

①公営企業会計

～会計の実務（民間との相違点）～

講師 鈴木 利勝

(総務省地方公営企業等経営アドバイザー)

目 次

- 民間会計との相違点
- 公営企業会計の実務
 - ・ 新会計制度等の特徴
 - ・ 公営企業会計の実務フロー
 - ・ 計理の状況の報告
 - ・ 業務の状況の公表
 - ・ 予算・決算の3年サイクル

民間会計との相違点

公営企業会計は、同じ『企業会計方式』に基づく株式会社等の民間会計と、どのような相違点があるのだろうか。まず、前提として以下のような違いが挙げられる。

民間企業

利益の追求

会社法、税法等

経営目的

関係する法律

公営企業

公共の福祉の増進

地方公営企業法等

公営企業を経営するに当たって
地方公営企業法が特別法

民間会計との相違点

公営企業会計は、企業会計方式に基づくものであるが、同じ企業会計方式に基づく株式会社に対して、次のような特徴をもっている。

1. 企業会計原則に基づいている

株式会社に対しては、会社法及び税法が適用されるため、企業会計原則に基づく会計処理との間にかなりの調整が必要であるが、公営企業はこれらの制約がないため原則として企業会計原則に従って経理されている。例えば、作成を義務付けられている財務諸表の種類についてみても異なっている。

民間企業

株式会社は、会社法上、各事業年度にかかる次の計算書類を作成しなければなりません(第435条第2項)。

- 貸借対照表
- 損益計算書
- 株主資本等変動計算書
- 個別注記表

公営企業

決算書類として以下のような書類が必要。

- 貸借対照表
- 損益計算書
- キャッシュ・フロー計算書
- 剰余金計算書(欠損金計算書)
- 剰余金処分計算書(欠損金処理計算書)

等

民間会計との相違点

2. 会計処理上の相違点

✓ 株式資本金はない

株式会社にあつては、資本金はほとんどが株式発行によるものであるが、公営企業ではこれに当たるものはない。その代わり、他会計からの出資の道が開かれている。

✓ 国庫補助金等により取得した固定資産の償却制度

税法上は、国庫補助金等によって取得した資産については助成金収入を差し引いた残額をもってその固定資産の取得価額とするいわゆる圧縮記帳が認められているが、公営企業では認められず全額計上しなければならない。

なお、償却資産の取得又は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は、当該補助金等の相当額を長期前受金勘定をもって整理しなければならないとされている(令第26条第1項、則第7条第4項及び第21条第1項)。

▼
次頁参照

<地方公営企業法施行令>
第二十六条 (繰延収益として整理する補助金等)
<地方公営企業法施行規則>
第七条 (負債勘定の区分)/第二十一条 (長期前受金)
※条文は次頁

民間会計との相違点

地方公営企業法施行令

(繰延収益として整理する補助金等)

第二十六条 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。

地方公営企業法施行規則

(負債勘定の区分)

第七条 負債勘定の各項目は、適当な項目に細分しなければならない。

4 次の各号に掲げる負債は、繰延収益に属するものとする。

一 地方公営企業法施行令(昭和二十七年政令第四百三号。以下「令」という。)第二十六条第一項に規定する、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(以下この条及び第二十一条において「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ける当該補助金等

二 民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律(平成十一年法律第百十七号。以下「民間資金法」という。)第十九条第一項の規定により公共施設等運営権を設定した場合において、当該公共施設等運営権の設定の対価として收受するもの

三 民間資金法第九条第四号に規定する公共施設等運営権者が、同法第二十二条第一項に規定する公共施設等運営権実施契約に基づき償却資産を取得し又は改良した場合において、当該償却資産の取得又は改良に要した額のうち当該公共施設等運営権者が負担するもの(同法第十七条第三号に規定する公共施設等運営権の存続期間(以下「運営権設定期間」という。))の終了時において当該償却資産に係る精算金が支払われる場合は、当該公共施設等運営権者が負担する額から当該精算金の額を控除したものの

(長期前受金)

第二十一条 第七条第四項第一号に規定する補助金等の額は、長期前受金勘定に整理するものとする。

民間会計との相違点

3. 予算制度がある

<地方公営企業法>
(予算)第二十四条

2 地方公共団体の長は、当該地方公営企業の管理者が作成した予算の原案に基づいて毎事業年度地方公営企業の予算を調製し、年度開始前に議会の議決を経なければならない。

- 公営企業会計の予算は、単なる内部統制のための予算と異なり、議会の議決を経て予算を定めなければならない(法第24条第2項)。
- この予算は、公営企業の特异性を考慮して、その執行について若干の弾力性が与えられているが、その本質は**拘束予算**であり、このため予算差引が必要となり、また、決算においても財務諸表の他、この予算に対する執行の実績比較表として予算決算対照表を作成しなければならないことになっている。
- この意味で公営企業は、株式会社が決算中心主義であるといわれるのに対して、**予算と決算の双方を重視する立場**であるといえる。しかし、公営企業の予算は、前述のように地方団体で一般会計が用いている予算すなわち歳入歳出予算と内容は相当に異なっている。
- なお、前述で述べたとおり公営企業会計の予算には、**収益的収支及び資本的収支があることが特徴**である。

官庁会計	予算中心主義
企業会計(株式会社)	決算中心主義
公営企業会計	予算・決算 双方重視の立場

公営企業会計の実務

➤ 新会計制度等の特徴

(1) 補助金等により取得した固定資産の償却制度等について

補助金等により固定資産を取得した場合については、補助金等の金額を「長期前受金」として負債に計上した上で、減価償却見合い分を順次収益化(令第26条、則第21条)。

取得した固定資産について、補助金も含めた金額で計上し、減価償却を行うことで、貸借対照表上の資産価値の実態を適切に表示できる。また、長期前受金について、減価償却費に併せて収益化することで、損益計算書上に計上された減価償却費のうち、料金収入として回収すべき額が明らかとなる。

※補助金等を財源として、土地等の非償却資産を取得した場合には、補助金等の金額を「**資本剰余金**」として資本に計上。

X年度期末に補助金(長期前受金)50億円及び企業債50億円をもとに100億円の資産Aを購入したと仮定。
※耐用年数10年、残存価額0円、定額法により償却した場合

※この例は耐用年数と償却期間が同一として示しているが、実際は減価償却累計額と企業債償還は、それぞれ耐用年数と償却期間に従って計算すること。

損益計算書(購入時)

(計上なし)

損益計算書(X+6年度)

(費用)減価償却費 10億円 (収益)長期前受金戻入 5億円

貸借対照表(購入時)

●資産	●負債
資産A 100億円	企業債 50億円
	長期前受金 50億円

貸借対照表(X+6年度)

●資産	●負債
資産A 40億円	企業債償還 △30億円
	(長期前受償却 △30億円) ※収益に振替
	企業債 20億円
	長期前受金 20億円

X+6年度仕訳例

減価償却費 10億円 / 減価償却累計額 10億円
収益化累計額 5億円 / 長期前受金戻入 5億円

減価償却対象
100億

公営企業会計の実務

(2) 引当金

引当金とは、以下の4つの要件に合致する場合に計上するもの(則第22条)。

- ① 将来の特定の費用又は損失
- ② その発生が当該事業年度以前の事象に起因
- ③ 発生の可能性が高い
- ④ その金額を合理的に見積もることができる

〈地方公営企業法施行規則〉

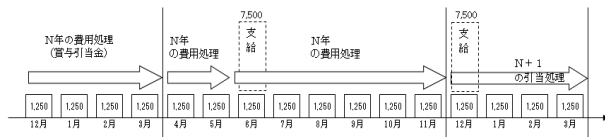
(引当金)

第二十二條 将来の特定の費用又は損失(収益の控除を含む。)であつて、その発生が当該事業年度以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができるものと認められるものは、当該金額を引当金として予定貸借対照表等(令第十七条の二第一項第六号に掲げる予定貸借対照表及び法第三十条第九項に規定する貸借対照表をいう。以下同じ。)に計上し、当該事業年度の負担に帰すべき引当額を費用に計上しなければならない。

例) 賞与引当金の考え方

- ◆ 賞与(期末手当・勤勉手当)・・・支給対象期間における労務への報奨的対価
- ◆ 事業年度末に在籍する職員に対して翌事業年度に支給が見込まれる期末手当・勤勉手当のうち、当事業年度の負担に属する支給対象期間相当分を賞与引当金として計上
- ◆ 計上額の算定方法は注記が必要(則 § 37①Ⅲ)

【設例】



※ N年：法適化年度

質問	総務省回答
移行初年度においては、6月に支払う期末勤勉手当のうち、前年度12月～3月分(4ヶ月分)を賞与引当金として計上していないが、当該未計上分をいかに費用処理するべきか。	「手当」として特別損失に計上する。そのため移行初年度は、営業費用に計上される「手当」(当年度4月～11月分)・賞与引当金繰入額(当年度12月～3月分)と、特別損失に計上される「手当」(前年度12月～3月分)を合わせる。と1年4ヶ月分となることに留意する。

※総務省HP「地方公営企業会計基準見直しLQ&A」2014.1.7時点

- N年度期首における賞与引当金不足額 $1,250 \text{千円} \times 4 \text{ヶ月} (N-1 \text{年度} 12 \text{月} \sim 3 \text{月}) = 5,000 \text{千円}$ → 特別損失
- N年期中における手当 $1,250 \text{千円} \times 8 \text{ヶ月} (N \text{年度} 4 \text{月} \sim 11 \text{月}) = 10,000 \text{千円}$ → 営業費用の手当
- N年度末における賞与引当金 $1,250 \text{千円} \times 4 \text{ヶ月} (N \text{年度} 12 \text{月} \sim 3 \text{月}) = 5,000 \text{千円}$ → 賞与引当金

出典：日本下水道協会著「下水道事業における公営企業会計導入の手引き」

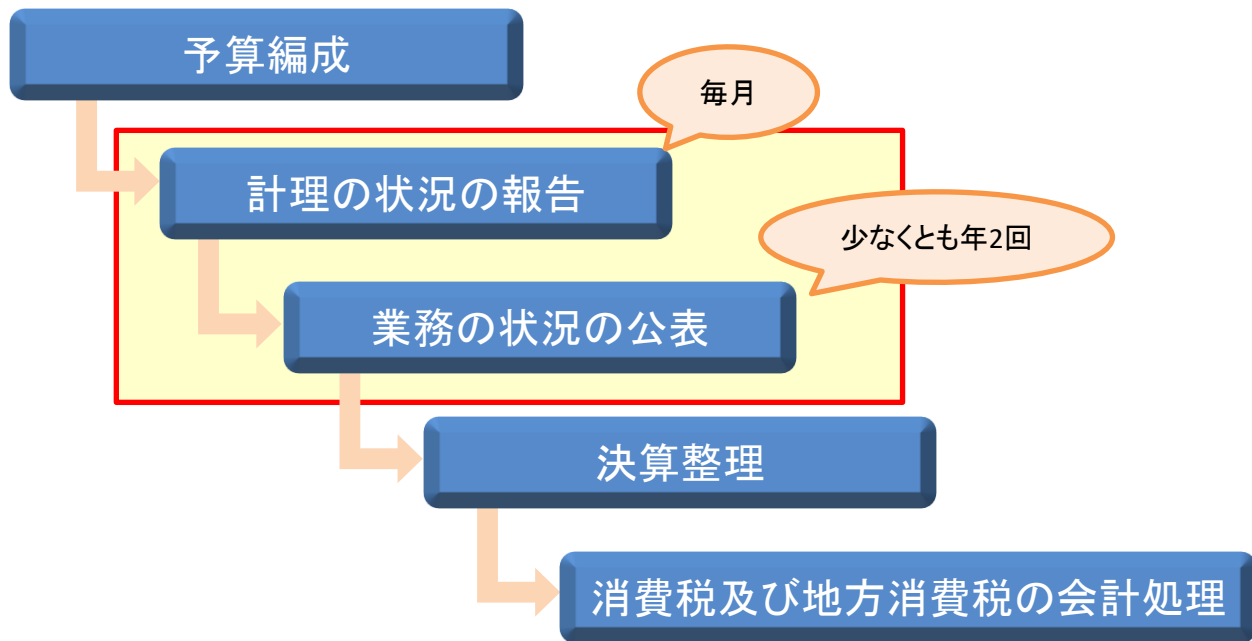
公営企業会計の実務

<引当金の例>

項目	内容
退職給付引当金	職員が将来退職した場合に支給すべき退職手当の支払に備え、引当金として計上する。退職手当組合に加入している場合は、退職給付債務から退職手当組合への組合積立額（公営企業分）を控除した額を引き当てる。退職手当組合への負担金は引当金に含めず、拠出時に負担金として費用計上を行う。
修繕引当金	所有する設備等について、毎事業年度行われる通常の修繕が何らかの理由で行われなかった場合、その修繕に備えて計上されるものをいう。
特別修繕引当金	数事業年度ごとに定期的に行われる特別の大修繕に備えて計上される引当金で、法令上の義務付けがあるなど修繕費の発生が合理的に見込まれるものをいう。
賞与引当金	翌年度に支払われる予定の期末・勤勉手当等のうち、当年度負担相当額について計上される引当金。例えば、12月から翌年5月の6ヶ月間を支給対象期間として翌年6月に期末・勤勉手当を支給する場合、12月から3月の4ヶ月分については当年度に負担すべき費用と考え、6月に支払が予定されている期末・勤勉手当の6分の4(4ヶ月分)について引当金を計上する。
貸倒引当金	未収金、貸付金等の債権について、回収することが困難と予想される額を見積り、引当金を計上する。

公営企業会計の実務

公営企業会計の実務フロー



公営企業会計の実務

➤ 計理の状況の報告

管理者は、当該企業の計理状況を明らかにするために必要な書類を毎月作成して、翌月20日までに当該地方公共団体の長に提出する(法第31条)。

企業を健全かつ経済的に運営するため、年度中といえども企業の財政状態、経営成績等を把握する必要があり、公営企業においては、毎月末に月次試算表を作成すること。

作成者: 管理者

- 計理状況を作成し、長に提出するのは、経理及び予算の執行を行う**管理者**である。
- 管理者を置かない企業及び財務規定等が適用される企業にあってもこれらの書類を作成しなければならない。(ただし、法第34条の2ただし書の規定に基づき、試算表の作成を会計管理者が行うこととしている旨を条例で規定している場合は除く。)

作成書類: 試算表等

- 公営企業における月次試算表は「合計残高試算表」である。
- この作成により元帳への記入の正確さを検証し、同時に、その期間における企業の全経営活動の結果を概括的に知ることができる。

提出期限: 翌月20日

- これらの書類の提出期限は翌月20日。
- できる限り迅速に書類を作成して提出する。

次頁へ

公営企業会計の実務

月次試算表

公営企業では、年度中においても財政状態・営業活動等を把握する必要があり、毎月末に月次試算表を作成することになっている。

「合計残高試算表」

元帳への記入の検証＋全経営活動の概括的な結果

- ① 元帳の各勘定の貸借各金額合計及び残高を算出
 - ② 上記算出額を月次資産表の借方、貸方の合計欄（累計）及び残高欄に各勘定ごとに記入
 - ③ 月次資産表の各勘定の合計欄の累計金額から前月累計を減じた額を算出記入（＝合計欄の当月額）
 - ④ 借方、貸方の各欄の勘定科目の合計額を算出して、試算表の最下段に記入
 - ⑤ 最下段に記入された額の借方金額＝貸方金額は一致
- ※ 残高・累計・当月について、**借方＝貸方**となる

※様式は地方公営企業法施行規則別記第19号による。

試算表様式

(地方公共団体名) 何事業試算表
年 月 日

借 方			勘 定 科 目	貸 方		
残 高	合 計			合 計		残 高
	累 計	当 月		当 月	累 計	
円	円	円	何々	円	円	円
			何々			
			合 計			

公営企業会計の実務

➤ 業務の状況の公表

管理者(管理者を設置しない場合及び財務規定等のみの適用の場合は地方公共団体の長)は、条例で定めるところにより、**毎事業年度少なくとも2回以上**当該公営企業の業務の状況を説明する書類を当該地方公共団体の長に提出しなければならない。この場合においては、地方公共団体の長は、遅滞なく、これを公表しなければならない(法第40条の2第1項)。

=財政状況の公表

- 業務の状況を説明する書類の一つとして**損益計算書、貸借対照表**が提出される。
- 上期分の損益計算書、貸借対照表には、年度末において一括して予算執行を行うことが一般的な減価償却費等のうち上期分として推定される**減価償却費、減価償却累計額等の額を加えて作成すべき。**
- 下期分の予算執行及び損益計算書には下期分のみの数値を明らかにするとともに上期からの累計額を付することが適当。なお、貸借対照表は一定時点の財政状態を示すものであり、下期の貸借対照表は年度末の貸借対照表を提出することで足りる。

公営企業会計の実務

▶ 予算・決算の3年サイクル

