

学校法人会計基準の問題点について（Ⅰ）

——特に消費収支計算および基本金組入計算に関連して——

細 田 哲

目 次

1. はじめに
2. 消費収支計算および基本金組入計算の構造
3. 「会計基準」成立までの歴史的経緯
4. 消費収支計算および基本金組入計算の意図
5. 「会計基準」に対する批判的見解

1. はじめに

ここ数年、私立大学の乱脈経営、補助金の不正受給など様々な不祥事が相次いだ¹⁾。同時に、行政改革の必要からも私学助成に対して厳しい批判の目が向けられることとなった。

具体例を一つ挙げると、行政管理庁行政監察局によって、1983年7月に発表された「日本私学振興財団の業務運営に関する監督行政監察結果報告書」がある。そこでは、私大等の財政状況および研究教育条件は改善されてきており、さらに私大等の教員の給与水準は、国立大学のそれを上回っている。したがって文部省は私大等に対する経常費補助について当分の間総額を抑制し、その在り方を見直す必要があるとの勧告がなされている。さらに不適切な基本金組入、学生納付金の決定事例を指摘し、会計経理の適正化、明確化を計るために、文部省は監事および公認会計士の監査が一層適切に行なわれるよう指導すべきであると、行政管理庁行政監察局は勧告している（行政管理庁行政監察局，1983，4—5頁，33—39頁）。

今日、私立学校振興助成法にもとづき、国または地方公共団体から補助金の交付を受ける学校法人は、文部省令第18号いわゆる学校法人会計基準（以下、「会計基準」と略称）に準拠して計算書類を作成し、その書類について所轄庁（文部大臣もしくは都道府県知事）の指定する事項に関する公認会計士または監査法人の監査報告書を添付し、所轄庁に届け出なければならない（私立学校振興助成法第4条，第9条，第14条²⁾）。

学校法人が作成しなければならない基本的計算書類は、次の通りである（「会計基準」第4条）。

1. 資金収支計算書及びこれに附属する次の内訳表

- イ. 資金収支内訳表
- ロ. 人件費支出内訳表
- 2. 消費収支計算書及びこれに附属する消費収支内訳表
- 3. 貸借対照表及びこれに附属する次に掲げる明細表
 - イ. 固定資産明細表
 - ロ. 借入金明細表
 - ハ. 基本金明細表

消費収支計算書および貸借対照表作成に際して、消費収支計算、基本金組入計算が関係する。「会計基準」が規定する基本金の概念および基本金組入計算は、「会計基準」独特のものである。そのため、非常に難解であり、一般の人々の理解が得られにくいとの批判が多い。

私学助成に関する様々な議論は、多かれ少なかれ私学の現状、とりわけ財政状況の認識に依存する。

多くの私学は、補助金の交付を受ける必要から、「会計基準」に準拠して計算書類を作成している。しかし、それら計算書類を適確に解釈するためには、消費収支計算、基本金概念および基本金組入計算についての十分な理解が必要となる。これらをどのように理解するかによって、私学の財政状況に対する認識は、両極端に分岐する。一方では、今日私学は財政的に十分潤沢であり、基本金組入計算によって黒字隠しを行なっているとの議論がなされ、一方では、基本金組入計算は決してそのような黒字隠し的手段ではなく、私学がその研究教育機能を維持し続けることを保証するためには、不可欠なものであると主張する。

このように私学助成の見直しと相まって、「会計基準」そのものについても多くの議論が輩出している。とりわけ「会計基準」の根幹を形成する消費収支計算、基本金概念および基本金組入計算に関して、多くの主張が展開されている。

そこで本稿では、まず第1に「会計基準」が規定する消費収支計算、基本金組入計算のしくみおよび基本金概念について簡単に説明する。第2に、「会計基準」設定者は、どのような意図のもとに、このような計算方式を「会計基準」に導入したと説明されているかを、「会計基準」設定の歴史的経緯をも踏まえて、紹介する。第3に、この消費収支計算、基本金組入計算等に対する批判的見解を紹介し、整理したい。第4に、それらの批判的見解に伴ってどのような「会計基準」修正案が提示されているかを紹介し、それらの議論の妥当性について検討する。最後に「会計基準」を改正するとするならば、いずれの視点を重視して取り組むべきか、筆者自身の若干の提言を示したい。

2. 消費収支計算および基本金組入計算の構造

消費収支計算は、以下の第①式および第②式にもとづいて行なわれる（「会計基準」第16条、第20条）。

当年度帰属収入－当年度基本金組入額＝当年度消費収入……………①

当年度消費収入－当年度消費支出＝当年度消費支出（収入）超過額……………②

帰属収入とは、学校法人の負債とならない収入であって、学校法人に帰属する収入である。主たるものを挙げれば、学生生徒納付金収入、手数料収入、寄付金収入、資産運用収入などである。この帰属収入から、当年度において以下に示す「会計基準」第29条および第30条の規定にもとづき基本金に組入れられた金額を差し引き、消費収入額をもとめる。ここで、消費収入額は、直接的に確定せず、帰属収入からまずもって基本金組入額が差し引かれ、その残余として計算される点に留意しなければならない。このようにして計算された消費収入に消費支出を対応させて、消費収支差額が計算される。そのため、消費収支差額は、基本金組入額が変動することによって簡単に変動することとなる。このように消費収支計算は基本金組入計算と密接な関係をもつ。基本金組入額の多寡は、簡単に消費収支差額の多寡にはね返る構造となっている。

なお、消費支出としては、人件費、教育研究経費、管理経費、借入金等利息、徴収不能引当金繰入額などが計上される。人件費には退職給与引当金繰入額、教育研究経費および管理経費にはそれぞれ減価償却費が含まれる。

それでは、上記第①式の当年度基本金組入額はどのようにして決定されるのであろうか³⁾。基本金、基本金組入計算および基本金の取崩しは、「会計基準」第29条、第30条および第31条において規定されている。条文そのものを示すと次の通りである。

（基本金）

第29条 学校法人が、その諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その帰属収入のうちから組み入れた金額を基本金とする。

（基本金への組入れ）

第30条 学校法人は、次に掲げる金額に相当する金額を、基本金に組み入れるものとする。

- 一 学校法人が設立当初に取得した固定資産（法附則第2条第1項に規定する学校法人以外の私立の学校の設置者にあつては、同条第3項の規定による特別の会計を設けた際に有していた固定資産）で教育の用に供されるものの価額
- 二 学校法人が新たな学校（専修学校及び各種学校を含む。以下この号において同じ。）の設置若しくは既設の学校の規模の拡大若しくは教育の充実向上のために取得した固定資産の価額又はこれらの目的のために固定資産を取得すべきものとして収受した金銭そ

の他の資産の額

三 基金として継続的に保持し、かつ、運用する金銭その他の資産の額

四 恒常的に保持すべき支払資金の額

2 学校法人が前項第1号及び第2号に規定する固定資産を取得した場合において、その取得に要した金額のうち当該会計年度の帰属収入をもって充てることができなかつた金額があるときは、その額については翌会計年度以後の会計年度において基本金への組入れを行なうことができる。

(基本金の取崩し)

第31条 学校法人は、その諸活動の一部又は全部を廃止した場合には、その廃止した諸活動に係る基本金への組入額の範囲内で基本金を取り崩すことができる。

基本金は、第29条の規定により、帰属収入を財源として、学校法人自らの活動計画に基づき維持されるべきものとして、設定される。より具体的な基本金組入額の決定は、第30条の規定に基づく。ここではまず第1に、当期において基本金に組入れを要する金額、すなわち基本金要組入額が決定されねばならない。ここで特徴的なことは、基本金要組入額の決定は、企業会計における資本金等の金額が資金流入時点において決定されるのと全く異なる方法に基づくということである。それは、学校法人に流入した資金のうち、法人によって基本金設定対象資産に実際に投下されるかもしくは振り向けることが表明されたその金額をもって基本金要組入額とする方式である。すなわち、基本金要組入額は、学校法人の資金源泉ではなくして、資金の投下先、用途にかかわらずして決定されるところに大きな特徴が認められる。

基本金設定対象資産は、上記「会計基準」第30条第1項第1号～第4号に規定されている。それを要約すると次の通りである。

第1号—学校法人設立時において取得した教育研究用の固定資産⁴⁾

第2号—学校新增設時および教育研究の充実向上のために取得した教育研究用の固定資産およびそれらの資産取得目的のために収受した資金およびその他の資産

第3号—奨学基金や研究基金としての金銭およびその他の資産

第4号—恒常的支払資金

ところが、このように基本金要組入額が決定されても、それが上記第①式の当年度基本金組入額と一致するとは限らない。「会計基準」第30条第2項において、組入れの繰延が認められているからである。すなわち「会計基準」第30条第1項第1号および第2号に規定されている教育研究用の固定資産を取得した場合において、その取得に要した金額を当該年度の帰属収入でまかなうことができなかつた場合には、当年度において基本金未組入額が発生し、翌年度以降その未組入分の基本金への組入れを認めるからである。もしこれを認めなければ、「会計基準」第29条の

「基本金は帰属収入から組み入れる」という規定と矛盾することになるからである。

さらに、「会計基準」第30条第1項第2号後段は、次のように規定している。学校の新增設および教育の充実向上のための教育研究用固定資産を取得すべきものとして外部から寄付金や有価証券、不動産を受け取った場合である⁵⁾。この場合、それら固定資産をその会計年度に取得しない場合においてもそれら寄付金等の金額を基本金に組入れることを認めると。これを先行組入れという。

このように、組入れの繰延べ、先行組入れが認められているために、固定資産を取得した会計年度と、基本金組入れの会計年度とが必ずしも一致しないという点に留意する必要がある。

以上、簡単に消費収支計算、基本金組入計算の方式について説明した。次にこれらの会計方式が、どのような時代的背景のもとに、いかなる意図をもって、「会計基準」に組み込まれたのか明らかにしたい。

3. 「会計基準」成立までの歴史的経緯

「会計基準」制定以前の私立大学の会計については、実質的な基準は存在せず、何らの規制も存在しなかった。ただ、私立学校法がその第42条、第46条、第47条および第48条において、会計関連事項を規定していた。しかし、そこでは、①理事者は予算の作成を行ない、評議員会の諮問又は議決によって確定すること、②毎会計年度終了後、2月以内に財産目録、貸借対照表、収支計算書を作成し、常にこれを各事務所に備え置かねばならないと規定していたに過ぎない。

村山氏（1970, 71頁）は、この当時の状況について、「学校法人の会計の方式は、まったくそれぞれの法人にゆだねられたかたちであり、また関係者の間での研究もかならずしも十分といえなかったので合理的な会計慣行が成熟していなかった。」と述べている。

また高橋教授、村山氏（1965, 141頁）は、「収入および支出の範囲やその認識の時点に統一がなく、不明確な点が少なくない。例えば、予算外収支の実績の取扱いや、借入金および新入生納付金を収入に計上するかどうかの問題、また純粋な現金主義によるか、或いは収支の事由の発生によって認識を行なうかなどの点について計算書の実例は様々である。」と述べている。

しかしながら、その当時の学校法人会計が予算制度を前提とした収支計算の体系として成立しており、そこでは支払資金の年間収支の均衡がとくに重要な問題として意識されていた（高橋、村山、1965, 141頁）。

さらに、収支計算書の構造には、次に示すような特徴がみられた。その点について角瀬教授の説明を掲げる。

「基礎的なデータとしては、収支計算書、貸借対照表、財産目録であり、収支予算決算は基本的

な構造としては、経常部と臨時部の区分から成り立っているのが大半である。この経常部、臨時部の区分は、『学校法人設立等認可基準』の『第2、収支予算についての』の中で経常部予算、臨時部予算の区分がとられ、『経常部予算は、学校の種類、規模に応じて毎年度の経常支出に対し、授業料、入学金等の経常的収入その他確実な収入で収支の均衡が保てるものであること。』、臨時部予算は、『校地、校舎、充実計画及び図書、機械、器具充実計画に応ずる所得の支出に対し、確実な収入等の資金的裏付けがあること。』とされていたこととの関係で、多くの私学でこの方式がとられ、慣行化されていったものと思われる(1973, 201-202頁)。

以上の如く、当時の私学の会計状況は、予算制度のもとに、収支計算体系が採用され、また経常部・臨時部という計算区分が置かれていたという点で統一性を有していた⁹⁾。しかしながら具体的な会計処理上においては、ほとんど統一性がみられないという状況であった。このことが、「学校法人自体の財政上の運営や外部の関係者の理解と協力を求める上で障害となる場合が少なくない。」(村山, 1970, 71頁)との判断のもとに私学諸団体のもとで会計基準を作成する動きが生じた。

日本私立大学連盟は、加盟各校の経理事務担当者による「経理事務研究集会」を、1959年から1962年まで4回開催した。そこでは、勘定科目表の設定、固定資産および物品会計規程案等の作成等に成果を挙げた。しかし、一方において、学校法人会計が抱える基本的問題点が浮彫りにされる形となり、学校法人会計のあるべき姿について共通の認識が私学会計人の間に存在しないことが明らかとなってきた。そこで、1963年6月、上記研究集会を中断して、「学校会計研究会」を設置した。そこでは、学校法人会計の基本的なあり方について共通の認識を確定する必要が痛感され、「学校法人会計基準」の作成が目標とされた。その「基準」は、1964年9月に開催された「第1回学校会計研究会」の研究資料として発表された。その後、若干の修正がなされた(高橋, 村山, 1965, 133-134頁, 高橋, 村山, 1968, 35-37頁)。

日本私立大学協会も、大学経理研究委員会を設け、1967年「私立大学経理運営要領」として、とりまとめた(高橋, 村山, 1968, 29頁)。

一方、文部省では、1965年4月に臨時私学振興方策調査会を設置した。この調査会設置の理由について、佐藤氏は次のように述べている。

「昭和30年代後半から40年代にかけて、戦後直後のベビーブームの人々が18歳に達し、また進学率の上昇と重なり、大学志願者が増大した。この志願者の大半を私立大学が受け入れる結果となり、全国各地に私立大学が多数新設され、また既設の私立大学も急増学生の受け入れのために施設の整備・拡充を急速に行った。この大学の新設および施設設備の整備拡充に要した経費の財源は、ほとんどが借入金と授業料等の値上げによって賄われたため、借入金の元金・利息の返済が私立大学の財政を圧迫するとともに、これらが大学紛争の要因の一つになっていった。一方、

戦後のわが国の経済力の回復は著しく、この経済の高度成長に起因する諸経費、とくに人件費の年々の膨張が私立大学の経営を著しく悪化させ、教育条件において国立大学との格差がますます拡大するに至った。

このような私学の現状に対し、国は昭和40年私立学校振興方策調査会を設置し、私学に対する振興方策の検討を始めたのである」(1981, 37頁)。

調査会は、1967年6月に「私立学校振興方策の改善について」答申し、私学の自力発展および私学助成の拡大を図るためには、私学会計の合理化、適正化が重要であると指摘し、財務会計基準の制定、公認会計士による監査等の必要性を唱えた。この答申に基づき、1968年7月、文部省管理局において「学校法人の財務基準の調査研究」のための委員会が発足した。古川栄一氏を座長とした同委員会は、上記の私学各団体が発表した会計諸基準を参考にして検討を重ね、1969年7月、「学校法人会計基準」(案)を中間報告として発表した。中間報告に寄せられた各方面の意見を考慮しつつ、1970年5月、「学校法人会計基準」を作成し、これを文部省管理局長に報告した(角瀬, 1973, 207頁; 村山, 1970, 71—72頁)。

こうした中で、1968年度に「私立大学教育研究費補助金」が創設され、私立大学に対する経常的経費に対する助成の第一歩が印された。1969年に至って、激しい大学紛争のために、各私立大学とも学生納付金等の値上げは不可能となり、私立大学の財政状況は危機的状況に落ち込んだ。これに対処するため、1970年度にはじめて、人件費の補助をも含む「私立大学等経常費補助金」制度が実現した。

私立大学等経常費補助金制度が開始されるに伴い、私立学校振興会を発展的に解消し、新たに特殊法人、日本私学振興財団が設立され、1970年7月1日より、私立大学等経常費補助金の交付に関する業務を開始することになった(佐藤, 1981, 37~38頁)。

同時に、私立学校法を改正し、同法第59条第8項と第9項とに次のような規定を設けた。経常費補助を受ける学校法人は、①文部大臣の定める基準に準拠した会計処理を行ない、貸借対照表、収支計算書その他の財務計算に関する書類を作成しなければならないこと、②それらの書類については、所轄庁の指定する事項に関して公認会計士又は監査法人の監査報告書を添付しなければならないこと、さらに、③収支予算書を所轄庁に届け出なければならないとされた。そこで、私立学校法第59条第8項における「文部大臣の定める基準」として、1971年4月1日付で「会計基準」が文部省令第18号として施行された。そして、1972年以降、経常費補助を受ける学校法人は、全面的に「会計基準」に準拠して計算書類を作成することとなった(角瀬, 1973, 206—207頁; 尾形, 1977, 130頁)。

なお、1975年7月に私立学校振興助成法が成立し、1976年4月1日から施行された⁷⁾。同法第4条において、国は、大学又は高等専門学校を設置する学校法人に対し、教育、研究に関わる経

常的経費についてその1/2以内を補助することができるとした。これによって従来の経常費補助金制度は、私立学校振興助成法のもとに行なわれることになった。そこで、上述した私立学校法第59条第8項および第9項の規定は、第1節において述べた私立学校振興助成法第14条第1項、第2項、第3項にそのまま移行した。「会計基準」の根拠法は、私立学校法から、私立学校振興助成法へと変換したのである。

4. 消費収支計算および基本金組入計算の意図

「会計基準」そのものは、国等による学校法人への経常費補助金制度に伴って設定されたものである。ところが、「会計基準」に盛り込まれた消費収支計算、基本金組入計算の会計方式は、前節でふれた日本私立大学連盟の「学校会計研究会」によって1964年に作成された「学校法人会計基準」（以下、「学校基準」と略称）に、初めて登場したものである。この会計方式は、1970年、「学校法人財務基準調査研究会」によって文部省管理局長に対し報告された「学校法人会計基準」（以下、「報告一会計基準」と略称）にそのまま引き継がれ、「会計基準」の中に規定されることとなった（高橋，1983，40頁）。

日本私立大学連盟の1964年の「学校基準⁹⁾」と今日の「会計基準」とを比較してみよう。

「学校基準」では、計算書類として取引計算書として示されている部分が、「会計基準」では資金収支計算書となっている点に差異がみられる。しかし、実質的にはほとんど同一内容の計算書を指しているものと考えられる。

肝心の消費収支計算、基本金組入計算の部分に関しては、文言の違いは見られるものの、まったく同一である。すなわち第2節に示した第①式および第②式に基づいて消費収支計算が行なわれるよう、「学校基準」においても規定されている。また、いわゆる基本金設定対象資産についても、その内容はまったく同一である。したがって、消費収支計算、基本金組入計算について、「会計基準」と「学校基準」とでは、同一内容となっている。

そこで、いよいよ「学校基準」ならびに「会計基準」の生みの親と言われる高橋教授、村山氏の所説を参考にして、消費収支計算、基本金組入計算がどのような考えをもとに、「会計基準」に導入されたかをみてみよう。この作業は、次節以降において展開される「会計基準」の検討において有効と思われる。

高橋教授、村山氏（1965，135頁）は、「学校基準」制定の基本態度として、「多分にまちまちの会計実践の現状をひとたび離れて、わが国学校法人会計のよって立つ基礎的な諸前提のもとで学校法人の財政上の課題に¹⁰⁾ 応えるために有効な経理体系を、理論的に導き出すという方法を採用ざるをえない。」（傍点一筆者）と述べている。同様な考え方は、「報告一会計基準」前文たる「学校法人の財務基準の調査研究」においてもみられる。

村山氏(1971, 162頁, 163頁)は、前記「報告一会計基準」の立案に参画した経験を振り返って、「会計の原則が新たな展開を志向するとき演繹型発想が不可欠の用具であり、かつ優勢を保たなければならないであろうとまではいえそうである。」と述べ、次のように締めくくっておられる。

「わたくしはそれまで、会計という一種の用具は、写真機に類似するものと考えていた。写真機が被写体を写すとき、ある一定の価値観とでもよぶことのできる種類のものにもとづく取捨選択はない。あるのは、レンズやメカニズムそのもののもつ技術的限界だけである。フィルムに写された映像は被写体そのものではないが、メカニズムに対する品質の保証と写し方の正しさにおいて、被写体を正しくあらわしているものとみる。しかしこの見方は、会計の技術的性格にまどわされた錯覚のようである。

会計といえども、一種の価値や理念に支配されていることを「基準」立案の作業を通して身をもってさとっただけでも、わたしにとっては大きな収穫だったと思うのである。」

このように、「学校基準」、「報告一会計基準」については、「会計基準」は、演繹法を重視して作成された会計基準と言える。それでは、それらは何を前提として、いかなる目的を果すことを目指して設定されたのであろうか。この点については、高橋、村山(1965)、「学校基準」、「報告一会計基準」に端的に示されている。説明すると次の通りである。

学校法人には、公共性、自主性、永続性という特質が認められる。公共性という観点から、学校法人は営利を目的とすることは認められず、学校法人に属する資産または学校法人自体に対しては何人による所有関係も成立しない。また、学校法人は特定の資産の寄付を基礎として設立される。しかし以後の運営に必要な支出とそのための資産の入手源泉およびその額とは、学校法人が自主的にこれを決定できる。さらに、学校法人は、教育、研究を目的とする永続的な組織体でなければならない。

上記三つの学校法人の特質のうち、最後に掲げられた永続性の前提から、学校法人会計基準のあるべき姿が引き出される。すなわち、学校法人の教育・研究にとって必要な資産の維持こそが、学校法人の財政上の最大の課題となる。したがって、学校法人会計基準によって規定される会計システムは、財政維持可能性に関する情報を最もよく伝えるものでなければならない。

そこで、「会計基準」は、利潤(損益)計算として発達した企業会計の手法を導入する。すなわち消費収支計算の導入である。また損益計算を行なうためには、その前にいわゆる資本と利益の区別がなされねばならない。そのために基本金組入計算が導入される。

それでは、何故に学校法人会計にこのような企業会計的手法を導入するのであろうか。「企業会計は利潤計算を第1の目的とするといわれるが、その根底にあるのは、何よりも企業ないし企業資本維持の要請である。」(村山, 1971, 163頁)からである。すなわち、企業ないし企業資本

維持の原則のもとに、資本（維持すべき部分）と利益（分配可能分）との区分が重要視され、その結果として利潤（損益）計算が行なわれていると考えられる。永続的に教育・研究活動を遂行していくためには、何よりも学校法人の財政的維持が計られねばならない。そこで企業資本維持という目的のもとに発達してきた企業会計的手法を学校法人会計に導入することは、学校法人の財政維持目的に対して、極めて有効であると「会計基準」設定者は判断したのである。

このような意図のもとに「会計基準」が規定した消費収支計算、基本金組入計算のもとで、次のような財政維持可能性に関する情報が生れる。1つは、基本金組入高と基本金未組入高とを比較することによって、法人の長期的な財政維持可能性が判読される。また一方、消費収入と消費支出とが均衡しているかどうかによって、短期的な財政維持可能性が判読されることになる（高橋，1983，39—40頁）。

また先述したように、基本金組入額は、資金の使途に関連させて、基本金組入対象資産への資金の投下額もしくは流用決定額に基づき決定された。基本金組入対象資産は、学校法人が教育研究を永続する上に必要な維持すべき資産である。基本金設定対象資産は、固定資産と基金と支払資金とに大別される。いずれもこれらの資産に投下された資金は、そこに固定され、拘束される。したがって、これらの財源は帰属収入のような返済義務のない源泉である方が法人の財政を維持しやすい（高橋，1983，39頁）。すなわち『基本金』概念には、学校法人が維持すべき資産は自己資金でまかなうべしという理念がある」（村山，1971，163頁）。

また基本金組入対象資産の獲得はもちろん学校法人の自主的選択に委ねられている。したがって基本金組入額の決定も、学校法人の自主性に大きく依存する。この点は、先述した学校法人の特質の1つの自主性に由来する。さらに消費支出として減価償却費が計上される。消費収支計算を必要とする限り、減価償却費の計上もまた当然であるとの考えによる。減価償却費の計上は、「会計基準」が目的とする私学の財政維持を有効に果すことになるとの判断によるものである。

以上述べたごとく、「会計基準」設定に当っては、当時の私大財政の危機的状況を踏まえて、学校法人の財政的自立、財政維持を図ることが基本目的として認識された。その結果として、消費収支計算、基本金組入計算が構想された。それは一方で財政維持可能性に関する情報を開示するとともに、一方で学校法人の財政維持をより容易にする会計システムそのものであったと言えるであろう。

なぜなら、消費収支差額、基本金未組入額などの財政維持可能性情報を開示させることは、当然に、そこに学校法人運営者の関心を集中させることになる。より具体的に言うならば、毎会計年度消費収支を均衡させ、基本金未組入額を限りなく0に近づけるように法人運営者が予算を編成し実行するとしよう。そうした場合には、借入金が限りなく0に近づき、極めて財政的自立度の高い学校法人に生れ変わっていくことになるのである。

ちなみに、一般に学校法人は私立学校法第42条、また経常費補助を受ける学校法人は私立学校振興助成法第14条のもとに「収支予算書」を作成し、所轄庁に届け出なければならないことになっている。また予算と決算とは同一会計基準に基づき作成しなければ実効性がない。そのため1972年7月17日付、学校法人財務基準調査研究会による「学校法人の予算制度に関する報告（中間報告第2号）」は、「会計基準」にもとづき少なくとも消費収支予算書と資金収支予算書とを作成すべきものとしている。

このように再度繰り返しになるが、「会計基準」の消費収支計算、基本金組入計算は財政維持可能性情報を生み出す会計システムであると同時に、直接的に財政維持を計るための会計的手段であるという点に留意する必要がある。

5. 「会計基準」に対する批判的見解

「会計基準」とりわけ消費収支計算、基本金組入計算に対する批判的見解は、次の三つに類型化できよう。

- 1) 「会計基準」は、消費収支計算を学校法人会計にもち込み、いわゆる企業会計化を行なった。それによって学校法人を営利法人視する風潮を生むことになる。本来、消費収支計算は、非営利法人である学校法人にそぐわない会計方式である。
- 2) 基本金組入計算の恣意性が大きく、消費収支計算情報の客観性が稀薄である。さらに有意性に乏しく、そのため消費収入（支出）超過額が学校法人の財政状況を正しく示すとは限らない。
- 3) 「会計基準」は基本金組入を先行させ、その上消費収支計算において、減価償却費の計上を強制している。この方式は造成資本会計の一種である。この会計方式は消費支出超過額の累積額を大きくさせる可能性を秘めており、それを理由に学費値上げを促進させる効果をもつ。また「会計基準」は基本金組入を先行させた上に消費収支均衡主義を唱えている。そこでは消費支出の削減、とりわけ人件費が常に低く押えられる可能性をもつ。

第1)の批判点についてもう少し詳しく述べよう。それらの批判は、土田(1966)、(1975)、阪本(1974)、醍醐(1981)にみられる。

土田教授は次のように述べている。

「教育の目的が“人間の育成”にあるならば、財貨の生産、販売による利益の獲得を目的とする営利企業の思考および概念とは異なった教育組織独自のそれらが必要ならぬ。教育組織体の活動成果は企業利益のように金銭価値で測定することが困難であるからである。……学校法人は社会の信託を前提として教育・研究活動を行なう経済主体である。そこには、営利企業のように、その増殖分を含めて投下資本の回収を目的とした消費という考え方はない。学校法人に

あるのは、人間を育成するための回収なき消費、いいかえれば消費のための消費という考え方である。学校法人を消費経済体と名づける理由がここにある」(1975, 204頁)。

さらに続けて、土田教授は次のように説明する。消費経済である学校法人には、利益概念とか剰余金というような概念は存在しない。ただあるものは、“人間の育成”のために必要な資金の需要とその充足の手段だけである。そのための収支計算はあるけれども、経済的な意味でのinput outputの関連とか、収益と費用とかいうような価値計算はない。そこで、学校法人会計の目的は、その経営に必要な資金の調達および運用の過程を組織的に記録、計算、報告することにより社会の信託にこたえとともに、経営判断に適切な資料を提供することにあると(1975, 205—206頁)。

そしてその学校法人会計の目的に最も適合する会計方式として、①施設設備資金、②贈与資金、③一般資金群別の収支会計を、土田教授は提唱する(1975, 207—232頁)。

阪本氏(1974, 112—113頁)は、まず初めに学校法人は非営利法人であるという点から議論を展開させる。非営利(公共)目的に立つ場合、そこでなされる消費は、回収意思をもたない消費意思のみによる消費となる⁹⁾。しかしながら、「会計基準」では減価償却を消費収支計算の場で行なうことを規定している。損益計算は回収意思による消費とその回収の実態についての計算という性格をもつ。消費収支計算も損益計算と同様な性格をもつ。してみると、消費収支計算上で行なわれる減価償却費計算も同様な性格をもつと考えられる。減価償却費の計上は、回収意思による消費を回収する計算と考えられる。他の消費支出科目についても同様である。また、それらに見合う学生生徒納付金や補助金も収益であると認識していることになる。このように「会計基準」の消費収支計算は、学校法人の活動は営利活動であり、学校を知識の切売りの場と解する考え方を誘導すると、阪本氏は「会計基準」を批判する。

一方、基本金についても阪本氏(1974, 113頁)は、「会計基準」を批判する。非営利会計においては消費があって回収がない。したがって、財産は常に使った残りである。すなわち非営利会計における貸借対照表には、消費残留資産が示されるのである。また基本金はその消費残留資産の正味有高ということになる。すなわち、消費残留資産の合計額から負債額を差し引いた残高として示される。

これに対して、企業会計における貸借対照表は、投下された資本がどれだけ回収されているかを示すものである。したがって、そこにおける資本は、投下総資産の正味有高ということになる。

そこで「会計基準」は、どのように基本金を規定しているであろうか。そこでは、基本金を維持すべきものとして規定している。そのため後者の考え方を採っていることがうかがえる。しかしこの後者の考えは、非営利法人会計たる学校法人会計にはそぐわないものであると阪本氏は主

張される。

醍醐教授（1981，125頁，126頁）も同様に，学校法人に利潤動機ないしは原価回収意図がないという財務上の特質から，次のように，「会計基準」を批判している。

第1に，「基本金によって象徴されるところの継続的に保持すべき資産を維持する手段として消費収支計算があると理解する『基準』の考え方は，学校法人における収支の関係を営利企業のそれと同一視する誤りをおかしているといわなくてはならない」と述べ，学校法人会計に消費収支計算をもち込むことに反対されている。

第2に，「学校法人には，法人財産を管理するための形式的な所有は存在しても，法人財産を使用・収益する実質的な所有が存在しないこと，したがって学校法人には所有者持分としての，あるいは成果確定の基礎額としての維持すべき資本が存在しないことを意味している」と指摘されて，「会計基準」の規定する基本金そのものを批判されている。

そこで，醍醐教授（1981，128頁）は，アメリカの大学会計基準等を参照し，学校法人会計において維持すべき資本を観念できないとすると，学校法人において基本金とは，「元本を維持しつつ運用収益を稼得できる非費用性資産を意味する。」と結論づける。

また醍醐教授は，学校法人会計における減価償却費について次のように指摘される。はじめに，減価償却の機能として費用要素，金融要素，評価要素の三つの区分が重要とされる。「会計基準」が定める消費収支計算上の減価償却は，費用要素としての減価償却を意図したものであり，前述の阪本氏の見解と同様に，利益測定を目的とせず，原価回収を志向しない学校法人会計にとってこのような意図の減価償却はなじまないとされる。しかし，そうだからと言ってただちに減価償却が学校法人会計において無用であると，教授は考えない。

教授は，ここで受託財産管理責任表明ということが学校法人会計の原点であるとされる。そこから，学校法人会計において採り入れられるべき減価償却は，取替資金の積立を意図する金融要素としての減価償却でもなく，受託財産の減価の事実を明らかにする評価要素としての減価償却であると主張される（1981，128—129頁）。その理由を次のように説明される。

「収支計算のみを行なって貸借対照表を作成しない伝統的な政府・非営利事業体会計においては，『あらゆる固定資産は購入時に〔支出科目に計上されて〕消却』されたため，財務諸表『読者には当該事業体がどのような資産を保有しているか，〔理事者の〕受託責任のどこまでが〔減価によって〕潜在的に消滅したかの顛末がわからぬ』いという欠陥があったが，これを正すには，資産の減価の過程を示す価値修正要素としての減価消却が不可欠だからである」（1981，129頁，132頁）。

第2)の批判点について述べよう。

消費収支計算情報について客観性が欠けるとするのは，第2節第①式中の基本金組入額の算定

に当って、非常に裁量の余地が大きく、とかく恣意性が介入しがちであり、その結果、消費収支差額の数値に客観性が認められないということである。一方、有意性に欠けるというのは、消費収支計算に損益計算と資金計算が混在しており、結果として算定される消費収支差額そのものが何を示そうとしているのか不明であるということである。この点について醍醐教授は次のように述べている。

「基本金組入後の残額としての消費収入は資金計算上で経常収入に相当し、企業会計での収益とは必ずしも同じではない。消費収入がこうした資金ベースで確定されるのに対し、……消費支出は、そのなかに減価償却費や退職給与引当金、徴収不能引当金への繰入額が含まれていることからわかるように、発生主義で測定されている。……その結果、最終段階で現われる消費収支差額は、非資金費用を消費支出に含むかぎりにおいて当期中の資金増減額と一致せず、また消費収入が必ずしも当期収益にあたるわけでないというかぎりにおいて当期損益にも該当しない、それ自体無意味な数値とならざるをえない」(1981, 123頁)。

基本金組入計算への恣意性の介入という点について少し詳しく説明しよう。基本金組入計算については第2節、前節で述べたように学校法人の自主性尊重という立場から多くの裁量が認められている。すなわち、基本金設定対象資産の増加(=基本金要組入額の決定)はまったく学校法人の裁量下にある。学校法人は原則として、自らの長期的運営計画に基づいて、基本金組入について判断を下すことが認められる。逆に言うと、そのような計画さえ存在すれば基本金組入は、学校法人のまったくの裁量下にあるというのが「会計基準」の趣旨である。

しかし、基本金組入に関して裁量の余地が大きく認められていることをよいことにして、次に示すような処理を行ない、基本金組入額を操作し、それによって消費収支差額の金額を調整するという決算操作がみられる。

1. 具体的な長期的計画(学部・学科新增設等)がないにもかかわらず、単に資金を特定資産化し、同時に基本金組入を行なう。これによって消費収入額を減らし、消費収入超過額の減額もしくは消費支出超過額を計上させる。

このことが行なわれた場合、不当な先行組入れとなる。

2. 具体的な奨学計画、研究計画がないにもかかわらず、「会計基準」第30条第1項第3号の規定に基づき、手許の現金預金を特定資産化し、それによって基本金組入を行なう。
3. 校地、校舎等を取得した場合に、支払いができる財政状況であるにもかかわらず、あえて借入れを行ない、それによって支払うかしくはその対価を未払いにする。こうすることによって「会計基準」第30条第2項の基本金組入の繰延規定に準拠し組入の繰延を行ない、当期の基本金組入額を減額する。また借入金の返済、未払金の支払時期を操作することによって基本金組入時期を操作する。

このような決算操作を裏づけるものとして、予算上の基本金組入額と決算上のそれとが大きく喰い違い事例を挙げることができる。すなわち消費収入額が予算数値を上回った場合、それを相殺すべく、予算上計上されていなかった基本金組入を決算上急ぎに行なうということがみられる。これは、消費収支差額数値に操作を加える意図でなされたのではないかと推定できるのである（早稲田大学教職両組合，1984，4—11頁）。

さらに、消費収支計算情報の客観性の欠如を間接的に裏づけるものとして、日本私立大学協会、日本私立短期大学協会、日本私立中学高等学校連合会、日本公認会計士協会の要望書の存在が挙げられる（森谷，1981，189—200頁）。

それらの要望書には、共通して基本金に関する改正要望事項が盛り込まれている。主たるものを列挙すると次の通りである（森谷，1981，201頁）。

1. 「会計基準」第29条の基本金の定義を明確にして欲しい。
2. 「会計基準」第30条第1項第2号後段のいわゆる先行組入の規定を明確にして欲しい。
3. 「会計基準」第30条第1項第4号の規定を削除するか、明確にして欲しい。
4. 基本金組入方法に弾力性を与えて欲しい。
5. 基本金組入の取消し可能なケースを具体的に示して欲しい。

これら要望事項第1—第3の存在は、「会計基準」の基本金に関する規定が不明確であることを示している。またそのために、実務上混乱が生じていることを物語っている。もちろん、このような実務上の問題点の解消のために下記の文書、報告が公表されている。しかしながら、このように「会計基準」の規定そのものの不備によって、消費収支計算情報の客観性が阻害されている面があることは指摘できよう。

学校法人財務基準調査研究会、「基本金設定の対象となる資産及び基本金の組入れについて」（1974年）

日本公認会計士協会、学校法人委員会、「基本金に関する会計処理および監査上の取扱いについて」（1973年）、「基本金に関する監査上の取扱いについて（その1）」（1975年）、「改訂、基本金に関する実務問答集」（1975年）

最後に、第3）の批判点について述べよう。

帰属収入額から、まずもって基本金組入を行ない、結果として消費収入額を算定する。この方式について醍醐教授（1981，116頁）は、「わが国公企業会計における造成資本会計、とくにNHKにおける資本支出充当方式に類似している。」と指摘される。

「会計基準」が規定するこの計算方式を採用した場合、次のような事態を生じさせる。1つは、基本金組入、さらに減価償却費の二重計上により消費支出超過額の累積額を巨大化させていく可能性を大きくすること、1つは、消費支出超過額の累積を理由に学費値上げが促進されると

いうことである（醍醐，1981，86—90頁，120—121頁；角瀬，1973，209—218頁；会田，1972，11頁；山口，1979，141頁；小泉，1982，82頁）。このようにして、「会計基準」の消費収支計算，基本金組入計算は受益者負担主義と，独立採算思考とを貫徹させるための手段となっている（山口，1979，149頁；角瀬，1973，218頁）。

ここで受益者負担主義とは，学費値上げを通じて学生およびその父兄に教育費の負担を強いるという意味である。また独立採算的思考とは，基本金は原則として自己資金（帰属収入）から組入れねばならぬこと，さらに「会計基準」の基礎的前提である消費収支均衡主義とによって，「学校法人は，原則として教育・研究に必要な資金はすべて自前で調達せよという考え」が「会計基準」の基礎を形成しているということである。

また基本金組入を先行させるということは，設備投資先行型の計算構造となっている。その上，消費収支均衡主義のもとでは消費支出の削減とりわけ人件費削減に結びつく可能性が大きいという批判がなされている（慶應義塾労働組合三田支部白書編集委員会，1974，31—33頁，37頁；角瀬，1973，216頁）。

以上，「会計基準」に対する批判について，なるべく私見を交えないようにして説明した。第1)の批判的見解は，「会計基準」の規定する会計方式そのものを真向から否定する見解である。それは非営利法人としての学校法人の会計のあり方について，「会計基準」とはまったく相容れない考えを提示するものであった。

第2)の批判的見解は，消費収支計算情報そのものの客観性，有意性に疑問を投げかけるものである。すなわち，消費収支計算情報が学校法人の財政状況を正しく反映するという点についての信頼性が稀薄であることを指摘する批判的見解であった。これに対して，第3)の批判的見解は，それら消費収支計算情報が生み出す悪しき情報効果に言及するものであると言えよう。

注 1) これら事件については，読売新聞社会部（1983，278—279頁）を参照されたい。

2) 私立学校振興助成法は，その第4条において，国は大学又は高等専門学校を設置する法人に対し，当該学校における教育又は研究に係る経常的経費についてその $\frac{1}{2}$ 以内を補助することができるとした。また第9条では，都道府県がその区域内にある小学校，中学校，高等学校等を設置する学校法人に対し交付する補助金について規定し，その場合国は都道府県に対し，その補助金の一部を補助することができるとした（三角，1980，8—9頁）。

これらの補助金を受ける学校法人は，前述したように同法第14条第1項の規定により「会計基準」に準拠して計算書類を作成せねばならない。したがって「会計基準」は私立大学のみにも適用されるわけではない。しかし，以下の記述は特にことわらない限り私立大学を対象とする。

3) 基本金組入計算の詳細については，森谷（1981），山口（1980）に詳しいので参照されたい。

なお，下に基本金取崩の規定「会計基準」第31条も示した。しかし，基本金の取崩しがなされた場合，その取崩額は，上記第①式の当年度基本金組入額の減額として計算表示されない。次年度への繰越消費支出（収入）超過額の減少（増加）として処理される。このように基本金取崩額は，当年度基本金組入額に影響を与えない。

- 4) 「会計基準」第30条第1項第1号および第2号の条文そのものには、教育研究という文言はみられない。

しかしながら、1974年2月12日付の学校法人調査研究会の報告「基本金設定の対象となる資産及び基本金の組入れについて」において、次のように第1号および第2号に規定する固定資産について解釈することが適当であるとしている。すなわち、狭義の教育用固定資産に限定することなく、広く教育研究用の固定資産及び教育研究を成り立たせるために必要なその他の固定資産（借地権、施設利用権の無形固定資産を含み、投資を目的とする資産を除く。）も含めて考えるが適当である。したがって、法人本部施設、教職員の厚生施設等もこれに該当すると。

- 5) 1974年2月13日付の学校法人財務基準調査研究会の報告「基本金設定の対象となる資産及び基本金の組入れについて」において、「これらの目的のために固定資産を取得すべきものとして收受した金銭その他の資産」については、当該金銭等の受け入れ科目の名称にとらわれることなく、それが学校法人の総合計画にしたがって基本金設定の対象となる資産の取得源泉になるかどうかを実質的に判断すべきであるとしている。

同様に、1980年2月4日付、日本公認会計士協会、学校法人委員会による「改訂、基本金に関する実務問答集（中間報告）」は、施設費等の名目で学生が納入した金銭等は、理念的には、全額基本金組入対象とすべきであろうが、会計的には、これらの金銭等が基本金対象資産とされるか否かは、これらの資産が将来において基本金対象資産の取得源泉となることが確実か否かにより判断し、その受入科目等の名称にこだわる必要はないものとしている。

しかし、同問答集は、名目と実態とが一致しないような金銭等の收受は、その抛出者に誤った期待を抱かせ、また計算書類の明瞭性をそこなうものであるのかかる実務は慣例としないことが望まれるとしている。

- 6) ちなみに、早稲田大学広報課（1969，1—10頁）に示された、早稲田大学の昭和43年度決算についてみると、決算書として総合収支決算表と貸借対照表とが掲載されている。同時に、総合収支決算表を構成する経常勘定収支決算表、基本勘定収支決算表、基金勘定収支決算表、附属研究所特別勘定収支決算表がそれぞれ個別に示されている。

早稲田大学の場合は、臨時部を基本勘定と称している点、基金勘定区分を追加している点などに特徴がみられる。しかし、基本勘定における収支計算の内容は、臨時部のそれと同一であり、早稲田大学の収支計算は、前述の角瀬教授の説明と同一の計算構造となっている。

- 7) 私立学校振興助成法そのものの成立経過あるいは問題点については、尾形（1979）、保田（1979）、上田（1979）を参照されたい。
- 8) ここでは、高橋、村山（1965，151—154頁）に掲載されている日本私立大学連盟の「学校法人会計基準（案）」を資料として用いた。
- 9) この点、上述の土田教授（1975）の見解や土田（1966，30頁）、下記の醍醐教授（1981）の見解と同一である。

参 考 文 献

- 会田義雄稿「『学校法人会計基準』を論評する」、会計ジャーナル第4巻8号（1972年7月）、8—15頁。
- 醍醐聰、公企業会計の研究（国元書房、1981）。
- 行政管理庁行政監察局（編）、私学経営の現状と問題点—行政官理庁の行政監察結果からみて—（大蔵省印刷局、1983）。
- 角瀬保雄、現代公表会計制度論（中央経済社、1973）。
- 慶應義塾労働組合三田支部白書編集委員会、三田支部白書—義塾現状の理論的解明と実態分析—（慶應義塾労働組合三田支部、1975）。

- 小泉明稿「私立大学の財政状態と経営」, 井ヶ田良治, 保田芳昭(編), 私立大学を考える—その未来と国庫助成(大月書店, 1982), 69—83頁。
- 三角哲生(編著), 新訂学校法人会計基準詳説(第一法規, 1980)。
- 森谷伊三男, 学校法人の基本金入門(第一法規, 1981)。
- 村山徳五郎稿「学校法人会計基準について」, 会計ジャーナル第2巻7号(1970年7月), 71—75頁。
——稿「演繹思考の会計原則—学校法人会計基準の設定に関連して」, 企業会計第23巻1号(1971年1月), 161—163頁。
- 尾形憲, 私立大学—蟻地獄の中から, 日経新書 269(日本経済新聞社, 1977)。
——稿「私学助成のあゆみと思想」, 国庫助成に関する全国私立大学教授会連合(編), 私学助成の思想と法, 教育法学叢書8(勁草書房, 1979), 25—44頁。
- 阪本眞蔵稿「学校法人会計の誤謬」, 企業会計第26巻6号(1974年5月), 112—117頁。
- 佐藤朔稿「私立学校国庫助成の道」, 大学時報第30巻第161, 162号(1981年12月), 36—41頁。
- 高橋吉之助, 村山徳五郎, 学校法人会計の理論(国元書房, 1968)。
——稿「『学校法人会計基準』について」, 会計第87巻6号(1965年6月), 133—154頁。
- 高橋吉之助稿「『基本金』経理の理想と現実」, 大学時報第32巻第173号(1983年11月), 38—45頁。
- 土田三千雄, 会計理論(国元書房, 1975)。
——稿「私学と会計」, 企業会計第18巻11号(1966年11月), 29—35頁。
- 上田勝美稿「私学振興助成法の問題点」, 国庫助成に関する全国私立大学教授会連合(編), 私学助成の思想と法, 教育法学叢書8(勁草書房, 1979), 68—87頁。
- 早稲田大学広報課「昭和43年度決算について」, 早稲田大学広報第626号, (1969年5月), 1—10頁。
- 早稲田大学教職両組合稿「学費問題討議資料—その1—」, きょうとうニュース第106号(1984年11月), 1—21頁。
- 山口孝稿「私大財政の現状と問題点」, 国庫助成に関する全国私立大学教授会連合(編), 私学助成の思想と法, 教育法学叢書8(勁草書房, 1979), 133—151頁。
- 山口善久, 基本金組入れ手続の実際(学校法人経理研究会, 1980)。
- 保田芳昭稿「私立学校振興助成法の成立過程」, 国庫助成に関する全国私立大学教授会連合(編), 私学助成の思想と法, 教育法学叢書8(勁草書房, 1979), 45—66頁。
- 読売新聞西部社会部, ドキュメント九州産業大学(読売新聞社, 1983)。