

学校法人会計基準の複雑性の改善についての検討

林 兵 磨*

A Study on the Improvement of the Complexities in Accounting Standards of School Corporations

Hyoma Hayashi*

Abstract

The Accounting Standards of School Corporations has been pointed out to be complicated for a long time. Therefore, many people couldn't understand its contents. But recently school corporations have been required to publicly disclose their financial status. The Accounting Standards of School Corporations have had to adapt their own rules according to the prevailing social needs.

But it is not easy to revise the rules as they have to endow the Japanese government system. Thus, in this paper I make a proposal for the implementation of changes which would not be too drastic so as to confuse the current accounting practice. without. In summary, my proposal is to divide the fund for acquisition of fixed properties into three types: initial funds, donations from donors and funds from student tuition. Initial funds and donations from donors should be recorded as fundamental net assets, and only properties from Initial funds should be depreciated.

キーワード

学校法人会計基準、減価償却、学校法人、私立大学

Keywords

Accounting Standards for School Corporations, depreciation, school corporations, private university

* はやし ひょうま：大阪国際大学短期大学部教授（2023. 11. 30 受理）

目次：

- I 一般向けの学校法人会計とは
- II 学校法人会計基準の複雑性について
 - 1 基本金制度
 - 2 減価償却制度
 - 3 収支差額均衡と補助金制度
- III 理解可能性の向上への私案
 - 1 基本金制度に対する私案
 - 2 減価償却制度に対する私案
- IV おわりに

I 一般向けの学校法人会計基準とは

周知のように、日本の学校法人(本稿では日本の学校法人のうち大学を有する学校法人のことをいう¹⁾)は、社会一般に対する情報開示を意図して大学のホームページ等に財務情報を公開している。学校法人が提供する財務情報の中心は、学校法人会計のルールである「学校法人会計基準」(以下「基準」という)に準拠して作成された計算書類である。

ところが、この計算書類について(稲垣 2001)は次のような指摘をしている。

「学校法人会計が一般に理解され難い一つの証拠として、公認会計士試験、税理士試験合格者で、ある程度企業会計に精通している者にも理解されがたいことが指摘される²⁾」。

さらに稲垣は学校法人の計算書類につき「一定の有資格者にもよく理解されたい会計の仕組みから作り出される情報が、果たして一般に理解されるだろうか³⁾」とも述べている。

このように会計の専門職業人である公認会計士や税理士にとっても難解であるのなら、大学の主な利害関係者である学生や父母等にとっては全く理解し難いものであろう。しかし、それでは、行政機関による推進の下で各学校法人が進めてきた情報開示の本来の趣旨が、達成し得ていないことになってしまう。

なぜ学校法人会計はこのような難解な会計となったのであろうか。本来、学校法人における資金の流れは単純なものであり、それを記録する会計実務もまた簡単なはずである。これについて(土田 1975)も次のように述べている。

「学校法人の教育・研究活動はすべて予算に従って遂行される。学校法人会計の任務は、社会の厳しい裁定を経て承認された予算の執行過程を明らかに、それを社会一般に報告することにある。それゆえ、学校法人会計は単純な収支計算である⁴⁾」。一般に、元来簡単なものを複雑なものとするのは、そこに何らかの別の意図が含まれていることがある。「基準」についてもこのことが当てはまるのではないかとと思われるところである。

それでは、学校法人の「基準」が難解とされる具体的な箇所として、本稿では(稲垣 2001)の「企業会計の損益計算書に匹敵するといわれる消費収支計算書の情報が、企業会計的には何を伝達しようとしているのか理解しがたい⁵⁾」という指摘から消費収支計算書(現：事業活動収支計算書)を取り上げておきたい。

この消費収支計算書には、難解となりうるさまざまな要因が含まれている。具体的には、①基本金組み入れ、②減価償却、③収支差額均衡が考えられる。簡単に補足しておく、①の基本金組み入れは、「基準」特有の会計処理である。②の減価償却は企業会計では一般的に行われているが、非営利組織体とりわけ学校法人ではさまざまな議論がなされてきた論点である。③の収支均衡は学校法人の永続性を担保させようとする趣旨である。

なお、上記の①～③は別個に存在するものではなく、互いに関連し合っているのである。

このことを説明すると、次のようになる。学校法人の収入(帰属収入)から基本金組入額を控除し、その残額である消費収入(事業活動収入)から経費である消費支出(事業活動支出)を差し引いて、収支均衡が維持できているかを消費収支計算で表示する。それゆえ、①～③はいずれも一連の計算の流れの中で起こっているのである。

なお、この「基準」は上記のような特徴的な内容を有しているため、これまで研究者の間で議論の対象とされており、批判点も多く指摘されてきた。そこで、この背景を見るべく「基準」のこれまでの経緯を振り返っておくこととする。

「基準」は、1960年代まで学校法人で実施されていた会計実務で見られなかった革新的なものであった。「基準」が革新的な内容となった理由は、当時(1960年代)厳しい財政事情に直面していた学校法人の財政状態を改善させる意図があったことによる。当時、学校法人の財政事情は、高度経済成長に伴うインフレーションによる人件費等経費額の上昇、18歳人口の急増と大学進学意欲の高まりによる入学数増加に対処すべく、校舎等買い替えや増改築のための取得資金を金融機関からの借り入れで賄わなくてはならず、それらの元本及び利息の支払いで苦しいものであった。他方、授業料等学納金の値上げに対しては、学生運動による強い反対ゆえに難しかった。さらに、現在のような経常費補助金のような補助金制度もなく、まさに「手詰まりの状態」であったといえる。

そこで上記の問題に対処すべく作成されたのが「基準」であった。「基準」は学校法人が負債依存体質から脱却し、永続的な経営が行えるように指向していた。

また、この「基準」はそもそも一般社会に公表することを意図されておらず、あくまでも学校法人関係者、当時の監督官庁であった文部省、私学助成金に対する補助金業務を執り扱う日本私学振興財団(現：私立学校振興・共済事業団)に対するものであった。それゆえ、この「基準」は企業会計に精通している人たちにとって理解しづらいものであったとしても、大きな問題は生じなかった。

その後、「基準」の制定時(1971年－昭和46年)からしばらく後(1980年代半ば頃)には、「基準」が当初意図としていた負債依存体質からの脱却は、既に達成できたとの指摘がある⁶。つまり、貸借対照表における負債の割合が減少し、その代わりに基本金の占める割合が相当程度増加したのである。

このように当初の目的は達成できた。そしてその後は時代の要請に合わせてこれまでに何度か改訂があった。しかし、会計処理の計算構造(基本金制度等)については大きく変更されることもなく、ほぼそのまま維持されてきた。

ところが2013年(平成25年)、「基準」はこれまでで最も大きな改訂がなされた(この改訂版の学校法人会計基準のことを以下、「25年改訂版」ということとする)。

この「25年改訂版」は、それに先立って開催された文部科学省の「学校法人会計基準の在り方に関する検討会」の報告書である「学校法人会計基準の在り方について報告書」の内容を受けたものであった⁷。

「25年改訂版」の大きな特徴は、学校法人の計算書類が一般にも公表されることを意図してなされたものである。「分かりやすく」を基本姿勢に、次のような主な改善・充実がなされた⁸。例えば、次のようなものがある。

1. 資金収支計算書について、新たに活動区分ごとの資金の流れがわかる「活動区分資金収支計算書」を作成すること(第14条の2第1項関係)
2. 従前の「消費収支計算書」の名称を変更した「事業活動収支計算書」について、経常的及び臨時的収支に区分して、それらの収支状況を把握できるようにすること(第15条関係)
3. 現行の基本金組入れ後の収支状況に加えて、基本金組入れ前の収支状況も表示すること(第16条第3項関係)

ここで会計基準の改訂内容を、会計処理に直接関わる部分(計算面)と計算書類上の表示区分の変更などの部分(表示面)とに分類すると、上記3点のうち先の2点は計算書類の表示面についての改訂であるといえる。

まず、上記1の「活動区分資金収支計算書」は、「資金収支計算書」に記載されている資金収支を「教育活動」「施設設備等」「その他の活動」に区分して表示したものである。また、上記2の「事業活動収支計算書」は従来の「消費収支計算書」から名称変更をしたものであり、それとともに「教育活動収支」「教育活動外収支」「特別収支」に三区区分するというものとなっている。つまり1及び2は、計算書類の表示面についての改訂であるといえる。

一方、上記3については、「25年改訂版」の第16条3項にて次のように書かれている。

3 事業活動収支計算は、－(中略)－事業活動収入の額から事業活動支出の額を控除し、その残額から基本金組入額を控除して行うものとする。⁹

上記条文第16条3項の内容に従うと、次のような算式になる。

事業活動収入－事業活動支出＝基本金組入前当年度収支差額・・・・・・・・・・1a

基本金組入前当年度収支差額－基本金組入額＝基本金組入後当年度収支差額・・・・1b

このように、基本金組入れの順番が、これまでは先であったものが後に変更になった(先に事業活動支出を控除)ようにも見える。

ちなみに、25年改訂前の「基準」では、上記算式は次のようになっていた。

帰属収入(現：事業活動収入)－基本金組入額＝消費収入・・・・・・・・・・2a

消費収入－消費支出(現：事業活動支出)＝当年度収支差額・・・・・・・・・・2b

上記算式のように、「基準」では帰属収入から先に基本金組入れを行い、その残額から消費支出(企業会計でいう費用)を差し引くという構造になっていた。この計算構造が企業会計とは大きく異なり、また基本金組入金額の決定は学校法人に委ねられているため恣意性介入の余地があるとの批判があった。「25年版改訂」はこうした批判を受けて行われたものであるが、日本公認会計士協会の公表した文書である学校法人委員会研究報告書第

15号「基本金に係る実務上の取り扱いに関するQ&A」(2014年12月2日)(以下協会報告書という)によれば、この改訂内容につき、次のように記されている。

「平成25年基準改正により収支の均衡状況を表示する計算書類は「消費収支計算書」から「事業活動収支計算書」に変更され、計算書類上では、収入から基金組入額を先に控除するという方式ではなくなったが、基本金組入額控除後の収入と支出の均衡の状態を明らかにするという従来からの考え方は維持されている¹⁰(下線は筆者)」。

上記の協会報告書の下線部の文言から、「基本金組入後の収入」と「支出」とが比較対象となっているので、まず「基本金組入後の収入」を求める必要がある。これは上記算式のうち2aに相当する。つまり結論として、計算面では「25年版改訂」は何も変わっておらず、従前のままであるということである。ただ、(基本金組入れがされる前の)事業活動収入から事業活動支出を控除した「基本金組入前当年度収支差額」が表示されるようになった分だけ、情報開示が進んだということはいえよう。いずれにせよ、表示面の改訂であるといえる。

結果として、「25年改訂版」は「一般にも分かりやすく」という趣旨を掲げながらも、表示面の改訂に留まっただけということになる。

それでは、なぜ計算構造まで踏み込んで改訂できなかったのか。それは国から学校法人に対して每期行われる補助金支給の算定に関係する。「25年改訂版」においてもなお、「基本金制度、資金収支計算書は補助金算定の目的が維持されていることから、引き続き維持され」ているわけである¹¹。

そこで、以下では「基準」の内容に対する議論に触れていくとともに、補助金算定との関係についても言及していくこととする。

Ⅱ 学校法人会計基準の複雑性について

本章では、学校法人会計基準「基準」の要因を、①基本金制度、②減価償却制度、それと当該「基準」は国からの補助金である経常費補助金とも深く関係していることから、③経常費補助金の3点について順番に見ていくこととする。本来は、この3点はいずれも互いに関連性を有しているのであるが、議論を明確にするためにあえて分けることとする。

まずは、①基本金制度について見ていく。

Ⅱ－１ 基本金制度

はじめに、基本金に関する「基準」の該当条文をあげておく。本来、基本金には第1号から第4号までの4種類があるのだが、ここでは特に重要と思われる第1号基本金(第三十条1項)と2号基本金(第三十条2項)について取り上げる。「基準」の該当条文は下記のとおりである。

(基本金)

第二十九条 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、その事業活動収入のうちから組み入れた金額を基本金とする。¹²

(基本金への組入れ)

第三十条 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(法附則第二条第一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、同条第三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又は新たな学校(専修学校及び各種学校を含む。以下この号及び次号において同じ。)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

二 学校法人が新たな学校の設置又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将来取得する固定資産の取得に充てる金銭その他の資産の額¹³

このように第1号基本金を設けた理由は、「基準」が学校法人会計に企業会計的手法を取り入れようとする際、学校法人会計に企業会計での資本金に相当する概念が存在しない点にある。また、第2号基本金は第1号の先行組み入れ的な意味をもち、将来の固定資産購入に備えて資金を内部留保するものである。

ところで、「基準」の制定に主要な役割を果たした高橋・村山は(高橋・村山 1965)において、基本金について次のように述べている。「学校法人の場合、将来の事業運営のための持続的に維持すべき資金、つまり元入額として認識されるべき資金は、その流入に際して必ずしも元入額としてのレッテルを貼られていない¹⁴」。そこで、「基準」では、学校法人の流入金額の使途に関わらして「維持すべき金額」を決定し、これを収入の総体から自主的に区分する方法をとることにしたという¹⁵。

ここでのポイントは、〔1〕収入が何であるかを問わない点、〔2〕学校法人が自主的に決定出来る点である。また、ここでのいう使途とは学校法人が維持すべき固定資産の購入ということである。これは学校法人の前身が財団法人(財産の集合体に対して法人格が付与されたもの)であつて、それを踏襲しているためである。つまり、固定資産に関わる基本金を重視し、収入から先に固定資産取得に係る分を差し引くという趣旨である。

次にこの基本金制度の批判点を見ていくこととする。(長谷川 2013)は、学校法人会計において「利益が計上されては補助金を要請できない¹⁶」と指摘する。なお、ここでのいう利益とは、消費収支がプラスの状態のことを指す。それゆえ、基本金組み入れの操作により消費収支差額を赤字にできるように学校法人会計は設計された¹⁷という。

つまり、基本金組み入れはまさに「赤字作り」のための「役割」を果たしていたといえる。実際、第1号基本金を組み入れると、金額が大きくなるため「赤字」となりやすく、ひいては「赤字にさせる」ことができるようにすらなりうる。

このような批判に対して、(日本公認会計士協会 2014)は、「高額の固定資産の取得に係る基本金組み入れを取得年度に集中することは、学校法人の収支の状況を歪めることとなる。したがって、取得に先行して、基準第三十条第2項に定める組入計画に従い、年次的段階的に基本金組み入れを行うことが肝要である¹⁸」と指導している。つまり、第2号基本金を積極的に活用することをうたっているのである。(表1)を参照。

(表 1)

	1		2		3
会計処理方法	第2号基本金 組み入れ	→	固定資産取得 第2号基本金か ら第1号基本金 へ振り替え処理	→	固定資産に係る減価償却費計上
事業活動収支	組み入れ分だ けマイナスと なる		変動なし		減価償却費分だけ収支がマイナス となる

しかし、上記の方法では第2号基本金に組み入れられている期間中に在籍していた学生は固定資産の利用による便益を受けることなく、資金の積み立てがなされてしまうという欠点がある。その資金の捻出のためには、授業料の値上げか、教育費の削減を強いられることになるかねないという課題が生じる。

それでは次に、減価償却制度について見ていくこととする。

Ⅱ－2 減価償却制度

まず、「基準」の減価償却制度についての条文を見ておくこととする。この条文のとおり、「基準」は学校法人会計に減価償却費を計上を指示している¹⁹⁾。

第二十六条 固定資産のうち時の経過によりその価値を減少するもの(以下「減価償却資産」という。)については、減価償却を行なうものとする。

二 減価償却資産の減価償却の方法は、定額法によるものとする。償却額を含む消費支出が消費収入と均衡することにより、当該償却資産に対する投下資金の年々の消費額が計画的に回収填補されることになる。資産そのものは耐えざる補充で、もしくは取り替え更新によってその実態を維持しなければならない。²⁰⁾(下線一筆者)

ここで学校法人会計における減価償却の必要性について触れておく(上記下線部参照)。減価償却は本来、営利企業では適正な期間損益を行う目的でなされる手続きである。しかし、学校法人においては営利企業のように「厳密な意味での費用計算の必要がないとしたら、減価償却経理に期待するものは、その持つ投下資本回収の機能である²¹⁾」とされる。

これに関連して(高橋・村山 1965)は次のように述べている。

「将来建替更新を必要とする学校資産の購入資金が容易に入手しうるものなら、おそらく減価償却距離と言うものは実務上入り見られないものとなろう。しかし、現在の日本の私学の財政とこれをめぐる諸情勢のもとで、そのような贅沢な期待は空しい²²⁾」。ここから、学校法人会計における減価償却制度の導入は理論的根拠によるものというより政策上の意図から言わば「必要悪」なものとして取り入れられていることがわかる。また、減価償却費の計上は、基本金組み入れと同様に学校法人会計の収支差額の赤字化に「貢献」することになる。

このような学校法人会計の減価償却費について、(阪本 1974)は次のように述べている。

「この会計(学校法人会計－筆者注)では消費が行われ回収がない。従って常に財産は使った残りである。その残った財産の一覧表が貸借対照表である。これに回収を伴えば

使った財産は常に回収されているので、その貸借対照表は投下した全財産が維持されている状況を示している²³⁾。

ここでは、学校法人は消費経済体であるという認識を持ち、それゆえ減価償却の内部資金効果を期待することは、資金の流れの逆行が生じているという指摘である。

その上で、阪本は「損益計算は回収意思による消費と回収の実態計算であるので、消費収支計算上で処理されている減価償却計算も亦同様に回収意思による消費と回収であると考えざるを得ない。これを一貫させるなら、他の全ての消費支出科目も回収を意図した消費であり、それに見合う学生生徒等納付金や補助金さえも収益であると認識していることになる²⁴⁾。このことは「学校は知識の切り売りの場²⁵⁾」と解されてしまい、「教育基本法」の精神に正面から反旗を掲げたことになる²⁶⁾」と批判した。

さらに阪本は、仮に減価償却だけが費用回収計算であり、他の消費収支科目は教育効果達成のための回収を意図しない経費や収入であるなどという身勝手な解釈を許されることはない。さらに、教育は非営利、その会計は非営利となつて、どうして教育効果を十分にあげよう²⁷⁾とも指摘した。

このように、減価償却が回収計算であるとする「基準」は、学校法人会計の企業会計化傾向との批判を受けることとなった。

次に、これまで見た基本金組み入れと減価償却費の計上と収支差額均衡、経常費補助金との関係について見ていく。

Ⅱ－３ 収支差額均衡と経常費補助金

本節ではまず、消費差額均衡について見ていく。高橋・村山は(高橋・村山 1965)の中で次のように述べている。

「各年度における資産の消費額を、各年度において填補しておかなければ、法人の維持が財政的に困難になる。すなわち、学校法人における各年度の消費額(消費支出)と、これに充当しうる収入(消費収入)とが、少なくとも持続的に均衡していなければ、事業体としての法人の生命を維持できない²⁸⁾」。このように「基準」としては、学校法人の財政上の自立を促しているように見える。

他方、経常費補助金についてであるが、まず当時の学校法人を取り巻く状況に触れておく必要があるだろう。

(学校行政管理学会 2014)は、経常費補助金について次のように記述している。

「昭和40年代に入り、「水増し入学」の限界、学園紛争や学費値上げ運動の激化などに伴い、財政の悪化に一層の拍車がかかった。－(中略)－ その中で －(中略)－ 『私立学校振興・共済事業団』の設立、人件費補助制度の確立、学校法人の経理の統一化と適正化について提言が出され、私立学校への経常的経費に対する助成の気運が高まってきた。そして、昭和45年に経常的経費に対する私学助成がスタートした²⁹⁾。

このことを受けて、私立学校法第59条の1部改正がなされた。学校法人の公共性をさらに高め、助成効果の確保をするために、経常費補助を受ける法人は、文部大臣の定める会計基準に従って、会計処理を行い、貸借対照表、収支計算書とその他所要の財務関係書類

を作成して、公認会計士又は監査法人の監査報告書とともに所轄官庁に届けるべきものとした。

そして、ここでいう文部科学大臣の定める会計基準とは「学校法人会計基準」のことであり、私立学校振興助成法第14条第1項により、経常費補助金の交付を受ける学校法人は、学校法人会計基準に準拠して計算書類を作成しなければならないとなったのである。

このように、戦後はしばらく経常費補助金制度はなかったのだが、その後社会の要請を受けて制度化された。また、経常費補助金は、「基準」に準拠した計算書類を提出することが条件となる。補助金はあくまでも「補助」のためなので、原則的には学校法人の自立が求められる。そのため、「基準」では収支差額均衡を唱えている。しかし、収支差額均衡状態であるならば、今度は補助金を受けることができなくなってしまう。そこで、「基準」では赤字に誘導するよう基本金組み入れや減価償却費を計上し結果的に「赤字」になってしまい、それを元に補助金を受け取るという実態になっている。つまり、「基準」は学校法人が収支差額均衡は果たせずマイナスになっても、補助金受給との兼ね合いでは「問題なし」ということになる。このような「裏腹」な意図があるために「基準」は難解な印象を与えてしまい、本来シンプルであるはずの学校法人会計を複雑なものとしているといえる(表2)参照。

(表2)

財務上の効果		具体的な方策
収支差額の赤字化を促進	→	基本金制度 減価償却制度 私学助成金制度
財務上の自立を支援	→	収支差額均衡

これを改善するためには、「基準」の収支差額が補助金(一般補助)の算定に影響を及ぼす現行の算定基準は見直しをする必要があるように思われる。また、基本金組み入れと減価償却費計上については、学校法人の実態に合うように整理すること(範囲を縮小すること)も重要であろう。「補助金算定を有利に」という思惑なしに、実態に即した会計ができれば、学校法人会計の理解可能性は向上するはずである。さらに、「基準」は基本的に学生納付金から固定資産を取得することを想定しているわけだが、資金調達方法が多様化している現在において、学生納付金以外から固定資産の取得原資を調達することを学校法人は模索していくことが求められよう。そもそも学納金の高騰が止まらずまた物価上昇が続いている今の経済状況では、これ以上学生やその父母に負担を強いることには限界があるように思う。

それでは、次に基本金の組み入れと減価償却費計上の整理についての提案をしていきたい。

Ⅲ 理解可能性の向上への私案

本稿では、現行の学校法人会計の複雑性を軽減し、一般に対する計算書類の理解可能性を向上させるための試案を示してみたい。そこでは、先に指摘したような裏腹な内容のものではなく、できるだけ実態に照らし合わせつつ、かつ学生の学納金を上昇させない方法を考えてみたい。基本金制度、減価償却制度について分けて検討していく。

Ⅲ－１ 基本金制度に対する私案

先述のとおり学校法人にとって、固定資産の建替更新用資金を工面することが財政上の大きな課題となっている。そのため、基本金制度の改善提案の検討においては学校法人の収入方法も視野に入れて検討していくことが肝要である。日本の学校法人では学納金収入が多いことが特徴である。ただし、第1号基本金をいきなり組み入れることは、収支のアンバランス化をもたらす。だからといって第2号基本金を用いることは、現在の学生は便益を受けないにも拘わらず、学校法人に資金提供をすることになってしまう。

そこで第1号基本金と第2号基本金の条文に沿って、状況ごとの基本金組み入れの必要性を検討していくこととする。まず、第1号基本金についてである。「基準」の条文に従い、第1号基本金の設定対象となるシチュエーションは次のとおりである(表3)を参照。

(表3) 第1号基本金

	シチュエーション	資金の源泉	第1号基本金の可否	可否の根拠
1	設立当初に取得した固定資産で教育の用に供されるもの	問わない	○	外部拘束のため
2	新たな学校の設置のため	問わない	○	内部拘束だが実行可能性は高い
3	既設の学校の規模の拡大のため	外部寄附による場合	○	外部拘束のため
4		学納金による場合	○	内部拘束だが実行可能性は高い
5	教育の充実向上のため	外部寄附による場合	○	外部拘束のため
6		学納金による場合	×	教育経費の方の削減につながりかねない

上記1及び2及び4はいずれもが、これを他に転用されると、大学の設立等ができなくなる。つまり、大学の核になる部分といえる。また、国に対する設置認可申請の上でも他に転用することはできない。それゆえ、目的が定まっているという点で第1号基本金の資格はあると考える。

次に、3及び5は外部の寄付者の意思による拘束(外部拘束)である。それゆえ、寄附者

の意図した使用方法しか使うことができないため、第1号基本金の資格はあるといえる。

最後の上記6は、外部拘束ではない。また、これらの原資は学納金であるため、これらを基本金に組み入れると、学納金の上昇や教育費の削減につながってしまう。つまり、現在の学生にメリットがないということで不可とした。

次に第2号基本金を見ていくこととする。

第2号基本金の設定対象となるシチュエーションは次のとおりである(表4)を参照。

(表4) 第2号基本金

	シチュエーション		第2号基本金の可否	可否の根拠
1	新たな学校の設置のため	外部寄附による場合	○	外部拘束のため
2		学納金による場合	×	現行学生に便益なし
3	既設の学校の規模の拡大のため	外部寄附による場合	○	外部拘束のため
4		学納金による場合	×	現行学生に便益なし
5	教育の充実向上のため	外部寄附による場合	○	外部拘束のため
6		学納金による場合	×	現行学生に便益なし

第2号基本金でも概ね第1号基本金と同じである。しかし、3及び5について不可とした根拠が異なる。第2号基本金は一言で言えば「先行組み入れ」であるが、先行組み入れをしても現在の学生にはメリットがないといえる。

Ⅲー2 減価償却制度に対する私案

次に減価償却制度について私案を述べていきたい。そこで第1号基本金対象資産についてみていく。(表5)を参照。

(表5) 第1号基本金対象資産

	シチュエーション	減価償却の可否	可否の根拠
1	設立当初に取得した固定資産で教育の用に供されるもの	○	維持する必要あり
2	新たな学校の設置のため	○	維持する必要あり
3	既設の学校の規模の拡大のため	?	学生にかえって負担になる
4	教育の充実向上のため	×	学生にかえって負担になる

上記の表のように3及び4についてであるが、特に注意を要するのは4である。(酒井2004)は「教育の充実向上のため」という名目で固定資産を増やし、減価償却を行うと将

来の学生への負担が増加することになる、と指摘している。ただし、使用した分(消費した)を認識するための「消費性減価償却」という意味なら実施することもあり得よう。この場合、それに見合う何らかの貸方項目が設定して、それと相殺する形で減価償却費のマイナスを出さない手当が必要となる。あるいは、別ファンドとして独立させる必要がある。いずれにせよ、減価償却を行わないと、今度は賃借対照表上に取得原価のまま計上されてしまうので、その点は注意が必要である。

また、3については規模拡大により在學生が増えるのであれば、学納金負担者も増えるので一人あたりの負担増にはつながるかどうかは容易に判別できない。

また、上記1及び2について将来寄附の見込みがあるならば、減価償却の必要は生じないといえる。

Ⅳ おわりに

以上見てきたように、本稿では学校法人会計の複雑性とその改善策を検討してきた。

まず、「基準」は補助金受給が如何に有利に働くかという思惑によって策定されており、会計実務が「基準」に準拠している限り、一般社会への理解可能性は進まない。「基準」と補助金制度とは誕生の時から不可分の関係にあっても、現在は状況が変化しており、それに応じて改訂していくべきである。その上で、基本金組み入れと減価償却については範囲を再検討(縮小)する必要性に触れ、私案を述べてみた。

ところで、近年、四年制大学及び短期大学の中には収容定員を減らすところが出てきている。これは2020年度より導入された給付制奨学金制度において収容定員の80%未満が3年連続となると、奨学金の給付対象校から外されることも一因であろう。このように収容定員自体が減少すると、それに対応する形で入学者数も減少するであろう。そして、規模縮小により従来のように固定資産が必要としないケースも生じると思われる。

これまで日本の大学は、少子化の中になっても規模拡大を続けてきた。学生獲得のための「呼び水」として、高額な固定資産を取得することもあったと思われる。しかし、給付制奨学金の導入に伴いそうしたやり方については根本的に見直しが行われていくであろう。

その場合には、これまで学校法人会計基準で議論されてきたことは異なる新たな課題も出てくる可能性がある。これからの大学をとりまく動向に注視しつつ、学校法人会計についての考察を続けていきたい。

(令和5年12月1日)

注

¹ 本稿において大学を有する学校法人を検討対象とするのは、大学の社会意義の大きさに加えて、大学には多額の校舎等の固定資産を有しており、当該固定資産の立替更新のための資金確保が常に財務上に課題となっているため、会計にも大きな影響を与えているという現実を考慮したためである。ちなみに他の非営利団体は、営利企業に比べて相対的に事業規模が小さく、また生産設備等も有し

学校法人会計基準の複雑性の改善についての検討

ていないため、多額の固定資産を保有していない。それゆえこのような問題は生じにくいといえる。

² 稲垣富士男(2001)「学校法人会計の企業会計化」『産業経理』第61巻第1号、2001年4月、9頁。

³ 稲垣富士男(2001)、同上論文、9頁。

⁴ 土田三千雄(1975)『会計理論－その方法と構造－』国元書房、1975年、206頁。

⁵ 稲垣富士男(2001)、前掲論文、9頁。

⁶ 内倉滋(1986)「『学校法人会計基準』の批判的検討」『産業経理』第46巻第2号、1986年7月、73頁。

⁷ 文部科学省 学校法人会計基準の在り方に関する検討会(2013)「学校法人会計基準の在り方について報告書」2013年(平成25年)1月31日。

⁸ 文部科学省 ホームページ「学校法人会計基準の改正について①(省庁編)」https://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afieldfile/2013/12/09/1342210_1_01.pdf

⁹ 学校法人会計基準 第16条3項

¹⁰ 日本公認会計士協会(2014)学校法人委員会研究報告書第15号「基本金に係る実務上の取り扱いに関するQ&A」2014年12月2日、4頁。

¹¹ 日本公認会計士協会(2022)非営利組織会計検討会による報告「非営利組織モデル会計基準の普及のための課題の整理－非営利組織会計基準の共通化に向けた提案－」2022年7月11日、61頁。

¹² 学校法人会計基準 第29条

¹³ 学校法人会計基準 第29条

¹⁴ 高橋吉之助・村山徳五郎(1965)「『学校法人会計基準』について」『会計』第87巻第6号、1965年6月、146頁。

¹⁵ 高橋吉之助・村山徳五郎(1968)『学校法人会計の理論』国元書房、1968年、78頁。

¹⁶ 長谷川哲嘉(2013)「学校法人会計の意識改革」『税経通信』第68巻第5号、2013年4月、27頁。

¹⁷ 長谷川哲嘉、同上論文、27頁。

¹⁸ 日本公認会計士協会(2014)、前掲、4頁。

¹⁹ なお、学校法人会計においては、減価償却費とは言わずに減価償却額とという。本稿では減価償却費ということとする。

²⁰ 学校法人会計基準 第26条

²¹ 高橋吉之助・村山徳五郎(1965)、前掲論文、144頁。

²² 高橋吉之助・村山徳五郎(1965)、前掲論文、145頁。

²³ 阪本寅蔵(1974)「学校法人会計の誤謬－非営利会計の統一的発展のために－」『企業会計』第26巻第6号、1974年5月、114頁。

²⁴ 阪本寅蔵(1974)、同上論文、113頁。

²⁵ 阪本寅蔵(1974)、同上論文、113頁。

²⁶ 阪本寅蔵(1974)、同上論文、113頁。

²⁷ 阪本寅蔵(1974)、同上論文、113頁。

²⁸ 高橋吉之助・村山徳五郎(1965)、前掲論文、143頁。

²⁹ 大学行政管理学会(2014)『これならわかる！学校法人会計』学校経理研究会、2014年、18頁。

【参考文献】

稲垣富士男(2001)「学校法人会計の企業会計化」『産業経理』第61巻第1号、2001年4月。

内倉滋(1986)「『学校法人会計基準』の批判的検討」『産業経理』第46巻第2号、1986年7月。

梅田守彦(2008)「学校法人と国立大学法人の固定資産会計」『中京経営研究』第17巻第1・2号、2008年3月。

梅田守彦(2013)「基本金についての若干の考察－学校法人会計基準の諸課題に関する検討について(課題の整理)」に沿って－」『中京経営研究』第22巻第1・2号、2013年3月。

- 梅田守彦(2019)「学校法人会計基準制定直前の私立大学財政に対する文部省のスタンスについて」『中京企業研究』第41号、2019年12月。
- 尾形憲(1978)『教育経済論序説』東洋経済新報社、1978年。
- 阪本寅蔵(1974)「学校法人会計の誤謬－非営利会計の統一的発展のために－」『企業会計』第26巻第6号、1974年5月。
- 酒井治郎(1999)「株式会社社会と学校法人会計－会計主体と「持分(純資産)」の検討を中心に－」『立命館経営学』第37巻第6号、1999年3月。
- 酒井治郎(2004)「わが国の学校法人、会計基準に関する検討、基本、金組み入れ制度をめぐる問題を中心に－」『産業・社会・人間』第3号、2004年春。
- 酒井治郎(2005)「営利企業と非営利組織に会計における調和化をめぐる問題－会計主体と「持分(純資産)」の検討を中心に」『産業・社会・人間』第5号、2005年春。
- 大学行政管理学会(2014)『これならわかる！学校法人会計』学校経理研究会、2014年、18頁。
- 醍醐總(1976a)「学校法人会計の理論構造と計算構造」『オイコノミカ』第12巻第3・4号、1976年3月。
- 醍醐總(1976b)「学校法人会計の課題と理論」『オイコノミカ』第13巻第1号、1976年6月。
- 醍醐總(1981)『公企業会計の研究』国元書房、1981年。
- 高橋吉之助・村山徳五郎(1965)「『学校法人会計基準』について」『会計』第87巻第6号、1965年6月、146頁。
- 高橋吉之助・村山徳五郎(1968)『学校法人会計の理論』国元書房、1968年。
- 土田三千雄(1975)『会計理論－その方法と構造－』国元書房、1975年、206頁。
- 西野芳夫(2010)「学校法人会計基準再考」『産業経理』第70巻第2号、2010年7月。
- 日本公認会計士協会(2014)学校法人委員会研究報告書第15号「基本金に係る実務上の取り扱いに関するQ&A」2014年12月2日。
- 日本公認会計士協会(2019)「非営利組織における財務報告の検討－財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案－」2019年7月31日。
- 日本公認会計士協会(2022)「非営利組織 モデル会計基準の普及のための課題の整理－非営利組織会計基準の共通化に向けた提案－」2022年7月21日。
- 長谷川哲嘉(2013)「学校法人会計の意識改革」『税経通信』第68巻第5号、2013年4月。
- 日野修造(2022)「非営利組織会計統一へ向けて－学校法人会計の統一会計概念・基準への適合性の検討－」『佐賀大学経済論集』第54巻第5号、2022年3月。
- 細田哲(1985)「学校法人会計基準の問題点について(Ⅰ)－特に消費取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巻第3号、1985年3月。
- 村山徳五郎(1971)「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巻第1号、1971年1月。
- 文部科学省 学校法人会計基準の在り方に関する検討会(2013)「学校法人会計基準の在り方について報告書」2013年(平成25年)1月31日。
- 文部科学省 ホームページ「学校法人会計基準の改正について①(省庁編)」https://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afieldfile/2013/12/09/1342210_1_01.pdf