

私立大学が提供する会計情報の意義についての考察

The Study of University Accounting Information

古市 雄一郎

1. はじめに
2. 学校法人会計基準設定の背景
3. 平成25年改訂の目的
4. 私立大学における会計情報の役割
5. 結びにかえて

1. はじめに

平成25年4月に文部科学省より改訂された学校法人会計基準（以下、25年会計基準）が示され平成27年度4月から対象の私立大学は、新たな基準に従い会計情報の作成を行うことになる。

学校法人会計基準については、従前より、企業会計と多くの点で異なる会計処理および異なる財務諸表の体系が採用されている事や、その表示内容について、また作成された情報が果たす役割について多くの議論が行われてきた。すべての大学に第三者評価による認証評価が課されることに示されているように、私立大学の情報開示やガバナンスの拡充を求める動きと併せて私立大学が提供する会計情報の重要性が高まっていると言える。

学校法人会計基準が当初設定された頃と現在では、私立大学を取り巻く環境は大きく異なっていると言える。近年においては、少子化に加えて私立大学の数が増え続けていることにより、多くの私立大学が苦しい経営を迫られている。我が国の高等教育機関を取り巻く状況は、以前のように私立大学に対する補助金を大学が必要とする分だけ補助金交付者が供給し、高等教育サービスの供給量を増やすという段階には、無いと言える。

25年会計基準においては、それらの時代の変化を反映し、学校法人会計基準が担うべき役割として、従来から想定されていた補助金交付のための説明資料という役割に加えて、社会に対する説明責任の達成や適切な運営に資する情報の提供という役割が期待されている。それらの役割を果たすために、25年基準においては、従来の学校法

人会計基準独特の処理を一部を変更したり、財務諸表や構成要素の名称を変更するなどして企業会計への接近が図られていると言える。

しかしながら、今回の改訂においても学校法人会計基準独特の処理や考え方は多く残っており、企業会計との異同は依然として存在していることから、従来行われてきた批判に対してすべて応えることはできないとも言える。しかし、私立大学が用いる会計基準が企業会計が用いるものとまったく同一でないことが、会計基準としての質を左右するとは一概には言えないと言える。私立大学が提供する会計情報の質については、その目的に照らして議論されるべきであると考えられる。

本稿においては、我が国の私立大学の制度設計を前提としたときに、私立大学が提供する会計情報に、どのような役割を期待できるか、また作成された会計情報をディスクローズする意義をどのように理解するかについて検討を行う。

2. 学校法人会計基準設定の背景

学校法人会計基準は、昭和46年4月に文部省令として設定された。この基準の主たる目的は、昭和45年度に創設された私立大学経常費補助制度において補助金の交付を受ける学校法人が所轄官庁への提出書類を作成するための基準を示したものであった。

昭和51年に私立学校振興助成法（以下助成法）の施行に伴い、学校法人会計基準の作成義務についての根拠法は、この法律になった。

助成法は、以下の3つの目的の達成を図ることにより、私学教育の充実を目指したものであった。

- ① 私立学校の教育条件の維持および向上
- ② 私立学校在学する学生およびその学費負担者の経済的負担の軽減
- ③ 私立学校の経営の健全性を高める

助成法の第14条には、経常的経費の補助を受ける学校法人の書類の作成義務について定めており、その中で学校法人会計基準による財務計算書類に加えて収支予算書の作成および所轄庁への届け出を義務付けている。（小野2009）

また、助成法第14条3項において財務計算書類については、所轄庁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なければならないとされている。

上述の通り、学校法人会計基準の設定の目的は、私学助成と密接なかかわりを有していると言える。一方で助成法の目的にあるように当時の私学の財政は脆弱であり、その健全性を強める必要性が生じていた。私立学校振興助成法案の衆議院における提案理由説明について以下のようなやり取りが記録されている。

「(前略) 周知のように昭和30年代の後半から、わが国の高度経済成長に伴って学

校教育に対する国民の需要は急激に増大してきましたが、その需要の大部分の充足は、私立学校の教育に依存してまいりました。その結果として、たとえば、昭和49年度においては大学の学生数の79%、幼稚園の幼児数の76%は私立学校に依存しており、高等学校ですら31%という高い数字を示すようになったのであります。(中略)

国の私立学校に対する財政援助のあり方等についての考え方は必ずしも確定せず、また、年々悪化していく私学財政の危機が果たして切り抜けられるかどうか常に危ぶまれてきました。特に、最近における人件費の高騰と石油危機以降の物価の上昇は、私立学校の経営に対して大きな打撃を与え、深刻な危機に直面させているのであります。(中略) このことは、反面、国公立の学校に比べて父兄の学費負担を一層過重ならしめると共に私立学校の個性ある教育という理想を損なうのみならず、教育水準の一層の低下を招くこととなっているのであります。(後略)

(昭和50年6月26日衆議院文教委員会)

すなわち、助成法およびその一部として学校法人会計基準が設定された当時は、私立大学の教育についてその質、量共に拡充をさせる必要があり、その事が国としての重要な政策課題であったと言える。その中で私立大学の財政基盤を充実させ、安定的な教育サービスを提供できるシステムを国がサポートする必要があった。学校法人会計基準において基本金の組入れが重視される理由は、助成法の目的を達成するために重要であったと言える。学校法人会計基準は、財務書類の作成方法を示すことで、適正な補助金交付と、私立大学の財政の健全化という役割を担っていたと言える。当時の設定の背景について考えるならば、現在の私立大学を取り巻く環境が大きく異なっていると言える。

3. 平成25年改訂の目的

平成25年4月に学校法人会計基準の改訂が公布され、平成27年4月からの適用が求められている。この改訂の特徴は以下の通りである。

- 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)
- ④ 貸借対照表について、「基本金の部」と「消費収支差額の部」を合わせて「純資産の部」とすること(第32条関係)

- ⑤ 第4号基本金について、その金額に相当する資金を年度末時点で有していない場合には、その旨と対応策を注記するものとする（第34条第7項関係）
- ⑥ 第3号基本金について、対応する運用収入を「第3号基本金引当特定資産運用収入」として表示すること（第1号様式関係）
- ⑦ 第2号基本金について、対応する資産を「第2号基本金引当特定資産」として表示すること（第7号様式関係）
- ⑧ 固定資産の中科目として新たに「特定資産」を設けること（第7号様式関係）
- ⑨ 第2号基本金及び第3号基本金について、組入れ計画が複数ある場合に、新たに集計表を作成するものとする（第10号様式様式第1の1及び様式第2の1関係）
- ⑩ 「消費支出準備金」を廃止すること（改正前の第21条関係）

（「25文科高第90号」文部科学省HPより）

従来より学校法人会計基準に関しては、多くの課題が指摘されてきた。とりわけ、計算構造にかかわる部分として指摘される課題として、基本金組入れに関わる問題が挙げられる。この点は、企業会計と学校法人会計の間の大きな異同と言える。すなわち、学校法人会計基準においては、資産の源泉としての財産的基礎として基本金を設定しており、消費収支の計算においては、企業会計における収益に相当する帰属収入から基本金組入れ額を控除した分を消費収入としており、その消費収入に対して費用に相当する消費支出を対応させて計算を行っている。この手続きは、企業会計の計算構造と大きく異なり、そのことが学校法人会計基準に基づいて作成される会計情報の理解可能性を低めているとの批判が行われる。また、基本金の組入れ額については、弾力性が持たされているために運営者による恣意性が介入し、消費収支の計算を歪めているという指摘が行われる。（片山2011）

平成25年度改訂の特徴として挙げた点の多くは、この基本金の問題に代表されるように企業会計との相違に起因して指摘された問題点や作成される情報の理解可能性を高めるために行われたと言える。

文部科学省内に設置された有識者会議である「学校法人会計基準の諸課題に関する検討会」（以下有識者会議）の報告書によれば、平成20年3月～平成24年3月の間の議論において、学校法人会計基準の改訂に向けての方向性として、

「私立学校の特性を踏まえ、その財政基盤の安定を図り、私学助成を受ける学校法人が適正な会計処理を行うための、統一的な会計処理の基準としての学校法人会計基準の仕組みは引き続き維持する。」とした上で、「学校法人の作成する計算書類の内容がより一般に分かりやすく、かつ的確に学校法人の財政及び経営の状況を把握できるものとなるよう、以下のように改善・充実を図る。

- ・社会から一層求められている説明責任を的確に果たすことができるものとする。
- ・学校法人の適切な経営判断に一層資するものとする。」

(学校法人会計基準の在り方に関する検討会2013)

有識者会議においては、助成法の枠組みの中の学校法人会計基準の基本構造は、残しつつも、企業会計との相違に起因する理解可能性の問題を改善し、分かりやすい情報を作成する必要があることを指摘している。平成25年改訂においては、消費収支計算における基本金への前取りを計算構造の中で行わず、基本金組入れ前の消費収支計算の結果が財務諸表の中で明示的に示されるようになった。また貸借対照表の構成要素として純資産の部による表示を行うなど、企業会計への接近が図られていると言える。

しかしながら、企業会計との異同は未だ残っており、他の非営利組織の会計基準ともその内容は異なっている。消費収支計算と基本金の問題として取り上げた基本金の前取りの点についても、以前の基準においても、基本金組入れを行う前の消費収支計算の結果についても示されていた情報である事を考えれば、抜本的な変更が行われている訳では無く、有識者会議が示しているように学校法人会計基準の基本的な枠組みは維持されていると言える。

従来の批判が学校法人会計基準と企業会計の間で異なる独特の計算構造に向けられていたのであれば、学校法人会計基準が企業会計方式を完全に取入れない限り、同様の批判は行われ続けることになると言える。

また、社会に対する説明責任を果たすという点については、会計の計算構造のみならずディスクロージャーの問題が大きく関連してくる。この点に関しても、学校法人の会計に企業会計を用いることで解決する問題であるかは、検討の余地を有していると言える。とりわけ、その説明責任の内容およびその達成の方法が具体的に関連付けられないならば、改善策を示すことも難しくなると言える。

私立大学の会計の目的を考えた場合に、企業会計方式を用いることが、本当に質の高い会計情報を提供する事になるのかについては、更なる議論が必要であると言える。次節においてその点を検討する。

4. 私立大学における会計情報の役割

本節においては、学校法人が会計情報を作成する意義及び社会に対して説明責任を果たすことの意義について検討を行う。

すでに、述べたように学校法人会計基準の根拠法は私立学校振興助成法であり、その目的は、①補助金交付に対する説明資料としての会計情報の作成②学校法人の財政の健全化に向けての運営を助けるという2点であった。これらの目的を果たすために

学校法人会計基準がどのように役立つかについて検討が行われる必要がある。

議論の前提として、昭和51年に助成法が設定された当時と40年近くたった現在では、私立大学をめぐる状況が大きく異なっていると言える。助成法が設定された当時は、大学教育における私立大学の役割は大きく、私立大学の経営を安定させることで、我が国における高等教育の充実を図る必要があった。しかしながら、状況は大きく変わっている。大学単位で見た場合には平成元年には定員割れの私立大学は全体の3%であったが、平成26年度には、約45%に上っている¹⁾。少子化とそれに反して大学の数が増えたことにより、私立大学が提供する高等教育サービスは供給過剰になっており、私立大学における高等教育を充実させる必要があった助成法の設定当時と状況は大きく異なっている。それに伴い私立大学の教育の質についても注目を浴びるようになり、第三者機関による認証評価が法律で求められる等、私立大学をめぐる環境は、厳しくなっていると言える。これらの状況から私立大学が社会的責任を果たすべきであるという議論が起こっていると言える。しかしながら、私立大学をめぐる状況が変わった現在において、すべての大学に対して財政の健全化を目指して補助金を交付するという事は、教育サービスが供給過多になっている状況では必ずしも現実的な政策決定にならないであろう。

一方で学校法人会計基準を現行の助成法の枠内にあることを前提として議論を行うならば、補助金の交付に係る計算書類であるという役割を所与として議論することが必要になる。従来より学校法人会計基準において収支得計算を重視することで受取った補助金を正しく用いていることを示していたが、今後は、その役割に加えて資源配分の効率性を高めるという観点から資源提供者の配分に役立つ情報を作成することが求められる。

補助金交付者は今後、助成法の2つの主要な目的のうち、教育条件の質の維持向上と学費負担者への負担軽減についてはそれを維持していくと考えられるが、私学財政の健全化については、必ずしも全ての私立大学に対して補助を行う事を想定しなくなるであろうことは想像に難くない。現に、定員の充足率に応じて補助金がカットされている現状を考えればそれは、現実的な見通しであると言える。

学校法人会計基準が引き続き助成法の枠内で用いられていると考えるならば、会計基準に期待される役割は、補助金交付者（多くの場合は国）が議会にて決定された教育予算の範囲内で私立大学の教育条件の質の向上に最も役立つ形での資源配分の意思決定に寄与する事にあると言える。具体的には、資源提供者を引き続き主たる情報利用者であると考えた場合に、従来より会計情報が果たしてきた補助金の適正使用を示

¹⁾ 日本私立学校振興・共済事業団私学経営情報センター『平成26年度私立大学・短期大学等入学志願動向』より。

す事によるアカウントビリティの解除という役割に加えて、上記のような資源配分という意思決定に有用な情報提供を行うという役割が期待される。

学校法人会計基準の役割を補助金交付者を主たる情報利用者とする資源配分の意思決定に有用な情報提供機能であると考えた時に、企業会計方式を用いれば多くの問題が解決するとは限らないと言える。利益追求を目的とする株式会社と教育研究というミッションの達成を目的とする私立大学では、組織の存在理由が大きく異なっておりこの事は、会計の目的に大きな影響を与えると言える。

企業の場合には、その存在理由は、利益の獲得であるために損益計算を行う事で成果を収益として、それに要したコストを費用として対応させる事で、成果としての利益を計算する事ができる。すなわち、損益計算書上において成果の計算が完結すると言える。一方で、私立大学の場合には利益の獲得はその存在理由ではない。私立大学は教育・研究による社会への貢献をミッションとして活動しており、ミッションの達成状況こそが成果であり収益と費用の差額に成果としての意味は無いと言える。

それでは、私立大学が複式簿記と発生主義を特徴とする企業会計方式を用いることには、いかなる意味付けを理解できるであろうか。私立大学の活動の成果をミッションの達成であると捉えた場合には、その成果を会計上のフロー計算（企業会計における損益計算）において示す事は極めて困難であると言える。一方で、成果計算が別に行われていると考えるならばその成果を達成するのに要したコストの計算を行っているという理解ができる。成果を残すために必要なコストを費用として示し、収益は、その費用がその期にどのようにどれだけ賄われたかを示すという関係が成り立つという理解ができる。すなわち、費用と収益の差額は各期の成果を残すのに要したコストの純額としての純コストと見なす事ができる。この純コストがプラスの状態（企業会計で言えば利益を計上している状態）は、当期に新たな財務的余裕を残した上で成果を残した状態であり、一方純コストがマイナスの状態は、過去の蓄積を減少させるか将来へ負担を負わせる形で成果が残された事を純コスト計算として示す事になると言える。

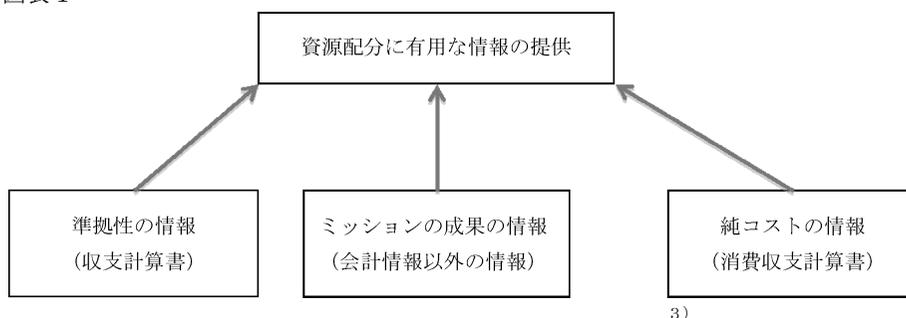
会計上のフロー計算は、あくまで純コストの計算でありそれだけでは、資源配分の決定に必要な成果の計算は、完結しない。SEA情報のような成果の計算と併せて費用と成果の関係を示す事ができる²⁾。この点が、損益計算のみで成果とそれに要したコストの計算が完結する企業会計との大きな相違であると言える。

成果とそれに要した純コストを1つの報告体系として捉える事で補助金の交付者は、

²⁾ SEA報告（Service Efforts and Accomplishments Reporting）について米国の政府会計基準審議会（GASB）は概念書第2号において「提供されたサービスの経済性、効率性、有効性を利用者が査定するのに役立つように伝統的な財務諸表や付属明細表によって提供できる情報よりも充実した、政府機関の業績に関する情報」と定義しており、会計情報以外の定性情報や定量情報で業績に関する情報であると捉える事ができる。

給付した補助金が適正に用いられているかを収支計算において行うと共に競争的資金の配分等において成果とそれに要した純コストを基に、より効果的な運用が可能であると期待できる大学に交付を行うという決定が可能になると言える。補助金交付者が資源配分を決定する際には、過去に給付した補助金が適正に用いられたかを示す準拠性についての情報、教育研究の成果についての情報、成果の為に要した純コストの情報を1つの情報の体系として捉える事で有用な情報が作成されたと言える。

図表 1



学校法人会計基準が助成法の1部として機能しているという現状を所与とするならば、会計情報の質の向上は、補助金交付者が最適な資源配分を行うのに有用な情報を提供するという目的のために行われるべきであり、平成25年の改訂は、その途中過程にあると言える。補助金交付者を主たる情報利用者として捉えた場合に社会に対するディスクロージャーは、資源配分の決定プロセスの公平性や透明性を確保するという副次的な役割を負う事になると捉える事ができる。

5. 結びにかえて

本論文においては、学校法人会計基準の平成25年改訂を議論の嚆矢として私立大学の会計の意義について検討を行った。学校法人会計基準はその設定の経緯から分かるように助成法の一部として、私立大学に対する補助金の交付の決定プロセスにおける役割を担っている事を確認した。一方で、助成法の成立当時と状況が異なり私立大学による教育サービスが供給過剰になっている状況においては、私立大学の財政基盤の拡充という助成法の目的を維持することは、現実的な政策ではなく、基本金の前取りのような学校法人会計基準固有の処理は、その役割を見直す状況にある事を指摘した。

一方で、学校法人会計基準に対して行われる批判について再検討を行い、従来より行われてきた企業会計との乖離については、平成25年度の改訂においても必ずしもそ

3) 企業会計の体系においては、損益計算書により行われるフロー計算に当たる部分。

れに全て応えるものではないが、私立大学の会計に企業会計方式を用いたとしても、私立大学が提供する会計情報の質を高める事に必ずしもならない点を指摘した。

私立大学が企業会計方式による会計情報を作成した場合の意味付けについて、成果を残すのに要した純コストを示す事により非会計情報により示される成果と併せて補助金交付者が資源配分を決定するのに有用な情報を示すと言う役割を担える可能性を指摘した。

今後の検討課題としては、成果を示す情報について S E A 情報に代表される非財務情報を含めた成果情報の用いられ方と会計情報がどのような関係を有するかについて検討の余地があると言える。

<参考文献>

- ・ FASB, RESEARCH REPORT, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations – An Exploratory Study of Conceptual Issues (RESEARCH REPORT) May, 1978.
- ・ FASB, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, Statement of Financial Accounting Concepts No4 (SFAC4) December 1980.
- ・ Governmental Accounting Standards Board, Statement of Concepts No2, Service Efforts and Accomplishments Reporting, May, 1987.
- ・ Salamon, L.M and Anheier, H.k., Defining the nonprofit sector, 1997.
- ・ A S B J (2006) 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク第2版」
- ・ 小野元之 (2009) 『私立学校法講座』 学校経理研究会
- ・ 片山覚 (2002) 「学校法人の会計」 『非営利組織体の会計』 中央経済社
- ・ 片山覚 (2011) 「学校法人会計基準の現状と課題」 『会計第179巻第4号』
- ・ 国立大学財務・経営センター国立大学法人財務分析研究会編 (2010) 『平成21年度版 国立大学の財務』
- ・ 日本私立学校振興・共済事業団私学経営情報センター (2014) 『平成26年度私立大学・短期大学等入学志願動向』
- ・ 藤木潤司 (2014) 「学校法人会計基準に基づく計算書類の特徴」 『龍谷大学経営学論集第53巻第4号』
- ・ 丸山文裕 (2002) 『私立大学の経営と教育』 東信堂
- ・ 水田健輔 (2008) 「高等教育財政統計の比較可能性について」 『大学財務経営研究第5号』
- ・ 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)』
- ・ 山本清 (2004) 「国立大学法人の財務と評価」 『大学財務経営研究第1号』

(ふるいち ゆういちろう・大原大学院大学 会計研究科准教授)