



## 地方公益企業会計の一問題

著者	小森 瞭一
雑誌名	経済學論叢
巻	25
号	3-4
ページ	107-119
発行年	1977-04-10
権利	同志社大学経済学会
URL	<a href="http://doi.org/10.14988/pa.2017.0000000740">http://doi.org/10.14988/pa.2017.0000000740</a>

# 地方公益企業会計の一問題

小 森 瞭 一

はじめに

- I 地方公営企業の経営原則
- II 地方公営企業の独立採算性
- III 費用分析とその区分表示
- IV 公共性の原則から生じた費用とその算定
- V 社会監査制度の導入

おわりに

はじめに

住民福祉が重視され福祉国家が政治的目標とされるようになった今日、住民生活に直結する水道事業、公共下水道事業、交通事業、病院事業、電気ガス事業等は地方公営事業として行なわれている。地方公営企業は国民生活水準の向上のため、これら公共的性格をもつ事業において重要な役割を果し、事業数や予算規模ともに年々急速に拡大発展している。すなわち自治省がまとめた50年度の決算見込みによれば、事業総数は2,748事業で前年度より19事業増え、総収益は1兆8,575億円と対前年比23.8%増、総費用は2兆150億円と対前年比16.6%増を示している。

しかしながら、現行の地方公営企業制度は昭和27年に制定されて以来基本的にはそのままの体制が維持され画期的な拡充をみた現在、企業の実態に必ずしも適合しているといえない部面が出てきている。とくに昭和36年頃から地方公営企業の経営状況は急速に悪化の方向を示し、50年度決算見込みによれば、累積赤字は7,262億円に達している。中でも交通、病院、水道の3業種は「赤字の御三家」ともいわれ、全体の97.7%にあたる7,098億円もの累積赤字を抱え文

字通り「火の車」の経営を余儀なくされている。昭和50年度に赤字を出した事業数は地方公営企業全体の43.8%に当たる1,204事業で累積赤字をもつ事業数はその49.6%の1,364事業になっている。これらの累積赤字の額は前年度(5,845億円)より24.2%増加し、7,262億円となり、返済不能な不良債務も4,206億円と前年度(3,415億円)を23.2%も上回っている。

赤字の原因の一部が経営内部の不徹底から生じたものであるにせよ、その長期慢性化巨額化は日常の業務の合理化に対する意欲を阻害し、多少の合理化の努力による成果は評価されず、それがますます赤字を累積させるという悪循環にもなっている。地方公益企業とくに交通事業の場合、昭和30年代の高度経済成長によるモータリゼーションや人口の都市集中と市内のドーナツ化現象など経営内部の合理化だけではいかんともしがたい経営外部の環境の変化が著しく、需要が減退したにもかかわらず、地下鉄など高速鉄道化が土地の値上がりや工事費の高騰で遅れ、転換した需要の要求にこたえられなかったために赤字が累積したといえよう。しかし、このまま何らの根本的対策を講じられなければ、さらに赤字は累積し、その重圧により地方公営企業の機能がマヒし水や医療や、毎日の通勤通学の足確保のための大量輸送手段などのサービス提供に支障がくるであろう。

民営移管も考えられるが、しかし、営利原則に立つ民営に地方公営企業と同じサービスを期待することは困難であろう。さらに昨今の不況による税収不足は地方自治体の歳入減少となり、赤字の地方公益企業への援助が困難になってきた。十分な援助をすれば、地方自治体みずからが標準財政規模の5%以上の額の赤字を発生し財政再建団体になり、自治省の監督下におかれるため各府県とも全力をあげて赤字幅を縮小させ、再建団体のボーダーライン以内に止めるべく努力しなければならない状況にある。

住民福祉がさげられる今日、政治の視点が福祉政策の見直しなどを通じて中央から地方へ回されるようになるにしたがい、あらためて地方公営企業の果している役割が見直されよう。しかし、その時まで地方公営企業のサービス提供

を確保するためには、まず公営企業経営の基盤を整備すると共に現存する巨額の累積赤字部分のうち経営外部や経営環境の変化から生じた赤字部分に対する考え方の発想の転換を行なわしめ、地方公営企業が存続しうる確固たる方針を立てるべきであろう。

## I 地方公営企業の経営原則

公営か、私営かをとわず、今日経営が企業体として一定規模の組織をもち多数の人の労働と各種の資産や負債に現象された資金を運用して、社会に財やサービスを継続して提供しつづけ、自己の存続を社会的に認識させるにはある経営原則が必要である。今日では民営の場合ですら単に営利を目的とすることだけを経営理念として掲げている企業はなく、その生産や販売活動を通じて社会に奉仕し、もって自らの企業の存続を認められようと努力している。民営と異なり公営の場合地域住民のサービス、福祉増進というあまりにも自明の理念があり、またそれについて何らの疑問の余地がないためしばしばこの理念にかくれて合理化の徹底が行なわれてこなかった場合さえもある。しかし、この経営理念だけでは複雑な資本主義社会で他の経営体と自由競争市場で競争し存続することは困難である。そこで住民サービスという経営理念の下に今日公営企業は公共性の原則と経済性の原則という二つの経営原則がおかれているといえよう。そして経済性の原則を確保するための一手段として導入されたのが独立採算制である。

地方公営企業の中には水や医療など住民の生命に直結した財やサービスを提供する事業がある。このような事業はその経営を私企業にまかせることは望ましくないのみならず、住民の生命の安全や保持という目的を達成するかぎり、公共的な機関においてそれらをまかなうことが必要である。たとえば毎日欠かすことのできない水道の水はいうに及ばず、病院事業などに営利を無視しえない民営では公営病院で果している医療水準の向上や医療の徹底を期するという公共的使命が十分遂行されるかについて住民自身満足しえないのではなからう

か。このためその事業の種類により私企業的効率を目指した経済性の原則と異なり公共性の原則を経営原則とする必要がある。公営企業の手によりこれら住民の生命維持に直接かかわる事業を行なうことは住民の福祉の増進になるのみならず、住民自身が安心感と満足感を得ることになろう。他方昭和27年に地方公営企業に対しても独立採算性が導入されて以来、経済性の原則が地方公営企業の経営原則の中に入ってきたといえる。

独立採算制に代表される経済性の原則は一見公共性の原則と相対立するようであるが、地方公営企業もそれが企業として経営されるかぎり、一定の枠の中で効率的に行なわれなければならない。しかしながら今日、地方公営企業とくに交通事業の経営悪化の象徴である巨額の累積赤字をみると、まさにこの公共性の原則と経済性の原則が未分化のまま混在しており、それが問題の解決を一層遅らせているように思われる。すなわち累積赤字の原因をみると公共性の原則から生じた部分と経済性の原則から生じた部分が未分化のまま混在して計上され、それについて論ずる所に問題があると考えられる。後者については現在の独立採算制の公営企業会計による損益計算結果としてとらえられるが、前者の分については現行のそれでは不十分である。公営企業が経営体として存続するためには経済性の原則により内部的に合理化を徹底させる必要があることは言うまでもないが、その前に独立採算制に基づく計算構造から出て来る損益結果を経営能率測定の指標として有意義となるようにしなければならない。そこでまず経済性の原則の象徴である独立採算制を再検討することからはじめよう。小稿では地方公営企業の中でも最も累積赤字が多いといわれている交通事業に主として焦点を合わせ、その巨額な累積赤字を前に考えた所をまとめてみよう。

## II 地方公営企業の独立採算性

周知のように今日の地方公営企業制度は経済性の原則達成手段として「能率的な経営の下における適正な原価を基礎として地方公営企業の健全な運営を確保する」<sup>1)</sup> ために独立採算制を採用している。この独立採算制の導入は昭和27

年に GHQ が占領政策の一環として国鉄、電々公社、専売公社、郵政事業などの公益事業や地方公営企業に対して民営企業に対抗して行けるだけの合理的能率的な経営を推進する目的で導入された。

公共企業体という特殊な性格から予算・決算については国や地方自治体の議事に承認をもとめねばならず、その点の拘束を受けることは当然のことながら会計処理の基準については全面的に企業会計制度を導入し、なかんずく当時株式会社の会計基準として策定された「企業会計原則」に遵守する方針がとられた。このことは「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に、すべての費用及び収益をその発生の事実に基づいて計上し、かつその発生年度に正しく割り当てなければならない」<sup>2)</sup>と発生主義によっており、かつ地方公営企業法施行令第9条に定められた「会計の原則」はわが国「企業会計原則」の一般原則と同じ趣旨であることから明らかであろう。

地方公営企業における独立採算制の意味は財やサービスの提供に要した費用は原則として利用者すなわち受益者が料金という形で負担すべきものであり、費用の発生と同時に個々の料金が算定出来ないためあらかじめ料金を決定してその費用をまかなうが、両者は全体的に収支相つぐなうことが原則とされている。そのためには費用は極力能率的な経営の下で適正な原価を基礎としなければならない。他方料金の方は原価補償主義によると同時に「企業としての実体を維持するための適正な資本報酬をも含まなければならない」とされている<sup>3)</sup>。これらの料金の決定に考慮されるべき基本的原則は (1)公正妥当なものであること、(2)不当な差別取扱いをするものでないこと、(3)原価を償うものであること、(4)能率的な経営の下における適正な原価に適正な利潤を加えたものであることとされている<sup>4)</sup>。このように決定された料金収入を収益の主要な源泉とし発生した実際費用を対応させて、その差額を期間損益として把握し、その事業

1) 地方公営企業法第21条。

2) 地方公営企業法第20条。

3) 地方公営企業制度調査会「地方公営企業の改善に関する答申」（昭和40年）。

4) 北久一「総括原価について」公益事業研究第21巻第2号（昭和44年11月）25ページ。

年度の営業による経営成績とみなし、さらに営業外・期間外の損益を加減して最終的に長期的収支相償うよう計るのが独立採算制である。

ここで注意すべきは地方公益企業の場合、料金の算定基礎となるのは過去の実績費用であるから、利潤部分を見捨てるならば、料金は過去の費用からなりたっている。その意味では営業損益の段階では現在の費用と過去の費用の対応といえよう。その間にインフレ等があれば100%差額として表われるのであって、経営成績を示す損益も収益と費用の対応の結果でなく、過去の費用と現在の費用の対応なのであり、この意味では価格上昇が続くかぎり、コストアップ分は当然営業成績を低下させる必然性を有するのである。このことから地方公益企業の損益は収益と費用の両面の認識と測定によりはじめて決定されるのではなく、固定化された過去の費用と発生した当期の費用という同一物(費用)の時間的ズレの差異が測定されるのであり、価格上昇が続くかぎり当然後者は前者を上回り赤字となる必然性がある。したがって、期間損益(現在では巨額の赤字)を検討するにはその費用の性質を分析しなければならないといえよう。

### III 費用分析とその区分表示

公益事業の営業成績は費用の時差測定であり、現在直面している巨額の赤字の原因は本来料金として実現していない費用を当期の費用として対応させているためあるいは料金決定時と当事業年度とのタイム・ラグが大きすぎて、その間にあまりにも多くの費用を変動させる要素が入ったため等が考えられる。独立採算制は経済性の原則にもとづいて収益費用を対応させるという企業会計の形式を採用して、その差額を企業成績として判定しようとするのであるが、実際は料金という収益は過去の費用と考えれば、費用の分析こそその成果判定の分析対象であるといえよう。そこでまず経済性の原則から生じた費用を公共性の原則から生じた費用から区分し、損益計算書上前者は料金収益と対応させて事業の経営成果の判定に用いると同時に後者は特別損失の部に発生理由毎に計上し、一般会計からの負担をおおぐ客観的指標として役立つ必要があると思う。

地方公営企業の経営が悪化した原因は企業の種類や所在，規模等により異なるが，(1)人件費，物件費等の増嵩により，原価が急速に上昇してきたこと，(2)とくに水道事業，地下鉄事業等に顕著にみられるように，社会的要請に対応して急激に巨額の建設投資を余儀なくされ，このため資本費の増嵩が企業経営に大きな負担となってきたこと，(3)これら原価の上昇に対応して料金の改訂を行なう段階に立ち至った企業にあっても，国の公共料金の抑制策等の制約により適正な改訂が遅れがちであったこと，(4)一般的に経営の合理化が不徹底であったこと等が考えられている<sup>1)</sup>。これらの原因のうち(4)を除けば，その責任は企業の側にはなく，その影響を企業内部の努力によって解消しうるような性質ではないにもかかわらず，実際に費用として占める割合はきわめて大きいのである。これらの理由による巨額の費用を料金で示される過去の費用と対応させてその成果を判定することは最早や無意味ではないかとも思われるほどである。独立採算制により能率性効率性を促進せしめる手段とするには，おのずから料金に対応せしめるべき費用のみを実際発生した費用から区分すべきで，発生するままに経常費用に含めて一本で計上すれば，本来企業の効率測定の尺度と考え，それに基づいて今後一層合理化をすすめるべき指針すら算出することが出来なくなり，独立採算制そのものを否定することになる。そこで問題は費用のうち公共性の原則に基づくと考えられる部分を実際発生費用額からいかに区分するかであるが，その前に公共性の原則から生じたと考えられる費用を例示してみよう。

#### IV 公共性の原則から生じた費用とその算定

##### (i) 経営の合理化

これまで幾度となく地方公営企業の赤字解消のため識者により提言され強調されてきた健全化のための手段は「財政再建の基本指針」としても掲げられている「経営の合理化」「料金の適正化」「負担区分の明確化」であった<sup>1)</sup>。以下，

1) 地方公営企業制度調査会 前掲答申「はしがき」。



この3項目に応じて、公共性の原則から生じた費用を例示してみよう。

地方公営企業で「経営合理化」といえばまず費用の中で最も大きなウェイトを占め、費用の弾力性を失わしめている人件費の節減ということになる。地方公営企業制度調査会はその「答申」で「少数精鋭主義を徹して極力人件費の節減に努め、とくにバス事業等民営企業と競合する企業にあっては営業収益及び営業費用に対する人件費の割合は同種の民営企業のそれを上回らないようにすべきである」<sup>2)</sup>とのべている。人件費はその在籍人数と平均賃金水準により決定される。交通事業の場合事業の特殊性から給与に近い手当が支給され変則勤務のため手当の種類も多く第三者には理解しがたい面もある。しかし公務員であるかぎり恩給も必要であり、これまでの労働協約などで定められておるためこの点の合理化は必要であるが仲々困難な面が多い。しかし民営に比較すればむしろ在籍人数とくに実働車輛に対する人員の割合が高いことが目立つ。この点については種々の理由があろうが、法律上や住民との安全協約上の規定でどうしても民営よりも多くの人員を要する場合や、京都市のように他部門廃止に伴う配置転換受入による余剰人員などの場合の人件費は公共性の原則による費用として一般の人件費から区別し特別損失として処理することが望ましい。

#### (c) 料金の適正化

地方公営企業の莫大な赤字額を目前にしその発生原因について考えてみると、料金が実際原価にもとづいた金額と適正な資本報酬額を反映して決定されたか否かという問題よりも、高度経済成長やインフレで原価が年々上昇しているにもかかわらず、料金がそれに依りて適時に変更されなかったために生じた部分が相当額あることは否定できない。国鉄運賃、郵便、電話などの公共料金と同様地方公営企業の料金は料金法定主義により国や地方の議会の決議を経て決定され、さらに地方公営企業の場合は国の許認可を必要とする。この料金法定主義も第2次大戦後わが国の民主化が進められる過程で新憲法にもとづいて制定

1) 地方公営企業制度調査会「財政再建についてとるべき当面の方策に関する答申」昭和39年。

2) 地方公営企業制度調査会昭和40年「答申」(九)経営の合理化。

された財政法に根拠がある<sup>3)</sup>。国や地方自治体が独占的に経営する事業についてはその影響が大きいので、民主主義の原則から議会の監督下におくことは議会制民主主義をとる戦後のわが国にとって民主的統制の立場から根拠があった。しかし経済情勢が流動的で公営企業のおかれている企業環境の変化が激しい場合、料金改定のように経済的合理性に根ざすと同時にその実施の適切なタイミングが企業経営にとって重要な意思決定となるものを政治の動向や行政的配慮により左右される料金法定主義にまかすこと自体の是非や功罪が重大な問題である。しかし民主政治という大義名分にうらづけられた料金法定主義は赤字が多くなった位では容易に変更されるような次元のものではない。むしろ料金法定主義により生じた赤字を区分して、それを生み出した原因に対応させるのが現実的であろう。料金法定主義の欠点はその理由はともかく適時に料金が改定されないため、当期の発生費用との差が拡がり、不当に赤字を増大せしめる点にある。タイム・ラグにより生じた費用は公共料金抑制政策のために据置かれる場合もあり、あるいは政党間の話し合いが出来ないために議会上程決議されない場合もあろうし、福祉政策の一環として老人、障害者に対する料金を据置かれる場合などがあるが、いずれも経済性以外の原則により生じたものといえよう<sup>4)</sup>。

国民の生活を激しいインフレから守るために公共料金を抑制することは国民経済的視点からは有意義なものであるが、それによる負担はただ公営企業のみが負い、そのため公営企業が立ち行かなくなってしまうことは不条理である。そのような費用は国民全体が負担すべきであり、税金からまかなわれるべきものと言えよう。

これら公共性の原則による費用の測定は値上げすべきとの答申があった時点より実際に値上げが行なわれる時点までの料金減収分は公共性の原則から生じ

3) 財政法第3条には次のように定めている。「租税を除く外、国が国債に基づいて収納する課徴金についてはすべて法律又は国会の議決に基づいて定めなければならない。」

4) 京都市路上交通事業の場合、老人障害者等の割引減収負担金はすでに一般会計から負担金として受け入れている。

た費用として実際発生費用から控除して特別損失の部に区分する方法がよい。

#### (ハ) 負担区分の明確化

地方公営企業が一般行政事務をあわせ行なう場合、それらに要する費用や地下鉄事業や不採算地区における病院事業のように本来独立採算ではやって行けない不足費用も公共性の原則から生じた費用といえる。たとえばスプロール的な土地開発や民営すら不採算を理由に進出しない新団地で住民の足確保のために強い住民要求により公営交通が団地へ乗り入れた場合の赤字や乗り入れに必要な土地の購入費、路面電車の撤去費用、軌道改良に要する費用等はそれぞれの金額を発生費用から区分する。地下鉄事業などは莫大な設備投資をするためその費用を回収しようような料金設定をすることは不可能と考えられる。交通事業という見地よりもむしろ大都市の都市改良事業という観点からその公共性にかんがみ、建設費のうち国や地方自治体の一般会計からの補助金や負担金にゆだねる額を適正に算定し、その他の費用は料金に対応させるため繰延べ経理により長期に按分する必要がある。地方公共団体の一般会計からの負担の方法はその負担の目的が償却資産の建設に対するもの場合は出資金とし、そうでない場合は補助金・負担金として行なうべきである<sup>5)</sup>。

以上公共性の原則から生じる費用を三つの観点からみてきたが、これらを区分することは地方公営企業の費用を受益者負担である料金に求めるか、一般公共負担としての税金に求めるかの区分にほかならない。

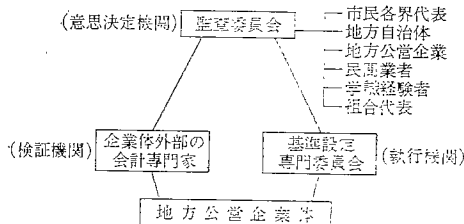
### V 社会監査制度の導入

以上のように発生費用のうち公共性の原則による費用を区分し、特別損失として別記することにより残りの費用は自動的に料金収入と対応して独立採算制の成果をより厳格に評価することが出来るようにする一方、特別損失に計上された金額により福祉国家として住民の福祉・サービス提供に必要な公共的費用として国又は地方公共団体の一般会計から税金により負担されるべきものとし

5) 地方公営企業制度調査会、昭和40年「答申」(八) 企業会計と一般会計との負担区分。

ての客観的数値を示すことが出来る。しかし問題はこの公共性の原則による費用として区別された金額の妥当性を客観的に評価し、いかに一般のコンセンサスを得るものとなすかである。そのためには社会監査制度の導入を提案したい、この社会監査制度の構造を簡単に図示すると第一図の通りである。まず地方公営企業が原案として、1.費用区分基準の設定、2.事業継続のための条件の検討、3.当年度中に新規発生費用の区分を説明した上で、その方法による財務諸表を作成提出する。次に学識経験者や民間同業者等からなる基準設定の専門委員会が原案を検討し、さらに妥当と考える代替的費用基準があればそれを提案する。この提案をうけて地方公営企業は代替的区分基準に基づいて財務諸表を作成し、それぞれの基準説明をそえて各々の基準による財務諸表を会計専門家に提出する。公営企業と利害関係のない第三者たる会計専門家は原案および代替的基準による費用区分と財務諸表について、① 正確性、② 費用区分基準の継続性、③ 財務諸表表示の妥当性を監査し、それぞれについて意見をのべるとともに、代替的方法と原案とを比較し、それが財務諸表に与える影響についても付言した監査報告書を監査委員会に提出する。市民代表や地方自治体、地方公営企業、民間業者、学識経験者、組合代表者からなる監査委員会は原案および代替的基準による財務諸表とそれに添付された監査意見書のみを、原案または代替的基準の採否をのみを行なう。このようにして決定された結果としての財務諸表の数字は社会的に認められたものとしてそこに示す特別損失の部に計上された金額は、その発生原因負担者が国または地方自治体のいずれ

第一図 社会監査制度の構造



かによりそれぞれ補助金や負担金の形で一般会計より補償されなければならない。他方公共性の原則による費用以外の費用は料金収益と対応させ、その経営成果を厳格に検討し、かつその経営責任は明確にされねばならない。

### お わ り に

今日わが国の企業をその社会的役割から大きく三分すれば、一つは上場会社を中心に株式を公開した大規模会社で業種によっては独占・寡占的企業とも目され、生産量・販売量では最も大きい貢献をしているもの、二つはいわゆる個人企業をも含めた中小企業で企業数から言えば90%以上を占め、その生産量や販売量からみればそれほど大きくないが、従事者数からみれば結構多く、それにより生計を立て依存する人口が少なくないという意味から経済・社会政策上無視しえないグループである。他は国鉄、郵政、煙草、酒などの公益企業や水、交通、医療など地方公営企業である。これは前二者と異なりある部門では法律的に保護された独占企業であり、営利を目的とせず、住民へのサービス提供を目的としており、その料金が市場の自由な価格決定によらず議会を通じて決定されており、しかも今日では一部補助金を受けているとは言え、巨額な赤字をかかえて呻吟している企業が多い点にある。住民へのサービスが第一にされるとはいえ、独立採算制を採用しているかぎり、その収支は当然企業体の内部において均衡させるべきであり、原則的に国や地方自治体が帳尻を負うべきものではない。しかし今日公益事業や地方公営事業、とりわけ交通事業にみられる大幅な累積赤字をみると、そのすべてが企業の合理化の不徹底さに帰するものとはいえない。公共性の原則から生ずる過剰人員の滞溜、公共料金据置きのための料金改定の遅れ、土地のスプロール開発による分散した地域に対して住民の足の確保の強い要請による資本的支出等が混在した形で独立採算制の名の下で計算が現状では行なわれている。そこで独立採算制の効果を発揮させるために発生費用中から公共性の原則により生じた費用を区分表示することを提言した。このことにより国や地方自治体の一般会計からの補助の妥当性が明白に

なると共にそれ以外の部分については徹底して企業部門の合理化を責任をもって求めることが出来るようにならう。この損益計算の厳格化はたんに正しい期間損益を提供するのみならず、住民が支払う料金と税金の負担区分の明確化であり、このような結果算出された料金が民営のそれと比較してなお高くなれば、その時は改めて公営企業の存続について住民の判断をあおぐべきであろう。いづれにしても公益・公営企業の赤字（経営の悪化）は直接的には料金値上げという形で、間接的には税金による一般会計の負担増という形で住民に課されるわけであり、公益企業内部の経営合理化による住民のサービスと福祉増進は今後の国民的課題として残されよう。地方公営企業はその公共性の原則から生じた費用を負担して巨額な赤字に悩んでいるが、福祉国家が政治目標であり福祉財源として付加価値税導入が検討されている今日、住民福祉のためその税金をこの部分に充当し、地方公営企業の存続を保証することにより住民サービスの確保が計られることは今後の政策となるべきであろう。むしろ地方公営企業が積極的にその部分を客観的の数値として明示し、それを社会的監査制度を通じて広く一般のコンセンサスを求めることがその実現を早めるものではなからうか。

小稿では地方公営企業の問題を独立採算性の点からとりあげたが、これらの他経営体の自主制確立方策として料金法定主義をはずして一定枠内での自主的決定権の委譲、赤字路線の整備、組合との既得権清算交渉、公益以外の別経営組織の検討、会計制度的には公益企業体の資本概念と造成資本の問題等々があるが、別の機会にゆずることにする。