

# Otemon Gakuin University



## 追手門学院大学

## ベンチャービジネス・レビュー

### 臨時号

September 2014

#### 巻頭言

田淵 正信 ベンチャービジネス・レビュー臨時号刊行に当って

#### 論文

衣笠 達夫 公営企業の経営戦略の経済学

梶原 晃 会計コンバージェンス進行下の  
公正処理基準と権利確定主義

—法人課税所得計算における基礎的概念の再検討—



追手門学院大学 ベンチャービジネス研究所

# 目 次

## 巻 頭 言

ベンチャービジネス・レビュー臨時号刊行に当って 田淵 正信 …… 1

## 論 文

公営企業の経営戦略の経済学 衣笠 達夫…………… 3

会計コンバージェンス進行下の公正処理基準と権利確定主義  
—法人課税所得計算における基礎的概念の再検討— 梶原 晃…………… 23

## そ の 他

研究所組織 …………… 35

# 卷 頭 言

## ベンチャービジネス・レビュー臨時号刊行に当って

ベンチャービジネス研究所所長

経営学部教授、公認会計士・税理士 田淵 正信

ベンチャービジネス・レビューは第6号まで紙ベースで刊行してきましたが、今回初めて電子出版に挑戦してみました。電子出版とすることにより、出版のコストの低減を図ります。

また、研究者であるベンチャービジネス研究所の所員や研究所に関係する研究者の発表の場としてその有用性を一層高めるために、年一回の発刊は続けながら、臨時号の出版を行い、研究者の成果を多くの方に知って頂くために、臨時号を随時、タイムリーに発刊してゆきたいと思えます。

本臨時号には、経済学部の衣笠達夫教授の『公営企業の経営戦略の経済学』が、地方公営企業の民営化を含めた経営戦略、特に、公営企業をつらぬく経済理論に基づいた経営戦略の考察を行うという意欲的かつ挑戦的な論文を投稿して頂きました。

また、経営学部の梶原晃教授から『会計コンバージェンス進行下の公正処理基準と権利確定主義—法人課税所得計算における基礎的概念の再検討—』と題する、会計と法人税の所得計算という近似的ではあるが、目的の異なる計算制度の考察が投稿されました。

このように、ベンチャービジネス・レビューではベンチャービジネス研究所の趣旨に沿って、前向きに新たな考察や理論に挑戦する研究者の投稿をどしどし世に出してゆきたいと考えています。このようなレビューでの著作の公開に当たって、読者諸賢からの積極的なご議論や活発かつ生産的なご批判を賜りたいと考えておりますので、引き続き、ご指導ご鞭撻をお願いいたします。



# 論 文

論文

公営企業の経営戦略の経済学

衣笠 達夫  
追手門学院大学 経済学部 教授

1 公営企業を取り巻く社会的環境

地方公営企業は、住民の日常生活に欠くことのできない上・下水道、交通、電気・ガス、病院等のサービスの提供をはじめとして、工業用水道、宅地造成といった社会資本の整備を目的としている。また、その決算規模は地方公共団体の普通会計における歳出決算額のほぼ2割強に相当している。地方公営企業の提供するサービスは、長い間、住民生活の向上や地域の発展のために重要な役割を果たしてきた。しかし最近では消費者需要の質の変化や多様化、地方財政構造の硬直化など社会経済の変化のために、地方公営企業を取り巻く環境は質的变化が生じてきた。そこで現在、各地方公共団体ではこのような環境の変化に対応すべく、経営内容の総点検やそのサービスの内容と住民ニーズとのマッチング等の観点からサービス供給のあり方の再検討を行っている。さらに、経営の効率化、活性化を図るために、指定管理者制度、PFI事業、地方独立行政法人制度、民間委託等の民間的経営手法の導入についても検討を行っている。政府でも地方公営企業の運営に関して、民間企業の経営管理のフレームワークや経営改革手法を薦めるようになった。これが地方公営企業における民営化導入の推進力になっている。

本稿では地方公営企業の民営化を含めた今後の経営戦略について考察してみたい。公営企業の経営戦略は、経営学を中心とした考察は現在しばしばなされているものの、公営企業をつらぬく経済理論に基づいた経営戦略の考察は寡聞にしまったくない。本稿ではその部分を埋めてみたいと考えている。次節では地方公営企業の特徴を概観する。3節では公営企業の経営方針をつらぬく経営原則を見る。中でも公営企業を縛っている公共性について考察する。4節では料金設定方式の基礎を考察する。続く5節では公営企業の経営戦略について考察する。

2 地方公営企業の特徴<sup>(1)</sup>

(1) 地方公営企業とはなにか

地方公共団体の供給する公共サービスには、土木、教

育、社会福祉、産業振興などの通常の「一般行政サービス」から、水道、交通、病院などの「企業的なサービス」まで様々なものがある。そのうち「一般行政サービス」は、その事業の効果と収入との間に直接的なつながりを持っていない。すなわち「一般行政サービス」による事業は行政目的（公共目的）にしたがって実施され、その効果は基本的に不特定多数に帰属する。そのサービスの供給に必要な財源は地方税や地方交付税などの租税収入が当てられる純粋な公共財である。

これに対して水道、交通、病院などのサービスは、その供給が一般に共用されているものの利用者が特定され、その効果が特定の個人に帰属する準公共財である。このようなサービスは、利用者の負担の公平を期するために、そのサービスの受益者から対価を受け取り、その料金収入によって事業運営に必要な経費をまかなうことを原則としている。これらのサービスは企業的手法を通じて効率的にサービスを提供する必要がある、「企業的な事業サービス」と呼ばれている。地方公共団体の行うこのような種類の事業を「地方公営事業」（「地方公営企業」ではないことに注意）と呼んでいる。

(2) 地方公営事業の範囲、目的

「地方公営事業」は大別すれば、地方公営企業法が関係する「地方公営企業」と、地方公営企業法が関係しない「その他の事業」<sup>(2)</sup>とに分けることができる。そのうち、決算規模、職員数などから見ると「地方公営企業」が圧倒的なウエイトを占めている。

「地方公営企業」は、地方公共団体が公共の福祉を増進させるために直接経営する企業であり、企業の経済性を発揮することにより、一般行政部門がサービスを提供するよりも効率的・効果的に運営されることを期待されている。またその経営の基本原則は、後ろで詳述するが、地方公営企業法第3条によって、「地方公営企業は、常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない」と定められている。この経営の基本原則が公共性

と経済性との両立という、地方公営企業の運営に関する相克性を生むことになる。

### (3) 地方公営企業の各法律上の定義

「地方公営企業は、自治体が、公共の福祉を増進させるために直接経営する企業である」ことは既に述べたが、ここでは関係する各法律により地方公営企業がどう定義されているかを概括してみよう。

#### ① 地方自治法

地方自治法では、地方公営企業という用語を用いてはいないが、自治体が処理する水道事業や病院事業などの、以下の「企業的事務」を例示している（第2条3項各号）。

①-1 上水道その他の給水事業、下水道事業、電気事業、ガス事業、軌道事業、自動車運送事業、船舶その他の運送事業、その他企業を経営すること。

①-2 森林、牧野、土地、市場、漁場、共同作業場の経営その他公共の福祉を増進するために適当と認められる収益事業を行うこと。

#### ② 地方財政法

同法施行令第12条で指定する13事業について、「公営企業」の経営原則、企業会計の合理化と企業経営の能率化を確保するため、特別会計の設置を義務付け、定められた経費を除き、その他の経費を収入によって賄うという独立採算制を規定している。13事業とは、水道事業、工業用水道事業、交通事業、電気事業、ガス事業、簡易水道事業、港湾整備事業（埋立事業並びに荷役機械、上屋、倉庫、貯木場及び船舶の離着岸を補助するための船舶を使用させる事業に限る）、病院事業、市場事業、と畜場事業、観光施設事業、宅地造成事業、公共下水道事業である（第6条）。

ここでは、「公営企業」の用語を用いて、政令により事業を例示しているが、これは、代表的な事業の経営の原則を定めるものであって、公営企業の範囲を限定するものではない。

#### ③ 地方公営企業法

地方財政法の考え方を発展させたもので、地方公営企業の経済性を十分に発揮させるため、企業経営にふさわしい組織のあり方、企業会計方式による財務処理などを制度化している。適用範囲は事業により異なり、それぞれ規定されている（第2条）。

#### (4) 地方公営企業の制度

次に「地方公営企業」の制度について見てみよう。

##### ① 政令で定められた地方公営企業

「公営企業で政令で定めるもの」とは、地方財政法施行令第12条各号に掲げられた上述の13種類であり、これらについては特別会計を設置することが義務づけられている。

##### ② 地方公営企業法上の位置づけ

###### ②-1 「地方公営企業」

###### ア 地方公営企業法適用の地方公営企業

水道事業（簡易水道事業を除く。）、工業用水道事業、軌道事業、自動車運送事業、鉄道事業、電気事業及びガス事業（これらに付帯する事業を含む）の7事業（法定7事業と呼ばれる）については、地方公営企業法の規定の全部が当然に適用される（全部適用、当然適用）。

###### イ 地方公営企業法一部適用の地方公営企業

病院事業については、地方公営企業法の規定のうち、財務規定等が当然に適用される（一部適用、当然適用）。財務規定等以外の規定については、条例で定めるところによって適用することができる。

###### ウ 地方公営企業法非適用の地方公営企業

地方公共団体の経営する企業のうち、上記のア、イに掲げる事業以外の事業で、主としてその経費を当該事業の経営に伴う収入をもって充てるものについては、地方公営企業法の規定のすべてを適用しなくても良い（法非適用）。また、条例で定めるところによって法の規定の全部または財務規定等を適用することもできる。これらの事業には以下の11事業がある。簡易水道事業、港湾整備事業、市場事業、と畜場事業、観光施設事業、宅地造成事業、有料道路事業、公共下水道事業、駐車場事業、採石事業、介護サービス施設整備事業。

以上で理解できるように地方財政法、地方公営企業法で初めて「地方公営企業」概念が導出される。

#### (5) 地方公営企業の特徴

地方公営企業は、純粋公共財を供給している行政サービス部門や国の公企業、あるいは民間企業と異なって、いくつかの特質を持っている。以下ではそれを概観してみよう。



## ① 一般行政サービスとの違い

地方公営企業によるサービス供給の目的は公共の福祉の増進であり、この点に関しては一般の行政サービスと同じである。一般の行政サービスは、行政区域内の一般住民を対象にして供給される公共財であり、その費用は対価性のない租税によって賄われる。これに対して地方公営企業によるサービスは、受益者を特定化することが可能であり（消費が競合的）、受益の程度測定も可能（排除可能）であり、準公共財と考えられる。このため、特定の受益者が受益の程度に応じて負担するのが公平の原則に合致するとされる。このことから地方公営企業の経営に要する経費は、主として対価たる料金収入をもって賄うこととされ、特別会計を設け、独立採算制によって経営されている。

## ② 国の公企業との違い

地方公営企業は、地方自治制度上、地方公共団体が直接経営する企業（公共団体の現業部門）である。第1の特徴は、これら地方公営企業は、国のかつての直営企業である四現業（郵政事業、国有林野事業、印刷事業、造幣事業）に比べて、比較的規模の小さな事業が多い。またその事業の対象区域は、主に経営の上部団体である地方公共団体の行政区域に限られている。

第2の特徴は、「直接経営」という点である。国の公企業には、特殊法人の設立によって「間接経営」されている企業がある。これには公団、事業団、公庫、営団などがある。地方公共団体が「間接経営」している企業として、住宅供給公社、道路公社、土地開発公社の地方三公社をはじめ、交通事業を営営する株式会社など様々なものがある。しかしこれらは地方公営企業として扱われてはいない。この理由は地方公営企業法第42条に、「地方公共団体は、別に法律で定めるところにより、地方公営企業を営営するための地方公共企業体を設けることができる」（間接経営規定）、と定めているにもかかわらず、この規定に基づく特別法が定められていないからである。すなわち間接経営規定が定められているにもかかわらず、その経営形態が実質的に定められていない（特別法が定められていない）ために、すべての公営企業はこれまで直接経営されてきたのである。

## ③ 民間企業との違い

地方公営企業と民間企業との違いは以下の4点である。

ア 地方公営企業は利潤の獲得・増大を目的としてい

ない。

イ 地方公営企業の目的は、地方公共団体の行政目的と同様に、地域住民の福祉の増大にある。

ウ 地方公営企業が資金調達する際には、地方公共団体の信用力によって調達できる。

エ 地方公営企業の運営には議会が関与する。

以上から理解できるように、地方公営企業には、住民の間に大きな需要がありながらも、民間企業の進出が期待できない分野において、採算性を犠牲にして（赤字経営になっても）進出するべき役割を担っているといえよう。いいかえれば、採算性によって供給そのものが左右される民間企業には、その供給をまかせられないようなサービスを供給することが、地方公営企業の役割であるといえる。この点が公営企業に終始つきまとう公共性と経済性との相克につながっている。

## 3 経営原則

### (1) 公共性と経済性

#### ① 公共性

地方公営企業は地方公共団体によって設置・所有・経営されるものであり、議会によってその予算・決算が議決・承認される。すなわち地方公営企業は、公共の福祉の増進を図る自治体によって経営されている企業であり、最終的な経営の責任は設置者である自治体の首長が負うものである。するとその活動の第一義的な目的は公共性をもったものでなければならない。つまり、地方公営企業の目的は、利潤の追求ではなく住民への財貨やサービスの提供そのものであり、財貨やサービスの提供を通じて、地域住民の福祉の増進を図ることを目的としている。また、公営企業の活動により利潤が得られた場合はサービスの拡充を図るなど、利用者である住民へ還元されるべきものといえる。これが地方公営企業の公共性の確保という問題である。これを公共部門の行動モデルとともに、そのアナロジーとしての公営企業の行動モデルを使って説明しよう。

次の図1は公共部門の行動モデルである。このモデルの第1の特徴は図の左側の税収等である。企業の行動モデルではここは売上・収入であり、販売した財・サービスの売上合計である。しかし公共部門の行動モデルでは、ここはあくまでも公共サービスを供給するための原資に該当し、inputに該当する。中央の部分は企業モデルでは費用であり、最小化するべきものであるが、公共部門

モデルではここはあくまでも予算・outputに該当し、これで様々な公共サービスを供給する。ここが公共部門モデルの第2の特徴であり、公共部門モデルではこの部分（公共サービスの供給そのもの）が公共部門の目的に該当する。その結果、右端の差し引きの結果はほぼゼロにするべく、公共団体は総務省から「実質収支比率2～3%が望ましい」と行政指導されている。これが公共部門モデルの第3の特徴である。民間部門モデルではここは利潤であり、企業の最終目的はこの利潤の最大化にある。このように私企業の行動モデルと公共部門の行動モデルはかなり異なっている。

この公共部門の行動モデルのアナロジーが図2の公営企業の行動モデルである。公営企業モデルの原資・inputは公営企業の営業結果による料金収入と公共部門からの補助金等である。さらに公共部門モデル同様に、公営企業モデルの事業予算・outputそのもの（準公共サービスの供給そのもの）が公営企業の目的に該当する。最後にinputとoutputの差し引きは総務省からの行政指導はないものの（地方公営企業法には規定されている）、ほとんどの公営企業においてほぼゼロになっている。

以上のモデルで説明したように、公共サービスの供給そのもの（公共部門の行動モデル）あるいは準公共サービスの供給そのもの（公営企業の行動モデル）が、それぞれの部門の行動目的に該当している。公共サービスあるいは準公共サービスの供給の分析に当たっては、私企業の行動モデルと全く異なるこの行動目的を忘れてはならない。

図1 公共部門の行動モデル

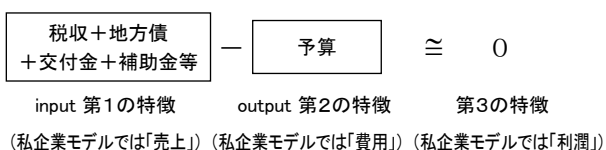
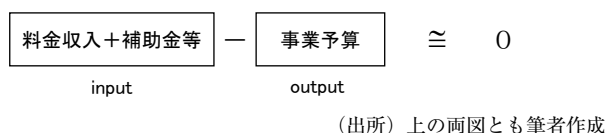


図2 公営企業の行動モデル



## ② 経済性

地方公営企業は地域住民の日常生活に不可欠な財・サービスを提供して、その対価を得るという市場メカニズムの中の経済活動である。すると当然、民間企業と同様の経済合理性の追求と効率的な経営が求められ、非効

率性や放漫経営は廃されるべきである。地方公営企業の経営原則は公営企業法第3条に、「常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない」と述べられている。

上記の図2の公営企業の行動モデルにおいてoutputがその目的であり、右辺の差し引きの利潤に当たる部分がほぼゼロになるべく経営されているとすれば、経済性の具体的内容は下記の2点に集約される。

- ア 事業予算・outputの費用効率的な運用と供給  
準公共サービスの供給における原料調達、人件費等の費用効率性の追求、最適な組織運営の構築等。
- イ inputとしての料金収入（価格設定）と補助金等とのバランス  
準公共サービスの市場における供給価格設定と、公共部門からの様々な補助金とのバランス等。

## ③ 公共性と経済性の相克

地方公営企業は公共性と経済性とのバランスを取りながら活動しなければならない。地方公営企業が経済性を発揮することでサービスの質を高め、低廉な価格で安定的にサービスを提供することが、住民の快適な生活を保障するという公共性の確保につながると考えられている。地方公営企業の供給するサービスが地域住民の生活にとって不可欠であり、私企業による供給が適切でない場合には、地方公営企業によるサービスの供給が期待され、義務となる。とともに、地方公営企業にはその経済性を発揮させるため、経営のための権限を有する管理者制度や独立採算制を採用し経営の自主性を高めるために、特別会計を設け一般行政とは異なる会計方式を採用している。

公共性と経済性との両立は、料金問題、経営の合理化等において必ず再燃する問題である。しかし私企業の行動モデルとはまったく異なる公営企業の行動モデルを、常に念頭においておく必要がある。

## (2) 一般会計との関係

### ① 管理者制度

管理者制度とは、公営企業においては「公営企業管理者」を原則として事業ごとに設置し、日常の業務を執行させるという制度を指す（地方公営企業法第7条）。地方公営企業の最終的責任者が首長である以上、管理者は、首長の補助職員であるが、企業の経済性を発揮させるた

めに、経営に関する大幅な権限が与えられている。

管理者は、地方公営企業の経営に関して識見を有する者のうちから自治体の長が任命する（法第7条の2）とされ、広く民間からも経営手腕を有する人を選任することができる。また、その地位を安定させ一定期間経営に専念できるよう任期は4年とし再任できることとされているが、現状では、地方公営企業の管理者の選任は一般行政部局からの人事ローテーションの中にあり、必ずしも経営手腕に着目した選考が行われているわけではない。この点は今後の大きな問題となろう。

## ② 独立採算制

地方公営企業における独立採算制とは、自らで経営責任を負いつつ独自の経営活動を行うことと、収益を上げることではなく、あくまでも経営上の収支均衡を前提とすることをいう。しかしその経営活動には常に前述の公共性が絡んでくるため、一般会計からの赤字補填が必ず存在する。このことと民間企業と異なって破産制度のないことの2点が、常に完全な独立採算制を脅かし、かつ放漫経営のそしりをうける原因となっている。

具体的には、公共性の確保のための低廉な料金をどのように設定するのかが、極めて困難な問題である。市民に受け入れられるほど低廉で、かつ経営も安定させることのできる高額な料金を、どのように探索するのかが難しい。さらに市場における価格設定といつとも独占性の強い市場において、費用効果的な経営を行うことがいかに困難であるかは、理論と数々の実証分析が教えるところである。

## (3) 経費の負担区分

### ① 経費の負担区分とは何か

地方公営企業は表向き、独立採算制を原則とするとはいえ、それには抜け道がある。公営企業は「その性質上、当該地方公営企業の収入をもって充てることが不適当な経費」や、「能率的な経営を行ってもなお十分な費用を得ることが、客観的にみて困難であると認められる経費」は、別途充当されるべきであるという「経費の負担区分」を前提にして、独立採算性の原則が適用されている。実はこの「経費の負担区分」が曲者である。

「経費の負担区分」とは当該公営企業会計と、一般会計との間の負担区分のことである。公営企業会計は独立採算性の原則と受益者負担の原則を貫いている。しかし先に述べたように、「地方公営企業の供給するサービス

は地域住民の生活にとって不可欠であり、私企業による供給が適切でない場合には、地方公営企業によるサービスの供給が期待され、義務となる」ようなサービスである。ということは、公営企業によって供給されるサービスは、「もともと採算を取ることが困難なものや、公共の福祉の見地から採算を度外視しても供給を行うべきサービス」ということになる。するとこの場合、すべての経費を料金収入によって賄うことは困難であるという赤字経営を前提としていることになる。そこで独立採算になじまない部分について、一般会計からの負担を認めるのである。これが一般会計からの経費負担の原則である。

このように独立採算性原則とはいうものの、「経費の負担区分」を前提にして、地方公営企業がすべての経費を、その収入によって賄わなくても良いという理由は、地方公営企業が本来地方公共団体の一般事務とも考えられるような仕事を行ったり、企業ベースには乗らないような活動を、公共的必要性から実施しなければならない場合があるからである。また、地方財政法第6条但書によって、災害その他特別の事由がある場合において、議会の議決を経た場合には、公営企業会計に対して、一般会計からのさらなる繰り入れを行うこともできるようになっている。

しかしながら「独立採算になじまない部分」であるのか、その判別は極めて難しい。また、独立採算性の原則といいながら、「経費の負担区分」を前提にするため、この点が公共性（各事業法）と経済性（地方財政法）との不明確な部分を生み出す原因となっている。さらに責任体制の不明確化につながり、費用効果的な経営が確保できるかどうかの問題を発生させることになる。

### ② 一般会計が負担すべき経費

では地方公営企業の経費のうち、一般会計の負担すべき経費はどんなものがあるのだろうか。それは以下の二つである。ただしここで「経費」とは、経常的収支における経費だけを指すのではなく、資本的収支における支出も含んでいる。したがって単年度の支出だけではなく長期にまたがった支出も含んだ経費である。

#### ②-1 その性質上、地方公営企業に負担させることが適当でない経費（行政経費、1号該当経費）

根拠：公営企業法第17条 第2項 第1号

1号該当経費は地方公共団体の一般行政サービスを、地方公営企業がその代わりに行っている場合に発生する

経費であり、一般的には経費の性質上、公営企業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費とされている。これらは、自治体の一般行政事務を公営企業が肩代わりし、本来の公営企業の活動とはいえない性格の事務に要する経費で、その活動は給付・対価という関係で行われる経済活動ではないことから、経費も受益者負担の原則により料金として回収することが適当でないもの等が挙げられており、その全額が一般会計において負担される。

また、企業の性質上、能率的な経営を行ってもなおその経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費で、公営バス、公営病院などの経費そのものの性質は、受益者負担の原則による料金によってまかなうべきであっても、現実の問題として経費の全額を受益者に負担させることが受益者の負担能力などからみて困難なものとして挙げられている。具体的には水道事業、工業用水道事業における消防、消火栓に要する経費、病院事業における看護師養成学校の建設・運営などがこれに該当する。

#### ②-2 地方公営企業の性質上、当該企業に負担させることが困難な経費（不採算経費、2号該当経費）

根拠：公営企業法第17条 第2項 第2号

2号該当経費は、経費の性質としては独立採算制と受益者負担の原則に基づいて、料金で回収すべきものであるにもかかわらず回収しえないもの、受益者に負担させようとしても困難なものなどがこれに該当する。

負担区分による一般会計からの負担（上記②-1、②-2とも）は、独立採算制の原則の例外ではなく、当然の「経常的、義務的な負担」であり、公営企業の独立採算制をより強固なものとするために設けられたものであることに注意を要する。特にこの2号該当経費は1号該当経費と異なり、その経費の全額が一般会計からの支出とはならず、不足経費部分に限られており、これらの経費については地方公営企業法施行令第8条第5項に事業ごとに具体的に定められている。しかし各公営企業においてこの2号該当経費の例示は、1号該当経費の例示と異なって多くのケースが挙げられており、最終的には個々の公営企業の実態に応じて各地方公共団体の首長が個別に判断する以外にないとされている。上で述べてきた「独立採算になじまない部分」の判断と、「放漫経営のそしり」を受けかねない部分がこの2号該当経費に集約されている。

#### ③ 負担区分によらない経費の支出

地方公営企業に対する一般会計からの繰出し金は、上記負担区分による「経常的、義務的な負担（1号該当経費、2号該当経費）」以外に任意的な繰出しとして、補助、出資、長期貸付等がある。

##### ③-1 補助（法第17条の3）

災害の復旧やその他特別な事由があるときに限っては、一般会計等から補助を行うことができる。これは、独立採算制の原則を破る例外的なものであるが、施設の復旧等ができなければ住民生活に支障が生じる等の合理的な理由がある場合には、行政的・財政的に必要な措置をとることが公共団体の責務であるという考え方に基づいて行われている。

##### ③-2 出資、長期貸付（法第18条関係）

公共団体が必要と認めた場合、公営企業に対して一般会計から出資または長期貸付を行うことができる。この場合、出資を受けた公営企業は経営の状況に応じて納付金を納付、長期貸付については貸付を受けた後に、適正な利息を一般会計等に支払わなければならないこととされている。

##### ③-3 独立採算制と一般会計等からの繰出し

一般会計から公営企業に対する支出において問題となるのは、公共団体の判断による任意的繰出しである。一般会計からの繰出しは、公営企業の非効率から発生した赤字を漫然と補填することは認められてはいないが、現実にはほとんどの公共団体において赤字補填的な繰出しが行われてきたことは否めない。しかし、安易に一般会計等からの繰り入れに依存することは、公営企業の経営の効率化等、経営努力に対するインセンティブが働かなくなるばかりか、一般行政から過度の政策的配慮を求められることにより、経営の自主性までも失う危険性がある。また、利用者負担の公平も害するものである。さらに一般会計の不要な財政負担となり、財政の硬直化につながる恐れがある。

しかし、現実には一般会計から公営企業に向けての赤字補填の繰出しが慣行化されている公共団体は数多く存在しており、これを改革することはかなり困難であるといわざるを得ない。

## 4 公営企業の料金設定<sup>(4)</sup>

### (1) 原価方式

公営企業の料金設定は原価方式で設定されている。原価方式とは、独占的価格となる地方公営企業の料金に対

して、「企業として原価を償い生産を継続するに足る程度の水準があれば良い」という枠をはめることにより、不当な儲けすぎを排除するものである。つまり、「経営に要する費用」（一般行政部門からの外部性等による負担部分を除く）＝「料金対象経費」とする考え方である。この原価方式によることで以下のような効果が得られ、公正妥当な料金対象経費の積算が可能となるのである。

- ① 独占による不当な利潤の上乗せという影響を排除することができる。
- ② 経費項目を明確にできるため、無用な経費の混入を避け易く、料金対象経費を明確にできる。
- ③ 経費の性質分析を前段階で行ってから積算するので、行政部門の負担部分の分離が明確にできる。

しかし逆に考えるとこの原価方式は「少々、経営効率性、費用効率性が悪くとも、原価・賃金が補償される」という論理になり、「放漫経営の放置」につながることになる。この「独占市場における原価方式」は功罪相半ばする方式である。

## (2) 三段階の決定基準<sup>(1)</sup>

一般に、市場競争原理の働かない独占体制において、サービスの供給者と価格決定者が同一である場合、サービスの価格は不公正、不公平となる恐れが大きい。そこでこのような弊害を回避するために、地方公営企業の価格決定には厳しい規律が課せられている。その規律とは、地方公営企業法第21条第2項であり、料金は、①公正妥当なものでなければならず、②能率的な経営の下における適正原価を基礎とし、③健全な運営を確保できるものでなければならない。とされている。したがって妥当な料金決定に際しては、この三段階における決定基準が求められてくる。しかしこの判定は現実には困難である。

### ① 料金の公正妥当なこと

「公正妥当」という意味は、公営企業がその料金で原価を償い、サービスを生産・販売していけるものであり、同時に消費者は料金にふさわしいサービスの提供を受けることができる、生産者・消費者の両者に、調和の取れたものでなければならない、とされている。さらに公営企業の料金体系を利用して、所得の再分配など利用しようとする場合、料金体系全体として調和の取れたものでなければならないともされる。

しかし考えてみればすぐに理解できることであるが、「生産者・消費者の両者に調和が取れ、さらに体系全体として調和の取れた」料金体系などを人為的に設定でき

るはずがない。かつて共産主義社会を構築していたソビエト連邦においては、資本主義社会における市場を形成せず、「生産者・消費者の両者に調和が取れた」料金体系を、政府の指示で人為的に設定しようとして、結局失敗したことは我々の記憶に新しい。

### ② 能率的経営を前提としての原価方式

決定基準の第2は「原価方式」である。これには「能率的経営」という但し書きが付く。放漫経営の結果を償うことは許されない。この点が昨今の「地方公営企業へ企業経営を導入する」という民営化の傾向へとつながっている。

ところでこの「原価方式」にはややもすれば誤解が伴う。消費者は「サービスの利用料金は安ければ安いほどよい。」と考えがちであるが、これは間違いである。原価を償えないような安い料金では、公営企業のサービス供給は長続きしない。もちろん一般会計から補填すべき赤字（経費の負担区分に基づく）もあるが、すべての赤字を一般会計から補填すればよいというものでもない。また、「原価方式」は、原価を総合的に考えても良く、個別のサービスごとに、原価に基づく価格設定をしてもよいとされている。言い換えると「内部補助」も想定されている。さらに能率的経営を行っても赤字が発生する場合には公営企業の料金は高く設定するべきである。

### ③ 健全な運営の確保（事業報酬）

公営企業の「原価方式」における原価は、事業報酬や資本報酬を含んでいない。このように公益事業料金において一般に使用される、適正利潤を含んだ意味での「総括原価」よりも狭い意味で使用される。すなわち同じサービスを公営企業と公益事業とで供給するとすれば、適正利潤を含まない分だけ公営企業の原価は小さく、その分、価格は低く設定されるべきであるということになる。

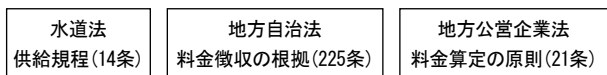
しかし公営企業が長期にわたって健全な運営を確保し、消費者の需要に応えるためには事業報酬が必要である。それは利潤を挙げ、株主配当や職員の給与の増額に資するためのものではなく、膨大な固定設備の更新ための、長期投資に使用する内部留保と考えるべきである。危険や災害に備え、円滑に再投資していくためには自己資本の充実を図る必要がある。公営企業理論において事業報酬をどのように料金に参入するかは、いまだ定着した考えはない。しかし公営企業において「健全な経営」を目

指すのであれば、公益事業とは異なる意味での事業報酬についての考え方を早急に確立するべきであろう。

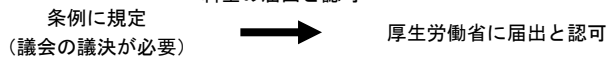
### (3) 料金決定の制度の概要<sup>③</sup>

公営企業の具体的な料金制度について、水道事業を例に取りつつ料金決定の制度を概観してみよう。水道事業は、まず水道事業の基本法たる水道法によって規制される。次に前節で説明したように地方自治法によって規制される。最後にももちろん地方公営企業法によって規制される。これらが水道事業の制度としての根拠法令である。また料金の決定については議会の議決が必要であり、水道法を管轄している厚生労働省へ届ける必要がある。この根拠は水道法第14条第2項にある。また、地方公営企業が供給しているサービスの料金は原価方式によって算定される。この原価方式の根拠は水道法第14条第4項にある。これらの関係を次の図3に簡略に示した。他の公営企業の料金制度についてもこの水道事業の制度に酷似しており、事業法（水道法）、地方自治法、地方公営企業法のコンビネーションになっている。

図3 水道事業  
水道事業（地方公営企業）（各根拠法令）



料金の届出と認可



#### 水道法 第14条(供給規定) 第2項

地方公共団体たる水道事業者は、料金を変更したときは、厚生労働省令の定めるところにより、その旨を厚生労働大臣に届け出なければならない。

#### 水道法 第14条(供給規定) 第4項

厚生労働大臣は、前項の認可の申請が次の各号に適合していると認めるときは、その認可を与えなければならない。

- 一 料金が、能率的な経営の下における適正な原価に照らし公正妥当なものであること。
- 二 料金が、定率又は定額をもって明確に定められていること。
- 三 水道事業者及び水道の需要者の責任に関する事項並びに給水装置工事の費用の負担区分及びその額の算出方法が、適正かつ明確に定められていること。
- 四 特定の者に対して不当な差別的取扱をするものでないこと。

(出所) 筆者作成

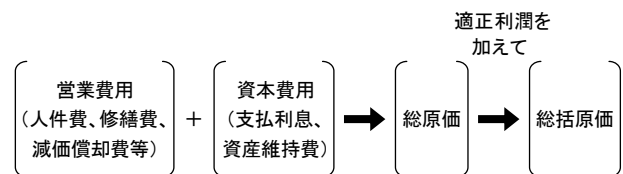
### (4) 総括原価方式

#### ① 公営企業の総括原価方式とは

公益事業における総括原価方式とは、適正な原価（効率的に事業が行われた場合に要するであろう総費用）に、適正な事業報酬（事業の健全な維持・発展に必要な資本

調達上のコスト）を加えたものが、総収入に見合うように料金を設定する方式である。ところで最近では地方公営企業においても、この方式を採用する例が出てきた。この方式は次のようなものである。まず図4のように、人件費、修繕費、減価償却費などで構成される営業費用と、資本費用で構成される総原価を確定させる。資本費用はいくつかの計算方法があるが、資本費用＝支払利息＋資本的収支不足額（すなわち資産維持費）－減価償却費等が一般的な計算方法である。この総原価は、[公営企業としてなすべき努力を行った上での] 原価として定義される。この総原価に適正利潤（事業報酬）を加えたものが、「総括原価」として定義される。この総括原価を地方公営企業の課す料金でどこまで回収するかが、公営企業の料金問題である。しかし公営企業の適正利潤（事業報酬）とはなんだろうか。

図4 総原価、総括原価の図解



(出所) 筆者作成

#### ② 総括原価方式の計算方法<sup>④</sup>

総括原価方式の場合には、私企業のような限界費用価格形成ではなく独立採算制の解すなわち平均費用価格が、現実的に妥当な価格形成政策となる。この場合、上記の適正利潤（事業報酬）の計算が問題となる。

第1の方法は、旧来、実施されてきた「積み上げ方式」である。料金算定期間直前の資本と負債の構成とその額を前提として、それぞれに必要な事業報酬を算定し、これを加算する、という方法である。この方法は、料金算定期間直前の資本構成に応じて支払利息や配当金（納付金）等を算定し、その合計額を事業報酬とする。このため資本と負債の組み合わせが最低の費用となるような、最適構成ができない。これが資金調達を効率化する誘因を、公営企業側に引き起こさないといううらみを持つ。

この欠点を修正するために採用されてきたのが、第2の公正報酬率規制方式である。この方式は、事業に投下された「真実かつ有効な財産価値」（事業資産）に対して、一定の報酬率を乗じた額を事業報酬とするやり方である。この場合、事業資産とは、公営企業の事業運営に必要な資産のみを指し、それ以外の資産を除いた、一般

に当該公営企業の貸借対照上の固定資産である。また、未完成設備および建設仮勘定のうち、未稼働の資産を除いたものである。ただし運転資本とその他資本（特に収益性のない出資勘定）を含んでいる。この事業資産をレートベース（ $V$ ）と呼び、これに公正報酬率（ $\varphi$ ）を乗じる。

公正報酬率の算式は以下である。ここで $D$ は負債資本、 $i$ は利子率、 $E$ は自己資本、 $f$ は利益率である。利子率には長期資金借入利子率、利益率には長期預金利子率などが用いられる<sup>(5)</sup>。

$$\text{公正報酬率} : \varphi = \frac{D}{V}i + \frac{E}{V}f$$

料金収入として回収が認められる分を $TR$ とすると、公正報酬率規制では、 $TR \leq E + (\hat{V} - D)\varphi$ でフルコストが計算される仕組みである。ここで、 $E$ ：営業費、 $\hat{V}$ ：使用資産価値額、 $D$ ：減価償却累計額、 $\varphi$ ：公正報酬率である。上式では $(\hat{V} - D)$ がレートベース（ $V$ ）と呼ばれる部分である。この方式が最近の公営企業の適正利潤（事業報酬）の計算の主流である。しかしこの方法でもってしても営業費用の費用効率化へのインセンティブは働かない。

### ③ 公正報酬率規制のメリットとデメリット

この公正報酬率規制のメリットは

- ア 料金算定の根拠が比較的分かりやすい。
- イ 事業者が過大な利益あるいは損失を生じることなく公正な報酬を確保できる。
- ウ 消費、者が過大な料金負担を負うことがない。
- エ 安全性やサービス向上のための長期的な設備投資への誘因が働く。

等がある。

その反面、公正報酬率規制方式には、以下のような問題点が指摘されている。

- ア 事業者の効率化努力により原価が節減されれば、それに応じて料金を引き下げることとなるため、効率化のインセンティブが働きにくい。
- イ 行政当局は、事業者の申請内容に基づき、その原価が適正かどうかを判断するが、原価に関する情報は事業者に偏在していること（いわゆる「情報の非対称性」）により、その原価が徹底した事業の合理化を前提とした、適正な原価であるかどうかを判断することが難しい。

ウ 行政当局側の査定コストや申請者側の資料提供コストが膨大になる。

エ 基本的には、共通費を含めて全ての費用を各サービスに按分・配賦した上で特定の料金設定がなされること、申請や査定に時間がかかること等により、事業者が物価上昇等の経済情勢や、市場の変化に応じて柔軟に料金設定することが困難である。

オ 公正報酬率規制は、我が国でも電気・ガス料金、大手民鉄運賃等で採用されているが、過度に資本集約的な生産方法を採用しようとする誘因が与えられる可能性がある（アバーチジョンソン効果）。

等である。

さらにこれら以外にも、

カ 原価等の裏付けに基づく価格設定方式をとっているものの、運用上必ずしも原価等の実態を反映していない。あるいは、その決定に至るプロセスが必ずしも透明でない。

という指摘もある。

以上が地方公営企業の現状に関する説明である。以下では地方公営企業の経営戦略について述べよう。

## 5 地方公営企業の経営戦略

### (1) 「公共性」の検討

公営企業の経営戦略の検討に当たって、最初に考察すべき点は上記第2節の最後に挙げた公営企業の存立基盤である。とりわけ公営企業と民間企業との4つの違いのうちの最初の2つの点である。

ア 地方公営企業は利潤の獲得・増大を目的としない。

イ 地方公営企業の目的は、地方公共団体の行政目的と同様に、地域住民の福祉の増大にある。

地方公営企業は、「住民の間に大きな需要がありながらも、民間企業の進出が期待できない分野において、採算性を犠牲にして進出するべき役割」を担っている。いかえれば、採算性によって供給そのものが左右される民間企業には、その供給をまかせられないようなサービスを供給することが、地方公営企業の役割であり、これが公営企業の保持する最低限の「公共性」であるといえよう。すると社会の変化や技術進歩、市場構造の変化などによって民間企業の進出が期待でき、市場が構成される可能性ができてくれば、公営企業はもはや解散して良いという結論も生まれてくる。

公営企業の存廃には、この「①民間企業の進出と②市場形成の可能性」の検討が必要である。この最低限の「公共性」に付加して、「③地域住民の福祉水準」の低下がないかどうかを検討する必要がある。これらの①～③の考察・検討は公営企業の存廃審査のさいの出発点である。にもかかわらず現行の公営企業の民営化の検討のさいには、上記①、②の考察は「社会情勢の変化」等でお茶を濁し、③の考察は省略し、公営企業会計の赤字による維持不可能性、一般会計からの赤字補填の継続不可能性の議論から出発するきらいがある。公営企業存廃の検討に当たってそれは大きな間違いである。例えば大阪市における交通審議会の公営バス等の廃止の議論の際には、③の考察は具体的にはなされておらず、「公営バスの廃止後、数年間は民間バスで代替できるので、その後も大丈夫だろう」という見込みで廃止が検討されている。弱い根拠に基づく存廃の議論は危うい結果を招く。

地方公営企業に係る様々な経営戦略について後述するが、「公共性」の検討という段階で考えると、各地方公共団体において公営バスが廃止されつつある反面、技術進歩の著しい水道事業が相変わらず公営企業であることには違和感を感じる。公営バスが廃止された地域に、民営バスが市からの補助金なしに直ちに進出したという例は聞かない。ということは公営バスの廃止された地域においては民間企業の進出はなく、市場形成の可能性も少なく、したがって地域住民の福祉水準は低下しているといわざるを得ない。これに対して水道事業は技術開発の進展により、民間企業の水道事業分野に対する進出の意欲は高い。すなわち水道事業については民間企業の進出機運と市場形成の可能性は極めて高い。にもかかわらず、相も変わらずに水道事業はほとんど公営企業で占められている。問題は地域住民の福祉水準の増進につながるのかという「公共性」の面からの検討が必要である。

## (2) 経営評価指標を考える

公営企業の経営評価を行う際の重要なものに経営評価指標がある。いうまでもなく私企業はその目標は利益（収益－費用）追求にあり、私企業にとって利益率は経営のよし悪しを示すもっとも大事な指標である。私企業の利益水準を評価する指標として、各産業共通のものでは

$$\textcircled{1} \text{ 売上高利益率 (\%)} : (\text{利益 (収益 - 費用)} / \text{収益 (売上)}) \times 100$$

$$\textcircled{2} \text{ 資産利益率 (\%)} : (\text{利益 (収益 - 費用)} / \text{事業資産}) \times 100$$

などがある。

これに対して地方公営企業の経営指標は種類の異なる事業間共通の指標として以下のものがある。もちろんこれ以外にも各事業に応じて様々な独自指標が存在している。

$$\textcircled{3} \text{ 総収支比率 (\%)} : (\text{総収益} / \text{総費用}) \times 100$$

$$\textcircled{4} \text{ 経常収支比率 (\%)} : (\text{経常収益} / \text{経常費用}) \times 100$$

$$\textcircled{5} \text{ 営業収支比率 (\%)} : (\text{営業収益} - \text{受託工事収益}) / (\text{営業費用} - \text{受託工事費用}) \times 100$$

$$\textcircled{6} \text{ 累積欠損金比率 (\%)} : \text{累積欠損金} / (\text{営業収益} - \text{受託工事収益}) \times 100$$

$$\textcircled{7} \text{ 不良債務比率 (\%)} : \text{不良債務} / (\text{営業収益} - \text{受託工事収益}) \times 100$$

$$\textcircled{8} \text{ 資金不足比率 (\%)} : (\text{流動負債} - \text{前年度同意等債で未借入等額}) + \text{建設改良費等以外の経費に対する地方債現在高} - (\text{流動資産} - \text{当年度に繰り越される支出の財源充当額}) / (\text{営業収益} - \text{受託工事収益}) \times 100$$

このうち、公営企業の経営評価指標として最も基本的なものは③総収支比率と④経常収支比率である。③総収支比率とは総収益と総費用を比較したもので、100%を超える数値が高いほど経営状況が良好とされる。法適用企業の場合、100%以上であれば純利益が生じており、100%未満であれば純損失が生じていることになる。また、④経常収支比率とは企業の収益性を示すもので、経常費用が経常収益によってどの程度賄えているかという、経常費用に対する経常収益の割合である。いずれの指標も100%を超えると健全であるとされる（法非適用の事業は、総収益を総費用と地方債償還金とで除して（収益的収支比率）算出する）。

ところでここで私企業の比率と公営企業の比率を比較して注意すべきことがある。それは例えばもっとも基礎的な比率である上記の①と③とを比較すると理解できる。どのような指標でもターゲットとなる数値は分子に置く。①売上高利益率の分子は利益（収益－費用）であり、③総収支比率の分子は総収益である。すなわち公営企業の経営評価指標は「利益・利潤」ではなく、「収益」そのものであることに注意してほしい。両指標の分母はそれぞれ「収益」であり「総費用」であり、異なった概念である。しかし利益 $\approx 0$ と考えれば「収益」 $\approx$ 「総費用」と、近似的値となる（私企業の経営判断のマイナーな指標として、総費用営業利益率（営業利益／総

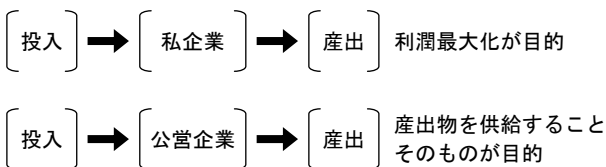


費用（売上原価＋販売管理費）があり、この場合には総費用そのものが分母に現れる）。

いずれにせよ私企業の基礎的分析指標のターゲットとなる分子には必ず「利益」が出現し、公営企業のそれには必ず「収益」が出現する。しかも公営企業の基礎的経営指標である③総収支比率と④経常収支比率は、1未満になること（赤字経営）はできれば避けることとされており、1を超えること（黒字経営）が期待される。私企業とは全く異なる公営企業のこの経営目標から読み取れる姿は何だろうか。それを前述の図2をもっと簡略化した図5で示した。私企業は利潤最大化行動をとるのに比較して、公営企業は財・サービスを提供すること自体を目的としている。従って公営企業は利潤を上げることが目的とせず、財・サービスを提供したのちは、投入要素の購入に必要な費用と産出物の供給によって得られる収益（公共料金収入）を、バランスさせる（総収支比率をほぼ1にする）ように行動する。これが公営企業の目指す「独立採算制」である。様々な資金源から原資を調達し、財・サービスを提供する。最大の目的である財・サービスを提供したのち、できる範囲で費用最小化する。これが公営企業の現実の行動パターンである。

この公営企業の目的と行動パターンは地方公共団体の行動パターンに類似している。公営企業の基本的な経営評価指標である③総収支比率と④経常収支比率に類似した、公共団体における指標は実質収支比率と経常収支比率である。これらは公営企業における指標とは定義が少し異なるものの、財・サービスを提供したのちは指標をほぼ1（3～6％程度の黒字）にすることが要求される。

図5 私企業と公営企業の行動パターンの違い

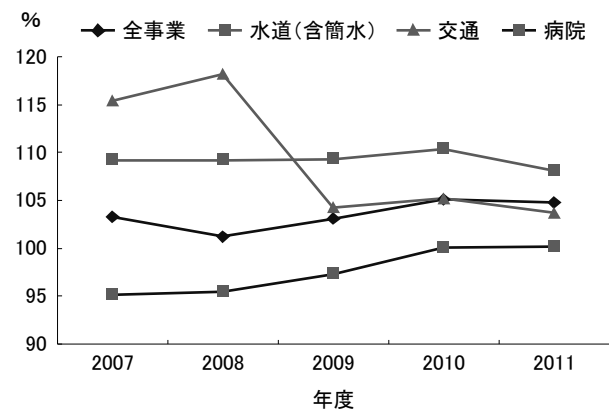


（出所）上の両図とも筆者作成

経営評価指標上から考えると、公共団体も公営企業も利潤を上げ、儲けることは基本的に許されていない構造になっている。産出物（公共団体の場合には公共サービス、公営企業の場合には準公共サービス）を提供したのちには収支をバランスさせ、ほんのわずかの黒字（ほぼ3～6％程度の黒字）にすることが、地方財政法（公共

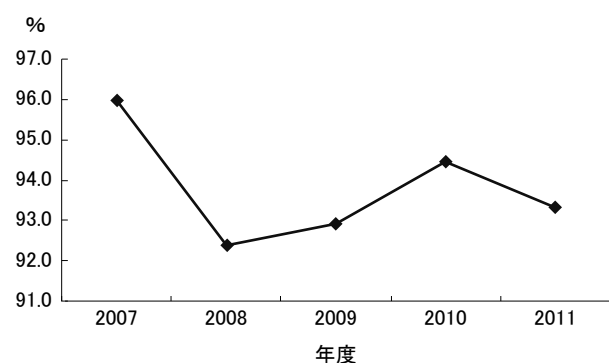
団体）と地方公営企業法（公営企業）によって規定されている。これが公営企業に要求される「経営評価指標上の公共性」である。次の図6は2013年度の地方公営企業年鑑による地方公営企業法適用企業の経常収支比率の最近5年間の推移を示している。これを見ると経常収支比率は100％（すなわち1）前後に集中しており、儲けることが許されていない（赤字は「しかたがない」として許される）。ほんのわずかの黒字が望ましいとされる公営企業の状態をよく体现している。

図6 法適用企業の経常収支比率（事業平均）の推移



（出所）地方公営企業年鑑2013年度版から筆者作成

図7 法適用企業の料金収入と営業費用の比率（事業平均）の推移



（出所）地方公営企業年鑑2013年度版から筆者作成

図7は、同じ地方公営企業年鑑による全事業平均の料金収入と営業費用（職員給与費、減価償却費と支払利息）との比率の推移である。これを見ると明らかに営業費用は料金収入だけでは賅われておらず、他会計（主に一般会計）からの繰入金に、かなりの部分を依存していることが理解できよう。

現在、公営企業に関する経営の合理化や改善策の追求が盛んになされているが、もし公営企業に対して私企業

並みの経営成果を求めるとすれば、その評価指標と行動パターンから変更する必要がある。そして繰り返しになるが、経営目的である財・サービスの供給そのものが、果たして市民生活の福祉水準の向上に役立っているかを、常に検討する必要がある。

### (3) 経営努力

現行の地方公営企業にとって経営努力をするべき分野は極めて多い。それは

#### ① 2号該当経費の情報公開

前の第3節で述べた「経費の負担区分」の内の、放漫経営になりかねないとされる「独立採算になじまない」かどうかを判断する、2号該当経費を圧縮する必要がある。前述のように、各公営企業においてこの2号該当経費は、最終的には個々の公営企業の実態に応じて各地方公共団体の首長が個別に判断する以外にないといわれている。またこの負担区分による繰出しに係る経費の一部は、国から地方交付税等により補填されている。すなわち緩い基準で2号該当経費扱いして経費負担し、その額を交付税による補填を期待するという安易な支出も考えられる。もちろん地域住民の福祉水準の増進につながる2号該当経費も考えられよう。しかし公営企業を担当する委員会に参加する議員においておや、この経費の存在を知らないことも多い。この部分の経費の公開を行い、市民の監視に委ねることが必要であり、これが結果的に厳しい経営努力につながることになる。

#### ② 負担区分によらない経費負担についても支出を圧縮する

第3節で説明したように一般会計からの繰出し金は負担区分による繰出し以外に、任意的な繰出しとして補助、出資、長期貸付等がある。災害の復旧や大規模固定資産の建設・修理・復旧等の特別な理由があるときの、一般会計からの補助や出資または長期貸付はいたしかたがない。しかし経費圧縮の自己努力を怠り、漫然と赤字補填のための繰出しを行うことは許されない。民間企業並みの激しい経営努力を実施することが必要である。

また、一般会計を運営する首長、議会等からの過度の政策的配慮を排除する必要がある。かつての国鉄民営化の理由の一つになった、国会議員から国鉄に対する過度の政治的要求まがいのことを、地方公営企業に求めてはならない。首長や議会にとって、公営企業が自分たちの要求を簡単に通してくれる財布代わりにするべきではな

い。

#### ③ 総括原価方式の変更<sup>6)</sup>

費用削減のためには、総括原価方式を変更してインセンティブ規制方式を導入することは大きな意義がある。インセンティブ規制とは、当局により一方的に定められる一律的なルールではなく、事業者に対し自主的な経営効率化の努力をさせる誘因（インセンティブ：incentive）を持たせる規制方式の総称である。発生した総原価を基準に定める総括原価方式で決定した場合、規制対象業者はコストを低減しても、利益は一定のため、コスト低減のインセンティブが働きにくい。これを改善するためコスト低減分が自らの利益になるような形式に変更したルールをインセンティブ規制と呼ぶ。このインセンティブ規制方式にはいろいろなものがあるが、主なものはヤードスティック方式とプライスカップ方式である。以下でそれを解説しよう。

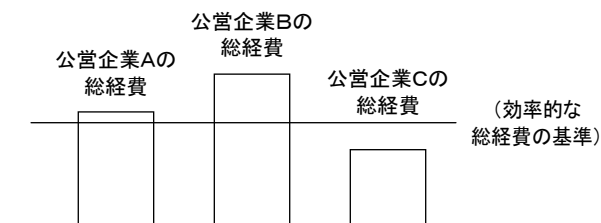
##### ③-1 ヤードスティック方式

ヤードスティック方式は、事業者間の擬似的な競争状態を作り出すことによって市場原理の代用とする手法の一つである。具体的には、ある業種についてこれをひとまとまりにし、平均などをもってヤードスティック（基準）となる費用を算出する。次に、その基準を上回る分については料金対象経費に組み込めないとするというものである。こうすることによって、基準を超える非効率部分については料金を回収できないことから、必然的に効率化を促進しようというものである。例えば総経費について、ヤードスティック方式を適用した場合を下図-5に示す。

A、B、Cの3市の同一事業の公営企業（例えば交通事業）を考えよう。全国の同一事業の平均的な総経費の95%程度を「効率的な総経費の基準（ヤードスティック）」とし、これを横線で示した。この基準を超えている公営企業AとBとの総経費分は料金対象経費に組み込めないとすれば、両企業は経費削減せざるを得ないことになる。公営企業Cは「効率的な総経費の基準」以下であり、「効率的な総経費の基準」をすべて料金対象経費に算定できるとすれば、より少ない総経費で、高い料金を実現できることになり、経営には有利である。このように、ヤードスティック方式は相対的に過剰になっている経費が原価から除外されることから、効率化によって過剰な経費を吸収するインセンティブを働かせる効果があると同時に、結果として事業者間の間接的競争を促す

効果がある。現在、日本の鉄道運賃（鉄道事業法）の査定が、このヤード・スティック方式によって行われている。ただし、ヤードスティック方式を有効なものとするためには比較対象が必要であることから、同様のサービスを提供する事業者が複数存在し、なおかつそれらのコスト条件がほぼ同一でなければならないという制約はある。

図8 ヤードスティック方式の例



### ③-2 プライスキャップ方式

プライスカップ方式は上限価格規制とも呼ばれており、原価の積上げという原価主義によらず、外性的な数字に基づいて価格の上限を定めることにより事業の効率化を促す方法である。この方法は、料金の上限そのものを規制するのではなく、料金の変化率の上限を規制するという方式をとる。

具体的には料金の改定率を、物価指数の上昇率（ $RPI$ ）から事業の生産性向上率（ $X$ ）を引いたもの以下に抑えるものである（料金改定率 =  $RPI - X$ ）。この方式は、改定率上限の範囲内であれば個別の料金を事業者の判断で決定できるということで、事業者の経営効率化へのインセンティブを促そうというものである。すなわち、規制の対象となる全サービスの料金から計算された料金指数の現在値を  $P_t$ 、値上げ後の料金指数を  $P_{t+1}$  とするとき、公営企業の申請した料金値上げが下記の式を満足すれば  $P_{t+1}$  は許可される。

$$\frac{P_{t+1} - P_t}{P_t} \leq RPI - X$$

プライスカップ規制方式は、電気通信事業におけるNTT地域通信会社に対して、導入されている。

### ④ 管理者に人を選ぶ

公営企業の管理者は首長の補助職員であるが、企業の経済性を発揮させるために、経営に関する大幅な権限が与えられている。都道府県では「公営企業管理者」としてただ一人だけの選任が多いが、市町村では各事業ごとの管理者が設置されている例が多い。前節で説明したよ

うに、現状では管理者は一般行政部局からの人事ローテーションの中にあり、年功による報奨的配慮の人事政策がなされており、必ずしも経営手腕に着目した選考が行われているわけではない。これを広く公募し、民間から経営手腕を有する人を選任すべきである。特に企業経営の経験のある人を選び、一定期間（最低でも任期4年）は経営に専念できるようにするべきであろう。

外部からの人材導入が全国に数人だけという程度では公営企業の経営改革は困難かもしれないが、全国の公営企業管理者の多くが企業経営者の出身者から選任されるという段階になれば、大幅な経営努力が期待されるであろう。公営企業管理者にこそ経営能力のある人材を導入すべきである。

### (4) 産業組織論から考えた経営戦略

#### ① 潜在的な競争相手の確認

（コンテストブル理論の応用）

かつて自然独占理論を理解するための新しい理論として注目されたコンテストブル市場理論があった。コンテストブル市場とは、参入障壁が存在しないにもかかわらず、潜在的な新規参入者が合理的に参入しないという判断を下すことが可能である市場のことである。これはサンクコストや維持可能解の条件設定に厳密なものがあり、現実への適用は困難視された。しかし公営企業の経営戦略上、コンテストブル市場理論が役に立つ部分がある。それは、公営企業の経営分野において参入障壁をはずしたらどうなるかを考えることである。

例えば公営バス事業において参入障壁をはずした場合、類似地区に民営バスが参入してくるか、公営バス事業が一部撤退した場合、同じ地区に民営バスが代替するか、一部もしくはすべてを民営バスに肩代わりしてもらえるか等を検討し、思考実験することは重要である。

小泉改革の一つとして2006年に導入された、市場化テスト（競争の導入による公共サービスの改革に関する法律に基づく）がある。これは民間にできることを行政が独占しているとの批判や、財政赤字が膨らむ中で公的サービスをもっと効率化すべきである、といった議論があり、この考えに基づいて行われる官民競争入札制度のことを指している。この市場化テストは導入後8年を経過したが、必ずしも成功しているとは言い難い。しかし公営企業の自然独占企業としての参入障壁をはずし、民間企業が参入してきた場合にも生き残ることのできる余地はあるのかどうか、民間企業が参入してきても、民間

企業とは異なる見地から残す必要のある事業かどうか等を、部内で思考実験する必要がある。このことによって今まで不透明だった公営企業のサービスの内容やコスト構造を透明化することができよう。

## ② 新しい市場を形成する

水道事業を考えよう。現在、日本の公営水道事業はじり貧に陥っている。この最大の要因は、公営水道を家事（皿洗い）、洗濯、洗面、シャワー、風呂、洗車、トイレ等には用いるが、水道水そのものを直接には飲料しないという、若い世代の水離れである。蛇口をひねればその水を飲料できる国は、アジアにも世界的にも少ない。筆者はかつてオーストラリア国内で、マレーシア人から「マレーシアでは水道水を直接、飲むことができる。インドネシアでは飲めない」と誇らしげに言われたことがあった。日本では若い世代を中心にミネラルウォーターが買われており、「水道水を直接、飲むことができる」という、日本の水道事業の大きなアドバンテージを失いつつある。公営水道事業者の努力不足である。

かつて大阪市水道局のヒット商品に「ほんまや」というペットボトル水があった。大阪市水道局が浄水技術と水道水の安全性をPRするために売り出していたものであり、500ml、100円で発売した2007年から2012年の間に約200万本を販売している。さらに2011年に国際的な食品評会「モンドセレクション」の金賞を受賞している。しかし橋下氏が大阪市長に就任直後の2012年1月に「もうかってもないのに売る必要はない。民業圧迫だ」と販売中止を決めた商品である。

水道技術の開発の宣伝とミネラルウォーターに比較しても遜色のない味とを誇った、このようなヒット商品の開発こそが、水道事業の新しい市場の開発に必要であり、市場が次第に縮小していくじり貧を救うものである。橋下大阪市長の決定は基本的に間違っている。

阪神間では企業が地下水を利用する例も多いが、地下水の利用に関しても水道局が一元化してコントロールする必要がある。大企業が地下水を利用する際には、その副次的課題として地盤沈下があり、下水道への新たな付加がある。この二つのデメリットを野放しにせず、各企業の地下水の自由な汲み上げをコントロールすることが、水道局の新たな市場開拓への余地を残している。

交通事業においては現在、公営バスに使用されている大きなバスだけではなく、小回りの利く小型バスの運行も考える必要がある。コストパフォーマンスの良い、

細い路地にまで進入できるバスの利用を考えるとともに、鉄道、タクシー業界との空間的、時間的なシームレスな移動も考える必要がある。空間的なシームレスの移動は現在いくつかの都市において考えられているが、夜11時ころまでは公営バスで対応し、11時以降は同じ路線を乗合タクシーで、バスとほぼ同一の料金で対応するという時間的にシームレスな対応も、今後は考える必要がある。あるいは現在、大阪駅前から阪急バスで実施されているような、深夜11時半以降における大阪、京都、三宮駅前といったターミナルから住宅地へ向けた直通バスの運行なども、公営企業として考慮する余地はあろう。

新しい市場を形成するあるいは追求する方法の、手ごころな指標は「需要の価格弾力性」を検討することである。「需要の価格弾力性」とは、価格の変動によって、ある製品の需要や供給が変化する度合いを示す数値である。需要の価格弾力性は、需要の変化率／価格の変化率の絶対値で表される。例えば、ある製品の価格を10%値上げしたときに、需要が5%減少したとすると、この場合の価格弾力性は0.5となる。

$$\text{需要の価格弾力性} = - \text{需要の変化率} / \text{価格の変化率}$$

(定義上、必ずマイナスを付ける)

この値が1より大きいと「弾力性が大きい」といい、1より小さいと「弾力性が小さい」という。価格弾力性が小さい場合は、価格を変更してもほとんど需要は変化しないが、価格弾力性が大きいと、価格が変わると需要が大きく変化する。通常、コメや野菜などの生活必需品は価格弾力性が小さく、宝飾品などの贅品は価格弾力性が大きいといわれる。これを公営バス事業へ応用すると、朝晩の通勤や高齢者の病院への通院、高校生の通学等の必需路線は価格弾力性が小さく、鉄道、自家用車等の代替機関が存在する路線における価格弾力性は大きいことになる。価格弾力性は顧客セグメントによっても変化する。例えば定期券購入者の弾力性は小さく、乗車券購入者の弾力性は大きい。この需要の価格弾力性を横目でにらみつつ、新しいサービスや新しい市場を形成することは重要である。

## ③ 規模の経済性・ネットワークの経済性の追求

規模の経済性とは産業全体ではなく企業ごとに考える指標である。理論的には、公営企業において各生産要素をすべて  $t$  倍投入したときに生産物が  $t$  倍を超えて増加することをいう。しかしそれほど理論に忠実に考えなく

でも、「事業規模の大きさによって低コストを実現することにより、事業を経済的に運営することが可能になること」と考えれば良い。

コストは、財・サービスの生産量には関係ない固定費（固定施設の建設・維持のための資本費）と生産量に比例する変動費（生産するための原材料費）に分けられる。財・サービスの生産量が増えれば財1単位当たりの変動費はあまり変化しないが、財1単位当たりの固定費を下げるができる。つまり生産量を増やす（規模を大きくする）ことによって、低コストを実現することができるようになる。これが簡単に考えた規模の経済性である。また、生産規模が大きくなれば変動費にも規模の経済性が働くことがある。生産量が増えれば、原材料の仕入れ先の企業にも規模の経済性が働き、原材料の仕入原価が下がるため、自社のコストを削減することができるようになる。

一般的に財・サービス当たり、あるいは事業ユニットあたりの共通コストが個別コストに比べて大きい事業には規模の経済性が働く。すなわち共通コストの有無・大小が規模の経済性のキーポイントである。その逆だと全く規模の経済性が働かないないどころか、逆に規模が大きくなってコスト高になる場合もある。この場合、規模の不経済性が働いているという。

ネットワークの経済性の概念は、もともと航空輸送業の費用効率性の判定に用いられたものである。「大規模なハブ・スポーク構造を形成している航空輸送業社や、発着陸空港数の多い航空輸送業社が低コストを実現できて、事業を費用効率的に運営することができる」と考えるのがもともとの発想である。この発想であれば規模の経済性の概念とほとんど変わらない。規模を大きくするかそれともネットワークを組むかの違いだけである。

しかしこの概念が「ネットワーク」という言葉から通信業へ適用された結果、ネットワークの外部性（Network Externalities）という概念が生まれた。このネットワークの外部性は少し異なる概念である。ネットワークの外部性は、ネットワークの参加者にとっての便益は参加者が多ければ多いほど増加していくという考え方である。例えばパソコンのプラットフォームソフトとしてウィンドウズとマックがある。このように選択肢が複数あるような場合で自分が本当に利用したいものがあっても（マックを使いたいと思っても）、他のより多くの人が使っているものに合わせて（ウィンドウズを使っている人が多い）、自分もその財・サービスを選択するような

結果を選択する。すると、より多くの人が使っているネットワークに参加することによって多数の有利性を享受することができる。これが「ネットワークの外部性」である。最近ではこのネットワークの経済性とネットワークの外部性が混同して用いられる例が多い。以下ではネットワークの外部性は考慮せずにもともとのネットワークの経済性の視点で考察する。

規模の経済性は、一般的には資本費用の大きな産業すなわち費用逓減産業に働くことが多い。言い換えると公営企業や公益事業は規模の経済性を効果的に利用できる産業である。公益事業は電力産業に代表されるように、この規模の経済性を上手く利用して、施設・資本を大規模化するとともに大規模ネットワークを組んでいる場合が多い。しかし公営企業は今のところ、この規模の経済性・ネットワークの経済性を利用しているとは言い難い。

公営企業における規模の経済性の利用方法としては、交通事業・水道事業の大規模化が考えられる。例えば公営バス事業を展開している公共団体は、ほとんど大都市である。しかしモータリゼーションの進展のために、大都市といえども公営バス事業の黒字運営は困難になっており、事業の縮小や廃止を検討している都市は多い。将来を考えれば高齢化が進み、運転免許を返却する人が多くなるであろうし、環境問題を考えた新しいライフスタイルのもとで車を持たないという選択をする若年層も多い。と考えると公共交通の重要性は今後、増大するといえよう。交通事業の生き残り作戦は、単一の都市を考えるだけでなく、周辺市町村を巻き込んだ交通ネットワークを組み、大規模化することを考える必要がある。交通事業を持つ市はほとんどの場合、地域の中核都市である。周辺から中核市へ通勤・通学客が多いと考えられ、周辺市町村も居住している市民が隣接の中核市へ移動するための交通機関を確保すると考えれば、隣接の中核市が経営している交通事業へ出資する理由も考えられる。

水道事業はもう少し困難である。交通事業に比較してその維持のためには遥かに大規模の資本費用が必要となる。このため小規模の市町村においてはこの維持が誠に困難である。であるにもかかわらず、水道事業は水道法によって各市町村ごとの運営に限定されている。この抜け道は一部事務組合を設置することで切り抜けることができる。消防・病院・退職金・福祉等で設置されることが多い一部事務組合を水道事業においても設置し、埋設水道管ネットワークという固定設備を大規模化する必要がある<sup>(7)</sup>。

#### ④ 多角化の追求と範囲の経済性

現在の手持ちの資源や技術からかけ離れた分野への新規事業の開拓は難しい。しかし公営企業が現在、保有する資源や技術力によって開拓できる新規事業は数多く考えられる。交通事業であれば、市内だけでなく近隣の市まで含めた地域における観光バス事業の開拓が考えられる。関西では四国八十八か所めぐり、西国三十三か所めぐりや、瀬戸内側と日本海側を結ぶグルメツアーなど数々のアイデアがあろう。

筆者の住む神戸市バスには、かつて須磨から石屋川までを結ぶ細長い神戸市を長手方向に走る急行バスと各停バスがあった。これに乗ると神戸市の旧市街地のすべてが地図と共に理解できるという優れたものであり、外来の客をこれに乗せて市内全域の説明をしたこともあった。このバス路線は約20年ほど前に「非効率的」という理由で廃止された。この路線などは宣伝の方法によっては多数の客を見込むことができよう。

水道事業であれば上水道事業だけではなく、飲み水には適さないが洗車などには使用できる中水道を技術開発し、洗車場を格安で営業することも考えられる。公営バス事業者の持つ広い土地の一面を利用した格安の中水道洗車場などは考えるだけでも楽しいではないか。もちろん水道事業者の持つ技術を利用した地下水くみ上げによる洗車場でもよい。

この多角化の追求を経済理論から言えば「範囲の経済性」の追求になる。「範囲の経済性」とは、企業が複数の事業を展開することにより、その複数の事業で企業の経営資源を共有化して、より経済的に（すなわち収益力が高くなる）事業運営をしていくことが可能になることをいう。多様性が増すことにより経済性が高まるのは、何らかの経営資源を共有することで、それを有効に利用できるからであり、民間企業ではしばしば考慮の対象となっている。公営企業においても収益力を高めることによって経営基盤を固め、その収益でもって赤字地域への必需的なサービス供給を行うこと（内部補助）は重要課題である。

#### ⑤ 垂直統合の経済性

現在の公営企業には垂直統合型のものが多い。この垂直統合とは何かを考えてみよう。一つの財・サービスを生産し供給・販売するには何段階もの工程がある。それを簡単に書くと以下ようになる。

<上流>

- ↓ {原材料}
- ↓ {基礎部品}
- ↓ {システム部品}
- ↓ {最終組立}
- ↓ {流通}
- ↓ {販売}

<下流>

これらの工程のほとんどすべてを、一つの企業組織で実施するのが「垂直統合」である。垂直統合を行うと企業は各段階での利益を独占することが可能になる。垂直統合とは各段階における中間投入財を自社生産するということである。垂直統合を行って利潤を上げる事を「垂直統合の経済性」という。公営企業を問わず、公益事業においてもこの垂直統合の経済性すなわち垂直統合の有利性、あるいは垂直統合の利益は追求されている。その代表例は公営企業では水道事業であり、公益事業では電力供給事業である。もちろん水道事業は、上水の精製過程において健康に影響を与えるような物質の混入を許さないという点からもその事業を垂直統合している。

このように垂直統合したほうが有利なケースはネットワーク産業である。特に航空網やバス交通網といった仮想上のネットワークではなく、水道管施設、送配電網、ガス送管網、鉄道網のようなネットワーク施設建設に膨大なコストが掛かるものは、垂直統合したほうが費用上有利であることは論を待たない。この点が現実のネットワーク施設を保有しなければならない産業の自然独占性を保証する論点ともなっている。自然独占理論において最も費用有利な解決方法は「所有者の統合」である。これが垂直統合の経済性の根拠である<sup>8)</sup>。

もう一つの垂直統合したほうが有利なケースは、完成品あるいは最終消費財の生産のための「中間財」を市場から調達できない場合である。中間財を市場から調達できれば一般的にコストは低くなる。しかし市場に競争的なサプライヤーがたくさん存在しない場合、あるいは標準的な部品では自社の製品に間に合わないような場合には垂直統合したほうが費用効果は有利である。また自企業内での消費量が多く、自社生産した方が費用を低減できるような場合も垂直統合したほうが効果的である。

しかし民間企業では一般的に垂直統合は行われていない。ほとんどは各工程において中間的な財・サービスは市場において調達されている。ということは民間企業は

現在、垂直統合の経済性はないと結論づけていることになる。

⑤-1 その最大の理由は技術進歩である。現代経済では各分野において技術進歩が激しく、かつ高度に専門化したために生産能力が飛躍的に上昇した。このため民間企業では垂直統合はほとんど実施されていない。上記の現実のネットワーク産業においても、鉄道事業における費用削減を狙った上下分離が導入されている。この場合、鉄軌道建設・維持を公共部門が受け持ち、旅客輸送車を複数の民間部門が受け持ち、乗り入れを可能にするという手法を取り入れ、費用削減を図っている例が多い。水道管施設や送配電網を持つ水道事業や電力事業においても垂直統合の利益も、現在のところかなり低下してきている。取水場、浄水場や発電所の設置・経営も自然独占性に任せず、垂直統合の系統からはずす事も考えられる。

⑤-2 最終消費財を消費者に販売・供給する部門も垂直統合の系統からはずす事も考えられる。これによって消費者の利益をたかめることができる。販売に関しては、複合的な販売が多い。いろんな商品を扱い、一カ所でいろいろな商品を購入することができるということが、顧客の利便性を高めることになる。これは前述の範囲の経済性（いわゆるone stop service）である。水道事業、発電事業、ガス供給事業などの販売部門を垂直統合からはずし、別組織にすることによって費用削減を図ることができるかどうかを検討することも重要である。

⑤-3 「垂直統合の経済性」を維持するかどうかの3番目の判断理由はコア・コンピテンスである。コア・コンピテンスとは、製品やサービス生産時におけるそのコアにある特別な生産技術（コンピテンス）のことである。たとえばある企業が新しい事業に進出しようと考えたとすると、一から設備や生産技術を整え、それを作るための人材を一から養成しなければならない。それに詳しい人材を捜してきて部下を教育させ、開発も生産も殆どゼロからスタートせねばならない。だがそうやってその事業を続けていくと様々なスキルが身に付き、最初より効率的な生産が可能になってくる。もちろんこれは、コア・コンピテンスを維持する費用と新規参入コストを比較した場合に、新規参入費用が維持費用を大きく上回るという場合にのみ起こることである。だから一度撤退しても将来新規参入コストが低くなる見込みがあれば、コア・コンピテンス維持に

かける費用は削減しても良い。

水道事業を考えると現在の各市町村の水道局における技術者の育成、技術の伝承はなおざりにされている。この技術や経験の継続・継承の不在が、水道水の質の低下につながり、ひいては若年層のミネラルウォーターの購入増加につながっている。すなわち公営水道事業はコア・コンピテンスの維持に失敗しているといわざるを得ない。様々な新規技術の開発、伝承することが市町村の水道局では不可能であれば、それらは民間企業に任せても良いのではないだろうか。

## ⑥ 密度の経済性

密度の経済性とは、ある一定エリアに集中して事業を展開することで生じる経済効果のことである。すなわち、密度の経済性とは、あるエリアにおけるユニットの数が増加すればするほど共有コストが効率的になり、単位当たりの経済性が高まる経済モデルのことである。例えば、東京ガス、大阪ガスなどの都市ガス事業者は企業、事務所、住居等が密集している都市部に展開している。都市部以外の人口密度の低い地域にはプロパンガスが普及している。都市ガス事業者は設置コストの高いガスパイプライン・ネットワークを建設するに当たって、人口密度が高いほどその建設コストを消費者に少しずつ共有させる事が可能になる。都市ガス事業者は密度の経済性を十分に享受していることになる。これに対して人口密度の低い地域の地下部にガスパイプラインを建設するのはコストが高すぎる事になる。したがってそこではガスポンペを配達するシステムのプロパンガス事業が普及することになる。

これをそのまま水道事業に応用することができる。水道管のネットワークもガスパイプライン同様に地下埋設であり、コストがかかる。したがって水道事業も公営企業とはいえ、密度の経済性を享受することも必要である。すなわち何らかの形で浄水設備や配水管の稼働率を高める工夫を行うことが重要である。公営バス事業へも応用することができる。人口密度の高い地域で鉄軌道の敷設されていない面的に広がった地域には、公営バス事業を拡大していくべきであろう。それが密度の経済性の享受につながる。

## ⑦ 技術革新の追求、イノベーションと進化と環境

公益事業においては技術革新やイノベーションは盛んにおこなわれている。これに対して公営企業ではどうで

あろうか。地下鉄事業では新しい省エネの車両が導入されているし、公営バスではハイブリッド動力のバスも導入されてきた。しかし狭い地域のみで運用するもっと小型のバスや、市内観光や近隣の観光のためのハイランクの設定を備えたバスも導入し、利益追求することも許されるのではないだろうか。

水道事業においては技術革新は進んでいる。この技術進歩を受けて国内外の水供給・開発の私企業は水道事業への進出を熱望している。これを迎える公営水道事業はどうであろうか。近畿一円で考えれば、大阪府内の大阪市を除く42市町村に水供給している大阪広域水道企業団をはじめ、阪神広域水道企業団の新規技術開発に対する態度は良しとしよう。しかしそれ以外の特に中小市町村の水道事業における技術開発は遅れており、新規技術の導入も進んでいないといわざるを得ない。

## 6 最後に

地方公営企業の定義、その役割、経営判断指標、考える経営戦略等について考察してきた。これまでにすでに述べたこともあり、Besanko *et. al.* (1996) を参考にした点も多い。公営企業の分野では特に他の分野、私企業や公益事業分野で実施されている様々な情報に疎いのではないかと考えざるを得ない経営行動も多く見受けられる。公営企業の経営に携わる方々の一助になればよいと考えて本稿を著した。「動的ケイパビリティ」、「技術・知識の伝播」等についても述べたかったが、時間に限られ、これで終わりとす。

## 註

- (1) 以下は満田／松崎／室田 (2002) を参考にした。
- (2) 「地方公営企業」に分類されない「その他の事業」には次のようなものがある。国民健康保険事業、収益事業（競馬、競輪、競艇、オートレース、宝くじ事業）、農業共済事業、交通災害共済事業、公益質屋事業、公立大学付属病院事業。
- (3) 以下は森脇／森 (1999) を参考にした。
- (4) 以下は植草 (1991)、江副 (1994) を参考にした。
- (5) 一般に公正報酬率は、資本勘定における自己資本と負債資本とによって個別に決定される。自己資本に対する公正報酬率は、各企業の自己資本利益率を上限として、公社債利回りおよび定期預金金利を下限として、この間で決められている。負債資本に対する公正報酬率は、利子率の概念から各企業の社債・

借入金の平均金利をベースにして決められている。さらにこの二つのデータから、一般的には自己資本と負債資本のウェイトを1対1として算定される。

(植草／松川 (1994) p.160)

- (6) 本章の以下は植草 (1991) の第5章、および浅井 (1999) の第3章を参考にした。植草はかなり早い段階でインセンティブ規制について触れ、浅井は海外の事例と、わが国への適用可能性について詳細にまとめている。
- (7) 10年ほど前には市町村合併を前提とした水道事業の合併の手引きが作成されたこともあったが（日本水道協会 (2004)、(2008)）、市町村合併を前提としない水道事業だけの合併があっても良い。
- (8) 近年、運輸・交通事業分野において設備の所有等の関係を異にする上下分離方式が採用されるようになった。運輸・交通事業はインフラ（通路）と車両（運搬具）が必要であり、両者が適切に結合して能力を発揮することにより輸送サービスを生産している。このサービスの上下分離とは、自然独占型公営・公益事業における、最終財・サービスの生産に不可欠な施設の所有（占有）と、その施設を利用して財・サービス生産を行う主体との分離のことをいう。これは運輸・交通事業に市場原理を取り入れたら、民間企業の活力を導入しようとする、垂直統合の経済性とはまた異なる原理からの発想である。

## 参考文献

- [1] 浅井澄子 (1999) 『電気通信事業の経済分析』増補改訂版 日本評論社。
- [2] 石井晴夫 (1996) 「鉄道事業における規制緩和と新しい運賃設定方式の導入」公益事業研究 48 (1) pp.43-50.
- [3] 井上孝男 (1985) 『公営企業』（現代地方財政講座）ぎょうせい。
- [4] 植草 益 (1991) 『公的規制の経済学』筑摩書房。
- [5] 同上 (1996) 「インセンティブ規制の理論と政策」公益事業研究 48 (1) pp.1-8.
- [6] 植草 益、松川 勇 (1994) 「料金規制の理論と実際」『電力』第5章（講座公的規制と産業）NTT出版。
- [7] 江副憲昭 (1994) 『市場と規制の経済理論』中央経済社。
- [8] 衣笠達夫 (2005) 『公益事業の生産性分析』中央



- 経済社.
- [9] 同上 (2010) 「地方公営企業の経済学 (上)」追手門経済論集 44巻 2号, pp.1-60.
- [10] 同上 (2014) 「地方公営企業の経済学 (下)」追手門経済論集 48巻 2号, pp.1-73.
- [11] 醍醐昌英 (1996) 「プライスキャップ規制の公正報酬率規制に対する優位を具体化する方法の考察」公益事業研究, 48 (1) pp.66-74.
- [12] 日本水道協会 (2004) 『市町村合併に伴う水道事業統合の手引』(社)日本水道協会.
- [13] 同上 (2008) 『水道広域化検討のために』(社)日本水道協会.
- [14] 藤田正一 (2010) 『地方公営企業の経営改革』弘前大学出版会.
- [15] 満田 誉、松崎 茂、室田哲男 (2002) 『地方公営企業』ぎょうせい.
- [16] 水野敬三 (2001) 『公益事業規制のモデル分析』税務経理協会.
- [17] 森脇晴記・森 浩志 (1999) 『図解 地方公営企業の財政制度』(改訂版), ぎょうせい.
- [18] 山内弘隆 (1996) 「プライスキャップ規制の理論と政策」公益事業研究 48 (1) pp.9-20 (1996)。
- [19] 山本哲三 (1996) 「インセンティブ規制の理論と実際」公益事業研究 48 (1) pp.75-90, 109-110.
- [20] 山谷修作 (1996) 「電気・ガスヤードスティック規制の特徴と課題」公益事業研究 48 (1) pp.31-42.
- [21] 横倉 尚 (1996) 「ヤードスティック規制の理論と政策」公益事業研究 48 (1) pp.21-30.
- [22] Averch, H., L.L. Johnson, (1962) "Behavior of the Firm under Regulatory Constraint", *American Economic Review*, 52 (4) pp.1053-1069.
- [23] Besanko, D., Dranove, D. and Shanley, M. (1996) *The Economics of Strategy*, 2ed. Ed., John Wiley, New York.
- [24] Joskow, P.L. and R.G. Noll (1983) "Regulation in Theory and Practice: An Overview", in Fromm, G. (ed.) *Studies in Public Regulation*, pp.1-78.
- [25] Porter, M. (1980) *Competitive Strategy*, Free Press, 土岐、中辻、服部共訳『競争の戦略』ダイヤモンド社 (1985) .
- [26] *ibid.*, (1985) *Competitive Advantage*, Free Press, 土岐、中辻、小野寺共訳『競争優位の戦略』ダイヤモンド社 (1985) .

- [27] Saloner, G., Shepard, A. and Podolny, J. (2001) *Strategic Management*, John Wiley and Sons, Inc., 石倉洋子訳『戦略経営論』東洋経済新報社 (2002) .

## 謝 辞

本稿は科学研究費助成事業 (基盤研究(C), 課題番号 26380384) の成果の一部である。



## 論 文

会計コンバージェンス進行下の公正処理基準と権利確定主義  
—法人課税所得計算における基礎的概念の再検討—

梶原 晃

追手門学院大学 経営学部 教授

## 1. はじめに

本稿の目的は、収益認識と期間帰属の問題を例に、法人税法上の基礎的概念であり、法人の課税所得計算における基本原則でもある公正処理基準と権利確定主義について、それらの意義を、既存の学説・判例をベースに、会計基準のコンバージェンス（国際的な共通化）が進みつつある現代的な文脈から再検討することにある<sup>1</sup>。

これまで、日本では、法人税法に基づく法人の課税所得計算は、多くの部分を企業会計に準拠してきた。それは、法人税法の条文本体には具体的な計算に関する規定はなく、条文中におかれた、いわゆる公正処理基準を介して、企業の会計処理の基準に頼って課税所得を算出する、という連繋関係に支えられてきたからである。また、収益認識の時期に関する判断についても、法人税法上では、権利確定主義という独自の考え方を持ちながらも、その実態は企業会計上の実現主義に基づく会計思考とその処理に大きく依存している。このように、法人課税所得計算と企業会計の間には密接な関係が歴然として存在する。

ところで、目をグローバルに転じると、この企業会計の基準に関して、また別の姿が見えてくる。そもそも、会計基準とは、企業会計上のルールであり、その国・地域の商習慣や経済環境により、その内容は大きく異なる。

こうした状況の下、ビジネスや投資活動のボーダーレス化を背景に、異なる国・地域の企業間での財務諸表の比較可能性向上を目的とした、会計基準のコンバージェンスが目指されるようになった。

1973年には国際会計基準委員会（IASC）が設立されて、そのもとで国際会計基準（IAS）が作成・公表されるに至った。設立当初のIASCは欧州を中心として活動する地域機関としての色彩が強かった。その後、2001年に国際会計基準審議会（IASB）へと移行したことを契機に、世界的な会計基準設定機関へとその性格を変え、同時に、IASもその名称を国際財務報告基準（IFRS）へと変更して、その対象範囲を格段に広げていった。

日本では、1990年代以降、一連の会計制度改革（いわゆる、日本版会計ビックバン）が実施されて、この間にさまざまな取り組みが進められてきた。このコンバージェンスは中でも大きな意味を持っていた。2007年8月には、IASBと企業会計基準委員会（ASBJ）の間で、双方の会計基準の共通化に関する合意文書が交わされ（東京合意）、コンバージェンスへの取り組みを加速化させる方向で、具体的なスケジュールが発表された。さらに、米国証券監視委員会（SEC）もコンバージェンスに関するロードマップを発表したことから、その動きに弾みがつき、日本でも2009年2月には金融庁が、日本企

<sup>1</sup> 国際的な会計基準の共通化と自国への導入については、コンバージェンス（収斂）といわれる考え方（アプローチ）のほかに、アドプション（全面適用）やエンドースメント（承認）といったアプローチで対応する方法もある。

日本では当初、コンバージェンスという、自国の会計基準を国際基準に近づけて収斂させるアプローチの採用を目指しながら、企業の自主的な判断による任意適用に踏み切った。その後、IASB等が公表した個々の国際基準を各国が個別に承認し、自国の会計基準として組み込むエンドースメント・アプローチを採用する国が多数あらわれ、日本の会計基準の設定主体である企業会計基準委員会（ASBJ）は、任意適用の積み上げを図りながら、現状ではエンドースメント・アプローチに軸足を移した状態になっている。このエンドースメント・アプローチを採用する場合には、自国の会計基準の大幅な変更を避けられるとともに、自国の自主的な判断で国際基準の一部内容をカーブアウト（除外）できるため、比較的短時間のうちに国際基準を導入することが可能となる利点はあるが、その後に国際基準との同等性が問題となる危険性も同時に孕んでいる。新日本（2014）IFRSを巡る世界と日本の動向 10頁。

2011年になって、アメリカの会計基準設定主体であるFASBは、コンバージェンスとエンドースメントの折衷的なコンドースメント・アプローチを提唱した。これは、当初の移行期においては、国際基準との差異を自国の会計基準に取り込むコンバージェンスを行うとともに、その後にエンドースメント・アプローチへと移行する、というものである。

本稿では、こうした会計基準の共通化の動きを総称して、便宜的に「コンバージェンス」と呼ぶことにする。

業への、IFRSをはじめとする国際基準<sup>2</sup>の適用に関する日本版ロードマップ案を発表した。

このロードマップ作成にあたっては、国際基準の導入に向けて、国際基準と日本基準との間の重要な差異について、急ぎ調整を行うことで日本側が譲歩しており、その中には収益の認識基準も含まれていた。こうした状況の下、仮に、国際基準で採用されている収益認識のロジックが導入された場合には、日本の企業会計実務にも大幅な変更がもたらされることが予想されていた。

このように、混沌としながらも急ピッチで進行している会計基準のコンバージェンスの動きに、日本の企業会計実務が大きな変化を受けつつある現在、企業会計に準拠する現在の法人課税所得計算も、当然何らかの変化は免れないと考えるべきであろう。

本稿では、法人の課税所得計算における基本原則である公正処理基準と権利確定主義に焦点をあて、これらについて、現代的な文脈から意義の再検討をすることを通じ、①会計基準のコンバージェンス進行による会計環境の変化によって、公正処理基準を介して、法人課税所得計算が準拠する「一般に公正妥当と認められる」会計基準の射程範囲が変化する可能性がある点、②会計基準のコンバージェンス進行による会計環境の変化が、公正処理基準を介して法人課税所得計算実務に何らかの影響を及ぼす可能性は否定できない点、③これまで、多数学説では同意義として解されてきた、法人税法上の権利確定主義と、企業会計上の収益認識基準である実現主義との関係について、再整理が必要になる可能性がある点、を明らかにしたい。

## 2. 収益認識及び期間帰属に関する法人税法上の考え方

これまで、法人課税所得計算上の収益認識とその期間帰属、すなわち当該収益の計上時期については、いわゆる公正処理基準及び権利確定主義に従って判断が下されており、多数学説及び判例ともに、この考え方を踏襲してきた。本項では、これら公正処理基準及び権利確定主義について、これまでの学説の内容を整理することにする。

### 2.1. 公正処理基準

法人税法（以下、法という）では、課税所得算出についての具体的な計算に関する規定を持たない。その代わりに公正処理基準という考え方を介して、企業会計に準拠する形で対応してきた歴史がある<sup>3</sup>。

法22条1項において、各事業年度の所得の金額を、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である、と定めるとともに、その2項において、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額を、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額、としている。つまり、ある事業年度の益金の額には、取引に係る当該事業年度の収益が算入される、とだけが示されているにすぎず、特定の項目につき別途に収益認識時期を規定する以外は、特に規定を置いていない。また、当該事業年度の収益がどのようなものであるかについても、条文上は明示されていない。さらに、同条4項では、このような収益や費用・損失等は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものとし、法人が行う企業会計上の計算に準拠する形式をとっている。このように、収益認識及びその認識の時期については、当該法人が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って収益認識を行っていれば、法人税法上もその判断を受け入れることが仮定されていると考えられるが、条文上にはその従うべき会計処理の基準の特定に関する言及もない。

ところで、企業会計の分野では、実務の中に慣習として発達したものの中から一般に公正妥当と認められたところを要約した会計処理の基準として、また、商法や税法等の企業会計に関係する諸法令が制定改廃される場合において尊重される存在として、企業会計原則が存在する（「企業会計原則」前文2）。この企業会計原則は、その第2「損益計算書原則1」において、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて認識し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければ

<sup>2</sup> ここでいうIFRSには、IFRS本体のほかに、以前公表されたIASと、これらに関連して公表された解釈指針等も含んでいる。以後、本稿では総称して、「国際基準」と呼ぶことにする。

<sup>3</sup> 公正処理基準は、一般に、1967年（昭和42年）の税制改正により創設された法22条4項がその根拠とされる。

企業会計審議会が前年の1966年に発表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とする」としながら、「課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算される」とした上で、「法人税法の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする』旨の規定を設けることが適当である。」との提言がまとめられたことに端を発している。原省三（2007）「公正処理基準と通達との関係について」税大ジャーナル 6号、93頁。

ばならないとする、発生主義の原則を採用するとともに、収益については、その未実現分を原則として当期の損益計算に認識してはならないとする、実現主義の考え方を採用している。さらに、売上高の認識については、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限定して認識することで、この実現主義を収益認識時期の判定基準としても採用している。

法は、こうした企業会計原則をはじめ、数ある会計処理の基準にある規定のうち、法人課税所得計算の要請する趣旨に整合的なものを選択的に適用して課税所得計算は完遂できるのであり、この意味では法22条4項の規定する公正処理基準は、課税所得計算と企業会計を連繋させる重要な概念として機能していると考えられる。

## 2.2. 権利確定主義

先に示したように、公正処理基準を介して課税所得計算と連繋する企業会計は、収益の認識とその認識時期について、実現主義の概念を用いてその判断を行っている。この、収益認識基準及び収益認識時期の判定基準である会計上の実現主義の概念を、法人税法の側から支えるものが、権利確定主義という考え方である。

法人の課税所得計算上、事業年度ごとの所得がその課税標準となるため、法人の収益及び費用がどの事業年度に認識されるかは、極めて重要な論点となる。法22条2項は先述の通り、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、資産の売却、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額、としていた。この益金に算入すべき金額という表現について、学説及び判例は、これを算入すべき権利の確定した金額と理解しており、こうした権利の確定時期をもって収益の認識時期とする考え方を権利確定主義としてい

る<sup>4</sup>。

そもそも、この権利確定主義とは、会計上の現金主義と発生主義の対立軸をベースに、信用取引の普及による所得計算の安定という社会経済環境の変化と、収益認識時期の恣意的操作性の排除という法の要請から、企業会計上の発生主義という考え方を法が取り入れたものであり、さらに、収益のうち未実現分を排除するために、保守主義に則り、より一段と客観性、すなわち対価の回収可能性を高めた、実現主義と同意のものとして解してきた経緯がある。また、同時に、権利確定という法的基準により、具体的な問題解決のための明確な指針を与えることが可能となるため、租税法関係における法的安定性という要請にもより合目的的であるといえよう<sup>5</sup>。

ところで、この権利確定主義に関しては批判的な意見もないではない<sup>6</sup>。まず、権利確定主義は、一般に収入金額の認識時期を判定する際の基準とされてきたが、権利の確定時期はいつかといった明確な基準があるわけではなく、基準の対象となる収益の範囲も明確ではない。また、権利確定主義の意味する内容も明確さと具体性を欠き、必ずしも一義的でもない。このように法人税法上の権利確定主義は、これ単独ではその概念の意味するところを発揮し難く、企業会計上の実現主義とあわせてはじめて、具体的に機能する側面もある。この意味でも、法人税法上の権利確定主義の内容が明確に示されるためには、通常、企業会計上の実現主義の同時的な成立が不可欠であって、両者の間には密接な相互依存の関係が存在すると考えられる<sup>7</sup>。

## 3. 実際の裁判例にみる公正処理基準及び権利確定主義の考え方

本項では、公正処理基準及び権利確定主義という、法人課税所得計算における基本原則に関する学説上の考え

<sup>4</sup> 所得課税が暦年で行われる所得税についても、同様の論理が展開されている。所得税法36条1項では、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額または総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額としている。田中治（1987）「税法における所得の年度帰属」大阪府立大学経済研究 32巻2号、162頁。

<sup>5</sup> 権利確定主義の概念は戦前までさかのぼることができるが、収益の年度帰属に関する一般原則として考えられるようになった契機は、所得税基本通達（1951年（昭和26年）1月1日直所1-1国税庁長官通達）の発出である。これによると、収入金額とは収入すべき金額をいい、また、収入すべき金額とは収入する権利の確定した金額をいう、としたうえで、各種類の所得ごとに権利確定する時期を定めた。これをうけて、その後の判例も所得の年度帰属については、この権利確定主義を採用し、学説の多くもそれを支持するようになっていった。金子宏（1992）「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか」日税研論集22号5頁。

<sup>6</sup> 田中前掲 162頁。

<sup>7</sup> 通常の収益認識とは異なり、権利の確定という概念が馴染まない利得、例えば、違法な所得や、商品券などの発行対価（未使用部分について返還すべき義務がある場合を除く）などについては、それらの利得が利得者の管理支配の下に入った時点で収益として認識する、管理支配基準という考え方が用意されている。これは、権利の確定という法的基準ですべての場合を律することが妥当ではないために、補完的基準として示されるものであるが、この管理支配基準の適用は租税法関係をも不安定にするおそれがあるため、その適用は慎重であるべきという見解もある。金子宏（2014）租税法（第19版）272頁。

方が、実際の裁判ではどのように解釈されて、どのように判決内容にあらわされてきたのかについて分析する。これによって、会計基準のコンバージェンスと会計環境の変化が、どのような問題を新たに企業会計と法人課税所得計算にもたらしうるのかを検討する際の糸口とした。

### 3. 1. 大竹貿易株式会社事件<sup>8</sup>にみる収益認識時期の問題

#### 3. 1. 1. 事実の概要

上告人（原告、控訴人）Xは、輸出取引を営む株式会社である。Xと海外顧客との輸出入取引は、Xが輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上で、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、荷為替手形としてXの取引銀行で買い取りを受けるというものであった。輸出商品の販売による収益についてXは、船荷証券を取引銀行に引渡した日（荷為替日基準、すなわち為替取組日基準）をもって、継続的に計上を行ってきた<sup>9</sup>。被上告人税務署長Yは、Xの本件係争各年度の申告所得を調査し、それに基づいて船荷証券の期日（商品の船積完了日）に収益を計上する船積日基準により更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。Xはそれを不服としてYに異議申立を行ったが棄却され、さらに再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けた。そこで、国税不服審判所に審査請求したところ棄却判決を受けたため、本件が提訴された。第1審、控訴審ともに訴えが棄却されたため、Xが上告した。

#### 3. 1. 2. 主張の要旨

上告人Xの主要な主張は、

- ①企業会計原則は、何が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるかを示す原則であって、この原則に適用してはじめて「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」となり、それに適合する会計処理の基準のみが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とされる、
- ②企業会計原則における収益計上基準は、販売としての引渡しを基準とするものであり（損益計算書原則3B）、

原則として出荷より検収までの基準であれば、継続性の原則の遵守を前提として、どの収益計上基準をも選択し得るのであって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」としての販売基準は、原則として、幅広く出荷より検収までの間の基準として認められる。従って、船積日基準も、荷為替日基準も、販売基準として妥当な基準である、

- ③如何なる収益計上基準でも、継続性の原則が遵守されれば、期間損益の操作とはならない。しかも、企業会計原則における収益計上基準は、現実の引渡しの有無が基準となるものであって、恣意の介入の余地の判断を要件とするのは、企業会計原則に全く相反するものである、
- ④取引日の恣意は収益計上基準の要件ではなく、しかも、介入の余地の大きいなどというような仮定の要件を付加することは、企業会計原則に全く相反するものである、
- ⑤荷為替日基準（為替取組日基準）は企業会計原則上、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」である、というものであった。

これに対し、被上告人税務署長Yの主要な主張は、

- ⑥法22条4項において「当該事業年度の収益の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」旨が規定されていることから、法人所得の計算についても発生主義（収益認識については実現主義…筆者注）、すなわち、財価の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生するとする権利確定主義が妥当する、
- ⑦法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、同項の立法趣旨に照らして、客観的な規範性をもった公正妥当と認められる会計処理の基準といった意味であり、明文の規定があるということを用意しているというのではなく、右基準は必ずしも企業会計原則を指しているものではない、
- ⑧輸出商品等の所有権が売主から買主へ移転する時期は、一般のFOB取引<sup>10</sup>にあつては船積みの時であるが、原告の採用するFOB取引並びにC&F取引及びCIF取引にあつては、船積みにより所有権は条件付きで移転し、船荷証券を含む船積書類の引渡しにより、船積みの時に遡及して所有権が移転すると解されているところ、船積日基準は商品の船積完了日に輸出売上収益を計上するもの

<sup>8</sup> 最高裁1993年（平成5年）11月25日第一小法廷判決（平成4年（行ツ）第45号：法人税更正処分等取消請求事件）民集47巻9号5278頁。

<sup>9</sup> 本稿では、会計上の「認識」という用語を基本的に使用するが、判例に関する部分については、その原典通りに「計上」という用語を使用している。

で、実務上広く採用され支持されている。その理由は、  
1 信用状や海上保険制度の発達により、これらの貿易取引についての安全性を保証する諸条件が成熟し、引渡条件の完全達成を待つことなく、船積みという現実的引渡状況のもとで輸出売上収益を計上することが容認されていると理解されること、つまり、輸出取引に係る諸制度の発達のため、売主は輸出商品の船積みによって、実務上は回収の危険性のない確定的な売上債権を取得したのと同様の状態となり、その結果、船積みにより売上収益は実現したのと同様となる、2 船積日基準を採用する場合には客観性が保たれ、また恣意性のある余地は少ない、3 実務上一般に採用されている船積日基準は企業会計原則第2、損益計算書原則3Bにいう実現主義とも矛盾せず、また、法人税法上、所得の計算方法として妥当するとされている権利確定主義にも反しない。この点からも船積日基準は健全な会計慣行といえ、さらに、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるので、法人税法上、売上計上基準として認められている、  
⑨租税法の目的である租税の公平負担の原則に沿うためには、すべての納税者について画一的かつ統一的に取り扱う必要があり、単なる会計事実をもってしては不十分であるから、税法が法である以上、可能な限り明確な基準としての法的基準が要請されており、所得概念を法律的に把握すれば、仮に当該資産の所有権が移転しなくても、現実には納税者が経済的利益を事実上、支配し享受しているとき、つまり社会通念上、権利を有していると認められるような客観的事実の存するときに、そこに担税力がある経済的利益が認められるのであり、右利益が納税者に享受されているとみられるときに、法的支配すなわち引渡しがあったと認め得る。これを本件にあてはめると、本件商品が船積みされて、貿易業者であるXの管理し得ない状態になり、売主は自己の給付義務を完了し、商品の占有移転により売主の代金債権は確定し、その時に収益が実現したと認められる、  
⑩税務上認められる収益計上基準であるか否かは、あく

までも、個々の契約内容を検討して判断されるべきであり、一般的に収益の計上基準として認めうる基準であるか否かを論ずることはできず、複数の収益計上基準があるということは、企業が公正妥当な会計処理に反した計上基準を採用しうることを意味するものではなく、その適用する基準が合理的である場合に限り、継続適用が認められるものである、

⑪会計処理及びその手続に継続性の原則が要請されるのは、期間損益の操作を排除するためであり、収益計上基準に係る取引日を経営者等がその恣意により決定し、利益操作が行なわれるならば、継続性は何らその意義を有しなくなるから、恣意の介入の余地の大きい収益計上基準は排除されなければならない、というものであった。

### 3.1.3. 判示の内容

上告棄却。理由の概要は、

①ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うべきであり、収益はその実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる、

②また、権利の確定時期に関する会計処理について、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としなければならないとするのは相当ではなく、取引の経済的実態からみて合理的なものともみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである、

③船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡しが完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能になるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引

<sup>10</sup> 国際商業会議所が策定した貿易条件（Incoterms）における取引条件のこと。FOB取引はFree On Boardを指し、本船甲板渡し条件と訳される。売主は、積み地の港で本船に荷物を積み込むまでの費用を負担し、それ以降の費用及びリスクは買主が負担する。また、C&F取引とはCost and Freightの意で、運賃込み条件と訳される。売主は、積み地の港で本船に荷物を積み込むまでの費用及び海上運賃を負担し、それ以降の保険料及びリスクは買主が負担する。さらに、CIF取引とは、Cost, Insurance and Freightのことで、運賃保険料込み条件と訳される。売主は、積み地の港で本船に荷物を積み込むまでの費用、仕向地までの海上運賃及び保険料を負担し、それ以降のリスクは買主が負担する。

FOB、C&F、CIFの間では、一般にこの順で、買主責任の発生時期が遅くなるが、本件事例のように、船荷証券が発行されている場合には、いずれの貿易条件においても、売主が船荷証券を中心とする船積書類を整えて買主に提供した時点で、商品の所有権は買主に移転し、その効果は船積みの時にさかのぼるものとされており、本船への荷物の積み込みが完了した時点でリスク負担が買主に移ることについては実質的には差がない。

渡しにより収入すべき権利が確定したものととして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる、

④しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも取引銀行に為替手形の買い取りを受けることにより、売買代金相当額の回収を図り得るとい実情にあるから、右船積時点において売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものととして、これを収益に計上するという会計処理（船積日基準）も合理的なものといべきであり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものといえることができる、⑤ところが、Xが採用している為替取組日基準（荷為替日基準）は、右のように商品船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行により買い取りを受けることにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものとは言えないといべきである、というものであった。

ただし、同判決には以下のような2つの反対意見があった。

⑥荷為替手形の仕組みにおいては、売主が荷為替手形を譲渡した取引銀行又はその銀行の取引銀行が買主から荷為替手形の支払等を受けるのと引換えに船荷証券を買主に引き渡すことになっていて、売主による取引銀行への船荷証券の交付は、買主への船荷証券の発送と類似するから、売主が取引銀行に荷為替手形を譲渡して船荷証券を交付した場合には、売主としては買主への商品の引渡しのために行うべきことは完了し、国際的銀行取引の現状からすれば、船荷証券が荷為替手形の支払等と引換えに買主に引き渡されることは確実とみられ、船荷証券の引渡費用を含め商品の引渡しに要する付随費用の額も確定しているとみられること、売主は船荷証券の所持を失い、運送中の商品の所有権を実質的に失うこと、船荷証券の買主への引渡しの時点を知るには時間と手数を要するが、取引銀行への交付の時点は容易に知ることができ

ることなどを考慮すると、船荷証券の取引銀行への交付の時に、代金債権が貸借対照表能力を取得し、商品が貸借対照表能力を失うとして、収益を計上する会計処理も、商法の規定に適合するといべきである。したがって、Xの採用する会計処理の方法は、株式会社の計算に関する商法の規定に適合し、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものである。

⑦船荷証券が発行されている輸出取引の場合には、売主は、船荷証券を買主に引き渡すことによって、売買契約に基づく商品引渡義務を完全に履行したといえることができることとなるのであるが、今日の国際間取引の実情からすると、売主が右の引渡義務の履行として船荷証券を直接買主に引き渡すことは極めてまれであり、むしろ、売主は、取引銀行において荷為替を取り組み、船荷証券は、為替手形の支払に際して、取引銀行から買主に提供されるのが通例であると思われる。このように、売主は、取引銀行を介して船荷証券の引渡義務を履行しているのが通例であると考えられることからすると、売主が取引銀行に船荷証券を交付する行為は、買主に対するその引渡義務を履行するために必要な行為であるとみることができ、しかも、売主としては、取引銀行に船荷証券を交付することによって、売買契約に基づく商品の引渡義務を履行するために自らが行うべきすべての行為を完了したこととなる上、これによって売主が取引銀行に交付した船荷証券は、為替手形の支払と引換えに買主に引き渡されることが確実になったものといえることができる。そうすると、このような輸出取引の場合には、売主が取引銀行に船荷証券を交付した時点で、商品の引渡しがあったものとして、当該商品の輸出取引による収益を益金に計上するという為替取組日基準による会計処理も、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものといえることができると思われる。

### 3.2. 本件判示内容に対する通説的評価

本件は、主に以下の2点、すなわち、①法人課税所得計算において収益計上を判断する基準とは何か、及び、②収益の計上基準として上告人が主張する荷為替日基準は法人課税所得計算上妥当か、という点が争われた事件である。

先に述べたように、課税所得計算は、法22条4項の公正処理基準を介して、収益の計上については企業会計の基準、すなわち、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に依存しつつ、収益の計上時期については、



税法上の権利確定主義、すなわち、企業会計でいうところの実現主義、より具体的には、販売基準及び引渡基準を用いて判断するというのが多数学説の立場である。ただし、ここで想定している「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、本件の判示内容からわかるように、通説同様、企業会計原則と特定することを避けている。

また、収益の計上基準について、その計上のタイミングが恣意的に操作される可能性を極力排除し、期間損益の操作可能性を減じる積極的な姿勢が本件の判示内容からは読み取れる。荷為替日基準での収益計上を主張するXと、船積日基準を収益計上時点と認定するYの間で、収益計上日に関する主張に対立があり、この点について争われたが、ともに実現主義の枠内にはあるとしたものの、本件裁判官の多数意見としては、船積日基準については支持をする一方、荷為替日基準は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」としては適合しないと判示した。

### 3.2.1. 収益計上の判断基準について…公正処理基準を介した「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の意義

先の判示内容①（本稿27頁右段）によれば、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うべきであり、収益はその実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時点の属する年度の益金に計上すべきもの、としている。この立場は、公正処理基準を前提として、収益実現の時点を入力すべき権利が確定した時点として捉えており、従来の多数学説の延長として位置づけられるものである。ただし、権利の確定に際して、荷為替の取り組みという法律上の代金債権の行使可能性を基準とするのではなく、商品の船積みという経済的実態から代金債権の確定の時期を判断した点については、踏み込んだ判断がなされたということが出来る。

次に、判示内容②によれば、権利の確定時期に関する判断について、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準により収益を計上している場合には、法人税上も右会計処理を正当なものとし

て是認すべき、としている。この見解からは、収益計上時期の判断基準である「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を、企業会計原則に特定することは避けながらも、Xの主張する荷為替日基準及びYの主張する船積日基準の両方とも、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の枠内にあり、包含されうるとの解釈が読み取れる。

### 3.2.2. 収益計上の時期について…法人税法上の権利確定主義に整合的な、収益計上時期の判断基準の意義

続く判示内容③及び④によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものと解されるものの、今日の輸出取引においては、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理（船積日基準）も、合理的なものというべきであり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものということができる、とし、船積日基準の適格性を積極的に認めている。

一方で、同⑤で、Xが採用する荷為替日基準（為替取組日基準）は、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものとは言えないとして、その適格性について否定的な見解を示した。

このように、多数意見は、収益計上の時期として、荷為替日基準を採用することについて、収益の計上日が操作される可能性が払拭できない点を理由にその妥当性を否定するとともに、引渡しの意義を、貿易取引の当事者との決済の安全性という点から実質的に評価し、権利確定主義を柔軟に解釈した上で、引渡基準の一形態として、船積日基準の妥当性を支持している<sup>11</sup>。この点については、企業会計上、棚卸資産の収益計上時期としての実現基準が、販売を基準とし、その販売は一般に商品の引き渡しを意図するとしている点や、運送人の航海予定や通関手続の都合上、船積日自体の恣意的な操作はより困難である点を考慮すると、妥当な結論として解することができる<sup>12</sup>。

<sup>11</sup> 綿引万里子（1994）「時の判例」ジュリスト1047号 78頁。

<sup>12</sup> 佐藤孝一（1994）「輸出取引に係る収益の計上時期」税経通信 49巻3号 256頁。川端康之（1995）「法人税法における収益の計上時期」判例時報1512号 226頁。

ただし、同⑥及び⑦の反対意見で示されたように、船積みという事実と買主への引渡義務の履行を同一視できないとする見解も、私法上の法律関係の上からは正当と解することも可能であって、この点については、意見の分かれるところである<sup>13</sup>。

#### 4. 会計基準のコンバージェンスと法人税法上の基本原則への影響

前項では、法人税法上の公正処理基準及び権利確定主義という、課税所得計算と企業会計との連繋関係を成立させる2つの基本原則に関して、実際の裁判における学説の取扱いと、それらに基づいた判示内容を概観した。そこで、本項では、先の裁判における判示内容の再評価も含め、会計基準のコンバージェンスによって想定される、これら基本原則への直接的な影響と、それらを介してもたらされると考えられる法人課税所得計算実務への間接的な影響の両者について検討する。

##### 4.1. 公正処理基準への影響

法人税法は、自らは課税所得算出のための具体的な計算に関する規定を持たず、法22条4項に公正処理基準において、これらを「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に委ねていることは先述の通りである。ここで、法の公正処理基準が想定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には、本件事件で検討された企業会計原則のほか、同注解及びその他の企業会計に関連する諸基準及び確立した会計慣行が該当すると一般には解されている<sup>14</sup>。

このことは、法の公正処理基準が想定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が、国内に従来からある会計基準及び会計慣行のみをその対象とするだけでなく、会計基準のコンバージェンスの影響を受けて内容が変化した後の日本基準<sup>15</sup>も、この公正処理基準が想定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の範疇に、少なくとも、形式的には入ることを意味する<sup>16</sup>。

このように、会計基準のコンバージェンスに代表される会計環境の質的变化の影響を受けて、企業会計の基準が大きく変質を遂げつつある現在、こうした会計基準の変質は、法条文上の公正処理基準を介して、法人課税所得計算にも間接的に影響を及ぼす可能性が十分に考えられる。そして、課税所得計算が、これまで通り公正処理基準を介して、コンバージェンスの影響を受けて変質する企業会計との連繋関係を維持し、法人税法側においてもそのような変質をそのまま受容するのか、あるいは、法人税法が別途に計算規定等を整備し、企業会計との乖離拡大を容認しながらも、立法趣旨に沿った独自の方向性を堅持するののかという点は、今後、税務会計のみならず、企業会計の分野においても極めて重要な問題となる。

法人税法が法律であることを考慮すると、後者のアプローチをとる可能性も高いとも考えられるが、その場合は、租税法上の基本原則である租税公平主義の観点からの検討は必須となろう。

租税公平主義とは、各種の租税法律関係において、国民は平等に取り扱われなければならないとする大原則である。中でも、課税と同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものはその状況に応じて異なった取扱いを要請する平等取扱原則は、複雑化する課税関係における収益認識において、特に強く求められることになる<sup>17</sup>。

また、法人税をはじめとする租税制度は、こうした公平性や中立性の要請に適合する必要があるだけでなく、事務作業量を分かちあう企業会計との両立を図りながら、同時に活発な法人の企業活動を促す観点からも、効率性や簡索性といった要請にも積極的に適合することが求められる<sup>17</sup>。一般に、公平性と効率性・簡索性との間にはトレードオフの関係が成り立つことも多いとされるが、法人課税所得計算上の収益認識についてもその点に関する配慮は必須であり、なかでも、現在の税務及び会計実務間での作業内容の重複状況を考えた場合、仮に法が独自に計算規定等を用意する場合でも、納税法人側への追加負担の回避あるいは軽減のための方策は、当然ながら

<sup>13</sup> 川端前掲 226頁。

<sup>14</sup> 例えば、ASBJの会計基準・適用基準等や、ASBJ・日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所の4団体で作成した中小企業の会計に関する指針及び中小企業の会計に関する基本要領等、また、会社法・金融商品取引法及びこれら法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等が想定されるが、それらに留まらず、確立した会計慣行を広く含むと解する見解もある。金子前掲 307頁。

<sup>15</sup> 以降、本稿では国際基準との対比を明確にするため、日本における会計処理の基準を総称して、日本基準と呼ぶことにする。

<sup>16</sup> 金子前掲 308頁。水野忠恒（2011）租税法（第5版）368頁。

<sup>17</sup> 金子前掲 82頁。

最大限考慮される必要がある。

## 4.2. 権利確定主義及び実現主義への影響

国際基準を支える概念フレームワーク<sup>18</sup>では、収益は、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす、期間における企業の通常活動の過程において生じる経済的便益の総流入と定義され、その認識は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、これらの便益が信頼性をもって測定できる場合に行われるものとされている。その際、財の販売については、収益に関する国際基準が公表された当初から、所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買主に移転したことが収益認識の主要な条件とされたが、基準の内容が不明瞭であること、及び、関連する基準の内容の間に矛盾があることについては批判を受けていた<sup>19</sup>。こうした問題を解決するとともに、収益認識に関して、より包括的な基準の開発を目指し、IASBとFASBが共同で会計基準の見直し作業を進めてきており、このほどその最終案が固まり、今後の方向性が示されるに至った<sup>20</sup>。

収益認識に関する新しい国際基準は、その認識について、以下の5つの要件を示し、これらすべてが満たされた時点で、収益を認識するものとしている。すなわち、①所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買主に移転していること、②物品に対して継続的な管理上の関与も有効な支配も保持していないこと、③収益額が信頼性をもって測定できること、④経済的便益が企業に流入する蓋然性が高いこと、⑤原価が信頼性をもって測定できる

こと、である<sup>21</sup>。

ところで、これまでの日本基準では、企業会計原則が、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り（企業会計原則第二3B）として、収益は原則、実現主義に基づいて認識されるものとされてきた。この実現主義は、法人税法上は権利確定主義として解され、財の販売の場合には販売基準、実務上は引渡基準が採用されてきたのは先述の通りである。また、実務的には、業界ごとの商習慣によって、出荷基準も広く採用されてきた事実もある<sup>22</sup>。

このように、このたび整理された国際基準の公表により、この新基準と、法人税法上の権利確定主義と整合的である現行の日本基準との間に、収益認識要件の内容を巡って、差異があることが明らかになった。この点を、先の裁判の判示内容に沿って再検討すると以下になる。

まず、先の判示内容②（本稿27頁右段）によると、収益認識時期として、船積日基準及び荷為替日基準は、どちらも「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の枠内にあると読みとれる。しかし、判示内容⑤（同28頁左段）では、荷為替日基準について、収益計上時期を操作できる余地があるとし、法人税法上は収益計上時期として容認しない旨の見解が示された。

そもそも、船荷証券が発行されている本件取引においては、商品の船積み完了後、売主が船荷証券を中心とする船積書類を整えて買主に提供したときに、商品の所有権は買主に移転し、その効果が船積みの時に遡及するも

<sup>18</sup> IASBは、個別のテーマごとに会計基準を順次設定するピースミール・アプローチを採用しているため、新たな問題に迅速かつ機動的に対応できるというメリットがある反面、会計基準相互間の論理的整合性を維持することは難しい。そこで、会計基準の前提条件や基礎概念を体系化した概念フレームワークを会計基準の上位に設定して、個々の会計基準相互間の論理的整合性の維持・確保に努めている。こうした方法はASBJやFASBでも採用されている。

<sup>19</sup> 秋葉賢一（2014）エッセンシャルIFRS 166頁。

<sup>20</sup> 収益に関しては、これまで、IAS18号が、物品の販売、役務の提供及び企業資産の第三者による利用から生じる収益の会計処理について規定する一方、IAS11号が、工事契約に伴う収益及び費用の会計処理について規定していた。ところが、①認識基準に関して、IAS18号はリスクや経済価値の移転の事実に着目した販売基準を採用しているのに対して、IAS11号は工事進行基準を採用している点、②収益認識自体の考え方が曖昧で、特に複数要素契約への対応には論理的な矛盾がある点、③収益認識が、概念フレームワークの採用する資産負債アプローチと一部整合的でない点、等に批判が寄せられていた。

こうした収益認識に関するIFRSの持つ問題点の解決を迫られたIASBと、米国会計基準の収益認識に関するガイダンスの整理・統合とそれらの間にある相互矛盾の解消が必要であったFASBの利害が一致した結果、この機会に両者で問題点を一掃すべく、相互の会計基準の見直しに向けた共同作業が始まった。豊田俊一（2010）「IASBとFASBによる収益認識基準の見直しとASBJの論点整理について」企業会計62巻2号19頁、弥永真生他（2010）「国際会計基準が企業法務に与える影響」商事法務 1889号43頁。

2013年になり、IASB及びFASBは、包括的な収益認識基準に関する再検討を完了し、新たな基準案をまとめた。この基準案は、IFRS15号「顧客との契約から生じる収益」（IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers）として、2014年5月28日に公表され、国際基準及び米国会計基準を採用するすべての企業に適用される予定である。なお、新基準の発効日を、IASBは2017年1月1日とする一方、FASBは2016年12月15日以降に開始する事業年度からの適用と暫定的に定めている。IFRS（2014）Forthcoming: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.

<sup>21</sup> 新日本監査法人（2013）日本基準と国際財務報告基準（IFRS）の比較 45頁。

<sup>22</sup> 課税庁は、棚卸資産の販売における収益計上時期について、引渡基準及び出荷基準に関する法人税法基本通達2-1-1及び2-1-2を发出している。

のとされている。つまり、実質的には、本船への荷物の積み込みが完了した時点でリスク負担が買主に移ることになる。このため、新たな国際基準が示す5つの収益認識要件に照らすと、船積完了日時点でこれらすべての要件を満たすこととなり、船積日が新しい国際基準と整合的な収益認識時点ということになる。

一方、売主による取引銀行への船荷証券の交付が行われる荷為替取組日には、船荷証券の提示により、実質的には、売主から買主への船荷証券の発送が行われるのと同じ効果が発現し、それによって売買契約に基づく商品引渡義務が完全履行されたことになる。これは、私法上の法律関係が完了したことを意味し、この点では日本基準にも依然適合すると考えられるが、先の新たな国際基準の5つの収益認識要件のうち、①所有に伴う重要なリスク及び経済価値の買主への移転、に照らしてこの状況を評価した場合には、この時点より前、すなわち船積日にはすでにこの要件を満たされていると解されることから、新しい国際基準によれば、荷為替日は収益認識時点とは認められないことになる。

このように、国際基準が収益認識に関する5要件を示したことにより、以前と比べ、より明確な収益認識時期の判断が法人側に求められることになる。その結果、これまでグレーゾーンとして、踏み込んで議論されてこなかった領域についても、新たに問題が提起される状況が顕在化してきている。その一例が、出荷基準の取扱いである。

収益認識について、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した事実を重視する国際基準の下では、契約条件によっては、先の5要件のうち、①所有に伴う重要なリスク及び経済価値の買主への移転、との関係で、日本でこれまで認められてきた出荷基準が、新しい国際基準の収益認識要件を満たさなくなる可能性があるとの指摘がある<sup>23</sup>。

出荷基準により収益認識を行う取引のうち、売買契約書上に所有権移転の時期を納品時または検収時と明記している場合、実質的には、出荷時点より後に経済価値が移転することになるので、新たな国際基準に厳密に従えば、出荷日時点では収益を認識することができない。また、所有権移転時期に関して書面契約上に記載がない場合でも、輸送中のリスクを売主が実質的に負担する場合

や、詳細な検収作業を要する場合などは、出荷時点より後に、実質的なリスクおよび経済価値が移転することになり、この場合も先の要件を満たさないおそれがある。

このように、契約上は出荷日基準を採用しながらも、契約書上の所有権移転時期やリスク負担に関する記載内容、及び商品の検収条件等により、リスク及び経済価値の移転する時期が、実質的に出荷日より後にある場合には、新基準の国内化に伴う認識要件の明確化により、収益認識の時期の見直しが求められるとの見解である。

その一方で、先の最高裁判決の判示内容②を根拠として、取引の経済的実態からみて合理的とみなされる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上もこの会計処理を正当なものとして是認し、コンバージェンスの結果、国際基準と同様の規定内容が日本基準に採用された場合でも、収益認識の基準として検収・到着を重視するという程度にとどまるのであれば、出荷日基準によって継続して収益計上が行われることも実務上は許容されるとの見解もある<sup>24</sup>。

このように、収益認識に関する新たな国際基準の示した認識要件は、現行の日本基準の収益認識要件との差異を浮き彫りにするきっかけとなった。この点について、こうした差異は、法人課税所得計算にも大きな影響を及ぼす可能性があるという見解と、先の判示内容のように、法人の採用する収益認識基準については、税法が特に要請する恣意性の排除が確保される限り、法人の判断が尊重され、実質的には大きな違いを生み出さないという見解があり、論者により意見が分かれるところである。

ただし、いずれの場合でも、会計基準のコンバージェンスの影響が日本基準の内容に影響を及ぼしうることだけは確かであり、その結果として、法人課税所得計算にも影響を及ぼす可能性は十分にあり得る。このような状況の下、法人税法側がこの問題にどう向き合うのか、その具体的な方法論はともかくとしても、法人課税所得計算上でも何らかの対策あるいは配慮が必要になることであろう。

## 5. まとめ

### 5.1. これまでの検討過程

これまで本稿では、法人の課税所得計算における基本

<sup>23</sup> 例えば、新日本監査法人(2011)IFRS導入が卸売業に与える影響について8頁。

<sup>24</sup> 日本租税研究協会(2011)企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応14頁。

原則である公正処理基準と権利確定主義に焦点をあて、これらについて、現代的な文脈から再検討をすることを通じて、①会計基準のコンバージェンス進行による会計環境の変化によって、公正処理基準を介して、法人課税所得計算が準拠する「一般に公正妥当と認められる」会計基準の射程範囲が変化する可能性がある点、②会計基準のコンバージェンス進行による会計環境の変化が、公正処理基準を介して法人課税所得計算実務に何らかの影響を及ぼす可能性は否定できない点、について明らかにした。

## 5.1.1. 法人課税所得計算が準拠する会計基準の変化について

法の公正処理基準が想定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には、広く企業会計に関する諸基準や確立した会計慣行が含まれるため、会計基準のコンバージェンスの影響を受けて内容が変化した後の日本基準も、形式的には当然その対象となりうる。したがって、こうした会計基準の変質は、法条文上の公正処理基準を介して、法人課税所得計算にも間接的に影響を及ぼす可能性は十分に考えられる。ただし、この場合には、法人税法および企業会計の両者において、何らかの実務的な対応策が必要となること、及び、法が独自の路線を維持する場合には、租税公平主義、とりわけ、平等取扱原則を堅持するとともに、公平性や中立性だけでなく、効率性や簡索性といった要請にも配慮する必要があること、現在の税務及び会計実務間での作業上の重複状況を考えた場合、納税法人側への追加負担の回避・軽減等は、当然ながら最大限考慮される必要がある点を、それぞれ指摘した。

## 5.1.2. 法人課税所得計算実務への影響について

本稿で取り上げた裁判例を振り返り、判決で「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の枠内として認められた船積日基準及び荷為替日基準について、収益認識に関する新たな国際基準を当てはめた場合には、この新基準の示す認識要件のうち、特に、所有に伴う重要なリスク及び経済価値の買主への移転という要件充足の観点から、船積日基準のみが容認され、荷為替日基準が容認されない可能性があることを示した。また、これと同様のロジックによって、これまで日本基準で認められて

きた出荷基準が、場合によっては容認されなくなる可能性があることもあわせて指摘した。

ただし、この点については、本件事件による最高裁の判示内容にもあるように、税法が収益認識に関する恣意性の排除を条件に、独自の判断で収益計上時期を示す姿勢を容認したこと、したがって、先の出荷基準についても、法人課税所得計算上は容認される可能性が残ることも指摘した。いずれにせよ、会計基準のコンバージェンス進行による会計環境の変化が、公正処理基準を介して法人課税所得計算に何らかの影響を及ぼす可能性は否定できない点は重要であろう。

## 5.2. 本稿の結論と今後の展望

それでは、本稿で最後に残された課題、すなわち、法人税法上の権利確定主義と企業会計上の実現主義との関係について、ここで簡単に論じ、まとめに代えたい。

まず、収益の認識基準について、現行の日本基準、すなわち、販売基準では、財の移転の完了と対価の成立という2つの要件の成立を求めている。このため、商品の出荷から顧客の検収までに時間を要する場合や、顧客の検収そのものが販売プロセスに含まれる場合には、検収が終了しない限り、当該要件を満たすことにはならないため、現行の日本基準によっても、出荷時点では理論上、収益認識はできないことになる<sup>25</sup>。この考え方に従うと、少なくとも、財の販売に関しては、日本基準の実現主義の考え方と、新しい国際基準が示した要件の背後にある考え方との間には、それらの表現上の違いにみられるほどの、本質的な差異はないと考えられる。では、いったい何が問題となるのであろうか。

そもそも現行の日本基準が採用する実現主義の考え方と、出荷基準という会計慣行の間には、時間感覚の微妙なズレが存在する。それが実務上重大な差異をもたらすようであれば、会計処理の基準の問題として、会計基準のコンバージェンス如何に関わらず、当然に是正される必要があるという点である。

ところで、出荷基準については、法人課税所得計算上も認められていることからすると（法基通2-1-2）、法はその権利確定主義により、独自にこの出荷基準を容認していると解される。これにより、仮に、企業会計上の収益認識基準が修正・変更される場合であっても、先の判決内容に従えば、税法は独自の判断基準を変えずに、

<sup>25</sup> 秋葉前掲 168頁。

引き続き出荷基準を使用することには何ら問題はないことになる。

これは、先の裁判の判示内容が、「法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としなければならないとするのは相当ではなく、取引の経済的実態からみて合理的なものともみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税上も右会計処理を正当なものとして是認すべき」（本稿27頁右段②）という、税法側の基本的な考え方を示した部分からも読み取れる。

つまり、収益計上時期の判断の基準については、画一的かつ一義的なものを求めるのではなく、複数存在する判断基準のうちから、法人側が、人為的に操作可能なものを除外した上で、法人が継続して採用することを条件に、法は法人が選択した当該収益計上時期の判断基準を容認する姿勢を示している。このことは同時に、法が、公正処理基準を介して準拠する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の先に想定している実現主義を、法人課税所得計算上の収益計上に関する判断基準として、これまで通りに求めるとは、必ずしも限らないことを意味するものであると解することができる。

このように、会計基準のコンバージェンスをきっかけとして国内基準が見直されつつある現在、法人税法上の権利確定主義という考え方が会計上の実現主義と実質的に同意であるという、これまでの通説的な理解が、今後とも維持されうるかどうか、再検討する必要に迫られているといえる。そして、場合によっては、今後、法人税法上の権利確定主義と企業会計上の実現主義の概念が相互に乖離を拡大し、それぞれ独自の方向性を模索する可能性が出てきたことを示唆している。

#### 参考文献

- 秋葉賢一（2014）エッセンシャルIFRS 中央経済社。  
池田 誠（2011）「収益認識に関する一考察」税大論叢 70号。  
金子 宏（1992）「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか」日税研論集 22号。  
金子 宏（2014）租税法（第19版）弘文堂。  
川端康之（1995）「法人税法における収益の計上時期」判例時報 1512号。  
佐藤孝一（1994）「輸出取引に係る収益の計上時期」税経通信 49巻3号。

新日本有限責任監査法人（2011）「IFRS導入が卸売業に与える影響について」情報センサー 58号。

新日本有限責任監査法人（2013）IFRS Developments 55号。

新日本有限責任監査法人（2013）日本基準と国際財務報告基準（IFRS）の比較。

新日本有限責任監査法人（2014）IFRSを巡る世界と日本の動向。

田中 治（1987）「税法における所得の年度帰属」大阪府立大学経済研究 32巻2号。

豊田俊一（2010）「IASBとFASBによる収益認識基準の見直しとASBJの論点整理について」企業会計 62巻2号。

日本公認会計士協会（2009）会計制度委員会研究報告第13号 我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）。

日本租税研究協会税務会計研究会（2011）企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応 日本租税研究協会。

原 省三（2007）「公正処理基準と通達との関係について」税大ジャーナル6号。

松沢 智（1990）「権利確定主義と収益の帰属年度」税務弘報 38巻13号。

水野忠恒（2011）租税法（第5版）有斐閣。

水野忠恒他（2011）租税判例百選（第5版）有斐閣。

弥永真生他（2010）「国際会計基準が企業法務に与える影響」商事法務 1889号。

綿引万里子（1994）「時の判例」ジュリスト 1047号。

IFRS（2014）Forthcoming：IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers,  
<http://www.ifrs.org/Alerts/Publication/Pages/Forthcoming-IFRS-15-Revenue-Recognition-May-2014.aspx>.

そ の 他

## 2014年度ベンチャービジネス研究所 所長・所員・顧問一覧

役 職	氏 名	所 属 等
所 長	田 淵 正 信	経営学部教授
所 員	池 田 信 寛	経営学部教授
所 員	稲 葉 哲	経営学部専任講師
所 員	岡 崎 利 美	経営学部准教授
所 員	梶 原 晃	経営学部教授
所 員	金 川 智 恵	経営学部教授
所 員	地 代 憲 弘	基盤教育機構教授
所 員	朽 尾 安 伸	経営学部准教授
所 員	長 岡 千 賀	経営学部准教授
所 員	朴 修 賢	経営学部准教授
所 員	葉 山 幹 恭	経営学部専任講師
所 員	原 田 章	経営学部教授
所 員	藤 田 正	経営学部教授
所 員	水 野 浩 児	経営学部准教授
所 員	宮 宇 地 俊 岳	経営学部准教授
所 員	宮 崎 崇 将	経営学部専任講師
所 員	村 上 喜 郁	経営学部准教授
所 員	森 島 覚	経済学部教授
所 員	八 木 俊 輔	経営学部教授
所 員	山 下 克 之	経営学部准教授
所 員	李 建	経営学部教授
顧 問	合 田 順 一	茨木商工会議所会頭
顧 問	牧 美喜男	客員教授
顧 問	阪 田 真 二	公認会計士
顧 問	西 岡 健 夫	追手門学院大学名誉教授
事 務 員	宮 下 知 子	

2014.4.1現在

(50音順)



『追手門学院大学ベンチャービジネス・レビュー』臨時号

---

編集・発行 2014年9月30日 印刷  
2014年9月30日 発行

発行所 追手門学院大学ベンチャービジネス研究所  
〒567-8502 茨木市西安威2丁目1番15号  
【TEL】 072-641-7374 【FAX】 072-643-9597  
【E-mail】 venture@ml.ccile.otemon.ac.jp  
【URL】 <http://www.otemon.ac.jp/research/labo/venture/>

編集者 田淵 正信

印刷所 川西軽印刷株式会社  
〒540-0005 大阪市中央区上町A番22号  
【TEL】 06-6761-5768

---