

# 地域経営学研究

地域経営学会

2023年 Vol.5, No.2

The Journal of Regional Management Research

2024年3月20日

## 『地域経営学研究』（2023年、Vol.5、No.2）

### 論文

「自治体病院の控除対象外消費税と財務指標の相関分析から得られるインプリケーション」

岩佐嘉美（弘前大学大学院客員研究員）

「EE 形成のハブ機能を果たす大学教員・研究者の形成過程について」

東城 歩（開志専門職大学）  
栗井英大（長岡大学）

### 特別委員会研究課題論文

「戦後日本の大学における教育改革の経緯（概要）と 21 世紀の大学像について」  
藤永 弘（札幌学院大学名誉教授）

### 編集後記

# 自治体病院の控除対象外消費税と財務指標の相関分析から得られるインプリケーション

岩佐嘉美

国立大学法人弘前大学弘前大学大学院

地域社会研究科 客員研究

(査読論文)

## 論文要旨

診療報酬に係る消費税は非課税であるため、病院は仕入れや運営費用等に支払った消費税相当額を患者に転嫁できず「控除対象外消費税」が生じている。保険診療等に係る報酬は公定価格であるため病院側に価格の決定権はなく、支払った消費税相当額を診療報酬に上乗せして患者に転嫁する事はできない。国は消費税増税時に保険診療報酬へ上乗せして手当をしてきたと主張しているが、2022年度の診療報酬による上乗せ補填率は、一般病院全体の113%に対して公立病院は89%と低い状況にあり、損失が発生し続けている。そこで本研究は、地域医療を支える社会的役割を担っている一方で、地方公営企業法で独立採算制の原則が謳われている自治体病院に注目する。自治体病院に課せられる唯一の税制上の措置である消費税について、判例から転嫁に係る消費税法及び関係法規の法的解釈を踏まえた上で、増税と共に漸増傾向にある控除対象外消費税負担額と強い相関がある財務指標のインプリケーションについて推計的統計を実施し、考察する。

## 1 はじめに

病院は、診療報酬に係る消費税は非課税<sup>1</sup>であるため、医療材料、医療機器、建物等の購入、また運営費用に係る支払った消費税を患者に転嫁する事ができず、支払消費税と仕入税額控除額の差額となる「控除対象外消費税（いわゆる損税）」が生じている。学校教育に係る学費等とは異なり、保険診療等に係る報酬は公定価格であるため病院側に価格の決定権はなく、支払った消費税相当額を診療報酬に上乗せして患者に転嫁する事はできない。国は1997年の5%、2014年の8%、2019年の10%増税時に公的保険診療報酬に上乗せして控除対象外消費税の手当をしてきたという主張であるが、上乗せ額が十分ではなく損税が発生し続けている（←医療業界団体の主張）

消費税は、全ての経済活動に関わる課税措置であり、国や地方公共団体においても例外ではない。地方公共団体は消費税10%増税以降、地方消費税の増税により増収<sup>2</sup>となるが、一方で同時に消費税の納税義務者ともなる。地方公共団体が経営する公営企業の課税取引についても消費税が課税され<sup>3</sup>、事業毎に特別会計により経理処理を行い<sup>4</sup>、会計毎に消費税法が適用される<sup>5</sup>。本研究では、地域医療を支える社会的役割を担っている一方で、地方公営企業法上では独立採算制の原則が謳われている自治体病院<sup>6</sup>を対象として、自治体病院に課せられる唯一の税制上の措置である消費税<sup>7</sup>と消費税法で規定されている転嫁に注目する。

山田（2012）の研究<sup>8</sup>によると消費税率 10%基準では自治体病院の一病院当たり 2 億 5,386 万円の損税が発生すると推計している。また、非課税の影響について全国自治体病院協議会等（2018）<sup>9</sup>によると、職員数を抑制せざるを得ず外部委託が多くなっているため更に損税負担が大きくなり、自治体病院の経営を一層圧迫していると指摘している。そこで本研究は、判例から転嫁に係る消費税法とその関係法規の法的解釈を踏まえ、岩佐（2023）の研究結果<sup>10</sup>をベースに実際の自治体病院の損税推移のデータを用いて、控除対象外消費税と財務指標のインプリケーションについて推計的統計を実施し、考察する。

## 2 消費税の課税構造と医療に係る控除対象外消費税の定義

消費税は、全て財貨・サービスの受領者である最終消費者に帰着する構造であるため、消費に広く薄く負担を求めるという性格に鑑み、事業者には経済的負担は発生せず、申告納税手続を行う事業者を通じて実質的に担税者が税を負担することが前提とされている間接税である。流通フェーズにおいて多重に課税されることのないよう税の累積を排除するために、フェーズ毎の前段階で課税された消費税を排除する前段階税額控除方式<sup>11</sup>を採用している。よって、消費に対する課税を実現するためには消費税の円滑かつ適正な転嫁が行わなければならない<sup>12</sup>。納付税額の計算においては、前段階で課税された消費税を排除する計算として仕入税額控除を行う。仕入税額控除と消費税の転嫁については、村井（2014）<sup>13</sup>や金子（2017）<sup>14</sup>等が定義している。売上に係る預かり消費税額と仕入れに係る支払消費税額<sup>15</sup>に課税売上割合<sup>16</sup>を乗じた額が正しく相殺されて、その事業者の納付すべき税額が算定される。

医療機関は、医療保険制度を基本として公的医療保険制度を採用しており、健康保険法 70 条 1 項の委任に基づく厚生労働省令である療養規則<sup>17</sup>に基づき診療を行うことが求められている。医療は非課税<sup>18</sup>とすべきであるとの日本医師会の主張<sup>19</sup>等が受容され、消費税法上保険診療報酬等にかかる消費税は非課税措置が適用され、患者・保険者には消費税は課税されない<sup>20</sup>。また保険診療報酬は、中央社会保険保健医療協議会で決定される公定価格であるため、医療機関は診療報酬を独自で引き上げて転嫁することは出来ない。医療機関は、絶えず施設の修繕や建替え、高額な医療機器等へ投資を行っていく必要があり、多額の消費税を支払うことになるため、現行法規上保険診療サービスを提供する限り控除対象外消費税が発生し続ける仕組みとなっている。

医療機関における控除対象外消費税の学説的な定義については、安部（2015）<sup>21</sup>、船本（2013）<sup>22</sup>、金原（2014）<sup>23</sup>等の主張、また控除対象外消費税による経済的影響については、日本医師会（2004）<sup>24</sup>、同前（2012）<sup>25</sup><sup>26</sup>等の主張があり、また四病院団体協議会（2016）<sup>27</sup>、同前（2023）<sup>28</sup>は公的保険診療報酬と医療機関種別ごとの補填のばらつきと高額な設備投資を行うことによる補填不足について指摘をしている。中央社会保険医療協議会（2023）の調査<sup>29</sup>では、一般病院全体の補填率 112.9%に対して公立病院

は 89.4% となり、100% を大きく下回っている状況である。つまり、公立以外の病院の患者は医療サービスを超える消費税を負担しており、公立病院の患者は医療サービス未満の消費税しか負担していない、また診療報酬改定に伴う上乗せ補填項目によっては、上乗せされた項目のサービスを受益している患者と受益していない患者が生じることになるが、如何に問わず消費税を負担していることになるため、公平性が欠如している（岩佐, 2023）事<sup>30</sup>になる。

以上により、本研究においては控除対象外消費税と損税という表記は特段区別せずに、控除対象外消費税による自治体病院の経済的影響については「保険診療報酬は公定価格であり、かつ非課税であるため患者に転嫁することができず、また保険診療報酬による上乗せ補填では個別の医療機関の形態によってバラつきが生じ、自治体病院においては総体的に補填が不足しているため経営が逼迫している」と定義する。

### 3 消費税法の転嫁に関する法的解釈

一般事業者においては消費税法上当然にして消費税の転嫁を予定されているものと認識されているが、司法の判断として消費税の転嫁をめぐる裁判例から転嫁の法的解釈について整理し、疑義が残る側面について評釈と私見を加える。

#### ■ 東京地方裁判所 1990 年 3 月 26 日判決 平成元年（ワ）第 5194 号 損害賠償請求事件（判例時報 1344 号）<sup>31</sup>

サラリーマン新党<sup>32</sup>の青木茂氏は、消費税法は憲法違反であり、違憲の法律を成立させた国会議員の立法行為は、国家賠償法 1 条 1 項に定める公務員の不法行為にあたるとして国家賠償請求した。消費税の転嫁に関して判示されたリーディング・ケースである。

#### ➤ 原告らの主張要約

- ① 消費税法 4 条 1 項、同法 5 条 1 項において事業者を納税義務者としているが、税制改革法 11 条 1 項<sup>33</sup>、及び消費税法附則 30 条、並びに国税庁長官通達の内容、政府広報における説明において、実質的に納税義務者は消費者であると解釈でき、事業者は徴収義務者に過ぎない。「消費者に対する過剰転嫁の危険性及び業者間の不公平」をもたらすため、不合理が生じる。
- ② 免税点制度（消費税法 9 条、9 条の 2、10 条、11 条、12 条、12 条の 2、12 条の 3、12 条の 4）、仕入税額控除制度（同法 30 条 1 項）、簡易課税制度（同法 37 条 1 項）は、事業者が消費者から消費税相当分を徴収しながらも、その徴収額を国に納めなくて良いということを是認することは租税法律主義を定めた憲法 84 条<sup>34</sup>に違反し、税の過剰転嫁等によって国民の財産権を侵害する点で憲法 29 条<sup>35</sup>に違反する。消費税を納税しているのは消費者であるが、一部事業者の手元に残ってしまうといういわゆる益税の存在について指摘をしている<sup>36</sup>。

## ➤ 被告（国）の反論要約

- ① 消費税法 5 条 1 項は「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定しているのであって、事業者が納税義務者であることは明らかである。
- ② 税制改革法 11 条 1 項は消費税法の上位規範ではない。
- ③ 政府広報「消費税って何でしょう」には、税抜きで経理処理をする場合には税額分は預かり金とし、課税仕入れに含まれる税額については仕入れ税額控除対象額は仮払金とすること等の記載がある。しかしこれはあくまでも消費税相当額を企業会計上どのように取り扱うかという「会計技術に関する説明」であり、消費税の納税義務者の問題とは無関係である。
- ④ 中小企業の事務負担軽減への配慮という趣旨により、免税制度や簡易課税制度等を規定した経緯があり、制度上は不合理ではない。

法律上では、納税義務者はあくまで消費者ではなく事業者であり、実際に納税事務を行うのも事業者なので、事業者の事務負担などを配慮して、免税制度や簡易課税制度等の制度を作ったことに特に問題はないという反論である。

## ➤ 東京地方裁判所の判決要約

消費者に対する過剰転嫁の危険性及び事業者間の不公平について判決は、

- ① 「消費者は、消費税の実質的負担者ではあるが、消費税の納税義務者であるとは到底言えない。」
- ② 「消費税の納税義務者が消費者、徴収義務者が事業者であるとは解されない。したがって、消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない。」
- ③ 「（前略）消費税の実質的負担者が消費者であることは争いのないところであるから、右義務がないとしても、消費税分として得た金員は、原則として国庫にすべて納付されることが望ましいことは否定できない。」
- ④ 「消費税の転嫁について、税制改革法一一一条一項は「適正に転嫁するものとする」と抽象的に述べているだけであり、具体的な転嫁額については事業者の取引上の意思決定に任されている。そして、その対価の決定は、同業者との競争といった取引上の事情や商品内容に関する事情、その他諸般の事情を総合的に判断したうえで決定されるものであることを考慮すると、消費税分の価格への転嫁が、必然的に過剰転嫁を生ぜしめるともいいがたい（後略）」「過剰転嫁の生じる危険性があるものの、（中略）市場経済の中での適切な転嫁を期待することによってある程度回避可能なものと認められる。」
- ⑤ いわゆる益税が生じる免税や簡易課税などの制度は、消費者に対する実質的なピン

ハネ（益税）を許す余地がある制度であることは否定できないが、納税事務の複雑化を避ける目的で設けられたことなどを鑑みれば、不合理とまでは言えない。また、「税制改革法はむしろ適正な転嫁を要求しているのであるから、右制度が、事業者に対して、消費者に対する実質的な過剰転嫁ないしピンハネを法的に保障しているということとはできない。したがって、消費税法それ自体が財産権を侵害するものとはいえない。」

原告の消費税の消費者に対する過剰な転嫁の危険性等が憲法 84 条、29 条、14 条、32 条、25 条に違反するとの訴えに対して請求棄却とされた。本判決は被告側の主張を大方取り入れた内容であると考えられる。

### ➤ 評釈と私見

税制改革法 11 条 1 項に「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するもの（後略）」と明示されていることから、消費税は最終的に消費者に担税を求めるとを前提とされていると解される。税制改革法に従って適切な税の累積の排除と税額の適正な転嫁が行われていれば、消費税は中立性の原則に則っていると考えられる。しかし、国（被告）は税制改革法<sup>37</sup>に対して消費税法の上位規範に当たらないと主張し、山田（2007）<sup>38</sup>は転嫁の根拠を示しているものではなく、消費税の性格から消費者に転嫁すべきことをいっているにすぎないと支持している。つまり、「円滑かつ適正な転嫁」という側面は転嫁に対する法的な原拠を担保することはできず、あくまでも消費税法上は、転嫁は望ましいが納税義務者は事業者であり、具体的転嫁の額や方法は事業者の意思決定に任されていると解される。更に、消費税法上の課税標準<sup>39</sup>は、事業者と事業者の関係性で商取引を成立させた対価の額であると規定しており、また本判決においても例え過剰な転嫁があったとしても不合理とまではいえないとされ、消費税は報酬として受け取る物価の一部であり「預り金」ではないと解される。もしも消費者に消費税を負担すべき法的義務があるとするれば、事業者が消費者から受け取っている消費税相当額、また消費者が消費税納税額と認識して支払っている消費税相当額の法的性質やその法的典拠が問題となり得る。消費税法に係る債権債務の権利義務は、国と事業者との関係において発生する。消費者に納税義務は課されておらず、国と消費者、また事業者と消費者の関係においては公法上の債権債務の権利義務は発生しない。従って、消費税法において事業者は、消費税相当額を消費者に転嫁すべき立場にはあるが、転嫁の権利及び、転嫁の義務はない（田中、2007）<sup>40</sup>。消費税は国への債務たる義務の法的性質を持った預り金ではないため、消費者には消費税相当額を事業者へ預ける義務はなく、事業者も消費者から消費税相当額を収受する権利はあるが預かる義務はない。つまり、消費者は消費税を負担しなければならないという法的な原拠は存在せず、商品や役務の物価に転嫁されて事実上負担している事象は市場競争力、または同業者との競争優位性の問題となろう。要するに、消費税法においては適正な額での転嫁に対する可不可ではなく、課税計算上において転嫁は方

便と言え、実質的には事業者は売上から仕入を控除した付加価値額（≒粗利益）に係る消費税額を負担しているという解釈が出来る。このような観点から言えば、消費税は事業者の経営活動の損益や資金繰りの影響を受け、また延いては経営活動に影響を及ぼしている事にもなると考えられる。しかし、現実の消費行為においては、事業者側は消費税を消費者に請求する事は当然、また消費者側も消費税を支払う事は当然であると認識しており、双方物価と認識しているとは思えない。

「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」等<sup>41</sup>の「税抜経理方式と税込経理方式の選択適用」において消費税の経理処理は、税抜・税込の選択は可能としている。税抜経理方式は、会計技術としての経過勘定<sup>42</sup>である「仮受消費税」「仮払消費税」で表されており、性質としては債務たる預り金ではない。税込経理方式には負債勘定の預り金は存在せず、収益に消費者から収受した消費税相当分も含めて計上するため、本判示の「対価の一部」という概念が体现されていると言えるが、もしも預り金という性質であれば税抜経理方式に限定されるべきであろう。会計検査院（1998）は「事業者が納付すべき消費税相当分の資金は消費者からの預り金的な性格を有するものである」「最終的にはその負担は消費者に転嫁されることとなっている」<sup>43</sup>と言及しており、また税制調査会（2002）<sup>44</sup>も簡素性の観点を踏まえつつ、消費者からの預り金的性格を前提としている。また消費者側も例えば小売店等より商品・役務を購入した場合、領収証・レシートには消費税相当額が記載されており、消費税納税義務が負わされているかのように認識しているため、預り金的性格が含有するものと解される。本判決では消費税の実質的な負担者は消費者であり、消費者が消費税分として支払った金額は、原則として国に納付されることが望ましいとも判示しているので、実質的には預り金としても考えられる。

消費税法には仕入税額控除制度について明確に規定<sup>45</sup>されており、転嫁の想定はしているものの、転嫁の方法を明示した典拠はない。吉良（1991）は税制改革法における転嫁の『適正』に対して、過剰転嫁や益税は認めていないが、消費税法上では合法的になし得るという立法上の矛盾ないしは不整合性が生じている<sup>46</sup>と指摘している。消費税法において適正な転嫁方法の典拠がない事や課税制度に対して山田（2007）<sup>47</sup>や野口（2003）<sup>48</sup>は、制度的な欠陥・欠点と評している。三木（1995）は、転嫁を禁じる規定がないだけでなく、仕入税額控除制度によって転嫁の可能性が法的にも存在している<sup>49</sup>と説明している<sup>50</sup>。本来消費税は、税負担の水平的公平性に基づく間接税として税金を一律に徴収する税制であり、垂直的公平性にに基づき所得や財産等の担税力によって累進的な負担となる直接税とは異なる。間接税の担税者と納税義務者を分ける論点としては担税の転嫁がなされるか否かにあるが、例えば所得税や法人税等といった直接税は担税者と納税義務者は一致するが、その源泉において商品・役務の物価を通じて延いては消費者に転嫁され、実質的には消費者が負担し、消費者から預かったという解釈も出来るが、消費者からの「預り金的性格を有する」とは表さない。従前のように消費税は前段階税額控除方式によって商取引フェーズ毎に転嫁をしていくが、仮に物価



が市場原理に基づいた時間的変動性を伴った場合、その論理的帰結として事業者の付加価値額にも影響を及ぼすため、納税義務者としての担税も変動することになるが、この事象が果たして消費税が間接税にセグメントされるのか疑問が残る。そういった意味では消費税は「概念的には直接税」として考えられなくもない。

また、益税の法的根拠については田中（2007）<sup>51</sup>、阿部（1992）<sup>52</sup>、吉良（1991）<sup>53</sup>等の指摘がある。転嫁の定義が不明確であり、過剰な転嫁や医療をはじめとした非課税制度等によって転嫁の過不足が生じた場合の納税義務に関して消費税法では明文化されておらず、また現状では例え過剰な転嫁や過剰な控除がなされたとしても法的な規制はない。このような法的瑕疵が内在されたまま今日に至っても対価か、預り金か等といった議論がなされており、政治的な影響<sup>54</sup>を与えている。

以上のとおり消費税は預り金の要素を含んでいるという見方も出来よう。また本判決においても、消費税は預り金ではないと断言はしておらず、消費税の実質的な負担者は消費者であると明示していることから、実質的には預り金であると示唆しているようにも見受けられる。しかし、仕入税額控除制度と転嫁について、「適切な転嫁」とはどのような規定か、またはどのように規定すべきかについては触れられていない。また、税制改革法 11 条 2 項の「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする」という側面について、そもそも国が消費税は預り金ではないと周知しようとするのであれば、事業者に対しては付加価値額に対する税制である旨、消費者に対しては根底から消費税の仕組みを法的に明示、説明すべきであろう。反対に国が預り金としての性格を徹底するのであれば、消費者を納税義務者と明確に規定し、事業者を源泉徴収義務者<sup>55</sup>や特別徴収義務者<sup>56</sup>とすべきではないであろうか。

本判例に基づいた医療の損税問題に係る類推解釈として、診療報酬への上乗せ補填に対する消費税法上の対価の解釈的論究、また公的医療保険制度の性質と消費税法の非課税と転嫁の制度的検討が必要になろう。

#### 4 控除対象外消費税負担額と財務指標の相関係数分析

従前の全国自治体病院協議会等（2018）<sup>57</sup>や四病院団体協議会（2023）<sup>58</sup>等の指摘、また前述の通り実質的には事業者の付加価値額（≒粗利益）に係る消費税額を負担しているという解釈から、消費税は事業者の経営活動に係る損益や資金繰りの影響を受け、また経営活動に影響を及ぼしているという仮説からも、消費税が導入され控除対象外消費税が発生した 1989 年から 2021 年までの自治体病院の財務指標<sup>59</sup>が控除対象外消費税負担額<sup>6061</sup>とどのように作用しているのかという観点から、財務指標と控除対象外消費税負担額のインプリケーションに関して相関分析を行い、正負の強い相関が認められる財務指標の影響因子を考察する。

#### 4-1 サンプル（分析対象群）

本研究においては、北海道、東北、関東、中部、近畿、中国、四国、九州沖縄の「八地方区分」のセグメントにおいて、自治体病院を経営主体別に都道府県立、政令指定都市立・中核都市立、市立・組合立、町立・組合立の4つの経営主体に分類した。調査対象のうち、時系列での事業年度前後のデータに欠測値があった病院、及び事業年度前後で統合、新設、閉鎖等といった組織再編によって妥当な比較ができないと考えられる施設を除き、解析対象施設数のデータ量は2021年度時点の全例で、32ヶ所の開設自治体、合計124ヶ所の自治体病院をサンプル（n）<sup>62</sup>とした（表1）

**表 1. 経営主体別サンプル対象自治体病院事業一覧**

経営主体	開設自治体	サンプル病院数(n)
都道府県立	H病院局	6
	I医療局	21
	C病院局	6
	N病院局	18
	Hy病院局	15
	T病院局	2
	To病院局	3
	K病院局	5
政令指定都市立・中核都市立	S市病院局	1
	S市	1
	K市病院局	3
	K市	1
	H市	1
	F市	1
	T市病院局	2
	Ku市病院局	2
市立・組合立	H市病院局	3
	一部事務組合S	3
	T企業団	2
	I市事業部	2
	N市病院事業	2
	B市病院事業	3
	U市病院局	3
	N企業団	8
町立・組合立	Y町	2
	Takah町	1
	A企業団	1
	I町	1
	K町	1
	S町病院事業局	2
	S町	1
	Takac町	1
<b>4主体</b>	<b>32ヶ所</b>	<b>124ヶ所</b>

出典：124ヶ所の自治体病院のデータより筆者作成

#### 4-2 分析に用いる財務指標

分析に用いる財務指標<sup>63</sup>は、以下のように5つの大分類項目にセグメントし、19個とした。なお、本研究で使用する財務指標は、各勘定科目と医業収益、及び経常収益の比率を示しているが、呼称は「勘定科目＋比率」と表記する。

##### 【課税仕入指標】

課税仕入となる費用<sup>64</sup>の大分類項目として、材料費比率、経費<sup>65</sup>比率、研究研修費比率、資産減耗費比率、小分類項目として材料費に含まれる薬品費比率、給食材料費（患

者用)比率、その他医療材料費<sup>66</sup>比率、また経費に含まれる修繕費比率、光熱水費比率、委託費<sup>67</sup>比率、通信運搬費<sup>68</sup>比率は「課税仕入指標」として定義し、分類した。

#### 【非課税仕入指標・不課税仕入指標】

支払利息比率、職員給与費比率を「非課税仕入指標・不課税仕入指標」として定義し、分類した。資金調達を企業債や借入金で賄った場合の支払利息部分に係る消費税は非課税<sup>69</sup>となり、投資との関連性を考慮して選定した。職員給与費は不課税取引となり、従前の職員数を抑制し、委託を促進しているという事象を考慮し、人件費に係る指標<sup>70</sup>として選定した。

#### 【投資関連指標】

(調整後)償却資産<sup>71</sup>比率、減価償却費比率を「投資関連指標」として定義し、分類した。償却資産は課税仕入となり、減価償却費は不課税取引となるが償却資産の動きと併せて把握する。

#### 【地方財政措置関連指標】

他会計からの繰入金、及び国・都道府県からの補助金等の動きについて精査するために、経常収益で除した指標として、他会計繰入金比率(収益的収入)、他会計繰入金比率(資本的収入)、補助金等比率<sup>72</sup>を「地方財政措置関連指標」として定義し、分類した。

#### 【その他の指標】

課税期間中の課税売上割合を「その他の指標」として定義し、分類した。

### 4-3 相関分析による比較方法

控除対象外消費税負担額と5つの指標群の時系列推定結果を要約し、ピアソンの積率相関係数(Pearson product moment correlation coefficient)<sup>73</sup>により算出する。相関係数は0.4以上(-0.4以下)の相関、0.7以上(-0.7以下)の強い相関関係<sup>74</sup>がある財務指標を中心に分析を行う。本研究においては、「控除対象外消費税負担額比率と財務指標に相関はない」を帰無仮説とし、「控除対象外消費税負担額比率と財務指標に相関はある」を対立仮説として、有意水準は5%で無相関検定を行う。

また相関分析の前提として、対象期間の控除対象外消費税負担額の動きについて把握しておく必要がある。相関分析と同様に消費増税前後で3つのサンプル数にセグメントし、控除対象外消費税負担額比率のデータのばらつきから有意な差があるのかどうかを判別するためにt検定<sup>75</sup>を行った<sup>76</sup>(表2)。

**表 2. 消費税増税前後における控除対象外消費税負担額比率の平均値の差（p 値）**

控除対象外消費税負担額対医業収益比率	1997年増税前後 p 値	0.0023 ***
	2014年増税前後 p 値	0.0001 ***
	2019年増税前後 p 値	0.0976 *

\* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

表 2 を見ると、1997 年増税前後は  $t(7) = -5.00, p < 0.05$ 、2014 年増税前後は  $t(4) = -16.83, p < 0.05$  となり有意差が見られ帰無仮説が棄却された。しかし、2019 年増税前後においては  $t(2) = -3.73, p > 0.05$  となり有意差が見られず帰無仮説が支持された。毎事業年度平均では +0.11P の増加で推移しており、1997 年・2014 年前後においては増税の影響により医業収益に占める控除対象外消費税負担額の割合が増加したことによる有意差である事が分かる。

#### 4-4 分析結果

消費税導入以降の財務指標（総計値）と控除対象外消費税負担額比率の統計的な相関を示した財務指標の分析結果を表 3 にまとめる。

表 3. 控除対象外消費税負担額と課税仕入指標・非課税／不課税仕入指標・  
 財源措置関連指標・投資関連指標・その他の指標の相関係数（r 値）

課税仕入指標	材料費対医業収益比率	r 値	-0.53
		t 値	-3.52
		p 値	0.00 ***
	薬品費対医業収益比率	r 値	-0.52
		t 値	-3.41
		p 値	0.00 ***
	給食材料費（患者用）対医業収益比率	r 値	-0.85
		t 値	-9.05
		p 値	0.00 ***
	その他医療材料費対医業収益比率	r 値	0.29
		t 値	1.68
		p 値	0.10 *
	経費対医業収益比率	r 値	0.77
		t 値	6.75
		p 値	0.00 ***
修繕費対医業収益比率		r 値	0.00
		t 値	0.03
		p 値	0.98
光熱水費対医業収益比率	r 値	0.72	
	t 値	5.70	
	p 値	0.00 ***	
委託費対医業収益比率	r 値	0.86	
	t 値	9.45	
	p 値	0.00 ***	
通信運搬費対医業収益比率	r 値	0.75	
	t 値	6.27	
	p 値	0.00 ***	
研究研修費対医業収益比率	r 値	0.10	
	t 値	0.55	
	p 値	0.59	
資産減消費対医業収益比率	r 値	0.03	
	t 値	0.18	
	p 値	0.85	
非課税仕入指標	職員給与費対医業収益比率	r 値	0.48
		t 値	3.05
		p 値	0.00 ***
不課税仕入指標	支払利息対医業収益比率	r 値	-0.86
		t 値	-9.24
		p 値	0.00 ***
投資関連指標	(調整後)償却資産対医業収益比率	r 値	-0.71
		t 値	-5.66
		p 値	0.00 ***
減価償却費対医業収益比率	r 値	0.83	
	t 値	8.38	
	p 値	0.00 ***	
地方財政措置関連指標	他会計繰入金対経常収益比率【収益的收入】	r 値	0.05
		t 値	0.25
		p 値	0.80
	補助金等比率	r 値	0.46
		t 値	2.86
		p 値	0.01 **
他会計繰入金対経常収益比率【資本的收入】	r 値	-0.12	
	t 値	-0.67	
	p 値	0.51	
その他の指標	課税売上割合	r 値	0.02
		t 値	0.12
		p 値	0.91

p 値 \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：控除対象外消費税負担額比率と財務指標のデータより筆者作成

控除対象外消費税負担額比率と統計的な相関を示した財務指標は 19 個中、11 個とな

った。

また、課税売上割合と控除対象外消費税負担額比率は、正負何れの相関も認められなかった。病院における課税売上割合は主に課税売上となる保険外診療<sup>77</sup>等の割合を示しているが、本研究と同様のサンプルにおいて、1997年・2014年・2019年の消費税増税前後の3つの群にセグメントし、消費税増税前後における課税売上割合のデータのばらつきから有意な差があるのかどうかを判別するためにt検定を行った<sup>78</sup>（表4）。

**表4. 消費税増税前後における課税売上割合の平均値の差（p値）**

課税売上割合	1997年増税前後 p値	0.16
	2014年増税前後 p値	0.18
	2019年増税前後 p値	1.41

\* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：課税売上割合のデータより筆者作成

1997年消費税増税前後は  $t(7) = 1.83, p > 0.05$ 、また2014年増税前後は  $t(4) = -1.99, p > 0.05$ 、2019年増税前後においても  $t(2) = 0.09, p > 0.05$  となり平均値に有意差が見られず帰無仮説が支持された。前述のとおり消費税納付額の計算構造上、この課税売上割合が高ければ控除する額が大きくなるが、本研究における自治体病院の課税売上割合の毎事業年度平均は2.95%であるため、課税仕入に係る消費税額の実に97.05%が控除対象外消費税となる。自治体病院の損税を回避させるためには、それぞれの自治体病院独自に課税売上を増加させ、課税仕入を削減するといった自助努力が必要となる（岩佐, 2023）<sup>79</sup>。消費税増税前後の何れのフェーズにおいても平均値に有意差が無いという事象を鑑みれば、消費税増税に際して損税を回避すべく課税売上を増加させる等といった自助努力を促した痕跡は確認できなかった。

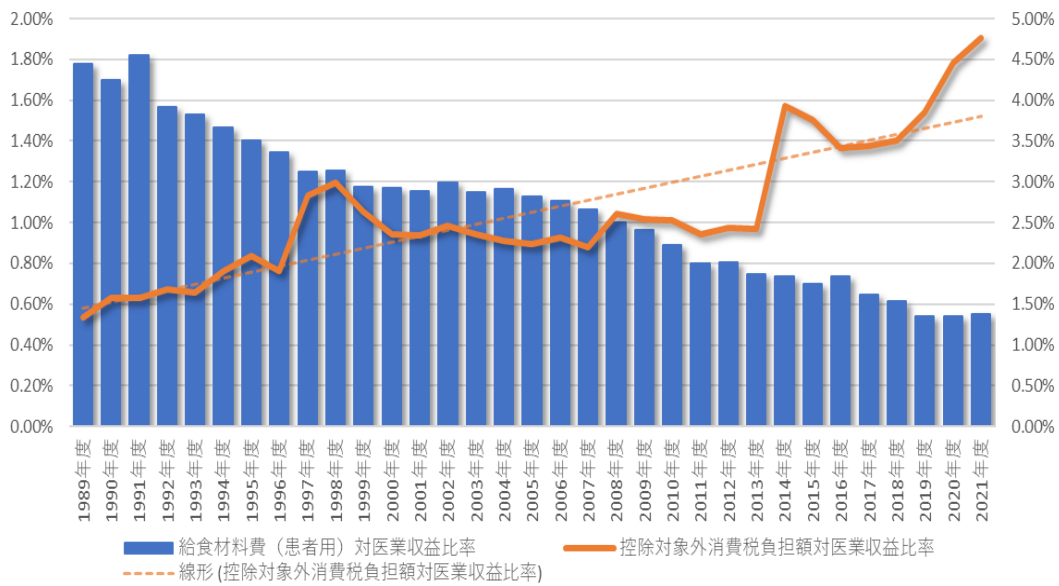
#### 4-5 相関分析の考察

本節では、前節の相関分析結果において強い正負の相関が認められた財務指標を中心に財務パフォーマンスについて考察する。

##### ・給食材料費（患者用）比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

給食材料費（患者用）比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r = -0.85, p < 0.05$  となり強い負の相関が認められた。毎事業年度平均で $\Delta 0.04P$ 減少している事による負の相関である（図1）。

図 1. 給食費（患者用）比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



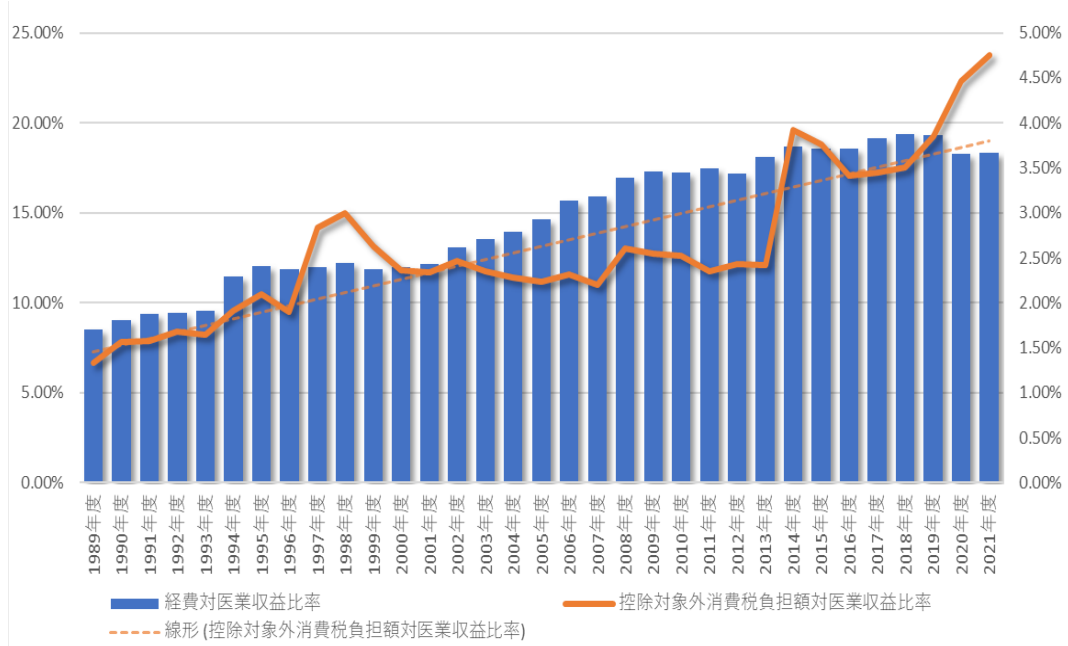
出典：給食費比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

岩佐（2023）<sup>80</sup>の研究における消費税導入・増税前後における給食費比率と委託費比率の相関分析では、1989年・1997年前後共に強い負の相関が認められた。委託費には厨房機能以外も含まれており、あくまでも委託費や人件費等の構成比が概ね一定である事を前提とした場合に限り、1989年前後に厨房機能の外注化を推進し、1997年前後に厨房機能を外注化、2014年前後に定着したと推測している。また、給食材料費の減少に関する要因としては、2006年度の診療報酬改定による影響も考えられる。給食材料費は課税仕入として仕入税額控除の対象となるが、管理栄養士・厨房職員の給与費等は不課税取引である。委託費は、給食材料費や職員等も含めて課税仕入となり仕入税額控除の対象となるが、患者の給食にかかる収入は非課税売上<sup>81</sup>となるため、課税仕入の増加は控除対象外消費税の増加を意味する。給食材料費は委託費の増減とも関連するため、本研究において委託費との相関性について後述する。

・経費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

経費比率と控除対象外消費税負担比率においては、 $r=0.77, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で+0.31P増加したことによる正の相関である（図2）。

図 2. 経費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



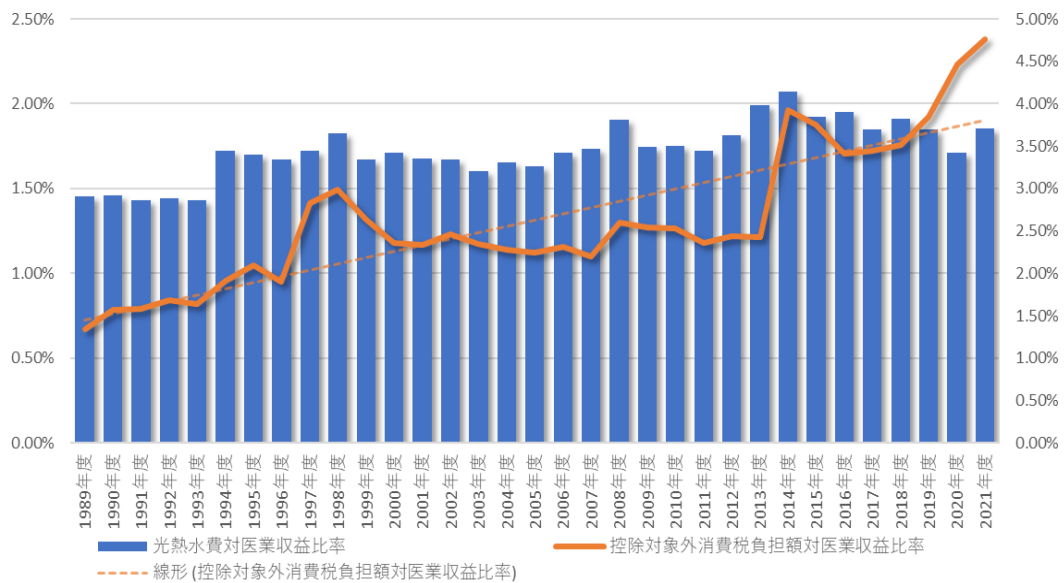
出典：経費比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

経費に含まれる光熱水費、委託費、通信運搬費の動きについて個別に考察する。

・光熱水費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

光熱水費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.72, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で+0.01P 増加したことによる正の相関である (図 3)。

図 3. 光熱水費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



出典：光熱水費比率と控除対象外消費税負担額のデータより筆者作成

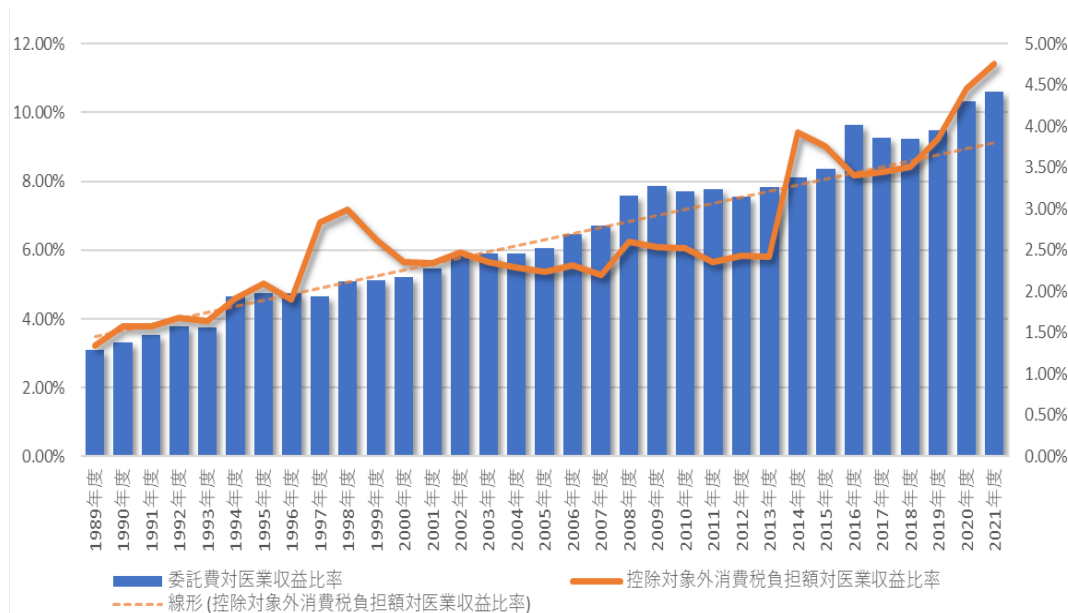


光熱水費は、病院の施設建物等の仕様にも関連すると考えられるため、償却資産との相関性について後述する。

#### ・委託費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

委託費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.86, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。委託費比率は、毎事業年度平均で+0.23P増加したことによる正の相関である（図4）。特に2016年後の増加が大きい。

図4. 委託費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移

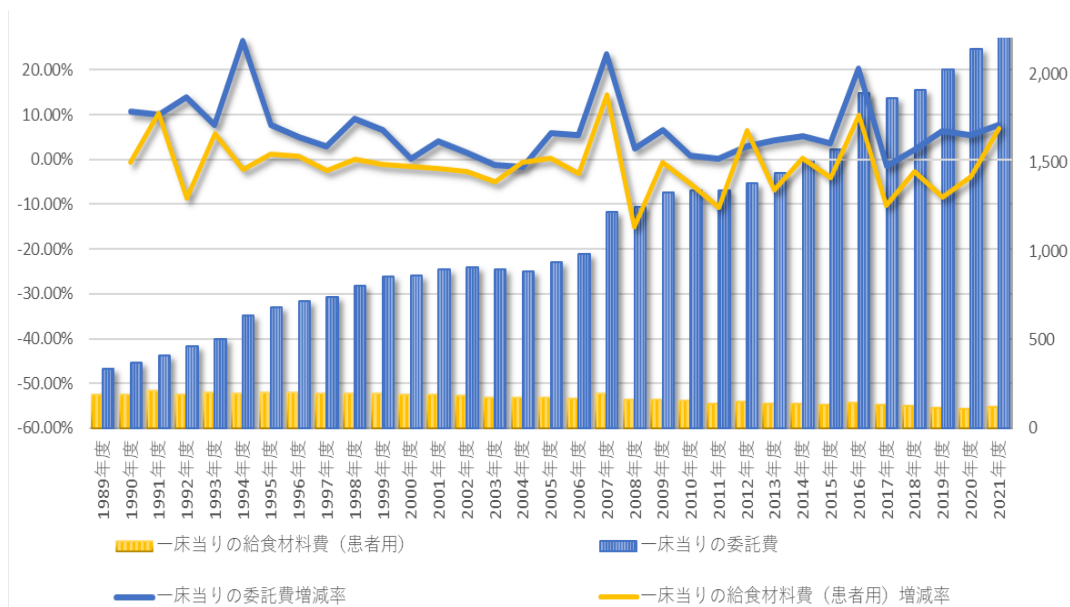


出典：委託費比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

安川（1994）の病院の委託費の経済効果に関する研究<sup>82</sup>において、都市部での委託率の高さ、病床規模の大きな病院ほど委託率が高く、国立・私立病院において委託率の大きさと伸びが特に小さい等、規模と委託率の関係等においては仮説とは異なる結果を示した。また、委託の費用効果について、委託が人材確保の安定化要因として機能していく可能性が示唆された。更に、総費用に対する各費用への影響度を検証し、材料費は有意な影響が見られ削減効果が認められたが、給与費、設備費、賃貸料、研修費、福利厚生費等の費用効果は否定的な結果となったと報告している。医療関連サービス振興会（2017）が行った患者等給食業務に関する調査<sup>83</sup>によると、調査対象 261 病院（n）のうち、院内調理（外部委託）の比率は 64.8%（院外調理は 1.9%）となり、また病院規模別では 99 床以下：70.1%、500 床以上：81.8%と、小規模か大規模な病院において比率が高くなっている。また、院内調理の印象に関するアンケートにおいてはコストパフォーマンスに関する評価がかなり低い。また、岩佐（2023）<sup>84</sup>の研究においても自治体病院の職員給与費等が減少することなく消費税増税前後で課税仕入となる委託費が増加していたことが分かった。図5のように、本研究においても給食材料費と委託費のトレードオフは確認出来るが、外部委託は原価・経費、及び委託先の利益を加算した額が

課税仕入となる。2021年度の対象自治体病院の医業費用全体に占める委託費の割合は9.0%となっており、控除対象外消費税の増加要因の一つとなる。

図5. 一床当りの給食材料費（患者用）と増減率・一床当りの委託費と増減率の推移

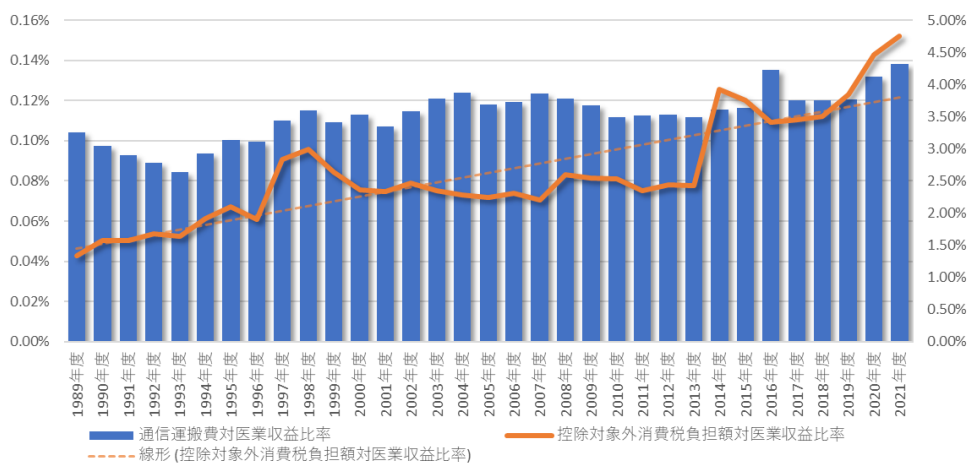


出典：一床当りの給食材料費と増減率・一床当りの委託費と増減率のデータより筆者作成

・通信運搬費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

通信運搬費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.75, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で+0.001P 増加したことによる正の相関である（図6）。

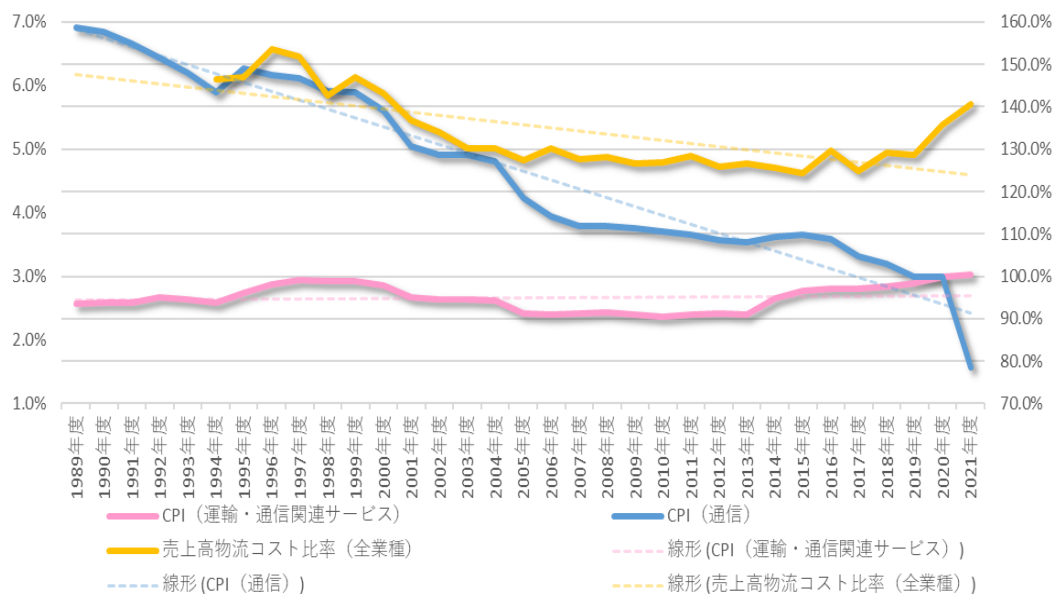
図6. 通信運搬費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



出典：通信運搬比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

そこで、消費者物価指数<sup>85</sup>（運輸・通信関連サービス）、消費者物価指数（通信）、売上高物流コスト比率（全業種）<sup>8687</sup>の推移（図7）を参考に、通信運搬費の相関に係る背景について考察する。

図 7. 消費者物価指数（運輸・通信関連サービス）・消費者物価指数（通信）・  
売上高物流コスト比率（全業種）の推移



出典：消費者物価指数（運輸・通信関連サービス／通信）・  
売上高物流コスト比率のデータより筆者作成

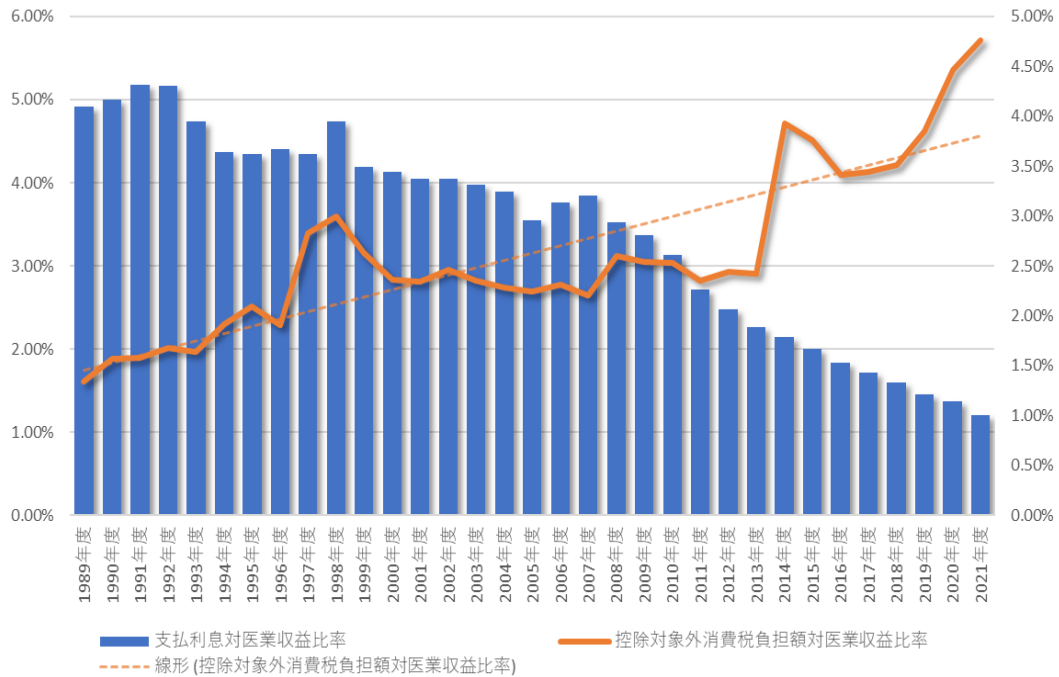
売上高物流コスト比率は 1999 年～2016 年まで漸減傾向にあるが、2017 年以降急増している。一方で消費者物価指数（通信）は 1994 年頃より大きく減少している。その背景としては相次ぐ電気通信事業者の参入により、市場原理が生じ価格帯が下落しているものと思われる。よって、通信費と運搬費総体の裏付けとなる消費者物価指数（運輸・通信関連サービス）は微増推移となっている。

全国のへき地医療拠点病院のうち 3 分の 2 は自治体病院が占めており、また本研究の対象自治体病院のうち、53.7%は不採算地区病院<sup>88</sup>及び不採算地区中核病院<sup>89</sup>である。自治体病院は、民間病院の診療が期待できない山間地や離島等においても地域医療を担っているが故に、へき地医療の確保等にかかる不採算経費は、一般会計からの他会計繰入金を受受しており、不採算地区の病院ほど自治体本体からの補助に頼らざるを得ない実情がある。よって、通信運搬費も例外ではなく、へき地医療の場合は運営上、物理的特性においても増加するだろう。

・支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r = -0.86, p < 0.05$  の強い負の相関が認められた。毎事業年度平均で +0.012P 減少したことによる負の相関である（図 8）。特に 2007 年以降の減少が大きい。

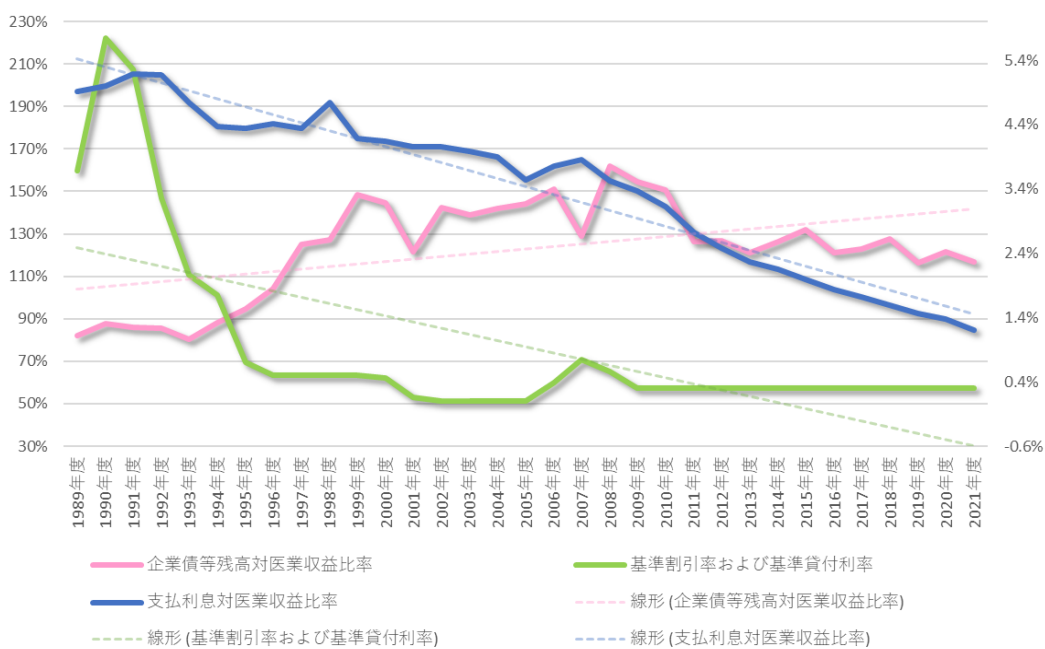
図 8. 支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



出典：支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

支払利息の精緻な分析を行うためには企業債元利償還金の動きを把握する必要がある。自治体病院の有形固定資産は、主に企業債発行によって資金調達を行う。病院の建設改良費に企業債が充てられているが、建替えも含む新病院の建設改良費に係る元利償還金のうち2分の1を一般会計が負担するという繰出し基準（普通交付税措置）<sup>90</sup>が設定<sup>91,92</sup>されているため、精緻な分析方法としては企業債元利償還金から対象の他会計繰入金相当額を差し引いて指標を算出する必要がある。しかし入手可能なデータからは限界があるため、公営事業における水道事業の企業債残高対給水収益比率を参考にして、簡便的に企業債等残高<sup>93</sup>対医業収益比率（以下、企業債等残高比率と略す）を使用して比較を行い支払利息等の増減要因を検証する。図9は、企業債等残高比率、基準割引率および基準貸付利率<sup>94</sup>、支払利息比率の推移である。

図 9. 企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・支払利息比率の推移



出典：企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・支払利息比率  
のデータより筆者作成

企業債等残高比率は 2008 年頃まで漸増し、以降は漸減傾向にある。基準割引率および基準貸付利率の推移を見ると、1991 年のいわゆるバブル経済崩壊<sup>95</sup>前の 1990 年に公定歩合の利上げによりピーク（6%）を迎え、その後は日本銀行による公定歩合の引き下げおよび市場金利の引き下げ措置により激減し、2008 年のリーマンショック後は毎事業年度 0.3% で一定に推移している。支払利息比率も 1992 年をピークに漸減している。そこで対象期間において、企業債等残高比率、基準割引率および基準貸付利率、支払利息比率で無相関検定（有意水準 5%）を行い、相互の相関性について考察する（表 5）。

表 5. 企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・  
支払利息比率の相関係数（r 値）

	支払利息対営業収益比率	企業債等残高対営業収益比率	基準割引率および基準貸付利率
支払利息対営業収益比率	r値 t値 p値	—	
企業債等残高対営業収益比率	r値 t値 p値	—	
基準割引率および基準貸付利率	r値 t値 p値	—	—

p値 \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・  
支払利息比率のデータより筆者作成

支払利息比率と基準割引率および基準貸付利率 ( $r=0.56, p<0.05$ ) に正の相関が認められ、企業債等残高比率と基準割引率および基準貸付利率 ( $r=-0.71, p<0.05$ ) に強い負の相関が認められた。つまり、支払利息の減少は基準割引率および基準貸付利率の利下げによる影響が大きいと考えられる。今後も金融緩和が継続され基準割引率および基準貸付利率が一定推移していくと支払利息額も減少していくため、負の相関関係が持続すると考えられる。

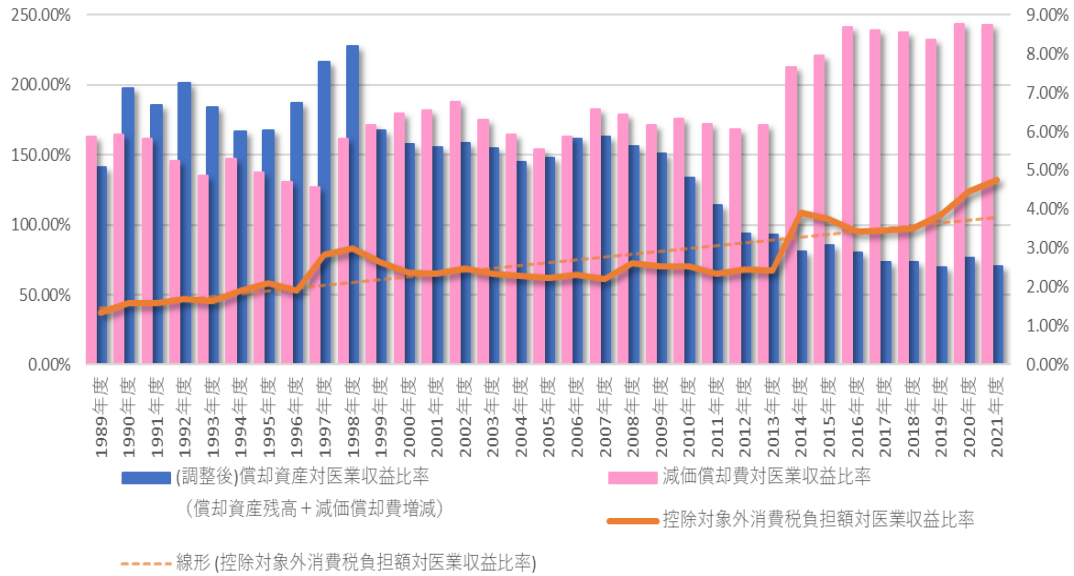
自治体病院ではリースによって固定資産を調達しているケースがあり、所有権移転、及び所有権移転外ファイナンス・リースは消費税法上資産の譲渡として取り扱われ、リース物件引渡時において利息分と合わせたリース料総額に係る消費税を全額仕入税額控除することとなる。しかしリース契約書において、リース料総額、またはリース料の額のうち利息相当額を明示されている場合、利息相当額部分は非課税となる<sup>96</sup>。また借入金の弁済に伴う支払利息は非課税仕入となるため、消費税納付額の計算構造上、課税売上割合の高低によって損税は発生しない。一方で、オペレーティング・リースは利益相当額等も含めたリース料が課税仕入となる。よって、損税の観点からは直接の借入れや企業債によって調達を行う等により、課税仕入を削減する事がインセンティブとなるであろう。

#### ・(調整後) 償却資産比率、及び減価償却費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

へき地等医療、不採算医療、特殊部門医療、高度医療等を担っている自治体病院の設備投資は、民間病院に比べて高額である。高度機能化、大規模化によって投資額は増加傾向にあるため、減価償却費が増加し、利益が出にくい状況となっている。会計上、設備投資と減価償却は表裏一体の関係となるため、ここでは関連性等についても考察を加える。

(調整後) 償却資産比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=-0.71, p<0.05$  の強い負の相関が認められた。毎事業年度平均で $\Delta 2.20P$  減少したことによる負の相関である。特に 1998 年以降は漸減し、2014 年の 8%増税時以降は減少幅が増加している(図 10)。減価償却費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.83, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で $+0.09P$  増加したことによる負の相関である(図 10)。

図 10. (調整後) 償却資産比率・減価償却費比率と  
控除対象外消費税負担額比率の推移

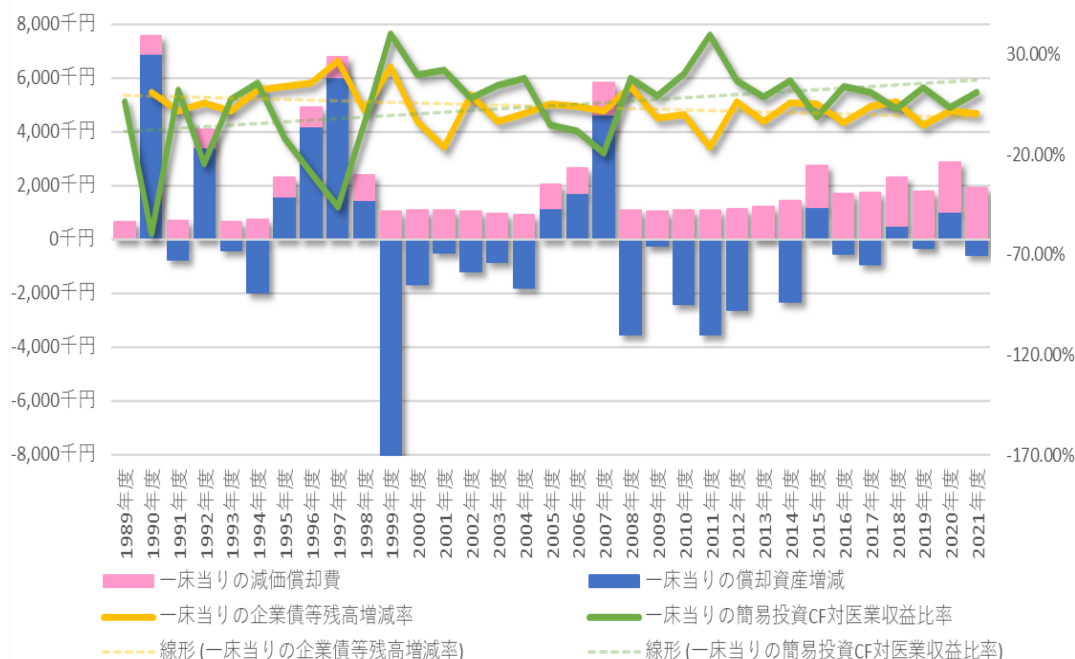


出典：(調整後) 償却資産比率・減価償却費比率と控除対象外消費税負担額比率  
のデータより筆者作成

また、減価償却費は非資金費用であるため、資金の裏付けのある収益との対応を通じて、減価償却費計上分だけ資金が内部に留保される。つまり、償却資産等といった費用性資産への投資が、減価償却によって貨幣性資産として回収されることによって自己資金を調達していることになる。図 11 は一床当りの償却資産残高の増減額（投資額）と一床当りの減価償却費、一床当りの簡易投資キャッシュフロー対医業収益比率<sup>97</sup>（以下、一床当りの簡易投資 CF 比率と略す）の推移である。1990 年、1997 年、2007 年に償却資産投資額が急増しているが、5%増税後の 1999 年～2004 年、また 2008 年～2021 年は一事業年度当りの償却資産投資額が減価償却費を下回り急減している。減価償却費が償却資産投資額を超える事業年度は、相反する利害に伴い簡易投資 CF は漸増傾向にある事が分かる。



図 11. 一床当りの償却資産増減・一床当りの減価償却費・一床当りの企業債等  
残高増減率・一床当りの簡易投資 CF 比率の推移



出典：一床当りの償却資産増減・一床当りの減価償却費・一床当りの企業債等  
残高増減率・一床当りの簡易投資 CF 比率のデータより筆者作成

設備投資は未来への事業投資とも言えるため、新規設備投資額が減価償却費を上回れば固定資産の増加と共に成長志向であると考えられるが、新規設備投資額が減価償却費を下回れば固定資産は実質的に減少すると共に理論上資金は内部に留保、若しくは債務弁済に充てられる。その裏付けとして、一床当りの（調整後）償却資産対医業収益比率（以下、一床当りの（調整後）償却資産比率と略す）と一床当りの簡易投資 CF 比率と一床当りの企業債等残高増減率について、有意水準 5% で無相関検定を行う（表 6）。

表 6. 一床当り（調整後）償却資産比率・一床当りの簡易投資 CF 比率・  
一床当りの企業債等残高増減率との相関係数（r 値）

	一床当りの(調整後)償却資産対医業収益比率	一床当りの簡易投資CF対医業収益比率	一床当りの企業債等残高増減率
一床当りの(調整後)償却資産対医業収益比率	r値 t値 p値	—	—
一床当りの簡易投資CF対医業収益比率	r値 t値 p値	—	—
一床当りの企業債等残高増減率	r値 t値 p値	-0.71 -5.68 0.00 ***	—

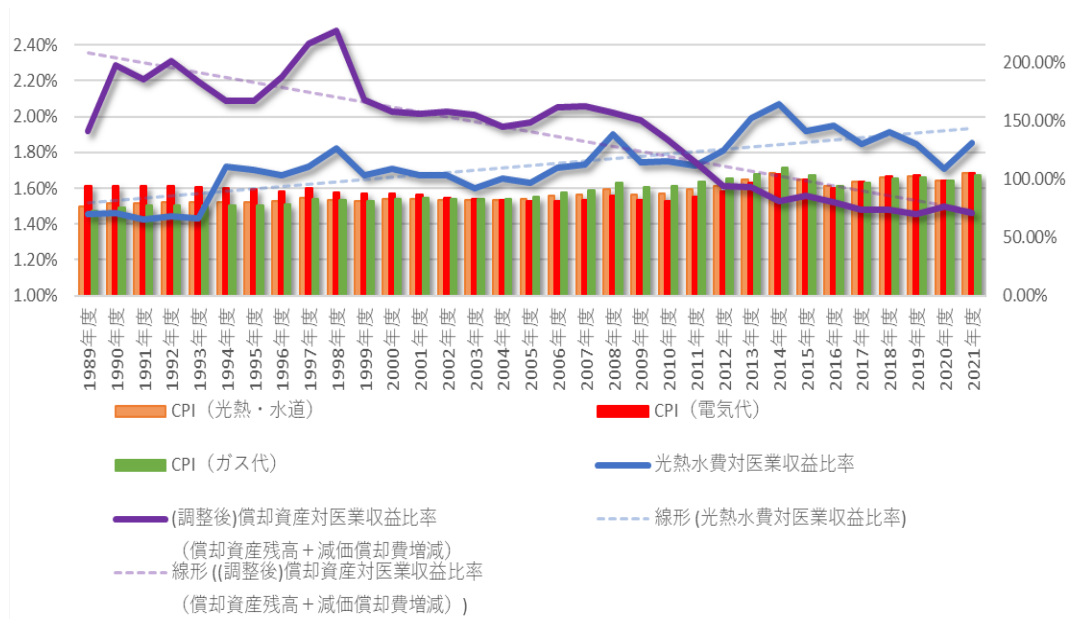
† \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：一床当り（調整後）償却資産比率・一床当りの簡易投資 CF 比率・  
一床当りの企業債等残高増減率のデータより筆者作成



一床当りの簡易投資 CF 比率と一床当りの（調整後）償却資産比率（ $r=-0.45, p<0.05$ ）には負の相関、一床当りの簡易投資 CF 比率と一床当りの企業債等残高増減率（ $r=-0.71, p<0.05$ ）には強い負の相関が認められた。つまり、設備の投資・減耗と簡易投資 CF の動き、また簡易投資 CF と企業債等による調達・弁済の動きからも、控除対象外消費税は少なからず償却資産の減少要因の一つとしては考えられる。病院業界団体の控除対象外消費税負担額の影響により設備投資は自粛傾向にあるという主張は本研究データからも垣間見える。一方で、投資にかかる費用は、節税のためには投資の段階から考慮しなければコントロールできないものもあり、大規模な施設を建設する事は同時に課税仕入の増加を招く（岩佐, 2023）<sup>98</sup>という戦略上のタスクもある。設備投資の動きと関連性が強いと考えられ、課税仕入抑制のためにも投資の段階から考慮しなければコントロールできないものとしては、例えば光熱水費がある。図 12 は、光熱水費比率と（調整後）償却資産比率、またインフラコスト市場の裏付けとなる消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）<sup>99</sup>の推移である。

図 12. 光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・  
消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）の推移



出典：光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・

消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）のデータより筆者作成

更に定量的な相関性を検証するために、光熱水費比率と（調整後）償却資産比率、消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）について、有意水準 5% で無相関検定を行う（表 7）。

表 7. 光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・  
消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）との相関係数（r 値）

		光熱水費対医業 収益比率	(調整後)償却資 産対医業収益比 率
光熱水費対医業収益比率	r値	—	
	t値		
	p値		
(調整後)償却資産対医業収益比率	r値	-0.64	—
	t値	-4.65	
	p値	0.00 ***	
CPI (光熱・水道)	r値	0.80	-0.87
	t値	7.52	-9.88
	p値	0.00 ***	0.00 ***
CPI (電気代)	r値	0.33	-0.52
	t値	1.92	-3.37
	p値	0.06 *	0.00 ***
CPI (ガス代)	r値	0.84	-0.83
	t値	8.48	-8.34
	p値	0.00 ***	0.00 ***

直 \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・

消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）のデータより筆者作成

光熱水費比率と（調整後）償却資産比率（ $r=-0.64, p<0.05$ ）には負の相関、光熱水費比率と消費者物価指数（光熱・水道）（ $r=0.80, p<0.05$ ）、光熱水費比率と消費者物価指数（ガス代）（ $r=0.84, p<0.05$ ）には極めて強い正の相関、（調整後）償却資産比率と消費者物価指数（光熱・水道）（ $r=-0.87, p<0.05$ ）、（調整後）償却資産比率と消費者物価指数（ガス代）（ $r=-0.83, p<0.05$ ）には極めて強い負の相関、（調整後）償却資産比率と消費者物価指数（電気代）（ $r=-0.52, p<0.05$ ）には負の相関が認められた。設備投資の増減に比例して光熱水費も増減するという相互作用が推測されたが、調整後の償却資産が漸減しているのに対し、消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）と光熱水費は漸増傾向にある。しかし固定資産の減少に伴い医療機器や設備等のキャパシティやパフォーマンスが下がったために光熱水費が増加したとは考えにくい。よって、本事象は償却資産と消費者物価指数の動きからも、インフラコスト上昇による影響が大きいと考えられる。総じて、1989年後は償却資産が増加して減価償却も進行したが、1997年に設備投資のピークを迎えてその後減少し、2006年を境に償却資産の残高が減少した。巨額の投資に伴う支払消費税のキャッシュアウト、また控除対象外消費税の費用負担は大きいため設備投資の増減と控除対象外消費税の増減には正の相関があると推測されたが結果は異なり、5%増税時を境に減少した。特に1999年においては償却資産への投資の減少額が著しいため設備投資の先延ばしを行っているという可能性もある。これは控除対象外消費税負担による負のインセンティブと考えられる。今後減価償却が促進され、また設備投資は自粛、また先延ばしとあれば、償却資産は益々漸減傾向となり、控除対象外消費税負担額比率との負の相関は持続するものと考えられる。

自治体病院には公共性を発揮するための経済性も求められ、地域医療における役割

と構想、経営の視点、消費税の視点の整合性に留意することが重要（岩佐, 2023）<sup>100</sup>となるが、本研究でも明らかとなったような現実的問題として、損税の影響により地域医療の維持・存続が危ぶまれる事態だけは避けなければならない。

## 5 おわりに

本研究では、判例から転嫁に関する消費税法の文理解釈・論理解釈と実務上の乖離から疑義を提起し、自治体病院の控除対象外消費税負担額比率の動きと財務指標について統計的検証を行った。課税仕入となる給食材料費と委託費はトレードオフの関係にあり、控除対象外消費税負担額とそれぞれ強い正負の相関が認められた。非課税仕入となる支払利息は、企業債残高は漸増しているにもかかわらず強い負の相関が認められたが、これは公定歩合の利下げによる負の相関であった。調整後の償却資産は、正味の償却資産の減少が大きく、負の相関が認められた。本研究では償却資産の減衰因子が消費税の増税にあるかは断定できないが、少なからず5%・8%増税後に減価償却費が償却資産の増加額を上回り、それに伴い簡易投資CFが増加している事象からは因子の一つとして考えられる。時系列の相関分析によって、控除対象外消費税負担額の発生に関連するファクターは主にこれらの財務指標からインプリケーションが導かれた。本研究結果に基づき、控除対象外消費税負担額と正負の相関が認められた財務指標を中心に、経時的連関性からプロスペクティブな因子分析については引き続き検証を行う。また、独立採算とされている自治体病院が非課税によりもたらされる控除対象外消費税の経済的影響をどの程度容認することが妥当であるかについては更なる研究を行う必要があると考えている。例えば、医業費用の中で控除対象外消費税の発生に大きな影響を与えている委託との相関性において、安川(1994)は「委託の経済的効果の現れ方は、病院の経営形態や規模、立地条件など、様々な内生的、外生的要因に規制されている」<sup>101</sup>と言及しているように、自治体病院の属性別損税負担の特性として偏差分析を検討する。

本来消費税法における中立原則は、最終消費者に至るまでの各取引段階において、消費税が事業者にも費用にも利益にもなることなく、最終消費者に転嫁されることを求める（西山, 2017）<sup>102</sup>べき税制である。本研究で取り上げた判例・判示においても消費税相当額は預り金ではないと断言はしておらず、また消費税の実質的な負担者は消費者であると明示していることから、損税は過不足なく補填されるべきであり、事業者が担税者となるものではない。ただ医療の損税問題は、岩佐(2023)<sup>103</sup>の指摘からも、消費税法全体の構造を踏まえた観点から公的医療保険と非課税の制度的な在り方に関する検討が必要である。各経済団体により将来的な消費税率の更なる引上げが提唱<sup>104</sup>されている中で、その対価たる補填を診療報酬の改定のみで依存せざるを得ないことは中立性、公平性の側面においても限界がある。消費税法では消費税は対価としながらも、非課税取引とは納税義務の免除ではないため、診療報酬の上乗せ補填の妥当性と消

費税法上の対価や転嫁の概念整理については引き続き探求すべき課題と考えている。村井（2014）はEU方式の課税選択権適用を提案<sup>105</sup>しているが、医療機関の損税問題を解決するためには、非課税措置の撤廃等も含め様々な視点からの方法を模索すべきである。

## 謝辞

本論文の作成にあたり、査読者の先生より終始適切なお助言を賜り、ご丁寧に指導して下さいました。この場を借りて心より深く御礼申し上げます。

<sup>1</sup> 消費税法 6 条（非課税）・消費税法別表 1-六、八

<sup>2</sup> ・消費税 10%（標準税率）＝消費税 7.8%（交付税分 1.52%含む）＋地方消費税 2.2%  
・地方消費税 2.2%＋交付税 1.52%＝地方分合計 3.72%  
・消費税 10%-地方分 3.72%＝地方自治体の消費税負担 6.28%

<sup>3</sup> 地方公営企業法施行規則 19 条（消費税及び地方消費税の整理）

<sup>4</sup> 地方公営企業法 17 条（特別会計）

<sup>5</sup> 地方公営企業法施行規則 19 条（消費税及び地方消費税の整理）

<sup>6</sup> 公立の病院は、都道府県や市町村等の地方公共団体（自治体）が条例に基づいて開設、出資、運営する病院であり、本論文においては自治体病院と公立病院は同義語と定義する。

<sup>7</sup> 自治体病院は、「国税」法人税（医療保健業）、及び「地方税」事業税（医療保健業）、不動産取得税、固定資産税等の税制は非課税となる。一般社団法人日本医療法人協会ホームページ-医療法人制度について-医療法人と税負担-「開設主体別医療機関の財政・税制上の措置の表」（<https://ajhc.or.jp/seido.html>）を参照。

<sup>8</sup> 山田厚 [2013]『消費税増税で自治体病院経営はどうか、自治体はどうか』  
<https://www.ne.jp/asahi/kofu/yamada/byouinkeiei.pdf>

<sup>9</sup> 公益社団法人全国自治体病院協議会 [2018]「2018 年度要望書」

<sup>10</sup> 岩佐嘉美 [2023]「消費税導入・増税が自治体病院の費用構造へ与えるインパクト」『月刊地方財政』7 月号、114-150 頁。診療報酬改定率と財務指標の相関、及び消費税導入・増税前後の費用構造の変化について分析を行った結果、診療報酬改定率との相関では薬品費比率、材料費比率、（修正）有形固定資産比率に正負の相関、また消費税導入・増税前後の有意差では給食費比率、委託費比率、研究研修費比率に有意差が認められた。

<sup>11</sup> 欧州の付加価値税制度でも日本と同様に前段階控除方式が採用されている。

<sup>12</sup> 税法改革法 11 条 1 項

<sup>13</sup> 村井正 [2014]「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か-最善策が無理であれば次善策を-」税研 173 号、17 頁。

<sup>14</sup> 金子宏 [2017]『租税法第二十二版』弘文堂、734-766 頁。

<sup>15</sup> 一般課税（本則課税）の場合、仕入にかかる消費税額の計算方法には「個別対応方式」と「一括比例配分方式」の 2 つの方法がある。

<sup>16</sup> 消費税法施行令 48 条（課税売上割合の計算方法）

<sup>17</sup> 保健医療機関及び保健医療担当規則

<sup>18</sup> 消費税法 6 条（非課税）

<sup>19</sup> 1988 年 5 月 30 日、日本医師会の主な見解（於：自民党社会部会への要望）（抄）。

<sup>20</sup> 自由診療報酬は、課税取引となるため医療機関は患者に消費税を加算して請求することができる。

<sup>21</sup> 安部和彦 [2015]『消費税の税率構造と仕入税額控除-医療非課税を中心に』白桃書房、157-161 頁。

<sup>22</sup> 船本智睦 [2013]『医療と消費税 誰が負担をすべきか』徳間書店、18 頁・81-82 頁。

<sup>23</sup> 金原俊輔 [2014]「消費税の課税に関する一考察 - 社会保険診療に対する非課税措置といわゆる『損税』について -」租税資料館賞受賞論文集第 23 回中巻、8-9 頁。

<sup>24</sup> 日本医師会医師福祉対策委員会 [2004]「医師福祉の生涯設計について」-生涯設計の道案内-日本医師会医師福祉対策委員会答申、23 頁。

<sup>25</sup> 日本医師会 [2012]「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方」

- <sup>26</sup> 日本医師会等による損害額の試算とは、控除対象外消費税の額から上乗せ補填された診療報酬分を引いた差額に基づいている。
- <sup>27</sup> 四病院団体協議会 [2015]「平成 28 年度税制改正要望の重点事項について」、1 頁。
- <sup>28</sup> 四病院団体協議会 [2023]「令和 6 年度税制改正要望の重点事項について」、3-4 頁。
- <sup>29</sup> 中央社会保険医療協議会 [2023]「控除対象外消費税の診療報酬による補てん状況把握〈令和 5 年度〉」、13 頁。
- <sup>30</sup> 岩佐嘉美・前掲 (10)、147-148 頁。
- <sup>31</sup> 同様の主旨の判示が大阪地裁 1990 年 11 月 26 日判決、平成元年 (ワ) 第 5180 号損害賠償請求事件。「判例時報」1424 号
- <sup>32</sup> 1983 年、全国サラリーマン同盟の青木茂らにより結成された。青木茂が党代表。1992 年以降は実質的な政治活動は行わず、2010 年に解散した。
- <sup>33</sup> 税制改革法 11 条 1 項 (消費税の円滑かつ適正な転嫁)
- <sup>34</sup> 日本国憲法 84 条
- <sup>35</sup> 日本国憲法 29 条
- <sup>36</sup> 例えば、免税事業者が顧客に消費税相当分を物価に上乗せして請求しなければ、また物価が消費税相当額よりも安価であれば、売上で受け取った消費税よりも仕入れ等で支払った消費税の方が多という場合も想定される。
- <sup>37</sup> 税制改革法 11 条 2 項 (消費税の円滑かつ適正な転嫁)
- <sup>38</sup> 山田二郎 [2007]「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開 (2)』信山社出版、215 頁。
- <sup>39</sup> 消費税法 28 条 1 項・2 項 (課税標準)
- <sup>40</sup> 田中治 [2007]「第 4 章消費税納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣、701 頁。
- <sup>41</sup> 国税庁「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」(平成元年直法 2-1 等)、及び国税庁「消費税法等の施行に伴う所得税の取扱いについて」(平成元年直所 3-8 等)
- <sup>42</sup> 現金収支と収益や費用の計上すべき期間にズレが生じた場合、ズレを調整するための勘定科目である。
- <sup>43</sup> 会計検査院情報公開審査会 [2002]「事件名：消費税の性格について決算検査報告に掲記した見解を確立する根拠となった資料等の不開示決定 (不存在) に関する件 (平成 14 年諮問第 3 号) - 答申書」。
- <sup>44</sup> 税制調査会 [2002]「平成 15 年度における税制改革についての答申 - あるべき税制の構築に向けて -」。
- <sup>45</sup> 消費税法 30 条 (仕入れに係る消費税額の控除)
- <sup>46</sup> 吉良実 [1991]「消費税の転嫁」税法学 484 号、11 頁。
- <sup>47</sup> 山田二郎 [2007]「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開 (2)』信山社出版、236 頁。
- <sup>48</sup> 野口悠紀雄 [2003]『超税金学』新潮社、19 頁。
- <sup>49</sup> 三木義一 [1995]「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 号、205 頁。
- <sup>50</sup> 2013 年 10 月 1 日からの「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」の施行に伴い、消費税額の適正な転嫁が義務付けられたが、本法は 2021 年 3 月 31 日に失効した。2003 年税制改正で消費税法 63 条 (価格の表示) が新設され、2004 年 4 月 1 日から総額表示 (内税方式) が義務付けられた。税抜表示 (外税方式) は消費者が精算時まで支払額が分かり難く、また同一の商品や役務でありながら税抜・税込表示が混在していたため、価格の比較が難しいといった問題が生じていた。しかし、消費税転嫁対策特別措置法 10 条により、一定の期間は税抜表示も認められるようになった。2014 年、2018 年の消費税率の引上げに際し、事業者による値札等の貼り替えの事務負担などに配慮するためである。
- <sup>51</sup> 田中治 [2007]「消費税をめぐる判例動向とその問題点」第 97 回シンポジウム - 消費税をめぐる法的諸問題) 税法学 557 号、249 頁。
- <sup>52</sup> 阿部泰隆 [1992]「消費税の合憲性」『別冊ジュリスト (租税判例百選 第 3 版)』No. 120、126-127 頁。
- <sup>53</sup> 吉良実 [1991]「消費税の不合理性及び違憲性」『シュトイエル』No. 346、1-19 頁。
- <sup>54</sup> 国会内閣委員会会議 [2023]において金子財務大臣政務官は、消費税を「預り金的な性格」として「預かり税」ではないと発言したが、益税の存否については言及しなかった。出典：第 211 回国会 - 内閣委員会 - 第 2 号 (2023 年 2 月 10 日)

[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/000221120230210002.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/000221120230210002.htm)

- <sup>55</sup> 所得税法 204 条（源泉徴収義務）
- <sup>56</sup> 地方税法 321 条 4 項（給与所得に係る特別徴収義務者の指定等）
- <sup>57</sup> 公益社団法人全国自治体病院協議会・再掲（9）
- <sup>58</sup> 四病院団体協議会・再掲（28）
- <sup>59</sup> 時系列分析を前提とすると、費用・投資については組織再編、法改正等による影響が考えられるため費用・投資の収益に占める割合とし、公立病院改革プランに示される「経営効率化に係る計画」を参考に総務省地方公営企業年鑑の財務諸表から算出可能な財務指標を選定し算出した。
- <sup>60</sup> 控除対象外消費税のうち、発生した事業年度に全額を経費として計上することができないものは一旦長期前払消費税勘定により資産計上し、翌事業年度以降 20 事業年度以内に毎事業年度均等額以上を繰延消費税等償却（地方公営企業法施行規則 20 条 2 項）として費用計上する。
- <sup>61</sup> 本研究では、単年度における控除対象外消費税と繰延消費税額等償却額を合算した額を独自に『控除対象外消費税負担額』と定義した。
- <sup>62</sup> 控除対象外消費税負担額、及び課税売上割合は全国の自治体個別に行政文書開示請求、及び情報提供要請等の手続きにより入手した。
- <sup>63</sup> 総務省地方公営企業年鑑の財務諸表より財務指標を算出した。ここで使用する財務指標は、公立病院改革プランに示される「経営効率化に係る計画」で使用される財務指標を参考とし、総務省地方公営企業年鑑から算出可能な財務指標を選定した。
- <sup>64</sup> 費用の内訳については、厚生労働省『医療法人・医業経営のホームページ-6. 医業経営（会計、資金調達、研究報告等）について 6-3 研究-病院会計準則見直し等に係る研究報告書-平成 14 年度厚生労働科学特別研究事業「病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究」-病院会計準則見直し等に係る研究報告書-Ⅲ. 病院会計準則（改正案）-3. 別表勘定科目の説明（改正案）』を参考とし、また自治体病院個別の費用明細から抜粋した。  
<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/houkoku/14beppyou.htm>  
1
- <sup>65</sup> 経費の主な内訳としては、福利厚生費、印刷費、報奨費、使用料、賃借料、事務費、旅費交通費、職員被服費、通信費、広告宣伝費、消耗品費、雑費等がある。
- <sup>66</sup> その他医療材料費の主な内訳は、診療材料、医療消耗器具備品、歯科材料等がある。
- <sup>67</sup> 委託費の主な内訳としては、病院会計窓口業務、病院施設警備委託、清掃委託・リネン、患者給食委託、臨床検査委託、産業・医療廃棄物処理等といった業務委託費用である。
- <sup>68</sup> 通信運搬費の主な内訳は、電信電話料（電報料・電話料・電話加入料・電話設備料）、通信回線使用料、宅配便等の料金等、運送業者への荷造り費、運賃等がある。
- <sup>69</sup> 消費税法別表 1-3
- <sup>70</sup> 消費税法 30 条（仕入れに係る消費税額の控除）。ただし職員交通費については課税仕入となる。
- <sup>71</sup> 償却資産と減価償却費は、1998 年度、2007 年度、2016 年度の法人税法改正に伴う地方公営企業法施行規則の改正により法定耐用年数の短縮、償却可能限度額、及び残存価額の廃止、建物附属設備、及び構築物、並びに鉱業用建物等の定率法による償却制度の廃止、また、2014 年度のみなし償却制度廃止といった法改正や制度改正による影響に左右されると考えられる。よって、本研究においてはこれらの影響を考慮し、事業年度毎に償却資産残高に減価償却費の増減額を加算／減算調整を行い、（調整後）償却資産と定義し分析を行う。  
・（調整後）償却資産＝当年度償却資産残高＋減価償却費の増減額
- <sup>72</sup> 補助金等比率とは、総収益のうち他会計負担金、医業外収益のうち国庫補助金・都道府県補助金・他会計補助金・他会計負担金、特別利益のうち他会計繰入金の合計額を経常収益で除したものである。
- <sup>73</sup> 変数 X の数値の高いほど変数 Y の数値が高くなるというような量的な 2 変数の関係を相関という。これに対し質的な 2 変数の関係を連関という。ピアソンの積率相関係数 r は、2 変数 XY 間の直線的関係について調べるものである。r=0 であっても、直線的関係がないことを示すだけで関係がないことを示すものではない。2 変数 XY 間に曲線的関係がある場合、r は有効でない。

$$r = \frac{s_{xy}}{s_x s_y} = \frac{\sum (X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sqrt{\sum (X_i - \bar{X})^2} \sqrt{\sum (Y_i - \bar{Y})^2}}$$

- 74 相関係数の判定基準
- ・ 0.0～0.2 以下 (-0.2 以下) = ほとんど正・負の相関がない
  - ・ 0.2～0.4 以下 (-0.2～-0.4 以下) = やや正・負の相関がある
  - ・ 0.4～0.7 以下 (-0.4～-0.7 以下) = かなり正・負の相関がある
  - ・ 0.7～1.0 (-0.7～-1.0) = 強い正・負の相関ある
- 75 一对の標本による平均の検定：一对の標本による平均値の t 検定：母集団の平均値  $\mu$  が特定の値である  $\mu_0$  と等しいかどうかの帰無仮説を検定する際に使用する。□は標本平均であり、s は標本の標準偏差である。標本量は n であり、t 検定における自由度は n-1 である。
- $$t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{s / \sqrt{n}}$$
- 76 有意水準 ( $\alpha$ ) は 5% ( $p < 0.05$ )、区間推定は片側信頼区間、信頼係数は 95% とし、また多重性に伴う p 値の補正は、Bonferroni 法を用いる。「消費税増税前後では控除対象外消費税負担額比率に影響はない」を帰無仮説、「消費税増税前後では控除対象外消費税負担額比率に影響がある」を対立仮説とする。Bonferroni 法は、仮説を繰り返す場合は第 1 種過誤の可能性が高くなるため、仮説の棄却基準を調整することによって、第 1 種過誤の可能性であるファミリーワイズエラー率を制御するための手法である。p 値が  $\alpha / m$  未満の帰無仮説のみを棄却する。本研究においては、1997 年・2014 年・2019 年前後の t 検定で得られた p 値を p 値×3 (サンプルサイズ) と補正し、補正後の p 値が  $p < 0.05$  となれば有意な影響があると判断した。
- 77 保険外診療にかかる医業収益には、室料差額収益、保健予防活動に関する収益 (健康診断・人間ドック・予防接種等)、診断書等の発行文書料等の収益、出産・助産料等がある。
- 78 有意水準 ( $\alpha$ ) は 5% ( $p < 0.05$ )、区間推定は片側信頼区間、信頼係数は 95% とし、また多重性に伴う p 値の補正は、Bonferroni 法を用いる。「消費税増税前後では課税売上割合に影響はない」を帰無仮説、「消費税増税前後では課税売上割合に影響がある」を対立仮説とする。
- 79 岩佐嘉美・前掲 (10)、148-149 頁。
- 80 岩佐嘉美・前掲 (10)、141-142 頁。
- 81 消費税法別表 1-6 号 (療養若しくは医療又はこれらに類するもの)
- 82 安川史朗 [1994] 「病院における業務委託の経済効果-費用は削減できるか-」『医療と社会』Vol. 4 No. 1 号、139-170 頁。
- 83 一般財団法人医療関連サービス振興会 [2017] 「院外調理を考慮した患者等給食業務に関する実態・動向調査」。
- 84 岩佐嘉美・前掲 (10)、141 頁。
- 85 全国の世帯が購入する家計に係る財及びサービスの価格等を総合した物価の変動を時系列的に測定した指数。基準時の費用を 100 として比較時の費用との比率で表す。  
 出典：総務省統計局 消費者物価指数 (CPI) 全国-1-財・サービス分類指数 (2022 年)
- 86 売上全体に占める物流コストの割合。物流コストには輸送費、保管費、包装費、荷役費、物流管理費が含まれる。
- 87 公益社団法人日本ロジスティクスシステム協会「2005 年度 (図 3)・2015 年度 (図表 1-2)・2022 年度 (図表 2-1) 物流コスト調査報告書～売上高物流コスト比率の推移 (全業種)」
- 88 不採算地区病院とは、病床が主として一般病床又は療養病床である病院のうち、主として理学療法又は作業療法を行う病院以外の病院及び当該病院施設の全てが児童福祉施設である病院以外の病院のうち、以下の条件を満たすもので許可病床が 150 床未満 (感染症病床除く) の病院を指す。
- ・ 第 1 種：直近の一般病院までの移動距離が 15 キロメートル以上となる位置に所在している一般病院
  - ・ 第 2 種：直近の国勢調査に基づく当該病院の半径 5 キロメートル以内の人口が 10 万人未満である一般病院 (3 万人以上 10 万人未満の場合、単価を逡減)
- 89 不採算地区中核病院とは、不採算地区 (第 1 種及び第 2 種) に所在する 100 床以上 500 床未満 (感染症病床除く) の許可病床を有する一般病院であって、以下を満たす病院を指す。



- ・都道府県の医療計画において、二次救急医療機関又は三次救急医療機関として位置づけられていること。
- ・へき地医療拠点病院又は災害拠点病院の指定を受けていること。

- <sup>90</sup> 病院事業債の元利償還金の25%、ただし特別分は40%。
- <sup>91</sup> 総務省「公立病院の2021年度地方財政措置等」。2020年度の地方財政支出では公営企業繰出金総額2兆4,942億円のうち、病院事業に対する繰出金は7,625億円(30.6%)となっている。
- <sup>92</sup> 更に、建設改良費の一部について事業債を使わずに病院の内部資金を充当する場合もあるが、それに対しても2分の1を一般会計が負担するとされている。
- <sup>93</sup> 2014年まで企業債、及び長期借入金は負債勘定ではなく、借入資本金は資本金に組み込まれていたが、2014年度予算及び決算からの地方公営企業会計制度では負債として扱われることになった。本研究においても2014年度以降は借入資本金と債務の調整を行った。
- <sup>94</sup> 従来は公定歩合と称しており、日本銀行が個別の金融機関に対して資金を貸し出す際の基準金利のことである。
- <sup>95</sup> 1990年に従来上昇を続けていた日本株が下落を始め、1990年3月に旧大蔵省は、「土地関連融資の抑制について(総量規制)」という行政指導を行い、金融機関の不動産向け融資を制限した。また日本銀行は、1989年5月から利上げを行い、当時2.5%だった公定歩合は6%まで引き上げられた。その後日経平均株価は1990年10月に20,000円台まで下落し、地価も同様に1990年の後半から下落に転じた。
- <sup>96</sup> 消費税法施行令10条3項15号
- <sup>97</sup> 本研究においては、一床当りの償却資産残高の増減に非資金性費用である一床当りの減価償却費と一床当りの資産減耗費を加算し、更に一床当りの企業債等残高増減額の2分の1を控除した額を減算した上で、一床当りの医業収益で除した値を「一床当りの簡易投資CF比率」と定義する。病院の建設改良費、及び企業債元利償還金のうち、その経営に伴う収入をもって充てることができないと認められるものに相当する額(建設改良費、及び企業債元利償還金の2分の1)は自治体本体からの他会計繰入金としての財政措置があるため、本研究においては自治体病院の実質的な本業のキャッシュフローイメージを体现するために簡便的に企業債等残高増減の2分の1の値を控除した。
- ・一床当りの簡易投資CF比率＝一床当りの償却資産残高増減額＋一床当りの減価償却費  
 ＋一床当りの資産減耗費－(一床当りの企業債等残高増減額×50%)
- <sup>98</sup> 岩佐嘉美・前掲(10)、134頁。
- <sup>99</sup> 総務省統計局 消費者物価指数(CPI) 全国-1-財・サービス分類指数(1970～2022年)
- <sup>100</sup> 岩佐嘉美・前掲(10)、134頁。
- <sup>101</sup> 安川史朗・前掲(82)、143頁。
- <sup>102</sup> 西山由美[2017]「消費課税」金子宏監修『現代租税法講座第4巻国際課税』日本評論社、405頁。
- <sup>103</sup> 岩佐嘉美・前掲(10)、147-148頁。ここで示す指摘とは、①診療報酬に上乗せ補填されていることで医療保険者と被保険者は健康保険料を通じて消費税を負担しているため、実質的には保険医療サービスにも消費税が課税されているという点、②公立以外の病院の補填率は100%を超えているため、公立以外の病院の患者は医療サービスを越える消費税を負担しているという点、③診療報酬改定に伴う上乗せ補填項目によっては、上乗せされた項目のサービスを受けない患者も消費税を負担しているという点である。
- <sup>104</sup> 経済同友会(2015)は、2024年度に消費税率17%としたケースを試算し、現行の75歳以上の高齢者の医療費自己負担を現在1割から3割にそろえるべきだと求め、病院や診療所での受診時には、毎回100円を個人で負担する制度の導入を提言した。また、国際通貨基金(IMF)(2019)は、医療や介護等で増える社会保障費を賄うため、消費税は2030年までに15%、2050年までには20%への増税が必要であるとした報告書を公表した。
- 出典：経済同友会[2015]「消費税17%、社会保障費削減を経済同友会が財政再建で提言」『日本経済新聞』[https://www.nikkei.com/article/DGXLASFS21H2Z\\_R20C15A1PP8000/](https://www.nikkei.com/article/DGXLASFS21H2Z_R20C15A1PP8000/)
- 出典：国際通貨基金(2019)「日本の消費税、2030年までに15%に IMFが報告書」『日本経済新聞』<https://www.nikkei.com/article/DGXMZ052565870V21C19A1EA1000/>
- <sup>105</sup> 村井正・前掲(13)、20頁。

## 参考文献

安部和彦[2015]『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』白桃書房。



- 
- 岩下忠吾[2006]『改訂版総説消費税法』財経詳報社。  
占部裕典[2002]『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』信山社。  
金子宏[2017]『租税法(第22版)』弘文堂。  
島崎謙治[2011]『日本の医療』東京大学出版。  
水野忠恒[2011]『租税法(第5版)』有斐閣。  
森徹・森田雄一[2016]『租税の経済分析-望ましい税制をめざして-』中央経済社。  
森信茂樹[2000]『日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料』納税協会連合会。  
森信茂樹[2007]『抜本的税制改革と消費税-経済成長を支える税制へ-』大蔵財務協会。  
西沢和彦[2017]「医療にかかる消費税の現状とあるべき姿」JRI レビューVol. 9。  
西山由美[2007]「仕入税額控除」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣。  
西山由美[2014]「消費税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 卷 1 号。  
濱田正義[2018]『消費税法基本通達逐条解説』大蔵財務協会。  
三浦道隆[2000]『消費税法の解釈と実務』大蔵財務協会。  
村井正[2014]「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か-最善策が無理であれば次善策を-」税研 29 卷 5 号。  
山本守之[2004]『租税法の基礎理論』税務経理協会。

---

# The Implications Derived From the Correlation Analysis Between Non-deductible Consumption Tax in Municipal Hospitals and Financial Indicators

Yoshimi Iwasa

National University Corporation Hirosaki University Hirosaki University Graduate School

Visiting Researcher, Regional Community Research Department

## Abstract

Because the consumption tax related to medical fees is non-taxable, hospitals cannot transfer the amount equivalent to consumption tax paid on purchases and operating expenses to patients. This results in the occurrence of “non-deductible consumption tax.” Medical fees for treatment covered by health insurance are based on fixed prices, so hospitals do not have the authority to determine prices. Therefore, they cannot transfer the incurred consumption tax amount to patients by adding it on to the medical fees. The government claims to have provided subsidies by adding on to the medical fees for treatment covered by health insurance during the increase in consumption tax. However, in the fiscal year 2022, the supplementation rate through medical fees stood at 89% for public hospitals compared to the overall rate of 113% for general hospitals. Consequently, losses are continuing to occur in public hospitals. Hence, this research focuses on municipal hospitals, which play a crucial role in supporting local healthcare while being governed by the principle of financial independence under the Local Public Enterprises Law. Considering legal interpretations of consumption tax laws and related regulations derived from precedents regarding the transfer of consumption tax burdens, which is the only tax measure imposed on municipal hospitals, statistical analysis will be conducted to explore the implications of a strong correlation between the increasing trend in non-deductible consumption tax burdens alongside tax increases and financial indicators. Following this, the findings will be discussed and analyzed.

# EE 形成のハブ機能を果たす大学教員・研究者の育成過程について ～TEM 図を用いた人生経路の探求～

開志専門職大学 事業創造学部 東城 歩  
長岡大学 経済経営学部 栗井 英大  
(査読論文)

## 要旨

本研究の目的は、世界中の多くの研究者がその研究対象としている「アントレプレナーシップ教育及びアントレプレナーシップ・エコシステムの形成」について、新潟という地方都市で大学教員・研究者として取り組み成果を上げてきた新潟大学伊藤龍史氏に注目し、伊藤氏がどのような過程を経て大学教員・研究者の道へ進んできたのかの要因を明らかにしようとするものである。

筆者は、伊藤氏が新潟大学に着任し、活動を始めるまで、当該地域において学部教育レベルにおいてアントレプレナーシップ育成等について目立った動きがなかったことに注目し、これまでも伊藤氏の活動、その研究に対する考えについて話を伺う機会があった。そのような中で、伊藤氏の研究者として根幹を成す部分に興味を惹かれるようになり、今回の研究を進めるに至った。

まず、伊藤氏に幼少期から語ってもらう面接（インタビュー）を行い、それをベースに KJ 法による文章化を行い、そのストーリーを基に TEM 図化を進めた。

次に TEM 図化のルールに従い大学教員・研究者になるまでの道程を示し、それぞれの段階における分岐点から等至点に至る各ポイント等を中心に分析を行い示した。

本研究は、個人の経験・体験に基づく「ライフストーリー」から TEM の概念を用い、研究協力者の人生経路を丁寧に探求したものであり、今後予定している「大学教員・研究者としてどのように活動してきたのか」について調査・探求していく前の段階に位置付けられるものである。

キーワード：TEM、ライフストーリー、大学教員・研究者、アントレプレナーシップ、アントレプレナーシップ・エコシステムライフサイクル

## 1 はじめに

筆者は、2021年から新潟大学経済科学部伊藤龍史研究室に所属し、地方都市におけるEE(アントレプレナーシップ・エコシステム)の形成や、その形成における大学・大学研究室の役割、併せてアントレプレナーシップ育成教育などについて研究を進めてきた。

現在、我が国においては、その国際競争力の低下から、アントレプレナーシップの育成、EEの構築などが喫緊の課題として議論されている。このような状況下において、最も重要な事項は「人材の育成」であり、また、「産官学の連携」を地方都市でいかに構築していくかである。ここでは、これまで様々な困難に直面しつつ、十数年にわたり新潟大学経済科学部での講義、ゼミの運営等様々な活動を通じて、新潟という地方都市で、アントレプレナーシップ教育及びアントレプレナーシップ・エコシステムの形成の一翼を担い、一定の成果を上げてきた新潟大学伊藤龍史氏に注目し、その活動の基礎となった大学教員・研究者になるまでの育成過程をTEM(Trajectory Equifinality Model: 複数経路・等至性モデル)によって可視化し、大学教員・研究者になるまでの活動を促進・阻害する要因について探っていく。

これは、これまであまり注目されることがなかった、「アントレプレナーシップ教育及びアントレプレナーシップ・エコシステムの形成」に関わる大学教員・研究者の育成過程に注目したもので、大学教員・研究者として、そのパーソナリティ特性の形成にかかる人生経路を明らかにすることを目的としているもので、この後予定している「大学教員・研究者としてどのように活動してきたのか」についての研究を理解するための基礎となる位置づけである。

これらの事項を明らかにし、検討することは、伊藤氏がどのような紆余曲折のなかで大学教員・研究者への道へ進むことになったのかを明らかにするだけでなく、今後、大学教員・研究者をどのように育てていくかについても新たな視点を提供するものであるとともに、産官学連携においてアントレプレナーシップの育成の促進を促す意味においても何らかの示唆を与え役立つものであると考えている。

## 2 研究の方法

### 2.1 調査協力者と筆者との関係

調査協力者の新潟大学経済科学部准教授伊藤龍史氏は、2009年新潟大学へ着任、学部、大学院での講義及び、伊藤ゼミの開講を機にアントレプレナーシップの育成、起業を目指す学生の支援、併せて産官学の連携強化に取り組んできた。現在は、自身の研究活動、講義、ゼミの運営、研究過程での指導等続ける傍ら、自らもこれまでの知見を

活かす形で、企業へのアドバイザー業務などを提供する「合同会社 RJ's リサーチ・アンド・アドバイザー（新潟市西区）」を設立し事業を開始した（これは同大学の経済科学部として、初のベンチャー企業発足となるものである）。伊藤氏は、これまでの教育現場での経験と、産学連携、地域連携等から得た多くの知見から、主に一般化を志向する学問の世界と、個別化を必要とする実践の世界との間にはある種の隔たりがあることに気が付き、経営の実践に対して学術的な側面からサポートをすることを目指し起業し、経営に携わっている。これらの活動によって、地域のアントレプレナーシップについて、教育界とそれを実践する実社会の間に新たな連携の形を提案している。

筆者はこれまでの研究活動等で相談に乗っていただくような関係ではあったが、自身の研究をより深めていく理由で2021年に新潟大学博士後期課程伊藤龍史研究室に入室したため、現在は筆者の指導教員という関係である。

なお、この関係性の利点としては、筆者も調査協力者と同じ大学教員（開志専門職大学事業創造学部）であり、共通の話題なども多く、面接（インタビュー）がスムーズに進んだことがあげられる。一方欠点としては、筆者自身の経験からくる思い込みや先入観が、本研究の過程で影響を与えないように常に気を付ける必要があったことである。

## 2.2 分析方法としての TEM 図とデータの収集方法

本研究の分析的枠組みとして、時間の経過に伴う変化を丁寧に見ていく必要があるため、複線径路・等至性モデル（Trajectory Equifinality Model:以下 TEM）を用いている。これは、個々人がそれぞれ多様な径路を辿っていったとしても等しく到達するポイント（等至点）があるという考え方を基本とし（安田、2005）、人間の発達や人生径路の多様性・複線性の時間的変容を捉える分析・思考の枠組みモデルである（荒川・安田・サトウ、2012）。

データ収集方法としては、半年間にわたり、伊藤氏の研究室を訪問し、4回の面接（インタビュー）を行った（表1）。1回目は伊藤氏の許可を得て録音し、その後、そのデータをもとに逐語記録を作成した。

1回目に行った半構造化面接では、複数の質問をあらかじめ用意したうえで、伊藤氏に自由に語ってもらった。2回目の面接（インタビュー）では、1回目の面接で得られたデータから分岐点を探り、その前後に何が起きていたのかについて、より掘り下げる形で非構造化面接を行った。3回目は2回目の面接（インタビュー）を踏まえて、分岐点となった出来事の前後に生じた内的・外的な変化を詳細に語ってもらう非構造化面接を行った。より鮮明に当時の様子を語ってもらうことができ、筆者としては、分岐点の設定が、より明確になったように感じる事ができた。4回目の面接（インタビュー）では、ここまで3回の面接（インタビュー）で得られたデータをベースに TEM 図を作成し、作成した TEM 図を伊藤氏に直接見てもらいながら感想などを述べてもらう非構造

化面接を行った。

表 1 面接の概要及び質問事項

	時間／形式	直接の質問項目
第 1 回	2.5 時間／半構造化面接	① 幼少期から中学生時代を振り返って ② 高校生時代を振り返って ③ 大学生時代を振り返って
第 2 回	1.0 時間／非構造化面接	① 分岐点となった出来事の前後にどのようなことが起きていたか、内的・外的な面で生じた変化について ② 第 1 回の面接後に思い出したことなど
第 3 回	1.0 時間／非構造化面接	第 2 回の非構造化面接によって、記憶が整理され、分岐点となった出来事の前後にどのようなことが起きていたか、内的・外的な面で生じた変化について、より詳細に語ってもらう
第 4 回	1.5 時間／非構造化面接	作成した TEM 図を直接見てもらい、伊藤氏の意見を聞きながら面接し、コメントをもらう

### 2.3 TEM 作成の手続き

1 回目の面接（インタビュー）で作成した逐語記録をもとに KJ 法（川喜田、1967）の手法を用いて文章化を行った（表 2、表 3 ①、②）この文章化されたストーリーをもとに TEM の概念にもとづき、分岐点（Bifurcation Point: BFP=文化的・社会的な制約と可能性の下で実現される意思や葛藤・迷いを含む個別多様な歩みを複数に分かつポイント）として、①自身で考える楽しさを知る。②塾で競争することの楽しさに目覚める。③修猷館 高校での生活 ④学部での学び ⑤坂野 研究室での活動とし、等至点（Equifinality Point: EFP=研究目的に基づき、ある行動や選択を焦点化するポイント）として、①修猷館高校合格②早稲田大学合格③新潟大学に着任とした。

また、必須通過点（Obligatory Passage Point: OPP=等至点を経験した人のうち「通常ほとんどの人」がある状況に至るうえで必ず通るもの、また制度・法律・習慣など文化的・社会的・現実的な制約の有り様とそれをもたらす諸力を見つける手掛かりになるポイント）として「早稲田大学修士課程廣瀬研究室での研究活動」を設定し、その他に、社会的方向づけ：SD(Social Direction=等至点に向かう個人の行動や選択に制約的・阻害的な影響を与える諸力のこと)と、社会的ガイド：SG(Social Guidance=等至点

向かう有り様を促したり助けたりする力を象徴的に表した諸力のこと) をそれぞれ示し、さらに、統合された個人的志向性 (Synthesized Personal Orieh ntation) の概念を加えている。「TEM のための概念表」(表 4))。なお、KJ 法に準拠した TEM 図作成手続き方法は、「DV 被害者支援員としての自己形成 (佐藤紀代子) 2012」を参考に進めることとした。この方法によってポイントの選択が円滑に行うことができ、TEM 図の作成への流れについても的確に移行することができた。これは、本研究のテーマから、伊藤氏の幼少期からの成長過程に沿って進めることができ、それは、同じく幼少期から成長過程を経験してきた筆者にとっても理解し易かったことも影響していると考えられる。

また、筆者は 1 回目の面接 (インタビュー) の後、2 回目、3 回目の面接 (インタビュー) を経て TEM 図の作成を行っているが、これは、データの整理、それにとまなう事項の確認を慎重に行おうとしたためである。

4 回目の面接 (インタビュー) では、上記を踏まえ作成した TEM 図を伊藤氏に直接見てもらい、訂正・修正点についてコメントをもらった。TEM 図にしたことで、情報が整理されること、また、時間の行き来が簡単にでき、これまでの面接で聞くことができた事項についてはより深く、また、面接時に聞くことができなかった事柄も飛び出すなど、今後、次の研究対象 (伊藤氏の大学生時代のキャリア選択について、より深掘したものや、新潟大学着任後の教員・研究者としての活動の軌跡など) に繋がる話も聞くことができ、本件について TEM 図化したことで、伊藤氏も筆者も客観的視点で捉え直すことが可能となり、TEM の設定のアウトラインを適正に行うことができたと考えている。

表 2 KJ 法の手続き

①	逐語を「出来事」と「それにまつわるエピソードに分けてカードに書き出す。
②	関連しているカードをグループにまとめる。
③	関連しているグループを線で結び図式化する。
④	抽出した文章をつないで図式化した全体を文章化する

表 3 KJ 法により完成した文章①

<p>・幼少期から中学生時代</p> <p>当時与えてもらったブロック遊びなどの影響で、自分一人で何かを作ることが好きになり、あまり人と集まって遊ぶようなことはしていなかったが、<u>オリジナルの遊びを実践していたら、それに周りも興味を持ちチームになった (SG1)。</u> <u>自分の発想が人を惹きつけることの面白さを感じた。</u> <u>また、授業などでは、他の人が思いつかなかったものなどを答えることができ、それに対して褒められてなんとなく嬉しい感覚があった (BFP1)。</u> <u>先生のオリジナル教材が面白く社会科の科目を好きになったりした。</u> <u>誰に言われた訳ではないが、自分で思い立って 5 年より進学コースに入塾</u></p>
---

(BFP2)。振り返ってみると、学者である父が常に学んでいる姿を見て育ち、どこかで勉強は日常を生きるひとつのやるべき作業であると思っていたのかも知れないと感じる (SG2)。しかし、全くの準備不足がたり、入塾した最初のテストが2点であった (SD1)。しかし、6年生から授業復習コースに変更したことで基礎を理解することができ、その後は良い成績を保つことができるようになった。振り返ると大きなターニングポイントとなったと考えている。

両親からは「○○しなさい」などと言われることがなかったが、当時の中学が荒れており、学業レベルもあまり高くなく「中学に通う必要があるのか」と煩わしく思い、塾へ気持ちが向くようになった。また、塾ではテストで良い成績だと名前と所属中学が張り出され、そうなるにあれだけ行きたくなかった中学であってもその代表としての感じがあって嬉しく、また、順位の掲載を競うこともゲームのように面白く思えてきて成績も上がり (SG2)、修猷館高校に合格することができた (EFP1)。

・ 高校生時代

地域の各校トップクラスが集まる学校で、でもだからと言って学業一辺倒ではなく何事にも一生懸命向き合う姿勢。「同じような人たちが集まった状態で、ただ楽しかった。また、修猷館に入ったお祝いを祖父が泣きながら留守番電話に残してくれた。祖父の世代からしたら孫が修猷館に入ることがそれほど嬉しいことなのかということを感じ、また、これは責任をもって高校生活を過ごさねばならないと感じた (SG3)。この時期は、今後自身がどういう武器をもつかというスタイルばかり考えて実行に移すことができていなかった (SD2)。しかし、3年次の三者面談を経て、いよいよ受験と向き合うと決断する (SG4)。修猷館では9月に体育祭が終わると一気に受験モードに突入するが、自身もその流れの中で学業に専念するようになる (BFP3)。その段階での成績では希望する大学に進学できるレベルではなく、配られた一学年上級の合格体験記は (優秀過ぎて) 参考になるものが殆どなかったが、応援団の先輩のものを唯一の支えとし、早稲田大学の商学部合格する (EFP2) ことができた。振り返ると、「自分が持っているはず以上の力を周りの環境が引き出ししてくれた」と感じている (SG4)。大学の選択については、具体的に自分の関心がどこにあるか分からなかったため、父と相談し、早稲田、慶應、中央に絞り込み、早稲田に進学。商学部の受験は得意の地理が選択できるからであって、特に商学を学びたいという明確な意思があった訳ではない。しかし、この時点で、「将来は大学教員になりたい」という気持ちも少しはあった。

表3 KJ法により完成した文章②

・ 大学生時代 (院生時代も含む)

修猷館と比較して周りのレベルの高さは感じなかったが、学部での学びの世界があまりにも壮大で迷いが生じてしまい (研究者として生きるとすれば) その中からどこか一本の木を見つけることの難しさを痛感した。そしてそれは大学院に入る直前まで続いた (BFP4)。

講義では、多くの学生の前で手際よく講義をする教員をみて「自身の父親も同じ仕事なのだ」と



改めて思い、またそのような先生方が皆自分の父親を知っている。それまでは一番身近な職業として意識していた研究者・教員であったが、「これは本当に好きなものを見つけないと研究者・教員にはなれない」と危機感を感じた (SD3)。

**はっきりとした方向性が見つからないまま、修士課程では会計学の廣瀬研究室の門をたたく (OPP)。**ここで、「会計」という世界での父の偉大さを知り、会計という世界では、父親は簡単に口を聞けない存在で、自身がレベルアップしてから話をするのが礼儀だと思いうようになり、一番近くにいたはずの父親が、実はずっと遠くにいて、その差に気が付いてしまい、大きなショックを受ける (SD4)。

廣瀬研究室で会計学の研究を進めていくなかで、会計学は自分の考えている研究の姿とは違うことが分かり始める。しかし、一方で、この会計学という分野で世界のトップになるにはどの分野に進むべきかについて考えるようになる (財務会計は研究者が多い、税務会計はどうか、など)。

しかし、やはり会計学は自分が研究したいものとは違うということ、また、この時点から別の研究室に移ろうと考えている院生の存在も知り、廣瀬先生に相談した上で廣瀬研究室を離れることを決意する (SG5)。

学務委員で進路の相談にのっていただいた経営戦略論の坂野友昭先生の研究室を尋ねてみる。その時の坂野先生が「凄く頭の切れる方であり、またとても話しやすい」ということ、併せて経営戦略論について調べたところ、学問として「面白い」と思えるもので、この先生、**この研究室であれば自身が進めていきたい研究スタイルが実践できそうだと思い博士課程からは坂野研究室へ進んだ (BFP5)。**

坂野研究室では、他の学生は既に修士課程までに経営戦略論を学んでおり、自分がこの差を埋めるには大変な苦労があった (SD5)。しかし、それがあったため、基本的、基礎的なところから学びはじめ、特にオーソドックスな研究テーマを選ぶことで経営学の考え方を知り、方法論を身に付けることができた (SG6)。

その後もこの分野に対して、先入観にとらわれず研究を進めることができ、「皆がやっていない、失敗するかも知れない研究方法をやる、わざわざ大変な方に行く」と大学院の同級生に言われ、自身もそれに納得するような現在の研究スタイルを構築することができ、その後、新潟大学に教員として着任した。

## 2.4 分析的枠組みの設定

TEMの分析的枠組みについては、(佐藤 2012)の研究で用いられている、統合された個人的志向性 (Synthesized Personal Orientation) の概念を加えている。「個人的志向性」とは、自分自身の内的基準への志向性であり、自分自身の個性を最大限に発揮できるという点で、自己実現に近い特性を意味する (伊藤 1993)」としているが、筆者の研究においても、伊藤氏が研究者である父の影響を受けつつ「何か社会にインパクトをもたらしたい」という強い信念があり、この信念が、壁にぶつかり迷いながらも前に進

んできたことに強く影響を及ぼしてきたことは明確であると感じ、〈何か社会にインパクトをもたらしたい〉という信念を、統合された個人的志向性と捉えることとした。そして、伊藤氏は〈何か社会にインパクトをもたらしたい〉という志向性をもちながら、新潟大学に着任する（教員・研究者となる）という等至点に向かうと仮定した。

なお、両極化した等至点（Polarized Equifinality Point：P-EFP）は〈研究者にはならない〉とし、併せて、客観的に見て、伊藤氏の活動内容が大きく変化したと思われる出来事を等至点として三つ設定し、活動期間を区分した。上記でも示したが、今回は伊藤氏の幼少期からの成長過程を追っている側面もあり、等至点三つの設定自体は特に迷うことなく行うことができた。しかし、実際にその過程の内部要素を振り返って語ってもらおうと、そこに辿り着くまでの紆余曲折、そして、そこに辿り着いた後の活動内容の質は大きく変化しており、そこで新たな課題が発見され、それを乗り越えていくことによって伊藤氏自身が成長していったように思えるポイントを明確にすることができた。なお、分岐点についても、伊藤氏の語りから特に重要な選択であったと思われるポイントを選択した。

最後に、必須通過点（Obligatory Passage Point：OPP）として、「会計学・廣瀬研究室に入室」を設定した。この選択によって、より研究に向き合わざるを得ない環境となり、いよいよ伊藤氏が自身の内部と深く向き合った時点であり、その後多くの気づきを得ることとなるポイントとして設定した。併せて、社会的方向づけ：SD（Social Direction：研究者にならない方向へと仕向ける環境要因や文化・社会的圧力）と社会的ガイド：SG（Social Guidance：研究者になる方向へと誘導する環境要因や文化社会的支え）を設定し、分岐点との関係性の中で示すこととした。

表4 TEMのための概念表

概念	本研究の位置づけ
等至点：EFP (Equifinality Point)	経営戦略論の研究者となる。 ①修猷館高校合格 ②早稲田大学合格 ③新潟大学に着任
分岐点：BFP (Bifurcation Point)	①自身で考える楽しさを知る。 ②塾で競争することの楽しさに目覚める。 ③修猷館高校での生活 ④学部での学び ⑤坂野研究室での活動
必須通過点：OPP (Obligatory Passage Point)	早稲田大学修士課程廣瀬研究室での研究活動。

社会的方向づけ：SD (Social Direction) 社会的ガイド：SG (Social Guidance)	〈研究者にならない〉方向へと仕向ける環境要因や文化・社会的圧力 SD に対応し、 〈研究者になる〉方向へと誘導する環境要因や文化社会的支え SG
統合された個人的志向性：SPO (Synthesized Personal Orientation)	「何か社会にインパクトをもたらしたい」という信念のもとに活動をしている。

### 3 結果と考察

伊藤氏の語りから、伊藤氏の大学教員・研究者になるまでの 20 数年にわたる成長過程の内容を上述した分析的枠組みをもとに TEM 図に示した (図 1)。ここでは、伊藤氏の成長過程を三つに区分し、それぞれを「幼少期から中学生時代」、「高校生時代」、「大学生時代」とし、その過程を分析した。

また、筆者は伊藤氏が大学教員・研究者に向けて進んでいくうえで及ぼした様々な要因を SG (社会的ガイド) 及び SD (社会的方向づけ) として、伊藤氏の逐語を用いて表現した。

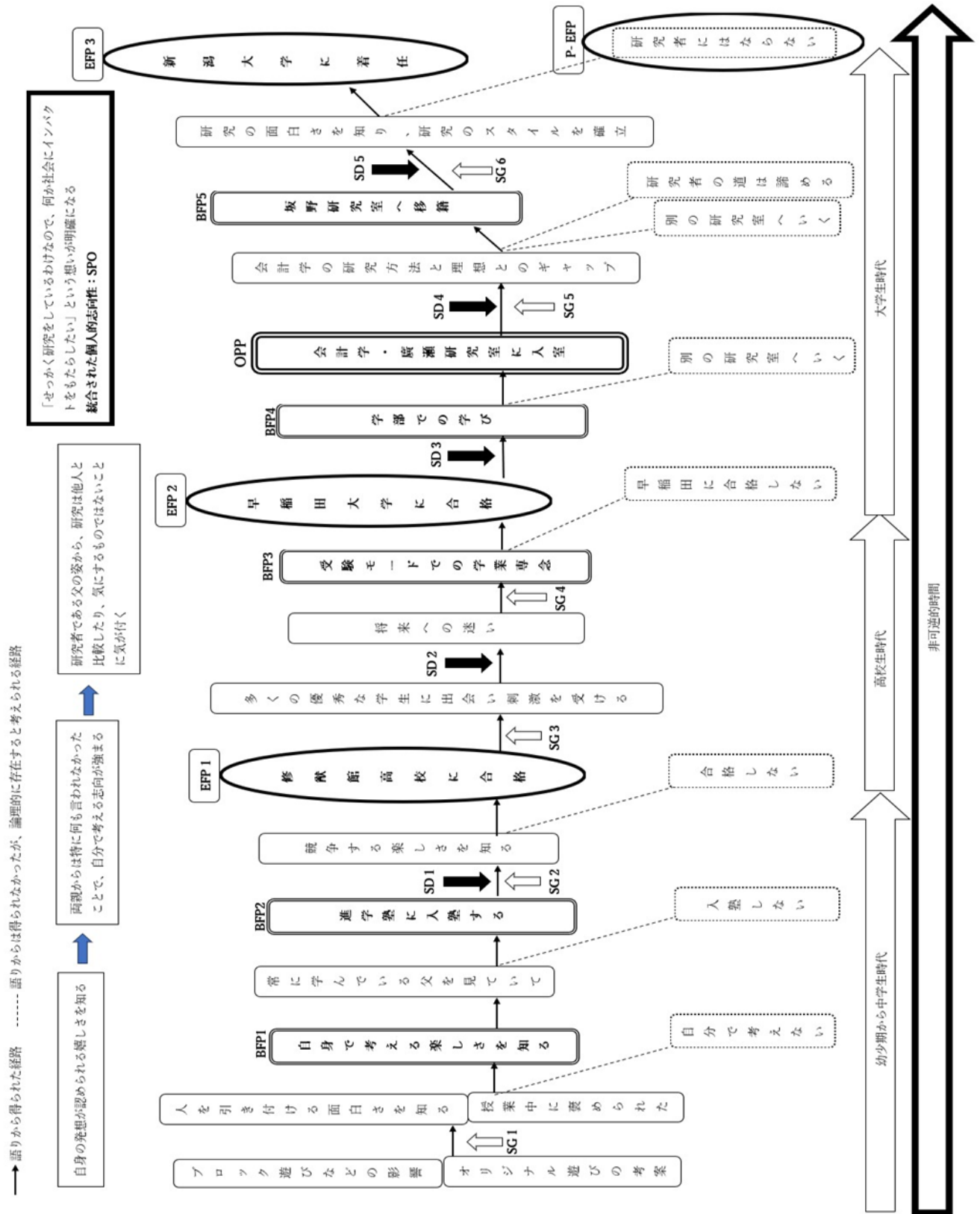
#### 3.1 幼少期から中学生時代：現在の研究者としてのスタイルのベースが形成された時期

伊藤氏は、1987 年に小学校に入学した。小学校時代で最初に思い出されたこととして、授業中に周りが正解できなかった問いに自身が正解できた時の「なんとなく嬉しい感覚」になったこと、また、当時一般的に休み時間の過ごし方として「昼休みは運動場でサッカーをする」というような毎回ルーティン化されていることは面白くないと感じるようになり、グラウンドにあるものなどで工夫して、独りオリジナルの遊びを楽しむようになったが、そこに少しずつ友達に興味を持って集まってきて、チームとなり大勢を巻き込んで楽しむようになったという。ここでは「自分発信のものが人を引き寄せることの面白さ」を感じた、ということ語っている。

この時期伊藤氏は、母方の祖父の影響で剣道を始めるが、怪我 (剣道とは別の原因) の影響で断念している。ただ、この時自宅ではレゴブロックを使った創作や、使い終わった食品トレイなどを使って自身で考え遊ぶようなことを行っている。

一方、講義の中で楽しかったものとしては「社会科」をあげている。担当の教員が毎回オリジナルの教材を作成し、それを使って自身の知らない世界を伝えてくれることを大変面白く感じたといい、その後、小学校 5 年生の時に (両親などの勧めがあった訳ではないが) 自ら進んで進学塾に入塾した。伊藤氏はこの入塾について「(大学教員・

図1 伊藤氏の大学教員・研究者になるまでの TEM 図



研究者である)父が日頃から机に向かって学ぶ姿を幼い頃からみていたので、どこかで勉強っていうものがやるべきこと、日常生きる一つのやるべき作業になっていたのかも知れないですね」とし、併せて「兎に角、両親からは〇〇しろ、などの指示等は一切なかった」と語っている。

この入塾時のエピソードとして、当然この時点では、塾での勉強スタイルが身に付いていない伊藤氏は、塾での最初のテストで2点という大変酷い点数を取ってしまう経験をしている。これは、場合によってはその後の塾生活へのモチベーションを下げってしまうほどの経験となる可能性があるが、ここで伊藤氏は、基礎的な内容から積み上げていくコースに変更することでその後に続く学習スタイルを身に付けている。

中学校に進学した伊藤氏は、より落ち着いて学業に専念できる進学塾に傾倒していく。塾での「順位競争」がゲーム的に面白くなっていく感覚を覚え、いつしか「在籍している中学校の代表」をしている感じもして、勉強を楽しむことができるようになっていた。その後の受験を経て修猷館高校に進学することとなる。

このように、伊藤氏にとって、幼少期から中学校時代までの期間は、伊藤氏の①自由な発想でオリジナルを追求していく精神、②学び続ける姿勢、③体験・実践から学びに変えていくスタイル、など、この後、大学教員・研究者に繋がっていく基礎が築かれた期間として捉えることができる。

それぞれの分岐点において、「(他人に任せて)自分で考えない」、「入塾しない」という選択肢もあったが、伊藤氏は行動に移すことができている。このことは、この後に続く期間でも、伊藤氏がこの時期に身に付けた上記①～③が、それぞれの時期のエピソードに形を変え出現してくるため、非常に重要な時期となったといえる。

### 3.2 高校生時代：迷いの中でも課題を発見し、集中して課題に取り組むことで大きな成功体験をした時期

高校生時代は伊藤氏にとって、迷走期となった時代である。ただし、迷走期と言っても、ここでは悪い意味ではなく、自分と向き合い、今後どのように道を進めて行ったら良いのかについて、より深く考えた時期であるといえる。

修猷館高校に入学しての印象として、「体育会系みたいな感じの集団的雰囲気では和気あいあいとした雰囲気」とし、勉強はもちろん、部活動などの学業以外の活動にも懸命に取り組むところで、また、学力レベルも同じ層が集まっていることもあり、「ただただ楽しかった」とし、併せて、「祖父が泣きながら留守番電話にお祝いメッセージを残してくれた」など、修猷館高校への合格を周りも大変喜んでくれていることを知り、高校生活への〈責任〉のようなものを感じたとも語っている。

しかし、そこにはやはり非常に優秀な学生も多く、これまで〈勉強〉を得意分野としてきた伊藤氏は「上位層は凄い人たちが多く、多分、この人は間違いなく天才だろうな

っていう人達もたくさんいて」、「高校の間はずっとどのように勉強を進めるかを模索していた」など、これらの気持ちの流れの中で、実際に行動に移すことができずに日々を過ごしていたという。ただし、迷う日々のなかでも「(今後) どういう武器を持つかっていうスタイルばかり考えて」という前向きに取り組み考える姿勢であることは変わらず〈難しいから諦める〉などということにはならなかった。

そして、高校生活の最終となる「受験期」には、運動会が9月にあって、それが終わった途端に一気に勉強しかしないモードにみんなが変わるんですね。怖いくらい雰囲気が変わって、そこから勉強して、また勉強していったりするんですけど、私もああいう周りに流されてずっと一生懸命部活やったり遊んだりして、一気にガラッと変わって勉強に集中するっていうスタイルになったんですね。」とし、「(交流があった先輩の) 合格体験期：努力していて、寝る時間2時間とか、なんか逆にそれ見た時に、これやれば受かるのかもしれないと思って、ものすごくやったんですね。」「もし一人だったら受かってないと思います。自分が持っているはず以上の力を周りの環境が引き出したような感じがしますね。」と語り、上述した、修猷館高校に存在する“体育会系みたいな感じの集団的雰囲気”で、集中して課題等に取り組む姿勢に救われることになる。

このように、伊藤氏の高校生時代は、〈世の中にはたくさん優秀な人材が存在する中で、自分は何を武器にしていけば良いのだろうか〉と悩み、併せて、〈環境〉が人を成長させるということを強く体験した時期となった。

現在では、「この時期、もっとやれたのではないか、もっと全力で走れたのではないか」と思い返すこともあるようだが、この「悔しい気持ち」が、今の伊藤氏の強いモチベーションとなっているとのことである。

### 3.3 大学生時代(院生時代も含む): 大学教員・研究者としてのスタイルが確立する

大学生時代に入った伊藤氏は、まず学部の講義において、「学部の講義は面白かったが、あまりにも壮大な世界過ぎて、学部の世界が迷いにもなっちゃう。ジャングルみたいな中で、研究者になるっていうのはどこか一本の木を見つけるわけですから、それが見つからなくてですね。大学院に入る直前くらいまで悩んでですね。」、また「(大学教員は) 父親ってこの人たちと同じ職業なんだよなって思うと、なんか信じられなくなってきちゃって。私からするとただ家にいた父親で、それで(大学教員・研究者は) 身近な感じの職業を得たぐらいに思ってたんですけど、本当にこのレベルに私は至れるのかっていうので、それもあって自分にぴったりの一生を注ぎ込めるような研究分野を見つけた人たちだって、それに匹敵するものを自分は見つけなきゃいけないと思って、それはずっと考えてましたね。」とし、このような気持ちの流れのなかで、何か明確な

目標などは見つからないまま修士課程で会計学の廣瀬研究室に入り研究活動をスタートさせる。

しかし、この選択が大学教員・研究者への等至点へ向かう流れの中では最大の選択・決断となっていく。会計学を専攻したことで、これまであまり気が付かなかった学者としての父の偉大さに気づくとともに、それを通して、改めて「自分にぴったりの一生を注ぎ込めるような研究分野」を見つけなければこの世界では勝負できないことを理解し、研究対象と研究方法など、自身に合うものは何かを探し考え続けた。その結果、「会計学は自身が探求していきたいこととは違う」ということが明確になり、当時学務委員として学生相談を担当し、伊藤氏も進路の相談に乗っていただいていた経営戦略論の坂野友昭先生の坂野研究室へ移籍することになった。

伊藤氏の感覚的には、経営戦略論は、自由な発想で研究を進めることができること、併せて坂野研究室の研究スタイルが特にそのようなスタンスであり、自身の「自由な発想でオリジナルを追求していく」という幼少期に培われた精神にも当てはまるものと感じたようである。

このように、高校生時代に始まった「(今後) どういう武器を持つかというスタイルばかり考えて」から、大学生時代の「学部の世界が迷いにもなっちゃう。ジャングルみたいな中で、研究者になるっていうのはどこか一本の木を見つけるわけですから、それが見つからなくてですね。」と続いた悩みの過程も、会計学廣瀬研究室に進んだことから少しずつ明確なものへと変わっていったことが分かる。

廣瀬研究室で研究の厳しさと奥深さを知り、だからこそ、改めて自らの研究スタイルを問い直したことで、坂野研究室へと繋がっていく様は、ここまでの伊藤氏の生き方、考え方をベースとして、その後の大学教員・研究者としてのスタイルが確立された時期である。

#### 4 結語

筆者は、伊藤氏の新潟大学における学部での講義、ゼミでの活動及び研究活動等において進められてきた、アントレプレナーシップ育成教育や、それに伴うアントレプレナーシップ・エコシステムの形成に向かう過程の中で、伊藤氏が、様々な形で様々な人々を結び付けていく様相に興味を持ち、直接お話を聞かせていただくようになった(後に指導教員として師事)。そのような流れの中で、現在進行形の活動の基礎となった、大学教員・研究者としての成り立ちがどのような過程を経て形成されてきたかに強く興味を持つようになったのが本研究を始めるきっかけとなった。

最初は、伊藤氏に起きた出来事の実態を浮き彫りにしていくための質的研究として、ナラティブ・インタビューをベースにしたライフヒストリー分析を行おうと進めてき

たが、筆者の中で、対象者である伊藤氏と、互いにより深く理解し合える方法はないかと模索していた中で、TEM 図を使用する方法と出会った。

また、佐藤（2012）らの先行研究を参考に、その逐語から社会的方向づけ：SD（Social Direction：研究者にならない方向へと仕向ける環境要因や文化・社会的圧力）と社会的ガイド：SG（Social Guidance：研究者になる方向へと誘導する環境要因や文化社会的支え）を設定し、併せて、個人的志向性（Synthesized Personal Orientation）が統合されていく様子を描写することで、時間の流れと伊藤氏の葛藤する思いを示した。なお、EFP については、それぞれ①修猷館高校合格②早稲田大学合格③新潟大学に着任を設定したが、このポイント前までの試行錯誤と、このポイント後の活動の質が大きく変化した出来事で、それぞれの段階における過程を適正に表現する事ができたと考えている。

本研究における TEM 図は、実際に伊藤氏に見てもらい、フィードバックをもらい修正を加えている。この作業によって、調査協力者の伊藤氏に、本研究内容についての安心感を与えるものとなり、その作業の段階において、各ポイントを深掘するような発言もあり、本研究をまとめていくにあたり、TEM 図を通じ、適正にコミュニケーションが取れていると思うことができた瞬間でもあった。それはやはり面接（インタビュー）等のデータだけではその内容をまとめることが難しく、それらを表現すると分かり難いものになることもある中で、TEM 図にすることでそれが大きく緩和されたからだといえるだろう。

本研究は、今や世界中の多くの研究者のテーマとなっている、アントレプレナーシップ育成教育、アントレプレナーシップ・エコシステムの形成における重要なアクターである〈大学教員・研究者〉へ進む道程について、日本の地方都市において成果をあげている若手研究者に調査協力を依頼し、面接（インタビュー）をベースに TEM 図にまとめ、各ポイントを捉えてきた。本研究の過程では上述したように、個人的志向性（Synthesized Personal Orientation）が統合されていく様子を描写したが、伊藤氏の活動のベースには、「研究者である父」があり、身近な存在、身近な職業として、「大学教員・研究者」があった。時間の流れの中で、社会的方向づけ：SD（Social Direction：研究者にならない方向へと仕向ける環境要因や文化・社会的圧力）や、社会的ガイド：SG（Social Guidance：研究者になる方向へと誘導する環境要因や文化社会的支え）が様々な形で表れてきたが、それでも等至点に向かうことができたのは、この個人的志向性（Synthesized Personal Orientation）が支えになっていることが分かる。このことから、幼少期からその職業の方々と触れ合う機会を創ることは、その職業に対する先入観を和らげることに繋がり、その職業を目指したときに、多少のマイナス要素に遭遇しても、これを乗り越えていける原動力となっていくのではないかと考える。その意味では、このような機会を設けることは、大学教員・研究者を育てる過程だけでなく、アン



トレプレナーシップの育成等にも応用できるものではないかと考える。また、本研究では、「環境」の大切さも重要なポイントであることが分かる。伊藤氏の場合、「塾」、「修猷館高校」、「早稲田大学」ということであったが、その時点で出来る範囲で、自身の最適な環境に身を置き、最初はどうも適応できないこともあったが、その後はその環境に適応させている。自身の力だけでなく、環境の力も借りて課題を克服する。これも、大学教員・研究者の育成については言うまでもなく、また、アントレプレナーシップ・エコシステムの形成には欠かせない要因とされている。

最後になるが、本研究で筆者が一番印象に残っているのは、〈大学教員・研究者は、一見すると華麗な経歴の部分だけが強調されてしまうが、その間には、様々な葛藤があり、迷い苦しみながらも、自身の課題を克服してきたのだ〉ということに改めて理解することができたことである。通常では明らかにされることがないこれらの経験等を示すことができたことは大きな成果であり、この事例は今後の大学教員・研究者の育成に対しても必要なことを示唆している。これは本研究において TEM 図を使うことにチャレンジしたことで、特に社会的方向づけ：SD (Social Direction) や、社会的ガイド：SG (Social Guidance) を探り、研究協力者と共有できたことが要因であると考えている。従って、今後は、本研究をベースに、各期、特に「大学生時代」をピックアップし掘り下げることを進めると、大学院生だけでなく、学部生も含めたキャリアサポートなどに資するものとなっていくであろう。

なお、今回は伊藤氏の〈大学教員・研究者〉になるまでの育成過程の経路をまとめた。この後、「大学教員・研究者」としてどのように教育活動を行い、また研究活動を進めてきたのかについて、どのような経路を辿ってきたのかなど、今後も研究の対象として、現在進行形の伊藤氏を追いかけていこうと考えている。

#### 【注】

1) 伊藤 (1993) は、一志向性とは、自己概念を形成する際の基準の方向性を意味するとしており、志向性を「個人志向性」と「社会志向性」の 2 つに分類している。「個人志向性」とは、自分自身の内的基準への志向性であり、自分自身の個性を最大限に発揮できるという点で、自己実現に近い特性を意味する。一方、「社会志向性」とは、他者あるいは社会の規範への志向性であり、社会の中でうまく適応していくための特性を意味する。

#### 【参考文献】

Agrawal, A., & Cockburn, I. (2003). The anchor tenant hypothesis: Exploring the role of large, local R&D-intensive firms in regional innovation systems. *International Journal of Industrial Organization*, 21, 1227-1253.

AlfonsWeersink EvanFraser David Pannell Emily Duncan Sarah Rotz(2018). Opportunities and Challenges for Big Data in Agricultural and Environmental Analysis Annual Review of

ResourceEconomicsVol.10:19-37 (Volume publication date October 2018)

Amalya L. Oliver Adi Sapir (2017). Shifts in the organization and profession of academic science: the impact of IPR and technology transfer Journal of Professions and Organization Volume 4, Issue 1, March 2017

荒川 渉・安田裕子・サトウタツヤ【2012】「複線径路・等至性モデルの TEM 図の描き方の一例」立命館人間科学研究. 25、95-107

Bill Ballantine (2014). Fifty years on: Lessons from marine reserves in New Zealand and principles for a worldwide network Biological Conservation Volume 176, August 2014, Pages 297-307

Cavallo, A., Ghezzi, A., & Balocco, R. (2019). Entrepreneurial ecosystem research: Present debates and future directions. *International entrepreneurship and management journal*, 15, 1291-1321.

Colombelli, A., Paolucci, E., & Ughetto, E. (2019). Hierarchical and relational governance and the life cycle of entrepreneurial ecosystems. *Small Business Economics*, 52, 505-521.

Edmondson, A. & McManus, S. (2007). Methodological Fit in Management Field Research. *Academy of Management Review*, 32, 1155-1179.

Fuqiang Yang Yujie Huang Jing Tao Genserik Reniers Chao Chen(2023). Visualized analysis of safety climate research: A bibliometric data mining approach Safety Science

藤田 結子・北村文【2022】「現代エスノグラフィー」新曜社

Gabby Walters Yawei Jiang Shanshi Li(2023) Physiological Measurements in Hospitality and Tourism Research: A Systematic Review and New Theoretical Directions Journal of Hospitality & Tourism Research

Gihan S. Soliman (2016). Opportunities and challenges of managing the rhizosphere's biota –for food intensification, through controlled application of fertilisers with commercial arbuscular mycorrhizal fung MSc 2014-2016, School of Geosciences, University of Edinburgh

グラハム・R・ギブス【2017】「質的データ分析」新曜社

ハロルド・ガーフィンケル【2016】「エスノメソトロジー」せりか書房

伊藤龍史【2021】『にいがたアントレプレナー学』、新潟日報事業社

伊藤美奈子【1993】「個人志向性・社会志向性尺度の作成及び信頼性・妥当性の検討」The Japanese Journal of Psychology.1993, Vol. 64, No. 2, 115-122

伊藤美奈子【1993】「個人志向性・社会志向性に関する発達の研究」Japanese Journal of Educational Psychology, 1993, 41, 293-301

狩野光伸【2019】「論理的な考え方」慶應義塾大学出版会

近藤克則【2018】「研究の育て方」医学書院

Le Galès, P., & Voelzkow, H. (2001). Introduction: the governance of local economies. In C. Crouch, P. Le Galès, C. Trigilia, & H. Voelzkow (Eds.), *Local production systems in Europe*. Oxford: Oxford University Press.

ロバート K. イン 【2019】「ケース・タディの方法」千倉書房

Maznevski, M.L., & Chudoba, K.M. (2000). Bridging space over time: Global virtual team dynamics and effectiveness. *Organization Science*, 11(5), 473-492.

マイケル・アングロシーノ 【2022】「質的研究のためのエスノグラフィーと観察」新曜社

松重和美・三枝省三・竹本拓治 【2016】「アントレプレナーシップ教科書」

前田泰樹・水川喜文・岡田光弘 【2021】「エスノメソドロジー」新曜社

中嶋 洋 【2015】「初心者のための質的研究 26 の教え」医学書院

N・K・デンジン Y・S・リンカン 【2008】「質的研究ハンドブック 1 巻」北大路書房

N・K・デンジン Y・S・リンカン 【2008】「質的研究ハンドブック 2 巻」北大路書房

N・K・デンジン Y・S・リンカン 【2008】「質的研究ハンドブック 3 巻」北大路書房

大久保孝治 【2008】「ライフストーリー分析—質的調査入門」学文社

太田裕子 【2022】「はじめて質的研究」を「書く」あなたへ」東京図書

Roundy, P.T., Bradshaw, M., & Brockman, B.K. (2018). The emergence of entrepreneurial ecosystems: A complex adaptive systems approach. *Journal of Business Research*, 86(1), 1-10.

齋藤清二 【2018】「事例研究というパラダイム」岩崎学術出版社

桜井厚・石川良子 【2021】「ライフストーリー研究に何ができるのか」

サトウタツヤ 【2023】「TEM ではじめる質的研究」誠信書房

サトウタツヤ・春日秀朗・神崎真美 【2021】「質的研究法マッピング」新曜社

サトウタツヤ・安田裕子監修 上川多恵子・宮下太陽・伊東美智子・小澤伊久美編 【2023】「カタログ TEA—図で響きあう」新曜社

Spigel, B. (2017). The relational organization of entrepreneurial ecosystems. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 41(1),49-72.

Stam, E. (2015). Entrepreneurial ecosystems and regional policy: a sympathetic critique. *European planning studies*, 23(9), 1759-1769.

Stam, E., & Spigel, B. (2018), Entrepreneurial ecosystems. In: Blackburn, R., De Clercq, D. and Heinonen, J. (Eds.), *The SAGE Handbook of Small Business and Entrepreneurship*. London: Sage, 407-422.

Stam, E., & Van de Ven, A. (2021). Entrepreneurial ecosystem elements. *Small Business Economics*, 56(2), 809-832.

Sussan, F., & Acs, Z.J. (2017). The digital entrepreneurial ecosystem. *Small Business Economics*, 49(1), 55-73.

スタイナー・クヴァール 【2019】「質的研究のための「インター・ビュー」」新曜社

田村正紀 【2020】「リサーチ・デザイン」白桃書房

高木廣文 【2021】「質的研究を科学する」医学書院

Thomas McGhin Kim Kwang Raymond Choo Charles Zhechao Liu Debiao He(2019). Blockchain in healthcare applications: Research challenges and opportunities *Journal of Network and Computer*

Applications Volume 135, 1 June 2019, Pages 62-75

ティム・ラプリー 【2018】「会話分析・ディスコース分析・ドキュメント分析」新曜社

Timothy Onosahwo Iyendo(2017). Sound as a supportive design intervention for improving health care experience in the clinical ecosystem: A qualitative study *Complementary Therapies in Clinical Practice* Volume 29, November 2017, Pages 58-96

トニー・E・アダムス ステイシー・ホルマン・ジョーンズ 【2022】「オートエスノグラフィー」新曜社

土元哲平 【2022】「転記におけるキャリア支援のオートエスノグラフィー」ナカニシヤ出版

ウヴェ・フリック 【2019】「質的研究のデザイン」新曜社

ウヴェ・フリック 【2022】「質的研究入門」春秋社

安田裕子 【2005】「不妊という経験を通じた自己の問い直し過程—治療では子どもが授からなかった当事者の選択岐路から」質的心理学研究、4、201-226

安田裕子 サトウタツヤ 【2020】「TEMでひろがる社会実装」誠信書房

安田裕子 サトウタツヤ 【2021】「TEMで分かる人生経路」誠信書房

安田裕子・滑田明暢・福田茉莉・サトウタツヤ 【2018】「TEA理論編」新曜社

安田裕子・滑田明暢・福田茉莉・サトウタツヤ 【2022】「TEA実践編」新曜社

# **About the process of training university teachers and researchers who will serve as a hub for EE formation**

## **～ Exploring life path using TEM diagram～**

Kaishi Professional University Assistant Professor Tojo Ayumi  
Nagaoka University Professor Kurii Hidehiro

### **Abstract**

The purpose of this research is to work on "entrepreneurship education and the formation of an entrepreneurship ecosystem," which is the subject of research by many researchers around the world, and to achieve results as a university teacher and researcher in the local city of Niigata. This paper focuses on Ryoji Ito of Niigata University, and attempts to clarify the factors that led him to become a university teacher and researcher.

The author notes that until Mr. Ito took up his post at Niigata University and began his activities, there had been no noticeable movement toward fostering entrepreneurship at the undergraduate education level in the region. I had the opportunity to hear about his thoughts on research. Under these circumstances, I became interested in the fundamental aspects of Dr. Ito's work as a researcher, which led me to proceed with this research.

First, we conducted an interview to ask Mr. Ito to tell us about his childhood, and based on this we transcribed the story using the KJ method, and proceeded to create a TEM diagram based on that story. Next, we showed the path to becoming a university teacher or researcher according to the rules of TEM diagramming, and analyzed the points at each stage, from the branching point to the solstice.

This research carefully explores the life paths of research collaborators using the concept of TEM from their "life stories" based on their personal experiences. It is positioned as a preliminary step to investigating and exploring "how I have been active as a university teacher and researcher" which I plan to do in the future.

Key words : TEM, life story, university teacher/researcher, entrepreneurship,  
entrepreneurship ecosystem life cycle

「戦後日本の大学における教育改革の経緯（概要）と 21 世紀の大学像について」

藤永弘（札幌学院大学名誉教授）

### (1) 戦後の新制大学制度

戦後のわが国の教育制度は、アメリカ占領軍による民主化政策により、抜本的な教育改革が実施された。すなわち、①「国民はその能力の応じて等しく教育を受ける権利を有する」（憲法第 26 条）とする国民の教育権および教育の機会均等の保証」、②「国民は人種信条、性別、社会的身分、経済的地位または門地によって教育上差別されない」（教育基本法第 3 条）とする保証がなされ、その理念に基づいて教育改革が行われた。その結果、わが国の戦後の教育制度は、戦前の教育目的によって差別化されていた「複線型教育制度」から、「単線型の民主的教育制度」に再編成され、複雑な種別で構成されていた中等教育制度は「中学校と高等学校」に、多様な高等教育制度は「4 年制大学と短期大学」に単一化された。

（注）日本の教育制度の変遷図は、藤永弘編著『大学教育と会計教育』創成社、14、15 頁参照

新制大学の発足に伴い、大学の目的に関しては「大学は、学術の中心として、広く知識を授けると共に、深く専門の学芸を教授研究し、知的、道徳的および应用能力を展開させることを目的とする」（学校教育法第 52 条）と明記された。そして大学の教育目的は、①「専門的学問研究」、②「一般教育・教養教育による人間形成」、③「専門教育による職業教育」という 3 本柱となった。

同時に多様な旧制高等教育機関を「新制大学」として整備すると共に、スムーズに新制大学に移行するため、そして新制大学の教育目的を適切に達成するために「大学設置基準」が制定された。大学設置基準では「大学のあり方、大学の学部・学科別の「教育課程および教育方法」について細部にわたり規定され、それに基づいて文部省（現在の文部科学省）による行政指導が行われた。その結果。「大学の研究・教育の水準は一定に維持され、学術や文化の向上、豊かな活力ある社会の形成に必要な人材育成の場」として、大学は多くの社会的貢献を果たしてきた。

しかし多面、大学設置基準による大学教育の対する細部にわたっての規制・指導は、「大学教育の均一化・同一化・横並び化」をもたらすと共に、大学を取り巻く新しい社会の変化、社会のニーズの変化への敏感な対応が出来ず、大学教育の硬直化を招くこととなった。また大学の財政上の理由や教員の人的な理由もあるが、大学の研究・教育の「最低基準」として設定された大学設置基準が「最高基準」となり、特色ある大学創り、特色ある教育改革の阻害要因となると共に、「大学設置基準の枠内での教育改革」に留まってきたと言っても過言でない。

## (2) 大学を取り巻く環境の変化と教育改革

日本の大学は、新制大学に移行する中で、「ドイツ型大学モデルからアメリカ型大学モデル」に移行が行われた。しかし新制大学への移行の実態は、「形式的にはアメリカ型大学モデルを導入しながら、ドイツ型大学モデル」も存続し、研究と教育の統合を目指した大学制度として定着し発展してきた。

1950年代から1960年代においては、大学進学率も少なく、大学も「エリート型の大学時代」（大学進学率15%以内）で、教授は最先端の研究を講義し、ゼミナールでは最先端の学問を学生と一緒に行うことが可能であった。そして戦前からの研究と教育の統合と言う「ドイツ型大学モデルの遵守とアメリカ型モデルの導入が日本の大学の特色」となった。

その後、1970年代前後の大学紛争は、「マス型大学の時代」（大学進学率15%～50%）で、大学のあり方、大学教育のあり方等に対する疑問・問題点が投げかけられ、大学紛争の中で教授会と学生、教員間で激しい真剣な議論が展開された。そして多くの大学で「大学改革案」、「大学教育改革案」が提案された。しかし大学紛争の終焉と共に、殆ど改革案は実現されず議論のみで終わった。

1980年代半ばから始まった大学の教育改革は、「マス型大学」から「ユニバーサル・アクセス型大学」（大学進学率50%以上）の時代で、大学の教育現場から、大学の教員自身から提起された教育改革で、大学内部の教員による真剣な討議の中で、「大学教育の質保証」のために一致した点から実践に移していく教育改革であった。この教育改革は大学を取り巻く環境の著しい変化が、大学自身、大学の教員自身が教育改革の必要性を痛感し、大学の教育改革に真剣に取り組まなければ、大学教育の質保証が出来ず大学の存亡にかかわる問題でもあるという認識が深まった証拠である。

## (3) 天野郁夫の大学教育改革の背景論

### ① 大学教員が日常接している学生の変化

大学・短期大学の進学率が45%を超え、学生が学問や専門職業教育を求める者だけでなく、「自分探し」に大学に来る者、学問研究に関心がない者が多数を占めている。その結果、大教室の講義では「私語」をし、少人数のゼミナールでは「死語」となる学生を学問に、学習にいかに関心づけるか、大学の教員は無関心ではいられない現実が大学内に広がっている。

### ② 学問自体の変化

先端的な学問分野での専門分化・高度化が進む一方、学際的・超越的な学問分野が次々と登場し、19世紀の「知の体系」が大きく揺らいでいる。これを反映して、新名称の学部・学科の登場や、既存学部・学科の名称変更が相次いでいる。したがって、大学の教育においては、授業科目、カリキュラムのへんこうが要請される。

### ③ 卒業後の就職先の急速な変化

学部の専門教育と職業との対応関係の希薄化や、専門的知識・技術が長期間にわたり直接仕事に役立たなくなり、専門的であればあるほど知識・技術のリフレッシュが必要な「生涯学習」の時代に入った。このような大学の内部・外部に変化から、大学が4年間の学部教育にどのような理念を掲げ、その達成に向けて教育を如何に編成するか、大学自体が真剣に教育改革に取り組まなければならなくなった。

#### (4) 1993年の「大学設置基準の改正」の背景

##### ① 「政治・経済・産業等の社会の著しい変化」や「急速な技術革新の進展」

このような社会の変化、技術の進展の中で、適用可能な高度の専門知識・能力を有する人材の育成や社会人の再教育に対する大学への期待の増大

##### ② 「情報・通信技術の進展に伴う高度情報化社会」や「グローバル化の進展」

このような高度情報化社会、グローバル化社会の中で、適用し活躍できる人材の育成に対する大学への期待の増大

##### ③ 「生涯教育の場・生涯学習の場」

一般社会人が急速に変化する社会へ対応していくために必要な教育としてのリフレッシュ教育、リカレント教育へのニーズ、期待の増大

##### ④ 「大学への進学目的意識の不明確な学生」

学習意欲・知的好奇心・知的関心・知的満足を養うための教育改革の必要性の増大

##### ⑤ 「193年を頂点とした18歳人口の減少」

18歳人口の減少に伴う対応としての「魅力ある大学」と「特色ある大学」創りの必要性の増大

このような大学を取り巻く環境の変化の中で、「大学が新たな多様な社会的ニーズと期待に敏感に答え得る大学創り」を促すと共に、「大学の教育改革への積極的な取り組みを容易にし、教育の特色化、個性化、多様化を可能ならしめる」ことを目的として「大学設置基準の改正」が行われた。「大学設置基準の大綱化、弾力化」は、大学経営者自身、大学教員自身、大学職員自身による大学改革、大学教育改革への取り組みを容易にし、大学の自己改革による教育の特色化、個性化、多様化を可能ならしめることを目的としたものである。

#### (5) 21世紀の時代はいかなる時代か

「21世紀の大学像」を考察するに当たって、「20世紀はいかなる時代であったか」、「21世紀はいかなる時代か」を考察したものであるが、21世紀も23年が経過する中で、「AIを含むデジタル化時代」、「新グローバル化時代」、「地球規模での異常気候の時代」など新しい時代への対応が求められている。

##### ① グローバル化時代

##### ② 高度情報化時代



- ③ 価値観多様化時代
- ④ 地球環境保全時代
- ⑤ 生涯教育・生涯学習時代
- ⑥ 世界各国との共生時代
- ⑦ 地方分権化の時代

## (6) 21世紀の大学像

21世紀は、まさに「変革の時代」、「多様化の時代」でもあることから、大学に対しても社会から多様なニーズと多様な期待が要請されることになる。したがって、「大学は、社会のニーズに適切に応えると共に、社会をリードする大学」、「大学は地域に根差すと共に、世界に拓かれた大学」であることが求められる。また、大学は変革の時代の多様な社会的ニーズに適切に応ええるためには、従来の横並び的、均一的、画一的、同質的な大学から「多様な教育理念、教育目標有する多様な設置形態の大学」が展開される必要がある。

また、「マーチン・トロウの高等教育制度の段階的移行論」で指摘されているように、大学は進学率の上昇に伴い「エリート型大学」（18歳人口の大学進学率15%以下）から「マス型大学」（大学進学率30%～50%）へ、そして「ユニバーサル・アクセス型大学」（大学進学率50%以上）移行している。日本の大学教育は、今まで経験したことがない「ユニバーサル・アクセス型大学教育に適合した教育課程および教育方法・教授法の研究」と共に、「大学教員の意識改革」が必要である。

このような大学を取り巻く外部環境の変化、大学内部の教育環境の変化に適合するためには多様な大学の設置形態が求められる。

- ① 「研究センターの大学」、「教育センターの大学」、「研究と教育の両面を重視した大学」
- ② 「学部教育センターの大学」、「大学院教育センターの大学」、「学部教育と大学院教育の並立の大学」
- ③ 「教養教育を重視する大学」、「専門教育を重視する大学」、「教養教育と専門教育を重視する大学」、「最先端教育を重視する大学」
- ④ 「地域社会で活躍する人材を養成する大学」、「国際社会で活躍する人材を養成する大学」
- ⑤ 「昼間部教育センターの大学」、「夜間部教育センターの大学」、「昼夜開講制の大学」、「通信教育センターの大学」、「オンライン教育センターの大学」
- ⑥ 「フルタイム学生センターの大学」、「フルタイム学生とパートタイム学生の両面の大学」
- ⑦ 「日本人センターの大学」、「世界各国の学生を受け入れる大学」など

大学は、「知の探究・知の継承の拠点」として社会的存在意義を有する「社会制度・社会システム」の一つであることから、大学を取り巻く環境の変化を冷静に・

科学的に考察し、「社会のニーズに応えると共に、社会をリードする大学」と共に「地域社会に根差すと共に、世界に拓かれた大学」が 21 世紀の大学像である。

## 編集後記

『地域経営学研究』（第5巻第2号）は、「査読論文」2編と地域経営学会の「特別委員会1：新時代の大学の経営・研究・教育・社会貢献のあり方の研究」（オンライン方式）の第3回特別委員会での「研究課題提供原稿」を掲載することにしました。

特別委員会は、他に「特別委員会Ⅱ：新時代の自治体のあり方の研究」（オンライン方式）が設置されています。2024年度から両特別委員化に学会員での参加希望者も参加してもらい議論を深めることにする予定です。当学会誌では、次回以降も特別委員会での研究課題提供原稿も掲載して意見を出してもらうことにします。

地域経営学・地域経営の専門学会誌として、地域経営学・地域経営に関する「歴史研究・理論研究・政策研究に関する論文、研究ノート、事例調査研究」と共に、「私の学問遍歴、私の研究遍歴」などの投稿をお願いします。