

## 情報提供の拡充とファンド会計

—地方公営企業における財務会計制度の改善に向けて—

隅 田 一 豊

### I はじめに

わが国の地方公営企業における財務会計制度については、昭和27年8月1日に制定された地方公営企業法（法律第292号、以下公企法）の第3章「財務」において基本的な規定が設けられ、また会計処理の手続・方法、勘定科目表、予算・決算書類の様式などについても同施行令・施行規則等で詳細に規定している。しかし、同会計制度は、もともと営利企業なканずく株式会社に適用するために、昭和24年7月に経済安定本部の「企業会計制度調査会」が中間報告として公表した旧「企業会計原則」に準拠して設定されたものである。しかも「企業会計原則」自体は、内外の状況変化に対応してこれまで数次にわたり部分的な修正を行い、漸次、精緻化され、かつ体系化されてきたが、地方公営企業の会計制度は、設定以来約40年間、その基本構造に係わる大幅な改正を経ることなく、ほぼ設定当時のままの姿で現在に至っている。例えば、すでに別稿<sup>1)</sup>で指摘したように、そこでは未だに剰余金計算書の作成を強制しているなど、改善すべき多くの問題点が存在しているのである。

このため、従来、関係方面から公営企業の特徴を的確に反映しうる合理的な会計制度を早急に確立するとともに、その適正な運用に努めるよう改善提案がなされてきた。例えば、「地方

公営企業財務会計制度の改善に関する報告書」<sup>2)</sup>では、予算制度（予算様式、予算附属書類、試算表及び剰余金）、資本制度（資本金及び剰余金）、決算制度（決算及び決算附属書類など）及び会計処理方法（資産の評価、減価償却、引当金など）の改善、財務会計制度の簡素化など、会計制度全般にわたって具体的な改善案を提言している。また最近では、「地方公営企業の会計処理の簡素化に関する研究会報告」<sup>3)</sup>においても、法適化の推進との係わりで、会計処理（予算、決算の様式、経理処理など）の簡素化の方向、会計処理の電算化推進の方策等について改善提案を行っているところである。

このように現行の会計制度、とりわけ資本制度及び損益計算制度は、以下で考察するように公営企業の実態に必ずしも即応していないこと、また現行制度の下では住民のニーズに適合した情報提供が行われておらず、したがって、行政は住民に対して会計責任を十分に果たしていないように思われる。すでに「新行革審答申」<sup>4)</sup>が指摘しているように、地域行政の活性化のためには住民の参加と監視機能の充実は不可欠である。しかし、住民の経営参加と経営監視を促進し、開かれた企業経営を実現するには、住民の要求に即した、しかも当該事業の経営実態を正しく反映した情報が適時・適切な方法で提供されねばならない。本稿は、以上のような現状認識のもとに、住民に対する情報提供の拡充と

いう立場から、アメリカの州及び地方政府における会計責任の評価とファンド（以下資金）会計、企業資金の貸借対照表と資金持分、事業収支計算書と資金持分造成費、貸借対照表の分割と資金計算書等について考察し、わが国地方公営企業における財務会計・情報開示制度の改善の方向を探ろうとするものである。

## II 会計責任の評価とファンド会計

アメリカ公会計基準審議会（GASB）の概念報告書第1号<sup>5)</sup>は、周知のごとく、州政府等の一般目的外部財務報告に影響を与え、かつ財務報告目的を確定する際に考慮すべき要因（政府環境の特性と財務報告利用者の要求）について考察を加えたのち、会計責任の評価を政府の財務報告の基礎として他のすべての目的が派生する最高目的（財務報告の全体目標）として位置づけた。ここでは、会計責任は、市民が「知る権利」すなわち公の議論の対象となる事実を受け取る権利をもつ、という信念に基づいており、それは公的資源の調達と当該資源の利用目的を市民に弁明する政府の義務として捉えられているのである。

この概念報告書では、会計責任概念そのものに関する詳細な論及がないため、必ずしも明確ではないが、公会計責任の評価に際しては、(1)法的に採択された予算と実際の財務成績の比較、(2)財政状態及び活動成績の評価、(3)財政関連法規、通則及び規則の遵守の決定、及び(4)効率性と有効性の評価に役立つ情報の提供が必要不可欠であると考えられている<sup>6)</sup>。したがって、この報告書においても公会計責任概念は、(1)財務資源に対する会計責任、(2)法的要求及び行政政策の誠実な遵守に対する会計責任、(3)活動の効率性及び経済性に対する会計責任、及び(4)成果、便益及び有効性として表現される政府のプログラムや活動の成績に対する会計責任<sup>7)</sup>から構成される、という見解を採るものと考えられる。

しかし、GASBの現行「基準書」では、公会計システムの具備すべき要件として、(1)一般

に認められた会計原則に準拠して政府単位のファンド及び勘定グループの財政状態並びに財務活動成績を公正かつ完全に開示すること、及び(2)財政関連法規及び契約上の諸条項の遵守の程度を決定・表示することを規定している<sup>8)</sup>。(1)は財務資源に対する会計責任の評価を、また(2)は合規性会計責任の評価を可能ならしめるための要件である。すなわち、現行「基準書」では、政府によるサービスの提供努力、コスト及び成果に関する情報の開示、つまり効率性、経済性及び有効性会計責任の評価に役立つ情報の提供を未だ公会計システムの具備すべき要件とはしていない。しかし、かかる情報の開示は経済的・効率的な資源の取得、保管、利用に関する会計責任の評価及び政府の設定した成果又は便益の達成度、組織、プログラム、活動又は機能の有効性に関する会計責任の評価に不可欠なものである。したがって、「基準書」が公会計システムの要件として効率性、経済性及び有効性の評価に係わる情報の提供をどのような形で規定するかは、今後検討すべき重要な課題であるといえよう。

ところで、「基準書」では、公会計システムは資金基準に基づいて組織し、運営することを要求している。すでに多くの論者が指摘するように資金という言葉は、会計上、「現金資源」、「基金及び積立金」、「会計実体」又は「会計単位」など多様な意味をもつ語句として使用されてきた<sup>9)</sup>。公会計の領域でも、当初は特定目的に支出するために会計上区分された現金を意味していたが<sup>10)</sup>、その後、複式簿記法の導入や発生主義会計の採用等に伴って漸次、精緻化されており、現在の「基準書」では資金を次のように定義している。すなわち、資金とは、特定の規則、拘束又は制限にしたがって特定の活動を遂行するため、あるいは特定の目的を達成するために、分離されている現金及びその他の財務資源をすべての関連する負債及び残余持分又は残高とともに、それらの変動を記録する一組の独自平均勘定をもった一個の財政実体及び会

計実体である<sup>11)</sup>。

ここで財政実体とは、特定の活動又は目的を遂行するために区分された経済資源、特に財務資源のプールであり、また会計実体とは、資産、負債及び残余持分又は残高を記録するための一組の独自平均勘定をもった実体である<sup>12)</sup>。これに対して営利企業におけるファンドは用途を拘束されている資産の一部分に過ぎず、分離・独立した会計実体ではない。したがって、当該ファンドに関連する収益及び費用は、企業活動の構成要素として他の企業損益とともに元帳に記帳されることになるのである<sup>13)</sup>。

上記「資金」の定義によって明らかなごとく、政府単位の経済資源は特定の活動又は目的の遂行のためにその利用を規制、拘束又は制限されている。こうした資源の規制、拘束等は、各資

金が法律、条例、契約条項又はマネジメントの意思決定に基づいて設定されるためである。例えば、ミシガン州の憲法では、州立学校に対する援助資金の設定を要求しているが、これは学校区、高等教育又は学校職員の退職制度に対する援助にのみ使用しうるファンドであり、その財源として消費税を充当することとしている<sup>14)</sup>。また契約条項の典型例としてしばしば言及される公債契約の場合には、一般に公債償還に備えて債務処理資金の設定が要求されるのである。

このように地方公会計の実務では、法律や契約条項等によって多様な資金が設定されることになるが、「基準書」ではこれらの資金を(1)政府資金、(2)事業資金及び(3)受託資金の3つに分類している<sup>15)</sup>（表1参照）。

表1 資金会計の要約

種類	資金のタイプ	目的	測定の焦点	会計基準
政府資金	一般	他の資金での処理が要求されているもの以外のすべての財務資源を処理するため	支出活動 (財務資源)	修正発生主義
	特別収入	特定目的のために支出することを法律により拘束されている特定収入源泉からの収入を処理するため	支出活動 (財務資源)	修正発生主義
	資本プロジェクト	主要な資本施設の取得又は建設のために使用される財務資源を処理するため	支出活動 (財務資源)	修正発生主義
	債務処理	一般長期債務の元金及び利息に対する資源の蓄積とその返済を処理するため	支出活動 (財務資源)	修正発生主義
事業資金	企業	(1)民間企業と同様の方法で資金を調達しかつ運営している経営活動、または(2)稼得収益、発生費用及び純利益の期間決定が資本維持、公共政策、マネジメント・コントロール、会計責任またはその他の目的のために適当であると、管理機関が決定した場合の経営活動を処理するため	資本維持	発生主義
	内部サービス	一部門又は一代理機関が同一政府単位の他の部門又は代理機関、あるいは他の政府単位の、原価補償主義に基づいて提供した財貨又はサービスに関する財務を処理するため	資本維持	発生主義
受託資金	信託及び代理機関	個人、民間組織、他の政府単位、又は他の資金の受託者あるいは代理機関として政府単位が保有している資産を処理するため	支出活動 (財務資源) 資本維持 または N/A	修正発生主義 または発生主義

資料出所：GASB, *op. cit.*, pp. 33-34 and 45-47.

(1)政府資金 これは「源泉と処分」「支出可能」又は「政府型」資金ともよばれ、支出可能な財務資源の取得、使用及び残高とそれに関連のある流動負債はこの資金（一般、特別収入、資本プロジェクト及び債務処理資金）で処理される。政府資金の本質は会計上財務資源を分離することにある。支出可能資産はその使用目的に従って種々の政府資金に配分され、また流動負債はそれらが返済される資金に配分されるのである<sup>16)</sup>。そして両者の差額である資金持分は資金残高と呼ばれる。ここでの測定の焦点は財政状態及びその変動（財務資源の源泉、用途及び残高）の決定に置かれている。そして収入及び支出については修正発生主義により認識・測定がなされる。すなわち、収入はそれが利用可能かつ測定可能となった会計年度に認識し、支出は、測定可能な場合は、負債が発生した会計年度に認識しなければならないのである。

(2)事業資金 これは「利益決定」「支出不能」または「商業型」資金とも呼ばれ、営利企業の事業活動と類似する政府の組織や活動（企業及び内部サービス資金）を処理する資金である。すなわち、政府の企業活動及び準企業活動に関連するすべての資産、負債、持分、収益、費用及び振替はこの資金で処理される。ここでは、私的部門の類似企業に適用される一般に認められた会計原則が採用され、測定の焦点は純利益、財政状態及びその変動の決定に置かれている。そして収益はそれが稼得され、測定可能となった会計年度に認識し、費用は測定可能な場合には、それが発生した会計年度に認識する、いわゆる発生主義を採用している。

(3)受託資金 これには信託資金と代理機関資金とがあり、個人、民間組織、他の政府単位、または他の資金の受託者あるいは代理機関として政府単位が保有している資産を処理するための資金である。信託資金は会計測定目的によって政府資金か事業資金のいずれかに分類される。すなわち、支出可能資金は政府資金と同じ方法で、また支出不能資金及び年金信託資金は事業

資金と本質的に同じような方法で処理されるのである。さらに代理機関資金は純粹に保管（資産＝負債）の資金であり、したがって活動成績の測定には関係がないのである。

以上の考察から明らかのごとく、地方公会計と企業会計とのもっとも基本的な相違点は、前者が会計・報告の単位として資金を用いるのに対して、後者では資本提供者から分離・独立した企業それ自体が存在するという社会的な仮定のもとに、企業全体を一つの会計単位とする点にある。ところが、わが国の地方公営企業法では、財務会計制度の設定に際して、上述のような資金会計方式ではなく、適正な期間損益計算を中心的な課題とする株式会社の企業会計制度を積極的に導入したのである。

その狙いは、それまでの現金主義をベースとする官庁会計方式を改めて、発生主義に基づく企業会計方式を採用することによって、「公企業にほかならぬ企業性を保証する」ことにあったようである<sup>17)</sup>。すなわち、企業会計制度の導入によって、(1)公営企業における経営の実態、換言すれば「期間損益の計算と資産、負債及び資本の状況」を正確に把握して事業の進展に資すること<sup>18)</sup>、(2)「独立採算原理に計算的な裏付けを与える」こと、すなわち、独立採算制のもとで公正妥当な料金算定の基礎として、能率的な経営の下に置ける適正な原価を算定すること、(3)自主的・機動的な企業経営を阻害している「『消費会計的・一般会計的予算制度』の拘束を排除すること」<sup>19)</sup>などが期待されていたのである。

しかし、地方公営企業はいうまでもなく、利益の極大化を追求する営利企業とは基本的に性格を異にするものである。それは住民のニーズに基づいて良質でより安価な財貨・サービスを継続的かつ安定的に提供することにより、公共の利益又は住民の福祉を増進することを本来的な事業目的とするものである。したがって、公営企業の活動業績は、純損益（ボトムライン）のような単一の業績尺度で評価することは困難

であり、そこでは経済的、社会的かつ政治的な判断に役立つ多様な情報がその業績評価に必要となるのである<sup>20)</sup>。かかる意味において、上述の資金会計制度は、資本利益計算を主要な目的とする営利企業のための企業会計制度よりも、公営企業の特質をよりの確に反映する合理的な会計制度として機能しうるものであるといえよう。

また営利企業の場合には、マネジメントはその全資源の“貯水池”に関して完全な自由裁量を有している。ところが、政府単位では、その資源は代替可能性をもった一つの集合体としてではなく、特定目的に利用される多数の資源のプールとして処理されている<sup>21)</sup>。けだし、それは、特定の資金に属する資源は利用目的を拘束され、代替可能性を有しないものであるからである。資金会計制度は、こうした資源が特定の活動又は目的のために利用されていることを保証する統制機構として、また実行可能な最低レベルでの会計責任を明らかにする会計方式として、政府単位の実態に即応した合理的な計算制度である。したがって、このような資金会計制度の導入は、まさにわが国地方公営企業における会計制度改善の目指すべき重要な方向を示唆するものであると思われる。

### Ⅲ 貸借対照表と資金持分

事業資金は、財貨・サービスの提供先が主に政府単位内部の部局か又は外部の受益者であるかによって、内部サービス資金と企業資金とに分類される<sup>22)</sup>。前者は、例えば複写・印刷、データ処理、修理工場、中央駐車場など、主に政府単位内部の他の部局又は代理機関に対して、原価補償主義に基づいて提供する財貨・サービスに関する財務を処理するための資金である。これに対して、後者は、受益者負担の原則に基づいて主に住民に財貨・サービスを提供する政府の活動を処理する資金であり、これには、例えば公営公益事業（電気、ガス、上下水道、ゴミの回収・処理、公共輸送事業など）、空港、

病院、公営住宅、ドックや波止場施設、アルコール販売、プールやゴルフ場、宝くじなど多種多様な事業が含まれている。

「基準書」は、これらの事業のうち(1)民間企業と同様な方法で資金を調達し、かつ運営している経営活動の場合には、企業資金の設定を強制している（表1参照）。これに対して、(1)以外の場合には管理機関に資金設定の裁量権が与えられている。すなわち、(2)稼得収益、発生費用及び純利益の期間決定が資本維持、公共政策、マネジメントコントロール、会計責任又はその他の目的のために適当であると、管理機関が決定した場合にのみ、企業資金が使用されるのである。しかし、企業資金の設定に関して、管理機関にこのような広範な自由裁量権を与えることは、政府間の統一性の欠如をもたらし、比較可能性を阻害するという問題を孕んでいるといえよう<sup>23)</sup>。

企業資金は、上述のごとく、(1)営利企業と同一の財貨・サービスを提供しており、また(2)サービスの提供者と消費者との間に交換関係が存在しており、さらに(3)独立採算制を採用して一般の行政活動とは分離独立した事業組織として運営されている<sup>24)</sup>。企業資金のこうした特徴を踏まえて、ここでは拠出持分と収益とを明確に区別するとともに、収益及び費用を発生主義に基づいて認識・計上し、さらに固定資産及び長期負債も勘定グループではなく、当該企業資金において処理されるのである。特に公営公益事業の場合には、監視機関は、同種の私営公益事業が採用する会計原則と同一の原則を適用することを要求している。なお、企業資金の外部財務報告にかかわって「基準書」に該当する規定がなく、かつ適用可能な場合には、財務会計基準審議会（FASB）の基準書が適用されることになるのである。

さて、表2に示した水道事業資金の貸借対照表（B/S）は、公営公益事業の活動を統制するコミッショナーの全国協会（NARUC）と連邦エネルギー統制委員会（FERC）が勧告する様

表2 TOWN OF BRIGHTON  
Water Utility Fund  
Balance Sheet

		As of December 31	
		<u>19y1</u>	<u>19y0</u>
Assets and Other Debits			
Utility Plant:			
Utility plant in service, at original cost	\$3,203,500		
Less: Accumulated depreciation	<u>532,025</u>		
Utility Plant—		\$2,671,475	\$2,543,175
Utility plant acquisition adjustment	331,500		
Less: Accumulated amortization	<u>34,225</u>		
Plant acquisition adjustment—net		297,275	308,325
Construction work in progress		<u>14,300</u>	<u>125,000</u>
Net Utility Plant		2,983,050	2,976,500
Other Property and Investments:			
Special funds		162,600	62,600
Current and Accrued Assets:			
Cash	126,055		
Customer accounts receivable	\$ 67,590		
Less: Accumulated provision for uncollectibles	<u>5,610</u>		
Accrued utilities revenues		61,980	15,920
Due from General Fund		5,000	
Materials and supplies	<u>24,700</u>		
Total Current and Accrued Assets		233,655	235,600
Deferred Debits:			
Unamortized bond discount and expense		<u>4,770</u>	<u>5,300</u>
Total Assets and Other Debits		<u>\$3,384,075</u>	<u>\$3,280,000</u>
Liabilities and Other Credits			
Long-Term Debt:			
Revenue bonds payable		\$1,750,000	\$1,750,000
Current Liabilities:			
Accounts payable	\$ 38,000		
Taxes accrued	300		
Tax collections payable	<u>1,750</u>		
Total Current Liabilities		40,050	54,200
Customer Deposits		<u>22,765</u>	<u>23,700</u>
Total Liabilities		1,812,815	1,827,900
Fund Equity:			
Contributions from Town	1,000,000		
Contributions from customers	259,000		
Retained Earnings:			
Appropriated	\$162,600		
Unappropriated	<u>149,660</u>		
Total Fund Equity	312,260	<u>1,571,260</u>	<u>1,452,100</u>
Total Liabilities and Other Credits		<u>\$3,384,075</u>	<u>\$3,280,000</u>

資料出所：L.E. Hay, *op. cit.*, p. 285 and p. 295.

式に準拠して作成されたものである。公益事業の場合には、総資産に占める固定資産の比重が極めて高いこと（19Y0年 91%）、また長期負債が資金調達重要な源泉（19Y0年 96%）になっているために、ここでは固定性配列法が採用されている<sup>25)</sup>。しかし、法律上とくに明確な規定が存在しない場合には、営利企業におけ

る慣習的な流動性配列法を採用することも可能である。

例示のB/Sでは、資産の部は固定資産（固定施設、同取得修正額、建設仮勘定及びその他の固定資産・投資）、流動資産（現金、売掛金、貸倒引当金、未収事業収益、一般資金からの未収金、原材料）及び繰延資産（収益事業債発行

差金)に、また負債の部は長期負債(収益事業債)と流動負債(買掛金、未払税金、預り保証金)に区分されている。これらの区分・配列の原則はわが国地方公営企業法で規定するものと大きな相違はないが、若干の補足説明をすれば、以下のようなになる<sup>26)</sup>。

(1)固定資産 ここで注意すべきは、他の公益事業体から購入した中古固定施設については、B/S上において当該資産の原始原価と同減価償却累計額の表示を義務づけている点である。公営事業では、超過収益力の資本価値を営業権として計上することを認めていないために、中古施設のプレミアム分(取得原価-原始原価)は固定資産取得修正額として処理し、統制機関が決定した期間内に償却することとしているのである。

(2)特別資金 これは「資金内資金」とも呼ばれ、「基準書」が規定する財政実体及び会計実体としての資金とは異なるものである。すなわち、特別資金は一般の営業活動には利用できない特定目的のために拘束された資産であり、当該資産額は、通常、処分済利益剰余金(積立金)と相殺される。例えば、収益事業債の契約条項では、その収入額を固定資産の建設コストに充当するよう制限するとともに、元利金の返済等に備えて計画的に資金を積立てることを要求する。営利企業ではかかる拘束をファンド(減債基金)と呼ぶが、企業資金ではファンド(資金)と呼ばれる政府実体との混同を避けるために、しばしば拘束資産勘定が用いられているのである。

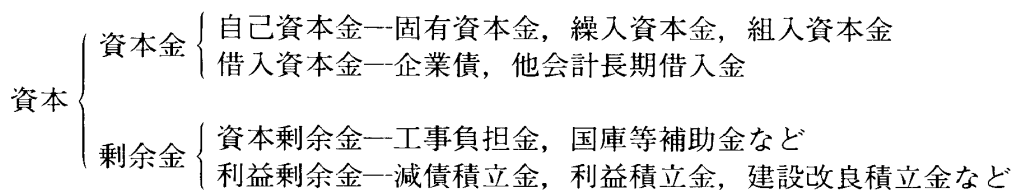
(3)長期負債 公益事業における長期資金の一般的な調達形態は公債である。公益事業が発行

する公債は、通常、当該事業収益を担保とするために、この種の公債を収益事業債という。わが国の場合も建設・改良等に要する資金は一般に企業債または他会計長期借入金に依存しているが、公企法では建設・改良投資の主要な資金源泉を強調する意味で、固定負債とは区別して借入資本金として処理するところに特徴がある。

(4)預り保証金 公営公益事業では私営公益事業と同様に、サービス料金の支払保証として新規の顧客から一定額の貨幣を徴収している。これを預り保証金という。この場合に顧客が期日に請求代金を滞りなく支払っている時は、一定期間後に保証金及びそれに対する利息が顧客に返還されるのである。なお、かかる保証金のうちB/S日から1年以内に返還される額は振替処理が行われ、流動負債の区分に表示されることになる。

ところで、わが国の公企法では、いわゆる資本主義理論<sup>27)</sup>の立場から資本を資産と負債の差額概念として次のように規定している。すなわち「資産の金額から負債(建設又は改良に要する資金に充てるために発行する企業債を除く)の金額を控除した額をもって資本」とする。そして「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」(施行令第15条)。さらに(1)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、(2)建設改良積立金を使用して建設改良工事を行った場合、及び(3)特定目的の任意積立金を使用して借入資本金である長期の貸付を受けた金額を償還した場合には、当該積立金の取崩額に相当する金額を自己資本金に組み入れて、自己資本造成(組入資本金)

図1 資本の区分と構成



を図ることとしているのである（施行令第25条）。なお、自己資本金は法適用の際の引継資本である固有資本金と法第17条の2又は第18条の規定より他会計から出資された繰入資本金とに区分される。かくて地方公営企業の資本に関する制度上の区分と構成を示せば、図1のようになる。

これに対して企業資金のB/Sには「資本の部」はなく、資産及び負債に続く大区分は一般に「資金持分」として表示される。この資金持分は、その収入源泉に従って、さらに(1)拠出持分または拠出資本、(2)受益者拠出持分、(3)資本補助金、(4)利益剰余金（留保利益）などに細分化される。いまこれらの持分項目の概要を摘記すれば次のようになる<sup>28)</sup>。

(1)拠出持分 拠出持分の主要な源泉は一般資金であり、一般資金など他の政府資金からの振替額は残余持分振替と呼ばれる。例えば、特定の企業資金を設定するために一般資金から現金の拠出を受けた時には、当該拠出額を残余持分振替勘定に貸記し、その後、当該資金が設定された時点で、残余持分振替勘定から拠出持分勘定への振替処理が行われるのである。かかる拠出持分はわが国公企法の固有資本金及び繰入資本金に相当するものである。しかし、もともと資本金は、利潤の極大化を主要な目的とする営利企業における会計の基本的な概念であるから、資本の価値増殖活動を本来的な事業目的としない公営企業に資本金概念をそのまま導入したことは、公営企業の経営実態を正しく反映しえないという点で、妥当性を欠くものである。かくて、上述のごとく、地方公営企業への資金会計の導入を前提に、現行の資本金制度を抜本的に改めて、資金持分概念を採用することは公営企業の特質をよりの確に反映するものであるといえよう。

(2)受益者拠出持分 公営公益事業の場合には、受益者から資金持分の拠出を受けることがある。例えば、受益者の要求に応じて資本施設を建設する場合には、受益者から当該建設に係わるコ

ストの前払金を受け取ることが慣習となっており、受領した前払分は受益者建設前払金勘定で処理される。その後、資本施設の建設が完了した際に、前払金は受益者に返済されるか又は提供したサービス代金に充当されることになるのであるが、受益者との契約により前払金の一部が資金持分に振替られる場合には、当該振替額は受益者持分として処理されるのである。

(3)資本補助金 これは資本資産の取得又は建設のために外部から提供された資源であり、資金持分の重要な源泉の一つである。企業資金の場合には、政府資金とは異なり、資本補助金で取得した固定資産は当該企業資金で処理されるが、当該資産の減価償却費の取り扱いについては二つの代替法が認められている。一つは当該減価償却費を営業費用に計上するとともに、同額だけ純利益を増額し、かつ資本補助金を減額する方法である。他は資本補助金で取得した固定資産の減価償却費も他の減価償却費とともに純利益（利益剰余金）に負担させるもので、通常、企業会計で行われている方法である。

わが国の公企法でも資本的支出に充当される工事負担金、国庫補助金等はそれが発生した年度に直接資本剰余金に貸記するものとしている（第32条V）。しかし工事負担金等を資本剰余金として処理するためには、その論拠を明確にする必要があるであろう。わが国の株式会社会計では、制度上、株主以外の者による資本拠出を認めていないから、当該補助金等はその発生年度に収益として処理されることになる。公企法においても現在の会計処理法について合理的な説明論拠を示しえない限り、工事負担金等は、その発生年度の事業収入として計上し、その受入目的に即した会計処理を行うべきであろう。なお、公営企業の場合には、株式会社のように増資、減資及び合併に伴って生ずる資本準備金は存在しないから、工事負担金等を、上述のごとく経理する場合には、資本剰余金制度を特に存続させる必要はないと考えられる。

(4)利益剰余金 一般に政府単位が公営企業を



所有するのは、利益を獲得するためではなく、住民に最善又は最高レベルのサービスを提供することにあり、また住民の関心事も当該企業が独立採算制のもとに、財政の弾力性、財政基盤の安定性及び事業活動の継続性を確保しているか否かにある。このため公営公益事業では、私営のそれと同様に、営業費用を回収して債務の返済に備え、かつ所定の資本プロジェクトの財源を賄うレベルに営業収益を決定することにより、留保利益を蓄積することが慣習となっているのである。

#### IV 事業収支計算書と資金持分造成費

Town of Brighton の水道事業に関する活動報告書、すなわち収益、費用及び利益剰余金（留保利益）変動報告書（P/L）を示せば表3のようになる<sup>29)</sup>。この例示では、先ず営業収

益（給水収益）から営業費用（この内容は当然事業活動のタイプによって相違するが、ここでは原水、給水、浄水及び配水に要する経営原価、販売費・一般管理費、減価償却費などサービスの提供に係わる全コストを含む）を控除して営業利益を計算表示する。次にこれに営業外損益（公債利息、公債発行差金償却など）を加減して純利益を表示する。「基準書」の様式では、この純利益に期首の利益剰余金（留保利益）を加算して期末の利益剰余金残高を表示するのであるが、本例示では当期の利益処分額（特別資金－減債基金）を示している点に特徴がある。なお、他の資金又は企業資金からの営業振替高（繰入金又は繰出金）はいわゆる経常利益の次に記載し、また異常項目（例えば公債償還損失など）が存在する場合には、営業振替高の後に表示するのが一般的な記載様式である。このよ

**表3 TOWN OF BRIGHTON  
Water Utility Fund  
Statement of Revenues, Expenses, and Changes in Retained Earnings  
For the Year Ended December 31, 19y1**

Utility Operating Revenue:		
Sales of water		\$727,120
Operating Expenses:		
Source of supply expenses	\$ 26,200	
Pumping expenses	36,700	
Water treatment expenses	41,500	
Transmission and distribution expenses	89,250	
Customer account expenses	100,530	
Sales expenses	17,250	
Administrative and general expenses	83,150	
Depreciation expense	91,700	
Amortization of plant acquisition adjustment	11,050	
Contribution in lieu of taxes	<u>25,000</u>	
Total Operating Expenses		<u>522,330</u>
Utility Operating Income		204,790
Other Income and Deductions:		
Interest on Long-Term Debt	105,000	
Amortization of Debt Discount and Expense	530	
Allowance for Funds Used During Construction	<u>(12,900)</u>	
Total Interest Charges		<u>92,630</u>
Net Income		112,160
Unappropriated Retained Earnings, January 1, 19y1		<u>137,500</u>
Total		249,660
Less: Appropriation of Retained Earnings		<u>100,000</u>
Unappropriated Retained Earnings, December 31, 19y1		<u>149,660</u>
Appropriated Retained Earnings, January 1, 19y1		62,600
Add: Appropriated during Year		<u>100,000</u>
Appropriated Retained Earnings, December 31, 19y1		<u>\$162,600</u>

資料出所：L. E. Hay, *op. cit.*, p. 296.

うな活動報告書は利益処分額の表示部分を除いて、わが国の公企法が規定する損益計算書と基本的には同じものである。

しかし、このようなP/Lの公表によって、行政は住民の多様な情報要求に応え、その会計責任を十分に果たしたことになるのであろうか。いうまでもなく受益者または納税者としての住民の関心は、その日常生活に密着したサービス等の価格である料金原価が適正な基準に基づいて公正に決定されているか否かにある。

公営企業法では、周知のごとく、損益ベースによる料金決定の原則を次のように規定している。すなわち、「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。」(第21条Ⅱ)と。ここで損益ベースによる料金とは、具体的には事業収支の均衡を基礎とする営業費、支払利息などの経営に要する費用に健全な運営を確保するために必要な事業報酬、すなわち実体資本を維持するための適正な資本報酬を加えたものとして算定されるものである。

しかし、公営企業とりわけ水道事業の場合には、實際上、料金水準は損益ベースではなく、資金ベースによる決定が一般的である。例えば東京都水道局の場合には、次年度以降3年間の財政総収入見込額と財政総支出見込額との差額(不足額)に当年度末の資金剰余額を充当して収支不足額を求め、料金改定による措置額が決定されているのである。東京都水道局がこのような資金ベースによる料金決定方式を採用したのは、第一に、設備改良のための支払額が大きいこと、第二に、資本報酬の算定式が未確定のため資金ベースに頼らざるを得ないこと、第三に、設備改良のための起債残高をこれ以上増やすことは、元利償還費の増嵩を招き経営上好ましくなく、将来的にも元利の増嵩による料金上昇を避けるためであるとしている<sup>30)</sup>。

このように実際には資金収支の均衡をベース

にした料金水準の決定が行われているにも拘わらず、現行のP/Lでは、その事実、すなわち料金決定に際してその構成要素に含まれている資金収支の不足額が正しく反映されていないという問題を孕んでいるのである。つまり、P/L上では、当該年度に徴収した料金の過不足額及び過不足累計額が明示されないために、情報利用者は料金改定の必要性の有無に関する情報をP/Lからは入手することができないということである。

情報利用者としての住民のいま一つの関心は、当該企業がその経営に伴う収入(料金)によってどの程度経営に要する原価を賄っているか、換言すれば、どの程度財政的な自主性を確保して経営能率の向上を図っているかにある。公営企業の独立採算制について、公企法では、地方公営企業の特別会計においては、その経費は、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、当該企業の経営に伴う収入をもって充てなければならないと規定している(第17条の2Ⅱ及び地方財政法第6条)。ここで一般会計等において負担する経費とは、(1)その性質上当該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(行政経費)及び(2)当該企業の性質上能率的な経営を行っても、なおその経営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(不採算経費)である(第17条の2Ⅰ)。

公営企業では、このような独立採算制のもとに企業債等の借入財源に基づいて巨額の建設投資が行われている。例えば平成3年度の建設投資額は6兆8,315億円にのぼり、下水道、水道、宅地造成、病院及び交通の5事業で全体の94.3%を占めている。しかもその財源の47.8%は企業債に依存しているのが実態である<sup>31)</sup>。もとよりこれらの経費は受益者のみによって到底負担しうるものではない。しかし、現行制度上ではかかる経費は、上記の負担区分に基づく不採算経費としてではなく、企業会計に対する一般会計等からの政策補助として処理されてい

るのである。例えば平成3年度の経営状況は、黒字額が5,958億円、赤字額が3,971億円で全体では1,984億円の黒字となっているが、普通会計等からの繰入金による収支不足の補てん額は、収益的収入への繰入金が1兆7,027億（繰入率16.8%）、資本的収入への繰入金が1兆2,180億円（繰入率17.9%）にも上っているのである（「年鑑」pp. 13-16）。こうした現状から公営企業の独立採算制は既に破綻しているとか、料金収入のみですべての費用を賄うという考え方は適当でないといった問題が提起されている<sup>32)</sup>。

もとより独立採算制のもとでも当該事業がサービス等を普遍的に提供している場合には、一定の公共負担（税金）は公共公益性の観点から決して否定されるべきではないであろう。その際に問題となるのは受益者負担と公共負担の割合をどのように決定するかである。特に住民の経営参加を促進し、開かれた経営を実現するためには、P/L上の全経費に関する受益者（料金）と行政（税金）との負担割合について、住民が十分な分析・検討を行いうるような経営実態に関する情報提供が不可欠であると思われる。しかし、現行のP/L上ではかかる事実が必ずしも明確に示されていないという問題を孕んでいるのである。

情報利用者の第三の関心事は、公営企業が経営の自主性を高め、財政の弾力性や安定性及び事業の継続性を確保するために、自己資本金をどの程度充実し、経営基盤の強化を図っているかにある。けだし、自己資本金の充実・強化は、住民のニーズに適合した良質の財貨・サービスをより低廉な価格で継続的かつ安定的に提供するうえで不可欠な課題であるからである。しかし、最近の地方財政の厳しい現状のもとでは、実際問題として一般会計等に多額の出資を期待することはできないし、また巨額の赤字を計上し、膨大な累積欠損金を抱えている厳しい状況のもとでは、造成資本金を大幅に増額することも極めて困難である。例えば、平成3年度末の資本金に占める組入資本金の割合は全事業で

9.0%に過ぎない。特に交通事業は0.6%、下水道事業は2.7%にとどまっており、現行の組入資本金制度のもとでは十分な自己資本金の造成がなされていないのが実態である（「年鑑」193-194頁を参照）。

こうした状況のもとで、自己資本金を充実・強化するための一つの方策は、料金の中から一定額を自己資本造成費として費用化し、自己資本の造成に充当するという、いわゆる自己資本造成費の引当方式の採用である。東京都水道局では、現行の取得原価主義会計の下では、施設原価の回収が不十分となり、実体資本の維持が困難になるという理由から、昭和30年以来、この方式を実施しており、平成2年度には122億円の自己資本造成費が計上されている<sup>33)</sup>。この場合に自己資本造成費の対象となるものは「起債対象外の建設事業、改良事業並びに固定資産の取得原価主義及び耐用年数（平均32年）と企業債償還年限（最長30年）との不均衡から生ずる元金償還金の不足額」<sup>34)</sup>である。

以上明らかなごとく、現行のP/Lは公営企業における経営の実態を適正に反映しておらず、また必ずしも住民の情報要求に十分応えていないように思われる。もともと損益計算制度は、営利企業における投下資本の回収剰余としての分配可能利益を計算確定するための制度である。しかし、上述のごとく、公営企業は利益の獲得を究極の目的とするものではなく、公共の利益又は住民の福祉の増進を本来的な事業目的とするものである。したがって、営利企業のための損益計算制度は公営企業の実態に即応した合理的な計算制度として十分な機能を果たしえないものである。

また公営企業が獲得した剰余は営利企業における分配可能利益とは基本的に性格を異にするものである。そもそも公営企業において剰余が発生する最大の原因は、料金原価の構成要素として実体資本を維持するための資本報酬を含んでいるからである。このような資本報酬を主要な源泉とする剰余は、将来の需要の増大とサー

表4 事業収支計算書

経常支出		経常収入	
1 職員給与費	×××	1 料金収入	×××
2 減価償却費	×××	2 他会計補助金	×××
3 支払利息	×××	3 他会計負担金	×××
4 その他	×××	4 国・県補助金	×××
経常収支差額	×××	5 その他	×××
	×××		×××
特別支出		経常収支差額	×××
1 持分(資本)造成費	×××	特別収入	
2 その他	×××	1 他会計繰入金	×××
当期事業収支差額	×××	2 国・県補助金	×××
	×××	3 その他	×××
	×××		×××
期末事業収支差額	×××	当期事業収支差額	×××
	×××	期首事業収支差額	×××
	×××		×××

ビス等の改善・充実のために企業内部に再投資されるべき性質の剰余すなわち公共的必要剰余であって、営利企業の処分可能利益とは全く異なるものである。

かくして地方公営企業が住民の情報要求に応じてその経営実態に関する有用な情報を提供し、かつ資金の内部留保により自己資本金の一層の充実を図るためには、現行制度が孕んでいる上述のような欠陥を是正しなければならない。いま資金会計制度の導入を前提に、P/Lの具体的な改善案を提示すれば表4のようになる。

この改善提案の特徴は、第一に、P/Lを事業収支計算書に改称したこと、第二に、当該年度のすべての収益的収支を経常収支と特別収支とに区分して記載するとともに、当期純利益及び未処分利益剰余金を当期及び期末の事業収支差額に名称変更した点にある。当期事業収支差額は、当該年度の料金の過不足額を示し、期末のそれはその過不足累計額を表示するものである。第三の特徴は資金持分(資本)造成費を引当計上したことである。この資金持分(資本)造成費の内容は実体資本維持に必要な資本報酬であり、例えば資本的支出に充当した国庫補助

金等相当額、建設・改良のための企業債等の元金償還金、東京都水道局が計上している元金償還金不足額等が含まれることになる。かくて、事業収支計算書は、料金原価の内容及び当該原価が料金収入によってどの程度補償されているか、健全な事業運営を確保するために当該年度にどれだけの資金持分(資本)造成が図られたか、料金過不足額を計算・表示することによって料金改訂の必要性の有無等に関する情報を提供することが可能となるのである。

#### V 貸借対照表の分割と資金計算書

複会計制度は1840年代から60年代におけるイギリスの「鉄道狂時代」の産物であるといわれる<sup>35)</sup>。当時イギリスの鉄道会社では、無謀な低運賃政策や資本配当など放漫な経営と不健全な会計が意識的にかつ広く一般に行われており、その累積的な結果が鉄道株の暴落と鉄道会社の破綻をもたらした。そしてこのことは、鉄道恐慌にとどまらず、一般経済恐慌をも惹起する誘因となったのである。かくして政府当局は鉄道会社の不当な競争を制限し、その事業財政の健全化を図り、厳重な会計監査制度と事業会計制

度を確立するべく1868年に鉄道統制法を制定した。複会計制度はこの法律のスケジュールにおいて設立されたものであり、その主要な目的は固定資産とその調達財源とを対照表示させ、固定資本の食い潰しを防止することにあつたのである。この会計制度は、その後、ガス、電気、水道など多くの公益事業でも各事業法により強制適用された。しかし、第2次大戦後、鉄道、電気など重要産業の国有化とともに、複会計制度の強制適用は廃止されることになり、90年近く続いたイギリス特有の会計制度は事実上消滅することとなったのである。

このような複会計制度の特徴は、第一に、すべての収入及び支出を資本的収入及び資本的支出と収益的収入及び収益的支出とに区分すること、第二に、貸借対照表を資本勘定と一般貸借対照表とに分割することにある。資本勘定は資本的収入及び資本的支出を対照表示することにより、株式、社債、長期借入金などの固定資本の調達源泉と土地、建物などの固定資産へのその運用状況を明らかにするとともに、資本的支出に充当されていない残高（運転資本）を明示するものである。これに対して、一般貸借対照表は運転資本の調達（流動負債）とその運用（流動資産）とを対照表示する収益的収支の残高表であり、企業の経営活動を資金的に表現したものである。複会計制度という名称はこのように固定資本と運転資本とを区分経理することに由来している。他方、複会計制度における収益勘定は、一般会計制度のP/Lに相当するものであり、一会計期間における収益的収入と収益的支出とを対照表示して、両者の差額として純損益が計算・確定される。

このように当時の複会計制度は、「鉄道会社をして、その固定資産の運用形態と、その資金調達方法とを、資本的支出及び資本的収入として対照表示した財政報告を提供せしめることにより、資本運用を監視し、資本の食い潰しを防止<sup>36)</sup>」することに主眼をおくものであり、それは「企業収益力の源泉としての固定設備を実

体的・具体的に維持し、もって企業の永続性を保証する会計方式<sup>37)</sup>」として特徴づけることができよう。

またバッテリーは、複会計形式のB/Sが有する利点の一つとしてB/Sによる正味運転資本額の表示を指摘している。何故ならば、財務政策のある側面は毎年の正味運転資本を比較することによってより明確に理解できること、また営業活動によって得た資金に基づく事業の拡張は正味運転資本の変動とP/L上の数字の比較によって理解できること、さらに増資や借入による新規の資金調達の影響は正味運転資本の変動を分析することによって理解することができるからである<sup>38)</sup>。

アメリカ地方公会計においても、かかる運転資本に関する情報の重要性を認識して、企業資金に対して財政状態変動表の作成を義務づけてきた。すなわち、P/L上の純利益のみでは当該企業の財務活動を正確に理解し、かつその財務管理の適否を適正に評価することが困難である。特に上例の水道事業のように総資産に占める償却資産の比率が極めて高く、それに対応して現金支出を伴わない減価償却費などの総費用に占める割合も高い場合には、発生主義に基づく純利益は営業活動によって創造された運転資本額の適切な尺度とはなりえない。そこで現金支出をしない費用（非現金費用）及び資源の提供に及ぼすその影響を適切に開示するために、表5のような財政状態変動表の作成が要求されてきたのである<sup>39)</sup>。しかし、GASBの「基準書」では、その後、財政状態変動表にかえてキャッシュフロー計算書の作成を要求することとした<sup>40)</sup>。すなわち、そこでは、運転資本の源泉と用途に関する情報ではなく、現金及び現金等価物の収支（営業活動、非資本財務活動、資本財務活動及び投資活動に係わるキャッシュフロー）等に関する情報を開示するよう義務づけているのである。

ところで、地方公営企業において維持されるべき元本は、生産力の源泉としての固定設備そ

のものであり、住民もまたその日常生活に不可欠な財貨やサービスを継続的かつ安定的に提供するための固定設備が適切に維持されているか否かに重要な関心をもっている。しかし、これについては、従来、必ずしも十分な情報提供が行われていない。こうした現状を改善するための一つの重要な方向は、上述のような複会計制度的な観点から、B/Sを(1)資本資金表(資本勘定)と(2)運転資金表(一般B/S)とに区分し、分割経理を行うことである<sup>41)</sup>。かかる制度改革により公営企業における実体資本維持の状況及び財務活動(資金の調達と運用)に関するより有用な情報を提供することが可能になる

のである。

そこで、表2、表3及び表5を若干改訂して、これまでの論述に基づいてB/Sを分割し、簡略化した勘定形式による財務諸表を示せば、表6～表11のようになる。ここでの改訂点は、収益事業債の契約条項にしたがって積立てられた利益剰余金\$62,600及び同当期積立額\$100,000を造成資本(持分)\$162,600に改めたことである。したがって、資金持分は固有資本(他会計拠出持分)、受益者拠出資本(持分)、借入資本(債権者拠出持分)及び造成資本(持分)から構成されることになる。いま一つの改訂は前期末処分利益剰余金\$137,500及び当期

表5 TOWN OF BRIGHTON  
Water Utility Fund  
Statement of Changes in Financial Position  
For the Year Ended December 31, 19y1

Sources of Working Capital:		\$112,160
Operations:		
Net income		
Add expenses not requiring working capital:		
Depreciation of plant	\$ 91,700	
Amortization of plant acquisition adjustment	11,050	103,280
Amortization of debt discount and expense	530	215,440
Working capital provided from operations		7,000
Contributions from customers		222,440
Total Sources of Working Capital		
Uses of Working Capital:		
Utility plant additions	220,000	
Decrease in construction in progress	(110,700)	
Net increase in utility plant	109,300	
Increase in other property and investments	100,000	
Decrease in customer deposits	935	210,235
Total Uses of Working Capital		\$ 12,205
Increase in Working Capital		
Summary of Increases (Decreases) in Components of Working Capital:		
Current and Accrued Assets:		
Cash	\$ 55	
Customer accounts receivable—net	(4,120)	
Accrued utilities revenues	1,120	
Materials and supplies	(4,000)	
Due from General Fund	5,000	\$ (1,945)
Decreases in Current and Accrued Assets		
Current Liabilities:		
Accounts payable	(4,800)	
Customers advances for construction	21,000	
Taxes accrued	(300)	
Tax collections payable	(1,750)	14,150
Decreases in Current Liabilities		\$ 12,205
Net Increase in Working Capital		

資料出所：L. E. Hay, *op. cit.*, p. 297.

表6 資本資金表 19Y0年12月31日現在

有形固定資産	2,976,500	受益者保証金	23,700
投資その他の資産	62,600	資金持分	
繰延資産	5,300	固有資本	1,000,000
運転資本	43,900	受益者拠出資本	252,000
		借入資本	1,750,000
		造成資本	62,600
	3,088,300		3,088,300

表7 運転資金表 19Y0年12月31日現在

流動資産	235,600	流動負債	54,200
		運転資本	43,900
		事業収支差額	137,500
	235,600		235,600

表8 資本資金表 19Y1年12月31日現在

有形固定資産	2,983,050	受益者保証金	22,765
投資その他の資産	162,600	資金持分	
繰延資産	4,770	固有資本	1,000,000
運転資本	43,945	受益者拠出資本	259,000
		借入資本	1,750,000
		造成資本	162,600
	3,194,365		3,194,365

表9 運転資金表 19Y1年12月31日現在

流動資産	233,655	流動負債	40,050
		運転資本	43,945
		事業収支差額	149,660
	233,655		233,655

表10 19Y1年度の事業収支計算書

営業費用	522,330	営業収入	727,120
支払利息	92,630		
持分(資本)造成費	100,000		
当期事業収支差額	12,160		
	727,120		727,120
期末事業収支差額	149,660	当期事業収支差額	12,160
		期首事業収支差額	137,500
	149,660		149,660

表11 19Y1年度の資金計算書

運転資本の用途		運転資本の源泉	
固定資産純増高	109,300	当期事業収支差額	12,160
受益者保証金の減少高	935	減価償却費	103,280
運転資本増加高	12,205	受益者拠出資本	7,000
	122,440		122,440

純利益 \$12,160 をそれぞれ事業収支差額に改めたことである。

このように複会計制度的な観点から貸借対照表を二つに分割する場合には、資本資金表では固定資産とその資金調達源泉とが対応表示されるため、当該企業が維持すべき生産力の源泉としての固定資産がどのような財源で賄われているか、またどの程度持分（資本）の造成が図られているか、すなわち実体資本維持の状況及び固定資産とその資金調達源泉との差額として運転資本有高を明らかにすることが可能となるのである。他方、運転資金表では、流動資産と流動負債を対照表示することにより、支出に利用しうる財務資源（運転資本及び事業収支差額）を明示することが可能となる。さらに資金計算書では、当該期間における財務活動すなわち資金の調達源泉と用途が対照表示され、運転資本増加高すなわち期末運転資本（\$43,945 + \$149,600 = \$193,605）－期首運転資本（\$43,900 + \$137,500 = \$181,400）＝\$12,205 の原因を明らかにすることによって、当該企業の債務の返済能力を判定し、かつ財務構造の変化を分析・検討することが可能となるのである。

## VI 結 び

わが国地方公営企業における財務会計制度は、従来、首長、議員、上級官庁等への情報提供を重視する内部報告のための会計制度として位置づけられ、企業外部の主要な情報利用者である受益者、住民等への情報提供はとかく軽視されがちであった。昭和27年に同制度が設置されてから約40年間、その基本構造に係わる大幅な改正を経ることなく、旧態依然たる姿のままで現

在に至っているという事実は、同制度が住民の「知る権利」を十分に保障し、住民の経営参加及び経営監視を促進するための制度として十分な機能を果たしてこなかったことを、まさに証明しているように思われる。

近年、行財政改革との係わりで地域行政を活性化することの必要性が叫ばれている。しかし、地域行政の活性化を実現するには、地方自治体が自ら進んで公営企業における経営活動の実態、すなわち当該企業の現状とそれが抱えている諸課題を広く住民に開示すること、そして住民の批判と監視を促進して、住民の理解と協力のもとに、その意見を経営活動に反映しうるような開かれた企業経営が実践されなければならない。しかし、残念ながら、現行の会計制度は公営企業の実態に即応していないがために、その現状と課題を的確に反映しうる情報や住民の要求に適合した経営の実態に関する情報は、適時にしかも適切な方法で提供されておらず、現行制度のもとでは、行政は住民に対して会計責任を十分に果たしていないといわざるをえない。

したがって、こうした現状は早急に改善されなければならない。その際、地方公営企業における会計制度を改善するための具体的な方向として、(1)資金会計制度の導入による資本の構成と区分の改善、(2)P/L制度の改善、すなわち持分（資本）造成費の計上による実体資本の維持・充実、独立採算の状況及び料金過不足額の開示、(3)複会計制度的観点からのB/Sの分割と資金計算書の作成等が考えられうる。このような現行制度の改革による情報提供の拡充は、住民の参加機会の拡大と監視機能の充実を通じて地域行政の活性化に貢献するものであり、ひ



いては公営企業の経営基盤を充実・強化して住民の福祉の増進に役立つものと考えられる。

## 注

- 1) 隅田一豊「地方公営企業の経営合理化と会計・監査制度の改革」『横浜経営研究』第13巻第4号(1993. 3), pp. 20-21.
- 2) 地方公営企業財務会計制度研究会「地方公営企業財務会計制度の改善に関する報告書」(1969. 3. 25).
- 3) 地方公営企業の会計処理の簡素化に関する研究会「地方公営企業の会計処理の簡素化に関する研究会報告—法適化の推進とこのための会計処理の簡素化等について」(1991. 3).
- 4) 臨時行政改革推進審議会事務局監修「『地方の時代』の新展開—新行革審答申」, (ぎょうせい, 1990年), pp. 31-37.
- 5) Governmental Accounting Standards Board (GASB), Concepts Statement No. 1 of the GASB, *Objectives of Financial Reporting*, May 1987.
- 6) GASB, Concepts Statement 1, *ibid.*, par. 32—42.
- 7) 隅田一豊「住民自治と情報開示制度」『横浜経営研究』第12巻第2号(1991. 9), p. 92.
- 8) GASB, *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*, Third Edition, May 31, 1990, p. 33.
- 9) William J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, The University of Chicago Press, 1947, pp. 11—13. [飯岡透・中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館, 1971年, pp. 19-21.]
- 10) アメリカ地方公会計において「資金」概念が、最初に使用されたのは前世紀末である。例えば、St. Paul市の1893年度の年次報告書上の「資金」は、特定目的に支出するために区分された現金そのものを意味していた。当時、殆どの都市では単式簿記による現金収支会計が支配的であり、今日的な意味での資金会計の採用は複式簿記が導入された後のことである。Robert M. James, *Three Major Concepts in Governmental Accounting Theory, the Accounting Review*, July 1950, Vol. XXV, pp. 307—309.
- 11) GASB, *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*, *op. cit.*, p. 33. なお、イギリス地方自治体におけるファンドについては、例えば隅田一豊「イギリス公会計制度の研究(3)—基金会計システムの特徴と問題点」『経営情報』第8巻第1・2号(1989. 9)を参照されたい。
- 12) James L. Chan, *The Governmental Environment: Characteristics and Influences on Governmental Accounting and Financial Reporting*, In: N. G. Apostolou and D. L. Crumbley (ed.), *Handbook of Governmental Accounting and Finance*, 1992, pp. 1·21—1·22.
- 13) R. J. Freeman and C. D. Shoulders, *Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice*, 4th ed, Prentice Hall, 1993, p. 9.
- 14) J. L. Chan and R. H. Jones, *Overview of Fund Accounting*, In: M. A. Diffenhofer (ed.), *Applying Government Accounting Principles*, 1990, pp. 2·3—2·4.
- 15) GASB, *op. cit.*, pp. 45—47.
- 16) 政府資金はこのように流動性の測定に焦点を置くために、当期の資金収支に関係のない固定資産及び固定負債は政府資金から分離して、一般固定資産及び一般固定負債という二つの勘定グループで処理される。これらの勘定グループは財務資源を含んでいないために、財政実体ではないが、政府、事業及び受託資金とともに第4の会計実体と呼ばれる。なお、「一般」という言葉は、これらの資産及び負債が特定の資金にではなく、全体としての政府単位に属するという事実を明示するためである。J. L. Chan and R. H. Jones, *op. cit.*, p. 2·6.
- 17) 津曲教授によれば、「企業会計制度は、資本利益計算の固有な方法を適用して公企業における資本収支活動や財・サービスを産出・提供する事業活動の実態を測定するとともに、そこでの独立採算原理に計算的な裏付けを与え、そのことを通じて公企業にほかならぬ企業性を保証することを期待された。」のである。津曲直躬「わが国公企業における財務会計制度」, 岡野行秀・植草益編『日本の公企業』(東京大学出版会, 1983年), p. 79.
- 18) 辻誠二監修「図解地方公営企業法(改訂版)」(良書普及会, 1984年), pp. 27-28.
- 19) 津曲直躬「前掲論文」, p. 79.
- 20) Patricia P. Douglas, *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, HBJ, 1991, p. 4.
- 21) J. L. Chan and R. H. Jones, *op. cit.*, p. 2·1.
- 22) 企業資金会計については、例えば次の文献を参照されたい。①R. J. Freeman and C. D. Shoulders, *op. cit.*, pp. 487—520, ②P. P. Douglas, *op. cit.*, pp. 294—308, ③Leon E. Hay, *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, IRWIN, 1989, pp. 283—300, ④Leo Herbert, Larry N. Killough and Alan W. Steiss, *Accounting and Control for Governmental and Other Non-business Organizations*, McGRAW—HILL, 1990, pp. 37—63.
- 23) R. J. Freeman and C. D. Shoulders, *op. cit.*, pp. 487—488.
- 24) GASB, Concepts Statement 1, *op. cit.*, par. 43.

- 25) L. E. Hay, *op. cit.*, p. 285 and p. 295.
- 26) L. E. Hay, *ibid.*, pp. 285—290.
- 27) バッターは資本主理論の本質を次のように記述している。すなわち、「会計記録および財務諸表は企業の資本主の立場から記帳されまた作成され、資本主の『純財産』の変動を測定し分析することを目的としている。この理論のもとでは、資産は資本主の財産であり、負債は資本主の債務であり、会計の重点は利潤の算定に向けられ、その場合利潤とは企業の営業活動から生ずる正味財産の増加を意味している。こうした思考の体系は、企業が個人の『純財産』として組織された場合にはまったくよく適合し、これにともなう利潤の概念は、有用でしかも実行可能なものであった。」と。そして複式簿記の基本的な機構について「資本主理論の主張者は企業の外部者に対する資本主の債務が考慮されたあとでは、資金における資産は資本主に『帰属する』という理由によって、複式簿記の機構を確立した。こうして、その基本等式は『財産—負債=純財産』である。」とする。W. J. Vatter, *op. cit.*, pp. 2—3 and p. 20 [飯岡・中原訳『前掲訳書』, p. 6 及び p. 36.]
- 28) L. E. Hay, *op. cit.*, pp. 290—291 and L. Herbert and Others, *op. cit.*, pp. 43—45.
- 29) L. E. Hay, *op. cit.*, p. 296.
- 30) 菊地俊三「東京都水道料金改訂の経過」, 『水道協会雑誌』, 第53巻第11号 (第602号) (1984. 11) p. 7.
- 31) 地方公営企業経営研究会編『地方公営企業年鑑』(以下「年鑑」) 第39集 (総括他) (財団法人地方財務協会, 1993年), pp. 8-10.
- 32) 例えば, 辻誠二監修『前掲書』, pp. 80-81及び伊藤光晴「公営企業における公共料金の決定」, 『現代都市政策Ⅳ都市の経営』(岩波書店, 1973年), pp. 198-199を参照されたい。
- 33) 「東京都水道事業会計決算審査意見書」(平成2年), p. 4.
- 34) 菊地俊三「前掲論文」, p. 10.
- 35) 複会計制度については, 例えば次の文献を参照されたい。①黒沢清『貸借対照表』(春秋社, 1952年), pp. 31-42, ②同「近代会計学と複会計制」『税経通信』第12巻第10号 (1957. 9), pp. 9-16, ③同『資金会計の理論』(森山書店, 1958年) ④同『新版近代会計学』(春秋社, 1960年), pp. 81-88. ⑤上村久雄「複会計制度研究ノート」『神戸大学・企業経営研究年報Ⅸ, 1959』, pp. 185-192, ⑥同「複会計制度への一省察」『会計』第75巻第3号 (1959. 3) 及び⑦同「複会計制度」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』(同文館, 1978年), pp. 1117-1118.
- 36) 黒沢清『前掲書④』, p. 86.
- 37) 上村久雄『前掲書⑦』, p. 1118.
- 38) W. J. Vatter, *op. cit.*, p. 64. [飯岡・中原共訳『前掲訳書』, pp. 105-106.]
- 39) L. E. Hay, *op. cit.*, pp. 296—297.
- 40) GASB, Statement No. 9 of the GASB, *Reporting Cash Flows of Proprietary and Nonexpendable Trust Funds and Governmental Entities That Use Proprietary Fund Accounting*, September 1989. なお, 本基準書は1989年12月15日以降に開始する会計年度の財務諸表から適用することになっている。
- 41) 複会計制度的な観点から営利企業におけるB/Sを分割する見解については, 例えば黒沢清『前掲論文②』及び同『前掲書③』を参照されたい。

[すみた かずとよ 横浜国立大学経営学部教授]