

〔研究ノート〕

## 学校法人会計基準の諸特徴

細 田 哲

1. はじめに
2. 「会計基準」規定について
3. アメリカにおける大学会計基準
4. 「会計基準」と「Audit Guide」および「Sop 74-8」との比較検討
5. おわりに

### 1. はじめに

1971年4月1日、学校法人会計基準（以下「会計基準」と略称）が文部省令第18号として施行された。

今日、私立学校振興助成法のもとで、教育・研究に係わる経常費の補助を受ける学校法人は、①「会計基準」に準拠して財務計算に関する書類を作成し、②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、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（私立学校振興助成法第4条、第9条、第14条）。

さて、本稿の目的は、この「会計基準」の規定内容の特徴を明確に述べることである。その際、アメリカにおける大学会計基準である次の文献との比較を試みたい。

AICPA, The Committee on College and University Accounting and Auditing, *Audits of Colleges and Universities. 2nd ed.* (AICPA, 1975). (以下「Audit Guide」と略称)

AICPA, Accounting Standards Division, *Statement of Position 74-8, Financial Accounting and Reporting by Colleges and Universities* (AICPA, 1974). (以下「Sop 74-8」と略称)

### 2. 「会計基準」規定について

「会計基準」は、下記の三つの財務諸表の作成を要求している（第4条）。

- ① 資金収支計算書
- ② 消費収支計算書

## ③ 貸借対照表

消費収支計算書に表示される消費収支計算は、「会計基準」の根幹を形成するものである。また「会計基準」最大の特徴ともなっている。

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）。

$$\text{当年度帰属収入} - \text{当年度基本金組入額} = \text{当年度消費収入} \cdots \cdots \cdots \text{①}$$

$$\text{当年度消費収入} - \text{当年度消費支出} = \text{当年度消費支出（収入）超過額} \cdots \cdots \cdots \text{②}$$

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。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(細田, 1985, 3—4頁)。

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

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、当年当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。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（細田，1985，4—5頁）。

「会計基準」が適用される以前は、私学会計の状況は、予決算制度のもとに、臨時部、経常部という「資金」別収支計算が行なわれていた。しかしながら、具体的な会計処理においては、ほとんど統一性がみられないという状況であった（角瀬，1973，201—202頁，高橋，村山，1965，141頁）。

これまでみてきたように、「会計基準」は「資金」別会計から、基本金組入計算を伴う消費収支計算に会計方式を転換させた。

この消費収支計算の特徴は、いかなる点に認められるであろうか。消費収支計算は、企業会計上発達してきた損益計算の手法を大学会計に導入したものである。

その導入の意図を村山氏（1971，163頁）は、「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資本維持の要請である。」とする。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）。

ここで注意しなければならないのは、まず消費収入である。消費収入は企業会計でいうところの収益に相当するものとされている。しかし、企業会計上、収益として計上されるのは、いわゆ

る収益的収入額のみである。これに対して、消費収入は、帰属収入（資本的収入の一部の金額＋収益的収入額）から基本金組入額（資本的支出額＋絶対的中性支出の一部の金額＋収益的支出の一定割合額）を差し引き算定される。また消費支出は、その中に退職給与引当金繰入額、徴収不能引当金繰入額および減価償却費が含まれているために発生主義でとらえられている（醍醐，1981，123頁参照）。このように、消費支出に関しては、企業会計での期間費用計算と同一基準のもとに計算されている。しかし、消費収支計算は、決して企業会計的損益計算と同一のものではない。

消費収支計算の結果算定される消費収支差額の数値は、帰属収入（いわゆる自己資金）でもって、資金が固定化する分をまかない、なおかつ学校法人の通常の教育研究活動のための資金需要をまかなえたかどうかを示す数値である。消費収支計算と言う用語が示しているように、それはあくまで資金ベースでの計算を意図しているものと言えよう<sup>1)</sup>。

以上のように「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っていくことになるのである（細田，1985，10頁）。

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（細田，1985，11頁）。

このように、「会計基準」の基本金組入計算を伴う消費収支計算は、財政維持可能性情報の提供ならびに財政維持を直接的に計るための、極めて徹底した会計方法であると言えよう。

### 3. アメリカにおける大学会計基準

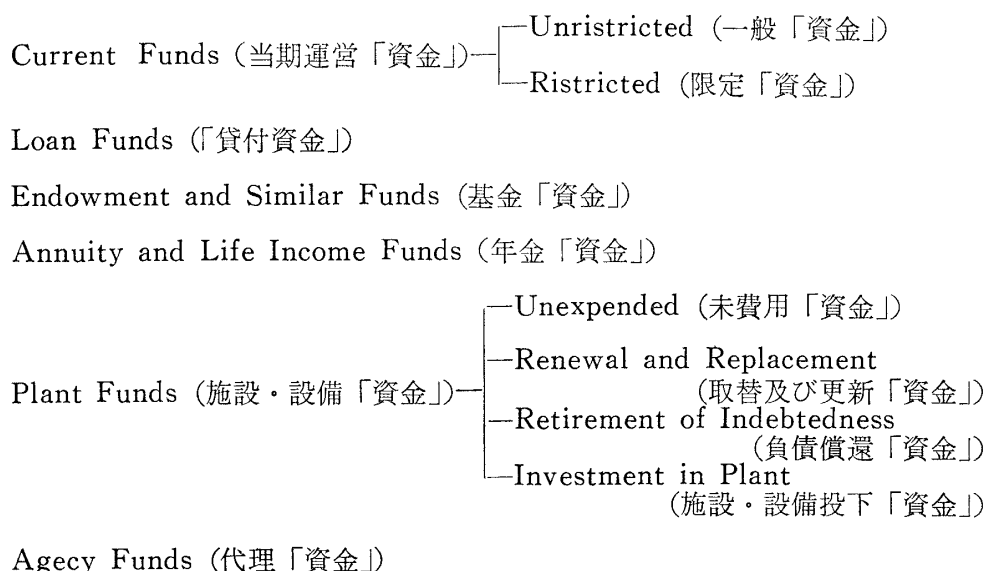
「Audit Guide」および「Sop 74-8」に社定されている計算構造は、「資金」別会計（Fund accounting）である。

「Audit Guide」(AICPA, 1975<sup>b</sup>, p. 5)は、「利益というよりもサービスこそが教育機関の目的である。したがって、そこでの会計および報告の主要な責務は、純利益の決定にあるのではなく、受取りそして利用したリソースを会計することにある。」と述べている。

通常、授業料の金額と計画されたサービス提供のための支出との間には関連性がないこと。さらにリソース<sup>2)</sup>の寄付、基金目的のリソースの収受、理事会によるリソースの特定目的への振り向けということが生じる。これらのリソースおよびその利用目的の多様性に対処するため長年に渡って「資金」別会計の原則および実務が発展してきたと「Audit Guide」(AICPA, 1975<sup>b</sup>, p. 5)は、説明する。

「資金」別会計は、寄付者および外部機関もしくは理事会によって特定されたリソースの利用目的別に、リソースを分類し、会計報告するシステムである。したがって、「資金」別会計は、リソース利用に関して課せられた制約がどれほど遵守されているかを端的に示しうる会計システムと考えられている。

ここで、「資金」とは、資産、負債、資金残高およびその変化を記録する自己均衡的な勘定群をもつ1つの「会計実体」である<sup>3)</sup>。一般に教育機関においては、次のような「資金」が設定される。



次に、「Audit Guide」および「Sop 74-8」に規定されている財務諸表について説明しよう。財務諸表は、次の三つから構成されている。

- ① Balance Sheet (貸借対照表)
- ② Statement of Changes of Fund Balances (資金残高変動表)
- ③ Statement of Current Funds Revenues, Expenditures, and Other Changes (当期運営「資金」収益・支出表)

表1を参照していただきたい。貸借対照表には、前述の各「資金」ごとに資産、負債、資金残高が表示される。ここで特徴的なことは、当然のことながら、各「資金」ごとに、資産合計額と負債および資金残高の合計額が一致していることである。また、資産および負債の中に、各「資金」間の一時的な資金の貸借を示す「他『資金』勘定への貸付け」(Due from～)勘定および「他『資金』勘定からの借入れ」(Due to～)勘定がみられる。

次に資金残高変動表に移ろう。

表2を参照していただきたい。この表には、各「資金」別に、Revenues and other additions(「収益および資金増加」)区分、Expenditures and other deductions(「支出および資金減少」)区分、Transfers among funds(「資金振替」)区分の3区分が設けられている。そして、「収益および資金増加」区分の総計、「支出および資金減少」区分の総計、「資金振替」区分の総計が示される。最後に、各「資金」別に Net increase (decrease) for the year(正味資金残高増加〔減少〕額)が示され、それが Fund balance at beginning of year(期首の資金残高)に増〔減〕されることによって Fund balance at end of year(期末の資金残高)が表示される。

このように、資金残高変動表は、各「資金」別に、期首資金残高から期末資金残高へのその増減変化の原因を表示する。

ただし注意しなければならないのは、「収益および資金増加」区分とあるように、この区分に示されるものは、企業会計上収益と考えられるもの以外の特異な項目が示されていることである。例えば表2の Expended for plant facilities(施設・設備への支出額)、Retirement of indebtedness(負債返済額)、Matured annuity and life income funds restricted to endowment(基金「資金」指定満期年金「資金」)などがある。

また、「支出および資金減少」区分とあるように、この区分には、企業会計上、期間費用として示されるもの以外のものが含まれている。例えば、Refunded to grantens(補助金拠出者への返還金)、Expended for plant facilities、Retirement of indebtedness、Disposal of facilities(廃棄設備帳簿価額)、Expired term endowments(期限付基金の消滅額)、Matured annuity and life income funds restricted to endowment などである。

さらに、「資金振替区分」には、「各資金」間の振替の状況が示される。またこの区分に示される振替には、強制的振替(Mandatory transfer)と、非強制的振替(Nonmandatory transfer)とがある点に留意しなければならない。前者は、当該教育機関と外部の個人もしくは機関との協約などに基づき、なされる振替である。一方、後者は、理事会の判断に基づいてなされる振替である。

この表において注目すべき点は、「収益および資金増加」区分総計から「支出および資金減少」区分総計を差し引き、その差額を示すような形式になっていない点である。その理由は、この資

表 1 (比較貸借対照表) (6.30.19—)

	Assets		Liabilities and Fund Balances	
	Current year	Prior year	Current year	Prior year
<b>Current funds:</b>				
<b>Unrestricted:</b>				
Cash	\$ 210,000	110,000	\$ 125,000	100,000
Investments	450,000	360,000	20,000	15,000
Accounts receivable, less allowance of \$18,000 both years	228,000	175,000	30,000	35,000
Inventories, at lower of cost (first-in, first-out basis) or market	90,000	80,000	158,000	120,000
Prepaid expenses and deferred charges	28,000	20,000	30,000	20,000
Total unrestricted	<u>1,006,000</u>	<u>745,000</u>	<u>643,000</u>	<u>455,000</u>
Total current funds			<u>1,006,000</u>	<u>745,000</u>
<b>Restricted:</b>				
Cash	145,000	101,000	14,000	5,000
Investments	175,000	165,000	446,000	421,000
Accounts receivable, less allowance of \$8,000 both years	68,000	160,000		
Unbilled charges	72,000	—		
Total restricted	<u>460,000</u>	<u>426,000</u>	<u>460,000</u>	<u>426,000</u>
Total current funds	<u>1,466,000</u>	<u>1,171,000</u>	<u>1,466,000</u>	<u>1,171,000</u>
<b>Loan funds:</b>				
Cash	30,000	20,000		
Investments	100,000	100,000	50,000	33,000
Loans to students, faculty, and staff, less allowance of \$10,000 current year—\$9,000 prior year	550,000	382,000	483,000	369,000
Due from unrestricted current funds	3,000	—	150,000	100,000
Total loan funds	<u>683,000</u>	<u>502,000</u>	<u>683,000</u>	<u>502,000</u>
<b>Endowment and similar funds:</b>				
Cash	100,000	101,000	7,800,000	6,740,000
Investments	13,900,000	11,800,000	3,840,000	3,420,000
Total endowment and similar funds	<u>14,000,000</u>	<u>11,901,000</u>	<u>2,360,000</u>	<u>1,741,000</u>
			<u>14,000,000</u>	<u>11,901,000</u>

(次ページへ続く)



<u>Assets</u>	<u>Current year</u>	<u>Prior year</u>	<u>Liabilities and Fund Balances</u>	<u>Current year</u>	<u>Prior year</u>
Annuity and life income funds: Annuity funds: Cash Investments Total annuity funds	55,000 3,260,000 <u>3,315,000</u>	45,000 3,010,000 <u>3,055,000</u>	Annuity and life income funds: Annuity funds: Annuities payable Fund balances Total annuity funds	2,150,000 1,165,000 <u>3,315,000</u>	2,300,000 755,000 <u>3,055,000</u>
Life income funds: Cash Investments Total life income funds Total annuity and life income funds	15,000 2,045,000 <u>2,060,000</u> <u>\$5,375,000</u>	15,000 1,740,000 <u>1,755,000</u> <u>4,810,000</u>	Life income funds: Income payable Fund balances Total life income funds Total annuity and life income funds	5,000 2,055,000 <u>2,060,000</u> <u>\$5,375,000</u>	5,000 1,750,000 <u>1,755,000</u> <u>4,810,000</u>
Plant funds: Unexpended: Cash Investments Due from unrestricted current funds Total unexpended	\$ 275,000 1,285,000 150,000 <u>1,710,000</u>	410,000 1,590,000 120,000 <u>2,120,000</u>	Plant funds: Unexpended: Accounts payable Notes payable Bonds payable Fund balances: Restricted Unrestricted Total unexpended	10,000 100,000 400,000 1,000,000 200,000 <u>1,710,000</u>	- - - 1,860,000 260,000 <u>2,120,000</u>
Renewal and replacement: Cash Investments Deposits with trustees Due from unrestricted current funds Total renewal and replacement	5,000 150,000 100,000 5,000 <u>260,000</u>	4,000 286,000 90,000 - <u>380,000</u>	Renewal and replacement: Fund balances: Restricted Unrestricted Total renewal and replacement	25,000 235,000 <u>260,000</u>	180,000 200,000 <u>380,000</u>
Retirement of indebtedness: Cash Deposits with trustees Total retirement of indebtedness	50,000 250,000 <u>300,000</u>	40,000 253,000 <u>293,000</u>	Retirement of indebtedness: Fund balances: Restricted Unrestricted Total retirement of indebtedness	185,000 115,000 <u>300,000</u>	125,000 168,000 <u>293,000</u>

(次ページへ続く)

<u>Assets</u>	<u>Current year</u>	<u>Prior year</u>	<u>Liabilities and Fund Balances</u>	<u>Current year</u>	<u>Prior year</u>
Investment in plant:			Investment in plant:		
Land	500,000	500,000	Notes payable	790,000	810,000
Land improvements	1,000,000	1,110,000	Bonds payable	2,200,000	2,400,000
Buildings	25,000,000	24,060,000	Mortgages payable	400,000	200,000
Equipment	15,000,000	14,200,000	Net investment in plant	38,210,000	36,540,000
Library books	100,000	80,000			
Total investment in plant	41,600,000	39,950,000	Total investment in plant	41,600,000	39,950,000
Total plant funds	43,870,000	42,743,000	Total plant funds	43,870,000	42,743,000
Agency funds:			Agency funds:		
Cash	50,000	70,000	Deposits held in custody for others	110,000	90,000
Investments	60,000	20,000			
Total agency funds	\$ 110,000	90,000	Total agency funds	\$ 110,000	90,000

See accompanying Summary of Significant Accounting Policies and Notes to Financial Statements

(AICPA, 1975<sup>b</sup>, pp. 60-63より引用)

表 2 (比較資金残高変動表) (6.30.19—)

	Current Funds		Loan Funds	Endowment and Similar Funds	Annuity and Life Income Funds	Plant Funds			
	Unrestricted	Restricted				Unexpended	Renewal and Re-placement	Retirement of Indebtedness	Investment in Plant
Revenues and other additions:									
Educational and general revenues	\$5,300,000								
Auxiliary enterprises revenues	2,200,000								
Expired term endowment revenues	40,000								
Expired term endowment—restricted		370,000	100,000	1,500,000	800,000	50,000		65,000	15,000
Gifts and bequests—restricted		500,000				115,000			
Grants and contracts—restricted									
Governmental appropriations—restricted		224,000	12,000	10,000		50,000	5,000	5,000	
Investment income—restricted						5,000			
Realized gains on investments—unrestricted				109,000					
Realized gains on investments—restricted									
Interest on loans receivable			4,000	50,000		10,000			
U.S. Government advances			7,000						
Expended for plant facilities (including \$100,000 charged to current funds expenditures)			18,000						1,550,000
Retirement of indebtedness								3,000	220,000
Accrued interest on sale of bonds									
Matured annuity and life income funds restricted to endowment									
Total revenues and other additions	7,540,000	1,094,000	141,000	1,679,000	800,000	230,000	10,000	78,000	1,785,000
Expenditures and other deductions:									
Educational and general expenditures	4,400,000	1,014,000							
Auxiliary enterprises expenditures	1,830,000								
Indirect costs recovered		35,000							
Refunded to grantors		20,000				10,000			
Loan cancellations and write-offs						1,000			
Administrative and collection costs						1,000			
Adjustment of actuarial liability for annuities payable					75,000				
Expended for plant facilities (including noncapitalized expenditures of \$50,000)									
						1,200,000	300,000		

(次ページへ続く)

	Current Funds		Loan Funds	Endowment and Similar Funds	Annuity and Life Income Funds	Plant Funds		
	Unrestricted	Restricted				Unexpended	Renewal and Replacement	Retirement of Indebtedness
Retirement of indebtedness								220,000
Interest on indebtedness								190,000
Disposal of plant facilities				90,000				115,000
Expired term endowments (\$40,000 unrestricted, \$50,000 restricted to plant)								
Matured annuity and life income funds restricted to endowment					10,000			
Total expenditures and other deductions	6,230,000	1,069,000	12,000	90,000	85,000	1,200,000	300,000	411,000
Transfers among funds—additions/(deductions):								
Mandatory:								
Principal and interest	(340,000)							340,000
Renewals and replacements	(170,000)						170,000	
Loan fund matching grant	(2,000)		2,000					
Unrestricted gifts allocated	(650,000)		50,000	550,000		50,000		
Portion of unrestricted quasi-endowment funds investment gains appropriated	40,000			(40,000)				
Total transfers	(1,122,000)		52,000	510,000		50,000	170,000	340,000
Net increase/(decrease) for the year	188,000	25,000	181,000	2,099,000	715,000	(920,000)	(120,000)	7,000
Fund balance at beginning of year	455,000	421,000	502,000	11,901,000	2,505,000	2,120,000	380,000	293,000
Fund balance at end of year	\$ 643,000	446,000	683,000	14,000,000	3,220,000	1,200,000	260,000	300,000

See accompanying Summary of Significant Accounting Policies and Notes to Financial Statements

(AICPA, 1975<sup>b</sup>, pp. 64-65より引用)

表3 (比較当期運営「資金」収益・支出表) (6.30.19一)

	Current Year		Total	Prior Year Total
	Unrestricted	Restricted		
Revenues:				
Educational and general:				
Student tuition and fees	\$2,600,000		2,600,000	2,300,000
Governmental appropriations	1,300,000		1,300,000	1,300,000
Governmental grants and contracts	35,000	425,000	460,000	595,000
Gifts and private grants	850,000	380,000	1,230,000	1,190,000
Endowment income	325,000	209,000	534,000	500,000
Sales and services of educational departments	90,000		90,000	95,000
Organized activities related to educational departments	100,000		100,000	
Other sources (if any)				
Total educational and general	<u>5,300,000</u>	<u>1,014,000</u>	<u>6,314,000</u>	<u>6,080,000</u>
Auxiliary enterprises	<u>2,200,000</u>		<u>2,200,000</u>	<u>2,100,000</u>
Expired term endowment	<u>40,000</u>		<u>40,000</u>	
Total revenues	<u>7,540,000</u>	<u>1,014,000</u>	<u>8,554,000</u>	<u>8,180,000</u>
Expenditures and mandatory transfers:				
Educational and general:				
Instruction and departmental research	2,820,000	300,000	3,120,000	2,950,000
Organized activities related to educational departments	140,000	189,000	329,000	350,000
Sponsored research	100,000	400,000	500,000	500,000
Other separately budgeted research		25,000	25,000	50,000
Other sponsored programs	130,000		130,000	125,000
Extension and public service	250,000		250,000	225,000
Libraries	200,000		200,000	195,000
Student services	220,000		220,000	200,000
Operation and maintenance of plant	200,000		200,000	195,000
General administration	250,000		250,000	250,000
General institutional expense	90,000	100,000	190,000	180,000
Student aid	4,400,000	1,014,000	5,414,000	5,370,000
Mandatory transfers for:				
Principal and interest	90,000		90,000	50,000
Renewals and replacements	100,000		100,000	80,000
Loan fund matching grant	2,000		2,000	
Total educational and general	<u>4,592,000</u>	<u>1,014,000</u>	<u>5,606,000</u>	<u>5,500,000</u>

(次ページへ続く)

	Current Year		Prior Year Total
	Unrestricted	Restricted	
Auxiliary enterprises:			
Expenditures	1,830,000		1,830,000
Mandatory transfers for:			
Principal and interest	250,000		250,000
Renewals and replacements	70,000		70,000
Total auxiliary enterprises	<u>2,150,000</u>		<u>2,050,000</u>
Total expenditures and mandatory transfers	<u>6,742,000</u>	<u>1,014,000</u>	<u>7,756,000</u>
Other transfers and additions/(deductions):			
Excess of restricted receipts over transfers to revenues		45,000	40,000
Refunded to grantors		(20,000)	(20,000)
Unrestricted gifts allocated to other funds			(650,000)
Portion of quasi-endowment gains appropriated	40,000		40,000
Net increase in fund balances	<u>\$ 188,000</u>	<u>25,000</u>	<u>160,000</u>

See accompanying Summary of Significant Accounting Policies and Notes to Financial Statements

(AICPA, 1975<sup>b</sup>, pp.66-67より引用)

金残高変動表はあくまで各「資金」の資金残高の変動の原因を示すものであって、いわゆる「純利益」を計算表示するものではないと考えられているからである。前述したように「収益および資金増加」区分には、通常収益と考えられるもの以外のものが含まれており、また「支出および資金残高減少」区分には、通常費用と考えられるもの以外のものが含まれている。このため両区分の総計の差額を求めても、「純利益」と近似する性格をもつ数値を求めることはもちろん不可能である。もともとそのような数値を求めることを目的としていないのである。次には、振替によって簡単に期末資金残高が変化するということである。また、振替によっては、教育機関全体の正味の活動結果に何の影響も与えないということが読みとれることである（Gross, Jr. and Warshauer, Jr., 1979, pp. 206-211）。

次に、当期運営「資金」収益・支出表について述べよう。

「Sop 74-8」（AICPA, 1975<sup>a</sup>, p. 87）によれば、当期運営「資金」（Current funds）には、大学の主要な使命すなわち教育、研究および公共向けサービスを実行するために支出可能な経済的リソースが示される。当期運営（current）とは、それらのリソースが近く、上記の大学の三つの使命を果すために利用されるということの意味する。

この当期運営「資金」は、さらに2つに分類される。1つは、一般当期運営「資金」（Unrestricted current funds）である。ここに、寄付者および外部機関によって何の制約もなされない資金はすべて含まれる。1つは、限定当期運営「資金」（Restricted current funds）である。ここには、寄付者およびその他の外部機関によって、特定の目的、計画、学部、大学院などとその使途が限定されてはいるが、上記の大学の使命遂行のために利用可能なリソースが含まれる。

そして、当期運営「資金」収益・支出表は、表3の通り、Revenue（「収益」）区分、Expenditures and mandatory transfers（「支出および強制振替」）区分、Other transfers and additions/(deductions）（「他の振替および資金増加〔減少〕」）区分からなり、最後に一般当期運営「資金」および限定当期運営「資金」の Net increase (decrease) in fund balances（正味の資金残高増加〔減少〕額）が示される。

この当期運営「資金」の正味資金残高増加〔減少〕額は、資金残高変動表の下から三行目の欄に示されている当期運営「資金」の正味資金残高増加〔減少〕額の金額と同一である。この当期運営「資金」収益・支出表の「収益」区分および「支出および強制振替」区分に示されている金額は、資金残高変動表の当期運営「資金」の部に示されている金額の明細を表示しているに過ぎない。

さらに注目してもらいたい点は、当期運営「資金」収益・支出表においても、上述の資金残高変動表と同様に、「収益」区分の総計から「支出および強制振替」区分総計を直接に差し引き、その差額を計算するように求めている。また、「収益」区分の総計から「支出および強制振替」

区分の小区分 Educational and general expenditure（教育および一般的支出）の小計を差し引きその差額を求めることも要求していない点である。

また、限定当期運営「資金」収益の総計\$1,014,000と、限定当期運営「資金」欄の「支出および強制振替」区分の総計\$1,014,000とは、たまたま一致したものではないということである。当期中に費消された限定当期運営「資金」のリソース相当金額が限定当期運営「資金」収益として表示されることに注意してもらいたい。当期中に限定当期運営資金として受け取ったリソースのうち、費消されなかった分については、「他の振替および資金増加〔減少〕」区分に Excess of restricted receipts over transfers to revenue（対収益振替額当期受入限定当期運営資金超過額）\$45,000と表示されている。

以上みてきたように、資金残高変動表にしても当期運営「資金」収益・支出表にしても、各区分間の差額計算を一切していない。両表ともに、各「資金」ごとに、教育機関が受け入れた資金がどのような原因で増加し、またどのような原因によって減少し、その結果、正味いくら増減したかということのみを示している。決して、教育機関が稼得したリソースとそれを稼得するために費消したリソースの犠牲分を対応表示し、その差額を求めようとしない点に最大の特徴が認められる。

#### 4. 「会計基準」と「Audit Guide」および「Sop 74—8」との比較検討

「会計基準」の最大の特徴は、基本金組入計算を伴う消費収支計算を行なうことにある。また、アメリカの大学会計基準は、「資金」別会計を規定している。しかもそこでの「資金」別会計は、各「資金」ごとの資金残高の変動の原因を示すことに主眼がおかれ、決して資金収支差額をもとめることを要求しないところに大きな特徴が認められた。

本節においては、「資金」別会計に対し寄せられている批判点について、それが「会計基準」規定、とりわけ消費収支計算についてあてはまるかどうか検討する。それによって「会計基準」の特徴を明らかにしたい。さらに、両基準において大きな喰い違いをみせている減価償却費の取扱いおよび発生主義の適用対象について述べたい。

アメリカの大学会計が「資金」別会計を採用していることに対して、次のような批判が寄せられている（Henke, 1981, 35-16-17参照）。

- ① 「資金」別会計は、組織全体の活動や財政状況を示さない。
- ② いわゆるコストを含めるべき「資金」について裁量の余地があるため、また「資金」間の資金の振替および貸借が存在するため、財務諸表数値を操作することが可能である。
- ③ 「資金」別会計は、企業の財表になれた読者にとって理解しにくいし、また彼らを混乱させる傾向がある。



第①の批判点については、確かにその通りである。各「資金」別に、その資金残高の増減の原因が示されるだけで、表1～3の財務諸表からは、大学全体としてどのような財政状況にあるのか、それを示す単一の数値は見出せない。このため、Ramanathan and Weis(1980, p.52)や、Bastable (1973, pp. 53-55)は、統合貸借対照表や統合資金残高変動表の作成・公表を主張している。これに対して、「会計基準」では、消費収支差額および基本金未組入額の数値によって、大学全体の財政状況を一応示すことができる。

第②の批判点について具体的に示そう。

前述したように、当期運営「資金」収益・支出表において、限定当期運営「資金」収益は、その期において費消された限定当期運営「資金」支出の金額相当分のみを計上することとなっている。この点を利用した場合に、次のような操作を行なうことができる。

表4

	合計	一般	限定
収 益	90	80	10
支 出	100	90	10
正味増(減)	(10)	(10)	0

表5

	合計	一般	限定
収 益	95	80	15
支 出	100	85	15
正味増(減)	( 5)	( 5)	0

表6

	合計	一般	限定
収 益	85	80	5
支 出	100	95	5
正味増(減)	(15)	(15)	0

(単位 \$100万)

(Bastable, 1973, p. 57参照)

表4に示されているように、当初、教育・研究活動遂行のために、一般および限定当期運営「資金」収益および支出額を予測した。予測通りの活動が遂行され、また一般当期運営「資金」収益額も予測と同一額であった。しかし、表5にみられるように、一般当期運営「資金」の資金を利用して行なわれる予定であった活動を限定当期運営「資金」の資金でまかなうように変更すると、次のことが生じる。すなわち、一般当期運営「資金」支出が500万ドル減少し、その分限定当期運営「資金」支出が500万ドル増加し、それに伴ない限定当期運営「資金」収益が500万ドル追加計上される。そこで、正味の資金残高減少額が500万ドル圧縮される。

表6の場合は、限定当期運営「資金」の資金でもってまかなうと計画していた活動を一般当期

運営「資金」の資金でまかなうと変更した場合である。この場合も、簡単に資金残高の正味減少額が変化することがみてとれる（Bastable, 1973, pp. 56-57参照）。

さらに、表2、表3の資金残高変動表、当期運営「資金」収益・支出表に示される非強制的振替の金額を増減することによって、各「資金」の資金残高が簡単に変動することは、容易に理解される。

この第②の批判点については、「会計基準」が規定する基本金組入計算についてもあてはまる。そのため、消費収支差額の客観性についても疑問が投げかけられている。会計数値の客観性という点については、両基準ともに問題がある。

第③の批判点についてはどうであろうか。「会計基準」の規定する基本金を資本金、消費収支差額を純利益（損失）に相当するものと考え、消費収支計算書を損益計算書と考えるならば、「資金」別会計と比べて一見理解は容易なように見える。しかし、そのように消費収支差額を理解すること（一般にそう理解されがちである）は、誤りであり、混乱を引き起こすことになる。したがって、両基準ともそのままの形で存続させるとすれば、もっとその趣旨・考え方を説明し、理解させることに努力する必要があるだろう。

次に、減価償却費の処理について述べよう。「会計基準」では、消費支出の1項目として、定額法により算定計上することを要求している。減価償却費の計上は、教育施設・設備の継続的維持のためには再取得資金の積立てが必要であり、当然のこととされる（森谷, 1981, 14-19頁）。

これに対して、アメリカでは、減価償却費は、当期運営「資金」収益・支出表、資金残高変動表いずれにも示されない。その理由を、「Audit Guide」(AICPA, 1975<sup>b</sup>, p. 9) は、「なぜなら、これら両表は、純利益の測定というよりも、受け取り利用したリソースを開示するという報告目的に準拠して、営業費よりも当期運営「資金」支出および振替を表示するものであるから」と述べている。しかし、「Audit Guide」は、減価償却引当金を貸借対照表上記載すること、減価償却積立金を資金残高変動表中の施設・設備「資金」、施設・設備投下「資金」小区分に示すことは認めている。

発生主義の適用対象について述べよう。「会計基準」では、消費支出額の算定に対して発生主義が適用されることは前述した。また発生主義は帰属収入額の確定に際しても適用されていると考えられる。なぜなら、新入生による納付金が3月末に大学に払込まれたとしても、前受金収入として処理され、4月以降の会計年度の収入として取扱われるからである。しかし、消費収入に対しては、直接的に発生主義は適用されえない。なぜなら、消費収入額は、帰属収入額から基本金組入額を差し引きその結果求められるからである。したがって、消費収支計算全体は、発生主義に基づいていない。

一方、「Audit Guide」(AICPA, 1975<sup>b</sup>, p. 7) では、発生主義は、Revenue (収益), Expen-

diture (支出), Expenses (費用) の三者に対して適用されるとしている。すなわち、収益についてはそれが稼得されたとき、支出については財およびサービスを受け取ったとき、費用については見越・繰延がなされねばならないとしている。したがって、貸借対照表日現在、受け取っていない財およびサービスに対する支出負担 (encumbrance) は、支出として記録されるべきでもないし、貸借対照表上、負債としても表示されるべきでないとしている。つまり発注主義は採用されない。

しかし、このように三者、とりわけ収益と費用とについて発生主義が適用されるといっても次の点に留意する必要がある。表2、表3の資金残高変動表、当期運営「資金」収益・支出表からわかるように、そこには、「資金増加〔減少〕」額、「振替」額が示されており、たとえ区分総計から区分総計への差額計算が行なわれるとしても、決して企業会計上の損益計算と同質の計算にはなりえないということである。

## 5. おわりに

日本では、国等による私学への経常費補助金制度創設に伴って「会計基準」が制定された。「会計基準」制定の際には、財政維持可能性情報の提供および財政維持そのものを計ることが基本目的とされ、基本金組入計算を伴う消費収支計算が規定された。なぜなら、前述したように当時の私大財政は極度の危機的状況にあったからである。

アメリカでは、これまで「資金」別会計が採用されてきた。これは、大学機関が外部の寄付金、補助金などの援助に継続して依存してきたこと、しかもそれらの援助には通常限定ないし制約が付されており、これらの限定付リソースを会計的に追跡・報告する必要があったためである (Gross, Jr. and Warshauer, Jr., 1979, p. 203)。すなわち、大学機関への資金援助者に対する会計責任を重視した会計システムを採用してきたわけである。

このように、大学のおかれた社会的、経済的環境から、日本、アメリカでそれぞれ異なる会計方法が規定されることになった。

しかしながら、日本においてもアメリカにおいても共通の認識が存在すると考えられる。大学は非営利組織であること、また継続してその研究・教育活動を続けねばならないということ、また大学の財務諸表は、大学全体の活動および財政状況を示すものであり、大学運営者にとってはもちろん、大学をとりまく関係者にとって十分理解可能なものであり、多くの情報を提供するものでなければならないということである。

「会計基準」の規定する基本金組入計算を伴う消費収支計算は、いわゆる自己資金でもって、施設・設備や通常の教育・研究活動のための資金需要をまかなえているかどうかを端的に示す情報を提供する。消費収支計算会計システムは、大学の財務的健全性の悪化に対して、直ちに

反応し情報を伝送するシステムである。「会計基準」は、大学全体の財政維持可能性情報の提供および財政維持の確保に対して、優れた会計システムを規定した。しかし、そのために極めて特異な基本金組入計算を導入した。

ところで、「会計基準」は、大学会計に消費収支計算を導入することによって企業会計化を計ったといわれるが、いわゆる資本取引の認識については、企業会計と全く異なる方式（基本金組入計算）を導入した。結果として、消費収支計算も当然に企業会計の損益計算とは異質なものとなった。

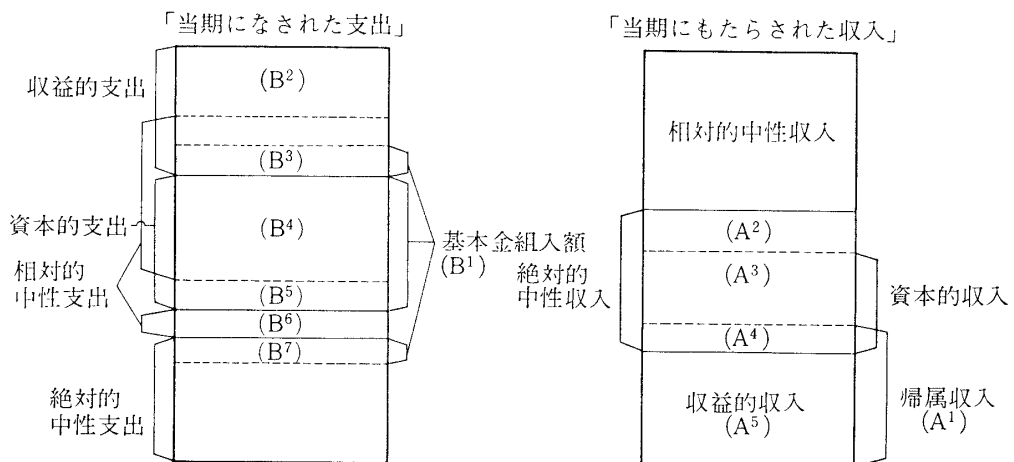
ちなみに、Anthony は、「資金」別会計の代りに、一種の企業会計的会計方法（差額計算）の導入を主張している。しかし、そこで資本取引と考えられているのは、基金および施設・設備のための資本拠出取引のみである（1980, pp. 89-93）。同様な主張は、FASB（1985, pp. 33-52）によってもなされている。

このようにみえてくると、「会計基準」の基本金組入計算が規定するいわゆる資本取引はあまりに広範囲である。しかも大学への資金流入時点にではなく、資金の投下先および用途にかかわらずして事後的に資本取引であると認定するという特異な方法が採用されている。これらはすべて、大学の財務的健全性の確保ということから生じている。この点こそ「会計基準」の最大の特徴なのであるが、大学をとりまく環境が変化している今日、大学の財務的健全性偏重の考え方に対して再検討する必要はないのだろうか。

注

(1) 以上述べたことを図1に示した。参考にしてもらいたい。

図1



まず、「当期にもたらされた収入」に注目してもらいたい。相対的中性収入は、当期の収益と結びつかない収入で、未収金収入、前受金収入などがこれに含まれる。次に、絶対的中性収入は収益と全く関係のない収入で、いわゆる資本的収入は、ここに属する。しかしながら、資付金回収収入などは、絶対的中性収入であるが資本的収入に属さない〔(A²) 欄〕。当期の収益たる収入である収益的収入 (A⁵) と、

資本的収入の一部(A<sup>4</sup>)でもって帰属収入額(A<sup>1</sup>)が決定される。(A<sup>4</sup>)には、施設設備拡充など用途特定の寄付金などが含まれる。

次に、「当期になされた支出」に注目してもらいたい。相対的中性支出は当期の費用と結びつかない支出で、それには、(B<sup>2</sup>)以外の収益的支出、(B<sup>3</sup>)以外の資本的支出[(B<sup>4</sup>)欄]および(B<sup>6</sup>)がある。(B<sup>6</sup>)には、前払金支払支出、未払金支払支出などが含まれる。なお、(B<sup>2</sup>)は、当期費用と認識された収益的支出である。(B<sup>2</sup>)以外の収益的支出とは、具体的には在庫商品、在庫原材料などの取得原価額などである。(B<sup>4</sup>)は、固定資産取得のための支出額のうちから、今期の減価償却費計上額など(B<sup>5</sup>)を差し引いた分である。

絶対的中性支出は、費用と全く関係をもたない支出である。絶対的中性支出であって、基本金組入額として算定されるもの[(B<sup>7</sup>)欄]には、施設設備拡充など用途特定の寄付金を特定預金化し、基本金への先行組入れをした場合、また、基金目的の寄付金そのものを特定預金化し、基本金組入れを行ったり、理事会の判断に基づき奨学基金や研究基金増額措置として、特定預金の積み増しを行ない、同時に基本金組入れを行なった場合などが含まれる。収益的支出であって基本金組入額として算定されるもの[(B<sup>3</sup>)欄]には、支払資金の恒常的必要額がある。

企業会計では、(A<sup>5</sup>)-(B<sup>2</sup>)-(B<sup>5</sup>)によって純利益が決定される。これに対して「会計基準」では、(A<sup>1</sup>)-(B<sup>1</sup>)-(B<sup>2</sup>)-(B<sup>5</sup>)、すなわち(A<sup>4</sup>)+(A<sup>5</sup>)-(B<sup>2</sup>)-(B<sup>3</sup>)-(B<sup>4</sup>)-(B<sup>5</sup>)-(B<sup>7</sup>)-(B<sup>5</sup>)によって消費収支差額が決定される。したがって、両者は、(A<sup>4</sup>)、(B<sup>3</sup>)、(B<sup>4</sup>)、(B<sup>7</sup>)、(B<sup>5</sup>)分だけ喰い違うことになる。両者は大きく異なることが理解されよう(中村、1982、41頁、59-64頁参照)。

- (2) リソースとは、資金、物品、労力等の経済的価値のあるものをさす広義の概念である(若林、1984、8頁)。
- (3) この意味での資金を以下「資金」とし、いわゆる現金資金に相当するものについては資金と表わすこととする。

### 参 考 文 献

- AICPA, The Accounting Standards Division, *Financial Accounting and Reporting by Colleges and Universities, Statement of Position 74-8*, in AICPA, The Committee on College and University Accounting and Auditing, *Audits of Colleges and Universities, 2nd ed.* (AICPA, 1975\*), pp. 79-137.
- AICPA, The Committee on College and University Accounting and Auditing, *Audits of Colleges and Universities, 2nd ed.* (AICPA, 1975<sup>b</sup>).
- Anthony, R. N., "Making Sense of Nonbusiness Accounting," *Harvard Business Review* (May-June, 1980), pp. 83-93.
- Bastable, C. W., "Collegiate Accounting Needs Re-evaluation," *The Journal of Accountancy* (December, 1973), pp. 51-57.
- 醍醐聡, 公企業会計の研究(国元書房, 1981)。
- FASB, *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, Elements of Financial Statements, An Amendment of FASB Concept Statement No. 3, Exposure Draft (Revised)*, (FASB, 1985).
- Gross Jr., M. J. and Warshauer Jr., W., *Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations, 3rd ed.* (Wiley & Sons, 1979).
- Henke, E. O., "Nongovernmental Nonprofit Enterprises," in J. C. Burton, R. E. Palmer and R. S. Kay, ed., *Handbook of Accounting and Auditing*, (Warren, Gorham & Lamont, 1981), pp. 35-1-35-49.
- 細田哲稿「学校法人会計基準の問題点について—特に消費収支計算および基本金組入計算に関連して—」, 城西経済学会誌第20巻3号(1985年3月), 1-18頁。

角瀬保雄，現代公表会計制度論（中央経済社，1973）。

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「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。

中村忠，新訂現代会計学（白桃書房，1982）。

Ramanathan, K. V. and Weis, W. L., "How to Succeed in Nonbusiness without Really Trying : A University Case Study," *The Journal of Accountancy* (October, 1980), pp. 46-52.

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。

———，村山徳五郎稿「『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。

若林茂信稿「学校法人会計基準について思うこと」，学校法人第6巻6号（1983年9月），7-10頁。