

## ◆ 論 文

# 学校法人と国立大学法人の 固定資産会計

キーワード 学校法人会計基準、基本金、国立大学法人会計基準、資本剰余金、資産見返運営費交付金等、損益外減価償却

中京大学経営学部教授 梅 田 守 彦

## 1. はじめに

国立大学法人会計基準は、先行して発足した各種の独立行政法人に適用される会計基準とほぼ同じ内容のものとなっているが、そこにはわれわれになじみのない独特の会計処理方法がいくつも含まれている。それらのなかでも特徴的なものとしては、①同様の会計事象が発生したとしても財源が異なれば処理方法が相違する、②減価償却費や退職給付引当金などのかなりの部分が「損益計算」から除かれている、③機会費用をも含めた国民の負担額を表示することを目的として「国立大学法人等業務実施コスト計算書」という名称の計算書が正規の財務諸表として導入されている、といった諸点を上げることができよう。

私立学校に対して適用される学校法人会計基準もまた、企業会計とは大きく異なっているのであるが、その最大の特徴はいうまでもなく学校法人会計に固有の基本金概念を導入したところにある<sup>①</sup>。この基本金制度については、たとえば「任意な基本金組入をうけてなされる」うえに、「損益計算と資金計算の混在」する「非論理的」なものである<sup>②</sup>といったたぐいの非難がしばしば加えられていることは周知のところであろう。

ところで、同じく大学という名称を冠しては

いるものの、国立大学と私立大学とではその社会的位置づけや活動内容、あるいは受験者層などが大きく異なっているような状況であるならば、大学セクターを対象とする複数の会計基準が存在していたとしてもさして支障はないのかもしれない。しかし、大学間の競争が厳しくなり、国（公）立大学・私立大学が入り乱れての受験生確保競争・外部資金獲得競争などが繰り広げられている現状にあって、設置者別に異なった会計基準を適用するというのでは、会計情報の比較可能性という点からみて問題が生じる。

そこで、国立大学と私立大学の会計基準を統合することはできるのか、あるいはなんらかの理由でそれが困難であるとすれば、両者の会計書類を比較するさいにはどのような点に留意しなければならないのか、などといったことがらを検討する必要性が生じてくる。本稿ではその手始めとして、国立大学法人会計基準と学校法人会計基準における固定資産の扱いについて考えてみることにしたい。というのは、学校法人会計に特有の基本金組入制度が対象とするのは、そのほとんどが固定資産の取得資金に係るものであるし、国立大学法人の固定資産会計においては、上記の財源別処理ならびに費用の損益外処理のかたちをはっきりと見て取ることができるからである。

## 2. 学校法人会計基準における固定資産の扱い

学校法人会計基準は、「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」(第29条)として基本金を定義している。そして、それら継続的に維持すべき資産を取得するための資金を帰属収入から留保する手続きを基本金組入れという。

かりに、規模を拡大しないことを前提として会計の枠組みを考えるならば、追加の資本金収入の受け入れがないものとし、かつ物価上昇や技術革新などの影響を除外して考えるものとする、維持拘束すべき基礎的財産価額はスタート時のものと変わらないことになる。したがってこのときには、基本金を積み上げていく会計処理はそもそも必要とはならない。そこで、消費収支計算書において、帰属収入から基本金組入額を控除して消費収入を求める手続き、すなわち「基本金組入額 \*\*\*」と「消費収入 \*\*\*」という2行を取り除いてみるならば、この計算書は企業会計における損益計算書と同様のものになる。したがって、消費収支計算書の最終行に示されるところの、かつてのような大学を取り巻く環境のもとであればほとんどの場合において大きなプラスの値を示したであろう消費収支差額もまた、企業会計上の利益または損失とほぼ同じものになる。

しかし、たとえばちょうど消費収支差額をゼロにするように設備投資案を作成して規模拡大を図った場合を考えてみよう。すなわち、あくまでも消費収支差額に見合うだけの設備投資を計画したにすぎないのであって、教育研究上必要であるからそれだけの固定資産を取得したというわけでは必ずしもないケースを想定してみる。

企業会計においては、期首資産残高と期末資産残高とを比べて、その期間内に増加した部分を「利益」として認識する。しかし学校法人会計では、期首と期末の状態をそのまま単純に比

較するのではなく、各期の「収支差額」を求めるために期末残高と比較せられるものは、期首残高に「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」(同基準第30条二)を上乗せしたものである。したがって、消費収支差額がゼロであったとしても十分に内部留保がなされている可能性は少なくないわけである。しかも現行の基準では、取得した固定資産がかりにそれほど必要とはされないものであったとしても、その価額はそのまま基本金に組み入れられ、それは今後とも「維持すべき資産の価額」として学校法人を拘束してしまうことになるのであるが、このような処理を無条件で行なうことは、過剰であると判断せざるをえないようなアメニティを備えた施設設備があちらこちらのキャンパスで見受けられる現状にあっては疑問が生じる。

さらに、消費収支差額がマイナスになったような場合においてさえ、規模を拡大しない場合の再取得資金の全額(すなわち減価償却費部分)、ならびに理事会が希求する設備規模拡大分のうちの全額ではないにしてもその相当部分が留保されているというのが、少なくともかつての一般的な姿であった。にもかかわらず、学校法人が永続していくために必要であると理事会が主張するところの将来の必要投資額が十分に確保されていないという理由によって消費収支計算書の最終行はマイナスとなってしまうのであるが、このような異例の会計基準が認められているのは、学校法人は公共性が高いために学校法人の永続性を担保することが必要だからであるという<sup>(3)</sup>。

しかし、公共性が高いのは何も学校法人だけに限らない。病院や福祉施設、あるいは電気やガスなどの公益事業をはじめ、われわれの社会で活動するさまざまな組織はそれぞれの公益性・公共性を有しているわけであるが、そのなかで学校法人だけがこのような「二重の安全装置」<sup>(4)</sup>を組み込んだ会計基準を適用してまでもその永続性を強調しなければならない理由はどこにあるのだろうか。また、いわゆる18歳人

口の急減で「大学冬の時代」などと称されるような時期にあって、設置に関する基準さえ満たせば基本的には次々と大学新設・学部増を認可する一方で、定員不補充による経営難に陥る大学の出現もやむなしといった現状を肯定しているにもかかわらず、学校法人の公益性・公共性を前面に押し出して、資金留保計算を混在させた消費収支計算書を制度化し続けることに矛盾はないのであろうか。

このような計算構造に対しては、経営者団体である日本私立大学連盟までもが、「学校法人会計基準の最大の特徴ともいえるべき基本金は、大多数の利害関係者が疑問を持つところである。……あらかじめ一定のいわゆる『利益』を確保したうえで人件費や物件費に充当すると見られている」<sup>(5)</sup>とその不合理性をはっきりと口にするまでに至った。同連盟の学校会計委員会は2001年の報告書において、従来のように希望留保額を基本金という名目でまず差し引くという手続きを改めて、①帰属収入と消費支出の差を経常収支差額（基本金控除前差額）とする、②経常収支差額から基本金組入額を控除したものを消費収支差額として表示する、という2段階の収支計算案を提示した。

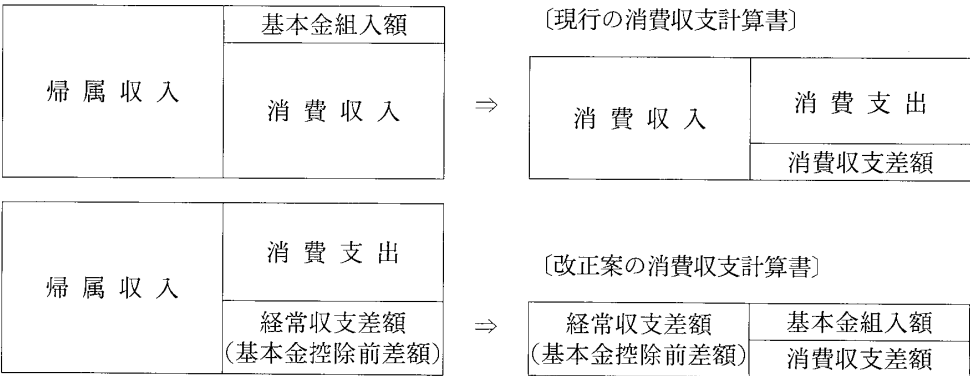
たしかにこの案においては、基本金組入計算は「先行利益の確保である」という批判を免れることができるかもしれない。しかしここで考えなければならないのは、学校法人の減価償却と企業のそれとは意味合いが違うという点である。

企業会計における減価償却とは、「動的会計思考に立脚する、費用収益対応の原則および減

価配分の原則に基づく会計処理手続」<sup>(6)</sup>のことである。つまり、本来は適正な損益計算のために費用を期間配分するためのものであって、その副次的機能として過去に投下した資本の回収が位置づけられる。しかし、基本的には収支計算にもとづいて行動する学校法人の場合においては、設立時の基礎的財産は篤志家の寄附によって確保されたものであるとの前提であるから、これに係る資金を後年度の学費収入等から回収するという考え方は成り立たないはずである。あくまでも、取替資金を積み立てるための行為を減価償却と称しているにとらえるべきであろう。

もっとも、学校法人が永続的に運営されていくのであれば、将来の設備投資資金を減価償却費という名目で積み立てていく手続きも、企業のように過去の投下資金を回収する行為も表面的には変わらないようにみえる。しかし、過去の投下資金の回収計算であるのか、それとも将来への留保計算であるのかという点は明確に区別しておく必要がある。ただし、いわゆる学校屋と呼ばれるような人たちが、初期投資を回収して余りある果実を多額の理事報酬などといったかたちで受け取ろうという発想で運営しているような場合には、そこでの減価償却は企業会計と同様に過去の投下資金の回収にとらえるべき性格のものとなるのであろうが。

このように学校法人における減価償却なるものは、資金の回収計算という過去志向のものではなく将来志向の資金積立計算であるにとらえるならば、そしてまた、将来に向けての設備資金の留保計画は、実際には現有設備の維持分と



規模拡大分とが一体となって立案されていくであろうから両者を区別することにはあまり意味をもたないとするならば、帰属収入から、消費支出から減価償却費を控除したものを差し引き、その差額から必要資金留保分、すなわち現行の基本金組入額と減価償却費の合計額を手当てするという選択肢もあり得よう。

しかし、上記のような日本私立大学連盟案に対してさえも以下のような反論が加えられている。すなわち、現行の制度における基本金は「企業会計上の元入りに類似し、貸借対照表上純資産にあって維持すべき金額としての基本金を構成」<sup>(7)</sup>するのであるが、この提案のように経常収支差額なるものから基本金組入額を控除するという手順を採るならば、経常収支差額は剰余金として捉えるほかはなくなるので、「剰余金としての基本金は、会計の通念上、維持すべき金額とは解されないであろう」<sup>(8)</sup>というのである。

とはいうものの、帰属収入のなかに資本的収入と収益的収入が混在している現状にあって、固定資産の取得などに向けられる支出額にあたる部分をそのまま資本元入れとしてとらえることには無理があるのもたしかである。寄附行為による発足時の基礎財産部分、用途を特定した寄付金や設備資金に係る補助金によって取得された固定資産の価額などは元入れとみなしても問題はないであろうが<sup>(9)</sup>、固定資産取得に係る部分すべてを元入れ扱いするのは合理的ではない。

ところで、ここでは償却資産の再取得資金は、この学校法人が自身で確保しなければならないことを暗黙の前提としていた。しかし、社会からの大きな支持を受けていたり、国からのサポートが十分になされているなどの理由で、取替取得資金が外部からの援助によって得られる見込みが大きいというのであれば、取替取得資金を留保していくための計算は不要となる。つまり、このときには、採算性や効率性を判断するための管理会計的観点からは償却計算を制度会計を離れて別途に行なうことはあったとしても、資金回収としての減価償却（のようなもの）を財

務会計のなかに組み込む必要はないといえよう。

もちろん現実には私立学校にとって、設備取替資金を国からの助成金を含めた外部資金に期待するのは困難な状況にあるので、企業会計的な意味合いとは異なるが減価償却という名目で償却資産の再取得資金を留保していく手続きは不可欠であるとされるのであろう。しかし、後述することになるが、国立大学法人の運営成績は基本的には減価償却費を除外して判断される仕組みになっている。それは、教育研究に利用される設備に係る資金は国が手当てをし、学生には施設設備のコストを直接的には負担させないという考え方が背景にあるからであろうが、とすれば国立大学と私立大学の会計基準の統一可能性を考えるにあたっては、設置主体による公的支援の度合いの違いならびにその法的・社会的正当性に関する分析が欠かせない。

### 3. 国立大学法人会計基準における固定資産の扱い

国立大学法人は「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない」（国立大学法人会計基準第5. 注6）ものとされているにもかかわらず、損益計算書という名称の計算書類の作成が求められている。ただし、独立行政法人となったとはいえ国立大学は何でも自由に行なうことができるというわけではなく、あくまでもエージェントとプリンシパルの関係のもとで国立大学法人は活動を繰り広げていくわけであるから、そこには独立行政法人の判断だけでは完結しない意思決定も当然ながら含まれてくる。そのため国立大学法人の損益計算書からは、自らの意志では決定し得ない事項に係る費用は除くこととされている。そのような背景があるために、ここでは、一般企業における損益計算書と同様のものが要求されているのではなく、「経営成績ではなく運営状況を明らかにする」（同基準第5. 注6）ための計算書を作成するものとされているのである<sup>(10)</sup>。

企業会計におけるものとはその内容を異にするとはいえ損益計算を行なうというのであれば、

まずもって資本取引と損益取引とを区分しておくが必要になる。そのため国立大学法人会計基準では「資本取引・損益取引区分の原則」（同基準第5）が掲げられており、また資本については次のような定義がなされている。「国立大学法人等の資本とは、国立大学法人等の業務を確実に実施するために与えられた財産的基礎及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう」（同基準第18）

ここで、固定資産の取得に話を限定してみると、資本取引・損益取引区分の原則に則って以下のように処理方法を変えることが求められている。

- ① 独立行政法人としての再スタートにあたって、国から出資してもらった既存の償却資産・非償却資産の価額については「資本金」とする。
- ② エージェントである国立大学法人が、国の意思決定に従って施設費を原資として取得した償却資産・非償却資産については「資本剰余金」とする。
- ③ 運営費交付金や授業料などによって取得した固定資産に関しては、それが非償却資産であれば「資本剰余金」として扱うが、償却資産の場合には繰延収益としての性格を持つ「固定負債」として処理する。

このように、運営費交付金や授業料などを原資として取得した償却資産については、資本として扱われるそれ以外の固定資産とはその扱いが異なっているが、そのことによって償却資産の減価償却費の会計もまた違ってくる。すなわち、同会計基準第20、注12にしたがって、国の出資分および施設費によって取得した償却資産の減価償却相当額はこれを資本取引とみなして費用に含めない扱いがなされるため<sup>(11)</sup>、償却資産の取得および減価償却の処理方法は以下のように大きく2つに区分されることになる。

- (1) 施設費を財源として償却資産を取得したときには貸方科目を資本剰余金とする。減価償却相当分は費用としてではなく資本剰余金の減少として扱うので、これに係る減

価償却相当分は損益計算書には現われてこない。

- (2) 運営費交付金等を財源として償却資産を取得した場合には、資産見返運営費交付金等という名称の繰延収益（固定負債）を貸記しておく。減価償却費は損益計算書に計上するが、さきほどの繰延収益を取り崩してそれと同額の戻入益を計上するために、実質的には減価償却費の存在は損益額に影響を及ぼさない。

ただし、国立大学法人等が中期計画に沿って運営を行った場合は、運営費交付金等は損益が均衡するように財源措置がなされることになっている。したがって、そこでの利益ないし損失は本来ならば予算差異としてとらえられるべきものであるが、「経営成績ではなく運営状況を明らかにする」ための損益計算書において、それが損益取引として扱われるものであれば資本取引のかたちをとるものであれ、いずれにせよ減価償却費が損益額に影響を及ぼさないような仕組みが導入されているということは、償却資産の財源は国が手当てするのであって、そのコストは学生には負担させないという理念に立っているものとみることができるのであろう<sup>(12)</sup>。

「基本的には学生からの学費を主な財源として経営する」日本の私立大学の現状は、「本当に恥ずかしい。本来で言えば学生の父兄から出してもらう金は、せいぜいランニング・コストに使うべきです。……しかし、学生から経常経費だけではなく、設備投資の金を施設費、維持費というかたちで徴収せざるを得ない状況になっています」<sup>(13)</sup>と評されたこともある。しかし、国立大学法人においてはこの理念を実現したうえに、さらにはランニング・コストのかなりの部分も経常的活動に充てるための運営費交付金でもって手当てすることが前提とされているものと受け取ることができるようである。

ところで、「経営成績ではなく運営状況を明らかにする」目的で作成される計算書に対して、企業会計におけるものと同じく損益計算書という名称を付したことは、「企業会計原則で意味する損益計算は行っていないのにもかかわらず、

損益計算書と称して活動の結果を報告する」ことになり「情報利用者に混乱をもたらす可能性があるので適切ではない」<sup>(14)</sup>というべきであろう。話を固定資産の会計処理に限定してみても、損益計算書では減価償却費（減価償却相当額）のある部分を除外しているということが、独立行政法人制度の趣旨（ここではその理念の是非を問題にしているのではなく、制度設計の基本方針について）をよく理解していない人たちからの批判を招くことにつながりかねない。

そもそも、国の文教科学政策に沿って「独立採算制を前提としない」国立大学法人が取得せざるを得なかった施設設備に係る減価償却相当額は、当該法人の「運営状況」をみるうえでは除外するのが適切であるとして「損益外減価償却」として扱うことにされたのであった。しかし、われわれになじみのない「損益外減価償却」なるものは、企業会計的センスが染み付いてしまっている人々には、不適切にも損益計算に含まれていない、ないし、見た目の赤字を少なくするために意図的に損益計算から除外された、と受け取られる可能性もあろう。したがって、不必要な混乱が生じる可能性を少なくするためにも、独立採算制を連想させる損益計算書という名称は改めるべきであると考えらる。

#### 4. 貸借対照表の貸方科目について

株式会社の場合には、貸借対照表の貸方に表示される資本金なる項目は、借方の特定の資産と直接的に対応するものではなく、あくまでも資金の源泉・株主の持分を表す概念にすぎない。これに対して学校法人における基本金は、「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」であって、そこには「両者は借方の継続的に保持すべき当該固定資産こそがまず存在し、そのサロゲイトもしくはその見返勘定として基本金がある、という関係」<sup>(15)</sup>がある。

学校法人会計における基本金（奨学基金や1か月程度の運転資本に充てられる部分を除く）

は、基礎的固定資産（再取得資金の留保分を含む）の価額を示す見返勘定としてしての性格を有する。ただし、借入金でもって当該施設を購入した場合には、一時的に基本金の未組入処理が認められているので、基本金の額と保有する固定資産の価額とは必ずしも一致するわけではないが、貸借対照表上に話を限定するならば、固定資産とその原資が対応させられているという点ではある意味では理解しやすい構造であるということができるのかもしれない。

とはいえさきにも少しふれたように、この基本金を企業会計における資本金と同様の元入れ部分としてとらえるのか、それとも剰余金としてみなすのかについてははっきりしない点も多く、また学校法人会計基準においても帰属収入が資本的収入と損益的収入とに区分されているわけではない。たとえば施設拡充費などといったさまざまな名目をつけて資金を集めていたときでさえ用途特定には意味がないとされていた<sup>(16)</sup>のであるから、各種の用途に充てられる資金を学生納付金という名目でひと括りにして納付してもらうことの多い現状では資本的収入・損益的収入の区分はなお一層無理があるというべきであろう。

現行の会計基準のもとでは、保有している固定資産に係る資金源泉はすべて基本金として扱われている。しかし、帰属収入に資本的収入と収益的収入とが混在している状況のもとでは、基本金として扱うのは、固定資産取得に用途を限定した寄付金や補助金（あるいは継続的に保持し運用する奨学基金など）の受け入れや設立時点における寄附行為による基礎財産の受け入れに限定し、それ以外の財源で取得されたものは剰余金として扱うのが適切であるように思われる。かりに、さきの日本私立大学連盟の提案のように、帰属収入から消費支出を差し引き、その残額から固定資産取得の原資を手当てするというかたちになれば、上記以外の項目については剰余金として捉えるほかはないであろう。

これに対して国立大学法人会計基準においては、非償却資産については財源のいかんを問わず、また償却資産については施設費をもって取

得た場合には貸方勘定を資本剰余金とするが、運営費交付金などで償却資産を取得した場合には借方勘定は資産見返運営費交付金（固定負債）として処理する。ここでも、学校法人会計における基本金の場合と同様に当該固定資産と貸方項目とは個別の対応関係をもち続けるのであるが、それではなにもゆえに資本剰余金と固定負債の区分扱いが必要となるのであろうか。

国の教育研究インフラの一環として整備する施設設備に関しては、国立大学側の判断だけで決定することはできない。したがって、それに係る減価償却費を損益計算書に含めてしまうと判断を誤ってしまうということで、資本剰余金の減額によって償却計算を処理するために、施設費によるものは資本剰余金として扱ったのであった。しかし、運営費交付金などで取得する施設設備に関しても、たしかに国立大学が自らの判断でまとめあげた中期計画を遂行するために必要な施設設備に対して手当てされるとはいうものの、それには文部科学省の承認が必要なわけである。そして原則として国立大学は同省の承認を受けた中期計画に盛り込まれていることだけしかできないこととなっており、その中期計画どおりに業務を実行すれば過不足がないように運営費交付金が配分される仕組みになっているので、実質的には運営費交付金などで取得されたものについても設備費によるものと同様に、国の教育研究のインフラの一環として整備されるという側面が強いものと判断するのが適切であるように思われる。

とすれば、すべての償却資産の借方科目を資本剰余金ないし固定負債のいずれかに統一する方向もあるのではないだろうか。そのとき、教育研究に必要な固定資産は基本的には国が整備して学生には負担させないという方針を貫き、減価償却費は「運営状況」をみるための損益計算書からは除外するというのであれば、現行の2種類の扱いのうちでは損益計算書には減価償却費が現れない資本剰余金扱いのほうが適切であるように感じられる<sup>(17)</sup>。

ただし、この方法をとることができるのは、国が固定資産の取得資金を十分に手当てしてく

れることを前提としてのものである。財源が逼迫している折にあっても国立大学民営化のような議論を断ち切って、国立大学に対しては十分な施設設備の財源を措置し、学生には施設設備に係るコストを負担させずに、経常的な経費分だけを徴収するという方針で臨むのか、それとも独立採算を目指すのかで、減価償却費の影響を損益計算書に反映させないという現在の会計基準の在り方も大きく変わるのであろう。

その点に関していえば、先行して独立法人となった57法人の2001年度の貸借対照表においてすでに、資本剰余金がマイナスとなっているケースが過半を占めている<sup>(18)</sup>ことは大きな気付きである。このような事態は、措置された設備費が損益外減価償却相当額を下回ることによって生じるわけであるが、あくまでこれは一時的な現象であって、現在使用している償却資産を再取得する際には十分な財源の手当てが期待できるというのであろうか。財政状況が苦しくなっても、損益外減価償却や、減価償却費と戻入益の相殺という会計制度を維持することができるだけの財源は措置され続けるのであろうか<sup>(19)</sup>。

## 5. おわりに

学校法人会計基準は、基本的には独立採算を前提とした会計基準であるといえよう。くわえて、永续性という観点を前面に押し出しすぎたため、学校法人の資金留保計算までもが収支計算に組み込まれていることに対しては、いくつもの批判ないし疑問が投げかけられている。

これに対して国立大学法人会計基準は、原則として文部科学省の承認を受けた中期計画に盛り込まれた計画に沿って活動をし、計画どおりに業務を実行すれば純利益なるものは発生しないように運営費交付金が配分される仕組みになっている国立大学法人に対して、独立採算制を前提としないとの但し書きはつけられてはいるものの、運営状況をみるための損益計算を求めている。

独立採算を前提とせず、施設設備に係るコストを直接的には学生に負担させなくても運営す

ることができる国立大学法人と、国などからの助成金はあくまで補助的資金という位置づけであって、基本的には独立採算を志向せざるをえない私立大学とでは、それぞれが従うべき会計基準における固定資産の会計処理が大きく異なるのも当然であるというほかはない。したがって、現段階でのすり合わせは相当に困難であろう。

おそらくは、独立採算を志向するか否かという点において、国立大学法人・学校法人のいずれかが他方に歩み寄ることによって会計基準も統一されていくというのがありうべきシナリオなのであろう。そのうちのひとつの可能性としては、いずれは国の政策が大きく変わって、私立大学に対してもインフラ整備のために多額の資金が投入され、資金留保計算としての基本金組入制度の必要性が弱まることによって両者のギャップが小さくなるということも考えられよう。しかしそれよりは、国立大学が独立採算制に向かって徐々に動き出さざるをえなくなり、設備投資の原資も学生たちに負担してもらわなければならないようになって会計基準が変化していくという可能性のほうが残念ながら高いように感じられる。

#### 注

- (1) たとえば千葉洋は「維持すべき資産という特定の貸借対照表借方科目のサロゲイトもしくは見返勘定として計上される、貸借対照表貸方項目である点で、企業会計における資本概念とも異なる、企業における資本概念とも異なる、学校法人固有の概念である」と評している。(千葉洋「学校法人会計基準における基本金概念の再検討」『杏林社会科学研究』第16巻第4号、2001年3月、p. 19.)
- (2) 醍醐聰『公企業会計の研究』国元書房、1981年、pp. 121-124.
- (3) 中原章吉は「学校法人会計の目的の第一が『存続のための情報提供』にある」としている。(中原章吉「学校法人の税務分析(1)」『駒沢大学経済学論集』第22巻第2・3号、1991年1月、p. 110.)

- (4) 石崎忠司は、消費支出超過額を赤字と定義したうえで、「累積赤字が大きいにもかかわらず、倒産することがないのは、学校法人会計基準が、建物などの維持すべき固定資産について、基本金に組み入れるとともに減価償却を要求しているからである。いわば二重の安全装置がほどこされているといってよい」としている。(石崎忠司「学校法人」石崎忠司・木下照嶽・堀井照重編著『政府・非営利企業会計』創成社、1995年、p. 345.)
- (5) 日本私立大学連盟学校会計委員会『新たな学校法人会計基準の確立に向けて(中間報告)』2001年11月、p. 3.
- (6) 広瀬義州『財務会計 第4版』中央経済社、2003年、p. 244.
- (7) 村山徳五郎「学校法人会計基準の行方」『JICPA ジャーナル』No. 563 JUN. 2002. p. 47-8.
- (8) 同稿 p. 47.
- (9) 西土純一は「疑いなく基本金として認定できるのは、第1号基本金のうち設立当初に取得した固定資産に相当する額と第3号基本金である」としたうえで、「第1号基本金(のうち)固定資産取得のための寄付金や補助金」もまた疑いなく基本金として認定できるものと考えているようである。(西土純一「学校法人会計における基本金の再検討」『久留米大学産業経済研究』第43巻第4号、2003年3月、p. 47.)
- (10) 経営成績ではなく運営状況をみるための損益計算書には、ここで取り上げた減価償却費のほかにも退職給付引当金の増加額も費用として計上されていない。しかし、それでは発生した総コストを把握することができないというわけで、損益計算書とは別途に「業務実施コスト計算書」も作成される。この業務実施コスト計算書は、もしも国のお金がまったく投入されずに授業料収入や病院収入などといった自己収入だけで運営したとして、しかも各種の機会原価も考慮に入れたときに「国民の負担額」はどれだけになるのかを計算する書類である。
- (11) 国立大学法人会計基準第20. 注13の「国立大学法人等の費用の定義から除かれる事例について」には次のように説明されている。『資本取引として独立行政法人の費用から除外されるものの例は、以下のとおり (1)「第83. 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととさ



- れた償却資産の減価償却相当額 (2) 上記(1)の償却資産の売却、交換又は除去等に直接起因する資産の減少又は負債の増加 (又は両者の組合せ)』
- (12) これについては学生に施設設備の負担を除外させようという理念からではなく、「独立行政法人会計基準の根本的な問題点は、独立行政法人の資本概念が確立していないことにあるので、この『資本取引と損益取引の区分』はあいまいなものにならざるを得ない。問題は、特に、施設・設備の取得と減価償却の計上の仕方に関して、集中している。施設・設備の取得については、資金源泉が5~6種類あるが、その分類に難点があること、またかなりの減価償却を損益計算から除外するなど、企業会計とは異なる処理を行い、これを『資本取引と損益取引の区分』という概念を導入することによって、整理しようとしているのである。なぜこのようなことになるか、というと、国の財源措置が、もともと減価償却を考慮しない現金収支予算・決算に基づいているからであり、このことは、独法において、発生主義にもとづく会計制度を導入しておきながら、実は財源措置においては、従前と同様の積算方式によって決定されているという、新会計制度の『ゆがみ』を示しているのである」という指摘もある。(野中郁江『独立行政法人会計基準』批判『経理知識』第79号、2000年9月、p. 45.)
- (13) 山口孝『私立大学の財政分析の視点と方法』東京地区私立大学教職員組合連合、1994年、p. 23.
- (14) 野口晃弘「国立大学の法人化と会計問題」『学術の動向』2003年2月、p. 35.
- (15) 千葉洋、前掲論文、p. 25.
- (16) かつては、入学金、授業料以外に施設拡充費、施設整備費、建設基金などといった名目で各種の設備関連資金を徴収していたが、そのような時代においても「しかし、資本的支出への充当という徴収名目を根拠に施設整備資金を維持す

べき収入と観念することは、けっして妥当でない。というのも、そもそもの事実関係として、当該資金の使途が必ずしもその徴収名目と一致していないのが現状だからである」との指摘もある。(醍醐聰「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、p. 62.)

- (17) このときには、授業料はすべて収益的収入として扱い、運営費交付金のうちで中期計画の想定内で取得する固定資産に係るものははじめから資本的収入として区別し、それ以外のものについては収益的収入として受け入れるようなかたちが採られるのであろう。
- (18) 野口晃弘「独立行政法人の会計と監査」『会計検査研究』No. 28、2003年9月、p. 13.
- (19) たとえば醍醐聰は、運営費交付金に係る1%の効率化係数や附属病院に対する2%の経営改善係数の存在をとらえて、「法人の会計基準に特有の損益外減価償却にしても損益外退職給付の会計処理にしても、将来の固定資産の更新なり退職給付なりが国からの施設費や運営費交付金等で財源を措置されるという前提の上に成り立っている。しかし、現実はどうかということ、こうした前提は自明でないばかりか、政府は法人の財源の過半を占める運営費交付金を義務的経費としてではなく、裁量的経費として恣意的に誘導することによって法人財政を独立採算制の方向へ誘導しようとしている」とものと判断している。(醍醐聰「独立行政法人会計基準の問題点」『国公労調査時報』第523号、2006年7月、p. 23.) また山本清も、独立行政法人の財政措置は「移行時の予算措置に際して当該事務事業が確実に実施されるように十分配慮されるに留まり、事務事業の実施に要する財源を全て措置することを意味しない」(山本清「独立行政法人の財務と会計に関する考察」『岡山大学経済学会雑誌』第31巻第4号、2000年、p. 213.) としている。