

日本経営会計学会誌

経営会計研究

Journal of Japan Society for Management Accounting

第23巻第1号 2020年3月

原著論文

ローカル地域に所在する「地域循環型教育機関」における会計教育のあり方とは 原田 文規

建設業の談合金に係る諸問題
—使途秘匿金と交際費等を中心として— 長谷川 記央

19世紀イギリス綿工業における原価計算システムの構築 小川 華代

19世紀初頭の石炭産業における原価会計
—イギリス北東地域の記録をもとに— 野口 翔平

会計観と会計基準の関係に関する考察
—研究開発費会計に焦点をあてて— 中尾 隆太

町政における地方公会計の位置付け 森田 英二

無形資産の資産性及び法的側面による再考察
—知的財産会計と知的財産権の問題をとらえて— 村田 洋

学会誌論文執筆要綱等

日本経営会計学会
Japan Society for Management Accounting

JASMA

経営会計研究

Journal of Japan Society for Management Accounting

~~~~~ 目次 ~~~~~

■ 原著論文

|                                                      |           |
|------------------------------------------------------|-----------|
| ローカル地域に所在する「地域循環型教育機関」における会計教育のあり方とは<br>.....        | 原田 文規 1   |
| 建設業の談合金に係る諸問題<br>一使途秘匿金と交際費等を中心として一 .....            | 長谷川 記央 17 |
| 19 世紀イギリス綿工業における原価計算システムの構築 .....                    | 小川 華代 33  |
| 19 世紀初頭の石炭産業における原価会計<br>一イギリス北東地域の記録をもとに一 .....      | 野口 翔平 45  |
| 会計観と会計基準の関係に関する考察<br>一研究開発費会計に焦点をあてて一 .....          | 中尾 隆太 59  |
| 町政における地方公会計の位置付け .....                               | 森田 英二 77  |
| 無形資産の資産性及び法的側面による再考察<br>一知的財産会計と知的財産権の問題をとらえて一 ..... | 村田 洋 93   |

■ 学会誌論文執筆要綱等

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 日本経営会計学会誌論文執筆要綱 ..... | 109 |
| 日本経営会計学会入会申込 .....    | 113 |

原著論文

# ローカル地域に所在する「地域循環型教育機関」における 会計教育のあり方とは

A Direction of Accounting Education for “Regional Circulation-type Educational Institution”  
in a Local Area

Abstract :

In the preceding study, there is a significant difference in knowledge and ability required for finance department between large companies including listed companies and small/medium-sized companies as local companies. In the present study, we discussed what kind of accounting education is required in “Regional circulation-type educational institution” as mainly supplying human resources to companies located in the relevant region after providing the educational training course to students predominantly from local schools. Furthermore, after selecting Sakata city of Yamagata Prefecture where the school the authors works for is located, we discussed a direction of accounting education in Sakata city as a case study. As a result, it was confirmed that “Accounting education” could not be completed only within the scope of the current accounting education with “Regional circulation-type educational institution” in a local area.

山形県立産業技術短期大学校庄内校

原田文規

Fuminori Harada

Shonai College of Industry & Technology

---

2019年12月17日 受付 Submitted 17, December 2019.

2020年3月18日 受理 Accepted 18, March 2020.

## 1. はじめに

原田(2018)において、上場企業等大企業とローカル地域に所在する中小企業であるローカル企業の経理担当部門で必要となる知識・能力にどのような差異がみられるか考察を行った結果、両者において求められる知識や能力に大きな差があることが確認された<sup>1</sup>。

そのため、大都市圏に所在し上場企業等大企業に人材供給を目指す4年制大学などの高等教育機関と、筆者が勤務する短期大学校<sup>2</sup>のように、ローカル地域に所在し、主に学校所在地出身の学生を教育訓練したうえで当該地域に所在する企業へ人材供給することを主目的とする教育機関では必然的に異なるカリキュラムを用意する必要性が生じている。

本報では学校所在地周辺地域の高等学校卒業以上の者を教育訓練し、卒業後に当該地域に所在する企業や団体へ人材供給することを主目的とする教育機関を「地域循環型教育機関」と定義した。

そして、ローカル地域の産業構造の特徴とローカル地域に所在する「地域循環型教育機関」の特徴に基づき、当該教育機関における会計教育のあり方を考察し、最後に事例研究として、筆者の勤務校が所在する山形県酒田市における会計教育のあり方について提言を行う。

## 2. 先行研究

高等教育機関における会計教育のあり方について先行研究をレビューした結果、多数の報告がなされていた。論点も多岐にわたるとともに、論文によっては複数の論点が含まれ、それぞれが密接にかかわっているため各論点が入り組み、明確に区分することが難しい論

文もあった。

そのような中で多くの論文で取り上げられていた論点として、以下の3つを挙げることができる。

(識別された論点)

- 1、学習範囲が適切かどうか考察したもの
- 2、検定試験と高等教育機関の授業とのあり方を考察したもの
- 3、講義の進め方(アクティブラーニング)や教授方法を考察したもの

ローカル地域に所在する「地域循環型教育機関」の会計教育のあり方について考察するにあたり、参考になる先行研究として以下のようなものがあった。

論点1・2を中心に考察したものとして、4年制大学で会計教育にかかわる中で検定試験と簿記・会計教育との関係を中心に考察を行った三浦(2011)が挙げられる。三浦は日商簿記検定が要求する「財務諸表を作る力」だけでは会計教育としては不十分であり、作成された財務諸表を「読む力」もあわせて養成すべきであると主張する。そして、資格試験を活用することは学生のモチベーションを高めることにつながることから、「読む力」を養成するうえでビジネス会計検定を受検することが有用である<sup>3</sup>と主張する。同様に論点1・2を中心に考察したものとして、加藤(2016)は就職活動時に企業の決算書を読むことが必要になる点、大学等を卒業後は財務諸表を作成するよりも利用する学生が多い点、また個人投資が拡大しているにもかかわらず、現行の簿記会計教育の初期段階における教育内容が「財務諸表の作成者」側に立ちすぎており、財務諸表を読み解く力など「財務諸表の利用者(Users)側」に立っていない現状に問題があり、これを改めるべきである<sup>4</sup>と主張する。

主に論点2・3の論点を扱ったものとしては、本所(2003)が入学前の学習状況が異なり卒業後の目的も異なる多様な学生に対し簿記教育はどのように対応すべきか考察した論文が挙

<sup>1</sup>原田(2018)を参照

<sup>2</sup>筆者の勤務校は厚生労働省管轄の職業能力開発短期大学校であり、文部科学省管轄の短期大学には該当しない。しかし人事院規則により国家公務員受験や採用に際して短期大学と同等として取り扱われる点や地元の民間企業において概ね短期大学卒で当校卒業生が採用されている実績があることから、本報では勤務校について短期大学と同じ枠で考察している。

<sup>3</sup>三浦(2011)pp106-108

<sup>4</sup>加藤(2016)pp5,12

げられる。同論文では論点を「学習履歴が異なる学生がいるクラスでの授業運営」、「大学程度・短大程度の簿記とは何か」、「学生の資格取得への支援のあり方」の3つに集約し、先行研究を踏まえそれぞれ考察を行っている<sup>5</sup>。筆者が特に注目したのは3つ目の「学生の資格取得への支援のあり方」について、理論簿記と実務簿記との目的の違いから正課の授業と検定対策講座を切り離し資格検定講座を設けるべきと主張している点<sup>6</sup>である。これは大学や短期大学の役割をふまえ、正課の授業ではアカデミックな内容を教えるべきであり、簿記検定などの試験対策は別途課外に行うべき、との考えに基づくものといえる。

正課の授業と検定対策講座との関係に関する論文としては、塚辺(2015)を挙げることができる。同論文では、自身の勤務先である新潟経営大学の取り組みとして大学と資格受検予備校が連携し学生が大学内にて日商簿記検定の学習ができるような制度を設けていることが紹介されている。新潟経営大学では正課の簿記講座と簿記学習センターで利用しているテキストを共通化するなど、ある程度正課の授業と検定対策講座を一体として運用しており<sup>7</sup>、前述の本所(2003)が正課の授業と検定対策は切り離すべきと主張しているのに対し、異なる考えに基づき運用を行っているといえる。

論点3を中心に扱っている論文としては会計教育が現代社会の変化に対応するための課題と展望を「教養教育」、「批判的思考」、「多元的知能」、「経験学習」といった学際的切り口から整理し、現行の会計教育の問題点と今後の解決策を考察した中村(2014)が挙げられる。中村(2014)は、現行の会計教育は資格検定試験を中心として職業教育として行われている側面が強く、その弊害として「常識」を疑うことより制度上の「常識」を効率よく覚えることが重視されていることが問題であり、クリティカルシンキングを意識した会計教育に移行すべきであると主張する。現在の会計教育が職業教育や検定試験に依存した結果と

して、現代の学生とあわなくなってしまったのではないかと主張する<sup>8</sup>。

本報に直接関連する論点である地方と大都市圏での会計教育内容の差異について言及している先行研究としては中西(2019)が存在する。中西(2019)は、全国の4年制大学の商学部、経営学部、経済学部経営学科のシラバスを調査したところ、IFRSや英文会計を学ぶ「国際会計」については都市圏の大学で配置割合が高く地方圏の大学では低い一方で税務会計については都市圏と地方圏で配置割合に差が見られないと報告している<sup>9</sup>。この差は税務申告が全国一律に企業に対し課せられた義務である一方、ローカル地域では上場企業の絶対数が少ないことから、IFRSを学んでも使用する機会がほとんどないことに起因するものと考えられる。

このように、様々な先行研究が存在するものの、中西(2019)以外に地方都市と大都市という地域性の差異に着目し、特に地方都市の高等教育機関における会計教育のあり方を論じている先行研究はほとんど存在しない状況である。

### 3. ローカル地域の特徴について

#### 3.1「ローカル」な地域の範囲

本報で考察の対象とする「ローカル地域」と大都市圏については、先行研究で中西(2019)が定義した地域<sup>10</sup>に準拠する。具体的には大都市圏を首都圏(東京都、神奈川県、埼玉県、千葉県)、中京圏(愛知県)、関西圏(京都府、大阪府、兵庫県)と定義し、これらの地域以外についてローカル地域とする。

この区分によれば、大都市圏として定義した8都府県の人口は日本全体のおよそ47.7%、ローカル地域が52.3%とほぼ半数ずつ<sup>11</sup>となる。

<sup>8</sup>中村(2014)pp108

<sup>9</sup>中西(2019)pp50-51

<sup>10</sup>中西(2019)pp50

<sup>11</sup>総務省統計局『平成27年国勢調査』の都道府県別人口に基づき数値を算定した。

<sup>5</sup>本所(2003)pp38-45

<sup>6</sup>同上 pp43

<sup>7</sup>塚辺(2015)pp110-112

### 3.2 ローカル地域の産業構造の特徴

ローカル地域の産業構造の特徴として、大都市圏に比べ公的部門が占める比率が高くなっている点が挙げられる<sup>12</sup>。公的部門とは都道府県の政府最終消費支出＋公的固定資本形成を指し、公的部門比率とは県内総生産(支出側)に占める公的部門の割合を表している。ローカル地域は大都市圏と比較し公的部門比率が高いことから公的な資金をメインに動いているといえる。

なお、公的部門に含まれる政府最終消費支出には医療・介護の現物給付が含まれる。公的部門比率が高いという事実はローカル地域では地域に占める医療・介護業の割合が高いことを示唆している。これは大都市圏と比較し、民間部門の経済活動が活発でない点と、高齢人口の割合が高い点に由来するものと考えられる。

### 3.3 ローカル地域内の民間企業の特徴

ローカル地域に本社が所在する企業は大企業であっても役員・従業員ともに当該地域出身者が多数を占めている点<sup>13</sup>、メインバンクとして、ほとんどの企業が地元の地方銀行や信用金庫を選んでいる点<sup>14</sup>など、強い人的つながりの中で事業が展開されている点も特徴として挙げることが出来る。

また、大都市圏と比較しローカル地域には上場企業の本社や有力な非上場企業の本社が少ない。2015年8月時点での都道府県別の上場企業の本社所在地は東京都(1,817社)、大阪府(429社)、愛知県(226社)、神奈川県(185社)、兵庫県(109社)となっているのに対し、東北地方6県では宮城県(22社)、福島県(11社)、山形県(7社)、青森・岩手・秋田県がそれぞれ4社となっており、東北6県を合計しても52社に過ぎず、兵庫県に本社が所在する上場企業数の半分以下となっている<sup>15</sup>。さらに近年、新規上場する企業が増加傾向であることは対照的に、ローカル地域である東北地方全体

では2014年に自動車用品のホットマン(本社・仙台市)が上場して以来上場する企業がなく<sup>16</sup>大都市圏との格差は開く一方である。

このように上場企業が少ないのは九州地方や四国地方においても同様であり、ローカル地域では大企業の本社に所属するホワイトカラーの絶対数が少なくなっている。

そのため、地元の民間企業や団体に就職する多くの学生にとって、絶対数が少ない地元の上場企業や有力非上場企業以外に、地元を中心に活動を行う中小企業や社会福祉法人・医療法人等も必然的に就職先の選択肢に入れざるを得ない現状がある。

## 4. ローカル地域に所在する高等教育機関の特徴 ～東北地方を題材にして～

### 4.1 入学者の出身エリアの特徴

ローカル地域に所在する高等教育機関の入学者の出身エリアにどのような特徴がみられるのか調査を行った。

具体的には、筆者の勤務校が所在し、なおかつ全ての地域がローカル地域に属する東北地方の6県と大都市圏に属する東京都・神奈川県に所在する4年制大学と短期大学を対象として平成30年度入学者の出身エリアの調査を行った。

その結果は図1のとおりであった。4年制大学については、東京都と神奈川県は地元都県出身者がそれぞれ33.4%、36.5%と低い割合であったが、東北地方においても山形県が31.7%と東京都・神奈川県よりも地元県出身者割合が少ないなど、各県ともに30%～50%台の割合にとどまり、ローカル地域と大都市圏で割合に大きな差は見られなかった。

ただし、ローカル地域の4年制大学については国立大学と私立大学の地元出身者割合に大きな差があるものと考えられる。ローカル地域にはそもそも大学や大学生の絶対数が少なく、それぞれの地域に所在する地元の国立大学の定員が最も多いという地域も少なくない。そのような中で、東北地方では全ての県

<sup>12</sup>経済産業省(2014)『日本の稼ぐ力創出委員会(第3回)参考資料集』pp29

<sup>13</sup>原田(2018)pp130

<sup>14</sup>原田(2018)pp131

<sup>15</sup>東洋経済(2015)pp206-207

<sup>16</sup>『福島の新規上場7年ゼロ続く』、日本経済新聞2019年2月23日朝刊

において、それぞれの県に所在する 4 年制大学の入学者全体に占める自県出身者の割合に比べ、地元国立大学への入学者全体に占める自県出身者の割合が小さくなっている<sup>17</sup>。

これは私立大学に比べ学費が大幅に安い点や教員一人当たりの学生数が少なく充実した環境が整っているなどの理由により国立大学に競争力があり、地元エリア外の入学者が多く相対的に地元県出身者割合が低くなっているものと考えられる。

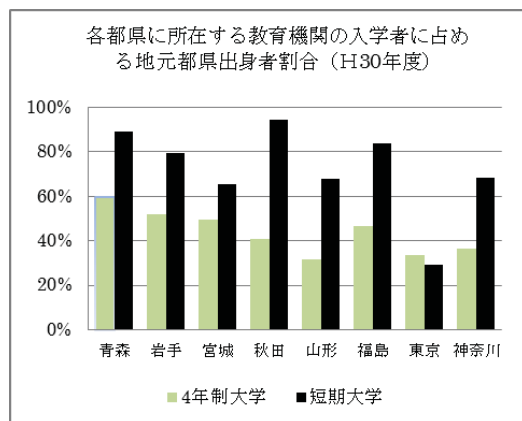


図 1<sup>18</sup>：各都県に所在する教育機関の入学者に占める地元出身者割合(H30 年度)

各大学のホームページ内の最新の都道府県別入学者情報によれば、旧帝国大学であり東北地方で最も入学するのが難しいとされる東北大学は地元・宮城県からの入学者割合が 14.1%<sup>19</sup>、同じ国立大学である山形大学でも 23.6%<sup>20</sup>と低い割合となっている。その一方で各県の私立大学では地元出身者の割合が高くなっている。たとえば東北大学と同じ宮城県に所在する総合大学である東北学院大学の入学者のうち、地元である宮城県からの入学者割合は 62.3%<sup>21</sup>であった。

短期大学については図 1 のとおり東京都を

除く各県で 4 年制大学よりも地元県出身者の割合が高く、特に東北地方の 3 県においては地元県からの入学者が 80%を超えていた。

次に学校が所在する都県から所在エリア(東北地方・関東地方)出身の入学者を対象を拡大したところ、図 2 のとおりであった。4 年制大学では出身県同様、東北各県と東京・神奈川で大きな差がなく、学校の所在エリアからの入学者が 60%~80%台となっている。

なお、先ほど取り上げた東北大学と山形大学の所在エリアである東北地方出身の入学者がそれぞれ 34.5%<sup>22</sup>、63.3%<sup>23</sup>にとどまる一方、東北学院大学は 97.2%<sup>24</sup>とほとんどの入学者を東北エリア出身者が占めており、国立大学と私立大学で大きな差が見られた。

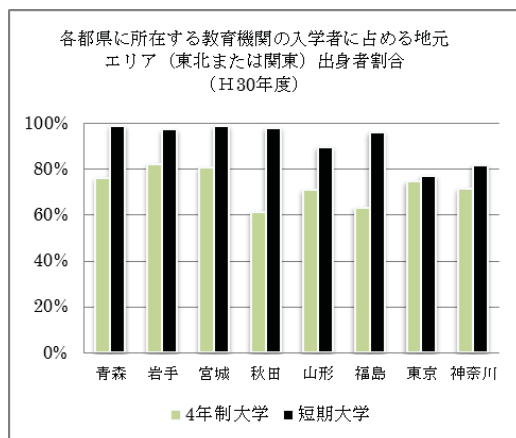


図 2<sup>25</sup>：各都県に所在する教育機関の入学者に占める地元エリア出身者割合(H30 年度)

このように大都市圏の 4 年制大学は地元である大都市圏出身の入学者を中心にローカル地域からも広く入学者を集めており、ローカル地域の国立大学も同じように大学所在地であるローカル地域のみならず、大都市圏を含む幅広い地域から入学者を集めている。

それに対して、ローカル地域の私立大学は

<sup>17</sup>各県の国立大学法人の HP より筆者算定

<sup>18</sup>旺文社教育情報センター(2019)『平成 30 年度都道府県別大学・短大進学状況』を基に筆者が集計し作成した。

<sup>19</sup>国立大学法人東北大学 HP より筆者算定

<sup>20</sup>国立大学法人山形大学 HP より筆者算定

<sup>21</sup>東北学院大学 HP より筆者算定

<sup>22</sup>国立大学法人東北大学 HP より筆者算定

<sup>23</sup>国立大学法人山形大学 HP より筆者算定

<sup>24</sup>東北学院大学 HP より筆者算定

<sup>25</sup>旺文社教育情報センター(2019)『平成 30 年度都道府県別大学・短大進学状況』を基に筆者が集計し作成した。



大学所在地とその周辺エリアを中心としたローカル地域から入学生を集めていることが分かる。東北6県の短期大学についても同様に90%~99%超とほとんどの学生をローカル地域である東北地方から集めている。

また、ローカル地域に所在する専門学校についても、就職先の状況から入学者の出身エリアについては短期大学と同様の状況であると考えられる。

#### 4.2 入学者の学力の特徴

ベネッセコーポレーションが高校生などを対象に実施する公開模擬試験の結果に基づき算出された2019年度の偏差値表によれば、東北地方の私立大学のうちビジネス系の学部で最も偏差値が高い学部が55、ビジネス系の短期大学で偏差値が最も高い学校が56、その他の学校は偏差値40~50前後に位置しており<sup>26</sup>、一般入試を受験し入学する学生については、平均的な学力を有する者が多いことが分かる。

しかし、文部科学省がまとめた平成30年度入学者選抜実施状況によれば、全国の4年制の国立大学入学者の83.7%が一般入試を受験して入学している<sup>27</sup>のに対し、私立大学のうち一般入試に合格して入学した学生の割合は47.3%と半数を切っている。また、短期大学では一般入試を受験し入学した学生は15.5%、特に私立短大に限れば13.7%となっている<sup>28</sup>。

私立の4年制大学の半数以上と短期大学に入学した学生の9割近くは推薦入試やAO入試により入学していることから、ローカル地域に所在する私立の4年制大学・短期大学にも幅広い学力の学生が入学していると考えられる。

また、専門学校についても大都市圏に所在する学校を含め、商業実務分野の定員充足率が100%を超える専修学校は全体の15.4%しかなく、逆に充足率75%未満の学校が7割を占める<sup>29</sup>ことから、入学者を選抜できる学校

は少なく、幅広い学力やモチベーションを持った学生が入学しているものと推察される。

#### 4.3 卒業時の就職エリア

ローカル地域の4年制大学卒業生については各県において状況は異なるものの2015年度の調査によれば、各県とも40%前後の卒業生が学校所在県に就職していた<sup>30</sup>。しかし、4年制大学の中でも旧帝国大学をはじめとする国公立大学の県外からの入学生は、卒業後東京をはじめとする大都市や出身地周辺に所在する企業に就職する学生が多いと思われる。

実際、山形大学では大多数を占める県外からの入学者は卒業時山形県内の企業に就職せず、大都市圏に所在する上場企業等県外企業に進むケースが多くなっている<sup>31</sup>。

その一方、入学者の大部分を大学所在地周辺地域出身者で占める大学は、就職エリアも大学所在地周辺である割合が国立大学よりも相対的に高いと考えられる。

私立短期大学卒業生の自県への就職率は全国平均で7割、県によっては8~9割となっており<sup>32</sup>、ローカル地域に所在する専門学校についても学校所在県への就職率が高く、県によっては90%超となっていた<sup>33</sup>。

ローカル地域においては、いずれの県においても短期大学や専門学校の卒業生の自県への就職率は4年制大学卒業生を大幅に上回っており地元への有力な人材供給源となっている。

#### 4.4 まとめ

以上ローカル地域に所在する高等教育機関について、データに基づき考察を行った結果、ローカル地域において、主に学校所在地出身の学生を教育訓練し、当該地域に所在する

---

科学省委託 専修学校実態調査』

<sup>30</sup>文部科学省(2016)「参考資料これからの専修学校教育の振興のあり方検討会議 資料1」

<sup>31</sup>「山形大学、県内出身者増やせ」、日本経済新聞 2019年2月23日朝刊

<sup>32</sup>文部科学省(2014)「中央教育審議会大学分科会大学教育部会 短期大学ワーキンググループ 短期大学の今後の在り方について(審議まとめ)」P6

<sup>33</sup>文部科学省(2016)「参考資料これからの専修学校教育の振興のあり方検討会議 資料1」

<sup>26</sup>株式会社ベネッセコーポレーション HP

<sup>27</sup>文部科学省(2019)『平成30年度国公立大学入学者選抜実施状況』を基に筆者算出

<sup>28</sup>同上資料および文部科学省(2019)『平成30年度公立短期大学入学者選抜実施状況』を基に筆者算出

<sup>29</sup>みずほ情報総研株式会社(2012)『平成23年度文部

企業や団体に人材を供給する「地域循環型教育機関」に該当する高等教育機関は、ローカル地域に所在する大部分の 4 年制私立大学、短期大学、専門学校・専修課程などであるといえる<sup>34</sup>。

そしてこれらの高等教育機関に共通する特徴として、大部分の入学生が学校所在地域出身であり、卒業後は大都市圏に就職する一部を除く大多数が当該地域に所在する企業や団体に就職している点のほか、幅広い学力の学生が在籍している点を挙げることができる。

次章以降これらの特徴をふまえ、ローカル地域の「地域循環型教育機関」において求められる会計教育について検討を行っていく。

## 5. ローカル地域の「地域循環型教育機関」において求められる会計教育とは

### 5.1 全国共通の会計教育の課題

はじめに、地方都市のみならず全国共通の会計教育の課題について考察する。

ビジネス系の学科や学部の卒業生であっても就職したのちに就く職種は、経理だけでなく営業・販売・総務人事・購買など多種多様である。猪木(2015)によれば日本のホワイトカラーの特徴として高等教育で専攻した分野と現在の職種の相関関係の低さが挙げられるという。たとえば、経理関連の職種では高等教育機関において商業や経営そして会計学を学んでいることが仕事上有利であるが、経理部長・経理課長のポストにある者が経済学・商学・経営学を大学で学んだ割合はわずか 3 割にすぎないという調査結果<sup>35</sup>が出ており、大学等で会計教育を受けたものの大多数がそのまま経理部門で働くわけではないことが分かる。

<sup>34</sup>公立大学については、私立大学に近い特徴を持つ大学と国立大学に近い特徴を持つ大学が混在している。たとえば、青森県に所在する公立大学である青森公立大学の東北エリア出身者は入学者の 85.5% であるのに対し、秋田県に所在する国際教養大学は同エリア出身者が 21.7% しかいない(いずれも 2019 年度の数字、データは両大学の HP より算出)。前者のような公立大学は「地域循環型教育機関」に近い存在であると考えられる。

<sup>35</sup>猪木(2015)pp117

その点をふまえて考えれば、三浦(2011)<sup>36</sup>や加藤(2016)<sup>37</sup>が主張するように現行の会計教育で重点を置いて教育を行っている財務諸表を作成する能力のみならず、自社の決算書類や取引先の有価証券報告書・事業報告などを読むことができる力もあわせて養成する必要があると考えられる。

### 5.2 クラウド会計ソフト・RPA(Robotic Process Automation)に対応した会計教育

近年、クラウド会計ソフトの普及などに伴い、毎月発生する単純な取引などについては精度の高い自動仕訳機能により対応可能なケースが多くなっている。そして今後も自動仕訳機能で対応可能な範囲が拡大していくことが見込まれている。

そのため、定型取引が多い中小企業においては、経理業務に特化した人材を社内に抱える必要性がますます小さくなることが予想される。それに加えて、事務の自動化手段である RPA(Robotic Process Automation、以下 RPA)の導入が今後中小企業にも進んでいけば、経理業務のみならず、事務職が担ってきた業務のうち定型業務については人手が不要となる。

現状ではクラウド会計ソフトや RPA は大都市圏の企業を中心に普及が進んでいるものの、ローカル地域においても導入が進むのははや時間の問題といえる。

そのような状況の中で、クラウド会計ソフトや RPA に取って代わられない非定型業務に対応できる人材の育成が求められている。

しかし、会計分野では簿記検定、特に日商簿記検定が高等教育機関に強い影響を及ぼしており、どの教育機関においても濃淡の差はあれども、検定試験対策の講義を行っている現状がある。検定試験に合格することを最優先に考えれば、検定対策の教材を使用して検定に出題される範囲のみを効率よく学習し、そのうえで出題可能性が高い問題の演習を繰り返すパターン学習を行うことになる。

しかし、このような学習によれば、熟慮することなく問題を解くことにつながり、実際

<sup>36</sup>三浦(2011)前掲論文 pp107-108

<sup>37</sup>加藤(2016)前掲論文 pp12

の経理業務において定型業務には対応できても非定型業務に対応できない人材となってしまうおそれがある。

筆者としては簿記検定を教育カリキュラムに取り入れることを否定的にはとらえていない。日商簿記検定を主催する日本商工会議所も簿記検定の出題範囲表を見直し、現状の実務に対応した試験に改定を行っており<sup>38</sup>、問題についても以前に比べれば暗記型から現場対応型の問題が多くなっている<sup>39</sup>。

学習者側においてもモチベーションの維持に役立つ点、企業側でも採用の際や就職後も簿記検定取得者に対し一定の評価を与えている点など、各利害関係者から有用性が認められているところである。そして逆説的ではあるが、非定型取引を理解するためには定型取引の正確な理解が必要である。

そこで日商簿記検定などの検定対策のための講義は残しつつも会計の本質を理解するための講義が必要になると考えられる。たとえば、「ファイナンス・リース取引はなぜ所有権が自社にないにも関わらず、資産計上を行うのか?」といったことについて、検定に合格するために会計処理を暗記するのではなく、なぜそのような処理が導き出されるのか、ということをしつくりと理解させるような教育の機会が必要である。

### 5.3 入学者に対応した会計教育

前章での考察のとおり、ローカル地域の「地域循環型教育機関」に在籍する学生は基礎学力やモチベーションの面で多様な学生が混在しており「多様性に対応した教育」が求められている。

多様な学力やモチベーションの学生が混在する中での教育については前述の本所(2003)が論点「学習履歴が異なる学生がいるクラスでの授業運営」の中で、具体的な対策として、

---

<sup>38</sup>原田(2016)にて簿記検定の出題区分表改定の背景が詳しく考察されている。

<sup>39</sup>筆者は地元の商工会議所の簿記検定試験委員の仕事を行っているが、特に日商簿記2級について、これまでのようなパターン学習が通用しないと感じている。実際、2018年度に行われた2級の合格率は3回ともに10%台と1級並みとなっており、これまでの学習方法では合格できない試験となった。

入学後一定期間を経たのち「将来の進路との関係でコースを選択できる」カリキュラムの導入、簿記の授業を初学者と経験者で複数のクラスに分ける、入学時に一定の簿記検定をもっている学生は単位を認定する、などの制度を設けたことを紹介している<sup>40</sup>。

習熟度別クラス編成を行うことは学習効果を高めるために有効であると考えられる。筆者の勤務している短期大学校においても日商簿記検定の合格級に応じてクラス分けを行う習熟度別クラス編成で講義を行っている。特に1年次は商業高校出身者で日商簿記検定2級に高校時代合格している学生と普通科出身で簿記の学習自体初めてという学生ではスタートラインが全く異なることから、それらの学生を別々のクラスで教育することの効果は絶大であると感じている。

実際2015年に勤務校から地元の酒田商工会議所55年の歴史の中で学生として初めての日商簿記1級合格者を輩出したが、これも習熟度別クラス編成での講義であったからこそ可能なことであつた。

また、モチベーションの低い学生対策の先行研究として、粕谷(2009)は商業高校での簿記教育を取り上げ、授業の大部分を「日商簿記検定や全商簿記検定の内容に沿って行」うことで生徒のモチベーションが上がることから「検定試験には絶大な効果がある」と結論づけている<sup>41</sup>。粕谷(2009)が考察対象としているのは商業高校の生徒である点とパターン学習に陥らないよう注意が必要であるものの、4年制大学や短期大学、専門学校に入学する学生の中にも簿記会計初心者がいることから、検定の活用という方法も特に会計教育の導入時期において必要な要素の一つといえる。

### 5.4 地域を支える産業に対応した会計教育

一口にローカル地域といっても様々な特性を持った地域が存在する。そのためそれぞれの地域特性を踏まえた会計教育を展開するべきである。

たとえば大企業の基幹工場が所在し、企業

---

<sup>40</sup>本所(2003)前掲論文 pp43-45

<sup>41</sup>粕谷(2009)pp130

城下町として発展してきた歴史のある都市に所在する学校であれば、当該企業が有力な就職先となっていることも多い。そこで当該企業に対応したカリキュラム編成を行い、工場見学や外部講師として企業の社員を招き、企業内部で利用する原価計算を教えてもらうことなどが考えられる。

また、地域にグローバルに事業を展開する製造業があり、当該企業への就職者数が多いという状況の場合、会計教育に対するリクエストとして IFRS(国際財務報告基準)の知識の習得が求められるのであれば、可能な限り対応していくことがのぞましいと考える。

そのほか、ローカル地域は全般的に地域経済に占める福祉や医療の比重が高いことから、これらの業界に対応した講義を設けることも考えられる。2017 年より一定規模以上の社会福祉法人等に会計監査が義務付けられたこともあり、内部管理体制を整備する観点から事務職の需要が増加するものと考えられる。社会福祉法人や医療法人の制度全般や会計制度について講義で取り入れることも検討に値するといえる。

### 5.5 卒業後の進路に対応した会計教育

次に卒業後の学生の進路を考慮にいたれた会計教育について考えていく。前章までの考察のとおり、ローカル地域での就職を考える際には、地元を上場企業の数が少ないこともあり、非上場企業や地元を中心に活動を行う中小企業も有力な受け皿になる。

しかし、中小企業は大企業に比べ金銭的・人的な余裕が少ないこともあり、OFF - JT や計画的な OJT の実施率が低くなっている。厚生労働省が 2014 年度の各企業における能力開発の状況を調査した結果によれば、従業員数 1,000 人以上の企業の 85.1%が正社員に対して OFF - JT を実施しているのに対し、従業員数 30~49 人の企業では 55.9%にとどまる。同様に計画的な OJT についても、従業員数 1,000 人以上の企業の 73.4%が正社員に対して実施しているのに対し、従業員数 30~49 人の企業では 42.5%となっている<sup>42</sup>。

このようにローカル地域に所在する中小企業に入社した場合、OFF - JT や計画的な OJT が十分に実施されない可能性があり、社員教育が充実している「大都市圏の上場企業」とは状況が異なると考えられる。つまり、就職先を考慮にいたれた教育内容を考えた場合、これまで企業が独自に行ってきた社員教育の一部を教育機関が担うことも必要であるといえる。

また、中小企業の事務担当者のケースを考えた場合、当該担当者は経理業務を担当するとしても、それはあくまで業務の 1 つに過ぎず、帳簿記帳以外の周辺業務も担当する可能性が高い。具体的には、経理業務以外にも大企業においては、総務の担当業務である会社の財産管理や全社的な備品・消耗品の購入、そして人事労務管理といった幅広い業務を担当することが想定される<sup>43</sup>。このように就職先という出口から地方の教育機関における、あるべき会計教育を考えた場合、財務会計や簿記だけでなく、会計分野の隣接分野である給与計算や社会保険制度もあわせて教育することも検討に値すると思われる。

さらに中小企業においては税法基準で決算が行われることも多いため、税務分野についても手厚く教育するべきであり、岩本ほか(2015)によれば、2010 年度において日本の全企業の 99.4%を占める中小企業のうち 81.1%が会計ソフトを活用している<sup>44</sup>という事実も考慮すれば、「勘定奉行」や「弥生会計」などの会計ソフトの操作方法を学ぶことも必要ではないかと考えられる。

### 5.6 職業実践的な会計教育

3 章でローカル地域の特徴として人的つながりが強い点をとりあげた。ある程度限定された人間関係の中で仕事をしていくためには、専門知識に加え、地域特性を十分に把握したうえで地域社会と円滑にコミュニケーションを取ることが必要である。

人口 3,000 万人を超える大都市圏である東京圏で転職した場合、同一職種であっても異

成 27 年度)』

<sup>43</sup>原田(2018)pp131-132

<sup>44</sup>岩本ほか(2015)P3

<sup>42</sup>厚生労働省(2016)『能力開発基本調査報告書(平

なる業界に転職すれば、その後の社会人生活において以前勤務していた企業の人々と仕事をする機会はほとんどなく、私生活上も生活圏が異なれば出会うことさえまれであろう。

その一方、労働力が限られ地域間移動も少ないローカル地域では、同一経済圏内で転職した場合、転職後も転職前の人間関係が完全にはリセットされず何らかの形で仕事上、以前の職場の人々とかかわるケースがあり得ると考えられる。

たとえば、会計業務に興味を持ち地元企業の営業職から会計事務所へ転職する、というパターンを考える。この場合、大都市圏では転職後に以前の職場の人々と仕事上接点を持つ機会は限定されるであろう。

しかし、大規模な会計事務所の少ないローカル地域においては、以前の勤務先が会計事務所のクライアントである、というケースが充分考えられる。このような場合、そもそも転職できる可能性が低くなるが、仮に転職できたとしても、転職した者がどのような形で転職したかによって、転職後の個人業績に影響を与えることになる。

このように、大都市圏に比べローカル地域では地域内における人間関係を良好に保つ必要性が高いと考えられる。

そこで従来の会計教育の範疇を超える面はあるものの、専門学校の実習科目や短大のゼミナール単位で実施されているような、地域の企業や商業団体と協力したイベント運営や企画実習、運営実習等を行う<sup>45</sup>中で会計教育を行うよう工夫をし、コミュニケーション能力を高める教育が必要であるといえる。

## 5.7 まとめ

ローカル地域に人材供給することを主目的とする教育機関が必要な教育をまとめると、多様な学力やモチベーションを持った学生に対し、習熟度別クラス編成による講義の実施や検定試験の活用などを通して、モチベーションを維持させる教育を行う必要がある。

また、ローカル地域は経済全体に占める福

<sup>45</sup>東北地方の短期大学のシラバス、専門学校専修課程については職業実践専門課程の基本情報(別紙様式 4)、各学校の HP の情報を参照した。

祉や医療といった分野の割合が高いことから、社会福祉法人や医療法人の制度全般や会計制度を学ぶこと、地域の中小企業の業務内容に対応し、会計分野の隣接分野である給与計算や社会保険制度もあわせて教育することが求められる。

そのうえで各地域の産業構造にあわせた独自のオーダーメイド型の教育も求められる。

そして、ローカル経済圏の特徴として人的つながりが強いことから、地域特性を十分に把握したうえで地域社会および地域の構成員と円滑にコミュニケーションを行うことも求められている。

その一方、上場企業の経理部門で求められるような IFRS に関する知識や有価証券報告書の作成など金融商品取引法関連業務、決算短信作成など証券取引所関連業務について時間をかけ教育を行ったとしても、ローカル地域において必要になる人材数は多くないものと考えられる。

このように、ローカル地域における会計教育のゴールは大都市圏での上場企業向けの内容とは大きく異なるものにならざるを得ない。

大都市圏の大企業向けの「会計教育」では財務会計と管理会計を中心に会計学を深く教育することが求められるのに対し、ローカル地域の「地域循環型教育機関」では会計学を中心にその周辺分野も含め広く教育することが求められているといえる。

以上のような教育を展開せず、大都市圏の大企業向けの教育をそのまま取り入れた場合、卒業後の受け皿である、地域の企業や団体が期待する教育内容とミスマッチを起こしかねない。そして今後、ローカル地域において精度の高い自動仕訳機能を持つクラウド会計ソフトや RPA の導入が進んでいけば、近い将来それらに対応した教育も求められることになる。

## 6.事例研究(山形県酒田市)

この章では前章までに考察したローカル地域の会計教育のあり方に関する事例として、筆者の勤務校が所在する山形県酒田市をとりあげる。

## 6.1 山形県酒田市について

酒田市は山形県の北西部、庄内地方の北部に位置している。2005 年には近隣の八幡町、松山町、平田町と合併し現在は人口約 10 万人の都市である。酒田市 HP 上には市について以下のような説明がなされている。

最上川が肥沃な庄内平野を育み、豊かな土壌と日本海の海の幸に恵まれた日本有数の米どころで、庄内米や地酒も全国的に知られている。古くから日本海の海上交易と最上川の舟運の要として発展し、開港から 500 年を迎えた「酒田港」は、江戸時代に米どころ庄内と天下の台所・大坂を結ぶ北前船が往来する物流の拠点として発展し、その繁栄ぶりは「西の堺、東の酒田」と言われた時代もあった。

その当時は商業活動が活発で豪商が次々と出現し、華やかで自由闊達な湊町文化が形成された。現在も上方との交流のなごりが言葉や食べ物、文化の中に残っている。また、重要港湾「酒田港」を有し、国際航路により全世界と結ばれている<sup>46</sup>。

21 世紀を迎えた酒田市の交通事情はどうかであろうか。現状、酒田から東京へは特急と新幹線を乗り継ぎ、所要時間は約 4 時間となっている。また、高速道路についても、首都圏から酒田市までつながっておらず、途中一般道を通る形となっている。

空路を活用しようとした場合、酒田市にある庄内空港を利用すれば羽田空港まで 1 時間程度で到着できるものの、羽田空港と庄内空港間の飛行機はそれぞれ朝夕を中心に 1 日 4 便ずつのみの運航となっている。

さらに冬期間は酒田市を含む庄内地方は暴風雪となることがあり、その影響で飛行機や鉄道が欠航・運休になることも多く、例年その期間は他の地域との交流が困難となる状況が生じている。

## 6.2 人口推移

江戸時代には北前船により大いに栄えた酒田市であったが、現在は近隣の鶴岡市とともに山形県内でもっとも人口減少率の高い地域

<sup>46</sup>酒田市 HP 酒田企業立地ガイド

[http://www.city.sakata.lg.jp/kigyo/city\\_top.html](http://www.city.sakata.lg.jp/kigyo/city_top.html) を基に筆者が一部加筆した

となっている。酒田市では年間千人超のペースで人口減少が続いており、このペースで人口減少が進めばあと 2~3 年以内に人口 10 万人の大台を割り込む見込みである。

さらに長期的な将来推計によれば、2015 年の国勢調査で約 10 万 6 千人だった酒田市の人口は 2045 年には約 6 万 8 千人まで減少する見込みである。特に年少人口と生産年齢人口の減少率が大きく、酒田市全体の 30 年間での推計減少率が 36.2%であるのに対し、年少人口と生産年齢人口はそれぞれ 52.7%、48.6%の減少と減少率が大きくなっている。高齢人口の絶対数についても 2020 年~2025 年の間に減少に転じる見込みである<sup>47</sup>。

全国の都道府県の中でも人口減少率が大きい山形県全体との比較でも、県全体では 2015 年に 112 万 4 千人だった人口が 2045 年に 76 万 8 千人へと 31.6%減少し、年少人口と生産年齢人口がそれぞれ 45.6%、43.3%減少するという大変厳しい推計<sup>48</sup>となっているが、酒田市はこの減少率を上回っており人口減少対策が急務となっている。

江戸時代には「東の酒田」に対して「西の堺」と呼ばれていた大阪府堺市が人口 80 万人を超え、2006 年には政令指定都市になる<sup>49</sup>など江戸時代から変わらず繁栄し続けているのに対して「東の酒田」は人口減少に苦しむ典型的な一地方都市となってしまっている。

## 6.3 教育機関および産業構造について

酒田市には高等学校卒業後会計学を含むビジネス全般を学ぶための高等教育機関・公共職業訓練施設として、私立の 4 年制大学である東北公益文科大学と筆者の勤務する 2 年制の山形県立産業技術短期大学校・庄内校の 2 校が所在している。

<sup>47</sup>国立社会保障・人口問題研究所(2018)『日本の地域別将来推計人口(平成 30(2018)年推計)都道府県別、市区町村別の男女・年齢(5歳)階級別の推計結果』

<sup>48</sup>国立社会保障・人口問題研究所(2018)『日本の地域別将来推計人口(平成 30(2018)年推計)都道府県別、市区町村別の男女・年齢(5歳)階級別の推計結果』

<sup>49</sup>堺市 HP 堺市プロフィール

<https://www.city.sakai.lg.jp/shisei/gaiyo/profile/index.html>

次に産業構造について特徴を把握する。酒田市の産業別就業者割合は、第1次産業従事者割合が8.3%、第2次産業が25.1%、第3次産業が66.5%となっており、全国平均(第1次4.0%、第2次25.0%、第3次71.0%)と比較して農業を含む第1次産業の割合が高く、サービス業がメインである第3次産業の割合が低くなっている<sup>50</sup>。

詳細について平成27年度の国勢調査のデータを分析すると、製造業が16.0%(全国平均16.2%)、卸売業・小売業15.9%(同15.3%)、医療・福祉13.1%(同11.9%)、建設業9.1%(同7.4%)、農業・林業8.1%(同3.5%)となっている<sup>51</sup>。産業別にみると農業・林業が全国平均の2倍超となっている点と医療・福祉と建設業の割合が全国平均を上回っている点に特徴がある。これは第2章で考察したとおり酒田市も他のローカル経済圏同様に公的資金をメインに地域経済が動いていることを示唆するものといえる。

なお、第1次産業の就業者割合は高いものの、平成27年度(商業のみ平成28年度)の絶対額で各産業を比較すると、農業産出額が約193億円、漁業の生産額が約13億円であるのに対し、製造品出荷額2,558億円、商品販売額2,381億円<sup>52</sup>となっており第1次産業と第2・3次産業の規模には大きな差が存在している。ただし、農業をはじめとする第1次産業の存在が酒田市の第2次産業や第3次産業に影響を与えている点は留意する必要がある。

次に製造品出荷額について内訳をみると化学工業が33.8%、電子部品・デバイス・電子回路34.6%と2つの産業分類で約7割を占める<sup>53</sup>。これは酒田市内に温熱製品・入浴剤などを製造する花王株式会社、苛性ソーダ等を製造する東北東ソー化学株式会社、プリンタヘッド等を製造する東北エプソン株式会社、

巻線コモンモードフィルターなどを製造するTDK庄内株式会社の工場が立地していることによるものである。なお、花王株式会社が製造する製品群は、国内のみならず中国をはじめとしたアジア地域などに多く輸出されており、重要港湾である酒田港の貨物取扱量の増加に大きく貢献している。

また、卸売・小売業では第1次産業が盛んな土地柄を反映して農業機械の販売・修理等を行う、株式会社南東北クボタの販売額が大きくなっている<sup>54</sup>。

製造品出荷額と商品販売額の推移を確認すると図3のとおり、製造品出荷額は横ばいから増加傾向に転じている。それに対し、商品販売額は図4のとおり、2001年(平成13年)に近隣の三川町に大型ショッピングセンターが営業を始めたことや農業関係の卸売業の本社機能移転に伴い、統計上、販売額が酒田市に計上されなくなったこともあり減少傾向にある<sup>55</sup>ことが見て取れる。

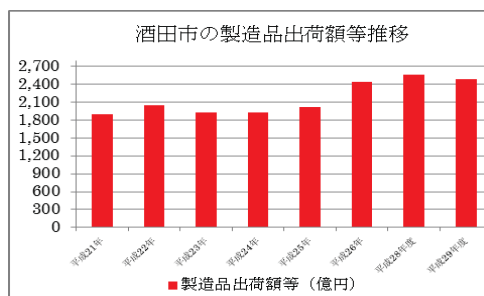


図3：酒田市の製造品出荷額推移

(出所：酒田市ホームページを基に筆者作成)

<sup>50</sup>酒田市企画部(2019)『酒田データファイル2019』

<sup>51</sup>総務省統計局「平成27年国勢調査」

[https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200521&tstat=000001080615&cycle=0&tclass1=000001095955&tclass2=000001095956&tclass3=000001095961&tstat\\_infid=000031541754](https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200521&tstat=000001080615&cycle=0&tclass1=000001095955&tclass2=000001095956&tclass3=000001095961&tstat_infid=000031541754)のデータを基に筆者が算出した。

<sup>52</sup>酒田市企画部(2019)『酒田データファイル2019』

<sup>53</sup>酒田市企画部(2019)『酒田市の工業 平成29年工業統計調査結果報告書』

<sup>54</sup>酒田市 HP 酒田市企業情報

<http://www.city.sakata.lg.jp/corpinfo/HTML/info/corplndex.html>

<sup>55</sup>酒田市 HP 商業統計調査酒田市報告書

[http://www.city.sakata.lg.jp/shisei/toukei/toukeishiryoutoukei\\_shogyo.html](http://www.city.sakata.lg.jp/shisei/toukei/toukeishiryoutoukei_shogyo.html)

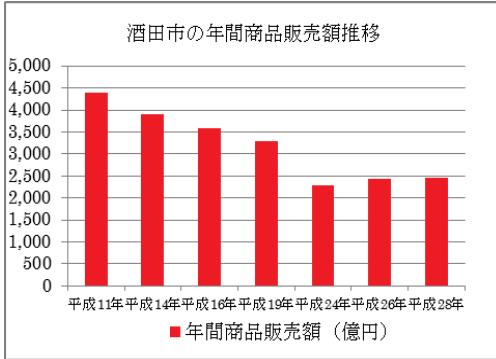


図 4：酒田市の年間商品販売額推移  
(出所：酒田市ホームページを基に筆者作成)

なお、酒田市を含む庄内地方には鶴岡市に登録簿上の本社を置いている上場企業が 1 社あるものの、当地域内に本社機能を有する上場企業は 1 社も所在していない。その影響もあり、酒田市の事務従事者の割合は 16.5% と上場企業の本社が集中する東京都の 23.0% に比べ割合が低く、全国平均 19.0% と比較しても 2.5% ほど下回っており<sup>56</sup>ホワイトカラーが少ないというローカル地域の特徴があらはまる結果となっている。

#### 6.4 事務職に求められるスキル(アンケート結果より)

2018 年に筆者の勤務校がカリキュラム編成や学科のあり方を検討するため、地元企業に対して行ったアンケート調査の一部について紹介する。

筆者の勤務する山形県立産業技術短期大学校庄内校は制御機械科・電子情報科の技術系 2 科と主にビジネスを学ぶ文系の国際経営科の計 3 科で構成されている。

当該アンケートは当校の教育振興会会員企業と地元の製造・情報通信業の事業所、計 177 社にアンケート票を送付して行われ、製造業 59 社と非製造業 31 社の計 90 社(回収率 51%) から回答があった。複数回答可で『「事務部門」「販売・営業部門」等でどのような資格・スキル等の取得をのぞみますか』という設問に

対する回答結果が図 5 である。

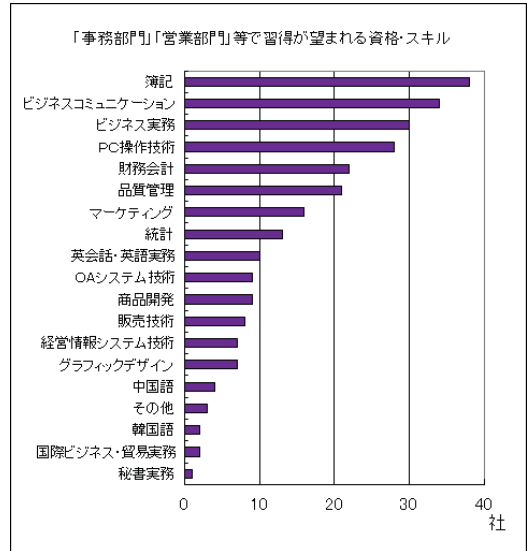


図 5：事務部門・営業部門において望まれる資格・スキル<sup>57</sup>

このアンケートは、学術調査のために行われたものではないため、結果を業種別・企業規模別・従業員数別・資本金額別等に分類して分析を行うことができないものの、事務職や営業職といったホワイトカラーに必要なスキルを地元企業が回答したものであり、会計教育を考える上で参考になる点も多い。

当校は厚生労働省管轄の職業能力開発短期大学校ということもあり、2 年間でコンパクトに教育訓練を行い、地元産業界における即戦力となり得る人材の育成を目指している。そのためカリキュラムに一般教養科目がほとんどなく、資格検定合格を目指す科目を含め大部分が職業実践的な科目となっている。

そのような性質をもつ当校の卒業生に対しても企業会計やビジネス情報といった専門的なスキルのみならず、ビジネスコミュニケーションといった、短期間では向上させることが難しいスキルもあわせて求める企業が多いという結果となった。

また、重要港湾「酒田港」を有する酒田市

<sup>56</sup>前掲の総務省統計局「平成 27 年国勢調査」に関する HP 等からデータを集計し算出した。

<sup>57</sup>産短大庄内校定員確保対策検討委員会(2019)『県立産業技術短期大学校庄内校の定員確保対策に関する検討結果報告書・資料編』より筆者作成



において、国際ビジネスや貿易実務、そして英語を含む語学教育へのニーズが小さいという結果も見逃せない点である。これは、酒田港が日本海側の拠点港となっていないことに起因するものと考えられる。2017年における港湾取扱貨物量ランキングによれば、日本海側に位置する港湾では新潟港が最上位に位置している。それに対し、酒田港の取扱貨物量は新潟港の1割強<sup>58</sup>にとどまる。

歴史的な経緯もあり、「港町酒田」というイメージが強い酒田市であるが、産業構造の実態とイメージにかい離が生じているといえる。

## 6.5 酒田市の「地域循環型教育機関」における会計教育のあり方

5章で考察を行ったローカル地域全体の特徴に酒田市特有の地域情勢を加味し、酒田市の「地域循環型教育機関」に求められる会計教育を考える。

まず産業構造の特徴として第1次産業の占める割合、特に農業の占める割合が高い点を地域の特徴として挙げることができる。農業産出額自体は工業製品出荷額などに比べ大きくないものの、農業以外の地域内産業に対する経済波及効果が大きい。

このような特徴から、農業簿記について教育することが当地域にとって有用であると考えられる。直接的に第1次産業に従事してなくとも、何らかの形で農業との接点がある場合が多く、農業関連の知識が地域社会とのコミュニケーション手段としても有効である。

また、地元産業界との取組みとして、酒田市には管理会計に関して先進的な取組みを行っている花王株式会社<sup>59</sup>の工場が所在する。小林(2014)によれば、花王では事業本部・事業部・工場毎にEVAを常に測定し、報酬の一部をEVAに連動させるなど全社レベルでEVAが採用されている<sup>59</sup>とのことである。

EVAの導入や管理を主導するのは大都市圏に所在する本社であることから、EVAの仕組み自体を学ぶという形ではなく、現場レベ

ルではどのような原価改善技法を用いているか企業から教授してもらい、その一方で企業に対し一定の水準の学生を安定的に供給する、といった両者にとってウィンウィンとなる形で会計教育を展開することも有用であると考えられる。

そして、酒田市は急激な生産年齢人口の減少に伴い2045年には2015年時点との比較でおよそ半分の労働人口で域内の経済活動を行う必要があるという推計結果となっており、経理部門など間接部門に従事する者が営業や販売業務もあわせて行う、といった多能工的な働き方が求められるようになることが想定される。

そのため、酒田市に所在する「地域循環型教育機関」においては、ローカル地域全般において必要とされる間接部門業務に対応した会計教育のみならず、営業や販売といった直接利益を産み出す業務に対応した教育もあわせて必要となるなど、これまでの「会計教育」の枠を大きく越えた教育が求められているといえる。

## 7. おわりに(結論および今後の課題)

ローカル地域の産業構造の特徴とローカル地域に所在する教育機関の特徴から「地域循環型教育機関」において行すべき会計教育について示した。

4年制大学については、学校教育法第八十三条にあるように「学術の中心として、広く知識を授けるとともに、深く専門の学芸を教授研究」するアカデミックな機関であることは重々承知している。しかし、現状を直視せず理想を論じるだけでは、ローカル地域に所在する「地域循環型教育機関」と産業界との距離は離れる一方である。

ローカル地域の産業界が求める人材を育成するには、酒田市の事例をみても分かるとおり、従前の「会計教育」から範囲を広げて教育を行う必要がある点、そしてローカル地域を一括りにして画一的な教育を行うのではなく、それぞれの地域特性に合った会計教育を展開する必要がある、ということが本研究の結論である。

<sup>58</sup>国土交通省HP・港湾取扱貨物量ランキング(2017年 上位200港)より

[https://www.mlit.go.jp/statistics/details/port\\_list.html](https://www.mlit.go.jp/statistics/details/port_list.html)

<sup>59</sup>小林(2014)pp124

今後の課題として、本報では筆者の勤務校が行ったアンケート結果の一部を紹介したものの、会計教育に関する企業のニーズ調査を実施していない。そのため正確なニーズをつかむことを目的に地元企業にニーズ調査を行う必要がある。

また、事例として山形県酒田市を取り上げたが、今後は酒田市とは教育機関の状況や産業構造が異なる近隣の山形県鶴岡市について、本報と同様に考察を行いたいと考えている。

## 謝辞

本論文は日本経営会計学会・第 19 回全国研究発表大会の報告内容を加筆修正したものである。全国研究発表大会時におけるフロアの先生方、そして査読者の先生方に貴重なコメントをいただいたことを感謝いたします。

## 参考文献・資料

- [1] 猪木武徳(2015)「高等教育における職業教育重視を考える」『日本労働研究雑誌』No662, P116-119
- [2] 岩本慶道、吉川博司、渡邊圭(2015)「倫理観を持たせた会計教育の導入」『会計教育研究』創刊号、P.3-8
- [3] 旺文社教育情報センター(2019)『平成 30 年度都道府県別大学・短大進学状況』旺文社
- [4] 粕谷和生(2009)「導入段階における簿記教育の課題とその解決への取り組み」『関東学院大学「経済系」』第 239 集 P127-137
- [5] 加藤美樹雄(2016)「利用者側に立った会計教育 - 会計初学者向けの検討 -」『関東学園大学経済学紀要』第 41 集、P1-16
- [6] 経済産業省(2014)『日本の稼ぐ力創出委員会(第 3 回) 参考資料集』pp.29
- [7] 厚生労働省(2016)『能力開発基本調査報告書(平成 27 年度)』
- [8] 国立社会保障・人口問題研究所(2018)『日本の地域別将来推計人口(平成 30(2018)年推計)都道府県別、市区町村別の男女・年齢(5 歳)階級別の推計結果』
- [9] 小林弘知(2014)「社内資本金制度と業績評価に関する一考察」『経営会計研究』第 18 巻第 2 号 p119-130
- [10] 酒田市企画部(2019)『酒田データファイル 2019』
- [11] 酒田市企画部(2019)『酒田市の工業 平成 29 年工業統計調査結果報告書』
- [12] 産短大庄内校定員確保対策検討委員会(2019)『県立産業技術短期大学校庄内校の定員確保対策に関する検討結果報告書・資料編』
- [13] 塚辺博崇(2015)「大学内における簿記講義実施上の諸問題とその解決策:新潟経営大学簿記学習センターの取り組み」『新潟経営大学紀要』2 巻、P107-115
- [14] 東洋経済(2015)『東洋経済増刊 地域経済総覧 2016 年版』東洋経済新報社
- [15] 中西良之(2019)「中小企業に対する大学会計教育の現状と課題 - 日本と韓国の大学教育の比較 -」『経営会計研究』第 22 巻第 1 号 P45-57
- [16] 中村恒彦(2014)「会計教育の課題と展望 - 学際的研究によるアプローチ -」『桃山学院大学総合研究所紀要』40 巻 1 号、P101-117
- [17] 原田文規(2016)「日商簿記検定試験・出題区分表改定に関する一考察 - 日商簿記検定 2 級を中心として -」『山形県立産業技術短期大学校庄内校紀要, 第 12 号』 pp. 35-42
- [18] 原田文規(2018)「「ローカル企業」の経理担当部門において求められる知識・能力とは」『技能科学研究 Vol34』 P 129-135
- [19] 本所靖博(2003)「多様化する学生に対応する簿記会計教育の考察」『星稜論苑』第 32 号、P37-46
- [20] 三浦克人(2011)「大学における簿記・会計教育の課題 - 検定試験をめぐる諸相 -」『年報財務管理研究』第 22 号、P103-109
- [21] みずほ情報総研株式会社(2012)『平成 23 年度文部科学省委託 専修学校実態調査』
- [22] 文部科学省(2014)「短期大学の今後の在り方について(審議まとめ)」『中央教育審議会大学分科会大学教育部会 短期大学ワーキンググループ』
- [23] 文部科学省(2016)「参考資料 これからの専修学校教育の振興のあり方検討会議 資料 1」『これからの専修学校教育の振興のあり方検討会議(第 1 回)』
- [24] 文部科学省(2016)「私立短期大学の振興について」『私立大学等の振興に関する検討会議(第 5 回)資料』 P 7
- [25] 文部科学省(2019)『平成 30 年度公私立短期

大学入学者選抜実施状況』

[26] 文部科学省(2019) 『平成 30 年度国公立大学入学者選抜実施状況』

#### 参考 URL

- ・青森公立大学 HP  
[https://www.nebuta.ac.jp/wp-content/uploads/03for-examinee/pdf/senbatsu-jisshijoukyou/2019\\_senbatsujo\\_kyo\\_syousai.pdf](https://www.nebuta.ac.jp/wp-content/uploads/03for-examinee/pdf/senbatsu-jisshijoukyou/2019_senbatsujo_kyo_syousai.pdf) (最終閲覧日 2019.12.2)
- ・株式会社ベネッセコーポレーション HP  
[https://manabi.benesse.ne.jp/hensachi/tandai\\_index.html](https://manabi.benesse.ne.jp/hensachi/tandai_index.html) (最終閲覧日 2019.11.19)
- ・公立大学法人国際教養大学 HP  
<https://web.aiu.ac.jp/about/data/>  
(最終閲覧日 2019.11.19)
- ・国立大学法人 秋田大学 HP  
[https://www.akita-u.ac.jp/honbu/exam/ex\\_block.html](https://www.akita-u.ac.jp/honbu/exam/ex_block.html)  
(最終閲覧日 2019.11.19)
- ・国立大学法人 岩手大学 HP  
<https://www.iwate-u.ac.jp/admission/disclosure/data.html> (最終閲覧日 2019.11.19)
- ・国立大学法人 弘前大学 HP  
<https://nyushi.hirosaki-u.ac.jp/faculty/results/>  
(最終閲覧日 2019.11.19)
- ・国立大学法人 福島大学 HP  
<http://nyushi.adb.fukushima-u.ac.jp/zyokyo.html>  
(最終閲覧日 2019.11.19)
- ・国立大学法人 東北大学 HP  
<https://www.tohoku.ac.jp/japanese/profile/about/06/about0602/> (最終閲覧日 2019.11.19)
- ・国立大学法人 山形大学 HP  
<https://www.yamagata-u.ac.jp/jp/university/introduction/area/> (最終閲覧日 2019.11.19)
- ・国土交通省 HP 港湾取扱貨物量ランキング (2017 年 上位 200 港)  
[https://www.mlit.go.jp/statistics/details/port\\_list.html](https://www.mlit.go.jp/statistics/details/port_list.html) (最終閲覧日 2019.11.19)
- ・堺市 HP 堺市プロフィール  
<https://www.city.sakai.lg.jp/shisei/gaiyo/profile/index.html> (最終閲覧日 2019.11.13)
- ・酒田市 HP 酒田企業立地ガイド  
[http://www.city.sakata.lg.jp/kigyocity\\_top.html](http://www.city.sakata.lg.jp/kigyocity_top.html)  
(最終閲覧日 2019.11.13)
- ・酒田市 HP 酒田市企業情報  
<http://www.city.sakata.lg.jp/corpinfo/HTML/info/corpIndex.html> (最終閲覧日 2019.11.13)
- ・総務省統計局 HP 「平成 27 年国勢調査」  
<https://www.stat.go.jp/data/kokusei/2015/kekka.html>,  
<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200521&tstat=000001080615&cycle=0&tclass1=000001104855&tclass2=000001108966&tclass3=000001108972>  
(最終閲覧日 2019.11.19)
- ・東北学院大学 HP  
<https://www.tohoku-gakuin.ac.jp/admission/admissions/results/prefecture.html>  
(最終閲覧日 2019.11.19)

原著論文

建設業の談合金に係る諸問題  
—使途秘匿金と交際費等を中心として—

Problems Related to Construction Alloys in Construction Industry

: Focusing on The Use of Confidential Money and Expense

Abstract :

Money donated for bid rigging in the construction industry are subject to confidential use tax and are subject to policy-based taxation. In this paper, he concluded that it was not appropriate to impose confidentiality taxes on construction money donated for bid rigging.

Regarding alloys in the construction industry, the question is whether the money falls under any of concealed money, uncleared money, and entertainment expenses. Such a problem arises from the fact that the rules of the law are not clear, and is a problem from the viewpoint of tax legalism.

However, while many previous studies argue that they are against tax legalism, there is a situation in which no tax reform has been made. Based on this situation, he discussed the issues related to the construction industry in tax accounting, and concluded that the use of confidential tax should be abolished. In addition, it can be said that clearer rules should be set when taxing confidential money.

秀明大学・東京福祉大学

長谷川税務会計事務所

長谷川 記央

Norio Hasegawa

Shumei University

Tokyo University and Graduate School of Social Welfare

Hasegawa Tax Accounting Office

---

2020年1月3日 受付 Submitted 3, January 2020.

2020年3月18日 受理 Accepted 18, March 2020.

## はじめに

建設業の談合金については、使途秘匿金課税の対象となり、政策的な課税が行われる現状にある。本論においては、建設業の談合金については、使途秘匿金課税を行うことは妥当でないと結論づけた。

建設業の談合金については、使途秘匿金と費途不明金と交際費等のいずれかに該当するかが問題となる。このような問題が生ずるのは、法律の規定が明確でないことから発生しており、租税法律主義の見地から問題である。

しかしながら、多くの先行研究が租税法律主義に反すると論ずるところであるが、税制改正がなされない現状がある。このような現状をふまえたうえで、税務会計学における建設業の談合金に係る問題について論じ、使途秘匿金課税については、廃止すべきであると結論づけた。また、使途秘匿金課税を行う場合には、より明確な規定を設けるべきであるといえる。

## 1.使途秘匿金の概要

### 1.1.使途秘匿金の制度趣旨

使途秘匿金については、租税特別措置法 62 条 1 項に「法人税の額に、当該使途秘匿金の支出の額に 100 の 40 の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。」と規定され、法人税を課されることとなる。

同条 2 項により「使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む。以下この条において同じ。）のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由（以下この条において「相手方の氏名等」という。）を当該法人の帳簿書類に記載していないもの（資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたもの（当該支出に係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であると認められるものに限る。）であることが明らかなものを除く。）をいう。」と規定し、使途秘匿金の支出について、課税要件を規定していると考えられる。

同条 3 項は、使途秘匿金の支出の除外として、「税務署長は、法人がした金銭の支出のう

ちにその相手方の氏名等を当該法人の帳簿書類に記載していないものがある場合においても、その記載をしていないことが相手方の氏名等を秘匿するためでないことを認めるときは、その金銭の支出を第 1 項に規定する使途秘匿金の支出に含めないことができる。」として、税務署長の職権により、使途秘匿金の支出のうち、当該支出を除外することが認められていると考えられる。また、同条 4 項は、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等収益事業、外国法人の国内において行う事業以外の事業に係る支出、外国公益法人の国内において行う収益事業以外の事業に係る支出について、使途秘匿金の支出から除外することを規定している。

また、法人税基本通達 9-7-20 は「法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない。」と明示しており、租税特別措置法 42 条が創設されるまでは、当該通達により損金算入を認めていなかったことがあげられる。

先行研究によれば、「平成 5 年に、自由民主党の前副総裁の逮捕、公共工事の入札・契約をめぐる、いわゆるゼネコン汚職により宮城県知事、仙台市長、茨城県知事などが相次いで逮捕されるという事件が起き、これらの事件をきっかけに、企業の使途不明金が政治家へのヤミ献金や賄賂などの不正資金の温床となっているとの批判が高まり、各方面から税制面において思い切った対応を図るべきとの強い要請がなされるようになったためである。」<sup>1</sup>ことがあげられている。

このため、従来は法人税基本通達 9-7-20 によって、課税所得計算において損金として認めないとされていたが、これに加えて、使途秘匿金課税制度を設けることによって、建設業の不正な取引を抑制しようとするところである。したがって、使途秘匿金の制度趣旨は、使途不明金を含む使途秘匿金に、政策的に追加的に課税負担を生じさせることによって、

<sup>1</sup> 上松公雄（2004）「使途秘匿金」財団法人日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社、p.274.

企業が相手方を秘匿する支出を抑制させるところにあると考えられる。

このように、租税特別措置法 62 条 1 項は、使途秘匿金に対して政策的な課税を行うことを規定し、同条 2 項は使途秘匿金の支出の定義を規定しているといえる。

先行研究によれば、「使途不明金は代替課税であるが、使途秘匿金課税では相手方と共謀関係にあるとみて、相手先に対しても課税が行われるようにしているものである。」<sup>2</sup>と考えられている。

### 1.2.使途秘匿金の対象から除外される支出

使途秘匿金の対象から除外される支出として、①税務署長による職権による除外と、②公益法人等の非収益事業に関連した支出等の除外が、あげられる。

なお、②については、法人税の納税義務者をその対象としていることから、租税特別措置法 64 条 1 項において、公益法人を除外し、同様に公益法人等の非収益事業に関連した支出等も除外されているといえる。本論においては、公益法人等に係る問題については別稿にゆずるものとする。

①税務署長が、使途秘匿金の課税要件である「相当の理由」又は、「取引の対価としての支出であることが明らかなもの」に該当しない場合に、税務署長が職権をもって、使途秘匿金の支出に含めないことができると考えられる。先行研究においては、「税務署長の裁量権で使途秘匿金の支出に含めないものことができる」<sup>3</sup>ことがあげられている。

税務署長の裁量権については、自由裁量であるのか、羈束裁量であるのかという問題が生ずるところである。

自由裁量と羈束裁量については、「行政行為の要件として不確定概念が規定された場合には、その行為をするしないことについて、あるいは、いかなる行為をするかについて判断を必要とする結果、その行政行為は常に裁量行為であることは上述の通りであるが、しか

しこのことはその行政行為が常に自由裁量であるということの意味しない。それは裁量に司法裁判所の審査を受ける羈束裁量と、司法審査を受けない自由裁量の区別があるからである。」<sup>4</sup>とされ、自由裁量と羈束裁量が区別されることがあげられる。

また、課税要件については、要件裁量と効果裁量とに区別される場合もあげられる。

要件裁量とは、行政行為の根拠となる要件の充足について行政庁が最終的な認定権をもつ場合<sup>5</sup>をいう。効果裁量とは、行政行為をするかしないか、するとしてどの処分をするかの点については、行為の選択の段階に裁量の所在を求める考え方をいう<sup>6</sup>。

要件裁量について「其ノ一ハ行政権ノ發動スル場合及ヒ形式ヲ總テ法ヲ以テ規定スルコトナリ。若シ此ノ如ク規定スウヲ得ンカ、行政権ハ單ニ法ヲ執行スルコトニ於テ發動センノミ。其ノニハ行政権カ法ノ規定セサル場合又ハ形式ニ於テ發動シタルトキ常ニ救済ノ道ヲ與フルコトナリ。行政権ハ法ノ規定ニ從テ發動スヘキモノナリトスルモ、實際上之ニ違反スルコトアルヘシ。」<sup>7</sup>とし、原則として行政権は法の規定に従って発動するものとしている。

しかしながら、租税法においては、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」<sup>8</sup>から、これに違反することは予定していない。この点、租税法律主義に反し、要件裁量は認められない。

効果裁量については「第一 人民の権利を侵し、之に負擔を命じ、又は其の自由を制限する處分は、如何なる場合でも自由裁量の行為ではあり得ない。

第二 人民の爲に新たなる権利を設定し、其の他人民に利益を供與する處分は、法律が特

<sup>4</sup> 山田準次郎(1960)『自由裁量論』有斐閣,p.6.

<sup>5</sup> 塩野宏(2009)『行政法 I』〔第 5 版〕有斐閣,p.126.

<sup>6</sup> 塩野宏(2009) p.127.

<sup>7</sup> 佐々木惣一(1921)『日本行政法論』有斐閣,p.78.

<sup>8</sup> 金子宏(2019)『租税法』〔第 23 版〕有斐閣,p.78.

<sup>2</sup> 成道秀雄(2015)『税務会計』第一法規出版,p.361.

<sup>3</sup> 上松公雄(2004) p.286.

に人民にその利益を要求する権利を與へて居る場合を除くの外、原則として自由裁量を行爲である。

第三 直接に人民の權利義務を左右する効果を生じない行爲は、法律が特に制限を加えている場合を除くの外、原則として自由裁量を行爲である」<sup>9</sup>

「人民の權利義務に直接の効果を及ぼさない行爲も、特別の法律の制限の無い限り、原則として行政廳の自由裁量に屬する。是は正確に言えば行政廳の處分と稱し得られないもので、人民の權利義務に直接の効果が無いのであるから、隨つて權利を毀損することも起り得ないものであり、その點からいっても行政訴訟の目的とはなり得ないものであるが、同時に亦自由裁量に屬することをも原則とするものである。」<sup>10</sup>

したがって、國民の權利を侵害するような場合には、自由裁量を認めないことがあげられている。課税要件については自由裁量が認められないといえる。

税務署長の職権をもって、使途秘匿金の支出の除外を認める場合に、納税者に租税を課すという納税者の財産権すなわち人権を侵害することとなるため、効果裁量は認められないことから、法律の根拠に基づいて、使途秘匿金の支出の除外がなされなければならないといえる。また、税務署長の職権をもって、使途秘匿金の支出の除外がなされない場合であっても、自由裁量が認められなければ、羈束裁量とされ、当該事実をもって、納税者が司法裁判所に判断を委ねることも理論上は可能であるといえる。

しかしながら、租税実務においては、租税訴訟に係る費用等とその効果を考へて、司法裁判所に判断を委ねることが難しい場合もあり、司法裁判所に判断が委ねられるからといって、裁量権を拡大することは妥当でないといえる。

①税務署長が、職権をもって使途秘匿金の支出の除外を行う場合に、どのような要件を

もつて、使途秘匿金の除外を行えるのか、より明確に法律の規定を設ける必要があり、「その記載をしていないことが相手方の氏名等を秘匿するためでないとき」とは、どのような事実認定をもつて行われるのか、明示しなければならないといえる。当該明示がない場合に、納税者が「その記載をしていないことが相手方の氏名等を秘匿するためでないとき」に該当すると主張した場合に、税務署長は自らの羈束裁量権をもつて判断せざるを得ず、迅速な租税行政の遂行の妨げとなりかねない。また、当該判断が終局的には司法裁判所の判断を委ねられることとなるため、事前により明確な規定を設けることで、その判断の適正さを明確にすることが可能であるといえる。

このように、納税者と税務署長を含む租税行政庁にとって、課税要件が明確にされることが、不要な争いを事前に防止することができ、円滑な租税行政の事務遂行に役立つことから、税務会計学においても租税法律主義を尊重しなければならないといえる。

### 1.3.隣接科目との区分

使途秘匿金については、交際費等との区分が問題になるといえる。

租税特別措置法 62 条 2 項は、使途秘匿金の支出とは、①法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む。）であること、②相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものであること、③資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたもので、当該支出に係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であると認められるものであることが明らかなものではないこと、すべての要件に該当する場合とする。

交際費等の内容については、①交際費、接待費、機密費その他の費用、②その得意先、仕入先その他事業に係る者等、③接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為、④専ら従業員の慰安のために行われる運動会等は、交際費等から除かれる行為、について

<sup>9</sup> 美濃部達吉（1929）『行政裁判法』千倉書房、pp,152-153.一部、筆者改編。

<sup>10</sup> 美濃部達吉（1929）pp,156-157.

検討することがあげられる<sup>11</sup>。

使途秘匿金と交際費等の共通的な要件として、使途秘匿金が贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含むとされ、交際費等は接待、供与、慰安、贈答その他これらに類する行為とされている。いずれも「これらに類する行為」と明示されており、少なくとも「贈与（贈答）、供与」に類する行為は、共通する要件であり、納税者が経済取引の一環として、対価のない金銭の支出等をした場合に、使途秘匿金であるのか、あるいは交際費等であるのか、問題となる。

法人税基本通達 9-7-20 は「法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない。」と明示し、租税実務においては、交際費等の要件を充足するもののうち、②相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものであるものについては、使途秘匿金として処理することが妥当であろう。

すなわち、費途が不明な支出が生じた場合に、相当の理由がなく、相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものについては、使途秘匿金課税が生ずるが、相当の理由がないと認められない場合には、法人税基本通達 9-7-20 に基づいて、損金算入を認めないとするのが、租税実務においては、タックス・リスクを軽減させることができるといえる。

他方で、交際費等の要件を充足しており、交際費課税制度において損金算入が制限されているにもかかわらず、法人税基本通達によって、費途が不明な支出を損金不算入にすることが妥当であるのか、という問題が生ずる。すなわち、租税法律主義の見地からすれば、交際費課税制度において、損金算入の余地が認められるのに対し、当該通達は損金算入の

余地が認められておらず、結果的に法人税を課税することとなり、問題があるといえる。

このように、隣接科目の判断として、第一に、使途秘匿金の要件を充足している場合には、使途秘匿金課税が生じることとなる。第二に、費途不明金については、損金算入が認められないこととなる。第三に、使途秘匿金及び費途不明金に該当しない場合には、交際費課税制度によって、損金算入が制限される。租税実務においては、3つの課税要件を確認することがもとめられる。もっとも、第二の費途不明金については、租税法律主義の見地から、納税者が自らの租税解釈権を主張して、法人税法の解釈において、当該通達と異なる租税解釈を行う余地があることに留意しなければならない。

#### 1.4.使途秘匿金の支出の意義

使途秘匿金の支出については、第一に、法人がした金銭の支出とされるが、贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含むと規定されており、「金銭以外の資産の引渡し」とは、どのような範囲なのか、問題となる。

第二に、「相当の理由がなく」と規定されているが、「相当の理由」とは、どのようなものなのか、問題が生ずる。

第三に、資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたものとされるが、当該支出に係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であると認められるものは除外されており、対価として相当であるとは、どのように判断すべきか問題が生ずる。

このため、本論においては、これらの問題について論ずるとする。

##### 1.4.1.金銭の支出の範囲

金銭の支出の範囲については、先行研究<sup>12</sup>によれば、金銭の支出とは、金銭で行われる支出に限られず、贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しも含まれるものとされる。

また、「貸付金、仮払金、借入金返済等の

<sup>11</sup> 武田昌輔（2004）「総説」財団法人日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社、pp,29-30。

<sup>12</sup> 上松公雄（2004）p.281頁。



名目で支払われたものであっても、相手先が明らかであり、かつ、契約書等の形式が整っている等、それが事実として認められない限りは、この場合の『金銭の支出』に含まれるものとなる。これは、賄賂等の不正な支出を貸付金、仮払金、借入金の返済等の名目で処理し、一定期間経過後に、何らかの費目で処理することによって、使途秘匿金の支出に対する課税制度の適用を免れる方途として利用されるおそれがあることから、このような取り扱われている。」<sup>13</sup>ことがあげられている。

金銭の支出に、貸付金、仮払金、借入金の返済等の名目支払われたものが含まれることに対して、先行研究<sup>14</sup>によれば、金銭については、物品とは異なり、代替性があることから、相手先が明らかにされないと、契約書等が整っているというだけでは、事実の確認は非常に難しいので、支出の内容を限定しないことがあげられ、「ヤミ献金等は一旦仮払金、貸付金等の名目で処理され、一定期間経過後に、何らかの費目で処理される場合もあり得るので、金銭については、支出をもって課税対象とし、物品のように贈与、供与等と限定していない。」<sup>15</sup>ことがあげられている。「ただし、貸付金、仮払金といった形で資産計上されている事例については、然るべき時期に回収されている等、それが事実であると認められるのであれば、金銭以外の資産と同様に、『支出』に含めないこととする取扱いまで否定するものではない。」<sup>16</sup>ことがあげられている。このような先行研究をふまえると、費途不明金に係る金銭の支出については、事実認定が重要な意味をもつといえる。

また、金銭以外の資産については、棚卸資産に該当する場合には、使途秘匿金の支出額は、棚卸資産の時価をもって算定されることがあげられている<sup>17</sup>。

低額譲渡の場合には、低額部分が贈与としたと認められることがあげられており、その

低額部分をもって、使途秘匿金の支出に対する課税が行われることがあげられている<sup>18</sup>。低額譲渡については、寄附金課税に係る先行研究において「資産の低額譲渡に対する寄附金の課税認定において、そのおかれた趣旨は、法人がその資産を低額譲渡することの、資産の時価との差額を贈与すること実質的に同じであることに着目し、低額譲渡の形式で租税回避を企図する弊害を防ぎ公平な課税を期することにあるとする。」<sup>19</sup>ことをあげ、低額譲渡とは、実質的に贈与であることを論ずる。

寄附金課税については、本論では多くは取り上げることは避けるが、既に別稿<sup>20</sup>で論じたように、通達、判例及び租税実務は非対価説に基づいているといわれている。非対価説は、経済的利益を相手方に与える行為に着目したことがあげられている。

本論における使途秘匿金についても、寄附金課税と同様に、経済的利益に着目し、金銭の支出の範囲を捉えていると考えられる。

#### 1.4.2.相当の理由

相当の理由については、先行研究によれば、「法令において明らかにされていないので、基本的には社会通念に照らして判断すべきことになるものと解される。」<sup>21</sup>ことがあげられ、「ただ、相手方に迷惑がかかる、取引が継続できなくなるなどの理由により、相手方の氏名等を明らかにしないことは、『相当の理由』があるものとは取り扱われない。」<sup>22</sup>とされる。

社会通念をどのように捉えるかという1つの問題として、必要悪があげられる<sup>23</sup>。

また、「相手方氏名等を確認しないで支出等

<sup>18</sup> 上松公雄 (2004) p.282.

<sup>19</sup> 野田秀三 (2004) 「寄付金と認定賞与・交際費」財団法人日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財經詳報社,p.101.

<sup>20</sup> 長谷川記央(2019)「子会社等を整理する場合の損失負担等に係る寄付金の検討」税務会計研究 30号 pp,257-264.

<sup>21</sup> 上松公雄 (2004) p.282.

<sup>22</sup> 上松公雄 (2004) p.283.

<sup>23</sup> 富岡幸雄 (1980)『交際費を考える [改訂版]』税務研究会出版局,p.16.

<sup>13</sup> 上松公雄 (2004) pp,281-282.

<sup>14</sup> 山本守之 (2009)『交際費等の理論と実務』税務経理協会,p.417.

<sup>15</sup> 山本守之 (2009) p.418.

<sup>16</sup> 山本守之 (2009) p.418.

<sup>17</sup> 上松公雄 (2004) pp,281-282.

することが社会通念からみて当然と考えられる取引<sup>24</sup>について、「相当な理由」があることがあげられている。「相当の理由」は「社会通念」によって判断されることが、先行研究によって明らかにされているが、「社会通念」とは、そもそも、どのように判断するのが、問題になるといえる。

前述したように、法律により明確に規定されていない結果、このような取扱となっていることから、租税法律主義の見地から問題であると考えられる。

#### 1.4.3.対価の有無

使途秘匿金の「金銭の支出」には、対価性があるものについては、使途秘匿金の支出から除外されている。

先行研究において、『資産の譲受けその他の取引の対価の支払いとしてされたものであることが明らかなもの』としては、商品の仕入等に係る支出が予定されている。すなわち、商品の仕入等のように対価性が明確である支出は、通常、違法ないし不当な支出にはつながらないものと考えられることから、使途秘匿金の支出の範囲から除外される。<sup>25</sup>とされる。

金銭の支出の範囲については、前述したように、経済的利益に着目した考え方であると考えられる。このため、使途秘匿金の定義する「金銭の支出の範囲」のうち、対価性があるものについては、使途秘匿金課税の対象から除外することにより、いたずらに、広義の定義とならないように規定されていると考えられる。

#### 1.5.先行研究レビュー

税務会計学の研究<sup>26</sup>によれば、使途不明金のうち、法人税基本通達 9-7-20 に該当する場合を、交際費等とし、法人税基本通達 9-2-9(9)に該当するものを、給与として取り扱われることをあげ、広義の使途不明金として、使途不明金と使途秘匿金が含まれるとされる。

「使途秘匿金課税は上記の使途不明金課税での損金不算入の扱いを受けるとともに、さらに、その金額の 40%の追加課税が行われる。違法ないし不当な支出をそのまま放置すれば公正な取引が阻害されることから、追加的な課税が行われるものである。」<sup>27</sup>とされ、「使途不明金課税は代替課税であるが、使途秘匿金課税では相手先と共同関係にあるとみて、相手先に対して課税が行えるようにしているのである。」<sup>28</sup>と考えられている。使途秘匿金課税は、違法ないし不当な支出に対する課税であると考えられているといえる。

また、「企業の使途不明金は社会的モラルの問題として取り上げられるようになってきた。特に、近年企業の使途不明金の額が多額に上っており、それが違法ないし、不当な支出の隠れ蓑になっているとして社会的な問題となるに至っている。」<sup>29</sup>ことをあげたうえで、「経済取引上の弱者である中小企業では、取引上の親会社からの指示で下請代金に一定額を上乗せし、これを現金で回収されるという事例が考えられる。この場合、経済取引上の強者である親会社『当方の名を出さないこと』という指示を出すことが考えられるが、この指示を守らなければ取引の継続はおぼつかない。」<sup>30</sup>場合があるとされる。税務調査等で、相手方の確認等をしないことを条件に、相手方の氏名等の記載がある帳簿書類を提示したとしても、正しい氏名が記載されているかどうかは判断できず、帳簿書類に相手方の氏名等を記載していることにはならないとの見解も考えられる。

相当の理由については、下請会社が談合金を支払わなければ、継続的な取引が行うことが困難であり、当該支出によって、工事の請負がなされているのであれば、経済的な合理性があるとも考えられる。

にもかかわらず、下請会社に使途秘匿金として制裁課税が行われると「裏金を受けた発注元（大企業）には課税が及ばず、弱い立場

<sup>27</sup> 成道秀雄（2015）p.361.

<sup>28</sup> 成道秀雄（2015）p.361.

<sup>29</sup> 山本守之（2009）p.411.

<sup>30</sup> 山本守之（2009）pp,420-421.

<sup>24</sup> 山本守之（2009）p.420.

<sup>25</sup> 上松公雄（2004）p.285.

<sup>26</sup> 成道秀雄（2015）pp,359-362.

にある下請けが制裁課税を受ける」<sup>31</sup>ことになり、問題があることがあげられている。

使途秘匿金課税については、違法ないし不正な支出を取り締まるための政策的な課税であることが論じられている。

また、他の先行研究によれば「激しい受注競争、国際商戦の先兵として、“必要悪視”する企業が多いが、まさに、政・官・財界の構造腐敗をもたらす『使途不明金』に対して、激しいペナルティーを求める声が強いの、けだし当然のことである。」<sup>32</sup>ことをあげたうえで、「企業の経営において、いわゆる交際費支出をどう考えるか。それは必要なもの、ときには『必要悪』とみるべきか。それとも、こんなもの、まったく不要なもので追放されるべきであると考えるか。

これは、企業の経営方針や営業方針の“根本哲学”に、そして“経営理念”にかかわる重要な問題であると考えられるべきである。」<sup>33</sup>ことをあげる。政策的な課税については、当然であるように論じられているように思われるが、「必要悪」についてふれ、終局的には“根本哲学”によるところであるとする。したがって、「必要悪」をどのように捉えるかが問題であり、使途秘匿金が「必要悪」に包含されるのか否かが問題となると考えられる。

このように、政策的な課税については、必ずしも適切であるとは論じられておらず、税務会計学において問題とされてきたといえる。また、建設業の談合金については、違法ないし不正な支出に該当することから、使途秘匿金の追加的な課税の趣旨にも合致しており、使途秘匿金として課税すべきようにも思われ、問題が生ずるといえる。

前述したように、使途秘匿金の支出の意義について、「金銭の支出の範囲」については、経済的利益に着目している考え方であるが、具体的にどのような経済的利益をいうのか、法律の規定により明確にしなければならないといえる。

「相当の理由」については、社会通念上の

判断が用いられているが、納税者によって社会通念は異なることから、問題となる。納税者と租税行政庁あるいは司法裁判所の社会通念も異なることが考えられるため、問題となる。また、社会通念上の判断には「必要悪」の問題が生じかねず、租税解釈において解決することは限界が生じかねず、より租税法律主義がもとめられるのではなかろうか。

## 1.6.税務会計学における談合金と使途秘匿金の問題

税務会計学においては、使途秘匿金の支出の要件が問題になることがあげられる。金銭の支出については、単に金銭の支出のみが問題とならず、金銭の支出と同様の経済的な効果が生ずる場合に、金銭の支出に含まれると考えられる。このうち、資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたものであることが明らかなもの、すなわち対価性があるものについては、使途秘匿金から除外されると考えられている。したがって、使途秘匿金の支出は、対価性のない金銭の支出等が対象となり、一方的に相手方が経済的利益を得る贈与あるいは贈与と類似した経済効果が生ずる取引（金銭の支出）であると考えられる。

しかしながら、金銭の支出の範囲は、寄附金課税の非対価説のように、経済的利益に着目した考え方であるとするれば、経済的利益について、明確な法律の規定を設けなければ、租税法律主義に反するようと思われる。また、「相当の理由」については、社会通念を用いた場合には、社会通念をどのように捉えるか、問題になるといえる。

## 2.交際費等の概要

### 2.1.交際費等の意義

交際費等とは、交際費・接待費・機密費その他の費用で、法人がその得意先・仕入先その他事業に関係のある者に対する接待・供応・慰安・贈答その他これらに類する行為のために支出するものを交際費等という(租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項)。

交際費等の要件としては、第 1 に、交際費・接待費・機密費その他の費用であることがあげられる。第 2 に、法人がその得意先・仕入

<sup>31</sup> 山本守之 (2009) p.413.

<sup>32</sup> 富岡幸雄 (1980) p.8.

<sup>33</sup> 富岡幸雄 (1980) p.16.

先その他事業に関係のある者に対するものであることがあげられる。第 3 に、接待・供応・慰安・贈答その他これらに類する行為のために支出するものであることがあげられる。

## 2.2. 先行研究レビュー

既に別稿<sup>34</sup>で論じたとおり、交際費等の課税要件については学説上、争いが生じており、3 要件説が通説であるとされる。

先行研究においては、旧 2 要件説、新 2 要件説、3 要件説、4 要件説があげられている。

旧 2 要件説においては、①支出の相手方が事業に関係ある者等であること、②支出の目的が、これらの者に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであることが要件となる。

新 2 要件説においては、①支出の相手方が事業に関係ある者等であること、②支出の目的が、接待等の行為により事業関係者等との親密の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためのものであることを要件としている。

3 要件説においては、①支出の相手方が事業に関係ある者等であること、②接待等の行為により事業関係者等との親密の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためのものであること、かつ③接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為であることを要件としている。

4 要件説においては、①交際費、接待費、機密費その他の費用であること、②支出の相手方がその得意先、仕入先その他事業に関係ある者等に対するものであること、③接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものであること、④専ら従業員の慰安のために行われる運動会等は交際費等からのぞかれていることを、要件としている。

また、「税務会計学においては、内心的効果意思を課税要件に用いる場合には、極めて限定的に用いることが望ましいといえる。また、内心的効果意思を課税要件に用いる場合には、

その内心的効果意思が何らかの事実すなわち認定事実によって課税要件が充足されることとなる。この場合に、当該認定事実について、法律の規定により明確にすべきであるといえる」<sup>35</sup>とする。

交際費等には、「接待等の行為により事業関係者等との親密の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためのものであること」という動機が問題となるが、内心的効果意思は第三者が容易に知り得ないため、何らかの事実すなわち認定事実によって判断せざるを得ないことがあげられる。

## 2.3. 使途秘匿金に係る交際費課税制度の問題

交際費等の課税要件について、本論においては 3 要件説をとりあげて論ずる。

交際費等の課税要件については、①支出の相手方が事業に関係ある者等であること、②接待等の行為により事業関係者等との親密の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためのものであること、かつ③接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為であること、とされる。

使途秘匿金の課税要件については、贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しが含まれる。

このため、交際費等の課税要件と使途秘匿金の課税要件に、共通する要件があるところから、問題が生ずる。

使途秘匿金の課税要件に「目的」があげられており、動機が問題とされていることから、交際費等の課税要件と同様の問題が生ずるといえる。したがって、前述したように、どのように事実認定を行うかという問題が生ずるところである。

## 2.4. 税務会計学における交際費課税制度から考えた談合金と使途秘匿金の問題

使途秘匿金については、相当の理由が問題となり、社会通念により判断がされるとされる。

社会通念とは、納税者、租税行政庁、あるいは司法裁判所のいずれの社会通念をもって、

<sup>34</sup> 長谷川記央 (2016) 「交際費課税制度の課税要件の検討—民法上の動機の錯誤を中心として—」税務会計研究 28 号, 211-216 頁。

<sup>35</sup> 長谷川記央 (2016) p.216.

判断がなされるのかが、問題となる。租税法においては、法人税法が申告納税方式を採用しているため、租税法の解釈権は第一次的には納税者が有していると考えられる<sup>36</sup>。このため、納税者が自らの社会通念をもって、「相当の理由」を判断すれば足りることとなる。しかしながら、納税者と他の納税者との課税の公平を図るため、他の納税意識の高い納税者が、当該納税者と同様の判断をする程度の社会通念がもとめられる。

このように考えた場合に、納税者が他の納税意識の高い納税者が、どのように判断するのか、明確に判断できない場合には、どのようにすべきか問題となり、タックス・リスクが生ずることとなる。

使途秘匿金の支出の除外として、「税務署長は、法人がした金銭の支出のうちその相手方の氏名等を当該法人の帳簿書類に記載していないものがある場合においても、その記載をしていないことが相手方の氏名等を秘匿するためでないと認めるときは、その金銭の支出を第1項に規定する使途秘匿金の支出に含めないのである。」(租税特別措置法62条3項)と規定しており、税務署長が「秘匿するためでないと認めるとき」には、使途秘匿金の支出から除外されることとなる。この場合に「秘匿するためでないと認めるとき」とは、どのような事実認定が行われる場合であるかが、問題となる。

税務署長が、使途秘匿金の支出の除外を行うすべての権限があると誤認された場合に、「相当の理由」に係る社会通念の判断にも影響を与えかねない。前述したように、国民の権利を侵害するような場合には、自由裁量を認めないことがあげられており、課税要件については自由裁量が認められないと考えられるため、「秘匿するためでないと認めるとき」の事実認定について、羈束裁量とされ、最終的には司法裁判所の判断に委ねられるところであるといえる。

このように、「相当の理由」については、第

一次的には、納税者の自らの租税解釈権をもって、判断が委ねられるところではあるものの、不当に租税解釈権をもって「相当の理由」を拡大することが許されないことから、他の納税意識の高い納税者の判断が適当と判断する租税解釈に限られるといえる。この場合に、「納税意識の高い納税者」とは、どのような者であるかという問題が生じ、判断する主体が明確とならず、租税法律主義に反するといえる。また、税務署長の判断により、使途秘匿金の支出の除外がなされる場合に、「秘匿するためでないと認めるとき」に係る判断が、羈束裁量であることから、最終的には司法裁判所の判断に委ねなければならず、円滑な租税行政の遂行に弊害が生じかねないといえる。このため、どのような場合に、税務署長は「秘匿するためでないと認めるとき」と判断すべきか、法律の規定で明確にすべきであるといえる。

また、税務署長の判断により、「秘匿するためでないと認めるとき」に係る事実認定が行われるとすれば、税務署長が「相当の理由」に係る社会通念が優先されて「相当の理由」が判断されかねず、問題と考えられる。

### 3.談合金に係る学術的な検討

#### 3.1.談合金の定義

本論において、談合金とは、国や地方自治体の公共事業などの入札の際に、入札業者同士で事前に話し合っただけで落札させたい納税者を決め、その納税者が落札できるように入札内容を調整するために要した金銭の支出と、定義する。

#### 3.2.建設業における談合金と交際費課税制度

建設業の談合金は、入札業者同士で話し合いを行い、取引の円滑な遂行のために、他の入札業者に対し、金銭の支出を行うことがあげられる。

交際費等の課税要件の判断にあたって、「支出の相手方が事業に関係ある者等であること」の判断については、入札業者同士であるため、事業に関係のある者等に含まれるといえる。

「接待等の行為により事業関係者等との親

<sup>36</sup> 長谷川記央(2017)「重加算税における形式主義と客観主義の問題」租税訴訟10号,p.297.

密の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためのものであること」については、談合金を用いて、取引を円滑にすることを目的にしていることから、交際費等の課税要件を充足していると考えられる。

「接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為であること」については、対価性のない談合金を支出した場合には、贈与と同様の経済的な効果が生ずるため、交際費等の課税要件を充足すると考えられる。ただし、建設業の談合金のうち対価性があると考えられるものについては、交際費等に含まれないと考えられる。このため、税務調査等の指摘を受けた場合に、交際費等となる建設業の談合金であるのか争いが生じた場合には、対価性の有無を主張することが望ましいといえる。

このように、建設業の談合金については、原則として、交際費等の課税要件を充足するといえる。

租税特別措置法関係通達 61 の-15 は「(10) 建設業者等が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金その他これに類する費用」と明示しており、談合金は交際費等の課税要件を充足するとする。

このため、租税実務においては、建設業の談合金は、交際費等として取り扱われているといえる。建設業の談合金が交際費等に含まれることから、前述したように、交際費課税制度の問題が生じることがあげられる。

### 3.3.建設業における談合金と使途秘匿金

建設業における談合金については、使途秘匿金の課税要件を充足するかが問題となる。

「法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む。）」に該当するかについては、建設業の談合金が交際費課税制度の枠内であるため、交際費等の課税要件と同様に「贈与」と同等の経済的効果があると考えられ、課税要件を充足するといえる。

「相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものであること」に該当するかについては、交際費課税制度とは異なる要件であるが、前述した

ように、社会通念の判断によってなされるところであるから、納税者は厳しい判断を強いることとなるといえる。

「資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたもので、当該支出に係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であると認められるものであることが明らかかなものではないこと」とは、対価性の有無が問題となり、交際費課税制度の課税要件と同様であるから、建設業の談合金は課税要件を充足することが一般的であるといえる。また、前述したように、租税実務においては、交際費課税制度と同様に対価性の有無については争いが生ずることが考えられ、対価性の有無が確認できる帳簿書類等を保管しておくことが望ましいといえる。

建設業における談合金が、費途不明金に該当するのか、あるいは使途秘匿金に該当するのか、という問題が生ずるが、「相当の理由」の有無によって、使途秘匿金課税が生ずるところであるのか、判断するといえる。

使途秘匿金及び費途不明金と交際費等の異なる要件としては、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものである場合には、使途秘匿金及び費途不明金に該当し、帳簿書類に記載しているものについては、交際費等に該当するといえる。

そのうえで、「相当の理由」を社会通念の判断とする場合に、仮に建設業の商慣行において、談合金の性質の金銭の支出が秘匿され、行われることが当然となった場合に、「相当の理由」に含むべきか否かという問題がある。建設業の談合金の支払いを行う納税者は、当該支払いを秘匿しなければ、取引の受注ができず、経済的利益を収受することができない場合には、当該納税者は建設業の談合金に係る金銭の支出と使途秘匿金課税の二重の損失を負わされることとなる。他方で、建設業の談合金を収受した他の納税者は、建設業の談合金に係る経済的利益を収受することになり、何らの経済的な損失を負わないとすれば、何らの心理的制限を受けず、使途秘匿金課税の制度趣旨に合致しないようにも思われる。使途秘匿金課税の制度趣旨に合致しない場合に

は、建設業の談合金は社会通念の判断により、いわゆる「必要悪」であるとして「相当の理由」に含むべきではないかという考え方もでき、問題が生ずるところである。

このように考えると、建設業の談合金について、租税法が取り締まるべきであるのか否かという問題が生ずる。

私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律において、課徴金制度（私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律7条の2）が設けられており、建設業の談合について取り締まりがなされている。これに加えて、租税法において建設業の談合金を取り締まるべきであるのか、疑問を抱くところである。

### 3.4.租税法律主義と建設業における談合金

建設業の談合金について、使途秘匿金課税制度と交際費課税制度の対象となることから、租税法律主義の問題が生ずるといえる。

建設業における談合金が、交際費等に該当する場合には、交際費との多くの先行研究であげられているように、課税要件明確主義に反していることがあげられており、問題が生ずることがいえる。

また、使途秘匿金課税の対象となる建設業における談合金については、使途秘匿金の課税要件が不明確であるから、租税法律主義の見地から問題であると考えられる。

交際費課税制度と使途秘匿金課税制度の共通的な問題として、課税要件に金銭の支出の目的すなわち動機があげられており、どのように事実認定すべきかが問題となる。

使途秘匿金課税においては、①法人がした金銭の支出とされるが、贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含むとされており、経済的利益に着目がされているが考えられるが、経済的利益をどのように捉えるかが問題とされる。

②「相当の理由がなく」と規定されているが、「相当の理由」を社会通念で判断されると考えられているが、どのような理由が「相当の理由」に包含されるのが問題とされる。

「経済的利益」と「相当の理由」のいずれにおいても、法律の規定で、明確にされていないことから、租税法律主義の見地から問題

とされる。

また、使途秘匿金課税については、政策的な課税であるから、納税者の財産権をより侵害していると考えられる。このため、使途秘匿金課税については、租税行政庁の自由裁量は認められないといえる。使途秘匿金の支出の除外を、税務署長の判断により行う場合に、羈束裁量として税務署長の判断が捉えられることとなる。使途秘匿金課税に係る税務署長の判断が、国民の財産を侵害していると認められる場合には、租税法律主義に基づいて厳格に司法裁判所が判断を行われなければならないであろう。このように考えると、使途秘匿金課税が政策的な課税であるとするれば、税務署長の判断により「秘匿するためでない」と認めるときに係る事実認定を行うとすれば、より慎重に行わなければならないと、租税行政の円滑な遂行の妨げになりかねないといえる。このような弊害が生じないためには、「秘匿するためでない」と認めるときについて、法律によって明確にすべきである。

納税者は「経済的利益」と「相当の理由」を自ら判断せざるを得ず、予見可能性から問題となり、税務署長は「秘匿するためでない」と認めるとき」の事実認定を行わなければならないと、租税行政の円滑な遂行の妨げになりかねず問題が生じることが考えられる。

このような弊害が生じないために、租税法律主義のもと、それぞれの用語について法律により定義し、明確にすべきであるといえる。租税法律主義が尊重されることが、納税者と租税行政庁、司法裁判所の判断の予見可能性を高め、それぞれの利益に繋がるといえる。

### 3.5.情報の非対称性と建設業における談合金

会計学において、「企業の将来を予測するうえで、企業の現状に関する情報は不可欠であるが、その情報を入手する機会について、投資家と経営者の間には一般に大きな格差がある。」<sup>37</sup>とし、会計情報により、投資家と経営者との情報の共有を図ることとされている。会計学の情報提供機能を中心に考えた場合

<sup>37</sup> 企業会計基準委員会(2006) 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第1章【本文】1。

に、「その第 1 は有限の財を利用する際に適切な意思決定ができるようにすることであり、第 2 は経済組織体の人的および物的資源を効率的に利用し管理すること、第 3 は資源の保全と管理について受託責任や各種の法的責任の遂行の結果を明らかにすること、第 4 は課税、公共的規制や行政指導、労使関係の調整などの面において社会的な機能を果たすことである。」<sup>38</sup>ことが、あげられている。

会計学によれば、「課税」という社会的な機能を果たすことがもとめられており、税務会計学においては、課税の公平<sup>39</sup>のもと課税所得計算が行われることがもとめられる。

納税者と租税行政庁との間には、情報の非対称性があり、納税者が申告納税を行い（法人税法 74 条 1 項）、情報の提供を行うこととされる。

しかしながら、納税者が申告書を提出した時点では、納税者と租税行政庁との間の情報の非対称性が完全に解消されることはなく、納税者は確定申告書によって、一部の情報を提供するにすぎない。このような情報提供の仕組みを利用して、違法ないし不正な支出を行うとすれば、納税者あるいは他の納税者が不適正な課税所得計算を行うとすれば問題になると考えられる。前述したように、使途秘匿金課税については、情報の非対称性を利用して、不適正な課税所得計算を行うことを抑制することを目的とした課税制度であるといえる。

これに対して、類似業種法人の指標を用いて、役員退職給与の適正基準額を算定する場合には、納税者が類似業種法人の指標を容易に知ることができず、租税行政庁はこれを容易に知ることができるとすれば、情報の非対称性が生ずることとなる。この場合には、租税行政庁は、類似業種法人の指標を用いて、すなわち、情報の非対称性を利用して、行政処分等を行うことは、租税の予見可能性を損なうことであるから、租税法主義の見地より問題となる。

したがって、使途秘匿金課税は情報の非対称性を利用して、適正な課税所得計算を行わせないようにするところであるから、納税者が容易に知ることができない類似業種法人の指標を用いることを抑制しなければ、理論的な整合性に欠ける結末となるといえる。

また、納税者が情報の非対称性を利用して、不適正な課税所得計算を行うものが多数となった場合には、類似業種法人の指標などの納税者が容易に知り得ない情報を租税行政庁が利用しても、自らが情報の非対称性を利用しているのだから、租税行政庁を批判することが難しくなかねない。納税者は、租税の予見可能性を担保するために、情報の非対称性を利用した不適正な課税所得計算を行うことを差し控えなければ、終局的には納税者の不利益となりかねないといえる。

このように、税務会計においては、納税者と租税行政庁のそれぞれに保有する情報が異なるため、情報の非対称性が生ずることが予定されており、このような情報の非対称性を利用して、不適正な課税所得計算を行うと、双方の不利益となることから、租税法主義に基づいて適正な課税所得計算を行うことがもとめられるといえる。

### 3.6. 会計責任と建設業における談合金

納税者は、会計責任（アカウンタビリティ）を負うことが通常である。会計責任の側面から内部統制の構築が重要であると考えられる。

内部統制の構築が重要とされるが「企業から見ると、リスクを評価と管理はするものの、開示は避ける傾向が強い。そのため、法規制等が強制された場合のみ、情報を開示する状況となっている。まさに、最低限の情報開示がなされているにすぎない。」<sup>40</sup>ことがあげられている。

納税者は租税行政庁に対して、質問検査権の行使をうける受忍義務を負っており、質問検査権に対する説明責任を負うことになる。会計責任の 1 つとして、当該検査権に係る説明責任を負うことがあげられるといえる。こ

<sup>38</sup> 新井清光(1985)『会計公準論<増補版>』中央経済社,pp,330.

<sup>39</sup> 成道秀雄 (2015) pp,14-15.

<sup>40</sup> 古賀智敏 (2009 年)『財務会計のイノベーション』中央経済社,pp,319-320.



の場合に、先行研究が論ずるように最低限の情報開示しかなされないとすれば、納税者と租税行政庁の間に、情報の非対称性が生じ、租税行政庁が行政処分等を行う場合に、適正な課税所得計算の弊害となりかねないといえる。したがって、使途秘匿金課税という法規制で開示を促すことが妥当であるように考えられる。

これに対して、納税者が高い納税意識を有しており、租税行政庁に対して適切な資料を提示した場合には、会計責任を果たしているから、使途秘匿金課税という政策的課税を行うことは、妥当でないといえる。

会計責任を中心に考えた場合に、納税者は誠実な意思に基づいて、租税行政庁に説明責任を果たすように努め、当該説明責任を果たさない場合に限定し、使途秘匿金課税という政策的課税を行うか検討すべきであろう。この場合においても、租税法律主義を尊重されなければならないといえる。

### 3.7.建設業の談合金に係る今後の課題

建設業の談合金については、使途秘匿金、費途不明金、交際費等のいずれに該当するのか、判断しなければならず、これらの要件が明確でないため、租税法律主義の見地から問題である。これらの定義を、法律の規定に基づいて、より明確にしなければならない。

また、建設業の談合金が、①法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む。）であること、があげられており、当該支出の範囲が明確でないことが、問題である。

②「相当の理由」がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものであること、とされるが、「相当の理由」とは、どのような理由が認められるのか、問題であることが、あげられる。このため、「相当の理由」については、法律の規定により明確に規定すべきであるといえる。

また、税務署長による職権による除外が認められているが、どのような場合に除外されるのか、法律により明確にすべきである。税務署長の職権がどのように判断されるべきか、

法律の規定により明確でない場合には、「相当の理由」の判断が、実質的に税務署長の社会通念で判断されることになりかねず問題であるといえる。また、当該判断は羈束裁量に該当するから、終局的には司法裁判所の判断に委ねられることとなるが、租税行政の円滑な遂行の妨げとなりかねず問題であるといえる。

建設業の談合金については、他の法律により取り締まりがなされているところであるから、租税法が不明確な規定を設けて取り締まることは、租税の予見可能性を損なわせることとなるため、問題があるといえる。

したがって、建設業の談合金に係る使途秘匿金課税については廃止すべきであり、また、使途秘匿金課税を行うのであれば、直ちに税制改正を行い、より明確な規定より租税を課さなければならないであろう。

### おわりに

租税制度が、一部の納税者の要望により、公平な課税所得計算を行う目的以外の副次的な目的が期待されることがあげられている。

しかしながら、法人税法を含めた租税法が、納税者が期待する役割を担うべきか否か、慎重に検討しなければならないといえる。租税制度と納税者との間に、制度の役割と期待される役割との間に乖離が生じた場合に、期待ギャップが生じかねないといえる。期待ギャップが生じた場合に、納税者が租税制度に対する誤認より、信頼性を損なわせるおそれがあり、どのような役割を担っているのか、納税者に理解を促すことが必要であるといえる。

#### 参考文献

- 新井清光(1985)『会計公準論<増補版>』中央経済社。
- 金子宏(2019)『租税法』〔第23版〕有斐閣。
- 古賀智敏(2009)『財務会計のイノベーション』中央経済社。
- 財団法人日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社。
- 佐々木惣一(1921)『日本行政法論』有斐閣。
- 税務・会計実務研究会編(1965)『問答式 建設業 税務・会計の実務』新日本法規出版。
- 塩野宏(2009)『行政法I』〔第5版〕有斐閣。

- 武田昌輔(2004)『本質究明版 即答 交際費課税理論と実務－』財経詳報社。
- 富岡幸雄(1980)『交際費を考える』税務研究会出版局。
- 成道秀雄(2015年)『税務会計』第一法規。
- 日本税務研究センター編(2004)『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社。
- 長谷川記央(2019)「子会社等を整理する場合の損失負担等に係る寄付金の検討」税務会計研究 30号 pp.257-264.
- 長谷川記央(2017)「観光産業に係る交際費課税制度の検討」観光まちづくり学会誌 15号,pp.49-57.
- 長谷川記央(2017)「重加算税における形式主義と客観主義の問題」租税訴訟 10号 pp.281-309.
- 長谷川記央(2016)「交際費課税制度の課税要件の検討－民法上の動機の錯誤を中心として－」税務会計研究 28号,pp.211-216.
- 林仲宣・四方田彰・角田敬子(2010)『交際費税務にいかす判例・裁決例 53選』税務経理協会。
- 右山昌一郎(2009)『判例・事例から見た 検証 交際費課税』税務経理協会。
- 美濃部達吉(1929年)『行政裁判法』千倉書房。
- 山田準次郎(1960年)『自由裁量論』有斐閣。
- 山本守之(2009)『交際費の理論と実務』税務経理研究会。



原著論文

## 19 世紀イギリス綿工業における原価計算システムの構築

Construction of cost accounting system in the 19th century British cotton industry

Abstract : The accounting techniques during the Industrial Revolution in England has been explained through studies, which mainly focus on railway companies and other major businesses. While the period has been marked by significant industrial advances, most of the companies supporting such development were small companies, but academics have scarcely paid attention to the accounting practices employed by businesses with a small capital or not in the form of a joint stock company. Accounting studies made by Japanese researchers are notably rare. Because the refinement of accounting techniques at major companies is based on the techniques employed by small and medium enterprises, the development at such companies must be taken into account. The formulation of cost accounting system can be observed in the practices of McConnel & Kennedy and Charlton Mills, two major cotton-spinning companies. Also, the establishment of chambers of commerce in the 19th century may have contributed to the propagation of new techniques. That said, we cannot rule out the possibility that the development of cost accounting system at McConnel & Kennedy and Charlton Mills have been independent and unique. While it may be surmised that companies with different structures naturally come up with different accounting techniques, a cotton mill with the same scale as the above two companies should have needed a similar cost accounting system. Therefore, for the purpose of this study, the paper excludes the uniqueness of individual companies from the argument in order to clarify that cost accounting took place across the British cotton industry in the 19th century.

日本大学大学院

小川華代

Ogawa Kayo

Graduate School of Nihon University

---

2020 年 1 月 9 日 受付 Submitted 9, January 2020.

2020 年 1 月 31 日 受理 Accepted 31, January 2020.

## 1. はじめに

イギリス産業革命期の会計技術は製鉄や運河に代表される大企業の研究によって明らかにされてきた。工業の発展は著しい時代であるが、その大半は資本規模の小さな企業であり、また株式会社形態をとっていないパートナーシップ制企業の会計は見過ごされてきた。特に日本人の研究者による会計研究は非常に少ない。大企業での会計技術の精緻化は、それまでの中小企業の会計技術の構築を起源とすることもあり、その過程を明らかにする必要がある。

資本規模は小さいが産業革命期の中心産業の1つである綿工業は家内手工業制から工場制へと発展し、その中で原価計算システムの構築がなされている。さらに、経営史、経済史研究において綿工業は、産業革命期の主要産業として着目されている。特に信用取引を最初に行った産業として、産業構造の特殊性について研究が行われている。イギリス産業革命期に大きな影響を与え<sup>1</sup>、また会計研究が不十分である綿工業は研究価値のある産業である。

会計的に着目されてこなかった理由として、会計的資料の少なさに加え、紡績機のイメージも大きく影響していると考えられる。産業革命期初期の綿工業は紡績機開発により成長したことは周知の事実であるが、初期の紡績機は機械と呼べるほどのものではなく、稚拙なものであった点は否めない。しかし、綿工業の大工場制への変化は家内手工業制から段階的に変化したわけではなく、資本投資により急激な変化をしたことで、大量生産に適した機械の開発も短期間で行われた。

大工場となった綿工業では、当然、大量の原材料、機械、商品、雇用者の管理が必要と考えられる。個数管理だけではなく金額表示の会計的な管理が必要となってきたことも大

工場となったことに起因する。家内手工業制の時代から簿記システムの構築は行われていたが、大工場になったことで製造間接費が認識されるようになった。製造間接費の認識は配賦計算を要請し、原価計算システムの構築が急がれた。また人による人の管理を行うためにも原価計算システムが必要になったと考えられる。

原価計算システムの構築については、代表的な紡績会社である *McConnel & Kennedy* や *Charlton Mills* に見ることができる。さらに、19世紀には商工会議所が設立されており、技術伝播の役割を果たしていたと考えられる。しかし、綿工業の中でも *McConnel & Kennedy* や *Charlton Mills* の原価計算システムの構築は特殊であったという可能性も否めない。企業構造により必要となってくる会計技術は異なるため、当たり前のことともとらえられるが、上記2社と同程度の規模の綿工場であれば、同じように原価計算システムの構築が要請されたのではないかと考えられる。そこで、本研究の目的として個別企業の特殊性を否定し、19世紀イギリス綿工業において原価計算が行われていたことを明らかにしたい。

具体的には、19世紀イギリス綿工業において、経済状況等の経営環境を明らかにし、また商工会議所の報告論文について触れ、客観的な事実から原価計算が使用されていたことを検討する。

## 2. 先行研究

はじめに先行研究の整理を行う。会計史の研究において、産業革命期の研究を行った著名な書籍として A. C. Littleton の *Accounting Evolution to 1900*<sup>2</sup>、また S. Pollard の *The Genesis of Modern Management*<sup>3</sup>が挙げられる。上記の研究では産業革命期に原価計算は存在しなかったと主張されてる。つまり、企業間の競争はまだ存在せず、固定資本投資の増大

<sup>1</sup> 綿工業の工場成長率は、1780年から1800年にピークを迎えており、1730年から1830年までの間、石炭や鉄など他産業の2~3倍以上の成長率を誇っていた。(Jackson, R. V. (1992) "Rates of industrial growth during the industrial revolution", *The Economic History Review*, New Series, Vol.45, No.1, p.20.)

<sup>2</sup> Littleton, A. C. (1933) *Accounting Evolution to 1900*, New York, pp.1-373. 片野一郎訳 (1967) 『リトルトン会計発達史』同文館、1-561頁。

<sup>3</sup> Pollard, S. (1965) *The Genesis of Modern Management*, London, pp.1-328.

もなかった<sup>4</sup>ため、工場間接費の管理は必要ではなかったとしており、さらに原価計算が構築されなかった要因として industrial accountant<sup>5</sup> (原価会計士) の不在を根拠としている<sup>6</sup>。

しかし上記の研究では個別企業の実態が見過ごされており、産業革命期における原価計算の存在について意義を唱える研究も多く見られる。N. McKendrick は産業革命期から今日まで存在する Wedgewood について研究を行っている。N. McKendrick は Wedgewood では原価計算が行われており、特に予算原価や実際原価の比較が行われていたこと指摘しており、産業革命期において原価計算の存在を明らかにしている<sup>7</sup>。さらに R. K. Fleischman と L. D. Parker は産業革命期において多数の企業が管理目的で原価計算技術を利用したことを明らかにしている<sup>8</sup>。

産業革命期の原価計算の存在に否定的な A. C. Littleton や S. Pollard の研究の後に、産業革命期の企業の会計実態の研究により、多くの研究者が原価計算の存在を証明している。その一方で、綿工業に着目する研究は少ない<sup>9</sup>。経営史、経済史の研究は日本でも多く<sup>10</sup>、織

維業全体としての研究も行われている。しかし、あくまで経営史、経済史の視点であるため、会計的な要素は考慮されていない。しかし、経営史、経済史において着目されている産業であることは明らかであり、急速な発展を遂げた綿工業では会計的な管理が要請されていたと考えられる。

綿工業の中でも原価計算技術の導入が顕著であった企業として McConnel & Kennedy と Charlton Mills については、杉浦克己によって経済学の視点から資本蓄積の過程<sup>11</sup>や、中根敏晴<sup>12</sup>また W. E. Stone<sup>13</sup>によって企業の会計技術の研究が行われている。上記の研究では、個々の企業の原価計算システムが明らかにされているが、その原価計算システム導入の意義や目的が明らかにされていなかった。その点については小川が検討を行っている<sup>14</sup>。

ここで McConnel & Kennedy と Charlton Mills の原価計算システムについて概観を行う。McConnel & Kennedy は Lancashire 最大の細糸紡績企業であり、資本蓄積の過程と信用取引を最初に行った企業として経営史、経済史の中では評価されている。McConnel & Kennedy では設立当初は資本家と 3 年間のパートナーシップ契約を結んだが、解消後に企業内で資本蓄積に努め、大工場を借入なしに設立している<sup>15</sup>。また紡績機の製造販売を行っていたことも特徴の一つであり、自社利用目的の紡績機も製造していた。自社利用目的の紡績機は試算表で評価替えが行われており、社内販売システムが整っていたことがわかる。さらに、3 部門構成であった McConnel &

<sup>4</sup> Littleton, A. C. (1933) *op. cit.*, p.320.

<sup>5</sup> industrial accountant とは原価の要素別管理や期間損益計算を行うことのできる会計士のことを指す。

<sup>6</sup> Pollard, S. (1965) *op. cit.*, pp.232-235.

<sup>7</sup> McKendrick, N. (1970) "Josiah Wedgewood and cost accounting in the Industrial Revolution", *Economic history review*, Vol.23, No.1, pp.45-67.

<sup>8</sup> Fleischman, R. K. & Parker, L. D. (1990) "Managerial Accounting Early in the British Industrial Revolution: The Carron Company, a Case Study", *Accounting and Business Research*, Vol.20, No.79, pp.211-221. and (1991) "British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management", *Accounting Review*, Vol.66, No.2, pp.361-375.

<sup>9</sup> Lee, C. H. (1972) *A cotton enterprise 1795-1840; a history of M'Connel & Kennedy fine cotton spinning*, Manchester. や Stone, W. E. (1973) "An Early English Cotton Mill Cost Accounting System: Charlton Mills, 1810-1889", *Accounting and Business Research*, pp.71-78. が会計研究としては著名である。日本の研究者による研究では中根敏晴 (1975) 「イギリス産業革命期における木綿工業の原価計算」『長崎造船大学研究報告』第 16 巻, 第 12 号, 67-77 頁。が挙げられる。

<sup>10</sup> 中川敬一郎 (1986) 『イギリス経営史』東京大学出版会。また (1951) 「イギリス綿業における工場制度の成立」『経済学論集』第 20 巻, 第 4 号, 1-55 頁。、堀江栄一編著 (1971) 『イギリス工場制度の成立』ミ

ネルヴァ書房。、宮田美智也 (1986) 「産業革命期イギリス綿工業における商業信用の発展」『金沢大学経済学部論集』第 7 号第 1 巻, 41-77 頁。

<sup>11</sup> 杉浦克己 (1982) 「マコンネル・ケネディ: イギリス産業革命の具体例」『社会科学紀要』第 32 号, 75-103 頁。

<sup>12</sup> 中根敏晴 (1975) 前掲論文。

<sup>13</sup> Stone, W. E. (1973) *op. cit.*

<sup>14</sup> Ogawa Kayo (2018) "Significance of property inventory in the cotton industry during the British Industrial Revolution", *Journal of Management Science*, Vol.8, pp.33-37.

<sup>15</sup> McConnel & Kennedy は 1797 年に工場用の敷地を購入し Old Factory と呼ばれた工場を建設した。建物と機械設備に約 6,000 ポンドを要した。これ以前は作業場を賃借しており分散的な経営を行っていた。

Kennedy はそれぞれ部門の管理者が異なっていたため、各部門における評価が必要であったと考えられる。部門別の損益計算は 1833 年以降には行われており、これは部門長と、中間管理職である各作業監督者の評価基準として利用されていたと考えられる。

McConnel & Kennedy と同程度の規模であり、太糸專業紡績企業が Charlton Mills であった。Charlton Mills の原価計算システムについては McConnel & Kennedy と同様に評価基準として利用されていたと考えられる。内部振替価格の導入も明らかであり、部門間取引が行われ、各部門の作業監督者は単純に生産量や労働時間での評価ではなく、与えられた予算と材料を効率的に利用できていたかを損益によって評価されていた。

2 社の企業構造の共通点として、部門ごとに作業工程を分けることができる点、また、作業監督者によって雇用される間接雇用が存在していたことから、その裁量は作業監督者に一任されていた点が挙げられる。作業監督者の評価は、当時の綿工業の経営環境において生産量で評価することは安易であり、利益を意識した効率的な生産を行える作業監督者を置く必要があった。さらに安定した経営を行うためには企業規模を確保する必要があったため、工場建設の費用を捻出しなければならなかった。工場建設の費用を蓄積するためには、間接費を詳細に把握し、製品に賦課する必要がある。つまり、回収計算が必要であった。

実際に両企業とも製造間接費の配賦を行い、また、業績評価を目的とした部門損益の算定を行っている。原価計算技術が構築されていたことは明らかである。しかし、この 2 社は経営史、経済史でも著名であることからその特殊性が考えられる。また、産業革命期の原価計算の構築に肯定的な意見を述べている研究者も、これまで産業全体についての見解は示していない。前述したように、企業構造によって必要な原価計算技術は異なるため、産業全体での見解を述べることは理想的ではなかった。しかし、綿工業は他産業とは異なり、保護貿易や信用取引など特殊構造にあったといえる。産業の特殊性から企業規模の差は大

きかったが、各企業の企業構造に大きな差はなかったと考えられる。

そこで綿工業全体としての原価計算技術の構築と活用について考察したい。まずは次章で経済状況の検討を行う。

### 3. 経済状況

周知の通り、産業革命期綿工業においてその成長を後押ししたのは機械の改良<sup>16</sup>、管理手法の発達が大きく影響した。しかし、綿工業を取り巻く経営環境は決して良好であったとはいえない。1788 年から 1825 年までに恐慌が短期的に頻発していた<sup>17</sup>。さらに長期にわたるナポレオン戦争により海外市場に依存していた綿工業は大きな影響を受けた。

表 1. 綿製品輸出額（単位：ポンド）<sup>18</sup>

| 年    | 綿布         | 綿糸        | 合計         |
|------|------------|-----------|------------|
| 1805 | 8,619,990  | 914,475   | 9,534,465  |
| 1806 | 9,753,824  | 736,225   | 10,489,049 |
| 1807 | 9,708,046  | 601,719   | 10,309,765 |
| 1808 | 12,503,918 | 472,078   | 12,986,096 |
| 1809 | 18,425,614 | 1,020,352 | 19,445,966 |
| 1810 | 17,898,519 | 1,053,475 | 18,954,994 |
| 1811 | 11,529,551 | 483,598   | 12,013,149 |
| 1812 | 15,723,225 | 794,465   | 16,517,690 |

表 1 からは、1805 年から 1912 年まで綿製品の輸出額の変動は大きかったことが確認できる。綿糸においては 1805 年から 1812 年までの減少と、1809 年から 1810 年の急増、1811 年からの激減と、安定性を著しく欠いている。輸出製品のこうした影響を受けたときに、国内市場での需要が拡大するためではないため、

<sup>16</sup> Arkwright 紡績機の発明に続き、Jenny 紡績機、Mule 紡績機と改良が重ねられた。19 世紀に入っ

てからはほとんどの企業が当時の雇用形態や製造構造に最も適合した Mule 紡績機を採用していた。  
<sup>17</sup> 1788 年以後 1793 年、1797 年、1810 年、1819 年と起こった恐慌は過渡的恐慌と呼ばれ、1825 年恐慌は周期的恐慌と呼ばれイギリス恐慌史研究の中で区別されている（井汲卓一・今井則義・大島清・守屋典郎（1959）『恐慌史』東洋経済新報社、7-9 頁。）

<sup>18</sup> Daniels. G. W. (1915-1916) 'The cotton trade during the revolutionary and Napoleonic Wars', *Transaction of the Manchester Statistical Society*, p.76 より作成。

製品在庫を大量に抱えることとなる。輸出量の確保が難しくなるにつれ、大量に作ることもよりも、原価低減に努め効率的に生産することの重要性が増していったと考えられる。

また、輸入量にも戦争が大きく影響しており、1807年には主な輸入国であったアメリカがイギリスへの出港停止令<sup>19</sup> (Embargo Act) を出したことにより前年の 53,180,000 ポンド (重量) から 7,933,000 ポンドへと激減した。

綿工業の海外依存性については D. Phyllis. And W. A. Cole. も指摘している<sup>20</sup>。1819年から1881年までの生産額と付加価値、輸出比率が検証されており、綿工業において輸出比率は上記期間では1839年から1841年を除いて輸出比率が50%を超えていることが確認できる。この依存性は毛織物と比較しても非常に高い数値を示している。毛織物における1805年から1879年の輸出比率は25%前後を推移しており、突発的に高かった1870年から1874年の43%でさえ、50%を超えることはなかった<sup>21</sup>。毛織物の生産量に関しては増加傾向にあったことから、国内市場での需要が大きかったことがわかる。反対に綿工業は海外市場の需要が拡大し、国内市場は縮小傾向にあったことがわかる。

この点については B.R. Mitchell も指摘しており、1770年から1829年のイギリス輸出量について総額と各産業の割合を検討している<sup>22</sup>。産業の構成は鉄鋼、非鉄金属、綿、毛織物、リンネル、絹である。1770年においては毛織物が全体の輸出量の約43%を占めており、他産業よりも圧倒的に高い輸出量を誇っていた。しかし、1800年には綿が全体の約24%と毛織物の約28%に迫る勢いで輸出量を増加さ

せていた。1805年には完全に綿が輸出量でトップとなった。1805年の輸出量の割合は鉄鋼が約4%、非鉄金属が約3%、綿が約41%、毛織物が約25%、リンネルが約2%、絹が約1%となっている。また毛織物は1829年までの輸出量は年々減少傾向にあり、鉄鋼、非鉄金属、リンネル、絹は1770年から1829年まで、1805年と同程度の輸出量を保っている。

つまり、綿は国内市場から国外市場へと、毛織物は国外市場から国内市場へと需要が変化し、その他の産業は国内市場での需要が安定的にあった。イギリス綿工業は国内市場より国外市場への輸出版売に重点が置かれ、さらに原綿仕入れに関してもほぼ輸入に頼っていたことから、国外市場への依存性が他産業よりも非常に高かったと言える。

表 2. 原綿消費量 (単位: ポンド)<sup>23</sup>

| 年    | 原綿消費量       |
|------|-------------|
| 1801 | 53,203,433  |
| 1802 | 56,615,120  |
| 1803 | 52,251,231  |
| 1804 | 61,364,158  |
| 1805 | 58,878,163  |
| 1806 | 57,524,416  |
| 1807 | 72,748,363  |
| 1808 | 41,961,115  |
| 1809 | 88,461,177  |
| 1810 | 123,701,826 |
| 1811 | 90,309,668  |
| 1812 | 61,285,024  |
| 1813 | 50,966,000  |
| 1814 | 53,777,802  |

さらに表 2 より原綿消費量は短期的な格差が激しく、1810年は1813年の2.4倍量も消費していることが確認できる。戦争に伴う影響をイギリスは大きく受けており、ただの過剰生産と在庫調整とは異なっている。戦後よりも戦時中の景気変動がより大きかった。<sup>24</sup>

<sup>19</sup> 出港停止令とは、ナポレオン戦争を行っていたフランスとイギリスが中立をとっていたアメリカに対して船舶から略奪や水夫を強制労働させていたことから、アメリカが取った貿易を禁止するという対抗手段のことを指す。しかし、この法令についてはアメリカ側も経済的に困窮する事態となったため、短期的なものであった。

<sup>20</sup> Phyllis. D. & Cole. W. A. (1962) *British economic growth, 1688-1959: trends and structure*, Cambridge University Press, p.187.

<sup>21</sup> Phyllis. D. & Cole. W. A. (1962) *op. cit.*, p.197.

<sup>22</sup> Mitchell. B.R.: collaboration of Phyllis. D. (1962) *Abstract of British historical statistics*, Cambridge University Press, pp.279-295.

<sup>23</sup> Potter. G. R. (1912) *The Progress of the Nation*, London, P296.より作成。

<sup>24</sup> Gayer, Rostow, Schwartz. (1953) *The growth and fluctuation of the British economy, 1790-1850: an historical, statistical, and theoretical study of Britain's*



イギリスの国際的な競争力は太糸については18世紀後半には諸外国と比較してやや劣っていた。Manchesterとスイスの40番手紡糸の1ポンド当たり費用の比較では、Manchesterは固定資本利子のみが低く、その他工程（粗紡・精紡・梳綿工程及び臨時費）における費用はスイスよりも割高となっている<sup>25</sup>。細糸に関しては太糸よりもやや国際的な競争力があつた。イギリスとフランスの生産費の比較を行うと、紡績機の費用や蒸気機関の雲梯費用、また輸送費などがフランスよりも低価格で行うことが出来るため、生産が優位になっていた<sup>26</sup>。細糸は太糸よりも取引価格が高く、高級糸に分類された。また、細糸の大量生産には細糸に対応する紡績機の開発が必要であったため、太糸で競争力が低下していたイギリスは、太糸から細糸への生産の切り替えが諸外国よりも早くから行われていたため、細糸に関しては国際的な競争力を有していた。

また、アメリカとの比較からもイギリスは国内の他産業が成熟していたため、製鉄・機械・建設・保険などの価格で諸外国よりも優位に立っていたことが確認できる<sup>27</sup>。しかし、原綿生産国のアメリカと比較すると原綿仕入価格は高く、また労務費も割高となっていた。

つまり、販売価格のより高い細糸を取り扱わなければ、製造原価比率が高くなってしまふため、太糸から細糸への切り替えは必然的であったと考えられる。

上記のような環境下で安定的な経営を行うことは困難であった。しかし、こうした景気変動の中でも綿業は投資活動に積極的であった。通常であれば、投資活動を控える状況下であっても産業投資、綿工場に対する投資は増大傾向にあつた。Manchesterの1802年時点の工場数は52であったが、1809年には64

工場に増加している。<sup>28</sup>

中小零細企業<sup>29</sup>の綿業経営者はこの厳しい経営環境下で撤退・倒産を余儀なくされていたが、新規投資・参入も多く見られたため、経営格差は広がっていた。Mule機の急増は固定資本投資が積極的に行われていたことを意味する。<sup>30</sup>

綿工業において固定資本は運転資本よりも少なつたと指摘する研究者<sup>31</sup>もいる。固定資本が少なかつたとする見解は産業革命期初期に限定されることであり、工場制が確立する産業革命期後期においては固定資本の割合は増加している。<sup>32</sup>固定資本の増加は原価計算の重要性が増す要因となる。その点について以下で述べていく。

#### 4. 固定資本の増加と原価計算の必要性

産業革命期後期からヴィクトリア期にかけて綿工業の固定資本は増加している。前述したように、産業革命期においては固定資本の増加はなかつたとする意見もあるが、実際に企業の状態を検討すれば、固定資本の増加は明らかである。

たしかに産業革命期初期においては、作業場や機械設備を賃借していた企業が多かつたことから、所有していなかつたために固定資

<sup>28</sup> Smelser, Neil J. (1960) *Social change in the industrial revolution: an application of theory to the Lancashire cotton industry, 1770-1840.*, p.121.

<sup>29</sup> 細糸紡績業者の場合、経営規模の差が特に大きく、小さいところは150人程度の雇用、大きいところではその10倍の1,500人程度の雇用があつた。当時の最大雇用者数を有していたのはMcConnel & Kennedyであつた。最小のWilliam Carruthersも細糸紡績会社として平均180番手の高級糸を取り扱っていたが、熟練の割合が多く平均賃金はMcConnel & Kennedyよりも高かつた。(Ure, Andrew. (1836) *op. cit.*, p.444.)

<sup>30</sup> Gayer, Rostow, Schwartz, *op. cit.*, p.653.

<sup>31</sup> Ashton, T. S. (1955) *An economic history of England: The 18th century.* London.では固定資本よりも運転資本の方が大きかつたことを述べている。またJ.P.P. Higgins and Sidney Pollard. (1971) *Aspects of capital investment in Great Britain, 1750-1850: a preliminary survey: report of a conference held at the University of Sheffield 5-7 January 1969.* London.では固定資本投資の費用はささやかなものであつたという見解を示している。

<sup>32</sup> Baines, E. (1999) *op. cit.*, pp.400-415.

*economic development*, Vol.2, London, p.672.

<sup>25</sup> Ure, A. (2018) *The Cotton Manufacture of Great Britain, Vol.2: Systematically Investigated, and Illustrated by 150 Original Figures, Engraved on Wood and Steel; With an Introductory View of Its Comparative State in Foreign Countries, Drawn Chiefly from Personal Survey*, London, p.41.

<sup>26</sup> Baines, E. (1999) *History of the cotton manufacture in Great Britain*, Bristol, pp.518-519.

<sup>27</sup> Ure, Andrew. (1836) *op. cit.*, p.48.

本よりも流動資本の方が大きかった。特に Manchester 最大の細糸專業紡績会社である McConnell & Kennedy も資本家とのパートナーシップ契約期間である設立当初においては、小規模な作業場を複数賃借し、多数の下請紡績工を雇い、生産を行っていた。大工場を設立し、生産を集中させたのは設立から約 6 年後のことであった<sup>33</sup>。しかし、大工場設立まで賃借していた作業場と機械設備は、企業経営において保有している固定資本と同様に機能していたと考えられる。各企業が経営のために作業場や機械設備を賃借することは固定資本を現物形態として借入すること同様の意味を有する<sup>34</sup>。つまり、固定資本比率の高い産業と同様に、固定資本調達のための資金が綿工業にとっても重要であったと考えられる。

E. Baines の書籍の中で、McConnell & Kennedy の経営者の 1 人である John Kennedy の綿紡績業の固定資本に関する証言が着目されている。Kennedy は紡績業において使用総資本のうち、半分は固定資本であるとしており、具体的に全部門で使用される固定資本は少なくとも 800 万ポンドであるとしている<sup>35</sup>。

表 3. McConnell & Kennedy の固定資本割合<sup>36</sup>

|      | 流動資本   | 固定資本   | 総資本    | 固定資本/総資本 |
|------|--------|--------|--------|----------|
| 1797 | 5,175  | 1,853  | 7,028  | 26.4%    |
| 1798 | 2,065  | 7,243  | 9,308  | 77.8%    |
| 1799 | 1,134  | 9,832  | 10,966 | 89.7%    |
| 1800 | 4,552  | 11,172 | 15,724 | 71.7%    |
| 1801 | 10,456 | 12,118 | 22,574 | 53.7%    |
| 1802 | 16,079 | 13,849 | 29,928 | 46.3%    |
| 1803 | 15,554 | 24,923 | 40,477 | 61.6%    |

実際に McConnell & Kennedy の資本の割合を確認すると表 3 のようになる。平均して高い

割合を保っているが、1798 年から自社工場を使用しているため、この年から固定資本の割合が前年と比較して非常に高くなっている。固定資本の割合が安定していないことも確認できる。これはこの原料購入など流動資本の変動が非常に大きかったことに起因すると考えられる。前述したように綿工業を取り巻く経営環境は非常に不安定であったためである。

また、E. Baines は綿工業全体の資本の試算を行った J. R. McCulloch についても着目している。J. R. McCulloch はイギリスで年に製造される綿製品の総額を 3,400 万ポンドとみており、これだけの綿製品を製造するための資本の内訳を表 4 のように示している。

表 4. 綿製品 3,400 万ポンド製造の資本内訳<sup>37</sup>

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| 原材料購入のための投下資本                    | 400 万   |
| 賃金支払のための投下資本                     | 1,000 万 |
| 紡績工場、力織機、手織機、作業場、倉庫、在庫管理のための投下資本 | 2,000 万 |
| 合計                               | 3,400 万 |

表 4 より、紡績工場や機械などの固定資本の投下率は約 60%を占めていることがわかる。綿工業全体として、工場を経営する場合には固定資本への投下が大半を占めている。

固定資本への投下への分割支払いは当時、一般的ではなく、ある程度まとまった金額を用意する必要があった。つまり、内部留保により資本蓄積に努めるか、新たなパートナー（共同出資者）を探す必要があった。資本家とパートナーシップ契約を結び、資金を確保し、大工場を建設する企業が非常に多かった。その中で、McConnell & Kennedy は自身の内部留保により自社工場を建設した特殊な例であり、資本と利益の成長過程は表 5 で確認されたい。急激な資本集積は、McConnell & Kennedy が Manchester 最大の細糸紡績会社であったことの裏付けである。

しかし、出資を受けたかどうかにかかわらず、巨額の資金を投下したのであれば、それを回収しなければならない。

<sup>33</sup> Falkner, G. (1906) *A century of fine cotton spinning: McConnell & Co. Ltd., 1790-1906*, Manchester, pp.9-10.

<sup>34</sup> 大河内暁男 (1978) 『産業革命期経営史研究』岩波書店, 150 頁。

<sup>35</sup> Baines, E. (1999) *op. cit.*, pp.413-414.

<sup>36</sup> Lee, C. H. (1972) *op. cit.*, p.166.より筆者作成。単位はポンドである。

<sup>37</sup> Baines, E. (1999) *op. cit.*, p.401.より作成。単位はポンドである。

表 5. McConnel & Kennedy の資本と利益<sup>38</sup>

| 年    | 資本<br>(ポンド) | 年間利益<br>(ポンド) | 利益/資本<br>(%) |
|------|-------------|---------------|--------------|
| 1798 | 10,964      | 1,832         | 16.7         |
| 1799 | 15,724      | 4,760         | 30.3         |
| 1800 | 22,574      | 6,850         | 30.3         |
| 1801 | 29,927      | 7,353         | 24.6         |
| 1802 | 40,477      | 10,550        | 26.1         |
| 1803 | 47,389      | 6,912         | 14.6         |
| 1804 | 62,363      | 14,974        | 24.0         |
| 1805 | 67,207      | 4,844         | 15.3         |
| 1806 | 68,911      | 7,365         | 7.2          |
| 1807 | 75,038      | 6,127         | 8.2          |
| 1808 | 79,637      | 4,599         | 5.8          |

A. C. Littleton が固定資本の増加がなかったため原価計算も必要とされていたなかった<sup>39</sup>としているが、固定資本の増加があったのであれば、間接費の管理が必要となり、原価計算が構築されたといえる。原価計算を行うことにより、製造間接費の配賦計算を行い、投下した資本の回収計算が可能となる。

先行研究として挙げた Charlton Mills では製造間接費が認識されていた製造間接費が配布されていた<sup>40</sup>ことを W. E. Stone が明らかにしている。Charlton Mills では製造間接費は各作業単位の部屋に配布され、製造原価に賦課されている<sup>41</sup>。製造原価に賦課することにより、投下した資本の回収が可能となる。Charlton Mills もまた McConnel & Kennedy と同様に大規模な工場であったことから、自社工場建設や紡績機、蒸気力の導入に多額の資金を要している。大工場を管理し、資金の確保を行うためには数量よりも損益計算を細かく作業単位で行う必要がある。大工場になったことで人の管理<sup>42</sup>がより需要となり、管理

のためのツールとしても原価計算の必要性は増していた。

しかし、固定資本の増加を絶対値ではなく相対的に、各工場の中での固定資本の割合が高かったかどうかということが重要である。より比率の高い投下資本についての管理が重要となるのは現代においても同様であろう。つまり、固定資本の割合がどの企業も大きかったとすれば原価計算の構築は大工場だけの特殊な例ではない。もしくは、公に公表されている綿工業の計算事例に製造間接費が認識されていたことが明らかとなれば、綿工業全体として原価計算の構築が要請されていたこととなる。そこで、綿工業全体として原価計算を導入していたことを明らかにするために、次に公に報告されていた綿工業の試算表について検討を行う。

## 5. Henry Ashworth による試算表

Henry Ashworth の試算表について検討を行う前に Henry Ashworth について概観する。彼は 1794 年に Quaker 教徒の家に生まれ Ackworth School で就学した後に、1818 年に New Eagley 工場（紡績工場）の経営を父親から引き継いだ。同工場では 1831 年までに 260 名程の従業員を雇用していました。これは Henry Ashworth が引き継いだ当初の 20 名程度の雇用から、彼が工場を拡大した成果である。しかし、当時の他の紡績工場と比較すると雇用者数からみて、かなり小規模な工場であったことがわかる。

Ashworth 家は一族で経営を行っており、父 John Ashworth は議会に参加しておりターンパイクの秘書も務めていたが、その衰退時期には鉄道建設法案<sup>43</sup> (railway Bills) を支持して多くの証言を議会に残している。

父から引き継いだ直接的な工場は紡績工場

<sup>38</sup> Lee, C. H. (1972) *op. cit.*, p.167 より筆者作成。

<sup>39</sup> Littleton, A. C. (1933) *op. cit.*, p.320.

<sup>40</sup> Stone, W. E. (1973) *op. cit.*, pp.73-76.

<sup>41</sup> Stone, W. E. (1973) *op. cit.*, pp.75.

<sup>42</sup> 人の管理とは主に中間管理職に位置する作業監督者の評価である。作業監督者については人々勘定を用いた賃金支払いや、監督作業場の損益計算により業績評価を行い継続的に採用するかの判断を行っていた。作業監督者より下の立場に位置する労働者たちは、工場に直接雇用されている者と、作業監督

者の裁量により雇用されている（間接雇用）者が存在した。

<sup>43</sup> 1830 年代に England と Wales ではターンパイク・トラストができたことで交通の整備が始まった。その後 19 世紀には、各国に広まっていった。しかし、19 世紀後半には鉄道が交通手段として有効であるとされ、ターンパイク・トラストは減少していき、19 世紀末までには完全に廃業することとなった。

であったが、Ashworth 家では紡績以外の産業も行っており、Henry Ashworth も広い知見を有していたと考えられる。

綿工場の工場主であり、また、商工会議所の理事の 1 人でもある Henry Ashworth は 1842 年に表 6 の綿工場における年間固定費用を試算している。これは産業革命期に経験した恐慌に対して<sup>44</sup>、操業を短縮した場合の損失の算定のために公表されている。損失の算定をするにあたり、製品の製造原価、生産に要する費用を正確に把握することが重要であったと考えられる。実際にこのような試算が公表されたということは綿工業の経営者たちへの詳細な費用の把握を要請する意味も含まれているのではないだろう。

表 6 では固定費の項目として土地や建物、蒸気機関等の機械設備の減価償却費や修繕費が集計されている。土地は現代の日本では減価償却の対象となっていないが、ここでは土地を購入した際の費用の回収計算のために項目として入っているのではないかと考えられる。また、保険料や税金についても項目の費用算定について Henry Ashworth は言及していないため、当時の平均的な金額を想定していたと考えられる。

表 6 に加えて、完全操業の場合（表 7）と週 3 日操業の場合（表 8）の試算表も公表されている<sup>45</sup>。Henry Ashworth の報告ではこの操業度比較が重要な点であるとされている。これらは、固定費が一定であるため、週 3 操業にした場合は製造原価が 1 ポンド（重量）あたり 8.25 ペンスから、10.75 ペンスに高騰する。この差額である 2.5 ペンスは、年間で約 3,167 ポンドの経費の増加に伴う損失を経営者にもたらすこととなる。

需要の減少を受け、安易に操業時間を減らし、労働者の賃金を削るという政策は、企業

にとって不利な選択となるということ、試算を行い具体的な数値で示すことにより、各工場での労働環境の整備を促している。さらに表 6 で着目したいのは減価償却費が認識されている点である。減価償却の認識は固定資産の回収計算の必要性を十分に理解していたことを表している。また、綿工業にとって固定資本の割合が高かったことことを示している。固定資本の割合が低かったのであれば、回収計算を意識する必要はなかったからである。

R. Boyson によりまとめられた Ashworth 家の事業が記録されている *The Ashworth Cotton Enterprise* の中では、工場や設備に対しては 4~5%、機械に対しては 8%までの減価償却費の計上が許可されており、さらにこれは直接工場や機械から差し引くのではなく資本部門に個別項目として毎年積み立て、共通費として配賦していたことが記載されている<sup>46</sup>。配賦基準については言及されていない。また収益性の問題についても言及しており、新工場設立前には特に注意して収益の予想を立てなければならないとしているため、見積計算も行っていた可能性がある。

前述したように Henry Ashworth の所有する綿工場は比較的小規模であったが、減価償却と間接費の配賦計算も行っていた。中小零細企業については会計史料がほとんど存在しないため、原価計算が行われていたという記述が残されているのは非常に貴重である。この記述からも原価計算技術を得る方法があったと考えられる。

このことから、原価計算は大工場に限定されたことではないと考えられる。表 6 から表 8 のような試算は大工場のみに向けられていた試算表ではなく、規模にかかわらず綿工業全体に対して公表されたものである。

<sup>44</sup> 恐慌によって需要が低下したため、生産量を規制しようとした工場経営者たちが労働時間の短縮に踏み切っていた。しかし、労働者たちは賃金の低下を招くとして反対していたことから商工会議所からの見積もり計算が要請されたと考えられる。

<sup>45</sup> Henry Ashworth. (1842) 'Statistics of the Present Depression of Trade at Bolton; Showing the Mode in Which it Affects the Different Classes of a Manufacturing Population', *Journal of the Statistical Society of London*, Vol.5, No.1, Apr., p74.

<sup>46</sup> Boyson. R. (1970) *The Ashworth Cotton Enterprise: the rise and fall of a family firm 1818-1880*, Oxford Clarendon Press, p.17.

表 6. 52,000 紡錘規模の年間固定費試算<sup>47</sup>

| 項目                                                                             | ポンド            |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| 土地、建物、蒸気機関、ガス工場、倉庫、その他の固定設備<br>£20,000 の減価償却費（年 5%）                            | 1,000          |
| 上記の修繕費（年 2.5%）                                                                 | 500            |
| 機械 £20,000 の減価償却費<br>（年 5%）                                                    | 1,000          |
| 上記の修繕費、買換え費（年 7.5%）                                                            | 1,500          |
| 原綿在庫                                                                           | 600            |
| 固定設備の保険金 £15,000<br>機械設備の保険金 £18,000<br>原綿・紡糸の保険金 £ 7,000<br>£40,000 に対する年間支払額 | 280            |
| 保険に対する税金                                                                       | 60             |
| 地方税、救貧税、その他の税金                                                                 | 220            |
| 管理者、監督者、機械工、助手等の給料※                                                            | 1,144          |
| 運搬費、教育費                                                                        | 340            |
| 合計<br>（週当たり）                                                                   | 6,334<br>(121) |

表 7. 完全操業の場合<sup>48</sup>

| 完全操業の場合(生産量<br>12,000Ib)     | 金額 (ポンド) |
|------------------------------|----------|
| 固定費                          | 121      |
| 労働者(440人)の給料                 | 220      |
| 110馬力の動力と暖房費用                | 16       |
| 臨王の時費用(破損物、塗装、<br>床の修繕等の平均額) | 56       |
| 合計                           | 413      |

<sup>47</sup> Henry Ashworth (1842) *op. cit.*, p.74 より作成。数値は原文の合計金額を採用し、給料項目の 16 シリングスを省略して表示してある。

<sup>48</sup> Henry Ashworth (1842) *op. cit.*, p.74 より作成。

表 8. 週 3 日操業の場合<sup>49</sup>

| 週 3 日操業の場合(生産量<br>6,000Ib)   | 金額 (ポンド) |
|------------------------------|----------|
| 固定費                          | 121      |
| 労働者(440人)の給料                 | 110      |
| 110馬力の動力と暖房費用                | 8        |
| 臨王の時費用(破損物、塗装、<br>床の修繕等の平均額) | 28       |
| 合計                           | 267      |

Henry Ashworth は「綿業の経営に精通していない者にとっては、需要の一時的な減少に対応するためには生産を削減することが適切であると思うだろう。しかし、資本の 5 分の 4 を建物、機械等に投下している綿業者は、豊富な積立金をもっていない限り、破産するほどの大きな損失を被る場合を除き、工場の閉鎖はありえない。操業短縮による生産の削減は思い犠牲を伴うのである」<sup>50</sup>と指摘しており、試算表の提示を行っている。巨大な資本投下が行われている場合、損失が一時的に発生したとしてもその回収を終えるまでは事業を放棄することは出来ない。また、一時損失が出たとしても、恐慌を幾度となく経験している綿工業にとって、特に大工場では、操業日数を削減するべきではないと判断できる。そのため、Henry Ashworth が指摘するように固定資本が総資本の 5 分の 4 に値するのであれば、表 6 より、1840 年当時には製造間接費の意義が十分に把握され、さらにその固定性が認識されていたと言える。また、固定資本の増加については本稿の中で歴史的事実として実際の企業について検討を行った。大工場ではこれよりも早い段階で製造間接費が認識されていたと考えられる。

企業間の競争<sup>51</sup>と恐慌や戦争の影響により、綿工業の固定資本は増大した。固定資本の増加は経営者にその原価性を認識させ、回収計算の必要性を促した。企業間の競争、恐慌、固定資本の増大は歴史的な事実である。これらの事実から製造間接費の配賦計算が行われ、

<sup>49</sup> Henry Ashworth (1842) *op. cit.*, p.74 より作成。

<sup>50</sup> Henry Ashworth, *op. cit.*, p.74.

<sup>51</sup> イギリス綿工業における競争相手は国内外に存在したため、むしろ競争は激化していた。

イギリス 19 世紀の綿工業において原価計算が確立していたと結論付けることができるだろう。

## 6. おわりに

今回、イギリス産業革命期綿工業の会計技術の精緻化について、その背景にある恐慌や戦争の影響を踏まえて、Henry Ashworth の試算表について言及を行った。固定資本の増加に伴い、製造費用などの正確な把握が求められたことは当然であり、また、その必要性が綿工業全体として認識されることを示す試算表であると評価することができる。

綿工業はこれまで会計的な研究価値が着目されていなかった産業であるが、各工場での原価計算の手法はもとより、綿工業全体としても、原価計算の構築過程は明確にする必要がある。本稿では、19 世紀中盤、産業革命期からヴィクトリア期へ移行行く年代の試算表について検討を行ったが、さらに古い年代の時から産業全体として原価計算技術の構築が要請されていたと考えられる。

それは Henry Ashworth の試算表の原型ともいえる技術書を James Montgomery が 1835 年に *The cotton spinner's manual*<sup>52</sup> を公表していることである。ここでは各部門での機械の調整式や費用計算について記載されており、紡績業者の管理手法の手引書として普及していた。この書籍の評価すべき点は、概念所ではないということだ。当時の綿工業に関する書籍の中でも特徴的なのは、数式を用いて機械調整の方法などを示している点だ。

この書籍は速度の計算、図面の計算、その他の計算の 3 章構成となっており、書籍の中で綿工業に従事する者にとって重要なことは、機械を調整する能力と、コストを計算する能力であるとしている。各項目についての説明に加えて、具体的な例が提示されている。実際に機械規模などが提示され、その場合の計算方法を示している。

コストの計算部分では、間接費の配賦基準

について言及している。19 世紀の製造間接費の配賦基準は、材料や労働時間による産業が多かったが、James Montgomery は Carding 機のフィート数を配賦基準とするよう要請している。これは綿工業の 1 つの特徴といっても過言ではない。

また、同書の研究は行われていない点なども含め、今後の研究として James Montgomery の一連の書籍の内容及び機械の導入方法について検討することにより、産業革命期綿工業における原価計算システムの詳細な算定方法について明らかにしたい。

## 参考文献

- [1]井汲卓一・今井則義・大島清・守屋典郎（1959）『恐慌史』東洋経済新報社。
- [2]井上巽（1964）「産業革命期におけるイギリス綿業の構造変革」『土地制度史学会』第 5 巻第 3 号、22-37 頁。
- [3]大河内暁男（1978）『産業革命期経営史研究』岩波書店。
- [4]杉浦克己（1982）「マコンネル・ケネディ：イギリス産業革命の具体例」『社会科学紀要』第 32 号、75-103 頁。
- [5]田中章喜（1988）「産業革命再考：イギリス紡績業の成長、1780-1834 年」『国史館大学政経論叢』第 64 巻、27-60 頁。
- [6]中川敬一郎（1951）「イギリス綿業における工場制度の成立」『経済学論集』第 20 巻、第 4 号、1-55 頁。
- [7]中川敬一郎（1986）『イギリス経営史』東京大学出版会。
- [8]中根敏晴（1975）「イギリス産業革命期における木綿工業の原価計算」『長崎造船大学研究報告』第 16 巻、第 12 号、67-77 頁。
- [9]中根敏晴（1996）『管理原価計算の史的研究』同文館。
- [10]中村萬次編著（1978）『原価計算発達史論』国元書房。
- [11]堀江栄一編著（1971）『イギリス工場制度の成立』ミネルヴァ書房。
- [12]宮田美智也（1986）「産業革命期イギリス綿工業における商業信用の発展」『金沢大学経済学部論集』第 7 号第 1 巻、41-77 頁。
- [13]Ashton, T. S. (1955) *An economic history of*

<sup>52</sup> James Montgomery (1835) *The cotton spinner's manual*, London.

England: The 18th century, London

- [14] Baines. E. (1999) *History of the cotton manufacture in Great Britain*, Bristol.
- [15] Boyson. R. (1970) *The Ashworth Cotton Enterprise: the rise and fall of a family firm 1818-1880*, Oxford Clarendon Press.
- [16] Daniels. G. W. (1915-1916) "The cotton trade during the revolutionary and Napoleonic Wars", *Transaction of the Manchester Statistical Society*, pp.60-102.
- [17] Falkner. G. (1906) *A century of fine cotton spinning: McConnel & Co. Ltd., 1790-1906*, Manchester.
- [18] Gayer, Rostow, Schwartz. (1953) *The growth and fluctuation of the British economy, 1790-1850: an historical, statistical, and theoretical study of Britain's economic development*, Vol.2, London.
- [19] Henry Ashworth. (1842) "Statistics of the Present Depression of Trade at Bolton; Showing the Mode in Which it Affects the Different Classes of a Manufacturing Population", *Journal of the Statistical Society of London*, Vol.5, No.1, Apr., pp.74-81.
- [20] Jackson. R. V. (1992) "Rates of industrial growth during the industrial revolution", *The Economic History Review*, New Series, Vol.45, No.1.
- [21] James Montgomery (1835) *The cotton spinner's manual*, London.
- [22] J.P.P. Higgins and Sidney Pollard. (1971) *Aspects of capital investment in Great Britain, 1750-1850: a preliminary survey: report of a conference held at the University of Sheffield 5-7 January 1969*, London.
- [23] Lee, C. H. (1972) *A cotton enterprise 1795-1840; a history of M'Connel & Kennedy fine cotton spinning*, Manchester.
- [24] Littleton, A. C. (1933) *Accounting Evolution to 1900*, New York. 片野一郎訳 (1967) 『リトルトン会計発達史』 同文館.
- [25] McKendrick, N. (1970) "Josiah Wedgewood and cost accounting in the Industrial Revolution", *Economic history review*, Vol.23, No.1, pp.45-67.
- [26] Mulhall, M. G. (1971) *The progress of the world in arts, agriculture, commerce, manufactures, instruction, railways, and public wealth since the beginning of the nineteenth century*, London.
- [27] Pollard, S. (1965) *The Genesis of Modern Management*, London.
- [28] Potter. G. R. (1912) *The Progress of the Nation*, London.
- [29] Phyllis. D. & Cole. W. A. (1962) *British economic growth, 1688-1959: trends and structure*, Cambridge University Press.
- [30] Smelser, Neil J. (1960) *Social change in the industrial revolution: an application of theory to the Lancashire cotton industry, 1770-1840.*, London.
- [31] Stone, W. E. (1973) "An Early English Cotton Mill Cost Accounting System: Charlton Mills, 1810-1889", *Accounting and Business Research*, pp.71-78.
- [32] Ure, A. (2018) *The Cotton Manufacture of Great Britain, Vol.2: Systematically Investigated, and Illustrated by 150 Original Figures, Engraved on Wood and Steel; With an Introductory View of Its Comparative State in Foreign Countries, Drawn Chiefly from Personal Survey*, London.

原著論文

# 19 世紀初頭の石炭産業における原価会計 —イギリス北東地域の記録をもとに—

Cost Accounting in the Coal Industry, Early 20th Century:  
Based on the Records in North East of England

Abstract :

Accounting historians have regarded the Industrial Revolution's cost accounting as unsophisticated for a variety of reasons. However, recent studies challenge this view. Especially, it is clear that nascent cost accounting flourished more notably in extractive industries than in a factory environment. This paper deals with the cost accounting employed during the British Industrial Revolution at Tanfield Moor Colliery.

William Morton Pitt employed John Buddle, Jr., viewer, to manage the Tanfield Moor Colliery. J. Buddle, Jr. reported to W. M. Pitt the costs, profit and cost estimation. J. Buddle, Jr. calculated revenue and cost per month from 1823 to 1828. In 1831, he wrote two reports. One is the abstract of charges for working and leading coal. It is noted that underground charges were maintained separately from expenses at the surface. The underground charges were divided into the three pits in operation, while the surface costs were treated in common. The other is a summary of the waggonway leaves W. M. Pitt paid to send its coal to the staith at Dunstan, based upon the average quantity transported in the previous five years. In 1833, J. Buddle, Jr. estimated the costs for leading coal to make a decision. Comparing with the costs estimation, it was obvious that alternative costs were lower. J. Buddle, Jr. employed cost accounting according to the business environment.

日本大学 経済学部

野口翔平

Shohei NOGUCHI  
Nihon University College of Economics

---

2020 年 1 月 7 日 受付 Submitted 7, January 2020.

2020 年 3 月 14 日 受理 Accepted 14, March 2020.



## 1. はじめに

本稿では、産業資本が形成され始めた時期である産業革命期における原価会計 (cost accounting) を考察する。一般的な理解では、産業革命期にはまだ原価会計は普及していなかったとされている。その理由の一つは、固定費が少ないもしくは製造原価と間接費の関係が理解されておらず、固定費が配賦されていなかった<sup>1</sup>。また、産業革命期後固定資産が徐々に増加し、間接費の配賦が必要に迫られ、その結果、原価計算が精緻化されたとされる<sup>2</sup>。したがって、これは、産業革命期後に近代的な原価計算が発展するという意見である。他にも、産業革命期に精密な原価計算が必要とされなかった理由として、当時の企業は販売価格を自由に設定することができ、製造原価に注意を払わなかったとする見解もある<sup>3</sup>。

しかし、近年の研究では上述の一般論に対して異議を唱えている。例えば、製鉄会社である Carron Company においては、伝統的な原価管理が産業革命期には行われていた<sup>4</sup>。他にも、陶器会社である Wedgwood では産業革命期に原価計算を行っていたとされている<sup>5</sup>。

また、一般論に異議を唱える Fleischman and Parker の 1991 年発表の論文では、鉱山業と輸送産業を除く企業を分析している。彼らが鉱山業と輸送産業を除いた理由は、初期の原価会計は工場制による企業の方が繁栄していたと予想したためであるとしている<sup>6</sup>。しかし、彼らは 6 年後の 1997 年に出版された研究書の中で、工場制による企業よりも鉱山業の方が、原価会計が優れていたことを認め

た。彼らが 1991 年に論文を発表した時には、工場生産の企業であれば、その企業は労働生産性をコントロールし、製品の流れを記録していると予想した。また、様々な種類の製品を製造している企業であれば、価格決定のために、原価計算に注意を向けているとも予想した<sup>7</sup>。これらの予想を前提として研究をした結果、工場制が取られている企業を対象としたとしている。さらに、彼らは、なぜ鉱山業を除いてしまったのかに対する理由を 5 つ挙げている。第 1 に、採掘と鉄の製造を一貫して行っている企業は、材料費が製造原価の中で少ない割合であったため、歴史家は注意を払っていなかった。第 2 に、原価計算システムが発展するまでに長期間を要し、鉱山業に工場制が導入される年代を実際よりも遅く設定してしまった。第 3 に、鉱山業が一番進んでいたのがイギリス北東地域であり、彼らの研究場所から離れていた。第 4 に、彼らは、鉱山業における原価会計はコストコントロールを中心に行っていると考えていたため、実際原価計算、間接費の配賦、特定の意思決定などの精緻化された原価計算があるとは考えていなかった。第 5 に、炭鉱監督者 (viewer) の存在に気づいていなかった<sup>8</sup>。炭鉱監督者とは、鉱山経営の専門家として雇われ、技師としての仕事もこなし、石炭の埋蔵量の予測や、採炭や経営のコストを見積もった人物である<sup>9</sup>。上記の 5 つの理由から、Fleischman and Parker は、産業革命期の鉱山業の原価計算について当初は看過していたが、鉱山業における原価計算がどのようなものであったかを一部明らかにした。

本稿は鉱山業の一つである石炭産業にお

<sup>1</sup> Pollard, S. (1965), *The Genesis of Modern Management*, London (山下幸夫・桂芳男・水原正亨共訳 (1982)『現代企業管理の起源』千倉書房)。

<sup>2</sup> Wells, M. C. (1978), *Accounting for Common Costs*, Illinois (内田昌利・岡野浩訳 (1992)『ウェルズ原価計算の視座』同文館、86 頁)。

<sup>3</sup> Edwards, R. S. (1937), "Some Notes on the Early Literature and Development of Cost Accounting in Great Britain," *Accountant*, Vol.28, No.3, p.283.

<sup>4</sup> 相川奈美 (2017)「産業資本形成期における製鉄業の原価管理会計実践」『名城論叢』第 17 巻第 4 号、45-62 頁。

<sup>5</sup> Mckendrick, N. (1970), "Josiah Wedgwood and Cost

Accounting in the Industrial Revolution," *The Economic History Review*, Vol. XXXIII, No1.

<sup>6</sup> Fleischman, R. K. and L. D. Parker (1991), "British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management," *The Accounting Review*, Vol.66, No.2, p.363.

<sup>7</sup> Fleischman, R. K. and L. D. Parker (1997), *What is Past is Prologue; Cost Accounting in the British Industrial Revolution, 1760-1850*, Grand Publishing, Inc., p115.

<sup>8</sup> *Ibid.*, pp.115-116.

<sup>9</sup> Flinn, M. W. (1984), *The History of The British Coal Industry, Vol.2*, Oxford, pp.59-60.

る原価計算について分析するために、19 世紀前半の Tanfield Moor 炭鉱の記録を考察する。この炭鉱における原価計算については、Fleischman and Parker も取り上げ、原価計算を行っていることを紹介している<sup>10</sup>。本稿では、彼らが紹介している史料だけでなく、彼らが紹介していない史料も考察し、Tanfield Moor 炭鉱の原価計算に関して詳細に分析をする。

そのために、次章では Tanfield Moor 炭鉱を取り巻く経済状況や経営状況を概観し、石炭の輸送費を下げるのが、この炭鉱における重要課題であったことを確認する。第 3 章では炭鉱監督者が計算した原価計算の記録を考察する。第 4 章では、輸送費を下げることを目的とした経営意思決定のための見積原価計算がどのように行われていたかを明らかにする。

## 2. Tanfield Moor 炭鉱

### 2.1 Tanfield Moor 炭鉱を取り巻く環境

産業革命期の Durham や Northumberland を含むイギリス北東地域の石炭産出量は、他地域よりも多く<sup>11</sup>、技術面においても発展していた。Tanfield Moor 炭鉱は Durham の北西、Tyne の南に位置し、Pitt 家が所有していた。不在地主であった Pitt 家は、1690 年に Tanfield Moor 炭鉱を購入し、炭鉱経営を炭鉱監督者に任せていた。1764 年には、炭鉱監督者の家系であった Brown 家に炭鉱経営を任せており、コストや販売に関するレポートを提出させていた<sup>12</sup>。1800 年から、William Morton Pitt は Nathaniel Clayton を経営者として雇い、彼との間で契約が結ばれた。その契約の中には、帳簿の閲覧権などが含まれていた<sup>13</sup>。その後 1822 年に炭鉱監督者である John

Buddle, Jr. が経営者として雇われた。

イギリス北東地域では、ヴェンド (The Limitation of the Vend) によって石炭の引渡価格が決められていた。新しい採炭技術の開発や深層炭鉱の採掘によって、徐々に石炭の供給が需要を上回り、利益が出ない価格にまで低下した。そのため、Tyne 河、Wear 河流域の炭鉱所有者同士で、ヴェンドを締結した<sup>14</sup>。このヴェンドには、石炭の品質による等級別価格協定、生産能力に基づく生産割当協定と組織協定が含まれていた。等級別価格協定では、最高品質の石炭を基礎として石炭の銘柄によって価格が決められた。この価格は、他地域の石炭がロンドン市場に入るのを阻止するために、阻止できる最高価格より少し低い価格が設定され、また品質が低い石炭であっても利益が保証されるように決められた<sup>15</sup>。等級別価格を維持するために、生産割当協定も結ばれ、炭鉱の生産能力に応じて産出量が決められた<sup>16</sup>。Tanfield Moor 炭鉱の石炭もヴェンドの下で価格が決められており、その記録が残っている<sup>17</sup>。

### 2.2 John Buddle, Jr.

炭鉱監督者とは、鉱山業に関わる技術者であり、また会計技術を利用し経営に関与した人物である。その中でも、J. Buddle, Jr. は当時の著名な炭鉱監督者であった。彼の父も炭鉱監督者であり、J. Buddle, Jr. は父親の下で働き、炭鉱監督者としての技術を身につけた。また、彼は、養成学校を建設し、炭鉱監督者の育成にも力を入れていた<sup>18</sup>。

炭鉱監督者は会計技術を使い、炭鉱経営に貢献していた。例えば、J. Buddle, Jr. は、1805 年に損益勘定を利用して、Felling 炭鉱における利益を計算している。Felling 炭鉱には、Ann 炭坑、Discovery 炭坑、Holly Hill 炭坑と

<sup>10</sup> *Ibid.*, pp.115-168.

<sup>11</sup> Nef, J. U. (1932), *The Rise of the British Coal Industry, Vol.1*, London, pp.19-20.

<sup>12</sup> McLean, T. (1997), "Agent's Reputation, Accounting and Costing in Organisational Control Structures," *The Accounting Historians Journal*, Vol.24, No.1, pp.5-6.

<sup>13</sup> *Ibid.*, pp.6-7

<sup>14</sup> 若林洋夫 (1977) 「産業資本主義段階における近代的独占の存在形態 (三)」『立命館経済学』第 26

巻第 2 号、94 ページ。

<sup>15</sup> 和田一夫 (1976) 「ロンドンデリ侯の炭礦経営と 1844 年労働争議」『エネルギー史研究ノート』第 7 号、13 頁。

<sup>16</sup> 若林洋夫、前掲論文、95-97 頁。

<sup>17</sup> NEIMME/Bud/22/p.280.

<sup>18</sup> Flinn, M. W. (1984), *op. cit.*, pp.58-59.

Venture 炭坑の4つの炭坑が存在していた。彼は、4つの炭坑ごとに利益計算をした。Ann 炭坑では損失が254ポンド1シリング3 1/2ペンス、Discovery 炭鉱では利益が1,236ポンド19シリング11 1/2ペンス、Holly Hill 炭坑では損失が1,698ポンド1シリング10 1/4ペンス、Venture 炭坑では利益が829ポンド4シリング4 1/2ペンスと計算された<sup>19</sup>。そして、これらの利益と損失を加減算することで、Felling 炭鉱全体の利益を計算している。また、Felling 炭鉱では現金勘定を利用し、現金の増減を把握していた<sup>20</sup>。

他にも、1811年にJ. Buddle, Jr.はMurton 炭鉱を割引現在価値で評価した。その際に、彼は1年間で採掘できる石炭量を見積り、それに掛かる原価そして売上高を見積もっている。1年間の石炭量は12,000カルドロ<sup>21</sup>、1カルドロ<sup>21</sup>当たりの原価は16シリング9 1/2ペンス、売上高は14,400ポンドであった。売上高から諸費用を引くことで1年間の利益を1,500ポンドとした。この利益が21年続き、14%の割引率を使って、割引現在価値計算を行うことで、Murton 炭鉱を10,030ポンド10シリングと評価している<sup>22</sup>。

J. Buddle, Jr.は鉱山業だけでなく、港建設にも関わっている。例えば、J. Buddle, Jr.はSeaham Harbour 建設に密接に関与し、1837年にBlyth Harbour の改善に関してアドバイスをしている。また、1841年にWarkworth Harbour に関するレポートも書いている<sup>23</sup>。当時は、競争相手に会社の情報が知られることが不利であり、秘密主義がとられていたとさ

れている<sup>24</sup>。しかし、他業種に人が移動することで会計技術が伝播した可能性については、すでに指摘されている<sup>25</sup>。技術者としての側面も持つ炭鉱監督者が様々な鉱山経営に関与し、他の業種に移動することで、会計技術に関する知識が広がりを見せることになった。

### 2.3 石炭輸送

W. M. Pitt は、1822年にTanfield Moor 炭鉱の経営者をN. Clayton からJ. Buddle, Jr.に変えた。その理由は、N. Clayton の経営の下では利益が低下していたからであった<sup>26</sup>。利益を上げるために、W. M. Pitt は炭鉱監督者として著名であったJ. Buddle, Jr.に経営を依頼した。J. Buddle, Jr.が1823年から1828年までのTanfield Moor 炭鉱の利益を計算した記録が残っている。そこでは、1か月ごとに収益と費用を現金主義によって計算し、その差額から利益を導き、その合計として1年間の利益を算出した。1826年から1828年の利益は、図表1のようになる。収益に対する費用の割合を計算すると、1826年が約79%、1827年は73%、1828年は83%となる。1826年から1827年には費用が減少したことがわかるが、1828年には費用が増加した。

1828年以後、W. M. Pitt は1829年には107ポンド、1830年には1,358ポンドの利益を獲得し、1833年には774ポンドの損失を被っている<sup>27</sup>。利益の急激な低下はロンドン市場に

<sup>19</sup> 当時は、1ポンド=20シリング=240ペンスであった。また、1ペニーの半分であるハーフペニーや1ペニーの四分の一であるファージングなどの硬貨が流通していた。

<sup>20</sup> 野口翔平 (2019)「イギリス産業革命期における鉱山業の利益計算—1805年のFelling 炭鉱記録—」第89巻第1号、62-68頁。

<sup>21</sup> カルドロン (chaldron) とは、石炭量を測定する単位であり、1カルドロ<sup>21</sup>は約53cwtである。

<sup>22</sup> 野口翔平 (2020)「産業革命期を中心とする石炭産業会計の考察—単位当たり計算と割引現在価値—」『日本会計史学会年報』第37号、掲載予定。

<sup>23</sup> Lines, C. (1990), *Companion to the Industrial Revolution*, Oxford, p.30.

<sup>24</sup> Ganer, S. P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, Alabama, p. 30 (品田誠平・米田清貴・園田平

三郎・敷田礼二訳 (1958)『原価計算の発展』一粒社、52頁)。

<sup>25</sup> Boyns, T. and J. R. Edwards (1996), “Change Agents and the Dissemination of Accounting Technology: Wales’ Basic Industries, c.1750 – c.1870,” *Accounting History*, Vol.1, No.1, pp.27-28. 当時の土木技師が業種を超えて活躍している例として、J. Rennieをあげることができる。彼は、London 運河の発起人から依頼を受け、見積原価比較計算を行った。その後、Liverpool and Manchester 鉄道の建設時に全体計画やルートの設定の報告を行っている (村田直樹 (2001)『鉄道会計発達史論』日本経済評論社、28-33頁)。

<sup>26</sup> Hiskey, C. E. (1978), *John Buddle (1773-1843) agent and entrepreneur in the north-east coal trade*, University of Durham, M.Litt thesis, p.71.

<sup>27</sup> *Ibid.*, p.75.

図表1 Tanfield Moor 炭鉱の利益

(単位: £.s.d)

|          | No.1       | No.2          | No.3         | No.4         | No.5          | No.6          | No.7          | No.8            | No.9          | No.10         | No.11         | No.12         | No.13         |
|----------|------------|---------------|--------------|--------------|---------------|---------------|---------------|-----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 1826年    |            |               |              |              |               |               |               |                 |               |               |               |               |               |
| 収入       | 0          | 950.18.6      | 1,951.16.9   | 2,206.8.6    | 1,636.16.0    | 975.14.0      | 1,167.13.6    | 1,614.5.6       | 2,381.16.0    | 1,770.15.6    | 1,704.7.6     | 1,783.5.6     |               |
| 費用       | 491.14.10  | 1,036.15.3    | 1,230.0.2    | 1,078.6.3    | 1,029.6.4     | 992.9.1       | 941.8.2       | 1,162.2.1       | 825.5.5       | 1,398.10.4    | 1,114.17.2    | 2,431.16.1    |               |
| うち、輸送費   | 103.14.2   | 141.13.2      | 599.4.11 1/2 | 204.3.1 1/2  | 489.15.4      | 115.0.3       | 374.1.4       | 158.19.5        | 524.2.5       | 101.4.8       | 371.6.1       | 213.16.4      | 1,667.6.9     |
| 累積収入     | 0          | 950.18.6      | 2,902.15.3   | 5,109.3.9    | 6,745.19.9    | 7,721.13.9    | 8,889.7.3     | 10,503.12.9     | 12,885.8.9    | 14,656.4.3    | 16,360.11.9   | 18,143.17.3   |               |
| 累積費用     | 491.14.10  | 1,528.10.1    | 2,758.10.3   | 3,836.16.6   | 4,866.2.10    | 5,530.10.2    | 6,522.19.3    | 7,464.7.5       | 8,626.9.6     | 9,451.14.11   | 10,850.5.3    | 11,965.2.5    | 14,396.18.6   |
| うち、輸送費   | 103.14.2   | 245.7.4       | 844.12.3 1/2 | 1,048.15.5   | 1,538.10.9    | 1,653.11.0    | 2,027.12.4    | 2,186.11.9      | 2,170.14.2    | 2,811.18.10   | 3,183.4.11    | 3,397.1.3     | 5,064.8.0     |
| 利益もしくは損失 | △491.14.10 | △1,528.10.1   | △1,807.11.9  | △934.1.3     | 243.0.11      | 1,215.9.7     | 1,198.14.6    | 1,424.19.10     | 1,877.3.3     | 3,433.13.10   | 3,805.19.0    | 4,395.9.4     | 3,746.18.9    |
| 1827年    |            |               |              |              |               |               |               |                 |               |               |               |               |               |
| 収入       | 0          | 869.11.0      | 1,626.3.0    | 1,821.12.9   | 1,157.17.0    | 1,570.16.6    | 1,614.18.6    | 1,902.8.9       | 1,454.5.9     | 2,004.3.0     | 2,303.5.6     | 4,112.16.0    |               |
| 費用       | 709.10.0   | 816.2.10      | 1,010.10.5   | 1,116.17.1   | 1,103.7.3     | 778.4.7       | 1,017.8.9     | 834.0.9         | 1,212.0.6     | 938.9.5       | 1,342.2.8     | 1,076.8.8     | 2,891.13.11   |
| うち、輸送費   | 126.8.11   | 183.17.11 1/2 | 462.0.5      | 131.6.0      | 518.15.0      | 230.14.4      | 517.6.1       | 153.5.2         | 540.11.6      | 282.0.9       | 638.3.4       | 219.11.3      | 1,829.0.5     |
| 累積収入     | 0          | 869.11.0      | 2,495.14.0   | 4,317.6.9    | 5,475.3.9     | 7,046.0.3     | 8,660.18.9    | 10,563.7.6      | 12,017.13.3   | 14,021.16.3   | 16,325.1.9    | 20,437.18.9   |               |
| 累積費用     | 709.10.0   | 1,525.12.10   | 2,536.3.3    | 3,653.0.4    | 4,756.7.7     | 5,534.12.2    | 6,552.0.11    | 7,386.1.8       | 8,598.2.2     | 9,536.11.7    | 10,878.14.3   | 11,955.2.11   | 14,846.16.10  |
| うち、輸送費   | 126.8.11   | 370.6.10 1/2  | 832.7.3 1/2  | 963.13.3 1/2 | 1,482.8.3 1/2 | 1,713.2.7 1/2 | 2,230.8.8 1/2 | 2,383.13.10 1/2 | 2,924.5.4 1/2 | 3,206.6.1 1/2 | 3,844.9.5 1/2 | 4,064.0.8 1/2 | 5,893.1.1 1/2 |
| 利益もしくは損失 | △709.10.0  | △1,525.12.10  | △1,666.12.3  | △1,157.6.4   | △439.0.10     | △59.8.5       | 493.19.4      | 1,274.17.1      | 1,965.5.4     | 2,481.1.8     | 3,143.2.0     | 4,369.18.10   | 5,591.1.11    |
| 1828年    |            |               |              |              |               |               |               |                 |               |               |               |               |               |
| 収入       | 0          | 716.2.0       | 1,225.12.9   | 1,873.19.0   | 1,425.19.0    | 1,278.15.0    | 1,697.10.9    | 1,963.0.6       | 1,390.12.9    | 2,078.2.3     | 2,058.7.9     | 2,004.0.0     |               |
| 費用       | 489.0.0    | 734.18.7      | 1,329.2.3    | 959.0.7      | 1,115.12.7    | 675.5.0       | 1,024.4.6     | 954.13.6        | 1,091.14.6    | 826.11.4      | 1,362.14.9    | 1,086.10.7    | 3,129.1.10    |
| うち、輸送費   | 55.12.8    | 110.11.6      | 513.5.9      | 133.19.7     | 514.4.9       | 104.10.4      | 467.18.2      | 137.14.4        | 486.1.10      | 142.18.4      | 698.10.1      | 246.17.9      | 2,232.8.0     |
| 累積収入     | 0          | 716.2.0       | 1,941.14.9   | 3,815.13.9   | 5,241.12.9    | 6,520.7.9     | 8,217.18.6    | 10,180.19.0     | 11,571.11.9   | 13,649.14.0   | 15,708.1.9    | 17,712.1.9    |               |
| 累積費用     | 489.0.0    | 1,223.18.7    | 2,553.0.10   | 3,512.1.5    | 4,627.14.0    | 5,302.19.0    | 6,327.3.6     | 7,281.17.0      | 8,373.11.6    | 9,200.2.10    | 10,562.17.7   | 11,649.8.2    | 14,778.10.0   |
| うち、輸送費   | 55.12.8    | 166.4.2       | 679.9.11     | 813.9.6      | 1,327.14.3    | 1,432.4.7     | 1,900.2.9     | 2,037.17.1      | 2,523.18.11   | 2,666.17.9    | 3,365.7.10    | 3,612.5.7     | 5,844.13.7    |
| 利益もしくは損失 | △489.0.0   | △1,223.18.7   | △1,836.18.10 | △1,570.6.8   | △812.0.3      | △61.6.3       | 193.4.3       | 936.1.6         | 1,807.7.6     | 2,371.8.11    | 3,086.16.5    | 4,088.13.7    | 2,933.11.9    |

\*図表で示した収入は石炭の販売によって獲得した収入であり、費用はそれに掛かったものである。そのため、利益は営業利益を示しており、営業外にあたるものは含まれていない。

\*輸送費には、馬車軌道の運転手、馬車軌道の修繕費、通行料と倉庫賃を含んでいる。

(NEMME/Bud/4/pp.1-13、NEIMME/Bud/5/pp.1-13、NEIMME/Bud/6/pp.1-13 より作成)

おける石炭需要の大幅な低下であった<sup>28</sup>。J. Buddle, Jr.は石炭の需要を問題視し、さらに輸送コストについても注意を払っていた<sup>29</sup>。イギリス北東地域である Tyne 河や Wear 河周辺ではヴェンドが結ばれており、石炭の販売価格と出荷量が決められていた。そのため、炭鉱所有者の利益を増加させるためには、コストを下げる事が検討され、その一つに輸送コストが挙げられた。

Tanfield Moor 炭鉱で採掘された石炭は、馬車鉄道を使い、Dunstan の倉庫まで運ばれる。そこから、炭鉱所有者と船主を仲介するフィッター (fitter) が石炭輸送用の小舟 (keel) を使い、船主 (shipper) に引き渡した。この時の引渡価格がヴェンドによって定められており、ここでの売上が炭鉱所有者の収益となった。その後、船主がロンドン市場へと石炭を運んだ。イギリス北東地域では、河を通じて石炭が輸送されており、初期の炭鉱は河に近いところに開発されていたが、徐々に河から離れた場所に炭鉱開発が行われた<sup>30</sup>。そのため、炭鉱から河へ運ぶ輸送費は徐々に増加していったことが推測でき、炭鉱経営上、輸送費の削減は重要な課題であった。

実際に、図表 1 に輸送費 (馬車鉄道の運転手の賃金、馬車鉄道の修繕費、通行料と倉庫費の合計) の金額を記載した。1826 年の 1 年間の輸送費の合計は、5,064 ポンド 8 シリングであり、これは累積費用のうち約 35% を占めている。これが 1827 年と 1828 年には、約 40% の割合となる。また、図表 1 には含まれていないが、フィッターへ支払った手数料を、J. Buddle, Jr. は別の勘定を作成し、管理している<sup>31</sup>。これも輸送費として考慮すると、費用のうち輸送費は重要な管理対象であったと推測できる。

### 3. 原価計算

#### 3.1 1823 年から 1828 年

1823 年から 1828 年の Tanfield Moor 炭鉱の費用に関する記録が残っている<sup>32</sup>。この記録は、J. Buddle, Jr. が Tanfield Moor 炭鉱の経営者となった時から記録されているものであり、1 か月ごとに石炭の売上から費用を引く形で利益計算が行われている。その中には、炭坑とその地下に掛かる費用、大工、鍛冶屋、石屋、炭鉱や農場の労務費、ポンプエンジン、石炭を引き上げるエンジン、馬車鉄道の修理費、馬を引く労務費、倉庫費、馬の餌代、馬の購入代、農場の賃借料、通行量、税金、代理人費用、取引費用、偶発費の 19 項目について記載されている。この 19 項目については、1823 年から 1828 年まで同じ内容であり、報告形式も同様であった (図表 2)。1823 年の 1 月においては、これら 19 項目の合計が 465 ポンド 3 シリング 10 1/2 ペンスであった。

1823 年から 1828 年の記録は、約 1 か月ごとに作成されている。これは、1 か月ごとに現金売上が W. M. Pitt のもとに入ってくるからである。採掘された石炭はフィッターによって、船主に渡され、フィッターは船主から売上高を預かる。そこからフィッターは自身の収益分を差引きした金額を W. M. Pitt に渡した。この引き渡しは 1 か月に一度行われていた。そのため、1 か月ごとに支出を計算し、費用として計上し、利益を計算した。ここでの収益と費用は現金主義により認識された。

#### 3.2 1831 年

J. Buddle, Jr. は、1831 年に Tanfield Moor 炭鉱における採掘と輸送のコストを計算している (図表 3)。そこでは、三つの炭坑ごとに、地下で掛かったコストを計算している。それは、Willey 炭坑では 2,242 ポンド 3 シリング 5 ペンス、Conquest 炭坑では 1,179 ポンド 15 シリング 11 ペンス、Run 炭坑では 1,439 ポンド 17 シリング 6 ペンスであった。さらに、

<sup>28</sup> *Ibid.*, p.75.

<sup>29</sup> NEIMME/Bud/22/p.282.

<sup>30</sup> Cromar, P. (1977), "The Coal Industry on Tyneside 1771-1800: Oligopoly and Spatial Change," *Economics*

*Geography*, Vol.53, No.1, pp.80-86.

<sup>31</sup> NEIMME/Bud/37/1/p.1a.

<sup>32</sup> NEIMME/Bud/37/1-6.

図表 2 1823 年 No.1 の支払明細表

ABSTRACT OF PAYMENT AT TANFIELD MOOR COLLIERY, From 31 December 1822 to and with 4 February 1823 for the Use of W. M. Pitt, Esq.

|                                                                    |    |    |       |      |    |        |
|--------------------------------------------------------------------|----|----|-------|------|----|--------|
| Pit and Underground Charges of every Description including Corving |    |    |       | 191  | 7  | 4      |
| Carpenters                                                         | 7  | 19 | 4 1/2 |      |    |        |
| Smiths                                                             | 8  | 7  | 0     |      |    |        |
| Masons                                                             | 7  | 11 | 3     |      |    |        |
| Labourers at Colliery, Farms and Horsekeepers Wages                | 12 | 0  | 7     | 35   | 18 | 2 1/2  |
| Pumping Engine                                                     | 10 | 12 | 0     |      |    |        |
| Coal-drawing Engines                                               | 12 | 12 | 0     | 23   | 4  | 0      |
| Repairing the Waggon-ways                                          | 79 | 16 | 6     |      |    |        |
| Waggon-men who drive Mr. Pitt's Horses                             | -  | -  | -     |      |    |        |
| Ditto . . . . . their own Horses                                   | -  | -  | -     | 79   | 16 | 6      |
| Staith Charges                                                     | 43 | 18 | 0     |      |    |        |
| Horse Corn, Hay and Straw                                          | 42 | 1  | 0     |      |    |        |
| Horses bought                                                      | -  | -  | -     | 85   | 19 | 0      |
| Farm Rents                                                         | -  | -  | -     |      |    |        |
| Way-leave                                                          | -  | -  | -     |      |    |        |
| Poors Rate, Cesses and Taxes                                       | 1  | 9  | 7     |      |    |        |
| Agency                                                             | -  | -  | -     |      |    |        |
| Tradesmen's Bills                                                  | 47 | 9  | 3     |      |    |        |
| Contingencies which come under no particular Head                  | -  | -  | -     | 48   | 18 | 10     |
| Deductions                                                         |    |    |       | £465 | 3  | 10 1/2 |
|                                                                    |    |    |       | 465  | 3  | 10 1/2 |

(NEIMME/Bud/37/p.1.)

図表 3 1831 年の費用計算

Abstract Statement of Charges paid at Tanfield Moor Colliery for Working and Leading 17,130 chaldron of coals to the Staith at Dunstan &c in the year 1831

| Wiley Pit          |    |   | Conquest Pit        |    |    | Run Pit             |    |   | Nature of Cahrges                               | Total Amount |    |    |
|--------------------|----|---|---------------------|----|----|---------------------|----|---|-------------------------------------------------|--------------|----|----|
| £                  | s  | d | £                   | s  | d  | £                   | s  | d |                                                 | £            | s  | d  |
| 2,082              | 6  | 2 | 1,084               | 18 | 9  | 1,362               | 15 | - | Undergrnd Charges                               | -            | -  | -  |
| 111                | 1  | 4 | 61                  | 13 | -  | 50                  | 8  | 9 | Corving                                         | 24           | 3  | 10 |
| 8                  | 19 | 3 | 7                   | 0  | 10 | 5                   | 7  | 1 | Carpenter Work                                  | 82           | 17 | 7  |
| 39                 | 16 | 8 | 26                  | 3  | 4  | 21                  | 6  | 8 | Smith Work                                      | 113          | 0  | 11 |
| 2,242              | 3  | 5 | 1,179               | 15 | 11 | 1,439               | 17 | 6 | Mason Work                                      | 45           | 4  | 8  |
| 5s/5d per chaldron |    |   | 4s/11d per chaldron |    |    | 6s/11d per chaldron |    |   | Labour at Colliery                              | 105          | 0  | 5  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Ditto at Farm, Rent &c                          | 294          | 14 | 9  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Main Engine                                     | 216          | 3  | 7  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Machines                                        | 178          | 13 | 0  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Repaireing of Waggon-Way                        | 1,195        | 5  | 2  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Waggon Drivers                                  | 79           | 2  | 10 |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Waggonmen, Leading Coals                        | 2,529        | 10 | 1  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Staith Charges                                  | 367          | 17 | 11 |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Poors rate                                      | 254          | 6  | 8  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Cesses and Taxes                                | 22           | 4  | 6  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Corn bought                                     | 361          | 1  | 8  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Horses bought                                   | 114          | 15 | 0  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Tradesmen's Bills                               | 2,025        | 3  | 8  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Waggon-Way Leaves                               | 1,009        | 0  | 5  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | Contingencies                                   | 817          | 13 | 3  |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | 11s /6d per chaldron                            | 9,835        | 19 | 11 |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | 5s/8d . . . Ditto . . . for Underground Charges | 4,861        | 16 | 10 |
|                    |    |   |                     |    |    |                     |    |   | 17s/2d . . . Ditto . . . on Total Disbursements | 14,697       | 16 | 9  |

(NEIMME/Bud/22/p.278.)

図表 4 通行料の分析

Statement of Waggon-way Leaves paid from Tanfield Moor Colliery to the Staith at Dunstan; calculated on the average Quantity for 5 years ending 31st December 1831 viz 860 tens 164 Bolls @ 418 Bolls per ten

| Proprietors of Lands<br>Names                | Distances |       | Certain Rents |   |   | Tentale Rents |   |   | Annual Rents |    |   |
|----------------------------------------------|-----------|-------|---------------|---|---|---------------|---|---|--------------|----|---|
|                                              | miles     | yards | £             | s | d | £             | s | d | £            | s  | d |
| Marquis of Bute<br>and<br>Over Tanfield Moor | 2         | 0570  | -             | - | - | -             | 1 | 3 | 53           | 15 | 6 |
| Miss Simpson                                 |           |       |               |   |   |               |   |   |              |    |   |
| John Bowes Esquire                           | 1         | 1496  | 225           | - | - | -             | 1 | 3 | 53           | 15 | 6 |
| Lord Ravensworth                             | 3         | 0192  | 250           | - | - | -             | 6 | 6 | 265          | 5  | 9 |
| Ralph Carr Esquire                           | 0         | 0161  | 55            | - | - | -             | - | - | 55           | -  | - |
| J. W. Williamson Esquire                     | 0         | 0132  | 42            | - | - | -             | - | - | 42           | -  | - |
| Rev J. S. Huntley                            | 0         | 0218  | 60            | - | - | -             | - | - | 60           | -  | - |
| Lord Ravensworth & Partners &c.              | 0         | 0532  | -             | - | - | -             | 2 | 6 | 107          | 11 | - |
|                                              | 7         | 1541  | 632           | - | - | -             | - | - | 862          | 7  | 9 |

} 2s 6d per Ten of 418 Bolls

@ 6d per Ten of 440 Bolls = 6s 2d per Ten of 418 Bolls

ten., Bolls

1827...894,, 396

1828...957,, 396

1829...608,, 040

1830...857,, 166

1831...983,, 226

5) 4,301,, 406

860,, 164 average

Here 862£. 7s. 9d ÷ 860 Tens 164 Bolls = 20s 1d per Ten

And 20s.3d ÷ 7miles. 1541 yards =2s 7d per Ten per mile

N. B. Over Tanfield Moor to Crook gate.

from Willey Pit ot Crook gate . . . 3,623 yards

Run Pit Branch . . . . . 71 yards

Conquest Pit Branch . . . 396 yards = 2mils 570 yards

(NEIMME/Bud/22/p.279.)

炭鉱内での石炭輸送にかかった費用、大工、鍛冶屋、石屋、炭鉱の労務費、農場における労務費、機械設備、馬車鉄道の修繕費、倉庫費、税金、トウモロコシの購入費、馬の購入費、通行料、偶発費などの三つの炭坑に共通して掛かったコストを計算している。それらは 19 項目あり、その合計が 9,835 ポンド 19 シリング 11 ペンスであった。これに、先に計算した三つの炭坑のコストを加算することで、Tanfield Moor 炭坑全体のコストが 14,697 ポンド 16 シリング 9 ペンスであるとしている。さらに、J. Buddle, Jr. は、1831 年に 17,130 カルドロンの石炭が採掘されたので、1 カルドロン当たり 17 シリング 2 ペンスの原価であると計算している。図表 3 と図表 2 を比較すると、1831 年の計算の方が項目が細分化されている。例えば、3 つの炭坑ごとに費用を計算している。また、労務費に関しても、1823 年から 1828 年では、鉱夫や農夫等の労務費をひとくくりとしているが、1831 年では、鉱夫と農夫を区別している。これは、以前よりもコストに対する意識が高まった結果であろう。詳細に項目分けをすることで、管理する対象を広げた。

また、1831 年には石炭を運ぶための馬車鉄道が通る土地に対する通行料に関して、J. Buddle, Jr. は過去 5 年分を詳細に分析している（図表 4）。彼は、馬車鉄道が通過する土地の所有者ごとに通行料を計算している。Tanfield Moor 炭鉱に関する通行料は 8 人の土地所有者に対して支払われており、それぞれの走行距離とその通行料が記載されている。通行料は、石炭の量に比例的に金額が決まるもの（tentale rents）と、石炭の量などとは関係なく固定的に金額が決まるもの（certain rents）があった。J. Buddle, Jr. の計算によると、Bute には 53 ポンド 15 シリング 6 ペンス、Simpson には 53 ポンド 15 シリング 6 ペンス、John Bowes には 255 ポンド、Ravensworth には 265 ポンド 5 シリング 9 ペンス、Ralph Carr には 55 ポンド、J. E. Willamson には 42 ポンド、J. S. Humtley には

60 ポンド、Ravensworth & Partners には 107 ポンド 11 シリングを支払い、W. M. Pitt は合計で 862 ポンド 7 シリング 9 ペンスの通行料を払っている。また、J. Buddle, Jr. は、テン<sup>33</sup>当たりの通行料も計算している。862 ポンド 7 シリング 9 ペンスを 5 年間の平均産出量である 860 テンで割ることで、それを 20 シリング 1 ペンスとしている。さらに、ここからテン・マイル当たり 2 シリング 7 ペンスとも計算している。このような単位当たり計算は、当時のイギリス北東地域の石炭産業において慣行であった。北東地域の石炭は河を通じて輸送されており、河に近い炭鉱から採掘が開始され、徐々に河から離れたとこに開坑されるようになった。したがって、徐々に輸送費が増大する傾向にあり、収穫逦減の法則があてはまる。生産量一単位当たりの利益が徐々に減少し、それを把握するために単位当たり計算が必要であった<sup>34</sup>。前章でも述べたように、石炭の輸送費は費用の中でも重要視された費用である。そのため、J. Buddle, Jr. は輸送費の低減を意図し、図表 4 のように通行料を分析した。

#### 4. 意思決定

J. Buddle, Jr. は W. M. Pitt に石炭を Dunstan 倉庫まで運ぶ時の費用について計算をし、石炭輸送に Stanhope and Tyne 鉄道を使うべきかどうかについて報告を行っている<sup>35</sup>。

その際に輸送費の原価を計算したものが、図表 5 である。J. Buddle, Jr. は、現状のまま石炭を Dunstan 倉庫まで送る場合のコストを見積もっている。まず、馬車鉄道が通るための通行料を計算している。彼によると、石炭の輸送量に比例しない通行料は、John Bowes には 225 ポンド、J. W. William には 42 ポンド、J. T. Huntley には 60 ポンド、Ralph Carr には 55 ポンドの支払であり、合計で 382 ポンドである。石炭の輸送量に比例する通行料は、Ravensworth に 303 ポンド 11 シリング、Bute には 61 ポンド 8 シリング 9 ペンス、Simpson

<sup>33</sup> テン (ten) とは、賃貸料決定に利用された石炭量の単位であり、1 カルドロンは約 50 トンである。

<sup>34</sup> 野口翔平 (2020)、前掲論文。

<sup>35</sup> NEIMME/Bud/22/p.303.



図表 5 石炭輸送コストの見積計算

A Statement of the Expenditure for leading Coals &c, from Tanfield-Moor Colliery to Dunstan Staith. 29th May 1833

|                                                    |                                      |                            |         | £     | s  | d  |                     |                 |
|----------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|---------|-------|----|----|---------------------|-----------------|
| Pay Waggon Way Leaves, yearly fixed Rents viz.     |                                      |                            |         |       |    |    |                     |                 |
|                                                    | to John Bowes esq                    |                            |         | 225   | 0  | 0  |                     |                 |
|                                                    | J. W. William esq                    |                            |         | 42    | 0  | 0  |                     |                 |
|                                                    | the Rev. J. T. Huntley               |                            |         | 60    | 0  | 0  |                     |                 |
|                                                    | Ralph Carr esq                       |                            |         | 55    | 0  | 0  |                     |                 |
|                                                    |                                      |                            |         | 382   | 0  | 0  |                     |                 |
| Pay Waggon Way Leaves, on Quantities Led, as under |                                      |                            |         |       |    |    |                     |                 |
| Viz 17,130 Ch.                                     | 934 tens of 440 bolls                | to Lord Ravensworth        | @ 6s/6d | 303   | 11 | 0  |                     |                 |
|                                                    | 983 tens of 418 bolls                | Marquis of Bute            | @1s/3d  | 61    | 8  | 9  |                     |                 |
|                                                    | 983 tens of 418 bolls                | Miss Simpson               | @1s/3d  | 61    | 8  | 9  |                     |                 |
|                                                    | 983 tens of 418 bolls                | Lord Ravensworth & partner | @2s/6d  | 122   | 17 | 6  |                     |                 |
|                                                    |                                      |                            |         | 931   | 6  | 0  |                     |                 |
| Pay for Keep of Waggon-Way                         |                                      |                            |         | £     | s  | d  |                     |                 |
| From Colliery to Bowses Bridge.                    | Labour                               |                            |         | 545   | 5  | 1  |                     |                 |
|                                                    | Materials                            |                            |         | 482   | 2  | 2  |                     |                 |
| From Bowses Bridge to Dunstan                      |                                      |                            |         | 438   | 4  | 2  |                     |                 |
| Lord Ravensworth & Partners                        |                                      |                            |         | 13    | 15 | 8  | 1,479               | 7 1             |
| Expense of the Waggon                              |                                      |                            |         |       |    |    |                     |                 |
| Waggon-Wrights Wages                               |                                      |                            |         | 41    | 6  | 8  |                     |                 |
| Materials for Waggon                               |                                      |                            |         | 43    | 12 | 0  |                     |                 |
| Cledding for Do                                    |                                      |                            |         | 15    | 9  | 9  |                     |                 |
| Wheels &c.                                         |                                      |                            |         | 62    | 5  | 0  |                     |                 |
| Upholding Smith-work @ 10d per ten of 440 bolls    |                                      |                            |         | 38    | 18 | 4  | 201                 | 11 9            |
| Expence of the Staith in 1831                      |                                      |                            |         | 357   | 4  | 8  |                     |                 |
| Keel Dues, Rents &c.                               |                                      |                            |         |       |    |    |                     |                 |
| Keel Dues                                          | 2s. 4 1/2 per chaldron               |                            |         |       |    |    |                     |                 |
| Owners Wages                                       | 0s. 6 3/4 do                         |                            |         |       |    | 2  | 11 1/4 Per chaldron |                 |
|                                                    | Keel Rents. 13 × 30 = £390. 0s. 0d = |                            |         |       |    |    | 5 1/4               |                 |
| Totals                                             |                                      |                            |         | £     | s  | d  |                     |                 |
|                                                    | For Waggon-Way Leaves                |                            |         | 931   | 6  | 0  |                     |                 |
|                                                    | Waggon-Way Repairs                   |                            |         | 1,479 | 7  | 1  |                     |                 |
|                                                    | Waggon                               |                            |         | 201   | 11 | 9  |                     |                 |
|                                                    | 17,130                               |                            |         | 2,612 | 4  | 10 | 0 3                 | 1/2 Per chadron |
|                                                    | Leading Charge                       |                            |         |       |    |    | 0 3                 | 2               |
|                                                    | Staith Expense in 1831               |                            |         |       |    |    | 0 0                 | 5               |
|                                                    | Keel Dues &c on 17130                |                            |         |       |    |    | 0 3                 | 4 1/2           |
|                                                    | Per chaldron                         |                            |         |       |    |    | 0 10                | 0               |

(NEIMME/Bud/22/p.301-302.)

には 61 ポンド 8 シリング 9 ペンス、Ravensworth & Partner には 122 ポンド 17 シリング 6 ペンスであり、合計 931 ポンド 6 シリングである。

次に馬車鉄道を維持するための費用を計算している。炭鉱から橋までの費用として労務費と材料費がそれぞれ 545 ポンド 5 シリング 1 ペンス、482 ポンド 2 シリング 2 ペンスである。橋から Dunstan の倉庫までの費用として 438 ポンド 4 シリング 2 ペンスであり、馬車鉄道を維持するために Ravensworth & Partners に支払う費用は 13 ポンド 15 シリング 8 ペンスであった。これらの合計である 1,479 ポンド 7 シリング 1 ペンスが、馬車鉄道の維持にかかる費用であった。

次にワゴン費用を計算している。ワゴン大工の労務費が 41 ポンド 6 シリング 8 ペンス、ワゴンの材料費が 43 ポンド 12 シリング、ワゴンのクリーディングに 15 ポンド 9 シリング 9 ペンス、ホイールなどに 62 ポンド 5 シリング、鍛冶屋に 38 ポンド 18 シリング 4 ペンス、合計 201 ポンド 11 シリング 9 ペンスであった。さらに、倉庫費が 357 ポンド 4 シリング 8 ペンスである。さらに、小舟に掛かる料金を計算している。

ここまでの 1 年間での全体の見積原価である。さらに、J. Buddle, Jr. は、これを単位当たり原価で表している。先述した馬車鉄道の通行料である 931 ポンド 6 シリング、ワゴンの修繕費である 1,479 ポンド 7 シリング 1 ペンスとワゴン自体に支払った 201 ポンド 11 シリング 9 ペンスの合計額 2,612 ポンド 4 シリング 10 ペンスを 17,130 カルドロン割っている。その結果、1 カルドロン当たり 3 シリング 1/2 ペンスである。さらに、輸送費が 1 カルドロン当たり 3 シリング 2 ペンス、倉庫費が 1 カルドロン当たり 5 ペンス、キールに掛かる料金が 1 カルドロン当たり 3 シリング 4 1/2 ペンスである。これらの合計額である 10 シリングが 1 カルドロン当たりに掛かる費用として計算された。

この 1 カルドロン当たり 10 シリングが現

状のまま石炭を輸送した際に掛かるコストであると、J. Buddle, Jr. は指摘し、Stanhope and Tyne 鉄道に石炭の輸送を依頼すると、1 カルドロン当たり 2 シリング安く済むことがわかった。そのため、Stanhope and Tyne 鉄道と交渉し、導入することを是とする報告を行った<sup>36</sup>。

ここでの石炭輸送費の見積計算は、輸送方法を変更するか否かを定めるための計算であり、経営意思決定のために利用された。これまでの原価計算史に関する研究というのは、原価算定もしくは経営管理の手段として機能してきた原価計算に焦点をあてたものであり、原価計算が制度して利用されるだけでなく、経営意思決定のサポート・システムとして利用されてきた歴史が看過されてきたといわれている<sup>37</sup>。この点、J. Buddle, Jr. が経営意思決定のために、見積原価計算を利用したことは注目すべきである。

## 5. 総括

Tanfield Moor 炭鉱において、炭鉱の所有者であった W. M. Pitt が炭鉱経営者として炭鉱監督者であった J. Buddle, Jr. を雇用し、コスト計算や利益計算を依頼し、また、経営上の意思決定に関する報告書の作成も依頼した。

J. Buddle, Jr. が経営者として間もないころは、石炭採掘、石炭輸送等のコストを 1 か月ごとに計算をした。石炭販売から獲得した収益からコストを差引くことで利益を算出し、W. M. Pitt に報告した。1 か月ごとに利益を計算し、それらを合計することで 1 年間の利益を把握した。

1831 年には、Tanfield Moor 炭鉱の炭坑ごとにコストを計算し、そこに輸送費等を合計することで Tanfield Moor 炭鉱全体の費用を計算している。さらに、1 単位当たりの費用も計算し、全体の費用計算だけでなく、生産量 1 単位当たり計算をすることで、収穫薄減による収益性の低下を把握するものであった。

J. Buddle, Jr. は、Tanfield Moor 炭鉱の利益

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> 村田直樹 (1998) 『近代イギリス会計史研究一運

河・鉄道会計史一』晃洋書房、196 頁。

が減少している原因を石炭需要の減少と輸送費の増加と考え、特に輸送費に関する報告を行っている。1831年には、過去5年分の通行料の計算を行い、通行料の分析を行った。ここでも1単位当たり計算を行っていた。

さらに、輸送費に関しては、見積計算を行っている。ここでは、土地の通行料を土地所有者ごとに計算し、馬車鉄道の維持費や修繕費の見積もりも行っている。これらの費用を計算し、1単位当たりの費用を算出している。現状のまま石炭を輸送していた場合の見積費用と代替案の費用を比較することで、代替案を採用することで輸送費を削減できることを示した。つまり、経営意思決定のために見積原価計算を行った。

原価計算が普及しなかった理由の一つとして、当時の企業は販売価格が自由に決めることができたことがあげられる。しかし、イギリス北東地域の石炭産業では、ヴェンドによって販売価格が決められており、原価計算が重要視されたと考えられる。また、イギリス北東地域の炭鉱は、徐々に河から離れたところに開坑され、河までの輸送距離が延び、そのため費用も増加した。このことから、輸送費の管理は重要な課題であった。さらに、ロンドン市場の石炭需要が低下したことも相まって、鉱山経営の利益が減少していた。そこで、石炭の輸送手段を変更することで、どのくらいの原価を抑えることができるのかを計算した。したがって、J. Buddle, Jr.は、不況期において、その課題を解決するために、原価計算による経営管理を行っており、この会計実践は原価計算の萌芽形態であるといえる。

#### 参考文献

##### 一次史料

次の資料は North of England Institute of Mining and Mechanical Engineers に保管されている。  
NEIMME/Bud/22/p.278-280.  
NEIMME/Bud/22/p.301-305.  
NEIMME/Bud/37/1-6.

##### 文献

Ashton, T. S. and J. Sykes (1929), *The Coal Industry of*

*the Eighteenth Century*, London.

- Banham, J. (2003), "John Buddle (1773-1843) Entrepreneur in the Coal Trade," in Batho, G. R. (ed.) (2003), *Durham Biographies Vol. 3*, Durham.
- Boyns, T. and J. R. Edwards (1996), "Change Agents and the Dissemination of Accounting Technology: Wales' Basic Industries, c.1750 – c.1870," *Accounting History*, Vol.1, No.1, pp.9-34.
- Brackenborough, S., T. McLean and D. Oldroyd (2001), "The Emergence of Discounted Cash Flow Analysis in the Tyneside Coal Industry c.1700-1820," *British Accounting Review*, Vol.33, No.2, pp.137-155.
- Cromar, P. (1977), "The Coal Industry on Tyneside 1771-1800: Oligopoly and Spatial Change," *Economics Geography*, Vol.53, No.1, pp.79-94.
- Edwards, R. S. (1937), "Some Notes on the Early Literature and Development of Cost Accounting in Great Britain," *Accountant*, Vol.28, No.3.
- Fleischman, R. K. and L. D. Parker (1991), "British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management," *The Accounting Review*, Vol.66, No.2, pp.361-375.
- Fleischman, R. K. and L. D. Parker (1997), *What is Past is Prologue; Cost Accounting in the British Industrial Revolution, 1760-1850*, Grand Publishing, Inc.
- Flinn, M. W. (1984), *The History of The British Coal Industry, Vol.2*, Oxford, pp.58-59.
- Ganer, S. P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925, Alabama* (品田誠平・米田清貴・園田平三郎・敷田礼二訳 (1958)『原価計算の発展』一粒社)。
- Hiskey, C. E. (1978), *John Buddle (1773-1843) agent and entrepreneur in the north-east coal trade*, University of Durham, M.Litt thesis.
- Lines, C. (1990), *Companion to the Industrial Revolution*, Oxford.
- Mckendrick, N. (1970), "Josiah Wedgwood and Cost Accounting in the Industrial Revolution," *The Economic History Review*, Vol. XXXIII, No1.
- McLean, T. (1997), "Agent's Reputation, Accounting and Costing in Organisational Control Structures," *The Accounting Historians Journal*, Vol.24, No.1, pp.1-23.
- Nef, J. U. (1932), *The Rise of the British Coal Industry, Vol.1*, London.
- Pollard, S. (1965), *The Genesis of Modern Management*,

- London (山下幸夫・桂芳男・水原正亨共訳  
(1982)『現代企業管理の起源』千倉書房)。
- Wells, M. C. (1978), *Accounting for Common Costs*,  
Illinois (内田昌利・岡野浩訳 (1992)『ウェルズ原  
価計算の視座』同文館)。
- 相川奈美 (2017)「産業資本形成期における製鉄業  
の原価管理会計実践」『名城論叢』第 17 巻第 4 号、  
45-62 頁。
- 野口翔平 (2019)「イギリス産業革命期における鋳  
山業の利益計算—1805 年の Felling 炭鋳記録—」  
『経済集志』第 89 巻第 1 号、59-69 頁。
- 野口翔平 (2020)「産業革命期を中心とする石炭産  
業会計の考察—単位当たり計算と割引現在価値  
—」『日本会計史学会年報』第 37 号、掲載予定。
- 村田直樹 (1998)『近代イギリス会計史研究—運  
河・鉄道会計史—』晃洋書房。
- 村田直樹 (2001)『鉄道会計発達史論』日本経済評  
論社。
- 若林洋夫 (1977)「産業資本主義段階における近代  
的独占の存在形態 (三)」『立命館経済学』第 26  
巻第 2 号、56-124 頁。
- 和田一夫 (1976)「ロンドンダリ候の炭礦経営と  
1844 年労働争議」『エネルギー史研究ノート』第  
7 号、1-47 頁。



原著論文

## 会計観と会計基準の関係に関する考察

—研究開発費会計に焦点をあてて—

A Study on the relation of Profit View and Accounting Standards

— focusing on research and development expenses —

### Abstract:

This paper deals with the relation of Profit View and Accounting Standards focusing on research and development expenses.

Since Financial Accounting Standards Board published “An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB Discussion Memorandum” (FASB[1976] )in 1976, they have been trying to set Accounting Standards based on Asset and Liability view in place of Revenue and Expense view.

On the other hand, Tokuga[2002] points out hybrid Revenue and Expense view and Asset and Liability view about multiple Accounting Standards.

Therefore, it is assumed that this paper will contribute to Accounting Standards Board in the future by revealing the relation of Profit View and Accounting Standards.

As a whole, this takes up a subject for Research and Development Costs regulated by Japan, United States, and International Accounting Standards Committee, and it reveals how Accounting Process will vary depending on the difference of Profit View and Accounting Standards.

久留米大学大学院比較文化研究所

中尾 隆太

RYUTA NAKAO

Kurume University Institute of Comparative Culture

---

2020 年 1 月 10 日 受付 Submitted 10, January 2020.

2020 年 3 月 20 日 受理 Accepted 20, March 2020.

## 1. はじめに

本稿では、研究開発費を対象として、会計観と会計基準の関係を明らかにすることを目的としている<sup>1</sup>。

現在、会計基準の統一化が最終段階を迎え、国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: 以下、IAS と IFRS を総称して国際基準とする)<sup>2</sup>を、各国の会計基準設定機関が次第に採用しつつある。

わが国においては、2009年に企業会計審議会が「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)を公表し、これを受け、金融庁は同年に「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」を公表した。その結果、現在では一定の要件を充足する企業は国際基準を任意で適用することが可能となっている<sup>3</sup>。

いかなる方法<sup>4</sup>であろうとも、わが国の会計基準として国際基準を導入するとなれば、現行の会計制度全体の改正が必要となる。なぜなら、わが国の会計制度は、会計基準だけでなく、税法・商法・民法・会社法等の諸規則と密接な関係にあるからである。

加えて、わが国における会計の理論的枠組みの抜本的な見直しが必要となる可能性もある。なぜなら、国際基準に矛盾しない会計基準を採用し、会計実務を当該基準にもとづき

遂行するためには、国際基準に適合した会計の理論的枠組み(IFRSs 概念フレームワーク)が不可欠だからである。

IFRSs 概念フレームワークの特徴は「資産負債中心観(Asset and Liability view): 以下、A/L view という」という会計観<sup>5</sup>への支持を示していることにある<sup>6</sup>。その一方で、従来のが国の会計基準は、適正な期間損益計算をおこなうことを重視しており、「収益費用中心観(Revenue and Expense view: 以下、R/E view という)」の立場をとってきた<sup>7</sup>。

2つの会計観の関係については、「完全に対極にある会計観である」<sup>8</sup>として、A/L view と R/E view が対立的な関係にあると位置づける論者がいる一方で、「収益費用アプローチに依拠して利益計算を行う場合の収益と費用の期間配分の恣意性を極力小さくするために、経済的資源ではないものを無制限に見越し計上することに歯止めをかける意味で資産負債アプローチが収益費用アプローチの補完的役割を担ってきた」<sup>9</sup>として、A/L view と R/E view が相互補完的な関係にあると位置づける論者がいるように、A/L view と R/E view の関係は必ずしも明らかになっていない<sup>10</sup>。

また、会計観と会計基準との関係については「特定の会計基準をみると、資産負債中心観が首尾一貫して採用されているわけではなく、また、特定の会計基準に依拠した処理が

<sup>1</sup> 本稿は、現在執筆中の博士学位申請論文の研究開発費会計に関する一部である。

<sup>2</sup> 国際会計基準とは、国際財務報告基準(IFRSs)に含まれる、財務諸表作成・開示のための基準のことである。一般に IASs と略される。国際財務報告基準審議会の前身の国際会計基準委員会が設定したのち、国際財務報告基準審議会が改訂・承認している(広瀬・徳賀・内藤[2010]、156頁)。

<sup>3</sup> 近年の導入事例としては、企業会計基準委員会(Accounting Standards Board of Japan: 以下、ASBJ という)が2018年3月30日に公表した、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」がある。当該基準は基本原則を「約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである」と定め、これは、IFRS第15号の定め及び結論の根拠を基礎としたものであり、加えて、「本会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理については、企業会計原則に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される」と定められている。

<sup>4</sup> 国際基準の導入については、ビュアな IFRSs をそのまま導入する方法(ビュアな IFRSs のアドプション)と自国基準への IFRSs の取込手続きを経る方法(エンドースメント)に大別される(企業会計審議会[2013]、5-7頁)。

<sup>5</sup> Asset and Liability view と Revenue and Expense view は会計観、利益観等、様々な訳語が充てられている。また、両者は会計観なのか、利益観なのかという点について指摘する論者もいる(内藤[2018]、67-71頁)が、本稿では両者の総称として会計観を採用している。

<sup>6</sup> 徳賀[2002]、168頁。

<sup>7</sup> 東京財団[2010]、7頁。

<sup>8</sup> 内藤[2014]、14頁。

<sup>9</sup> 辻山[2007]、142頁。

<sup>10</sup> 辻山[2007]は、「資産負債アプローチが収益費用アプローチの補完的役割を担ってきたと解される」としながらも、「近年、資産負債アプローチを収益費用アプローチと対立するものとして捉える見解が表れている」と指摘している(辻山[2007]、142頁)。

収益費用中心観にもとづいたものか資産負債中心観にもとづいたものかを決定する際に、両者が、収益費用中心観でなければ資産負債中心観である(または、その逆)といった補集合の関係にはない<sup>11</sup>との指摘があるように複数の会計基準について、A/L view と R/E view のハイブリッドとなっている会計基準が少なからず存在するという状況にある。

このような状況を踏まえたうえで、本稿では、研究開発費に係るわが国の会計基準(以下、J-GAAP という)、米国の会計基準(Generally Accepted Accounting Principles : 以下、US-GAAP という)及び国際基準(以下、IFRSs という)を取り上げ<sup>12</sup>、会計基準と会計観の関係を考察すると共に、数値例をもちいて、会計観の違いが会計処理にどのような違いをもたらすのか、また、会計観と会計基準がどのような関係にあるのかについて明らかにする。

以下では、まず、2 節において、A/L view と R/E view の概念整理をおこなう。続く 3 節では、研究開発費に係るそれぞれの会計基準(J-GAAP、US-GAAP、及び IFRSs)について、会計処理とあわせて概説する。そして、4 節での考察にあたっては、「会計観と会計基準との関係を示すための座標」<sup>13</sup>を決定したうえで、各会計基準の位置付けを明らかにしたい。かかる本稿での考察は、今後の会計基準設定に貢献するものであるといえる。

## 2. 分析の視角

### 2.1 資産負債中心観(Asset and Liability view)

1976 年に米国財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : 以下、FASB という)が公表した『FASB 討議資料 財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成諸要素とその測定(An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB Discussion Memorandum)』(FASB[1976]) (以下、討議資料という)は、A/L view の利益を「一期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」<sup>14</sup>と定義しており、利益を「資産・負債の増減額にもとづいて定義する」<sup>15</sup>としている。一方、収益は「当該期間における資産の増加および負債の減少にもとづいて」<sup>16</sup>定義され、費用は「当該期間における資産の減少および負債の増加にもとづいて」<sup>17</sup>定義される。

討議資料においては、A/L view における鍵概念として、資産は、「企業の経済的資源の財務的表現」<sup>18</sup>であり、負債は、「将来他の実体に資源を引き渡す義務の財務的表現」<sup>19</sup>であると定義している。

また、A/L view の基本的な測定プロセスは、「資産・負債の属性およびそれらの変動を測定する」<sup>20</sup>こととされ、その際その他の財務諸表の構成要素はすべて、「資産・負債の属性の測定値相互間の差額、あるいは当該各測定値の変動額として測定される」こととされている<sup>21</sup>。討議資料は、「A/L view の特質は、企業の経済的資源への特質への注目」としたうえ

<sup>11</sup> 徳賀[2002]、147-148 頁。

一言に「会計基準」といっても、各国や地域が採用されている会計基準は、固定資産に係る会計処理、企業結合に係る会計処理、研究開発費に係る会計処理、工事の収益認識に係る会計処理、リースに係る会計処理など<sup>12</sup>、種々の論点が複雑に絡み合った状態で存在している。そのため、既に採用している会計基準からそれとは異なる会計基準に変更した結果、企業の財務諸表の数値(財務数値)に変化があったとしても、それがどの論点からどの程度生じたのか識別することは困難である。この意味において、

個別の会計処理に論点を絞って、検証することに意義があるといえよう。

<sup>13</sup> 徳賀[2000] [2002]を参考にしている。

<sup>14</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>15</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>16</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>17</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>18</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>19</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>20</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>21</sup> FASB[1976], par.34(津守[1997]、53-54 頁)



で<sup>22</sup>、討議資料は「A/L view は元来、利益に関する見方であるとされるが、この中心観の下では、利益は一期間の正味の経済資源の増分の測定値であるとしている。正味の経済資源とするのは、正味の経済資源の財務的表現を資産とし、経済的資源のマイナスを負債とすることから、利益は正味の経済的資源財務的表現に関係することになる。企業にかかわる経済的資源のすべてが財務的に表現されているとすれば、資本は純資産といわれるものに等しいと言わざるを得ない。ストックの状態で表現すれば、資本取引に伴う増減を別とすれば、一定期間経過後の、この純資産としての正味の経済的資源の増加分が利益であり、減少分が損失分であると定義」<sup>23</sup>している。

既述のとおり、A/L view は「収益を1期間中の資産の増加および負債の減少として定義し、費用を資産の減少および負債の増加と定義」<sup>24</sup>することから、「利益の構成要素である収益や費用においては、資産または負債の定義が先行し、その増減変化として定義」<sup>25</sup>されることになる。

以上のことから定義から A/L view は、経済的資源の重視及びその財務的表現としての資産が財務諸表構成要素の中の中核的な存在であると解することができよう。したがって、「貸借対照表の資産は経済的資源に限られ、負債はそれを引き渡すべき義務だけに限定される」<sup>26</sup>と指摘されるように、A/L view において経済的資源<sup>27</sup>が重要視されているといえる。

つまり、討議資料における A/L view の特徴は、会計の認識対象を経済的資源に限定し、資産概念を収益・費用概念、さらには負債概念よりも先行される点に集約できるだろう。

以上のことをまとめると、図表1のように

なる。

図表1 A/L view のまとめ

|         |                                                   |
|---------|---------------------------------------------------|
| 利益      | 企業の富または正味資源の増加分                                   |
| 利益の決定方法 | 資産から負債を控除した残余である持分の増加要素としての収益と持分の減少要素としての費用の期間的対応 |
| 貸借対照表   | 純資産の変動額としての利益を計算する財務表                             |
| 損益計算書   | 純資産の変動額として捉えられた利益の構成要素を示す財務表                      |
| 批判点     | 資産・負債の価値変動は、いつ、どのように認識されるべきかに関する判断の余地がある          |

(出所) 徳賀[2002]、151頁を参考に作成。

## 2.2 収益費用中心観(Revenue and Expense view)

討議資料は、「ある論者たちは、利益が儲けをえてアウトプットを稼得し販売するためにインプットを活用する企業の効率の測定値であるとみなしている。かれらは、なによりもまず、利益を1期間の収益と費用の差額にもとづいて定義する。」<sup>28</sup>として R/E view の支持者が述べる定義を引用している。このような利益の算定については、「企業の達成した成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力(犠牲)としての費用が、期間的に対応させられることによって、その差額としての利益が算定され」<sup>29</sup>、R/E view における「認識・測定」については、「仕入れた財貨または提供されたサービスは、その代価として受け

<sup>22</sup> 市川[2010]、13頁。

<sup>23</sup> 市川[2010]、13頁。

<sup>24</sup> 佐藤[1995]、142頁。

<sup>25</sup> 市川[2010]、13頁。

<sup>26</sup> 桜井[2010]、44頁。

<sup>27</sup> この経済的資源について、討議資料は、A/L view における資産を、「直接的または間接的に純キャッシュフローをもたらすと考えられる現金および将来の経済的効益」(津守[1997]、6頁)と定義し、負債を、「企業が将来他の実体に経済的資源を譲渡す

るといふ当該企業の責務の財務的表現」(津守[1997]、10頁)と定義している。つまり、討議資料においては、資産は正味の経済的資源の財務的表現であり、資産における経済的資源とは「発生の可能性の高い将来の経済的便益」(平松・広瀬[2010]、297頁)を体現する存在であり、また負債は「発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」(平松・広瀬[2010]、301頁)であると解しているといえる。

<sup>28</sup> FASB[1976]、par.38(津守[1997]、55頁)

<sup>29</sup> 徳賀[2002]、147-148頁。

取られるキャッシュ・インフローをもって期間限定されない収益として認識される。原初的認識(第一次認識)において認識された取引フローは、決算認識(第二次認識)において成果(実現収益)と努力(発生費用)の対応という形で当該期間に帰属させられる。収益・費用の原初的認識においては、過去・現在・将来における現金収支の金額によって記帳がなされるため、収益・費用の期間帰属は現金収支の時点と関係ないが、収益・費用の測定は、過去・現在・将来にわたる現金収支に枠付けられている<sup>30</sup>といえる。すなわち、R/E view では、利益が、収益と費用のとの差額に基づいて定義され、A/L view が資産と負債であるのに対し、R/E view の鍵概念は収益と費用になるのである。

また、「収益・費用が支配的概念となるので、資産・負債の測定は、一般に、利益測定プロセスの必要性によって規定される。したがって R/E view にもとづく貸借対照表には、企業の経済的資源が表さない項目、あるいは他の実体に資源を引き渡す義務を表さない項目が、資産・負債またはその他の構成要素として記載されることがある<sup>31</sup>としている。このことから、収益と費用を対応させるために必要なものとして貸借対照表上に計上される見越・繰延項目を想定していることが理解できる。

以上のことから、討議資料における R/E view は、当期の収益・費用に次期以降分が含まれる場合は当期から除き繰り延べ、また当期において既に発生しているが実際は支払い・受取がなされていない収益・費用が含まれる場合は、これを当期のものとして見越し、収益は主に実現主義で認識され、費用はそれへの対応によって認識されることになる<sup>32</sup>。

以上のことをまとめると、図表 2 のようになる。

図表 2 R/E view のまとめ

|         |                                                     |
|---------|-----------------------------------------------------|
| 利益      | 企業の達成した成果としての収益とそれを達成する為に費やされた努力としての費用との差額          |
| 利益の決定方法 | ・ 実現収益と発生費用の期間的「対応」<br>・ 「対応」は期間利益の「非歪曲」という概念に規定される |
| 貸借対照表   | 収益・費用を計算した後に残る借方項目残高と貸方項目残高の集計表                     |
| 損益計算書   | 収益と費用の差額としての利益を計算する財務表                              |
| 批判点     | 「成果」と「努力」との対応に関する判断、あるいは期間利益の非歪曲に関する判断の余地がある        |

(出所) 徳賀[2002]、151 頁を参考に作成。

### 2.3 会計観の相違

A/L view は、利益を「一期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」<sup>33</sup>と捉えており、「企業の経済的資源と将来他の実体に経済的資源を引き渡す観点から、資産と負債を定義し、利益を当該資産と負債の変動に基づいて」<sup>34</sup>算定している。そのため、A/L view では、経済的資源またはその引渡義務を意味しない繰延費用、繰延収益及び引当金を財政状態表に計上されないのである<sup>35</sup>。

その一方で、R/E view は、利益を「企業業績の測定値または利益稼得能力」<sup>36</sup>と捉え、「実現収益に適切に対応させた発生費用を控除したもの」<sup>37</sup>と定義している。そのため、R/E view は適正な期間損益計算の観点から、貸借対照表には、企業の経済的資源やその引渡義務に加え、そうした性質をもたない繰延費用、繰延収益、引当金を計上されることになる<sup>38</sup>。

すなわち A/L view は利益を企業の純資産の増加分と定め、資産と負債の額を正確に測

<sup>30</sup> 徳賀[2002]、148-149 頁。

<sup>31</sup> FASB[1976]、par.42(津守[1997]、56 頁)

<sup>32</sup> 桜井[2011]、76-78 頁。

<sup>33</sup> FASB[1976]、par.34(津守[1997]、53 頁)

<sup>34</sup> FASB[1976]、par.67(津守[1997]、68 頁)

<sup>35</sup> FASB[1976]、par.51(津守[1997]、60-61 頁)

<sup>36</sup> FASB[1976]、par.49(津守[1997]、60 頁)

<sup>37</sup> FASB[1976]、par.50(津守[1997]、60 頁)

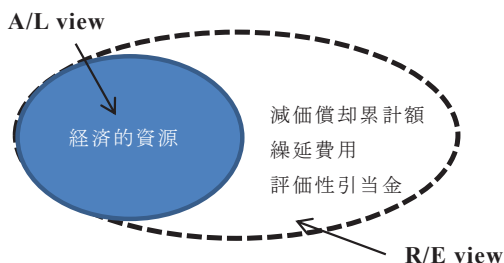
<sup>38</sup> FASB[1976]、par.51(津守[1997]、60-61 頁)

定することが中心となる。資産と負債を中心として「1 会計期間における企業のストックの増分を利益」<sup>39</sup>と捉える。それに対して R/E view はまず何よりも利益を 1 会計期間における収益と費用の差額と定め、期間収益と期間費用を発生主義、実現主義にもとづいて認識する。収益と費用を中心として「1 会計期間のフローを利益」<sup>40</sup>と捉えるのである。

したがって、A/L view と R/E view の相違は、利益測定の意味内容とそれに伴う資産と負債の範囲(計算擬制項目の貸借対照表への計上を認めるか否か)にあらわれることとなるのである。

以上のことをまとめると図表 3 のようになる。なお、本稿は研究開発費を対象としているため、図表 3 では資産の範囲に関する A/L view と R/E view の相違を記載している。

図表 3 資産の範囲に関する A/L view と R/E view の相違



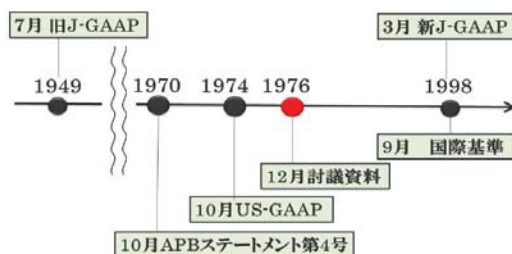
(出所) 松本[2002]、114 頁を参考に作成。

### 3. 研究開発費会計に係る会計基準の比較 -J-GAAP、US-GAAP、および IFRSs を対象として-

本節では、本稿で取り上げる研究開発費に係る会計基準について概説する。

旧 J-GAAP、新 J-GAAP、US-GAAP、国際基準及び採用した会計基準に関する討議資料、意見書の年表をまとめると図表 4 のようになる。

図表 4 会計基準等の年表



(出所) 筆者作成。

図表 4 のとおり、旧 J-GAAP 及び US-GAAP は討議資料が公表される前に設定され、新 J-GAAP 及び IFRSs は提起された後に設定されている。以下、各会計基準が設定された順に概説する。

#### 3.1 旧 J-GAAP の概要

1934 年に公表された「財務諸表準則」(商工省財務管理委員会[1934])では、「新事業の計画又は新技術の採用の為に準備として支出せる経費は、之を「開発費」となる科目を以て繰延べ、資産に計上する事を得」として、開発費の資産計上が認められていた。また、1949 年に公表された「企業会計原則」(企業会計制度対策調査会[1949])においては、「繰延勘定は、前払い費用と繰延資産に分ち、前払い費用は未経過分を資産の部に記載して繰延べ、時期以後の費用として引当て、開発費、試験

<sup>39</sup> 内藤[2014]、13 頁。

<sup>40</sup> 内藤[2014]、13 頁。

研究費、創業費、株式発行費等の繰延資産は、一定の償却方法によって償却し、有形固定資産に準じて貸借対照表に記載する」として、開発費とともに試験研究費の資産計上が認められた。

既述のとおり、「企業会計原則」(企業会計制度対策調査会[1949])は、試験研究費及び開発費を繰延資産として資産計上することを認めていたが、当時の「商法」は、当該科目の資産計上を認めてはいなかった。そこで、企業会計審議会は、1962年に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」(企業会計審議会[1962a])ならびに、「企業会計原則と関係諸法令との調査に関する連続意見書第五」(企業会計審議会[1962b])を発表し、「商法」改正を求めることになったのである<sup>41</sup>。

これら 2 つの意見書により 1962 年に「商法」は改正され、「新技術又は新技術の研究及び新技術又は新経営組織の採用に支出した金額を資産に計上する」(第 286 条第 3 項)と規定されるにいたった。

また、法務省は、1963 年に「株式会社の貸借対照表、損益計算書および付属明細書に関する規則」(法務省[1963])(以下、計算書類規則という)を制定し、商法の定める計算書類の記載方法を規定した。「計算書類規則」(法務省[1963])は、試験研究費及び開発費を繰延資産として記載するように要求している<sup>42</sup>。

この結果、「商法」は、「繰延資産—試験研究費・開発費」と分類されることとなり、企業会計原則、財務諸表規則と同様に研究開発費(試験研究費・開発費)は繰延資産計上するように規定されたのである。

### 3.2 US-GAAP の概要

米国における研究開発費の基準は、1974 年 10 月に米国財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : 以下、FASB という)が公表した財務会計基準書(Statement of Financial Accounting Standards : 以下、SFAS という)第 2 号「研究開発費会計(Accounting for Research and Development Costs)」(FASB[1974])によって定められているが、言語や条項及び番号等に違いはあるものの、US-GAAP が掲げる研究及び開発の定義<sup>43</sup>は新 J-GAAP と内容に相違はなく、また、会計処理<sup>44</sup>は同様である(同じである、差異がない)。そこで、本稿では、US-GAAP の概要については後述の新 J-GAAP とあわせておこなうこととする。

US-GAAP は、既述のとおり、討議資料が公表される前に設定された会計基準である<sup>45</sup>。

しかし、1959 年に米国の会計基準設定機関として設立された会計原則審議会(Accounting Principles Board : 以下、APB という)が 1970 年に公表した APB ステートメント第 4 号「営利企業の財務諸表の基礎となる基礎概念と会計原則」(Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, APB Statements No.4)は、計算擬制項目を貸借対照表に計上することを容認しており、研究開発費も例外ではなかったと考えられる。

より具体的に述べると APB ステートメント第 4 号は、資産を「一般に認められた会計原則に準拠して認識・測定される企業の経済的資源。資産にはさらに、資源ではないが、一般に認められた会計原則に準拠して認識・測定されるある種の繰延費用も含まれる」<sup>46</sup>と定義する一方で、収益から控除される費用

<sup>41</sup> 「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五」(企業会計審議会[1962])には「開発費とは、現に営業活動をおこなっている企業が、新技術の採用、新資源の開発、新市場の開拓などの目的をもって支出した金額、ならびに、現に採用している経営組織の改善を行うために支出した金額をいう」(第一、三ホ)と明記されている。また、「試験研究費とは、現に営業活動を行っている企業が、新製品の試験的製作、あるいは新技術の研究等のた

め特別に支出した金額をいう(第一、三ヘ)。」

<sup>42</sup> 「計算書類規則」(法務省[1963])では、「創立費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする。」(第 36 条)と規定されている。

<sup>43</sup> FASB[1974], par.8(山田[2004], 424 頁)

<sup>44</sup> FASB[1974], par.12-13(山田[2004], 425 頁)

<sup>45</sup> 本稿 3 節の図表 4 を参照のこと。

<sup>46</sup> APB[1970], par.132(川口[1973], 60 頁)

を認識するための基礎を明確にする普遍的な費用認識の原則として①原因と効果の関連性<sup>47</sup>、②組織的にして合理的な配分<sup>48</sup>、及び③即時的認識<sup>49</sup>の3原則を挙げている。

上記の①と③は、ある原価を当期の費用として認識する場合の要件が記載されており、②は費用を資産として認識した後の会計処理について記載がされている。これらの3原則をみる限り、APB ステートメント第4号が公表された当時は、収益と直接的関連性を有する原価を費用として認識し、それ以外の費用については資産へ計上して合理的な耐用年数にもとづいて減価償却をおこなうことを容認していたと考えられる<sup>50</sup>。実際、「伝統的な会計観である収益費用アプローチが計算擬制項目の貸借対照表計上を容認する会計観であることを、FASB はかなり早い段階(すなわち、1974~1975年の段階)から問題視していたことが理解されるのである」<sup>51</sup>と指摘する論者もいる。

したがって、1974年に設定されたUS-GAAPが研究開発費を繰延資産に計上することを認めなかったのは、討議資料公表前の段階で既にA/L view的な思考の影響を受けていたからではないかと考えられる。

### 3-3 新J-GAAPの概要

わが国では、長い間会計基準として研究開発費会計基準は存在してこなかったが、1998年に公表された「研究開発費等に係る会計基準」(企業会計審議会(1998a))(以下、新J-GAAPという)によってはじめて定められることとなった。以下、新J-GAAPについて概説する。なお、本節では、新J-GAAPに対応するUS-

GAAPの条項については、該当するSFAS第2号(FASB[1974])の Paragraph を注記する。

新J-GAAPは「研究開発費に関する内外企業間の比較可能性を担保するため」<sup>52</sup>に、図表5のように定義をしている<sup>53</sup>。

図表5 研究・開発の定義

|    |                                                                                                              |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 研究 | 新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求                                                                                     |
| 開発 | 下記のいずれかの目的のために、研究の成果その他の知識を具体化すること。<br>・新しい製品・サービス・生産方法についての計画または設計<br>・既存の製品・サービス・生産方法を著しく改良・設計するための計画または設計 |

(出所) 企業会計審議会[1998a]、1頁。

図表5の研究と開発の定義のいずれかを充足した場合に研究開発費となるのである。

なお、大蔵省企業会計審議会が1962年8月に公表した企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五では、開発費の定義を「現に営業活動を行なっている企業が、新技術の採用、新資源の開発、新市場の開拓等の目的をもって支出した金額、ならびに、現に採用している経営組織の改善を行なうために支出した金額等をいう」と定めていた。J-GAAPが定める定義には「具体化すること」と記載があることから当該基準が設定されたことで開発費の範囲が狭くなったことは留意すべきところであろう<sup>54</sup>。

しかし、範囲が狭くなったとはいえ、研究活動、開発活動の該当性について定義のみで判断するには困難な場合が生じる可能性がある。そこで、日本公認会計士協会は「会計制

<sup>47</sup> APB[1970], par.157(川口[1973]、71頁)

<sup>48</sup> APB[1970], par.159(川口[1973]、71-72頁)

<sup>49</sup> APB[1970], par.160(川口[1973]、72-73頁)

<sup>50</sup> 宮原[2009]は、この3原則から、「研究開発支出が発生時に収益から控除される費用として即時に認識される場合とは、①当期発生原価が未来用役を何ら提供しないとき、または②原因と効果の関連性の原則・組織的にして合理的な配分の原則に依っても何ら有益でないときである。それゆえ、これに該当

しない場合は少なくとも資産認識が正当性を有することになる」と論じている(宮原[2009]、84頁)。

<sup>51</sup> 藤井[2011]、22頁。

<sup>52</sup> 企業会計審議会[1998b]、3-1。

<sup>53</sup> FASB[1974], par.8(山田[2004]、424頁)

<sup>54</sup> 山田[2002]は、SFAS第2号が定める開発費の定義は企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五が定める開発費の定義と比較して適用範囲がかなり狭いと指摘する(山田[2002]、222頁)。

度委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」(会計制度委員会(1999)以下、「実務指針」という)を公表、研究と開発の典型例(図表 6)、研究と開発に含まれない典型例(図表 7)を挙げている<sup>55</sup>。

研究と開発の範囲については「活動内容が実質的に研究・開発活動であるか否かにより判断すべき」<sup>56</sup>としており、形式面ではなく、実質面から判断することを求めている。また、「その範囲は従来製造又は提供していた業務にはない、全く新しいものを生み出すための調査・探究活動や現在製造している製品又は提供している業務についての著しい改良を含んでいる。したがって、現在製造している製品や業務を前提とした場合に、著しいと判断できない改良・改善を行う活動はここでいう研究活動には該当しない」<sup>57</sup>としている。

図表 6 研究・開発の典型例

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出すための調査・探求</li> <li>b. 新しい知識の調査・探求の結果を受け、製品化又は業務化等をおこなう為の活動</li> <li>c. 従来の製品に比較して著しい違いを作り出す製造方法の具体化</li> <li>d. 従来と異なる原材料の使用法又は部品の製造方法の具体化</li> <li>e. 既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化</li> <li>f. 工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化</li> <li>g. 新製品の試作品の設計・製作及び実験</li> <li>h. 商業生産化するために行うパイロットプラントの設計、建設などの計画</li> <li>i. 取得した特許を基にして販売可能な製品を製造するため</li> </ul> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(出所) 日本公認会計士協会[1999]、3 頁をもとに作成。

図表 7 研究・開発に含まれない典型例

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 製品を量産化するための試作</li> <li>b. 品質管理活動や完成品の製品検査に関する活動</li> <li>c. 仕損品の手直し、再加工など</li> <li>d. 製品の品質改良、製造工程における改善活動</li> <li>e. 既存製品の不具合などの修正に係る設計及び仕様変更</li> <li>f. 客先の要望による設計変更や仕様変更</li> <li>g. 通常の製造工程の維持活動</li> <li>h. 機械設備の移転や製造ラインの変更</li> <li>i. 特許権や実用新案権の出頭などの費用</li> <li>j. 外国などからの技術導入により製品を製造することに関する</li> </ul> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(出所) 日本公認会計士協会[1999]、10 頁をもとに作成。

次いで、研究開発費の会計処理についてである。1998 年 3 月に新 J-GAAP が公表されるまでは「試験研究費及び開発費」として繰延資産への計上が任意とされてきた<sup>58</sup>ことは既述のとおりである。すなわち、繰延資産への計上要件が明確でなかったことから、同じ研究開発費であったとしても、全額費用処理することもできれば、一部費用処理して残額を資産計上する、もしくは全額資産計上するなど、企業の裁量の余地が大きかった。つまり、新 J-GAAP が公表されるまでの研究開発費は、企業の経営戦略によって、その会計処理方法を自由に選択することができ、利益調整するための会計政策の手段として使い勝手のよいものであったといえる。そこで、企業会計審議会は、研究開発費にかかる企業の恣意性を排除するため、全額費用化することを求めたのである。より具体的には、企業会計審議会は図表 8 のような会計処理を定めた<sup>59</sup>。

図表 8 研究開発費の会計処理

- |                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。なお、ソフトウェア製作費のうち、研究開発費に該当する部分も研究開発費として費用処理する。</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------|

(出所) 企業会計審議会[1998a]、3。

<sup>55</sup> FASB[1974], par.9(山田[2004]、426 頁)

<sup>56</sup> 日本公認会計士協会[1999]、3 頁。

<sup>57</sup> 日本公認会計士協会[1999]、10 頁。

<sup>58</sup> 企業会計審議会[1982]、注解 15。

<sup>59</sup> FASB[1974], par.12(山田[2004]、425 頁)

新 J-GAAP がこのような会計処理を求めた根拠として、企業会計審議会は次の 3 つを掲げている。

まず、第 1 に「重要な投資情報である研究開発費について、企業間の比較可能性を担保することが必要であり、費用処理、又は資産計上を任意とする現行の会計処理は適当ではない」<sup>60</sup>として「企業間の比較可能性の確保」を掲げている。第 2 に「研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため研究開発投資を資産として貸借対照表に計上することは適当ではないと判断した」<sup>61</sup>として「将来収益の不確実性の排除」を掲げている。最後に「仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性を損なうおそれがあると考えられる」<sup>62</sup>として「資産計上の要件の困難性」を掲げている。

つまり、新 J-GAAP は企業間の比較可能性を確保し、将来の経済的便益獲得の不確実性、一部要件を満たす場合に資産計上することとした場合の要件設定の困難性を排除するため、原則として研究開発費を発生時に全額費用計上すると定めているといえる<sup>63</sup>。

### 3.4 国際基準の概要

研究開発費の基準は、国際基準では国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : 以下、IASC という) が 1999 年に発行した IAS 第 38 号「無形資産

(Intangible Assets)」(IASC[1999])によって定められている。IFRSs について概説する<sup>64</sup>。

IFRSs は一定の要件を充足する場合にのみ企業に無形資産の認識を要求し、無形資産の計上金額の測定を明確にするとともに無形資産に関する所定の開示を要求している。

IFRSs は資産について「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益が企業に流入することが期待される資源」<sup>65</sup>と定め、このように定義された資産のうち、「物質的実体のない識別可能な非貨幣資産」<sup>66</sup>を無形資産と定めている。IFRSs は次の 2 つの条件を満たす場合に限り無形資産として認識するとしている(図表 9)。

図表 9 無形資産の認識基準

|                                  |
|----------------------------------|
| その資産に起因する将来の経済的便益を企業が得る可能性が高いこと。 |
| その資産の取得原価を信頼性をもって測定できること。        |

(出所) IAS38(IASC[1999]), par.18 及び par.21(新日本有限責任監査法人[2011]、400 頁)

桜井[2010]は無形資産の認識基準について「将来の経済的便益を得る可能性を評価する場合には、企業はその資産の利用耐用年数にわたって顕現すると考えられる経済状況をふまえ、経営者の最善の見積りを表すような合理的で認容可能な仮定を基礎としなければならない。とくに当初認識時に利用可能な証拠に基づいて判断を行い、外部証拠に重点を置くことが望まれる。また、無形資産の当初認識は取得原価で行なうため、その原価は信頼性をもって測定されるものでなければならない<sup>67</sup>」と説明している。

しかしながら、将来の経済的便益をもたらす識別可能な資産があるかどうか、それはどの時点で存在するのか等の理由により判断が

<sup>60</sup> 企業会計審議会[1998b]、3-2。

<sup>61</sup> 企業会計審議会[1998b]、3-2。

<sup>62</sup> 企業会計審議会[1998b]、3-2。

<sup>63</sup> 例外として、企業結合で取得した仕掛研究開発の成果については識別可能かつ合理的な金額を算定可能であれば無形資産として認識する。

<sup>64</sup> IAS 第 38 号は、「無形資産」についての会計処理方法等を規定しているが、本稿では、IAS 第 38 号の

うち、研究開発費に限定して概説していく。

<sup>65</sup> IAS38(IASC[1999]), par.8(新日本有限責任監査法人[2011]、400 頁)

<sup>66</sup> IAS38(IASC[1999]), par.9(新日本有限責任監査法人[2011]、400 頁)

<sup>67</sup> 桜井[2010]、208 頁。

困難とされている<sup>68</sup>。このような困難性を踏まえて IFRSs は、支出が無形資産の認識基準を充足するかどうかを的確に判断できるようにする目的で、研究開発活動を研究段階と開発段階の 2 段階に区別して定義し(図表 10)、区別することが出来なければ研究段階の支出とみなしている。

図表 10 研究及び開発の定義

|    |                                                                                                                                       |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 研究 | 新しい科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的かつ計画的調査をいう                                                                                            |
| 開発 | 事業上の生産又は使用の開始前における、新しい又は大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計に関する、研究成果又は他の知識の応用をいう |

(出所) IAS38(IASC[1999]), par.8(新日本有限責任監査法人[2011]、410 頁)

そして、研究活動及び開発活動に含まれる具体例(図表 11、図表 12)をあげている<sup>69</sup>。

図表 11 研究活動に含まれる具体例

|    |                                                                   |
|----|-------------------------------------------------------------------|
| a. | 新知識の入手を目的とする活動                                                    |
| b. | 研究の成果又は他の知識の応用調査、評価及び最終選択                                         |
| c. | 材料、装置、製品、工程、システム又サービスに関する有望な代替的手法の調査                              |
| d. | 新規の又は改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関する有望な代替的手法等についての知識化、設計、評価及び最終選択 |

(出所) IAS38(IASC[1999]),par.56(新日本有限責任監査法人[2011]、410 頁)

図表 12 開発活動に含まれる具体例

|    |                                                              |
|----|--------------------------------------------------------------|
| a. | 生産又は使用する以前の、試作品及び模型に関する設計、建設及びテスト                            |
| b. | 新規の技術を含む、工具、治具、鋳型及び金型の設計                                     |
| c. | 事業上生産を行うに十分な採算性の無い規模での、実験工場の設計、建設及び操業                        |
| d. | 新規の又は改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関し選択した代替的手法等についての設計、建設及びテスト |

(出所) IAS38(IASC[1999]), par.56(新日本有限責任監査法人[2011]、410 頁)

次に、研究開発費の会計処理についてである。IFRSs は次のように定めている(図表 13)。

図表 13 研究開発費に係る会計処理

|    |                                                                              |
|----|------------------------------------------------------------------------------|
| 研究 | 研究(または内部企画の研究局面)からは無形資産を認識しない。研究(または内部企画の研究局面)に関する支出は、その発生時点で費用認識をしなければならない。 |
| 開発 | 開発(又は内部企画の開発局面)から生じる無形資産は企業が以下の全てを立証することが出来る場合に限り、認識しなければならない。               |

(出所) IAS38(IASC[1999]), pars.54-55 及び par.57(新日本有限責任監査法人[2011]、410 頁及び 411 頁)

つまり、IFRSs は、研究開発費の「支出は、その発生時に費用として認識しなければならない」<sup>70</sup>として、発生時に費用処理することを原則としつつも、一定の要件(図表 14)を充足する場合には、当該研究開発費を資産計上することを強制している。なお、企業は、研究開発費を資産計上する場合には、当該研究開発費が一定の要件を充足したことを立証しなければならない<sup>71</sup>。

<sup>68</sup> 桜井[2010]、209 頁

<sup>69</sup> IAS38(IASC[1999]), par.56(新日本有限責任監査法人[2011]、400 頁)

<sup>70</sup> IAS38(IASC[1999]), par.54 (新日本有限責任監査法人[2011]、410 頁)

<sup>71</sup> 新日本有限監査法人[2011]、412 頁。



図表 14 資産の認識要件

- a. その使用または売却を可能にする、無形資産の完成に必要な技術上の実現可能性
- b. 無形資産を完成させ、さらにそれを使用または売却する企業の意図
- c. 無形資産が将来の経済的便益を創出する可能性に関する高さの程度。企業はとくに、無形資産の産出物についてのまたは無形資産それ自体についての市場の存在を、あるいは、それが内部で使用される予定である場合は、無形資産の有効性を立証しなければならない
- d. 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用または売却するため必要となる適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性
- e. 無形資産を使用または売却するために必要な企業の能力
- f. 開発期間中の無形資産に帰属させることができる支出を確実に測定させるために必要な企業の能力

(出所) IAS38(IASC[1999]), par.57(新日本有限責任監査法人[2011]、411 頁)

要件を充足し、資産に計上された研究開発費は翌期以降から償却をおこなう必要がある。償却をおこなうには耐用年数の見積りが重要となる。IFRSs は、耐用年数の見積りに影響を与える項目として次のものをあげている(図表 15)。

図表 15 耐用年数見積りに影響を与える項目

- a. 予想される使用方法
- b. 当該資産の典型的な製品ライフサイクル及び同様の用途で使用されている類似資産
- c. 耐用年数の評価に関して公表されている情報
- d. 技術上、技術工学条、商業上等の要因による陳腐化
- e. 資産が操業している業界の安定性及び当該資産から算出される製品又はサービスに対する市場の需要の変化
- f. 予想される競争相手等の行動
- g. 当該資産に期待される経済的便益を維

<sup>72</sup> IAS38(IASC[1999]), par.8 (新日本有限責任監査法人[2011]、420 頁)

- 持するために必要な継続的支出のレベル、ならびに該当レベルの達成に必要な企業の能力及び意図
- h. 当該資産の使用に関する法的又は類似的制限
- i. 耐用年数が他の資産の耐用年数に依存するか否か

(出所) IAS38(IASC[1999]), par.90(新日本有限責任監査法人[2011]、421 頁)

そして、無形資産を企業が使用すると見込む年数を厳密に見積ることを要請している(図表 16)。

図表 16 耐用年数見積りの要請

- a. 技術の急速な変化の歴史を考えると、コンピュータのソフトウェアやその他多くの無形資産は、技術革新による陳腐化の危険が高い。従って、それらの資産の耐用年数は短期間になることが多いと考えられる
- b. 無形資産の耐用年数は非常に長期となるか又は確定できない可能性がある。不確実性は、慎重性に基づく無形資産の耐用年数の見積りを正当化するが、だからといって非現実的に短い耐用年数を選択することが正当化されるわけではない。

(出所) IAS38(IASC[1999]), pars.92-93(新日本有限責任監査法人[2011]、422 頁)

耐用年数の見積りが確定可能な場合は、資産に対する企業の予測期間又は企業がその資産から得られると予測する生産高又はそれに類似する単位数いずれかで耐用年数を確定させることとなる<sup>72</sup>。そして、耐用年数が確定できない無形資産については償却をおこなわず、無形資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、每期、減損テストを行わなければならない<sup>73</sup>。

一定の要件を充足した研究開発費を資産に計上すること、そして、当該資産の耐用年数を企業が決定すること(耐用年数の確定の可否も同様である)が IFRSs の特徴であるといえる。

以上のことから、IFRSs の求める研究開発

<sup>73</sup> IAS38(IASC[1999]), par.108(新日本有限責任監査法人[2011]、421 頁)

費の会計処理は、発生時に全額費用計上と定めた J-GAAP(US-GAAP)の研究開発費の会計処理と大きく異なることが明らかとなった。

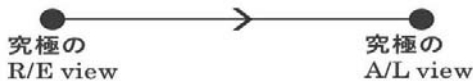
#### 4. 会計観と会計基準の関係

##### -会計処理の相違に焦点を充てて-

本節では、会計観と本稿で取り上げた会計基準との関係について考察をおこなう。

本稿の「1.はじめに」で述べた「会計観と会計基準との関係を示すための座標」として、図表 17 を想定する。図表 17 は、2つの会計観を両極に位置する概念と「仮定」し、「究極の R/E view」を一方の端とし、それに対峙するものとして「究極の A/L view」を他方の端に位置づけた上で、会計基準設定における会計観が R/E view から A/L view に移行している状態をあらわしたものである<sup>74</sup>。

図表 17 会計観と会計基準との関係を示すための座標



(出所) 徳賀[2000]、128 頁を参考に作成。

本稿では、研究開発費に係る各会計基準が図表 17 のどこに位置するものであるか、数値例を用いて検証することにより、会計観と各会計基準との関係を考察したい。

以下では、新 J-GAAP と US-GAAP の内容が実質的に同じであることから、数値例を用

いた考察に限って、「新 J-GAAP(US-GAAP)」と表記する。

##### 数値例

ある新技術の研究開発をおこなう。  
第 1 会計年度の期首に、研究をおこなうために 100 の現金支出をした。  
第 2 会計年度の期首に開発のために 300 の現金支出をおこない、当該新技術は完成した。  
第 2 会計年度期末の決算時において、当該新技術 300 について市場で競争力があることが確認されている。  
また、経営者が第 2 会計年度期末の決算時において繰延資産と判断した開発費の額及び当該新技術の公正価値<sup>75</sup>は下記の表のとおりである。  
なお、当該新技術について、経営者は、耐用年数 10 年、残存価額 0 と見積もっている。

|                | 経営者が繰延資産と判断した額 | 公正価値 |
|----------------|----------------|------|
| 第 2 会計年度期末の決算時 | 300            | 500  |

(出所) 徳賀[2002]、160-161 頁の事例を参考に作成。

##### 4.1 研究支出時(第 1 会計年度期首)

旧 J-GAAP、新 J-GAAP (US-GAAP) 及び IFRSs のもとでは、研究支出時の会計処理に相違はない。研究支出 100 は費用として認識される(仕訳 1)。

##### 仕訳 1

研究開発費 100 / 現金 100

A/L view のもとでは、当該期間中の研究支出・開発支出の対象は将来の経済的便益として制約され、資産性があると認められる部分のみが無形資産として認識されることになる。

<sup>74</sup> 図表 17 は、徳賀[2000]の図表 5-3「測定基準に関する調和・調和化・統一」を参考に作成した。徳賀[2000]の図表は、「測定基準が存在せず、企業がまちまちの方法を採用している状態を一方の端として、統一を他方の端として」(128 頁)位置付け、ある状態から他の状態への移行を端的に説明しており、R/E

view から A/L view への会計観の移行をあらわす図表を考える際の参考とした。

<sup>75</sup> 公正価値は、会計学における重要な論点の 1 つであることは間違いない。しかしながら、「何をもって公正価値とするかの議論は本稿の目的外であるため、論及しない。

かかる理解にもとづいたとしても、研究支出 100 は費用として認識される。

一方、R/E view のもとでは、適切な期間損益計算の観点から、1 期間の収益と費用に対応しない収益と費用を、翌期に繰延べることになるが、研究支出 100 は費用として認識される。

つまり、A/L view であろうと、R/E view であろうと研究をおこなうために支出した現金 100 の会計処理については仕訳 1 と同じ会計処理をすることになる。

したがって、旧 J-GAAP、新 J-GAAP (US-GAAP) 及び IFRSs 全ての会計基準が、A/L view、R/E view にもとづく会計処理と相違がないことからどちらの会計観でも説明できるといえる。

#### 4.2 開発支出時(第 2 会計年度期首)

旧 J-GAAP、新 J-GAAP(US-GAAP) 及び IFRSs のもとでは、開発支出時の会計処理に相違はない。開発支出 300 は費用として認識される(仕訳 2)。

##### 仕訳 2

研究開発費 300 / 現金 300

旧 J-GAAP のもとでは、開発支出 300 は繰延資産として認識されることとなる。しかし、開発支出が繰延資産と判断されたのは第 2 会計年度期末の決算時である。したがって、開発支出時は費用として認識される。

J-GAAP (US-GAAP) のもとでは、開発支出 300 は、費用として認識される。

IFRSs のもとでは、開発支出 300 は無形資産として認識されることとなる。しかし、新技術が市場で競争力があることが確認されたのは第 2 会計年度期末の決算時である。したがって、開発支出 300 は費用として認識される。

A/L view のもとでは、研究支出時と同様の理解から開発支出 300 は費用として認識される。

R/E view のもとにおいても、研究支出時と同様の理解から開発支出 300 は費用として認

識されることになる。

つまり、A/L view であろうと、R/E view であろうと開発のために支出した現金 300 の会計処理については仕訳 2 と同じ会計処理をすることになる。

したがって、旧 J-GAAP、新 J-GAAP(US-GAAP)及びIFRSs全ての会計基準が、A/L view、R/E view にもとづく会計処理と相違がないことからどちらの会計観でも説明できるといえる。

#### 4.3 決算時(第 2 会計年度期末)

旧 J-GAAP のもとでは、開発支出 300 を経営者が繰延資産と判断したという前提であるため、繰延資産として認識されることとなる(仕訳 3 の 1 行目)。また、旧 J-GAAP は、繰延資産について 5 年の均等償却を求めているので、耐用年数にもとづいた減価償却費 60 を計上することで繰延資産の帳簿価額を減少させることとなる(仕訳 3 の 2 行目)。

##### 仕訳 3

繰延資産 300 / 研究開発費 300  
減価償却費 60 / 繰延資産 60

また、新 J-GAAP (US-GAAP) のもとでは、開発支出 300 を繰延資産と認識することを容認していないので決算時の会計処理は不要となる。

IFRSs のもとでは、新技術 300 は市場で競争力があることが確認されたという前提であるため、開発支出 300 が無形資産として認識されることとなる。

また、無形資産について、IFRSs は耐用年数 10 年にもとづいた減価償却費 30 を計上することで無形資産の帳簿価額を減少させる(仕訳 4 の 1 行目)と同時に、新技術を再評価した公正価値 500 との差額 230 を無形資産として計上する(仕訳 4 の 2 行目)ための会計処理をおこなう。ここで、無形資産の貸方勘定科目を再評価剰余金とするのは、IFRSs では、再評価の結果、無形資産の帳簿価額が増加した場合、当該増加額をその他の包括利益に認識し、累積額を再評価剰余金として表示しな

ければならない<sup>76</sup>からである。

仕訳 4

減価償却費 30 / 無形資産 30  
無形資産 230 / 再評価剰余金 230

A/L view のもとでは、減価償却費は計上されないが、開発支出 300 については資産性があると認められたため、無形資産として認識される(仕訳 5 の 1 行目)。そして、無形資産の帳簿価額 300 と公正価値 500 との差額 200 を無形資産として認識し、帳簿価額を増加させることになる。それと同時に、差額 200 を評価益として計上する(仕訳 5 の 2 行目)。

仕訳 5

無形資産 300 / 研究開発費 300  
無形資産 80 / 評価益 80

R/E view のもとでは、公正価値評価はおこなわれない。開発支出 300 は適正な期間損益計算の観点から、1 期間の収益と費用に対応しない費用であるため、繰延資産として計上される(仕訳 6 の 1 行目)とともに、耐用年数 10 年にもとづいた減価償却費 30 を計上することで繰延資産の帳簿価額を減少させることとなる(仕訳 6 の 2 行目)。

仕訳 6

繰延資産 300 / 研究開発費 300  
減価償却費 30 / 繰延資産 30

したがって、旧 J-GAAP は開発支出 300 を繰延資産(計算擬制項目)として貸借対照表に計上すると同時に、耐用年数にもとづいて減価償却費を計上していることから R/E view に依拠した会計処理であるといえる。一方、IFRSs は資産性がある(経済的資源)と認められた開発費 300 を無形資産に計上する同時に耐用年数にもとづいて減価償却費を計上したうえで、無形資産を公正価値評価していることから、A/L view、R/E view のどちらにも依

拠した会計処理であるといえる。

4.4 まとめ

旧 J-GAAP、新 J-GAAP (US-GAAP) 及び IFRSs のもとでは、研究支出及び開発支出は費用として認識される。A/L view、R/E view のもとにおいてもすべての会計基準と同様に、費用として認識されることから、会計処理に相違はみられず(同じである)、旧 J-GAAP、新 J-GAAP (US-GAAP) 及び IFRSs 全ての会計基準が、A/L view、R/E view のどちらの会計観でも説明できる。

しかし、第 2 会計年度期末の決算時において、旧 J-GAAP と IFRSs 共に開発支出を資産計上する点に相違はないが、旧 J-GAAP は開発支出を繰延資産(計算擬制項目)として計上しているのに対して、IFRSs は無形資産(経済的資源)として計上している。

したがって、計上された資産の範囲に明らかな違いがあることを看守できる。

以上のことから、旧 J-GAAP は、期間損益計算の観点から開発支出を繰延資産(計算擬制項目)として計上することに加えて、減価償却費を計上していることから、3 つの会計基準のなかで究極の R/E view に最も近い会計基準であるといえる。

その一方で、新 J-GAAP (US-GAAP) は、A/L view 的な思考の影響を受けていた可能性があるとはいえ、会計処理においては A/L view の影響を確認することはできなかった。それゆえ、新 J-GAAP (US-GAAP) は旧 R/E view と比べて A/L view 寄りであるものの、R/E view の要素を色濃く残している会計基準であると考えられる。

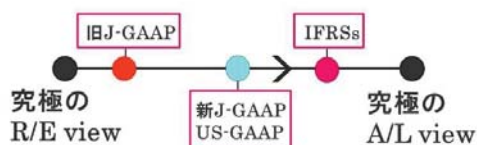
そして、IFRSs は、開発支出を無形資産(経済的資源)として計上し、公正価値評価をおこなっていることから、最も A/L view 的な思考の影響を受けた会計基準であることは間違いない。しかしながら、減価償却費の計上については、R/E view の影響があるため、究極の A/L view とはいえない。これらのことから、

<sup>76</sup> IAS38(IASC[1999]), par.85 (新日本有限責任監査法人[2011]、428 頁)

IFRSs は、究極の A/L view ではないものの、新 J-GAAP (US-GAAP) よりも A/L view 的な思考の影響を強く受けた会計基準であるといえる。

これらのことを考慮して、旧 J-GAAP、新 J-GAAP (US-GAAP) 及び IFRSs を図表 17 の座標に位置付けると図表 18 のようになる。

図表 18 会計観と会計基準との関係を示すための座標



(出所) 筆者作成。

## 5. おわりに

本稿は、研究開発費を対象として会計観 (A/L view 及び R/E view) と会計基準 (日本基準、米国基準、及び国際基準) との関係を示したものである。

はじめに、A/L view と R/E view の概念整理をおこなった。その結果、A/L view のもとでは、経済的資源またはその引渡義務を意味しない繰延費用、繰延収益及び引当金は貸借対照表に計上されない一方で、R/E view のもとでは適正な期間損益計算の観点から、企業の経済的資源やその引渡義務に加え、そうした性質をもたない繰延費用、繰延収益、引当金も貸借対照表に計上されることから、両者の相違は利益測定の意味内容とそれに伴う資産と負債の範囲 (計算擬制項目を貸借対照表に計上するか否か) にあらわれることを指摘した。

ついで、研究開発費に係るそれぞれの会計基準 (旧 J-GAAP、新 J-GAAP (US-GAAP)、及び IFRSs) について、会計処理とあわせて概説し

た。また、米国の APB ステートメント第 4 号が計算擬制項目を貸借対照表に計上することを容認していたにもかかわらず、US-GAAP が研究開発費を発生時に全額費用計上するよう定めたことから、US-GAAP は討議資料が公表される前の段階で、既に A/L view 的思考の影響を受けていた可能性があることを析出した。換言すれば、US-GAAP および新 J-GAAP は A/L view 的な思考の影響を受けていた可能性があるといえる。

加えて本稿では、数値例を用いて会計観と旧 J-GAAP、新 J-GAAP (US-GAAP) 及び IFRSs との関係について考察をおこなった。考察の結果、いずれの会計基準も A/L view、R/E view どちらでも説明できる会計処理を採用している一方で、3つの会計基準の中で、旧 J-GAAP が究極の R/E view に最も近く、究極の A/L view に最も近い会計基準は IFRSs であるものの、それでも R/E view の要素を有していることを明らかにした。

本稿での考察は会計におけるすべての要素を対象にしたものでなく、あくまで研究開発費に係る会計処理を対象として会計観と会計基準との関係を考察したものにすぎない。したがって、本稿で筆者が明らかにしたことは限定的なものとならざるを得ない。しかしながら、会計観と会計基準の関係の一端を明らかにしたものであるといえる。

## 謝辞

本稿は、日本経営会計学会第 20 回全国大会の報告内容を大幅に加筆修正したものである。

学会では、大内健太郎先生 (宮崎産業経営大学) に司会進行をして頂くと共に、岡田匡令先生 (淑徳大学名誉教授)、長谷川記央先生 (税理士) 及び査読者より貴重な御意見を頂戴した。記して御礼申し上げます。

なお、あり得べき誤謬は筆者の責にある。

参考文献

1. IFRS 財団[2013]「財団とその活動の紹介」IFRS 財団。
2. 市川紀子[2007]「研究開発費に関する一考—中心観を基軸として」『駿河台経済論集』第 17 巻第 1 号。
3. 企業会計審議会[1982]企業会計原則注解 15「貸借対照表原則一の D 及び四の（一）の C」企業会計審議会。
4. 企業会計審議会[1998a]「研究開発費に係る会計基準の設定に関する意見書—研究開発費等に係る会計基準の設定について」企業会計審議会。
5. 企業会計審議会[1998b]「研究開発費に係る会計基準の設定に関する意見書—研究開発費等に係る会計基準」企業会計審議会。
6. 企業会計基準委員会[2006]「実務対応報告第 19 号繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」企業会計基準委員会
7. 企業会計審議会[2011]「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」企業会計審議会。
8. 企業会計審議会[2013]「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」企業会計審議会。
9. 企業会計基準委員会[2015]「修正国際基準—国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準」企業会計基準委員会
10. 公認会計士協会[1999]「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」『会計制度委員会報告第 12 号』公認会計士協会。
11. 桜井久勝[2010]『財務会計講義』中央経済社。
12. 佐藤信彦[1995]「FASB による収益費用利益観・資産負債利益観と損益法・財産法」第 336 号。
13. 新日本有限責任監査法人[2011]『完全比較国際会計基準と日本基準』清文社。
14. 辻山栄子[2005]「財務諸表の構成要素と認識・測定を巡る諸問題」斎藤静樹編『詳解「討議資料財務会計の概念フレームワーク」』中央経済社。
15. 東京財団[2010]「日本の IFRS(国際財務報告基準)対応に関する提言」
16. 徳賀芳弘[1996]「会計の国際的調和の測定方法」、『経済論集』第 29 巻第 3.4 合併号。
17. 徳賀芳弘[2000]『国際会計論—相違と調和』中央経済社
18. 徳賀芳弘[2002]「会計における利益観・収益費用中心観と資産負債中心観」,斎藤静樹著『会計基準の基礎概念』中央経済社。
19. 内藤高雄[2014]「収益費用アプローチと資産負債アプローチの計算構造・固定資産の減価償却と減損を巡って」『杏林社会科学研究』第 29 巻第 4 号。
20. 平松一夫・広瀬義州[2002]『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社。
21. 藤井秀樹[2011]「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第 204 巻第 1 号。
22. 宮原裕一[2009]「研究開発費会計に関する研究・資産概念の変遷と研究開発投資の特性」『九州大学大学院経済学学府学位論文』。
23. 松本敏史[2002]「対立的会計観の諸相とその相互関係」『大阪経大論集』第 53 巻第 3 号。
24. 山内暁[2013]「自己創設無形資産に係る認識基準の変遷—近時の議論からみる変容なき変化」『早稲田商学』第 434 号。
25. 山田康裕[2002]「財務諸表の連携問題」『彦根論叢』第 336 号。
26. 若杉明[2011]「繰延資産会計の変遷」『LEC 会計大学院紀要』第 9 号。
27. *FASB[1974] Statement of Financial Accounting Standards No.2, Accounting for Research and Development Costs, FASB.* (山田昭広監訳[2004])『アメリカの会計基準』中央経済社。
28. *FASB[1976] FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB.* (津守常弘監訳[1997])『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。
29. *APB[1970] Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, APB Statements No.4* (川口順一監訳[1973])『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』同文館。
30. *IASC[1999] International Accounting Standards No.38 Intangible Assets, IASC* (新日本有限責任監査法人[2011])『完全比較国際会計基準と日本基準』清文社。



原著論文

## 町政における地方公会計の位置付け

The Position of Local Public Accounting at Town Administrations

Abstract :

Japan's Ministry of Internal Affairs and Communications (MIC) announced the Standard Model and the MIC Method Reform Model as Local Public Accounting Standards in 2006 via the "New Local Public Accounting Systems – Research Group Report." Following that, Unified Standard was exemplified by the MIC's 2014 report titled "Research Group Report Relating to the Promotion of the New Local Public Accounting Henceforth." And at present, the Local Public Accounting Standards are becoming convergent in their development.

This research features Takanabe Town in Miyazaki Prefecture, and Nagasu Town in Kumamoto Prefecture, that have adopted the Local Public Sector Accounting Standards, particularly the Standard Model, with local public entities that are centered on towns. The research elucidates the present status of practical maintenance and utilization of the Standard Model, and the incentives for adopting it. It also features comparative analysis regarding the development that was made possible by switching over to Unified Standard. Furthermore, by combining a comparison with Kanoya City in Kagoshima Prefecture that adopted the MIC Method Reform Model, the research also brings to light the distinct characteristics of the Standard Model as well as the position of local public accounting at town administrations.

宮崎産業経営大学

森田 英二

Morita, Eiji

Miyazaki Sangyo-keiei University

---

2020 年 1 月 11 日 受付 Submitted 11, January 2020.

2020 年 3 月 20 日 受理 Accepted 20, March 2020.



## 1. 序論

現在、地方公会計においては、2014年の総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」による統一的な基準の公表により、総務省方式改訂モデルと基準モデル、東京都会計基準と複数あった地方公会計基準が収斂され、殆どの地方公共団体において統一的な基準への移行が進んでおり、今後の会計情報の積極的な活用に向けた取り組みも進みつつある。このように、地方公会計は新しい局面を迎えているのであるが、本研究では、地方公共団体の中でも町を中心として、かつて基準モデルを採用していた団体を取り上げ、複数ある地方公会計基準の中から基準モデルを採用した動機と実際に整備して活用した現状を明らかにするとともに、統一的な基準への移行による展開についても比較検討する。さらに総務省方式改訂モデルを採用した市も合わせて取り上げて対比させることで、基準モデルの特徴と町政における地方公会計の位置付けについても明らかにする。

地方公会計の先行研究では比較的大規模の地方公共団体を扱ったものは多くみられるが、小規模地方公共団体の公会計実践については十分に明らかにされているとはいえない。そうしたことから、ここでは研究事例の少ない小規模な地方公共団体である町を対象として考えていきたい。また、実際の地方公共団体の選定については、総務省方式改訂モデルに比べて採用が少数であった基準モデルの採用団体の特徴を明らかにするために、宮崎県高鍋町と熊本県長洲町を取り上げる<sup>1</sup>。なお、基準モデルを採用していた町のうち、これら二つの団体を研究の対象とする理由について以下で述べる。

2009年4月に「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」（自治体財政健全化法）が全面施行されてから、これまで見えてこなかった財政赤字が顕在化した地方公共団体が多数

現れており、ここで取り上げている高鍋町と長洲町も例外ではなかった。特に長洲町は、高鍋町が自治体財政健全化法の全面施行当初から2年後には財政指標（実質公債費比率と将来負担比率）が全国の町の平均値にほぼ達したのに対し、依然として全国の平均値を大幅に上回っていた（図表1）。この背景として、長洲町は下水道事業の約20億円（2006年度）という大幅赤字により、かつて財政再建団体に陥るのが懸念されるほど財政状態が悪化したことがあり、2010年当時も財政破綻の危機から脱していなかったのである。

以上のことから、財政面では平均的な高鍋町と、かつて財政破綻の可能性があった長洲町は興味深い比較対象であり、これら二つの団体において、どのような相違点と類似点があるのか、当初の基準モデルの導入から統一的な基準への展開までを比べてみる。さらに新地方公会計制度導入時に近隣の町とディスカッションを行った高鍋町については、地方公会計基準の選択で基準モデルの採用となった背景について、外部組織の支援や首長のリーダーシップ、当時の財政状況、公会計情報システムの導入といった項目を設定して周辺の町との比較を行いながら補足をする。

基準モデル採用の二つの町と比較するための総務省方式改訂モデル採用の市については、高鍋町と長洲町と同時期に公会計に関するヒアリング調査を行った鹿児島県鹿屋市を対象として取り上げる<sup>2</sup>。基準モデルの団体間の比較に総務省方式改訂モデルの団体との対比も加えることで、基準モデルの特徴をさらに明確にしていく。また、市における地方公会計の考え方と比較することにより、最終的に町政における地方公会計の位置付けとして行財政改革推進の一政策を担うレベルまで達していたのか、あるいはアカウントビリティの遂行や固定資産管理の効率化といった部分的な活用で留まったのかという点についても探ってみたい。

<sup>1</sup> 高鍋町については高鍋町役場財政経営課におけるヒアリング調査（2019年6月7日）、長洲町については長洲町役場総務課におけるヒアリング調査（2019年9月27日）を、筆者（森田）が実施している。

<sup>2</sup> 総務省方式改訂モデルの見解については、筆者（森田）が実施した鹿屋市役所総務部財政課におけるヒアリング調査（2019年10月18日）に基づくものとする。

図表 1 財政指標

2008 年度

| 団体名             | 実質公債費比率 | 将来負担比率 |
|-----------------|---------|--------|
| 高鍋町             | 18.9%   | 141.2% |
| 長洲町             | 23.1%   | 158.9% |
| 全国平均<br>(805 町) | 14.8%   | 105.9% |

(出所) 総務省 (2009) に加筆修正

2010 年度

| 団体名             | 実質公債費比率 | 将来負担比率 |
|-----------------|---------|--------|
| 高鍋町             | 17.2%   | 81.3%  |
| 長洲町             | 20.9%   | 159.1% |
| 全国平均<br>(760 町) | 12.9%   | 79.9%  |

(出所) 総務省 (2011) に加筆修正

## 2. 地方公会計基準の選択

地方公会計基準は、これまで総務省方式改訂モデルと基準モデル、東京都会計基準と三つの基準が存在していた。統一的な基準の公表により、総務省系の総務省方式改訂モデルと基準モデルは収斂され、東京都会計基準は現在でも継続して一部の地方公共団体に採用されている。ここではまず、総務省会計基準の基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴を比較しながら明らかにし、複数あった地方公会計基準から基準モデルを選択した高鍋町と長洲町、さらに総務省方式改訂モデルを選択した鹿屋市について、それぞれの採用した動機や背景を以下で検討する。

### 2.1 基準モデルと総務省方式改訂モデル

基準モデルは 2006 年に総務省「新地方公会計制度研究会報告書」によって総務省方式改訂モデルと共に提示された公会計基準である。ここでは複式簿記による日々仕訳または期末の一括仕訳を行い、同時に固定資産台帳を整備して財務書類 4 表（貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書）を作成し会計情報を開示する。基本的な考え方としては総務省方式改訂モデルと同じ方向性であるが、作成方法において多くの点

で異なっている。基準モデルは基本的に企業会計の水準に近い複式簿記・発生主義会計の体系を目指したものであり、資産や税収、移転収支等の地方公共団体の特殊性を加味し、資産負債管理や予算編成への活用といった公会計に期待される機能を果たすことが念頭に置かれている。また前提として、開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づいて作成し、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握した上で、個々の取引情報を発生主義による複式簿記に基づいて記帳して作成する。

また、基準モデルは仕訳を伴う複式簿記による会計処理を行い、初期段階で固定資産台帳を整備してから開始する点は何より特筆すべきところである。したがって財務書類は全体的に精緻に構成されており、例えば、貸借対照表では資産において金融資産と非金融資産に大別され、非金融資産はさらに事業用資産とインフラ資産に区分され、有形固定資産については固定資産台帳に基づき公正価値によって評価、計上されている。また、税収についての見解は、顧客の住民に対する財・サービスの提供の対価として獲得する収益（収益説）としてではなく、主権者である住民からの拠出としての持分説の立場をとっている。これに関係して、純資産変動計算書はこの持分説に立って、純資産のすべての変動要因を取りまとめた明細を表示している。

結果的に基準モデルは複式簿記システムの理解と全ての固定資産の洗い出しや公正価値による評価といった作業の煩雑さから、簡易的に決算統計の組み替えによって会計情報を作成する総務省方式改訂モデルと比較して実務的に採用が敬遠される傾向があった。結果的に総務省方式改訂モデルと比較して採用した団体が全ての地方公共団体の 15%程度と圧倒的に少数であった<sup>3</sup>。また、効率的な会計処理のためには、公会計導入の初期段階における情報システムの構築が必要となるという負荷もあった。しかし、それだけに会計情報が精緻であり、発生主義会計の特質を活かした将来世代の負担といった分析も可能にする

<sup>3</sup> 総務省 (2014c)「地方公共団体の平成 24 年度決算に係る財務書類の作成状況等」2 頁

ことから、一度整備を完了すれば継続して精度の高い会計情報の提供が可能であった。

次に、総務省方式改訂モデルであるが、統一的な基準の公表以前は地方公共団体の約80%で採用されていた。総務省方式改訂モデルは旧総務省方式の後継モデルともいえる地方公会計基準であり、複式簿記の日々仕訳によらない既存の決算統計のデータを基にした財務書類4表（貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書）を作成して会計情報を開示するモデルである。体系としては、旧総務省方式の基本的な考え方を踏襲しながら、その欠点を修正、補足して成り立っていた。財務書類は旧総務省方式からの貸借対照表と行政コスト計算書に純資産変動計算書と資金収支計算書が加わり、そこから提供される公会計情報の質を向上させた。また、固定資産台帳の作成は義務付けられてはいないが、段階的な整備という過程を経て最終的には台帳を確立させていくという方向性になっている。ただ現状では、総務省方式改訂モデルは固定資産台帳が備わっていても財務書類を作成できることから、結果的に多大な労力を要する固定資産台帳の整備があまり進まなかった点は課題であった。

また、総務省方式改訂モデルは前モデルである旧総務省方式より作成方法が精緻化され、連結財務諸表といった作成の対象範囲も拡大し、採用した地方公共団体も多数あったことから同規模の団体間の比較も容易であった。しかし、例えば有形固定資産の評価でいえば、過去の支出額の積み上げを活用する決算統計の数値の組み替えで取得原価を推計するという簡便性に主眼が置かれており、地方公共団体が取り組みやすい状況を実現した一方で、仕訳処理による複式簿記・発生主義会計の本格的な導入というレベルには達していなかった。この点は、総務省方式改訂モデルの後に出てくる統一的な基準にて補強されることになる。

新地方公会計制度の整備の目的としては、当時の背景とし地方分権の進展に伴って地方公共団体に対して自由でかつ責任ある地域経営が求められており、その地域経営を推進していくために内部管理を強化し、外部に対す

る明瞭な財務情報の開示が不可欠であるとの考えがあった<sup>4</sup>。さらに新地方公会計制度研究会報告書に続いて、2007年には総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」が公表され、基準モデルと総務省方式改訂モデルの実証的検証および資産評価方法等の諸課題について検討し、財務書類の作成や資産評価に関する実務的指針を提示した。この実務研究会報告書では、比較的導入が容易な総務省方式改訂モデルに対して、その長所を踏まえつつも、固定資産台帳の段階的な整備の促進や、決算統計から日々仕訳の複式簿記による会計処理への移行について、具体的で詳細な実務的助言を行っている。ここでは会計モデルとして、より完成度を高めることと、基準モデルといった他の地方公会計基準との整合性を持たせる狙いがあった。総務省方式改訂モデルはその適用の容易性から多くの地方公共団体で導入された結果、新地方公会計制度の幅広い浸透に大きく貢献してきたが、本来の目的としては新地方公会計制度実務研究会報告書に示されたように、公会計自体を段階的に進化させていくことで、より高度な機能を発揮することが期待されていたのである。

---

<sup>4</sup> 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」5頁

図表 2

総務省公会計基準の主な特徴

|             | 基準モデル                                                                                                                             | 総務省方式改訂モデル                                                                                                       |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 財務書類の体系     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・行政コスト計算書</li> <li>・純資産変動計算書</li> <li>・資金収支計算書</li> </ul>                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・行政コスト計算書</li> <li>・純資産変動計算書</li> <li>・資金収支計算書</li> </ul> |
| 固定資産台帳整備    | 開始貸借対照表作成時に整備し、その後継続的に更新                                                                                                          | 段階的整備を想定（売却可能資産、土地を優先）                                                                                           |
| 複式簿記        | 官庁会計処理に基づくデータにより、発生の都度または期末に一括して複式仕訳を実施                                                                                           | 決算統計データを活用し、期末に一括して仕訳を実施                                                                                         |
| 有形固定資産の評価基準 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・事業用資産<br/>土地：固定資産税評価額<br/>建物等：再調達原価</li> <li>・インフラ資産<br/>土地：取得原価<br/>建物等：再調達原価</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・公共資産：決算統計データから取得原価を推計</li> <li>・売却可能資産：売却可能価額</li> </ul>                 |
| 税収の取り扱い     | 純資産変動計算書に計上                                                                                                                       | 純資産変動計算書に計上                                                                                                      |
| 減価償却の取り扱い   | <ul style="list-style-type: none"> <li>・事業用資産：行政コスト計算書に計上</li> <li>・インフラ資産：直接資本減耗として純資産変動計算書に計上</li> </ul>                        | 行政コスト計算書に計上                                                                                                      |

（出所）総務省（2014b），30 頁に加筆修正

## 2.2 高鍋町

高鍋町における基準モデルについては、2009 年度に導入され 2013 年度まで採用された。基準モデルの導入にあたり、その特徴として複式簿記による仕訳、固定資産台帳の整備を前提としていることから、企業会計により近い財務書類の作成が同町で期待されていた。ただし、本来公会計を効率的に機能させるために望ましいとされる公会計用の情報システムの構築については、その高額な費用負担が見込まれたことから整備が見送られた。また、新地方公会計制度研究会報告書の公表によって基準モデルと総務省方式改訂モデルが提示されてからも、国においては地方公会計基準の統一化についての議論が継続していたことから今後の方向性が不透明であったことも高額な費用負担のリスクを回避する要因になった。また高鍋町近隣（児湯郡）の町においても、新地方公会計制度の確立にあたっては情報システムの構築が必要であるとの認識であったが、財政上負担となる情報システム導入の際の高コストが問題視されていた。

ここで、新地方公会計制度導入当時の高鍋

町と周辺の児湯郡に属する町の状況について、情報システムの導入問題を含むいくつかの項目を挙げて考えてみたい。図表 3 において、①地方公会計基準の選択、②会計事務所等の外部組織からの支援、③首長のリーダーシップによる公会計の導入、④公会計導入当時の財政状況、⑤公会計用の情報システムの導入、といった五つの項目に分類して新地方公会計制度導入期の 2009 年前後の期間における各団体の公会計の取り組み状況をまとめてみた<sup>5</sup>。ここでは②から⑤の項目において五つの町全て同じ結果であることから地方公会計基準の選択が基準モデルと総務省方式改訂モデルに分かれていった理由を見出せないため、以下で補足説明を行ってみたい。

まず情報システムの導入を見送りながらも基準モデルを採用した高鍋町では、業務委託した外部の会計事務所から基準モデルを推奨されたことが大きな要因として挙げられる。

<sup>5</sup> 児湯郡に属する町（高鍋町・川南町・木城町・新富町・都農町）については、各地方公共団体の財政課におけるヒアリング調査（2019 年 12 月 23 日～27 日）を、筆者（森田）が実施している。

提携した会計事務所は、新地方公会計制度実務研究会報告書において基準モデルの実証的検証や資産評価方法等の諸課題を検討するための試行団体であった岡山県倉敷市の公会計を担当しており、基準モデルの制度設計を熟知していた。さらに費用負担面においても、情報システム導入より業務委託料の方が安価であった点も考慮された。さらに総務省方式改訂モデルにおける決算統計の積み上げよりも固定資産の実態が詳細に把握できる等の基準モデルの長所を認識したことから、結果的にここで推奨された基準モデルを採用する意思決定をしたのである。このように同町では総務省方式改訂モデルは基準モデルの比較対象となっていたが、東京都会計基準については当初から候補に挙がっていない。

同じく基準モデルを採用した川南町では固定資産台帳の整備が進んでいたことに加え、公会計導入当初は総務省方式改訂モデルであっても将来的には基準モデルによる財務書類の作成を求めている総務省の見解に沿って、基準モデルによる公会計を推奨していた外部組織を公会計業務の提携先として選んでいた。

また、一般会計だけでなく連結会計として町全体の財務を把握するためには基準モデルが適しているとの考えもあった。以上から、業務委託をした外部組織から基準モデルを勧められて採用するケースと、基準モデルを推奨する外部組織を地方公共団体の方から選択するという違いはあるが、高鍋町と川南町の両団体とも基準モデルを支持する外部組織との連携により基準モデルによる公会計を組み立てていったという点は共通していた。

これと比較して総務省方式改訂モデルを採用した町については、同じ総務省方式改訂モデルの採用団体であった宮崎県に倣ったというケース（新富町）や固定資産台帳の未整備（都農町）といったことが理由に挙げられているが、業務委託した外部組織が総務省方式改訂モデルを推奨していたということや、労力的な負担の軽減という消極的な理由ではなく総務省方式改訂モデル自体の長所を認識したことによる積極的な採用という傾向は特に見当たらなかった。

図表3 児湯郡の町における新地方公会計制度導入時の状況

|     | 地方公会計基準    | 外部組織からの支援 | 首長のリーダーシップ | 財政状況   | 情報システム  |
|-----|------------|-----------|------------|--------|---------|
| 高鍋町 | 基準モデル      | あり        | 特になし       | 特に問題なし | 導入していない |
| 川南町 | 基準モデル      | あり        | 特になし       | 特に問題なし | 導入していない |
| 木城町 | 総務省方式改訂モデル | あり        | 特になし       | 特に問題なし | 導入していない |
| 新富町 | 総務省方式改訂モデル | あり        | 特になし       | 特に問題なし | 導入していない |
| 都農町 | 総務省方式改訂モデル | あり        | 特になし       | 特に問題なし | 導入していない |

（出所）筆者（森田）が作成

### 2.3 長洲町

基準モデルについては、2010年に導入され2015年まで採用されている。長洲町は公会計基準の選択にあたり、固定資産台帳に基づく開始貸借対照表の作成や、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握した上で、個々の取引情報を発生主義によって複式仕訳を行う基準モデルの長所に注目しており、作成される会計情報が精緻で将来世代の負担を見ることが可能である点も支持された。このような基準モデルの長所については、長洲町

も高鍋町と同様に公会計業務を委託した会計事務所から情報を得て把握している。また、基準モデルで特に注目されたのは固定資産台帳の作成であり、従来の公有資産台帳より詳細に公共資産の状況を把握できる点が支持された。公有資産台帳は取得原価も記載されないといったように固定資産台帳と比較して不完全なものであり、当時における公共資産の法定耐用年数から見た更新時期と費用の把握といったニーズには応えられないと見られていた。

また、長洲町は新地方公会計制度が導入される直前の 2008 年頃には、前述のように財政再建団体に転じる可能性のあった危機的状況が表面化している。そこで、財政再建のための公共料金の負担増を強いることになる住民に対して、町の財政状態を詳細に調査した結果を丁寧に説明する必要があった。当時の財政赤字の大きな要因となった下水道事業の累積赤字は、将来人口の増加を過大に見積もったことにより、結果的に過大投資となってしまったことによる。実際には地域の造船産業の発展に伴う人口の増加予測も期待していたほどではなく、結果的に収入として投資に見合う使用料も徴収できなかった。また下水道事業については、当時の国による下水道普及特別対策を活用した公共事業による景気対策という役割も担っていたこともあった。この下水道事業の累積赤字は、町の財政赤字の大きな要因として、自治体財政健全化法により明らかになったのである。以上のような当時の長洲町を取り巻く経済状況は、新地方公会計制度において企業会計に近い基準モデルを導入する後押しとなっていた。

他のモデルについては、決算統計データによって財務書類を作成する総務省方式改訂モデルは、固定資産残高等の会計情報の精度が下がる短所があることから不採用となり、東京都会計基準については、町の会計業務に日々仕訳を導入する余裕がなかったため見送られている。

## 2.4 鹿屋市

鹿屋市は 2009 年から 2015 年まで総務省方式改訂モデルを採用していた。総務省方式改訂モデルの選択の動機については、多くの地方公共団体と同様に財務書類作成業務の負担を考慮したことが第一に挙げられる。他にも既存の決算統計情報をそのまま活用できることや、売却可能資産を時価評価できることも長所として捉えていた。また鹿屋市は、新地方公会計制度研究会報告書による国の公会計改革の方針を踏まえて、新地方公会計制度導入時に「鹿屋市公会計制度改革計画」を策定していた。この計画は、市民への説明責任や財政の効率化、健全化を目的として、企業会

計的手法を活用した公会計改革の実施を目指す内容となっていた。この改革の第一歩として、地方公会計基準は総務省方式改訂モデルを採用し、2009 年には同計画で予定していた財務書類の作成と公表を実現している。

鹿屋市公会計制度改革計画は、複式簿記による公会計改革を効率的、効果的に推進するため、国による法整備等の動向を見ながら全庁的な推進体制を構築する予定であった。また当面は外部のコンサルタントの支援を受けながら、以下の 4 つの項目に取り組む計画を立案していた。

- (1) 職員の意識改革のための研修
- (2) 公有財産台帳の評価を加えた電子データベースの構築
- (3) 財務 4 表作成及び財政運営への活用
- (4) 複式簿記を活用した財務会計システムの検討

結果的に、(1) については庁内各部の複式簿記の有資格者等でワーキンググループを設立し、庶務担当職員を対象とする職員研修を実施してスキルアップを図った。このワーキンググループの設立については、当時に将来的な日々仕訳の導入を検討していたことが背景にあった。本来ならワーキンググループから庁内の全職員を対象とした公会計・複式簿記職員研修を実施する予定であったが、その段階には至っていない。何れにしても公会計担当者だけでなく、一部ではあるが他の部門のスタッフも公会計に対する意識を共有しながら鹿屋市における総務省方式改訂モデルの公会計が始まっている。また、鹿屋市公会計制度改革計画では今後の総務省方式改訂モデルから基準モデルへの移行を視野に入れていたので、上記の(1)～(4)の項目は基準モデルへの準備段階とも位置付けられる。また、上記の計画の(1)以外の項目についてはあまり進展が見られなかったが、一部については後で触れる。

## 3. 新地方公会計制度の整備と活用

ここでは、高鍋町と長洲町で採用された基準モデルの公会計と、鹿屋市の総務省方式改訂モデルによる公会計について、導入以降の

整備や活用状況について検討する。三つの団体とも全体的に積極的な活用のレベルまで達していないが、部分的な活用が見られたことを以下で確認していく。

### 3.1 高鍋町

まず高鍋町については、基準モデルを導入した後も固定資産台帳において勘定科目の追加といった毎年のデータ更新を継続することで完成度を高めてきた。固定資産台帳の整備に関しては、導入当初に多大な負担を強いて完成させるよりも、限られた人員で可能な範囲により段階的整備をすることが同町の方針であった。よって実務では会計事務所の指導により表計算ソフトを活用しながら毎年改良を重ね、その後の全面的な情報システム導入まで整備が進められていた状況にあった。結果的に、同町の固定資産台帳の整備は総務省方式改訂モデルの採用団体よりは先行していたものの積極的な活用には至らず、公開できる水準にも達していなかった。ただ、同町では官庁会計では可視化できなかった資産形成の全体像について把握できたことは、基準モ

デルを採用したメリットとして認識されている。

また、固定資産台帳とも連動する財務書類の積極的な活用も同様に進まなかったが、高鍋町財務書類の純資産変動計算書の一部においては基準モデルの特徴を活かした分析も見られる。公会計における純資産変動計算は、これまでの世代が負担して蓄積された純資産の増減について、財源の変動と資産形成充当財源の変動、その他純資産の変動の三つに区分し表示するものである。この純資産変動計算書における平成22年度(2010年度)の財産変動額については、普通会計と単体、連結で各4億円程度増加しているが、これは連結ベースで将来世代に対する財源の流入を意味しており、また発生主義における基礎的財政収支に相当するものとしている。さらに同計算書の資産形成充当財源変動額については、普通会計で2.7億、単体で0.7億、連結で0.4億減少しているが、これは固定資産の取得に比べて、経年劣化等による固定資産の価値の減少額の方が大きかったことが主要要因であるとの分析結果を示している(図表4)。

図表4 純資産変動計算書(平成22年4月1日～平成23年3月31日)

(単位:百万円)

| 項目                     | 普通会計   |      | 単体     |      | 連結     |      |
|------------------------|--------|------|--------|------|--------|------|
|                        | 金額     | 比率   | 金額     | 比率   | 金額     | 比率   |
| I前期末残高                 | 26,666 | 100% | 31,505 | 100% | 32,006 | 100% |
| (イ)財産変動の部(2調達-1使途)     | 443    | 2%   | 412    | 1%   | 394    | 1%   |
| 1財源の使途                 | 7,076  | 26%  | 11,164 | 35%  | 11,350 | 35%  |
| 2財源の調達                 | 7,519  | 28%  | 11,576 | 36%  | 11,744 | 36%  |
| (ロ)資産形成充当財源変動の部(1+2+3) | -274   | -1%  | -74    | 0%   | -43    | 0%   |
| 1固定資産の変動               | -558   | -2%  | -538   | -2%  | -514   | -2%  |
| 2長期金融資産の変動             | 288    | 1%   | 468    | 1%   | 461    | 1%   |
| 3評価・換算差額等の変動           | -4     | 0%   | -4     | 0%   | 10     | 0%   |
| (ハ)その他の純資産変動の部(1+2+3)  | -1     | 0%   | 0      | 0%   | -1     | 0%   |
| 1少数株主持分の変動             | 0      | 0%   | 0      | 0%   | 0      | 0%   |
| 2開始時未分析残高の変動           | 0      | 0%   | 0      | 0%   | 0      | 0%   |
| 3その他純資産の変動             | 0      | 0%   | 0      | 0%   | 0      | 0%   |
| II当期変動額合計(イ+ロ+ハ)       | 168    | 1%   | 338    | 1%   | 350    | 1%   |
| III当期末残高(I+II)         | 26,834 | 100% | 31,843 | 100% | 32,356 | 100% |

※四捨五入のため数値に一致しない部分がある。

(出所)高鍋町(2011),5頁に加筆修正

### 3.2 長洲町

長洲町では期末において、公会計に関する業務を委託している会計事務所に対して年間の会計データが送信されて期末一括仕訳が行われた後、資産計上等の確認を行いながら最終的な財務書類と固定資産台帳が作成されていた。基準モデルによる財務書類については予算編成や団体比較には活用できなかったが、経年比較による住民一人当たりの資産・負債等を明らかにしている。この点については会計情報の利用者の中に住民が存在していることを想定して、公表されている財務書類の注釈として記述されている。ただ、連結会計の財務書類については、連結対象の組織の会計情報が総務省方式改訂モデルで作成されるといったように整合性に欠けたものであったことが欠点であった。

次に、高鍋町と同様に純資産変動計算書の分析を以下で見してみる。平成 27 年度（2015 年度）の純資産変動計算書（普通会計）において、まず純経常行政コスト（行政コスト計算書における費用）とその他の減少（インフラ資産の減価償却費）の合計額（A）から財源調達（税込や国や県からの種々の補助金等）

（B）を差し引いた金額が、 $(A) > (B)$  であれば次世代への「負担額」を先送りしたことになり、 $(A) < (B)$  であれば「余剰額」を次世代が引き継ぐものであるとの前提から、同年度では 114,046 千円の純資産が減少したということで、次世代に対して負担額を先送りにしている状況にあるとの結果を示している（図表 5）。

固定資産台帳については、業務委託をしている会計事務所と連携して資産計上と減価償却の会計処理を行って更新を行い、施設等の固定資産の管理に活用してきた。また、会計と連動している固定資産台帳は取得原価や耐用年数が明確であり、従来の公有資産台帳では不十分であった資産の実態の可視化を実現している。長洲町でも基準モデルの積極的な活用が達成できたとは言いきれないが、同町としては資産・債務管理を含めた長期的な財政運営のマネジメントツールとしての役割があったと考えられている。他にも内部資料ではあるが基準モデルによる公会計データの経年比較を行い、議会における資料として活用されている。

図表 5 純資産変動計算書（平成 27 年 4 月 1 日～平成 28 年 3 月 31 日）

（単位：千円）

| 項 目         | 金 額        |
|-------------|------------|
| 期首純資産残高     | 14,454,086 |
| 純経常行政コスト（A） | △5,246,095 |
| その他の減少（A）   | △265,800   |
| 財源調達（B）     | 5,397,849  |
| 地方税         | 2,448,068  |
| 社会保険料       | 0          |
| 移転収入        | 2,949,781  |
| その他         | 0          |
| 資産評価額・無償受入等 | 0          |
| その他         | 0          |
| 期末純資産残高     | 14,340,040 |

※四捨五入のため数値に一致しない部分がある。

（出所）長洲町（2016），3 頁に加筆修正



### 3.3 鹿屋市

鹿屋市は、外部の情報システム業者と連携しながら総務省方式改訂モデルによる公会計の整備と活用を行ってきた。前述した鹿屋市公会計制度改革計画では「公有財産台帳の評価を加えた電子データベースの構築」という項目があったが、同市では固定資産台帳の整備を年度毎に進めたことにより、保有している資産の実態を明確にしたことで公会計が官庁会計を補完する役割を果たしていたとの見解を持っている。総務省方式改訂モデルでは、基準モデルと違って公会計の導入時に固定資産台帳の作成を義務付けておらず任意で段階的な整備が認められていたことから、総務省方式改訂モデルの採用団体は固定資産台帳の整備が後回しになり、台帳の整備が義務付けられた統一的な基準を国から要請されるまで作業が遅々として進まなかったケースも多く見られた。しかし同市では本来の段階的な整備という指針に沿った行動をしていただけでなく、固定資産台帳の整備が義務付けられる基準モデルへの移行も視野に入れたものであった。

総務省方式改訂モデルによる財務書類については、解説を加えながら分かりやすい財務情報の開示に努めてきた。具体的には、会計情報の利用者に向けた財務書類4表自体の読み方から始まり、同市における各財務書類の会計情報を平易に解説している。また、貸借対照表の構成要素である資産を「将来の世代に引継ぐ社会資本・債務返済の財源等」、負債を「将来の世代の負担となる債務」、純資産を「これまでの世代の負担」と読み替えて説明した財務書類や、財務書類の経年比較、市民一人当たりの財務書類、鹿屋市の債務状況、鹿屋市の資産の老朽化度、鹿屋市の安全性・健全性、家計簿に例えた鹿屋市の財政状況といった財務諸表の分析も行っていた。以上のことは、鹿屋市の財政運営について市民に分かりやすく説明し、さらに適正な財政運営に繋げていくという目的を達成するためのものであったといえる。

ここで高鍋町・長洲町と同じく鹿屋市における純資産変動計算書（概要版）の例を見てみる。純資産変動計算書では同計算書の一般

財源については純経常行政コストを賄うための収入として位置付け、臨時損益や資産評価替等の要因を経て、最終的に純経常行政コストより収入（一般財源）が上回っていれば純資産が昨年度より増加したという結果になるとしている。平成23年度（2011年度）の純資産変動計算書の例でいえば、期末純資産が期首純資産を1,163,556千円ほど上回ったことから貸借対照表が改善されていることを意味するので、最終的に同年度において健全な財政活動を行ったと評価している（図表6）。鹿屋市決算における財務書類の概要版は、財務書類本体と比較して簡素で明瞭な説明となっており、同市が意識していた市民への分かりやすい説明を具現化したものであったといえる。

図表 6

純資産変動計算書（平成 23 年 4 月 1 日～平成 24 年 3 月 31 日）

（単位：千円）

| 項目           | 金額          |
|--------------|-------------|
| 期首純資産残高      | 117,237,017 |
| 純経常行政コスト     | △35,421,180 |
| 一般財源         | 36,632,542  |
| 地方税          | 9,990,652   |
| 地方交付税        | 14,249,740  |
| その他行政コスト充当財源 | 2,600,978   |
| 補助金等受入       | 9,791,172   |
| 臨時損益         | △46,208     |
| 資産評価額・無償受入   | △1,598      |
| その他          | 0           |
| 期末純資産残高      | 118,400,573 |

（出所） 鹿屋市（2013b），6 頁に加筆修正

#### 4. 統一的な基準への移行と展開

ここではまず、複数あった地方公会計基準が収斂された統一的な基準の特徴を明らかにする。さらに、基準モデルの高鍋町と長洲町、総務省方式改訂モデルの鹿屋市が統一的な基準へ移行した際の対応と現在に至るまでの公会計の状況について検討する。具体的には各団体における移行にあたっての共通点や相違点、統一的な基準の導入による公会計の今後の展開について見ていきたい。

##### 4.1 統一的な基準

統一的な基準については、2014 年に総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」により、複数あった地方公会計基準の収斂化や公会計情報活用の促進を目的として公表され、地方公共団体に対して統一的な基準への切り替えの要請が行われた。現在、殆どの地方公共団体で統一的な基準への移行が完了し、複数年運用して経年比較も可能となっている状況にある。

統一的な基準の財務書類の体系については従来の総務省会計基準と変わりはないが、行政コスト計算書と純資産変動計算書を結合させた計算書も活用できるようになった。また固定資産台帳の整備が要件となっていることに伴い、有形固定資産の評価基準も詳細に設

定されている。固定資産台帳の整備により、公共施設の資産老朽化比率を活用したマネジメントや将来の施設更新必要額の推計による適切な資産管理等に繋げることが可能になった。さらに事業別・施設別の行政コスト計算書等を作成することで、ライフサイクルコストを踏まえた施設建設の検討をするという予算編成への活用や、施設別コストの分析による統廃合の検討、受益者負担割合による施設使用料の見直し等というセグメント分析といった活用も見込まれている。外部報告会計では、統一的な基準によって精緻化した公会計情報を地方議会において積極的に活用するといった展開が期待されている。

国は統一的な基準の公表により、地方公会計基準を収斂する方向に進めてきたのであるが、これに対して東京都をはじめとした新公会計制度普及促進連絡会議は、統一的な基準は従来の総務省モデルより東京都会計基準に内容が接近しているとの評価をする一方で、財務書類の作成方法の問題等の改善点を指摘している。さらに国に対して、東京都会計基準を展開してきた新公会計制度普及促進連絡会議の参加団体の公会計については、これまでの財務書類の作成方法によることに配慮を求めた。結果的に、統一的な基準によって総務省会計基準は収斂されたが、東京都会計基準を採用している地方公共団体については、

独自の取り組みを現在でも継続している。これにより統一的な基準は、あくまでも基準モデルと総務省方式改訂モデルを一本化したという段階に留まり、地方公会計基準は総務省

の統一的な基準と東京都会計基準が並存していく展開となっている。

図表 7 統一的な基準の主な特徴

|             |                                                                                                                                                                                                         |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 財務書類の体系     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・行政コスト計算書</li> <li>・純資産変動計算書</li> <li>・資金収支計算書</li> </ul> ※行政コスト計算書及び純資産変動計算書は、別々の計算書としても、結合した計算書としても差し支えない。                                     |
| 固定資産台帳整備    | 開始貸借対照表作成時に整備し、その後継続的に更新                                                                                                                                                                                |
| 複式簿記        | 官庁会計処理に基づくデータにより、発生の都度または期末に一括して複式仕訳を実施                                                                                                                                                                 |
| 有形固定資産の評価基準 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・取得原価が判明：取得原価</li> <li>・取得原価が不明：再調達原価</li> </ul> ※取得原価の判明・不明の判断に係る特定時期を設定<br>※開始後は取得原価（再評価しない）<br>※適正な対価を支払わずに取得したものは再調達原価（道路等の土地は備忘価額 1 円）<br>※売却可能資産は売却可能価額を注記 |
| 税収の取り扱い     | 純資産変動計算書に計上                                                                                                                                                                                             |
| 減価償却の取り扱い   | 行政コスト計算書に計上                                                                                                                                                                                             |

（出所）総務省（2014b）、30 頁に加筆修正

#### 4.2 高鍋町

高鍋町では 2014 年の統一的な基準の公表から 3 年間の移行期間を待たずに、2014 年度の初年度より基準モデルから統一的な基準へ移行している。期末一括仕訳や固定資産台帳の整備といった基準モデルで整備した基礎データを活用することで段階的な統一的な基準の体系への移行が可能であったとしており、統一的な基準の制度設計や導入過程においては基準モデルがベースとなったと同町では認識されている。統一的な基準による公会計情報については 2017 年までの移行期間内では、暫定版に近い位置づけで取り扱いをしてきたことから積極的な活用には至っていなかったが、2017 年以降の財務書類の公表においては、総務省のマニュアルに沿って住民一人当たりの行政コスト・資産・負債や、基礎的財政収支（プライマリーバランス）、有形固定資産償却率といった分析データを財務書類 4 表に加

えることで、アカウントビリティの拡充を図っている。

さらに 2017 年には情報システム企業との契約によって、財務書類の作成と固定資産台帳が連携した公会計システムの構築が可能になった。財務書類については、帳票による決算データを業務委託した後に期末一括仕訳処理が行われて作成されている。ここで日々仕訳を採用すれば、年度末の作業の負荷を軽減できるだけでなく、迅速な財務書類の作成によって次年度予算に対して公会計データを反映させることも可能となるが、全ての課に対応した財務会計システムの導入や職員のスキル向上の必要性があることから現段階では見送られている。固定資産台帳管理システムについては迅速な固定資産情報の更新が可能となった他、今後の個別施設計画の策定に不可欠な減価償却データの更なる活用も見込まれており、今後の公共施設マネジメントの有効

活用が一層進展していく傾向が見られる。また、統一的な基準によって幅広い団体比較が可能になることから、公会計情報の有用性は年々高くなると同町は予測している。

#### 4.3 長洲町

長洲町は基準モデルを採用してから固定資産台帳の整備に多くの労力を要していたことにより、2016年の統一的な基準へ移行の際は、一部の固定資産の評価方法の見直しのみで固定資産台帳を継続することができた。財務書類についても基準モデルからの考え方が大きく変化したわけではないので、公会計情報に関する対外的な説明も円滑に行っている。公会計情報の活用状況については、固定資産台帳による公共施設の更新時期と更新費用の試算や貸借対照表により算出した純資産比率、行政コスト計算書による受益者負担比率と一般的な基準との比較により町の状況を分析するといった活用を行っている。また内部資料になるが経年比較による財務書類の分析も実施している。

外部に公表している財務書類分析の会計情報については、①資産形成度（住民一人当たりの資産額等）②世代間公平性（純資産比率等）③持続可能性（住民一人当たり負債額等）④効率性（住民一人当たり行政コスト等）⑤自律性（受益者負担割合）という5つの視点で分析をしており、これに団体比較や経年比較を加えることで、より詳細な分析が可能になるとしている。また、基準モデル採用の段階から継続して議会や住民へ財務書類の公表を実施していたが、統一的な基準に移行した現在でも議会質問において公会計財務書類に関する質問を受けることがあり、この点は外部報告会計の側面から官庁会計を補完する公会計の役割として再認識されている。

今後の会計情報の活用方法としては、公共施設別に行政コスト計算書を作成し、人件費、減価償却費までを含んだ受益者一人当たりのコスト情報を算出することによる公共施設総合管理計画の推進のための資料としての活用が検討されている。また、現在は殆ど全ての地方公共団体で統一的な基準による財務書類が作成されていることから、住民一人当たり

のコスト情報や総務省から示されている各種指標による分析データの団体比較など、様々な角度からの分析が可能になると同町は見ている。

#### 4.4 鹿屋市

鹿屋市は2016年から統一的な基準へ移行している。まず財務書類の作成については統一的な基準の体系の理解から始まり、決算統計の組み替えから期末一括仕訳への変更が行われる等、変更作業にかなりの労力を要している。情報システムについても統一的な基準に即した情報システムの導入にあたり、庁全体の財務会計システムに公会計の機能を付加するという改修作業が遅延したこともあって、財務書類の公表までの期間が短くなり厳しい移行作業を経験していた。さらに固定資産台帳については、総務省方式改訂モデルの時期の段階的な整備では不十分であり、追加して各課へのヒアリングによる不明な資産の洗い出しを行うといった確認作業に多大な稼働と費用負担が生じている。

現在、統一的な基準を整備して2年度分の財務書類が完成した段階であり、統一的な基準の公会計による影響は未だ明確となっていない状況にある。ただ同市の組織内部においては、例えば設計・監理委託料や建設工事等について投資的支出と修繕費に分ける作業を財政課より各課へ依頼するといった会計処理もあることから、規模は小さいながらも組織全体において企業会計的な考え方への意識付けが進んでいると見ている。全国的には複数あった地方公会計基準が統一的な基準で一本化されたこともあり、他市との段階比較も容易となったことから、これまで以上に市民にも分かりやすい公会計情報の提供が可能になると同市は見込んでいる。

さらに鹿屋市は、今後は統一的な基準による公会計を活用して施設別財務書類の作成を行うことを考えており、公共施設等総合管理計画の中で施設の統廃合を実施する際の判断材料の一つとしての活用を検討している段階である。この点は統一的な基準の導入によって義務付けられた固定資産台帳の整備が進んだことによる結果といえる。鹿屋市における

固定資産台帳については 2016 年の統一的な基準の導入時から作成されたものが、ホームページ上に 2 年分公開されている。

## 5. 結論

本研究では、地方公会計基準の中でも基準モデルを採用していた高鍋町と長洲町の二つの町と、総務省方式改訂モデルを採用した鹿屋市をそれぞれ比較し、様々な視点から検討してきた。

まず高鍋町と長洲町が全国的にも採用が少数であった基準モデルを採用した動機については、両団体とも基準モデルにおける固定資産台帳による資産管理と複式仕訳と発生主義会計による精緻な会計情報の有用性を認識したことによるものであった。特に、会計データと連動した固定資産の整備が施設管理や計画に有用である点は基準モデルの強みであると認識された。また、高鍋町については公会計業務を委託した外部組織から基準モデルを推奨されたことも基準モデル採用の要因となっており、高鍋町近隣の川南町でも外部組織との連携により基準モデルを構築したという共通した事例もあった。近隣の町における地方公会計基準の選択については、首長のリーダーシップや財政状況、情報システム導入の有無といった項目の影響は受けていないと見られる。ただし、長洲町の方は新地方公会計制度の導入当時に財政危機を経験しており、地方公共団体を取り巻く経済状況も地方公会計基準の選択に影響していたことは高鍋町との相違点である。

総務省方式改訂モデルを採用した鹿屋市は、決算統計を活用した簡便的な財務書類の作成と任意の固定資産台帳の整備といった実務的な負担を考慮したことが同モデル採用の大きな理由であった。この点は総務省方式改訂モデルを採用した地方公共団体にも多数見られる傾向であり、予想通りの結果であった。ただ、結果的には実現しなかったが、鹿屋市公会計制度改革計画を策定して将来的には基準モデルへの移行も視野に入れていたことは鹿屋市の一つの特徴といえる。

続いて地方公会計基準の整備と活用につい

ては、基準モデルを採用した高鍋町と長洲町の両団体における財務書類の目立った活用は実現していなかった。しかし両団体とも固定資産台帳の作成によって公共施設の取得原価や耐用年数といった会計データが明らかとなり、そこから今後必要となる施設の更新料の推計や統廃合、見直し等に向けた活用という展開を見せたことはメリットであった。高鍋町では固定資産管理用の情報システムを導入せず、表計算ソフトによる固定資産のリストアップに時間を要していたが、公有財産台帳では判別できなかった資産の実態を把握することができた。長洲町では基準モデルを採用した際に情報システムも導入しており、固定資産台帳における資産情報の更新や管理といった処理が比較的容易に実行できたので、個別の施設管理にも応用することが可能となった。また両団体の財務書類については各財務書類の分析を行い、部分的ではあるが住民に対するアカウンタビリティを果たしている。

総務省方式改訂モデルの鹿屋市においても公会計の積極的な活用には至っていないが、前述したように当初は総務省方式改訂モデルから基準モデルへの移行を視野に入れていたことから、任意であった固定資産台帳の段階的な整備に着手していた。ただ、後の統一的な基準の導入の時期までに完成はしていない。財務書類については、公会計情報の読み方から同市の財務の現状について分析を加えながら平易に解説することで、住民に分かりやすい情報の開示に努めていることが確認できる。住民に対する分かりやすい公会計情報の説明という点では、基準モデルの高鍋町と長洲町より精度は高いとも考えられる。

最後に統一的な基準への移行については、基準モデルの高鍋町と長洲町は円滑に進められていった。その理由としては複式仕訳による会計処理と固定資産台帳の整備が進んでいたことが挙げられる。また両団体は、統一的な基準による財務書類において、住民一人当たりのコストや資産、負債の算定といった詳細な財務書類の分析データが拡充され、さらに有用性のある公会計情報の提供を実現している。固定資産台帳の活用についても、施設管理という個別の活用に限定せず、公共施設

総合管理計画や個別施設計画等の政策と連動した有機的な活用も可能になった。特に高鍋町は 2017 年の固定資産台帳管理システムを導入により会計情報の処理速度が格段に向上し、活用の幅がより一層拡大している。また少数の採用団体につき団体比較では限界があった基準モデルに対して、統一的な基準では全国的な規模での団体比較が可能となり、今後はより多くの団体比較による分析も見込まれる。

総務省方式モデルから統一的な基準へ移行した鹿屋市については、決算統計の組み替えから仕訳処理への変更に加え、不十分であった固定資産台帳の整備と合わせて膨大な労力を費やすこととなった。会計処理方法の大幅な変更に伴い既存の情報システムの変更も必要になったことから、労力と費用面での負担はさらに重くなった。ただ、統一的な基準へ移行したことにより、複式簿記・発生主義会計の企業会計的な考え方が徐々に浸透し、義務化された固定資産台帳の整備によって、結果的に施設別財務書類の作成や公共施設等総合管理計画といった政策との連携も検討する展開になっている。

続いて町政における地方公会計の位置付けであるが、高鍋町と長洲町では行財政改革の一翼を担う水準にまでは達していなかった。特に基準モデルは導入から整備に多くの時間を要したことから、積極的な公会計情報の活用まで繋げられなかったこともあり、アカウントビリティも拡充しきれていなかった。ただ、両団体は固定資産台帳の整備が総務省方式改訂モデルの団体より先行していたことで早い段階から固定資産管理の効率的な管理を可能にし、並行して公共施設等総合管理計画等の政策と連携したことについては、町政における公会計の位置付けを示すものと考えられる。総務省方式改訂モデルの鹿屋市においても、公会計は行財政改革の一政策というレベルではなかったが、統一的な基準による固定資産台帳の作成が義務付けられたことにより、高鍋町や長洲町と同様に公共施設等総合管理計画等の政策との連携が検討され始めている。

本研究にて取り上げた地方公共団体の公会

計においては、全体的に財務書類の情報活用は進んでいなかったが、固定資産台帳の整備がキーワードとなり、基準モデルの高鍋町と長洲町は当然として、総務省方式改訂モデルの鹿屋市も台帳の整備が義務付けられた統一的な基準に移行してから固定資産台帳の活用に向けた取り組みが始まっている。このことから、公会計における固定資産台帳の活用は、老朽化対策や施設の維持、統廃合といった固定資産管理の面から市政や町政の政策と連携していく重要なツールとなっている。

また、今回は各地方公共団体における基準モデルと総務省方式改訂モデルの導入や活用等に関する相違点は明らかとなったが、町政と市政の公会計の位置付けについては特に大きな違いは見つけられなかった。ただ、鹿屋市は公会計を担当する財政課においても財産活用推進室といった部門を分けて運営しており、町と比較して人的資源が満たされている状況にある。今後、地方公会計の活用がさらに進展していけば、人的資源や経済規模に比例して市政と町政における公会計の位置付けにも相違点が出てくる可能性もあろう。

## 参考文献

- [1]落合幸隆 (2009) 『自治体担当者のための公会計基準モデル財務書類 4 表作成の実務』ぎょうせい。
- [2]落合幸隆 (2017) 『自治体担当者のための公会計の統一的な基準による財務書類の作成実務』ぎょうせい。
- [3]鹿屋市 (2008) 「鹿屋市公会計制度改革計画」。
- [4]鹿屋市 (2013a) 「平成 23 年度 鹿屋市決算における財務諸表」。
- [5]鹿屋市 (2013b) 「平成 23 年度 鹿屋市決算における財務諸表 (概要版)」。
- [6]鹿屋市 (2018a) 「平成 28 年度一般会計等固定資産台帳」。
- [7]鹿屋市 (2018b) 「平成 28 年度鹿屋市決算における財務書類」。
- [8]鹿屋市 (2019a) 「平成 29 年度一般会計等

- 固定資産台帳」.
- [9]鹿屋市（2019b）「平成 29 年度鹿屋市決算における財務書類」.
- [10]桜内文城（2016）「基準モデルから統一基準へ，そして未来の公会計へ」『地方財務』No.750，ぎょうせい.
- [11]総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」.
- [12]総務省（2007）「新地方公会計制度実務研究会報告書」.
- [13]総務省（2009）「全市町村の主要財政指標」『平成 20 年度地方公共団体の主要財政指標一覧』.
- [14]総務省（2011）「全市町村の主要財政指標」『平成 22 年度地方公共団体の主要財政指標一覧』.
- [15]総務省（2014a）「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」.
- [16]総務省（2014b）「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」(第 1 回)資料 2-2.
- [17]総務省（2014c）「地方公共団体の平成 24 年度決算に係る財務書類の作成状況等」.
- [18]高鍋町（2011）「平成 22 年度 高鍋町財務書類（概要版）」.
- [19]高鍋町（2014）「平成 25 年度 高鍋町財務書類（概要版）」.
- [20]高鍋町（2017）「平成 28 年度 高鍋町財務書類（概要版）」.
- [21]高鍋町（2018）「平成 29 年度 高鍋町財務書類（概要版）」.
- [22]長洲町（2016）「平成 27 年度 長洲町財務書類（基準モデル）」.
- [23]長洲町（2017）「平成 28 年度 長洲町財務書類（統一的な基準）」.
- [24]長洲町（2018）「平成 29 年度 長洲町財務書類（統一的な基準）」.
- [22]森田祐司監修・監査法人トーマツ編（2008）『新地方公会計制度の徹底解説』ぎょうせい.

原著論文

無形資産の資産性及び法的側面による再考察  
— 知的財産会計と知的財産権の問題をとらえて —

Rethinking intangible assets in terms of their property and legal aspects  
-View the issues of Capturing the Problems of Intellectual Property Accounting and  
Intellectual Property Right-

Abstract :

The purpose of this study is to reconsider the intellectual property of intangible assets and to examine the nature of human assets and associated intellectual property issues. In addition, it examines the legal aspects of intellectual property rights and examines the issues in new accounting evaluations.

The research focuses on accounting issues of accounting for intangible assets and considerations from the legal aspect of IP law as intellectual property rights.

Today, in the evaluation of intangible assets, its importance is also noted in securities reports and the like, and recognition as an evaluation of companies is increasing. This is based on the facts that investors and creditors are well to aware of their importance. Considering previous studies and considering the direction of accounting in the future, regarding the valuation and accounting treatment of intangible assets, it is necessary to reconsider whether the recognition of intangible assets in asset valuation is appropriate to the changing times. I thought it was time to do it.

Similarly, by exploring new recognition and valuation approaches to intangible assets that take into accounts the legal rights aspect of intellectual property rights, we will shift toward increasing corporate value through more efficient management. In consideration of the expectation that it might be, I considered the problem and wanted to make a new proposal.

東京通信大学

村田 洋

Hiroshi Murata  
Tokyo Online University

---

2020年1月8日 受付 Submitted 8, January 2020.

2020年3月20日 受理 Accepted 20, March 2020.



## 1.はじめに

本研究の目的は、無形資産の資産性の再考察し人的資産の本質と付随する知的財産権の諸問題を検討すること。さらに、知的財産権という権利における法的側面について考察を加え、新たな会計の評価における問題点を検証することである。

研究は無形資産の会計評価という会計上の問題と知的財産権としての知財法からの法的な側面からの考察を研究対象とした。

今日、無形資産の評価においては、有価証券報告書等でもその重要性が記され、企業の評価として認識が高まっている。投資家や債権者等においてもその重要性を十分認知しているという事実に基づくことである。先行研究の検討及び今後の会計のあるべき方向性を考えた場合、無形資産の評価と会計処理に関して、時代の変化に対し資産評価における当該無形資産の認識は適切であるのか否かについて改めて検討する時期が来たのではないかと判断した。同様に、知的財産権における法的な権利の側面も踏まえた、無形資産の新たな認識と評価アプローチを探究することで、経営の効率化により企業価値を高める方向へシフトしていくのではないかと期待を考慮して、問題点の抽出し新たな提言をしたく考察した。

## 2.研究計画の概要

### 2-1 問題の所在、研究方法

無形資産の資産性を評価するにあたって、会計的側面は財務会計的側面よりむしろ、管理会計的側面の手法を活用することとなる。あわせて法的側面の分析評価に関しては、知的財産の権利を法的側面から把握し、有効に権利主張を行える制度が充実しているかを検証することとなる。このような分析方法を用いることで、本研究では、知的財産権を評価する指針として、管理会計的側面から開示問題を含め紛争解決方法を提案できるシステムの構築がなされているかを、考察することになる。

具体的な方法論としては、関連のある研究論文の再検証を行うという基本的な文献的見地から考察することを目的としている。ただ知的財産法という法的な要素が関連するので、その点を補う

えて、法的な条文を含めた検討を必要な個所に最小限含めて検討した。ただし、会計的諸問題と法律的諸問題という大きな、複眼的視野に立った考察に手を広げたため、やや、論点の希薄な部分が散見されることはご容赦願いたい。

### 2-2 内容

知的財産に関する無形資産の会計的分析について、とりわけ管理会計的研究は、先行研究を紐解いてみても論文があまり存在していない。そればかりでなく、研究自体あまりなされていない。その上、管理会計的研究分析に判例の注釈や解釈を含んだ研究はほとんどなされていないのが現状のようだ。その理由は、私論ではあるが、管理会計を専門とする会計の研究者は、それほど、知的財産関係の法的側面の理解が深くはないかと推測されるからである。

このような現状から本論文は、文献検索上ではほとんど散見されていなかったことを踏まえた研究となった。

本研究はその意味から独創的・先駆的研究であると位置づけられよう。研究の性質上新しいアプローチで行う研究であるので、未熟な展開や未発達な側面や、分析が不十分な個所で存在するかもしれない。しかし、先駆的研究論文であり、新たな提言論文と位置付ければ、決して不十分な内容というわけでもないと考えている。今後研究がさらに展開され、応用研究がなされていくことを希望している。

### 2-3 期待される成果

知的財産権の権利が企業社会でも重要視されている現在、その活用にはわが国はまだ発展途上の段階あるのが現状である。そのため、権利主張できる権利としての知的財産権を整理し、来るべき紛争解決に、管理会計的考察を含め、さらに法的な整備の提言を求めた管理会計的評価と、法整備的提言論文は、今後大いに評価されるものと位置付けられると自負している。そして、必要な判例研究を管理会計の側面で応用活用するという考え方は、今までの会計研究者の思考にそれ度認知されていることではないので、今度このような研究スタイルの必要性も取り入れて知財会計の新たな

展開が見込められたら良いのではないかと期待している。

## 2-4 知的財産の活用

知的財産の活用は会計上大きな進展を遂げると確信している。その源泉は知的財産の流動性が存在するからである。つまり、知的財産をビジネスベースで考えた場合流動化がもたらす付加価値がその評価の対象となるのではないかと考えたからである。一般的に流動化は金融資産で用いられる用語かもしれない。であればなおさら証券化と位置付けて考えられるものではないか。証券化ということであれば知的財産の資金調達に結び付く可能性がある。

仮に当期の資金調達が業績悪化で困難であっても知的資産の証券化が行われれば投資家の保有や資金調達の手立ての幅が拡大するのではないか。

もちろん、厳密な意味では流動化や証券化が企業の担保力としての知的資産に結び付くものではない。しかし、企業の評価をする上での指標としての何らかの考え方の糸口になると考える。

この試みには信託<sup>1</sup>という考え方もある。知財信託という概念の導入も知財資産の評価を考察するうえでは重要事項として検討に必要性を感じている。これには信託法や信託業法との関連性があるので、この点を法的な側面としてとらえて検討しなければならない。このことについて、広瀬義州氏は以下のように述べている。「知的財産の証券化を考えるという資金調達スキームには、現行法上、2つある。1つは、「信託法」および「信託業法」ならびに「金融機関の信託業務の兼営等に関する法律」に基づく証券化のスキームであり、もう1つは「資産の流動化に関する法律」に基づく証券化のスキームである。」<sup>2</sup>

つまり、銀行法<sup>3</sup>に基づく信託銀行<sup>4</sup>のような役割を何らかの形で付与して、企業の資産管理や運用等を担保してもらうことである。

ただこの手法がいかどうかは十分に検討する必要があり、筆者としてはまだ結論は出ていない。そのため、知財信託については本研究では触れていない。

ちなみに、知財会計のいくつかの文献にあたっても、筆者の検索不足も否めないが、現在いくつかの文献には知財信託の部分について述べられたものはなかった。ただ、諏訪野大氏の論文の中に知財信託の展望化が記載されていた。<sup>5</sup>

諏訪野氏の主張は、「様々な課題が知財信託には存在しており、知的財産法、信託法以外の分野とも密接に関係するものも多い。知財信託の促進には、それらの他分野と広く協調して解決していくことが必要である。」<sup>6</sup>と述べられていた。

結局、知的財産権を受託信託とする、知財信託は大きな期待があったにも関わらず、現実問題としては実務上の運用が困難であり、知的財産の信託という概念的な理解が十分ではなかったことと信託の対象として知財の財産権の貨幣的評価が十分ではなかったということが推論できる。<sup>7</sup>このことは、今後の法的整備や、金銭への換算や財産への該当性を含み今後改めて議論される問題である。

## 3.無形資産の評価の実態と知的財産会計

### 3-1 会計上の無形資産

会計上の無形資産とは「有形固定資産のように具体的な形態はないものの、長期にわたって経営に利用され、利益獲得に有利なもの」を意味し、特許権や実用新案権等の法律上の権利と経済上の優位性を示している営業権に区分される。

では、無形資産とは何かというと、営業権、特許権、借地権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権、入漁権、ソフトウェアその他これらに準ずる資産は、無形資産に属するものとする。<sup>8</sup>

さらに、無形資産の表示に関する規定もなされている。<sup>9</sup>このように我が国の会計制度上の規定がみられる。

<sup>1</sup> 「信託」とは、「自分の大切な財産を、信頼できる人に託し、自分が決めた目的に沿って大切な人や自分のために運用・管理してもらう」制度のこと。

<sup>2</sup> 広瀬義州 『知的財産会計』税務経理協会 P159-160 一部引用、一部加筆。

<sup>3</sup> 金融庁 ホームページ 参照。 <https://www.fsa.go.jp/>

<sup>4</sup> 三井住友信託銀行ホームページ 参照。

<https://www.smtb.jp/>

<sup>5</sup> 諏訪野大 「知的財産と信託—課題と展望」 特許研究 no.54.2012.9 参照。

<sup>6</sup> 同 P37. 引用。

<sup>7</sup> 同 34-36 参照。

<sup>8</sup> 財務諸表等規則第 27 条 無形固定資産の範囲 参照。

<sup>9</sup> 同第 28 条 無形固定資産の区分表示 参照。

一方、FASBの定義によると「資産とは、過去の取引またはイベントの結果としてある特定のエンティティによって取得され、あるいは支配される発生しそうな将来の経済的便益」となっている。<sup>10</sup>

さらに、「無形資産とは物理的実態を持たない金融資産以外の資産」と定義されている。<sup>11</sup> つまり、米国会計基準では、無形資産を①販売に関連した無形資産。②顧客に関連した無形資産。③芸術に関連した無形資産。④契約に関連した無形資産。⑤技術に関連した無形資産に区分している。<sup>12</sup>

日本の知的財産とは、「発明」、「考案」、「デザイン」、「商標」、「営業秘密」「半導体集積回路」「著作権」、「植物新品種」、「商号」等があり、知的財産権とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の4種の工業所有権と著作権、ノウハウ等を加えたものである。<sup>13</sup>

このような考えてみると、米国に比べて無形資産の存する範囲が狭い。すなわち、我が国の場合は法的権利基準が満たされて初めて無形資産のみが無形固定資産として計上が認められ、所有権が存在することで無形固定資産の認識基準を満たすという理解ととらえられる。

### 3-2 知的財産会計と無形資産

企業会計の考え方を基礎にして企業と市場という側面から知的財産会計を考察する。これが正しいか否かは議論があるが、知的財産会計とは広義の意味では、株式時価総額と会計上の株主資本の差額を構成する自己創設のブランドや技術・ノウハウ等および法律によって保護されている知的財産権等を任意的手法によって評価することで、価値の源泉を明らかにするためのある種の会計の手段という考え方もできよう。

このことは、経済産業省の「知的財産戦略大綱」<sup>14</sup>で報告された、国として企業の知的財産に関する情報開示制度の導入方向を明確にした、また具体的行動指針を明らかにしたことは知的財産会計への重要な第一歩といえる。

結局、無形資産とは、国際会計基準の用語でも

あり、資産の要件を満たすが実体のない非貨幣的資産を指すと位置づけられる。それを我が国では無形固定資産と呼び借地権や営業権、特許権、商標権などが含まれている。

いずれにおいても、会計処理上認識可能なものについてのみ貸借対照表上に計上することが認められている。無形資産を構成するブランドやノウハウ等の知的資産や特許や著作権などの知的財産については、M&A や購入などにより取得原価等が明らかなものについてのみ資産計上することが可能である。

逆に言うとも自己創設のブランドやノウハウや、特許についてはそれが、企業にとっても、企業の評価についても、重要であると位置づけられるものであっても無形資産であり、会計制度上は資産に計上できないという不都合が生じている。

この点は企業評価を国際的に検討する海外取引や国際企業である多くの上場企業の企業評価を著しく低下させる要因となっているとも考えられる。この点における多くも問題の解決は現状のところ何も処方箋がなされていない状況である。

### 3-3 市場経済上の評価

市場経済上の企業評価は昨今の国際企業において多くの問題をはらんでいる。株式公開企業の場合、企業の株価によって算定される株式時価総額が市場によって評価され企業の企業価値として認知される。だとすれば、自己創設のブランドやノウハウ、特許などによって構成される市場の企業評価額は株式時価評価額と時価会計における純資産との差額によって評価されるはずである。

しかるに知的財産に対する企業収益の依存度が高まるなか、巨額の無形資産に関する会計情報が反映されておらず企行の実態経営を適正に評価していないことになり、多くの諸問題が内在することとなっている。このような実態があることは確かだ。<sup>15</sup>

この点も今後の知的財産会計整備が求められる部分だ。これについて、知的財産会計を無形資産会計と切り離して検討、分析、評価するシステム作りを構築してもいいと提案したい。

前述してきた通り、会計制度上米国と日本は会

<sup>10</sup> FASB statement of Concept No.6 paragraph 25-31.

<sup>11</sup> SFAS (米国会計基準) 141号 B147.

<sup>12</sup> 同 141号 Appendix.A.par.A14.

<sup>13</sup> 二村隆章・岸宜仁(2004)『知的財産会計』文藝春秋 P23.

<sup>14</sup> 経済通産省「知的財産戦略大綱」2002.7 参照。

<sup>15</sup> 前掲書 二村・岸宜仁 P26.

計制度や会計制度の隔たりがある。さらに国際競争力の低下も今後ますます懸念される。であれば、無形資産を一律に無形資産会計として会計処理をしなくても良いのではないか。様々な無形資産を一括して取り扱い評価することが難しいのであれば、無形資産の新たな指標づくりを目指すべきではないか。そして、無形資産から切り離れた知的財産会計の構築が今後必要であると提案したい。

#### 4. 知的財産の評価方法

##### 4-1 知的財産の評価方法の検討

当初から知的財産を権利として検討するために、現実問題として、知的財産権が現在どのような形で権利として位置づけられているかを紐解くことから始めた。この進め方で大筋間違いはなかったと考える。

次に、定義、概念を整理し、知的財産権を取り巻く企業との位置づけ、法的問題や課題の抽出を試みることにした。

さらに、知的財産を評価する指針として、財務会計的側面ではなく、管理会計的側面から若干の検証を試みた。このことは、管理会計の基本的特性を念頭に置き、開示の問題を含み、現在問題となっている企業の管理会計的な評価手法が果たして明確な手法なのかを検証することにある。しかし現段階までは具体的な評価方法に関しては述べていなかったし、その評価についても考察をしていなかった。そこで、ここではいくつかの評価方法を検討し、評価方法から生じる諸問題を考察し、企業の防衛手段としての紛争解決の方法提示をすることを結論とした。

そもそも、知的財産は、無形資産の評価として検討され、今まで、経営学や会計学で、人的資産や、人的資源として考察されてきたものである。日本企業の市場価値に占める無形資産の割合は、2005年では約4割であった。年々増加して、2017年では約7割に増加している。これは日本政策投資銀行が、提出されたレポートなどを見ても明らか事実である。

無形資産の存在が増加するに伴い、その価値の評価も早急に迫られている現状である。

技術革新が目覚ましい昨今、無形資産の評価をさらに進めて、知的財産の価値評価として無形資

産の評価をすることで、企業の利益への貢献と経営管理への指針を提示する一助となることを目指すにはふさわしいことである。

無形資産の評価方法は、①コスト・アプローチ。②インカム・アプローチ。③マーケット・アプローチなどいくつかの評価方法が存在している。本研究ではこれら代表とされている評価方法を再考察する。このことは改めての検証が、今まで行われていた検証の取り残した問題点を再発見することにつながる。

もちろん再考察することで、新たな再発見がなされないことも考えられる。しかし再検討することで、何らかの検証をするヒントが生じるのであればそれはよしとして検討に値すると評価したい。

##### 4-2 知的財産の評価方法<sup>16</sup>の説明

###### ①コスト・アプローチ

コスト・アプローチ企業が持っている資産価値、例えば、当該企業を清算して持っている資産を売り払うといくらになるかという価値を基礎とするアプローチ手法である。これは貸借対照表の資産合計に近い考え方だが、会計上の資産価額は会計ルールに則って計算されているので、資産の売却価額とは大きく異なる場合も多い。例えば固定資産の建物や設備は、会計上定額法や定率法に基づき減価償却した金額が計上されている。<sup>17</sup>

###### ②インカム・アプローチ

企業の本来の使命は、保有している資産を活用しそこから新たな価値(付加価値)を生むことである。その観点から企業を「継続的に価値を生み出すプロセス」と定義づけ、今後当該企業が生み出すで、あろう付加価値を基礎とするアプローチ手法である。<sup>18</sup>

詳しく説明を加えると、以下のようにまとめられる。<sup>19</sup>

インカム・アプローチは、対象となる無形資産が将来生み出すキャッシュフローから評価額を算出する方法。

<sup>16</sup> 特許庁 発明協会アジア太平洋工業所有権センター 2017 報告書 IP 経済研究所所長 石井康之 参考。

<sup>17</sup> 古賀智敏 (2014)『知的資産の会計』千倉書房 P69。

<sup>18</sup> 前掲書 P69。

<sup>19</sup> TabisLand 税務会計経営情報サイト、引用。  
[https://www.tabisland.ne.jp/tdb/kachi/kachi\\_009.htm](https://www.tabisland.ne.jp/tdb/kachi/kachi_009.htm)

## A 超過収益法

超過収益法は、将来得られる平均的な実際収益から期待収益を控除したものを超過収益とし、超過収益を割引率で除したものを無形資産とする方法。 実際収益－期待収益（＝対象となる無形資産以外の投下資本×期待収益率）＝超過収益  
超過収益÷割引率＝無形資産 実際収益は、フリーキャッシュフロー等を使用し、将来予測。

将来予測年数は、当該無形資産の経済的使用年数、法的耐用年数等を使用。

投下資本は、株主資本＋有利子負債、固定資産＋運転資本等を使用期待収益率は、投資に対して期待する収益率（リスクが高いほど求めるリターンが高くなる）を資産毎に設定している。

この方法は、「対象となる無形資産を除く資産に対する期待収益率」の設定が大切となる。

## B 企業価値差額法

企業価値差額法は、「マーケットアプローチ」や「インカムアプローチ」で事業価値を算出し、事業価値と時価資産額の差額を、無形資産から得られる価値とする方法。

事業価値から「有形資産」「評価対象外の無形資産」「運転資本」の時価価値を控除して、無形資産の評価額とする。

### ③マーケット・アプローチ

既に証券市場で売買されている企業の株式について、それが企業の価値を体現していると考え、株式の時価総額と負債の金額を合わせて企業価値とするものである。また上場されていない企業については、同業種の上場企業を参照し、その指標（ROA、ROE、純資産キャッシュフロー倍率、EV/EBITDA 倍率等）を参考に企業価値を類推する方法がとられ、株価倍率法（マルチプル法）と呼ばれている。<sup>20</sup>

これら3つの評価方法の再検討と折衷手法がないか検討した。管理会計的の文献検索であるが、基本的には、国際会計基準書の報告書を中心に文献検索をしている。国際評価基準審議会（IVSC）についても、日本公認会計士協会の報告書などから報告書と資料および関連出版物を検討したが、3

つは単独での評価方法でありそれを組み合わせるという手法はとられていなかった。

## 4.3 評価方法<sup>21</sup>まとめと考察

前述した3（①、②、③）について具体的事例を挙げて説明を加えたものが以下の内容である。

ただし、説明の都合上②のインカム・アプローチは（3）に説明し、③のマーケット・アプローチは（2）に説明しているので注意願いたい。

### （1）コスト・アプローチによる評価手法

コスト・アプローチによる評価手法では、鑑定評価日における「再作成原価（Cost of Reproduction New: CRN）」、「取替原価（Cost of Replacement: COR）」と呼ばれるもののいずれかを算定する。

つまり、コスト・アプローチによる評価手法とは、知的財産を再度開発するのに必要な費用を見積る方法。

例えば、

1. 製品開発に従事する科学者及びエンジニアの給与や報酬をみる。
  2. プロジェクト実施に要した原材料費などの原価を積み上げて価値評価を行なう。
- 前記CORとCRNの間に価格差が生じる場合は、その特許に技術的陳腐化が生じている事を意味する。

### （2）マーケット・アプローチ

コスト・アプローチは、評価される資産の再作成に必要な金額を調査することによって、その資産の価値を明らかにするものですが、マーケット・アプローチは、評価される資産に類似する資産の取引を調査することによって、その価値を明らかにする。

この場合、考慮すべき要素は、産業分野 利益の多寡 市場シェア 新技の内容参入障壁の高さ成長の見込みなどが考えられる。

代替企業の存在がない場合、マーケットアプローチによる知的財産権の価値評価は困難。なお、このマーケット・アプローチの一態様として、ワンプロダクト企業の知的財産権を評価し、その評価を株価のように変動させて知的財産権の現在価値と

<sup>20</sup> 前掲書 P69。

<sup>21</sup> 日本弁理士会 関西会 引用一部加筆。  
<http://www.kjpaa.jp/qa/46377.html>

将来価値を算出する手法がある。

この手法を使って知的財産権の取引を媒介するベンチャー企業も出現している。

### (3) インカム・アプローチによる評価方法

(A) インカム・アプローチによる知的財産権の評価の一態様として収益還元法という考え方がある。この収益還元法は、知的財産権に実施権を設定している場合に、そのロイヤリティの年間収入を、市中貸し出し金利相当として見た場合に対応する元金をもって知的財産権の価値とする考え方。

この考え方は、知的財産権が第三者によって使用されているという前提だから、所有者自らが実施する知的財産権の価値は 0 となる。0 からの始まりということになる。

(B) 知的財産権の対象物の販売により、将来収益（ネット・キャッシュフロー）を根拠とし、将来生み出す収益を予測し、それを現在価値に割り戻すディスカウントキャッシュフロー法が存在する。

このキャッシュフロー法では、(1) 知的財産権に係る対象製品の売り上げ（収益）、(2) 知的財産権の譲渡先の事業体（或いは想定事業体）の収益をそれぞれ算定基準とする。

この収益の予測に、対象商品の売上増加係数を評価し、これを予測収益の算定に利用。

収益に貢献する要素として、資本力、営業力、特許権（利益 3 分説）がある。

このキャッシュフローディスカウント法は、平成 8 年知的財産研究所「知的財産権の価値評価に関する研究報告書」<sup>22</sup>が基本となり、その修正案も種々提案されている。

### (4) ブランド（商標権）の価値

ブランドには Goodwill（信用）が化体している。

ブランド商品を購入する際、ノーブランド商品とどの程度の金額の差があっても、その商品を買

入するかという金額差をブランドエクイティ<sup>23</sup>と言う。

そのエクイティと販売個数の積がブランドの価値として算出される。

例えばブランド価値＝ブランドエクイティ×販売個数。と表記。

以上、知的財産権の価値評価について日本弁理士会関西会の記載を引用し若干の考察を補足した。現時点では、これはという決定的な方法は存在しないという結論であり、個々の事情に応じた方法を採用することが望ましいと考えている。

### 4.4 評価方法の留意点

結局のところ、それぞれの評価方法は長所があり短所がある。そのため画一的な評価しかできず、これが客観的に良いという万能型の評価方法が存在していないのが現状である。そのため、筆者も折衷案がるか否かを検討したのもそのような実態からであった。

知的財産に関する評価方法に唯一のものが存在しない。ただ、モノの評価を考えた場合、コストマーケット、インカムの観点から併用して検討していくことも重要だと思われる。ただし、評価対象や重要視する項目によってその評価基準がややバランスを欠くことが生じるであろう。このような不安定な評価方法ではなく画一的な評価基準を一刻も構築していきたいものである。

この点に関しても知的資産の評価と公正価値会計という視点から古賀智敏氏はその必要性和新たな価値創造について述べている。<sup>24</sup>

### 4.5 会計概念における無形資産

会計概念から無形資産についての考察をしておく必要があるため、その点について言及する。金融機関等では、最近、「知的財産経営報告書」<sup>25</sup>を活用し、企業の経営活動を評価する動きが活発化している。

<sup>23</sup> ブランド・エクイティとは、あるブランドが顧客、取引先、または社会全体に対して持つさまざまな無形的な資産価値のこと。マーケティング用語。

<sup>24</sup> 前掲書 P117。

<sup>25</sup> 経済産業省「知的資産経営ポータル」参考。  
[https://www.meti.go.jp/policy/intellectual\\_assets/index.html](https://www.meti.go.jp/policy/intellectual_assets/index.html)

<sup>22</sup> 経済産業省「知的財産権の価値評価に関する研究報告書 2010 年 3 月 参照。  
[https://www.meti.go.jp/policy/intellectual\\_assets/guideline/list15.html](https://www.meti.go.jp/policy/intellectual_assets/guideline/list15.html)

企業評価や企業価値を示す指標として幅広く活用されている。過去の有価証券報告書<sup>26</sup>等に比べると、その評価は全く異なる。つまり、企業の財務データ中心の分析手法から、過去の数量的な財務情報を活用しつつ、その企業の潜在能力を評価していこうとする試みで活用されている。

最も、無形資産や、知的資産自体の評価基準が客観的に定まった国際基準がまだ存在しているとは言い切れないので、ある程度の不確実性はやむを得ない。

ただ言えることは、無形資産への経済評価や、無形資産への期待度が年々高まり、企業の評価に着実に結びついているということだ。

#### 4-6 無形資産の定義

少し原点に戻って、改めて、無形資産の定義づけについて検討する。無形資産を定義づけることは現在のところ困難でありやや強引であるかもしれない。というのは、一定に固定化された定義が存在していないからだ。さらに、その分類でも、様々な分類がなされてはいるが、先行研究を紐解いてみてもなかなか定義ということまでは明示できないのが現実である。

このことについては、古賀智敏氏が、以下のように述べている「知的資産会計の対象をなす知的資産とは何か、それにはどのようなものが含まれるか、その定義と分類を明確にしておきたい。知的資産に類する用語として、無形財ないし無形資産、知的財産または知的財産権、知的資本などの用語があり、統一的な定義や概念規定は確立していない」<sup>27</sup>

つまり、研究対象や分析主体、用いる様々な手法、研究もしくは分析の対象人物の専門知識の習得度などによるし、さらには、企業の治験等も相まって複雑多岐に関連しているため、客観的尺度で評価することが困難であるといえるのかもしれない。

#### 4-7 知的資産とは改めて何か

無形資産における明確な定義や概念がなくて分

析が継続できるのであろうか。この点については、無形資産とは何かを検討することから再検討し考察した。

これは、会計が意味する内容の再確認をするという意味のことである。会計上、無形資産とは「一般に有形財や金融財以外の企業の経済的利益の源泉をなすものをいう」と規定されている。この点については企業会計基準委員会では、以下のように述べている「無形資産が企業結合における対価計算の基礎に含められていたような場合には、当該無形資産を計上する」（企業結合会計基準 100 項）との規定は、「平成 20 年の企業結合会計基準等の改正において、識別可能なものであれば企業結合における対価計算の基礎に含められていなかった無形資産であっても資産計上が求められることとなり、財務諸表作成者に過度の負担を強いるおそれがあるのではないか」という意見に配慮したもの」(40 項)とされている。<sup>28</sup>

つまり、無形資産の評価について何らかの問題提起を挙げたということである。さらに、「受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う。」(企業結合会計基準 29 項)とされた。<sup>29</sup>

これは今までの認識されていた、「できる」規定は廃止されたという意味である。

「この点に関する ASBJ の担当者の解説では、平成 20 年改正では、平成 20 年までの国際会計基準審議会 (IASB) との短期コンバージェンス・プロジェクトとして掲げた企業結合に関する会計処理 (持分プーリング法による会計処理の廃止のほか企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果について資産計上を求める改正などが含まれている。)の見直しを行っているが、研究開発の途中段階の成果について資産計上を求める以上、識別可能要件を満たしている無形資産についても、その計上に選択肢を残すべきではないと判断された。他方で、「法律上の権利」に該当すれば、直ちに識別可能な無形資産として個別に識別して会計処理することが求められると、個別に識別すべき無形資産の範囲が平成 20 年改正前の実務に比べ著しく広がる可能性があったため、平成 20 年改正

<sup>26</sup> 金融商品取引法で規定されている、事業年度ごとに作成する企業内容の外部への開示資料。

<sup>27</sup> 古賀智敏『知的資産の会計』千倉書房 P5 引用。

<sup>28</sup> 企業会計基準委員会 (ASBJ) 平成 25 年 6 月 28 日「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」引用。

<sup>29</sup> 同 「平成 20 年改正の企業結合会計基準」引用。

企業結合会計基準では、無形資産の識別可能性の判断要件を「法律上の権利など分離して譲渡可能」な場合とし、「法律上の権利」に該当するかどうかという形式的な判断のみによらず、実質的に分離して譲渡可能かどうかによって判断することとされた。

この部分に関する ASBJ の担当者の解説では、平成 20 年改正は、基本的に上記の短期コンバーゼンス・プロジェクトとして掲げた項目に限定した改正であり、研究開発の途中段階の成果に関する項目以外の無形資産会計全体の見直しを行うこと（実務を大きく変えること）は意図されていないことが、とされている。<sup>30</sup>

すなわち、資産計上を認める以上、無形資産については自室的な判断基準が必要である。そして無形資産の見直しは想定していなかったということ。このことは、とても片手落ちの判断基準ではないかと、疑問に思う部分である。ただそれだけ困難であり短時間では解決し得なかった側面もあったのかもしれないと推測できる。

#### 4-8 無形資産の取り扱い

現行の法制度上、日本の無形資産に関する会計基準としては、企業会計原則で、無形資産の貸借対照表における評価に関する定めがあるほか、企業結合により受け入れた無形資産に関する「企業結合に関する会計基準」、研究費やソフトウェア製作費に関する「研究開発等に係る会計基準」等の定めがある。しかし、無形資産全体を対象とした会計基準は存在しないが、国際的な会計基準の取扱いでは、無形資産の会計処理および開示一般について国際会計基準（IAS）第 38 号「無形資産」が定められており、また企業結合により受け入れた無形資産について IFRS 第 3 号「企業結合」が定められた。<sup>31</sup>

そして、ASBJ は 2007 年 8 月に、国際会計基準委員会（IASB）とともに「会計基準のコンバーゼンスの加速化に向けた取組みへの合意」を公表しているが、検討では、社内の開発費の取扱い等

を含む無形資産の取扱いの差異について課題が残っている。このような状況で、ASBJ は、平成 19 年 12 月に無形資産の会計処理等に関し、「研究開発費に関する論点の整理」を開示し、2008 年 12 月企業結合会計基準を改正して、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の取扱いを明らかにした。すなわち、無形資産に関する項目は、引き続き、無形資産全体を対象とした体系的な会計基準を整備するための検討の一環として公開された。<sup>32</sup>

## 5 知的資産会計の論点と課題

### 5-1 現状の理解と整理

無形資産の定義を充足したものについて、実際に無形資産として認識するためにさらに満たすべき要件を検討した。

日本の会計基準では、例えば、ソフトウェアや、企業結合により受け入れた無形資産に関するものを除いては、無形資産の認識要件を一般的に明示するものはなかった。ソフトウェアについては、自社利用のソフトウェアのうち、将来の収益獲得または費用削減が確実であると認められるものについては、自己創設によるものであっても資産計上することとされている。

また、企業結合により受け入れた無形資産については、識別可能なものは、企業結合日点の時価を基礎として、取得原価を配分することとなっている。法律上の権利などを考慮した場合、分離して譲渡可能な無形資産は、識別可能なものとして取り扱うことになっている。<sup>33</sup>

一方国際的な会計基準では、IAS 第 38 号で、無形資産の認識要件として、「資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く」（経済的便益をもたらす蓋然（がいぜん）性）、かつ、「資産の取得原価は信頼性をもって測定することができる」（取得原価の測定可能性）ことを要求している。つまり、国際会計基準との整合性が急務であり、かつその調整が今後大きな問

<sup>30</sup> デトロイトトーマツ、ホームページ引用。  
<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/mergers-and-acquisitions/articles/accounting-practice-05.html>

<sup>31</sup> 日本公認会計士協会 IFRS 参照。  
[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/ifrs/ifrs\\_ifric/text/](https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/ifrs_ifric/text/)

<sup>32</sup> IFRS 原文 参照。  
<https://www.ifrs.org/issued-standards/>

<sup>33</sup> 企業結合会計基準第 28 項および第 29 項）。



題として内在する可能性がある。<sup>34</sup>

## 5-2 IRS における無形資産と日本の比較

無形資産とは、①識別可能であること。②過去の事象の結果として、企業が支配していること。③将来の経済的便益が企業へ流入することが期待されていること。さらに、のれんを除き先の要件を満たさない支出については発生時に費用処理することになる。現在の日本基準は、無形資産に関する包括的な会計基準はない。

2008年に企業結合会計が改正されるまでは、財務諸表等規則に例示列举されている無形資産（特許権、借地権、ソフトウェア等）以外の無形資産が認識されるケースは多くなかった。しかし、IFRSとのコンバージェンスを視野に入れた企業結合会計の改正、及びその適用が開始されて以降は増加傾向にある。ちなみに、無形資産の認識要件を記しておく、無形資産は、①認識可能であること。②過去の事象の結果として企業が支配していること。③将来の経済的便益が企業へ流入することが期待されていること。④資産の取得原価を信頼性をもって測定できることなどがあげられる。

ただ注意しておかなければならないことは、自己創設による取得（開発局面）（6要件を満たす）場合には、IFRSでは無形資産として認識及び測定を行うが、日本基準では費用処理する。この点で、双方の基準は相違することになる。前述した6要件とは以下の要件事項である。

（1）使用または売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性。

（2）無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図。

（3）無形資産を使用又は売却できる能力。

（4）無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。

（5）形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性。

（6）開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力。

ただし、FRSにおいても「開発費 = 資産計

上」が常に成立するわけではなく、企業はIFRSの適用に際し、「開発費 ≠ 資産計上」と考え、開発局面において発生した支出が上述の6要件のすべてを満たすか否か、それはどの時点かを、慎重に判断することとなる。<sup>35</sup>

このことは、企業が研究を行った場合「研究とは、新規の科学的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいう。」<sup>36</sup>と定義づけられている。企業は研究または企業内部の研究局面で生じた支出を無形資産に識別できない。またこれらの段階で発生した支出は、発生時に会計処理しなければならず、費用として処理されこれは、将来の経済的便益を創出する可能性の高い無形資産としてその存在を立証することが困難である。

同様に開発費についても検討してみると、「開発とは商業生産又は使用の開始以前における、新規の又は大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計に対する、研究成果又は他の知識の応用をいう。」<sup>37</sup>とされている。

結局のところ、開発や開発の局面で生じた無形資産の認識要件は複雑であり、研究はある意味では偶然性なども伴うことで新たな方向性も模索できるのであるが、このようなきめごとをされては、立証説明が極めて困難となる可能性も否定できない。

問題解決としては、資産計上される研究費や開発費などについてどのように資産計上をするのか明確な定義づけが改めて必要であることを知ることとなった。この点に関してIAS第38では、「研究」「開発費」の用語を定義38しているが、同様に田邊朋子氏の指摘<sup>39</sup>もあるが、不十分であると思われる。

## 5-3 無形資産から固定資産への検討

無形資産の評価検討をしてきたが、視点を変えて固定資産から資産計上を再考察し、無形資産へ

<sup>34</sup> 田邊朋子 第11回IAS第38号「無形資産」日本公認会計士協会 会計・監査ジャーナル no646.MAY 2009.参考。

<sup>35</sup> UHY東京監査法人 IAS第38号「無形資産」2013.5.ホームページ参照。https://www.uhy-tokyo.or.jp/article/2703.

<sup>36</sup> 前掲書 P17 引用。

<sup>37</sup> 同 P17 引用。

<sup>38</sup> IAS第38号「無形資産」参照。

<sup>39</sup> 前掲、P17-18.参照。

の検討の糸口はつかめないものであろうか。そのために、固定資産、有形固定資産と無形固定資産に注目して再考察した。

固定資産というと建物や機械、備品といった「形のあるもの」が念頭に浮かぶ。しかしながら、企業の資産は形があるものに限られない。

例えば、特許権や商標権、ブランド力は、商品の売上を長期間にわたって生み出してくれる会社の重要な資産となる。このような資産は、建物などの有形固定資産と区別して「無形固定資産」と位置づけられる。いずれも固定資産として扱われる。なお、無形固定資産には特許権や商標権のほか、ソフトウェア、借地権、のれん、電話加入権などがあてはまる。無形固定資産は有形固定資産と同様に、以下いずれをも満たすものについては「減価償却」を行う。その区分けは、その使用可能期間が1年以上のものか、取得価額が10万円以上のものである。

減価償却とはその取得費を一括で損金に算入せず、その耐用年数に応じて少しずつ経費に計上する会計処理のことで、経年による劣化に伴って資産価値を減少させるとともに、売上に対して費用を適正に配分することが目的である。

その一つの方法として定額法がある。定額法とは、減価償却費が毎年定額で行われる償却方法。ただし事業年度の途中から使用が開始されたものについては、月割計算する。さらに方法として、固定資産の簿価を直接減価する方法と、「減価償却累計額」という勘定科目を使って間接的に減価する方法がある。これらの方法から検討できないものであろうか。次に固定資産の減価償却の方法について検討してみる。

#### 5-4 減価償却の方法の違い

有形固定資産と無形固定資産では、減価償却の償却方法に違いがある。まず、有形固定資産のうち建物や建物付属設備、構築物については定額法で検討した時法人の場合、それ以外の資産については原則として定率法を用いる。ただし、定率法を使う有形固定資産については、税務署への届け出によって定額法に変更することも可能である。

実務上で扱うことが多い無形固定資産といえば、ソフトウェアということになるのかもしれない。ソフトウェアには、無形固定資産になるものとそ

うでないものが存在する。自社で使うためのソフトウェアは、将来の収益獲得か費用削減のいずれか一方が確実である場合のみ無形固定資産に計上することになる。例えば、会計ソフトや業務管理のためのシステム既成品ソフトであれば、業務の効率化やコストカットが可能となろう。そのため、無形固定資産に計上するものと考えてよいのかもしれない。そして、いずれも確実とはいえない場合は、その導入目的に合わせて費用処理することとなる。

さらに販売するためのソフトウェアに関してであるが、販売目的で制作したソフトウェアについては、その製品マスターの制作費を無形固定資産に計上することとなる。ただ、研究開発費に該当する金額は費用処理することも可能かと思われる。そして、原本をコピーして商品にしたものは棚卸資産に計上されることとなる。

ソフトウェアの耐用年数はおおよそ3年から5年程度コピーして販売するための原本又は研究開発用のものかその他のものなのであろうか。これは、このように考えられる。例えば、自社利用のために購入した既製品のソフトウェアや外注して制作してもらったソフトウェアの耐用年数は、「その他のもの」で5年という考え方が通常だ。

一方、販売目的で制作したソフトウェアなどはコピーして販売するとき原本ソフトは「コピーして販売するための原本又は研究開発用のもの」に該当するため、耐用年数は3年という考え方になる。<sup>40</sup>

ただし、無形固定資産の中でも減価償却しないものが存在する。例えば、土地の上に存在する権利などです。①借地権、土地を借りる権利。普通借地権、定期借地権などがある。②地上権、建物の所有権等により、その土地を使用する権利。③地役権：他人の土地を自分のために利用する権利である。

これらは、一般的に有形固定資産の土地の減価が存在しないことから、土地の上に存在する権利も減価償却はしないこととなる。その他、電話加入権<sup>41</sup>も減価償却はおこなわない。

以上、無形固定資産の減価償却について再検討

<sup>40</sup> 国税庁ホームページ 減価償却 参照。

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/houji312.htm>

<sup>41</sup> NTTの電話回線を引くための負担金のこと。

してみたわけであるが、減価償却は10万円以上の資産が対象で、会計処理上「中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例」<sup>42</sup>を適用することで、有形固定資産と同様に30万円を資産計上のラインに引き上げることが可能となる。また、ソフトウェアには「中小企業投資促進税制」「中小企業経営強化税制」で、特別償却の対象になるものも存在しそれぞれ特徴があり活用の利点があるが、本論文直接関連性がないと判断したので、詳細は述べないでとどめる。

結局、無形資産の評価方法として固定資産の方向へ戻り再検討してきたが、これまでで、言えることは前述した以下の部分ではないか。「実務上で扱うことが多い無形固定資産といえ、ソフトウェアということになるのかもしれない。ソフトウェアには、無形固定資産になるものとそうでないものが存在する。自社で使うためのソフトウェアは、将来の収益獲得か費用削減のいずれか一方が確実である場合のみ無形固定資産に計上することになる。

例えば、会計ソフトや業務管理のためのシステム既成品ソフトであれば、業務の効率化やコストカットが可能となろう。そのため、無形固定資産に計上するものと考えてよいのかもしれない。」さらに、「いずれも確実とはいえない場合は、その導入目的に合わせて費用処理することとなる。

さらに販売するためのソフトウェアに関しては、その製品マスターの制作費を無形固定資産に計上することとなる。ただ、研究開発費に該当する金額は費用処理することも可能かと思われる。」この部分が無形資産の資産性や評価さらには会計処理方法にどうか応用できないものであるか。今後さらに検討すべきであるが、内在する基本的な側面や実務上の問題や会計処理上の問題に多くの解決の糸口が見いだされる。

## 5-5 可視化しにくい資産の評価

無形資産は可視化しにくい資産と考えられている。特許やブランド、知的財産や顧客名簿といった「無形資産」などは、会計帳簿に資産として計

上されることはない。多くの場合特別な場合を除いてほとんど可視化されてない。日本の会計制度では、資産は別段の定めがない限りその「取得価額」で記載される。そして、無形資産を外から取得することとなり、その取得価額が支出として認識されない限り、価値が資産として把握されることはまずない。

同様に従業員の営業成績やサービスや努力など、研修費や広告宣伝費としては年度内に経費として計上されるかもしれないが、資産計上はされないことがない。前述した研究費、開発費も同様である。しかも年度内消費が義務付けられている。

しかし、このような無形資産は企業の経営資源であったり、収益をもたらす、可視化しにくい資産の可能性もあるわけだ。なぜこのような無形資産の評価基準を的確に算定しようとしないのであるか。一会計研究者としてはとても疑問である。

文献検索をしていくと石井康之氏の論文の中に知的財産をはじめ無形資産に関して模索されていた国々があったことが分かった。「古くはヨーロッパを中心に1990年代から模索されてきた。たとえば、スウェーデンの保険会社、スカンディア・インシュアランス社は、1994年に知的資産報告書を作成した。

この報告書では、知的資産を人的資産と構造資産(顧客資産や組織資産などから成る)に分解し、知的資産の構成を明らかにしようとした。デンマークでも、1998年に政府主導の下で知的資産経営報告書のガイドライン策定がなされた。また、ヨーロッパ6か国(スペイン、フランス、デンマーク、フィンランド、スウェーデン、ノルウェー)の9大学・研究機関が参加して2001年までの間、主に知的資産の中身の解明に力点を置いた「MERITUM (MEasuring Intangibles To Understand and improve innovation Management)」というプロジェクトが展開されてきた。」<sup>43</sup>とあった。

もちろん諸外国の事例が日本に適用可能かという点必ずしもそうではないが、まだ主要諸外国の文献検索まで十分に研究が及んでいないので、個々では正確なことは述べられないが、今後、参考とすべき文献であることは確かである。

<sup>42</sup> 国税庁ホームページ no5408 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例 参照。

<sup>43</sup> 石井康之 「見えざる資産の出現：無形資産と制度会計」情報管理 58巻2015.12号 参照。

## 6、知的財産の法的理解

### 6-1 知的財産制度とは

最後に残された研究課題として知的財産の法的側面から考察した法的な定義概念規定を明示した内容を述べておく。知的財産を検討するうえで、知的財産権の種類と制度について検討する。

知的財産とは、発明や、考察、意匠、著作物、植物などの新しい新種のようなものを意味し、人の創造的活動によって生み出されるものと理解されている。

すなわち、例えば、商標のように事業活動において、自己の商品や役務を表すために用いるものや事業活動に有用な技術や営業上の情報などのことを称して示すことが多い。これらは権利であり、法律上保護される権利を意味するものととらえてよい。つまり、知的財産権とは、産業財産権（特許権、実用新案権、意匠権、商標権）著作権、回線配置利用権、育成者権、その他知的財産に関するの総称であり、その法的根拠に基づいた法律上保護される利益に係る権利という意味である。

一方、知的財産権とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の総称を意味する。個別具体的には、特許権は自然法則を利用した技術的思想創作のうち高度の物である「発明」を業として独占的に実施することのできる権利である。実用新案権とは、物品の形状、構造又は組み合わせについての考案を業として独占的に実施することができる権利である。意匠権とは物品の形状、模様、色彩またはこれらの結合であって、視覚を通じて美観を起こさせるものである。商標権とは文字、図形、記号、立体的形状もしくは色彩またはこれらの結合、音その他政令で定めるものであって、特定の商品やサービスについても業として使用されるものである。

その他、著作権とは、著作者が自らの創作した著作物、歌手、俳優などの実演、レコード、放送などについて、無断でコピーや改変、ネット上にアップロードされない権利のことである。回線配置利用権は、半導体の回線配置を業として一定の範囲で独占的に利用することができる権利である。育成者権とは、植物の新品種を育成した場合に、これを業として独占的に利用できる権利のことである。

そして忘れてはいけないことが、不正競争防止法が存在し知的財産を保護する働きを担っているということである。<sup>44</sup>

### 6-2 知的財産の法的解釈

知的財産権の法的意義は結局のところ知的財産権と呼ばれているもの、つまり、工業所有権である特許権、実用新案権、商標権および意匠権のことである。さらには著作権や種苗法上の権利も含まれる。そして、知的財産権は無形財産権とも呼ばれることもある。この無形財産権の権利を除いた部分が会計の側面には関係し、その法的権利の主張の部分が法的側面での権利有効部分になる。そのため両者に共通する項目が重なり合い常に問題となり、知的財産の会計と法的部分の定義や概念が複雑化されている理解できる。

そのため、知的財産及び知的財産権は各種の条約や法令においても様々な定義されている。知的所有権の貿易関連の側面に関する協定。<sup>45</sup> 世界知的所有権機関を設立する条約<sup>46</sup> 知的財産基本法<sup>47</sup>そしていまだ統一基準が明確に示されていないのである。

今回は特に本研究では触れてはいないが、知的財産訴訟の現状を検討することによってそれらの様々な諸問題の大きさに気が付くこととなる。今後も発展途上国との問題も含めて知的財産保護と知的財産の法的な問題は広がりつつあることは確かである。さらにいくなれば、知的財産取引<sup>48</sup>と課税問題や、税務戦略<sup>49</sup>にまで問題は派生しているということである。

### 6-3 知的財産の活動側面からの法的考察

知的財産の法的考察は、結局のところ法的定義も一元化されておらず、十分な客観的指標がないと申し述べたが、特許庁の考え方を利用して考察

<sup>44</sup> 経済産業省「知的財産権」参照。

[https://www.meti.go.jp/policy/ipr/overview/ipr\\_system.html](https://www.meti.go.jp/policy/ipr/overview/ipr_system.html)

<sup>45</sup> 世界貿易機関を設立するマラケッシュ協定付属書 1 C

<sup>46</sup> 1967 年 7.14、スウェーデンのストックホルムで署名

<sup>47</sup> 日本、平成 14 年法律第 122 号 2002 年制定

<sup>48</sup> 谷口智紀「知的財産権取引と課税問題」成文堂 2013 年参照。

<sup>49</sup> ホワイト&ケース税理士法人「知的財産税務戦略」2008 年 税務経理協会 参照。

する一つの方法がある。特許庁においては、知財部門の活動状況について、知的財産担当者が産業財産権の発掘から権利取得、権利の維持に係る業務に従事する者のみならず、知的財産権の管理、評価、取引、実施許諾、係争に係る業務に従事する者、知的財産に関する企画、調査、教育、会計、庶務など、知的財産活動を支えるために必要な業務に従事している者を指している。

さらに、標準化という項目で、知的財産担当者における担当者の人件費や産業財産権の発掘から権利取得、権利の維持に要した費用、知的財産権に係る係争、契約管理に要した費用、知的財産権に係る企画、調査、教育などのその他の経費、発明者、創作者等に対する補償費を指さし、その負担を行っている。

ではその、標準化とはどのようなことであろうか。「標準化とは、ある技術分野において、技術仕様や試験評価方法、用語や記号等の統一化、単純化など、複数者の取決めにより規格（標準）を制定又は改正する過程を意味している。知的財産担当者の「うち標準化に携わる担当者」とは、標準に係る特許の調査、必須特許の評価やライセンス交渉、標準化に向けた特許声明書の作成や提出、標準化に関する技術に対する特許侵害などの係争への対応など、標準に関連した知的財産の管理に従事する者のみならず、知的財産担当者のうち、標準の企画提案、審議に係る業務に従事する者、標準化に関する国内外における交渉、計画、管理、調査、評価などの業務に従事する者、教普及、会計、庶務など、標準化に関わる活動を支えるために必要な業務を兼務している者も指す。」<sup>50</sup>と定義している。

つまり、ここで用いられている標準化という概念の一部を用いることでこれらから、法的な側面と会計的側面の融合的な統一定義は見いだせるのではないかと検討している。まだ十分な段階ではないので今後の研究課題ではあるが、標準化という認知された概念をどう応用していくかが今後の課題となる。

<sup>50</sup> 特許庁 ホームページ「標準化に携わる担当者」引用。  
[https://www.jpo.go.jp/resources/statistics/chizai\\_katudo/h30/kaiseitu.html](https://www.jpo.go.jp/resources/statistics/chizai_katudo/h30/kaiseitu.html)

## 7.おわりに

本研究の中心は、手法の研究ではなく、あくまで、知的財産としての無形資産の管理会計の評価を提示すること、今後の知的財産権という法的な意味合いを明確に提示するものとして出発した。研究の目的や意義もその方向性で進めてきた。しかるに検討を進めていく中で、さらには先行研究や、いくつかの文献検索をしていく中で、知的財産会計の構築を検討するうえでは、知的財産会計とは何かという、定義及び概念を明確にする必要性を感じその方向性から基本的側面を検討してきた。

また、無形資産の現状についても知的財産という観点、さらには固定資産の本来の包含した意味合いからの検討もしてきた。そして、3つの評価方法についても再言及した。しかし、本来評価方法について検討することについてはやや消極的であった。なぜならば、文献検索等で、評価方法については一長一短で、十分な評価方法が確立されていないと理解していたからである。だが改めて評価方法を検討してみると、それぞれの長所や欠点を包含する折衷的な評価方法が存在しているのではないかと考えるようになった。

まだ筆者の中では検討中であるが、画一的な評価方法がない現状で、是非とも新たな統一的な評価方法を提示してみたいとなった。

なぜならば、無形資産の評価を実施することは、経営資源配分の最適化、個別事業の強化、M&Aにおける無形資産の認識、評価などへの指針を得ることになるし、国際企業の評価、企業価値の評価にもかかわる重要な要素になりうるからだ。

本研究の中心は、手法の再検証の研究ではなく、あくまで、知的財産権としての無形資産の管理会計の評価を提示することと知的財産権の法的側面とを融合させる方向性を見出すことを念頭に置いて再考察してきた。

今後は今回で十分検討されなかった側面の知的財産法を含めた。検討していきたいと考えている。また今回は全く触れられなかった判例研究の側面からも検討を試みたいと考えている。このことが、また新たな側面としての評価における解釈、定義づけおよび手法の新たなヒントになると考えられると確信しているためである。

そして、知財判例の代表的判例解釈を吟味し、

今後の紛争解決の手立てを提示するもの、企業の価値評価の客観的手法に役立てる方向性を提示するうえで必要事項である。これは、実務上の事案を検証することで、当然に実務上の問題と学術上の問題の異同が見出せる側面であると考えている。残された研究課題はたくさんあるが、今後の研究課題として研究を継続していく所存である。

#### 参考文献

- (1) 伊藤邦雄(2002),『企業事例に学ぶ実践・コ-ポレートブランド経営』日本経済新聞.
- (2) 「企業等における知的財産の評価に関する調査研究報告書」三菱総合研究所 H23.3.
- (3) 「知的財産の価値評価を踏まえた特許等の活用の在り方に関する調査研究報告書」-知的財産(資産)価値及びロイヤルティ料率に関する実態把握- 本編 特許庁産業財産権調査研究 H22. 3.
- (4) 日中韓における特許無効審判についての制度及び統計分析に関する調査研究 同上 H28. 11.
- (5) 伊丹敬之(2001),「見えざる資産の競争力」『DIAMOND ハーバド・ビジネス・レビュー』第 26 号 第 27 号、ダイヤモンド社.
- (6) 小田切宏之・古賀款久・中村健太(2002),『研究開発における企業の境界と知的財産制度』文部科学省科学技術政策研究所 Discussion Paper No.24.
- (7) 諏訪野大「知的財産と信託-課題と展望」特許研究 no.54.2012.9.
- (8) 田邊朋子 第 11 回 IAS 第 38 号「無形資産」日本公認会計士協会 会計・監査ジャーナル no646.MAY 2009.
- (9) 石井康之 「見えざる資産の出現：無形資産と制度会計」.
- (10) 後藤晃・長岡貞男 (2003),『知的財産制度とイノベーション』東京大学出版会.
- (11) 後藤晃・永田晃也 (1997),『イノベーションの専有可能性と技術機会』、文科省科学技術政策研究所.
- (12) 西村優子(2003),「研究開発投資と企業価値-コスト・ベネフィット分析の視点から-」『管理会計学』第 11 巻、第 2 号、日本管理会計学会.
- (13) 後藤小百合 (2006),「知的財産会計の構築と制度化」高崎経済大学論集、48 巻、第 4 号.
- (14) 古賀智敏 (2014)『知的資産の会計』千倉書房
- (15) 二村隆章・岸宜仁 (2004)『知的財産会計』文藝春秋.
- (16) 広瀬義州 『知的財産会計』税務経理協会
- (17) 金融庁 ホームページ.
- (18) 三井住友信託銀行ホームページ.
- (19) 特許庁 発明協会アジア太平洋工業所有権センター 2017 報告書.
- (20) TabisLand 税務会計経営情報サイト.
- (21) SFAS (米国会計基準) .
- (22) FASB statement of Concept.
- (23) 日本弁理士会 関西会.
- (24) 企業会計基準委員会.
- (25) デトロイトトーマツ.
- (26) 日本公認会計士協会.
- (27) UHY 東京監査法人 IAS 第 38 号「無形資産」2013.5.
- (28) 国税庁ホームページ.
- (29) 財務諸表等規則.
- (30) 経済通産省「知的財産戦略大綱」.
- (31) 谷口智紀「知的財産権取引と課税問題」成文堂 2013 年.
- (32) ホワイト&ケース税理士法人「知的財産税務戦略」2008 年 税務経理協会.



## 日本経営会計学会 論文投稿要綱

### 1. 投稿者

- ・ 投稿者は、原則として日本経営会計学会の会員とする。
- ・ 投稿する会員は、当該年次の学会費を納入済みであることが必要である。

### 2. 投稿論文

- ・ 投稿論文は、日本経営会計学会の設立目的に則したテーマであり、日本語もしくは英語で書かれた未公開の論文とする。

### 3. 投稿論文の種類

- ・ 投稿論文の種類は、原著論文（査読有）、実践論文（査読無）、研究ノートに分類される。

### 4. 投稿論文の書式

- ・ 投稿論文の原稿は、ワープロ（原則として Word）横書きで作成する。
- ・ 本文・注・図表・謝辞・参考文献を含めて、フォーマットに則し、日本語論文の場合は第1枚目を含めて20ページ以内（A4で本文は10.5ポイント、20字×45行×2段組）、英語論文の場合は相当分量とする。
- ・ 余白は、左右20mm、上下25mmとする。
- ・ 第1枚目に、タイトル（日本語と英語）、所属・氏名（日本語とローマ字表記）をつける。
- ・ 原著論文及び実践論文の場合、第1枚目に英文要旨（Abstract）を1段組（40字×45行）で記載、15～25行程度でつける。

### 5. 注、図表、謝辞、参考文献

- ・ 「注」は、当該ページ下部に本文と区別して記載する。
- ・ 「図 (Fig.)・表 (Table)」は、そのまま本文中に挿入して通し番号をつける。  
<例>図1、図2 表1、表2 Fig. 1、Fig. 2 Table 1、Table 2
- ・ 「謝辞」は、本文第1ページ下部に「注」として記載するか、本文最後に記載する。
- ・ 「参考文献」は、本文の後に一括して記載する。著者名の50音順、アルファベット順に並べる。また、同一著者の論文を複数記載する場合は、発行年の古い順に並べる。
- ・ 「参考文献」において、書籍の場合の記述は、「著者名 (年号)『書籍名』出版社。」とする。
- ・ 「参考文献」において、論文の場合の記述は「著者名 (年号)「論文名」『論集名』号数, 発行学会等。」とする。

### 6. 学会誌への掲載

- ・ 学会誌への掲載は、その時期、順序などは編集委員会が決定する。
- ・ 投稿論文は、査読結果の判断に基づいて、編集委員会が掲載の可否、その種類（査読論文、実践論文、研究ノート）を決定する。

### 7. 著作権

- ・ 本学会誌に投稿された論文の著作権は日本経営会計学会に帰属するものとする。ただし、著者は著作権が日本経営会計学会に帰属する自身の著作物を自ら利用することができる。



## 8. 論文

- ・ 論文とは、独創的もしくは創造的な内容で、かつ「問題、目的、方法、結果、考察、結論、脚注、引用」などについて、科学論文の要件を満たすものである。
- ・ 論文は、原則として査読委員による査読後、学会誌への掲載の可否が決定される。
- ・ 論文は、投稿者の希望により実践論文として掲載を希望することが可能である。その際には、学術委員会による書式、内容などについての審査を実施する。

## 9. 編集委員会

- ・ 編集委員会は、査読委員を選出・決定し、査読に関する一連の職務を遂行する。
- ・ 編集委員会は、学会事務局に対して選出した査読委員を報告する。

## 10. 査読委員

- ・ 査読委員は、編集委員会および学会事務局への報告を除いて、原則匿名とする。
- ・ 査読委員に対し、投稿者の所属など投稿者が推定される事項について、原則匿名とする。

## 11. 原著論文（実践論文も準ずる）の投稿から掲載までのプロセス

- (1) 投稿者は、定められた期日までに編集委員会に投稿を申し込み、期日までに原稿のデータを送付する。
- (2) 編集委員会は、速やかに投稿者に対し論文受理の連絡をする。
- (3) 編集委員会は、速やかに論文審査委員会に対し当該論文を送付する。  
その際、投稿者の氏名および所属などの匿名性を確保する。
- (4) 編集委員会は総務会と共同で、当該論文の分野・領域を考慮して査読委員を選出し査読を依頼する。
- (5) 査読委員は、査読終了後、速やかに編集委員会に査読結果を報告する。
- (6) 編集委員会は、査読結果を速やかに学会事務局に報告する。
- (7) 編集委員会は、速やかに投稿者に対し査読結果を連絡する。
- (8) 投稿者は、編集委員会からの連絡を受理した後、期日内に「4. 投稿論文の書式」に則して加筆・修正し、提出する。
- (9) 一連の査読プロセスについて、編集委員会が投稿論文を受理した後、投稿者に対する学会誌への掲載可否の連絡まで、可能な限り短期間で完了するように努力する。
- (10) 投稿者は、学会誌への掲載可否結果について、掲載可否の連絡を受理した後 14 日以内を限度として編集委員会に対して質問をすることができる。

## 12. 特記事項

- ・ 編集委員会は、倫理的・社会的配慮等に基づいて、投稿論文の書式、表記方法、表現方法等について、投稿者に修正、変更を求めることができる。
- ・ 投稿論文は、原則として随時受けつける。
- ・ 学会誌の発行については、年 1 回以上とする。

制定：2001年4月1日

和 文 題 目 (MS 明朝体 16pt)

— 副 題 — (MS 明朝体 12pt)

英文題目 (副題) (Times New Roman 10.5pt)

Abstract : (15~25 行)

(40 字×45 行)

和 文 所 属

和 文 氏 名 (明朝体 12pt)

(著作者が複数行になる場合は行数変更可)

氏名 (英文)

所属 (英文) (Times New Roman 10.5pt)

見出し(ゴシック体 10.5pt)

本文 (明朝体 10.5pt)

本文  
(20 字×45 行)

本文  
(20 字×45 行)

## 日本経営会計学会入会申込

### ○会員の資格

- (1) 普通会員（学術会員・実務会員）  
経済学・経営学・会計学・経営法学の研究者又は実務者
  - (2) 特別会員  
大学院生及び研究者以外の会員で総務委員会が指定した者
  - (3) 名誉会員  
著しい業績を挙げ又は本会に対する貢献度の高い者
  - (4) 学生会員（準会員）  
経済学，経営学，会計学，経営法学等を専攻する学部学生
  - (5) 賛助会員（購読会員）  
当学会の目的に賛同し，当学会の刊行物を購読する団体，法人
- ② 普通会員、特別会員、名誉会員を正会員とし、学生会員を準会員とする。
  - ③ 研究者（科学者）を1種会員、実務者を2種会員とする。
  - ④ 名誉会員は、常務理事会の選出により直近の評議員会の追認を必要とする。
- （改正：平成30年8月4日）

### ○入会金，会費

- (1) 普通会員（研究者） 入会金無し 年会費 8,000 円  
普通会員（実務者） 入会金無し 年会費 8,000 円
- (2) 特別会員 入会金無し 年会費 8,000 円
- (3) 名誉会員 入会金，会費無し
- (4) 学生会員（学部生） 入会金 2,000 円 年会費 3,000 円
- (5) 賛助会員（購読会員） 一口 年会費 30,000 円

### ○入会手続き

下記、管理事務局宛に学会 Web にある申込書（Word 形式）をメールに添付して，お申込みください。その際、必ずメールの件名に[JASMA 入会申込\_\_氏名]と入れてください。

退会者の再入会は原則としてできません。

会費は，入会承認後に振込用紙を送付致します。

### ○申込書送付先

学会管理事務局

〒164-0013 東京都中野区弥生町 3-24-11 学術振興センター

TEL 03 (6276) 5710 FAX 03 (6276) 5738

E-mail : [jasma-info@jasma.gr.jp](mailto:jasma-info@jasma.gr.jp)

URL : <https://www.jasma-ac.net/>

# 日本経営会計学会入会申込書

令和 年 月 日

日本経営会計学会 御中

日本経営会計学会の目的に賛同し、入会の申し込みをいたします。

フリガナ  
(氏名) \_\_\_\_\_

| 会員の種類              | 普通会员・特別会員・名誉会員・賛助会員・学生会員                                   |
|--------------------|------------------------------------------------------------|
| 連絡先<br>(住所、電話、メール) | 〒 _____<br>TEL( ) _____<br>FAX( ) _____<br>E-mail( ) _____ |
| 生年月日等              | 昭和・平成 年 月 日                                                |
| 研究業績               |                                                            |
| 経歴<br>現職           |                                                            |
| 学歴・学位等             |                                                            |
| 所属学会等              |                                                            |

|          |  |
|----------|--|
| 紹介者又は推薦者 |  |
|----------|--|

日本経営会計学会誌

経営会計研究 第23巻第1号

---

2020年3月31日 発行

発行所 日本経営会計学会  
〒880-0931 宮崎県宮崎市古城町丸尾 100  
宮崎産業経営大学 大内健太郎 研究室

編集 日本経営会計学会 学術委員会  
E-mail : [jasma-info@jasma.gr.jp](mailto:jasma-info@jasma.gr.jp)  
URL : <https://www.jasma-ac.net/>

---

©2020 Printed in Japan

ISSN 1349-0419

本誌の無断複写は、著作権上で禁じられています。本誌に掲載された論文の著作権は、日本経営会計学会に帰属します。

# *Journal of Japan Society For Management Accounting*

Volume23 No.1 March 2020

Contents :

## ■ ORIGINAL ARTICLES

- |                                                                                                                                                                                                 |                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| A Direction of Accounting Education for “Regional Circulation-type Educational Institution” in a Local Area                                                                                     | Fuminori Harada |
| Problems Related to Construction Alloys in Construction Industry<br>: Focusing on The Use of Confidential Money and Expense                                                                     | Norio Hasegawa  |
| Construction of cost accounting system in the 19th century<br>British cotton industry                                                                                                           | Ogawa Kayo      |
| Cost Accounting in the Coal Industry, Early 20th Century:<br>Based on the Records in North East of England                                                                                      | Shohei NOGUCHI  |
| A Study on the relation of Profit View and Accounting Standards<br>—focusing on research and development expenses—                                                                              | RYUTA NAKAO     |
| The Position of Local Public Accounting at Town Administrations                                                                                                                                 | Morita, Eiji    |
| Rethinking intangible assets in terms of their property and legal aspects<br>-View the issues of Capturing the Problems of Intellectual Property Accounting<br>and Intellectual Property Right- | Hiroshi Murata  |

## ■ Manuscript Preparation Guidelines

Japan Society for Management Accounting