できる。

まず、交付目的に応じて①料金助成の意味をもつ建設助成金と②資本助成の意味をもつ建設助成金を区別すべきである。交付目的が異なるこの二つの建設助成金については、2-1で考察したように、平成13年に公表された『地方公営企業会計制度に関する報告書』において明確に定義され、区別されている。従って、まず理論上においては、①料金助成の意味をもつ建設助成金と②資本助成の意味をもつ建設助成金を区別することが可能である。一方、実務においては、原則がフル償却で、特例としてみなし償却を認める旧基準が適用されていた時代に、2-5で考察したようにそれぞれの会計処理を選択した事業者が見られた。そのことから、適切な選択がなされたかどうかについて吟味する余地があるけれど、実務においても、①料金助成の意味をもつ建設助成金と②資本助成の意味をもつ建設助成金を区別することが不可能ではないと言える。次に、①の料金助成の場合は、新基準が定めている会計処理方法を採用し、②の資本助成

の場合は、建設助成金を資本剰余金として計上してから、フル償却を行い、戻入の計上をしないとといった対応策を検討すべきである。そのような対応策を採用した場合、将来の設備更新時に建設助成金相当額を内部留保することができる。また、実務の面において地方公営企業の判断が必要であるケースを考慮するなら、最初の交付分類に③区別することができないものという分類を加え、その場合は、事業の継続性を維持するために保守主義の原則に基づいて、②の資本助成と同様の会計処理を適用し、将来の設備更新に備えるのが妥当であると思われる。

要するに、固定資産については、企業の実態に即した資産の適切な表示を行うためにフル償却しか認めるべきではない。一方、資本助成金については、交付目的が料金助成である場合、長期前受金として認識し、その戻入の計上を認めるべきであるが、交付目的が資本助成である場合、資本の維持・醸成のために資本剰余金として認識し、その戻入の計上を認めない会計処理が妥当であろう。そうすると、旧基準の問題点（比較可能性の問題と資産価値の適切な表示の問題）も改善でき、また新基準の適用により地方公営企業の持続的経営に与える影響を回避することもできる。

5. おわりに

地方公営企業の目的とは、公共の福祉を増進することである。そのためには、多くの資金が必要になるのは、異論のないところであるが、どのようにすればより効率的に経営できるのかは、さまざまな意見が見られる。

今回の改正では、企業会計制度に準拠した仕組みを取り入れて、民間とも比較できるような財務諸表を作成しようとする方向で意見がまとまった。その結果、新基準では、資本的支出の財源を賄うために交付された建設助成金により取得した固定資産であろうと地方公営企業が発行した企業債により取得した固定資産であろうと、それに関わる減価償却費は、すべて損益計算上の経費として計上するように要求されている。また、貸借対照表では資産価値の実態を適正に表示していないという旧基準の改善すべき部分を、期末における資産価値の実態に沿った表示を行うことで改善した。このように、旧基準による問題点に対処するための改善案として上述の会計処理の変更が取り入れられたが、そのかわりに、交付目的による建設助成金の区別という大きな論点が考察の対象から除外され、資本助成の意味を持つ建設助成金の維持拘束を困難ならしめている。地方公営企業が提供しているサービスは、市民の生活に密接に関わっているものがほとんどであるため、安定的にサービスを提供し続けることが地方公営

企業に求められている使命である。その使命を果たすためには、継続的な事業経営に不可欠である、維持拘束すべき資金を内部に留保する必要がある。そのため、将来の設備更新時にどのような財源で、更新費用を賄うのか認識した上で、財源を確保することができるように建設助成金の会計処理方法を再検討する必要があることは、本論文の考察により明らかになったと言える。

また、事例としてとりあげた地方公営企業としての下水道事業(法適用企業と任意適用企業を合わせて)は、平成 25 年度における決算規模、建設投資費および企業債の発行額のいずれも地方公営企業の中でトップである⁶⁰。原則は、地方公営企業法の任意適用企業であるが、上述したデータを見ると、公営企業として現金主義による特別会計の決算を作成するだけでは、事業の将来性の判断や適切な料金設定に必要な情報が開示できるとは言えない。それゆえ、下水道事業の経営状況に即した会計処理を適用して、下水道事業の継続的な経営を行っていくために毎期の事業にかかった総コストの金額、さらには、利用者が負担すべきコスト(料金設定に反映すべきコスト)の金額も明らかにしなければならない。また、下水道事業の独立採算を可能にするため、並びに、将来も持続可能な事業経営を行っていくためには、建設助成金や企業債に依存するばかりではなく、設備更新のための財源を内部留保できる制度の確立が必要であることは言うまでもないであろう。

本論文は、紙幅の関係もあり、新基準における建設助成金とそれにより取得した固定資産の償却に関する問題を制度的側面から考察したのみであるため、内在する問題をすべて検討できたとは言えず、特に考察の対象から除外した建設助成金の会計的性格、適正な料金設定、黒字による利益処分(内部留保)等については、今後理論的な考察を加える必要がある。ただし、建設助成金の会計的性格については、「建設助成金は財務会計上での資本と利益の限界項目と位置づけられ、その会計的性格をめぐって各国で鋭い見解の対立が続いてきた⁶¹」という指摘からも分かるように、長い間論争が行われてきた問題であり、未だに決着がついたとは言えない。また、料金設定や利益の内部留保については、資本維持の観点だけではなく、さらに事業報酬の考え方の妥当性や世代間負担の公平性といった複数の視座から考察を行う必要がある問題である。これらの問題は、本論文の考察範囲を超えた大きな課題であると言えよう。さらに、民間企業からの受贈財産および受益者負担金に関わる会計処理も長期前受金戻入として計上することの合理性について問題提起できる。以上の諸問題については、今後の研究課題としたい。

注：

- 1 旧地方公営企業法施行規則第8条第4項では、補助金等は、地方公営企業の有形固定資産の取得に要した資本的支出に充てるために交付された補助金、負担金その他これらに類する金銭又は物件を指している。
- 2 本論文では、建設助成金を公的機関によって資本的支出に充てるために交付された国庫補助金や県補助金として定義している。それゆえ、民間から支払われた受益者負担金等は考察の対象外である。また、引用文献で、建設助成金とは異なる文言（例えば、建設補助金等）を使用している場合も見受けられるが、本論文上では、建設助成金と同様に取扱う。
- 3 地方公営企業法第21条第2項によれば、地方公営企業の料金は、公正妥当なものでなければならず、かつ、能率的な経営の下における適正な原価を基礎とし、地方公営企業の健全な運営を確保することができるものでなければならないと規定されている。
- 4 本稿は建設助成金の会計処理に新基準を適用することで起こり得る問題について、制度的側面から考察することを主目的とする。この課題に関連するものとして、建設助成金の会計的性格、適正な料金設定および黒字による利益処分（内部留保）等、理論的に考察すべき内容については、今後の検討課題としたい。
- 5 地方財政法第6条によると、公営企業で政令で定めるものについては、その経理は、特別会計を設けてこれを行い、その経費は、その性質上当該公営企業の経営に伴う収入をもつ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つてもなおその経営に伴う収入のみをもつ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（第五条の規定による地方債による収入を含む。）をもつてこれに充てなければならないと規定されている。それゆえ、地方財政法施行令第46条第13号に規定されている公共下水道事業は、公営企業として特別会計を設けて会計処理を行ってきた。ただし、今般の地方公営企業会計基準の変更に伴って、下水道事業にも発生主義の会計基準を導入している地方公営企業会計の適用が推進されている。具体的に、地方財政法の特例である地方公営企業法の規定を全部または一部適用して、地方公営企業として取扱うことも可能であるため、現状で多額の繰入金が発生している下水道事業に地方公営企業会計を適用し、利用者が負担すべき経費を正確に測定したうえで、料金として回収することが強く要請されている。さらに、適用を促進するため、5年間という期限を定めて、地方公営企業会計を適用する際に障害となるであろう、事務負担の軽減策や経費の助成等の支援も行われている（総務省自治財政局公営企業課(2015c)『【別添1】公営企業会計の適用の推進について（概要）』、1-4頁）。
- 6 建設助成金の交付目的による区別、すなわち、建設助成金の会計的性格に関する論争については、醍醐聰教授による工事負担金・建設助成金を前受収益として扱う学説（醍醐聰(1981)『公企業会計の研究』、133-160頁）と西川義朗教授による工事負担金等（国庫補助金、工事負担金及び加入金等）を資本剰余金として扱う学説（西川義朗(1980)『公益企業の料金と財務』、195-206頁）が代表的であるが、いずれの学説にもいまだ収斂しておらず議論する余地があるため、別の機会で考察する。

- 7 建設助成金とは、地方公営企業に必要な設備を取得するために交付されたものである。すなわち、建設助成金は資本的支出のために交付された助成金であるため、将来にわたって安定して継続的に事業経営を行っていくためには同様の設備を維持・醸成する必要があると考えられるため、資本性（維持拘束性）があると言える。一方、地方公営企業法3条では、地方公営企業が本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならないと規定されている。そのため、地方公営企業のそれぞれの経営環境（例えば、僻地や過疎地域などの地理的な要因）に対する配慮が必要である場合、旧基準においては、本来は資本助成の意味が強い建設助成金に対しても、料金助成として扱うみなし償却の任意適用が制度上認められていた。また、各事業の経営者にみなし償却とフル償却の選択適用が認められていた結果、実務上においてもそれぞれの償却方法を選択適用する事業者がみられる（総務省(2009c)、『地方公営企業会計制度等研究会 報告書 参考資料一覧』、2頁）。
- 8 21世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会(2001)『地方公営企業会計制度に関する報告書』、19頁。
- 9 平成13年報告書において、料金助成の意味をもつ建設助成金は、交付の方法により、①建設時に一括して交付される建設補助金等、②債務負担行為等に基づき分割して交付される建設補助金等、③企業債の償還元金に対する一般会計補助金等の三つに分類されている（21世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会(2001)、同上報告書、2-3頁）が、本論文では、紙幅の関係ですべてを考察するのは困難なため、①の建設時に一括して交付される建設補助金等のみを考察の対象にしている。
- 10 21世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会(2001)、同上報告書、19頁。
- 11 米国会計審議会の企業基金の定義によれば、私企業と同様に資金調達を行い、運営している事業基金では、管理者は財またはサービスを一般の住民に継続して提供する原価（減価償却費を含む費用）を主として、利用者の料金で回収することを意図している(MFOA(1980), *GOVERNMENTAL ACCOUNTING, AUDITING, AND FINANCIAL REPORTING*, appendix A p. 7)。つまり、利用者の料金で回収することを意図しているのは当該事業にかかった経費である。この点について、地方公営企業の適正な料金設定は、安定して継続的にサービスを提供していくためには公共的必要余剰（事業報酬）をも経費に含めて料金を算定すべきとの考え方もあるが、世代間負担の公平性の観点からこの考え方の妥当性を議論しなければならない。紙幅の関係ですべての論点を考察の対象とするのが難しいため、本論文では、料金と経費（事業報酬を除く）の収支均衡を図ることが適正な料金設定であるという米国会計審議会が示した考え方に依拠して考察を進めていく。
- 12 地方自治法令研究会編集(2007)『自治六法<平成20年版>』、4021頁。
- 13 同上書、4021頁。
- 14 同上書、4022頁。
- 15 石田淳・沓抜寛(1978)『地方公営企業制度 現代地方自治全集⑩』、244頁。
- 16 21世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会(2001)、前掲報告書、15頁。
- 17 同上報告書、15頁。
- 18 同上報告書、16頁。
- 19 同上報告書、16頁。
- 20 同上報告書、16頁。

- 21 同上報告書、17 頁。
- 22 瓦田太賀四著(2005)『地方公営企業会計論』、株式会社 清文社、148 頁。
- 23 総務省(2005)『地方公営企業会計制度研究会<報告書>』、14 頁。
- 24 21 世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会(2001)、前掲報告書、17 頁。
- 25 総務省(2009c)、前掲報告書、2 頁。
- 26 総務省(2009b)『地方公営企業会計制度等研究会 報告書』、9 頁。
- 27 21 世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会(2001)、前掲報告書、2 頁。
- 28 同上報告書、2 頁。
- 29 同上報告書、19 頁。
- 30 同上報告書、20-21 頁。
- 31 同上報告書、22 頁。
- 32 総務省(2004)『地方公営企業会計制度研究会<中間報告>』、16-17 頁。
- 33 総務省(2005)、前掲報告書、15 頁。
- 34 総務省(2009b)、前掲報告書、9 頁。
- 35 同上報告書、10 頁
- 36 同上報告書、10 頁
- 37 同上報告書、10 頁。
- 38 地方自治法令研究会編集(2015)、前掲書、4015 頁。
- 39 同上書、4015 頁。
- 40 同上書、4023 頁。
- 41 総務省自治財政局公営企業課(2013)『地方公営企業会計制度の見直しについて
詳細版』、7 頁。
- 42 総務省(2009b)、前掲報告書、10 頁。
- 43 同上報告書、10 頁。
- 44 鈴木豊「地方公会計及び地方公営企業会計基準の改定の意義とメリット」『地方
財務』、721 巻、2014 年 7 月、p. 14。
- 45 同上論文、p. 14。
- 46 木幡浩「地方公営企業会計制度の見直しの概要と課題について」『会計・監査ジ
ャーナル』、25 巻 2 号、2013 年 2 月、p. 48。
- 47 下水道事業で処理する下水には、雨水と汚水の二種類がある。前者の雨水に関する
経費は公費(税金)で、後者の汚水に関する経費は私費、すなわち、利用者の料
金負担によって賄うべきという原則があるため、汚水処理原価のみを考察の対象と
する。
- 48 下水道事業経営研究会編集(2015)『下水道経営ハンドブック〔第 27 次改訂版(平
成 27 年)〕』、株式会社 ぎょうせい、10 頁。
- 49 下水道局(2013)、前掲決算書、20 頁。
- 50 下水道局(2014)、前掲決算書、24 頁。
- 51 H 市において、営業収益に計上されている、他会計補助金は赤字補てんに相当す
るものである。ただし、他会計からの繰入金が必要保障されているのではなく、他
会計に財政的余裕がある場合は繰入れることが可能であるが、他会計の財政が苦し
い場合には繰入がないことも想定される。
- 52 H 市が公表した下水道事業決算報告書において、平成 25 年度(下水道局(2013))

『平成 25 年度(平成 25 年 4 月 1 日～平成 26 年 3 月 31 日) H市下水道事業会計決算書』、19 頁)と平成 26 年度(下水道局(2014)『平成 26 年度(平成 26 年 4 月 1 日～平成 27 年 3 月 31 日) H市下水道事業会計決算書』、21 頁)を比較すると資本的収入の他会計出資金が約 37 億円増加している。その背景として以下のことが考えられる。つまり、損益計算書上に長期前受金戻入が計上されたことで、表面上収益が大幅に増加したため、赤字補てんのための他会計からの繰入金が大幅に減少した。しかし、長期前受金戻入は経営努力により生じた収益の増加ではなく、単に会計基準の変更によるものであるため、現金による裏付けのない収益となる。そのため、長期前受金戻入による収益の計上があっても、内部に留保できる資金がない。その結果、次年度の資本的投資に利用できる内部の資金が大幅に不足することになる。その資本的収入の不足分を補うために、他会計出資金が大幅に増加した。そのため、他会計補助金と他会計出資金を合わせた他会計からの繰入金の総額については、前年とほぼ同様である。

⁵³ 地方公営企業における料金算定については、単なる収支均衡では不十分であり、さらに事業報酬を加えて料金を設定すべきという考え方も存在する。しかし、仮に料金の算定に事業報酬を加える場合、適正な事業報酬を決めた上で、さらに生じた利益をどのように処分するのか検討する必要がある。その中で必ず議論の争点となる現世代と将来世代の負担の公平性、つまり世代間の負担の公平性に関しても考察する余地が存在するため、料金算定のあり方については今後の検討課題としたい。

⁵⁴ H市の経費回収率は平成 26 年度で約 78% (下水道管理課(2014)『H市下水道事業の経営比較分析表(平成 26 年度) 公共下水道』、1 頁)であるため、本来は料金の値上げが必須である。しかし、新基準を適用した影響で、H市の平成 26 年度の損益計算書は見かけ上、収支が均衡している。また、仮に従来と同額の補助金を一般会計から繰り入れる場合、損益計算書上で大幅な黒字が生じることになる。そのため、料金を値上げするよりむしろ損益計算書上の数値に着目しての値下げ要求が生じかねないのである。

また、雨水と汚水の二種類の下水を処理している、下水道事業に関わる正確なコストを分析せずに、一般会計からの繰入金のみに注目して赤字や黒字を判断(石原俊彦「地方公営企業を巡る最近の諸問題—会計学的な視点から—」『公営企業』、47 巻 5 号、2015 年 8 月、p. 9)すると誤った見解が生じる可能性がある。

⁵⁵ GASB(2001), *Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting*, par. 64.

⁵⁶ *Ibid.*, par. 68.

⁵⁷ FASB(1991), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting information*, par. 59.

⁵⁸ *Ibid.*, FIGURE 1, A HIERARCHY OF ACCOUNTING QUALITIES.

⁵⁹ 総務省(2014d)『地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解』、122 頁。

⁶⁰ 総務省(2015c)『地方財政の状況』、95-97 頁。

⁶¹ 醍醐聰(1981)『公企業会計の研究』、133 頁。

参考文献:**<著書>**

- 石田淳・杓抜覚著(1978)『地方公営企業制度 現代地方自治全集⑩』、株式会社 ぎょうせい。
- 川田剛推薦・飯塚要監修・中田ちず子著(2005)『平成 17 年版 非営利法人の税務と会計』、財団法人 大蔵財務協会。
- 瓦田太賀四著(1996)『公会計の基礎理論』、株式会社 清文社。
- 瓦田太賀四著(2005)『地方公営企業会計論』、株式会社 清文社。
- 瓦田太賀四・陳琦著(2002)『公会計の進展』、株式会社 清文社。
- 下水道事業経営研究会編集(2015)『下水道経営ハンドブック〔第 27 次改訂版(平成 27 年)〕』、株式会社 ぎょうせい。
- 小西砂千夫著(2012)『公会計改革の財政学』、株式会社 日本評論社。
- 小西砂千夫著(2014)『公会計改革と自治体財政健全化法を読み解く 財務 4 表・公営企業改革・法適用拡大・健全化法・三セク改革・インフラ更新』、日本加除出版株式会社。
- 佐藤裕弥(2012)『新地方公営企業会計制度はやわかりガイド』、株式会社 ぎょうせい (第 4 刷)。
- 鈴木豊・兼村高文編(2010)『公会計講義』、株式会社 税務経理協会。
- 総務省(2004)『地方公営企業会計制度研究会<中間報告>』。
- 総務省(2005)『地方公営企業会計制度研究会<報告書>』。
- 醍醐聰著(1981)『公企業会計の研究』、株式会社 国元書房。
- 地方公営企業制度研究会編集(2006a)『公営企業の経理の手引き』、財団法人 地方財務協会。
- 地方公営企業制度研究会編集(2006b)『改訂 公営企業の実務講義』、株式会社 丸井工文社。
- 地方公営企業制度研究会編集(2012)『Q&A 地方公営企業会計制度』、株式会社 ぎょうせい。
- 地方公営企業制度研究会編集(2014)『やさしい公営企業会計(第 2 次改訂版)』、株式会社 ぎょうせい (第 2 刷発行)。
- 地方自治法令研究会編集(2007)『自治六法<平成 20 年版>』、株式会社 ぎょうせい。
- 地方自治法令研究会編集(2015)『自治六法<平成 28 年版>』、株式会社 ぎょうせい。
- 中井英雄ほか著(2013)『新しい地方財政論』、株式会社 有斐閣 (初版第 2 刷発行)。
- 西川義朗著(1979)『改訂公企業会計』、株式会社 国元書房 (改訂版 4 版発行)。
- 西川義朗著(1980)『公益企業の料金と財務』、株式会社 税務経理協会。
- 21 世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会(2001)『地方公営企業会計制度に関する報告書』。
- 平松一夫・広瀬義州訳(2007)『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』、株式会社 中央経済社、増補版第 3 刷発行。
- 藤井秀樹監訳(2003)『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、株式会社 中央経済社。
- 筆谷勇・金子邦博・大貫一著(2004)『公会計原論—21 世紀の新しい公会計を学ぶ』、

株式会社 東京リーガルマインド。

細谷芳郎著(2013)『図解地方公営企業法 改訂版』、第一法規株式会社。

武藤博己編著(2014)『公共サービス改革の本質』、株式会社 敬文堂。

森脇晴記・森浩志著(1999)『改訂 図解 地方公営企業の財政制度』、株式会社 ぎょうせい。

山形休司著(1986)『FASB 財務会計基礎概念』、株式会社 同文館出版。

吉田寛(1993)『政府・地方自治体と公企業の会計』、有限会社 森山書店。

吉田寛・原田富士雄編(1989)『公会計の基本問題』、有限会社 森山書店。

Financial Accounting Standards Board(1991), *ORIGINAL PRONOUNCEMENTS ACCOUNTING STANDARDS 1999/2000 EDITION*, New York・Chichester・Brisbane・Toronto・Singapore.

Governmental Accounting Standards Board(2001), *ORIGINAL PRONOUNCEMENTS GOVERNMENTAL ACCOUNTING and FINANCIAL REPORTING STANDARDS (STATEMENT 34 EDITION)*, United States of America.

Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada(1980), *GOVERNMENTAL ACCOUNTING, AUDITING, AND FINANCIAL REPORTING*, Chicago.

<論文>

石原俊彦「地方公営企業を巡る最近の諸問題—会計学的な視点から—」『公営企業』、47巻5号、2015年8月、pp.4-13。

木幡浩「地方公営企業会計制度の見直しの概要と課題について」『会計・監査ジャーナル』、25巻2号、2013年2月、pp.41-50。

菅原敏夫「地方公営企業会計制度の変更」『自治総研』、412巻、2013年2月、pp.24-48。

鈴木豊「地方公会計及び地方公営企業会計基準の改定の意義とメリット」『地方財務』、721巻、2014年7月、pp.2-30。

鈴木豊「公営企業「新会計基準」経営戦略的活用と経営診断手法」『公営企業』、47巻6号、2015年9月、pp.4-15。

竹崎孝二「地方公営企業会計制度の見直しについて」『公営企業』、43巻1号、2011年4月、pp.45-53。

橋本嘉一「地方公営企業制度の見直し」『公営企業』、43巻12号、2012年3月、pp.13-32。

白山真一「地方公営企業会計における利益および資本概念の公共会計学的解釈(上)」『三田商学研究』、第57巻第5号、2014年12月、pp.85-101。

白山真一「地方公営企業会計における利益および資本概念の公共会計学的解釈(下)」『三田商学研究』、第57巻第6号、2015年2月、pp.61-84。

<電子資料>

一般財団法人 自治総合センター(2013)『地方公営企業法の適用に関する調査研究報告書』

<http://www.jichi-sogo.jp/wp/wp-content/uploads/2013/04/24-07houkokusho.pdf>
(2015.10.20 参照)

- 下水道管理課(2014)『H市下水道事業の経営比較分析表(平成26年度) 公共下水道』
http://www.city. - .lg.jp/s90/gesuidou/_9026/_28237/_36527.html (2016.4.23参照)
- 下水道局(2013)『平成25年度(平成25年4月1日～平成26年3月31日) H市下水道事業会計決算書』
<http://www.city. - .lg.jp/var/rev0/0066/1874/2014111714365.pdf> (2015.10.26参照)
- 下水道局(2014)『平成26年度(平成26年4月1日～平成27年3月31日) H市下水道事業会計決算書』
<http://www.city. - .lg.jp/var/rev0/0076/3729/20151015144140.pdf> (2015.10.26参照)
- 総務省(2009a)『地方公営企業会計制度等研究会(第2回) (資料4)建設補助金等により償却資産を取得した場合の会計処理』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000031468.pdf (2015.10.20参照)
- 総務省(2009b)『地方公営企業会計制度等研究会 報告書』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000049206.pdf (2015.10.14参照)
- 総務省(2009c)『地方公営企業会計制度等研究会 報告書 参考資料一覧』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000049270.pdf (2015.10.14参照)
- 総務省(2010)『地方公営企業会計制度等研究会(第8回) (資料4)下水道事業の新公営企業会計基準移行に関する実務的な対応(案)』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000059537.pdf (2015.10.9参照)
- 総務省自治財政局公営企業課(2013)『地方公営企業会計制度の見直しについて 詳細版』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000266292.pdf (2015.10.5参照)
- 総務省(2014a)『公営企業の経営に当たっての留意事項について』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000310640.pdf (2015.7.25参照)
- 総務省(2014b)『地方公営企業法の適用に関する研究会 報告書』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000282229.pdf (2015.10.10参照)
- 総務省(2014c)『地方公営企業法の適用に関する研究会 参考資料』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000282230.pdf (2015.10.10参照)
- 総務省(2014d)『地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000283137.pdf (2015.11.20参照)
- 総務省自治財政局・日本公認会計士協会(2014)『「地方独立行政法人会計基準」及び「地方独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A〔公営企業型版〕』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000120160.pdf (2015.11.20参照)
- 総務省(2015a)『地方公営企業法の適用に関する実務研究会 報告書』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000337013.pdf (2015.10.10参照)
- 総務省(2015b)『地方公営企業法適用に関するマニュアル』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000336987.pdf (2015.10.10参照)
- 総務省(2015c)『地方財政の状況』
http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/pdf/h27.pdf
 (2015.11.25参照)
- 総務省自治財政局公営企業課(2015c)『【別添1】公営企業会計の適用の推進について(概要)』
http://www.soumu.go.jp/main_content/000337011.pdf (2015.11.15参照)

内閣府(2014)『経済財政運営と改革の基本方針 2014～デフレから好循環拡大へ～』

http://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2014/2014_basicpolicies_01.pdf

(2015. 10. 10 参照)

横浜市環境創造局下水道計画調整部下水道推進課(2012)『資料 2…第 1 回地方公営企業会計制度に関する検討部会 資料』

<http://www.city.yokohama.lg.jp/kankyo/gesui/keiei/keieiken/h23-25/kaikei/1/siryou2.pdf>

(2016. 4. 20 参照)