

新しい局面を迎えた地方公営企業の会計情報開示

永江 総宜
(淑徳大学)

1. はじめに

最近、「地方公営企業会計」の大幅な見直しが行われた。平成23年から平成24年にかけて、総務省による説明会も開催され、その詳しい内容が明らかとなった。この見直しは、平成21年の12月には総務省による研究会の報告書（総務省，2009，以下「21年報告書」という）が提出されたのを受けて実施されたものである。この見直しは、それまで長期に渡り検討されてきた内容を受けつつ、最近の企業会計の動向などを踏まえ、かなり大幅な変更が加えられたものである。その内容を注意深く観察すると、昨今の自治体会計（いわゆる公会計）への企業会計導入とはまた異なる情報開示の方向が見えてくる。それまでは、自治体が運営する事業という特殊性から、独自の会計基準や制度で決算報告がなされていた地方公営企業会計が、この見直しで一変した。それはできるだけ事業の実態を「ありのまま」に見せようとする大きな方針転換である。そしてそれは自治体広報についても重要な内容を含んでいる。

では、なぜこの時期に、このような見直しが行われたのであろうか。本稿では、会計技術的な側面よりも、広い意味での広報ととらえられる「会計情報開示」という側面から自治体広報との関連を検討していきたいと考える。そのために、まず公営企業とは何か、そして公営企業会計とはどのようなものか、という点について概観した上で、今回の見直しの要点とその背景について検討する。そして筆者が関わった制度変更の実践例を紹介し、それらを基に、自治体の情報開示のあり方について考えていくこととしたい。

2. 地方公営企業と地方公営企業会計

(1) 地方公営企業とは

地方公営企業や、その制度改革に関する研究は数少ない。特に、今回の制度見直しについては、時期的に間もないこともあり、先行研究は存在していない。しかしながら瓦田（2005）は以前の制度見直しである、平成13年度の報告（総務省，2001）を基に、地方公営企業会計制度全般、およびその時点での見直し内容について詳細な検討を行なっている。瓦田は立法趣旨や国会答弁なども踏まえ、地方公営企業会計制度における特殊性などを総合的に検討している。以下、これらの基本的な制度設計なども踏まえ、地方公営企業および地方公営企業会計制度についてまず概観していこう。

地方公営企業とは地方公共団体がその組織の一部として運営する企業体であり、制度的には地方財政法および地方公営企業法により規定されているものである。具体的には上下水道事業、ガス事業、軌道事業、鉄道事業、自動車運送（バス）事業、電気事業などが法定されている¹⁾。

また、直接法定されているわけではないが、同法の規定を準用する事業として病院事業が挙げられている²⁾。現在では上下水道や鉄道・バスなどと並んで、公立病院は典型的な地方公営企業とみなされているように思われる。法制度上の取り扱いは若干異なるとしてもこうした事業体をイメージすることで、地方公営企業というものの理解は可能であろう。

こうした地方公営企業は現在、地方公営企業法により基本的にほぼ企業会計に近い会計処理が要求されている³⁾。

（２）地方公営企業会計とは

地方公営企業法施行令第九条では企業会計原則とほぼ同様の会計原則を掲げ、「正規の簿記の原則」に従わなければならないことを明示している。ここから基本的に発生主義、複式簿記による、いわゆる企業会計が採用されることとなった。これが地方公営企業会計と呼ばれるものである。上記のように、地方公営企業会計は、基本的に企業会計と同様の構造と処理方法を持つものである。しかし、一部には非常に独特な仕組みを持っている。例えば、株式の払込が無い「資本金」もしくは純資産は総資産から負債を控除した残額のような形で算定される。もちろん自治体本会計などからの資金提供分、という意味で資本としての意味合いも考えることもできるのであるが、こうした「資本金」の性質上、「減資」の概念が無いなど、独特の位置づけとなっていた。

また、今回の見直しの対象ともなっている「借入資本金」という独特の勘定区分も存在している。これは施設の建設改良に要する企業債もしくは他会計からの長期借入金を資本（純資産）の部に区分するものである。これは地方公営企業にとって施設の建設改良が半永久的に維持されなければならない、民間企業で言う株主資本に該当する概念である、との考え方によるものである（総務省，2001）。

このような企業会計の手法が導入されるようになったきっかけについては、地方公営企業制度ができた昭和27年まで遡らなければならないが、基本的には料金収入など独自の収益によってその費用を賄うような事業において、能率的、効率的な運営を実現するためであったと説明されている（瓦田，2005）。

実際に、効率的な運営がどの程度なされるようになったのか、その実効性については不明であるが、いずれにしても自治体活動の中で、企業会計というある意味特殊な形で会計処理が行われ、財務報告もなされているということである。

3. 制度見直しの内容

（１）見直しの背景

地方公営企業会計は、昭和27年に制定されてからしばらくの間そのまま運用されていたが、昭和44年に見直しが行われて以降、数回にわたって見直しが行われている。しかしながら、21年報告書を受けての今回の見直しは、それまでの懸案も含め、かなり大きな見直し内容となっている。同時に、そうした大きな見直しが行われるには、それなりの理由や背景が存在する。

平成24年5月に、総務省より「地方公営企業会計制度の見直しについて」（総務省，2012）が公表され、説明会が行われた。この内容については既に前年度に「地方公営企業会計制度の見直しについて（案）」が公表され、説明会の資料としても配布されているため、その内容や骨子については少し前から周知されていたものであった。

21年報告書によれば、「地方公営企業会計制度等の見直しの背景」として、一項目が立てられ、公的見解として次のような「背景」が列挙されている。

- ①企業会計基準の見直しの進展
- 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

以上の4点である。

これらの内容については、次のように説明されている。①については、国際基準に沿う形での改革が進められてきた企業会計との整合を図る必要性があること、②については、地方独法化を選択する地方公営企業も増えていることから、同種事業の団体間比較のため、企業会計原則に準じた地方独法会計との整合を図る必要性があること、また、企業会計原則に準じた地方公会計の会計モデルの導入が進んでいること、③については、

いわゆる「義務付け・枠付け」の見直しと条例制定権の拡大、及び「地方自治体の財務会計における透明性の向上と自己責任の拡大」を図ること、④については、「総務省においては、公営企業の経営状況等をよりの確に把握できるよう、公営企業会計基準の見直し、各地方公共団体における経費負担区分の考え方の明確化等、所要の改革を行うべきである。(総務省、2009-2)」との提言に沿ったものであること、といった諸点が説明されている(総務省、2012, p.2)。

すなわち、第一義的には基本的に企業会計の方式に準じている地方公営企業会計を、民間の企業会計の変化に応じる形で見直そう、ということである。また、地方分権の流れを受けて、地域主権の確立に伴う経営責任の明確化、といった意味合いが強調されている。

しかしながら、この最終的な説明会資料で説明されている「見直しの背景」は、このような大きな制度の見直しの理由としてはやや具体性に欠け、ある意味形式的なものであるように思われる。

実は、こうした背景の、さらに背後にあるものについて、ある程度見通すことができる。21年報告書作成のための、第一回の研究会において配布された資料に、この見直しの本質が現れている。それは、資料3：「債務調整等に関する調査研究会 報告書」(抜粋)に記載されているものである。ここでは、第三セクターと同様、「一部の公営企業においては経営が著しく悪化し、将来的な財政負担の軽減を図る観点から、存廃を含む抜本的改革を行うべきケースも見られる」こと、特に「借入資本金を負債計上した場合に実質的に債務超過である公営企業については、積極的な検討が行われるべきである。」との具体的な理由が挙げられている。また、「総務省においては、公営企業の経営状況等をよりの確に把握できるよう、公営企業会計基準の見直し、各地方公共団体における経費負担区分の考え方の明確化等、所要の改革を行うべきである。」と、やはり具体的な要請がなされており、これが制度見直しの理由であることが推察される。

それでは、地方公営企業の経営状態は実際のところどうなのであろうか。総務省は地方公営企業の経営状態等について継続的に取りまとめており、決算数値等についても集計がなされている。また、黒字企業、赤字企業等の推移等の資料も存在する。ところが、地方公営企業の特徴の一つとして、本会計との間で「繰入金」という名目で資金補填が行われることが一般的なものとなっている。すなわち、赤字の公営企業があったとしても、繰入金によってその赤字が補填されてしまえば、少なくとも表面的には赤字企業ではなくなってしまう。したがって、意外なことに企業会計の体裁をとっていながら、単純に決算数値によって損益状況を判断することが困難である。そこで一般企業で言えば売上総額を示す、地方公営企業の「経営規模」に対する繰入金の動きを見ることとした。

この5年ほどの経営規模は平成19年度の20兆4千億円から、平成23年度の17兆2千億円あまりまで、ゆるやかに減少を続けている(表1)。これは直近のものであるが、景気減速による経済規模の縮小など、長期的な傾向ではないかと推察される。

表1 地方公営企業の決算規模推移

(単位：億円，%)

事業	区分 年度	決 算 規 模					対前年度比較	
		平成 19年度	20年度	21年度	22年度 (A)	23年度 (B)	増減額 (B) - (A)	増減率 ((B) - (A)) /(A)
水道（含簡水）		47,434	46,102	42,295	40,414	39,229	△ 1,185	△ 2.9
工業用水道		2,427	2,757	2,282	2,071	1,891	△ 179	△ 8.7
交 通		13,281	13,786	12,189	11,804	11,446	△ 358	△ 3.0
電 気		1,241	1,107	1,178	1,004	958	△ 47	△ 4.6
ガ ス		1,206	1,300	1,141	1,080	1,170	89	8.3
病 院		47,470	46,369	45,819	44,313	44,637	324	0.7
下 水 道		69,808	68,136	62,631	58,223	56,641	△ 1,582	△ 2.7
そ の 他		21,470	23,591	17,059	17,609	16,279	△ 1,330	△ 7.6
合 計		204,336 (186,938)	203,148 (185,978)	184,594 (177,677)	176,519 (173,006)	172,252 (169,799)	△ 4,267 (△ 3,207)	△ 2.4 (△ 1.9)

(注) 1. 決算規模の算出は次のとおりとした。
 法適用企業：総費用（税込み）－減価償却費＋資本的支出
 法非適用企業：総費用＋資本的支出＋積立金＋繰上充用金
 2. 「合計」欄の（ ）は、公的資金補償金免除繰上償還額を除いたベースの数値である。
 出所：総務省「平成23年度地方公営企業決算の概要」、2012, p.5.

一方で繰入金の動きを見ると、上記と同じ5年間で3兆2千億円から3兆4千億円でほとんど横這いに近い状態となっている（図1）。

決算規模が縮小しているにもかかわらず、基本的には資金援助に相当する他会計からの繰入金が減っていないことは、地方公営企業の経営が他会計からの支援を求める度合いが増大していると、断定こそできないが推察することができる。

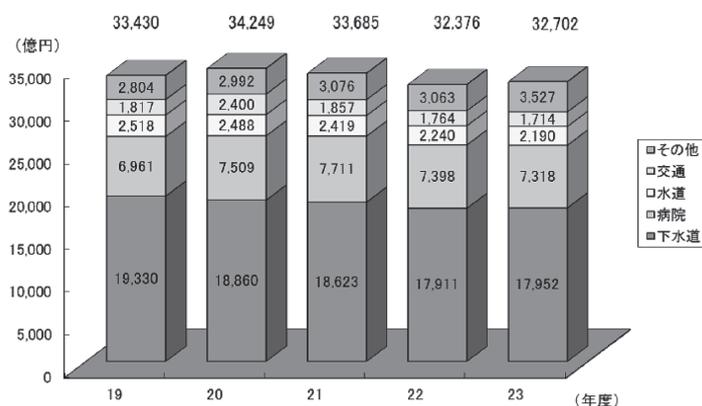
要するに、今回の制度見直しの実態は、企業会計との整合という表面的な理由のみならず、地方公営企業の経営悪化と、その実態がなかなかつかめない現状制度を改善し、情報開示する必要性から生じてきたものであると考えられるのである。

（2）見直しの内容

今回の総務省の見直しの内容は、以下のようなものである（総務省，2012）。

- ◎ I 資本制度の見直し
- ◎ II 会計基準の見直し
 - ・借入資本金
 - ・補助金等により取得した固定資産の償却制度等
 - ・引当金
 - ・繰延資産
 - ・たな卸資産の価額
 - ・減損会計
 - ・リース取引に係る会計基準
 - ・セグメント情報の開示
 - ・キャッシュ・フロー計算書
 - ・勘定科目等の見直し

図1 地方公営企業の他会計繰入金の推移



出所：総務省「平成23年度地方公営企業決算の概要」、2012、p.10.

・組入資本金制度の廃止（資本制度の見直しの積み残し）

これらについて、会計技術的な説明は省くが、基本的には確かに近年の国際化をにらんだ企業会計の改革⁴⁾に沿ったものである。特に「借入資本金」、「補助金等により取得した固定資産の償却制度」、「引当金」といった項目については、公営企業の実態をできるだけ「ありのまま」に表示しようとする重要なものである。例えば「借入資本金」については、前述のように建設改良に要した企業債や長期借入金を区分するものである。資金的な意味合いを持っており、その充実の観点から資本の部に表示されていたものが、負債の部への表示に変更された。それ自体は数値が変わるものではないが、これまで、実際は負債であったものが資本として表示されていたということである。この金額が大きい公営企業は、この制度変更によって一気に債務超過の状態となる可能性が指摘されており、財務体質の問題が顕在化することになる。

「補助金等により取得した固定資産の償却制度等」についても同様のことが言える。これまでは補助金等によって施設など固定資産を取得した場合には、その部分は固定資産の価額から除かれ、結果として過小に表示されていたが、この見直しでは、総額を表示したうえ、経過年数に応じて減価償却し、それに見合う補助金額を収益化するという方法で、資産の全体像を表示しようとするものである。

その他の見直し内容についても、その多くが公営企業の実際の財産状況、経営状況をできるだけありのままに表示し、その実像がつかめるようなものとなっているのが特徴的である。すなわち、それまでの「資本維持」から「事業実態の明示化」という方向転換が読み取れる。

これらの内容は、前節の「背景」と密接に関連している。すなわち、公営企業をとりまく経営環境の変化により、その経営状況が悪化していても、これまでの制度ではその実態がなかなか表面化、顕在化してこなかった。しかし、それらの実態を明確に表示した上で、自治体が地方公営企業の経営に関して主体的な経営判断をすることができるようにしようとのねらいがある。事実、その前段で行われていた「資本制度の見直し」においては、利益処分や減資など、これまで明確に規定されていなかった資本の処分や取り扱いについて、条例や議決など自治体独自の判断で行えるようになってきている。こうした内容がセットとなって、自治体自身による地方公営企業、ひいては地方財政の改善を進めようとするものであると考えられるのである。これらの中には当然「事業からの撤退」という選択肢も考慮されているものと思われる。

4. 公営競技における事例

(1) 企業会計導入

これまでの内容を踏まえ、筆者が関係した公営競技への企業会計導入の事例を通して、地方公営企業会計の新たな制度がどのように取り入れられ、どのような影響を与えたのか見ていこう。

まず、公営競技とは、いわゆる公営ギャンブルと呼ばれているもので、(地方)競馬、競輪、競艇、オート

レースがある。これらは地方自治体が運営（施行）し、それぞれ異なる国の省庁が監督している。自治体が公営競技を始めたのは、戦災復興資金を市中から集めるためだとされており、事実大きな収益を上げてきた。つまり、地方財政の拡充に大きく貢献してきたのは事実である。しかし、バブル時点をピークとして、近年はレジャーの多様化や少子高齢化などによって購買者数も減少しており、多くの施行者が売上の減少に直面している。

そんな折、競艇施行者の連合組織である一般社団法人「全国モーターボート競走施行者協議会」が、競艇事業の監督官庁である国土交通省の要請により競艇施行者の決算に企業会計の導入を図ることとなった。ただし、これは「検討の要請」といったレベルであり、現段階では何ら強制力を持つものではない。筆者はこのための検討会の座長を務めた。

一方で、総務省では地方公営企業会計制度の法適用企業以外の企業についても幅広く適用することが望ましいとしており（総務省，2012，p.42）、関係者の間では将来は自治体が運営する多くの事業に対して同制度の適用が拡大していくことが予測されている。その対象には、これらの公営競技も含まれている。

以上のような経緯により、地方公営企業会計をベースにした、競艇事業施行者向けの科目体系と勘定様式、会計処理要領を作成することとなった。実際はそれまでも各施行者が本来の自治体の会計様式に則った決算書を特別会計として作成したうえで、国土交通省に報告するための「国土交通省様式」と呼ばれる勘定様式の決算書が別途作成されていた。今回の様式は、将来的にはこれに代わるものと考えられる。

また、各施行者が個別に作成する特別会計としての決算様式においては、既に当初から地方公営企業会計の様式に則って作成している自治体もある。さらに、近年自治体本会計への企業会計導入などに伴い、独自に企業会計の様式に変更する施行者も見られる⁵⁾。この事業については、公営企業会計は任意適用であるため、施行者の基本的な会計処理自体が官庁会計と公営企業会計が混在している状況である。このため、比較が可能であるのは共通の国土交通省様式に頼る結果となっている。

（2）公営競技の会計情報開示

次に、競艇事業への公営企業会計導入と、そこでの情報開示についての問題点を見ていこう。まず、国土交通省様式と、そこにおける問題点である。

国土交通省様式による収支計算書は各年度ごとの開催収益と支出により収支差額を計算し、レース開催による利益を把握する仕組みとなっている（表2，第2号様式）。また、レース開催に直接関係しない、積立金の積立・取り崩し、企業債による借入・返済（利息を含む）、本会計への繰り出しなどを別の収支総括表で表示する構造となっている（同，第3号様式）。

表2 国土交通省様式による収支決算書

第2号様式 開催収益状況(収支計算表)

項目	節	平成 年度決算金額
入場料収入		
入場料		
有料席料		
勝舟投票券発売金額		
本場発売金額		
電話投票券発売金額		
場外発売金額		
場間場外発売金額		
受託収入		
開催事務受託収入		
場外発売事務受託収入		
場間場外発売事務受託収入		
雑収入		
投票事故収入		
時効収入		
施設等賃貸料		
雑収入		
収入合計		
払戻金		
返還金		
法第25条交付金(旧19条)		
第1号交付金		
第2号交付金		
法第30条交付金(旧20条)		
地方公共団体金融機構納付金		
開催経費		
管理費		
職員人件費		
従事員人件費		
退職金		
旅費		
需用費		
広報宣伝費		
保守委託料		
業務委託料		
TZS等リース料		
雑費		
その他		
施設維持管理費		
舟艇費		
競走場借上料		
場外発売場借上料		
ボート・モーター借上料		
選手費		
選手賞金		
諸手当		
分担金等		
委託費		
開催事務委託費		
場外発売事務委託費		
場間場外発売事務委託費		
電話投票事務委託費		
発売事務等競走会等委託費		
分担金		
分担金		
周辺対策費		
その他分担金等		
投票事故支出		
雑支出		
受託業務費		
開催事務受託業務費		
場外発売事務受託業務費		
場間場外発売事務受託業務費		
職員人件費		
従事員人件費		
旅費		
需用費		
広報宣伝費		
保守委託料		
業務委託料		
雑費		
競走場等借上料		
発売事務等競走会委託費		
分担金		
周辺対策費		
その他		
支出合計		
収支差額		

注：各施行者作成の決算書より該当部分。

第3号様式 収支決算総括表

<収入の部>

科目	平成 年度決算金額
(1) 競艇開催収入	
(2) 事業外収入	
(3) 基金取崩収入	
①退職金引当基金取崩収入	
②施設整備引当基金取崩収入	
③財政調整基金取崩収入	
(4) 公有財産売却収入	
(5) 起債収入	
(6) 地方公共団体金融機構還付金収入	
(7) 繰入金	
(8) 前年度繰越金	
収入合計	

<支出の部>

科目	平成 年度決算金額
(9) 競艇開催支出	
(10) 事業外支出	
(11) 退職金	
(12) 施設整備事業費	
(13) 公有財産購入費	
(14) 起債償還金	
(15) 基金積立支出	
①退職金引当基金積立支出	
②施設整備引当基金積立支出	
③財政調整基金積立支出	
(16) 繰出金	
(17) 翌年度繰越金	
支出合計	

この総括表では、単年度の収支を把握したうえで、現金収支についても最終的にわかる仕組みになっている。しかしながら、積立金や企業債などの借入金残高は別途集計されており、一体的には把握されていない。利息についても費用としては把握されていない。何より、貸借対照表が作成されていないため、客席スタンドや駐車場など、施設に関する投資額が全く表示されていないという状態にある。これは各施行者が自治体本会計に対して作成する決算書においても、官庁会計を採用している施行者について同様である。したがって、議会や地域住民は、そうした施設にどれだけの金額が投じられているのか、支出当初年度の予算・決算段階でしか把握することができない。

これに対して今回検討された公営企業会計による様式は以下の様なものである。

損益計算書は独自の科目名がいくつか設定されているものの、通常の企業会計とほぼ同じ構造である。事業による営業利益を算出し、その後営業外損益、特別損益を計算して最終的な利益を算出する。ここで国土交通

省様式との差異は、減価償却費の計上、借入利息の計上、各種引当金の計上などであり、事業全体の損益が把握されるようになっている（表3）。

次に貸借対照表であるが、こちらでは事業の用に供されている資産が計上される。自己所有のスタンドなど、大規模な施設がここに計上され会計情報として表示される。また、負債の部には企業債残高が表示されるほか、これまで資本の部に計上されていた借入資本金を、今回の見直しを受ける形で負債の部に計上することとしている。こちらも事業として負担すべき負債額が、損益や返済額と連動しつつ表示されることとなる（表4）。

これまでとの大きな違いは、事業への投資額や、将来負担額が一覧で表示されることであると考えられる。これまで、一定の収益を上げられる反面、そこにはスタンド建設と改修、競技水面や駐車場の整備など、多大な投資が行われるのが通例である。投資に見合う収益が上げられているのかどうか、これまでではあまり問題にされて来なかったが、これからは追加投資を行うべきかどうか、慎重な判断が迫られる。その際、貴重な判断基準の一つが加えられたことになる。例えば新たな建物などを整備して集客を図るとしても、その後の減価

表3 公営企業会計による競艇事業決算書様式1 損益計算書

1. 損益計算書			
○損益計算書一営業収益科目			
款・項	目	節	細節
競艇事業収益	営業収益	開催収益	舟券発売金 本場舟券発売金 電話投票舟券発売金 場外舟券発売金 場間場外舟券発売金
		開催事務受託収益	開催事務受託収益
		場間場外発売事務受託収益	場間場外発売事務受託収益
		その他営業収益	入場料 入場料 有料座席料
			投票事故収入 勝効収入 雑収入
○損益計算書一営業費用科目			
款・項	目	節	細節
競艇事業費用	営業費用	開催費	払戻金 本場舟券払戻金 電話投票舟券払戻金 場外舟券払戻金 場間場外舟券払戻金
			返還金 本場舟券返還金 電話投票舟券返還金 場外舟券返還金 場間場外舟券返還金
			法第25条交付金 第1号交付金 第2号交付金
			法第30条交付金 地方公共団体金融機構納付金 従事員人件費
			賞金 手当 法定福利費
			販売促進費 広報宣伝費 イベント・ファンサービス費
			リース料 舟艇費 ボート・モーター購入費 燃料費 維持管理費 ボート・モーター積上料
			施設費 本場施設維持管理費 場外発売場施設維持管理費 競走場借上料 場外発売場借上料
			選手費 賞金 宛定手当 競争手当 分担金等
			委託費 開催事務委託費 場間場外委託費 電話投票委託費 発売システム関係委託費 その他委託費
	分担金 分担金 競走対策費 その他分担金		
	雑費 従事員人件費 販売促進費 舟艇費 施設費 選手費 委託費 分担金 雑費		
	場間場外発売事務受託費 従事員人件費 販売促進費 施設費 委託費 分担金 雑費		
	管理費(総務費) 報酬 報酬 手当 法定福利費		
	職員人件費 給料 手当 法定福利費		
	退職金 退職金 退職給与引当金繰入		
	需用費 投票事故支出 その他管理費(総務費)		
	減価償却費 固定資産減価償却費		
	資産減耗費 固定資産除却費 たな卸資産減耗費		
○損益計算書一営業外収益・営業外費用科目			
款・項	目	節	細節
競艇事業収益	営業外収益	使用料	施設使用料 売店使用料 土地使用料
		受取利息及び配当金	預金利息 基金利息 貸付金利息 配当金
		長期前受金収入	長期前受金収入
		雑収益	有価証券売却益 不用品売却益 雑収益
競艇事業費用	営業外費用	雑支出	雑支出
		支払利息	企業債利息 借入金利息
		消費税	消費税
		寄付金	寄付金
		繰出金	繰出金
○損益計算書一特別利益・特別損失科目			
款・項	目	節	細節
競艇事業収益	特別利益	固定資産売却益	固定資産売却益
		過年度損益修正益	過年度損益修正益
		引当金戻入	退職給与引当金戻入
競艇事業費用	特別損失	固定資産売却損	固定資産売却損
		減損損失	減損損失
		過年度損益修正損	過年度損益修正損
予備費	予備費	予備費	

出所：一般社団法人全国モーターボート競走施行者協議会「平成23年度決算書様式検討部会報告書」, 2012, pp.18-20.

償却に見合うだけの追加収益がなければ、それは無駄な投資になると考えられる。このような判断を、事業担当者のもとより、自治体の首長、財政担当者、議会、地域住民などができるようにするための基礎資料が整備されることとなるのである。

また反面、現状で厳しい経営状態にある場合、適切なコスト削減努力が行われているか、あるいは将来の借入返済負担に耐えられるかどうか、など重要な情報が開示されることにもなる。効率性を上げるための重点を探索し、経営改善状況を知るための情報となる。

表 4 公営企業会計による競艇事業決算書様式 2 貸借対照表

2. 貸借対照表			
○貸借対照表―資産の部			
款・項	目	部	細目
固定資産	有形固定資産		
		土地	
		建物	
		建物附属設備	
		構築物	
		機械及び装置	
		運搬用具	
		船舶	
	工具器具備品		
	リース資産		
	建設仮勘定		
無形固定資産		商標権	
		地上権	
		施設利用権	
投資		投資有価証券	
		出資金	
流動資産	現金預金		
		現金	
	預金		
	相互預金		
短期貸付金	未収金		
		営業未収金	
		その他未収金	
貯蔵品	貯蔵品		
		貯蔵品	
前払金		前払金	
前払費用		前払費用	
立替金		立替金	
新払金		新払金	
その他流動資産		仮払金	
△貸借対照表―負債の部			
款・項	目	部	細目
固定負債	企業債		
	借入金		
借入金		借入金	
借入金		借入金	
長期前受金		長期前受金	
引当金		引当金	
引当金		退職給与引当金	
引当金		繰上引当金	
リース債務		リース債務	
流動負債			
未払金		営業未払金	
		払戻未払金	
		その他未払金	
未払費用		未払費用	
前受金		前受金	
預り金		預り金	
		その他流動負債	
○貸借対照表―資本の部			
款・項	目	部	細目
資本金	資本金		
		国庫資本金	
		借入資本金	
		借入資本金	
剰余金			
資本剰余金		受贈財産評価額	
		寄付金	
		その他資本剰余金	
利益剰余金		減価償立金	
		利益積立金	
		建設改良積立金	
		その他積立金	
		当年度末処分利益剰余金	

出所：一般社団法人全国モーターボート競走施行者協議会「平成 23 年度決算書様式検討部会報告書」, 2012, pp.21-22.

5. 会計情報開示と自治体広報のあり方について

(1) 地方公営企業における会計情報開示の問題点

上記のようにこの制度見直しによる、新しい様式の開発を試みたのであるが、実際に今回の新制度を実践するにあたり、情報開示上起こりうる問題、また、広報における対応を考察した上で、この様式開発での対応に触れる。

この問題は大きく 2つの事業分類に分けて考える必要がある。それは、地方公営企業会計が地方公営企業法により強制適用される、いわゆる法適用事業と、それ以外の任意適用事業である。また、それぞれに、事業主体の内部広報と事業主体外への外部広報の 2つのステップに分けて考える必要があると思われる。

法が適用される、上水道、工業用水事業、軌道、鉄道などの事業では当然に地方公営企業会計が適用されているため、上記の制度見直しも当然に受け入れなければならない。一方、下水道事業や土地造成事業、観光事業などは条例によって地方公営企業会計を適用することができる、任意適用事業であり、本稿で取り上げた公営競技は後者である。こうした任意適用事業では何らかの判断が働くことにより、地方公営企業会計が適用される。この違いを区分するのは、任意適用事業への、地方公営企業会計導入の動機付けに影響するためであり、同時に広報対応にも影響するためである。

まず、それまで官庁会計を採用していた事業に企業会計的手法を導入すること自体に抵抗が生じる。減価償却費の計上等官庁会計にはない費用要素が追加されるのに加え、今回の制度見直しは退職給与引当金の計上等減損会計の採用など、コストをより厳密に計上する内容が含まれており、事業成績が利益の減少、すなわち、よりマイナス方向に表示されることがハードルとなる。今回の公営競技の標準様式作成過程でも見られたが、自らの行う事業の経営成績が好ましくない場合、その公開に負の意識が働く。業績が悪いという報告はなるべく控えたいという意識であり、実際、赤字続きであれば、事業の存続にも疑問符が付けられかねない。そ

ここで、地方公営企業会計導入そのものに対してハードルが設けられてしまう問題が現実には生じている。

このことは、首長、議会関係者や住民の働きかけを通じ、条例により法を適用してしまえば解決するのであるが、そもそもそれまでの事業実態が明確に開示されておらず、その事業自体が問題視されていなければ、条例制定の動きそのものが起きないこととなってしまう。すなわち、会計制度そのものをいくら見直したとしても、その導入への抵抗を高めるだけという結果に結びつきかねない。

次に、今回の制度見直しの意義と効果がどの程度理解されるのか、という問題点がある。もともと会計情報は一定のルールに従って表示されており、それを読み解き、解釈するためには一定の知識が要求される。しかしながら、自治体会計の基本は単式簿記による官庁会計であり、複式簿記による企業会計への理解は、一部の職員に限られる。それに加えて、議員など議会関係者、住民などには、理解や判断が容易なものとは言い難い。単純に年度ごとの損益のみを見るのであれば、一般常識による理解は可能だが、今回の制度見直しのように、引当金や補助金の処理がどのような意義を持ち、その結果としての決算数値の変化をどのように解釈できるのか、判断に必要な知識や基準の提供がほとんどなされていないのが実態である。このため、その判断基準の提供が課題となる。特に任意適用事業においては、経営実態の把握のための会計指標やその説明だけでなく、地方公営企業会計制度そのものの採用の是非、さらには事業の存廃の是非に関する判断基準、説明も必要となると考えられる。

（２）自治体広報での対応

このような課題点に対して、特に広報が果たすべき役割は大きいと考えられる。それは以下の様な理由による。

会計制度の見直しは、それ自体が目的ではなく、その意義を踏まえ、いかに活用するかにある。民間の企業会計が国際会計基準に合わせる形で大きな変貌を果たしたのも、国際的な企業活動の拡大に伴い、日本国内に限らない投資家や利害関係者への適切な企業情報開示が求められたためであった。同様に、地方公営企業会計においても、制度見直しの主旨は前述のように、それまでの「資本維持」から、業績や企業状態をありのままに表示しようとする「事業実態の明示」にある。しかしながら「ありのまま」に表示しなければならないのは何故か、表示した数値をどのように活用したら良いのか、その点の理解や周知が同時になされてしかるべきであるが、総務省からは関係者への会計処理の説明会を開催したものの、財務諸表の活用に関しては手付かずの状況である。

そこで、この課題への広報における対応を具体的に考えてみよう。その際、課題点のところで取り上げた事業区分と、広報対象に応じた区分の２つの次元を基にする。１つ目の区分は法適用事業と任意適用事業である。２つ目の区分は内部広報と外部広報である。

ここでいう内部広報の「内部」とは、その事業を実施、運営している部門の構成員に対する広報を意味するものとする。具体的には特別会計で区分されているその事業の範囲の業務に従事する者である。事業との関連が深い場合には、自治体本会計上その事業を直接統括している部門も含まれるであろう。外部広報の「外部」とは、特別会計が設定されているその事業に従事している者以外の者であり、具体的には、住民はもちろん自治体関係者であっても議会の議員、首長、本会計の財務担当者なども含むものとしよう。このように広報対象を内部と外部に分けたのは、その対象の位置づけによって要求される広報内容が異なってくると考えられるためである。

基本的に法適用事業においては、結果としての会計数値をどのように取り扱うべきか、ということを考えていく必要がある。任意適用事業においてはまず、地方公営企業会計そのものを採用すべきかどうか、採用する意義、メリットはあるのか、ということから考えていく必要がある。また、内部広報においては、効率化推進など内部管理への活用が中心となるが、外部広報においては、事業の効率性のみならず、事業の成立可能性や、事業継続の可否に至るまでの判断指標としての意義が生じてくる。これらは次表のようにまとめられる。

表5 事業および広報対象ごとの対応

	内部広報	外部広報
法適用事業	(A) ・意義の周知、内部管理への活用	(B) ・経営分析、診断のための基準値、 分析指標の提供
任意適用事業	(C) ・公営企業会計のメリット周知 ・会計数値活用の徹底	(D) ・経営分析、診断のための基準値、 分析指標の提供 ・事業存廃の是非に関する説明と 判断基準の提供

(A) 法適用事業における内部広報のあり方

法適用事業においては今回の制度改革がそのまま適用されることとなるため、会計制度の採用の是非に関する広報は必要とされない。ここで求められるのは地方公営企業会計制度そのものと、その見直しの意義に関する内部広報である。特に今回の制度見直しは、これまでの「資本維持」から「事業実態の明示」という方向に大きく舵をきっている。既に見てきたように、ただでさえ地方公営企業の財政状況が厳しくなっているのに加え、会計制度の見直しによって、さらに財務諸表上の決算数値が悪化することに対して、見直しの意図に関する広報が必須となる。その意図とはひとえに事業の非効率性などの課題点をいち早く把握し、必要な対応を遅滞なく取っていくためである。従って、経営効率を高めるなどの、内部管理への活用を徹底するような広報を実施すべきである。

(B) 法適用事業における外部広報のあり方

法適用事業においては、上記のように今回の制度見直しが織り込まれた会計情報が開示される。これに対して、議会や住民は、事業実態がより現実に近い形に表示されたものを見ることになる。しかしながら、その評価については、情報がいささか不足していると言わざるを得ない。なぜなら、会計情報は単独ではさほど大きな意味を持たないからである。年度損益が赤字か黒字か、ということはひとつの判断材料ではあるが、その赤字の程度、あるいは黒字の程度などは、あくまで相対的な比較の問題である。また、同一事業における経年比較もひとつの方法であるが、制度の見直しが行なわれているため、過去の会計数値と単純に比較することはできない。

民間企業においては、有価証券報告書データなどが広く資料として活用されており、日本経済新聞社をはじめ、多様な企業、団体が多様な集計、分析を行なっている。入手も比較的容易である。これは広く投資家の利便に供するためでもある。

地方公営企業についても総務省が財務データの詳細な集計と概況報告を行なっている⁶⁾。その集計は、既に触れたように本会計からの繰入金などの特殊要因はあるものの、地方公営企業全体の概況から各業種別の財務データの経営指標まで、かなり詳細なものである。そこで実施すべきは、個々の地方公営企業の会計情報と、公開された財務指標との比較を同時に情報開示することである。これによって、個別事業の財務情報の内容を比較、分析し、判断することができる。議会や住民は、地方公営企業の経営内容について、より理解しやすく、判断を下しやすい情報を得ることができる。

(C) 任意適用事業における内部広報のあり方

任意適用事業については、基本的に内部広報すべきものは(A)と共通であるが、それ以前にしなければならないことがある。まだ法を適用していない事業に対して、適用の意義とメリットを伝えることである。この点の周知がなければ、これまでに述べたハードルのため、主体的に地方公営企業会計を採用する動機付けが失われることとなる。何より、人員やコストの面で問題を抱える昨今の自治体財政の状況下では、このデメリッ

トを翻すだけの根拠を提示する必要がある。ここでは法適用の是非は論じないが、事業実態の明示によるメリットを必要とする事業であれば、その点を第一に内部広報しておかなければならない。

また、法の適用そのものを自己目的化することなく、その活用が目的であることも周知すべきである。公営企業会計を仕組みとして採用した後、何ら比較分析が行われないのであればその意義は半減する。指標等については既述のとおりであるが、内部広報としても、その活用が本来の目的であることを徹底すべきである。

（D）任意適用事業における外部広報のあり方

任意適用事業においても、上記（B）と同様の広報内容はまず要求される。それに加えて重要となるのは、事業そのものの存廃に関わる判断基準の提供である。水道事業など法適用事業の多くは、基本的にそれを廃止するという選択肢は考えにくい。しかしながら、任意適用事業に関しては多様な事業の中でその存在意義が明確でないものも存在する。それに対する考え方と判断基準を提供することで、議会や住民が適切にその存廃の議論をすることができる。

例えば、公営競技においては自治体本会計に対して一定の「繰出し」を行い、自治体財政に寄与することが本来の存在意義であるが、繰出しが行えなくなっても、従事員の雇用による地域経済への貢献という存在意義も提示され得る。会計情報はその判断基準の一つとして、繰出しの有無に関する説明資料や、従事員給与などの情報として活用すべきものである。

（3）公営競技の会計様式開発における広報対応

公営競技における会計様式の開発においても、広報対応が図られている。任意適用事業である公営競技では、地方公営企業会計未採用の施行者が半数以上を占めている。しかも、売上減少に伴い様々な経営課題が生じているため、その採用は推奨されると考えられる。このとき、内部・外部共通の広報対応として、次のような実践がなされているが、その改善の方向について検討する。

①比較可能性の確保

地方公営企業会計の様式に準拠しつつも、基本的に民間の一般的な企業会計の様式に沿い、損益計算書を売上、売上原価、販売費及び一般管理費、営業外損益、特別損益という、標準的な科目配列に整えた。小項目の科目名は追加変更が可能であるが、大項目を統一することで広く比較可能性を確保した。

②経営分析の容易性

一般的様式を採用することにより、標準的な経営分析が可能となり、分析指標の活用が容易となった。販売形態や販売地域などのセグメント情報も個別の施行者が追加区分しやすくなった。

内部への広報対応として

①講習による周知

・実践

会計制度見直し内容とその意義、および今回の共通様式開発の内容について、平成23年度、24年度のボートレース施行者への決算説明会の場において講習を行い、広報・周知が図られた。また、共通様式を採用することが目的ではなく、活用が目的であること、上記①、②のようなメリットがあることも強調された。

・課題

講習においては分析や比較の具体的な実践例を示すには至らず、今後もお活用方法についての講習継続が必要である。

・改善の方向

既存の公営企業会計実践施行者の決算数値などを参考に、経営分析例や施行者間比較例、民間類似業種との比較例などを提示してその活用よメリットを示すとともに、データを蓄積していくべきである。

②移行の容易性

・実践

広報対応そのものではないが、既に地方公営企業会計を採用している施行者に対して、可能な限り科目配列の共通性を図り、新様式への移行へのハードルが低いことを周知した。

・課題

既にシステム化された科目体系であるため、軽微な変更でも事務処理の負担を伴う。また、決算数値の連続性についてもある程度の補正が必要となる。

・改善の方向性

大項目における科目の「読み替え」を許容し、既存の科目体系を活かすとともに、「段階的」な移行も許容する。

外部広報への広報対応として

・実践

前述のように科目配列の一般化が図られたことで民間他業種との比較可能性が高まった。ホテル、遊戯施設等の観光・レジャー産業がその主たる対象となると思われる。

・課題

一部の施行者がこうした業種との簡単な比較を行なっている事例はあるものの、実践例はまだほとんど存在せず、基準となる判断指標の提供はこれからの課題である。さらに、事業存廃の判断資料については今回の会計様式開発においては未対応である。

・改善の方向

経営分析および、民間類似業種との比較分析をわかりやすく解説した資料を作成し、外部公開していくべきである。また、事業の存廃に関わる判断資料としては本会計に対する繰出の多寡に加え、それ以外の地域への貢献度などを明示する仕組みを、今後本格的に整備していくことが望まれる。

6. おわりに

本稿では、公営企業会計の見直しという直近のテーマを基に、地方自治体の情報開示の方向性がどのように変わってきたのかを見てきた。また、会計情報開示のあり方が、地方自治体の広報にどのように関わってくるのか、という点についても検討を試みた。

会計的な分野はどうしても専門的な領域と見られがちであるが、自治体の予算・決算をはじめ、数値情報は重要な広報コンテンツであることは論を待たない。これまであまり重要視されて来なかった公営企業のあり方についても同様である。自治体財政が厳しさを増している今、これまであまり前面に出てこなかった地方公営企業についても、その事業内容や存廃について、地域において大いに議論しなければならない時期に来ており、本稿の意義もそれに資することにある。

今回の研究で明らかになったことは、地方自治体財政の一部である地方公営企業の実態が、より明確に情報開示される制度改革が行われたということである。ところが、文中でも触れたように、業績が思わしくない場合、その現状が露呈するがゆえに、情報開示に消極的になることが予測され、現実にもそのような意見も聞くことがあった。今回の制度改正の真の意図は、事業体の財政状態をいち早く、正しく把握して、コスト削減など適切な経営判断をしやすくすることであり、また、自治体関係者自身と住民が、その判断をより容易かつ的確にできるようにすることである。そのために、まず自治体関係者自身が、この制度見直しの真の意図を十分理解するような内部広報を充実すべきである。また、この制度見直し以後の財務データを用いた、適当な経営診断指標の開発や、比較方法の提供が必須の作業となる。

ただし、誤解の無いように言えば、例えば公営企業会計を、赤字事業を排除するためのみに使うべきではない。赤字事業であっても、政策的に必要なものであると判断するのであれば、客観的な赤字幅を示した上で、それに見合う財政支出の必要性を説くべきである。政策的な必要性がなければ事業の整理の根拠に活用するの

もまたひとつの方法である。

本稿では広報における会計情報開示の意義について、言い尽くせないことが多々あったが、それについては以降の課題としたい。

注

- 1) 地方公営企業法第二条第一項。
- 2) 前掲第二項。
- 3) 地方公営企業法第二十条、地方公営企業法施行令第九条。
- 4) 国際会計基準審議会 (IASB) が公表した国際財務報告基準 (IFRS) に合わせる形で、1999 年度以降、我が国においてもいわゆる「会計ビッグバン」と呼ばれる制度改革が行われ、連結会計、税効果会計、金融商品の時価会計、退職給付会計などの新基準が順次設定されてきた。
- 5) 平成 23 年度末時点で全国 24 の競艇場中 7 場が地方公営企業会計による決算書を作成、24 年度末には 1 場増予定。
- 6) 総務省、年度別「地方公営企業決算の概況 (冊子)」。

文 献

- 一般社団法人全国モーターボート競走施行者協議会、「平成 23 年度決算書様式検討部会報告書」、2012。
瓦田太賀四、『地方公営企業会計論』、清文社、2005。
総務省 21 世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会、「地方公営企業会計制度に関する報告書」、2001。
総務省、「地方公営企業会計制度等研究会報告書」、2009。
総務省、「地方公営企業会計制度の見直しについて」、2012。
総務省、「債務調整等に関する調査研究会 報告書 (抜粋)」、地方公営企業会計制度研究会 第一回会合 配布資料 3、2009-2。

〈学会誌委員会注：本論文は査読委員の査読審査を経ております〉

A new phase in the accounting information disclosure of local public enterprises

Nobuyoshi NAGAE
(Shukutoku University)

Major review of the system of local public enterprises accounting has been made. It is explained that this is to converge with the changes of corporate accounting in the private sector. However, as additional background, deterioration of the business environment of local public enterprises exists. The purpose is to enable the organization themselves to improve or abolish operations at their own discretion by disclosing their financial condition in its entirety as much as possible. The introduction of local public enterprises accounting to public competition was based on this aim. The significance and challenges of the review system has become evident through this practice. Also, the significance in terms of local government public relations by reviewing local public enterprises accounting was deliberated. As a result, this review lead to more objective public relations content. However, challenges remain in that a certain level of knowledge and skill is demanded in order to understand and utilize accounting information.

Keywords: Public enterprises, Publicity enterprises accounting, Information disclosure, Local government public relations, Business judgment