

地方公会計における連結手続

—地方公営企業に焦点をあてて—

Consolidation Proceedings in Local Public Accounting

—Focus on Local Public Enterprises—

安部 秀俊

1. はじめに

地方公共団体においては、現金主義会計による予算・決算制度を補完するものとして、中長期的な財政運営に活かすため、地方公会計制度の整備を進めてきた。直近では、平成26年に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」によって報告書が取りまとめられ、当該報告書に基づき平成27年に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」が公表されている。すべての地方公共団体は平成27年度から平成29年度までの3年間で統一的な基準による財務書類を作成するように要請がされている。地方公共団体の会計は、議会での議決を通した予算の適正かつ確実な執行を重視する観点から伝統的に現金の授受の事実を重視する現金主義が採用されてきたところであるが、統一的な基準は、発生主義に基づく企業会計の手法を地方公会計に活用することで、財政の透明性を高め、国民・住民に対する説明責任をより適切に果たし、財政の効率化・適正化を図る目的を持つ¹⁾。地方公共団体といえば、一般的には都道府県・市区町村のことを指すが、財務書類の作成対象となる会計という区分で捉えれば、一般的な行政活動のほか、水の供給や公共輸送の確保、医療の提供、下水処理などの行政サービスをおこなう地方公営企業も想定される。そのほかにも、一部事務組合や広域連合、地方独立行政法人や地方三公社、第三セクターなど地方公共団体の関連団体は多岐にわたっている。統一的な基準においては、都道府県・市区町村とその関連団体を連結してひとつの行政サービス実施主体として捉え、公的資金等によって形成された資産の状況、その財源とされた負債・純資産の状況さらには行政サービスの提供に要したコストや資金収支の状況などを総合的に明らかにするために、連結財務書類の作成を求めている²⁾。本稿では、地方公共団体における統一的な基準のもとでの連結手続について、検討および考察をおこなう。前述のように、地方公共団体に関連する団体は多岐にわたるため、本稿では地方公営企業に焦点をあてて検討をおこなうこと

1) 総務省 (2014a)、7-8 段落。

2) 総務省 (2016)、3 段落。

にする。平成28年度の地方財政をまとめた地方財政白書によれば、地方公共団体の普通会計の純計決算額は、歳入101兆円、歳出98兆円である。地方公営企業の決算規模は16兆強あり、普通会計歳出決算額の17.3%に相当する規模となっている。地方公共団体における連結対象団体には、当然地方公営企業も含まれ、その影響は金額の規模で検討しても比較的大きいといえる。また、地方公営企業の会計制度については、昭和27年の地方公営企業法施行以来、発生主義の考え方に立った複式簿記による会計を導入してきた経緯もあり、統一的な基準とも足並みがそろっているとも捉えられる。しかしながら、地方公営企業独自の仕組みもとられており、近年、資本制度の見直しや会計基準の見直しを段階的におこなっている状況にある。本稿では、統一的な基準における連結手続について、地方公営企業会計基準が適用される公営企業に焦点をあてて、両者の相違点、連結手続の意義について若干の考察を加える。具体的には、まず公営企業会計制度を概観した上で、統一的な基準における連結手続について公営企業を中心に検討する。以上をふまえ、地方公共団体における一般会計と公営企業会計の連結を中心に、考察をおこなうこととする。

2. 公営企業会計制度概論

(1) 地方公営企業

地方公営企業制度について明らかにしておきたい。地方公営企業とは、地方公共団体が、住民の福祉の増進を目的として設置し、経営する企業をいい、地方財政法施行令第46条において、下記13事業が挙げられている。

- 一 水道事業
- 二 工業用水道事業
- 三 交通事業
- 四 電気事業
- 五 ガス事業
- 六 簡易水道事業
- 七 港湾整備事業（埋立事業並びに荷役機械、上屋、倉庫、貯木場及び船舶の離着岸を補助するための船舶を使用させる事業に限る。）
- 八 病院事業
- 九 市場事業
- 十 と畜場事業
- 十一 観光施設事業
- 十二 宅地造成事業

十三 公共下水道事業

これら13事業については、地方財政法第6条において、その経理は、特別会計³⁾を設けてこれをおこなうことと規定されている。

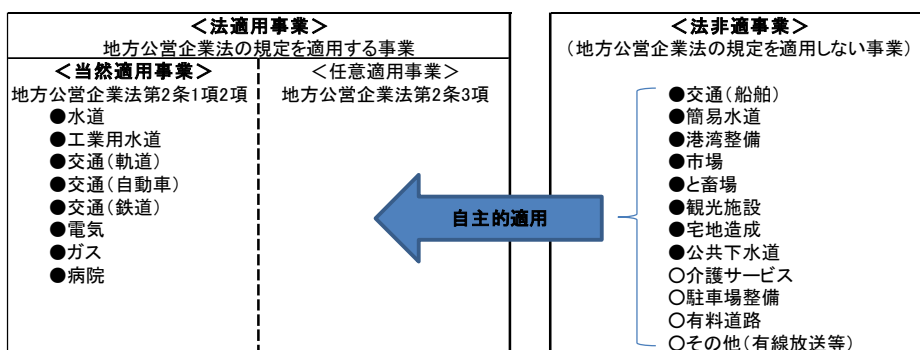
さらに、地方公営企業法では地方公営企業の経営に関して、地方自治法並びに地方財政法及び地方公務員法に対する特例を定めている（同法第6条）。地方公営企業法第2条において、同法が適用される事業が挙げられている。

- 一 水道事業（簡易水道事業を除く。）
- 二 工業用水道事業
- 三 軌道事業
- 四 自動車運送事業
- 五 鉄道事業
- 六 電気事業
- 七 ガス事業

その他、病院事業においても同法の一部（財務規程）が適用される（地方公営企業法第2条2項）。

一般的に地方公営企業法第2条が適用される7つの事業と病院事業を「法適用事業」、地方財政法施行令第46条に挙げられている13事業のうち、地方公営企業法が適用されない事業を「法非適用事業」と呼ばれることが多い。もともと、「法非適用事業」であっても任意で「法適用事業」として運営することもできる（地方公営企業法第2条3項）。これらの関係を表したのが、下記【図表1】である。

【図表1】 地方公営企業会計の適用範囲



(出典)「総務省 公営企業会計制度の概要」を参考に筆者作成。なお、●は地方財政

³⁾ 特別会計とは、地方公共団体が特定の事業をおこなう場合その他特定の歳入をもって特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合において条例でこれを設置するものである（地方自治法第209条2項）。

法第6条に規定する特別会計設置義務のある公営企業を指す。

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/gaiyou.html

次に「法適用事業」と「法非適用事業」のそれぞれについて、会計制度を中心に明らかにしていきたい。「法適用事業」は地方自治法・地方財政法の特例として地方公営企業法の適用を受ける事業であり、「法非適用事業」はその適用は受けないということであった。地方公営企業法では、法律上、会計制度についても規定を設けている。地方公営企業法第20条1項において、地方公営企業においては、その経営成績を明らかにするため、すべての費用及び収益を、その発生の事実に基づいて計上し、かつ、その発生した年度に正しく割り当てなければならないと規定している。さらに、同法20条2項3項において、地方公営企業においては、その財政状態を明らかにするため、すべての資産、資本及び負債の増減及び異動を、その発生の事実に基づき、かつ、適当な区分及び配列の基準並びに一定の評価基準に従って、整理し、資産、資本及び負債については、政令で定めるところにより、その内容を明らかにしなければならないと規定している。したがって、「法適用事業」は発生事実に基づき経理処理が要求されており、いわゆる発生主義会計による経理が要求されている。一方、「法非適用事業」については、この適用は受けないため、特別会計を設けて経理する必要はあるが、発生主義会計による経理は要求されず、歳入歳出に基づいた決算書を作成することになる。

(2) 地方公営企業会計制度の見直し

上記のように、地方公営企業の会計制度は、基本的に地方公営企業法によって規定がなされているが、近年、この会計制度の抜本的な改正がおこなわれている。平成21年に地方公営企業会計制度等研究会より報告書が取りまとめられ、関係政省令の改正を経て、平成26年度予算及び決算から新たな会計制度が適用されている状況にある。地方公営企業会計制度は、前述のように発生主義会計によっておこなうものであるが、たとえば借入資本金制度やみなし償却制度など、地方公営企業会計制度に特有の会計処理がおこなわれてきた経緯もあり、地方公共団体において連結をおこなう際にも影響を与える点があるため、その経緯について概観しておきたい。

地方公営企業会計制度等研究会報告書の序文において、会計制度の見直しの背景が述べられている。これは大きく分けて以下の4項目が挙げられている⁴⁾。

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

⁴⁾ 総務省(2009)、1-2頁。

3. 地域主権の確立に向けた改革の推進

4. 公営企業の抜本改革の推進

1. は、近年の企業会計が経済のグローバル化に伴う国際会計基準との統合化をベースに大幅な会計基準の見直しが行われている一方で、地方公営企業会計制度は昭和41年以来大きな改正がなされておらず、その結果、地方公営企業会計と企業会計との制度上の違いが近年大きくなっており、相互の比較分析を容易にするために企業会計制度との整合を図る必要が生じていることが述べられている。また、2. については、地方独立行政法人会計基準が平成16年に制定され、企業会計原則に準じた会計制度が導入されていること、また、地方公共団体本体の会計制度についても財務書類4表の整備は推進されており、地方公営企業会計制度についてもそれぞれと整合を図る必要があることが述べられている。3は、地方公共団体が自らの責任において行政を実施する仕組みを構築する観点から見直しをおこなうとともに、透明性の向上と自己責任の拡大を図る観点から、地方公営企業においても財務会計制度の見直しが求められていること、4では、地方公共団体の財政の健全化に関する法律（以下、財政健全化法とする）の制定によって、特に財政健全化法上の資金不足額がある公営企業及び借入資本金を負債計上した場合に実質的に債務超過にある公営企業については、積極的な検討がおこなわれるべきであり、公営企業の経営状況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によって、公営企業の抜本改革を推進されるべきであると説明されている。

地方公営企業会計基準の見直しとして、改正された項目は以下の11項目である。

1. 借入資本金
2. 補助金等により取得した固定資産の償却制度等
3. 引当金
4. 繰延資産
5. たな卸資産の価額
6. 減損会計
7. リース取引に係る会計基準
8. セグメント情報の開示
9. キャッシュ・フロー計算書
10. 勘定科目等の見直し
11. 組入資本金制度の廃止（資本制度の見直しの積み残し）

従来から公営企業会計基準に特有とされてきた制度として、1の借入資本金制度および2の補助金等により取得した固定資産の償却制度（みなし償却制度と呼ばれている）が改正されている。1及び2については特に企業会計と比較して差異が大きい部

分であるため、本稿の検討対象としたい。

(3) 借入資本金制度

借入資本金については、地方公営企業会計制度等研究会報告書において、定義づけ及び借入資本金制度が創設された背景が記されている。

「借入資本金とは、①建設又は改良等の目的のため発行した企業債、②建設又は改良等の目的のため他会計から借り入れた長期借入金に相当する額をいう。この借入資本金は、民間の企業会計においては、社債又は長期借入金として固定負債に整理されるものであるが、地方公営企業会計においては、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金として整理されている⁵⁾。」

また、借入資本金が創設された背景・理由としては、以下のとおりである。

「地方公営企業は株式発行により資本調達を行わないという特色を踏まえるとともに、住民生活に身近な社会資本を整備し、必要なサービスを提供することにより公共の福祉を増進するという目的に鑑み、建設又は改良の対象となった資本的設備、構築物等の固定資産（事業用資産）は、これを永久に維持していく必要がある実物資産といえることから、その実態を表すため、建設又は改良に充てられた企業債及び他会計からの長期借入金を、実質的に民間企業の株式資本金に相当する機能を担っているものとして借入資本金と整理したものと考えられる⁶⁾。」

しかしながら、一方で現実には債務として償還する義務があること、及び当該企業債及び他会計長期借入金に係る利子の支払いを行っていること等に鑑みれば、負債としての地方債と実体的には変わらない扱いになっていること、さらに住民に対する説明責任を果たす必要があることから「借入資本金」は、資本金ではなく、「負債」と整理すべきこととされた⁷⁾。

(4) 補助金等により取得した固定資産の償却制度等

補助金等により取得した固定資産の償却制度は、みなし償却制度とも呼ばれている。地方公営企業会計制度に特有に認められている会計処理であり、地方公営企業会計制度の見直しに伴い、廃止された。

みなし償却制度とは、地方公営企業の固定資産で、資本的支出に充てるために交付された補助金、負担金その他これらに類する金銭又は物件（以下、補助金等という）をもって取得したものについては、当該固定資産の取得に要した価額からその取得の

⁵⁾ 総務省（2009）、4頁。

⁶⁾ 同上文献。

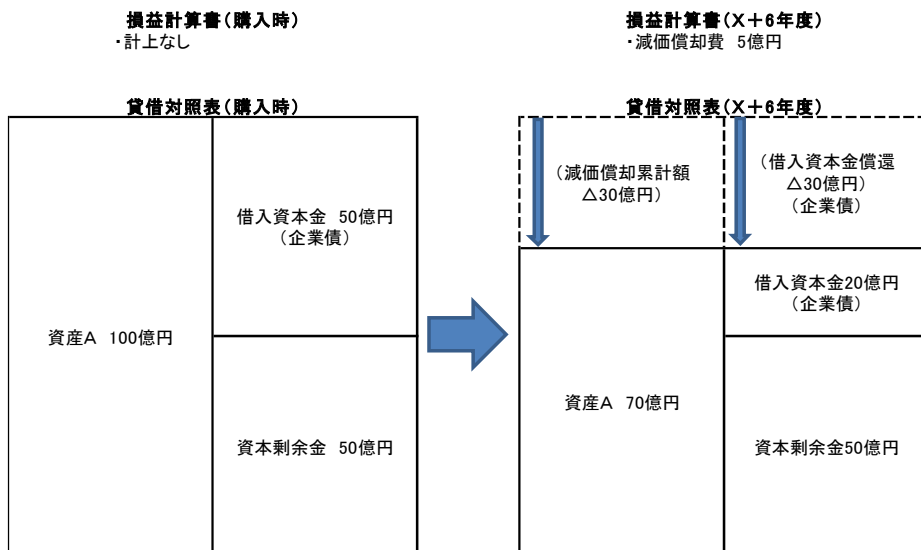
⁷⁾ 同上文献、4-5頁。

ために充てた補助金等の金額に相当する金額を控除した金額を帳簿原価または帳簿価額とみなして、各事業年度の減価償却額を算出することができる制度である。図解であらわすと下記、【図表2】となる。

【図表2】補助金等により取得した固定資産の償却制度等（みなし償却制度）

【設例】

X年度末に補助金（資本剰余金）50億円及び企業債（借入資本金）50億円をもとに100億円の資産Aを購入。耐用年数10年、残存価額0円、定額法により償却するケース。
→帳簿原価50億円（=100億円-50億円）とみなし、減価償却を実施。



(出典) 総務省 (2013) 8 頁を参考に筆者作成。

【図表2】において、設例を用いて説明がなされている。ある公営事業会計において、補助金50億円と企業債50億円をもとに100億円の資産Aという固定資産を取得したケースである。この場合にみなし償却制度によって、減価償却費を算出すると、資産Aの取得原価100億円から企業債50億円を差引いた50億円を基礎に、耐用年数10年で除して毎年の減価償却費は5億円となる。つまり、みなし償却制度によれば、資産Aの帳簿原価は企業債50億を差引いた50億円とみなされている。この制度の目的は、地方公営企業が住民から徴収する料金収入で回収すべきではない費用を損益計算から除く目的があるとされている⁸⁾。この設例の場合、補助金（資本剰余金）50億円を財源にした部分については、減価償却がおこなわれていない。補助金で取得した部分については、損益計算から除外され、料金回収の基礎とすべきコストから除かれる。補

⁸⁾ 鈴木・兼村 (2010)、140頁。

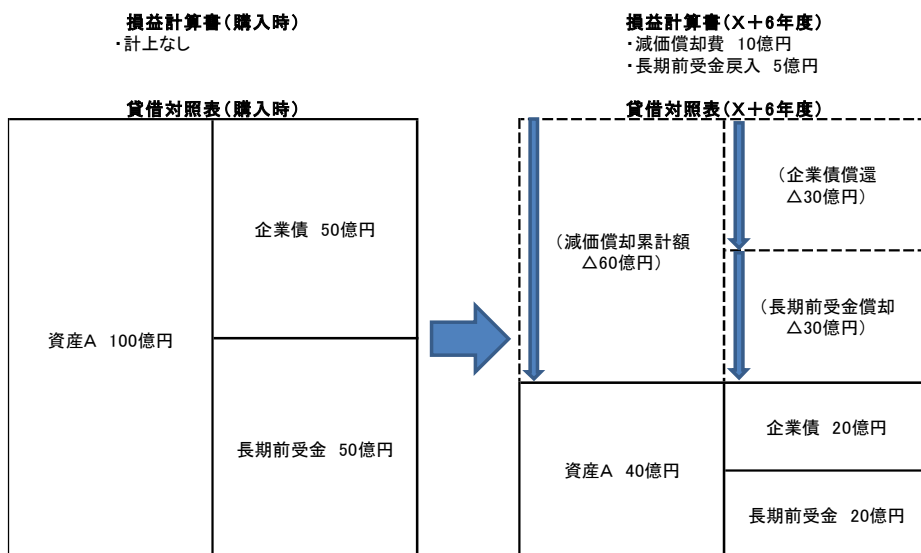
助金取得分については、住民から料金を回収しないため国等が責任を持って更新投資をおこなうことが想定されているといえる。一方、企業債を充当して取得した部分については、減価償却を通じて、コストに含まれ住民から料金回収し、その料金をもって固定資産を更新することが想定されている。

上述のように、その後みなし償却制度は廃止に至ったが、新たな会計処理方法が定められた。図解で表すと以下、【図表3】のとおりである。

【図表3】 補助金等により取得した固定資産の償却制度等（新たな会計処理方式）

【設例】

X年度末に補助金50億円（長期前受金）及び企業債50億円をもとに100億円の資産Aを購入。耐用年数10年、残存価額0円、定額法により償却するケース。



(出典) 総務省 (2013) 9 頁を参考に筆者作成。

【図表3】の設例は、前掲の【図表2】と同様の数値の設例となっている。変更点としては、みなし償却はおこなわないため、資産Aの取得原価100億円を基礎に、耐用年数10年で除して毎年の減価償却費は10億円となっている点である。また、企業債と補助金について【図表2】においては、それぞれ借入資本金、資本剰余金としていずれも資本とされていたが、【図表3】では企業債、長期前受金として負債としている。さらに、長期前受金については、資産Aの減価償却割合に応じて償却がなされ収益計上されている点が異なる。

地方公営企業会計制度等研究会報告書では、みなし償却制度を見直しについて、以

下のように述べている。みなし償却制度を廃止し、フル償却⁹⁾としたメリットは、全事業がフル償却されるため、他団体との比較可能性の点で優れていること、資産価値の実態を適切に表示することになることが述べられている¹⁰⁾。そして、みなし償却制度が他に類のない制度であることに加え、その採用が任意とされているため、採用の有無により財務諸表の構造が大きく異なり、団体間比較を著しく阻害し、マクロ分析をおこなうにあたってその信頼性を大きく損なうものであり、早期に見直しが必要と述べている¹¹⁾。ただし、みなし償却制度の目的である、地方公営企業が住民から徴収する料金収入で回収すべきではない費用を損益計算から除くことは必要であるとされているため、補助金等は長期前受金（繰延収益）として負債に計上し、減価償却見合い分を順次収益化することによって、当該目的を達成することとしている。このため、【図表3】においては、フル償却額である10億円（費用）から長期前受金償却5億円（収益）を差引いて、損益計算に対するインパクトは5億円の費用計上になり、従前のみなし償却制度と変わらないように調整がなされている。また、補助金等を負債計上することについては、上記と関連するが、同報告書では以下のように述べられている。補助金等を負債計上することについては、当該補助金等は資本的要素が強く、資本に計上すべき意見もあるが、その場合、これらの補助金等に係る収益を期間対応させて損益計算書に反映させることができない。また、取得資産の耐用年数の間、事業を継続しつつ、当該補助金等を期間対応により収益化し、最終的には資産の除却とともに零とするものであることを考え合わせるならば、保持されていくことが前提とされる資本に分類することは適当といえず、前もって収受した前受金としてとらえて、負債計上するほうがよりなじむものと考えられる¹²⁾。しかしながら、通常の対外的な返済義務を伴う負債とはその性格が異なることから、固定負債、流動負債とは別に繰延収益の部に長期前受金として独立掲記する取扱いとなっている¹³⁾。

3. 地方公共団体における連結手続概論

次に、地方公営企業の営む主体である地方公共団体自体の連結手続について確認をおこないたい。

9) フル償却という用語は、取得原価から補助金等の金額を差引いた金額を基礎に減価償却計算をおこなうみなし償却と比較するために用いられていると考えられ、取得原価を基礎に減価償却計算をする一般的に企業会計でおこなわれている会計処理を指す。

10) 総務省（2009）、8-9頁。

11) 同上文献、9頁。

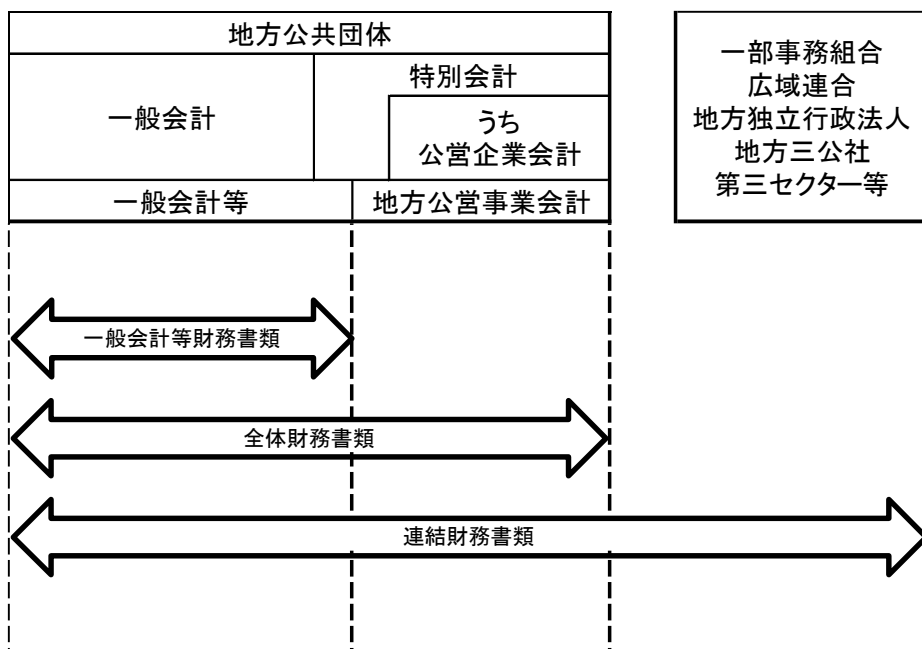
12) 同上文献、10頁。

13) 同上文献、11頁。

地方公共団体の連結財務書類の作成目的は、都道府県・市区町村とその関連団体を連結してひとつの行政サービス主体としてとらえ、公的資金等によって形成された資産の状況、その財源とされた負債・純資産の状況さらには行政サービス提供に要したコストや資金収支の状況などを総合的に明らかにすることにあるとしている¹⁴⁾。さらに、連結財務書類を作成することによって、連結ベースにおける資産老朽化比率等の各種財政指標の把握が可能になり、公共施設等のマネジメントに資することも考えられるとしている¹⁵⁾。

連結財務書類の対象範囲については、以下の取扱いである。都道府県、市区町村並びに地方自治法第284条第1項の一部事務組合及び広域連合は、一般会計及び地方公営事業会計以外の特別会計からなる一般会計等財務書類を財務書類作成要領に基づき作成する。さらに一般会計等に地方公営事業会計を加えた全体財務書類を作成した上、全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類を作成することになる¹⁶⁾。以上をまとめると【図表4】のとおりである。

【図表4】財務書類の対象となる団体



(出典) 総務省 (2016) 2 頁をもとに筆者作成。

14) 総務省 (2016)、3 段落。

15) 同上文献、4 段落。

16) 同上文献、5 段落。

本稿の検討対象である地方公営事業会計は、地方公共団体内部の特別会計の位置づけであり、全体財務書類の作成対象として連結手続をおこなうことがわかる。連結手続については、企業会計と同様にまず個別財務諸表（本稿では、一般会計と特別会計）を単純合算する必要があるが、地方公共団体の一般会計の作成要領たる統一的な基準と地方公営事業会計基準では、財務書類の表示科目に相違があるため、表示の組み替えが必要となる。また、前述の「法適用事業」の地方公営企業については、企業会計に準じた地方公営事業会計基準によって貸借対照表や損益計算書等が作成しているため、基本的に表示の組み替えで対応することが可能であるが、「法非適用事業」はそもそも企業会計に準じた貸借対照表や損益計算書等が作成されているわけではないため、一般会計の作成方法、つまり統一的な基準に準拠した財務書類を連結をおこなうにあたって用意する必要がある。以上をまとめたものが以下の【図表5】である。なお、連結対象団体である地方独立行政法人、地方三公社および第三セクター等は、業務運営に主導的な立場を確保している場合は全部連結をおこなうが、業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体を特定できない場合は出資割合、活動実態等に応じて比例連結する¹⁷⁾。この点は、企業会計における連結手続には見られないところである。

【図表5】 連結対象団体（会計）ごとの財務書類の作成方法

団体(会計)の種類	会計基準等	財務書類の作成方法			
		貸借対照表	行政コスト計算書	純資産変動計算書	資金収支計算書
地方公営企業 (法適用)	地方公営企業法の財務規程等	○ 貸借対照表から 修正・読替え	○ 損益計算書から 修正・読替え	× 決算統計及び 損益計算書等 から作成	○ キャッシュ・フロー 計算書等から 修正・読替え
地方公営事業会計 (法非適用)	—	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成	× 執行データ等 から仕訳変換 を行い作成

○：法定決算書類を基礎として活用可能
×：新たに個別財務書類を作成する必要あり

(出典) 総務省 (2016) 15頁をもとに地方公営企業の項目を抜粋して筆者作成。

上記のように「法非適用事業」については、歳入・歳出をベースとした執行データ等から、複式簿記ベースに仕訳変換をおこない統一的な基準に準拠した各種財務書類を作成する必要があるが、「法適用事業」については、統一的な基準に表示科目を合わせるために、表示の組替え等をおこなう。組替えについては、統一的な基準「連結財務書類作成の手引き」において、連結対象団体において作成している法定決算書類を統一的な基準による財務書類に読替えるための「連結科目対応表」を公表している。

¹⁷⁾ 総務省 (2016)、6 段落。

当該、連結科目対応表で示されている連結対象団体は、①水道事業又は工業用水道事業、②公共下水道事業、③病院、④軌道事業及び鉄道事業、⑤運送、⑥電気事業、⑦ガス、⑧地方独立行政法人、⑨地方三公社（土地開発公社を例示）、⑩第三セクター（株式会社及び公益社団・財団法人を例示）である。本稿の検討対象は地方公営企業であるため、例示のひとつとして水道事業・工業用水道事業の貸借対照表を以下に【図表6】として記載する。

【図表6】連結科目対応表（水道事業・工業用水道事業貸借対照表）

現行制度 (S/D:地方公営企業法施行規則)	区分No.	代替元区分No.	統一的な基準による財務書類
1 固定資産			固定資産
(1) 有形固定資産			有形固定資産
ア 土地	1		事業用資産
イ 建物	2		土地
ウ 構築物	3		建物
エ 減価償却累計額	4		建物減価償却累計額
オ 機械及び装置	5		工作物
カ 減価償却累計額	6		工作物減価償却累計額
キ 車両運搬具	7		船舶
ク 減価償却累計額	8		船舶減価償却累計額
ケ 船舶	9		浮標等
コ 減価償却累計額	10		浮標等減価償却累計額
カ 船舶	11		航空機
減価償却累計額	12		航空機減価償却累計額
キ 工具、器具及び備品	13		その他
減価償却累計額	14		その他減価償却累計額
ク リース資産	15		建設仮勘定
減価償却累計額	16		インフラ資産
ケ 建設仮勘定	17		土地
コ その他有形固定資産	18		建物
減価償却累計額			建物減価償却累計額
有形固定資産合計			工作物
			工作物減価償却累計額
(2) 無形固定資産			その他
ア 水利権	19	10,17	その他減価償却累計額
イ 借地権	20	11,18	建設仮勘定
ウ 地上権	21	16	物品
エ 特許権	22	6,8,12 ※	物品減価償却累計額
オ 施設利用権	23	7,9,13	無形固定資産
カ リース資産	24	24	ソフトウェア
キ その他の無形固定資産	25	19,20,21,22,23,24,25	その他
無形固定資産合計			投資その他の資産
(3) 投資			投資及び出資金
ア 投資有価証券	26	26	有価証券
イ 出資金	27	27	出資金
ウ 長期貸付金	28		その他
エ 貸倒引当金	29		投資損失引当金
オ 基金	30		長期延滞償権
カ 長期前払消費税	31		長期貸付金
キ その他投資	32		基金
減価償却累計額	33		減価基金
投資合計			その他
			徴収不能引当金
2 流動資産			流動資産
(1) 現金・預金	34		現金預金
(2) 未収金	35		未収金
(3) 有価証券	36		短期貸付金
(4) 受取手形	37		基金
(5) 貯蔵品	38		財政調整基金
(6) 短期貸付金	39		減価基金
(7) 前払費用	40		棚卸資産
(8) 前払金	41		その他
(9) 未収収益	42	36,37,40,41,42,44	徴収不能引当金
(10) 貸倒引当金	43	43	繰延資産
(11) その他流動資産	44		資産合計
流動資産合計			
資産合計			

【図表6 続き】連結科目対応表（水道事業・工業用水道事業貸借対照表）

3 固定負債		45.46	固定負債
(1) 企業債	45		地方債等
(2) 他会計借入金	46	48	長期未払金
(3) リース債務	47		退職手当引当金
(4) 引当金		47,49,50,51,66,67	損失補償等引当金
ア 退職給付引当金	48		その他
イ 特別修繕引当金	49	52,53,54	流動負債
ウ その他引当金	50	56	1年内償還予定地方債等
(5) その他固定負債	51	57	未払金
固定負債合計		58	未払費用
		59	前受金
4 流動負債		61	前受収益
(1) 一時借入金	52	65	賞与等引当金
(2) 企業債	53	55,60,62,63,64,65	預り金
(3) 他会計借入金	54		その他
(4) リース債務	55		負債合計
(5) 未払金	56		
(6) 未払費用	57		
(7) 前受金	58		
(8) 前受収益	59		
(9) 引当金			
ア 退職給付引当金	60		
イ 賞与引当金	61		
ウ 修繕引当金	62		
エ 特別修繕引当金	63		
オ その他引当金	64		
(10) その他流動負債	65		
流動負債合計			固定資産等形成分
負債合計			余剰分(不足分)
			他団体出資等分
			純資産合計
5 (1) 長期前受金	66		
(2) 長期前受金収益化累計額	67		
6 資本金			
7 剰余金			
(1) 資本剰余金			
ア 再評価積立金			
イ 受贈財産評価額			
ウ 寄附金			
エ その他資本剰余金			
資本剰余金合計			
(2) 利益剰余金			
ア 減債積立金			
イ 利益積立金			
ウ その他積立金			
エ 当年度未処分利益剰余金			
剰余金合計			

区分No.65は、負債の内容により預り金とその他に振り分ける。

(出典) 総務省 (2016) 54-55 頁。

【図表6】の左側が地方公営企業会計を適用した財務諸表であり、右側に読替え後の統一的な基準の財務書類を記載している。各表示科目に区分 No. が付されており、対応する No. の表示科目に組替えることを示すものである。例えば、本稿で検討対象とした借入資本金制度は、見直し後は固定負債の部に計上される企業債 (No. 45)、他会計借入金 (No. 46) であるが、読替えをおこなうと固定負債の部の地方債等に組替えられることになる。なお、読替えをおこなうに際し、可能な限り統一された会

計処理をおこなうために、統一的な基準における有形固定資産等の評価¹⁸⁾のように各法定決算書類の数値を修正するといった連結修正をおこなうことが望ましいとされている。望ましいとされているように、このような連結修正は、その事務負担を配慮し、おこなわないことも許容されている¹⁹⁾。

また、連結対象団体には出納整理期間を持つ一般会計等と出納整理期間を持たない公営企業会計、地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等が存在している。このような状況のもと、出納整理期間を持つ団体と出納整理期間を持たない団体の間で出納整理期間中に資金の授受があった場合には、単純合算をした場合、不都合が生じるため、出納整理期間を持たない団体において資金の授受があったものとして連結上の調整がおこなわれる²⁰⁾。

その後、企業会計における連結修正と同様に、内部取引等の相殺消去をおこなう。具体的には、投資と資本の相殺消去、貸付金・借入金等の債権債務の相殺消去、取引高の相殺消去である。例えば、地方公営企業であれば、地方公共団体の特別会計という位置づけであるため、一般会計からの他会計への繰出金と、地方公営企業の他会計借入金の相殺消去等が該当する。なお、内部取引等の相殺消去についても、原則としてすべての内部取引を相殺消去することが求められているが、重要性の高いものの相殺消去を優先し、今後段階的にその範囲を広げていくことを許容しており、事務負担への配慮がみられる²¹⁾。そのほかにも、連結資金収支計算書については、その事務負担を考慮して、当分の間作成しないことが許容され、純資産変動計算書においても純資産を固定資産形成分と余剰分（不足分）という内訳の記載を省略することも許容されている。なお、この場合、連結貸借対照表における純資産の部の内訳は、連結純資産変動計算書から誘導的に作成することができないため、連結貸借対照表上の固定資産等形成分は、固定資産・短期貸付金・基金の合計額をもって算定し、余剰分（不足分）は貸借差額で推定することになる²²⁾。

18) そのほかにも、売却可能資産の表示と評価、投資及び出資金の評価、徴収可能引当金の評価、退職手当引当金、賞与等引当金の計上が事務負担を考慮して修正しないことも許容する例として挙げられている。

19) 総務省（2016）、60段落。

20) 同上文献、63-67段落。

21) 同上文献、81-82段落。投資と資本の相殺消去、貸付金と借入金の相殺消去、補助金支出と補助金収入の相殺消去、会計間の繰入れ・繰出しは優先して相殺消去するが、資産購入と売却の相殺消去、委託料の支払と受取の相殺消去、利息の支払と受取の相殺消去は金額的に重要なものを除いて相殺消去しないことも許容されている。

22) 同上文献、36-37段落。

4. 地方公共団体における連結手続の考察

本稿では、まず地方公共団体の連結手続について、連結対象団体である地方公営企業を題材にして、地方公営企業会計制度を概括し、その上で連結財務書類作成の概要を検討した。

地方公共団体の連結財務書類作成の方法は、基本的に企業会計における連結手続に準じたものであるといえる。すなわち、個別財務諸表を単純合算の上、開始仕訳、内部取引消去を含む連結修正をおこない、連結財務諸表を作成するという流れである。一方で、企業会計では存在し得ない特殊な側面も存在している。それは、営利組織である株式会社と非営利組織である地方公共団体の違いにも起因しているように考える。例えば、利益の追求を第一義に置く株式会社では損益計算書の利益計算を通じて、業績を測定するが、地方公共団体の場合、利益の追求を求めるわけではなく、公共福祉の増進等にその目的を置くため、企業会計における損益計算書に該当する財務書類は、行政コストの算定が主となっている。行政サービスの実施には、住民等から強制的に徴収される税金等が用いられ、当該税金は純資産として貸借対照表および純資産変動計算書に計上されるものである。したがって、地方公共団体が公共福祉の増進のために実施した行政サービスが、強制的に徴収された税金を元手にどれほど賄われたかといった視点は、貸借対照表または純資産変動計算書で表現されることになる。本稿で検討した公営企業は、公営であるが企業という名称で付されているように営利企業と非営利企業の間位置するような存在であるともいえる。公営企業は、原則的には提供するサービスを利用者の料金収入によって維持されることを基本目的としている。前述において検討したように、たとえばみなし償却制度の廃止によって、その会計処理は抜本的に改正がされたが、補助金等で取得した固定資産の減価償却計算において、損益計算書上、収益たる長期前受金戻入益と処理することで料金回収計算から除外している取扱いが踏襲されていることは、損益計算書により提供する情報に、公営企業が提供するサービスが、利用者からの代金収入によってどの程度賄われているかを表現しているからであると考えられる。この点は統一的な基準を適用する地方公共団体との違いであるといえる。また、公営企業会計は、企業会計とも異なる側面が存在する。たとえば、繰延収益として表示される長期前受金の取扱いである。まず、企業会計においては、繰延資産は貸借対照表に資産の区分として表示することは認められているが、繰延収益を負債として貸借対照表に独立掲記することは求められていない²³⁾。また、企業会計においては、国庫補助金を用いて固定資産を取得した場合の会計処理は、いわゆる積立金方式と直接減額方式が考えられるが、公営企業におけるみなし償却制

²³⁾ 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則 第45条

度の廃止に伴う新たな会計処理方式は、いずれとも異なる。この点に限って言えば、企業会計と公営企業会計で違いが生じている²⁴⁾。ただし、地方公共団体の連結財務書類の作成手続きにおいては、どちらかといえば企業会計寄りではなく、統一的な基準に基づく地方公共団体の一般会計寄りの修正がなされる。一般会計と特別会計である公営企業との繰出金と繰入金は、前述したように連結上、相殺消去の対象であると捉えられるが、国からの補助金については連結対象ではないため相殺消去の対象ではない。公営企業の貸借対照表上の長期前受金は、固定負債の「その他」としてそのまま収容されるものの、損益計算書上の長期前受金戻入益については、純資産変動計算書上の国県等補助金に収容されるためである²⁵⁾。これについては、地方公共団体の連結対象団体である地方独立行政法人の連結でも類似の事象が生じているものと考えられる。前述の補助金等で取得した償却性資産の会計処理については、独立行政法人会計基準を参考として、検討されているためである。独立行政法人会計基準では、補助金等による固定資産取得の会計処理について、資産見返運営費交付金等という負債（繰延収益）を計上し、減価償却費相当額を収益に振替え、損益の均衡を図る会計処理がおこなわれており、前述の公営企業の補助金等により取得した固定資産の償却制度等と表示科目は異なるものの基本的に同等である。また、連結上の処理も連結科目対応表によれば、資産見返運営費交付金等は、固定負債の部の「その他」に読み替えられ、損益計算書に計上されていた運営費交付金収益（減価償却の見合い分）は、純資産変動計算書の国県等補助金に読み替えられるため²⁶⁾、公営企業と同じ連結上の調整がなされている。

また、そもそも企業会計には現状見られない繰延収益たる長期前受金もしくは資産見返運営費交付金等を計上するべきか否かという問題や批判も存在する。石田（2015）においては、補助金等による固定資産の取得の会計処理について、独立行政法人の会計を中心に検討しており、取得する固定資産が償却性資産か非償却資産かの違いにより収益・資本に区分することに合理性は認められないこと、資産見返交付金等という本来負債でないものを負債に計上することは現在の資産負債中心会計観では認められないこと、さらに独立行政法人の財務諸表分析から資産見返運営費交付金等の金額的重要性が非常に大きく実際の財政状態を著しく歪めるものであると指摘している。さ

²⁴⁾ 地方公営企業会計制度等研究会報告書において、企業会計と異なり、資産取得に際し補助金等の割合が大きい地方公営企業会計の特徴を踏まえた上で詳細に検討がなされている。すなわち、積立金方式では、補助金等を受けた決算期に多額の収益を計上する一方で、翌年度以降、減価償却見合いの財源が損益計算書上、明示されず、大幅に損益が悪化してしまうこと、直接減額方式では貸借対照表上、資産が過小に表示されてしまう点等を勘案し、新たな会計処理を採用したと述べられている。

²⁵⁾ 総務省（2016）、57頁。

²⁶⁾ 同上文献、106頁。

らに、その背景に存在する独立行政法人会計基準固有の会計処理の根底に流れている「損益均衡」の考え方に疑問を呈している。

福井・瓦田（2016）においては、公営企業である下水道事業を視座に補助金等により取得した償却制度とその補助金に関する会計処理の変更について、詳細に検討がなされている。資本的支出に充てるため国庫補助金や県補助金等（両者をまとめ建設助成金と称している）には、料金助成の目的を持つ建設助成金と、資本助成の目的を持つ建設助成金があり、両者の区別なしに会計処理をおこなうことは、その合理性について限界がある旨、指摘している。さらに当該変更は、交付目的による建設助成金の区別という大きな論点が考察の対象から除外され、資本助成の意味を持つ建設助成金の維持拘束を困難にしていることを指摘している。

以上で挙げられるように、本稿で検討の対象とした公営企業会計基準や、地方独立行政法人会計基準自体においても、その組織目的等に起因した議論が生じている状況にあり、これらを連結対象とする場合の連結調整の複雑性や困難性が現れている。それに加え、地方公共団体特有の制度である出納整理期間の調整や比例連結といった手続きは企業会計には見られないものが存在している。そのような状況の中、連結財務書類を作成することは並大抵ではないものと考えられ、純資産変動計算書の簡略表示のように、多くの事務負担の配慮が認められているものと考えられる。

また、損益均衡に現されるように会計上の表現の仕組みが異なる団体を連結することの意義についても、検討の余地がある。適切な連結修正がなければ、繰延収益のようにそれぞれの会計が考えるあるべき会計処理が混在する結果となる。その意味では、コストベネフィットの視点から、連結財務書類については、財務書類利用者の情報ニーズを勘案の上、可能な限り実務上の配慮を認め、段階的に精緻化していく方法も考えられる。

統一的な基準、地方公営会計基準および地方独立行政法人会計基準は企業会計に準じて設計がされているものであるが、企業会計とまったく同じである必要はない。それぞれの個別財務諸表は、それぞれの組織目的や財務報告の目的に応じた会計上の表現ができればよいものとする。しかし、理解可能性の観点からは、企業会計とかけ離れた会計処理や表示方法は一考の余地がある。当該連結財務書類の利用者は、地方公共団体と国をはじめとする監督官庁といった内部者とは限らず、住民等を含む利害関係者であり、理解ができなければ財務報告の目的²⁷⁾を達成できないからである。

²⁷⁾ 安部（2019）において、地方公共団体の財務報告の目的について検討している。

5. 結びにかえて

本稿では、公営企業会計に焦点をあてて、地方公共団体の連結手続について考察をおこなった。補助金等により取得した固定資産の会計処理に代表されるように、連結対象団体の会計上の表現の多様性から、連結財務書類の作成の複雑性および困難性を明らかにした。さらに、そのような状況のもと、許容されている多くの事務負担への配慮とコストベネフィットの視点の関係、連結財務書類作成そのものの意義についても言及した。

本稿で検討対象とした公営企業には「法非適事業」が存在する。総務省では、公営企業会計の適用の推進のため、平成27年に総務大臣通知を公表し、地方公営企業法を適用していない公営企業について、原則として平成27年から平成31年までの5年間で公営企業会計に移行できるよう各地方公共団体に要請をおこなっている²⁸⁾。特に資産規模が大きく、住民サービスに密着したサービスを提供している下水道事業及び簡易水道事業については公営企業会計適用の必要性が高いことから、重点的に取り組むように要請がされている状況である。すなわち、今後も公営企業会計制度の拡大が確実に進んでいくことが想定される。地方公共団体も地方公営企業も、厳しい財政状況の中、急速な人口減少による料金収入減少あるいは税収減少、およびインフラ資産の大規模な更新時期の到来という共通の課題を抱えている。その意味では、地方公共団体を取り巻く団体をすべてひとつの行政サービスの主体として捉えて、連結財務書類を作成し経営改革に活かす視点は必要であると考ええる。本稿では、地方公共団体における連結手続のみに焦点を当てており、個々の連結対象についての詳細な検討はおこなわれていない。これらの点も含めて、鋭意研究を進めていきたい。

²⁸⁾ 平成27年1月27日「公営企業会計の適用の推進について」、総財公第18号。

<参考文献>

- 安部秀俊（2019）「地方公共団体における財務報告の目的」『経営学経営論集』第50号、明治大学大学院経営学研究科、15-31頁。
- 石田晴美（2015）「補助金等による固定資産取得の会計処理の検討—独立行政法人の会計を中心に—」『経営論集』第1巻5号、文教大学経営学部、1-17頁。
- 菅原敏夫「地方公営企業会計制度等研究会報告書」『自治総研』第377巻2010年3月号、73-90頁。
- 菅原敏夫「地方公営企業会計制度の変更」『自治総研』第412巻2013年2月号、24-48頁。
- 鈴木豊・兼村高文編著（2010）『公会計講義』、税務経理協会。
- 総務省（2009）『地方公営企業会計制度等研究会報告書』。
- 総務省（2012）『地方公営企業会計制度見直し後の財務諸表のとらえ方のポイント』。
- 総務省（2013）『地方公営企業会計制度の見直しについて』。
- 総務省（2014a）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。
- 総務省（2014b）『地方公営企業法の適用に関する研究会報告書』。
- 総務省（2015）『地方公営企業法の適用に関する実務研究会報告書』。
- 総務省（2016）『統一的な基準による地方公会計マニュアル（平成28年5月改訂版）』「連結財務書類作成の手引き」。
- 福井慎・瓦田沙季（2016）「地方公営企業会計基準の変更による影響に関する分析—下水道事業における建設助成金の会計処理について—」『商大論集』第68巻1号、兵庫県立大学政策科学研究所、1-34頁。

（あべ ひでとし・大原大学院大学 会計研究科講師）