

はじめに

文部省令・学校法人会計基準は、1964年に日本私立大学連盟が考案した内部管理用の指針を、その基本的な考え方にはほとんど手を加えることなしに踏襲して1971年に誕生したものである。

いわゆるノー・サポート、ノー・コントロールの状態に置かれていたことにより、当時の私立大学は深刻な財政難に陥っていた。そのため日本私立大学連盟は、設備投資などに充てるための資金をあらかじめ留保しておき、残額をもって経常的な経費を賄うべきであるとする「やりくりの在り方」をそのままかたちにした会計基準を案出したのであった。

この連盟案のもとでは、日常の教育研究活動に係る諸支出と保有する施設設備の減価償却費ばかりでなく、設備投資に充てた資金ならびに取得予定の設備などに振り向ける資金までもを含めた額を当該年度の総収入から差引くことによって私立大学の収支の均衡状態を判断するものとされた。そのために利用されたのが、企業会計における損益計算書に設備投資資金の控除計算を付加したような「消費収支計算書」であるが、このようにして収支尻(消費収入超過額ないし消費支出超過額)が算定されるために、その最終行にはマイナスの値(支出超過)が示されるのが常態となった。

消費収支計算書を利用すれば、設備取得資金などを基本金という名目で前取りすることによって収支尻を容易に「赤字」にしまうので、高水準の設備投資や多額の資金蓄積を可能とするだけの剰余が発生してもその事実を目立たなくすることができる。私立大学側は、企業の純利益・純損失とは全く意味合いの異なる「収入超過額」「支出超過額」なるものを「黒字」「赤字」として説明し、慢性的な赤字であることを理由に学費値上げを繰り返した。収支尻を小さくする、さらにはマイナスにすることも容易なこの会計基準は、補助金獲得にあたっても有益な用具として機能した。

そのため学校法人会計基準は、このようなかたちでの財政改善への貢献を高く評価されることが多い。しかし、これをあくまでもひとつの会計理論として捉えるならば、「損益計算要素と資金計算要素が混在している……無意味な数値」(醍醐 [1981] p. 123)を生み出し、帰属収入から任意の額の基本金を組み入れることが可能な「黒字が絶対に出ない会計」(森川 [1969] p. 131)は、「実績ないし真実を報告するという会計の特性をはなれて、『あるべき数値』を目ざした」(会田(義) [1972] p. 14) 非論理的な基準であると判断せざるを得ないものであった。

おおよそ自己財源だけでは運営資金を十分に確保することが難しい非営利組織体にどの程度の公的資金が提供されるのかは、当該組織の存在意義がどのように認識されているのかに左右される。そして、当時の私立大学に対してはノー・サポートが原則とされていた。したがって、設備投資資金の留保という財務側からの要請を前面に押し出した会計基準を、私立大学側が内部管理に利用したとしても仕方のないところであろう。

しかし、このような性格を有する会計基準が内輪の管理用具にとどまるのではなく、経常費助成制度が発足するにあたって如何なる理由で文部省令となったのであろうか。「財務」と「会計」が混在した非論理的なこの基準を導入することで、文部省をはじめとする各種関係者たちはどのような効果を期待したのであろうか。本稿の目的は、一私立大学団体の一試案に過ぎなかった会計基準案が、最終的には文部省令・学校法人会計基準として公布されるまでの過程を辿りながら、私立大学

(の財政)政策の背後にあるさまざまな思惑を観察しようとするところにある。

学校法人会計基準の会計理論面の検討に関しては、優れた研究が数多く存在している。そこで、たとえば基本金と資本金の異同や、貸借対照表の貸方の意味などといった会計理論そのものに係る論点の多くについては先行研究に委ねることとして、本稿では(旧)学校法人会計基準のライフサイクルに係わった人々の、私立大学ないし私立大学財政に対する考え方に焦点を当てて検討することにした。なおこの会計基準は、私立大学に対してだけではなく、短期大学や高等学校、中学校などの私立学校にも適用されるものであるが、ここでは私立大学を対象として論じていく。

第1章 1960年代における私立大学の経済的環境

戦後のベビーブーム世代が大学進学年齢を迎えたことと、経済成長に伴って相対的に低い所得層からも大学進学が可能となったことが相まって、1960年代半ばに入ると大学入学志望者は大きく増加するものと予想された。そのため文部省は、大学の定員枠の大幅増加が喫緊の課題であると位置づけたが、ピーク時に合わせて定員を増加させたならばやがて訪れる18歳人口の減少期においては大学の学問レベルが低下しかねないとの懸念も生じた。そこで同省は、国立大学の拡充は最小限にとどめて質保証を図ることとし、大幅に不足する受け皿としての役割を私立大学に期待したのであった。

文部省は、財政難から過度のすし詰め教育を実施せざるを得ない私立大学の窮状を十分に認識していたにもかかわらず、収容学生の大幅な水増しが今後も維持されることを前提とし、併せて大学法人の設立や学部学科の新設に関する認可要件を緩和することによって定員枠を増加させる方針を採った。それにあたっては、従来は「神託的」扱いとされていた設置認可に関する諸要件をマニュアル化して便宜を図るとともに、必要となる資金の三分の一以上を自己資金として用意すれば足りるというきわめて緩やかな基準を提示したのであった。

天野郁夫によれば、戦後の大学の量的拡大の主な担い手となったのはかつての私立専門学校であったが、収入の大半を学生納付金に依存せざるを得なかったそれらの学校は「いわばつねに『ハングリー』な、つねにより多くの学生を求め量的拡大を志向せずにはいない」(天野[1986] p. 14)メンタリティーを有していた。そして私立大学の経営実践においては、大学を設置するにあたっての最低基準であるはずの大学設置基準はないがしろにされていた。そのような背景のもとで、「必要経費の三分の二までは借入金に依存することを容認した」(大崎[1999] p. 219)と解されるような基準が設けられたのであれば、「私学の経営は、篤志家の浄財を基本とする財団法人的なものから変質して、借入金により新規事業を起し、それから得られる収益で借入金を返済するという事業的性質を色濃く」(同書 p. 220)帯びてくるのはごく自然な流れであろう。このようにして「多額の授業料を徴収する、しかも授業料以外の収入源をほとんどもたない私学セクターを中心に進展するという、欧米諸国にはみられない独自の構造をもつ」(天野[2003] p. 90)高等教育のかたちが日本に生まれることになったのである。

戦前においては財団法人として組織されていた私立大学が戦後の改革によって新たに学校法人としてスタートした際に日本私学団体総連合会は、「私学の財政特にその施設は、篤志家の浄財に依存しなければならない。大体において、経常費は授業料収入によつてこれをまかない、物的施設は寄附に依存するのが、私学経営の鉄則であるといつても大過はないであろう」(日本私学団体総連合会[1950] p. 3)との見解を示していた。しかしながら1960年代には、同連合会が提唱するところの「経営の鉄則」を遵守することは到底不可能な状態となっていた。のちに山口孝は、授業料依存型の大学運営が常態化していることに対して「日本の大学は、基本的には学生からの学費を主な財源

として経営するという恥ずかしい次第です。これは本当に恥ずかしい。本来と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」(山口(孝) [1994] pp. 5-6)と嘆いたが、私立大学の財政の姿は日本私学団体総連合会や山口が考える在り方からはほど遠いものであった。

文部省『わが国の高等教育』は「私立大学は、わが国の高等教育の一端をになうという点で、さらにわが国における学術の進歩に寄与するという点でも重要な使命を果たしている」(文部省[1964] p. 134)と記して、私立大学の存在意義について一定の評価を与えているようではある。ただしその私立大学は深刻な財政難に陥っており、日常的経費はもちろんのこと、施設設備の整備に充てるための資金も相当に不足していた。文部省は「すでに昭和27年では国、公、私立間には学生1人当たり坪数にかなりの開きがあり……この10年間当時の水準に対して、国、公立では26%強の施設改善がなされているのに、私学では、学生1人当たり坪数に変化がないということは、国、公、私立間の差がますます開いていることを示すものであってやはり問題であろう」(同書 p. 139)と指摘するものの、「経営費を国が補助することは……私学の自主経営の基礎がくずれ、いわゆるノーコントロールの原則の維持が危うくなってくるおそれがある」(同書 p. 147)ことを理由に挙げて、資本的支出に対する本格的な助成制度を創設して当面の窮状の改善を図らなければならない、などといった動きは見せなかった。

財政難に直面している私立大学の窮状を十分に認識しながらも、私立大学の維持発展について文部省は今後も傍観的な立場を取り続けるであろうと判断されたならば、結局は私立大学が自らの責任で資本的支出に向ける資金を確保するほかはない。こうして「何よりもまず資本的支出に充当する財源を強化」(同書 p. 143)するという考え方は、のちの学校法人会計基準の制定にあたっても色濃く現れてくることになるのである。

第2章 会計基準制定の必要性

日本私立大学連盟に加盟している大学の法文系昼間部の授業料を例にとると、1963年度に40,200円であったものが1966年度には62,565円と、僅か3年の間に約56%もの大幅な上昇となった。総理府統計局『消費者物価指数』によれば、1965年平均を100としたときの全国消費者物価指数は、1963年は91.1、1966年は106.2と、この3年間で伸び率は17%程度にとどまっているので、人々の目には私立大学の授業料の値上げは突出したものとして映っていたことであろう。

学費値上げに当たり大学側には、財政を公開して現状を丁寧に説明するという姿勢が欠けていたために、学費高騰の原因については不明瞭なままに置かれた。教育条件はさして改善がなされなかったにもかかわらず、「経営経理内容について全く公開のないまま一方的に学費値上げを通告される」(一瀬 [1968] p. 30)状態が続いていたので、学生との対立は深刻なものとなっていた。

このとき、かりに財務諸表などを用いて財政状態を詳しく説明する姿勢を私立大学側が普段から見せていたのであれば、学生たちとの激しい衝突のいくつかを回避ないし大幅に緩和することができた可能性は少なくなかったであろう。ただしその当時は、私立学校全体に適用されるような統一的な会計基準はまだ存在していなかったもので、たとえ大学側が自らのルールに沿って作成した財務諸表を提示したとしても、学生たちとの間で共通理解を深めることは難しかったのかもしれない。このあたりに関して小寺武四郎は『関西学院大学改革に関する学長代行提案』のなかで、「学院は私立学校法第四七条にもとづく財務諸表の一部を毎会計年度末に公表しているが、必ずしもその書式、記載方法、科目の名称、科目の決定、分類配列などが明瞭に表示されているとはいえない。学生をも含む利害関係者の判断を誤らせないよう一段と積極的な工夫をすることが望まれる」と述べてい

る(小寺 [1969] p. 506)。

1965年7月に中村梅吉文部大臣は、社会や経済の発展に伴って学校教育に対する需要が高まっており、その一翼を担う私立学校にかかる期待も大きくなっているが、「現在の私立学校の経営事情、その他教育条件の整備状況、私立学校に就学する者の経済的負担その他については、検討を要する多くの問題」があると指摘した。そこで、臨時私立学校振興方策調査会に対して、①私立学校振興の必要性、②私立学校の特性に即しつつ公費の適正・有効な支出を確保する振興方策の在り方、③私立学校振興のための具体策、④私立学校へ就学する者に対する経済的支援、⑤入学志願者の変動に対処する私立学校振興方策、の5項目について諮問した。

同調査会の答申には、私立大学の施設設備に対しては思い切った助成措置を講ずる必要があると記されていたが、そのためには経理の合理化・適正化が条件になると指摘された。このことは、助成金配分の基礎となる資料を得るためにはもちろんのこと、学校経営についての父母たちの理解や、私学助成の拡充を図ることに対する国民の理解と支持を得るためにも欠かせないというわけである。

この答申を受けて文部省管理局は、1968年7月に学校法人財務基準調査研究委員会を立ち上げて会計基準の制定作業に入った。しかし、私立学校に関係を有する団体のなかには、それ以前から独自に検討を進めていたところもあった。

文部大臣の監督下にあつて、私立学校に対する資金の貸付けや助成金の配分などを目的とする私立学校振興会は、財政破綻ないしそれに近い状態にある法人も見受けられる状況を鑑みて、融資の判断基準としての利用を想定した暫定案を発表した。ここで「暫定」とは、「今後長い期間をかけて良い案を作るに越したことはない」にしても、まずは現行の会計書類を組み替えれば簡単に作成することができるような計算書類案を「一日も早く採用して頂」いて、大学間の比較を容易にしたうえで融資を円滑に行なうことが必要であつて、理論面についてはそののち段階的に精緻化すればよいものと考えていた、ということの意味する(私立学校振興会 [1968] pp. 2-3)。

日本公認会計士協会は、会計基準案をまとめ上げて公表するだけの時間的余裕がなかったため、「会計処理及び報告に直接関与するものではないが、(広義の)会計基準の重要な一部を構成するものと理解される」(日本公認会計士協会 [1967] p. 125) 内部統制制度ならびに予算制度に関する若干の提言を行なうことになった。同協会の学校会計委員会報告第1号『学校法人の内部統制制度について』では、いわゆるダブル・チェックの原則による内部牽制制度を整備することなどを求めている。また同報告第2号『学校法人の予算制度について』においては、学校法人の予算は1年を単位にして作成されるとはいえ、単年度の「収支の単純な均衡」だけでなく「長期の財政的維持」を念頭に置いて編成されなければならないと指摘している。

もちろん、当事者である私立大学団体もそれぞれに会計基準の研究を進めていた。日本私立大学協会は1966年に『私立大学経理運営要項』を発表したが、そこでは従来のような現金収支計算をとおして作成される「収支会計書(予算決算対比表)」と並んで、「すべての財産、とくに金銭(資金)在高の変動を常時正確に把握し得るもの」(2.2.(1))とするために、発生主義に拠った「消費収支計算書」が必要であるとされた。このように日本私立大学協会の会計基準案には損益計算的思考も導入されるようになったのであるが、同要項が主要計算書として位置づけるのは、収支会計書(予算決算対比表)、貸借対照表、財産目録の3つであつて、消費収支計算書はあくまでも「経営分析などの資料として」(1.3.(6))補助的に利用しようとしていた点には注意しておきたい。

日本私立大学協会『私立大学経理運営要項』においては、基本金の組入れは剰余金の処分というかたちで行なわれている。これに対して日本私立大学連盟の『学校法人会計基準』では、剰余金のなかから基本金を組入れるのではなく、学校法人の運営に必要な教育研究用資産の取得などに充てる金額をまずもって控除し、その残額をもって日常的な支出を賄うべきであるとの考えに基づいて消費収支計算書が作成される。

収入からまずは基本金を組み入れるという異例の計算構造を有する日本私立大学連盟の『学校法人会計基準』は、1971年に施行された文部省令・学校法人会計基準の原型というべきものである。こちらについては章を改めて詳しく検討することにしたい。

第3章 日本私立大学連盟『学校法人会計基準』

日本私立大学連盟は、総収入額のなかから設備投資などに振り向ける資金を留保した残額をもって日常的経費を賄うのが適切であるとの考え方をそのままに反映した会計基準案を作成したが、損益計算原理を導入した「消費収支計算」の構造はおおよそ次のようになっている。①設備投資などに充てる資金を基本金という名目であらかじめ総収入(帰属収入)から控除しておく。②総収入から基本金を控除した残額を消費収入として扱う。この消費収入は日常的な経費に充てることができるものであるとされる。③学校法人が消費する資産もしくは用役の額を消費支出とする。消費支出には減価償却費なども含める。④消費収入と消費支出を対応させて収支差額(消費収入超過額ないし消費支出超過額)を算定し、これをもって消費収支の均衡の有無およびその内容を確認する。

しばしば「前取り留保」などとも表現される基本金に対しては、学生や父母が学校法人に払い込んだ「元入れ高」としての性格を有するものであるとして、株式会社における資本金に類比させた説明が加えられた。ただし、株式会社においては、資本金として流入した額と収益的収入とを明確に区別することは可能である。これに対して基本金は「その流入に際して必ずしも元入れ高としてのレッテルを張られておらない」(私学研修福祉会ほか [1964] p. 13)が、連盟案のもとでは学生納付金をはじめとする総収入は、学校法人の自主的な判断によって資本的収入と収益的収入に区分すればよいとされたのであった。

このような処理方法を最大の特徴とする連盟案は、「わが国学校法人の財政上の課題と学校運営の共通の与件とを認識することから出発して、そこで会計の機能を有効に果たすのに公正妥当と考えられる概念や手続きを理論的に導き出すという方法」(高橋・村山 [1968] p. 37)を採ることによってまとめ上げられたものである。すなわち同案においては、当該期間の活動によって生じた収支の顛末を忠実に描写することに焦点が当てられているわけではない。施設設備の取得に向ける額を基本金という名目でまずは総収入から控除しておき、その残額をもって日常的な経費を賄うべきであるという財務面での「あるべき状態」を表現することが目的とされているのであって、「いまある状態」をできる限り正確に報告することにはさしたる関心は寄せられていないのである。

現行の実務を出発点としてまとめ上げるのではなく、いわば原点に立ち返って一から会計基準を作成するという方針で作業を進めたために、連盟案には実態にそぐわない部分も少なからず存在するであろうと危惧された。そこで日本私立大学連盟は、大規模な研究集会を開催して経理事務に携わる大学職員の意見を聴取することにした。当初は少なからぬ戸惑いの声も上がったようであるが、程なくして集会参加者たちはこの案を支持するようになった。

従来の学校会計においては、保有する資源をできるだけ有効に活用することができるような教育研究の実施計画を立て、そこに盛り込まれた活動ごとに、その実行責任者と必要となる資源量とを紐づけた予算をまとめ上げることに多大な関心が寄せられていた。というのは、利益獲得を目的としない学校などの非営利組織においては、企業のように利益額の多寡をもって業績を測定することはできないので、自らが掲げる教育理念の実現に向けてどれだけの努力をしたのか、そしてその教育理念から導き出された目標をどの程度まで達成することができたのかによって活動成果を判断するほかないものとされてきたからである。

しかし、単純な収支計算を利用していたのでは、学校法人の経営実態を明らかにすることはでき

ないので、損益計算(に類するもの)を導入すべきであるとの声がさまざまな方面から上がるようになってきた。連盟案はこれらの主張と軌を一にするものであったが、非営利組織である学校法人の会計に損益計算原理を導入することについては根強い反発があった。たとえば土田三千雄は、あくまでも消費経済体として扱われるべきである学校法人の会計に求められるものは、各々が掲げた使命の達成に向けて資金をどのように調達したのか、そしてその資金をどのように効率的に利用したのかを報告するための収支の計算だけであって、「経済的な意味での in-put、out-put の関連とか、収益、費用の概念とかというような経済価値計算、収支計算は行われない」(土田 [1966] p. 30)と反論した。

栗山益太郎もまた、損益計算に類するものは学校会計には不要であって、予算決算の差異と支払資金の収支とによって学校の活動状態を示すべきであると考えていた。栗山は、学校法人の公共性から判断すると私立学校法で規定されている収支計算書はあくまでも損益計算書とは異なる性格のものであり、「損益計算書であると文部省の人がいったという説は聞いておりますが、……損益計算書であるという解釈は、私はとらない」(栗山 [1967] p. 11)として、連盟案の設例と同一の数値を用いて、収支法会計に拠った計算書類を作成してみせた。

さらには、学校法人の会計に損益計算原理を持ち込んで、収益や費用などのような概念を振りかざすことは、「その授業料による全面的経費支弁の事実とからんで、私学をあたかも企業視する誤りを生ぜしめなかったであろうか」(土田 [1967] p. 6)、「学生生徒等納付金や補助金でさえも収益であると認識していることになる。そして学校は知識の切売りの場と解されかねない」(阪本 [1974] p. 113)といった内容の反対論も現れた。しかしながら、これらの批判は時代の流れに押し切られてしまったようである。というのも、1960年代の拡張期以降の私立大学の経営が「借入金により新規事業を起こし、それから得られる収益で借入金を返済するという事業的性質を色濃く」(大崎[1999] p. 220)帯びてきたことに加えて、政策の場でも受益者負担の原則が打ち出されるようになってきたからである。

臨時私立学校振興方策調査会の答申ののちに文部省内に組織された学校法人財務基準調査研究委員会は、日本私立大学連盟が作成した会計基準とほぼ同一のものを中間報告として1969年7月に発表した。同委員会はその10か月後の1970年5月に最終報告を文部省管理局長宛てに提出した。そして、最終的に文部省令としての『学校法人会計基準』は1971年4月1日に公布され、同日ただちに施行されることとなった。日本私立大学連盟の試案が文部省令となるまでの過程においては、消費収入超過額の処理方法や、外部報告に対する姿勢などについてはいくつかの変更はあったものの、結果的には中間報告、最終報告、文部省令のいずれの段階においても、連盟案の計算構造の基本的な部分に修正が加えられることはなかった。

第4章 アメリカのファンド会計

学校法人に対して統一的に適用しうる会計基準を私学関連団体および文部省が模索していたころには、アメリカの大学においてはファンド会計が利用されていた。ここでのファンドとは「資金」そのものを意味するのではなく、特定の目的をもって大学に流入してきた現金やその他の財が、それら資源の提供者の意図どおりに使用・運用されているか否かを確認することができるように、他目的の財源ならびに諸資産とは区別して扱うために設けられる「会計単位」のことである。

大学に流入してきた現金やその他の財を、その目的ごとに区分して扱うファンド会計は、複雑で分かりづらいと批判されることも少なくなかった。それにもかかわらずアメリカの大学においてこのような会計が利用されたのは、大学に資金が流入してくる目的は企業の場合と比較してはるかに

多様で複雑であるために、資金提供者の意図の遵守ならびに彼らへの報告を最優先にするならば、大学全体をいくつかの会計単位に区分して個別に処理をすることが不可欠であると考えられたためである。

アメリカの大学におけるファンド会計導入の試みのさがしは、20世紀初頭におけるカーネギー財団の一連の研究である。1910年に公刊された *Standard Forms for Financial Reports of Colleges, Universities, and Technical Schools* の貸借対照表において諸資産は、流動資産、投資用資産、教育用施設設備の3種類に区分され、それぞれの資金の源泉についても資産に対応させるかたちで3つに分類されている。ただしカーネギー財団の試みに対しては、「単なる一財団の提唱にすぎず、ましてや当時(1910年代)の一般会計レベルにおいても、会計原則又は会計基準を樹立せしめんとする機運が熟していない時期であったので、プロフェッショナルな団体の結成と大学会計原則・基準手続の形成に対する一つの礎石的役割を果たしえなすぎない」(菊池 [1968] p. 84) といったような評価が加えられたりすることもある。

John D. Rockefeller の支援によって、教育水準の向上と教育の機会均等を目指して1902年に設立された一般教育委員会(General Education Board: GEB)も、支援対象校を選定するさいに必要となる財務関連情報の在り方に関する研究を続けていたが、そこでの成果は同委員会の事務局長を務めていた Trevor Arnett によって1922年に *College and University Finance* としてまとめ上げられた。Arnett は、大学会計の在り方を考察するにあたっては、企業会計における実務をそのまま準用するのではなく企業とは異なる特質を理解しておくことが必要であるが、その最も重要なものは、大学は利益志向の組織ではないこと、そして収入のある部分は寄贈に由来していることであると強調した(Arnett [1922] pp. 58-59)。そこで、寄贈された資金については信託勘定(trust accounts)を設けて記録し、それ以外の資金とは区別して扱う必要があるとした。

Arnett は貸借対照表を、永久ファンド、施設設備ファンド、経常ファンドに区分した。その借方には各ファンドに帰属する資産を列挙し、貸方には獲得した資金の源泉ならびに負債が記される。そして、これら3つのファンドは貸借を一致させて締め切られる。このようなかたちを採ることによって、各種の資金が寄附者の意思どおりに運用ないし維持拘束されているか否かが明瞭になるものと考えたのであった。

Arnett に続いてアメリカの大学会計基準の成立に重要な役割を果たしたのは Lloyd Morey である。Morey は1930年の *University and College Accounting* において、大学の会計はファンド会計に拠るべきことを Arnett 以上に明確に打ち出した。私立であるか州立であるかを問わずおおよそ大学は本質的に信託型の性格を有しており、そのような性質の組織であるからこそ大学には特定の目的が付与された資金がさまざまなかたちで流入する。したがって、各種の資金はそれぞれの目的どおりに使用してその顛末を報告すべきであり、大学にはそのことを適切に表現することができるような会計が求められていると強調したのであった(Morey [1930] p. 4)。

Morey が委員長を務めた全国高等教育機関標準報告書委員会は、1935年の *Financial Reports for Colleges and Universities* において、「諸勘定は貸借が釣り合うファンドグループに分類されなければならない」に始まる24項目の基本原則を示した。この会計原則は、アメリカの大学会計の基礎理論として半世紀以上にわたって利用されることになるのであるが、財務会計基準審議会(FASB)が非営利組織体の会計基準の設定を担当することになった1973年以降は、大学を含む非営利組織体の会計に対するフレームワークが大きく変化していく。

従来は、非営利組織の財務面の特性、すなわち寄附金や補助金などといった非収益的な資金の割合が大きい点を重視して、資金を受領した側にはそれらが適正に使用ないし運用されていることを報告する責任が生じる、などといった受託責任論の枠組みのなかで会計の在り方について論じることが一般的であった。そのため非営利組織の会計が、利益の多寡をもって業績を測定する営利企業

のものとは別個に扱われなければならないのは自明の理であるとされてきた。

しかし、FASB が関わるようになった 1973 年以降は、自明であるとされてきた前提に対しては疑うことをしないという従来の姿勢を改めて、そもそも会計の目的はどのようなものであるべきなのか、非営利組織の会計と営利企業の会計は相違するのが当然であるのか否か、などといった会計の本質に立ち返って考察しようとするアプローチが主流となってくる。その結果、個別具体的な会計処理方法—たとえば寄附を受け取った段階ではそれは収益であるのかそれとも負債として扱うべきであるのか、など—についても、会計理論の整合性という観点から検討が加えられるようになっていった。

FASB は 1980 年に概念ステートメント第 4 号 *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* (『非営利組織体の財務報告の基本目的』) を公表した。そこでは、病院や大学、公共事業などの外部報告の基本目的は、同様の活動を行なう営利企業やその他の非営利組織のものと同一でなければならないとされた (FASB [1980] par. 5)。また、非営利組織の減価償却の処理 (基準書第 93 号) や、営利企業と非営利組織の双方に適用されるところの寄附の扱い (基準書第 116 号) に係る会計基準などを定めたうえで、1993 年には基準書第 117 号 *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations* (『非営利組織体の財務諸表』) によって、貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の作成がすべての民間非営利組織に求められることとなった。

このようにしてアメリカの私立大学の会計は、1930 年代から普及したファンド会計から、FASB の基準書に沿ったものへと変化していった。しかし、大学の受託責任を前面に押し出したファンド会計は、外部報告用としては利用されなくなったとはいえ、内部管理目的には現在でも広く利用されているのである。

第 5 章 文部省令『学校法人会計基準』

1971 年に学校法人会計基準は文部省令として制定された。基準制定によって生じる効果として文部省管理局の国分正明が挙げたのは以下の諸点である (国分 [1972] p. 9)。

- ・ 会計処理そのもの、ならびにそれによって作成される財務書類が合理的かつ客観的なものになるので、学校法人は自己の財政状況に関する正確な認識を得ることができる。
- ・ 私立学校の財政について、関係者や広く社会一般の理解を得るための有効な手段となる。
- ・ 統一的な基準による会計処理の結果、私学全般の財政状況についての正確な理解と展望を得ることができる。
- ・ 公認会計士による正規の監査が可能となり、学校法人の経理の合理化、適正化を制度的に確保することができる。
- ・ 経常費補助金の適正な使用ならびにその補助効果を確認するための資料が得られる。

学校法人会計基準の最大の特徴である基本金組入れは、「当該年度の消費収入及び消費支出の内容及び均衡の状況を明らかにする」(省令第 15 条) ために案出されたわけであるが、「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」(同第 29 条) 資産の範囲やそれらの質・量についての理論的な吟味はなされておらず、その実質は各法人がいかなる財産を基本財産と定めるか否かによって決まる」ところの「基本財産の従属概念」(新井 [1986] p. 38) に過ぎないものであった。このような不明瞭な基本金概念を中心に据えた計算体系に対する疑問や批判が絶えることはなかったために、1987 年の改正では基本金概念を整理するとともに、第 2 号基本金および第 3 号基本金については理事会および評議会で決定された将来計画に沿って計上するものとされた。

日本私立大学連盟が年一回発行するいわゆる「財政白書」では、1986 年度までは消費支出超過額を赤字と称して加盟大学の財政状況が報告されていた。しかしながら、収支計算の最初の段階で設備投資などに充てる額を控除することによって「消費支出差額をマイナスに、採算が赤字であるがごとくに表示するため、学費値上げの口実」(野中 [2001] p. 76)を与えてきた消費収支計算書の不合理性が認識されてきたために同連盟は、かつては「支出超過の額そのものを強調してきた傾向があり、……消費支出超過を『赤字』と表現していた時代があった」(日本私立大学連盟 [1991] p. 64)が、今後は消費収支差額を黒字・赤字のように捉えることはしないと明言した。

ただし、その時点では消費収支計算書そのものの修正などについては言及されていなかったが、2002 年の報告書において同連盟は、「最大の特徴ともいえるべき基本金については多くの疑問が寄せられている。……あらかじめ一定のいわゆる『利益』を確保したうえで消費支出に充当すると見られるところにある」(日本私立大学連盟 [2002] (a) p. 2)と相当に踏み込んだ表現を用いたうえで、収支尻から基本金組入れ額を差し引いて消費収支差額を表示する形式を提案した。さらにこの報告から僅か1年後に同連盟は、「最近の学校法人会計基準を取り巻く環境は、予想以上に急激な変化を呈している。その厳しい変化に対して、そのような改善案にとどまっているだけでよいものかという問いが寄せられた。もっと根本的かつ革新的な会計基準を構築していかなければ、学校法人会計基準の意義が低下し、その存在自体も危うくなるのではないか」(日本私立大学連盟 [2003] p. 3)との危機感を表明した。このときに同連盟が急激な環境変化として挙げたものは以下の諸点であった(同書 pp. 3-6)。

- ①少子化によって大学間の定員確保競争は厳しさを増した。経営破綻の不安がないような財政計画を立て、経営の透明性を増し、財務状況の実態を明らかにする会計基準が必要となる。
- ②規制緩和の流れのなかで株式会社立大学が認可されたことによって、企業会計が適用される大学と学校法人会計基準が適用される大学との比較可能性が問題になるかもしれない。また総合規制改革会議は、学校法人会計制度の見直しや大学の情報公開の促進などを求めている。
- ③法人化された国立大学と私立大学を比較するにあたって、私立大学に適用されている会計基準が、現行のままであり続けることができるであろうか。
- ④企業会計の手法を大幅に導入して 2003 年 3 月に発表された公益法人会計基準(案)は、学校法人会計基準を見直すにあたって参照すべきものであると考えられる。

日本私立大学連盟が挙げた③の国立大学法人会計基準と④の公益法人会計基準のうち、学校法人に適用される会計基準の在り方を検討するにあたって同連盟が参考としたのは公益法人会計基準であった。2003 年に原案が発表され、翌 2004 年に改正された公益法人会計基準は、「予算準拠主義に基づく収支計算のための会計から、外部報告のための会計へと脱皮」(川村 [2005] p. 226)することを目的としたものであった。

私立大学の財政公開が各方面からより強く求められるようになったために、文部科学省では会計基準の在り方についての研究が進められていった。同省が開催した検討会で討議されたさまざまな論点のうち 2005 年の改正に繋がったものは、基本金の取り崩し要件の緩和と情報公開の部分的促進にとどまったものの、来たるべき学校法人会計基準の抜本的な改正を睨んでさらに議論が重ねられていく。

第 6 章 財政公開に向けての改正

私立大学の財政公開と会計制度改革を迫る声はますます高まっていった。経済社会の構造改革を目指した総合規制改革会議は、「教育環境、研究活動、学生の卒業後の進路、受験者数、合格者

数及び入学者数を含む入学者選抜に関する情報など、……当該大学に関する情報全般を大学が情報公開することを促進すべき」(総合規制改革会議 [2003] 教育 pp. 3-4)、「財務情報の公開に伴い、財務書類を一般の者に分かりやすくする必要がある。……新しい企業会計基準の考え方を取り入れることなどについて検討を行い、学校法人会計基準を改正すべきである」(同稿 教育 p. 3) などとして、財政面に限らず大学の教育研究活動全般にわたる情報の開示を 2004 年度中に措置することを求めた。また、学校法人制度改善検討小委員会からも、学校法人会計基準を見直して一般の人が見ても分かりやすいものにすべきであると指摘された。

これらの要請に応えるために文部科学省が組織した「学校法人会計基準の在り方に関する検討会」では、主要な情報利用者は誰であるのかを確認し、彼らが求める情報の内容を明確にすることから作業が始められた。2003 年から 2004 年にかけて 11 回開催された同検討会では、「学校法人が授業料納付者である学生生徒等に対し、どのように説明するかが第一義的に重要である。例えば経済学部の学生が納付した授業料が本当に経済学部で使われているかというような学部ごとのセグメント情報をいかに作っていくかが大事」(文科省 web 2003①)、「直接的な利害関係者は学生の親だと思う。……教育研究にきちんと経費を使ってくれているかどうかとも必要ではないか」(文科省 web 2003②) などといった発言があったが、これに対する異論はとくに出なかったようである。かつて日本会計研究学会のスタディ・グループが、学費負担者、学生およびその団体については「会計報告の利用者としての位置すら、必ずしも明確に規定しがたい」(日本会計研究学会 [1969] pp. 123-124) と報告したところから時代は大きく変化していた。

文部科学省は、学校法人の永続性は現行の基本金制度によって担保されているが、基本金制度の在り方を検討するにあたって「会計基準上、学校法人の永続性を担保する必要性があるとすれば何によって担保するかという観点からもご意見を伺いたい」(文科省 web 2003①) と参加委員たちに尋ねている。ただし、あえていうまでもなく永続性の担保は、助成金の大幅増額によっても可能となるが、この検討会においてそのような途はもとより想定されていなかったようである。

もちろん、この検討会は会計基準の在り方を議論するためのものであって、補助金の配分やその財源について論じる場ではないかもしれない。しかし、現行の学校法人会計基準を分かりづらいものにさせている基本金組入れ制度は、そもそもは国の助成金に頼ることはできないとして各大学が自らの責任で設備投資などに必要な資金を留保しうるように案出されたものであることを考え合わせるならば、今福愛志が指摘するように「学校会計基準の原理を別のものに置き代える場合、それは学校の会計の計算と報告の方法を変更するだけでなく、私学経営の原理と国家の私学財政に対する関わり方の再検討がなければならない」(今福 [1983] p. 12) であろう。にもかかわらず、会計基準の大幅改正にあたってこの問題に対する議論はなされなかったのである。

2013 年の改正によって基本金の前取り計算は廃止され、設備投資などに充てる資金は収支差額が計算されたのちに組み入れることになった。この変更によって会計学的に見た基本金の性格は、資本金に類比される余地を残していたものから、たんなる剰余金として扱うべきものへと変化したのであるが、文部科学省は基本金の意味合いについては変更がないとの見解を示した。

基本金が収支差額から差引かれるかたちになっても、新基準のもとでの基本金の考え方は従来と変わりがないと文部科学省が説明するのは、角瀬保雄が指摘するところの「学校法人の経営に必要な資産は自己資金で賄われるべきである。それ以外の経常的な収支については、人件費をも含めて国から補助をする」という「行政当局の政策目的・理念というものが貫徹できるような仕組み」(角瀬 [1996] p. 5) が今後も維持しうるか否かという問題こそが重要であると考えているためであろう。基本金についての考え方には変化がないと強調することは、会計理論としての整合性などといった問題は全くの些事として無視することを表明したに等しい。

文部科学省にとっては、資金留保を可能としてきた基本金の「精神」が今後も維持されること、

言い換えれば、教育研究に必要な資産の取得・維持は基本的には私立大学が自前で行なうという方針に変わりがないと周知させることこそが肝要なのであろう。そのことは、文部省所管の特殊法人である日本私立学校振興・共済事業団が作成した経営分析用のフローチャートからも窺い知ることができる。

2013 年の学校法人会計基準の改正以前に利用されていた旧フローチャートにおいては、黒字幅(帰属収支差額)が10%以上であれば、同事業団は最高ランクの「A1」格を与えていた。この旧チャートが発表された2007年度においては、私立大学法人の帰属収入に占める補助金の割合は12.1%、大学部門だけをとれば9.1%であったが、このような状況のもとで帰属収支差額10%を目標に掲げたということは、経常費補助が無くても成り立つような財政運営を目指すべきであるというメッセージを発信していると解すべきであろう(事業団 web 2007)。

そののち学校法人会計基準の改正を機に、フローチャートは「黒字幅10%」に加えて「積立率が100%以上」でなければ最高位「A1」を付与しないかたちに改められた。すなわち、それまでは帰属収支差額の大きさが10%以上であるか否かによって「正常状態」であるとされる大学群を「A1」と「A2」に区分するだけであったが、新チャートは以下のように正常状態をこれまでの2段階から3段階に細分して、私立大学に100%以上の積立率確保を推奨するようなかたちに変更されたのである(事業団 web 2013)。

このときに正常状態とされた「A1」「A2」「A3」の分類基準はそれぞれ次のとおりである。

- | | | |
|-----|-------------|---------------------|
| A1: | 帰属収支差額がプラスで | ①黒字幅10%以上・積立率100%以上 |
| A2: | 〃 | ②黒字幅10%以上・積立率100%未満 |
| A3: | 〃 | ③黒字幅10%未満 |

新たに分析指標に盛り込まれることになった積立率は「運用資産/要積立額」として定義されるものであるが、その分子・分母を構成する項目はそれぞれ次のとおりである。

- ・運用資産＝現金預金＋引当特定預金＋有価証券
- ・要積立額＝減価償却累計額＋退職給与引当金＋第2号基本金＋第3号基本金

新チャートのもとでは、たとえばA2に対しては「黒字幅は十分だが、過去の資金蓄積が不十分な状態」(事業団 web 2017 p. 22)と説明されているように、健全な大学運営を行なうためには黒字幅10%を確保したうえで、減価償却累計額および退職給与引当金(と第2号基本金と第3号基本金)の合計額を上回る金融資産を保有しうるほどの高蓄積を目標とすべきであると考えられているのであろう。このような高水準の資金蓄積を理想とするチャートを文部科学省所管の特殊法人が作成するからには、同省もまた私学助成の増額などがなくても十分に余裕をもった経営が可能となるような財務体質の強化を促していると理解するほかない。

おわりに

かつて尾形 憲教授は、「私大を必要としながら、金を出しおしんでいるのか。そうではなくて、不必要と考えているからこそ金を出さないのではないか」(尾形 [1968] p. 74)と文部省を喝破した。私立大学を全体として見たときには、残念ながら現在もこれと同様の状況にあるように思えてならない。

文部科学省は、新しい学校法人会計基準の在り方に関する研究会において、学校法人の永続性を会計基準によってどのように担保すればよいのかと委員たちに尋ねたが、自らは私立大学に対する国の財政支援の在り方についての見解を示そうとはしなかった。永続性の担保は助成金を増額することによっても可能となるが、そのような途については議論にさえ上らなかったようである。

国立大学と私立大学の学生 1 人当たりの運営費交付金・経常費補助金配分額に 13 倍という格差が存在する状況は、少なくとも現在のところは緩和される気配は無さそうである。また、日本私立学校振興・共済事業団からは、経常費助成が無くても健全に運営することができるようなレベルの高収益・高蓄積体質を目指せ、という内容のメッセージが届いてくる。

ただし、私立大学に対する振興政策が着実に展開されてきた時代もあったことを忘れてはならない。予算補助という扱いからスタートした私学助成はそののち法律補助に格上げされ、1980 年には私立大学の経常的経費に対する助成の割合は 29.5%にまで達した。その翌年に第二次臨時行政調査会、いわゆる「土光臨調」がスタートしたのは補助金獲得という面から見れば不運であったということになるのであろうが、たとえば学生納付金収入の 30%、さらには 50%にも相当する消費収入超過額が計上されるような状態にあっても学費が 8%を超えて上昇したというのでは、私立大学助成に対する熱意が為政者から急速に失われたとしても仕方のないところであろう。大多数の私立大学にとっては迷惑な話ではあるが。

現在では私立大学の数はおよそ 600 校に達している。一口に私立大学といっても、教育研究レベルや入学者選抜の状況などにあまりにも大きな差が存在することは周知の事実である。すべての私立大学に対して文部科学省が、助成金の交付はできる限り少なくして現在の水準ないしそれ以下に抑えておきたいと考えているわけではないようにも感じられるが、いずれにせよここまで私立大学セクターの規模が大きくなれば、何らかのかたちで私立大学をいくつかに分けて扱わなければなかなか話は進まないのかもしれない。もっとも大学の類別それ自体がきわめて難しい問題ではある。

話を本題に戻して、これまでに観察してきた内容を振り返ってみよう。本稿においては、①理論的な検討を経て定義されたわけではない基本金を、「継続的に保持するために維持」しなければならないものであるとしたために大きな混乱が生じたこと、②採算性を報告する計算書に剰余金処分計算に類するものを織り込むと、そのボトムラインが企業会計における純利益・純損失と同様のものとして扱われるおそれがあること、などを確認した。そのような経験を踏まえるならば、新基準において採算性計算を担当する事業活動収支計算書は「基本金組入前当年度収支差額」を示した段階で計算を終了すべきであろう。

これまでに何かと物議を醸してきた基本金のその名称を引き続いて使用するのか否かについては措くとして、設備投資などに充てる資金をボトムラインから差引く計算は、事業活動収支計算書とは別のところで行なうように改める。このとき「基本金組入前当年度収支差額」なるものは、事業活動収支計算書では基本金組入れはひとまず切り離して扱うことを明確にするために、「基本金組入前」という語句を削除して「収支差額」などに名称を変更する。設備投資に充てられる資金を差引く手続きは剰余金処分(に類するもの)であることを明記したうえで、基本金(ないし別の名称のもの)は単に「学校法人が教育研究活動に使用する資産に対して支出した(累計)額」として扱う。したがって、「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」(旧基準・新基準ともに第 29 条)という条文は修正して、あたかも組み入れ(た金額)に何らかの法的拘束力があるかのように受け止められかねない表現は用いない。本稿を終えるにあたって以上のような提案をしたい。

このような主張に対しては、それでは「永続性の担保」を何に求めるのだ、という反応が返ってくるに違いない。しかし、永続性の担保などといった財務の問題を会計に持ち込んだことがさまざまな混乱をもたらす原因となったわけである。財務の問題は、あくまでも財務の問題として別途考えるべきであって、学校法人会計基準そのものからはできる限り財務的要素を排除するというのが正しい方向であろう。

【参考文献(引用分)】

- 会田義雄「『学校法人会計基準』を論評する」『会計ジャーナル』第4巻第8号、1972年7月。
- 天野郁夫『高等教育の日本的構造』玉川大学出版会、1986年。
- 天野郁夫『日本の高等教育システム 変革と創造』東京大学出版会、2003年。
- 新井清光「『公益法人会計基準』の沿革」番場嘉一郎・新井清光(編著)『公益法人会計』中央経済社、1986年。
- 一瀬智司「大学における学費の地位」『実務会計』vol.4 No.10、1968年10月。
- 今福愛志『私立大学財政と学校法人会計基準』国庫助成に関する私立大学教授会関東連絡協議会、1983年。
- 大崎 仁『大学改革1945～1999』有斐閣、1999年。
- 角瀬保雄『私立大学財政の現状と将来』国庫助成に関する私立大学教授会関東連絡協議会、1996年。
- 川村義則「非営利法人会計における業績報告—新公益法人会計基準を中心に—」『経営学論集』第45巻第3号、2005年12月。
- 菊池祥一郎「大学会計の近代化と会計原則—アメリカ大学会計原則について—」『経済集志』第38巻第1号、1968年4月。
- 栗山益太郎「学校会計の特徴について」日本公認会計士協会東京会『公認会計士業務資料集』第1号、1967年12月。
- 国分正明「会計基準制定の経緯と趣旨」三角哲生(編著)『文部省令 学校法人会計基準詳説』第一法規、1972年。
- 小寺武二郎「関西学院大学改革に関する学長代行提案(昭和44年5月7日付)」『大学改革問題資料Ⅱ(私立大学編)』法政大学学生部、1971年。
- 阪本寅蔵「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。
- 私学研修福祉会・日本私立大学連盟『第一回学校会計研究集会報告書』1964年。
- 私立学校振興会「学校法人の財務諸表作成について」『私学振興』第17巻第4号、1968年8月。
- 総合規制改革会議『規制改革の推進に関する第3次答申—活力ある日本の創造に向けて—』2003年。
- 醍醐 聰『公企業会計の研究』国元書房、1981年。
- 高橋吉之助・村山徳五郎『学校法人会計の理論』国元書房、1968年。
- 土田三千雄「私学と会計」『企業会計』第18巻第11号、1966年11月。
- 土田三千雄「私学の経営と会計」『青山経営論集』第1巻第3・4号、1967年2月。
- 日本会計研究学会スタディ・グループ「学校法人の基本問題—中間報告—」『會計』第96巻第2号、1969年8月。
- 日本公認会計士協会「学校法人会計制度の改善について」『企業会計』第19巻第8号、1967年8月。
- 日本私学団体総連合会『私立学校法解説』自由教育図書協会、1950年。
- 日本私立大学協会『私立大学経理運営要項』1966年。
- 日本私立大学連盟『私立大学の財政—20年の歩み』1991年。
- 野中郁江「基本金組み入れに代わる新システムを」野中郁江・山口不二夫・梅田守彦『私立大学の財政分析ができる本』大月書店、2001年。
- 森川 博「会計学における情報理論の導入」『経済評論』10月号臨時増刊、1969年10月。
- 文部省『わが国の高等教育』1964年。

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。

文部科学省ウェブサイト(2022年6月30日閲覧)

・学校法人会計基準の在り方に関する検討会(2003～2004年)

第1回議事要旨【文科省web 2003①】

https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/025/gijiroku/03093001.htm

第2回議事要旨【文科省web 2003②】

https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/025/gijiroku/03111101.htm

日本私立学校振興・共済事業団ウェブサイト(2022年6月30日閲覧)

「私立学校の経営革新と経営困難への対応—最終報告—」【事業団web 2007】

https://www.shigaku.go.jp/s_center_saisei.pdf

「定量的な経営判断指標に基づく経営状態の区分(法人全体)平成25年度版」【事業団web 2013】

https://www.shigaku.go.jp/files/s_center_shihyo25.pdf

「私学の経営分析と経営改善計画 平成29年3月改訂版」【事業団web 2017】

https://www.shigaku.go.jp/files/tebiki1-29_4.pdf

Arnett, Trevor, *College and University Finance*, New York: General Education Board (1922).

Carnegie Foundation for the Advancement of Teaching, *Standard Forms for Financial Reports of Colleges, Universities, and Technical Schools*, New York: Carnegie Foundation (1910).
(Reprint edition, Wentworth Press, 2016).

Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* (1980). (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社、2002年)

Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations* (1993). (黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生訳『FASB NPO 会計基準』中央経済社、2001年)

Morey, Lloyd, *University and College Accounting*, John Wiley & Sons (1930).

National Committee on Standard Reports for Institutions of Higher Education, *Financial Reports for Colleges and Universities*, University of Chicago Press (1935).