

經濟論叢

第 155 卷 第 4 号

J R 連結財務諸表の作成をめぐる

理論問題の再検討(1).....藤 井 秀 樹 1

日米貿易摩擦とアメリカ鉄鋼保護貿易政策の

展開.....石 川 康 宏 18

合繊メーカーと織布・染色企業の

企業間関係.....山 口 勝 則 35

分業論的發展觀の系譜とその現代的意義.....松 尾 昌 宏 57

平成 7 年 4 月

京 都 大 學 經 濟 學 會

J R 連結財務諸表の作成をめぐる 理論問題の再検討(1)*

——運輸省連結データの検討を手がかりとして——

藤 井 秀 樹

I は じ め に

(1) 検討素材の位置づけ

運輸省鉄道局は1992年10月に、『国鉄改革後5年間の成果と課題』と題するレポート(以下たんに「運輸省レポート」という)を公表した¹⁾。

同レポートは、(i) J R グループを構成する主要9法人²⁾のすべてを分析対象

* 本稿は、財団法人日本証券奨学財団の研究調査助成金にもとづく共同研究「連結会計の理論的実証的再検討」(平成4-5年度、研究代表者・醍醐聰東京大学経済学部教授)において筆者が担当した研究の成果をまとめたものである。研究成果の刊行(醍醐聰編著『連結会計——体系と実態』同文館、1995年)にあたり、紙幅の制約から、筆者担当稿のかんりの部分を割愛せざるをえなかった。本稿は、筆者担当稿の割愛部分を復元したうえで、当該稿にさらに加筆・修正をほどこしたものである。

1) 運輸省レポートの全文は、『トランスポート』第42巻第10号、1992年10月、ならびに『J R ガゼット』第68-71号、1992年11月-1993年2月に、それぞれ収録されている。これら2誌に収録された運輸省レポートには、文章表現、収録されたデータ・図表の種類等に若干の相違がみられるが、それらは全体の論旨を左右するものではない。以下では注記の便宜上、運輸省レポートからの引用は基本的に、『トランスポート』第42巻第10号、1992年10月によることとする。

なお、本稿が依拠する主たる公表決算資料は、『日本国有鉄道監査報告書』および『日本国有鉄道の改革に関する施策の実施の状況に関する報告』(以下たんに『国鉄改革に関する報告』という)の各年度版である。以下たんに公表決算資料という場合、それは、これら決算資料のいずれか、あるいはその両方をさすものとご理解いただきたい。

2) ここでいう主要9法人とは、J R 北海道、J R 東日本、J R 東海、J R 西日本、J R 四国、J R 九州、J R 貨物、新幹線鉄道保有機構(以下たんに「保有機構」という)、日本国有鉄道清算事業団(以下たんに「清算事業団」という)をさす。本稿では、これら9法人をJ R グループと呼び、J R 連結データを作成するさいの連結企業集団とみなす。

以上の詳細については、拙稿「J R 連結決算分析序説——J R 連結財務諸表作成の試み——」『会計検査研究』第7号、1993年3月、81ページ、85ページを参照されたい。なお以下、本稿で

としていること、(ii)10項目にわたる広範な問題領域について国鉄改革の前後各5年間(合計10年間)の時系列分析をおこなっていること、(iii)内部資料や一次資料を分析的に再構成した多くの図表およびデータを収録していること、(iv)以上をふまえたうえで国鉄改革にたいする運輸省鉄道局としての総合的評価を提示していることから、国鉄改革の「成果と課題」に関する実証的研究を進めていくうえで、きわめて貴重な検討素材となっている。

しかし、運輸省レポートの検討素材としての意義は、以上につきるものではない。本稿との関連でとりわけ注目されるのは、同レポートが、JR各法人間における内部取引項目の相殺消去をふまえた一種の連結データ(以下たんに「運輸省連結データ」という)を提示し、当該データについてあるていど踏み込んだ分析をおこなっていることである。別稿³⁾でふれたように、問題の重要性にもかかわらず、JRグループの連結データ(以下たんに「JR連結データ」という)に類する資料が関係当局によって公表されたことは、それまで一度もなかった。つまり、運輸省連結データは、関係当局によって公表された初めての、そして現時点では唯一の、JR連結データとなっているのである。本稿で運輸省レポートを検討素材としてとりあげるのは、まさに、同レポートの有するかかる意義によるものである。

とはいえ、会計学の観点から運輸省連結データをやや詳細に検討すると、そこには興味深い示唆が含まれている反面、いくつかの無視しえない問題点も伏在していることに気がつくのである。当該連結データは、運輸省レポートにおいて提示された国鉄改革にたいする同省鉄道局の評価に連動しているだけでなく、国鉄改革の成否に関する一般の論調や専門研究にも一定の影響をおよぼしつつある⁴⁾。したがって、当該連結データにいかなる示唆と問題点が含まれているかを明らかにすることは、会計学研究に課せられた1つの社会的責務と

は、当該拙稿を「筆者別稿」(あるいはたんに「別稿」)と記す。

3) 筆者別稿、84ページ。

4) たとえば、『日本経済新聞』1992年10月21日付朝刊；桜井徹「民営化の到達点と課題」玉村博已編著『民営化の国際比較』八千代出版、1993年、48-55ページなどを参照されたい。

いっても決して過言ではなかろう。本稿は、別稿で筆者が提示したJ R連結データとの比較検討をつうじて、運輸省連結データの示唆と問題点を照射し、もって「国鉄改革後5年間の成果と課題」の正確な理解に接近しようとするものである。

あらためて指摘するまでもなく、この作業は、筆者が別稿で提示したJ R連結データそれ自体の適否を検証することにもつながる。本稿での検討をふまえたうえで、その不備をおぎない、再度、筆者自身が構想するJ R連結データを提示してみたいと思う。そのさい、再提示するJ R連結データの検証可能性を確保するべく、当該連結データの作成手続は、脚注での補足的説明等をつうじて、可能なかぎり詳細に提示することにしたい。

(2) 問題の所在

本題に入るまえに、J R連結データの作成にかかわるおもな問題点について、かんたんに言及しておきたい。

J R連結データの作成作業は基本的には、企業会計における連結決算制度(以下たんに「連結決算制度」という)に準拠して進められる。かかる作業によってはじめて、国鉄改革の財務的成果を企業会計の観点から鳥瞰的に示すJ R連結データを作成することが可能となるのである。

しかし、J R連結データを作成するためには、連結決算制度が予定していない(その意味で「非制度的」な)いくつかの特殊な処理手続も同時に必要となるのである。そうした処理手続のうち、ここでとくに強調しておく必要があるのは、清算事業団および保有機構の連結である。

清算事業団は、その名称から容易に推察されるように、一種の清算会社として存在している。そして、周知のように、連結決算制度においては清算会社は連結の範囲に含めないものとされている(連結財務諸表原則第3の1の3)。しかし、国鉄長期債務等の7割弱を継承すると同時に、国鉄改革5年後の1991年度末時点でJ R鉄道7社の発行株式を排他的に所有する(ということはすな

わち連結決算上の親会社に擬制される) 清算事業団を連結から除外したのでは、国鉄改革の財務的成果を鳥瞰的に示すようなJR連結データを作成することはまったく不可能となるであろう。つまり、この場合、連結決算上の親会社が同時に清算会社でもあるという、きわめて特異な(通常の企業経営ではありえない)企業集団の連結が、不可欠の作業課題となるのである。

他方、保有機構は保有機構法にもとづいて設立された特殊法人であるが、同機構は設立にあたっていかなる組織体からも出資を受けていない。つまり、同機構と清算事業団(あるいはJR鉄道各社)の間に、連結決算制度にいう支配従属関係は一切存在しないのである。しかし、だからといって、新幹線鉄道施設のすべてを継承した保有機構を連結から除外したのでは、清算事業団の場合と同様、国鉄改革の財務的成果を鳥瞰的に示すようなJR連結データを作成することはまったく不可能となるであろう。

すなわち、以上を要するに、国鉄改革の財務的成果を鳥瞰的に示すようなJR連結データを作成するうえで、清算事業団と保有機構の2法人は必要欠くべからざる連結対象となるのである。したがって、本稿での課題を遂行するためには、一方で連結決算制度を基本的準拠枠とした連結データの作成作業を進めつつ、他方で清算事業団および保有機構の連結という非制度的作業を手掛けることが必要不可欠となるのである。そして、かかる非制度的作業から、さまざまな理論問題が発生することになるのである。次節以下(とりわけIV節)での紙幅の多くは、そうした理論問題の検討に費やされている。

II 運輸省レポートにおける「大胆な前提」の検討

運輸省レポートは、JR鉄道各社(運輸省レポートの用語法にならい、JR鉄道各社を以下たんに「JR各社」という場合もある)の順調な決算を支えている重要な要因の1つとして清算事業団による国鉄長期債務等の継承措置をあげ、「経営に対する国鉄改革のインパクトを的確に把握するためには、JR各社の収支と長期債務の多くを継承した清算事業団等との収支を合算し、国鉄の

収支と比較してみる必要がある⁵⁾と述べている。

別稿でもふれたように、「〔清算〕事業団を含めた連結決算をして、その赤字の多少を比べる見方は、はっきりいって間違いだ⁶⁾」とする見解が J R 関係者の間に散見されるが、運輸省レポートの上掲の指摘は、そうした見解の一般的妥当性（すなわち国民一般にたいする説得力）を実質的に否定するものとなっているのである。このことを、ここでまず確認しておきたいと思う。

しかし、「国鉄の会計処理と J R 各社等の会計処理は大きく異なっている⁷⁾」ので、国鉄および J R 各社等の公表決算データを未加工のまま比較・分析することは、理論的にも、技術的にも不可能である。したがって、運輸省レポートでは、「大胆な前提をおいて統一的な会計処理で試算を行い、国鉄改革の前後の収支を比較する⁸⁾」という手続がとられている。同レポートで示された「大胆な前提」を整理すれば、以下のとおりである⁹⁾。

5) 運輸省鉄道局、前掲レポート、33ページ。

6) 「討論のひろば——国鉄改革から2年・J Rの実績と課題」『朝日新聞』1989年3月29日付朝刊における松田昌士氏（J R 東日本常務取締役・総合企画本部長——当時）の発言。

同様の見解は、「〔特集〕交通経営フォーラム・J N RからJ Rへ——鉄道の経営革新」『運輸と経済』第48巻第4号、1988年4月、6ページにおける井手正敬氏（J R 西日本代表取締役副社長——当時）の発言；住田正二（J R 東日本代表取締役社長——当時）『鉄路に夢をのせて』東洋経済新報社、1992年、20-22ページにもみることができる。

7) 運輸省鉄道局、前掲レポート、33ページ。

8) 同上レポート、33ページ。

9) 同上レポート、33-34ページ。

国鉄改革の顛末ならびに J R グループ主要9法人の経営実態を最もよく知る立場にあるはずの運輸省鉄道局でさえ、J R 連結データを作成するにあたり「大胆な前提」を置かざるをえなかったというのは、筆者にとってもいささか意外であった。

というのも、国鉄改革が「国政上の最重要課題」（国鉄再建監理委員会監修『国鉄改革——鉄道の未来を拓くために——』運輸振興協会、1985年、139ページ）であり、しかも「多くの関係者の多大な労苦と全国民の並々ならぬ協力によって成し遂げられるもの」（同上書、107ページ）である以上、当該改革の財務的成果を継続的かつ体系的に追跡・検証するための制度的体制が関係当局内に当然設置されているはずだと、筆者は考えていたからである。

この問題は、国鉄時代に実施されていた線区別収支管理が、その算定作業が膨大である等として、国鉄改革以降、J R 旅客各社では実施されなくなった事実（総務庁行政監察局『旅客鉄道株式会社に対する監督行政監察結果報告書』1991年11月、36ページ）と軌を一にしているようにも思われる。

A. 国鉄改革以前の国鉄損益データ

J R 鉄道各社の会計基準に準じて以下のような処理をおこなう。

- (イ) 営業収益には旅客・貨物収入および雑収入を計上する。
- (ロ) 営業費には人件費、物件費および減価償却費を計上する。
- (ハ) 営業外利益（「営業外収益」の誤りではないかと思われる——引用者注）には雑利益を計上する。
- (ニ) 営業外費用には雑損失、利子・債務取扱諸費等を計上する。
- (ホ) 特別利益には固定資産売却収入、助成金受入等を計上する。
- (ヘ) 特別損失には固定資産除却損等を計上する。

B. 国鉄改革以後の J R 各社等損益データ

J R 鉄道各社、清算事業団、保有機構および鉄道整備基金の決算を合算して、J R 連結データを作成する。そのさい、以下のような、各法人間の内部的な支払・受取を控除する。

- (イ) J R 鉄道各社相互間の収支（路線使用料、駅相互使用料等）
- (ロ) 新幹線リース料（新幹線譲渡）関係の収支
- (ハ) 保有機構が清算事業団に支払う借入金利息関係の収支等

C. 清算事業団における一部損失の控除

清算事業団の損失のうち、日本鉄道建設公団および本州四国連絡橋公団からの長期債務継承にともなう損失（以下たんに「公団債務継承損」という——引用者注）を控除する。

以上の「大胆な前提」にもとづいて作成されたのが、表1の国鉄・J R 損益データ（以下たんに「運輸省データ」という）である。運輸省レポートは、当該データに依拠しながら、国鉄改革前後の損益比較をおこない、損益数値にみる業績が国鉄改革を契機に大きく好転していることを強調している。とりわけ、「営業損益については、国鉄改革を契機に赤字から黒字に転じており、このこ

表1 運輸省レポートにおける国鉄・JR損益データ

(単位:億円)

項 目	1982年度	1983年度	1984年度	1985年度	1986年度	1987年度	1988年度	1989年度	1990年度	1991年度
営業収益	29,493	29,606	31,027	33,105	34,168	35,329	38,009	39,498	42,447	44,154
営業費	38,774	40,371	39,963	42,262	37,728	32,762	33,781	35,415	36,385	38,960
(人件費)	20,574	21,141	20,939	23,024	21,152	17,842	17,119	18,492	17,448	18,117
営業損益	△9,281	△10,765	△8,937	△9,156	△3,561	2,567	4,228	4,083	6,062	5,194
経常損益	△21,407	△24,896	△24,272	△25,849	△19,706	△13,257	△13,080	△12,866	△10,444	△11,273
特別利益	7,967	8,700	8,084	7,678	7,114	3,752	5,098	9,991	19,410	10,604
(固定資産売却費)	707	1,661	1,531	1,544	3,220	1,328	2,035	2,491	8,110	7,772
特別損失	338	408	316	307	1,019	649	1,142	1,362	2,134	2,318
当期損益	△13,778	△16,604	△16,504	△18,478	△13,610	△10,154	△9,124	△4,317	6,832	△2,987

(原注) 端数処理のため、差し引きが合わない場合がある。

(注1) 表の原タイトルは「国鉄の決算の推移(昭和57年度～昭和61年度)とJR各社等の決算の合算の推移(昭和62年度～平成3年度)」である。

(注2) 本稿の他の表との統一性を確保するために、年度表記は西暦に改めた。

(注3) 「固定資産売却費」は「固定資産売却収入」の誤りではないかと思われる。

(注4) 1989年度の当期損益「△4,317」は「△4,237」の誤りではないかと思われる。なお、△はマイナスの金額を表わす。以下同じ。

(出所) 運輸省鉄道局「国鉄改革後5年間の成果と課題」『トランスポート』第42巻第10号、1992年10月、36ページ。一部省略。

とは特筆に値しよう」¹⁰⁾と、同レポートは述べている。

問題は、運輸省データの言明能力いかんである。あらためて指摘するまでもなく、その言明能力は基本的には、以上にみる「大胆な前提」の理論的妥当性いかに依存している。

ところが、運輸省レポートにおいては、上記A、B、Cに整理した断片的な処理手続が提示されているのみで、「大胆な前提」の全容は明らかにされていない。運輸省データの言明能力を検証するためには、「大胆な前提」の全容を明らかにしたうえで、その理論的妥当性を会計学の観点から検討することが不可欠の作業となるであろう。そこで、次節以下では、公表決算資料および利用可能なその他の関連文献・資料によりながら、その作業を進めていくことにしたいと思う。

ただし、表1にみるように、運輸省レポートでは損益計算書の連結のみが問題とされ、貸借対照表の連結は考慮外におかれている。したがって、以下での検討も、さしあたりは、損益計算書データにまとを絞ったかたちで進めていくことにする。

III 運輸省データの検討(1)

— 国鉄損益データについて —

(1) 公表決算データにもとづく国鉄損益データの再現

運輸省レポートにおける「大胆な前提」の全容を明らかにするための予備的作業として、本節ではまず同レポートで提示された国鉄損益データに着目し、当該損益データが具体的にどのような集計処理にもとづいて作成されたものであるかを明らかにしていきたいと思う。国鉄損益データに着目するのは、当該データの集計処理については内部取引項目の相殺消去が不要であり、したがって、その集計処理のプロセスを追跡することが比較的容易だからである。国鉄損益データの集計処理は、同レポートにおけるJR連結データの作成手続を推

10) 運輸省鉄道局、前掲レポート、35ページ。

定するための重要な手がかりとなるであろう。

表2は、表1の国鉄損益データの作成に関連したと思われる公表決算データを、国鉄の公表決算資料から集計したものである。これらの公表決算データを、下記Dのように再集計すると、表1の国鉄損益データをほぼ完全に再現することができる。したがって、下記Dに掲げた一連の集計処理は、国鉄損益データの作成に関する「大胆な前提」の全容を示すものと考えてよいであろう。

つまり、これによって、国鉄の公表決算データを「JR〔鉄道各社〕の会計基準に準じて」¹¹⁾再集計したという運輸省レポートの「大胆な前提」を、具体的な勘定科目のレベルで確認することができるのである。

D. 運輸省レポートにおける国鉄損益データの集計処理（推定）

- (イ) 営業収益＝旅客収入＋貨物収入＋雑収入
- (ロ) 営業費＝人件費＋物件費＋減価償却費
- (ハ) 営業外収益＝雑利益
- (ニ) 営業外費用＝利子及び債務取扱諸費＋繰延資産償却費＋雑損失
＋特定長期借入金利子
- (ホ) 特別利益＝固定資産売却収入＋見返勘定取崩額＋助成金受入
＋財政再建利子補給金
- (ヘ) 特別損失＝固定資産除却費＋特別勘定への繰入

運輸省レポートにおける国鉄損益データの集計処理は、以上にみるように、基本的には、鉄道事業会計（より正確に言えば1987年2月20日運輸省令第7号「鉄道事業会計規則」）の損益計算書様式に準じたものとなっている¹²⁾。

ちなみに、筆者が別稿で国鉄損益データを作成するさいにおこなった集計処

11) 運輸省鉄道局、前掲レポート、33ページ。

12) 鉄道事業会計規則は、鉄道事業法第20条第1項にもとづく運輸省令として制定されたもので、会計制度上は、計算書類規則および財務諸表等規則の特例として位置づけられている。

鉄道事業会計規則の詳細については、谷哲二郎ほか「新会社の経理制度について」『国有鉄道・国鉄線』第45巻第2号、1987年2月、8ページ以下；藤原威一郎「鉄道事業法解説」『JRガゼット』第71号、1993年2月、70ページ以下などを参照されたい。

表2 国鉄の公表決算データ(損益計算書データ) (単位: 億円)

	1982年度	1983年度	1984年度	1985年度	1986年度
一般勘定損益計算書					
営業収入	33,130	32,989	33,898	35,528	36,051
旅客収入	25,415	25,797	27,504	29,422	30,269
貨物収入	2,794	2,415	1,985	1,857	1,676
雑収入	1,284	1,394	1,538	1,826	2,223
助成金受入	3,638	3,383	2,871	2,422	1,883
営業経費	47,749	51,401	52,091	55,728	53,052
営業費	34,466	35,740	35,318	37,637	33,119
人件費	20,574	21,141	20,939	23,024	21,152
物件費	13,892	14,599	14,379	14,613	11,967
利子及び債務取扱諸費	7,989	9,785	10,926	12,199	13,253
減価償却費	4,308	4,631	4,645	4,624	4,610
固定資産除却費	338	408	316	286	1,018
繰延資産償却費	648	836	886	982	1,052
営業外収益	931	1,913	1,788	1,819	3,604
見返勘定取崩額	166	199	225	255	284
固定資産売却収入	707	1,661	1,531	1,544	3,220
雑利益	58	53	32	19	101
営業外費用	90	105	99	96	213
特別勘定へ繰入	—	—	—	21	—
雑損失	90	105	99	75	213
本年度純損益	△13,778	△16,604	△16,504	△18,478	△13,610
特定債務整理					
特別勘定損益計算書					
財政再建利子補給金	3,457	3,457	3,457	3,457	1,728
特定長期借入金利子	3,457	3,457	3,457	3,457	1,728

(注) 億円未満は四捨五入したので合計額の一致しない部分がある。

(資料) 1982-1985年度については『日本国有鉄道監査報告書』各年度版、1986年度については清算事業団『昭和61年度日本国有鉄道の決算について』、横堀充『国鉄の最終決算と閉止貸借対照表』『運輸と経済』第48巻第10号、69-77ページ、『運輸白書』1988年度版、参考資料、8-9ページにより作成。

理を表2の勘定科目にもとづいて整理すると、下記Eのようになる。

E. 筆者別稿における国鉄損益データの集計処理

- (イ) 営業収益＝旅客収入＋貨物収入＋雑収入
- (ロ) 営業費＝人件費＋物件費＋減価償却費－特定人件費
- (ハ) 営業外収益＝固定資産売却収入＋見返勘定取崩額＋雑利益
＋助成金受入＋財政再建利子補給金
- (ニ) 営業外費用＝利子及び債務取扱諸費＋固定資産除却費
＋繰延資産償却費＋特別勘定への繰入＋雑損失
＋特定人件費＋特定長期借入金利子

運輸省レポートにおける集計処理と筆者別稿における集計処理には共通点（たとえば特定債務整理特別勘定損益計算書項目を国鉄の損益項目として戻入されるなど）も少なくないが、同時に、いくつかの相違点も観察される。そうした相違点のうちとくに重要と思われるのは、(i)特定人件費の集計処理（すなわち当該人件費を営業費に算入するか否か）と、(ii)損益の区分様式（すなわち営業外損益と特別損益を区分するか否か）の2点である¹³⁾。そこで以下では、これら2点について、やや立ち入った検討をくわえてみることにする。

(2) 特定人件費の集計処理

「戦中・戦後の職員大量採用と満鉄などの植民地鉄道からの引揚者の受入れによって職員の年齢構成に大きな歪みが生じていたところに、その人達が1980年代に退職期をむかえる」¹⁴⁾ ことになった。特定人件費とは、職員のかかる大

13) ただし、1986年度の運輸省データと筆者別稿データの相違の一部（たとえば、営業収益、当期損益などの相違）は、公表決算データそのものの相違に由来するものである。この相違は、1986年度については2種類（あるいはそれ以上）の公表決算データが存在するために生じたものである。

筆者別稿データは、清算事業団『昭和61年度日本国有鉄道の決算について』によるものである。運輸省データは、『運輸白書』1988年度版、参考資料、8-9ページに収録された国鉄決算データと一致している。本稿では、運輸省データとの比較可能性をできるだけ高めるために、『運輸白書』1988年度版所収の公表決算データにもとづいて1986年度の国鉄損益データを再集計した。

量退職によって発生した「退職手当と共済年金の異常負担分」¹⁴⁾をいう。

こうした性格を有する特定人件費を企業会計の観点からどう集計処理するべきかを考えるうえで示唆的なのは、国鉄監査委員会の以下のような見解および措置である。ちなみに、国鉄監査委員会は、1956年に設置された国鉄の内部監査機関であり、「監査の結果に基づいて、日本国有鉄道の業務に関し改善を必要とする事項があると認めるときには、運輸大臣に意見を提出し、又は〔国鉄〕理事会に意見を述べることができる」（日本国有鉄道法第14条第4項）とされていた。

国鉄監査委員会は、国鉄経営再建促進特別措置法（1980年12月27日）にもとづく経営改善計画の成果を明らかにするべく、1980年度の『日本国有鉄道監査報告書』から「経営成績の試算」（1981年度からは「経営改善計画の収支」）を開示しはじめた¹⁵⁾。そのさい、同委員会は、「国鉄自らの営業活動の成果である営業損益を、より明確には握するため」¹⁶⁾（傍点は原文のまま）に、「構造的な問題とされている特定退職手当と特定年金相当額とを特定損失として区分（すなわちこれら特定損失を営業損益から控除——引用者注）」¹⁷⁾する措置を講じているのである。

つまり、特定人件費は「国鉄の経営責任のらち外にある」¹⁸⁾負担を表わしているので、「国鉄自らの営業活動の成果である営業損益」を把握するためには当該人件費を営業費（ただし『日本国有鉄道監査報告書』では「営業経費」と

14) 今城光英「国鉄財政の破綻と「改革」」野田正徳ほか編『日本の鉄道——成立と展開——』日本経済評論社、1986年、315ページ。

15) 同上論文、315ページ。

16) ただし試行的な意味をもつ「国鉄経営成績の分析試算」は1979年度から開示されている（『日本国有鉄道監査報告書』1979年度版、125ページ）。

17) 『日本国有鉄道監査報告書』1980年度版、175ページ。

18) 同上報告書、175ページ。

一般勘定損益計算書においても、1978年度から、退職手当の異常支出額を明示するために、基準退職人員を超える退職人員にかかわる退職手当を特定退職手当として整理し、当該年度純損失のうち特定退職手当に相当する額を特定退職手当純損失、残余の額を一般純損失として、それぞれ内訳表示する措置がとられている。

19) 今城、前掲論文、315ページ。

いう用語が使用されている) から控除する必要があるというのが、国鉄監査委員会の見解であった。この控除措置は、当該人件費の「異常負担」項目としての性格を期間損益計算に反映させたものであり、「国鉄自らの営業活動の成果」を把握するという同委員会の「試算」の趣旨からすれば、きわめて当然の措置であったということができよう。別稿において筆者が特定人件費を国鉄の営業費から控除したのも、まさにかかる理由によるものであった。

すでにみてきたように、運輸省データの作成においても、J R 鉄道各社の会計基準(すなわち鉄道事業会計規則の損益計算書様式)に準じたデータ集計が意図されている。そうであればこそ、運輸省レポートにおいても、「国鉄自らの営業活動の成果」を表わす営業損益の再計算にあたっては、特定人件費を営業費から控除する措置がとられてしかるべきであったといわねばなるまい。

(3) 営業外損益と特別損益の区分

筆者別稿では、国鉄損益データの集計にあたり営業損益と営業外損益の区分のみをおこない、営業外損益と特別損益の区分をおこなわなかった。

というのは、国鉄の一般勘定損益計算書は営業損益と営業外損益の2区分で作成されており(表2参照)、しかも「営業経費」として整理された金額のなかには国政次元の政策的判断に起因する、国鉄にとっての管理不能費(東北・上越新幹線の建設投資にかかわる利子等がその典型であり、企業会計の観点からすれば特別損失として整理するのが適当と思われる項目)も多く含まれているために、一般勘定損益計算書の公表決算データを企業会計上の損益区分にもとづいて再集計すること(とりわけ営業外損益と特別損益に区分集計すること)がいちじるしく困難だったからである²⁰⁾。

20) たとえば、東北・上越新幹線の建設投資にかかわる利子は、「利子」という勘定科目(すなわち決算処理上の形式)から判断すれば営業外費用となるであろうが、それが国政次元の政策的判断の所産であり、「国鉄の経営責任のらち外にある」異常負担項目をなすという経済的実質から判断すれば特別損失となるであろう。政府の政策的介入を不断にうけてきた国鉄時代の決算には、こうした問題を含んだ項目が少なくない。事実、東北・上越新幹線の建設投資にかかわる費用には、以上の利子のほか、上越新幹線の公団借損料、東北・上越新幹線にかかわる減価償却費・ノ

つまり、公表決算データの集計処理にかかわる仮定や見積を必要最少限にとどめ、そのうえで「国鉄自らの営業活動の成果である営業損益」のより正確な把握を試みるべく、営業損益とそれ以外の損益（すなわち営業外損益）の区分集計を実施するというのが、別稿における筆者の基本的な立場であった。

しかし、運輸省レポートにみるような「大胆な前提」にもとづいて公表決算データを、営業損益、営業外損益、特別損益の3区分に再集計することも一つの試みとしては可能であり、あるいはむしろ、そうした再集計をおこなった方が、国鉄決算の推移を会計学的直観によって把握するにはより好都合であったかもしれない。

そこで本稿では、運輸省レポートにおける「大胆な前提」にならい、公表決算データを上記3区分に再集計し、そのうえで、再度、国鉄損益データを提示することにした。なお、特別損益の区分をもうける以上、「国鉄の経営責任のらち外にある」異常負担項目としての特定人件費は、当然のことながら、特別損失として再集計されるべき項目となる²¹⁾。

△固定資産除却費・繰延資産償却費がある。

ここで注日されるのは、国鉄監査委員会が、これら費用を「東北・上越新幹線資本費関係負担」として一括集計し、当該負担額を控除したうえで「経営改善計画の全体収支の損益」を算出していることである（たとえば、『日本国有鉄道監査報告書』1985年度版、156ページ）。

国鉄監査委員会のかかる措置にならい、特定人件費と同様、東北・上越新幹線資本費関係負担についても、これを営業費ないし営業外費用から控除し、特別損失として再集計した方が、理論的にはより適切であったと考えられる。しかし、東北・上越新幹線資本費関係負担（相当額）を国鉄改革後の公表決算資料から抽出することは技術的に不可能であり、したがって、当該資本費関係負担を国鉄の特別損失として再集計した場合には、国鉄損益データとJR連結データの比較可能性が維持できなくなる。かかる理由により、本稿（および筆者別稿）では、こうした集計処理を見送らざるをえなかった。この問題については後日さらにつづ込んだ検討をくわえてみたいと思う。

なお、付言しておけば、以上と同様の問題が、保有機構および清算事業団の公表決算データについても指摘できるであろう。というのも、その設立の経緯からして、保有機構および清算事業団の公表決算データには、当該各法人（あるいはJRグループ）の「経営責任のらち外にある」異常負担金額がかなり混在していると考えられるからである。したがって、理論的な正確性を追求する場合には、勘定科目単位で当該各法人の決算金額を（再）集計するのではなく、これを発生原因別に細区分し、そのうえで、当該各細区分金額を（再）集計する必要がある。しかし、そうした（再）集計処理を公表決算資料にもとづいて実施することは、ほとんど不可能といって差し支えない。本稿（および別稿）でかかる（再）集計処理を断念したゆえんである。

21) 特定人件費は、(i)特定退職手当、(ii)特定年金、(iii)以上にかかわる利子の3項目からなる。とノ

(4) 小 括

以上を整理すると、国鉄損益データは、下記Fのように再集計されるべきこととなる。本稿で再提示する国鉄損益データも、下記Fの集計処理にもとづいて作成される。

なお、付言しておけば、国鉄（ならびに後述する清算事業団および保有機構）の公表決算データにおいては、発生原因の異なる（ということはすなわち会計的性格の異なる）金額が同一の勘定科目に合算して整理されているケースが少なくない。かかるケースについては、当該各金額を勘定科目単位で（再）集計するのではなく、これを発生原因別に細区分し、そのうえで、当該各細区分金額を（再）集計するのが、理論的にはより望ましい処理であるといえよう。しかし、そうした（再）集計処理は、資料上の制約により、本稿では見送らざるをえなかった²²⁾。これは、公表決算データの外部分析に付随する1つの限界を示すものともいえよう。

F. 本稿における国鉄損益データの集計処理

- (イ) 営業収益＝旅客収入＋貨物収入＋雑収入
- (ロ) 営業費＝人件費＋物件費＋減価償却費－特定人件費
- (ハ) 営業外収益＝雑利益
- (ニ) 営業外費用＝利子及び債務取扱諸費＋繰延資産償却費＋雑損失
＋特定長期借入金利子－特定人件費にかかわる利子

ところが、国鉄の公表決算データでは、(イ)および(ロ)は人件費に整理され、(ニ)は利子及び債務取扱諸費に整理されている。特定人件費とそれにかかわる利子をⅢ節(4)Fのように集計したのは、かかる事情による。

なお、『日本国有鉄道監査報告書』所収の「経営改善計画の収支」には、実際に支払われた特定人件費関連利子と特別退職手当補給金の差額が(ニ)の利子として集計されているので、データの再集計にあたっては、特別退職手当補給金控除前の金額を当該利子として集計し、補助金受入には特別退職手当補給金を加算した補助金総額を集計する必要がある。

特定人件費の集計処理に関する以上の詳細については、たとえば、『日本国有鉄道監査報告書』1985年度版、156ページを参照されたい。

22) この理由の詳細については、たとえば、脚注20)および26)などを参照されたい。

- (ホ) 特別利益＝固定資産売却収入＋見返勘定取崩額＋助成金受入
＋財政再建利子補給金
- (ヘ) 特別損失＝固定資産除却費＋特別勘定への繰入＋特定人件費
＋特定人件費にかかわる利子

あらためて指摘するまでもなく、上記Fの集計処理は、JR連結データの作成手続にも連動する。すなわち、JR連結データの作成においても、公表決算データは、営業損益（その主たる内容は鉄道事業収入とその関連費用等）、営業外損益（その主たる内容は受取利息・支払利息等）、特別損益（その主たる内容は補助金収入および固定資産売却損益等）の3区分で再集計され、特定人件費（相当額）は特別損失として再集計される。