

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

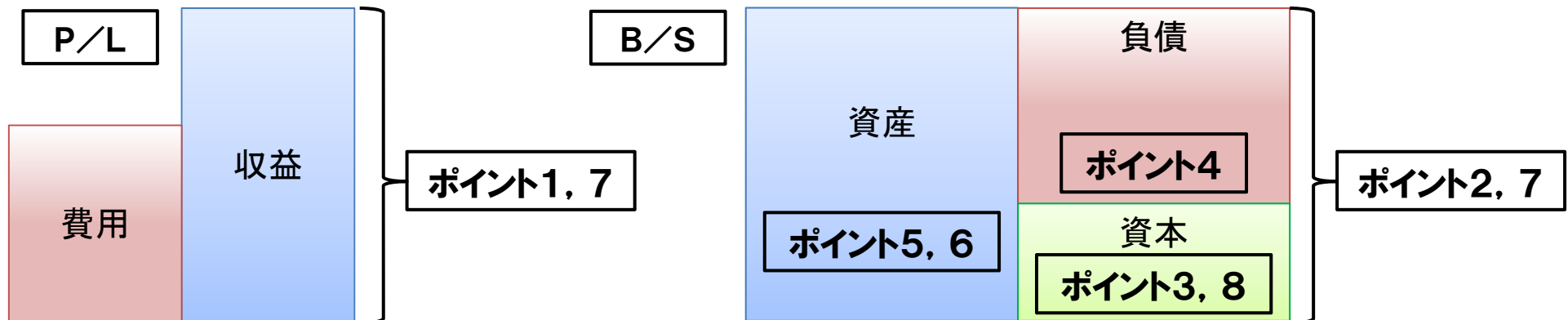
平成24年8月

総務省自治財政局公営企業課

財務諸表のとらえ方のポイント

- (ポイント1) 真の損益構造が明らかになる
- (ポイント2) 資本より負債が大きくなる
- (ポイント3) 移行処理時に利益剰余金が増加する
- (ポイント4) 公営企業の負担範囲(⇔公費負担範囲)が明らかになる
- (ポイント5) 真の資産状況が明らかになる
- (ポイント6) 料金徴収率が明らかになる
- (ポイント7) 部門別の経営状況が明らかになる
- (ポイント8) 剰余金や資本金の処分を自ら決定できるようになる

【各ポイントと変化が現れる財務諸表上の項目】



(ポイント1) 真の損益構造が明らかになる

- 本来認識しなければならない収益・費用を、発生時点ですべて計上することにより、真の損益構造が明らかになる。
- 建設改良のための補助金等・一般会計繰入金を収益(長期前受金戻入)としてカウント → 収益の増加要因に。
- 退職給付引当金や賞与引当金、貸倒引当金、たな卸資産評価損、減損損失の計上により、短期的には費用が増加するが、これらは発生主義の徹底により前倒しで計上されるもので、長期的には損益に対して中立的。

改正前のP/L		改正後のP/L		
営業収益	〇〇〇	営業収益	〇〇〇	
営業費用	〇〇〇	営業費用	〇〇〇	
...		...		
減価償却費	〇〇〇	<u>減価償却費</u>	<u>〇〇〇</u>	・これまで「みなし償却」を行っていた事業については、減価償却費が増加。
賞与(※当年度4-11月分)	〇〇〇	賞与(※当年度4-11月分)	〇〇〇	
<u>賞与(※前年度12-3月分)</u>	<u>〇〇〇</u>	<u>賞与引当金繰入額(※当年度12-3月分)</u>	<u>〇〇〇</u>	・引当金はいずれも、将来発生する可能性が高い費用を現時点で計上するもの(これまででは支払や損失確定のタイミングでP/Lに費用計上)。
<u>退職給与金</u>	<u>〇〇〇</u>	<u>退職給付引当金繰入額(※通常分)</u>	<u>〇〇〇</u>	
...		<u>貸倒引当金繰入額</u>	<u>〇〇〇</u>	
...		...		
営業利益	〇〇〇	営業利益	〇〇〇	
営業外収益	〇〇〇	営業外収益	〇〇〇	
...		...		
営業外費用	〇〇〇	<u>長期前受金戻入</u>	<u>〇〇〇</u>	・長期前受金戻入の計上により、収益が増加。 ・一般会計繰入金 → 収益分が純増。 ・補助金等 → これまで「みなし償却」を行っていた事業については、減価償却費増加分と相殺。
経常利益	〇〇〇	営業外費用	〇〇〇	
特別利益	〇〇〇	経常利益	〇〇〇	
特別損失	〇〇〇	特別利益	〇〇〇	
<u>貸倒損失</u>	<u>〇〇〇</u>	特別損失	〇〇〇	
...		...		
...		<u>たな卸資産評価損</u>	<u>〇〇〇</u>	・資産価値の減少により将来費用・損失が発生する可能性が高い場合に、現時点で費用・損失発生見込み分を計上するもの。
...		<u>減損損失</u>	<u>〇〇〇</u>	
...		<u>退職給付引当金繰入額(※移行処理分)</u>	<u>〇〇〇</u>	
当年度純利益	〇〇〇	...		
		当年度純利益	〇〇〇	

※明らかになった真の損益構造をもとに、以下のポイント等を検証・検討することが重要。

- (1) 赤字構造か黒字構造か
- (2) どの程度公的支援に依存しているか
- (3) 費用縮減できる項目はないか
- (4) 適切な料金水準はどの程度か

(今回廃止)補助金等により取得した固定資産についての減価償却の特例 (いわゆる「みなし償却」制度)

- 補助金等により取得した固定資産の減価償却の際には、購入価額から補助金等充当額を控除した額を帳簿価額とみなし、補助金等未充当部分についてのみ減価償却を行う制度。
- この制度は、補助金等を充当して取得した固定資産の補助金等相当額は、減価償却を行って当該減価償却費を料金原価に算入することが適当でないことを踏まえ、創設されたものである。

【設例】

X年度末に補助金50億円及び企業債50億円をもとに100億円の資産A(耐用年数10年、残存価額0円)を購入した場合において、当該資産Aを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、減価償却していく。

損益計算書 (購入時)

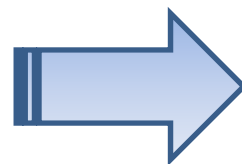
(計上なし)

損益計算書 (X + 6 年度)

(費用)
減価償却費 5億円

貸借対照表 (購入時)

資産A 100億円	借入金 50億円
	補助金 50億円



貸借対照表 (X + 6 年度)

(減価償却累計額 △30億円)	(借入金償還 △30億円)
資産A 70億円	借入金 20億円
	補助金 50億円

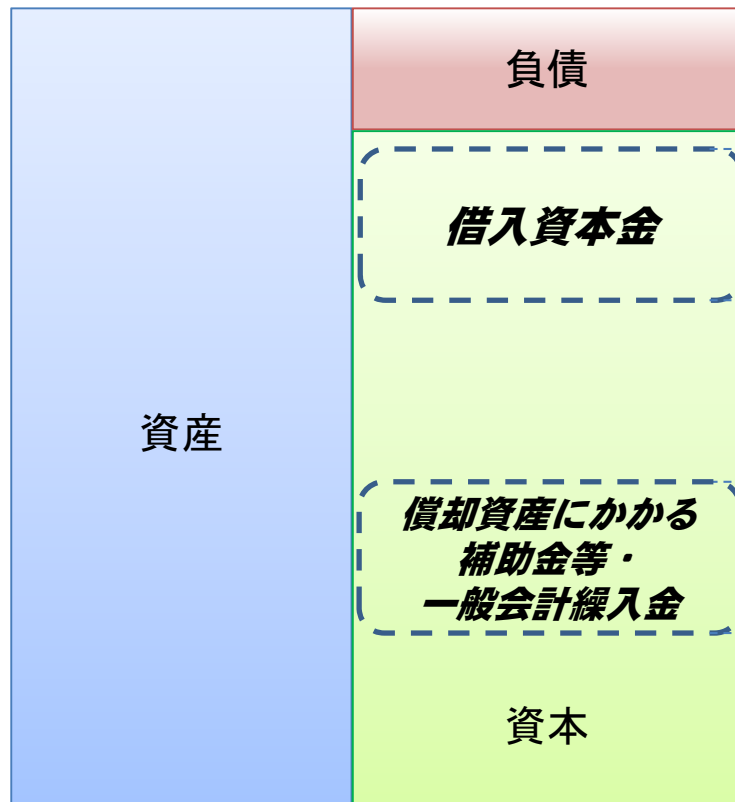
減価償却せず

※除却時に補助金充当部分
50億円を一時に減価。

(ポイント2)資本より負債が大きくなる

- 建設改良のための借入金(借入資本金)の計上区分を変更 資本金から負債へ
 - 引当金の計上義務化(退職給付引当金、賞与引当金等) 負債が増加
 - 償却資産に係る補助金等・一般会計繰入金の計上区分を変更 資本剰余金から負債(繰延収益)へ
- ※ただし、負債のうち必ずしも全てが公営企業の実質的負担を意味するものではないことに注意する必要がある。

改正前のB/S



改正後のB/S

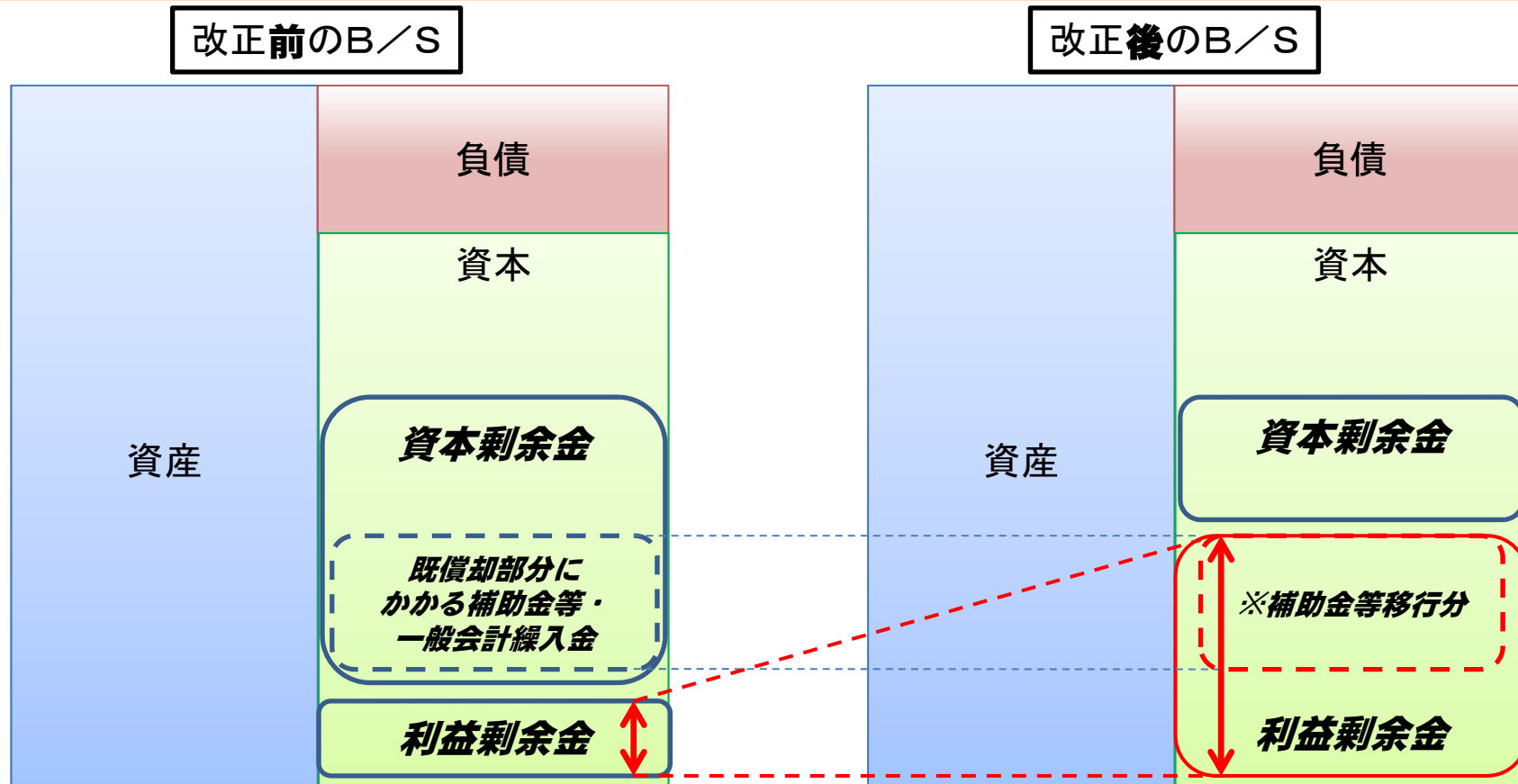


※一般会計が繰出金として負担することとなる額については、注記がなされる。(詳細はポイント4参照)

※これは、後年度に支払うべき金銭債務ではなく、会計上負債に計上しているに過ぎない。

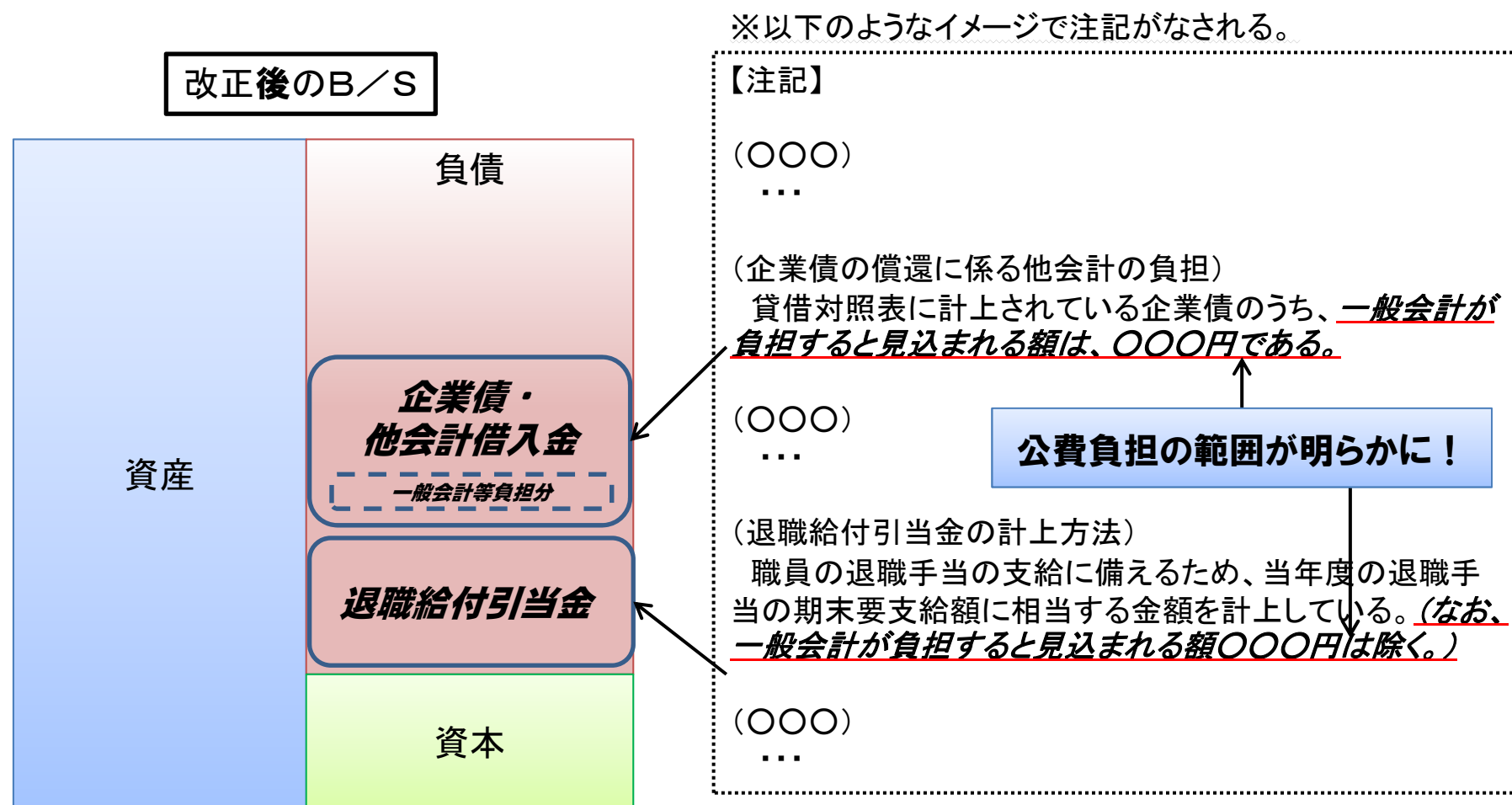
(ポイント3) 移行処理時に利益剰余金が増加する

- 建設改良のための補助金等・一般会計繰入金を収益としてカウント
→ 「みなし償却」を行っていない場合は、過去の減価償却に見合う補助金等分が移行処理時に利益剰余金に！
※移行処理後も、減債積立金等の取崩し分の利益剰余金計上により、増加しやすくなる。(組入資本金制度の廃止)
- 増加した利益剰余金については、まず累積欠損金の処理に充て、その上で残余がある場合は、次のような取扱いが考えられる。
 - ・新会計基準の導入に伴い発生する費用(退職給付引当金、繰延勘定の解消、評価損の補填等)への充当
 - ・長期的な経営の視点を踏まえた取扱い ~ 積立金への積立て(更新投資の財源等)など



(ポイント4) 公営企業の負担範囲(⇔公費負担範囲)が明らかになる

- 公営企業の負債について、料金を負担すべき部分と税金で負担する部分の区別が求められる。
 - その結果、公営企業の負担範囲(料金を負担すべき部分)が明らかになる。
- ※ この区別のためには、一般会計等の財政担当部局等との調整が必須



(ポイント5) 真の資産状況が明らかになる

- 固定資産の価値を明らかに → 償却資産はすべて毎年度減価償却(「みなし償却」制度廃止)
⇒ 帳簿価額に対する償却割合が明確になり、
今後の更新投資等の検討材料になる
→ 将来得られるであろう収入を算出し、適正な価額に(減損損失)
- 債権(料金<未収金>)の価値を明らかに → 貸倒実績率等を踏まえた価額に(貸倒引当金)
- たな卸資産(販売用土地等)の価値を明らかに → 時価<簿価のときは時価に(低価法)

改正前のB/S

資産		負債
固定資産	100,000	
減価償却累計額	△20,000	
未収金	10,000	
たな卸資産	20,000	
		資本

改正後のB/S

資産		負債
固定資産	95,000 <i>(※減損損失計上による 減少分 △5,000)</i>	
減価償却累計額	△30,000	
未収金	10,000	
貸倒引当金	△500	
たな卸資産	19,000 <i>(※低価法による 1,000)</i>	
		資本

この場合、実際の償却割合が
30%(=30,000/100,000)
であることが明らかになる。

(ポイント6)料金徴収率が明らかになる

- 未収金については、将来において回収不能と見込まれる額について、その金額の表示が義務付けられることになる(貸倒引当金の計上義務化)。
- この額は、これまでに料金徴収できなかった実績(貸倒実績率)等に基づいて算定されるため、料金徴収が不可能となった額の実態や将来の見込みを示すことになる。
- このことにより、今後は債権管理のあり方が問われてくる。

改正後の流動資産のイメージ

<資産の部>

流動資産

...	〇〇〇
...	〇〇〇
未収金	10,000
貸倒引当金	△ 500
...	〇〇〇
...	〇〇〇

- ・将来料金徴収が不可能となりうる額=500
- ・過去においてどれほど料金徴収ができなかったかを示す率=5% (500/10,000)

(ポイント7)部門別の経営状況が明らかになる

- 部門別の経営状況を明らかに → セグメント情報の開示
- これにより、公営企業全体のうち、どの部門が主力として利益を上げているか、どの部門にてこ入れが必要になるのか、といった情報が明らかになり、今後、より具体的な経営方針を立てる手助けとなる。

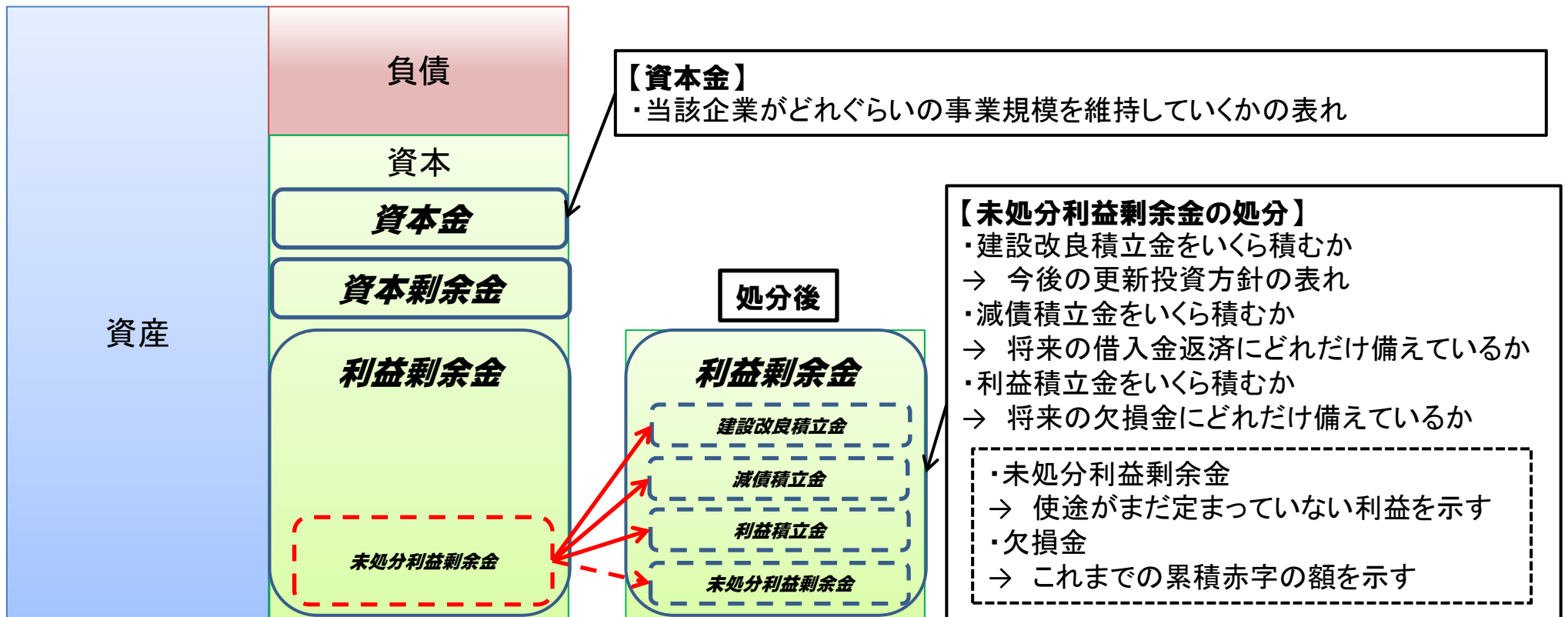
全事業		セグメント別
	【A部門】	【B部門】
【損益計算書】	【損益計算書】	【損益計算書】
営業収益 100,000	営業収益 80,000	営業収益 20,000
営業費用 90,000	営業費用 71,000	営業費用 19,000
営業利益 10,000	営業利益 9,000	営業利益 1,000
経常利益 5,000	経常利益 6,000	経常利益 $\Delta 1,000$
当年度純利益 2,000	当年度純利益 4,000	当年度純利益 $\Delta 2,000$
【貸借対照表】	【貸借対照表】	【貸借対照表】
資産 1,000,000	資産 800,000	資産 200,000
負債 800,000	負債 500,000	負債 300,000
資本 200,000	資本 300,000	資本 $\Delta 100,000$

- 上記のようなケースの場合、収益、事業規模の観点から、A部門が当該公営企業の主力であることが分かる。
- B部門については経常赤字・債務超過となっており、強力な経営改善策の必要性が明らかになる。

(ポイント8) 剰余金や資本金の処分を自ら決定できるようになる

- 法律等により制約されていた剰余金や資本金の処分が、議会の関与の下でそれぞれの公営企業自らの経営判断により決定することが可能となった。
- 剰余金や資本金の取扱いは、将来に向けた経営方針を反映。事業継続・拡張→財務基盤の確保・拡充、事業縮小→減資も選択肢、のように経営方針に応じた検討・取扱いが可能となる。
- 資本金や資本剰余金を処分して欠損金を埋めることはできるが、経営方針との整合性に配慮が必要。

資本の部の構成



※欠損金がある場合は、先に充当

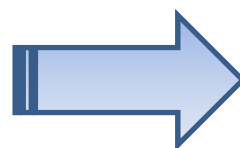
貸借対照表への影響のまとめ

	ポイント	資 産	負債・資本
①	真の損益構造が明らかになる	—	—
②	資本より負債が大きくなる	—	固定負債↑流動負債↑ (建設改良企業債・他会計長期借入金、引当金) 繰延収益↑(長期前受金) 資本金↓(借入資本金) 資本剰余金↓(補助金等・一般会計繰入金)
③	移行処理時に利益剰余金が増加する	—	資本剰余金↓(補助金等・一般会計繰入金) 利益剰余金↑
④	公営企業の負担範囲が明確になる	—	※公費負担の範囲について注記がなされる
⑤	真の資産状況が明らかになる	固定資産↓(減損損失、減価償却(みなし償却の廃止)) 流動資産↓(貸倒引当金、たな卸資産評価損)	利益剰余金↓
⑥	料金徴収率が明らかになる	流動資産↓(貸倒引当金)	利益剰余金↓
⑦	部門別の経営状況が分かるようになる	※部門別の貸借対照表が作成される(セグメント情報)	
⑧	剰余金や資本金の処分を自ら決定できるようになる	—	※各公営企業の経営方針により、 資本の部の内訳が変化
⑨	※その他見直し項目	固定資産↑(リース債権)、繰延勘定↓(廃止)	固定負債↑流動負債↑(リース債務)

【見直し前】

固定資産	固定負債
	流動負債
流動資産	資本金
	資本剰余金
繰延勘定	利益剰余金

みなし償却資産の
既償却相当分を減額等



【見直し後】

固定資産 ⑤↓⑨↑	固定負債 ②↑⑨↑
	流動負債 ②↑⑨↑
流動資産 ⑤↓⑥↓	繰延収益 ②↑
	資本金 ②↓
※繰延勘定廃止⑨↓	資本剰余金 ②↓③↓
	利益剰余金 ③↑⑤↓⑥↓

貸借対照表への影響は？（A市水道事業の場合）

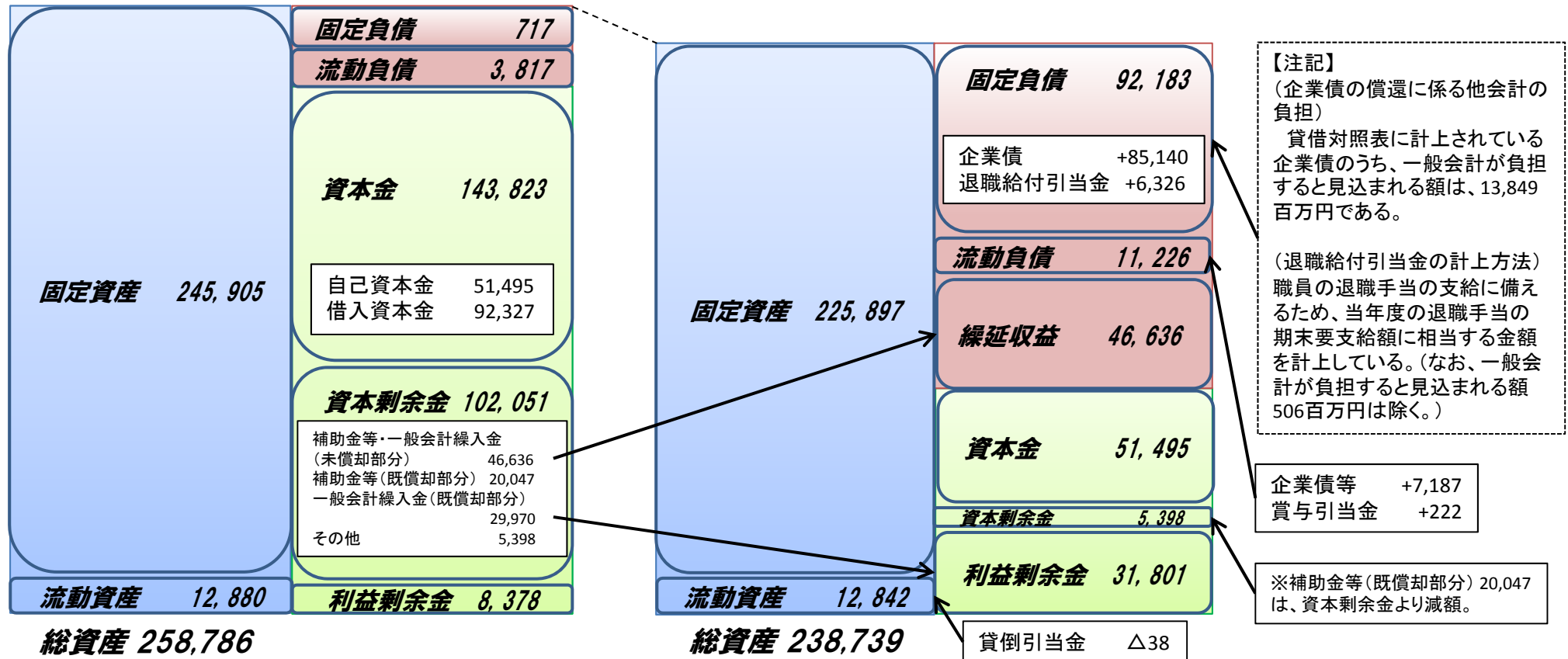
- 「みなし償却」制度の廃止により固定資産が減少(△8.2%)
- 建設改良のための借金(借入資本金)の計上方法の変更等により、資本:負債の比率が激変！(資本:負債=98:2から33:67へ)
- ただし、実質的には負債とは言えない繰延収益が含まれ、企業債にも一部一般会計負担があることに留意する必要がある。

【設例】平成26年度から新会計基準を適用した場合(「みなし償却」適用事業)

【平成25年度期末】

【平成26年度期末】

(単位:百万円)



※病院事業等の場合は職員数が多いため、退職給付引当金の計上の影響が大きい(→資本に対する負債の比率がさらに上昇)。12