

誌上講座

新地方公営企業会計制度と 更新財源の確保のあり方(その2)

総務省自治大学校講師 公営企業会計担当
佐藤 裕弥



1.はじめに

本誌前回号で新地方公営企業会計の改正点(以下、新会計)の概要について解説を行いました。その主な内容を簡潔に振り返りますと、①資本制度の見直しについては平成24年4月1日施行、②地方公営企業会計基準の見直しについては平成26年度の予算・決算から本格適用、③財務規定等の適用範囲の拡大等については今後の検討課題であり、当面は①と②に係る制度改正への対応が重要であることを説明しました。また、健全経営と予算・決算・料金のあり方やアセット・マネジメントや耐震化の推進と新会計について減資における問題などを紹介しました。

本誌に掲載された後、読者の皆さまからさまざまな意見や要望を頂きました。たとえば、実際に会計実務に携わっている職員の皆様からは、新会計制度によって影響を受ける点についてコンパクトにまとまっており、大変わかりやすかったというものでした。こうしたコメントは寄稿した者として大変うれしく思います。

ところが技術系の職員の皆様や小規模水道で日々の業務に追われ新会計移行に伴う事務時間に割けない事務系の職員の方からは、あまりよく理解できなかった、難しすぎる、さらには更新財源の確保や耐震化の推進、アセット・マネジメント推進に関わってくることは分ったが、実際のところ、どのように関連するのか理解できなかった。

あるいはごく数名の方たちではありますが、「できることなら平成26年度に新会計が本格適用される前に、公営企業以外の他の部署に異動したいというのが担当者としての本音です」という心情も耳にしました。こうした担当者の現実的な悩みに応えられるよう、今回は改めて公営企業会計の特質に重点を置きながら施設更新財源の確保について説明したいと思います。

2.新会計において更新財源の確保に関する会計処理について

(1) 事業計画・予算＝決算＝適正料金の三位一体の関係

公営企業会計は今回の制度改正に関係なく従前から「予算制度を伴った会計決算」です。公営水道の関係者にとっては自明のことのように思われますが、民間企業会計では予算制度の適用はありません。この点が民間企業会計と公営企業会計の決定的な違いです。

そしてこの予算編成は、あらかじめ策定された今後4年間の事業計画・財政計画の年度割によることを基本としています。予算が議決されれば、その予算をもとに1年間の事業が執行され、会計決算となります。さらに、会計決算をもとにして次期の事業計画・財政計画が策定されるとともに、それを受けて料金算定が行われる仕組みとなっています。このように「事業計画・予算＝決算＝適正料金」の三位一体の関係にあることが、民間企業会計と決定的に異なる特質と言えます。

ます。

実はこうしたサイクルは水道事業の職員にとってはおおむね理解済みのことなのですが、実務上は関係する担当部署が細分化・専門化されていることから、水道事業会計の全貌を見逃しがちになりますので、注意を促しておきます。

要するに、水道職員はそれぞれ担当業務の遂行に専念することが水道事業を適正に運営することとなるとともに、どの部署であろうとも各自の業務が最終的には事業計画・予算＝決算＝適正料金に関わってくるということになります。

(2) 会計規程の整備と予算編成の適正化

公営企業会計が三位一体であることを説明しましたが、水道職員のすべてが必ず関わるのが予算編成です。通常、予算編成は各部署ごとに次年度の業務の予定量とそれに伴う所要額の積み上げによって行われています。そしてこの作業は繁忙を極めるのですが、そもそもこの作業の前提となる事項への配慮が、実務上不足しています。

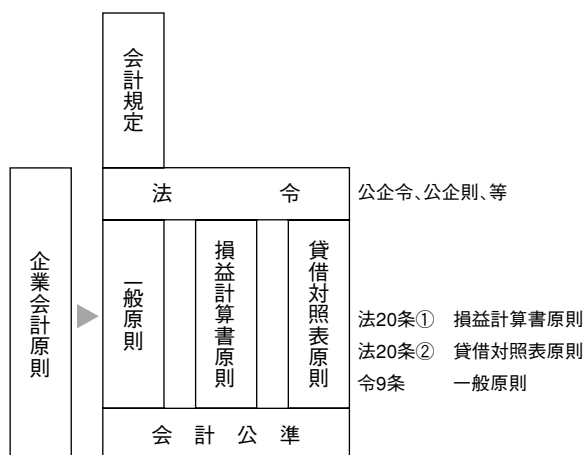
たとえば、耐震化の推進や老朽化施設の更新を行うために予算計上することになりますが、予算編成を適正に行うためには会計規程にしたがう必要があります。たしかに今回の新会計制度で関係法令が改正されました。しかし、この関係法令に基づけば直ちに公営企業会計が適正に運用され、予算・決算が適正に行われるわけではありません。

公営企業会計の基本構造は、次の図1の通りです。まず、会計公準にしたがって地方公営企業法第20条第1項で損益計算書を、同条第2項で貸借対照表を適正に作成することとしています。これを実現するために地方公営企業法施行令第9条が会計の原則を定めています。この会計の原則に民間企業の企業会計原則が採り入れられているのですが、公営企業会計では法令による明文規定がありますので、この規定が公営企業の会計の原則の法的根拠となります。

さらに、図1の通り、法令として地方公営企業法施行令、同施行規則等の法令によって計理

することになります。今回の新会計制度とは、この図1でいう法令が改正されたということです。ところがその上に「会計規程」があります。この会計規程は各水道事業が整備すべきものであり自動的に会計規程が整備されるわけではありません。つまり、会計規程の整備なくしては新会計への適正な移行は出来ないということになります。

会計規程を所管する担当者が会計規程の改定作業を行うことは当然ですが、それ以外の担当者であってもこれは関わってくる話です。なぜなら、会計規程の中に勘定科目表が含まれており、この勘定科目表にしたがって予算編成を行うこととなるからです。要するに、適正な予算編成のためには、新会計基準にしたがった勘定科目の理解と整備がその前提として必要不可欠ということになります。



(出所) 拙著(2012)『新地方公営企業会計制度はわかりガイド』ぎょうせい、p.103。

図1 地方公営企業会計の基本構造

(3) アセット・マネジメントと適正な当年度純利益の確保の必要性

アセット・マネジメントを実践するにあたって重要なのは、アセット・マネジメントのプランニングが中核となりますが、それを支えるのが公営企業会計です。水道事業におけるアセット・マネジメントとは、中長期的財政収支に基づいて施設の更

新等を計画的に実行することによって持続可能な水道を実現していくことを目的として、水道事業者が長期的な視点に立って水道施設のライフサイクル全体にわたって効率的かつ効果的に水道施設を管理運営することです。これらを組織的に実践する活動がアセット・マネジメント(資産管理)です。

ただし、より広い意味では、貸借対照表における資産(assets)を指すこともあります。したがって、水道事業に関わる以上は、厚生労働省がアセット・マネジメントを推進していることもあって、それへの対応が当然に必要とされますが、そのためにもアセット・マネジメントに関わる水道職員らに水道関係者が公営企業会計の基礎を理解する必要があります。なぜなら、水道事業の本質は施設であって、施設はいつか必ず老朽化するから、いつか必ず更新が必要となるから、そうした問題にお金の流れをコントロールする会計面から対応することが当然に求められることになります。

① 料金値下げた団体の行方

さて、ここで重要となるのが当年度利益です。ここでは実例を紹介した方がわかり易いと思います。A水道事業は都市部にある比較的健全な経営を行っていた団体です。この団体が平成2年度に約2.3億円の当年度純利益を計上しました。その結果、議会などから「水道事業が儲けてどうするんだ」、「水道事業は市役所がやっているんだから利益はいらないのではないか」、「水道料金が高いから利益が出たんだろう」といった批判が出ました。そこで平成4年度に「料金特別減額措置」と称して料金値下げを実施しました。その後、平成19年度まで料金の見直しを行わなかったため、料金値下げしなければ本来得られたであろう水道料金収入の総額は約15億円に達しました。一方、その期間も企業債償還金や建設改良費などの資本的支出(通称、第4条予算)が多額に及んだため資金不足となり、その不足額を市中銀行からの一時借入金で調達することになりました。その一時借入金の額は約10億円

です。

この事例を単純化してまとめると、2.3億円も儲けているんだったら料金下げろということで、料金を下げたら総額15億円の水道料金収入、すなわち現金収入が不足することとなり、不足があるから10億円の借金をしたということです。最終的にはこの水道事業者は財政健全化法法定基準である資金不足比率が20%を超える状態となり経営健全化団体となりました。この料金値下げ期間中は適切な施設更新投資が行われず、水道施設の劣化が進むとともに、その後の経営健全化のためには大幅な料金値上げが繰り返されることとなりました。なお、この団体は現在は既に健全な経営状況に戻りつつあります。

② 水道事業に利益は必要か

さて、この事例の意味するところはなんでしょうか。まず、A水道は本当に2.3億円を儲けたのかどうかを考える必要があります。民間企業の場合の利益とは確かに儲けであり、処分可能利益といえます。その処分先は、①役員賞与、②株式配当、③税金です。これに対して、水道事業会計は利益が出たら管理者がそれだけ多く賞与をもらえる仕組みにはなっていません。配当や税金も同様に該当しません。公営企業における当年度純利益の意味が過去の研究ですでに定義されています。それは「公共的必要余剰」といわれるものです。

公共的必要余剰とは、具体的には建設改良費の財源、企業債償還金の財源、すなわち資本的支出(第4条予算)の財源に充てられるべきものです。公営企業会計は民間企業会計とは異なり、予算制度を採用していることは既に説明したとおりです。このうち、通常、第4条予算は赤字となります。第4条予算は資金収支の性格を持つといわれる通り、原則的には現金主義となり、現金が不足する予算を編成することになります。このことを第4条赤字予算と称します。しかし、赤字でも予算執行が可能であることの資金の裏付けを説明するために「資本的収

入額が資本的支出額に不足する額何千円は…で補てんするものとする」と予算書に文言で記載します。これを『補てん財源制』といいます。なお、耐震化の推進や施設更新に関わる財源は、この資本的支出として予算計上されることとなりますので、一所懸命に取り組むほど第4条予算の赤字が大きくなることとなります。つまり、そうした団体ほど補てん財源として必要となる金額が多額になるということです。

③ 補てん財源とは何か

では、この補てん財源はどこから出てくるのでしょうか?当然、補てん財源は決算書に計上されています。もし決算書に計上されていない補てん財源があったとすれば、それは裏金です。もちろん水道事業会計に裏金などありませんよね。補てん財源とは、損益勘定留保資金と当年度純利益などからなります。このうち損益勘定留保資金とは損益計算書で計上された費用のうちの非現金支出費用を指します。費用の中には職員給与費や支払利息など現金支出を伴うもののほか、減価償却費などの現金支出を伴わない費用があります。このうち現金支出を伴わないものが損益勘定留保資金であり、非現金支出費用であると理解して結構です。

④ 3条予算黒字・4条予算赤字が公営企業会計の基本構造

非現金支出費用のほかに、1年間の事業活動を通じて費用よりも収益の方が多かった場合に計上されるのが当年度純利益ですが、これが公共的必要余剰として損益勘定留保資金とともに第4条予算の不足額に充てられる仕組みとなっています。つまり、健全経営を営むためには当年度純利益の確保が前提として組み込まれているのです。公営企業会計は「第3条予算が黒字、第4条予算が赤字」というのが基本構造なのです。そして耐震化の推進や老朽化施設の更新を進めるためには、4条支出の財源となる当年度純利益の適正な確保が重要ということになります。このようにアセット・マネジメントを推

進する技術職員であっても、公営企業会計に関係してくることになります。

3. 今回のまとめと今後の展開

前年度中に行われた水道料金の改定のうち約4割が値下げの改定でした。水道料金値下げによって直ちに水道事業の経営状況が悪化するとはいいきれませんが、今回紹介したような事例が起こっていることもまた事実です。水道利用者にとって目先の料金が安いけれども、当面必要とされる投資を先送りして後年度に施設が劣化したり、経営が悪化したときになってから大幅な料金値上げを行うことが良いのか、あるいは、時々で適切な耐震化の推進や施設更新を行いながら一定水準の適正な水道料金を負担してもらうことは良いのか、を考える時期に来ているといえます。今後は水道利用者にとって望ましい水道サービスのあり方を明確にし、それを住民の皆さんに知ってもらうことが重要だと思います。

こうしたことを考えた場合には、適切な投資を行いながら絶えず健全経営を継続していくことが住民サービスとしてふさわしいと思います。その場合には、補てん財源となる当年度純利益の確保が必要となり、これは一時的に手元の現金預金の中に含まれるということになります。そこで、将来の資本的支出の財源として実際に手元に留保している現金預金の適正残高とその現金預金の適正管理が重要になりますが、このテーマはあらためて説明したいと思います。

【新刊本のご紹介】

筆者は『新地方公営企業会計制度はやわかりガイド』（ぎょうせい発行）を出版いたしました。本書は、新地方公営企業会計制度について、「総務省資料を読んだけれど、よくわからない」、「難しい解説書を読む時間がない」、「部下に説明したものの、理解しているか怪しい」、「首長や議員にわかりやすく示したいけれど、よい資料はないのかなあ?」と悩んでいる方にピッタリの「新制度の入門書」です。ぜひ一読されますようお勧めいたします。