

【論文】

公企業会計研究序説

中道信廣

目次

- 一、問題の所在
- 二、公企業の経営特性
- 三、公企業会計の現状と今後の課題  
— 私企業会計との比較から —
- 四、公企業会計研究の今後の展開のために
- 五、おわりに

## 一、問題の所在

わが国における二つの巨大な公企業、しかも経営の現状が両極に位置する典型的な公企業である国鉄と電々が、一方は各方面から種々の期待と不安をもたれながら民営化が現在すすめられており、他方は民営化されて一年を経過し優秀な実績を示していることは最近の新聞報道などで伝えられるとおりである。

このように、「臨調基本答申」<sup>1)</sup>を契機として、各方面から官業の改革や公企業の再生の方策が検討され、提案されるようになり、第二次大戦後に急ぎよ制度化された、わが国公企業のあり方に一大転機が訪れているものと考えられる。

まず公企業の定義をみると、「公企業」というのは法文上の用語ではなく、行政法学の通説では国又は地方公共団体が直接に社会公共の利益のために、自ら経営する非権力的な事業を狭義の公企業とし、これに特許企業を加えて広義の公企業とする。<sup>2)</sup>とされている。経営学では「公企業は国または地方公共団体が出資し、公共性原則の上に立ち、公共的支配をうけることを特色とする独立的な生産経済単位であり、私人の出資による私企業と対比される。」<sup>3)</sup>として、公共的所有を公企業の基礎としている。すなわち、国の出資による公企業が国有企業といわれ、地方公共団体の出資による公企業が地方公営公業といわれていることを示している。

本論文では公企業として、水道事業、交通事業、病院事業などを営み、私たちに最も身近な存在である地方公営企業をとりあげて考察をすすめることにする。

そもそも、公企業は(1)、公共の福祉の増進を、その経営目的とし、(2)、その目的を達成するための手段として企業性を發揮し、(3)それを経営するに当っては民主的手続によるの三つのことが要請されていると、筆者は日頃から考え

ている。すなわち、公企業は、公共性と企業性と民主性という三つの要請の調和をはかりながら経営される必要があるということである。

ここで、企業性というのは、財貨またはサービスを生産するために、合理的な組織をつくり、限られた資源の最適配分をはかるため、それをできる限り節約することを意味する経済性と最少の経費で最大の効果をあげてを意味する効率性との二つの要素からなりたつものと考えられる。

このように考えることができる。一般に営利を目的とするものと考えられている私企業と、一般的には営利を目的としないとされている公企業とは、いずれも企業性の発揮が要請されていることに変わりはない。

その場合に異なるところといえば、営利を目的とするとされる私企業においては、経営によって生み出される成果を利益というものによって一義的に測定できるのに反し、公企業の場合には、そのような一つの基準によって経営の成果が測定できないということである。

公企業の経営成果は、まず、(1)限られた生産資源が経済的に消費されたかどうか(経済性)と(2)最少のコストによって、経営目的である公共の福祉の増進という公共性目的に対し、最大の効果をあげ得たかどうか(効率性)の双方を測定しなければならないものと考えられる。

ところで、個人や組織体の経済活動を測定し、その結果をそれらの活動に関心をもつ人々に対して伝達する人間の行動を会計といい、一般に企業会計の課題は企業活動の結果として獲得される利益を計算的に確定するところにあると解される。

このような課題を有する財務会計制度において、現行の公企業は如何なる会計基準のもとに、如何なる会計方法や

伝達方式が採用されているのであろうか。

公企業と私企業とがすでに似たように、その手段は同じとしても、経営の目的を異にしている以上、経営成果は自ら異なるものであり、成果を測定するための会計方法や結果を伝達するための報告様式も私企業とは自ら異なるべきであると考えられる。

ところが公企業において、現行の私企業会計制度の特質である「発生主義基準」のもとに設定されている「企業会計原則」に定める会計の一般原則や会計方法が殆んどそのまま適用されていることを明らかにしている<sup>(4)</sup>。

筆者は公企業の財務会計制度が私企業のそれに準拠しながら行われている現状を改め、公企業の経営特性に相応した財務会計制度に変えていくことが必要であると考え、そのための研究をすすめていきたいと考えている。

しかしながら、一般に私企業の財務会計に関する研究の歴史の重みと資本主義経済のめざましい発展を背景にしての会計学の展開のなかで、ひとり取り残された感のある公会計や公企業会計の領域について、しかも、財政公開の法的根拠はあるものの、現状のように極めて不十分な実態<sup>(5)</sup>のもとで、その財務会計制度のあり方を考察していくことは、極めて困難な課題であると考えられる。

## 二、公企業の経営特性

公企業経営の特性を明らかにするため、私企業において一般に経営原理といわれているものと比較することを試みてみたい。

一般に私企業において、企業は生きた組織であり、それを継続して維持していくことが企業の目的であり、社会環

境に適応しながら目的を達成するための一つの制約条件として利潤原則が作用するものと考えられる。

企業目的に関して、従来から企業経済学で主張されている利潤極大化という単一目的説があり、これに対し、環境に適応するために経済的、非経済的な多くの目的を有していると主張する近代組織論や企業行動理論の実践的な立場がある<sup>(6)</sup>。

もともと、私企業において主張される利潤原則なるものは、所有と経営が一致している企業の場合、危険を常に伴う事業に資本を投下するための誘因として、また、能率的な経営活動に対する事業者の報酬として、資本主義市場における唯一の経営原則となっていたといえる。すなわち、当時の環境のもとでは企業の存続よりも極大利潤の追求が常に優先していたものと考えられる。

ところが、ヴェブレンやバリー・ミーンズによって、所有と経営の分離が指摘されるような<sup>(7)</sup>資本主義機構が高度化し複雑化した段階になると、企業はゴイング・コンサーンとして、それを維持し発展させていくことが企業経営の最優先課題とされ、その課題に応えるには最大利潤の追求が必要になったものといえる。すなわち、現代のような社会環境のもとでは、利潤を稼得することができないような企業は、特殊な例外を除き、もはや存続し得ないことが明らかとなったからである。

因みに、ドラッカー教授は「そもそも利潤なるものは存在しないというのが利潤についての基本的事実である。あるのはコストのみである。」として、資本のコスト、経営リスクの保険料、明日の仕事や年金のコストであることを主張されている<sup>(8)</sup>。

これに対し、公企業の場合はどうなっているのであろうか。たとえば、地方公営企業の現状をみると、交通事業や

病院事業のように、私企業と競合する事業で過半数が赤字企業として存続しており、累積欠損金は年を追うごとに増加していることが示されている<sup>(9)</sup>。

すなわち、私企業の場合と異なり、公企業の場合は、利潤原則は企業を維持するための要因とならず、むしろ、利潤追求は目的でなく、公共性を達成するためにあるのだから、赤字となるのは当然であるかのような現状が示されている。

因みに、地方公営企業制度調査会の答申においても、次のように指摘している<sup>(10)</sup>が、このような事実は現在に至るまで、殆んど変わっていないことを示している。

「従来の地方公営企業の運営は、その公共性の名のもとに合理的、能率的経営がなおざりにされ、それが地方公営企業の経営悪化に拍車をかける結果となっていることを否めない。地方公営企業の場合には利潤の追求が目的でないために、また、地方公共団体が経営しているため倒産の心配がないということのために、ともすれば経営の合理化、能率化への努力が忘れられがちである。しかし、その目的の公共性のゆえに地方公営企業の合理的、能率的運営が阻害されるということは全く筋違いであって、合理的、能率的運営により最少の費用で最大の効果をあげることこそ、公共性の確保につながる。」

公企業の経営原則について、地方公営企業法第三条は次のように規定している。

「地方公営企業は常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない。」ここでいう企業の経済性は「企業一般に通ずる経営原則としての合理性と能率性とを主として指すものである<sup>(11)</sup>と解されている。

また、公企業の経営原則について、「経営の実体はあくまで企業であるから、民間企業の場合同様経済性の追求は強く要請されるのであり、民間企業のように営利そのものを目的とするものではないにしても企業としての独立採算に徹するべきである：地方公営企業も企業である以上、民間企業における場合と同様に、企業としてのきびしい経済性の追求が要請されるのは当然である<sup>(12)</sup>。」と解されている。

しかしながら、ここでいわれているように、「民間企業のように営利そのものを目的とするものではない」と解することには問題がある。私企業において営利そのものを目的としたのは、前述したように、資本主義初期の場合であって、現代においては、企業そのものの存続発展が目的であって、営利はそのための手段であり、利潤なるものは経営の結果生じた収支の差額であると解されるべきである。また、公企業においても私企業と同じような営利が目的とされるものもある。

しかしながら、一般には、公共性と企業としての経済性との調和が公企業の経営特性であり、私企業は営利が経営特性であるとし、両者の経営原則は異なるものとされている。

社会や市民が必要としている財やサービスの生産や供給を継続して行うこと、その場合に、企業としての合理的な組織により、経済性を発揮するよう能率的な経営を行うものであるという視点からみると、公企業も私企業も全く同じであり、両者の経営原則には殆んど差異の生ずるところはあり得ないと考えられる。

したがって、両者の差異は、企業を合理的、能率的に経営することによってもたらされる成果について、一方は利益として一義的に測定し、そのための計算原理や方法が制度的に確立されていることであり、他方はそのような一義的な指標を見出すことができず、したがって、経営成果を計算するための合理的な方法や原理が未だ確立されず、制

度としてのあり方が混乱しているということにあると考えることができる。

筆者は一般にいわれている、「公共性と企業性ないし経済性との調和」のほかに、もう一つの経営特性として、「民主性」ということを強調したい。

私企業においても、所有と経営の分離がすすみ、資本主義市場経済が社会生活のすべてに重大な関わりをもつようになった結果として、経営の民主化ないし経営参加の問題が、企業を革新するために必要とされるようになってきている<sup>(3)</sup>。

公企業においては、公的所有がはじめから前提されているものであり、公的分野において民主主義が世界の思潮となっていくことに鑑みると、公企業においてこそ、真先に経営参加制度を導入し、所有における民主性が、経営目的や経営手段についての意思決定に、従業員や市民、消費者（利用者）が参加すること、および、経営にあたっての管理統制を民主的に行うことができるようにすることが必要であると考えられる。

このような前提のもとに、筆者は公企業の経営特性を、①目的における公共性、②それを達成する手段としての企業性、②目的や手段を決めるときの手続としての民主性、の三つであると考えている。すなわち、公企業には、公共性と企業性と民主性の三つを調和させながら経営することが要請されているのである。

足立忠夫教授は、行政改革の原理として、①コストまたは能率の原理、②サービスの原理、③プロセスの原理、の三つをあげられ、「行政改革に以上三つの原理があり、三者がうまく調和を保って実現されることが、行政の理想であるという点については、誰しも異論はないであろう。」とされている。また、「ところが、厄介なことに、三者は現実にはしばしばトリレンマの関係にある」ことを指摘されている。



そして、このトリレンマを克服する方法として、「①サービスやプロセスの原理にもとづいてなされる行政の領域においても冗費、冗官が非常に多いから、コストの原理は重要な規準となる。②行政の機能によって、この三つの原理の相対的比重を綿密に検討することによって重視すべき原理を決める。」ことを提示されている<sup>(13)</sup>。

公企業の経営において、このご指摘はそのまま妥当するものと考えられる。これら三つの原理を調和させる必要性を、関係者が十分に認識しさえすれば、相互にトリレンマの関係にあるとしても、調和させる方途は見出せるであろう。そのためにも、行政や公企業における財政の問題や現在抱えている経営課題を、市民や利用者に十分に開示することが必要である。

また、宮本憲一教授は、「社会資本論の今日的意義」のなかで、公共性とは何かを問われ、公共性というものは、次の四つの要件からなるとされている<sup>(14)</sup>。

- ① 生産や生活の一般的条件あるいは共同社会的条件であること。
- ② 私企業や私人の利潤追求行為ではなく、国や地方公共団体の事業であること。また、国や地方公共団体の事業であつても、私人や私企業等の特殊的条件になつてはならず、また、その公共事業が利潤原理によって運営されてはならないこと。
- ③ 施設の建設、改造、管理、運営にあつては国民とくに周辺住民の基本的人權を侵害しないこと。
- ④ 施設の設置改造にあつては周辺住民の同意、参加、自主管理などが可能になるような民主的手続きを必要とすること。

ここにあげられている四つの要件は公企業の経営において、当然考慮されなければならないものであるが、私企業

が利潤原理によって必ずしも経営されていないことは前述したとおりである。また、企業における合理性や経済性の発揮という側面からの指摘が弱いが、これらの点を除けば、公企業に要請される公共性と企業性と民主性の三つの要件を、広義の公共性として一括して把握することもできそうである。

さらに、日高昭夫、齊藤達三の両氏は「行政の生産性」に関する理論と実証研究の結果、生産性と公共性の両立問題を問い、その解答として、公共性の体系を、①効率性、②公正性、③安定性、として扱っている<sup>(16)</sup>。

このように、企業としての生産性や効率性を公共性のなかに含める考え方もあるが、民主性という大切な要因が欠落していることに注目したい。

筆者も公共性のなかに、効率性や安定性は当然含めてよいと考えているが、今後の公企業のあり方を探究するうえで、民主性の要件は絶対に欠かすことのできないものであると考えている。

ヨーロッパでの経営参加は、まず公企業部門で先に進められてきたといわれ、イギリスでは第二次大戦後ロンドン運輸公社の理事会に労働組合が参加する方式が、また、国有化企業に労資協議制と消費者協議制を導入し、労働組合側の理事が理事会に参加する方式が確立され、西ドイツ型の労使共同決定を導入しようとしているといわれる。

また、フランスでも国有化産業に労働者消費者、使用者の三者構成の理事会が設けられているといわれ、北欧でも公企業からまず経営参加の導入がすすめられているといわれている<sup>(17)</sup>。

いずれにしろ、公企業は如何にあるべきかを問うことは現代における重要課題である。関係者をはじめ設置者、利用者としてのみでなく、税金の使途に大きくかわるものとして、私たちは、国民として市民として、また納税者として、公企業の経営特性とその果すべき公共性の問題を、もう一度問い直してみる必要があるものと考えられる。

## 三、公企業会計の現状と今後の課題

## —私企業会計との比較から—

社会から種々の要請をうけ、それに適応していくために、進化発展を続けている私企業会計の現状と、その課題とされているものを考察しながら、それと比較することによって、公企業会計の現状とその課題点を明らかにすることを試みてみよう。

そして、そのうえで、これらの問題点を解決していく方向で、今後の公企業会計のあり方について考察をすすめていくことにしたい。

私企業においては、資本主義の発展とともに、多くの人々と共存する社会内存在としての企業という認識が高まり、環境に適応しながら生存を維持するために、多目的経営の必要が説かれるようになり、利益の計算のほか、社会への貢献度を測定し報告すべきであるとの、いわゆる「企業の社会会計」が提唱されるようになってきた<sup>(18)</sup>。

しかしながら、企業を社会環境に適応しながら維持発展させていくためには、外部に財やサービスを提供することによって得る収益とそのために消費する費用との差額としての利潤を稼得することは不可欠である。すなわち、収支の差額がマイナスであり、その状態が続けば、私企業は存続をあきらめて倒産せざるを得ない事態に追いこまれる。

したがって、私企業の経営が多目的のもとに行われるようになってきたとはいえ、現在でも利潤の稼得、すなわち、営利は中心課題とならざるを得ないのである。

ところで、企業の経営成果計算制度としての企業会計制度についてみると、わが国では第二次大戦後の、経済再建途上にあった、昭和二十四年に、「企業会計の基準を確立し、維持するため、先ず企業会計原則を設定して、我が国

国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えよう<sup>(19)</sup>として「企業会計原則」が公表され、その後の企業会計の指針ないし基準として、その権威を保ち続けている。

公企業において、たとえば、わが国の地方公営企業制度は、昭和二十七年に制定された「地方公営企業法」によって確立されたといわれるが、その第二十条において「計理の方法」が規定され、また、同法施行令第九条によって「会計の原則」が示され、同第十条以下に収益と費用および資産の増減または異動、年度所属区分や資産、負債および資本の内容などが定められている。

後に比較表として示すように、これら計理の方法や会計の原則は、私企業において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を示したものとされる「企業会計原則」に定めるものと殆んど同じ内容のものである。

このことは、「地方公営企業が公共の福祉にとって直接重要な地位を占めているため、その会計処理については、特に社会的に承認された会計原則に従うべきものであると考へた結果である。」といわれている<sup>(20)</sup>。

## 公 企 業

### (1) 会計の原則（地方公営企業法施行令第九条）

- ① 地方公営企業は、その事業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供しなければならない。

- ② 地方公営企業は、その事業に関する取引について正規の簿記の原則に従って正確な会計帳簿を作成しなければならない。

## 私 企 業

### (1) 一般原則（企業会計原則）

- ① 真実性の原則  
企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。

- ② 正規の簿記の原則  
企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。

ない。

③ 地方公営企業は、資本取引と損益取引とを明確に区分しなければならぬ。

④

地方公営企業は、その事業の財政状態及び経営成績に関する会計事実を決算書その他の会計に関する書類に明りょうに表示しなければならない。

⑤

地方公営企業は、その採用する会計処理の基準及び手続を毎事業年度継続して用い、みだりに変更してはならない。

⑥

地方公営企業は、その事業の財政に不利な影響を及ぼすおそれがある事態にそなえて健全な会計処理をしなければならない。

①

(2) 計理の方法 (地方公営企業法第二十条)

③ 資本取引、損益取引区分の原則

資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。

④ 明瞭性の原則

企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状態に関する判断を誤らせないようにしなければならない。

⑤ 継続性の原則

企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

⑥ 保守主義 (安全性) の原則

企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。

⑦ 単一性の原則

株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。

(2) 損益計算書原則 (企業会計原則)  
① 損益計算書の本質

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、その発生の実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ぬ。

## ②

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、その発生の実実に基づき、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、整理しなければならぬ。

③前項の資産、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。

このように、私企業の一般原則には「単一性の原則」が含まれている。公企業にこれがないのは、決算書類がもとひとつのものしか作成されないことを前提しているであろう。

私企業の場合は、実際に、たとえば、信用目的で作られる財務諸表と、租税目的のもとに作られるそれとは、全く内容の異なるものが多くみられたので、とくにこの規定を必要としたのであろう。

損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。

## A 発生主義の原則

すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。

## (3) 貸借対照表原則

## ① 貸借対照表の本質

貸借対照表は、企業の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、株主、債権者その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。

A 資産、負債及び資本は、適当な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

現行の公企業において、最も特異なことは、資本と利益、資本剰余金と利益剰余金の区分とその概念が明確になっていないということである。

このことは、一般原則の③の資本取引、損益取引区分の原則において、私企業における「特に資本剰余金と利益剰余金を混同してはならない」という後段の規定が公企業にはないことと、損益計算書原則における、収益、費用対応の原則が私企業では発生主義と並んで極めて重視されているのに拘らず、公企業では発生主義による処理を強調しながら、一般会計よりの繰入れや補助金等の収入と費用との対応関係が殆んど無視されていることにも強く現れている。現行制度における資本と利益、剰余金とその処分についての根拠規定を比較して示すと次のとおりである。

公 企 業

(地方公営企業法施行令)

(資本及び負債)

- 第十五条 地方公営企業においては、前条に規定する資産の金額から負債（建設又は改良に要する資金に充てられために発行する企業債を除く。以下本条において同じ。）の金額を控除した額をもって資本とし、欠損金の処理のための企業債及びその他の負債をもって負債とする。
- 2 資本は資本金及び剰余金に、資本金は自己資本金及び借入資本金に、剰余金は資本剰余金及び利益剰余金に区分する。
- 3 負債は固定負債及び流動負債に区分する。

(地方公営企業法)

私 企 業

(企業会計原則)

② 資 本

- 資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならない。
- A 資本金の区分には、法定資本の額を記載する。発行済株式の数は普通株、優先株等の種類別に注記するものとする。
- B 剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない。
- 株式払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。
- その他の剰余金の区分には、任意積立金及び当期末

## (剰余金)

第三十二条 地方公営企業は、毎事業年度利益を生じた場合において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、なお剰余があるときは、政令で定めるところにより、その剰余の二十分の一を下らない金額を減債積立金又は利益積立金として積み立てなければならない。

- 2 毎事業年度生じた利益の処分は、前項の規定による場合を除くほか、議会の議決を経て定めなければならない。
- 3 第一項の減債積立金は、企業債の償還に充てる場合のほか、使用することができない。
- 4 第一項の利益積立金は、欠損金をうめる場合のほか、使用することができない。
- 5 毎事業年度生じた資本剰余金は、その源泉別に当該内容を示す名称を附した科目に積み立てなければならない。
- 6 前項の資本剰余金は、政令で定める場合を除くほか、処分することができない。

## (地方公営企業法施行令)

## (利益の処分)

第二十四条 事業年度末日において企業債を有する地方公営企業は、毎事業年度生じた利益のうち法第三十二条第一項の規定により前事業年度から繰り越した欠損金をうめた後の残額（以下「欠損金補てん残額」という。）の

処分利益を記載する。

## (商法計算書類規則)

第三十四条 資本の部は、資本金、法定準備金及び剰余金の各部に区分しなければならない。

2 資本の欠損がある場合には、剰余金の部を欠損金の部としなければならない。

第三十五条 資本準備金及び利益準備金は、法定準備金の部に各別に記載しなければならない。

2 剰余金の部又は欠損金の部には、任意積立金及び当期未処分利益又は当期未処理損失を記載し、任意積立金は、その内容を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。

3 当期未処分利益又は当期未処理損失については、当期利益又は当期損失を付記しなければならない。

(株式会社)の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則)

## 〔商法〕

## (利益準備金)

第二百八十八条 会社ハ其ノ資本ノ四分ノ一ニ達スル迄ハ毎決算期ニ金銭ニ依ル利益ノ配当額ノ十分ノ一以上ヲ、第二百九十三条ノ五第一項ノ金銭ノ分配ヲ為ス毎ニ其ノ分配額ノ十分ノ一ヲ利益準備金トシテ積立ツルコトヲ要ス



二十分の一を下らない金額（企業債の額からすでに積み立てた減債積立金の積立額を控除した額が欠損金補てん残額の二十分の一に満たない地方公営企業にあっては、その額）を企業債の額に達するまで、減債積立金として積み立てなければならない。

2 事業年度末日において企業債を有しない地方公営企業及び前項の規定により企業債の額に達するまで減債積立金を積み立てた地方公営企業は、欠損金補てん残額の二十分の一を下らない金額（当該事業年度において減債積立金の積立額が企業債の額に達した地方公営企業にあっては、欠損金補てん残額の二十分の一から減債積立金として当該事業年度において積み立てた額を控除して得た額を下らない額）を利益積立金として積み立てなければならない。

3 第一項の規定により減債積立金を積み立て、なお利益に残額がある地方公営企業は、前項の規定に該当する場合を除き、その残額の全部又は一部を利益積立金として積み立てることができる。

4 法第三十二条第二項の規定により利益の処分として特定の目的のため利益を積み立てる場合においては、その用途を示す名称を附した科目に積み立てなければならない。

5 前項に規定する積立金をその目的以外の用途に使用し

(利益の配当)

第二百九十条 利益ノ配当ハ貸借対照表上ノ純資産額ヨリ

左ノ金額ヲ控除シタル額ヲ限度トシテ之ヲ為スコトヲ得

一 資本ノ額

二 資本準備金及利益準備金ノ合計額

三 其ノ決算期ニ積立ツルコトヲ要スル利益準備金ノ額

四 第二百八十六条ノ二及第二百八十六条ノ三ノ規定ニ

依リ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上シタル金額ノ合計額

ガ前二号ノ準備金ノ合計額ヲ超ユルトキハ其ノ超過額

② 前項ノ規定ニ違反シテ配当ヲ為シタルトキハ会社ノ債

権者ハ之ヲ返還セシムルコトヲ得

(計算書類の作成)

第二百八十一条 取締役ハ毎決算期ニ左ノ書類及其ノ附属

明細書ヲ作ルコトヲ要ス

一 貸借対照表

二 損益計算書

三 営業報告書

四 準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案

② 前項ノ書類ハ監査役ノ監査ヲ受クルコトヲ要ス

(計算書類の提出)

第二百八十一条ノ二 取締役ハ定時総会ノ会日ヨリ七週間

前二前条第一項各号ニ掲グル書類ヲ監査役ニ提出スルコ

トヲ要ス

ようとする場合においては、議会の議決を経なければならぬ。

(資本剰余金の取崩し)

第二十四条の二 資本剰余金に整理すべき資金をもって取得した資産で自治省令で定めるものが滅失し、又はこれを譲渡し、撤去し、若しくは廃棄した場合において、損失を生じたときは、当該資本剰余金を取り崩して当該損失をうめることができる。

(自己資本金への組入れ)

第二十五条 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には、その使用した減債積立金の額に相当する金額を自己資本金に組み入れなければならない。

2 第二十四条第四項の規定により地方公営企業の建設又は改良を行うため積み立てた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には、その使用した積立金の額に相当する金額を自己資本金に組み入れなければならない。

3 第二十四条第四項の規定により積み立てた積立金を使用して借入資本金である法第十七条の二第二項又は法第十八条の二第一項の規定により長期の貸付けを受けた金額を償還した場合には、その使用した積立金の額に相当する金額を自己資本金に組み入れなければならない。

(計算書類の公示)

第二百八十二条 取締役ハ定時総会ノ会日ノ一週間前ヨリ第二百八十一条第一項ノ書類及監査報告書ヲ本店ニ備置クコトヲ要ス

② 株主及会社ノ債権者ハ営業時間内ニ何時ニテモ前項ニ掲グル書類ノ閲覧ヲ求メ又ハ会社ノ定メタル費用ヲ支払ヒテ其ノ謄本若ハ交付ヲ求ムルコトヲ得

(計算書類の承認)

第二百八十三条 取締役ハ第二百八十一条第一項各号ニ掲グル書類ヲ定時総会ニ提出シテ其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス

② 定時総会ノ招集ノ通知ニハ前項ノ書類及第二百八十一条ノ三第一項ノ監査報告書ノ謄本ヲ添付スルコトヲ要ス  
③ 取締役ハ第一項ノ承認ヲ得タル後遅滞ナク貸借対照表ヲ公示スルコトヲ要ス

(法定準備金の使用)

第二百八十九条 前二条ノ準備金ハ資本ノ欠損ノ填補ニ充ツル場合ヲ除クノ外之ヲ使用スルコトヲ得ズ但シ第二百九十三条の三第一項ニ規定スル場合ハ此ノ限ニ在ラズ  
② 利益準備金ヲ以ッテ資本ノ欠損ノ填補ニ充ツルモ仍不足スル場合ニ非ザレバ資本準備金ヲ以ッテ之ニ充ツルコトヲ得ズ

い。

なお、企業債の元金償還財源には減債積立金をまず充てるべきであると定められている。(行政実例による)

(準備金の資本組入)

第二百九十三条ノ三 会社ハ取締役会ノ決議ニ依リ準備金ノ全部又ハ一部ヲ資本ニ組入ルルコトヲ得

② 前項ノ場合ニ於テハ株主ニ対シ其ノ有スル株式ノ数ニ応ジテ株式ヲ発行スルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ株主ハ前項ノ決議ノ時ヨリ新株ニ付株主トナル

③ 前条第三項ノ規定ハ前項ノ規定ニ依ル新株ノ発行ニ付一株ニ満タザル端数ヲ生ズル場合ニ、同条第六項ノ規定ハ前項ノ場合ニ之ヲ準用ス

(株式配当)

第二百九十三条ノ二 会社ハ第三百四十三条ニ定ムル決議ヲ以テ利益ノ配当ノ全部又ハ一部ヲ新ニ発行スル株式ヲ以テ為スコトヲ得

② 前項ノ配当ハ額面株式ニ付テハ券面額、無額面株式ニ付テハ同項ノ決議ニ於テ定ムル発行価額ヲ以テ之ヲ為ス

③ 配当スベキ利益ノ額ニ券面額又ハ発行価額ニ満タザル端数アルトキハ其ノ部分ニ付新ニ発行シタル株式ヲ競売シ且其ノ端数ニ応ジテ其ノ代金ヲ株主ニ交付スルコトヲ要ス但シ取引所ノ相場アルモノハ其ノ相場ヲ以テ之ヲ売却シ取引所ノ相場ナキモノハ裁判所ノ許可ヲ得テ競売以外ノ方法ニ依リ之ヲ売却スルコトヲ妨ゲズ

④ 第一項ノ規定ニ依リ発行スル株式ニ付テハ第二百八十四条ノ二第二項ノ規定ハ之ヲ適用セズ

ところで、利益およびその源泉である収益と費用については、どのように規定されているのであろうか。公企業と私企業の場合とを比較して示すと次のようになってい

公 企 業 (地方公営企業法による)

(料金)

第二十一条 地方公共団体は、地方公営企業の給付について料金を徴収することができる。

② 前項の料金は、公正妥当なものでなければならず、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運営を確保することができるものでなければならぬ。

ここにいう原価は営業費、支払利息等経営に要する費用をいうとされており、また、地方公営企業が健全な経営を確保するうえで必要な資金を内部に留保するため、料金には、適正な率の事業報酬を含ませることが適当である(基

⑤ 株式ニ依ル配当ヲ受ケタル株主ハ第一項ノ決議アリタル株主總會ノ終結ノ時ヨリ新株ニ付株主トナル

⑥ 第一項ノ決議アリタルトキハ取締役ハ遅滞ナク配当ヲ受クル株主及株主名簿ニ記載アル質権者ニ対シテ其ノ株主ノ受クル株式ノ額面無額面ノ別、種類及数ヲ通知シ且無記名式ノ株券ヲ発行シタル場合ニ於テハ同項ノ決議ノ内容ヲ公告スルコトヲ要ス但シ第三項ノ株式ニ付テハ其ノ通知ヲ為スコトヲ要セス

私 企 業

(道路運営法による)

(運賃及び料金の認可)

第八条① 一般自動車運送事業を経営する者は、旅客又は貨物の運賃その他運輸に関する料金を定め、運輸大臣の認可を受けなければならない。これを変更しようとするときも同様とする。

② 運輸大臣は、前項の認可をしようとするときは、左の基準によって、これをしなければならない。

一、能率的な経営の下における適正な原価を償い、且つ、適正な利潤を含むものであること。(以下略)

なお、電気事業法、第十九条にも同様の規定がある。また、適正な原価には借入資本に対する支払利息は含まず、

本通達)とされている。

適正な率の事業報酬が決められることになっている。

(電気事業の料金算定要領による)

このように、私企業においても、私鉄、電気、ガスなどの公益事業といわれるもので、適正な利潤といい、適正な率の事業報酬といっているものと、公企業という適正な率の事業報酬というものは本質的に差異はないと考えられる。しかしながら、公企業における減価償却費と支払利息の原価性について問題が残る。とくに、建設、改良に伴う企業債(借入資本金として資本の部の含まれるもの)は、地方公営企業法、第二十三条で「地方公共団体は企業債のうち地方公営企業の建設に要する資金に充てるものについては、償還期限を定めないのである。この場合においては当該地方公営企業の毎事業年度における利益の状況に依り特別利息をつけることができる。」とされている。

この場合には、支払利息の負担はあるが、あたかも、資本と同様の機能をするので、設備等の耐用年数と償還年数を等しくすれば、資金支出を伴わない減価償却費相当額だけ企業債の償還資金に充てることのできる。そしてこれを料金原価に含めることに問題はないとしても、資本と同じ機能をする企業債の支払利息を経営のための原価とし、料金に含めることのできる原価になし得るかどうかには疑問が残る。

現在のように設備の耐用年数とその建設資金となった企業債の償還年数とが一致しない状況のもとにおける料金の原価としては、支払利息と減価償却費の合計額が毎年度一定額となるような計算方法を採用すべきではなからうか<sup>(2)</sup>。現状における公企業と私企業の差異は、基本的には次のような事情にもとづくものと考えられる。

一方の私企業の場合においては、利益のうちから資本出資者には配当をし、経営者には賞与を支払い、残額は資本の増加分として企業内に留保され、私企業の経営のために使用されることになる。

いわば、出資者と会社とはこの面では利害が対立するという関係にたつ。そこで制度的に資本と利益を峻別し、社会的に承認された会計原則によって、利益を確定する必要がある。

これに対し、公企業の場合には、配当等の社外流出はあり得ないので、はじめから、資本と利益を区別する実益もなく（むしろ、欠損を大きくすることに実益がある？）したがって、収益と費用の対応原則は問題とされず、支払利息をも適正な原価のなかに含め、そのうえに適正な率の事業報酬額を加えたものを適正な原価とする。そして利用者から徴する料金や税金等から繰入れる財政負担によって、その原価を回収することとされている。

この場合に、資本として機能する借入資本金の支払利息も、負債としての借入金を支払利息も、料金によって回収される原価に含めることができれば、もはや、資本と負債を区別する意義もなくなるものと考えられる。

このような現状にあるため、たとえば、千葉稔氏が現行の公企業会計の抱える三つの問題点として指摘されている、第一、「資本と負債の混同」、第二、「資本と利益の混同」、第三、「収益と費用の対応における、収益縮少、欠損拡大傾向」という<sup>(22)</sup>現象が生じてくるものと考えられる。

資本と負債の混同とされる借入資本金制度については、この概念は旧帝国鉄道会計（明治四二年）、旧通信事業特別会計（昭和八年）などで複会計予算にみられた「資本勘定」の財源として登場し、これが貸借対照表の貸方の資本に転記されることからつくられたものとされている<sup>(23)</sup>。

すでに、昭和四四年三月二五日付の「地方公営企業財務会計制度研究会」の答申のなかで「第二、資本制度の改善」をとくに取りあげ、借入資本金制度は廃止し、企業債は流動負債と固定負債に整理するよう提言している<sup>(24)</sup>が、この制度が現在まで続いているのである。

また、会計理論のうえでは、現行の公企業会計制度について概ね次のように考えられている。

「公企業が維持すべきものは企業体そのものである。」とする<sup>(25)</sup>。「実物資本観」といわれるもの、ないし、このような考え方にたつて、そこから、利益の資本性を認め、利益と資本の区別を問題としない、いわゆる造成資本会計（欠損造成会計ともいわれている）を正当化する通説的見解とよばれるものがある。

この見解に対し、私企業会計原則の立場からする批判とそれに対する反批判がされているようである<sup>(26)</sup>。

すなわち、一方では、私企業にみられる資本、利益区分の原則にもとづいて、利益を確定するのが会計の本来的任務であるとする立場から、資本所有関係を公企業にも類推しようとするものである。これによると利益処分によって資本化を認めようとしているといえる。

これに対し、資本勘定については、資金源泉別の区分と欠損填補にあたっての取崩順位を確定するだけで十分であり、資本と利益の区分を公企業に適用する必要はないとする反批判がある<sup>(27)</sup>。

いずれにしろ、すでに述べたような、公企業の経営特性に相応しい合理的な経営計算制度としての財務会計制度を確立していくことが、今後に残された課題であるといえよう。

#### 四、公企業会計研究の今後の展開のために

公企業会計については、公企業の経営特性にみあった独自の会計原則や財務会計の方法を今後研究し展開していく必要があるものと考えられる。

公企業の存在原理が私企業の場合と異なるものであることが明らか以上、配当可能利益を計算するため、損益計

算を重視し、抛出された資本とは区別された利益の確定を中心課題とする私企業の財務計算制度や経営成果計算制度を、現行のように、社会的に承認されている会計原則であることを理由として、安易に適用しようとすることは基本的に誤りである。

公企業においては、経営の成果として、社会的便益の測定や社会指標によるサービス給付水準の計量化を、会計の領域に取りこみ、これを会計的に測定し表示するという課題に 대응するように研究を展開していかねばならない。このような、市民社会的ないし地域社会的な視点から、社会会計報告<sup>28)</sup>を中心とした、新たな経営成果計算制度や財務会計制度が開発されるべきであると筆者は考えている。

これは公企業の分野のみでなく、公共部門全般にわたっていい得ることであり、新たな公会計制度が今後研究開発されなければならないということが出来る。

世界的にみても、アメリカやイギリスなどの先進国では、行政部門を含む非営利組織体の会計のあり方について研究がすすんでいる。

わが国においては、第二次大戦後における私企業会計研究の急速な進歩発展に比し、私企業会計を模倣したまま、そこから一步を抜けだせないでいる公企業会計をはじめ、明治以来の予算会計の域を一步もでない官公庁会計、それぞれの会計のやり方を踏襲している特殊法人や各種公益法人の会計など、非営利組織体といわれるものの会計研究は、極めて立ちおくれしているといわざるを得ない状況にある。

前述したような、公企業会計の抱える現状における課題をふまえ、今後これらの問題点を解決していく方向に、独自の公企業会計研究を展開していくためには、公企業の経営特性である公共性と企業性と民主性の調和の要請に応え、



現実の過少資本に対処する実践的基礎を与えるものでなければならぬ。

そのためには、次のような課題を解決していくことが必要であると考えられる。

(1)、まず、公企業の経営特性に相応した、独自の公企業会計原則を設定し、社会的承認を得なければならぬ。

(2)、公企業会計原則を設定するにあたっては、次の課題が解決されていなければならない。

①、公共性の要請を満たすために、次の課題がある。

ア、その公企業の提供しようとする給付、サービスの内容と水準は、公共の福祉の増進に役立つかどうかについて、供給側の独善にならないよう、民主的に公開審議されるようにすること。

イ、給付、サービスの内容や水準は、それに要する財政負担の額や利用者料金の水準と比較して、市民や利用者が、選択可能であること。

②、企業性の要請を満たすために、次の課題がある。

ア、予算が現行のように「ぶんどり合戦」<sup>(28)</sup>によるものではなく、合理的に編成されることを条件として、予算とその執行額を対比し、より少ないインプットによって、政策目標が達成されたこと、すなわち、経済性を示すような、予算、実績対比の収支計算書が作成されること。(予算は現在のように残さないように使い切るためにあるという考え方から脱皮する必要がある。)

イ、予算執行額と対比されるアウトプットであるべき政策効果や目標達成度は、社会的便益として測定表示される<sup>(30)</sup>か、あるいは、社会指標によるサービス水準(福祉水準)<sup>(31)</sup>の目標達成度として測定表示されるような、すなわち、効率性を示すような経営成果計算制度であること。

③、民主性の要請を満たすために、次の課題がある。

ア、財政状態を適正に示すために、資本の概念を明確にし、財政負担によって生ずる公共持分（政府出資や地方公共団体の出資や繰入金、補助金等）と、料金によって負担される利用者持分とを明らかに示し、それによって、その公企業の所有関係の民主的性格を明らかにすること。また、そのことが、公企業の経営計画における民主的な参加制度と経営執行における民主的な管理統制を可能ならしめるようにすること。

イ、料金の決定や、その前提となる適正な原価の算定、給付サービスの目標水準の設定には、広く利用者や市民が実質的に参加すること。またその目標水準に対する達成度を示す経営成果計算書は、市民に広く公開され、民主的監視、統制のもとにおかれるようにすること。

## 五、おわりに

本論文は公企業会計研究の序説として、私たちの身近に存在する地方公営企業を中心に、現行のわが国公企業会計の現状を明らかにし、それが抱える基本的な問題を、私企業の会計制度と比較検討することによって明らかにすることを試みたものである。

これらの基本的な問題を解決し、公企業会計の今後のあり方を考察し、展開していくことは筆者に残されたこれからの課題である。

本論文においては、この課題を解くための基本的な視点を提示するにとどまったが、これらの基本的な課題を中心として研究を展開していき、それらの成果については別の機会に明らかにしたいと考えている。

また、アメリカやイギリス、フランスなどではこの分野における研究がかなりすすんでいることが報告されている<sup>(32)</sup>。これら先進諸外国における公会計や公企業会計に関する研究動向やその実践の現状についても調査したいと考えている。本論文で大胆に提示した公企業会計制度の現状に対する基本的な問題点や、公企業の経営特性について、忌憚のないご批判やご助言がいただければ幸いと存じている次第であります。

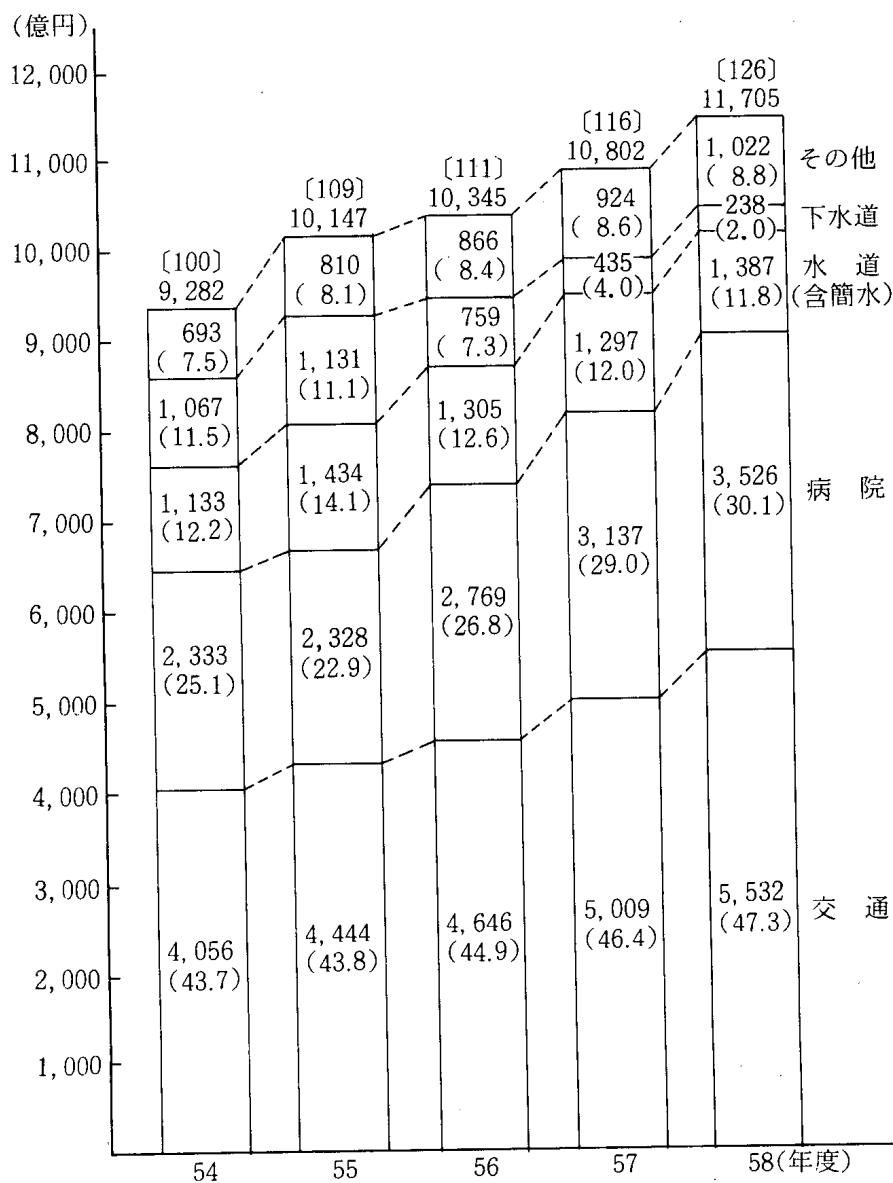
## (注)

- 1、「臨調基本提言」、(財行政管理センター、(昭和五十七年七月))
- 2、近藤隆之著「地方公営企業制度」一頁、学陽書房
- 3、占部都美編「経営学辞典」一八五頁、中央経済社
- 4、地方公営企業制度研究会編「公営企業の經理の手引」七八頁
- 5、日本公認会計士協会近畿会社会会計委員会編「地方自治体財政公表制度に関する研究」および「財政の公開原則(案)」に詳しい。
- 6、占部都美編、前掲書、「企業目的多元説」
- 7、占部都美編「経営者」六〇―十四頁、ダイヤモンド社
- 8、P、F、ドラッカー著、久野桂他訳「変貌する経営者の世界」五五―五七頁
- 9、事業別地方公営企業の経営赤字の実態は次頁に示す図表のとおりである。
- 10、昭和四十年十月十二日付自治大臣に答申
- 11、地方公営企業法の基本通達
- 12、近藤隆之前掲書、十七頁
- 13、Fブロック、レネ著、堀川士良他訳「新しい経営参加―企業の革新のために―」中央大学出版部による。
- 14、足立忠夫教授著「行政改革を考える(上)」三二―三八頁、公務員研修協会
- 15、宮本憲一他編「公共性を考える―公共事業と現代資本主義」四七頁、垣内出版(株)

## ① 事業数

| 項目               | 事業 | 全事業   | 水道<br>(含簡水) | 工業川<br>水道 | 交通 | 電気 | ガス | 病院  | 下水道 | その他 |
|------------------|----|-------|-------------|-----------|----|----|----|-----|-----|-----|
| 総事業数 (k)         |    | 3,316 | 1,943       | 94        | 87 | 33 | 73 | 726 | 38  | 322 |
| うち建設中 (l)        |    | 62    | 40          | 3         | 2  | —  | —  | 1   | 3   | 13  |
| 経常損失を生じた事業数 (m)  |    | 947   | 404         | 21        | 43 | —  | 5  | 369 | 13  | 92  |
| 累積欠損金を有する事業数 (n) |    | 1,204 | 502         | 27        | 55 | —  | 8  | 479 | 16  | 117 |

## ② 累積欠損金の推移



(注) 1. ( ) 書は、総額に占める割合である。  
 2. [ ] 書は昭和54年度を100とした指数である。  
 (地方公営企業年鑑 第31集)(自治編)による

- 16、齊藤達三他著「自治体行政の生産性―効率化追求の新方向」一八三―一八七頁、日本能率協会
- 17、「公共企業体における経営参加」五―六頁、(社)社会経済国民会議、参加問題特別委員会、中間報告書
- 18、「企業の社会貢献度」「実業の日本」誌昭和五二年十月二十日号の特別企画、およびラルフWエステス著、名東孝二監訳「企業の社会会計」中央経済社など
- 19、「企業会計原則の設定について」昭和二十四年七月九日、経済安定本部、企業会計制度対策調査会、中間報告
- 20、地方公営企業制度研究会編、前掲書、七八頁
- 21、筆者らは、「電気事業料金制度部会中間報告に対する意見書」において、事業報酬率を利率とする複利法の導入を提案している。昭和五五年一月二六日付
- 22、「経済評論」昭和六十年五月号所収、「民間活力と公企業会計原則」日本評論社
- 23、千葉稔、前掲論文および醍醐聰著「公企業会計の研究」一八―四一頁、国元書房
- 24、自治省財務局長宛「地方公営企業財務会計制度の改善に関する報告書」
- 25、江村稔著「企業会計講話」一四五頁、良書普及会
- 26、重森暁編「日本公企業の再生」法律文化社、所収の藤井秀樹氏の論稿(第七章)
- 27、岡野行秀他編「日本の公企業」東京大学出版会、所収の津曲直躬氏の論稿(第四章)
- 28、たとえば三宅一郎著「合理的選択の政治学」一九一―二一四頁、ミネルヴァ書房、またハロルドL・ジョンソン著、名東孝二監訳「ソーシヤル、ディスクロージャーの展開」中央経済社、にも多くの事例がある。
- 29、ジョン・キャンベル著、小島昭他訳「予算ぶんどり―日本型予算政治の研究」サイマル出版会による。
- 30、筆者らは「行政評価制度の必要性」を主張し、社会会計委員会報告「地方自治体監査制度に関する研究」および前掲の報告書でこの課題にアプローチしている。
- 31、東京都では都民福祉の行政施策の基礎資料とするため、毎年「社会指標」を作成している。
- 32、藤井秀樹氏、前掲論稿、二六四―二七一頁に一部が紹介されている。