

簡易水道事業の地方公営企業法の適用に関する 会計的研究

—行財政法との接点と交錯—

石 崎 善 隆

簡易水道事業は地方公営企業法適用化の範囲拡大の議論の過程にある。

水道事業は横浜に近代水道が創設された明治20年から120余年を経過した。日本の水道普及率は97%を超え（「平成23年度 給水人口と水道普及率」厚生労働省健康局水道課調べ）、国民皆水道を達成するに至っている。「水ビジネス」として官民協同のプロジェクトが進行するなど、水道条例の制定当時には考えられなかった事態の只中にわれわれは立つ。その一方で、上下水道施設の更新のピークと人口減少がかさなり、独立採算制を経営原則とする水道事業は更新財源の確保のために、より精緻な利益測定と更新需要の把握のためには、資産評価が必要となり、そこに会計学上の論点も生じることになる。本研究は、簡易水道事業の法適化をめぐる会計学上の論点を行財政法の交錯領域に係るものとしてとらえ、会計学と行財政法学の二面から分析を試みようとするものである。

序章では本研究の背景、先行研究の整理、研究アプローチ及び問題意識について述べている。

本研究の背景は、「水道施設の更新問題と会計構造との関係——官庁会計は資産更新問題を解決するに必要な会計情報を提供し得ないのか。——」と「今なぜ、法適化を行うのか。」という2つの2つであった。前者について、現金収支会計は、物量情報のみを有し、取得金額をストック情報として保持しない制度となっていることと原価償却を行わないことの限界を指摘した。後者については、地方公会計改革の経過を整理することにより、法適化が行財政改革、つまり、保有資産の整理、負債の削減といった「資産負債改革」のための会計情報を提供するものとして、地方財政の資産負債改革の一環に位置づけられているとした。

地方公営企業に関する研究には地方公営企業法が成立した終戦後、昭和27（1952）年から地方公営企業の事業規模が拡大期にあった当時に発生した社会問題（急激な料金の引き上げ、建設資金の逼迫）に呼応した独立採算制に関する政治経済学的研究、そして、当該問題の一部を構成する地方公営企業法会計の制度について制度改革を研究対象とした会計学的研究及び法適用の範囲の拡大に関する経済学と行政法学による検討が存在する。しかし、これらの研究も1970年代をもって収束していくことになる。その後、簡易水道事業の法適化推進要領が発出された平成12（2000）年以降から平成27（2015）年現在に至るまで、総務省関係

者、地方公共団体関係者などによる実務解説を除いた場合、本研究があつかった法適用化によって生起する会計事象に関する社会科学（会計学、法律学、行政学）上の先行研究を見つけない状況である。そこで、本研究は先に掲げた問題意識のうち「今なぜ、法適化なのか。」に答えるため、第1章、第2章では、主として時系列分析を試みている。

第1章では、水道法の沿革、法適化・統合化の財政措置の沿革を整理している。水道法の沿革からは、法適化を手段として、水道事業の統合化・広域化を通じて、水道法や地方自治法という実定法上、1都道府県1水道事業を進められるように既定されていることを明らかにした。また、法適化による財務効果を明らかにするため、地方交付税措置、国庫補助金の制に静的貸借対照表図表を援用して会計学的な分析を試み、統合化に地方交付税措置の圧縮といった財政効果が認められること明らかにした。

第2章では、法適化事業の設置手続の1つである特別会計条例の制定について、特別会計とセグメント情報の開示の関係を論じている。

本研究では、法適用特別会計の設置を地方公営企業法会計からの分離と独立採算制の強化として位置づけている。また、地方自治法、地方財政法及び地方公営企業法の制定改廃の沿革から特別会計の設置そのものに独立採算制があることも明らかにした。

地方公営企業の特別会計化の機能は、一般会計からの離脱、そして経費負担原則の明定により、一般会計の財政規模を縮小すること、縮小した一般会計繰出金を事業収入により調達を既定化することである。セグメント情報の開示が平成24（2012）年1月地方公営企業法第35条の新設によって規定された。法律上、義務づけ規定を置くことなく、自治立法の範囲で、さらに、条例・規則よりも下位の法規範である企業管理規定でセグメントの方法を規定するという考えを採用した。その議論では、昭和27（1952）年の地方公営企業法が制定されて以来、原則としている一事業一会計原則、区分経理との整合性をはかるために、セグメント情報の義務づけが行われなかったと思われるが、総務省アンケートに対して回答をよせた地方公共団体から1団体の対応と当該団体への照会を通じ、セグメント情報開示の回避行動が存することを明らかにしている。

第3章では平成21（2011）年の資本制度改正について

て論じている。平成20（2010）年より人口急減期にさしかかったわが国の社会経済状況下においては、簡易水道事業をはじめとする水道事業はその影響が大きい。地方公営企業法制定当時、前提としていた会計上の資本を実物資本（総資産＝企業資本）とみる実物資本観は、社会経済状況の変化にともなって、変容せざるを得ない。

従前、地方公営企業法の立法趣旨は、企業管理者に広範な業務執行権を委ねることをその基本としている。つまり、地方公営企業法が地方公共団体の長に留保した権限を主として議会との間に法的関係が生じる予算、決算案などの議案の提案権に限定し、企業管理者に企業経営、つまり、効率的な業務執行を保証しようとするにある。

本研究では、地方公営企業法の実定法上の沿革及び法改正時の内閣法制局と総務省自治財政局公営企業課の間で交わされた議論並びに予算総則（収支予算）の原型にあたる損益計算と資金計算の接合等式（カール・ケーファアの資金形成額算式の醍醐による修正）を援用することにより予算過程に影響が確かめられることから、減資議案の否決の法的拘束性はないものとし、つまり、決算認定と同程度の法的効果にとどまるものとして位置づけ、企業管理者に減資の法制化したことによる機動的経営権の拡大ととらえるべきものとした。

第4章では地方自治法会計と地方公営企業法会計における予算経理の認識基準について論じている。

「法適化」は、地方自治法が適用される特別会計に対し、財務、組織及び職員の身分取扱に地方公営企業法を適用するべく変更する行政行為である。本章では、予算執行過程の計理、地方公営企業法会計の実務において「予算経理」とよばれる会計行為の研究を行った。

「法適化」は財務（計理の方法）を変更するが、官公庁会計の予算執行過程には法規範性（歳出規制、支出規制）を伴う。そのため、計理の方法の変化が、予算執行過程にどのような影響を与えるのかが問題となる。結論として、地方自治法会計及び地方公営企業法会計における簿記法は、双方とも「カメラル簿記」であり、認識基準について、地方自治法会計は債権債務発生主義であり、地方公営企業法会計は発生主義であるという結論に達した。

第5章は、開始貸借対照表の作成にあたり実務上問題となる未収入金の評価、貸倒引当金について検討した。地方公営企業法会計においては、法制定時から貸倒引当金の設定が禁止されていたが、その理由は、行政実例・有権的解釈によると公の施設の使用料は、公債権として、強制徴収が可能であるとの前提がはたらいっていたためである。しかし、いくつかの裁判例・判例の積み重ねにより水道料金に関する滞納債権は、公債権から私債権への行政解釈の変更に伴い、私債権

として現在では確立している。その一方で、貸倒引当金の設定を禁止していたため、財政状態の適正表示の観点加わり、簿外管理方式が提示された。しかし、この方式がかえって、不適正な会計処理の法的余地となるが、是正されるべき実態が存在する。貸倒引当金の設定は、簿外管理方式に代替する会計処理として確立するものといえる。

第6章は、法適用事業が制定しなければならない会計規程について、その法的意義について考察し、会計規程には、経理自由の原則が妥当せず、法的拘束力を有するものとして明確にした。実例として平成24年法改正においてはじめて法定化されたリース会計について、これに関する会計規程を考案する場合を前提に、地方公営企業法施行規則・「よるべき指針」を塩野と橋本による「仕組み解釈」の枠組みを援用し、逐語的分析を行い、これを総合し、会計規程（例）を示している。

第7章は、法適化の実務の最終的な段階における「打ち切り決算」において会計事実の期間帰属の点で疑義が生じる未収企業債について、近年法適用化した事業（下水道事業）について、筆者の調査結果を示し、その結果、解釈にかなりのばらつきがあることが確かめられた。行財政法の観点、会計学的観点から、未収企業債を法適用第1年度に帰属させるべきであるのか、あるいは、法非適用最終年度に帰属させるべきであるのかを検討した。結果、未収企業債を法非適用最終年度に帰属させ、法非適用決算報告書に計上すべきとした。計上時における決算報告書の様式についても、併せて提示し、実務の用に供するようにしている。

終章では、序章、総論及び各論の研究内容を総括したうえで、本研究の貢献（学術的貢献と実務的貢献）、会計学と行財政法学との横断的アプローチによる新たな研究結果の意義について述べた。そして、最後に本研究において未だ研究対象とし得なかった研究領域として財政学領域と民間委託、民営化の議論と会計学的研究が残されていることを述べ、研究の展望としている。