

Title	地方公営企業会計における利益および資本概念の公共会計学的解釈(上)
Sub Title	The interpretation on the concept of the profit and capital in local public enterprises accounting from the perspective of "accounting for public interest" (1)
Author	白山, 真一(Shirayama, Shinichi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2014
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.57, No.5 (2014. 12) ,p.85- 101
JaLC DOI	
Abstract	<p>本論文では、地方公営企業会計における資本制度の改訂について、「利益積立金制度改訂の意義」をロールズの「公正としての正義」の第1原理からみたくて、「資本組入制度改訂の意義」をロールズの第2原理から検討し、地方公営企業会計に対する公共会計学の観点から一解釈の提示を目的としている。このような公共会計学的解釈は、</p> <p>社会的インフラ資産の維持・更新の一翼を担う地方公営企業において、「利益」がそれらの維持・更新の財源として果たすべき本質的機能や世代間における「利益」の時間的な分配の衡平性という論点を考察するための一視座となる。</p> <p>本稿(上)ではそのための前提となる概念整理を行う。第1に、地方公営企業における資本制度の改訂について地方分権改革の基本理念等との関係を簡単にみたくて、ロールズの「公正としての正義」の観点から地方分権改革の基本理念等の検討を行い、このようなアプローチによる考察の可能性を示す。第2に、これを前提に、まず、今般の「利益積立金制度改訂の意義」について、利益処分権限に焦点をあてて、会計エンティティ論から一定の整理を行ったのちに、ロールズの「公正としての正義」の第1原理から、公共会計学的解釈として若干の検討と課題を提示する。第3に、次稿(下)において「資本組入制度改訂の意義」を検討するための前提として、地方公営企業における「利益の性格とその在り方」という問題を考察する。まず、総括原価方式に基づく事業報酬の計算方法に内在する利益の性格について再整理を行い、今般の地方公営企業会計の改訂趣旨との関係を検討する。次に、このような整理・検討を踏まえ、社会的インフラ資産の維持・更新財源の負担に係る世代間における受益と負担の関係について、課題を提起し、次稿(下)の展開へとつなげる。</p>
Notes	研究ノート
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20141200-0085">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20141200-0085</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 研究ノート

## 地方公営企業会計における利益および 資本概念の公共会計学的解釈（上）

白山 真一

### <要 約>

本論文では、地方公営企業会計における資本制度の改訂について、「利益積立金制度改訂の意義」をロールズの「公正としての正義」の第1原理からみたらうえて、「資本組入制度改訂の意義」をロールズの第2原理から検討し、地方公営企業会計に対する公共会計学の観点から一解釈の提示を目的としている。このような公共会計学的解釈は、社会的インフラ資産の維持・更新の一翼を担う地方公営企業において、「利益」がそれらの維持・更新の財源として果たすべき本質的機能や世代間における「利益」の時間的な分配の衡平性という論点を考察するための一視座となる。

本稿（上）ではそのための前提となる概念整理を行う。第1に、地方公営企業における資本制度の改訂について地方分権改革の基本理念等との関係を簡単にみたらうえて、ロールズの「公正としての正義」の観点から地方分権改革の基本理念等の検討を行い、このようなアプローチによる考察の可能性を示す。第2に、これを前提に、まず、今般の「利益積立金制度改訂の意義」について、利益処分権限に焦点をあてて、会計エンティティ論から一定の整理を行ったのちに、ロールズの「公正としての正義」の第1原理から、公共会計学的解釈として若干の検討と課題を提示する。第3に、次稿（下）において「資本組入制度改訂の意義」を検討するための前提として、地方公営企業における「利益の性格とその在り方」という問題を考察する。まず、総括原価方式に基づく事業報酬の計算方法に内在する利益の性格について再整理を行い、今般の地方公営企業会計の改訂趣旨との関係を検討する。次に、このような整理・検討を踏まえ、社会的インフラ資産の維持・更新財源の負担に係る世代間における受益と負担の関係について、課題を提起し、次稿（下）の展開へとつなげる。

### <キーワード>

公共会計学、ロールズの「公正としての正義」、義務付け・枠付けの見直し、利益積立金制度、ロールズの第1原理、自治立法権、自治行政権、自治財政権、ロールズの「優先権ルール」、事業報酬、社会的インフラ資産の維持・更新財源

## 1 はじめに

地方公営企業会計に関する検討は、昭和44年3月における「地方公営企業財務会計制度の改善に関する報告書」に嚆矢があり、その後、様々な側面から検討され、最近では、平成21年12月公表の「地方公営企業会計制度報告書」が挙げられる。このような一連の改訂動向を踏まえて、平成23年度通常国会において地方公営企業法の会計法規が資本制度を中心に大幅に改訂されるに至った。これに引き続き、地方公営企業法の政省令の見直しも行われ、その結果、地方公営企業会計が全面的に改訂された。

本稿(上)では、地方公営企業会計における資本制度の取扱いについて「公共会計学」の文脈に基づき、公共哲学的観点から考察する。ここでいう公共哲学的観点とは、営利性を有しない組織体における会計の在り方について平等な市民社会構築の目的を実現するために必要な社会的・公共的な理性の観点である。したがって、営利性を有する組織体の会計、即ち、私的合理的な観点に立ち、損益計算目的を実現する企業会計的な認識とは制度上、全く異なる視点を意味する。

このようなアプローチ方法を採用する根拠としては、①今般の地方公営企業会計の資本制度改訂は、地方分権改革の一環であるため、その改訂要請の根本には政策的判断の要素があること、そのため、②会計処理の妥当性について、企業会計の基礎概念から演繹することによっては必ずしも十分に説明しうるものではないこと、③独立採算的な経営を基礎とする地方公営企業は、公共的要請から企業会計とは異なる特殊な会計処理の永年に亘る実

1) 「地域の自主性および自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律」による地方公営企業法の一部改訂は平成23年4月28日に成立(平成23年5月2日交付)しており、施行日は平成24年4月1日である。

2) 本論文はこの「公共会計学」の文脈および研究方法を元に、それを地方公営企業会計の検討に具体化したものであると考えている。黒川、2012 pp.441-474を参照。

務慣行があり、それを踏まえた検討が必要であること、にある。

なお、公共哲学的観点のうち、契約説に基づくリベラルの立場として代表的な見解である、ロールズの「公正としての正義」の視点に依拠しつつ考察をしていく形式を採用する。

### (1) 地方分権改革と地方公営企業会計における資本制度の改訂

今般の地方公営企業会計の改訂は、地方分権改革推進委員会の第2次勧告(平成20年12月8日)および第3次勧告(平成21年10月7日)において、「義務付け・枠付けの見直しと条例制定権の拡大」および「地方公共団体の財務会計における透明性の向上と自己責任の拡大」が掲げられたことを直接的な契機とする。

具体的には、この改訂の基本的な考え方は、「地方公共団体における地方公営企業経営の自由度の向上を図る観点から、資本制度等の見直しを行うこと」と「地方財務会計について、ストック情報を含む財務状況の開示の拡大の要請が強いこと等も勘案し、現在、財務規定等が適用されていない公営企業等について、新たに地方公営企業会計を適用すべきことを検討すること」にある<sup>3)</sup>。

従来<sup>4)</sup>の地方公営企業会計における資本制度では、減債積立金および利益積立金を前提とする資本組入制度として以下の規定がなされていた。

- ① 毎事業年度利益が生じた場合、前事業年度から繰り越した欠損金があるときは、その利益をもってその欠損金をうめ、なお残額があるときは、その残額の20分の1以上の金額を、まず減債積立金、次に利益積立金に積み立てなければならないこと(旧地方公営企業法第32条、旧地方公営企業法施行令第24条)
- ② 組入資本金は、地方公営企業が獲得した利益(剰余金)について、固定資産の取得を通じて自己資本化するものであり、具体的には、i) 減債積立金を使用して借入資本金である企業債を償還した場合、その使用した減債積

3) 「地方公営企業会計制度等研究会 報告書」総務省 地方公営企業会計制度等研究会、2010 p.3

立金に相当する額 ii) 任意の積立金である建設改良目的積立金を使用して地方公営企業の建設又は改良を行った場合、使用した建設改良目的積立金に相当する額 iii) 任意の積立金を使用して一般会計等からの長期借入金を償還した場合、使用した積立金に相当する額を自己資本に組み入れること（旧地方公営企業法施行令第25条）

これらの規定は、「利益積立金制度」と「資本組入制度」が資本造成として組み合わせられたものであり、その趣旨は、第1に、「利益積立金制度」では、減債積立金および利益積立金で利益の一定割合を積み立て、その積み立てた使途以外の使用を法令で制限することにより、地方公営企業の経営の安定化・健全化を図ること、第2に、「資本組入制度」では、地方公営企業の利益について、資金的設備や構築物等の固定資産の取得を通じて資本造成（企業債、長期借入金として調達した財源により固定資産を先行取得し、その償還により資本形成がなされたものと整理）を行い、もって資金の流出を防ぎ、当該固定資産の長期安定性を確保し、住民への継続的サービス提供を可能とすることである。

以上のような旧制度の内容と趣旨に対して、今の地方公営企業会計の改訂により、法定積立金（減債積立金、利益積立金）の積立義務が廃止（改訂前の法第32条第1項、法第32条第2項、改訂前の令第24条第1項から第3項まで）され、条例により、または、議会の議決を経て、利益および資本剰余金を処分できるようになった。また、減債積立金および利益積立金の使途を限定する規定も廃止（改訂前の法第32条第3項および第4項）された。さらに、事業規模の変更、資本金として留保すべき水準の見直し等、地方公営企業経営の在り方を変更する場合は、経営判断により、議会の議決を経て、資本金額の減少（減資）を行うこと（法第32条第4項）も可能となった。これに伴い、従来の「資本組入制度」の法律による強制<sup>4)</sup>は廃止された。

4) 「地方公営企業法施行令等の一部改訂および地方公営企業法施行規則等の一部改訂について（通知）」（総財公第11号 平成24年1月27日）

なお、計画性・透明性の高い企業経営を推進する観点から、経営の基本に関する事項（経営の基本方針）として、「資本の維持造成に関する事項」（施設の更新財源の確保を含めた中長期的な経営方針を定めるもの）を条例において規定することが可能となった<sup>5)</sup>。

## （2）検討の方向性

ここでは、まず、地方公営企業会計における資本制度の改訂について、①「利益積立金制度改訂の意義」をロールズの「公正としての正義」第1原理から考察したうえで、②「資本組入制度改訂の意義」を、同様に、ロールズの第2原理から検討する。いうまでもなく、地方公営企業会計に対する公共会計学の観点からの一解釈を提示することを目的としている。ただこのような公共会計学的解釈は、社会的インフラ資産の維持・更新の一翼を担う地方公営企業において、「利益」がそれらの維持・更新の財源として果たすべき本質的機能や世代間における「利益」の時間的な分配の公平性という論点を提示することが可能となろう。

## 2 地方分権改革の基本理念

### （1）地方分権改革の基本理念と3つの権利

「地方分権改革推進にあたっての基本的な考え方——地方が主役の国づくり——（平成19年5月30日地方分権改革推進委員会）」では、地方分権改革の目指すべき方向性として、「分権型社会への転換」「自己決定・自己責任、受益と負担の明確化」などの基本理念が提唱され、地方が総体として国から自立するとともに、各地域が相互に連帯しつつ個々に自立する姿を目指すという方向性が提示されている。

この地方分権改革について、それを支え、真の意味での「地方政府」を確立するためには、①自治行政権、②自治財政権、③自治立法権、という

4) 第一 地方公営企業会計基準に関する事項 十 その他 (三) 資本組入れ制度の廃止

5) 「地方公営企業会計制度の見直しについて」総務省自治財政局公営企業課、2012。なお実務的には総務省から「資本制度の見直しに関するQ&A」が逐次発出されている。



3つの権利機能が重要となる。

まず、①自治行政権とは、地方公共団体の首長や議会が本来あるべき政策決定機関として実質的に機能することを意味するものであり、次に、②自治財政権とは、地方の担う事務と責任に見合った地方税財源の充実確保等により、分権型社会にふさわしい地方の税財政基盤を確立し、地域間の財政力格差の縮小をはかることを意味するものである。さらに、③自治立法権とは、地方公共団体の条例制定権を拡充して、法制的な観点からも地方公共団体の自主性を強化し、自らの責任において条例を制定し、行政を実施する仕組みを構築することである。

以上のような3つの権利の拡充により、地方行政および税財政の基盤が確立され、政策や制度の問題も含めて自由度が拡大されるとともに、国に依存しない自立した“自治体”が相互の連携・連帯によって支え合う仕組みが実現されることになる。

今般の地方公営企業法の改正の契機となった、地方分権改革推進委員会による第1次から第4次勧告および「地域主権戦略大綱」（平成22年6月）では、「地方政府」という概念が用いられている。これは「地方公共団体（地方自治体）を自律的政治単位と捉え、地方自治の政治の要素・モーメントを重視し、地方公共団体（地方自治体）に統治団体性と中央政府との対等性を強調するもの<sup>6)</sup>」である。具体的には、一定程度の財政的基盤を有したコミュニティとしての性格を有する「道州制」のようなイメージに近いものといえよう。

## (2) 「義務付け・枠付け」の見直しと地方公営企業会計の改訂

「第2次勧告～「地方政府」の確立に向けた地方の役割と自主性の拡大～（平成20年12月8日地方分権改革推進委員会）」では、「地方政府」の確立のため、地方公共団体の条例制定権を拡充する意図から、地方公共団体の自治事務について国が法令で事務の実施やその方法を制約している「義務付け・枠付け」の見直しが提言されている。

この提言の主旨は、条例により法令の規定を

「上書き」する範囲の拡大も含めた条例制定権を拡充することであり、法制的には、地方公共団体の自主性を強化し、政策や制度の問題も併せて自由化し、同時に、自らの責任において行政の仕組みを構築することである。地方分権改革推進法第5条の「地方公共団体に対する事務の処理又はその方法の義務付け」に関する当該勧告では「義務付け・枠付け」として、この点に関する見直しを行っている<sup>7)</sup>。

今般の「地方公営企業法（昭和二十七年法律第二百九十二号）」もこの考え方に基づいて、旧制度の「義務付け・枠付け」の見直しの一環として、地方公営企業会計における資本制度の改訂がなされている。

## 3 ロールズの「公正としての正義」第1原理と地方分権改革の基本理念の関係

### (1) ロールズの第1原理の内容

ロールズの「公正としての正義」第1原理は、「平等で基本的な諸自由を規定し、確保する社会システムの諸側面<sup>8)</sup>」を命題としたものである。

即ちロールズのこの第1原理では、「各人は、平等な基本的諸自由の最も広範な〔=手広い生活領域をカバーでき、種類も豊富な〕制度枠組みに対する対等な権利を保持すべきである」と措定する。ただし「最も広範な枠組みといっても〔無制限なものではなく〕他の人びとの諸自由と同様〔に広範〕な制度枠組みと両立可能なものでなければならない<sup>9)</sup>」とするものである。

ロールズにおいては、契約説の立場から、自然人を対象として考察が行われ、この第1原理で想定されている「自由」の対象には、「政治的な自

7) 「義務付け」とは、一定の課題に対処すべく、地方公共団体に一定種類の活動を義務付けることをいい、一定種類の活動に係る計画策定の義務付けも含む。「枠付け」とは、地方公共団体の活動について手続、判断基準等の枠付けを行うことをいう。

8) Rawls, 1999 p.53 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.84)

9) Rawls, 1999 p.53 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.84)

6) 西川, 1980 pp.3-4

由（投票権や公職就任権）」と「言論および集会の自由」、「良心の自由」と「思想の自由」、心理的抑圧および身体への暴行・損傷からの自由（人身の不可侵性）を含む「人身の自由」、個人的財産＝動産を保有する権利と法の支配の概念が規定する「恣意的な逮捕・押収からの自由」などが含まれ、このような諸自由が平等に分ち合われるべきだとする見解である。<sup>10)</sup>

また、これらの自由が確立している状態とは、①自由である行為者の存在、②当該行為者の自由に対する制限あるいは限界、③行為者の自由な意思決定権、などの状況に言及することで説明される。<sup>11)</sup>

さらに、第1原理に違反する状態とは、「ある階層の人びとの自由の度合いが他の階層の人びとのそれよりも大きい場合」と「自由の幅が本来あるべきところまで拡張されていない場合」<sup>12)</sup>、つまり、前者は「不平等な状況」、後者は「平等だが幅が制限されている状況」であるとされている。

## （2）ロールズの枠組みからの考察可能性

### （ア）問題の所在

今般の地方分権改革の主旨は、先述のように、実質的にヒエラルキー構造になっている我が国の中央省庁と地方公共団体との政府間関係を、「中央政府」と「地方政府」の対等性へと変化させ、また、それぞれの主体が果たすべき役割を相互に分担していくことにある。

このような変化の過程は、「中央政府」から地方公共団体が真の「地方政府」として自治（＝自律）を確立していく過程であるとも看做せる。そのため、契約説の立場であるロールズにおける、国家権力と自由な個人との関係を論じる憲法論の観点と共通する側面があるといえよう。

しかし、ロールズが想定する公正としての正義の適用対象は、自然人を基本的な構成要素とする社会システムであるが、他方、地方分権改革の対

象は、中央省庁と地方公共団体の政府間関係における行財政・立法制度システムである。両システムは国家・「中央政府」対自由な個人・「地方政府」という関係構造の類似性を有するとしても、質的に異なるカテゴリーである。

そこで、このような適用対象の相違を認識しつつも、国家財政と地方財政の政府間財政関係を主軸とした地方分権改革の視点から「地方公共団体の国からの自律（中央集権構造から地方分権構造への転換）」と「個人の国家からの自由」の間に共通する要素に着眼し、これをロールズの第1原理の観点から、まず整理する。その理由は、社会的インフラ資産の維持・更新財源の世代間負担に係る問題を、ロールズの第2原理の観点から目的適合的に説明することにある（次稿で評論する）。

### （イ）地方分権の意味内容の相違<sup>14)</sup>

地方分権改革の背景となっている要因は、成熟社会の到来や少子高齢化による住民密着型公共サービスの必要性、国民国家の相対化と自己決定権の重視の傾向、などである。

地方分権改革の推進主体は様々であり、立場により地方分権の意味するところが異なっている。中央政府の立場からは、これまでの巨額な財政赤字および冷戦終結・米国の国際的地位の低下等による我が国の対外援助や防衛費の増大等により、中央政府は対外政策に財源をシフトせざるを得ない状況であり、必然的に地方政府に国内政策を分担させるという観点が強調されることになる。また、大都市圏の地方公共団体の立場からは、潤沢な所得税・法人税等を地方財政調整制度の原資にはせず自主財源とし、「中央政府のコントロールからの自律」という文脈において、事務事業・権

13) 憲法上の観点からは、自由権は、精神的自由、経済的自由、人身の自由に大別されるが、ここで検討する対象は中央省庁と地方公共団体という「組織体」間における政府間関係であるため、不当な逮捕等からの自由や公平な裁判を受ける権利等から構成される「人身の自由」は検討対象から除外している。なおここでの検討については、芦部、2011 pp.146-247を参考にしている。

14) 本稿における以下の3（2）（イ）（ウ）に係る検討については、金澤、2010 pp.197-224を参考にしている。

10) Rawls, 1999 p.53 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.85)

11) Rawls, 1999 p.177 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.274)

12) Rawls, 1999 p.178 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.276)

限・自主財源の委譲を主張する観点が強調される。その際の理論的背景として、「市民自治」や「都市自治」などのコミュニティ論<sup>15)</sup>が主張される。さらに、非大都市圏の地方公共団体の立場からは、大都市圏一極集中の是正や地域活性化のために、政治・行政上の決定権限を地方に分散し、地方圏の自律を目指す観点が強調される。それ以外に、企業の立場からは、国際競争の激化と不況の長期化のなかで、中央政府による各種規制を緩和し地方政府に権限を委譲させることで、全国レベルでの自由な企業活動が可能となる行政システム構築の観点が強調される。

#### (ウ) 中央政府主導の地方分権と地方公共団体の立場からの地方分権

現状の地方分権改革は中央政府の主導のもとに進展しているが、地方交付税や国庫補助金等による地方財政調整制度維持の難しさから、中央政府の財政的事情の観点が前面に出てくる。それを正当化する主張として「ナショナル・ミニマムの達成」が掲げられ、ナショナル・ミニマムの水準以上あるいはそれ以外の行政サービスの提供は、住民に身近な各地方公共団体において、「自己決定権」の強化とその帰結たる「自主的判断による選択と負担」において実施すべきとする主張が強調される。

しかし、ナショナル・ミニマムの問題はその達成後の維持が重要であり、その水準は時代の推移に応じて変動し、この水準維持のための財源確保が課題となる。

成熟社会における少子高齢化を背景として、地域密着型の公共サービス実現に直面している地方公共団体からは、ナショナル・ミニマムが達成されたとする主張については懐疑的にならざるを得

ない面も出てくる<sup>16)</sup>。

#### (エ) ロールズの原理の枠組みからの検討意義

このように、中央政府の立場から地方分権改革を認識するならば、ロールズの視点は直接的には想起されない。しかし、地方公共団体の立場では、異なる側面があらわれてくる。

まず、大都市圏の地方公共団体の立場では、「中央政府のコントロールからの自律」は現実的な課題であり、ロールズが想定した「個人の国家権力からの自由 (= 自律)」の観点と共通する要素が該当する。次に、財政的に自律できない非大都市圏の地方公共団体の立場では、地方分権改革による政治・行政上の決定権限の分散理念を現実化するためには、一定レベルの中央政府による財政調整が不可避である。現状の地方経済および地方財政の実情下では、地方分権改革により、政治・行政上の決定権限は確保したものの、大都市圏の地方公共団体との財政格差の問題が等閑に付されるならば、地方分権改革による「いわれなき不平等」が実現する可能性もある。その意味では、地方公共団体間の「分配問題」は、ロールズが想定した課題設定の枠組みとほぼ共通性をもつといえよう。

我が国は、経済的な地域間格差の存在を前提としつつ、ナショナル・ミニマムの達成のため、地方税負担の水準均一化および地方財政調整制度の拡充、により対応してきた。つまり、地方税率の各地方公共団体による独自の操作等による「自己決定権」よりも、どの地域でも地方税率が同一である社会経済システムの形成とナショナル・ミニマムを一体として位置づけられた地域的平等社会という「平等問題」を優先させてきたのである。

15) ここでいう「コミュニティ論」とは、個人の自律と自己統治を基礎とした地方公共団体を1つのコミュニティとして捉え、自然人である個人の集合体としてコミュニティの形成のもと、個人の自由はコミュニティを維持するための責任と結合する形で表裏一体となるものを想定している。コミュニティが行う事務事業は、コミュニティの自律と自己統治のもとで運営が維持されるべきものであり、そのためにはコミュニティには一定程度の財政的基盤が必要とされる。

16) ナショナル・ミニマムは周知のごとく、国が憲法第25条に基づき国民に対して保障する「健康で文化的な最低限度の生活」水準のことである。ここでは、これを単に生活保護水準に係る基準として捉えるのではなく、例えば高齢化社会のもとで広く社会保障制度などの医療・介護等の社会サービスへの配慮などによる評価基準も考えるべきという立場等を考慮している。「ナショナルミニマム研究会中間報告」2009(厚生労働省 ナショナルミニマム研究会)等を参照。

地方分権改革は、このような「分配問題」と「平等問題」に係る今後の再構築の方向性や在り方が問われているのであり、それゆえ、地方分権改革の問題を根本的に検討する立場で公共哲学的見地のロールズの原理に照らして追求することは意味がある。

また、地方分権改革のもとで改訂された今般の地方公営企業会計、特にここで対象とする地方公営企業の有する膨大な社会インフラ資産維持・更新の財源負担の在り方に係る論点を、同じくロールズの原理の観点に照らして考察することにも本論文のモチーフがある。

### （3）地方分権改革と第1原理における「自由（個人の自治）」の関係

以上を前提として、地方自治の基礎概念を考えると、「地方分権化」と「個人の国家からの自由」の間に共通する要素として、「自律（autonomy）と自己統治（self-government）の結合」が想起される。<sup>17)</sup>これは近代地方自治について「近代的な自治の概念は自律の概念から形成され、しかも個人の自律よりは集団ないし共同社会の自律をめぐって形成された」とする見解や「個人の自治を基礎にして、このうえに集団の自治、共同社会の自治を重層的に積みあげた自治の連立構造という全体的な構造」<sup>18)</sup>とする見解に基づくものである。以下

17) 西尾, 1990 pp.373-375

18) 西尾, 1990 p.378

19) 西尾, 1990 p.378の次のような考え方が参考になる。「個人の自治は自然法にもとづく自然的権利の問題、自由権の問題として論じられることの方が多かっただけに、主権を制約する原理としてより確かなものであった。しかし、個人の自治についても自律の概念が使われなかったわけではない。とくに、今日いうところの私法の領域における市民の権利、資本主義社会の経済活動を支える市民の自由については自律の概念を用いることが少なくなかった。ドイツ法学において今日でも、私人の意思による法的関係形成の自由を意味する語として、『私的自治』(Privatautonomie)の概念が用いられ、この『私的自治』の内容として契約の自由、所有権の自由、相続(遺言)の自由、あるいは団体設立の自由などあげられるのは、そうした歴史の継承である。」

ではこの「個人の自治」という概念と地方分権改革を支える3つの権利である「自治立法権」、「自治行政権」、「自治財政権」、の関係をロールズの「公正としての正義」の命題から検討する。

#### （ア）「個人の自治」と「自治立法権」——「住民自治」の視点——

個人の自律あるいは自治を「個人が他者の統制にしばられずにみずからの規範、準則、目的といった規準を定立し、みずからの意思がみずからの行為を律する余地がある」<sup>20)</sup>ことと認識するならば、それは国家と個人の間における精神的自由の現れとしての「良心・思想の自由」に基づく個人の国家権力からの自由と類似の概念となろう。

さらに、この「規準を定立する権能」は立法権の本質的な意味であり、個人の自治は「なによりもまず自主立法権を要件とする」<sup>21)</sup>ことになる。

このような概念を、地方公共団体の自治の側面における共通要素に適用すれば、「住民自治」の現れとして、地方公共団体の住民自らの意思により自らの責任において、政治・行政を行う制度が挙げられる。その前提として、地方公共団体の意思形成は住民参画および決定の自由と、その行為を自ら律する規準を定立する権能として、「自治立法権」の確立および強化が想定されることになる。

今般の地方分権改革における自治立法権の強化は、個人と国家の関係における自由を論じたロールズの第1原理で対象とされた、精神的自由の確立と共通する要素を持つものといえよう。

#### （イ）「個人の自治」と「自治行政権」——「団体自治」の視点——

上記（ア）で検討したことを前提として、個人の自治の問題として「自己の意思が自己の行為を統制する能力、意思を行為に具現する能力」<sup>22)</sup>が要請される。そのため、「意思と行為を含む行為システムが全体として他人の介入なしに自給自足する自己制御能力」<sup>23)</sup>が必要となる。このような「能力」は、国家と個人の間における精神的自由の現れとしての「表現・結社の自由」から演繹される

20) 西尾, 1990 p.373

21) 西尾, 1990 p.373

22) 西尾, 1990 p.373

23) 西尾, 1990 p.373



「政治的自由」と類似する概念である。

この場合、地方公共団体の自治との共通要素を考えるならば、「団体自治」の現れとして地方公共団体が権力的な統治的作用を独立して行うことを意味することとなり、このことから「自治行政権」が想定されることになる。いわば「団体自治」とは、国から独立した別個の法人格を有する団体の存立と当該団体が自立の処理権が認められることを意味するものであり、団体内部における自己統治機能の構築が課題となる。

「集団はなにがしかの自律性をもった個人の集合」であり、「集団にあっては、個々人の自律に委ねられる私的領域と集団生活の公共的領域との分化」が生じる。そのため、「私的領域と公共的領域の境界を定め、個人の自律と集団の自律を調整する規準を定立」したうえで、「公共的領域そのものを律する規準」を定立しなければならない。このような規準定立の局面において、民主主義に基づく集団の構成員の参加と同意の過程を通じ、「集団の公共意思が個人意思の合成と観念」されるとき、そこに「<sup>24)</sup>集団の自己統治ないし自治」があるのである。

このような集団の自己統治は、自主立法権については複数の意思の統合が、自己制御能力については複数の行為の調整が果たされなければならない、集団内部における政策的決定機能の強化が不可欠である。

今般の地方分権改革における自治行政権の強化

24) 西尾、1990 p.375では「個人、集団、共同社会が真に自律的な主体であるためには、個人、集団、共同社会がより包括的な集団ないし共同社会の構成員として、みずからの自律を維持するための制度的保障の形成と運用に参加し、この過程を統制する権能をもっていなければならないことになる。こうして自律は自己統治の裏づけを要請する。」とされ、また、「つぎに自己統治の側からみるなら、あらゆる民主主義理論が自律的個人を基礎に構成されてきたことから自明のように、構成員の自律のない自己統治は考えられない。自己統治や自律の基礎づけを要請しているのである。自律と自己統治はいわゆる『権力への自由』を媒介にして結合され、相乗的な効果を発揮するとき、はじめて成熟した有効な自治になる。」とされている。

もまた、個人と国家の関係における自由を論じたロールズの第1原理で対象とされた、政治的自由の確立と共通する要素を持つものといえよう。

(ウ)「個人の自治」と「自治財政権」——「住民自治」「団体自治」の実現のための基盤——

地方自治は、「自治立法権」と「自治行政権」が十分に確立され、相乗的に効果を発揮するとき成熟した有効な自治となる。「自治財政権」は、この自治行政権能および自治立法権能を成立させる、現実的な前提条件としての財政的基盤である。

個人の自治あるいは自律という点を実現化するためにも、一定の財産的基盤が必要であり、そのためには、国家と個人の間における「財産保有の自由」が前提条件となる。

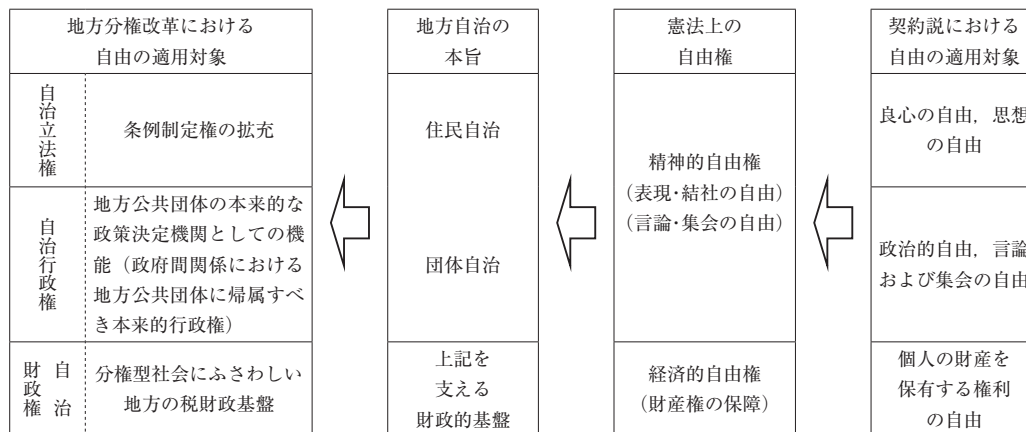
このような意味合いからも、今般の地方分権改革における自治財政権の強化は、個人と国家の関係において自由を論じたロールズ第1原理の財産保有の自由の確立と共通する要素を持つものと考えられる。

これらの関係を取って示すならば、図表1のようになろう。

ロールズの「公正としての正義」第1原理の観点に立つ限り、今般の地方分権改革における基本的な方向性は適切な改革であると評価できるであろう。ロールズの言明を借用すれば、地方公共団体という「自由である行為者」としての自主独立団体が、「自治立法権」「自治行政権」「自治財政権」について、中央官庁からの「制限あるいは限界」としての各種の制約、「義務付け・枠付け」といった法的制約についての見直しがなされた改革であること、さらに、地方の実情に合致した政策等を実現するための地方公共団体の自主的な判断に基づく条例制定権の拡充であること、つまり、地方公共団体にとって「行為者の自由な意思決定権としての条例制定権の拡充」とであると評価される。

今般の地方公営企業会計における利益積立金制度の改訂も、中央省庁と地方公共団体における政府間関係において、「義務付け・枠付け」の見直しの一環として行われたものであり、このような「自治立法権」、「自治行政権」、「自治財政権」の拡充という枠組みの中においては、適切な方向性への改訂であると評価できよう。

図表 1 地方公共団体の自治権と契約説



なお、この点はまさに「地方自治の本旨」に関連した改訂であり、財政規模や財政基盤等に差異のある大都市圏・非大都市圏によって、地方公営企業の会計処理の相違に影響するというものではない。

#### 4 利益積立金制度の改訂に係る公共会計学的解釈

地方公営企業会計における利益積立金制度の改訂について、会計エンティティ論の観点から利益処分権限に係る独立的な説明責任および意思決定を検討したうえで、公共会計学的観点から、これとは視座の異なる立場からの課題を提示する。

##### (1) 会計エンティティと説明責任および意思決定

地方自治法体系下では、地方公営企業は地方公共団体の区分経理としての特別会計にすぎず、法的には地方公共団体という主体の一部をなす。また、新地方公会計制度上では、財務書類の作成単位は地方公共団体の一般会計等を基礎とすることとされ、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、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も作成するとされている。

しかし、地方公営企業は地方公営企業法第30条にしたがえば、決算報告書並びに損益計算書、剰余金計算書又は欠損金計算書、剰余金処分計算書

又は欠損金処理計算書および貸借対照表を作成することと規定され、1つの独立した会計エンティティを有している。

これは、中央省庁における省庁別財務書類や特別会計財務書類において、行政府の基本単位であり予算執行の単位であるとともに行政評価の対象である各省庁や特別会計を、1つの会計エンティティと看做して当該単位ごとに財務書類を作成していることと同様である。法律的には1つの独立した法人格を有せずとも、経済実態的に1つの会計エンティティを構成するという国際公会計基準(International Public Sector Accounting Standards: IPSAS)の概念フレームワーク<sup>25)</sup>などの考え方も整合的である。

25) 国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board: IPSASB)

「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク (最終公表2013年1月 日本公認会計士協会邦訳)」における、パラグラフ4.11の以下の記載を参照。「政府や公的部門の主体は、法的に別個の地位や立場(法的地位)を有している。しかしながら、個別の法的な地位が定められていない公的部門の組織、プログラムおよび活動でも、サービス提供目的を達成するために活動を実施する、或いは政府の政策を実施するために資源を調達し展開する、公的な資産を取得し管理する、負債を負担する、又は活動を行うことがある。サービス受領者および資源提供者は、説明責任および意思決

そこで、地方公営企業を1つの独立した会計エンティティと捉えたうえで、IPSASを基礎とした会計エンティティの性質に関する説明責任および意思決定の観点を検討する。

まず、会計エンティティとしての地方公営企業自体における独立的な説明責任の問題を取り上げる。政府系企業は公的機関としての各種の法的制約が多く、旧地方公営企業法における利益処分規制も、内部留保水準に係る会計エンティティとしての独立的な説明責任に対する法的規制と見做しうる。

このような中央政府からの法的規制について、地方公共団体としての地方公営企業における会計エンティティの独立的な説明責任、別の見方をすれば、中央政府からの支配との関係をどのように考えるかという点が検討課題となる。この点に関し、IPSAS 第2号「キャッシュ・フロー計算書」第8項では支配概念が規定されており、また、IPSAS 第6号「連結および個別財務諸表」第37項では規制権限と支配の関係が次のように設定されている（下線部筆者）。

#### 定義

8. 支配 (Control) とは、その活動から便益を得るために他の主体の財務上および運

26) 定に向けた情報に関し、これらの組織、プログラムおよび活動の GPFR (筆者注:「一般目的財務諸表」General Purpose Financial Reporting) に依拠することがある。従って公的部門の報告主体は、個別の法的地位を有していることもあれば、例えば個別の法的地位を有していない組織、行政手続き、又はプログラムにもなり得る。」

26) 地方公営企業は一般的には「政府系企業 (Government Business Enterprise)」に該当するものと考えられることが多く、その場合には IPSAS では原則として国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) が適用されることになるが、我が国の地方公営企業は完全な独立採算的な経営判断を行っているとは言い切れず、公共的要請を踏まえた経営判断も多分にあることから、ここでは IPSAS を基礎とした検討をしている。国際会計基準第1号 財務諸表の表示 定義7における「政府系企業」の定義を参照。

営上の方針を統治する (govern) 力のことである。<sup>27)</sup>

#### 規制権限及び購買力

37. 政府及びその省庁は、その統治権と立法権を行使することにより、多くの主体の行動を規制する権限を持っている。規制権限及び購買権限は、財務報告目的上は、支配力を構成するものではない。公的部門の財務諸表が、それら主体が支配し、またそれから便益を受けることが出来る資源のみを計上するものであることを確認するため、本基準の目的上の支配の意味は下記にまでは及ばない。

(a) 主体の事業を規制する枠組みを設定し、その事業に対する条件又は制裁を課す立法府の権限。このような権限は、公的部門の主体が主体によって配置された資産について支配を有することにはならない。例えば、公害規制当局は環境規制関連法令に従っていない主体の事業を中止させる力を持つこともある。しかし、この力は、公害規制当局としてただ単に規制する権限のみを有しているだけであり支配していることにはならない。

旧地方公営企業法においては、中央政府が法律によって利益処分を規制していたが、このような規制権限の行使を用いても、地方公共団体としての地方公営企業という会計エンティティに対する支配という概念に該当しないものと考えられる。そして、今般の地方公営企業法の改訂により、このような法律に基づく利益処分権限に係る規制が撤廃されたのであるから、規制権限と支配の関係の観点からは、地方公営企業としての会計エンティティにおける独立的な説明責任の範囲がさらに広がったと認識するべきであろう。

次に、会計エンティティに対する利害関係者の意思決定の問題を取り上げる。「IPSAS 公的部門

27) この定義に関しては国際会計基準の体系の中では詳細なものがなく、「Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity」米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB)、2008等を参照。

の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」によれば、会計エンティティ概念は、公的部門の財務報告目的である意思決定に係る情報提供に由来するとされる。公的部門の会計エンティティは、サービス受領者に対するサービス提供のための資源を資源提供者から調達することから、資源提供者およびサービス受領者には会計エンティティに対する意思決定のための会計情報ニーズが存在するからである。

総括原価方式を前提とする受益者負担としての料金水準との関係において、地方公営企業における利益水準は、資源提供者およびサービス受領者の意思決定に大きく影響する。また、どの程度の受益者負担をするかという点は、地方公営企業の継続的な公共サービス提供のための内部留保水準の問題と密接に関係するため、「受益者負担」と「内部留保」の選択的意思決定の問題が生じてくる。

今般の地方公営企業法の改訂により、利益処分権限に係る規制の撤廃、つまり利益の内部留保に係る制約が解除されたことから、これを受益者負担との関係でどのように認識すべきかという点が、受益者の意思決定の問題として従来以上にクローズアップされてきた。このことは、地方公営企業としての会計エンティティに対する利害関係者の意思決定の範囲が広がったということになる。

したがって、会計エンティティ論の観点からは、今般の利益積立金制度の改訂は会計エンティティとしての「地方公営企業それ自体の説明責任の範囲」および「地方公営企業に対する利害関係者の意思決定の範囲」の双方が拡大されたものとして肯定的に評価されよう。

## （２）公共会計学的観点からの検討——ロールズの「優先権ルール<sup>28)</sup>」との関係——

次に、利益処分権限に関して公共会計学的観点から検討するならば、どのような視座が導き出されてくるであろうか。

28) 本論点については、国際会計学会・日本地方自治研究学会合同関東部会（2012年7月7日開催）における菅原敏夫氏（公益財団法人地方自治総合研究所）の講演（「地方公営企業会計制度の変更」）から示唆を受けている。

## （ア）ロールズの「優先権ルール」

ロールズの第1原理においては、これを補足するものとして「優先権のルール」が規定されている<sup>29)</sup>。これは、正義の諸原理は辞書式順序でもってランクづけられるべきであり、基本的な諸自由は自由のためにのみ制限されうるとされ、以下のような2つのケース（事例・主張）が存在する。即ち

- (a) < [あくまでも平等に分配しつつも] 自由の適用範囲を縮減すること > (a less extensive liberty) を通じて、全員が分かち合っている自由の全システムを強化するものでなければならないこと
- (b) < [自由をいったん] 不平等に分配した上でその適用範囲を縮減すること > (a less than equal liberty) は、自由の適用範囲が縮減された人びとにとって受け入れ可能なものでなければならない、とするものであること

である。

自由の制限が正義とされる場合、平等だが幅の縮減された自由が想定されており、これは当該社会の構成員全員が共有する自由の全体システムを強化する場合に限定されていることを意味する。

## （イ）利益処分権の制限解除における課題

旧地方公営企業法における利益積立金制度ではすべての地方公営企業に一律に適用されるという点で「平等」であった。しかし、地方公共団体の利益処分権について、部分的に自らの自由な意思決定権が制限されているという面においては、「幅が縮減」されていることになる。この「幅の縮減」が全体システムの強化につながっているとすれば、ロールズの第1原理に対する「優先権のルール」の観点から、自由の制限が許容されるような状況であったといえるだろう。

そもそも旧地方公営企業法では、利益積立金制度を法令で強制することにより、個別の地方公営企業の経営の安定化・健全化を図ることに主眼があり、個々の地方公営企業の一律の強化を通じた、全体システムの強化につながるものであった。し

29) Rawls, 1999 pp.214-220, pp.265-266 (川本・福岡・神島訳, 2010 pp.328-338, pp.402-404)



たがって、従来の地方公営企業法における利益積立金制度に対する「義務付け・枠付け」は、ロールズの第1原理の「優先権のルール」の観点からは許容される制限であったともいえよう。<sup>30)</sup>

ところが今般の利益積立金制度の改訂は、地方公営企業の利益処分の権限が、「地方分権」の名のもとに、法的に一律に地方公営企業・地方公共団体・地方議会に委ねられたことを意味し、これらの各主体が政治的側面から現在の受益者の利益を優先させる圧力に晒されることになろう。その結果として、将来の受益者までも考慮した観点に基づく地方公営企業の安定的・自律的な財務基盤を不安定化する可能性が否定できないのではないかという新たな問題が出現する。つまり、長期的な視点から、今般の利益処分権の制限解除が地方公営企業という全体システムの強化につながるという想定に対する疑義でもある。

特に、ここで検討の対象としている社会的インフラ資産の維持・更新問題は、既存の公共サービス水準の維持に必要な不可欠の問題であり、その財源をめぐっては、地方公共団体の選択と負担による住民の自己決定権の確立を前提とするにしても、投票行動による政治的意思決定が疑似市場メカニズムとして有効に機能し、公共サービス水準の最適配分をもたらす保証はどこにもない。

今般の改訂にあたっては、法律による利益処分権の制限解除がなされると同時に地方議会の議決

又は条例により「資本の維持造成に関する事項」を定める方法があり、このこと自体が、このような視座の存在を暗示している。<sup>31)</sup> (以上の点については、社会的インフラ資産の維持・更新の問題として、ロールズの「公正としての正義」第2原理と関わらせて、次稿(下)で展開をしていきたい。)

なお、財政規模・財政基盤等に差異のある大都市圏・非大都市圏について、これらの差異が地方公営企業会計に及ぼす影響を吟味すれば、地方公営企業が提供する公共サービス提供の経費負担に係る会計処理が想定される。即ち、独立採算性が成立する範囲内において、当該範囲内で発生する諸経費についてはその全額を受益者負担とするのか、それともその一部を税負担とするのかという許容度の選択の問題が対象となる。<sup>32)</sup>

とはいえ、公共性と経済性を発揮しつつその経営は独立採算を維持する地方公営企業において、その経費負担の考え方としては、独立採算性の範囲外である「一般行政事務の一端と考えられる事務」及び「公共性の見地から行わざるを得ない不採算事務」に係る経費について、税による負担として一般会計等からの繰入とし、<sup>33)</sup> それ以外の本来

30) このような利益積立金制度の法令の強制というような「義務付け・枠付け」の見直しについては、①住民サービスの低下のおそれがあること、②規制緩和によって本来の政策目的が達成されなくなるおそれがあること、③国の方針と整合性が確保されないおそれがあること、などのリスクが一般に考えられているが、この見直しは、国が全国一律に決定し、地方公共団体に義務付けていた基準、施策等を、地方公共団体自らが決定し、実施するように改める改革であり、これによって、各地域において、その地域の実情に合った最適なサービスが提供され、最善の施策が講じられるとするため、このようなリスクを主張することは適切ではないとする見解がある。「義務付け・枠付けの見直しに係る第3次勧告に向けた中間報告(平成21年6月5日 地方分権改革推進委員会)」pp.2-3 参照。

31) 「資本の維持造成に関する事項」を条例で定めることに関する論究については菅原、2010 pp.89-90を参照。

32) 地方公営企業法第17条の3によれば、「地方公共団体は、災害の復旧その他特別の理由により必要がある場合には、一般会計又は他の特別会計から地方公営企業の特別会計に補助をすることができる」とされている(傍点筆者)。当該補助が営業費の補助の場合には、料金収入が営業収益として会計処理されるのに対して、営業外収益の他会計補助金として会計処理がなされる。

33) 地方公営企業法第17条の2によれば、その経費のうち性質上当該地方公営企業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費(法第17条の2第1項第1号)および当該地方公営企業の性質上能率的な経営を行ってもなおその経費に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費(法第17条の2第1項第2号)で政令で定めるものは、地方公共団体の一般会計または他の特別会計において、出資、長期の貸付け、負担金の支出その他の方法により負担するとされている。第1号の

の独立採算性の範囲内の事務に係る経費は受益者負担である料金として徴収するのが原則である。つまり、独立採算性の範囲内における受益者負担と税負担の許容度の選択という論点は原則外の事象なのである。

したがって、経費負担の原則に立脚しつつ、独立採算性の範囲内における受益者負担に係る本質的な解釈および社会的インフラ資産の維持・更新のための財源負担に係る会計処理の本質的意義を検討することが主題となる。

ただしここでは、地方公共団体に係る大都市圏・非大都市圏の区分による会計処理への影響の論点は捨象する。

## 5 地方公営企業会計における利益の性格とその在り方

地方分権改革の流れの中で、地方公営企業における利益処分権限は地方公営企業および地方公共団体等に全面的に委ねられたが、これを公共会計学的に解釈すると、先述のように企業会計等とは異なる視座が導出された。この点をより深く検討するため、地方公営企業における「利益」自体の性格について再度考察する。

### （1）地方公営企業会計における利益の算定

公企業は地域独占企業体であり、経済学的な観点から独占価格が成立し、過大な独占利潤が発生する可能性が生じるため、公共料金規制の必要が生じる。<sup>34)</sup>

経費に係る繰入は、本来は一般行政活動として行われるべきものを地方公営企業の営業活動の一部として行っているものに要する経費であり、いわば一般の受益者から料金を徴収するように、この営業活動について一般会計等から負担金を徴収するものであるため、「営業収益」の「その他の営業収益又は他会計負担金」として会計処理される。第2号の経費に係る繰入は、経済合理的に料金により負担することが困難であることから、いわば補助金的な性格のものとして、「営業外収益」の「雑収益又は他会計負担金」として会計処理される。

34) 一般に「公共料金」とは、国民生活にとって重要なサービスの料金や商品の価格の中で、国

公企業である地方公営企業の料金算定については、適正な原価に基づくものでなければならないとされ、<sup>35)</sup> 地方公営企業の役務提供に要する費用に基づく原価主義による総括原価方式によっている。

会、政府、地方公共団体などの公的機関が、その水準の決定や改訂に直接関与しているものをいう。公共料金の決定に公的機関が関与する理由としては、自然独占にともなう資源配分や事業効率化、情報の不完全性・非対称性、ユニバーサル・サービス等の課題への対応が挙げられてきている（公共料金に関する研究会報告書「公共料金の決定の在り方について」消費者庁 公共料金に関する研究会、平成24年11月、pp.1-2）。各種の公共料金の決定方式としては、総括原価方式、ヤードスティック方式、プロフィット・シェアリング方式、プライスキップ方式などがある。総括原価方式とは、効率的に事業が行われた場合に要する総費用に適正な事業報酬を加えたものが総収入に見合うように料金設定を行う方法である。ヤードスティック方式とは、事業者間の間接的な競争を通じて効率化を図るため、例えば、各事業者のコスト等の諸指標を比較し、査定に格差を設けたり、効率的な事業者のコスト情報を基準として料金水準を決定する方式である。プロフィット・シェアリング方式とは、事業の効率化の成果を事業者と利用者に配分することにより効率化を図る方式であり、例えば、事業者の効率化努力を織り込んだ想定報酬率を決めておき、達成報酬率が想定報酬率を上回る場合にはその差の一定割合を事業者に報酬として与え、残りを利用者に値下げ還元する方法である。プライスキップ方式とは、総括原価方式の問題点の解決を図る観点から考案された方式であり、行政当局が対象事業者の料金改訂率に上限を設定するものである。この料金改訂率の上限は、基本的には原価の動きとは切り離された物価上昇率から当該事業の生産性の向上率を控除する等によって設定される（「公共料金改革への提言——公共料金の価格設定の在り方等について——」経済企画庁物価局編、1996 pp.17-20）。我が国では主として総括原価方式による公共料金の算定が実施されている。

35) 地方公営企業法第21条第2項では、地方公営企業の「料金は、公正妥当なものでなければならない、かつ、能率的な経営の下における適正な原価を基礎とし、地方公営企業の健全な経営を確保することができるものでなければならない。」とされている。

図表2 地方公営企業における事業別の事業報酬の算定方式

事業区分	算定方式	事業報酬	根拠
電気事業	レートベース方式と積上げ方式の選択。現在は積上げ方式を選択	自己資本報酬+他人資本報酬	卸供給料金算定規則第5条
ガス事業	積上げ方式	支払利息 <sup>36)</sup> +固定資産の平均帳簿額 <sup>37)</sup> ×2%	一般ガス事業供給約款料金算定規則第6条第5項および第6項
水道事業	積上げ方式	支払利息 <sup>38)</sup> +資本維持費	社団法人水道協会「水道料金算定要領」
下水道事業	積上げ方式	資本費として他人資本報酬 <sup>39)</sup> のみ	社団法人日本下水道協会「下水道使用料算定の基本的考え方」
工業用水道	積上げ方式	(企業債償還金-減償償却費)+(自己資金による施設への投資額×直近10年間の政府債の平均利率)	経済産業省経済産業政策局産業施設課「工業用水道料金算定要領」

その際には、次のような計算で料金算定が行われる。

$$\text{公共料金} = \{ \text{原価} - (\text{一般会計等負担} + \text{国庫補助金等}) \} + \text{事業報酬}$$

また、地方公営企業の事業別の事業報酬の算定方式は図表2のとおりである。

このように、総括原価方式により公共料金を決定している地方公営企業では、事業報酬が利益として想定され、基本的に資本費用に相当するものとなっている。この資本費用の算定方式は、通常、レートベース方式と積上げ方式の2つが考えられている。一般的には、他の企業との利潤率の均衡を保たせることにより内部資金の調達を可能にしつつ料金の平準化の保障および経営効率の向上を促す意味から、レートベース方式がより妥当であるとされる。

例えば、電気事業の事業報酬に関し、自己資本報酬の算定方法としては、「資本金の額の原価算定年度における平均金額に配当率を乗じて得た配当金の額および利益準備金の額とする方法」や「レートベース×(自己資本比率に相当する額)×(事業者を除く全産業の自己資本利益率に相当する率を上限、国債・地方債等公社債の利回りを下限として算定した率)による方法」, 「自己資本投資額(=取得価額合計-企業債充当額-国庫補助金等)×報酬率(国債・地方債等公社債の利回り)による方法」などがある。また、他人資本報酬の算定方法は、「(有利子負債の平均残高×平均利率)+(企業債償還金-減償積立金残高-減償償却費)+(企業債発行差金を3年間均等償却

するものとして算定した額)」である。

水道事業においては資本調達の方途について制約を受けていること等の事由により、資産基準により資本費用の算定を行ういわゆるレートベース方式の採用は、当面、困難な実情にある。このため、資本費用については、支払利息および資産維持費の合計額として、積上げ方式により算定することとし、資産維持費についてはレートベース方式の利点を生かした方式により算定とされる。

この場合、資産維持費は、給水サービス水準の維持向上および施設実体の維持のために事業内に再投資されるべき額であり、実体資本の維持およ

36) 企業債、一時借入金、他会計からの繰入金に対する支払利息である。

37) 原価算定期間期首固定資産帳簿価額および原価算定期間期末固定資産予想帳簿価額の平均である。

38) 企業債の利息、取扱諸費および発行差金償却費並びに一時借入金の利息の合計額とされている。企業債の支払利息の額は、既定債については、既定の起債条件により算出するものとし、新規債については、直近の起債条件をもとに適正に算出される。一時借入金の利息は、過去の実績、事業計画および将来の金融諸事情等を勘案して、総合的資金運用計画を策定のうえ借入予定額に対し適正な利率を乗じて算定される。なお、建設利息については、施設稼働後固定資産に組み入れられ、減償償却費として総括原価に算入されることになる。

39) 下水道事業の管理運営に係る経費は、資本費と維持管理費に区分したうえで、雨水と汚水に係る経費の負担区分をする。



び使用者負担の期間的公平等を確保する観点から、その内容は施設の建設、改良、再構築および企業債の償還等に必要な所要額とされている。具体的には、「資産維持費＝対象資産×資産維持率」として計算され、対象資産は、「償却資産額の料金算定期間期首および期末の平均残高」とし、資産維持率は、今後の更新・再構築を円滑に推進し、永続的な給水サービスの提供を確保できる水準として3%を標準とし、各水道事業者の創設時期や施設の更新状況を勘案して決定される。

ただし、標準的な資産維持率の適用が困難な場合には、各水道事業者における長期的な施設整備・更新計画および財政計画等を踏まえて計画的な自己資本の充実を図る目的で、料金算定期間の期末における中間的な自己資本構成比率の目標値を達成するための所要額を資産維持費として計上できるものとしている。

▼

資本費	官庁会計方式 (法非適用)	地方債元利償還費、地方債取扱諸費
	企業会計方式 (法適用)	減価償却費、企業債等支払利息(一時借入金利息を除く)、企業債取扱諸費、資産減耗費(固定資産除却費に限る)、固定資産売却損、繰延勘定償却(退職給与金償却は除く)、用地費に係る元金償還金等
維持管理費	費用の目的別	管きよ費、ポンプ場費、処理場費、一般管理費
	費用の性質別 (形態別)	人件費、動力費、薬品費、修繕費、流域下水道維持管理負担金、委託料等

雨水に係る経費は資本費・維持管理費とも公費負担(国および地方公共団体は下水道整備等の推進・下水道の推進をする責務を有するため)、汚水に係る経費のうち、一般排水については、資本費については公費で負担すべき経費を除き使用料の対象とし(使用料著しく高額になる等の事情がある場合を除く)、維持管理費は基本的には私費負担とすべきとされている(下水道整備により生活環境の改善等の利益を受けるため)。また、汚水に係る経費のうち、特定排水については、公費で負担すべき経費を除き、資本費および維持管理費とも「原因者負担の原則(PPP: polluter-pays principle)」（水質汚濁の原因者であることによる負担）に基づき使用料の対象とすべきとされている。

このように、事業報酬は物的資本維持あるいは実体資本維持の発想に基づいて公共料金の一部として算定されていることがわかる。

## (2) 地方公営企業会計における利益の性格

地方公営企業においては総括原価方式に基づく原価補償が行われており、これに住民の福祉の増進の目的から、企業の健全な運営を確保するべく一定の利益の確保が認められている。この利益は、企業として複雑に進展する社会経済情勢の中で住民のニーズに応じて不断に拡大発展のための施設の建設・改良に要する費用相当の内部留保の一部を構成するものとしての意味合いがあり、これが事業報酬を構成することとなる<sup>40)</sup>。

事業報酬の計算過程では、図表2で見たように、自己資本コストと他人資本コストの観点から一種の仮定計算がなされるが、地方公営企業においては、利益を配当等として外部に流出することは原則として想定されていないため、企業会計的な発想からすれば、そもそも自己資本の調達コストとして利益の構成要因とすることが適切か否かという見解が生じる。<sup>41)</sup>

40) 白崎・細谷, 1992 pp.99-100

41) ただし、地方公営企業法第18条においては、地方公共団体は地方公営企業法第17条の2第1項の規定によるもののほか、一般会計又は他の特別会計から地方公営企業の特別会計に任意に出資をすることができる<sup>42)</sup>とされており、この出資金については、地方公営企業の利益の状況に応じて出資を行った会計に対して、株式の配当金に相当する納付金を納付する建前となっている。関根, 1998 pp.188-194

42) 公会計においては、機会費用としての資本費用(Capital charge)の考え方がある。資本費用は、経済学上の観点からの議論として、公共サービス提供のために利用される総資本のコストの一部として、負債および資本の双方について機会費用として捉えられるものであり、利用する総資産を維持するためのコストであるともいえる。財務会計上は負債の機会費用としての利息は費用として認識されるが、資本の機会費用は財務会計上はそれ自体が費用として認識されないため、財務諸表上の自己資本の帳簿価額あるいは時価評価額に一定の率を乗じてみなし計算されるものである。Jones, Pendlebury, 2010 pp.47-49, 西尾, 2001 pp.59-60



しかし実態的には、住民ニーズに対応する公共サービスの継続的な提供の要請から許容されるものと理解され、民間株式会社における株主への配当可能利益としての性格ではなく、地方公営企業自体に帰属し、自己資金を充実せしめるための資金余剰として理解されている。この事業報酬の必要性和その用途としては、①改良投資財源、②拡張投資財源、③インフレーションによる既存投資の減価償却による資金回収不足の是正<sup>43)</sup>などが一般的に想定<sup>44)</sup>されている。

### (3) 地方公営企業会計における利益の在り方

今般の地方公営企業会計の資本制度の改訂に際しては、旧地方公営企業法では規定されていなかった減資制度が新たに導入された。この改訂は、国および地方財政の悪化やそれに伴う経営改善や民営化等の進展など地方公営企業の抜本改革が進展すると、事業の一部清算などを自ら経営判断によって行う地方公営企業も現れることを想定した<sup>45)</sup>ことによる。

この点と平仄を合わせるならば、総括原価方式のもとで算定される事業報酬の考え方の再検討が必要なのかもしれない。具体的には、公共サービスの供給者の立場からは、物的資本維持を前提に、事業報酬を地方公営企業の施設建設・改良などに支出される投資財源の内部留保の一部を構成するものとする考え方や算定方式の考え方を、社会構造の変化の文脈の中で再整理する必要があるという見解である。他方、公共サービスの需要者の立場からは、公共料金の算定を通じた事業報酬に係る世代間における受益と負担の関係についても同様に検討する必要があるだろう。

このような課題についても、社会的インフラ資産の維持・更新財源の負担の問題として、ロールズの「公正としての正義」第2原理と関わらせて、

43) この点に関しては、物的資本維持会計あるいは実体資本維持会計と関連するものであるが、本論文では詳細には立ち入らない。

44) 西川, 1980 pp.164-165

45) 「地方公営企業会計制度等研究会 報告書」総務省 地方公営企業会計制度等研究会, 2010 p.42。なお減資の際には議会の承認が必要とされている(地方公営企業法 第32条第4項)。

次稿(下)で検討をしていきたい。

(注)

黒川行治教授、赤川元章名誉教授からは、常日頃から多くの御教示・御示唆をいただいております。ここに謹んで感謝いたします。なお、本論文における基本的な発想・考え方や主要参考文献は黒川研究会における黒川行治教授との議論において形成されたものです。

### 引用文献

- 芦部信喜 高橋和之補訂『憲法 第五版』岩波書店, 2011年
- 大塚宗春・黒川行治責任編集『体系現代会計学 第9巻 政府と非営利組織の会計』中央経済社, 2012年
- 金澤史男『福祉国家と政府間関係』日本経済評論社, 2010年
- 白崎哲也・細谷芳郎『地方公務員の法律全集① 地方公営企業法』ぎょうせい, 1992年
- 菅原敏夫「地方公営企業会計制度等研究会報告(2009年12月24日)」『自治総研』通巻377号, 地方自治総合研究所, 2010年
- 関根則之『改訂 地方公営企業法逐条解説』地方財務協会, 1998年
- 西尾勝『行政学の基礎概念』東京大学出版会, 1990年
- 西尾勝『行政学[新版]』有斐閣, 2001年
- 西川義朗『公益企業の料金と財務』税務経理協会, 1980年
- 松本英昭『要説 地方自治法[第七次改訂版]——新地方自治制度の全容——』ぎょうせい, 2011年
- Jones, Rowan and Maurice Pendlebury (2010): *Public Sector Accounting: Sixth Edition: Financial Times* Prentice Hall, pp.30-52
- Rawls, John (1999): *A Theory of Justice: revised edition: The Belknap Press of Harvard University Press*, pp.52-65, pp.176-185, pp.214-220, pp.251-258, pp.263-266 (ジョン・ロールズ著 川本隆史・福岡聡・神島裕子訳『正義論 改訂版』紀伊國屋書店, 2010年)

### 参考文献

- 石田淳・沓抜覚『現代地方自治全集16 地方公営企業制度』ぎょうせい, 1978年
- 川本 淳「第4章 エンティティと持分」斎藤静

- 樹・徳賀芳弘責任編集『体系現代会計学 第1巻 企業会計の基礎概念』中央経済社, 2011年, pp.165-195
- 瓦田太賀四『地方公営企業会計論』清文社, 2005年
- 菅原敏夫『『地方公営企業法等の一部改正（通知）』（総財公第103号平成23年8月30日）について』『自治総研』通巻397号 地方自治総合研究所, 2011年
- 地方公営企業制度研究会編『公営企業の經理の手引』地方財務協会, 2011年
- 地方公営企業制度研究会編『改訂 公営企業の実務講座』地方財務協会, 2011年
- 西尾勝『行政学叢書5 地方分権改革』東京大学出版会, 2007年
- 西川義朗『改訂公企業会計』国元書房, 1979年
- 細谷芳郎『図解 地方公営企業法』良書普及会, 2004年
- Rawls, John; edited by Erin Kelly (2001): *Justice as Fairness: a restatement*. The Belknap Press of Harvard University Press, pp.42-66, pp.94-97, pp.158-162 (ジョン・ロールズ著 エリン・ケリー編 田中成明・亀本洋・平井亮輔訳『公正としての正義 再説』岩波書店, 2004年)
- 経済企画庁物価局編『公共料金改革への提言——公共料金の価格設定の在り方等について——』1996年
- 厚生労働省 ナショナルミニマム研究会『ナショナルミニマム研究会中間報告』2009年
- 財務省 財政制度等審議会『省庁別財務書類の作成について 補論』2004年
- 自治省 地方公営企業制度調査会『地方公営企業の改善に関する答申 地企調第35号』1965年
- 消費者庁 公共料金に関する研究会『公共料金に関する研究会 報告書「公共料金の決定の在り方について」』2012年
- 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年
- 総務省 地方公営企業会計制度研究会『地方公営企業会計制度研究会<報告書>』2005年
- 総務省 新地方公会計制度研究会『新地方公会計制度研究会報告』2006年
- 総務省 地方公営企業会計制度等研究会『地方公営企業会計制度等研究会 報告書』2010年
- 総務省自治財政局 公営企業課『地方公営企業の抜本改革等の取組状況（平成24年4月1日現在調査）』2012年
- 総務省 地方公共団体における財務書類の作成基準に関する作業部会『地方公共団体における財務書類の作成基準に関する作業部会報告書』2014年
- 内閣府 地方分権改革推進委員会『地方分権改革推進にあたっての基本的な考え方』2007年
- 内閣府 地方分権改革推進委員会『第1次勧告 ～生活者の視点に立つ「地方政府」の確立～』2008年
- 内閣府 地方分権改革推進委員会『第2次勧告 ～「地方政府」の確立に向けた地方の役割と自主性の拡大～』2008年
- 内閣府 地方分権改革推進委員会『第3次勧告 ～自治立法権の拡大による「地方政府」の実現へ～』2009年
- 内閣府 地方分権改革推進委員会『第4次勧告 ～自治財政権の強化による「地方政府」の実現へ～』2009年
- FASB (2008): *Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*
- IPSASB (1996): *Study 8 - The Government Financial Reporting Entity*
- IPSASB (2000): *IPSAS 1 Presentation of Financial Statements*
- IPSASB (2013): *IPSAS 2 Cash Flow Statements*
- IPSASB (2006): *IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements*
- IPSASB (2013): *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (Chapters 1-4)*

[有限責任監査法人トーマツ]