

地方公営企業会計の現状と改革課題

Present Situation and Reform of Accounting for Local Public Enterprises

井上 徹 二

INOUE, Tetuji

The purpose of this paper is to discuss about the differences of the accounting principles between local public enterprises and profit-seeking enterprises.

Local government accounting is different from the accounting of profit-seeking enterprises. Local public enterprises are the organizations in the local government.

Therefore, the accounting principles of local public enterprises should be different from the private businesses. But the present accounting principles of local public enterprises are adopted the same principles of the private sector.

I propose that the accounting principles of local public enterprises should be reformed.

Expectation of income or gain is the principal factor in the profit-seeking enterprises. The accounting principles of profit-seeking enterprises must have the usefulness for evaluating about whether the reporting profit is fair and proper.

The role of local public enterprise is to raise the welfare of the citizens. Therefore, local public enterprises should report the citizens the performance and the outcome of doing in the year. The primary accounting principles of local public enterprises should be served as the measure of evaluating whether local public enterprises raised the welfare of the citizens.

キーワード：地方公営企業、会計原則、地方自治体

Key words : Local Public Enterprise, Accounting Principles, Local Government

1. 公営企業の意義

公営企業とは、地方公共団体が経営する企業の総称であり、地方財政法施行令12条では、水道事業、工業用水道事業、交通事業、電気事業、ガス事業、簡易水道事業、港湾整備事業（埋め立て事業、荷役事業など）病院事業、市場事業、と畜場事業、観光施設事業、宅地造成事業及び公共下水道事業の13事業が列挙されている。しかしこれらの公営企業のうち、

「地方公営企業法」が全面的に強制適用されるのは、特に独立採算制の強い水道事業等に限られ、病院等には財務に関する規定のみが強制適用されるなど扱いが異なっている。地方公共団体が、公営企業を開始するためには、条例において、公営企業の設置及び経営の基本に関する事項を定めなければならない。経営の基本に関する事項には、「常に経済性を発揮するとともに、公共の福祉を増進するように運営する」という経営の基本方針及び、

経営目標（水道事業であれば給水区域、給水人口、給水量等）を定める必要がある。

2. 地方公営事業の状況

地方公営企業の現状について、平成14年版の地方財政白書によって明らかにしておきたい¹⁾。平成12年度末において（以下の統計数値すべて同じ）、地方公営企業を営んでいる団体数は3,268団体であり、その内訳は47都道府県、12指定都市、3,209市町村である。都道府県のすべてと市町村の大部分が地方公営企業を運営しているのであり、地方財政及び地方自治体会計にとって重要な位置を占めていることが確認できる。

地方公営企業の事業数は12,574事業で、事業別に見ると、下水道事業37.1%、水道事業（簡易水道事業を含む）29.1%、介護サービス事業7.5%、病院事業6.0%の割合になっており、その他宅地造成、観光施設、駐車場、市場、工業用水道などの事業が行われている。

地方公営企業に従事する職員数は41万8,056人で、地方公共団体の全職員数の13.0%を占めている。事業別に見て大きな割合を占めるのは病院事業、水道事業、下水道事業、交通事業の順になっている。

決算規模は21兆7,963億円で、普通会計歳出決算額の約22%に相当する規模になっている。事業別には下水道事業76,378億円、水道事業48,419億円、病院事業47,001億円、宅地造成事業15,826億円、交通事業15,543億円などとなっている。建設投資額は7兆7,303億円で、普通会計の普通建設事業費の32.3%に相当する規模になっている。事業別には下水道事業41,693億円、水道事業15,932億円、宅地造成事業7,738億円、病院事業4,251億円、交通事業3,890億円などとなっている。

決算規模、建設投資額の大きさをみても地方公営企業が地方自治体の財政や会計のあり方を検討する場合に大きな意味をもっていることは明らかである。

3. 公営企業の経営状況

公営企業全体としては、492億円の赤字であるが、黒字事業数は全体の87.3%、赤字事業数は12.7%である。料金収入は9兆3,475億円で、病院事業34,475億円、水道事業29,388億円、下水道事業11,958億円、交通事業6,875億円、宅地造成事業3,151億円などとなり、おりかなり大きな事業を展開していることになる。資本的支出に充当された企業債の発行額は4兆3,443億円であり、事業別に見ると、下水道事業22,868億円、水道事業6,980億円、宅地造成事業5,130億円、病院事業3,220億円、交通事業3,034億円などが中心である。また、企業債の発行残高は平成12年度末で59兆3,751億円であるが、借入先別の残高は、政府資金が34兆2,010億円（57.6%）、公営企業金融公庫16兆2,319億円（27.3%）、市中銀行4兆,663億円（6.8%）、市場公募3兆4,116億円（5.7%）となり、政府資金と公営企業金融公庫をあわせ約50兆円もの融資残高があり、この点からも地方公営企業会計のあり方を絶えず再検討し、あるべき姿を究明することは極めて重要である。

法適用事業の総収益（経常収益＋特別利益）は10兆2,635億円、総費用（経常費用＋特別損失）は10兆3,732億円であり、その差額である純損益は1,097億円の赤字となっている。全体としてみれば、赤字幅は総収益の1%程度で深刻な状況ではないが、事業別に見ると病院事業、交通事業などは大きな赤字を抱えており、水道事業なども自治体別に見ると、

赤字を料金に転嫁するなど様々な問題点を内包している。ところで、この収益費用の概念規定・認識こそ会計上の問題であり、その規定、取り扱いの違いにより純損益は異なった数値になるのであり、本稿が問題にするひとつのテーマに他ならない。累積欠損金は4兆8,745億円であり、事業別には交通事業52.8%、病院事業27.1%と大きな割合を占めている。

建設投資や企業債の償還金等の支出である資本的支出は5兆8,486億円で、その財源は企業債等の外部資金が3兆9,330億円、損益勘定留保資金等の内部資金が1兆7,838億円、財源不足額1,318億円となっている。

4. 地方公営企業の会計制度

地方公営企業の会計に関する制度、基準、会計処理、会計報告などについては、昭和27年10月1日に施行された地方公営企業法、同施行令・施行規則に規定されている。これらの法令の中には、株式会社等に適用される企業会計原則に規定されている会計原則、会計処理規定、報告規定に匹敵する詳細な基準・規定が盛り込まれている。

地方公営企業は、国民の福祉の向上を図るという公的な側面と、独立採算制のもとで収支を相償い市場競争を想定するという私企業的な側面を併せ持っているのである。公的性格と私企業的な側面を持った企業体であるために、会計制度・会計処理・会計報告は極めて複雑かつ問題点を多く抱えたものになっている。従来から、公営企業の会計制度や会計基準についての問題点の指摘や改善点の提案が行われているが、依然として基本的な改革は行われていない²⁾。

そこで、本稿では、公営企業会計の現状の

制度、基準について概観し、特に一般の企業会計との違いについて検討し、また公的性格を重視する観点から、現行の会計処理がもつ問題点を明らかにし、改善の方向を提示していく。

(1) 特別会計の設置

公営企業は、事業ごとにその経営成績及び財政状態を明らかにするために、事業ごとに特別会計を設けて行うのが原則である（地方公営企業法17条本文）。この点については基本的に問題ない。

(2) 経済性の原則と独立採算制

地方公営企業法第17条の2において、「経費の負担区分の原則」として地方公営企業の本質にかかわる極めて重要な規定を行っている。この規定を根拠に「独立採算制」を原則化して良いのかが問題である。地方公営企業は基本的に独立採算性により経営されるべきであるとの考え方が当然の事とされ、例えば、水道事業が赤字になれば水道料金の値上げという形で住民に負担を求めることで解決されている。しかし、果たして地方公営企業法が規定している「経済性の原則」や「経費負担の原則」を、独立採算制の原則と読み替えてよいのかを改めて検討しなければならない。

地方公営企業法は、その第3条において「経営の基本原則」として「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されなければならない」と規定している。この規定は前段で、企業の経済性を発揮することを求めているが、後段で、「公共の福祉を増進すること」が地方公営企業の「本来の目的」であることを明確にしている。すなわ

ち、公共の福祉、住民の福祉の向上こそが地方公営企業の本来の目的であり、その目的の達成のために「経済性の発揮」を経営の基本原則にしなければならないのである。従って、経済性の発揮を自己目的にしたり、独立採算性を強調したりすることによって、住民の負担を過酷なものにし、住民の福祉を損なうようなことは本末転倒というべきであり、許されるべきでない。なぜなら、独立企業として採算を取ることが「独立採算性」の意味であり、経済性の原則と確かに語感的には似通った響きを持つが、同義ではない。公営企業は住民の福祉の増進、向上を目的に事業を行い、その事業活動は無駄を排除し、効率よく運営し、最小のコストを掛けて活動する必要があることを「経済性を発揮」すべきと表現したものと解さなければならない。独立採算という側面を強調すると、こうした本来の公営企業の目的から背離する結果になり、多くの自治体に見られる、料金や負担金の引き上げを合理化し、あるいは奨励しかねないことになると考える。

公営企業法第17条の2において、次のような規定があり、この規定が公営企業の独立採算制を要求している条文と解釈されている。「次に掲げる経費で政令で定めるものは、地方公共団体の一般会計又は他の特別会計において、出資、長期の貸付け、負担金の支出その他の方法により負担するものとする。①その性質上当該地方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②当該地方公営企業の性質上能率的な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」。また、同条第2項は、「地方公営企業の特別会計においては、その経費は、前項の規定により地方公共団体の一

般会計又は他の特別会計において負担するものを除き、当該地方公営企業の経営に伴う収入をもって当てなければならない」と規定している。この条文の第1項は、地方公営企業の経費のうち地方公共団体が負担すべきものを限定し、それ以外の経費は地方公営企業の収入で賄うべきことを規定している。この条文の趣旨は、地方自治体が負担すべき経費を明確にし、安易に地方財政に依存することの無いようにすることであり、地方公営企業の経営に枠をはめたものと解される。すなわち、地方公営企業の経営上発生する経費のうち、当然地方自治体が負担すべき経費と、水道事業など公共性の高い事業の場合には採算を度外視した経費の発生が不可避であり、その負担を地方自治体が負うのは当然であると規定したうえで、それ以外の経費はその事業収入から賄い、安易に一般財政に頼るべきでないという極めて当然の規定である。問題なのは、この規定を「地方公益企業に対し独立採算制を要求したものである」という解釈をすることである。この規定を独立採算性の根拠とするのは、地方公営企業の経費はその収入をもって充てなければならないという地方公営企業法第17条の2の第2項の規定を中心にし、地方自治体が負担すべき経費について規定した第1項の規定をその例外規定として解釈するのである。

水道事業などのように極めて公益的性格が強く、人間の生活に必須の財を供給する場合には、まさに採算を度外視してもその供給を維持することが必要であり、本来であれば国や地方自治体の本来の事業として行うべきものとも考えられる。そうした国民の福祉に直接かつ重要な関わりをもつ事業に伴う経費は、国や地方自治体が負担すべきものである。国

や地方自治体が本来実施すべき事業を地方公営企業が代わって行うのであるから、その経営上発生する経費を国や地方自治体が負担するのは当然のことといえる。

(3) 地方公営企業会計の特徴

地方自治体会計（公会計）の中で地方公営企業会計は特異な位置を占める。まず、公会計と現行の地方公営企業会計との違いを対比しておきたい。ただし、ここで示す事項はあくまで現行の地方公営企業会計を前提としており、後に検討するように本来あるべき姿のものとは違うことを、あらかじめ断っておきたい。

- ① 収入（収益）、支出（費用）の認識基準の違い。公会計は現金主義又は修正現金主義であるが、地方公営企業会計は発生主義である。
- ② 地方公営企業会計では収益費用対応の原則を掲げるが公会計ではこの原則の適用はない。
- ③ 公会計では損益取引と資本取引を区別して記録・計算・報告することはないが、地方公営企業会計ではこの区別を重視する。
- ④ 地方公営企業会計では、資産、負債、資本概念を使い記録・計算・報告するが、公会計ではこうした概念の使用はしない。
- ⑤ 公会計では予算が重視され、決算は必ずしも重要視されないが、地方公営企業会計では予算とともに決算報告は重要な意味を持たされている。

以上のような地方公営企業会計の特徴を、いくつかの論点に絞って考察し問題点を明らかにしていきたい。

(4) 地方公営企業会計の原則の見直し

地方公営企業法施行令において、地方公営企業に適用される会計原則が示されている。すなわち、その9条において「会計原則」として、真实性原則、正規の簿記の原則、資本取引と損益取引区分の原則、明瞭性原則、継続性原則、健全性（保守主義）の原則について規定している。これらの原則は企業会計原則の一般原則として掲げられているものと基本的に同じである。ただし、企業会計原則には単一性の原則があるが地方公営企業法にはこの規定はない。地方公営企業会計の性格上、財務報告が複数作成されることはないのでこの原則の適用の余地はないからである。

ところで、地方公営企業法施行令第9条に掲げられた「会計の原則」を、そのままは認めてよいものであろうか。会計の原則というからには、公営企業会計制度のあり方、会計処理基準、会計報告基準等を規定する根本になる原則であり、極めて重要な意味を持つ。真实性の原則・正規の簿記の原則等については、それ自体は企業会計としての性格を考える限り妥当なものである。しかし、地方公営企業の第一の役割と特質は「公共的」性格にあり、「公共の福祉の増進を目的にした事業体である」ということではなからうか。とすれば、公営企業会計はその「公共の福祉」の増進目的を達成する事業体の活動成果、活動状況を把握し、認識し、記録し報告することを目的にしなければならないはずである。地方公営企業「会計原則」も、そうした地方公営企業の性格、特質を反映したものでなければならない。

地方公営企業が「企業」（営利性を帯びた）の性格をもったものであるため、「企業会計原則」を適用することは当然であるとして、

地方公営企業法施行令第9条の規定が置かれたのであろう。しかし、地方公営企業の持つ企業性（営利性）はその一面でしかなく（しかも従たる面）、むしろ、その特徴と役割は事業の公益性、公共性にある。現行の「会計原則」は、「公営」として事業経営が行われる点を軽視ないし無視した会計原則になっていると言える。

そこで、地方公営企業の「会計原則」の在り方を検討する。企業会計は、株主・債権者等の利害関係者の利害調整を図ることを目的にしており、そのためには真実の会計情報を提供することが最も重要であるとされ、その真実性を担保するために正規の簿記、継続性、明瞭性などの原則が要求され、それらを体系化したものが「企業会計原則」である。地方公営企業会計は、公共の福祉の増進を図ることを目的にしており、「企業」としての性格も公共の福祉の増進を図るための工夫として付け加えられたものである。したがって、「地方公営企業会計原則」には、まず、「公共性・公益性原則」を掲げるべきである。この原則が意味するのは、地方公営企業の会計制度や会計基準・会計処理、会計報告を考える場合に、「公共性・公益性の発揮、その成果を認識、測定、記録、報告が出来るようにしなければならない」ということである。この「公共性・公益性原則」を最初に位置付けておいた上で、現行の「会計原則」にある真実性の原則、正規の簿記の原則等をそのまま包含することになると考える。

(5) 収益・費用概念は適切か

地方公営企業法施行令第10条で「収益の年度所属区分」を、第11条で「費用の年度所属区分」を規定し、更に、第16条の2項において、

「損益勘定においては、収益勘定及び費用勘定に区分し、その収益及び費用の内容を明らかにするものとする」と規定している。会計上の勘定及び勘定科目は、その会計目的を最もよく反映したものでなければならない。収益・費用という損益勘定は営利目的の企業会計に適したものである。企業目的である利益の獲得活動の結果、企業に流入した価値を認識する勘定が「収益」であり、その収益を獲得するために流出した価値犠牲を「費用」と呼ぶのである。収益・費用勘定はまさに営利目的を反映した勘定である。しかし、地方公営企業会計においてこうした明白なことをあいまいにしたまま、安易に収益・費用勘定を使い続けていることは許されないと考える。収益・費用勘定を使うことによって「企業性」「営利性」を強調することは正しくない。つまり、先に指摘した、「公営企業」の独立採算制の強調の論理と収益・費用勘定の使用とは同じ意図の所産というべきなのである。

しかし、実は地方公営企業として活動している事業の中にはかなり営利性、企業性の強いものがあることに注意したい。そうした現象が地方公営企業を全体として企業性の強いものとして扱う結果になっているともいえる。地方公営企業は公共性、公益性の強い事業に限るべきである。営利性・企業性の強い事業に対し、無制限に地方公営企業を利用することが地方財政に混乱をもたらし、同時に、地方公営会計制度にも混乱と間違いをもたらしている。後ほど検討する東京都の臨海開発会計はまさに悪例の典型といえる。

地方公営企業は企業性を持つとはいえ、本来の基本的性格は公共性・公益性である。したがって、収益・費用勘定ではその本来の事業目的の成果を示すことは出来ないし、誤解

を与えるものである。そこで、地方公営企業として営む事業によって発生し、流入した価値を「収入」とし、その事業活動によって発生し、流出した価値を「支出」とするのが適当である。ただし、後に議論する資金収支の認識・測定・表示のための勘定と区別するために、「事業収入」「事業支出」という勘定を設定する必要がある。

(6) 事業収支に関する勘定体系

事業収支に関する勘定体系の概略を示しておきたい。

〈事業収入〉	〈事業支出〉
営業収入	営業支出
補助金収入	管理支出
営業外収入	営業外支出
特別収入	特別支出

営業収入・営業支出は、当該目的事業によって生じる収入・支出を意味する。例えば水道事業であれば、給水収入が事業収入であり、その給水に直接係って生じる人件費、物件費、原水使用支出などが営業支出である。

特に指摘しておく必要があるのは、補助金収入の扱いである。「補助金収入」は独立した項目で表示するのが適当である。しかし、現在の地方公営企業法施行規則の別表第一号「勘定科目表」において、補助金は営業外収益のひとつとして掲げられている。公営企業を営利企業体として規定する立場からは補助金は営業外とみなされて当然であろう。しかし、既に強調したように、地方公営企業の本来の目的は公共的・公益的なものであるから、その事業目的にしたがって、国や地方自治体から受け取る補助金は事業目的に添った収入であり、営業収入と並んで重要な意味を持った項目として表示する必要がある。会計目的

によって使用する勘定科目、勘定体系が異なるのが当然であるにもかかわらず、現行の地方公営企業法の規定は安易に企業会計に依存したものになっており、地方公営企業の営利性を重視するという誤った解釈、立場が勘定体系に反映しているといえるのである。

(7) 資本取引・損益取引区分の原則

地方公営企業法施行令第9条第3項は、「地方公営企業は、資本取引と損益取引とを明確に区別しなければならない」と規定している。いうまでもなく、企業会計原則にある規定の借用である。既に検討したように、損益概念そのものが地方公営企業の基本目的にそぐわないものであるから、この規定もまた極めて奇妙なものといわざるを得ない。地方公営企業が持つ「企業性」「営利性」は「公共性」「公益性」に対しては従属的なものであるから、事業活動に伴う収入・支出を損益取引・資本取引に区分することを「会計原則」とするわけにはいかない。会計原則とは会計制度、会計基準の基本的枠組みを決定する概念であるから、地方公営企業の持つ基本目的である公共性・公益性の発揮の記録・測定・報告に役立つ会計原則を設定する必要がある。企業会計は営利目的の企業がその活動によって獲得した利益の正確な計算を行うことを使命とする。営利企業が資本取引による純資産増加額を利益と混同し分配することは、企業の資本維持を損ない、債権者を害することになるなどの弊害があるため、企業会計上、資本取引と損益取引の区分は極めて重要な原則となっている。営利企業にとっての会計原則をそのまま地方公営企業の会計原則に援用することは的外れであり、有害でしかない。こうした会計原則を掲げることによって、地方公営企

業の持つ公共性・公益性の重要性があいまいにされ、更にはそれを否定し・退ける結果となっているといえるのではないか。したがって、この「資本取引・損益取引区分の原則」は、地方公営企業の「会計原則」として適切ではなく、除外することが必要である。

5. 地方公営企業会計の体系の改革

現行の地方公営企業会計は、企業性を重視したものになっていることについて、さまざまな角度から分析検討してきたとおりである。すなわち、「独立採算性」を強調すること、「地方公営企業会計原則」の内容が企業会計原則そのままの借用・転用であること、特に、収益・費用概念の無批判の使用や資本取引・損益取引区分の原則の重視など、これらは全て、地方公営企業の性格についての誤った理解、すなわち企業性偏重の現れであることを指摘し、そうした現状からの脱却を提起したところである。そこで、地方公営企業会計のあるべき姿を、勘定体系として示しておきたい。

(1) 地方公益企業会計の基本原則

- ① 地方公営企業の持つ公共性、公益性の発揮・成果を記録・測定・計算・報告する目的に沿った会計制度、勘定科目を設定すること。
- ② 同時に、その事業を企業形態で行い独立会計として運営することの意義、すなわち、経済性、効率性、有効性の発揮を促し、その成果の記録・測定・計算・報告に役立つこと。
- ③ 地方公営企業は、水道事業、交通事業、病院事業など巨額な設備投資、基盤投資を必要とすることに配慮した会計制度であること。

④ 設備投資、基盤投資に必要な資金の調達と、投資支出を明瞭に示すため、通常の事業活動収支と区別して記録・測定・計算・報告する「投資収支計算書」を作成する。

⑤ 地方公営企業の事業活動の成果を示し報告するために「事業活動計算書」を作成する。事業活動計算書には、事業収入と事業支出を示す。

⑥ 地方公営企業の期末の財政状態を示すため、貸借対照表を作成する。

⑦ 地方公営企業は地方自治体会計の一環であり、一般財政からの出資・貸付・補助金支出が行われるので、その事実が明瞭に報告・表示される必要がある。

⑧ 事業活動を期間計算として正しく報告するため、収入、支出は原則として発生主義により認識する。収入とその獲得に必要な支出を対応させた会計処理・報告を原則とする。

このような基本的枠組みを「会計原則」として確立することを提起したい。

(2) 地方公営企業会計の計算書体系の改革案

現在の地方公営企業法施行令では、決算で作成すべき財務諸表として、損益計算書、貸借対照表、剰余金計算書、剰余金処分計算書などを定めている。活動成果を示すものは損益計算書のみであり、事業活動を損益概念のみで捉えようとしたもので、公営企業の公共性、公益性を反映したものとはかけ離れたものになっている。企業会計にとっては剰余金を正確に計算報告することは重要であるが、公営企業にとっては剰余金の増減計算は必ずしも必須のものとは言えず、むしろ事業活動の成果を住民にわかり易く報告することを重視

した計算書を考えるべきである。

前述のような基本的枠組みを「会計原則」として確立したうえで、財務諸表としては、次のような4組から構成したものを提案したい。

①事業活動計算書②投資収支計算書③資金収支計算書④貸借対照表

それぞれの計算書の役割と構成を明らかにし、使用すべき勘定科目についても重要なものについて提案しておきたい。

① 事業活動計算書

地方自治体が公営企業として地方公営企業法に定められた事業を行うことによって、その企業に流入した収入及びその事業活動に必要な支出を計算報告するものである。ただし、設備投資・基盤投資に係る収入・支出は除かれる。

〈事業収入〉	〈事業支出〉
営業収入	営業支出
補助金収入	管理支出
営業外収入	営業外支出
特別収入	特別支出
	事業収支差額

それぞれの勘定科目の性格や意義については先に明らかにしてあるので省略したい。

② 投資収支計算書

設備投資、基盤投資による支出とそのため資金調達について計算報告するものである。地方公営企業として行われる事業は、水道事業におけるダムや浄水場の建設、更に配管などに巨額な投資が必要になる。病院事業では、敷地、建物、医療機械・設備の取得のために莫大な資金を調達する必要がある。このような投資活動は通常の事業活動の収支とは区分

して計算報告することが住民にとって判りやすく、成果・活動報告としても有用性の高い会計情報となると考えられる。現在のように、損益取引と資本取引区分の原則といった的外れな原則により歪んだ内容になっている損益計算書と比較して、はるかに正しい会計報告となるであろう。

〈投資収入〉	〈投資支出〉
設備補助金収入	土地取得支出
企業債収入	建物取得支出
積立金取崩収入	設備取得支出
その他収入	企業債返済支出
	投資収支差額

企業会計では、固定資産の取得については明確な形で表示されていないで、事業年度末の残高が示されているに過ぎない。また固定資産取得のための資金の調達についても表示することなく、借入金の残高が貸借対照表に示される。企業の経営成績と財政状態の計算表示が主要目的であるために、そうした会計慣行は妥当なものといえる。しかし公営企業は巨額の投資資金が必要であり、公共目的・公益目的の事業活動を前提にしているために国や自治体からの補助金や出資あるいは貸付などが行われることも多く、企業債という公債の発行も認められる。こうした事実を会計情報として計算・報告することが重要である。したがって上記のように投資支出の重要項目の内訳と、そのために調達した投資資金の源泉を明確に表示することが、住民に対する説明責任を果たすために重要である。

③ 資金収支計算書

資金収支計算書は、公営企業の資金収入と資金支出のすべてを一定の区分計算を行う形で対照表示し、区分ごとの収支差額を示す計

算書である。企業会計におけるキャッシュフロー計算書に相当するものであるが、キャッシュフロー計算書の作成に当たって、直接法とともに間接法を認めており、報告様式も間接法によったものが認められており、実際には大部分が間接法によるものとなっている。しかし、間接法によるキャッシュフロー計算書は理解しにくく、会計情報としても不十分なものであり、地方公営企業会計における資金収支計算書は直接法によるものに限るべきである。

資金収入と資金支出は、すべて現金主義で認識・記録されるものであり、先の事業収支計算書では収入・支出を発生主義で認識・記録するために、いわゆる未収入金・未払金に係る金額だけの差異がでることに注意したい。

〈事業活動資金収入〉	〈事業活動資金支出〉
営業資金収入	営業資金支出
補助金資金収入	管理資金支出
その他資金収入	その他資金支出
	(事業活動収支差額)
〈投資活動資金収入〉	〈投資活動資金支出〉
補助金資金収入	固定資産取得支出
出資金収入	企業債返済支出
企業債収入	
	(投資活動収支差額)
〈総合資金収支差額〉	
一時借入金収入	
一時借入金返済支出	
前期資金残高	
当期資金残高	

この資金収支報告書は、学校法人会計における資金収支計算書をヒントにしたものである。すなわち、学校法人会計では、活動報告書として資金収支計算書と消費収支計算書の二本立ての計算報告体系を取っている。資金

収支計算書で資金収入・支出を包括的に計算報告するとともに、消費収支報告書において、消費収入と消費支出を対照して学校法人活動の成果を表示・報告する構成になっている。勘定科目や勘定記録が二重になっている点で複雑性を帯びていることは否めないが、会計実務上、資金収支記録と消費収支の記録はほとんど同時に行われ、事務や記帳の手間は大きなものではない。

④ 貸借対照表

貸借対照表については、会計期末の資産負債の残高を表示し財政状態を示す役割をもつという点で、現行のものと基本的に同じである。しかし、現行の貸借対照表の「資本の部」の表示と勘定科目については大きな問題がある。繰り返し述べているように、地方公営企業の本来の性格である公共性、公益性を考慮した勘定科目の使用が必要であり、その観点からの改善が要請される。

現行の貸借対照表の資本の部は次のようになっている。

資本
資本金
自己資本金
借入資本金
剰余金
資本剰余金
利益剰余金

問題点は2つあり、その1つは借入資本金であり、もう1つは剰余金である。借入資本金という用語は極めてあいまいであり、誤解を与えるもので適切でなく削除する必要がある。「借入資本金」は、建設・改良のための企業債を表示することになっているが、企業債の性格は法律的にも会計的にも負債そのも

のであり、したがって、固定負債として表示すべきである。

また、地方公営企業においては、基本的には利益概念、損益概念は必要ないので、剰余金を資本剰余金と利益剰余金に区別する必要はない。事業収支差額は剰余金勘定で処理し、剰余金を一定の目的積立金として処分した場合には、その名称で剰余金の部に表示することになる。

補論 東京都臨海副都心開発事業会計

地方公営企業会計は、その大部分は水道事業、下水道事業など市民生活に密接に関係した事業に適用されており、法律の本来予定した事業もそのように公共性、公益性の高い事業であることは明白である。しかし、地方公営企業法上も、「政令で定める基準にしたがい、条例で定めるところにより」、かなり広範な事業活動を地方公営企業として営むことが出来ることになっている。多くの地方自治体が、公共性・公益性が希薄な事業にまで、地方公営企業として進出し、自治体財政を困難に陥らせる結果となり、また、自治体財政の悪化の一時的な隠れ蓑になっている現状がある。そこで、そうした1例として、東京都臨海副都心開発事業会計の実態を分析した結果を示しておきたい。

1. 臨海副都心開発事業会計の沿革

(1) 昭和63年3月「臨海副都心開発基本計画」

平成元年「収支の明確化及び開発利益の明確化を図るため」地方公営企業法第4条の規定に基づき、地方公営企業法の一部適用事業として、公営企業会計方式により事業を開始した。→土地運用収入

で土地造成、都市基盤整備費用を賄う計画で出発した。

(2) 平成8年7月「臨海副都心開発の基本方針」の決定(従来の基本計画を大幅に変更)

- ① 広域幹線道路・地域内都市基盤整備の見直し
- ② 土地処分方式に、売却や定期借地権方式を導入

(3) 平成13年2月「東京ベイエリア21」策定

開発整備の拡大

再編整備のための財政基盤の確立策として、3会計の統合を計画

土地処分方式を見直すとして、売却先を従来公共性の高い事業者に限った制限をはずし、民間業者への拡大を図るとし、売却後の譲渡等の制限も緩和するとしている。

2. 経営成績

- (1) 平成11年度の赤字(純損失)は、186億円であり、累積の赤字(未処理欠損金)も、4,991億円と巨額になっている。
- (2) 臨海会計の本来の収益の柱である土地賃貸収益は、わずか90億円である。これでは、一般管理費19億円と減価償却費90億円をまかなえないのはもちろん、利息負担315億円(支払利息511億円-受取利息196億円)がそのまま赤字になる。

そこで、土地処分(売却)を行い、土地処分利益133億円によって赤字幅の縮小を図ったが、それでも186億円の赤字決算になっている。

→大切な都民の財産を切り売りして利息を払うという、借金地獄の状態。

- (3) 累積赤字(未処理欠損金)4,991億円は、

自己資本金6,738億円の74%になり、やがて自己資本金を食いつぶし、いわゆる債務超過の状態に至るであろう。

- (4) 赤字経営の原因は、巨大な支払利息の支払であり、それをもたらしたのは、巨大な借入金による開発事業である。

	(千円)	
	平成11年度	平成10年度
営業収益	36,193,411	31,304,750
土地処分収益	(27,181,963)	(23,403,309)
土地賃貸料	(9,011,447)	(7,901,351)
営業費用	24,815,387	22,434,654
土地処分原価	(13,896,828)	(11,530,280)
一般管理費	(1,894,720)	(2,247,802)
減価償却費	(8,962,337)	(8,656,480)
資産減耗費	(61,5012)	
営業利益	11,378,023	8,8870,096
営業外収益	21,477,304	23,561,401
受取利息	(19,640,481)	(20,984,637)
雑収益	(1,836,822)	(2,576,763)
営業外費用	51,451,638	52,154,664
支払利息	(51,126,429)	(51,709,082)
企業債発行差金償却	(188,913)	(176,656)
消費税支出	(136,295)	(269,925)
特別損失	0	1,383,845
純損失	-18,596,310	-21,107,012

3. 財政状況

- (1) 有利子負債は、1兆2,500億円（企業債5,185億円、埋立会計借入金2,920億円、羽田沖会計660億円、年賦未払い金3,731億円）に上り、その支払利息は、年間511億円になる（平均利率年4%）。
- (2) 資産合計1兆9,084億円のうち、65%は借入金でまかなっている。
- (3) 欠損を借入金でまかなう構造になっており、借入金が増えることになる。
- (4) 剰余金はマイナスであり、今後は徐々に資本金を食いつぶす段階に至っている。臨海開発会計は、「独立採算原則」により、造成地の長期貸付収入で開発費用を賄うとい

資 産	負債及び資本	(百万円)
土地	埋立会計借入金	89,469
構築物	羽田沖会計借入金	9,000
投資土地	年賦未払い金	373,105
長期貸付金	建設改良未払金	9,505
建設仮勘定	負債計	482,748
投資有価証券		
現金預金	借入資本金	778,086
その他	企業債	(518,545)
	埋立事業会計	(202,541)
	羽田沖事業会計	(57,000)
	自己資本金	673,761
	剰余金	(-26,170)
	受贈財産評価額	(454,776)
	その他資本剰余金	(18,119)
	減債積立金	(68)
	未処理欠損金	(-499,134)
合 計	合 計	1,908,425

う計画で出発した事業会計である。しかし、現在、経営破綻は明確である。未処理欠損金が平成11年度末で4,991億円に達し既に剰余金はマイナスで、独立採算はまったく崩壊しており、今後は自己資本金を食いつぶす段階にいたっている。

おわりに

地方公営企業法によれば、公営企業は「自立性を持った事業として特別会計を設置し独立採算で経営されるものである。経営は常に経済性を発揮するように運営され、その経費は受益者負担原則として賄われなければならない」と一般に解釈されている。こうした解釈、すなわち地方公営企業の全てが独立採算性の原則に従うべきであり、公営企業の経費は受益者負担原則として賄うべきであるということについては、本来の公営企業の在り方からは納得しがたい事を、本稿の主題として論じ、改革すべき課題を提起した。しかし、東京都の臨海開発会計は、東京都民の福祉の向上に直接的に役立つ公共性・公益性の高い

地方公営企業会計の現状と改革課題

事業とは言えない内容になっている。こうした事業についてはまさに独立採算制の原則を厳しく適用し、その事業経費は受益者負担の原則に従って賄われるべきである。安易な自治体会計からの補助金や資金借入れに依存すべきでないことは明らかである。その観点、すなわち「独立採算」が成立しているのか、事業経費が受益者負担で賄われているのかを検証した結果は、累積欠損が巨額に達し、企業債の返済の可能性はなく、企業として全く破綻状態にあることが明らかになったのである。このような事業が公営企業として営まれ自治体財政の基盤を損なっている実態が都民・住民に明らかにされないままになっていることは極めて深刻な事態である。安易な公営企業の経営を規制し、公営企業として活動する場合には、会計報告がその活動と経営実態をわかり易く説明されたものになっていること、すなわち、公営企業の活動成果を正確に計算報告する制度の確立が極めて緊急な課題であることを強調したい。

注

- 1) 総務省編『平成14年版 地方財政白書』財務省出版局、2002年4月。
- 2) 隅田一豊教授は、地方公営企業の財務会計制度のもつ問題点を指摘し、改善提案をしておられる。隅田一豊「情報提供の拡充とファンド会計—地方公営企業における財務会計制度の改善に向けて—」『横浜経営研究』第XIV 4号、58-74頁、1994年。

参考文献

総務省編『平成14年版 地方財政白書』財務省出版局、2002年4月。

西川義朗『公企業会計』国元書房、1978年3月。
宮田要・長隆『地方公営企業会計の基礎』中央経済社、1997年10月。
醍醐聰『改訂版 公企業会計の研究』国元書房、1981年6月。
吉田寛・原田富士雄編『公会計の基本問題』森山書店、1989年6月。
隅田一豊『住民自治とアカウントビリティ』税務経理協会、1998年9月。
隅田一豊編『公会計改革の基軸』税務経理協会、1999年3月。
若林茂信『新アメリカ・イギリス公会計—制度と実務』高文堂出版局、1989年8月。
隅田一豊「情報提供の拡充とファンド会計—地方公営企業における財務会計制度の改善に向けて—」『横浜経営研究』第XIV 4号1994年。