

地方公営企業会計制度の見直しについて



那覇市上下水道局

地方公営企業会計制度の見直しの背景と基本的な考え方

地方公営企業の会計制度は、地方公営企業法及び関係政省令の改正に伴い、昭和41年以来、約半世紀ぶりに大幅な見直しが行われました。

見直しの背景

今回の地方公営企業会計制度の見直しについては、

- ① 企業会計基準見直しの進展
- ② 地方独法の会計制度の導入及び地方公会計改革の推進
- ③ 地域主権改革の推進
- ④ 公営企業の抜本改革の推進

を背景として、民間の企業会計基準が国際基準を踏まえて大幅な見直しが行われている一方、地方公営企業会計制度は昭和41年以来大きな改正がされておらず、企業会計と地方公営企業会計の制度の違いが大きくなり、相互の比較分析を容易にするためにも整合を図る必要が生じていました。

基本的な考え方

地方公営企業会計制度については、現行の企業会計原則の考え方を最大限取り入れたものとし、かつ、負担区分に基づく一般会計の公費負担の状況を明らかにする必要があるという地方公営企業の特性等を適切に勘案するといった基本的考え方に基づき見直しされています。

地方公営企業会計制度の見直しの主な内容

地方公営企業会計制度の見直しは、次の3つに分かれています。

| | |
|------------------------|---|
| <p>① 資本制度の見直し</p> | <p>資本制度の見直しについては、「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律(第一次一括法)」(平成24年4月1日施行)により地方公営企業法の一部が改正され、法定積立金(減債積立金)の積立義務が廃止されるなど、地方公営企業の経営の自由度を高める等の観点から、議会の関与(条例又は議決)を経て、利益及び資本剰余金を処分することなどができるようになりました。</p> |
| <p>② 会計基準の見直し</p> | <p>会計基準の見直しについては、借入資本金の負債計上、みなし償却制度の廃止、退職給付引当金の引当て義務化など、地方公営企業の特性等を適切に勘案しながら現行の企業会計原則の考え方を最大限に取り入れた内容の改正が行われました。 関係政省令の改正については、平成24年2月1日に施行されていますが、新しい会計基準は、平成26年度の予算・決算から適用されています。</p> |
| <p>③ 財務規定等の適用範囲の拡大</p> | <p>財務規定等の適用範囲の拡大等については、検討課題とされていましたが、「公営企業会計推進について(平成27年1月27日付け総務大臣通知)」において、下水道事業及び簡易水道事業については、特に公営企業会計を適用する必要性が高い重点事業として位置づけられ平成32年予算・決算までに公営企業会計に移行することが要請されています。</p> |

資本制度の見直し

資本制度の見直し

地方公営企業の経営の自由度を高める等の観点から、利益の処分、資本剰余金の処分、資本金の減少について見直しが行われました。(平成24年4月1日から適用)

| 項目 | 見直し前 | 見直し後 |
|----------|---|---------------|
| 利益の処分 | ① 1/20を下らない額を減債積立金又は利益積立金として積み立て ② 残額は議会の議決により処分可 | 条例又は議会の議決により可 |
| 資本剰余金の処分 | ① 原則不可 ② 補助金等により取得した資産が滅失等した場合は可能 ③ 利益をもって繰越欠損金を補てんしきれなかった場合は可能 | |
| 資本金の減少 | 不可 | 議会の議決により可 |

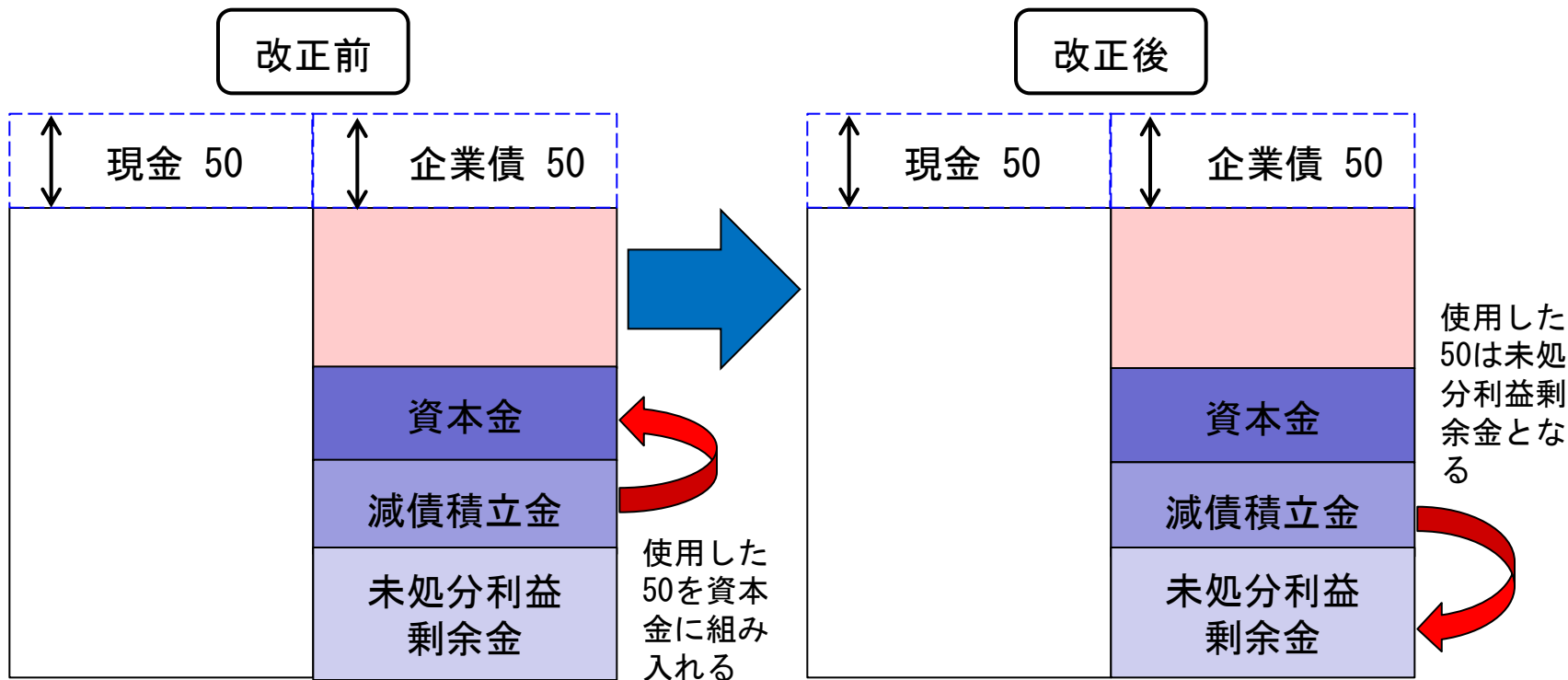
組入資本金制度の廃止

減債積立金を使用して企業債を償還した場合等に、使用した額を資本金に組み入れる制度「組入資本金制度」は廃止され使用した額は未処分利益剰余金に計上することになり、その後の取り扱いは、議会の関与(条例又は議決)を経て決定することになりました。(資本制度の見直しの積み残しとして平成26年度決算から適用)

組入資本制度の廃止

(例) 減債積立金50を使用して企業債50を償還した場合の減債積立金の処理方法

<貸借対照表>



那覇市上下水道局では、自己資本金の充実を図ることは、企業の経営基盤を強化するという意味をもつものであることから、今後も継続して自己資本金への組み入れを行うために設置等条例に「自己資本金への組入れ」に関する規定を定めています。

会計基準の見直しの内容①

現行の企業会計原則の考え方を最大限に取り入れ借入資本金の負債計上についてなどの見直しが行われました。(平成26年度の予算・決算から適用)

| 見直し項目 | | 見直し内容 |
|-------|----------------------|---|
| 1 | 借入資本金 | <ul style="list-style-type: none"> ・「借入資本金」として資本に計上されていた企業債を負債に計上 ・1年以内に返済期限が到来する企業債は流動負債に分類 |
| 2 | 補助金等により取得した固定資産の償却制度 | <ul style="list-style-type: none"> ・任意適用とされていた「みなし償却制度」は廃止 ・「資本剰余金」として資本に計上されていた償却資産の取得に伴う補助金を「長期前受金」として負債に計上し、減価償却見合い分を順次収益化 |
| 3 | 引当金 | <ul style="list-style-type: none"> ・退職給付引当金の計上を義務化 ・その他の引当金についても、引当金の要件を踏まえ計上(例：賞与引当金、修繕引当金、貸倒引当金) |
| 4 | 繰延勘定 | <ul style="list-style-type: none"> ・新たな繰延勘定の計上不可 |
| 5 | たな卸資産の価額 | <ul style="list-style-type: none"> ・たな卸資産について、時価が帳簿価額より下落している場合に、時価を帳簿価額とする「低価法」を義務付け |

会計基準の見直しの内容②

| 見直し項目 | | 見直し内容 |
|-------|--------------|--|
| 6 | 減損会計 | <ul style="list-style-type: none"> 固定資産の帳簿価額について、収益性が低下し、投資額の回収が見込めなくなった場合に、適正な金額まで減額できる「減損会計」を導入 |
| 7 | リース会計 | <ul style="list-style-type: none"> 賃貸借処理をしていたリース取引について、売買取引と同じ状態にある場合に、資産及び負債を認識する「リース会計」を導入 |
| 8 | セグメント情報の開示 | <ul style="list-style-type: none"> 収益や費用などの財務情報を事業の種類別や地域別など区分ごとに集計して開示する「セグメント情報の開示」を導入 |
| 9 | キャッシュ・フロー計算書 | <ul style="list-style-type: none"> 現金の収入・支出（資金の変動）に関する情報を得ることが可能となる「キャッシュ・フロー計算書」の作成を義務付け |
| 10 | 勘定科目の見直しと注記 | <ul style="list-style-type: none"> 会計基準の改正の方向性も踏まえた勘定科目の見直し 重要な会計方針などの事項を注記した書類の添付の義務付け |

会計基準の見直しの影響①

| 見直し項目 | | 見直しによる影響 | 影響 |
|-------|----------------------|---|----|
| 1 | 借入資本金 | 資産取得に伴う企業債が資本から負債に計上されるため負債が大幅に増加 | ◎ |
| 2 | 補助金等により取得した固定資産の償却制度 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 長期前受金の収益化により収益が大幅に増加 ・ みなし償却を行っていた場合、みなし償却の廃止により減価償却費が大幅に増加 ・ 償却資産取得に伴う補助金が資本から負債に計上されるため負債が大幅に増加 | ◎ |
| 3 | 引当金 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 貸倒引当金の計上により資産が減少 ・ 退職給付引当金及び賞与等引当金の計上により負債が増加 | ◎ |
| 4 | 繰延勘定 | 繰延勘定に計上しているものはないため該当するものはありません。 | — |
| 5 | たな卸資産の価額 | 水道事業のたな卸資産は、量水器や消耗品であり基本的に1年以内に費用化するものであることから、低価法を適用しないため影響ありません。 | ● |

会計基準の見直しの影響②

| 見直し項目 | | 見直しによる影響 | 影響 |
|-------|--------------|---|----|
| 6 | 減損会計 | 減損の兆候がないため影響ありません。 | ● |
| 7 | リース会計 | 中小規模の地方公営企業に該当することから、通常の賃貸借取引による会計処理を行うため影響ありません。 | ● |
| 8 | セグメント情報の開示 | 水道事業及び下水道事業ともに単一のセグメントとしています。 | ● |
| 9 | キャッシュ・フロー計算書 | 損益計算書と貸借対照表の数値をもとに作成できるため事務負担が少ない間接法で作成することとしています。 | — |
| 10 | 勘定科目の見直しと注記 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 会計制度の見直しに対応するため勘定科目を見直ししています。 ・ 注記について記載内容が大幅に増えました。 | — |

※ 影響欄は、那覇市水道事業及び下水道事業における財務諸表への影響を表すものであり、記号の意味は以下のとおりです。

◎ 影響が大きいもの

● 現状では影響が見込まれないもの

次ページからは、会計基準見直しのうち、財務諸表への影響が大きい◎のものについて説明します。

借入資本金

ポイント

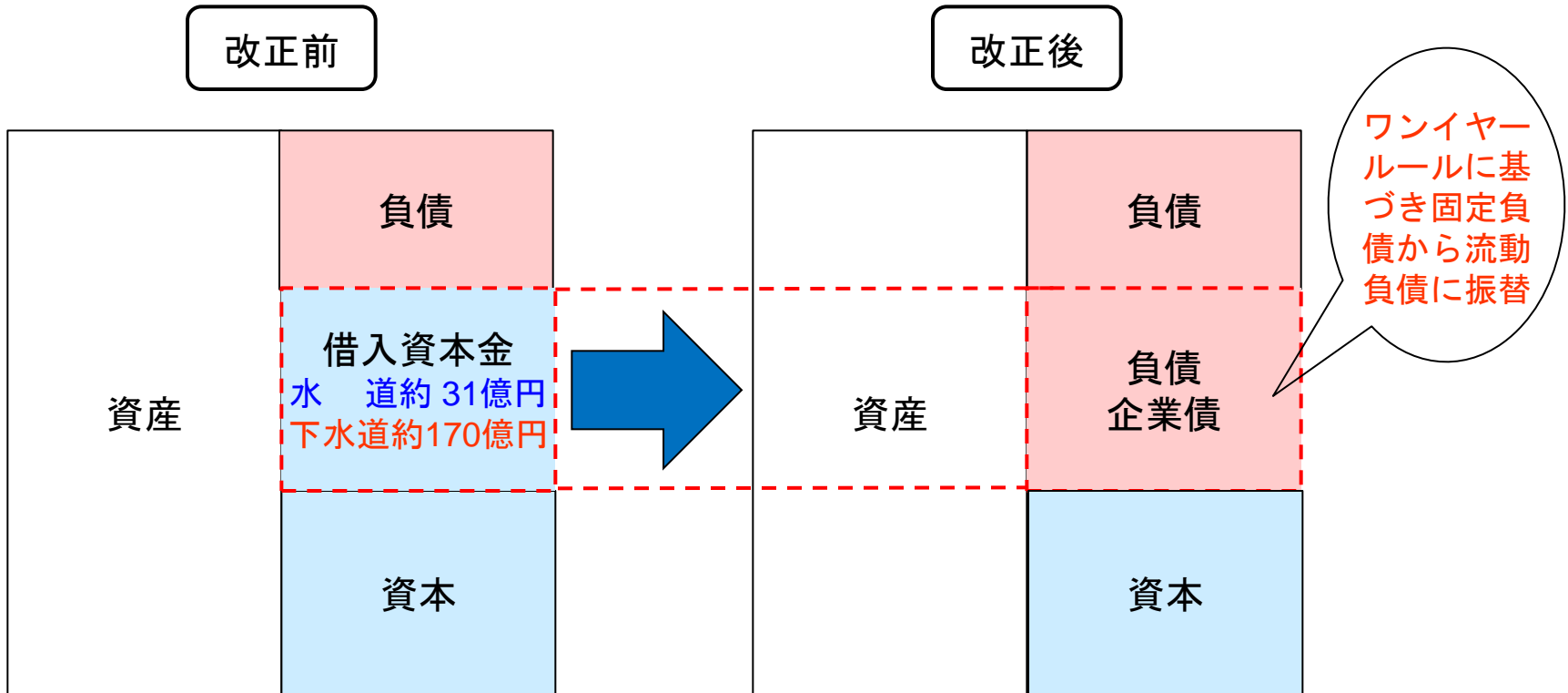
- ① 借入資本金として資本に整理されていた企業債や他会計長期借入金について、民間企業と同様に負債に計上することになりました。
- ② 負債に計上するにあたっては、1年以内に返済期限がくる企業債は流動負債に、それ以外は固定負債に計上することになりました。
- ③ 地方公営企業会計と一般会計の負担区分を明確にするために、後年度に一般会計が負担する分については、注記することになりました。

解説

- ① 借入資本金とは、建設改良に充てられた企業債をいい、民間の企業会計においては、社債として負債に整理されるものですが、地方公営企業会計においては、民間企業の株式資本金に相当するものとして、昭和27年の地方公営企業法制定時から自己資本金と並んで資本に計上されていました。
しかし、債務として償還する義務があること、利子の支払いを行っていることなどから、民間企業と同様に負債に計上されることになりました。
- ② 1年以内に返済期限がくる企業債を流動負債に、それ以外のものを固定負債に計上する会計処理をワン・イヤー・ルールといいます。

借入資本金

<借入資本金の見直しの貸借対照表への影響>



企業債については、地方公営企業会計と一般会計との負担区分を明確にするために、後年度一般会計が負担する分については注記することになりました。

補助金等により取得した固定資産の償却制度

ポイント

- ① 補助金等により取得した固定資産については、取得価額から補助金の金額を控除した金額を帳簿価額とみなして減価償却できる「みなし償却制度」が廃止されることになりました。
- ② 補助金等のうち、償却資産に充てたものは「長期前受金」として負債（繰延収益）に計上したうえで減価償却見合い分を順次収益化することになりました。

解説

- ① みなし償却を適用した場合には、貸借対照表上、補助金等部分は減価償却されないため資産価値の実態が適切に表示できないこととなります。また、みなし償却制度の適用は任意であり、適用の有無により財務諸表の構造が大きく異なり事業団体間比較を著しく阻害することから、みなし償却制度が廃止されました。
- ② これまで資本剰余金に整理してきた補助金等は、長期前受金という繰延収益（負債）に整理することになります。
長期前受金の対象となるのは償却資産の取得のための補助金等であり、土地などの非償却資産の取得のための補助金等については、引き続き資本剰余金として整理することになります。
また、移行処理は、現存する既取得資産及び補助金等に限られているため、除却資産の補助金等については、資本剰余金に計上され続けることとなります。

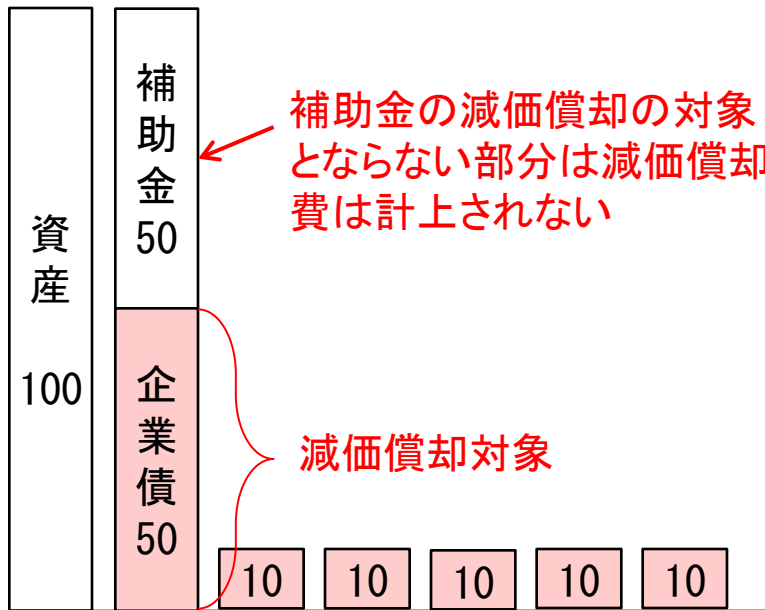
補助金等により取得した固定資産の償却制度の変更

<みなし償却とフル償却>

(例) 資産100を企業債50と補助金50で取得したと仮定
耐用年数5年、残存価額0円、定額法により償却した場合

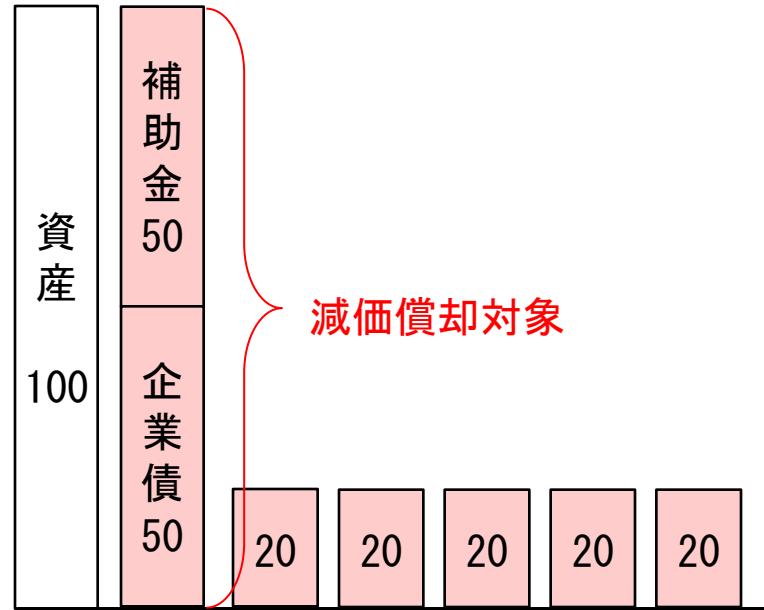
●みなし償却の場合

減価償却費＝みなし帳簿価額50÷5年＝10



●フル償却の場合

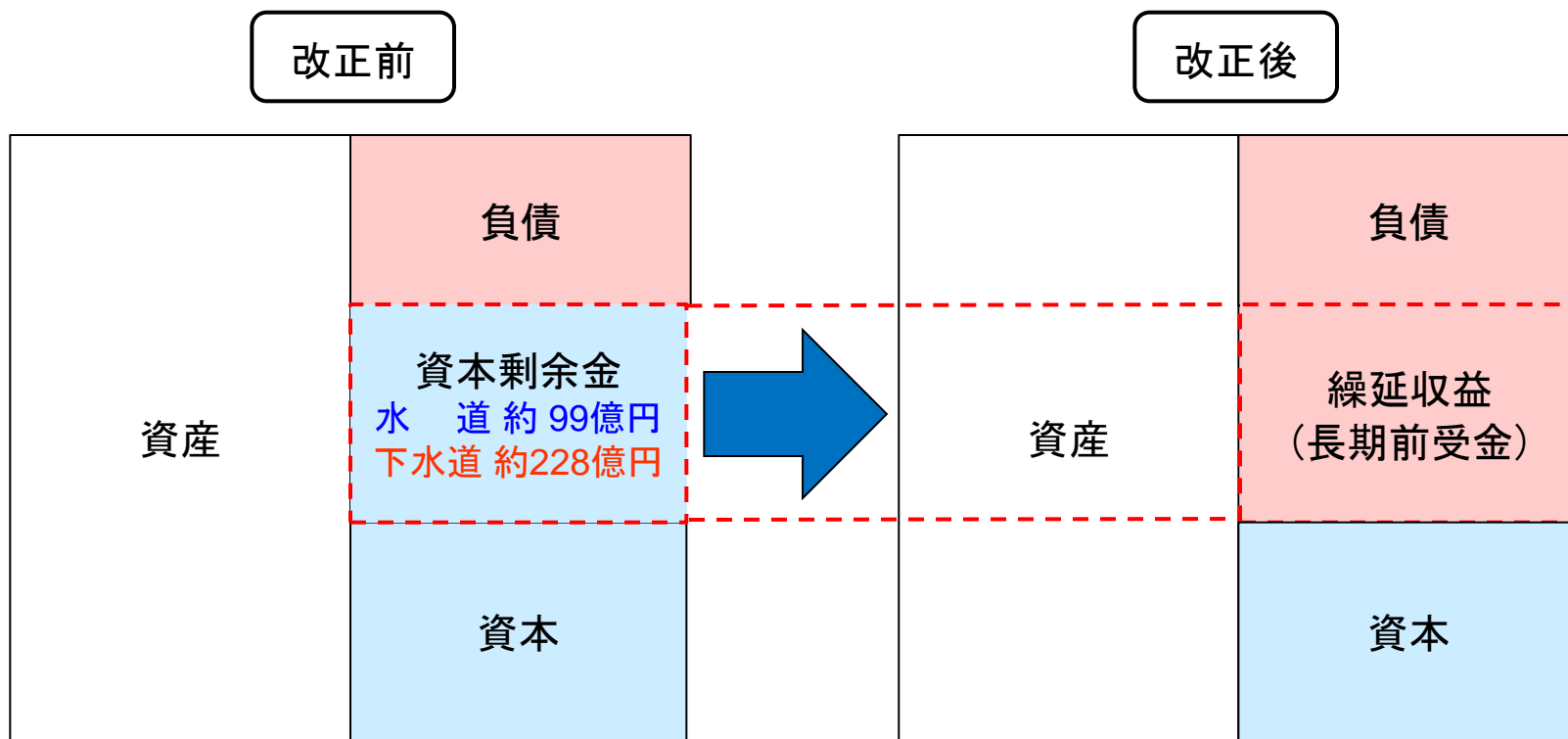
減価償却費＝取得価額100÷5年＝20



みなし償却を適用することで原則的な会計処理であるフル償却の場合と比べて減価償却費を低く抑えることができました。

補助金等により取得した固定資産の償却制度の変更

＜補助金等の会計制度の見直しの貸借対照表への影響＞



これまで資本剰余金に整理してきた補助金等は、長期前受金という繰延収益(負債)に整理することになり、損益計算上において減価償却費をどのような財源で賄ったのかを明確にするため、減価償却に合わせて収益化していくことになりました。

補助金等により取得した固定資産の償却制度の変更

繰延収益(長期前受金)の収益化の方法

(例) 資産100万円を企業債40万円と補助金60万円で取得したと仮定
耐用年数5年、残存価額0円、定額法により償却した場合

<資産取得時の貸借対照表>

| | | |
|--------|-------------|----------------------------|
| 減価償却対象 | 資産 100万円 | 負債 企業債 40万円 |
| | | 負債 繰延収益 60万円 (長期前受金) |

収益化対象

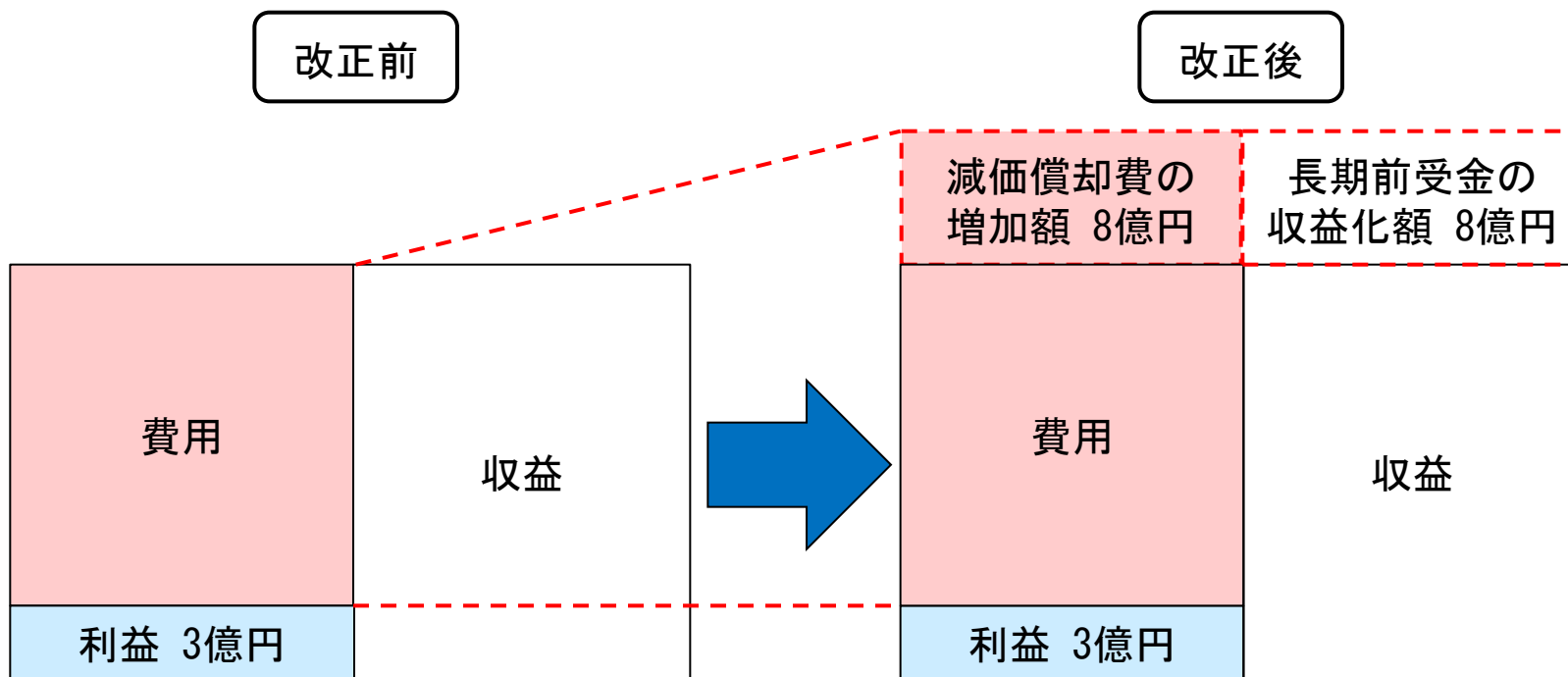
<翌年度の損益計算書>

- 減価償却費
= 資産 ÷ 耐用年数
= 100万円 ÷ 5年
= 20万円 (費用)
- 長期前受金戻入
= 減価償却費 × 補助金割合
= 20万円 × {60万円 ÷ (40万円 + 60万円)}
= 12万円 (収益)

補助金等により取得した固定資産の償却制度の変更

＜長期前受金の収益化による損益計算書への影響＞

【みなし償却を適用していた下水道事業の場合】

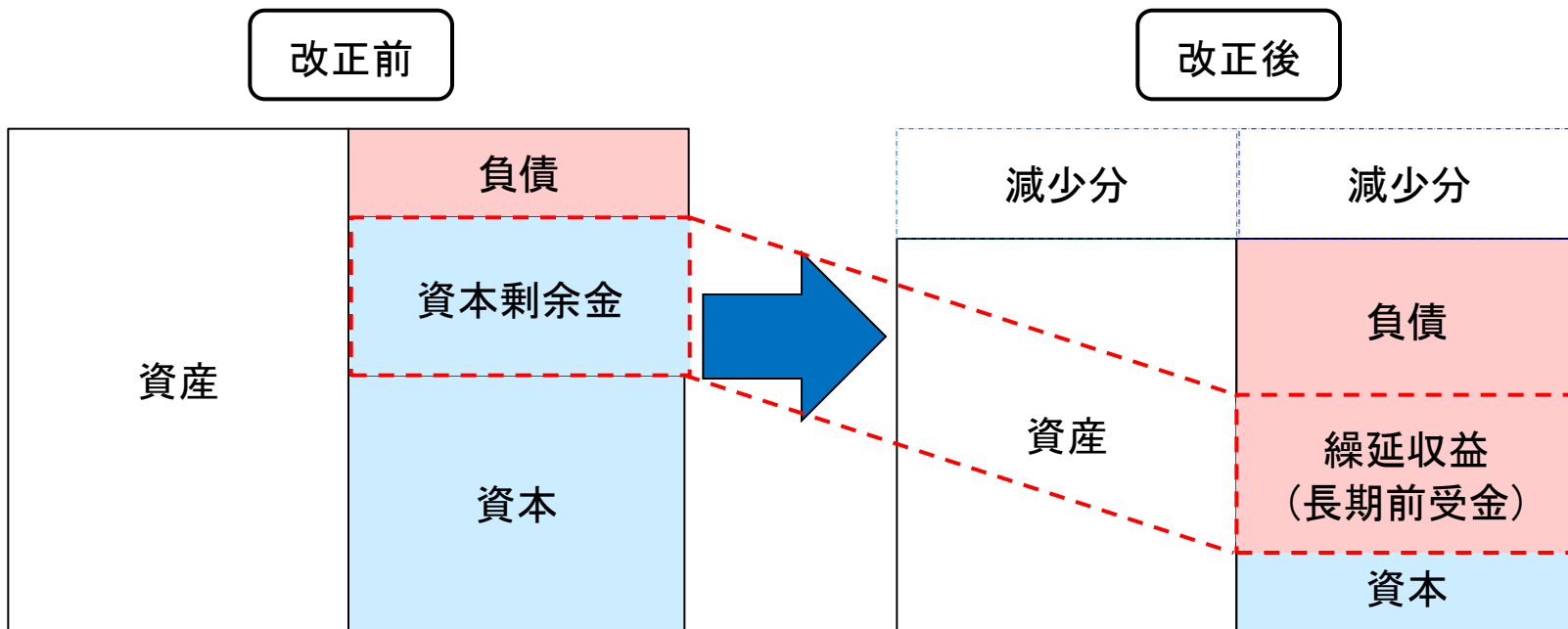


みなし償却を適用していた下水道事業の場合は、減価償却費の費用の増加と長期前受金の収益化による収益の増加により利益に影響はありません。

補助金等により取得した固定資産の償却制度の変更

＜長期前受金の収益化による貸借対照表への影響＞

【みなし償却を適用していた下水道事業の場合】



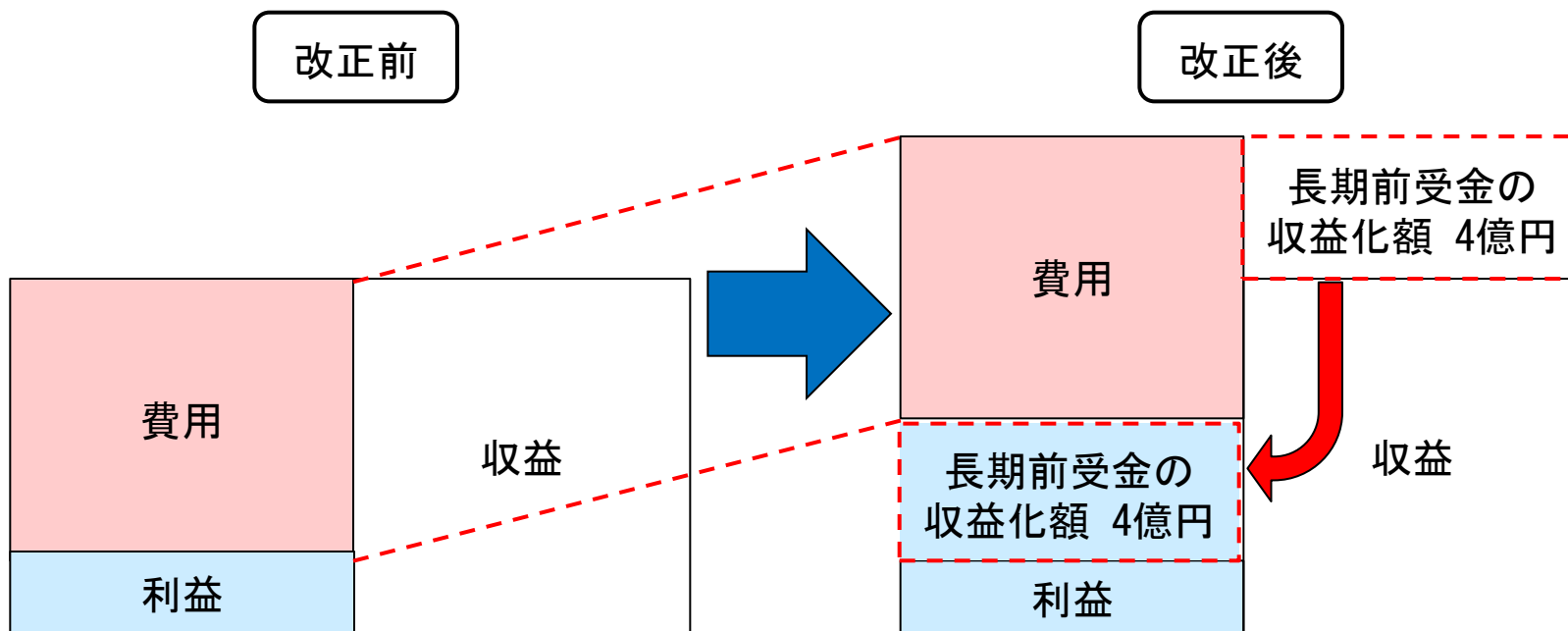
みなし償却を適用していた下水道事業の場合は、資産価値をフル償却を行っていた場合の帳簿価額に修正し、修正後の資産の帳簿価額に補助率を乗じた額を長期前受金として繰延収益に整理するため資産と資本が減少します。

みなし償却の廃止と長期前受金の収益化により資産価値の実態を適切に表示できることとなります。

補助金等により取得した固定資産の償却制度の変更

＜長期前受金の収益化による損益計算書への影響＞

【フル償却を適用していた水道事業の場合】

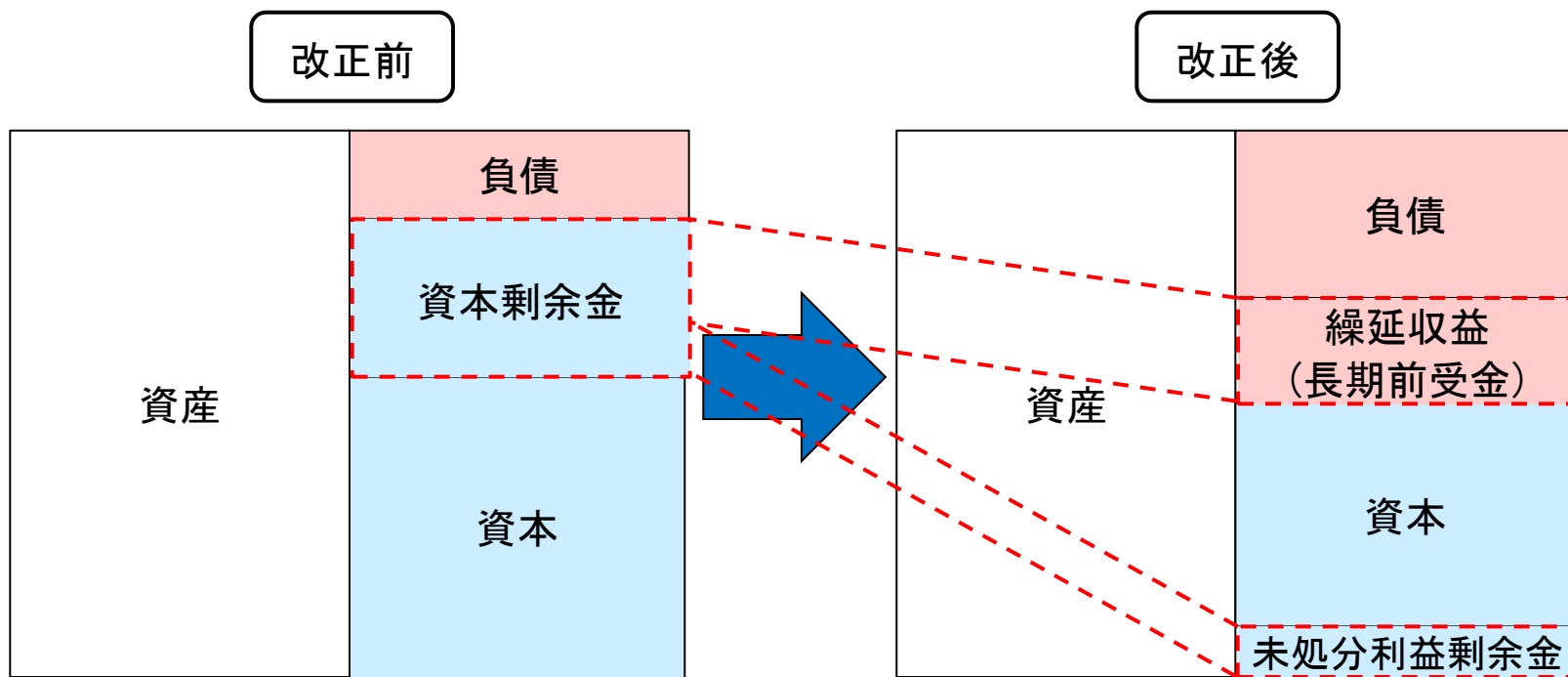


フル償却を適用していた水道事業の場合は、減価償却費の費用の増加がないので長期前受金の収益化による収益だけが増加し利益が増加することになります。しかし、この利益は、過去に資産を取得するための財源である補助金等を収益化することによって発生したものであり、現金を伴わない利益であるため、損益勘定留保資金を控除したうえで、建設改良積立金に積み立てる予定であります。

補助金等により取得した固定資産の償却制度の変更

＜長期前受金の収益化による貸借対照表への影響＞

【フル償却を適用していた水道事業の場合】



フル償却を適用していた水道事業の場合は、帳簿価額の修正がなく、既に行った減価償却累計額から仮に当初からみなし償却を行っていた場合の減価償却累計額を控除した額の資本剰余金を利益剰余金に振り替えるため、移行処理によって多額の利益剰余金が発生します。

引当金の計上義務付け

ポイント

- ① 退職給付引当金の計上が義務化されました。
- ② 退職給付引当金以外の引当金についても、引当金の要件を踏まえ計上するものとされています。(例：賞与引当金、貸倒引当金、修繕引当金)
- ③ 引当金の要件を満たさないものは、計上を認めないこととされています。

解説

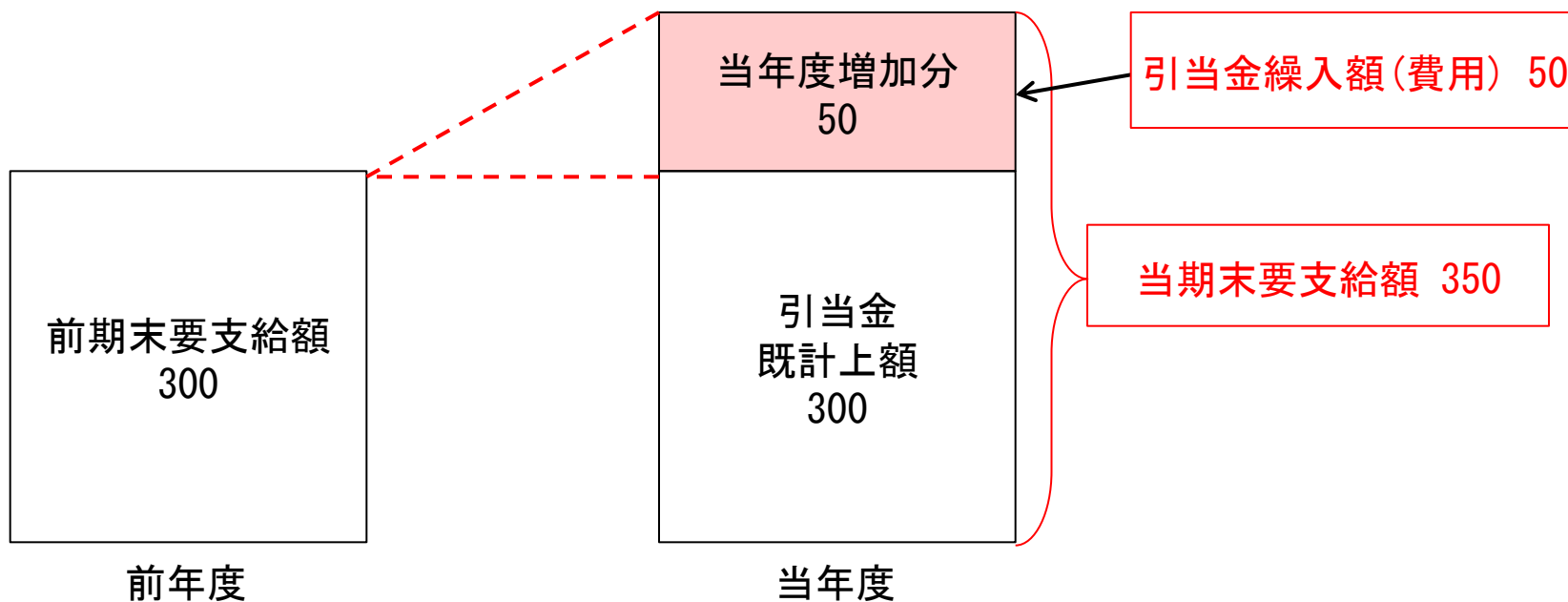
- ① 退職給付引当金以外にも引当金の計上要件を満たすものについては、計上が義務付けられることになりました。引当金の4つの要件は以下のとおりであります。
 - ・ 将来の特定の費用又損失である。
 - ・ 費用又損失の発生が当該年度以前の事象に起因する。
 - ・ 費用又損失の発生の可能性が高い。
 - ・ 費用又損失の金額を合理的に見積もることができる。
- ② 賞与等引当金(法定福利費を含む。)及び貸倒引当金については、引当金の計上要件を満たすものとして引当金を計上することになります。
- ③ 修繕引当金及び特別修繕引当金については、費用又損失の金額を合理的の見積もることができないため、引当金の要件を満たさないことから、計上予定はありません。

退職給付引当金

退職手当は職員の退職時に支給されますが、職員の労務の対価としての性質を有するもので、発生主義の損益計算上、費用として期間配分すべきものであり、引当金の要件に合致することから、退職給付引当金の計上が義務化されました。

退職給付引当金の算定方法は、期末要支給額によることができることとされており、年度末に全職員が自己都合により一斉に退職するものと仮定した場合において支払うべき退職手当の期末要支給額により算出しています。

<退職給付引当金のイメージ図>

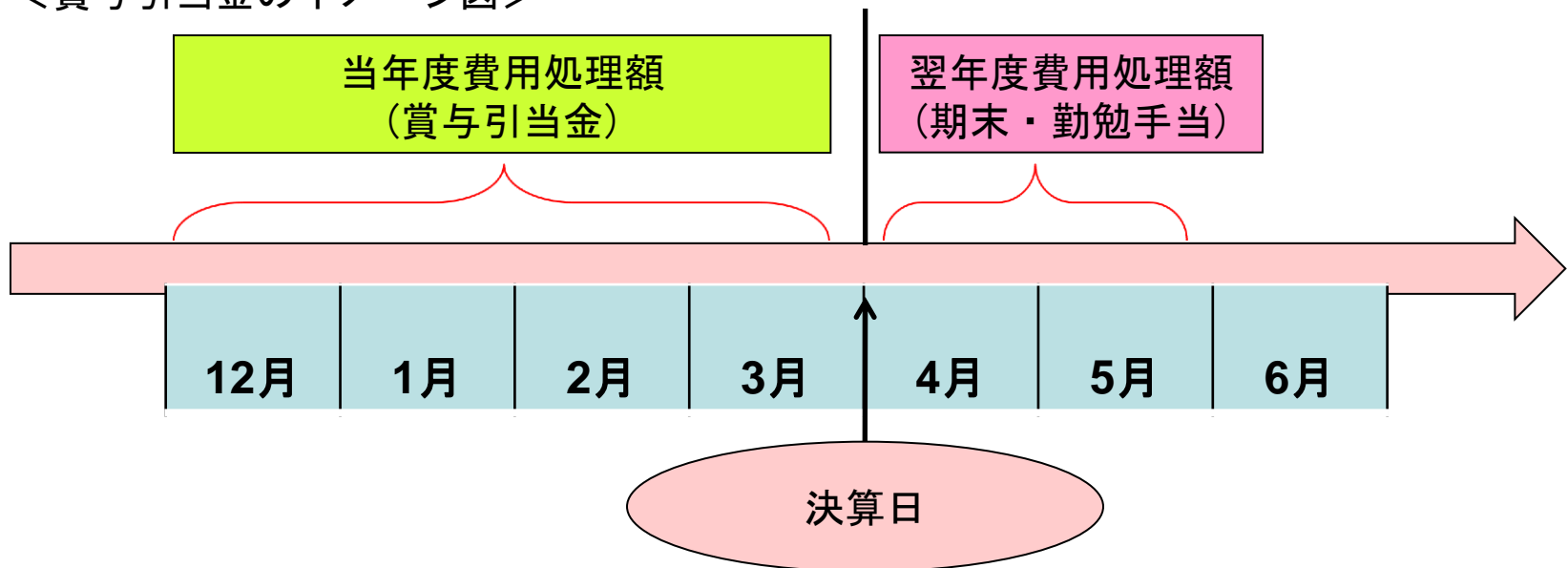


賞与等引当金

賞与(期末・勤勉手当)は、支給対象期間における労務への報奨的対価として支給されるものと考え当年度末に在籍する職員に対して支給が見込まれる期末・勤勉手当のうち、当年度の負担に属する支給対象期間分(12月から3月までの4ヶ月)を賞与引当金として計上することになります。

賞与引当金の対象となる経費には、6月賞与に対応して発生する法定福利費も含まれるため賞与等引当金となっています。

<賞与引当金のイメージ図>



貸倒引当金

貸倒引当金とは、未収金や貸付金の将来の貸倒れに備える引当金のことをいい、取立不能の見込額を損益計算書の費用として計上し、引当額を貸借対照表の資産(未収金及び貸付金)の簿価から控除するものであります。

貸倒引当金は、金銭債権の回収リスクに応じて2つのパターンに区分し過去の貸倒実績等の合理的な基準により算定しています。

| 債権分類 | 一般債権 | 貸倒懸念債権 |
|------|--------------------------|----------------|
| 対象債権 | 時効を基準にして時効未到来債権 | 時効を基準にして時効到来債権 |
| 算定方法 | 時効未到来債権に貸倒実績率を乗じた額(3年平均) | 時効到来した債権の全額 |

貸倒引当金は、引当額を資産(未収金及び貸付金)の簿価から控除する点で評価性引当金といい、貸方に計上される勘定ではありますが、貸借対照表では、減価償却累計額と同様に評価勘定として資産(未収金及び貸付金)から控除される形で表示されます。

修繕引当金

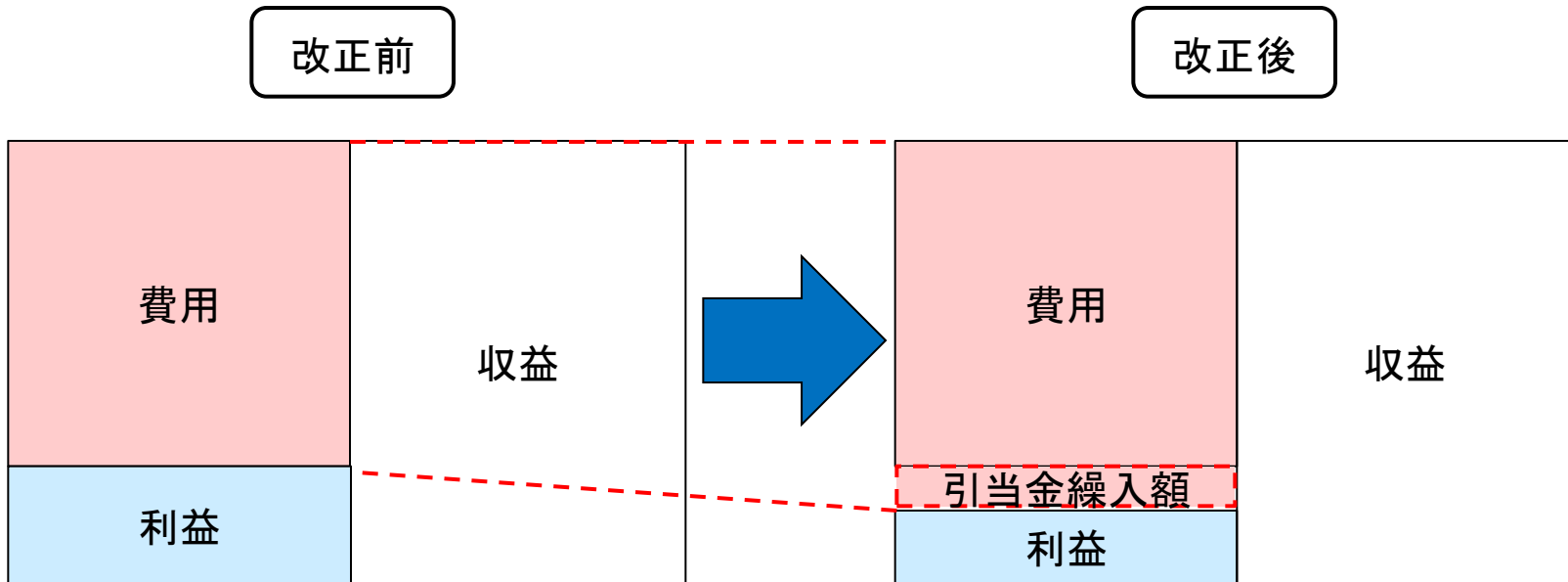
修繕引当金及び特別修繕引当金については、費用又損失の金額を合理的の見積もることができないため、引当金の要件を満たさないことから、今後計上予定はありませんが、経過措置として、従前の修繕引当金については、なお従前の例により取り崩すことができるとされています。

<従前の修繕引当金の経過措置の取扱い>

| | |
|-------|--|
| 水道事業 | 水道事業においては、今後、配水池修繕工事などの大規模修繕が予定されており、これまでも配水池修繕工事は修繕引当金を取崩して行っていることから、今後見込める大規模修繕については、経過措置を適用して実施することとしています。 |
| 下水道事業 | 下水道事業においては、施設の大規模修繕計画がなく、今後の取崩しの予定もないことから、会計制度見直しに伴う移行処理として修繕引当金の残額すべてを取崩して平成26年度特別利益(修繕引当金戻入益)として計上する予定であります。 |

引当金の計上義務付け

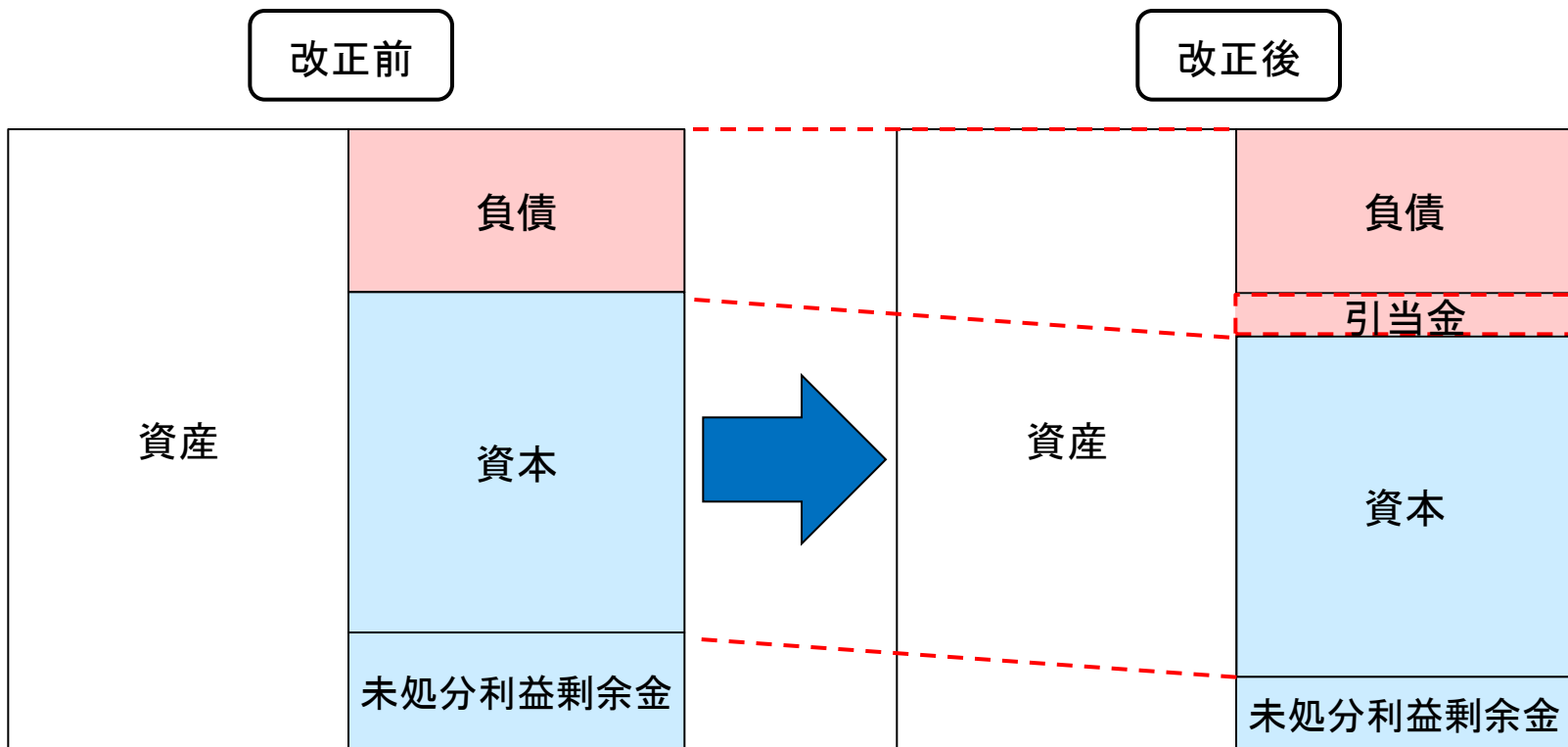
<引当金計上による損益計算書への影響>



新会計基準の移行年度である平成26年度においては、過去に計上すべき退職給付引当金、賞与等引当金及び貸倒引当金の計上による費用の増加などがあり、下水道事業においては、さらに修繕引当金の取崩しによる収益の増加があります。

引当金の計上義務付け

＜引当金計上による貸借対照表への影響＞



新会計基準の移行年度である平成26年度においては、過去に計上すべき退職給付引当金、賞与等引当金及び貸倒引当金の計上による費用の増加などがあり、下水道事業においては、さらに修繕引当金の取崩しによる収益の増加があります。