

『地域経営学研究』（2024年度、Vol.6, No.1）

目 次

論 文

「社会保険料賦課をみすえた金融所得の都道府県格差に関する研究」

岡本悦司（福知山公立大学）

「援農ボランティアの会計的評価と情報開示に関する私論的考察—NPO 法人会計基準の
援用による接近—」

村田拓之（大原大学大学院生）

「米国公共調達日本の地域に与える社会的価値に関する研究」

和田茂憲（東北大学大学院生）

講演配布資料

「現代会計学の動向—会計学教育の過去・現在・未来の側面から現代会計学の動向を概観
する」

藤永弘（札幌学院大学名誉教授）

編集後記

社会保険料賦課をみすえた

金融所得の都道府県格差に関する研究

岡本悦司(福知山公立大学)

論文要旨：

後期高齢者医療制度、市町村国民健康保険そして介護保険といった高齢者に偏った医療・介護保険の保険料や負担割合等の基準は住民税として申告された所得に基づいて決められる。一方、配当や株式の売却益等の金融所得はわが国税制においては申告不要が広く認められており、申告されなかった金融所得は、これら医療・介護保険の保険料の賦課対象や負担割合等の所得基準には含まれない。負担の公平性からみれば金融所得も社会保険料賦課の対象とすべきであるが、二つの問題が指摘される。一つは、金融所得は変動が激しく安定が求められる社会保障財源として相応しくない、もうひとつは、金融所得は年金に比べて都道府県格差が大きくそのまま賦課対象に加えると都道府県間の格差を一層助長する、というものである。本論は、税制が複雑であるため把握が困難な金融所得の地域差や経年変動を各種の公的統計を組合せて把握し、金融所得の経年変動や都道府県格差の実態を把握した。結果として、指摘される通り、金融所得はリーマンショック等の国際的な景気変動の影響を大きく受ける、また後期高齢者の総所得と比較した金融所得の規模には都道府県格差が大きい、等が明らかとなった。結論として、金融所得を社会保険料賦課の対象に加えることは負担の公平の見地から望ましいことではあるが、そのまま各都道府県の後期高齢者医療制度の保険料収入とした場合、富裕な都道府県とそうでない都道府県との格差を一層助長することになるのである。好ましくない結論である。将来的な景気変動による影響をヘッジするためにも金融所得に賦課される保険料は、GPIF(年金積立金運用法人)のようなくまびらきに普門ルし都道府県広域連合に財政状況に応じて交付するような財政調整メカニズムが望ましい。

English abstract

Title: Prefectural inequality in the
distribution of financial income in view of
levying social insurance premium for health and
long-term care insurance

Author: Etsuji Okamoto

Affiliation: University of Fukuchiyama, Department of
Health & Welfare Management.

Summary: Insurance premium of health insurance and long-term care insurance is levied on the reported income. However, Japan's taxation system leaves loopholes for financial income waving the reporting obligation under some conditions. Consequently, a considerable portion of financial income is exempt from insurance premiums. Inclusion of financial income into premium levy, however, meets two obstacles: financial income is vulnerable to economic fluctuation and not suitable for social security financial source, which should be stable over long period of time, and is unevenly distributed making the prefectural inequality worse. The author analyzed the tax and financial data and concluded that these claims are valid. The conclusion: Although the inclusion of financial income into premium levy is desirable, the new premium revenue should be pooled in, for example, the Government Pension Investment Fund (GPIF) to allow stable and equitable distribution among prefectures.

1. 緒言

医療保険（後期高齢者医療制度と市町村国民健康保険）並びに介護保険の保険料や高額療養・介護サービス費（以下、高額療養費等）の負担基準は、住民税の申告所得に基づいて算定される。しかし、わが国税制においては、所得の全てが要申告ではなく、配当金や株式等の譲渡益のような金融所得については申告不要制度があり、申告されなかった所得については、保険料や高額療養費等の負担基準の算定では考慮されない。一般に金融所得は富裕層に偏っているが、こうした税制の欠陥のため、富裕層ほど保険料や高額療養費等で優遇されるという問題が生じている。

全世代型社会保障構築会議が2023年12月に出した「全世代型社会保障構築を目指す改革の道筋（改革工程）について」の中で「国民健康保険制度、後期高齢者医療制度及び介護保険制度における負担への金融所得の反映の在り方について、税制における確定申告の有無による保険料負担の不公平な取扱いを是正するため、どのように金融所得の情報を把握するかなどの課題も踏まえつつ、検討を行う」と記載され、改革にむけた取り組みが始まった。同年4月には自由民主党のプロジェクトチームが発足し、制度改正へむけた検討が始まっている。

金融所得への保険料賦課は、全ての所得を賦課対象にすることによって公平性を確保するとともに、保険料収入を増額させ医療や介護制度の財政基盤を強化する。しかしながら、制度改正のためには所得把握のための技術的な困難に加えて以下のような問題もある。

1) 年金や給与所得は安定的だが、金融所得は株式相場や景気の影

響を受けて変動が激しい。医療介護の財源は安定的でなければならぬところ、金融所得を財源に加えることで、保険料収入が不安定になるおそれがある。

2)金融所得は、富裕層の多い都市圏、とくに首都圏に集中している。金融所得を保険料賦課対象に加えることにより、保険料収入に極端な地域差が生じるおそれがある。

また、もうひとつの問題はNISA(少額投資非課税制度)との関連である。NISAは2013年分所得から、それまでの10%の軽減税率(所得税7%+住民税3%)が本則の20%(所得税15%+住民税5%)に引き上げられたのと引き換えに導入されたもので、個人がNISA口座で得る売却益や配当等については非課税であり、当然ながら保険料賦課対象にもならない。NISAは2024年分所得から恒久化され、非課税枠も大幅に拡充された。負担の公平という見地にたてば、これらNISA口座での売却益や配当等も賦課対象にすべきであるが、当時の岸田政権の「貯蓄から投資へ」と誘導する国策に逆行するという批判も強く、厚生労働省も「NISA口座は保険料賦課対象とはしない」という方針を明確にせざるをえなかった^[1]。

本稿は、これら1)2)の問題に答えるべく、主に後期高齢者医療制度に焦点をあて、個人の金融所得の総額が後期高齢者の所得総額との比較でどのような都道府県格差があるか、もし金融所得を保険料賦課対象に加えるとどのような影響があるか評価する。

2. 金融所得に関する税制の扱い

金融所得は、株の配当金、投資法人や投資信託からの分配金(以下、配当等)と、株式等を売買することによる売却益(以下、売却

益)の二つを指す。本来、所得は全て申告が必要であり、国税庁が毎年公表する税務統計から、都道府県や市町村単位の所得額は容易なはずであるが、金融所得ではそれが困難である。その理由は、わが国税制においては、配当等や売却益の金融所得については申告不要制度があり、申告するのもしないのも納税者の任意という、きわめて不確実な仕組みになっており、さらに最近ではNISAと呼ばれる非課税(=無申告)制度の拡大が金融所得の把握を一層困難にしている。

まず配当等の税制は【表1】の通りであり、上場株式については、納税者は申告するかしないかを銘柄ごとに支払の都度を選択できるようになっている(非上場株式の配当については申告が義務づけられている)。また売却益については、特定口座制度が2003年に創設され、源泉徴収選択特定口座での売却益は申告するのもしないも納税者の任意となっており、大多数は申告されずに源泉徴収のみで納税は完結することとなっている。さらに2010年以降は源泉徴収選択特定口座に配当等の受入れも可能となり、実際には個人投資家の多くは無申告を選択していると考えられる(証券業協会の調べによると特定口座のうち源泉徴収選択口座の割合は年々増加しており、最新の2024年6月での割合は94.23%にもなっている^[2])。

3. 道府県民税配当割と配当割交付金

わが国税制では金融所得に申告不要制度が多々あるため、金融所得の地域差を把握するためには、申告納税額の統計だけに頼ることはできず、源泉徴収税額に着目しなければならなくなる。

上場株式では配当支払者である株式会社等が、所得税(15.315%)

と住民税(5%)を源泉徴収して株主に支払う。所得税は国(国税庁)に納付され、国税庁が公表する「源泉所得税の実態」には都道府県別の源泉徴収税額のデータが含まれている。しかしながら、この都道府県別データは、株主の住所地を示すものではない。都道府県別の源泉所得税とは源泉徴収した会社の所在地である。たとえば2022年分の配当等の源泉徴収税額は約6兆円であるが、その約71%は東京都で納税されている。これは企業の本社が東京都に集中しているためであって全配当の71%が東京都民に支払われたのではない。

その点、住民税については個人株主の住所により47都道府県に分けて納付される。これを道府県民税配当割と呼ぶ。上場企業A社を例にとると、源泉徴収した所得税については所在地の税務署に個人法人を問わず納税するが、個人株主分については住所地を47都道府県別に分けて、それぞれの都道府県在住者分を一括して各都道府県の徴税口座に振り込む。

各都道府県には、A社をはじめ約4000ある上場企業から、それぞれの都道府県在住の個人株主に対する配当等から源泉徴収された5%分が振り込まれる。税率5%のうち都道府県の取り分は2%、市町村は3%なので、都道府県はそのうち3%分を配当割交付金として市町村に交付する(この際、都道府県は交付金総額の1%を手数料として徴収している)。

ただ都道府県は、A社が納付した配当割の総額はわかるが、A社がどの市町村に居住するどの個人にいくら配当を支払ったかまではわからない。そこで配当割交付金は、各市町村の個人住民税の総所得額に応じて配分される。それゆえ、市町村に交付される配当割

交付金は、その市町村在住の株主が実際に受け取った配当等の額の3%とイコールではない、という点に留意する必要がある。しかしながら、都道府県単位で見れば、その都道府県に納付された配当割額を20倍(税率5%だから)した額が、その都道府県在住のA社の個人株主が受け取った配当等の総額とみることができる。

4. 株式数比例配分方式

また個人株主の中には、配当等を会社から直接受け取るのではなく、証券会社を通じて受け取ることが普通になっている。このように配当等を会社から直接受け取るのではなく証券会社を通じて受け取る方式を株式数比例配分方式と呼ぶ(ここで証券会社を「配当等の支払の取扱者」と呼ぶ)^[3]。

株式数比例配分方式と呼ばれるのは、たとえばB氏がA社の株を3000株保有しており、X証券会社に2000株、Y証券会社に1000株預けていたら、通常はA社はB氏に対して3000株分の配当を20.315%の税額を源泉徴収して支払うが、B氏が株式数比例配分方式を選択した場合、X証券会社を通じて2000株分、Y証券会社を通じて1000株分の配当を受け取ることになる。このように各証券会社に預けてある株数に比例配分して配当を受け取ることから株式数比例配分方式と呼ばれる。株式数比例配分方式が適用される配当については、A社はB氏を含むX証券会社が預かっているA社株数に応じた配当をX証券会社に支払う。この場合、A社は源泉徴収を行わずに配当額はまるまるX証券会社に支払い、源泉徴収はX証券会社がB氏を含む株主に支払う際に行う。

そして、47都道府県への道府県民税配当割はX証券会社が納付する。この際、X証券会社がある都道府県に納付する道府県民税配

当割は、その都道府県に住所を有する顧客が受け取るあらゆる会社の配当の総額であって、どの株主がどの会社からどれだけの配当を得たかは不明である。

5. 法人への配当等

上場企業の株主は個人よりも法人が持ち株数では多い。日本銀行が公表する資金循環統計^[4]によると、2022年度末の上場株式の時価総額は744.7兆円であったが、うち家計(個人)の保有は137.5兆円(18.5%)にすぎず、残りは法人所有であった。

法人に対して支払われる配当等についても企業は源泉徴収を義務を負うが、当然ながら住民税の対象となるのは個人のみであって住民税の源泉徴収は行なわれない。また法人が納税するのは法人税であって所得税ではない。しかしながら、法人に支払われる配当についても企業は所得税として上場株式については15.315%、非上場株式については20.42%を所得税として源泉徴収が義務づけられている。法人税率は23.5%なのでこれら源泉徴収税率はいずれも法人税率より低い。法人は法人税の申告において不足分を法人税として納付する。しかしながら、本来は法人税として計上されるべき税収が、税務統計上は個人を対象とする所得税として計上されている点は留意が必要である。

国税庁が公表する「源泉所得税の実態^[5]」によると2022年中の配当所得は28兆6469億円、源泉徴収税額は5兆3020億円(18.5%)となっている。この統計での配当所得は上場株式と非上場株式の両方が含まれており、源泉徴収税額が18.5%と上場株式の税率(15.315%)と非上場株式の税率(20.42%)の間となっているのはそのためである。また国税庁の統計での配当の支払額は個人と法

人を区別しておらず，大半は法人への支払と考えられる。

それゆえ，個人への配当等の支払額の推計は，所得税の源泉徴収額での推計は困難であり，個人のみから源泉徴収される道府県民税配当割の額によるべきである。

6. 源泉徴収選択特定口座

個人投資家の多くは証券会社等の特定口座を通じて上場株式等の取引をしているが，特定口座には株取引で得られる売却益について所得税や住民税が源泉徴収される源泉徴収選択口座と源泉徴収無し口座の2種類がある。源泉徴収選択特定口座での売却益については配当等と同様に証券会社が源泉徴収を行い，配当と同様に，住民税5%については47都道府県に納付する。これは道府県民税株式等譲渡所得割とよばれ，配当割と同様，3%分は都道府県から市町村に株式等譲渡所得割交付金として交付される。

源泉徴収選択特定口座は，2010年分所得から配当も受入れ可能となった。その場合，配当からの源泉徴収は配当を支払った会社ではなく証券会社(配当等の支払の取扱者)が行い，個人の住所によって47都道府県に道府県民税配当割あるいは株式等譲渡所得割として納付する。なお，源泉徴収選択特定口座とそこに受け入れられた配当の額については国税庁が「源泉所得税の実態」として毎年公表しており，特定口座が創設された2003年以降の推移は【表】の通りである。特定口座は個人のみが開設できるので，この数値に法人は含まれておらず，個人投資家の金融所得の推移を把握できる。一見して明らかなように，売却益や配当といった金融所得の経年変動はきわめて大きい。2008年はリーマンショックと呼ばれる世界的な株価低迷が起こった年であり，その影響は5年間に及んだ。

2010年に配当の源泉徴収選択特定口座への受入れが始まった背景には、リーマンショック後の株価低迷で売却損を被った投資家が多く、配当所得について源泉徴収選択特定口座への受入れを認め、株式の売却損との損益通算を可能にすることにより「救済」する、という配慮があった。また税率も、本則上は所得税15%+住民税5%=20%であったが、特定口座が導入された2003年に5年の時限措置として所得税7%+住民税3%=10%の特例軽減税率が適用されてきた。かかる軽減税率は、2年ずつ2回延長され、2011年末で廃止の予定であったが、リーマンショック後の株価低迷を受け、最終的に2013年分所得まで延長されることとなった。軽減税率は2014年分所得から廃止され、本則税率に戻ったが、それと抱き合わせのかたちでNISAが導入されることとなった。

この表が示すように金融所得は経済の影響による変動が極めて大きい。安定的な財源を必要とする社会保障財源として金融所得がこれまで除外されてきた理由のひとつと考えられる。

7. 保険料賦課における金融所得の扱い

後期高齢者医療制度、市町村国民健康保険そして介護保険(以下、医療保険等)における保険料賦課という負担面ならびに負担割合と高額療養費等の所得基準といった給付面の両面において、前年の住民税の申告額が影響する。上場株式の配当や源泉徴収選択特定口座の売却益は申告不要であり、申告しなければどんなに高所得であっても負担や給付には影響しない。しかし申告すると負担と給付の両面が重くなる、という問題がある。

金融所得の「申告するのもしないのも任意」という自由性は、申告することにより保険料増といった思わぬ不利益を被ることもあ

り混乱をもたらしている(たとえば, 源泉徴収税の還付を期待して申告したところ所得税は還付されたが, 翌年の国民健康保険や介護保険料の保険料が増加し, 不利益を被ったとして国を訴えた例^[6])。2023年12月に閣議決定された改革工程で是正が提案された「申告の有無による保険料負担の不公平」とはこのことを指す。

もうひとつの問題は保険料の負担面のみならず, 負担割合と高額療養費ならびに高額介護サービス費(さらには高額医療・介護合算制度も)における所得基準という給付面での影響である。負担割合は, 後期高齢者医療制度では一般被保険者は1割負担, 課税所得145万円以上は現役並み所得者として3割負担となる。高額療養費は, 1~3割の患者負担が暦月で一定額を超えた場合に, 超過額が請求により還付される制度であり, 一定額とは一般被保険者は57600円であるが, 3割負担者については80100円に引き上げられる。これらの基準となる課税所得も申告された所得に基づいており, 金融所得がどんなに多くても申告しなければ影響しない。極端な場合, どんなに高額な金融所得があっても, その他の所得が少なければ住民税非課税世帯に該当し, 一定額も15000円まで引き下げられる。

こうした負担と給付の両面において同じ所得でありながらも申告するかしないかによって大きな差異が生じることは公平性の面からも問題といえる。

8. 後期高齢者医療制度

改革工程が示すような金融所得に対する保険料賦課を開始した場合の影響や問題点を明らかにするため後期高齢者医療制度を例に検討する。後期高齢者医療制度は75歳以上の後期高齢者と65~

74歳の障害認定された前期高齢者を対象とする制度であり、高齢化に伴って加入者数は急増しており、現在では約2000万人が加入し、その医療費総額は約20兆に近づきつつある。

厚生労働省は後期高齢者医療制度の2000万人近い被保険者を対象にする全数調査を「後期高齢者医療制度被保険者実態調査(以下、後期高齢者調査)」という名称で、制度が創設された2008年度から毎年実施している。本調査で特筆されるのは、2000万人もの膨大な数の全数調査であり、住民税申告のほとんどそのままの所得情報が収集されている点である。

国税庁も全国の税務署に提出された確定申告書を集計した税務統計を「申告所得税の実態」として公表しているが、最新の2023年所得分に関する結果でも、確定申告書を提出した者は2321万4000人にすぎず国民の大多数は申告書を提出していない^[7]。源泉所得税については「源泉所得税の実態」という税務統計が公表されているが、都道府県別データも源泉徴収した者(企業等)の所在地による分類であって、納税者の住所地に基づく地域データはない。

その点、後期高齢者調査は後期高齢者に限るとはいえ、所得の無い者も含む2000万人近い被保険者の全数をカバーしており、かつ被保険者の住所地による地域データが把握されている点で貴重である。ただし限界もあり、住民税として申告されるほとんどそのままの所得情報が含まれているとはいえ、裏返すと申告不要の金融所得で申告されない所得額のデータは含まれていない。さらに後期高齢者の所得の中心となる年金収入に関しても、把握されるのは課税対象となる老齢年金のみであって非課税扱いの遺族年金や障害年金は含まれていない。2022年中の後期高齢者が受けた老齢

年金収入の総額は約 25.6 兆円であるが、これには遺族年金は含まれていない。遺族年金は約 6 兆円あり、その大半が後期高齢者であり女性であるが、これらは被保険者調査には含まれていない。当然ながら、申告されない金融所得と同様、遺族年金も保険料賦課や給付においても考慮されず、負担と給付の公平の観点からみて課題といえる。

これらの限界をふまえても、被保険者調査は都道府県間の後期高齢者の負担能力を把握する上で重要であり、もし金融所得が保険料賦課や給付の基準になるとした場合の影響を都道府県間で評価する上では役立つ。

9. 金融所得の年齢階級別分布

金融資産が年齢階級別にどのように分布しているか、については証券保管振替機構(JASDEC)が毎月公表している。2022 年度中に決算期を持つ 3948 社について株主が個人である時価総額約 121 兆 7000 億円を年齢階級別にグラフにしたものが【図 1】であり、時価総額の 41.6%が 70 歳以上の高齢者が保有している。年齢不詳が 7%あることを考えると上場株式の総額の半数近くを高齢者が保有していると考えられる。残念ながら、都道府県別の年齢階級別分布は公表されていないのでわからないが、金融資産の半数近くが高齢者であることから、もし金融資産や金融所得が保険料賦課の対象となった場合、後期高齢者医療制度や介護保険制度といった高齢者を対象とする医療介護保険への影響が大きいことが予想される。

10. 金融所得と後期高齢者所得との都道府県別分析

金融所得を保険料賦課や給付の基準で考慮することの課題のひ

とつが金融所得の地域差が大きく、もしそのまま保険料賦課対象とすると都道府県によって財源に大きな差が生じることへの懸念がある。後期高齢者医療制度や介護保険では保険料は老齢年金からの天引きが主体だったが、年金の額は全国共通なのでそれほど地域差は大きくないと考えられる。そこで都道府県ごとの金融所得の総額(年齢階級別は不明なので全年齢とする。ただし、金融所得の半数が高齢者に集中している傾向は全国共通と仮定する)がその都道府県の後期高齢者の所得総額(年金の場合、年金収入額より公的年金等控除(110万円)を控除した額が年金所得となる)の何%を占めるかで評価する。その結果が【表3】である。

後期高齢者の総所得額は後期高齢者調査から、都道府県ごとの道府県民税配当割と株式等譲渡所得割は総務省が公表する地方財政状況調査から得た。これら住民税の税率は5%なので、これらの税額を単純に20倍した額がその都道府県在住の個人が得た金融所得とみなすことができる。源泉徴収された道府県民税の額は約3654億4337万円で、その20倍した額、約7.3兆円が2022年中に個人が得た金融所得であると推計された。都道府県格差はきわめて大きく、東京都のみで全国の約22.1%(約1兆6194億円)を占めていた。

2022年中の後期高齢者約1944万人の総所得額(収入から経費や公的年金等控除を控除した額)は約18兆1636億円であり、一人当たり93万4000円であった。一人当たり所得は最高の東京都が約169万3000円に対して最低の秋田県は約50万3000円と3倍以上の格差があった。

次に各都道府県の金融所得の総額を後期高齢者の総所得で除し

た割合で比較すると，全国では 0.4 であったが，東京都は 0.56 でトップであり，次いで兵庫県，奈良県そして福岡県が 0.54 と続いた。反面，割合が最も低かったのは沖縄県で 0.14, 次いで青森県，岩手県が 0.15 で続いた。総じて，申告された所得の高い都道府県ほど，多くは申告されない金融所得の額も大きく，もし金融所得を保険料賦課の対象に加えると後期高齢者医療制度の財政の都道府県格差をさらに拡大させる可能性が示唆された。

11. 結論

金融所得への社会保険料賦課は負担の公平の見地からは望ましいことではあるが，同時にまた 1) 景気の変動によって影響を受けるので安定性が求められる社会保障財源として相応しくない，2) 金融所得は年金所得より都道府県間の格差が大きくそのまま保険料を賦課すると都道府県間格差を一層助長する，という指摘が正しいことが各種統計データからも明らかとなった。

以上の問題の解決策として，金融所得への保険料賦課による保険料の増収分はそのまま後期高齢者医療広域連合の収入にするのではなく，GPIF(年金積立金運用管理法人)のような機関にプールして積立て，都道府県間の格差是正や将来の景気変動による備える，といった財政調整メカニズムの導入を検討すべきといえる。

【表1】配当等の源泉徴収

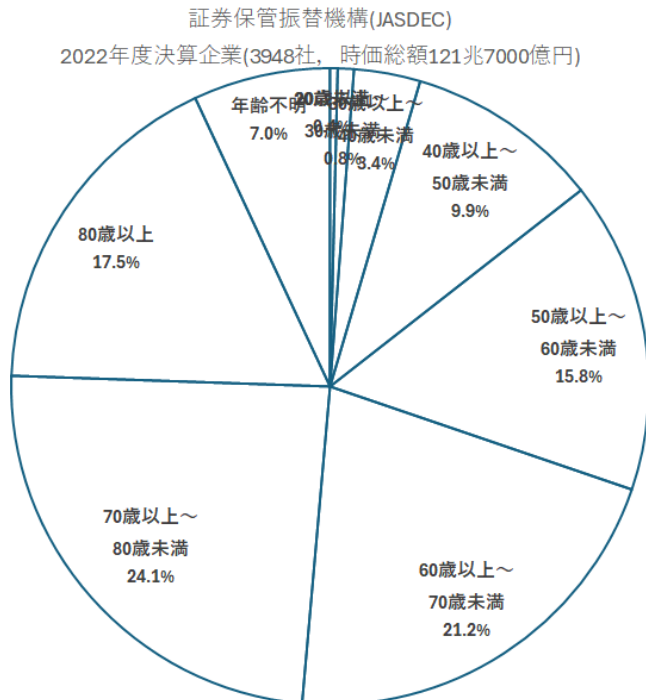
	株主	所得税	住民税	申告不要
上場株式	個人	15.315%	5%	可
	法人		×	不可
非上場株式		20.42%	×	不可

【表】源泉徴収選択特定口座における譲渡所得と受入れ配当の推移(単位, 千円)

年	特定口座に占める			譲渡所得			配当			計[A+B]
	口座数	源泉徴収選択割合	譲渡所得[A]	源泉徴収税額	税率	配当[B]	源泉徴収税額	税率		
2003			766,814	55,178	7.20%				766,814	
2004	4,725,137	82.75%	1,422,373	95,756	6.73%				1,422,373	
2005	7,921,673	84.83%	3,608,579	254,672	7.06%				3,608,579	
2006	10,443,593	86.17%	3,237,595	223,942	6.92%				3,237,595	
2007	11,735,034	87.38%	3,105,850	210,356	6.77%				3,105,850	
2008	12,548,090	87.69%	713,006	49,652	6.96%				713,006	
2009	13,546,481	89.28%	723,837	50,449	6.97%				723,837	
2010	14,245,044	89.64%	676,108	46,817	6.92%	730,730	50,919	6.97%	1,406,838	
2011	14,095,724	90.31%	563,563	38,895	6.90%	912,966	63,717	6.98%	1,476,529	
2012	14,015,529	90.63%	631,325	43,371	6.87%	1,059,758	73,955	6.98%	1,691,083	
2013	14,221,238	90.31%	7,279,479	516,579	7.10%	2,589,368	185,061	7.15%	9,868,847	
2014	15,353,410	90.32%	2,855,407	433,386	15.18%	3,270,017	500,277	15.30%	6,125,424	
2015	16,989,173	91.72%	3,802,351	577,913	15.20%	2,372,740	362,772	15.29%	6,175,091	
2016	18,995,124	91.97%	1,539,075	233,936	15.20%	1,162,672	176,728	15.20%	2,701,747	
2017	20,065,349	91.87%	3,661,389	557,872	15.24%	1,998,811	305,862	15.30%	5,660,200	
2018	21,594,740	91.95%	2,464,251	373,698	15.16%	1,361,369	206,977	15.20%	3,825,620	
2019	23,589,182	92.16%	1,876,350	300,870	16.03%	1,692,847	258,644	15.28%	3,569,197	
2020	26,048,205	92.35%	3,279,349	511,351	15.59%	1,555,142	234,126	15.05%	4,834,491	
2021	30,326,195	92.72%	5,524,043	845,002	15.30%	2,835,584	429,509	15.15%	8,359,627	
2022	34,704,683	93.14%	3,164,958	484,088	15.30%	2,236,652	339,045	15.16%	5,401,610	

出所)国税庁「源泉所得税の実態」,日本証券業協会「特定口座の普及状況調査について」

【図1】 上場株式年齢階級別時価総額



【表3】都道府県別後期高齢者医療制度と金融所得推計額(2022年度)

	後期高齢者医療制度			道府県民税総額(千円)			B/A	
	一人当たり所得(千円)	被保険者数	所得総額(円)[A]	配当割	株式等譲渡所得割	金融所得(道府県民税*20)[B]		
全国		934	19,444,324	18,163,603,386	207459279	157984091	7308867400	0.40
01北海道		692	885,507	612,368,378	3093301	2488465	111635320	0.18
02青森県		545	218,587	119,076,065	541424	361987	18068220	0.15
03岩手県		578	220,909	127,666,596	559458	423483	19658820	0.15
04宮城県		799	334,982	267,753,879	1752648	1369310	62439160	0.23
05秋田県		503	193,315	97,251,983	429759	360202	15799220	0.16
06山形県		584	194,546	113,542,206	622782	469167	21838980	0.19
07福島県		652	309,015	201,374,254	1399994	983374	47667360	0.24
08茨城県		784	458,717	359,456,263	3394115	2689073	121663760	0.34
09栃木県		756	294,786	222,995,842	2479491	1840583	86401480	0.39
10群馬県		770	316,518	243,682,825	2238096	1701343	78788780	0.32
11埼玉県		1012	1,065,642	1,078,918,908	10781877	8377363	383184800	0.36
12千葉県		1011	943,303	953,613,254	10868485	8660444	390578580	0.41
13東京都		1693	1,705,031	2,886,166,336	45785012	35183274	1619365720	0.56
14神奈川県		1233	1,279,907	1,578,126,163	19552463	15035690	691763060	0.44
15新潟県		655	389,760	255,213,849	2256702	1571300	76560040	0.30
16富山県		758	195,092	147,956,867	1532238	1088761	52419980	0.35
17石川県		823	188,371	155,063,269	1294125	1214487	50172240	0.32
18福井県		805	127,867	102,927,470	1111271	821660	38658620	0.38
19山梨県		785	137,478	107,953,745	894834	777392	33444520	0.31
20長野県		777	374,118	290,831,879	2156153	1558349	74290040	0.26
21岐阜県		814	334,225	272,085,836	2683656	1987397	93421060	0.34
22静岡県		896	604,022	541,258,441	5156670	5249262	208118640	0.38
23愛知県		1098	1,069,941	1,174,348,762	17142729	11788975	578634080	0.49
24三重県		791	293,719	232,408,311	2912695	2105101	100355920	0.43
25滋賀県		851	202,310	172,241,949	1955340	1546853	70043860	0.41
26京都府		959	410,275	393,467,724	5168049	3578017	174921320	0.44
27大阪府		964	1,280,654	1,234,939,022	17897764	12842478	614804840	0.50
28兵庫県		938	864,958	811,295,690	12694764	9065725	435209780	0.54
29奈良県		912	234,460	213,873,524	3416738	2395852	116251800	0.54
30和歌山県		670	170,537	114,279,294	1471876	1047586	50389240	0.44
31鳥取県		644	96,299	62,063,160	523450	415981	18788620	0.30
32島根県		636	128,356	81,658,807	533211	393658	18537380	0.23
33岡山県		787	318,461	250,657,936	2599120	2040047	92783340	0.37
34広島県		928	463,318	429,815,069	3624073	2536049	123202440	0.29
35山口県		708	257,352	182,163,841	1534146	1133860	53360120	0.29
36徳島県		671	132,295	88,729,204	1380404	1026992	48147920	0.54
37香川県		792	166,635	132,038,144	1567417	1067889	52706120	0.40
38愛媛県		686	241,624	165,805,984	1465743	1205781	53430480	0.32
39高知県		674	134,079	90,427,757	607205	683808	25820260	0.29
40福岡県		831	746,477	620,169,510	5254426	4370753	192503580	0.31
41佐賀県		672	129,932	87,250,919	530807	454666	19709460	0.23
42長崎県		628	227,101	142,517,046	804226	777454	31633600	0.22
43熊本県		653	293,821	191,857,574	1111896	950002	41237960	0.21
44大分県		636	201,525	128,182,122	760811	634484	27905900	0.22
45宮崎県		613	184,859	113,378,430	544078	449226	19866080	0.18
46鹿児島県		588	269,989	158,669,476	804776	731289	30721300	0.19
47沖縄県		1016	153,649	156,079,824	568981	529199	21963600	0.14

出典)後期高齢者医療制度は厚生労働省「後期高齢者医療制度被保険者実態調査」、道府県民税は総務省「地方財政状況調査」

参考文献

- ¹ 「金融所得で社会保険料増」政府検討に波紋。読売新聞 2024 年 5 月 19 日
- ² 日本証券業協会. 特定口座の普及状況調査.
[<https://www.jsda.or.jp/shiryoshitsu/toukei/tokuteikouzafukyu/files/tokuteijikeiretu.xlsx>](2024 年 11 月 10 日閲覧)
- ³ 租税特別措置法第 9 条の 3 の 2 第 1 項
- ⁴ 日本銀行. 資金循環統計
[<https://www.boj.or.jp/statistics/sj/sjfy.xlsx>](2024 年 11 月 5 日閲覧)
- ⁵ 国税庁. 源泉所得税の実態.
[https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/gensen2022/xls/03_kazeijokyo.xlsx] (2024 年 11 月 5 日閲覧)
- ⁶ 国税庁. 税務訴訟資料 第 262 号-180(順号 12030)
[<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/12030.pdf>] (2024 年 11 月 5 日閲覧)
- ⁷ 国税庁. 申告所得税の実態.
[https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/shinkoku2023/pdf/02_gaiyo.pdf] (2024 年 11 月 5 日閲覧)

援農ボランティアの会計的評価と情報開示に関する一考察 —NPO 法人会計基準の採用による接近—

村田 拓之

(大原大学院大学 院生)

査読論文 (2024 年 12 月 20 日)

論文要旨

援農ボランティアは、労働力不足に陥る我が国農業の貴重な労働力の一助となることが期待されている。ボランティアが経営体に提供する労働力というのは、いわば「労働力による寄付」が行われているわけだが、既存の一般商工業の会計では、この「労働力による寄付」（「ボランティアからの役務の受領」）を会計的に評価するという議論がこれまで活発にはされてこなかった。しかしながら、農業という分野においては、「現に『援農ボランティアからの役務の受領』には一定の重要性がある」のに加えて、「労働力不足に陥っている我が国農業の労働を支える（補完する）存在として、援農ボランティアに期待が集まっている」という現実がある。これらのことを踏まえれば、農業における「労働力による寄付」の価値について、農業会計の重要な論点として検討していく必要があるはずである。そこで本研究では、「援農ボランティアからの役務の受領を農業会計において評価する術はあるのか」というリサーチクエスチョンを設定し、このような論点での議論が進んでいる NPO 法人会計基準の採用により、これを計上することの可能性を探るべく検討・考察を行った。

1. はじめに

農業経営を語る上で避けることのできない課題の一つとして、担い手の減少と高齢化に伴う労働力不足の問題が挙げられる。図表 1-1 は、2000 年から 2020 年までの 5 年ごとの基幹的農業従事者¹の推移を示したものである。この図表より、農業の担い手の減少と高齢化に歯止めがかかっていないことがわかる。我が国農業は労働力不足という深刻な課題を抱えており、その事業の継続性への懸念も高まっている。

図表 1-1 基幹的農業従事者の推移

	平成12年 (2000年)	平成17年 (2005年)	平成22年 (2010年)	平成27年 (2015年)	令和2年 (2020年)
基幹的農業従事者数	2,400 千人	2,241 千人	2,054 千人	1,757 千人	1,363 千人
65歳以上 (割合)	1,228 千人 51.2 %	1,287 千人 57.4 %	1,262 千人 61.4 %	1,140 千人 64.9 %	949 千人 69.6 %
平均年齢	62.2 歳	64.2 歳	66.2 歳	67.1 歳	67.8 歳

出所：農林水産省（2024）より作成

このような労働力不足という課題への対応策の一つとして、近年援農ボランティアが注目されており、地方自治体や NPO 法人などが中心となり参加者を募っている。たとえば、静岡市は、援農ボランティアの事業を「後継者不足や高齢化による人手不足に悩む農業者と農業をサポートしたい消費者を結ぶ事業」と定義し、そしてその目的を「援農を通じて農業者と消費者とが顔の見える関係をつくり、営農の継続がしやすい状況をつくることにより、〔中略〕農業と自然環境を守ること」としている。この定義と目的からも、農業経営において援農ボランティアの存在や獲得というものが、非常に重要性の高い論点であることが理解できるのではないだろうか。実際、エマリコくにたち（2020）も、「援農ボランティアは、地域によっては農業経営になくてはならないもの」になっており、「農業従事者の高齢化が進むなか、ボランティアの方が主たる従事者と言ってもいいケース」もあると述べている。このように、農業経営体にとって、現に「援農ボランティアからの役務の受領」には一定の重要性があるという事実があり、そして労働力不足に陥っている我が国農業の労働を支える（補完する）存在として、援農ボランティアに期待が集まっているということからも、今後も「援農ボランティアからの役務の受領」の重要性はますます高まっていくことが予想される。しかしながら、このような「援農ボランティアからの役務の受領」について、既存の農業会計において、その経済価値について評価されていないことに大きな疑問を感じている²。そもそも会計は「事業の実態を映し出す鏡」であるといわれることがあり、「会計の作り出す財務諸表によって、経営者や投資者等の利害関係者たちが事業の業績を把握したり、決算時点での資産や負債の状態を知ることができる」（北村[2011]）ものなのである。そのため、当然に「会計が、事業の実態を映し出す鏡であるならば、その鏡は、実態をありのまま正確に映し出さなければならない」（同）わけであるが、既存の農業会計においてこの「援農ボランティアからの役務の受領」が及ぼす経済的価値やその会計処理等といった重要性の高い論点に触れられることはこれまでなかったのだ。

2. 本研究の課題設定と構成

上記のような問題意識に立脚し、本研究では「援農ボランティアからの役務の受領を農業会計において評価する術はあるのか」というリサーチクエスション（以下、RQ という。）を設定し、以降の章で検討を進める。第3章では、先行研究をもとに援農ボランティアについて概観する。第4章では、会計の要素のうち RQ と関連のある概念である収益と費用の定義を確認し、その上で「ボランティアからの役務の受領」の取引の意味するところを検討する。第5章では、これまでの検討事項を踏まえて、NPO 法人会計基準の援用を論点として考察を行う。第6章では、本研究の内容のまとめと結論、今後の課題について述べる。

3. 援農ボランティアの先行研究

文献により、援農ボランティアや農業ボランティアというように異なる表記がなされているが、本研究においては、これらをまとめて「援農ボランティア」として統一して表現する。

援農ボランティアは、農業の担い手不足に悩む農業経営体にとっての有用な労働力の一つとして注目されている。援農ボランティアの定義は、たとえば埼玉県武蔵村山市が発行する「武蔵村山市環境行動指針（市民編）」では「農業者の指示を受けて無償で農作業の援助を行う方」（武蔵村山市[2016]、4頁）としている。援農ボランティア事業は、地方自治体やNPO法人などが主体となって希望者を募り、登録制で実施している場合が多い。したがって、行政・団体ごとに個別に独自の定義や事業の目的を置いているが、それぞれにおおむね同質性がみられる。冒頭でも示したように、たとえば静岡市では「援農ボランティアは、後継者不足や高齢化による人手不足に悩む農業者と農業をサポートしたい消費者を結ぶ事業」としており、その目的を「援農を通じて農業者と消費者とが顔のみえる関係をつくり、営農の継続がしやすい状況をつくることにより、〔中略〕農業と自然環境を守ること」としている。岡崎市（2019）が発行する「岡崎市援農ボランティア事業実施要綱」によれば、援農ボランティア事業の目的を「市民等へ農業をより身近なものに感じてもらうとともに、農業者の高齢化等に伴う労力不足の解消、担い手不足から生じる未利用農地の発生を防ぎ、将来にわたり市民に新鮮で安全安心な農産物の提供を図ること等」としており、援農ボランティアの定義を「社会貢献活動として受入農家の農作業を支援する者」とし、そして受入農家を「農業を営み、ボランティアを受入れる者」と定義している。

なお、厚生労働省（2007）が発行する「ボランティアについて」では、「ボランティアについて明確な定義を行うことは難しいが、一般的には『自発的な意志に基づき他人や社会に貢献する行為』を指してボランティア活動と言われており、活動の性格として、『自主性（主体性）』、『社会性（連帯性）』、『無償性（無給性）』等があげられる」と説明されている。そのため、これら三点の存在の有無が、ボランティアを考える上でも、非常に重要なものとなっている。しかしながら、無償性（無給性）については議論もあり、近年はそれを要件としない有償ボランティアというものも増えてきている。厚生労働省（2007）によれば、有償ボランティアとは「ボランティア活動を行い、実費や交通費、さらにはそれ以上の金銭を得る活動」のことである。たとえば、特定非営利法人だがやすでは有償の援農ボランティアを募集しており、謝礼金の内容を「一時間あたり500円〔中略〕＋地場の新鮮な野菜」としている。

図表3-1 ボランティアの定義とその活動が有する3つの性格

【定義】 自発的な意志に基づき他人や社会に貢献する行為

【性格1】 自主性（主体性）を有する活動であること

【性格2】 社会性（連帯性）を有する活動であること

【性格3】 無償性（無給性）を有する活動であること（※）

（※近年は有償ボランティアなどもあるため【性格3】を有さない場合もある）

出所：厚生労働省（2007）より著者作成

有償ボランティアが台頭してきたのは、無償ボランティアによる援農に難しさがあり、それを克服する必要があったからだ。後藤は、援農ボランティアを「農作業に関わりを持ちたいという市民をボランティアとして受け入れることによって、農家にも労働力不足を補うという経営上のメリットが期待できる」（後藤[2003]、174頁）ものであるとしながらも、この無償ボランティアの難しさについて、以下のように語る。

ボランティアの理念に基づいて無償の農業ボランティア制度として実施されている場合、もちろんうまく機能している事例も多くあるが、検討すべき課題もある。一つは、無償であるためにボランティアの都合がまず優先される。そのため受け入れ側の事情を十分考慮しない、あるいは受け入れ側の希望と十分マッチしない援農になる可能性を持っているという点である。むしろ農業者が、自然に触れたい人たちの世話をするボランティアであるということにもなりかねない。無償であるために農家側にも遠慮がありボランティアとの調整が難しいからでもある。ここには、福祉のような部門ではなく、農業という経済活動に対しての無償のボランティアという難しさが存在する。（同、174頁）

このような経緯もあり、「完全雇用ではなく、かといって無償ではないという意味での有償の援農ボランティア」（同、174頁）は、無償によるボランティアの難しさを調整するための工夫により創設されたものなのである。河北は、有償ボランティアについて、「有償とすることで農家が気兼ねなく援農を受け入れられる」（河北[2012]、14頁）ようになり、「市民が責任をもって援農に携わる」（同、14頁）ようになるものであると評価している。やはり、「農業ボランティア活動の目標とは農家の労働力不足の解消であり、ボランティアを望む農家は労働力不足に望む農家である」（同、14頁）ため、「農業という特性を考慮した場合、有償が望ましい場合もある」（同、14頁）のである。

このように、援農ボランティアに無償か有償かの違いはあっても、労務費の削減（本来は農業経営体自身が支払うべきであった費用が、援農ボランティアの役務の提供で代替された）という観点においては、両者とも農業経営体の利益に貢献する（つまり経

済性を有する)のものであり、それらは農業経営体の労働力不足の問題への有効な打開策として期待できるものなのである。

4. 「ボランティアからの役務の受領」の会計処理

本章では、まず会計の要素のうち、本研究のRQ(「援農ボランティアからの役務の受領を農業会計において評価する術はあるのか」と関連のある概念である収益と費用の定義について、我が国の企業会計基準委員会(以下「ASBJ」という。)が発行する「財務会計の概念フレームワーク」³を参照し確認する。その上で、「ボランティアからの役務の受領」という取引の考え方について検討を行う。

4.1 収益と費用の定義

ASBJによれば、収益とは「純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分」(ASBJ[2006]、17頁)である。同様に、費用とは「純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分」(同、17頁)である。

4.2 「ボランティアからの役務の受領」という取引の考え方

一般に、寄付などの資産⁴の無償の譲渡があった場合の会計処理としては、借方には譲り受けた資産に該当する科目⁵と、貸方に受贈益⁶という収益科目を計上することになる。たとえば、無償で土地(時価1千万円)を譲受した際の仕訳は以下ようになる。

(借) 土地	10,000,000 円	(貸) 受贈益	10,000,000 円
--------	--------------	---------	--------------

しかし、本研究のRQの論点と関連する「ボランティアからの役務の受領」のような「無償の役務の受領」の場合には、会計上どのように処理するのであろうか。たとえば、法人税法第22条第2項に関連してこれが議論されている。まず、法人税法第22条第2項の条文は次のとおりである。

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、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する。

ここで注目すべきは、「無償による役務の提供」が課税対象である益金の額に算入すべき金額とされているにもかかわらず、「無償による役務の受領」が含まれていないことだ。これについて戸塚は、「無償による役務の享受（譲受け）については同項に明示がなく、そこから益金は生じないものとして一般的には理解されてきた」（戸塚[2019]、95頁）と述べている。また、石井はこのことについて次のように解説する。

法人税法 22 条 2 項に明示のない、「無償による役務の受領」は、文理上の根拠がないことから、収益を認識しないという解釈で確定しています。「無償による役務の受領」だけそのような特別扱いをする実質的な論拠としては、対価の支払いを免れた分だけ、結果として所得金額が増加しているのので、特に課税を行う必要がないと説明されています。（石井[2017]）

このように、「無償の役務の受領」は、税務の観点からは計上する必要はないことになる。また、そもそも一般の商工業の実務においても、「無償の役務の受領」という取引がある状況はなかなか想定しにくいものであるし、そこからも会計の観点からも重要性が低いものであることは容易に想像ができる。そのため、一般の商工業においては、「ボランティアからの役務の受領」についての会計処理は行われたいという現行の対応については、特段大きな違和感はないようにも思える。

5. 考察

前章で確認したように、たしかに「ボランティアからの役務の受領」は、税務上も一般の商工業における会計においても、影響がないまたは重要性が低いということからも、計上する必要性はないことになるのかもしれない。しかしながら、本研究の論点としている「援農ボランティアからの役務の受領」においても、同様の解釈を行ってよいのだろうか。冒頭でも確認したように、農業経営において「援農ボランティアからの役務の受領」が重要な要素であるという意見もあるし、「会計が、事業の実態を映し出す鏡であるならば、その鏡は、実態をありのまま正確に映し出さなければならない」（北村[2011]）ということも踏まえれば、少なくとも農業の会計においては「援農ボランティアからの役務の受領」の計上方法について、議論していくことが求められるのではないだろうか。実際、周知のとおり農業会計はいまだ発展過程にあり、本件のように、一般商工業の会計の基準を直接当てはめて対応するには困難を伴うことも少なくない。冒頭でも述べたとおり、農業経営体にとって、現に「援農ボランティアからの役務の受領」には一定の重要性があるという事実があり、今後も「援農ボランティアからの役務の受領」の重要性はますます高まっていくことが想定されるわけであるから、少なくとも本件に関しては、一般の商工業との会計とは異なる考え方が農業会計に適用される

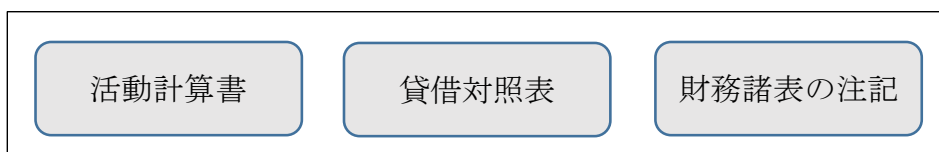
べきなのかもしれない。それゆえに、本研究で設定した「援農ボランティアからの役務の受領を農業会計において評価する術はあるのか」という RQ は、非常に重要な問であるはずだ。たとえば、NPO 法人会計の分野ではボランティアに関する会計処理の基準設定や研究が進んでいる。そのため本章では、本研究の論点である「援農ボランティアからの役務の受領」に関する会計処理の可能性を探ることについて、NPO 法人会計基準の論点と照らし合わせて検討・考察を行うものとする。

5.1 NPO 法人会計基準の設定とその特徴

非営利法人会計研究会によれば、NPO 法人とは、「1995 年 1 月 17 日の阪神・淡路大震災を契機に 1998 年 3 月 19 日に成立した特定非営利活動推進法（以下『NPO 法』という）上の特定非営利活動法人」（非営利法人会計研究会編[2013]、1 頁）を指すものである。NPO 法の目的は、NPO 法第 1 条に示されるとおり、「特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること並びに運営組織及び事業活動が適正であって公益の増進に資する特定非営利活動法人の認定に係る制度を設けること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与すること」である。なお、NPO 法人会計基準は、「全国の NPO 法人が統一したルールで会計報告を作成し、支援をする人たちに活動を分かりやすく伝え、信頼と支援を獲得できるようにするため」（NPO 法人会計基準協議会[2018]、10 頁）に策定され、2010 年 7 月に公表されたものである。NPO 法人会計基準協議会（2018）は、NPO 法人会計基準で重視するのは「NPO 法人制度を支える情報公開に資すること」であるとし、その目指すものとして「NPO 法人の信頼性を向上すること」と「市民にとってわかりやすい会計報告の作成により、支援者（＝資金・モノ・サービスなどの資源提供者）の意思決定をしやすくすること」の二点を挙げている⁷。

なお、NPO 法人の財務諸表とは、図表 5-1 に示すように、「活動計算書」と「貸借対照表」、「財務諸表の注記」の三つから成る（NPO 法人会計基準協議会[2018]）。つまり、NPO 法人では損益計算書の代わりに活動計算書が作成されているわけだ。活動計算書は、「『収益』から『費用』を引いて『当期正味財産増減額』を計算」（NPO 法人会計基準協議会[2018]、16 頁）する NPO 法人特有の財務諸表の一つである。

図表 5-1 NPO 法人の財務諸表



出所：NPO 法人会計基準協議会（2018）より作成

5.2 NPO 法人におけるボランティアの会計処理

NPO 法人には、「ボランティアによる無償や著しく低い価格での労力に支えられている部分が非常に多く、これは営利企業などには見られない特色」（NPO 法人会計基準協議会[2018]、45 頁）があり、「ボランティアの受け入れは、NPO 法人にとって、〔中略〕重要で本質的な問題」（非営利法人会計研究会編[2013]、20-21 頁）である。なぜなら、「ボランティアの労力を金額評価しないことで、NPO 法人の真の活動規模が過小評価されている問題も指摘」（NPO 法人会計基準協議会[2018]、45 頁）されているからである。他方で、「サービスの受け入れを金銭換算する抵抗感も極めて高く、また金銭評価に関しても恣意性が入り込む余地が大きい」（非営利法人会計研究会編[2013]、21 頁）という難点もある。このようなジレンマになるべく公正で客観的に対処できるよう、NPO 法人会計基準では、ボランティアの会計処理について規定されている。具体的には、基準 VII の「NPO 法人に特有の取引等」と基準 VIII の「財務諸表の注記」である。本節では、これらについて検討を行う。

まず、基準 VII 「NPO 法人に特有の取引等」の 26 「ボランティアによる役務の影響の取り扱い」（以下「基準 VII ・ 26」という。）では、次のとおり規定されている。

無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注記することができる。なお、当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合には、注記に加えて活動計算書に計上することができる。

ここでの注目点は、「することができる」となっていることであり、各 NPO 法人が注記または計上するか否かを自由に選択できるところにある。つまり、仮にボランティアからの役務の提供を受けた部分を合理的に算定できる場合でも、その内容を注記しないこともできるし、また、当該金額を客観的に把握できる場合でも、活動計算書に計上しないこともできるのである。なお、「合理的に算定できる」とは、「財務諸表の作成者がその利用者に対して、その金額の算定根拠を十分に説明可能な状態」（NPO 法人会計基準協議会[2018]、49 頁）にあることで、「ボランティアの従事時間や車両の走行距離、施設の利用時間等が確認できる内部資料が整っていること」（同、49 頁）を示す。また、「客観的に把握できる」とは、「だれでも入手可能な具体的な外部資料が存在する状態」（同、49 頁）にあることで、「ボランティアを受け入れた法人以外の方が作成した資料によってそのサービスの提供が確認できる状況」（同、49 頁）にあることを意味する。そしてその外部資料が「特定の利害関係者等が作成したものである場合には、複数の外部資料を用意して、中立的な『公正な評価額』であることを説明できるようにしておくことが望ましい」（同、49 頁）とされている。さらに、基準 VII ・ 26 上、「活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供」でなくてはならないと定められている

ことも大きな注目点である。NPO 法人会計基準協議会では実務担当者に向けてガイドラインを公開しているが、そこでは「事業の実施に当たって、金銭を支払っても必要とされる範囲のボランティアの労力」（NPO 法人会計基準協議会）であることが述べられている。たとえば、もし仮に本来必要としていた人数以上のボランティアが集まって、「その受け入れたボランティア全員の評価額を算定すると、活動の原価（コスト）が必要以上に大きくなってしまう」（同）ことになるため、「活動の原価を算定するにあたって『必要な受入額』だけを金銭換算して公表する」（同）ことを求めているのだ。なお、このガイドラインでは以下のような具体例が示されている。

《具体例 1》

通訳のボランティアを 10 名必要として募集したところ、15 名の方が応募されたので、その 15 名全員をボランティアとして受け入れ、5 名は補助的な業務や補完的な役割として従事してもらった場合、その活動の原価を算定するにあたって必要な受入額は 10 名分となり、5 名分は算定しません。

《具体例 2》

フリーペーパーの取材・編集作業を行うために、1 人当たり 40 時間程度の作業を行うボランティアを 5 名の 200 時間（5 名×40 時間）が必要と想定していたところ、8 名を採用し、1 人当たり 20 時間の作業を行った場合、活動の原価を算定するにあたって必要な受入額は 160 時間（8 名×20 時間）分となります。

《具体例 3》

ホームレス支援のために、3 台の電話を設置して、電話相談ボランティア 30 名が登録し、年間述べ 360 日、常に 3 名のボランティアが交代制で電話相談に対応した場合、活動の原価を算定するにあたって必要な受入額は 1,080 日（360 日×3 名）分となります。（NPO 法人会計基準協議会）

続いて、基準Ⅷ「財務諸表の注記」の 31「財務諸表の注記」（以下、「基準Ⅷ・31」という。）では、次のとおり示されている。

財務諸表には、次の事項を注記する。

〔中略〕

（5）ボランティアとして、活動に必要な役務の提供を受けたことを財務諸表に記載する場合には、受入れたボランティアの明細及び計算方法

以上の内容を整理すると、ボランティアの受け入れに関する NPO 法人会計基準の会計

処理の方法は三つあることになる（便宜上、これらを第一法、第二法、第三法とそれぞれ称する）。第一法は、「会計上の処理を行わない」という方法である。第二法は、「注記のみ行う」という方法である。第三法は、「注記に加えて活動計算書にも計上を行う」という方法である。ただし、ガイドライン上は「ボランティアの金銭換算による財務諸表での公表は、これまで、ほとんど例がなく、慣行も成熟していないので、今後の実際の事例の中で、引き続き検討してゆくことが必要」（NPO 法人会計基準協議会）と示されている。それゆえに、「ボランティアによる役務の提供については、特に会計上の処理や財務諸表への表示は行わない」（NPO 法人会計基準協議会[2018]、46 頁）という第一法の処理方法が「原則的な処理」（同、46 頁）として位置づけられているのである。

図表 5-2 NPO 法人のボランティアの受け入れに関する会計処理

<p>【第一法】 「会計上の処理を行わない」という方法（※） <small>（※【第一法】が原則的な処理である。）</small></p> <p>【第二法】 「注記のみ行う」という方法</p> <p>【第三法】 「注記に加えて活動計算書にも計上を行う」という方法</p>
--

出所：NPO 法人会計基準協議会（2018）より作成

5.3 農業会計における援農ボランティアからの役務の受領の仕訳の検討

NPO 法人などでは、「ボランティアの受け入れは資産の寄付と同様に、組織に便益をもたらす」（金子[2013]、669 頁）と考えられ、NPO 法人会計基準の基準Ⅶ・26においても、ボランティアからの役務の受領から得られる経済性を収益発生取引として計上することができる定められている。この背景には、一般の商工業と異なり、NPO 法人はボランティアにより支えられていることが多いという実情がある。その中には当然多くのボランティアからの役務の受領も含まれる。本研究での最大の関心事項は、第三法（「注記に加えて活動計算書にも計上を行う」という方法）適用時に、どのような勘定科目でどのような金額で会計仕訳を起こすのかということである。本節では、これらについて検討してみたい。

5.3.1 勘定科目の検討

まずは使用する勘定科目の検討であるが、NPO 法人会計基準の実務担当者のためのガイドラインでは、ボランティアからの役務の受領について、「活動計算書に計上することを選択した場合には、〔中略〕、活動計算書の経常収益の部に〔中略〕『ボランティア受入評価益』、経常費用の部に『ボランティア評価費用』〔中略〕等の科目を設けて〔中略〕それぞれ同額を計上」（NPO 法人会計基準協議会）することが示されている。そのため、次のような仕訳が起こされるものと理解できる。

(借) ボランティア評価費用	XXX 円	(貸) ボランティア受入評価益	XXX 円
----------------	-------	-----------------	-------

これを踏まえて、NPO 法人会計基準のボランティアからの役務の受領の会計処理を、実際に農業会計に援用する際の処理を考えてみたい。援農ボランティアからの役務の受領では、次のような仕訳が考えられる。

(借) 援農ボランティア評価費用	XXX 円	(貸) 援農ボランティア受入評価益	XXX 円
------------------	-------	-------------------	-------

このように、収益と同額の費用が同時に計上されるわけであるが、この仕訳の意義について今一度検討してみたい。

たしかに、第 4 章で示した資産の譲受の際の仕訳と異なり、ボランティアからの役務の受領の場合、「ボランティアのサービスはすぐに費消されてしまうことから純資産の増加につながらず、貸借対照表に影響を及ぼさない」（金子[2013]、669 頁）のである。しかし、金子は、ボランティアからの役務の受領の収益を計上することの意義について、Bossio（1991）の指摘を基に次のとおり述べている。

ボランティアを活動計算書上で認識する意義を述べる。Bossio（1991）が指摘しているように、収益の観点からみた場合、寄付の形態にかかわらず収益を認識することで、当該組織が受けた経済的便益を包括的に把握でき、財務諸表の完全性が満たされることが挙げられる。〔中略〕ボランティアの情報が財務諸表利用者に重要であれば、計上することでボランティアの受け入れと、各種事業へのボランティアの投入という組織の活動実態がより明確になり財務諸表の有用性が向上する。（同、669 頁）

これを農業経営体に当てはめて考えてみたい。たしかに、援農ボランティアの受入により、収益と同額の費用が同時に計上されているわけで、利益計算という観点からはこの取引は意味をなさないのかもしれない。しかし、これを計上し、その収益（とその費用）を損益計算書上に示すことで、新たに説明可能となるもの（利点）が二つある。第一に、その農業経営体の利益の効率性が明示的に示されるということである。本来であれば発生しているキャッシュアウトを伴う労務費が、援農ボランティアからの役務の受領により、キャッシュアウトを伴わない労務費に置き換わる。この場合、たしかに労務費自体は発生・計上されるのではあるが、その同額が収益として計上され相殺されることになる。そのため、最終的には、効率的に利益が獲得できたという事実が残ることにな

るのだ。第二に、この情報により農業経営体に援農ボランティアを集められる能力⁸があるという、ある種その農業経営体の魅力のようなものを暗示的にはあるが示すことができるということだ。これら二点を踏まえれば、援農ボランティアからの役務の受領を収益発生取引として扱い、会計処理をすることの意義深さを感じられるのではないだろうか。

図表 5-3 援農ボランティア受入評価益を会計的に処理することの利点

【利点1】 利益獲得の効率性が明示的に示される

【利点2】 「援農ボランティアを集められる能力」が暗示的に示される

出所：筆者作成

5.3.2 金額の検討

次に、この援農ボランティアの受入評価益の仕訳で計上すべき金額について検討してみたい。なお、この金額の算定方法に関する情報については、ガイドライン上も「会計方針や算定方法を財務諸表に注記する」（NPO 法人会計基準協議会）と示されているとおり、実際に利害関係者に開示する情報でもあるため、非常に重要性の高い論点である。

既述のとおり、ボランティアの受入評価益の認識・測定には、NPO 法人会計基準の基準Ⅶ・26にある三つの要件を満たす必要がある。すなわち、要件1は「無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合」で、要件2は「提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合」で、要件3は「当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合」である。この金額の算出方法として二つの方法案を取り上げるとともに、これらの要件を達成するための事項についても検討を行う。

図表 5-4 ボランティア受入評価益の認識・測定（基準Ⅶ・26）の三要件

【要件1】 無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合

【要件2】 提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合

【要件3】 当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合

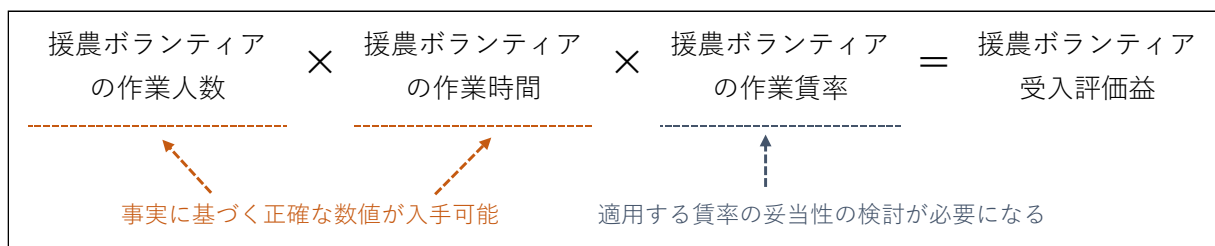
出所：筆者作成

【方法案1】適切な賃率を用いて実際の労務費を計算する方法（実測法）

第一の方法案として、実際の労務費を算出して、これを援農ボランティア受入評価益

とするという方法が考えられる。便宜上、この方法を「実測法」と呼ぶことにする。実測法による計算式は非常に簡単なもので、援農ボランティアの作業人数と作業時間、作業賃率の三つを掛け合わせた金額が、援農ボランティア受入評価益となる。しかしながら、実測法の実用化に際しては大きな課題がある。それはどのような作業賃率を使用するのかということであり、前述の要件 2 と要件 3 に対応する論点である。援農ボランティアの作業人数と作業時間については、適切に記録をしておけば事実ベースの数値が使用可能になるわけだが、そこに掛け合わせる作業賃率次第で、援農ボランティア受入評価益は大きく変化する。そのため、実測法の実用化のためには「援農ボランティアの適切な作業賃率」の設定が必要になるのであり、それが大前提なのである。しかし、そこには何をもちいて適切なものとするのか等、難しい判断を要する論点が含まれている。たとえば、内閣府経済社会総合研究所（2023）などの発表にもあるように、国民経済計算の議論においては、家事活動やボランティア活動等の無償労働の貨幣評価の推計が行われている。その際に使用される賃率の方法案の一つとして「代替費用法」というものが挙げられており、また使用されている。実測法の重要な要素である「援農ボランティアの適切な作業賃率」を考えるにあたり、代替費用法との対比によりこれを検討することが有意義であると考えられる。

図表 5-5 実測法の考え方



出所：筆者作成

代替費用法とは、「無償労働によって生産しているサービスと類似のサービスを市場で供給している者の賃金で評価する方法」（浜田[2004]、5頁）である。ILO（2011）においても、代替費用法を用いてボランティアの活動をその産業・職種 of 専門の従事者の時給を用いて推計することが推奨されている。これはいわゆる代替費用法の「スペシャリスト・アプローチ」⁹である。しかしながら、代替費用法には「類似のサービスを市場で供給している者との生産性や質の違いが問題となる」（浜田[2004]、5頁）ということが指摘されている。つまり、これはプロの職業従事者とプロではないボランティアとでは当然に作業効率等が異なる可能性が高いわけであるが、それを考慮せずに同じ賃率を用いて計算することが妥当であるのかということである。また、我が国における無償労働の貨幣評価の推計には、厚生労働省が公表する「賃金構造基本統計調査」の結果が用いられることが多い¹⁰のであるが、この調査の産業別の結果においては「農林漁

業事業所は対象外である」（日本労働組合総連合会[2024]、2頁）¹¹。そのため、援農ボランティア受入評価益の算定においては、「賃金構造基本統計調査」の結果を用いることは難しいように思われる。もちろん、「賃金構造基本統計調査」以外からでも、その産業・職種の専門の従事者の時給（賃率）の情報を取得することができるのであれば、援農ボランティア評価益を代替費用法のスペシャリスト・アプローチで算定することは可能であるだろうが、いずれにしても先に述べた賃率の妥当性への懸念は残ってしまうのだ。このように、代替費用法により算出された貨幣額は粗さのある推計額の一つにすぎず、そのためこの方法で使用される賃率は適切な賃率でない可能性が十分にあるわけだ。そのような賃率を会計に用いることは妥当ではないだろう¹²。

他方で、実測法では「援農ボランティアの適切な作業賃率」を用いることを前提にしているのであるが、依然として何をもって妥当とするかという問題をクリアできなければ、この方法の実用化の見込みはない。たとえば、行政や公的機関、その他信頼性のある独立した立場の団体等が、これを設定・公表等をしてくれるのであれば、この問題はクリアできるものと思われる。そのため、まずはそのような状況が整うことを待ちたい。この状況が整えば、先に懸念事項として挙げた要件 2 と要件 3 への対応も可能となると考えられる。

なお、後述の理由によりおそらく大きな問題とはならないと考えるが、要件 1 で定めている「活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供」であることに対しても、若干の懸念が生じる可能性があることにも触れておきたい。既述のとおり、援農ボランティアの作業人数と作業時間については、適切に記録をしておけば事実ベースの数値が使用可能になる。しかし、実際に受け入れた援農ボランティアについて、その中に「原価の算定に必要なボランティアによる役務」を超える部分が含まれる場合はこれらを取り除かなくてはならないわけだが、その取り除く判断が難しいのかもしれないということである。これが実測法を適用した際に生じる要件 1 の観点から懸念される事項である。しかしながら、各農業経営体は、基本的には労働力の補完となるものと期待して援農ボランティアを募るわけであるから、募集の段階で必要な人数や時間、すなわち「原価の算定に必要なボランティアによる役務」を事前に見積もっているはずである。そのような状況の中、必要以上の援農ボランティアを採用することは、管理が困難になる等の農業経営体の負担を増大させる要因にしかならない。そのため、農業経営体にとっても「原価の算定に必要なボランティアによる役務」を大幅に超えるほどの援農ボランティアを採用することのインセンティブは働きづらいはずであるため、この問題点の重要度は相当に低いことが予想される。

【方法案 2】他の代替可能な労務費を用いる方法（修正代替費用法）

第二の方法案として、援農ボランティア受入評価益を、他の労務費のうちでこれに代替可能なものがあれば、それを使用するという方法が考えられる。たとえば、滋賀県守

山市の農事組合法人である開発営農組合で開催された農業の体験イベントにおいて、興味深い発言がされている。それは、「体験者のみなさんに助けてもらっている部分も大いにある、例えば3人で3日かかる玉ねぎの収穫が2時間で終わることもあるんですよ」（農林水産業みらい基金）というものだ。つまり、このケースにおいては「農業従事者3名の3日分の労働」と「援農ボランティアの2時間分の労働」の質（結果）がほぼ等しいことを示している。そのため、この方法においては、「農業従事者3名の3日分の労働」で生じる労務費の同等の額をそのまま援農ボランティア受入評価益として計上すればよいわけだ。便宜上、この方法を「修正代替費用法」と呼ぶことにする。

図表 5-6 修正代替費用法の考え方

援農ボランティア の2時間分の労務費	＝	農業従事者3名 の3日分の労務費	＝	援農ボランティア 受入評価益
-----------------------	---	---------------------	---	-------------------

出所：筆者作成

修正代替費用法は、先に紹介した代替費用法の難点を克服させた方法案である。代替費用法の難点は既述のとおり、「プロの職業従事者とプロではないボランティアとでは当然に作業効率等が異なる可能性が高いわけであるが、それを考慮せずに同じ賃率を用いて計算することが妥当であるのか」ということへの対応がされていない点にある。しかし、修正代替費用法においては、両者の能力の差とそこから生じるであろう賃率の差というものへの考慮は不要となる。単純に援農ボランティアが行った労働の価値の総額に、農業従事者が労働を行った場合にかかっていたであろう総費用を代替費用として割り当てるものである。具体例で示すのであれば、仮に「農業従事者3名の3日分の労働」でかかる労務費の総額を20万円とした場合、「援農ボランティアの2時間分の労働」をその参加人数にかかわらず、その総額を20万円として評価することになり、援農ボランティア受入評価益も20万円とするのである。ここでは「援農ボランティアの2時間分の労働」によりもたらされた結果のみに着目するものであるから、援農ボランティアの参加人数やプロの農業従事者との能力の差や賃率の差ということへの考慮は不要であるのだ。このような点において、この修正代替費用法は、扱いやすい方法であると評価できるだろう。

しかしながら、修正代替費用法の実用化においても課題が存在する。まず一つめの課題として、ボランティアを受け入れるに際して、各作業の代替費用を事前に用意しておかなければならないということである。これはいわば原価計算¹³領域の標準原価計算¹⁴における標準労務費を設定しておき、それを用いる方法であるということがわかるわけであるが、農業経営体にとって、これへの対応を行うのは大きな困難を伴うことが予想される。二つめの課題としては、この代替費用（標準労務費）により算出された標準

原価を財務会計¹⁵の数値とするには、実際労務費を用いて算出された実際原価との原価差異の認識もあわせて行わなくてはならないはずであるということだ。これについても、農業経営体にとっての対応への敷居は高いように思われる。そして三つめの課題としては、要件3（「当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合」）をクリアするための状況を整える必要があることだ。これについては、実測法で述べた内容と同様であるが、行政や公的機関、その他信頼性のある独立した立場の団体等が、これを設定・公表等をしてくれるのが望ましいと考える。

以上のように、実測法と修正代替費用法による二つの方法案を検討してきたが、実用化にあたっては双方とも課題を抱えていることもあり、これらの方法案の即時の実務への適用にはまだ時間を要すると考えるのである。

6. おわりに

6.1 結論

援農ボランティアは、労働力不足に陥る我が国農業の貴重な労働力の一助となることが期待されている。援農ボランティアが農業経営体に提供する労働力というのは、いわば「労働力による寄付」が行われているわけだが、既存の農業会計では、この「労働力による寄付」（「援農ボランティアからの役務の受領」）を会計的に評価するという議論が、その重要性に反してこれまで行われてこなかった。そこで本研究では、「援農ボランティアからの役務の受領を農業会計において評価する術はあるのか」というRQを設定し、このような論点での議論が進んでいるNPO法人会計基準の援用により、これを計上することの可能性を探るべく検討・考察を行った。

検討・考察の結果として、NPO法人会計基準を援用し、援農ボランティアからの役務の受領を農業会計において評価する際の会計処理においては、「援農ボランティア受入評価益」として収益を計上するとともに、その同額の費用を「援農ボランティア評価費用」として計上することになる考え方を示した。そして、この仕訳で計上すべき金額の算出において二つの方法案を取り上げた。一つは実測法（適切な賃率を用いて実際の労務費を計算する方法）であり、もう一つは修正代替費用法（他の代替可能な労務費を用いる方法）である。しかしながら、これらの理論の実務への適用には越えなければならない障壁も存在している。たとえば、後者の修正代替費用法では、いわゆる標準労務費のようなものを設定してそれを用いるわけだが、その標準労務費の設定が、そもそも既存の農業の経営実務において困難であることが予想されるという点である。また、仮に標準労務費の設定が行えたとしても、基本的には実際労務費との乖離が生じ得るわけだが、その差異の確認等を行わずにその標準労務費をそのまま財務会計数値とすることの妥当性の判断が難しいという点である。この点においては、前者の実測法では実際

労務費を算出できるため、修正代替費用法よりも財務会計数値の算出の方法としては望ましいものであるといえるのかもしれない。しかし実測法においても問題点は存在する。まず適用する作業賃率の決定が必要であるわけだが、どのような賃率を用いることが妥当であるのかの十分な検討を要するという点である。そして、修正代替費用法と実測法の両者に共通する問題として、NPO 法人会計基準で定める要件 3（「当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合」）をクリアするための状況を整える必要があり、それには行政や公的機関、その他信頼性のある独立した立場の団体等の協力が必要になるのだろうという点である。

結論として、RQ（「援農ボランティアからの役務の受領を農業会計において評価する術はあるのか」）への答えとしては、NPO 法人会計基準を援用することにより、理屈の上では可能となるだろう。しかしながら、実務への適用ということになればクリアしなければならない問題点が複数存在しているということになる。当然、ここから得られる数値や指標を管理会計¹⁶上のものと割り切り、経営管理に活かすことはすぐには始めることは可能であるし、農業経営において一定の貢献があることを望めるのかもしれない。しかし、本稿ではあくまでも財務会計上の論点として、利害関係者の意思決定に資する有用情報として、援農ボランティアの会計的評価や情報開示を行うことを目指すものであるため、この目的を達成するためにも引き続き研究・考察を進めていく必要があるだろう。本研究で行った考察が、今後のこの分野での研究の一助となることを期待したい。

6.2 今後の課題

今後の課題としては次のものが挙げられる。

第一に、援農ボランティア受入評価益という収益が損益計算書上のどの区分に属する項目¹⁷となるのかということへの検討を要することである。すなわち、営業損益計算区分上の売上高とするのか、経常損益計算区分上の営業外収益とするのか、それとも純損益計算区分上の特別利益とするのかの判断が必要になるということだ。たとえば、一般の商工業において資産の譲渡を受けた場合の受贈益は特別利益となる。仮にこれを毎期継続的・反復的に譲渡されるという状況であるならば、これを営業外収益として計上することも許容されるだろう。では、それを踏まえて、援農ボランティア受入評価益を、仮に毎期継続的・反復的に計上できるものと想定した場合は、営業外収益とすることになるわけだが、おそらくこの処理では問題が生じ得る。それは、反対科目である援農ボランティア評価費用（活動の原価の算定に必要な費用として計上している費用）は、製造原価（または売上原価）の項目で計上することになるはずであるが、これとの整合性である。つまり、費用は営業損益計算の項目として計上するのに、それに対応する収益を経常損益計算の項目として計上することになるわけであるが、そもそも両者の発生源は同じものである。それにもかかわらず、このように区分を違えて処理すること

にバランスの悪さと違和感を覚える者も多いのではないだろうか。その理由の一つに、援農ボランティア受入評価益（援農ボランティア評価費用）を計上する農業経営体と、従来どおりの処理を行う（原則、経営主の労務費を計上していない）農業経営体¹⁸との間で製造原価（または売上原価）に大きな違いが生じることになる、すなわち前者の農業経営体の方が、結果として売上総利益と営業利益を悪化させてしまうことになるということが挙げられる（両者に差がなくなるのは、経常利益以降の利益額においてである）。このような状況で『援農ボランティアからの役務の受領』を適切に計上しよう」と考える農業経営体は、おそらくいないだろう。このような問題を避けるためには、援農ボランティア受入評価益を営業損益計算区分上の製造原価（売上原価）のマイナス項目（次点としては売上高）として計上することが望ましいと思われるのであるが、そのような処理が妥当な方法とできるのかどうかについては追加の検討を要する。

第二に、援農ボランティア受入評価益の金額算出に際して、より望ましい方法であると考えられる実測法において使用する作業賃率に関する論点が挙げられる。援農ボランティアの作業人数や作業時間というのは事実ベースの数値を入手できるはずだが、他方で作業賃率は農業経営体の主観や見積りにより決定されてしまうのであれば、恣意的な賃率を用いることも可能になるため、その援農ボランティア受入評価益の客観性や妥当性というのが損なわれかねない。そのため、援農ボランティア受入評価益の金額の算出に適した作業賃率への検討をしていくことが求められる。

第三に、我が国農業の労働力不足を補完する存在、すなわち我が国農業の事業の継続性を支える存在の一つとして、援農ボランティアに期待が集まっているわけだが、今後、「援農ボランティアをいかに集めていくか」ということが農業経営体の経営戦略の一つとなったり、「援農ボランティアを集められる能力があるのか」という情報が、その農業経営体の優位性を示す指標の一つになっていくのかもしれない。そのため、これらに対応する調査・研究が必要になっていくだろうということだ。援農ボランティア受入評価益を計上することで、その情報から「援農ボランティアを集められる能力がある」という、ある種その農業経営体の魅力のようなものがあることを示せる可能性があるということについては、先に述べたとおりである。しかし、援農ボランティア受入評価益は収益の概念であるのに対して、援農ボランティアを集められる能力というのは資産の概念に当てはまると考えられる。この能力は農業経営体の利益に貢献するものであり、労働力不足を抱える我が国農業の事業の継続性に資するものである点を鑑みれば、間違いなく重要情報となるはずである。今後この情報が、農業経営体の資金提供者となり得る人々が実際に資金提供をするかどうかを決める際の判断材料の一つとなる可能性があるし、この資源を多く保有する魅力的な農業経営体においても、この能力があることをアピールしない手はないはずだ。そのため、この能力の資産性に関する検討も進めていく必要があるのである。

¹ 基幹的農業従事者とは、「ふだん仕事として主に自営農業に従事している者」（農林水産省）

である。

² 農業経済の分野では、犬田（2009）の研究において、長野県 A 市における農村型ワーキング・ホリデーによる援農ボランティア活動の経済的評価を行う試みがされている。そこでは国民経済計算の無償労働の貨幣評価の方法の一つである代替費用法を用いた計算が行われ、長野県 A 市の全体のその貨幣評価額が 1,084 万円であるとの試算がされた（犬田[2009]）。

³ 概念フレームワークとは、「企業会計の基礎にある前提や概念を体系化したもの」（伊藤[2024]、111 頁）であり、「公表される会計基準や実際の会計処理を理解するうえでの概念的な基礎を提供するものであり、将来の基準開発に指針を与える役割を果たすもの」（同、111 頁）である。

⁴ 資産とは「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」（ASBJ[2006]、15 頁）である。

⁵ 「企業会計原則」第三・五・Fにおいて、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」と定められている。

⁶ 田中は、受贈益について「旧商法や法人税法など、贈与剰余金を利益とみる立場からは、贈与はすべて受贈により利益になる」（田中[2008]、116 頁）と説明する。なお、贈与剰余金（受贈資本）とは、「会社が、株主や株主以外の者から、資金を無償で提供されたり、債務を免除されたりする場合に生じる剰余金」（同、144 頁）のことである。

⁷ NPO 法人会計基準の適用は任意とされている。『NPO 法人会計基準ハンドブック』でも「NPO 法人会計基準は、法律的な強制力のあるものではありません。多くの方が、この NPO 法人会計基準を知って、理解して、使っていただくことで、初めて基準としての機能を果たします」（NPO 法人会計基準協議会[2018]、2 頁）と説明されている。

⁸ 村田（2018）ではこれを受援力と称し、その資産性について検討している。

⁹ 代替費用法のスペシャリスト・アプローチとは、「無償労働によるサービスを分類し、分類別に類似のサービスに従事している専門職種の賃金で評価する」（浜田[2004]、5 頁）方法である。

¹⁰ たとえば、浜田（2004）や渡辺（2017）、内閣府経済社会総合研究所（2023）などにより行われた研究がその例として挙げられる。

¹¹ 他方で、「職種一覧には『農林漁業従事者』（集計人員 4 万人）があるが、これは事業所が農林漁業以外の教育や食料品製造業で農業労働に従事する者（たとえば付属農園で農作業をしているようなケース）と考えられる」（日本労働組合総連合会[2024]、2 頁）ものである。そのため、ここで示される賃率を農業従事者の賃率とすることには、賛否がわかれるものであろう。

¹² 適切でない可能性がある率により算出された金額は、真実の金額であるとはいいがたいため、真実性の原則の観点からもこれを会計に用いるべきではない。

¹³ 原価計算とは、「一般に、財貨を生産し、サービスを提供するにあたり消費されたまたは消費されるであろう経済財の価値犠牲を測定するための技術、概念の総称」（櫻井[2019]、97 頁）である。

¹⁴ 標準原価計算とは、「原価の流れのどこかの時点で標準原価を組み入れ、標準原価と実際原価を比較して原価差異を計算分析し、かつその結果を関係者に報告する会計システム」（櫻井[2019]、298 頁）である。

¹⁵ 財務会計とは、「株主、銀行、取引先、政府などの企業外部の利害関係者に報告する会計」（伊藤[2024]、48 頁）である。

¹⁶ 管理会計とは、「企業の経営者や事業部長あるいは工場長などの企業内部の関係者に報告することを目的とした会計」（伊藤[2024]、48 頁）である。

¹⁷ 桜井は各区分上の収益の項目として、売上高を「主たる営業活動の成果」（桜井[2024]、296 頁）、営業外収益を「主たる営業活動以外からの収益」（同、296 頁）、特別利益を「その他臨時的な活動や事象から生じたもの」（同、296 頁）と説明する。

¹⁸ 「農業生産のために発生した労賃（労務費）の取り扱いについては、多くの問題を有しており今後の検討課題といえる」（香川ほか[2023]、93 頁）状況にあり、実際、個人経営の農家などの場合、「用役の提供主体が経営主であれば労務費として計上されず、用役の提供主体が専従者や外部雇用者であれば労務費として計上されるという相違」（同、93 頁）がある。

参考文献

- 石井亮[2017]「法人税における無償取引の取扱い」,
<https://business.bengo4.com/category12/practice508>, 2024年7月2日閲覧.
- 伊藤邦雄[2024]『新・現代会計入門』第6版, 日本経済新聞出版.
- 犬田剛[2009]「農村型ワーキング・ホリデーによる援農ボランティア活動の経済的評価: 代替費用法の適用」『農業・食料経済研究』第55巻第1号, 38-47頁.
- NPO法人会計基準協議会「みんなで使おう! NPO法人会計基準」,
<http://www.npokaikeikijun.jp/>, 2024年7月2日閲覧.
- NPO法人会計基準協議会[2018]「NPO法人会計基準ハンドブック」,
<https://www.npokaikeikijun.jp/wp-content/uploads/handbook201712-1.pdf>, 2024年6月30日参照.
- エマリコくにたち [2020]『『3つのことしかやらない』と宣言する援農ボランティアとは』
マイナビ農業, <https://agri.mynavi.jp/>, 2024年7月2日閲覧.
- 岡崎市[2019]「岡崎市援農ボランティア事業実施要綱」.
- 香川文庸、珍田章生、保田順慶[2023]「原価と棚卸資産の会計」『農業会計の探求』実生社,
73-95頁.
- 金子良太[2013]「非営利組織におけるボランティアの会計」『早稲田商學』434号, 667-684頁.
- 河北智[2012]「行政主導型農業ボランティア組織における運営と統治に関する一考察: 南河内ぶどう塾援農隊を事例に」.
- 企業会計基準委員会[2006]「財務会計の概念フレームワーク」, https://www.asb-j.jp/jp/wp-content/uploads/sites/4/begriff_20061228.pdf, 2024年7月2日閲覧.
- 北村敬子[2011]「今や会計が企業行動を変える」,
<http://www.yomiuri.co.jp/adv/chuo/opinion/20110411.html>, 2024年7月2日閲覧.
- 厚生労働省[2007]「ボランティアについて」,
http://www.mhlw.go.jp/shingi/2007/12/dl/s1203-5e_0001.pdf#search=%27E3%83%9C%E3%83%A9%E3%83%B3%E3%83%86%E3%82%A3%E3%82%A2+%E5%AE%9A%E7%BE%A9%27, 2024年7月2日閲覧.
- 後藤光蔵[2003]『都市農地の市民的利用: 成熟社会の「農」を探る』日本経済評論社.
- 桜井久勝[2024]『財務会計講義』第25版, 中央経済社.
- 桜井通晴[2019]『管理会計』第7版, 同文館出版.
- 静岡市, http://www.city.shizuoka.jp/000_004305.html, 2024年7月2日閲覧.
- 田中弘[2008]『財務諸表論を学ぶための会計用語集』, 税務経理協会.
- 特定非営利活動法人たがやす, <http://npo-tagayasuu.o.oo7.jp/index.html>, 2024年7月2日閲覧.
- 戸塚裕輔[2019]「益金が生ずる無償取引について: 無性による役務の享受の取扱いに関する理論的検討」『税務大学校論叢』97号, 93-160頁.
- 内閣府経済社会総合研究所[2023]「『無償労働等の貨幣評価』に関する検討作業報告書」.
- 日本労働組合総連合会[2024]「2022年賃金構造基本統計調査特別集計にもとづく職種別賃金の研究」.
- 農林水産業みらい基金, <http://www.miraikikin.org/activities/agriculture/ohmi.html>,
2024年7月2日閲覧.
- 農林水産省, <https://www.maff.go.jp/index.html>, 2024年7月2日閲覧.
- 農林水産省[2024]『食料・農業・農村白書』令和5年度.
- 浜田浩児[2004]「無償労働と所得分配: 収入階層別の無償労働の貨幣評価」『ESRI Discussion Paper』No.112, 1-24頁.
- 非営利法人会計研究会編[2013]『非営利組織体の会計・業績および税務: 理論・実務・制度の見地から』関東学院大学出版会.
- 武蔵村山市[2016]「武蔵村山市環境行動指針(市民編)」.
- 村田拓之[2018]「集落営農における援農ボランティアの会計的評価と情報開示に関する考察: NPO法人会計基準の援用による接近」.
- 渡辺裕子[2017]「ボランティア活動の経済的価値のマクロ的分析: 『社会生活基本調査』を用

いて」『駿河台経済論集』第27号第1号, 25-50頁.

Bossio, R. J. [1991] "Accounting for contributions received. Status Report", The Financial Accounting Standards Board.

ILO [2011] "Manual on the measurement of volunteer work".

A Study on Accounting Valuation and Disclosure of Farm Volunteer: An Approach Using the Accounting Standards for Non-Profit Organizations

MURATA Hiroyuki
Ohara Graduate School of Accounting

Abstract :

Farm volunteers are expected to be a valuable source of labor for Japan's agriculture industry, which is suffering from a labor shortage. The labor provided by the volunteers is, so to speak, a “donation of labor,” but there has been no active discussion on how to account for this “donation of labor” (“receipt of services from the volunteers”) in existing accounting methods for the field of general commerce and industry. However, in the field of agriculture, there is a certain importance of “receipt of services from the farm volunteers,” and there are high expectations for the farm volunteers to support or supply the labor in Japan's agriculture industry, which is suffering from a labor shortage. Therefore, there should be a need to examine the value of “labor donation” in agriculture as an important issue in agricultural accounting. In this study, I set the research question, "Is there a way to evaluate the receipt of services from the farm volunteers in agricultural accounting?" Then, I examined and discussed the possibility of accounting for this by using the Accounting Standards for Non-Profit Organizations, which is developed in this discussion.

米国公共調達が日本の地域に与える社会的価値に関する研究

和田茂憲

(東北大学大学院生)

査読論文 (2024年12月20日)

論文要旨

米国内における物品やサービスの連邦調達では、障害者雇用プログラム・連邦刑務所産業・女性経営者中小企業などを優遇する、いわゆる「社会的価値」を伴う公共調達が実施されている。しかし、わが国における在日米軍などによる米国公共調達では、日本企業やNPO法人を対象とした社会的価値を考慮した公契約は結ばれていない。本研究ではこれを研究課題とし、日本国内でも同様に地域に影響を及ぼせないか、その可能性を探る。連邦調達法規を中心に議論を展開し、社会的価値を実現するための基礎的知見を得ることを目的とする。

結論として、連邦調達政策室や海軍施設技術部隊本部へ働きかけることで、日本での米国公共調達でも社会的価値導入はできるものと考察する。簡易調達手続においては、入札書の中に社会的価値に関する条項を追加し、該当する中小企業のみ入札参加資格の枠を設ける。交渉契約では、総合評価落札方式による非価格要因の一つに社会的価値を採用し、全体評価に反映させる。

キーワード：米国公共調達、地域、社会的価値、中小企業、NPO

1. はじめに

1.1 背景

米国連邦政府による公共調達は、米国内の地域経済に多大な影響を及ぼす。その基となる制度は、連邦調達規則 (Federal Acquisition Regulation; 以下 FAR) であり、各省庁がさまざまな物品やサービスを調達する際の指針となっている。国防総省は世界最大の調達機関でもあり、FAR や防衛連邦調達規則補足 (Defense Federal Acquisition Regulation Supplement; 以下 DFARS) に基づき、世界中に展開する米軍によって公共調達が実施されている。その国防総省の2023会計年度における国防費は、8,586億ドル (約135.6兆円)⁽¹⁾である。これは日本の2023年度の国家予算である一般会計総額114兆円を超える。

日本各地には日米安全保障条約により、米軍施設が多数存在する。主なものでも、北から三沢飛行場、横田飛行場、キャンプ座間、横須賀海軍施設、岩国飛行場、佐世保海軍施設、嘉手納飛行場、普天間飛行場などがある⁽²⁾。これら在日米軍施設を抱える全国の自治

体では、戦闘機など軍用機による昼夜を問わぬ騒音、米軍関係者による犯罪、基地の運用や整備に伴う環境や生態への悪影響など、「基地公害」として重い負担が押し掛かっている。一方で、米国連邦政府の国防予算を使った契約が日本企業との間で結ばれており、地域経済を潤しているのも事実である。青森県三沢市には、米軍三沢基地が所在し、空軍・海軍契約課によって公共調達が行われている。その調達対象は、物品、サービス、建設など多岐にわたる。本研究では、米軍三沢基地における商取引を主な研究対象とし、米国公共調達が日本の地域に与える社会的価値について考察する。

1.2 問題意識

米国内における物品やサービスの連邦調達では、障害者雇用支援プログラム（AbilityOne Program）、連邦刑務所産業（Federal Prison Industries, Inc.; 以下 FPI）⁽³⁾、そして女性やマイノリティーが経営者である中小企業などを優遇する、いわゆる「社会的価値」を伴う公共調達が実施されている。しかしながら、わが国における在日米軍による米国公共調達では、日本企業や NPO 法人を対象とした社会的価値を考慮した公契約は結ばれていない。本研究ではこれを研究課題と捉え、日本国内でも同様に社会的価値を伴う米国公共調達により地域に影響を及ぼせないか、その可能性を探る。

また、わが国の行政機関による公共調達に目を向けると、自治体によって差はあるものの、社会的価値を取り入れた入札が実施されている。それを支える代表的な法律として、通称、障害者優先調達推進法や女性活躍推進法が挙げられる。

以上、日米の公共調達における社会的価値の現状をまとめると、米国国内での米国公共調達および日本国内での日本の行政機関による公共調達では、社会的価値が伴われている。しかし、日本国内での米軍による米国公共調達では、社会的価値は考慮されていないのである。このことに問題意識を持ちつつ、本研究では社会的価値の導入可能性について考察する。次項では、在日米軍がわが国で調達を行う上でその根拠となる、日米地位協定および社会的価値を考慮した調達優先順位を明記している FAR に焦点を当てる。

1.3 日米地位協定と FAR

在日米軍による調達に関しては、日米地位協定第 12 条に記されている⁽⁴⁾。まず同条 1 項では、「合衆国は、この協定の目的のため又はこの協定で認められるところにより日本国で供給されるべき需品又は行なわれるべき工事のため、供給者又は工事を行なう者の選択に関して制限を受けないで契約することができる。」となっている。つまりこの日米地位協定を根拠に、現在わが国で実施されている在日米軍による公共調達では、その入札方式を含めた調達先の選択が、FAR や DFARS 等に基づいて行われているのである。同条 1 項ではさらに「そのような需品又は工事は、また、両政府の当局間で合意されるときは、日本国政府を通じて調達することができる。」とつづく。この条文により、日米合同委員会などで合意がなされた際は、防衛省の地方防衛局が、在日米軍施設の建設工事等を日本国政府⁽⁵⁾のプロジェクトとして契約を結ぶのである。これらのプロジェクトのことを JFIP

(Japan Facilities Improvement Program) と呼び、米国側からすると日本というホスト国出資による、米軍施設建設の要請を支援するための建設プログラムとなる。JFIP は 1978 年に開始し、老朽化した米軍住宅等の状況を改善することで、在日米軍施設周辺の地域社会への影響を軽減するとされている。また JFIP では、レクリエーション施設、娯楽施設など「収益を創出する施設」の建設や、日本国政府が「攻撃軍事作戦を支援する」と認識するプロジェクトに対しては、資金提供はされないものとなっている⁽⁶⁾。

同条 2 項では、「現地で供給される合衆国軍隊の維持のため必要な資材、需品、備品、及び役務でその調達日本国の経済に不利な影響を及ぼすおそれがあるものは、日本国の権限のある当局との調整の下に、また、望ましいときは日本国の権限のある当局を通じて又はその援助を得て、調達しなければならない。」となっている。本研究は、日本で実施されている米国公共調達に、女性や障害者雇用等を促進するための「社会的価値」を導入することを考察するものである。ゆえに、それが実現したとしても「日本国の経済に不利な影響」を及ぼす恐れは無く、日本国の権限のある当局との調整は必要ないものとする。ここで想定される不利な影響とは、石油、レアメタル、半導体等の市場での深刻な供給不足が考えられる。

同条 3 項は、租税免除についての記載である。日本の消費税に関しては、在日米軍又は権限のある調達機関による、在日米軍の公務目的のための日本国内での物品およびサービスの調達が免税対象となる。免税方法は、在日米軍の調達機関が請負業者に日本の税務当局が認可している購入証明書を提供し、それを請負業者が税務当局に提示することで、納付済みの消費税の控除もしくは還付を受けることができる。また消費税の免税対象は、元請業者のみならず、下請・孫請業者もしくは納入業者にも、その適用範囲が及ぶ。

次に、社会的価値を考慮した調達優先順位を明記している FAR について整理する。FAR では、はじめに米国の連邦調達制度の基本理念⁽⁷⁾について述べられている。それは、「国民の信頼を堅守し、公共政策の目的を遂行し、そして顧客に対して最良の価値 (Best Value) がある製品またはサービスを迅速に提供すること」である。つまり「市場で流通している製品を最大限に活用し、企業間の競争を促進することで、コスト・品質・納期において顧客を満足させ、健全性・公平性・透明性 (Integrity, Fairness, Openness) をもって業務を遂行すること」となっている。

米国国民から徴収した税金による公共調達という性質上、公共の利益が重要視される。ゆえに、物品やサービスの公共調達では、考慮すべき供給源としての優先順位が FAR で規定されている⁽⁸⁾。物品では、優先順位の高いものから、①必要としている省庁内での在庫品、②他の省庁からの剰余分、③FPI、④盲人又は重度身体障害者から購入委員会が管理している調達リストに掲載されている供給品、そして⑤退役軍人省などの供給源、となっている。一方、サービスでは、①盲人又は重度身体障害者から購入委員会が管理している調達リストに掲載されているサービス、そして②FPI、とつづく。サービスについては優先順位が 2 項目のみで、その順位は物品とは逆である。これは FPI が、例えば囚人による公共の建物内での清掃サービスを想定すると、理にかなっているともいえる。

連邦政府機関が遵守すべきこれらの調達優先順位は、契約の元受業者が政府のために物品またはサービスを納入する際、下請業者に委託する場合も適用される。米国内での連邦調達において、社会的価値が広く配慮されていることが伺える。次項では、本研究で重要な意味を持つ「社会的価値」について整理する。

1.4 社会的価値

野中（2014）は、社会を「特定の地域において人々が集団・組織としてより善く生きることを目的とし、構成される相互関係の全体」と定義した。そのうえで、その社会に貢献する「衆知によって創造される社会的価値の創出は、人間や組織の行動の大きなモチベーションの一つであり、同時に経済的基盤を構成する」として、社会的価値をとらえた。

地方自治体で条例化したものとしては、東京都の国分寺市公共調達条例⁽⁹⁾がある。この条例では「事業者」を、第2条（5）で「公共調達の契約等の相手となり得るもの」とし、具体例として「株式会社等の民間企業のみならず、社会福祉法人、財団法人、社団法人、学校法人、特定非営利活動法人（NPO法人）、市民活動団体等」を挙げている⁽¹⁰⁾。また「社会的価値」の定義については、同条（10）で「適正な賃金及び労働条件の確保、環境への配慮、障害者雇用、男女の雇用の機会均等その他の社会的に尊重されるべき価値をいう」としている。本研究では、この国分寺市の定義を援用する。また、松井ら（2012）は、わが国の契約請負業者による障害者雇用、男女平等、環境配慮、地域貢献など、社会的価値の実現に関する公契約法や条例の条項を「社会条項」と呼び、その規制範囲の概念図を作成している。

わが国における雇用に関する社会的価値実現のための代表的な法律を整理する。まず、2013年4月1日に施行された、障害者優先調達推進法（国等による障害者就労施設等からの物品等の調達の推進等に関する法律）である。同法の目的は、国、独立行政法人、地方公共団体等が障害者就労施設などから優先して物品及びサービスの調達を推進することで、障害者就労施設で就労する障害者や在宅就業障害者の経済面での自立を促進することである⁽¹¹⁾。次に、2015年9月4日に施行された、女性活躍推進法（女性の職業生活における活躍の推進に関する法律）である。同法の目的は、女性の職業生活における活躍の推進について、国、地方公共団体及び事業主の責務を明らかにし、男女の人権が尊重され、社会経済情勢の変化に対応できる豊かで活力のある社会を実現することである⁽¹²⁾。

1.5 目的

本稿では、米国公共調達を巡る「社会的価値」に着目し、わが国での運用可能性に焦点を当てる。本研究の目的は、今後日本における米国公共調達に社会的価値を取り入れるため、新たな適正化に向けた基礎的知見を提示することである。そのうえで、わが国での米国公共調達において、どのような形で社会的価値が実現可能かについてFARを基とした入札方式や米国中小企業プログラムの制度を分析しつつ、考察することとする。

在日米軍による米国公共調達という特異な状況下では、より望ましい公共調達制度の運

用のための社会的価値の存在意義までは、今まで議論されてこなかったことが考えられる。ゆえに、日本の米国公共調達において、どのような社会的価値の実装が可能かを考察することは、極めて重要な意義を持つといえる。

2. 先行研究

2.1 公共調達の社会的価値に関する先行研究

これまで、日本及び諸外国の公共調達における社会的価値に関する研究は多く為されている。沼田(2016)は、わが国における公契約規整の到達点と社会的価値実現の可能性を考察している⁽¹³⁾。岸(2019)は、障害者雇用の促進の観点から米国の AbilityOne プログラム、EU の公共調達指令、および日本の地方自治体の総合評価一般競争入札方式について紹介している。岸(2020)は、障害者からの優先調達の仕組みを 80 年以上も前から導入している米国の障害者雇用支援に焦点を当て、その概要⁽¹⁴⁾、現状および課題を指摘している。岸(2022)は、EU から離脱した英国で新たに 2012 年公共サービス（社会的価値）法によって社会的価値を考慮した公共調達が実施されているとして、その現状と特徴を整理している。英国の社会価値法については、安田(2019)も、公共調達における「社会的責任」と「経済的効果」を高める取り組みについて指摘している。そのなかで、社会的価値を配慮して経済的効果を改善する取り組みを模索し、今後の可能性を推敲した。原田(2019)は、社会的インパクト評価の現状とサード・セクターの持続可能性の視点から、英国の自治体が公共調達・契約や公的資金を含む投資市場において社会的価値を反映させようとする取組を紹介している。社会的価値に関連しては、中小企業サプライヤーの観点から研究したものとして、佐藤(2022)は、中小企業の SDGs への取り組みの現状と課題を指摘している。

以上、公共調達の社会的価値に関する先行研究を整理した。これにより明らかになったことは、日本では障害者雇用などの社会的価値の重視の仕方においては自治体ごとに差があり、現状では各地方自治体の自主的な取り組みに任されていることである。米国においても、NPO に対する障害者雇用支援については歴史があり、充実したプログラムとなっている。EU を離脱した英国では、新たに社会的価値の実現を目指した法律が施行された。つまり先進国における公共調達では、社会的価値を考慮したさまざまな入札方式が試みられており、今後も新たな導入方法で実装されるものと考えられる。

2.2 米国連邦政府調達制度に関する先行研究

米国連邦政府調達制度についての先行研究は日本国内においても多数存在する。その中で大野ら(2005)は、米国・欧州と日本の公共工事の入札・契約方式を比較して分析を行っている。それにより、日本の公共工事の入札・契約制度改革がどのような方向に向かうべきかを提示した。岩松(2010)は、FAR などの公共調達関係文書の体系を詳しく説明し、「公平かつ合理的」という FAR の随所で多用される価格の判断基準に関する米国独特の概念に注目し、公平の定義をめぐる日米の相違を述べている。木下(2017)は、わが国の公共

調達制度の基本原則である会計法の制定の背景と現在までの変遷を述べている。米国や欧州といった他国の公共調達制度の実態を明らかにした上で、日本の公共執行システムの今後のあるべき姿を論じている。平野(2018)は、建設工事の契約に焦点を当てた。まず米連邦調達制度に学ぶ調達の手法と手続きとして、網羅的に米国調達の米国連邦調達制度の概要、契約価格の設定のための各種契約、コストの概念などについて整理している。それにより米国連邦政府調達の制度体系、非価格要因を考慮した契約相手の選定方法、価格設定、および契約管理のための具体的な手法を考察し、今後わが国の公共調達でも必要となる基礎的知識の情報源となるべく提示している。また、FARの各パートの概要説明など、基本的な米国連邦政府調達制度も紹介している。

以上、米国連邦政府調達制度に関する先行研究を整理した。契約体系について日米欧で比較したものや、FARに関連する先行研究は多数存在することが明らかとなった。これらの先行研究により、調達制度、契約体系、コストの概念などを読み解くことができる。

2.3 先行研究の限界

「公共調達の社会的価値」と「米国連邦政府調達制度」に関する先行研究は多数存在することがわかった。しかしながら、在日米軍などによる「日本における米国公共調達の現状や社会的価値の導入」についての先行研究は、著者の知る限り存在しない。米国内での連邦政府による公共調達では、障害者雇用やFPI以外にも、一定金額を下回る規模の調達では社会的価値を考慮した「特定の中小企業」に入札参加枠を設けることがFARにより規定されている。その米国からみれば、社会的価値の適用外である日本において米国公共調達が行われているという状況である。またわが国からみても、日米安全保障条約により駐留している在日米軍による米国公共調達の実施という、特異な状況であるといえる。ゆえに今まで、日本での米国公共調達への社会的価値の導入に関する議論がなされてこなかったものと考えられる。

3. FARによる入札方式

米国公共調達が日本の地域に社会的価値を与える可能性を追求するため、まずはFARにおける一般的な入札方式を整理する。FARでは、米国連邦政府による公共調達の方針として、「完全かつ開かれた競争 (full and open competition)」を掲げている。いくつかの例外はあるものの、「契約担当官は入札を公募し政府契約を発注する際において、完全かつ開かれた競争を促進し、提供するものとする」⁽¹⁵⁾と規定している。日本における米国公共調達の主な入札方式は、①一般競争入札、②指名競争入札、③随意契約が用いられる。連邦政府調達専用サイトである通称「サム」、(System for Award Management; 以下SAM)⁽¹⁶⁾を通して、不特定多数の参加者を募る一般競争入札では、FARの連邦調達システムの原則である、「健全性、公平性、透明性」の達成度が最も高い。一方、応札者を限定する指名競争入札ではそれが次第に低くなり、随意契約にいたっては競争自体を伴わない一

社見積が基本となるため、最も低くなる。

一般競争入札ではさらに、3種類の入札方法が用いられている。FAR13章で紹介されている「簡易調達手続 (Simplified Acquisition Procedures)」、14章の「封印入札 (Sealed Bidding)」、そして15章の「交渉契約 (Contracting by Negotiation)」である。米国では、簡易取得手続で実施する入札では「完全かつ開かれた競争」は適用されず⁽¹⁷⁾、封印入札と交渉契約が本来該当する。その理由は、米国での簡易取得手続では、中小企業プログラムにより特定の中小企業への入札参加資格の枠組みがそもそも存在し、それによって「完全かつ開かれた競争」とはみなされないからである。つまり米国での一般競争入札では、簡易取得手続が封印入札や交渉契約と比べて健全性、公平性、透明性が本来低いことになる。しかし、わが国での米国公共調達においては、中小企業プログラムは基本的に適用外である。日本での適用が考えられる稀なケースとしては、例えば米国本土で簡易取得閾値 (Simplified Acquisition Threshold; 以下 SAT) である\$250,000を超える大口の契約を米国人が受注し、その本契約のタスクオーダーを在日米軍基地内において、中小企業プログラムに該当する米国人が下請けとして契約に従事するケースが想定される。この場合であれば、元請負人の下請負人に対する中小企業プログラムの遵守を、米国中小企業庁 (Small Business Administration; 以下 SBA) が監視することも考えられる。

わが国で実施される米国公共調達では、日本国内の各種関連免許や資格の所持が、入札参加・契約受注の条件となっているケースが多数を占める。つまり、日本に本店・支店を置く法人が基本的には受注対象となるのである。その根拠が DFARS 252.225-7042 に記されており、「入札の申込業者は、契約が履行されようとする国または国々で事業を運営し実行する権限を正式に付与されている」ことを条件としている。このことは米国での簡易調達手続と同様、「完全かつ開かれた競争」には該当しないとみなすこともでき、外国である日本でどの程度 FAR が求める「完全かつ開かれた競争」が実現できているか、議論の余地がある。


指名競争入札と随意契約については、本研究では社会的価値を伴う公共調達を想定していない。よって、端的に述べる。まず、わが国で想定される指名競争入札は、以前は簡易調達手続において調達担当者が3社を選択して見積を直接要請するなどして、頻繁に用いられていた。しかし現在では、政府調達専用サイトである SAM を通して、広く入札参加業者を募る一般競争入札が主流となっている。他には、時期数量未確定 (Indefinite Delivery Indefinite Quantity; 以下 IDIQ) 契約における複合発注建設契約 (Multiple Award Construction Contracts; 以下 MACC) なども指名競争入札としてみなすことができる。MACC では、特定の種類の建設を北米産業分類システム (North American Industry Classification System; 以下 NAICS) で分類し、競争の結果、複数の企業と指名競争をするための本契約を締結する。その後、建設工事でタスクオーダーを切る際、当該業者のみに毎回入札参加を要請する方式である。

随意契約とは、主に特定のブランド名の調達も含めた単独供給源 (Sole Source) からの調達である。政府側の調達要求者が指定するある特定の物品やサービスの調達において、

簡易取得手続に基づいて実施される一社独占販売からの取得では、本来 FAR6 章による競争の要件は免除される。それでも契約担当官は、その単独供給源からの調達に対して正当性を持たせるため書面の準備が求められており、調達としては決してハードルが低いとはいえないのである。また単独供給源の物品やサービスの独自の政府見積（Independent Government Estimate; 以下 IGE）が高くなるにつれ、その正当性に対する契約担当官以外の承認も順次上位の役職に求められる。他に随意契約として想定されるものは、Micro Purchase をターゲットとした GPC Card（Government Purchase Card）、つまり政府による物品等の購入のための専用クレジットカードを用いた調達方法がある。実務レベルでの 1 万ドル以下の Micro Purchase による随意契約では、発注者側は受注先を毎回固定せず、できるだけローテーションすることが求められている。

ここまで述べたことを表したのが、表 1 である。次項から、一般競争入札での入札方法である簡易調達手続、封印入札、および交渉契約について更に精査する。

表 1 日本における米国公共調達の入札方式

入札方式	一般競争入札			指名競争入札	随意契約
健全性 公平性 透明性	高 				低
FAR	13章	14章	15章		13章
入札方法	簡易調達手続	封印入札	交渉契約	IDIQ MACC等	Sole Source GPC Card
IGE	\$250,000以下	\$250,000以上	\$250,000以上		上限無し
入札書	RFQ	IFB	RFP		
落札方式	最低価格	最低価格	総合評価	最低価格	一社見積

出典：FAR を基に、筆者作成

3.1 簡易調達手続

簡易調達手続⁽¹⁸⁾は、IGE が、SAT（\$250,000）以下の場合に適用される。入札書は Request for Quotation (RFQ)を用い、最低価格落札方式を採用し、一番低い金額を提示した業者に発注する。

FAR13 章では、簡易取得手続の目的の一つとして、「中小企業、中小零細企業、および女性経営者、退役軍人経営者、HUBZone、兵役障害退役軍人経営者による中小企業など『営利目的で組織化された事業体』が、政府契約で適正とされる一定の割合を確保するための機会の向上を図ること。」⁽¹⁹⁾と規定している。そのうえで、各省庁は米国内での SAT 以下のすべての物品またはサービスの購入について、「実行可能な最大限の範囲で」⁽²⁰⁾、簡易取得手続を用いてこれらの中小企業を対象とした調達を実施している。その例外としては、省庁の供給源が①FPI、もしくは盲人又は重度身体障害者から購入委員会が管理し

ている調達リストに掲載されている供給品や②既存の IDIQ 契約などを挙げている。米国およびその周辺地域では、IGE が\$10,000 から\$250,000 までの場合は、中小企業事業体 (Small Business Concern) ⁽²¹⁾を調達対象として割り当てなくてはならず、契約担当官は次に示された社会的価値を伴う中小企業事業体に発注することになる。

- ① 8(a) プログラム⁽²²⁾
- ② HUBZone 中小企業
- ③ 兵役障害退役軍人経営者中小企業(SDVOSB) プログラム
- ④ 女性経営者中小企業 (WOSB) プログラム

しかし、日本における米国公共調達では、上記で示したような FPI や障害者を優先とした調達、および中小企業優遇策は適用外となっており、簡易調達手続も現状では一般競争入札の枠組みに入ると考えられる。SAT におけるわが国での社会的価値の導入に関しては、入札書に中小企業優遇に関する条項 (社会条項) 等を、NAVFAC Language⁽²³⁾として明記し、該当する中小企業に入札参加資格枠を割り当てて入札を実施する方法が考えられる。

3.2 封印入札

IGE が SAT 以上の場合の入札方法は、封印入札と交渉契約の 2 通りがある。そのなかで政府の要求事項が明確、正確、かつ完全で、入札参加業者と話し合い (Discussion) を行わない場合、契約担当官は封印入札を選択する。封印入札は、発注側・受注側の双方が問題なく仕事内容を理解できるのであれば、交渉契約に比べて入札の手順も容易である。契約発注に至るためには開札後に、入札書類に含まれている価格および価格に関連した要因のみを契約担当官は考慮し、結果として政府にとって最も有益となる責任ある入札者に対して発注が行われる。例外はあるものの入札方法が封印入札の場合では、契約の種類は固定価格契約 (Firm-Fixed-Price Contract) となる。また開札の結果、最低入札額が偶然 2 社以上で同等の場合は、契約を発注する際に以下のような優先順位となる。

- ① 労働余剰 (つまり失業率が高い) 地域の中小企業事業体
- ② その他の中小企業事業体
- ③ その他の企業体

それでもなお 2 社以上の入札者が同等の資格を有する場合は、その入札者に限定した抽選により落札を決定する⁽²⁴⁾。日本においては上記のような中小企業の優先は存在せず、最初から抽選によるくじ引きとなる。通常、封印入札においては、入札書は Invitation for Bid (IFB) を用い、RFQ と同様に最低価格落札方式を採用する。最低価格落札方式では、RFQ、IFB とともに最も安い価格を提示した者を受注業者とする。

3.3 交渉契約

交渉契約では、入札書は Request for Proposal (RFP) を用い、落札方式は総合評価となる。交渉による契約 (Contracting by Negotiation) とはなっているが、政府がプロポーザル (提案書) を評価し、何も問題がなければ通常話し合いは行わずに発注することになる。

ただし、契約担当官が必要と判断した場合には、政府は話し合いを行う権利を有する。総合評価落札方式とは、価格(Price)と非価格要因 (Non-price Factor) の 2 つを総合的に評価して落札者を決定する方式である。

調達側である政府は、要求内容に合致するプロポーザルを提出し政府にとって最も有益で信頼できると判断する業者に、契約を発注する。価格については、政府は「総価格」に基づいて評価する。総価格とは、契約初年度での要求事項の金額、およびすべてのオプション年度での項目の金額から構成される。価格の分析にあたっては、公平かつ合理的な価格 (fair and reasonable price) として政府が評価するため、以下の 4 つの比較手法のうち 1 つ以上を用いることになる。

- ① RFP に対して提示された (競合他社の) 提案価格との比較
- ② 提案価格と IGE との比較
- ③ 提案価格と入手可能な過去の情報との比較
- ④ 市場調査 (Market Research) の結果との比較

価格の妥当性の判断においては、①が一番説得力を持つため、「競争の有無」が重要となる。②の IGE がそれに次ぎ、③④と続く。非価格要因に目を向けると、評価項目としての非価格要因は、サービスと建設ではプロポーザル内容や契約担当官により求める項目や順位が異なる。例として、まずサービスでは、一般的に以下を非価格要因として考慮する。

- ① 企業経験および必要とされる免許
- ② 安全性
- ③ 過去実績

次に、建設では以下を非価格要因とする。

- ① 建設業許可・Project Manager・CQC System Manager として 1 級建築施工管理技士
- ② 安全性
- ③ 過去実績

非価格要因では、サービスと建設共に、契約内容に合致する免許・許可・資格などがまずは要求され、次いで安全性や過去実績を採用する傾向がある。いずれも重要で評価すべき項目となる。また交渉契約では、評価基準として「技術的に許容可能な最低価格」(Lowest Price Technically Acceptable; 以下 LPTA) が前提となる。政府は LPTA プロポーザルを提案した業者を選択することで、Best Value (最良の価値) がもたらされることを期待する。総合評価落札方式で政府の発注対象となるためには、非価格要因の全体評価が **Acceptable** でなければならない。いずれかの非価格要因で **Unacceptable** と評価された場合、協議によって修正されない限り、非価格要因の全体評価は **Unacceptable** となる。非価格要因の全体評価が最終的に **Unacceptable** であるプロポーザルは、政府側の発注として「不適格」とみなされる。

総合評価落札方式とは、価格と非価格要因を、LPTA という判断基準により総合的に評価する落札方式である。LPTA を提示したプロポーザル参加業者に発注する例として、下の表 2 で説明することができる。このケースでは、結論として B 社に発注することになる。

理由は、まず A 社から E 社までの価格の条件は、A 社が最も金額を低く提示している。考慮すべき点是非価格要因である右側の Technical の部分である。この RFP では、Technical を①企業経験②安全性③過去実績としている。A 社は一番低い価格を提示したにもかかわらず、過去実績で Unacceptable と評価され、非価格要因の全体評価が Unacceptable となっている。前途のとおり、全体評価が Unacceptable と評価されたプロポーサルは、政府側の発注には不適格となる。同様に D 社も企業経験と安全性で Unacceptable と評価され、非価格要因の全体評価が Unacceptable となっている。B 社、C 社、E 社はいずれも全体評価で Acceptable と評価されている。その中で価格が最も低い B 社が、結果として LPTA となり、発注対象と認められるのである。

社会的価値の導入方法に関して交渉契約では、総合評価落札方式による非価格要因として社会的価値を新たに組み入れることを想定する。その結果、非価格要因の全体評価に影響を及ぼし、社会的価値を伴う企業に発注する。

表 2 RFP の価格と価格以外の要因の総合評価例

Offerors	Price	Technical			
		企業経験	安全性	過去実績	全体評価
A社	¥100,000,000	A	A	U	U
B社	¥105,000,000	A	A	A	A
C社	¥110,000,000	A	A	A	A
D社	¥115,000,000	U	U	A	U
E社	¥120,000,000	A	A	A	A

A = Acceptable

U = Unacceptable

出典：筆者作成

4. 中小企業プログラム

前節ではわが国での FAR の入札方式を説明し、日米における米国公共調達での「完全かつ開かれた競争」の現状の違いも提示した。そこから明らかになったことは、米国での社会的価値を伴う SAT 以下での公共調達では、入札参加枠を設ける (Set-aside) ため、「完全かつ開かれた競争」とはみなされないことである。AbilityOne Program や FPI からの調達以外の簡易調達手続では、中小企業法に基づく中小企業庁が先導する充実したプログラムが存在する。

本節ではまず、「日本での米国公共調達でも、米国の中小企業プログラムを同様に実施することは可能か」を検証する。わが国は米国からすると外国であり、米国の中小企業プログラムは基本的には適用外である。その裏付けが、FAR19 章の中小企業プログラムに記されている。まず Concern (事業体) について、「米国またはその周辺地域に事業所を有し、

納税および米国製品、材料、労働力の使用などを通じて米国経済に大きく貢献する、営利目的で組織化された事業体」⁽²⁵⁾と定義づけている。つまり FAR における中小企業プログラムの具体的な適用範囲とは、米国 50 州、コロンビア特別区、プエルトリコ、北マリアナ諸島、米領サモア、グアム、米領バーズン諸島などのことである。そこには米国の管轄下にあるその他の場所や、外国内の米国の基地や領地は含まれない。さらに DFARS では、この FAR の文言を援用し、「契約当事者から審査要請がない限り、中小企業庁調達センターの担当者は、国防総省が実施する、または国防総省のために実施される次の調達を審査しない」⁽²⁶⁾と記されている。つまりそれは、地位協定もしくは米軍が展開する外国政府とのその他の協定に従って発注されたもの、および、米国およびその周辺地域外で発注され実施されたもののことを差す。在日米軍基地により発注される契約には、契約担当官から要請がない限り SBA は関与せず、米国の中小企業プログラムは原則的に適用外となるのである。しかし、これはあくまで「原則的」であり、FAR では中小企業プログラムの実施の可能性に一定の含みも持たせている。FAR19.000(b)(1)では、中小企業プログラムの適用範囲について、(i)で「契約担当官は、合衆国及びその周辺地域において本章（中小企業プログラム）を適用しなければならない」としている。そして同(ii)では「契約担当官は、米国及びその周辺地域以外でも本章を適用することができる」としている⁽²⁷⁾。日本で中小企業プログラムの適用が考えられるケースとしては、前節で述べたとおりである。しかしこのようなケースは稀であり、米国の中小企業プログラムを日本法人へそのまま適用することは、法的観点からも現実的ではない。米国の中小企業プログラムを支える法的根拠としては、中小企業法、米国軍需調達法、41 U.S.C.（合衆国憲章）3104、大統領令 12138 号（1979 年 5 月 18 日）が挙げられる。

プログラム対象企業について、FAR13 章でも若干異なる内容で取り上げられているが、FAR19 章では以下の中小企業事業体に発注することとしている。

- ① 中小企業
- ② 8(a)参加企業
- ③ HUBZone 中小企業
- ④ 兵役障害退役軍人経営者中小企業（SDVOSB）事業体
- ⑤ 経済的に不利な立場にある女性経営者中小企業（EDWOSB）事業体
- ⑥ 女性経営者中小企業（WOSB）事業体

上記の対象企業のなかで②と③以外は、事業体の大意を名称から読み解くことが可能である。そこで次項では、②8(a)参加企業と③HUBZone 中小企業について整理する。

4.1 8(a)参加企業

8(a)参加企業プログラムとは、社会的・経済的に不利な立場にある経験豊富なマイノリティ中小企業経営者を対象とした、連邦契約・研修プログラムのことである⁽²⁸⁾。通称「8(a)プログラム」と呼ばれ、アラスカ先住民企業、地域開発公社、インディアン部族、ハワイ先住民組織が所有する中小企業を支援するための 9 年間のプログラムである。この

プログラムに参加する企業は、米国経済で効果的に競争力を向上させるための研修や技術支援を受けることができる。中小企業法第 8 条(a)に記載され、SBA に創設する権限を与えた事業育成プログラムである。

中小企業の育成は、様々な形態の経営、技術、財務、調達支援を提供することによって達成される。SBA は連邦機関と提携し、8(a)プログラム参加企業を最大限に活用することを促進することで、連邦市場における契約機会への公平な参入を保証する。認定を受けた8(a)プログラム参加企業は、連邦政府の契約優遇措置を受ける資格を有す。米国連邦政府による公共調達における SBA の役割として、SBA は連邦政府の契約全体の 23%を認定中小企業に発注することを目標としている。そのために連邦政府機関と連携し、8(a)プログラムの請負業者にカウンセリングや支援を提供する。

FAR19 章ではさらに、中小企業事業体による最低入札額が複数社同額 (Equal Low Bids) となるケースへの対応についても記されている。まず労働余剰地域、つまり失業率が高い地域にある中小企業を優先し、次に労働余剰地域ではない中小企業に発注する⁽²⁹⁾。それでも同等の場合は、最終的にくじびきとなる。

4.2 HUBZone 中小企業

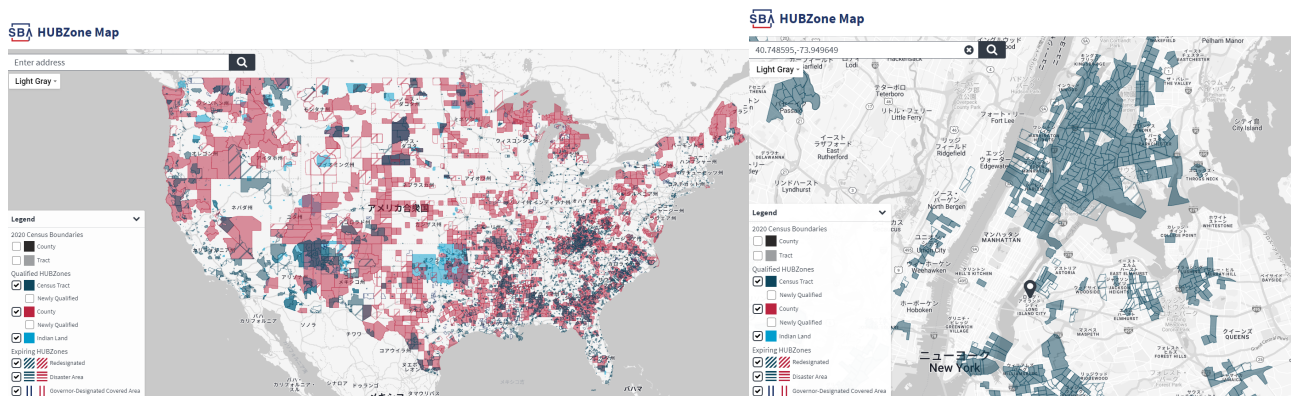
HUBZone (Historically Underutilized Business Zone) とは、「歴史的に低開発商業特区」のことである。1997年の HUBZone 法により、SBA に HUBZone プログラムが創設され、連邦政府の契約金の少なくとも 3%を HUBZone 認定企業に発注することを目標としている。その目的は、歴史的に過小利用されている商業特区に所在する認定中小企業事業体に連邦契約の支援を提供し、その地域における雇用機会、投資、経済発展を促進することである⁽³⁰⁾。HUBZone プログラムは、5年ごとに HUBZone の指定が更新され、支援を最も必要とする地域社会に継続的にプログラムを提供することを義務づけている。HUBZone プログラム適用の例外としては、FPI や AbilityOne プログラムへの発注などが挙げられる。また 13CFR 126.103 では、以下の 1つまたは複数の範囲内にまたがる地域を HUBZone としている⁽³¹⁾。

- ① 認定国勢調査地区
- ② 認定された非大都市圏の郡
- ③ インディアン居留地の境界線内の土地
- ④ 再指定地域
- ⑤ 認定基地閉鎖地域
- ⑥ 認定災害地域
- ⑦ 知事が指定した対象地域

SBA によって常時、管理・更新されている、図 1 左側の米国本土の HUBZone マップにより、米国法人は自社の主たる事務所が HUBZone 内に位置しているのかを確認することができる。HUBZone として認定されなくなった地域に主たる事務所がある、もしくは従業員が居住している場合では、プログラム参加資格に影響が出る可能性がある。ほとんど

の地域は頻繁に変更されないが、⑥認定災害地域や⑦知事が指定した対象地域では、新規での追加や失効を反映するため、適時更新される地域となる。HUBZone プログラムの再認証は年に 1 回必要となり、事業が継続して認定される限り参加期間に制限はない。しかし、少なくとも 3 年ごとにプログラムの審査を受ける必要がある。SBA は、抜き打ちで HUBZone 認定企業を訪問し、HUBZone の申請または再認証手続きの一環として行われた認証または提供された情報の真偽性を確認するための審査を行う。

図 1 米国本土と NY マンハッタン島周辺の HUBZone マップ



出典：米国中小企業庁ホームページ「HUBZone Map」から引用

米国本土の HUBZone マップを絞った図が、図 1 右側の NY マンハッタン島周辺のものである。ここから読み取れることは、SBA で作成された HUBZone マップが単なる地理的な区域で分けられているのではなく、地域社会の実情に合わせたきめの細かい認定が行われていることである。マンハッタン島では、セントラルパークから南側ではすでに十分に発展した超高層ビル群となり、そのほとんどは HUBZone 認定がされていない。同様に、ハドソン川をはさんだ西側のニュージャージー州では住宅街が広がり、それらの地区でも HUBZone とは認定されていないことが読み取れる。

米国中小企業プログラムの日本での直接的な導入については、国内法とのすり合わせや関連する法整備の変更、プログラムの適用範囲に日本も含める際に生じる FAR、DFARS の変更、既存の中小企業プログラムの制度そのものについて米国中小企業庁との調整を勘案した結果、実現可能性が低いことが明らかとなった。特に、8(a)参加企業、HUBZone 中小企業や兵役障害退役軍人が経営する中小企業（SDVOSB）事業体は、わが国では一般的ではない米国特有の中小企業を手厚く支援する枠組みである。このことにも考慮しつつ、日本での米国公共調達で社会的価値を実現できないか、その導入方法を考察する。日本での米国公共調達では、中小企業プログラムはその導入可能性に含みを持ちつつ、原則適用されることは稀であることが分かった。

5. 社会的価値の導入

第 3 節では、米国公共調達の入札方式である、一般競争入札、指名競争入札、そして随意契約に分類して整理した。そのなかで一般競争入札ではさらに 3 種類の入札方法として、簡易調達手続、封印入札、交渉契約に分類し、その特徴を整理した。それにより、日本での米国公共調達における社会的価値の実現に関しては、簡易調達手続での NAVFAC Language、交渉契約での総合評価落札方式による可能性を示唆した。しかし、封印入札での社会的価値を伴う公共調達の可能性については言及していない。封印入札とは、交渉契約と同様に、IGE が SAT 以上の調達を対象とした入札方法である。当然、中小企業以外の大企業による入札参加も期待され、「完全かつ開かれた競争」が前提となっている。ゆえに封印入札でも中小企業を対象とした社会的価値の導入をすると、日本においてはさらに「完全かつ開かれた競争」が弱まることが想定される。一方、交渉契約では社会的価値を目指すこととしている。その理由は、交渉契約の落札方式が封印入札とは違い「総合評価」であり、非価格要因によるプロポーサルの評価基準が元々「完全かつ開かれた競争」の妨げとはみなされないからである。契約担当官は、仕様書で求める要求内容や IGE による契約の規模を考慮し、最終的に社会的価値の導入を含めた非価格要因を決定する。サービスでの社会的価値を伴う具体的な契約としては、建物の清掃、草刈り・雪かき、ごみ収集業務等が適していると考えられる。一方、専門的な知識や資格を要する業務に関しては、その都度契約担当官の裁量となる。

第 4 節では、社会的価値を伴う現状の米国公共調達を理解するため中小企業プログラムを取り上げ、主に SBA による 8(a) プログラムと HUBZone を取り上げた。日本での米国公共調達における社会的価値導入に際し、適応範囲となる地域の枠を考慮しなくてはならない。しかし HUBZone Map のようにきめの細かな地域分けをすることは困難である。米国では HUBZone 法により、SBA がその役割を担っているが、わが国ではどの機関が日本国内の地域の実情を考慮した Map を作成し、随時更新するのかという問題があるからである。ゆえに日本国内の米国公共調達では、「日本」を一つの地域とみなすことが現実的となる。米国海軍ではインド太平洋地域 (Indo-Pacific Region) の枠の中に、横須賀に本部を置く極東における在日米国海軍司令部がある。その指揮下には、日本では三沢、横須賀、厚木、岩国、佐世保、沖縄、日本以外では韓国、シンガポール、インド洋にあるイギリス領ディエゴ・ガルシアが管轄区域となる。つまりインド太平洋地域の中に極東があり、極東内の日本の各地に海軍施設があるのである。本来、日本国内の地域の実情を考慮した地域枠を追求することが望ましい。しかし、米軍の世界展開を勘案すると、社会的価値の導入可能性を高めるためには、地域の範囲を「日本」とすることが現実的な提案となる。

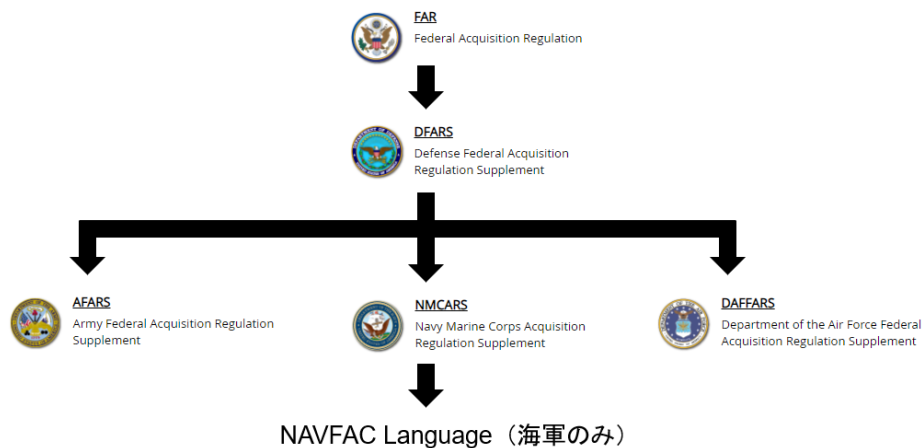
5.1 NAVFAC Language

NAVFAC Language とは、海軍契約課によって使用されている「地域条項」に近い契約の約款である。入札書および契約書に記載され、その内容は多岐に渡る。それらは、契約担当官の権限、契約履行保証、業者の評価、受発注者双方の意見の相違解消のための和解方法、ペーパーレス契約に関するものである。また、世界展開している米軍が駐留する地

域の実情に特化したものとして、日本の消費税免税、電気水道等のインフラの使用確認、基地内の法令遵守に関するものである。この NAVFAC Language に FAR や日本の社会的価値を伴う公共調達を参考に、新たな「社会条項」を創出し、社会的価値を考慮した日本における米国公共調達を実現させる。

社会条項の創設を NAVFAC Language とした理由を述べる。図 2 の通り、FAR は米国連邦政府の各省庁や機関が実施する調達についての規則であり、いわば、米国連邦調達のバイブルである。その FAR を補うものとして国防総省では DFARS があり、さらに DFARS の補足には、陸海空それぞれの実情に特化した規則で構成されている。

図 2 FAR、DFARS、NMCARS と NAVFAC Language との関係



出典：ACQUISITION.GOV を基に、筆者作成

日本で行われる米国公共調達に社会的価値を導入するためには、その実現可能性を高める意味でも、いかに下層に位置する規則に働きかけるかが鍵となる。ゆえに FAR の補足である DFARS の補足である NMCAR のさらに補足として存在する、NAVFAC Language に行き着いたのである。この考察の限界として、NAVFAC Language は海軍のみで使用されているので、空軍や陸軍にはまた別の補足への働きかけが必要となることである。しかし、まずは海軍で日本での社会的価値を伴う公共調達が採用されると、陸海空の調達担当代表者による会合、連邦調達政策室、または日米合同委員会を通して、在日米軍の契約課全体に同様の政策が波及できるものと考えられる。

それでは、補足として存在する NAVFAC Language への、社会的価値導入の実現可能性を押し量ることはできないのであろうか。図 3 は、米国海軍 NAVFAC の組織図である。エシュロン I（第一階層）は、海軍少将をトップとする組織である。エシュロン II（第二階層）は、ワシントン DC に NAVFAC の本部を置き、海兵隊と海軍ではエシュロン I から別々の指揮系統が存在する組織で構成されている。エシュロン III（第三階層）は、NAVFAC を①大西洋、②カリフォルニア州ポート・ワイニーミに所在する EXWC（Engineering and Expeditionary Warfare Center：工兵・派遣作戦本部）、そして③太平洋で構成されている。その中の太平洋の本部は、ハワイのパール・ハーバー・ヒッカム合

同基地である。エシロン IV（第四階層）は、NAVFAC Pacific では極東などで構成されている。つまり横須賀に在日米国海軍司令部がある、NAVFAC 極東を含む。ちなみに日本では、NAVFAC 極東には三沢、横須賀、厚木、岩国、佐世保、沖縄がその指揮下となっているが、組織図外となる。

図 3 米国海軍 NAVFAC の組織図



出典：NAVFAC EXWC ホームページから引用

組織図では、NAVFAC Language を管轄する部局も示されている。それはワシントン DC に本部を置く、エシロン II である。このことから、FAR のさらに補足として存在する NAVFAC Language ではあるが、その変更への働きかけは、決してハードルが低いとはいえないことが伺える。社会条項については地域（この場合は日本）の実情を踏まえた NAVFAC Language を新設し、障害者・女性・高齢者雇用、子育て支援、環境配慮などを入札書、契約書に表記し、社会的価値を考慮した日本での米国公共調達の実現をめざす。

5.2 総合評価落札方式

本項では、一般競争入札の交渉契約での総合評価落札方式で社会的価値を陸海空で導入できないか、その可能性を考察する。非価格要因の評価基準（Evaluation Criteria）に、社会的価値（Social Value）の項目を採用し、プロポーザル参加業者に女性、障害者、高齢者等がどの程度の割合で雇用されているかなどを見積提案書と共に資料提出を求める。発注側である在日米軍の米軍契約課は、資料内容を基に非価格要因のひとつである社会的価値を、良・不良（Satisfactory/Unsatisfactory）で評価する。契約担当官は交渉契約において、プロポーザル提案書一式を SAM にアップロードする前に、調達先選定計画（Source Selection Plan）を作成することになっている。その段階で何を非価格要因とするかを決定するが、契約内容やサービスと建設では、求められる非価格要因は異なる。こ

ここに新たに社会条項を組み入れることで社会的価値の実現を目指すのである。調達先選定計画には、契約担当官の一つ上の役職の責任者のサインも必要となり、在日米軍の契約課においては、社会的価値が適用されると広く日本全体の米軍契約課で考慮されるものと期待できる。また NAVFAC Language と同様に、総合評価落札方式への社会的価値導入に関しても、海軍ではワシントン DC に NAVFAC 本部を置くエシュロン II との調整が必要となることが予想される。

以下の表 3 は、第 3 節の表 2 で示した非価格要因である Technical に、「社会的価値」を追加したものである。表 2 の条件下では、結果として政府は B 社に LPTA として発注した。それでは、表 3 の条件下ではどうなるのか。結論は B 社ではなく、C 社に発注することになる。B 社は企業経験、安全性、過去実績で Acceptable と評価されているが、社会的価値では Unacceptable と評価されている。つまり、B 社は障害者・女性・高齢者雇用、子育て支援、環境への配慮、地域貢献のいずれかを考慮した経営を行っておらず、政府側が満足できる資料を提供しなかったのである。総合評価では、非価格要因の一つでも Unacceptable と評価されると、全体評価が Unacceptable となるため、発注対象とはならない。C 社に関しては、4 つすべての非価格要因で Acceptable となっており、総価格では 3 番目に低いにもかかわらず、非価格要因と総合的に評価をして、LPTA のプロポーザルとなるのである。

表 3 社会的価値を伴う RFP の価格と価格以外の要因の総合評価例

Offerors	Price	Technical				
		企業経験	安全性	過去実績	社会的価値	全体評価
A社	¥100,000,000	A	A	U	A	U
B社	¥105,000,000	A	A	A	U	U
C社	¥110,000,000	A	A	A	A	A
D社	¥115,000,000	U	U	A	U	U
E社	¥120,000,000	A	A	A	A	A

A = Acceptable

U = Unacceptable

出典：筆者作成

6. おわりに

6.1 まとめ

米国内における物品やサービスの連邦調達では、障害者雇用 NPO・連邦刑務所産業・女性経営者中小企業などを優遇する、社会的価値を伴う公共調達が実施されている。また日本の公共調達でも、自治体により差はあるものの実施されている。しかし、わが国での米国内公共調達では、日本企業や NPO 法人を対象とした社会的価値を考慮した公契約は結ば

れていない。本稿ではこれを研究課題として、日本国内でも同様に地域に影響を及ぼさないか、その糸口を探るべく考察を行った。

本研究ではまず、在日米軍が調達を行う上でその根拠となる日米地位協定、調達優先順位を明記している FAR、そして社会的価値の概念について精査した。次に、先行研究レビューの結果、公共調達の社会的価値と米国連邦政府調達制度に関する先行研究は多数存在することがわかった。しかし、日本における米国公共調達の現状や社会的価値の導入に関する研究は、行われていないことが明らかとなった。つぎに、社会的価値の導入方法を探るため、日本における FAR に基づく米国公共調達の入札方式を整理した。また米国公共調達の社会的価値を理解するため、米国中小企業庁による中小企業プログラムである 8(a) や HUBZone を中心に分析を行った。

これらの結果、本稿では次の 2 通りを提案する。入札方式を一般競争入札とし、入札方法はそのなかの簡易調達手続と交渉契約とする。簡易調達手続では、入札書の中に社会的価値を伴う中小企業優遇に関する条項を、「NAVFAC Language」として明記し、該当する中小企業のみに入札参加の枠を設ける。交渉契約では、「総合評価落札方式」による非価格要因のなかの 1 つに社会的価値を採用することで、全体評価に影響を及ぼし、結果として社会的価値を伴う企業に発注する方法である。いずれも NAVFAC のエシユロン II との調整が求められることが想定される。

6.2 今後の課題と展望

本稿では社会的価値を実現するための基礎的知見を得ることを目的とし、FAR を中心に議論を進め、一定の理解を深めることができたものと考えられる。今後の課題としては、そのために考察した 2 つの方法を、実際に連邦調達政策室や海軍施設技術部隊本部へ働きかけることである。まずは「Suggestion Box」などを通して、提言することが考えられる。

前節の表 3 では、社会的価値を伴う公共調達を実施した結果、B 社ではなく C 社に発注することになった。それでは B 社と C 社の差額である 5,000,000 円の負担増が問題となるが、それは発注元である米国政府の予算からの追加負担となる。このような事実も含めた日本での社会的価値実現を米国側が同意するためには、より合理的な正当性が求められる。それは例えば、インド太平洋地域の安定のための日米同盟のさらなる深化であり、米国政府主導による公共調達制度の国際的な枠組みづくりへの寄与であり、そして駐留国である日本国民の米国に対する印象の向上でもあると考えられる。

在日米軍の存在は、ときに基地公害としてマイナスの側面が捉えられる。一方、東日本大震災直後の「トモダチ作戦」や、三沢基地発のボランティア活動である「Misawa Helps」に代表される、核となる価値観の共有（Sharing Core Values）のためには、惜しみなく被災地への復旧支援活動に尽力したのも事実である。最近では、東京電力第 1 原発の処理水放出を理由に中国による日本産水産物の全面禁輸への対抗として、米軍が日本の水産業者と長期契約し、ホタテなどを買い取る事例も報道されている⁽³²⁾。また米軍三沢基地では、毎年の行事として、地元の日本人の障害を持つ子供たちを基地に招き入れ、「Special

Olympics」という交流イベントを 35 年以上にわたり開催している。公共調達における社会的価値の実現は、より多くの人々が社会とつながりを保ち、広く地域経済を活性化させるという意味においても、普遍的なテーマであるといえよう。

注

- (1) COMPTROLLER.DEFENSE.GOV 「Fiscal Year 2024 Budget Request」 1ドル=157.95円で換算（2024年5月1日）
- (2) 防衛省・自衛隊ホームページ「在日米軍施設・区域（共同使用施設を含む）別一覧」
- (3) FPIは通称「UNICOR」とも呼ばれ、カレンダーや筆記用具などの物品購入は、基地内のGSA Martなどを通して購入可能である。
- (4) 外務省ホームページ「日米地位協定第12条」
- (5) 日本国政府のことを、GOJ（Government of Japan）と呼称する。
- (6) Office of the Assistant Secretary of Defense for Energy, Installations, and Environment 「Program Areas」
- (7) ACQUISITION.GOV 「1.102 Statement of guiding principles for the Federal Acquisition System.」
- (8) ACQUISITION.GOV 「8.002 Priorities for use of mandatory Government sources.」
- (9) 国分寺市ホームページ「国分寺市公共調達条例」
- (10) 同上。これは、「公共調達」を「市が外部から事務事業の運営上必要とするものを調達するために締結すること（指定管理者により行われる公の施設の管理も含む）」としており、相手方の形態や営利・非営利の如何を問わないためである。
- (11) e-Gov「国等による障害者就労施設等からの物品等の調達の推進等に関する法律」
- (12) e-Gov「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」
- (13) 社会的価値の実現を目的とする条例あるいは法律上の条項を「社会条項」と呼ぶならと前置きし、「公契約規整」を次のように定義した。「当事者の少なくとも一方が国や地方自治体などの公の機関である公共工事や業務委託などの契約（公契約）の条項に、当該公契約による事業で働く労働者の賃金等の労働条件の最低基準を定める『労働条項』や社会的価値の実現に資する『社会条項』を盛り込むことによって、適正な労働条件を確保し、あるいは国・地域の社会的価値の向上を図ることを目的とする法律や条例」
- (14) ジャビッツ・ワグナー・オデイ法（Javits-Wagner-O'Day Act）は、すべての連邦政府機関が、目の不自由な人やその他の著しい障害を持つ人を雇用している非営利組織から、特定の物品やサービスを購入することを義務付ける米国の連邦法である。この法律は、1938年の先行法の大幅な改正として、1971年の第92回米国連邦議会で可決された。
- (15) ACQUISITION.GOV 「6.101 Policy.」
- (16) SAM上のContract Opportunitiesでは、IGEが25,000ドルを超える連邦政府とのビジネスチャンスのための入札案件が閲覧できる。それらは契約の概要、入札書、および一般公開されている電子アクセス可能な関連情報を含む。SAM.govに登録した法人は、連邦政府との契約を獲得するためにSAMを通して競争に参加することができる。
- (17) ACQUISITION.GOV 「6.101(a)」
- (18) 通常、SAP（Simplified Acquisition Procedures）と略語で表記されるが、封印入札（Sealed Bidding）および交渉契約（Contracting by Negotiation）では略語がないため、便宜上SAPもそのまま記載する。
- (19) ACQUISITION.GOV 「13.002 Purpose.」
- (20) 「to the maximum extent practicable（実行可能な最大限の範囲で）」は、FARでの頻出語である。
- (21) Concernとは、営利目的で組織化された事業体を差す。たとえば、個人事業主、パートナーシップ、株式会社、共同ベンチャー、企業組合、協同組合など。
- (22) また8(a)プログラムとは、中小企業法セクション8(a)において、中小企業庁(SBA)が他の政府機関とあらゆる種類の契約を締結し、その契約を履行するための下請契約をプログラム参加資格がある企業に発注する権限を与えるプログラムのことである。
- (23) NAVFACとは、Naval Facilities Engineering Systems Command（米海軍施設技術部隊）のことである。
- (24) ACQUISITION.GOV 「14.408-6 Equal low bids.」
- (25) ACQUISITION.GOV 「19.001 Definitions.」
- (26) ACQUISITION.GOV 「219.402 Small Business Administration procurement center representatives. (c)(iii) Exclusions.」

- (27) ACQUISITION.GOV 「19.000(b)(1) Scope of part.」
 (28) 米国中小企業庁ホームページ「8(a) Business Development program」
 (29) ACQUISITION.GOV 「19.202-3 Equal low bids.」
 (30) ACQUISITION.GOV 「Subpart 19.13 - Historically Business Zone (HUBZone) Program」
 (31) eCFR.GOV 「13 CFR Part 126 -- HUBZone Program」
 (32) この購入契約は、Sole Source による随意契約であると推測される。
 REUTERS 「米軍が日本産ホタテ購入へ長期契約、『中国の経済的威圧に対抗』と米大使」

参考文献

- 岩松準 [2010] 「米国の公共調達における『フェアでリーズナブルな価格』をめぐって」『建築コスト研究』No.8、49-53 頁。
 遠藤哲哉 [2019] 『「地域経営」における価値創造 新しい自治体経営を志向して』現代図書
 大野泰資、原田祐平 [2005] 「日・米・欧における公共工事の入札・契約方式の比較」『会計検査研究』No. 32、149-168 頁。
 岸道雄 [2019] 「地方自治体の公共調達における社会的価値を考慮した総合評価方式に関する一考察—障害者雇用に焦点を当てて—」『地域情報研究』第 8 号、1-16 頁。
 岸道雄 [2020] 「米国アビリティワン・プログラムによる障害者優先調達の仕組みと現状」『政策科学』第 27 号、301-315 頁。
 岸道雄 [2022] 「英国における社会的価値を考慮した公共調達の現状—Public Services (Social Value) Act 2012 と新たな社会的価値モデルに基づく取り組み—」『地域情報研究』第 11 号、141-154 頁。
 木下誠也 [2017] 『公共調達解体新書—建設再生に向けた調達制度再構築の道筋』経済調査会。
 佐藤千洋 [2022] 「持続可能な開発目標 (SDGs) —サプライヤー・システムの観点から—」『人文社会科学論叢』No.31、67-86 頁。
 沼田雅之 [2016] 「公契約規整の到達点と社会的価値実現の可能性」『法学志林』第 113 巻 3 号、47-80 頁。
 野中郁次郎・廣瀬文乃・平田透野 [2014] 『実践ソーシャルイノベーション—知を価値に変えたコミュニティ・企業・NPO』千倉書房。
 原田晃樹 [2019] 「公共調達・契約における社会的価値評価—社会的インパクト評価の実際とサード・セクターの持続可能性の視点から—」『自治総研』通巻 493 号、35-77 頁。
 平野吉信 [2018] 「米連邦調達制度に学ぶ調達の手法と手続き①スタディの背景・目的と米連邦調達制度の概要」『建築コスト研究』No.103、72-80 頁。
 平野吉信 [2019] 「米連邦調達制度に学ぶ調達の手法と手続き②契約価格の設定のために『契約のタイプ』」『建築コスト研究』No.104、46-53 頁。
 平野吉信 [2019] 「米連邦調達制度に学ぶ調達の手法と手続き③『コスト精算』型契約におけるコストの考え方」『建築コスト研究』No.105、66-77 頁。
 平野吉信 [2019] 「米連邦調達制度に学ぶ調達の手法と手続き④『コスト』関係調達・契約ツールの枠組みと建設関係契約への適用」『建築コスト研究』No.106、81-88 頁。
 平野吉信 [2019] 「米連邦調達制度に学ぶ調達の手法と手続き⑤『GSA/PBS における CM as constructor(CMs)プロジェクト運営方式』」『建築コスト研究』No.107、77-86 頁。
 松井祐次郎・濱野恵 [2012] 「公契約法と公契約条例—日本と諸外国における公契約事業従事者の公正な賃金・労働条件の確保—」『レファレンス』平成 24 年 2 月号、53-78 頁。
 安田直樹 [2019] 「英国における社会価値法 (Social Value Act) がもつ今日的な課題 公共調達における社会的責任と経済的効果を高める取り組みに関する一考察」『経営戦略研究』第 14 号、31-43 頁。

Research on the social value that U.S. public procurement in Japan can affect local communities

Shigenori Wada
Tohoku University, Graduate School of Economics and Management

Abstract

The federal acquisition of supplies and services in the U.S. includes social value that prioritizes or set aside the ordering for AbilityOne participating nonprofit agencies, Federal Prison Industries, and women-owned small business concerns. The U.S. public procurement in Japan, however, does not enter into public contracts considering social value targeting Japanese entities or nonprofit organizations. This paper regards it as a research question and pursues the possibility of affecting social value to Japanese communities as well. The consideration begins based on the Federal Acquisition Regulation with the objective of obtaining fundamental knowledge for achieving social value.

It reaches to the conclusion to incorporate social value into U.S. public procurement in Japan by lobbying the Office of Federal Procurement Policy and NAVFAC HQ. In the Simplified Acquisition Procedure, a NAVFAC Language of the social value will be newly incorporated into the solicitation, and only applicable small business concerns will be set aside to participate in the quotation process. In the Contracting by Negotiation, social value will be selected as one of non-price factors under the comprehensive evaluation proposal method to reflect the overall evaluation.

Keywords: U.S. Public Procurement, Community, Social Value, Small Business, Nonprofit Organization

本稿は、富士大学大学院「第5回富士大学税務会計研究会」での講演内容の配布資料で、テーマは「現代会計学の動向—会計教育の過去・現在・未来の側面から現代会計学の動向を概観する—」である。

過去の講演配布資料であるが、2014年時点での講演「会計学の動向—会計教育の過去・現在・未来の側面から現代会計学の動向を概観する—」から少しでも学び・考えることもあるかと思ひ掲載することにした。勿論、既に10年を経過しているので批判を歓迎しております。

学術の研究は、「歴史から学び、現在を直視し、未来をデザインする」、「歴史・理論・政策の統合的研究」、「複眼的思考による研究」、「演繹的研究・機能的研究」、「内在的研究・外在的研究」など多様な研究方法の導入が必要と考えています。

2014年11月29日

富士大学大学院
第5回富士大学税務会計研究会

現代会計学の動向

—「会計学教育の過去・現在・未来」の側面から
「現代会計学の動向」を概観する—

青森公立大学大学院 藤永弘

はじめに—会計学研究及び会計教育担当科目からの自己紹介—

中央大学の学部・大学院・研究所での学修・研究（講義受講科目）

学部での学修分野：（中央大学第一経済学部在学時）

「経済学」（近代経済学・金融論ゼミ）の「歴史・理論・政策」の学修

大学院での学修・研究分野：（中央大学大学院商学研究科修士課程・博士課程在学時）

「会計学」（原価計算論・管理会計論・財務会計論・監査論・経営分析）

「商学」（マーケティング論）

「経営学」（ドイツ経営学・アメリカ経営学、日本経営学）

「経済学」（マルクス経済学）

会計学研究所（CPA 特別別研究生）

「簿記」、「財務諸表論」、「原価計算論」、「監査論」、「経営学」、「商法」の学修

札幌学院大学・青森公立大学での講義科目

「簿記原理」、「工業簿記」、「原価計算論」、「会計学総論」、「管理会計論」、「会計教育論」、「財務分析論」、「経営分析論」、「財務管理論」、「自治体会計論」「観光ビジネス論」、「マーケティング論」

札幌学院大学大学院・青森公立大学大学院・青森中央学院大学での担当講義科目

「会計学特別研究」、「管理会計論特論」、「地域社会会計論」、「租税法特論」、「自治体会計論」「修士論文作成指導」、「課程博士論文作成指導」

札幌学院大学会計学研究所講座部講義科目

公認会計士受験指導：「財務諸表論」

税理士受験指導：「財務諸表論」

簿記検定試験指導：「日商簿記検定試験、3級・2級・1級」

ビジネス会計検定試験指導：「ビジネス会計検定試験3級・2級」

販売士受験指導：「販売士検定試験、3級・2級」

海外経済事情調査研究（札幌学院大学・青森公立大学）

ヨーロッパ：ドイツ、フランス、イタリア、ベルギー、オランダ、デンマーク

アジア：中国、シンガポール、タイ、マレーシア、ベトナム、インドネシア、オーストラリア、グアム島

会計学研究と会計学教育の過去・現在

(1) 会計学教育を取り巻く環境の過去と現在

マーチン・トロウの高等教育発展段階説

「エリート型大学」→「マス型大学」→「ユニバーサル・アクセス型大学」

日本経済の推移

- ① 「戦後に経済復興・再建期」→「高度経済成長期」→「バブル経済期」→「低経済成長期・マイナス経済成長期」→「グローバル経済期」
- ② 「利害調整型市場経済」→「株主重視型市場経済」→「混合型市場経済」
- ③ 「中央集権体制」→「地方分権体制」

武田隆二教授の市場経済論

「プロダクト型市場経済」→「ファイナンス型市場経済」→「ナレッジ型市場経済（知識情報型市場経済）」

現代社会の時代認識

- ① 「グローバル化社会」
- ② 「高度情報化社会」
- ③ 「価値観多様化社会・顧客満足多様化社会」
- ④ 「地球環境保全社会」
- ⑤ 「先進国・新興国共生社会」
- ⑥ 「少子高齢化社会と地球人口増加社会」
- ⑦ 「地方分権化社会」

日本社会の変化

「加工貿易立国」→「科学技術立国」→「観光立国」（歴史・自然・文化・ライフスタイル・食品・医療など）

日本の会計学の世界

- ① 「財務会計」→「管理会計」→「社会会計」
- ② 「国内中心の会計制度・会計システムの研究」→「外国の会計制度・会計システムの比較研究」→「国際財務会計の研究・国際管理会計の研究」
- ③ 「国内会計基準」→「国際会計基準」（グローバルスタンダード）→「会計の世界基準」
- ④ 「輸入型管理会計の理論と実践」→「輸出型管理会計の理論と実践」
- ⑤ 「公開企業会計・大企業会計」→「中小企業会計」
- ⑥ 「企業会計」→「公会計（国家会計・自治体会計）」→「地域社会会計」

浦崎直浩の「経済、経営、会計関係の推移」

「経済が変われば経営が変わる、経営が変われば会計が変わる」→「会計が変われば経営が変わる、経営が変われば経済が変わる」

(2) 戦後の新制大学における教育改革と会計学教育

新制大学の目的

「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、道徳的及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）

新制大学の教育目的の「3 本柱」

- ① 専門的な学術・学問の研究
- 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

(3) 新制大学の教育目的を適切に達成するための「大学設置基準」の制定

長所

- ①大学の在り方、学科別の教育課程及び教育方法について細部にわたり規定され、それに基づいた行政指導を行うことにより、大学の研究・教育の水準を一定に維持し、学術や文化の向上、豊かな活力のある社会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。

短所（時代の変化と共に）

- ①大学教育に対する細部にわたる規制・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、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できず、大学教育の硬直化を招くこととなった。
- ②大学の財政上の理由や教員の人的理由もあるが、大学の「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、特色ある大学づくり、特色ある教育改革

の阻害要因となった。

(4) 会計学教育に関する設置基準

「大学設置審議会内規基—特定学部及び特定学部の学科についての申し合わせ—」

「大学基準協会—商学教育に関する基準—」

「大学基準協会—経営学教育に関する基準—」における会計教育科目

(5) 商学部における商学教育

① 商学部の主要科目

—「生産」から「消費」までの流通過程を中心とした教育科目—

「商学概論」、「商業史」、「商業政策」、「工業政策」、「商品学」、「交通論」、「海運論」、「関税及び倉庫論」、「保険論」、「貨幣論」、「銀行論」、「配給論」、「広告論」、「証券市場論」、「貿易論」、「外国為替論」、「商店経営論」、「工業経営論」など

② 商学部における会計学教育の主要教育科目

—商学部の主要教育科目を前提とした会計教育科目—

「簿記原理」、「会计学原理」、「原価計算論」、「商業簿記」、「銀行簿記」、「監査論」など

(6) 新制大学制度の下での会計学教育環境

① 企業の「会計制度」の整備とそれを担う「会計担当者」の育成

日本商工会議所簿記検定試験、全国経理学校協会簿記検定試験、全国商業高等学校簿記検定試験などの導入による会計担当者の育成教育

② 「企業会計原則」の制定、「監査基準」の制定、「原価計算基準」の制定

「企業会計原則」・「監査基準」・「原価計算基準」の会计学教育

③ 「公認会計士制度」の導入に伴う「公認会計士試験制度」の導入

「公認会計士」の育成のための会计学教育

④ 「税理士制度」の導入に伴う「税理士試験制度」の導入

「税理士」の育成のための会计学教育

⑤ 法律制度の影響

「商法・会社法」、「金融商品取引法（旧証券取引法）」、「租税法」、「経済関係法」の下での制度会计学教育

⑥ 経済産業省（旧通産省）の各種答申

「企業における内部統制の大綱」、「経営方針遂行のための利益計画」、「コスト・マネジメント」、「事業部制における利益管理」、「企業財務政策の今後のあり方」など

「原価計算」・「管理会計」・「内部統制」・「内部監査」などに取り込まれた会计学

教育

(7) 商学部・経営学部の会計学教育

① 外部利害関係者（ステークホルダー）の利害調整・意思決定のための会計教育

「簿記論」、「原価計算論」、「財務会計論」、「財務諸表論」、「会計基準論」、「連結会計論」、「企業結合会計論」、「監査論」、「財務分析論（経営分析論）」、「会計情報論」、「税務会計論」、「国際財務会計論」、「環境財務会計論」など

② 経営者・経営管理者などの経営・経営管理のための会計教育

「簿記論」、「原価計算論」、「管理会計論」、「意思決定会計論」、「業績管理会計論」、「原価管理論」、「予算管理論」、「資金管理論」、「経営分析論」、「戦略会計論」、「経営監査論（内部監査論）」、「国際管理会計論」、「環境管理会計論」など

③ 財務会計領域と管理会計領域を統合した会計教育

「会計学原理」、「会計史」、「会計制度比較論」、「中小企業会計論」、「環境会計論」、「生態会計論」、「NPO 会計論」、「自治体会計論」、「公会計論」、「英文会計論」など

(8) 大学を取り巻く環境の変化に伴う大学設置基準の大綱化・弾力化と会計学教育

大学設置基準改正の背景

- ①政治・経済・産業などの社会の著しい変化、急速な技術改革の進展の中で、適用可能な高度の専門的知識・能力を持った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高度情報化およびグローバル化の進展による地球化社会に適合した大学への改革の期待の増大。
- ③急速な社会の変化へ対応可能な、リフレッシュ教育、リカレント教育などの生涯教育の場としての大学への期待の増大。
- ④大学への進学目的意識の不明確な学生に対して、学習意欲、知的関心、知的満足感を養うための大学教育改革への期待の増大。など

教育改革への期待

- ①「大学設置基準」の大綱化・弾力化により大学自身、教員自身による大学改革・教育改革への積極的な取り組み。
- ②研究と同様に教育を重視し、大学の自己改革により教育の特色化、個性化、多様化への取り組み。
- ③大学独自の教育理念、教育目標を設定し、教育目標達成に適合的な授業科目の開設。
- ④新しい社会の変化に対応するための継続教育、再教育、生涯教育などへの取り組み。

会計教育への影響

- ①政治・経済・産業などの変化に対応した会計学教育科目の開設が行われた。
- ②一般教育と専門教育の区別の廃止の理解が正確でないため、会計学専門教育の基礎

である教養教育の強化が期待できなかった。

③財政的な保証がないために大学教育の特色化、個性化、多様化が期待できなかった。

④大学が如何なる教育改革を行うか、まさに大学の経営能力、大学の教育に対する力量、見識が問われることとなった。

(9) 大学教育の学士課程教育における各分野の質保証と会計学教育

①「広義の経営学教育」は、私企業のみならず、あらゆる「継続的事業体」が「社会的使命」を図るに必要な課題設定と問題解決を行い維持・存続・発展を図られる能力を育成する教育である。

②「広義の経営学教育」は、「経営学」、「会計学」、「商学」、「経営工学」、「経営情報学」などの知見を統合・融合した教育である。

③ 日本学術会議「学士課程教育における分野別質保証」

(参考資料『経営学の参照基準』日本学術会議、2012年8月31日、参照)

④ 日本学術会議「経営学大学院教育のあり方検討分科会」

⑤ 日本学術会議「地域経営学のあり方検討分科会」(開設予定)

会計教育の未来

—何処の国でも生きていける力、

何処の国の人々と仕事ができる力の教育—

(10) 会計学教育の未来展望

① 会計学は、私企業のみならず、あらゆる「継続的事業体」の経営活動の「将来の姿」、「現在に姿」、「過去の姿」を会計的に写像(必要に応じて動画的に写像)し、「内部・外部の利害関係者」の意思決定に有用な情報を提供することを認識させる。

② 会計学は、「意思決定機能」、「業績評価機能」と共に、「社会秩序維持機能」を有することを正確に認識させる。

③ 「財務会計教育」→「管理会計教育」→「社会会計教育」

④ 「営利企業の会計教育」→「非営利企業の会計教育」→「あらゆる継続的事業体の会計教育」

⑤ 「公開企業の会計教育」と「非公開企業の会計教育」

⑥ 「大企業の会計教育」と「中小企業の会計教育」

⑦ 「国家・政府会計教育」と「自治体会計教育」

⑧ 「環境会計教育」→「CSR会計教育」→「サステナブルティ会計教育」

⑨ 「業種別会計教育」(農業会計・水産業会計、林業会計、酪農業会計、電力業界会計資源会計、学校会計、病院会計、NPO・NGO法人会計、宗教法人会計など)

⑩ 「財務会計情報(定量情報)教育」と「非財務会計情報(定性情報)教育」の統合された「統合報告会計教育」・「統合会計情報教育」

- ⑪ 「私企業」のみならず、あらゆる「継続的事業体」の会計学教育
- ⑫ 「会计学」・「経営学」・「商学」・「経営工学」・「経営情報学」などの統合・融合された会計学教育
- ⑬ 「会计学」の「理論・歴史・政策」の統合された会計学教育

(11) 会計力の育成—会計学は「理論科学であると共に、実践科学である」ことから、会計学教育を通じて「理論的力量」と「実践的力量」の育成—

- ① 「経済学」、「経営学」、「商学」、「会计学」、「経営工学」、「経営情報学」の相互補完関係を理解させる。
- ② 「有価証券報告書」（和文・英文）の解読力・分析力の育成
- ③ 「日本語と英語」によるコミュニケーション能力の育成
- ④ 会計学の「理論」・「歴史」・「政策」の研究の深化・進化と統合教育
- ⑥ 現場教育の導入：「座学（理論的学修）」と「現場（実践的学修）」の両面教育
- ⑦ 英文による「IFRS」解読教育、すなわち、「IFRSの根底にある原理主義」と「IFRSのフレームワーク」を理解させると共に、「IFRSの趣旨」を簡潔に、そして網羅的に理解させる教育
- ⑦ 学内の「FD」と共に、大学横断的「FD」（例えば、全国ビジネス系大学教育会議、日本会計教育学会など）による会計学教育力の育成

(12) 体験的会計教育

- ① 講義前に「挨拶」と「講義に関係するニュースのコメント」を行う。
- ② 講義の後に講義の研究課題「レポート」を課す。翌週に「解説・解答例」を配布して、復習を兼ねて解説し、本日の講義に繋げる。
- ③ 「国内の日本企業・外国企業」を視察する。
- ④ 「講義関連の新聞記事・雑誌記事」のコピーを配賦し、解説する。
- ⑤ 「会計理論」と「会計スキル」を一体として講義を行う。
- ⑥ 「海外の日系企業・現地企業」の視察への参加を呼び掛ける。ヨーロッパ諸国とアジア諸国の企業視察を行っていたが、近年はアジアの新興国のみである。
- ⑦ 「簿記検定試験（財務諸表の作成方法）」、「ビジネス会計試験（財務諸表の見方・分析の仕方）」、「販売士試験」、「FP試験」の最低2級の習得・資格取得を呼び掛けている。
- ⑧ 「知的感動」の表現方法を実践させる。5感で学修する習慣をつける。
- ⑨ 「図表化」可能な物は、図表化させる。
- ⑩ 「関心のある企業」2社以上の「有価証券報告書」を読み、財務諸表分析し、コメントを付したレポートを提出させる。
- ⑪ ケース・スタディーにより継続的事業体の課題設定と問題解決能力を育成する。

(13) 生涯教育の場としての「経営学大学院における社会人大学院教育」

- ① 「キャリア・アップ」としての社会人大学院教育
- ② 「世界基準」としての MBA 教育、PhD 教育
- ③ 「アカデミックな Dr」と「実業界の Dr」育成のための社会人大学院教育
- ④ 「起業家育成」のための社会人大学院教育
- ⑤ 「最先端経営学の理論と実践」を学ぶ社会人大学院教育
- ⑥ 「高度職業人育成」のための社会人大学院教育
- ⑦ 「グローバル人材育成」のための社会人大学院教育

編集後記

2024 年は、3 月 22 日、23 日に札幌学院大学にて、札幌学院大学大学院地域社会マネジメント研究科・社会連携センターと地域経営学会共催の「地域経営合同研究大会」を開催し 10 月 5 日、6 日に新潟大学にて、「第 47 回地域経営学会研究大会」を開催しました。両研究大会での研究成果およびその後の研究成果を当学会誌に投稿されることを期待しています。

地域経営に関する研究成果は、当学会を含め地域経営に関する関連学会などで多くの研究分野からの調査・研究成果が見られるようになりました。地域経営に関する研究者の増大と地域経営に関に関する多面的な研究と共に。地域経営の調査・研究の進化・深化を喜んでいます。

当学会の①特別委員会「新時代の大学の経営・研究・教育・社会貢献のあり方の研究」と②特別委員会「新時代の自治体のあり方の研究」も来年度から当学会誌に研究成果を随時公表する予定であります。

学会誌による研究成果の公表は、研究者の社会貢献の一つであります。従って、研究の成果が地域社会の創生に向けて地域価値の創造・地域価値の増大となる研究を期待しています。

学会誌「地域経営学研究」編集委員長
藤永 弘