

企業会計連結財務諸表を用いた公共事業評価

室蘭工業大学 学生員 ○三 澤 勉
 室蘭工業大学 正 員 田 村 亨
 函館工業高等専門学校 正 員 佐々木 恵一

1. 目的

財政破綻が叫ばれる中、2001年6月から地方交付税の裏負担カットが始まった。このため、市町村は、公共事業に関わる地方債の発行ができなくなり、公共事業の連続性が担保されなくなることから、計画と財務の見直しが課題となる。ところで、2000年3月、旧自治省から「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査報告書」が発表され、地方公共団体は貸借対照表（Balance Sheet：以下 B/S と示す）を作成し自らの財務状況を把握しはじめている。

本研究は、以上を背景として、市町村の財務諸表を用いて公共事業の評価の可能性を検討するものである。具体的には、財務諸表の中の B/S と損益計算書（Profit and Loss Statement、以下 P/L と示す）を用い、地方公共団体の一般会計と公営企業会計を連結した財務諸表を作成し、利用者負担比率などの判断指標を用いて公共事業を評価する。

2. 公共事業の資金の流れ

公共事業を市町村の B/S で見るときの一番大きな限界は、「正味資産にいかなる意味をもたせるか」という点である。この正味資産のうち、国庫支出金は過年度の国からの贈り物であり、都道府県支出金は都道府県からの贈り物、一般財源は都市の市民からの贈り物である。

会計学の立場からは、資産と負債の差額分が正味資産となるが（財政学の立場からは負債が重要）、公共事業の場合は、受益者負担を含めた国・都道府県・市町村のお金の流れが問われる。

3. 連結財務諸表の作成手順

連結財務諸表の作成手順を以下に示す。

- ・連結の範囲決定・・・普通会計・公営企業会計・特別会計等の中からどこまでを範囲に含めるかを決定する。
- ・合算・・・普通会計・企業会計の B/S と P/L（普通会計では行政コスト計算書）を項目ごとに合算して、最大の B/S と P/L を作成することである。但し、単純に合算しただけではダブルカウントが含まれる（単純合算の 20～30%がダ

ブルカウントと言われている）。

・仕訳・・・単純合算によって生じたダブルカウントを消去する作業である。まず、取引の消去をする。これは普通会計から連結対象のフローを消すことである。次に、債権債務の消去がある。これは、他会計からの繰入の残高を消去することである。そして、普通会計からの収支の消去がある。これは、市の投資と公営の資本を消去することである。最後に、未実現利益の消去がある。未実現利益とは貨幣性資産の裏づけのない利益のことで、取得原価主義は実際に販売が行われ、企業に貨幣性資産が入って来るまでは利益を計上しないため、「思い込み」の利益を排除することが可能である。利益となりそうでもその裏づけが無いものが財務諸表に載ると、例えば見込みの利益を見ると配当金がありそうだが、実際は配当金なしといったことも考えられる。

また、P/L よりセグメント情報の作成を行う。セグメント情報とは、企業では、売上高や営業損益等の財務情報を事業の種類別、所在地別等の区分単位に分別したもので、公共団体では、行政活動コスト、収入（利用者間接負担、利用者負担、国・都道府県からの補助）、利用者負担の割合、正味財産の増加に寄与する額、市町村債年度末残高を公営企業別の区分単位に分別したものである。

4. 北海道M市における連結財務諸表の作成

連結財務諸表の手順に従い、北海道M市において連結財務諸表を作成し公共事業評価を行う。連結範囲は、M市の普通会計と7公営企業会計とし、普通会計の B/S に計上されない公営企業会計の各項目と調整するため、各公営企業の有形固定資産は普通会計の有形固定資産内のそれぞれ該当するところに、投資等は、普通会計合計値に、資本は正味財産に計上し、単純合算を行った（表-1）。

また、普通会計の B/S に計上されない項目について普通会計と公営企業会計の調整を行った。以上の対応をしてから、連結仕訳を行う。本研究では普通会計・公営企業それぞれの間の取引データが揃っていないため単純合算値のまま示した。

キーワード 公共事業評価、財務諸表、市町村計画

連絡 〒050-8585 室蘭市水元町 27 番 1 号 室蘭工業大学大学院工学研究科建設システム専攻 TEL 0143-46-5289

表—1 連結バランスシート(合算時)

M市 連結バランスシート(合算時)
平成11年度(平成12年3月31日)

普通会計		合算	(単位:百万円)		普通会計	合算
資産の部			負債の部			
1.有形固定資産	99,581	176,858	1.固定負債	52,100	52,618	
(1)総務費	5,735	5,735	(1)地方債	38,695	38,695	
(2)民生費	2,031	19,212	(2)債務負担行為	0	0	
(3)衛生費	4,930	4,930	物件の購入等	0	0	
(4)労働費	151	151	債務保証又は損失	0	0	
(5)農林水産業費	161	161	(3)退職給与引当金	13,405	13,405	
(6)商工費	2,215	3,983	(4)その他の引当金	0	118	
(7)土木費	59,325	117,653	(5)他会計借入金	0	400	
(8)消防費	3,637	3,637				
(9)教育費	17,686	17,686				
(10)その他	3,710	3,710				
(うち土地)	21,617	29,675				
2.投資等	13,046	13,362	2.流動負債	3,526	26,119	
(1)投資及び出資金	5,459	5,459	(1)翌年度償還予定額	3,526	3,526	
(2)貸付金	3,701	3,912	(2)翌年度繰上充資金	0	0	
(3)基金	3,886	3,886	(3)その他	0	22,593	
特定目的基金	2,270	2,270				
土地開発基金	1,616	1,616				
定額運用基金	0	0				
(4)その他	0	105	3.その他			
3.流動資産	4,895	7,177	借入金本金	55,626	28,200	
(1)現金・預金	3,205	3,437	負債合計	106,937	106,937	
財政調整基金	28	28				
備荒資金	1,218	1,218				
減債基金	1,853	1,853				
歳計現金	106	106				
(2)未収金	1,690	3,647	正味資産合計	61,897	96,047	
地方税	1,457	1,457				
その他	233	233				
(3)その他	0	93				
4.土地造成		5,584				
5.その他		3				
資産合計	117,522	202,984	負債・正味資産合計	117,523	202,984	

四捨五入しているため合計が合わない項目もある

そして、行政コスト計算書と公営企業の P/L をもとにセグメント情報を作成した(表-2)。

表 - 2 セグメント情報

平成11年度セグメント情報

会計の名称	行政活動 コスト	収入		利用者負担 の割合	正味財産 の増加に 寄付する額	市債年度 末残高	倍率
		合計	うち 利用者負担額 (使・手・料金等)				
A	B	C	C/A	B-A	D	D/C	
【普通会計】							
普通会計	49,138	49,286	1,281	2.6%	148	38595	30
【公営会計】							
水道	1,954	2,184	2,011	102.9%	230	77	0
工業用水道	12	12	12	100.0%	0	0	0
病院	10,750	10,000	9,051	84.2%	-750	710	0
卸売市場	266	255	145	54.5%	-11	5	0
宅地開発	37	76	0	0.0%	39	0	-
港湾整備	629	821	364	57.9%	192	6	0
下水道	2,347	2,584	1,296	55.2%	237	45	0
【合計】	65,133	65,218	14,160	21.7%	85	39538	3
相殺消去							
【連結】							

5. 考察

表-1 は連結 B/S(合算時)を示している。ここで注意すべきは、普通会計と公営企業間の取引を差し引きしていないため、ダブルカウントされた財務諸表になっていることである。一般にはダブルカウント分が 20～30%あると言われている。表-1 からわかることは次の 2 点である。

- 見た目にはバランスは取れているように見えるが、実際には交付税の裏負担カットが実施されることと、相殺消去による資産と投資の減少により負債に対する市町村の負担が大きくなることいえる。
- 連結(合算)時において、資産に対する負債の割合が高くなっている。これは、上・下水道などの公営企業会計は原則として料金収入による独裁採算制をとっているため、将来の料金収入で資金回収を行うことを前提に、資産形成に際し資金調達を大部分を企業債で行う

ことに起因している。

表-2 はセグメント情報と言われるもので、行政活動コスト(収支)と収入の関係を会計別に示したものである。表中の「利用者負担の割合(C/A)」は、行政活動コストに対して利用者がどれだけそれを負担しているかの割合である。「正味財産の増加に寄与する額(B-A)」は収入の合計から行政活動コストを引いたものである。表-2 から分かることについて下水道事業を例にまとめる。行政活動コストに対する利用者負担の割合は 55.2%で正味財産の増加に寄与する額は 2 億 3700 万円である。これは、利用者負担の割合が約半分しかないのだが、赤字にはなっていないから採算性が取れているといえる。

M 市では、同じ行政サービスであっても、そのコスト普通会計のサービスが、主として市税や国からの交付税や補助金などの財源で賄われているのに対して、普通会計以外の会計は、主として使用料や診療報酬などの利用者負担により賄われている。

一般的に、行政コストと負担の関係で、収益を目的としない普通会計と原則として独立採算をめざす公営企業会計では大きな違いが見られる。公営企業会計は原則として、利用者からの料金収入により運営されているので、コストの大半は利用者が直接負担していることになる。しかし、公営企業でも市税や地方交付税などの一般財源が投入されている。例えば、下水道事業会計は下水の処理を行う会計であるが、この中には汚水だけではなく、雨水の処理も含まれている。これには大変多くのコストがかかっている。雨水処理は、特定の利用者ではなく市民全体のサービスであるため、普通会計が負担すべきコストであり、市税などで賄われている。市税は言い換えれば利用者間接負担である。

6. おわりに

本研究では、M市の財務諸表を用いて公共事業の評価の可能性を検討した。具体的には、財務諸表の中の B/S と P/L を用い、地方公共団体の一般会計と公営企業会計を連結した財務諸表を作成し、利用者負担比率などの判断指標を用いて公共事業を評価した。普通会計の B/S により市の財政を企業会計に適用する事ができた。公営企業と普通会計の連結財務諸表を作成し、公共事業の財政に対する比率から、公共事業の評価を行った。

参考文献

- ・財務情報の充実について、札幌市、2001、3
- ・初試算国のバランスシート、文藝春秋、1999、5