

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(下)
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" (2)
Author	白山, 真一(Shirayama, Shinichi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2015
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.57, No.6 (2015. 2) ,p.61- 84
JaLC DOI	
Abstract	<p>前稿(上)で検討した, 地方分権改革および改訂された地方公営企業会計に係る利益積立金制度についての公共哲学および公共会計学的観点からの前提的な検討を踏まえ, 本稿(下)では, 地方公営企業が担っている社会的インフラ資産の維持・更新のための財源負担の在り方および利益の意義について, ロールズの「公正としての正義」第2原理の観点から, さらに検討する。具体的には, まず世代間負担の概念について, 功利主義とロールズの公正としての正義の立場から考察を加え, 概念的な意味での財政的帰結を検討する。次に, この概念を地方公営企業会計に適用し, 料金負担と利益との関係を検討する。特に事業報酬について, 受益と負担の関係から公共会計学的解釈を行う。最後に, 利益の資本組入により資本造成がなされる資本組入制度の意義について, 利益積立金および資本造成会計に係る公共会計学的解釈をもとにした検討を行い, これらを踏まえて, 今般の地方公営企業会計の資本制度の改訂について一定の考察を行う。</p> <p>地方公営企業会計などの公会計領域では, 本稿(下)で検討対象とした社会的インフラ資産の維持・更新財源の負担に係る「世代間正義」に関連する分配問題など, 企業会計領域における財務会計理論の枠組みには必ずしも収まりきらない課題が存在しており, このような認識の下で, 会計処理の在り方等を考察するような公共会計学的解釈の必要性を明確に識別すべきであることを論ずる。</p> <p>なお, このような公共会計学的解釈は, 地方公営企業会計ばかりでなく, 国の財政負担や公益企業における電力料金等の公共料金負担の在り方に係る需要者サイド-国民主権・消費者主権の観点-からの理論付けをする一つの視座を示すものでもある。</p>
Notes	研究ノート 挿図表
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20150200-0061

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（下）

白山 真一

<要 約>

前稿（上）で検討した、地方分権改革および改訂された地方公営企業会計に係る利益積立金制度についての公共哲学および公共会計学的観点からの前提的な検討を踏まえ、本稿（下）では、地方公営企業が担っている社会的インフラ資産の維持・更新のための財源負担の在り方および利益の意義について、ロールズの「公正としての正義」第2原理の観点から、さらに検討する。具体的には、まず世代間負担の概念について、功利主義とロールズの公正としての正義の立場から考察を加え、概念的な意味での財政的帰結を検討する。次に、この概念を地方公営企業会計に適用し、料金負担と利益との関係を検討する。特に事業報酬について、受益と負担の関係から公共会計学的解釈を行う。最後に、利益の資本組入により資本造成がなされる資本組入制度の意義について、利益積立金および資本造成会計に係る公共会計学的解釈をもとにした検討を行い、これらを踏まえて、今般の地方公営企業会計の資本制度の改訂について一定の考察を行う。

地方公営企業会計などの公会計領域では、本稿（下）で検討対象とした社会的インフラ資産の維持・更新財源の負担に係る「世代間正義」に関連する分配問題など、企業会計領域における財務会計理論の枠組みには必ずしも収まりきらない課題が存在しており、このような認識の下で、会計処理の在り方等を考察するような公共会計学的解釈の必要性を明確に識別すべきであることを論ずる。

なお、このような公共会計学的解釈は、地方公営企業会計ばかりでなく、国の財政負担や公益企業における電力料金等の公共料金負担の在り方に係る需要者サイド——国民主権・消費者主権の観点——からの理論付けをする一つの視座を示すものでもある。

<キーワード>

世代間衡平性、期間公平性、世代間正義、無知のヴェール、ロールズの第2原理、功利主義、貯蓄原理、定常状態、事業報酬、資本組入制度、資本造成会計、社会的インフラ資産の維持・更新財源

1 本稿の目的

前稿（上）では、平成23年度において改訂され

た地方公営企業法に関し、その前提となる地方分権改革および改訂された地方公営企業会計に係る利益積立金制度について、公共哲学および公共会計学的観点から考察した。本稿（下）では、地方

公営企業が担っている社会的インフラ資産の維持・更新のための財源負担の在り方および利益の意義について、ロールズの「公正としての正義」第2原理の観点から、さらに検討する。

具体的には、まず世代間負担の概念について、功利主義とロールズの公正としての正義の立場から、概念的な意味での財政的帰結を検討する。次に、この概念を地方公営企業会計に適用し、料金負担と利益との関係、特に事業報酬について、受益と負担の関係から公共会計学的解釈を行う。最後に、利益の資本組入により資本造成がなされる資本組入制度の意義について、公共会計学的解釈に依拠して、今般の地方公営企業会計の資本制度の改訂について一定の考察を行う。

2 世代間負担の概念

(1) 世代間負担に係る財政学および公会計の規定

財政学においては、国家の生産力を向上させる大規模公共投資は、長期に亘って国民に活用され、結果的に国民経済の成長に結実し将来の租税収入の増加に結びつくことから、これらの投資財源は、現在の租税収入のみによるのではなく、公債の発行による資金調達こそが望ましいとされている。そのため、公債の償還は当該投資で増加した租税収入をもってその財源とすることになる。¹⁾これが、世代間負担の観点であり、現在世代は将来世代に影響を与えることになるがその逆は不可能であるという非対称的事実で規定され、それ故に「世代間衡平性」概念が必要とされる。

このような財政学上の想定に沿って、公会計における世代間負担に関して、政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board: GASB) 概念書第1号「財務報告の基本目的」では、均衡予算法制の趣旨として、現在世代の市民が当該年度のサービスに係る支払負担を将来年度の納税者に転嫁することがあってはならないとされ、これを財務報告の範囲内で捉えるものとして

「世代間衡平性」に代替して「期間公平性」という概念規定が提唱されている。²⁾

ここでは、純資産の変動がないこと、つまり収益と費用が均衡していること (利益の発生がないこと) をもって、「期間公平性」が担保されていることを意味している。

「世代間衡平性」の概念を地方公営企業会計に適用するならば、図表1のようになる。

このように、世代間衡平性の概念は、ストックベースの発想から、社会的インフラ資産の耐用年数と地方債の償還年数を合わせ、減価償却費相当の料金収入等により地方債の償還を実施していくことで、結果的に純資産残高に影響を及ぼさないことを内容としている。つまり、社会的インフラ資産の受益を受けた世代がその資産が産出した付加価値をもって地方債の償還財源に充当することで将来世代に負担を残さないとする見解である。³⁾

また、「期間公平性」の概念は、各世代 (各期間) において受益と負担の均衡が原則的に想定されており、財政的には均衡予算を前提として世代間負担の衡平性が定義されるものであるが、これを地方公営企業会計に適用するならば、図表2のようになろう。⁴⁾

以上をまとめると図表3のようになる。

(2) 「世代」の定義

「世代」の定義は一義的ではない。例えば、環境問題を考察する場合には、「語られている時点

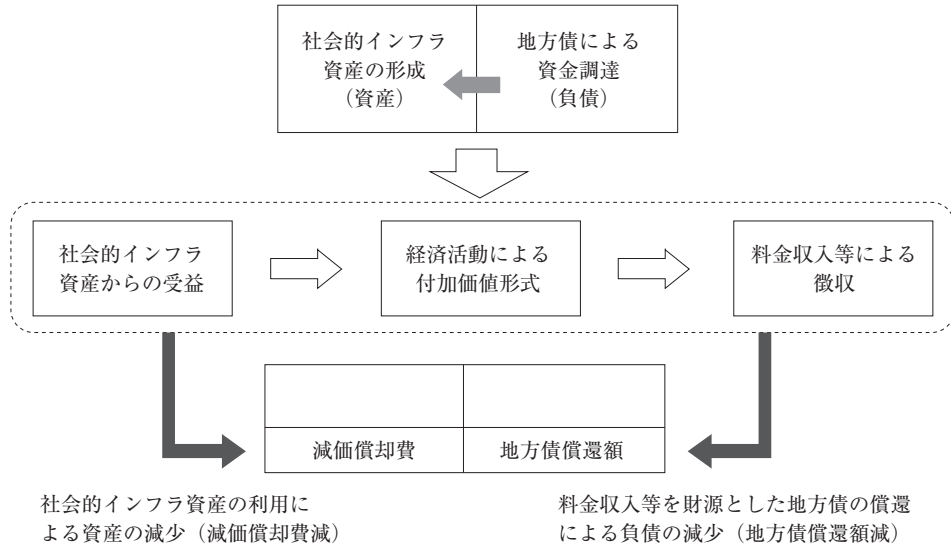
2) 参考までに英語表記によれば「世代間衡平性」は intergenerational equity であり、「期間公平性」は interperiod equity である。なお一般的には、「衡平」とは釣合のとれていることをいい、「公平」とは偏りがないことを意味する (新村出編『広辞苑』第六版 岩波書店)。本稿では、世代間の equity の場合には世代間の受益と負担の釣合という意味を強調すべく「衡平」を、期間の equity の場合には各期間の損益または収支の不偏性という意味を強調すべく「公平」の文字を使用している。

3) 建設公債の論拠であるこのような考え方を建設公債主義ということもある。

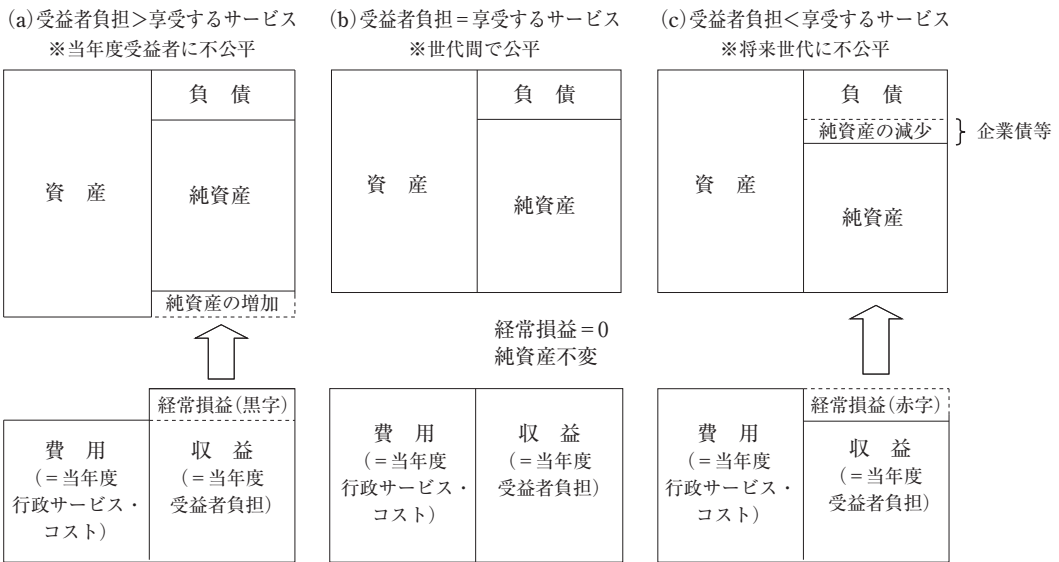
4) 山本, 2005 p.11における図1-1は国の会計を想定したものであるが、筆者が地方公営企業を想定して変更を加えたものである。

1) Musgrave, 1959 pp.562-565 (木下監修 大阪大学財政研究会訳, 1962 pp.842-845), 瀧本, 1903 pp.49-71等を参照。

図表1 世代間衡平性と減価償却費・地方債償還の関係



図表2 期間公平性と収益・費用の関係



図表3 世代間衡平性と期間公平性

	世代間衡平性	期間公平性
重視する概念	ストック概念	フロー概念
着目する対象	社会的インフラ資産	行政コスト／予算
受益と負担の均衡の関係	社会的インフラ資産とその財源としての公債の均衡	行政コストとその財源としての料金 (受益者負担) の均衡
一世代の想定期間	社会的インフラ資産の耐用年数程度 (中長期的視点)	毎年度 (短期的視点)
世代間負担の視点	純資産の変動	

ですすでに死亡している過去世代、生存している現在世代、まだ誕生していない将来世代」などに区分される。⁵⁾

また、ミクロ水準での意思決定に依拠した複数世代間の連関などによりマクロ変数の動学経路を検討する経済学モデルの場合などには、時間を連続的ではなく離散的に把握し、各個人が2期間のみ生存し、生涯の前半期において労働を供給し、所得を消費と貯蓄に分割する者としての若年者と、生涯の後半期において貯蓄および利子を消費する者としての高齢者などの世代を想定する。

さらに、年金などに関する世代会計を分析する場合には、賦課方式による年金制度について、年金を受け取る高齢世代（老年期）と年金保険料を支払う勤労世代（青年期）の2世代モデルなどで世代間負担を検討することがある。⁷⁾

このように「世代」に関する概念は、世代間負担の内容や世代間負担に係る分析手法の相違（公共哲学的な思惟、経済学的なモデル分析等）などにより相違する。

本稿は、世代間負担の内容としては、地方公営企業における社会的インフラ資産の維持・更新財源を対象とし、また世代間負担の分析手法としては、公共哲学を基礎とした公共会計学的観点から検討するものである。そのため「世代」とは、社会的インフラ資産が一定の機能を有する維持・更新期間、つまり社会的インフラ資産の平均耐用年数程度を想定する。例えば、公共用財産としての上下水道施設・港湾・病院・電気・ガスその他インフラ資産が具体的に想定され、新地方公会計制度の総務省方式基準モデル等によれば、それらは概ね50年程度である。⁸⁾

まず「世代」を定義することで、世代間負担の

想定期間を社会的インフラ資産の平均耐用年数という具体化された期間として措定することが可能となる。次に世代間負担の在り方を利益概念およびその処分方法という会計情報と関連付けて現実的に検討することが可能となる。これにより、後述する地方公営企業における財政規律や世代間負担と資本造成会計を結びつけて考察することが可能となる。

(3) 世代間負担に係る公共哲学の規定

——「世代間配慮」の視点——

「世代間衡平性」「期間公平性」のいずれの概念においても、現在世代が将来世代に対して自らが受益した以上の負担を何故するのか、具体的にいえば、現在世代が形成する利益について、料金負担を財源として剰余を形成することを何故受容するのかあるいは社会的にも何故許容されるのかという理由は明確にならない。

この点に関し、公共哲学の領域において、必ずしも各世代における受益と負担の均衡を求めるのではなく、現在世代の将来世代に対する配慮という観点から、将来世代に対する時間的な再分配を設定するものとして「世代間配慮」の概念がある。

これは、「自らの合理的な意思決定の結果として、人々は何故自らの受益以上に将来世代のために負担をするのか」という課題設定であり、各種の説が提唱されている。その正当性を検証するために、図表4のような論点を説明する試みが行なわれている。

例えば地球環境問題などにおける「世代間配慮」を考慮する場合、「将来世代の範囲の非確定性」という点で必ずしも決定的な理論体系が構築されているとは言い難いとする主張がある。¹⁰⁾

本稿では、社会的インフラ資産の維持・更新財源に係る世代間負担の問題を対象としており、この論旨に基づけば、社会的インフラ資産の平均耐用年数程度を一世代とするような世代間を想定することになる。言い換えれば、現在世代が享受し

5) 鈴木・宇佐美・金, 2006 pp.72-73, 吉良, 2006 pp.28-29

6) ローマー, 2010 pp.89-107

7) 井堀, 2008 pp.145-169

8) 「新地方公会計制度実務研究会報告書」総務省, 2006年「第2部 基準モデルに基づく財務書類作成要領 別表B 固定資産関係」によれば、例えば、下水道施設の下水管渠や処理施設、港湾整備事業等の耐用年数は50年程度であり、公営事業会計ではないが道路48年、橋梁60

年、河川49年などである。

9) 宇佐美, 2004 pp.2-6, 吉良, 2006 pp.57-58 を参照。

10) 吉良, 2006 pp.28-36

図表4 世代間配慮の論点

相互性の不在	人々は互いの利益の増進となる限りにおいて、自らの自由を幾分かは譲り渡して、社会的協働の枠組みに同意するが、将来世代と現代世代との間にはこの関係が成立しないとするもの
将来世代の選好の不可知性	現代世代は将来世代がどのようなことに快楽を感じ、どのようなことに不快を感じるかを正確に予測することができないとするもの
将来世代の非同一性	ある将来世代を配慮した政策を行ったとしても、その政策の効果が及ぶときに生まれてくるのはまた「別の」将来世代であり、最初に配慮しようとした将来世代は、その政策の結果、存在しないことになってしまうことから、現代世代は「特定の」将来世代を配慮するという理論構成を取りえないとするもの。そのため、一定の非人格的・抽象的な論理が導入される必要があり、「将来世代」は「特定」の将来世代ではなく、構成員の同一性によって影響されることのない抽象的な実体としての「将来世代」として考えられなければならないとするもの
将来世代の範囲の非確定性 世代内の分配的正義とのバランス	将来世代は、どこまでの時間的範囲にわたって続くものかを画定できないこと。また、将来世代はもし存在することになったならば要求できるであろう「条件付き」の権利を持っているに過ぎないのに対し、現代世代はまさに「現在の」権利を有しており、世代間正義論によって世代内の分配的正義が不当に抑圧されることを防ぐためには、将来世代配慮義務の適切な根拠付けとその範囲を画定する作業を行わなければならないとするもの

ている社会的インフラ資産からの効用水準は、先行世代から享受したものの蓄積であり、最低限度としてこの効用水準を将来世代に承継していく責務を有するとする見解である。¹¹⁾

社会的インフラ資産の維持・更新財源に係る世代間負担の問題に限定すれば、「相互性の不在」「将来世代の選好の不可知性」「将来世代の非同一性」「将来世代の範囲の非確定性」などの問題には相対的に重要性が置かれなないことになり、世代内分配問題と世代間分配問題のバランスに焦点が当たることになる。

(4) 今後の我が国の人口減少と世代間負担

今後の我が国の人口減少、少子高齢化の環境下において、社会的インフラ資産の維持・更新に係る財源負担への対処は極めて重要な課題となっている。戦後の復興期から高度成長期にかけて、公共施設や道路、上水道等の社会的インフラ資産が集中的に整備されたが、これらが耐用年数を迎えるつつあり、近い将来に多額の更新費用が必要とな

ることが見込まれているからである（図表5参照）。

このような事態に対応するため、「経済財政運営と改革の基本方針——脱デフレ・経済再生——」（平成25年6月14日閣議決定）、「日本再興戦略—— JAPAN is BACK ——」（平成25年6月14日閣議決定）などに基づき、内閣官房においては「インフラ長寿命化基本計画」（平成25年11月 インフラ老朽化対策の推進に関する関係省庁連絡会議 内閣官房）が公表され、これを受け、国土交通省では、「国土交通省インフラ長寿命化計画（行動計画）」（平成26年5月21日）が取りまとめられている。また総務省では地方公共団体に対して、公共施設等の総合的かつ計画的な管理を推進するため、速やかに「公共施設等総合管理計画」（平成26年4月22日）の策定に取り組むことを要請している。

現状は、社会的インフラ資産の維持・更新費用発生に対する見積、またそれを抑制する計画の策定の段階であるが、図表5のデータによれば、現在の既存更新額に対する将来の1年当たりの更新費用の割合の中央値が約4倍となっているなど、これらの事実を鑑みるならば、世代間負担の議論が惹起されてこよう。

11) これは各世代が遠い将来世代のことを意識するのではなく、各世代が継続する次世代のことを意識し、それが時間的に連続することにより、永続的な世代間正義が実現されるという想定である。

図表5 公共施設および社会資本の将来の更新費用

		公共施設	道路	橋りょう	上水道管	下水道管	総合計
人口1人当たりの将来の1年当たりの更新費用の見込額(千円/人)	全国平均値(加重)	32.91	9.98	1.93	10.74	9.91	63.95
	中央値	36.57	17.87	3.10	15.36	8.31	85.56
現在の既存更新額に対する将来の1年当たりの更新費用の割合(%)	全国平均値(加重)	243.6	194.5	507.3	363.4	283.1	262.6
	中央値	361.5	414.1	1,130.9	521.1	1,073.1	417.9
現在の投資額に対する将来の1年当たりの更新費用の割合(%)	全国平均値(加重)	107.3	94.5	286.4	230.0	83.9	113.1
	中央値	152.1	175.9	381.0	326.9	71.8	152.7

出典：総務省自治財政局財務調査課「公共施設および社会資本の将来の更新費用の比較分析に関する調査結果」(2012)。

3 功利主義と世代間負担

(1) 功利主義と期間公平性

シジウィック、ピグー、ラムゼーといった功利主義の伝統的な思想に依拠して「世代間衡平性」を考える場合、異なる時点で享受される各世代の効用の同質性に基づき、その加法可能性が前提となる¹²⁾。

古典的な功利主義に基づく効用原理は、快苦取支の最大化にあり、これに基づけば、空間と時間に属しているすべての個人が同一の社会に属する

12) 倫理学者のヘンリー・シジウィックの『倫理学の諸方法』によれば「将来世代の利害が現存する人類の利害と対立する場合に、われわれ世代に対してどの程度の配慮を行うべきか」と自問して、「ある人間がどの時点で存在するかという事実は、普遍的な観点からみた彼の幸福の価値に影響すべきでないことは明らかである」と自問したとされる。また、経済学者のアーサー・ピグーの『厚生経済学』によれば「将来を見通すわれわれの望遠能力には重大な欠陥があるために、将来の快楽は規模が縮小して見えてしまう」とされている。また数学者のフランク・ラムゼーは『貯蓄の数学的理論』において「時間的に後続する快楽を先行する快楽と比較して割り引く慣行は、倫理的に擁護不可能であり、単に想像力の不足から生じる誤謬であるに過ぎない」と断定して、功利主義の倫理学のなかで異なる世代の人々の効用は平等に処遇されるべきだとする考え方に、厳密な数学的基礎を与えようとした(鈴木・宇佐美・金, 2006 pp.1-3)。以下の説明は Rawls (edited by Freeman), 2008 pp.375-415 (斎藤・佐藤・山岡・谷澤・高山・小田川訳, 2011 pp.679-755) の説明に基づく。

ものとして、将来のすべての世代を含め、効用を最大化することが正義であるとする内容となる。これを数式で表現するならば次式を最大化することになる。

$$\sum a_i u_i = a_1 u_1 + a_2 u_2 + \dots + a_n u_n$$

ここでは当該制度や行為によって影響を受ける n 人の個人の効用を u_1, \dots, u_n とし、これらの効用の重みを a_1, \dots, a_n としている。功利主義では、等しい量の快楽は、同一人が感じる場合も他の人々が感じる場合も同じ重みとすることが望ましいと考えることから、 a_i はすべて1と仮定される。すなわち、

$$\sum u_i = u_1 + u_2 + \dots + u_n$$

を最大化するということである。なお、時間的要素に関して現在世代と将来世代は同様の快楽の測定単位として考えられ、時間選好による割引という発想は原則として想定されない。

幸福の総和を最大化するためには、各個人が可能性のある様々な選択肢を選び、それを実行することによって、一人一人の個人の現状をいかに大きく改善するかということが重要となる。その結果として、各個人間の効用水準に差異が生じたとしても、個人の効用の総計が現状よりも増加することが望ましいと考える価値判断が前提となる。

上記の式を世代間負担の関係が明確なるように、図表6のように書き換える。

$\sum \sum u_{ij} = u_{11} + u_{21} + \dots + u_{nm}$ を最大化することが功利主義としての正義になるが、さらにこれを各世代別の総和の形に変形すると、

$$\sum \sum u_{ij} = \sum u_{n1} + \sum u_{n2} + \sum u_{n3} + \dots + \sum u_{nm}$$

図表6 世代別の効用

$j \backslash i$	1	2	3	...	n	各世代計
1	u_{11}	u_{21}	u_{31}	...	u_{n1}	$\sum u_{n1}$
2	u_{12}	u_{22}	u_{32}	...	u_{n2}	$\sum u_{n2}$
3				...	u_{n3}	$\sum u_{n3}$
...
M	u_{1m}	u_{2m}	u_{3m}	...	u_{nm}	$\sum u_{nm}$

(ただし、 i :個人、 j :世代)

となり、この式を最大化することになる。

功利主義の見解によれば、 $\sum \sum u_{ij}$ の最大化が理想であるから、ある世代における効用水準を低下させることによって、全世代の効用の総計が増加するならば、世代間における不均衡は許容されることになる。

その場合、各世代に着目すること、すなわち任意の世代 $\sum u_{nm}$ に着目して、その世代内において効用としての受益を低下させても、同時に負担も低下させることによって、各世代内においては受益と負担がそれぞれ均衡することが想定できることになる。この想定を世代間負担に係る公会計の規定に関連付けて表現すれば、各世代内の各年度における収入と支出が均衡するという意味での「期間公平性」が成立しつつも、功利主義的な観点から各世代間における効用水準の不均衡が許容される状況も生じてくる。例えば、 $\sum u_{n1} > \sum u_{n7}$ というようなことが論理として許容されるということである。これは、「期間公平性」という概念のみでは捉えきれない論点、即ち後述するロールズの世代間正義の概念の存在が示唆されることを意味するものといえよう。

(2) 功利主義の財政的帰結

このような功利主義の財政的帰結は図表7のようになると考えられる。

ここで、コブ=ダグラス型生産関数 $Y=AL^{1-\alpha}K^\alpha$ を前提とし、労働人口増加率 $(\Delta L/L)$ は一定とし、生産技術の向上のような全要素生産性 $(\Delta A/A)$ は一般的に正以上の値をとるものと仮定する。また、資本ストック K には、民間部門の資本ストックおよび公的部門の資本ストックがあるが、民間部門の資本ストックも一定という前提をおき、 $\Delta K/K \equiv$ 社会的資本ストックの成長率と設

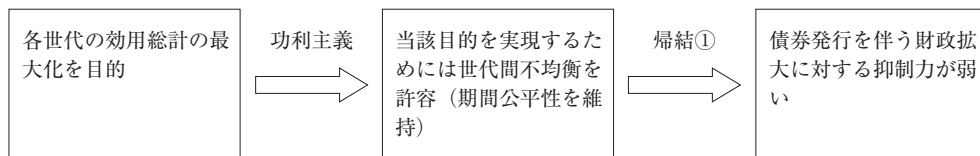
定する。さらに経済成長により増加した付加価値の労働分配率 $(1-a)$ および資本分配率 (a) も一定とし、消費の所得弾力性は所得水準が大幅に変動した場合に反応するという前提をおく。¹³⁾

まず、全要素生産性の伸びを一定 $(\Delta A/A = \beta)$ とし、経済成長率は社会的資本ストックの増加率に依存するものとする $(\Delta Y/Y \equiv \Delta K/K)$ 。つまり、社会的資本ストックに係る資本生産性の伸びがある一定時点におけるその資本生産性と等しい $(\Delta Y/\Delta K \equiv Y/K)$ とするならば、社会全体として社会的資本ストックの増加率以上の所得水準の大幅な変動は想定できないことから、功利主義からは将来の効用拡大のための社会的インフラ資産の増加を求めることはない。そのため、最低限、現在と同一水準の公共サービスを受益しつつ、現在の消費水準を最大限にすることにより効用最大化を志向することになる。そのため、各世代において、それぞれ受益と負担を均衡させ、将来に対する追加的な貯蓄を行わず、各世代が稼得する所得を最大限消費に充当するようにする。また、維持・更新投資としての一定規模の社会的インフラ資産の投資は債券発行により資金調達し、その償還財源を例えば減価償却費などの受益者負担で蓄積し、受益と負担の均衡を維持していくことが想定されよう。

次に、全要素生産性の伸びが逡増する $(\Delta A/A > \beta)$ などにより社会的資本ストックの増加率以上に経済成長率が増加する $(\Delta Y/Y > \Delta K/K)$ 、つまり、社会的資本ストックに係る資本生産性の伸びがある一定時点における資本生産性以上に増加する $(\Delta Y/\Delta K > Y/K)$ のであれば、社会全体として所得水準が向上し消費可能領域が拡大する

13) バロー、2010 pp.99-178

図表7 功利主義の財政的帰結



こととなる。この論理構造を功利主義的見解に適用すれば、社会的インフラ資産を増大させ続けることにより、将来世代の効用も増加するという状況が想定されよう。また、増大する社会的インフラ資産への投資財源は受益者負担のみよりも債券発行による財源調達の方が整合的であるということになる。何故なら、投資財源の貯蓄としての意味を持つ受益者負担の増加は各世代の消費を直接的に抑制することから、効用水準を低下させるのに対し、債券発行による資金調達の場合には直接的に消費者の効用水準を低下させることは相対的に少ないためである。¹⁴⁾

いずれの場合においても、各世代における受益に応じた負担という関係は成立しており、社会的インフラ資産の維持あるいは増加に対応しつつ、「期間公平性」は担保される状態が成立する。

現実的には資本生産性が一定という状態は想定され難く、資本生産性の増加を前提とした場合、社会的インフラ資産の絶対的な水準の妥当性の問題が出現する。つまり、「期間公平性」の維持の

14) 公共経済学では、公債と税の等価を導くカードの中立命題やバローの中立命題などがある。これらは(1)流動性制約の完全な資本市場の存在、(2)非攪乱的な課税、(3)将来の財政政策や所得に関する完全な予想が可能、(4)民間部門と公的部門の計画期間の一致などの前提条件が必要となるといわれており、現実的には極端なケースであるとされている。本稿ではマクロ経済的視点ではなく地方公営企業というミクロ経済主体を検討の対象としていることや、これらの条件のもとでの検討を前提としないことから、中立命題との論理的整合性の検討は省略している。井堀、2008 pp.73-84、本間・神谷・山田、2005 pp.220-236

なお、現実的な問題として、消費者に受益者負担の増加を求めるよりも、企業債による資金調達を増加する方が、公共料金の値上げという政治過程を考えても容易であると想定される。

もとに、債券発行額の変動を媒介とした世代間不均衡が許容され、結果として財政拡大に対する抑制が弱い状況になることが推測されよう。

ここでは、財政の無制限の拡大による財政破綻の可能性という問題も内包され、このことは「期間公平性」概念が功利主義と結びついて解釈される場合、無制限の財政拡大と財政破綻のリスクが存在することを意味しているのである。

ロールズの世代間正義の発想がクローズアップされてくる意義は実はこの点に求められる。

4 ロールズの「公正としての正義」第2原理と世代間正義¹⁵⁾

(1) ロールズの「公正としての正義」第2原理と世代間正義

伝統的な「社会契約説」の論点から現代社会構造にアプローチし、新たに再構築した理論の成果が、ロールズの「公正としての正義」論である。このロールズの定義する「社会的・経済的不平等」社会下の第2原理の2命題を基礎付けにし、¹⁶⁾「世代間負担」の問題から「分配の平等性」、即ち「世代間正義」へと関連した論点へと踏み込んだ場合、抽象化されてはいるが、錯綜する現代社会の「許容範囲」を指定する「公共的原理」に基づく分析方法へと止揚される。以下この方法に基づいて展開する。

ロールズの「公正としての正義」第2原理の2命題は

- (a) 不平等が、正義にかなった貯蓄原理と首尾

15) Rawls, 1999 pp.251-258 (川本・福岡・神島訳、2010 pp.381-392)

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

一貫しつつ、最も不遇な人びとの最大の便益に資するように（格差原理）

- (b) 公正な機会均等の諸条件のもとで、全員に開かれている職務と地位に付帯する「ものだけに不平等がとどまる」ように（公正な機会均等原理）

¹⁷⁾である。

まず、(a)「格差原理」の選択される環境について、ロールズの正義論では、自由で平等な契約当事者が自分に関する将来の社会的地位・価値観などの特殊な個人的情報に制約されない公正な原初状態にある「無知のヴェール」¹⁸⁾という仮想社会が設定されている。そのうえで、人々が社会の本来あるべき秩序と規範とを討議・決定する状態を想定し、この仮想社会で人々の判断の基準になると仮定されたのがこの「格差原理」である。なお、「格差原理」は、基本的には同一世代における空間的概念として規定がなされたものである。

次の(b)「公正な機会均等原理」は「格差原理」に優先するものである。「公正な機会均等原理」は「いわゆる自然的自由システムにおける機会の形式的平等——才能に応じた地位と職——がもっている欠陥を是正すること」¹⁹⁾にその意義がある。

したがって、この「公正な機会均等原理」によれば「公職および社会的地位が形式的意味で開かれているだけでなく、そうした職および地位²⁰⁾につく公正な機会が全員に与えられていること」を制度的には要求することになる。つまり「同様の才能とやる気をもっている人には、社会のどの部分に属しようと、その育成とその結果についてほぼ同一の見込みが与えられるべきだ」²¹⁾という命題となる。ここには「動機づけと資質・賦存が同程度にある者は全員、社会生活のあらゆる部門において

ほぼ等しい教養と達成を手に入れる見通しを抱懐でき」ることから、「能力と希求が同等の人びとの予期は、各人がどのような社会階級に所属しているかによって影響をこうむるべきではない」とする価値観が背景に含まれているといえる。

そのうえで、あらためて「格差原理」の機能について、時間経過的・長期的な観点から世代間負担の問題に敷衍してみる。この場合には、「最も恵まれない人びとの長期的な（将来世代も視野に収めた）見通しによる予期」²³⁾を前提としつつ、各世代が享受している文化・文明レベルを維持しているような一定水準の「実質的な資本蓄積の適正量」²⁴⁾を確保し、それを各世代へ受け継いでいくことが重要となろう。「世代間正義」の概念をこのように認識すると、資本蓄積過程において引き継がれるのは「実質的な資本に換算された公正な等価物」²⁵⁾であり、それにより、将来世代は正義に適うような社会において、公正な社会生活を享受することが可能となろう。

この設定から、各世代においてどの程度の資本蓄積がなされていくべきかを決定する原理として「貯蓄原理」が導出されることになる。ここでは「貯蓄原理」は「社会の進展の水準ごとにそれぞれ適切な貯蓄率（あるいは貯蓄率の幅）を割り当てるためのルール、すなわち貯蓄率の科率一覧表（schedule）を決定するためのルール」²⁶⁾と規定されている。そしてこの「貯蓄原理」が達成されるためには「どの世代であれその構成員が（従ってすべての世代の構成員が）、どこまで時間をさかのぼっても先行する世代が従ってきたことを欲するだろう原理として採択するであろう、そのような原理」²⁷⁾として捉えられている。

21) Rawls (edited by Kelly), 2001 p.44 (田中・亀本・平井訳, 2004 p.77)

22) Rawls, 1999 p.63 (川本・福岡・神鳥訳, 2010 p.99)

23) Rawls, 1999 p.252 (川本・福岡・神鳥訳, 2010 p.382)

24) Rawls, 1999 p.252 (川本・福岡・神鳥訳, 2010 p.382)

25) Rawls, 1999 p.256 (川本・福岡・神鳥訳, 2010 p.389)

26) Rawls, 1999 p.255 (川本・福岡・神鳥訳, 2010 p.387)

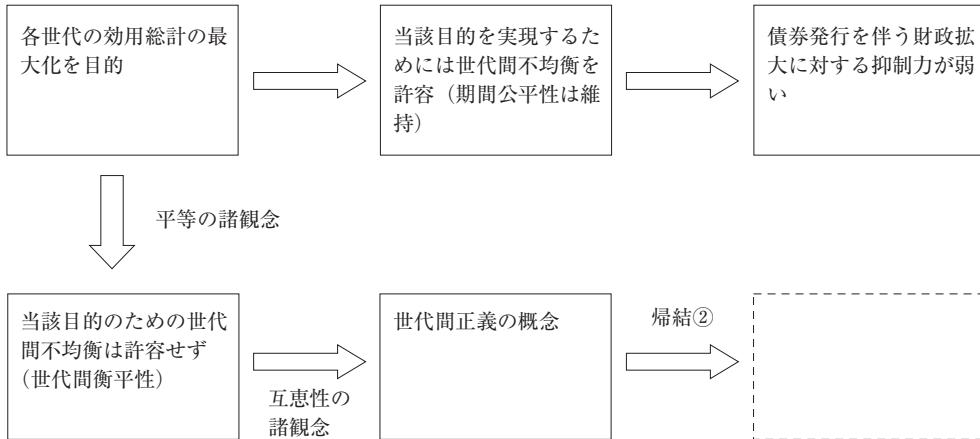
17) Rawls, 1999 pp.265-266 (川本・福岡・神鳥訳, 2010 pp.402-404)

18) Rawls (edited by Kelly), 2001 pp.151-158 (田中・亀本・平井訳, 2004 pp.184-192)

19) Rawls (edited by Kelly), 2001 p.43 (田中・亀本・平井訳, 2004 p.76)

20) Rawls (edited by Kelly), 2001 pp.43-44 (田中・亀本・平井訳, 2004 p.76)

図表8 功利主義およびロールズの世代間正義



財政的帰結を提示した図表7に追加して、以上のプロセスを整理すれば図表8のようになる。

(2) ロールズの「無知のヴェール」と世代間正義
 ロールズ正義論を構成する前提には、「相互に無関心な合理的主体が『無知のヴェール』下の契約において正義の二原理を採択すること、すなわち rational な行動が reasonable な正義の原理を導きだす²⁸⁾」との認識がある。

ロールズは、当初の「正義論」において、貯蓄原理を導きだすに際し、バターンリスティックに当事者たちが自分の身近な子孫のことを気にかけるといふ仮定を一つの制約条件として付加することにより、相互の無関心²⁹⁾という「無知のヴェール」の前提を修正していた。この修正については、ロールズの正義論の枠組みの根幹を揺るがすものという批判がなされた。³⁰⁾

ロールズ自身はその批判に対して「社会は長期にわたる世代間の公正な協働システムであるべきなのだから、貯蓄をとりしきる原理が必要になる。だが、すべての世代の間での（仮説的で非歴史的な）直接の合意を思い描いてはならないから、わ

れわれは次のように考える。すなわち、当事者たちは、先行するすべての世代がその貯蓄原理に従ってきてほしいと考えなければならないということ³¹⁾を条件として、貯蓄原理に合意すべきである」としたうえで、貯蓄原理に係る当初のパターンリスティックな根拠付けに変更を加え、先述したような修正された貯蓄原理の定義を導出したのである。³²⁾

この、ロールズの世代間正義に係る貯蓄原理を、社会的制度のような非物質的な財ではなく、物質的な財の貯蓄に焦点をあて、貯蓄原理を拡張する考え方として Wissenburg は、以下のような「自制（抑制）原理（restraint principle）」³³⁾を新たに提起している。

「不可避でない限り、そして、完全に全く同一の財によって置き換えられることが無い限り、どんな財も破壊されるべきではない。そして、もしそれが物理的に不可能ならば、それらは、可能な限りオリジナルなものを似ている同等的な財によって置き換えられるべきである、そして、もしそれも不可能であるな

27) Rawls (edited by Kelly), 2001 pp.159-160 (田中・亀本・平井訳, 2004 pp.280-281)

28) 吉良, 2006 p.40

29) Rawls (edited by Kelly), 2001 p.265 (田中・亀本・平井訳, 2004 p.387)

30) Wissenburg, 1999 pp.174-181を参照。

31) Rawls (edited by Kelly), 2001 p.160 (田中・亀本・平井訳, 2004 p.281)

32) Rawls (edited by Kelly), 2001 p.160 (田中・亀本・平井訳, 2004 p.387)

33) Wissenburg, 1999 pp.173-198

らば、適切な補償が提供されるべきである。³⁴⁾

このような論点を社会的インフラ資産の維持・更新という本稿で検討してきた対象にあてはめるならば、「現在世代における最低限必要な公共サービス水準」と「将来世代に対しての責務」の境界をどこに設定するのかということが問題となる。これは、社会的インフラ資産のサービス水準に関して、文明的な最低限の社会生活レベルの基礎的な「ニーズ」と、それを超えるような「欲望」³⁵⁾とのバランスの問題となる。

物質的な財の形態である社会的インフラ資産を世代間に承継される貯蓄として位置付け、その物的資本維持の在り方について、ロールズの修正された貯蓄原理に依拠して展開した場合、財政問題と関連してどのような社会生活レベルが可能となるか、この状況こそが問題となる。

（3）ロールズの「公正としての正義」の財政的帰結

図表8の帰結②につき、まず、従来の前提を踏襲して資本生産性が一定の場合を仮定する。ロールズの「公正としての正義」第2原理の観点からは、どの世代であっても、世代間における社会的インフラ資産の水準は一定レベルに維持されることが不可欠である。資本生産性が一定というこの条件下で、現在世代の消費を抑制して将来世代のために貯蓄をするという行動を解釈する余地はあるだろうか。

例えば、財政状態が逼迫し、債券発行による資金調達リスクが高まるような状況下では、資金調達が困難となり、将来世代が先行世代と同一水準の公共サービスを受領できない可能性が高まるであろう。この場合、将来世代の公共サービス受領水準が低下し、相対的に不遇な世代が発生することが想定される。ここで想定される「最も不遇な世代」の現状とはどのようなものであろうか。昨今の我が国を含む先進諸国においては、総じて過去に投資された社会的インフラ資産の維持が焦眉の課題となっており、現在世代が享受している公

共サービスの最低限の水準を維持することは将来的には困難な状況にあると予想され、将来世代においては公共サービス水準の低下可能性が危惧されているのが実情である。この事態を回避するため、先行世代からの承継と同様に現在世代に適度な貯蓄率を課し、現在世代は相対的に不遇な将来世代の効用水準の予期を前提としつつ、受益以上の負担を許容することになる。

次に、論点は資本生産性が増加する場合である。ロールズの「公正としての正義」第2原理を前提とすると、相対的に不遇な世代の効用水準の予期を前提としつつ、世代間において貯蓄を認めることとなる。そのため、将来世代が現在世代と同様の公共サービス水準を受領すべく、かつ、各世代における負担許容範囲とのバランスを図りながら、各世代の社会的インフラ資産の水準を調整していくことこそが望ましい政策になろう。ただし、この場合、功利主義のような効用水準の総和の最大化を目的とする社会的インフラ資産の無制限の増加を想定するのではなく、一定レベルでの社会的インフラ資産の水準を維持することが整合的な様式となる。

このような功利主義の社会観に基づく諸観念との相違を意図的に明確にしてロールズは以下のように展開する³⁶⁾（下線部筆者）。

「民主主義思想の歴史において、二つの対照的な社会観が突出した地位を占めている。第一の社会観は、社会を、自由で平等な者とみなされた市民の間で社会的協働を行うための公正なシステムとみている。第二の社会観は、社会を、その全構成員について集計された最大の善を生み出すように組織された社会システムとみている。その際、善とは、包括的教説によって定義される完全な善とされる。社会契約説の伝統は第一の社会観を敷衍するものであり、功利主義の伝統は第二の社会観の特殊事例である。

これら二つの伝統の間には、基本的な違いがある。社会を社会的協働の公正なシステム

34) Wissenburg, 1999 p.193 (邦訳筆者)

35) Wissenburg, 1999 p.195

36) Rawls (edited by Kelly), 2001 pp.95-96 (田中・亀本・平井訳, 2004 pp.169-170)

とみる見方は、平等の諸観念（基本的な諸権利および諸自由並びに公正な機会の平等）と互恵性の諸観念（格差原理はその一例である）を含むような形で、その内容を規定することがまったく自然にできる。これと対照的に、社会を最大の善を生み出すために組織化されたものとみる見方は、政治的正義についての最大化主義かつ集計主義の原理を表している。功利主義においては、平等と互恵性に関する諸観念は間接的にのみ、つまり、社会的厚生を集計量を最大化するために通常それが必要になると考えられる限りで、考慮されるにすぎない。」

ロールズの施策は、適度に抑制的な社会観を表出し³⁷⁾、その延長線上に確立された究極の状態、即ち「基本的諸自由が実効的に実現された」正義の適った社会的制度下では、「世代間の正義のために要求される純貯蓄はゼロになる」³⁸⁾状況を想定している。

この観念は、実質的な社会的インフラ資産の追加的蓄積（貯蓄）を捨象したとしても、一定レベルの生活水準を確保できるような、一種の「定常状態」³⁹⁾が存在すると解してもよいだろう。このような「定常状態」においては、一定レベルのストックとしての社会的インフラ資産の蓄積が行われ、同一レベルの公共サービスの提供が継続的に諸世代においてなされている状態となり、このことは、社会的インフラ資産に関しては、一定水準での安定性を希求し、無制限の財政拡大に対しては抑制的な立場をとることになる。

このような論理構成は、図表9のように表現で

37) Rawls, 1999 p.257 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.390), Rawls (edited by Kelly), 2001 p.255 (田中・亀本・平井訳, 2004 p.389)

38) Rawls, 1999 p.255 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.387), Rawls (edited by Kelly), 2001 p.159 (田中・亀本・平井訳, 2004 pp.279-280)

39) Rawls (edited by Kelly), 2001 pp.63-64 (田中・亀本・平井訳, 2004 pp.109-110)

40) このようなロールズの発想は、ロールズ自身が述べているようにJ.S. ミルの考え方と整合的である。Mill (edited by Ashley), 1961 pp.746-751 (末永訳, 1961 pp.101-111)

きよう。

(4) 世代間正義と格差原理との関係

貯蓄原理の意義は「世代間配慮」を一要素として内包しているものの、それは相対的に不遇な将来世代を現在世代が慮ることを動機とした行動を想定するという意味ではない。各世代が先行世代から受領した相当の受益について、各世代がまた自らの合理的な行動により一定の貯蓄をしていくことを仮定した原理である。それは現在世代が先行世代から受け継いだものをそのまま後続世代に承継していく連続性を意味している。したがって、「おのおのの世代は、文化と文明の獲得物を保持し、かつすでに確立されている正義にかなった制度を無傷のまま維持しなければならないのみならず、実質的な資本蓄積の適正量をおのおのの期間ごとに蓄えなければならない」⁴¹⁾ということになる。

ロールズは、現在世代内における格差原理を実現する前提条件として世代間正義の問題を措定した。世代間正義に基づく世代間の分配問題を第一義的に規定し、そのうえで同一世代間における格差原理の問題を取り上げる。この論理は「後続の諸世代が最も不運な先行世代の状況を救済する手立てはない。それゆえ格差原理は世代間の正義の課題には適用されず、貯蓄の問題は別の何らかの仕方に対処されなければならない」⁴²⁾ということになる。現在世代が引き継いだものをそのまま承継していくべく、必要な資本を維持するという発想から貯蓄原理が導出され、それは「各世代の内部では正義の第一原理と公正な機会の原理とが格差原理よりも優先するのに対して、世代間では貯蓄原理が世代間での格差原理の適用領域を限界づける」⁴³⁾ことに連関しているのである。

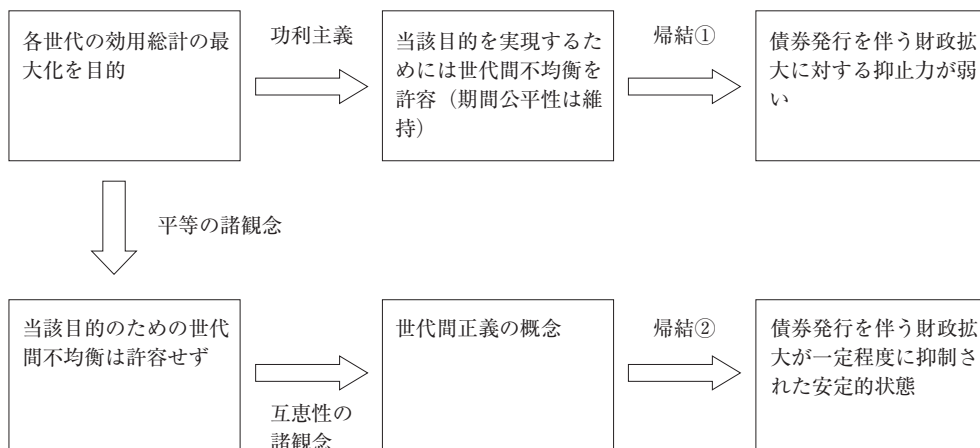
41) Rawls, 1999 p.252 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.382)

42) Rawls, 1999 p.254 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.384)

43) Rawls, 1999 p.258 (川本・福岡・神島訳, 2010 p.391)

図表9 功利主義およびロールズの世代間正義における財政的帰結

集計主義／最大化主義



5 世代間正義と地方公営企業における事業報酬

世代間正義の概念規定を地方公営企業会計に適用して検討する際、受益と負担という観点から公共料金の個別具体的な計算方法がその対象となる。特に事業報酬に係る受益者負担の許容範囲がその焦点となる。

通常、事業報酬は、企業会計における一定水準の利益の必要性に準拠して解釈されているが、世代間正義の概念規定に依拠した解釈によって、世代間の負担関係を根本的に追求していく。

これまで検討してきたような世代間負担の考え方を整理するならば、受益と負担の関係は図表10のように整理されるだろう。この想定は、「各世代が受領した公共サービスの等量的な見合いを負担すること」（期間公平性）と「貯蓄原理に基づき受領した公共サービス以上の負担をすること」（世代間正義）の概念規定の問題であった。

この想定を具体化するために、「公共サービスの受益に対応するコスト負担の範囲」を確定してみる。現状の事業報酬の算定式「公共料金 = { 原価 - (一般会計等負担 + 国庫補助金等) } + 事業報酬」について、原価を資金性費用と非資金性費用に区分し、事業報酬を前稿（上）でみたように、他人資本調達コスト相当と自己資本調達コ

スト相当に概念上区分すると、以下のように変形できる。なお、非資金性費用は主として減価償却費等に相当する。

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

44) 改訂された地方公営企業会計においては、期末要支給額の算定を基礎とする退職給付引当金繰入額、減損会計における減損損失、棚卸資産への低価法適用に伴う評価損などの発生が想定されるが、これらが公共料金算定との関係でどのように取り扱われるかは明確にはなっていないと思われる。なお、このようなコストについて、その発生の態様として、過去の支出の事実を期間的に費用配分するという、費用・収益アプローチ的な観点から財務会計上の費用と、将来の経済的便益等の観点から資産価値・負債価値の増減として費用を認識・測定する、資産・負債アプローチの観点からの財務会計上の費用については、受益者負担との関係を突き詰めて考えていく場合には、総括原価方式に基づく公共料金の算定対象に含めるべき費用か否かの判断が異なることが考えられる。例えば、前者の例としては正常な運営に基づき発生するコストとしての「減価償却費」、後者の例としては「減損損失」があり、前者は当然に算定対象に含まれるものの、後者については判断が分かれる可能性がある。

図表10 世代間負担の考え方と受益・負担の関係⁴⁵⁾

概念	受益と負担の関係
期間公平性	受益・負担の均衡
世代間正義	受益以上の負担の可能性（貯蓄原理）

+ 事業報酬
 = {資金性原価+非資金性原価} - (一般会計等負担 + 国庫補助金等) + (他人資本コスト相当+自己資本コスト相当)
 = {資金性原価 - (一般会計等負担 + 国庫補助金等)} + 非資金性原価 + (他人資本コスト相当 + 自己資本コスト相当)

これらの項目がそれぞれ公共料金によって負担されているという前提に立つと、まず営業費としての資金性原価は現実に当年度において公共サービスを提供するために支出されたコストであるから、受益との対応関係において負担すべきコストであることに大きな異論はないであろう。⁴⁶⁾

だが、大規模な社会的インフラ資産を有する地方公営企業において重要なのは、施設整備に関連する費用と負担の関係である。営業費に含まれる主要な非資金性原価である減価償却費は、「他人資本を財源として取得した有形固定資産部分に係る公共サービス提供による減価部分」と「自己資本を財源として取得した有形固定資産部分に係る公共サービス提供による減価部分」の合計である。これは公共サービスを提供した施設の稼働に伴う減価分を、当該公共サービスを受領した受益者が

負担するものであるから、通常、問題にならない（図表11のA1およびA2の部分）。

ここで検討すべき論点は、他人資本調達コスト相当および自己資本調達コスト相当に関する問題である（図表11のBおよびCの部分）。

これを公共会計学的解釈からすれば、以下のよう⁴⁷⁾に明示できよう。

地方公営企業は、民間企業と異なり自己資本調達に不可欠な配当等がないため、受益と負担の同等を厳格に求める期間公平性の観点からは、自己資本調達コストに関する負担は原則として想定されない（図表11 (b) 参照）。

しかし、世代間正義の観点から、将来世代へ一定レベルの公共サービス水準を維持するため、「貯蓄原理」の作用により、受益以上の負担としての自己資本調達コスト相当の負担が求められる。これは社会的インフラ資産の維持・更新財源として、減価償却費負担（図表11のA1およびA2）部分で充足できないリスクを負担するものである。換言すれば、一定レベルの公共サービス維持のため、取得原価を基礎とする減価償却では回収できない投資財源の補填として、将来世代の公共サービス受容水準の維持に対応する財源となる性格を有するものといえよう（図表11 (a) 参照）。

この部分は企業会計的解釈からは投下資本回収のための利益としてしか理解されないが、公共会計学的解釈としての世代間正義の観点からは、将来世代に対する貯蓄として料金負担が許容されると解釈される。

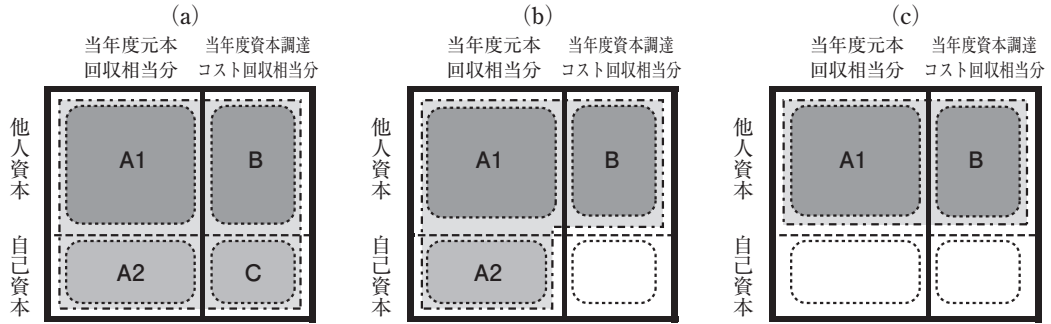
なお、政策的観点から公共料金を最低限に抑制

45) 受益と負担の関係において、世代間の所得の再分配の可否という点がロールズの「公正としての正義」と功利主義との相違になる。この点に関して、ロールズは正義に基づく社会的な再分配によった後に所得が確定すると考えるのに対して、功利主義では権利の不可侵性を前提として、当該権利に基づき所得が分配された状態をもって確定状態とするという点から再分配を原則として認めないとする考え方になる。詳細は Kukathas and Pettit, 1990 pp.75-118 (山田・嶋津訳, 1996 pp.111-137) を参照。

46) 当然ながら、標準的なコストを想定しており、公共サービスの提供と無関係なコストや非効率なコストまですべてを負担することを考えているわけではない。

47) 来世代における経済成長を前提とする社会構造が変わりつつあるのが現状であり、そのため、今般の地方公営企業会計の改訂においても「減資」が定められたという経緯がある。この点との整合性を考えるならば、前稿(上)でも触れたように、事業報酬の範囲、特に自己資本コストに相当する部分を公共料金算定に含めるべきなのかどうかは考慮すべき点であると考えられる。

図表11 施設整備関連費用と負担の関係



図表12 施設整備関連費用の公共会計学的観点・企業会計的観点からの負担関係

(参考)

	公共会計学的観点 (受益と負担の関係)		公共料金 政策	企業会計的 観点 (投下資本 回収計算)	内部留保状況
	世代間正義	期間公平性			
A1	○	○	○	○	×*1
B	○	○	○	○	×*1
A2	○	○	×*2	○*2	○
C	○	×	×	○	○

- *1 原価回収分は企業債等の返済に充当されると想定されるため、この部分の内部留保はないものとしている。
- *2 企業会計的観点としての投下資本回収計算の関係からすれば、当然に公共料金による負担となるが、公共料金政策的観点からは必ずしも回収されないことが許容される。

するため、一般会計からの繰入金（繰入資本金）や補助金等を自己資本と同等の財源として取り扱い、当該財源を拠出する趣旨・目的を考慮して公共料金からの回収は不要とすれば、自己資本に係る元本相当部分（図表11のA2）も公共料金の算定範囲には含めないこととなる⁴⁸⁾（図表11（c）参照）。これらの関係を一覧で示すと図表12になる。

48) この部分は損益計算上では非資金性費用として内部留保されることになり、これを料金で回収することはその分だけ公共料金が高めになること、また、自己資本に対応する部分はそもそも一般の税金を財源とするものであり料金回収による必然性はないことから、従来の地方公営企業会計においては「みなし償却」とされていた部分に相当する。

6 資本造成会計の考え方と料金負担

(1) 公企業会計的観点による資本造成会計の考え方

従来の地方公営企業会計における資本造成の考え方は、料金原価を通じて回収が予定される事業報酬を財務会計上の利益として実現するならば、その源泉と使途目的から勘案して、これを企業内に留保し、利益を物的な資本維持のための再投資原資として拘束することにある。このことは、公共サービスの継続的維持を目的とする基本的設備等として必要な資産に対応する、その資金源泉として維持されるべき資本とみなされることを意味しており、かつ、その恒久的拘束性を付与されることも意味している。

公企業会計特有の想定として、積立金残高相当

の流動性のある現金が存在するというを前提に、積立金残高相当の現金流出により公共サービス提供のための有形固定資産が取得され、当該有形固定資産が公共性を有することから強度の拘束性が生じ、その反映として、積立金の取崩益を資本化する考え方がある。借方の資産が提供する公共サービスの維持継続性を根拠とする拘束性をもって、貸方の純資産を対応させて拘束するという概念は、現状においても、独立行政法人会計・国立大学法人会計など多くの公会計において残存している考え方である。⁴⁹⁾

この点について、利用者が資本として拠出したものとする見解もあり、これによれば借入資本金が利益を財源として償還された場合、利用者拠出資本に代替されるものとみなされている。⁵⁰⁾

図表13の「借入資本金」「組入資本金」という概念(図中破線部分)が今般の地方公営企業会計の資本制度で改訂された部分である。借入資本金は負債として整理され資本概念ではなくなり、また、積立金による固定資産の建設改良あるいは企業債等の返済による組入資本金は、法律による強制が廃止されたものである。

このような資本造成会計に対しては、利益剰余金は「それにみあう利用可能な資金を伴わないかぎり意味をなさないという解釈」ゆえに「有形固定資産に充当済の積立金を新たな用途に拘束するには当該積立金を資本として拘束する以外にないという解釈」との観点で、企業会計的な根拠が不明確との批判的な主張が従前から存在する。この主張に基づけば、今般の改訂は望ましい方向であるといえよう。⁵¹⁾

しかし、前稿(上)でも述べたように、法律による強制が廃止されると同時に議会の議決または条例により資本造成を選択する方法が残されているという事実が存在する。このこと自体、地方公営企業会計における利益の性格と、その利用者拠

出としての地方公営企業の資本に係る恒久的拘束性の本質的性格が表れているともいえよう。

(2) 公会計学的観点による資本造成会計の考え方

公共料金が総括原価方式により事前に算定され、事後に予定通りにコストが発生した場合、公共料金として現実に受益者負担により徴収された収益と、実際のコストとの差額が利益として財務会計上で実現されていくこととなる。

ここでは、生じた利益の処分問題、即ち発生した利益を財務会計処理により拘束するか否かという問題を検討する。これまでの公会計学的解釈における世代間正義の観点から考察すれば、利益処分権限は、利益が発生した(あるいはそれを負担した)世代にあるのか、それとも将来世代までもが意思決定できるのかという問題になる。

発生した利益は、未処分利益剰余金として会計処理をする場合と、資本組入による資本造成の会計処理をする場合に区分されるが、世代間正義の観点に基づけば、次のようになる。

前者の会計処理をする場合、将来世代において損失が発生したとすれば、未処分利益剰余金の範囲内において、それを取り崩すことで対応が可能となり、相対的に公共料金の値上げ圧力は低いものになる。ただし、それは本来的には、継続的公共サービスを提供するための一定の社会的インフラ資産の維持・更新財源として想定されていた利益剰余金の拘束性が解除されたことを意味する。この場合、欠損補填のために公共料金で回収される負担は当然に減少する。

次に後者の会計処理をする場合、将来世代において損失が発生したとすれば、欠損が生じることから、相対的に公共料金の値上げ圧力は高いものになる。継続的な公共サービスを提供する一定の社会的インフラ資産の維持・更新財源として想定されていた利益剰余金部分は資本組入により拘束されているため、欠損補填のためには公共料金で回収せざるをえないことになる。

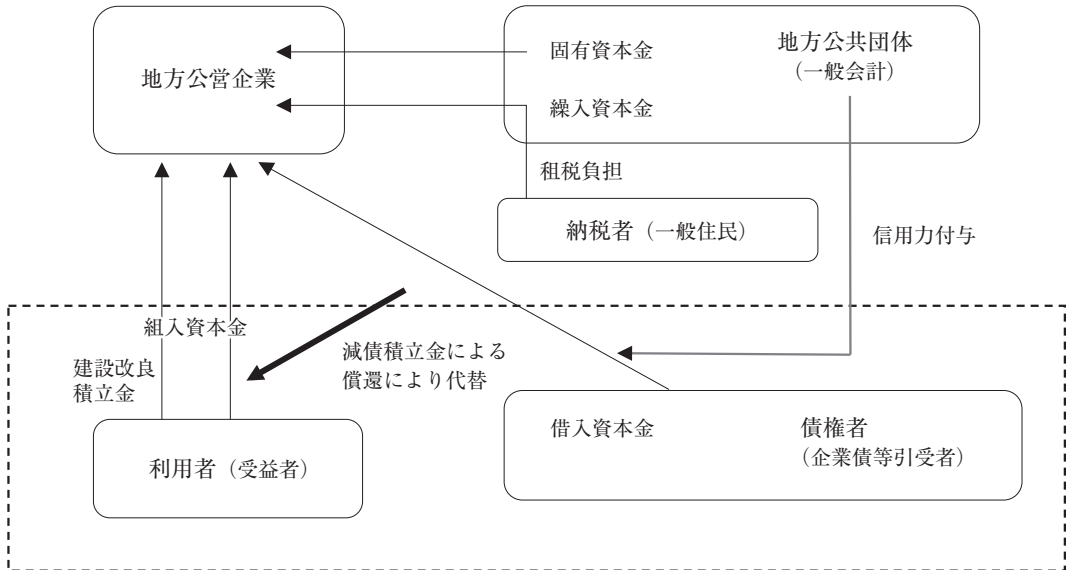
ここでは、一般会計からの繰り入れについては、あくまでも地方公営企業法第17条の2に定めるもの⁵²⁾に限定されていることを前提としており、独立採算的な経営領域部分から発生する損失を想定し

49) 特定償却資産の取得および非償却資産の際に取得財源を資本剰余金に振替えることにより拘束をする会計処理などに典型的に表れている(独立行政法人会計基準第82、97、国立大学法人会計基準第79、92等)。

50) 西川、1979 pp.215-244、西川、1980 p.164

51) 醍醐、1981 pp.87-88

図表13 利用者拠出資本の考え方



ている。そのため、損失発生分を一般会計が負担して繰り出すということは想定していない。また、公共サービスの供給水準を維持する社会的インフラ資産の水準は一定であることを前提としており、物価水準の変動等も考慮していない。

事業報酬の本来の趣旨が民間企業における利益と同様とする認識からすれば、未処分利益剰余金として繰り越し、損失が発生した場合にはそれを取り崩すということが自然な論理である。逆に、社会的インフラ資産維持のための、貯蓄原理等の世代間正義の趣旨から考えれば、欠損相当分は公

共料金値上げで対処すべきという見解が強くなる傾向が想起される。

7 資本組入制度の改訂に係る公共会計学的解釈

(1) 資本組入制度に係る個別会計処理の検討

最後に、これまで検討してきた、「世代間正義の概念」「世代間正義の観点からみた事業報酬の概念」および「資本造成会計の考え方と料金負担」の関係を組み合わせる形で集約する。

ここでは、今般の地方公営企業会計の資本制度の改訂に関連して、図表15の3パターンに類型化したうえで、損失が発生した場合の補填に関する会計処理を比較する。

この趣旨は、地方公営企業会計における利益および資本概念の一端を浮かび上がらせ、また、これまでの概念的な検討を地方公営企業会計における会計処理に基づき具現化することにある。

以上の類型に基づき地方公営企業会計における会計処理例を示すと図表16のようになる。なお、パターン2は改訂前の地方公営企業会計の仕訳であり、パターン3は改訂後の地方公営企業会計の仕訳である。

52) 地方公営企業法第17条2においては、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し、これらの一般会計または他の特別会計において負担するものを除き、その経費は当該地方公営企業の経営に伴う収入をもって充てなければならぬとされている。白崎・細谷、1992 p.67

図表14 資本造成と料金負担

会計処理	損失発生時の対応	料金値上げとの関係	財源充当関係
未処分利益剰余金	未処分利益剰余金の取崩	値上げ圧力回避のバッファーとしての利益	欠損補填に充当することで、本来であれば、将来の公共サービス提供のための投資財源として積み立てられて充当されるべき財源が費消
資本組入	欠損の発生	値上げ圧力の回避が困難 ⁵³⁾	欠損分を料金で回収することで、将来の公共サービスの提供のための財源が、欠損発生前と同様に継続的に維持

図表15 各会計処理パターンの相違点

	【パターン 1】	【パターン 2】	【パターン 3】
	期間公平性概念	世代間正義概念	
受益と負担の関係	受益・負担の均衡 (図表11 (b) に対応)	受益以上の負担の可能性 (後続世代への配慮・貯蓄原理) (図表11 (a) に対応)	
総括原価の範囲	純費用 + 他人資本調達コスト = 料金収益 となるような料金算定が前提	純費用 + 他人資本調達コスト + 自己資本調達コスト = 料金収益 となるような料金算定が前提	
利益発生の有無	予定された総括原価どおりに費用が発生しても利益は生じない。	予定された総括原価どおり費用が発生すれば自己資本調達コスト相当が利益となる。	
54) 会計処理	財務会計	予定された総括原価どおりに費用が発生すると自己資本調達コスト部分の事業報酬相当が利益となり、その一部を減価積立金として利益積立金とする。その後企業債の償還に応じて資本組入 (資本造成) をする。	予定された総括原価どおりに費用が発生すると自己資本調達コスト部分の事業報酬相当が利益となり、それを未処分利益剰余金で繰り越す。
	予算(収支)会計	減価償却による内部留保により建設改良企業債が償還され、キャッシュバランスも均衡する。	減価償却による内部留保により建設改良企業債が償還され、利益積立金が別途内部留保される。

53) 収益・費用の差額としての利益および過年度分からの積立利益剰余金が地方公営企業に存在する場合、当該差額を財源として、公共料金の値下げ圧力が生じる可能性がある。そのため、公共サービスの継続的提供の基礎としての有形固定資産の拘束性と利益剰余金とを結びつけることにより、利益剰余金を資本化することによって、料金引き下げ圧力を回避するという発想がある(西川, 1980 p.145, 醍醐, 1981 p.78)。このような資本造成により、損失が生じた場合には組入資本金を取り崩すことができないという事態が生じることにもなる。このような考え方は従来の公企業会計論の議論で行われていた。

ものであるが、その背景には独占企業体としての公企業に対する過剰内部留保の視点が強かった時期における時代的制約に起因するものであると考えられる。

54) 地方公営企業においては、発生主義に基づく企業会計が適用されており、これに基づく会計をここでは「財務会計」としている。また、公的機関としての性格から、現金主義的な予算執行管理として、収益的収支(地方公営企業法施行規則第45条関係 別記第1号 予算様式 第3条)と資本的収支(同 第4条)も同時に行われており、これに基づく会計をここでは「予算(収支)会計」としている。

パターン1は、減価償却費を含む費用総額を料金負担で賄うことにより損益が均衡して利益が生じない状況を想定している。この場合、非資金性費用である減価償却費相当額について内部留保がなされ、当該内部留保により建設改良企業債が償還される。なお、社会的インフラ資産の新規投資はその都度、企業債を発行することにより調達する。これは、企業債の発行による資金調達の限界は考慮されておらず、前述した「3（2）功利主義の財政的帰結」を想定したモデルである。

パターン2は、減価償却費を含む費用総額について、料金収入で賄った後に生じる当期末処分利益の一部を減債積立金として積み立てる状況を想定している。その分は当該世代が将来世代に対して負担をする形となっている。減債積立金を原資として借入資本金が償還された場合、借入資本金について資本造成がなされる。また、企業債の発行による資金調達の限界を考慮し、社会的インフラ資産の新規投資は可能な限り内部留保財源によって充当し、漸次、企業債の発行額を減少させていくことを前提とする。これは前述した「4（3）ロールズの「公正としての正義」の財政的帰結」における「定常状態」を指向するモデルである。

パターン3のパターン2との相違は、先行世代が負担した減債積立金を未処分利益剰余金に戻入をすることにより、未処分利益剰余金として繰り越し、資本造成をしない点である。

パターン1は、投資はすべて企業債により調達され、厳格な意味において、受益に対応する原価以上の料金負担はしない損益均衡を前提とする。ここでは、企業債による資金調達は、相対的に制約がなく実行可能という暗黙の前提がある。パターン2およびパターン3は、長期的には再投資の財源は可能な限り内部留保により充当され、結果として企業債残高を可能な限り漸次最小化していく「定常状態」を目指すものであり、パターン1とは対極的な状態を想定している。

まずパターン1であるが、損失が発生した場合、財務会計的にはそもそも未処分利益等がないことから、繰越損失が発生することとなる。また予算（収支）会計的には企業債等による資金調達の制

約が相対的に低いという前提から、損失負担の資金的な補償としては、本来的には償還に充当すべき内部留保財源を優先的に損失補填に充当することも可能である。そのため財務会計的に損失が繰り越されるのみである。

次に、パターン2であるが、損失が発生した場合、財務会計的には利益等は資本化されていることから、繰越損失が発生することとなる。また予算（収支）会計的には、企業債による資金調達の制約が相対的に高いという前提から、損失負担の資金的な補償として本来的には償還に充当すべき内部留保財源を損失補填に充当するという意思決定は劣後する。この場合、公共料金値上げにより受益者負担を求めることになるが、先行世代が負担してきたことにより形成された利益剰余金に負担を求めるのではなく、現在世代の消費者に損失相当分の受益者負担を求めることになるという点が重要である。

さらに、パターン3であるが、損失が発生した場合、財務会計的には未処分利益剰余金の残高があることから、当期損失が優先的にこれらに吸収され、繰越損失として顕在化する可能性が低くなる。またパターン2と同様に、予算（収支）会計的には損失負担の資金的な補償として本来的には償還に充当すべき財源を損失補填に充当するという意思決定は劣後する。しかし未処分利益剰余金があることから公共料金の値上げ圧力が緩和され、現在世代の消費者に負担を求めることが回避される可能性がある。これは、現在世代の消費者にとっては消費の抑制につながらないが、当該未処分利益剰余金は、パターン2であれば資本化されているもの、つまり、先行世代が将来世代の企業債等の負債による資金調達を軽減しつつ、社会的インフラ資産の水準を維持するために負担してきたものであり、それを損失発生段階において、いわば「食い潰す」形となっている。以上をまとめると図表17のようになる。

（2）利益積立金に係る公共会計学的解釈

現在世代による受益以上の負担を前提とするならば、現在世代が事業報酬を料金として負担することにより利益を形成することは、現在世代が現状の社会的インフラ資産の内容および水準を許容

図表16 地方公営企業会計における会計処理例

【パターン1】

企業債の発行による資金調達と固定資産の取得					
借方	現金預金	×××	貸方	建設改良企業債（負債）	×××
	固定資産	×××		現金預金	×××
固定資産の減価償却処理					
借方	減価償却費	×××	貸方	減価償却累計額	×××
企業債の償還（減価償却費による内部留保を財源とする返済）					
借方	建設改良企業債（負債）	×××	貸方	現金預金	
新規固定資産取得（新たに企業債により調達した財源による更新投資）					
借方	現金預金	×××	貸方	建設改良企業債（負債）	×××
	固定資産	×××		現金預金	

【パターン2】

企業債の発行による資金調達と固定資産の取得					
借方	現金預金	×××	貸方	借入資本金（資本）	×××
	固定資産	×××		現金預金	×××
固定資産の減価償却処理					
借方	減価償却費	×××	貸方	減価償却累計額	×××
利益の減債積立金への積立（法律により積立が強制）					
借方	当期末処分利益	×××	貸方	減債積立金	×××
企業債の償還（減債積立金を財源とする返済）					
借方	借入資本金（資本）	×××	貸方	現金預金	×××
減債積立金の振替（企業債の償還に充当した部分の資本組入）					
借方	減債積立金	×××	貸方	組入資本金	×××
新規固定資産取得（主として減価償却による内部留保を財源とする更新取得）					
借方	固定資産	×××	貸方	現金預金	×××

【パターン3】

企業債の発行による資金調達と固定資産の取得					
借方	現金預金	×××	貸方	建設改良企業債（負債）	×××
	固定資産	×××		現金預金	×××
固定資産の減価償却処理					
借方	減価償却費	×××	貸方	減価償却累計額	×××
利益の減債積立金への積立（任意の積立）					
借方	当期末処分利益剰余金	×××	貸方	減債積立金	×××
企業債の償還（利益を財源とする返済）					
借方	建設改良企業債（負債）	×××	貸方	現金預金	×××
減債積立金の振替					
借方	減債積立金	×××	貸方	未処分利益剰余金	×××
新規固定資産取得（主として減価償却による内部留保を財源とする更新取得）					
借方	固定資産	×××	貸方	現金預金	×××

してそれを将来世代に維持していくという物的資本の維持を承認したということの意味している。

しかし、当該負担を利益積立金として会計処理をすることは、それを取り崩す際には、利益の財源を負担した受益者の意図とは異なり、法人の自主的な意図のもとに取り崩しが可能であること、

即ち、料金負担をした受益者の趣旨や意図とは異なる形で取り崩しが可能であることを意味する。これに対し、世代間正義の観点からは、法人の損益が赤字基調になった場合に優先的に利益積立金を取り崩して赤字補填をすることを法人が意思決定するのではなく、社会的インフラ資産の水準維

図表17 各会計処理パターンまとめ

		【パターン1】	【パターン2】	【パターン3】
		期間公平性概念	世代間正義概念	
受益・負担の関係		受益・負担の均衡 (図表11 (b) に対応)	受益以上の負担の可能性 (後続世代への配慮・貯蓄原理) (図表11 (a) に対応)	
範囲	総括原価の	純費用+他人資本調達コスト=料金収益 となるような料金算定が前提	純費用+他人資本調達コスト+自己資本調達コスト=料金収益 となるような料金算定が前提	
	利益発生の有無	予定された総括原価どおりに費用が発生しても利益は生じない。	予定された総括原価どおりに費用が発生すれば自己資本調達コスト相当が利益となる。	
会計処理	財務会計	予定された総括原価どおりに費用が発生しても利益が形成されず、損益が均衡する。	予定された総括原価どおりに費用が発生すると自己資本調達コスト部分の事業報酬相当が利益となり、その一部を減債積立金として利益積立金とする。その後企業債の償還に応じて資本組入（資本造成）をする。	予定された総括原価どおりに費用が発生すると自己資本調達コスト部分の事業報酬相当が利益となり、それを未処分利益剰余金で繰り越す。
	予算(収支)会計	減価償却による内部留保により建設改良企業債が償還され、キャッシュバランスも均衡する。	減価償却による内部留保により建設改良企業債が償還され、利益積立金が別途内部留保される。	
		↓	↓	↓
世代間負担	ストックベースの	企業債発行による資金調達の限界を考慮せず、施設の新規投資の際には、再度全額を企業債発行により資金調達をすることを繰り返す。純資産への影響はない。 (「3 (2) 功利主義の財政的帰結」に対応)	企業債発行による資金調達の限界を考慮し、施設の新規投資の際には、企業債の発行は漸減していく。純資産は漸増する。 (「4 (3) ロールズの「公正としての正義」の財政的帰結」に対応)	
	フローベースの	(利益は形成されていない)	利益相当額は資本化されているため、「世代間正義」の概念に基づき、先行世代の負担により形成された利益相当分が喪失するリスクが低い。	利益相当額は未処分利益剰余金とされているため、「世代間正義」の概念に基づき、先行世代の負担により形成された利益相当分が喪失するリスクが高い。

持をどうするのかという判断を入れるべく、受益者が料金として追加負担するか否かについてその意向を確認すべきであると解される。そのようないわば当為の問題を財務会計処理的に支えるという点において、資本造成会計には一定の機能があり、これは単に会計処理という技術的側面のみではなく、世代間正義の在り方⁵⁵⁾から検討されるべき事項であるとも認識できよう。

55) 例えば総括原価方式を採用している電力料金の料金改定に際し、原子力発電設備における減

(3) 資本造成会計に係る公共会計学的解釈

地方分権改革は、ロールズの正義論の観点から解釈すれば、第1原理の枠内における自由の確立・強化を充たすものであった。しかし地方公共

- 、 償却費負担および事業報酬負担を料金で行うことを受益者たる消費者が意思決定した場合には、原子力発電設備の現状の水準を今後も維持・更新していくことを消費者自身が承認したという意味があることになる。このように、本稿で検討している論点は、単に地方公営企業会計の範疇に留まらないものであるといえよう。

団体の自由な意思決定が合理的な意思決定であるとは限らない。例えば、地方議会がポピュリズムの陥穽に嵌まる場合、功利主義的な発想により自らの現在世代の利益のみを最大化する虞れなど、各世代間の不均衡問題を軽視する意思決定を行う可能性がある。地方公営企業会計における利益積立金を現在世代が取り崩して消費してしまう可能性である。

したがって、貯蓄原理を前提とした判断が重要となる。つまり将来世代までも想定したうえで、現在世代が享受している生活水準を維持するような、先行世代から現在世代が承継したのと同様の貯蓄水準を維持していくことが必要となる。本稿ではこれを実現するための財務会計制度として資本造成会計が相対的に重要であると考えている。換言すれば、現在世代における赤字の発生は、現在世代自身が料金負担をしていかなければならず、その会計制度的な保障として一定の役割を果たすものが資本造成会計であると位置付けることである。この保障がなく利益積立金の取り崩しで対応することになると、将来世代に対して、一定の社会的インフラ資産という物的資本の維持が阻害されるリスクが発生することになる。ロールズの「公正としての正義」の原理が制度としての憲法および法律等により規定されて社会的に具現化されていくのと同様に、世代間正義の原理つまり貯蓄原理はこのような資本造成会計により規定されて財務会計的に具現化されていくものと考えられる。

(4) 地方公営企業会計の改訂に係る評価

今般の地方公営企業会計の資本制度の改訂により、「利益積立金制度」に係る法定積立金の積立義務および「資本組入制度」の強制が廃止され、結果的に資本造成会計が地方公営企業会計から払拭されるに至った。

現状の企業会計の原則においては資本造成会計という概念は制度上想定されておらず、最新の企業会計方式の地方公営企業会計への導入という観点からは肯定される方向であろう。しかし、社会的インフラ資産を維持し公共サービスを提供していく目的を有する公的主体である地方公営企業の財務会計においては、公共会計学的解釈から、資本造成会計はなお重要な概念であるといえよう。

資本造成会計を維持する意義は、債券発行による資金調達に限界や最低限必要な社会的インフラ資産の水準の許容範囲および過剰投資の防止に係る一定の制約というある程度限定された枠組みを前提としている。当該社会的インフラ資産の調達財源は、本来は可能な限り自己資本で賄われていくべきであり、債券発行により調達された財源による社会的インフラ資産の維持に関し、当該負債を（自己の活動により獲得した）利益により代置していく過程を会計情報として表現する資本造成会計の意義はこの点に関わってこよう。

財政的な限界が現実化している今日においては、いわゆる建設公債主義に對置される資本造成会計の考え方を再度検討する必要があるものと考えられ、その「論理」としては、本論文で検討してきたロールズの貯蓄原理の観点など公共哲学的な基礎に立脚するような公共会計学の発想に基づく制度構築が今こそ重要であると考えられる。

8 おわりに

本論文では、地方公営企業会計における資本制度の改訂を公共会計学的解釈の観点に基づき、前稿（上）において「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 第1原理から、本稿（下）において「資本組入制度改訂の意義」を第2原理から考察してきた。

地方公営企業会計などの公会計領域では、本論文で検討対象とした社会的インフラ資産の維持・更新財源の負担に係る「世代間正義」に関連する分配問題など、企業会計領域における財務会計理論の枠組みには必ずしも包括し難い課題が存在している。この認識の下で、会計処理の在り方等を考察するような公共会計学的解釈の必要性を明確に識別すべきである⁵⁶⁾と考える。

56) 本稿では、事業報酬、特に自己資本コスト相当分について、受益と負担の関係をもとに世代間正義の観点から論じたものである。これを別の観点から考えれば、実物資本維持の発想を資本造成会計で実現していくということでもある。今般の地方公営企業会計の改訂は、最新の企業会計の導入により形式的な観点からなされたものであり、企業会計が名目資本維持の発想

なお、本論文で検討した論理は、地方公営企業会計にとどまらず、例えば我が国の財政赤字の改善に向けた消費税増税による負担問題や、電気料金値上げに代表される公共料金の値上げに関する負担問題⁵⁷⁾を、公共サービスの需要者サイドから論理付けする、いわば国民主権・消費者主権の観点からの公共会計学的解釈の一つの視座を示すものであるという点を示唆したうえで、本論文を締め括りたい。

引用文献

井堀利宏『財政 第3版』岩波書店、2008年
 宇佐美誠「将来世代・自我・共同体」『経済研究』
 Vol.55 No.1, 2004年, [編集] 一橋大学経済研究所
 吉良貴之「世代間正義論——将来世代配慮責務の根拠と範囲——」『国家学会雑誌』第119巻第5・6号, 2006年, 東京大学
 白崎徹也・細谷芳郎著『地方公務員の法律全集11 地方公営企業法』ぎょうせい, 1992年
 鈴木興太郎・宇佐美誠・金泰昌編『公共哲学20 世代間関係から考える公共性』東京大学出版会, 2006年
 醍醐聡『公企業会計の研究』国元書房, 1981年
 西川義朗『改訂公企業会計』国元書房, 1979年
 西川義朗『公益企業の料金と財務』税務経理協会, 1980年

、に基づくが故に実物資本維持の発想が後退し、現行の企業会計には存在しない資本造成会計の発想が会計制度上から棄却されたものであると考える。公的機関に企業会計を形式的に導入することの論理的帰結については、別途詳細な検討が必要であろう。

57) 特に、電気料金値上げ等の際に検討課題となった事業報酬について消費者が公共料金で負担することの可否（例「東京電力値上げ申請についての会長声明」（日本弁護士連合会 平成24年7月12日付）や原子力事故による未稼働の原子力発電設備に係る減価償却費を公共料金で負担することの可否（例「東京電力の家庭用電気料金値上げ認可申請に関するチェックポイント検討チーム」（消費者庁 平成24年6月～7月）における各種議事録等）などについて、公共サービスの供給者サイドからではなく、需要者サイド・消費者サイドとして「消費者目線」から公共料金による負担を検討する際には、その思想的背景として有用であろう。

バロー, ロバート・J. 著 谷内満監訳 増井彰久訳『バロー マクロ経済学』同友館, 2010年
 本間正明監訳 神谷和也・山田雅俊編著『公共経済学』東洋経済新報社, 2005年
 山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略——会計なき予算, 予算なき会計は虚妄——』中央経済社, 2005年
 ローマー, デビッド著 堀雅博・岩成博夫・南條隆訳『上級 マクロ経済学 原著第3版』日本評論社, 2010年
 ワグナー著 瀧本美夫訳編『財政学 上巻』東京・同文館, 1904年
 Kukathas, Chandran and Philip Pettit (1990): *Rawls: A Theory of Justice and its Critics*, Polity Press in association with Basil Blackwell, pp.75-118 (チャンドラン・クカサス, フィリップ・ペティット著 山田八千子・嶋津格訳『ロールズ——「正義論」とその批判者たち——』勁草書房, 1996年)
 Mill, J.S.; edited by W.J. Ashley (1961): *Principles of Political Economy with Some of their Applications to Social Philosophy edited with an introduction by Sir W.J. Ashley, M.A., M.Com., Ph.D.*, Reprints of Economic Classics, Augustus M. Kelley, pp.746-751 (J.S. ミル著 末永茂喜訳『経済学原理 第4』岩波文庫, 1961年)
 Musgrave, Richard A. (1959): *The Theory of Public Finance: A study in public economy* McGraw-Hill Book Company, Inc., pp.556-580 (リチャードA. マスグレイヴ著 木下和夫監訳 大阪大学財政研究会訳『財政理論——公共経済の研究——第3』有斐閣, 1962年)
 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)
 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)
 Rawls, John; edited by Samuel Freeman (2008): *Lectures on the History of Political Philosophy*, Harvard University Press paperback edition, pp.375-415 (ジョン・ロールズ著 サミュエル・フリーマン編 齋藤純一・佐藤正志・山岡龍一・谷澤正嗣・高山裕二・小田川大典訳『ロールズ

- 政治哲学史講義 I, II』岩波書店, 2011年)
- Wissenburg, Marcel (1999): "An Extension of the Rawlsian Savings Principle to Liberal Theories of Justice in General," *Fairness and Futurity Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, edited by Andrew Dobson, Oxford University Press, pp.173-198
- 参 考 文 献
- 加賀裕編『地方公営企業の理論と実際——地方公営企業法と地方自治法および地方公務員法との関連——』帝国地方行政学会, 1973年
- 川本隆史『現代思想の冒険者たち Select ロールズ——正義の原理——』講談社, 2005年
- 吉良貴之「第3章 世代間正義と将来世代の権利論」愛敬浩二編『講座 人権論の再定位 2 人権の主体』法律文化社, 2010年
- 黒川行治「私有公益事業の料金とインフレーション会計」『三田商学研究』第24巻6号, 1982年
- 鈴木興太郎編『世代間衡平性の論理と倫理』東洋経済新報社, 2006年
- 藤井秀樹監訳『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年
- 筆谷勇『公会計原則の解説——自治体外部監査における実務指針の検討——』中央経済社, 1998年
- 有限責任監査法人トーマツ パブリックセクターインダストリーグループ編『改正政省令完全対応 新地方公営企業会計の実務』ぎょうせい, 2012年
- 吉田寛・原田富士雄編『公会計の基本問題』森山書店, 1989年
- 吉田寛『政府・地方自治体と公企業の会計』森山書店, 1993年
- 渡辺幹雄『ロールズ正義論の行方——その全体系の批判的考察——』春秋社, 2000年
- 総務省 新地方公会計制度実務研究会報告書(2006年)
- 総務省自治財政局財務調査課「公共施設および社会的資本の将来の更新費用の比較分析に関する調査結果」2012年
- 内閣府『財政と社会保障の持続可能性に関する「制度・規範ワーキング・グループ」』第1回～第5回会議資料 2011-2012年
- GASB (1987) *Concept Statement No.1 Objectives of Financial Reporting*
- [有限責任監査法人トーマツ]