

## 学校法人会計基準を巡る検討

～基本金を巡る議論を中心に～

林 兵 磨

### The Study of the Standard of Accounting of School Corporations An Emphasis of Accounting for Endowment in School Corporations

Hyoma HAYASHI

#### 要 旨

本稿では、「学校法人会計基準」のとりわけ基本金制度に注目して、検討をおこなった。第1号基本金は時の経過とともに、学校法人が所有する固定資産の価額と乖離が生じてしまい、実態を表さないという問題点が生じてくる。そこで、この問題を改善すべく、第2号基本金を活用するという提案を行った。従来、第2号基本金に対しては、恣意性介入の余地があるという批判がされてきた。また、第2号基本金計上する学校法人数も少なく、その計上金額の割合も僅少であった。しかし、この度の「学校法人会計基準」の改訂により、第2号基本金を巡る規定は大幅に改善された。具体的には、「第2号基本金引当特定資産」の部を設けたことがあげられる。この第2号基本金の活用は、将来の買換更新のためであることはもとより、教育研究条件の改善に貢献しうる可能性があることの指摘を行った。

#### キーワード：

私立大学、学校法人、基本金、NPO

#### Abstract：

I supposed that we had better use No.2 endowment effectively. Because No.1 endowment can't reflect real value of fix assets.

On the other hand No.2 endowment was criticized about its arbitrariness for a long time. So, in Japan "Accounting Standards of School Corporations" was revised lately. The new Standards require us to present "No.2 reserved assets" when we use No.2 endowment.

I think this rule can improve presentation of balance sheet.

#### Key Words:

Private University, School Corporations, Endowment, NPO

## はじめに

周知のとおり、平成 26 年に日本の私立学校法人に係る会計基準である「学校法人会計基準」（以下「改訂学校法人会計基準」という）が改訂された。この「改訂学校法人会計基準」は、私立学校法（私学法）旧第 59 条第 8 項（現：私立学校振興助成法第 14 条第 1 項）の規定に基づいて定められたものであり、原則として全ての学校法人に適用される会計基準となっている。とりわけ、私立学校振興助成法第 4 条第 1 項および第 9 条の規定により、国から経常費経費について補助を受けている私立学校法人は、この「学校法人会計基準」に基づいて会計報告を行わなければならないとされている。

ちなみに、この度の「改訂学校法人会計基準」は、文部科学大臣所轄法人（大学、短大、高等専門学校を有する学校法人のことであり、以下、本稿では「大学法人」という）に対して、平成 27 年度より適用されている。これを受け、現在は各大学法人は、「改訂学校法人会計基準」に基づいた計算書類（決算書）を、大学のホームページ等にて開示している。

なお、この「改訂学校法人会計基準」は、計算書類の表示方法（報告基準）についてのみの変更であり、計算規定の部分については、変更は行われていない。そして、この「報告基準」の変更によって、学校法人が作成する計算書の形式は、概ね企業会計に近いものとなった。例えば、新たに追加された計算書類である「活動区分資金収支計算書」は、企業会計の『キャッシュ・フロー計算書』に近いものであり、また、「事業活動収支計算書（旧：消費収支計算書）」では、学校法人の本業といえる教育活動収支を、それ以外の部分の収支とは区別して表示する方法を取り入れている。

そこで、本稿の目的であるが、「改訂学校法人会計基準」の公表を受けて、会計基準のいくつかある改正点の中から、とりわけ「第 2 号基本金特定資産」の設置を取り上げつつ、基本金あり方、とりわけ第 1 号基本金と第 2 号基本金のあり方の改善提案を示すことにある。

本稿の構成は次のとおりである。

まず、「学校法人会計基準」の特徴的な部分としてあげられる「基本金制度」について見ておきたい。とりわけ、基本金制度の中でも本稿との関わりが深いと思われる、第 1 号基本金と第 2 号基本金に焦点を当てることとする（第 I 章）。

さらに、基本金と減価償却との関係にも触れながら、現行の会計実務の問題点を指摘したい（第 II 章）。

そして、第 II 章で指摘した問題点につき、日本公認会計士協会が公表した Q&A の中で示されている説例に当てはめつつ、改善点を提示するとともに、その趣旨につ

いて説明を行うこととしたい（第 III 章）。

## 第 I 章 基本金の問題点

### ～第 1 号基本金を中心に～

#### 第 1 節 基本金の意義

本章では、まず「学校法人会計基準」における基本金の定義について確認していくこととする。なお、基本金の意義については、改訂後も従前の「学校法人会計基準」（「改訂前学校法人会計基準」）と同じままである。

この「改訂学校法人会計基準」では、学校法人の基本金につき、下記のように述べている。

すなわち、「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、その事業活動収入から組み入れた金額を基本金とする（基準第 29 条）」と。そして、学校法人が作成する計算書類上、この基本金は貸借対照表貸方の純資産の部中表示することを指示している。

ちなみに、ここでいう「その事業活動収入のうちから組み入れる」とは、次のような意味である。すなわち、「事業活動収入から基本金への組入額を控除することをいい、これは学校の設置や規模の拡大その他学校法人の諸活動の計画に基づいて、学校法人が継続的に保持すべきものとして一定の資産を定め、これらの資産の額に相当する金額については、学校法人において継続すべき金額として基本金に組み入れられて留保すべきであって、これを事業活動支出に充てるべきではないという学校法人会計の基本的な考え方によるものである<sup>1)</sup>」と。

このような基本金制度のあり方について、[中野 1974] は、「学校法人の教育活動に関わらして、目的にそして統一的に把握された固定資産、金銭その他の資産（具体的存在）の有機的結合体が中核となって、基本金要組入額概念を生成せしめている。当該有機的結合体とは、学校法人の教育理念の一定時点における具体的発現形態である。そして、当該有機的結合体の貨幣的測定面の投影が、基本金組入額に他ならない。したがって、基本金要組入額概念は、学校法人の教育理念、教育目標という精神を宿しているということができよう<sup>2)</sup>」と評している。

次に、この基本金の具体的中身について触れておきたい。

<sup>1)</sup> 日本公認会計士協会学校法人委員会研究報告第 15 号、「基本金に係る実務上の取扱いに関する Q&A」2014 年。

<sup>2)</sup> 中野嘉輔「学校法人会計～基本金概念を中心として～」『企業会計』第 26 号第 4 号、1974 年 4 月。

## 第2節 基本金の分類

「改訂学校法人会計基準」は、先の基本金について、さらに4つに区分している。その4つの基本金は、それぞれ第1号基本金から第4号基本金と呼ばれている。そして、各基本金はそれぞれ下記のように定義付けがなされている（「改訂学校会計基準第30条」）。

### 〔第1号基本金〕

まず、第1号基本金の定義は下記のとおりである。

すなわち、「学校法人が、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の価額または新たな学校の設置若しくは既存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」に見合う貸方項目であると。

ところで、この第1号基本金は、「全体の約9割の大学は、第1号比率が8割以上であり、基本金の大部分は第1号で占められている<sup>3)</sup>」とされ、基本金の中でも主要な位置づけを有しているといえる。

この第1号基本金は、私立学校の基本財産を取得した年度末において、その基本財産の取得原価と同額分が基本金として組み入れたものである。ただし、借入金で取得した場合や未払金がある場合は除かれる。この趣旨は、「学校法人に必要な校地、校舎、機器備品、図書等の教育研究に必要な資産はできるだけ自己資金で賄わなければならない、無計画な多額の借入金によって資産を賄うならば、利息が教育研究経費等を圧迫して、借金経営に陥ってしまうであろう。そうならないように私立大学が自己資金による資産の取得原価相当額を第1号基本金に組み入れ、消費収支均衡ないし収入超過になる状態を維持しなければならない<sup>4)</sup>」というものである。

ところで、先にも触れたように、基本金の種類は全部で4種類あるのだが、このうち上記第1号基本金と下記に見る第2～4号基本金とは、大きく異なっている。第2号基本金以下の基本金対象資産は、基本金組み入れの対象となる資産は固定資産そのものではなく<sup>5)</sup>、定期預金等の金融資産であり、性格的には資金留保の性格を有する。

そこで次に、第2号基本金について見ておきたい。

### 〔第2号基本金〕

第2号基本金の定義は次の通りである。

すなわち、「学校法人が、新たな学校の設置または既

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」に見合う貸方項目であると。

ちなみに、第3号基本金の定義は、次の通りである。

### 〔第3号基本金〕

すなわち、「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」に見合う貸方項目であると。

最後に、第4号基本金の定義は、次のとおりである。

### 〔第4号基本金〕

すなわち、「恒常的に保持すべき基金として別に文部科学大臣の定める額」に見合う貸方項目であると。

次に、基本金の組入れを示す計算書類である「事業活動収支計算（旧基準消費収支計算）」のあらましについて見ていきたい。

## 第3節 事業活動収支計算について

本節では、基本金につき、毎年度の組み入れ額を表示する「事業活動収支計算」について、詳しく見ておきたい。

ただし、「改訂学校法人会計基準」では、従前の「帰属収入」という用語が、「事業活動収入」という用語にかわり、また「消費収入」にあたる用語がなくなってしまう。ただそれでも、「改訂学校法人会計基準」は、従来の考え方は、維持されているという位置づけにある<sup>6)</sup>。次にこの点について少し詳しく触れていきたい。

まず、改訂前の「学校法人会計基準」では、「消費収支計算」について次のように記していた。

すなわち、「学校法人は、毎会計年度、当該会計年度の消費収入及び消費支出の内容及び均衡の状態を明らかにするため、消費収支計算を行うものとする（改訂前：基準第15条）」と。また、ここでいう「消費収入は、当該会計年度の帰属収入（学校法人の負債とならない収入をいう。以下同じ。）を計算し、当該帰属収入の額から当該会計年度における第29条及び第30条の規定により基本金に組み入れる額を控除して計算するものとする（旧基準第16条）」と。

以上の条文に基づき、「消費収支計算」の内容を算式に表すと、下記〔算式〕のようになる。

〔算式〕

$$\begin{aligned} \text{帰属収入} &= \\ \text{収入} &- \text{負債収入（借入金等による収入）} \\ \text{消費収入} &= \\ \text{上記帰属収入} &- \text{基本金組入額} = \text{消費収入} \\ \text{当期消費収支差額} &= \text{消費収入} - \text{消費支出} \end{aligned}$$

<sup>3)</sup> 田中敬文 a 「私大経営と基本金～鍵握る第2号基本金の分析～」『アルカディア学報』第38号、日本私立大学協会、2001年。

<sup>4)</sup> 田中敬文 b 「私立大学経営と基本金」矢野真和編『高等教育政策と費用負担～政府・私学・家計～』文部科学省研究費補助金研究経過報告書、2001年。

<sup>5)</sup> 西野芳夫「学校法人会計基準再考」『産業経理』第70巻第2号、2012年6月、p.8。

<sup>6)</sup> 日本公認会計士協会、前掲書。

上記〔算式〕にみられるように、「消費収支計算」において収入という概念は、基本金を組み入れる前の帰属収入（いわゆる帰属収入）という概念と、基本金を組み入れた後の「消費収入」という概念の二つが存在していた。ところが、この度の「改訂学校法人会計基準」では、計算書類の表示上は、「基本組入前事業活動収支差額」を表示し、その後に「当年度基本組入額」を控除し、残額として「基本金組入後事業活動収支差額」が表示されることとなった。そのため、従来の「帰属収入」を計算する必要がなくなった。しかし、計算構造上は従来通り収入額から先に基本金組入額を控除するという、算定の手順には変更がないのである。

日本公認会計士協会発行の「Q & A」においても、このことについて、次のように述べている。すなわち、「収入から基本金組入額を控除するという方式ではなくなったが、－（中略）－従来の考え方は維持されている」と。

ここで、基本金と「消費収支計算」との関係について触れておきたい。これについて、日本会計研究学会のスタディ・グループでは次のような見解を述べている。

すなわち、「基本金の残高は、基本的に必要な資産への投下資金額をあらわすこととなり、当該金額は、学校法人が永続的に事業を遂行しようとする限り、維持されなければならない関係にある。消費収支計算は、そのような資産の消耗が不断に補填されているか否かを確認することを可能とするための計算である<sup>7)</sup>」と。

すなわち、基本金は維持すべき金額であり、消費収支計算書（事業活動収支計算書）は、その基本金の維持が本当になされているかを確認するための計算書であるというわけである。

さて、次節では、この度の「改訂学校法人会計基準」の変更点について触れておきたい。

#### 第4節 「改訂学校法人会計基準」の改正内容

本節では、まず「改訂学校法人会計基準」が、旧来の「学校法人会計基準」からどのように変更されたかを見ておきたい。文部科学省は、「改訂学校法人会計基準」の主要な変更点を、次のように列挙している。

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（基準第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（基準第15条関係）。

③現行の基本金組入後の収支状況に加えて、基本金組入前の収支状況も表示すること（基準第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（基準第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、その旨とその対応策を注記するものとする（基準第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、組み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であること（第10号様式第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）。

以上がこの度の「改訂学校法人会計基準」の改正点である。総じていえることは、この度の改訂は、学校法人の作成する計算書類の名称、記載方法、勘定科目等といった形式面での変更であることがわかる。

その上で、本稿で注目したいのは、⑦の規定である。この⑦の規定によって、今後は「第2号引当特定資産」は、流動資産の現金預金とは区別して、預金等を留保しておくこととなる<sup>8)</sup>。この「第2号基本金引当特定資産」という項目は、従来、第2号基本金の組み入れ（いわゆる「先行組み入れ」）を行ったことの、信頼性を確保のための証拠であるといえる。そして、この「第2号基本金引当特定資産」の具体的な中身は、銀行の定期預金であり、目的外での引き出しをすることは、原則として禁止されている。つまり、用途について厳格性をもたせるという「拘束性」が付されているのである。

そこで本稿は、この新しく設けられた「第2号基本金引当特定資産」をより積極的に活用する方法を次章にて提示していきたい。

<sup>7)</sup> 日本会計研究学会スタディグループ『学校法人会計制度の基礎』国元書房、1973年、p.25.

<sup>8)</sup> 野中郁江他『私立大学の財務分析ができる本』大月書店、2001年、p.68.

## 第Ⅱ章 基本金の問題点について

### 第1節 第2号基本金について

本章では、まず基本金のうち、とりわけ第1号基本金と第2号基本金に焦点をあてて、両者の関係について検討していきたい。

この第2号基本金は、先にも触れたが基本金のうち、

[表A]

第2号基本金	新たな学校の設置		これら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
	既存の学校の	規模拡大	
		教育充実向上	

(あずさ監査法人編『学校法人会計の実務ガイド(第6版)』中央経済社、2015年、p.232. より作成)

ところで、この第2号基本金の設定期理由は、「将来において要組入対象資産である第1号基本金対象資産の取得原資となることが計画されているものであり、いわゆる先行組み入れの計画的、段階的な実行を明らかにすることを目的としたもの<sup>9)</sup>」であるとされている。

すなわち、この第2号基本金は、「学校法人が、将来高額の固定資産を取得しようとする場合、その取得年度に高額の基本金の組入が集中してしまうことになる。基準では、このような事態をさけるため、持続的事業活動収支の均衡を測る観点から、早めに基本金組入計画を樹立し、取得年度に先行して基本金、段階的に基本金組入れを行うことにより、基本金組入れの平準化を図ることを求めている<sup>10)</sup>」という趣旨により基けられているのである。

さらに、[矢部 2013] は、学校法人会計・消費収支計算では、減価償却をその計算構造に導入することによって、学校法人が教育・研究等の学校用役提供のために取得した固定資産を永続的に維持することを会計的に支援していると述べている<sup>11)</sup>。その上で、「固定資産の耐用年数終了後に再び同じ用役提供ができる固定資産を自己の保有する財産を用いて再取得することが可能となり、長期的・永続的に学校法人の教育・研究等用役提供能力を同一水準に維持することが可能である<sup>12)</sup>」ことと指摘している。ただし、これは次のような仮定が付された上で成り立つ話であるといえよう。すなわち、「純資産の

学校法人が、①新たな学校の設置または②既設の学校の規模拡大もしくは③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に見合う貸方項目のことをいう。

ちなみに、この第2号の条文を理解しやすいようにまとめると、下記 [表A] のようになる。

構成要素として基本金を設け、減価償却費を消費支出に含める形で固定資産の減価償却を導入し、各年度単位での消費収支の均衡を図るとき、長期的に物価水準や技術水準が一定であるという仮定の下で、長期的・永続的に学校法人の教育・研究等用役提供能力を同一水準に維持することが可能となる<sup>13)</sup>」と。

ところが、この仮定は現実にそぐわないとする、次のような指摘がある。すなわち、「減価償却費は貨幣価値が不変であると仮定し、固定資産の取得額を予定耐用年数で割って算出する。つまり、取得時の価額で再取得できると仮定されている。しかし、現実には、物価上昇やIT等の技術の発展等より、同じ金額で取得する事は不可能である。そこで、減価償却費により留保した金額以上で再取得するために自己資金を確保する仕組みが第2号への組入れである<sup>14)</sup>」と。

ここから、[田中 2001a] は第2号基本金のことを次のように評している。すなわち、「第2号基本金は、新たな施設設備を取得するための蓄えであると同時に、資産の再評価のための蓄え」なのである。このように、第2号基本金は、「資産の再評価のための蓄え<sup>15)</sup>」という側面も有しているのである。

ところで、この第2号基本金の重要性は、これまで実務界でも適正に認識されてこなかった。例えば、「第2号基本金を有している大学が約半数しかないという事実は衝撃的である。仮に、新增設の予定がなくても、減価償却減価償却だけで資産を再取得出来ない。第2号のない大学は既存の建物の立替えをどのようにするつもりな

<sup>9)</sup> あずさ監査法人編『学校法人会計の実務ガイド(第6版)』中央経済社、2015年、p.232.

<sup>10)</sup> 同上書、p.232.

<sup>11)</sup> 矢部孝太郎「学校法人会計における基本金、減価償却および消費収支均衡の意義」『大阪商業大学論集』第7巻第3号、2013年、p.60.

<sup>12)</sup> 同上論文、p.60.

<sup>13)</sup> 同上論文、p.61.

<sup>14)</sup> 田中敬文 a、前掲論文。

<sup>15)</sup> 同上論文。

のだろうか<sup>16)</sup>」という指摘もあった。これについて〔田中 2001〕は、次のように述べている。すなわち、「第 2 号基本金の有無と消費収支差額の関係を見ると、第 2 号なしで消費収支差額のマイナスの大学が 95 ある。これらの大学は消費収支の赤字が累積しているだけでなく、将来への備えがないと考えられる<sup>17)</sup>」と。さらに、〔田中 2001〕は、第 2 号基本金を計上している私立大学法人に対しても、次のような指摘を行っている。すなわち、「第 2 号基本金がある大学のうち約半数の大学は、第 2 号の比率が、基本金の 6% 未満である<sup>18)</sup>」と。

このように、今日の私立大学の会計実務の中で、第 2 号基本金は、その意義について正しく理解されておらず、重要性も認識されていないように見受けられる。そして、さらに悪いことに、この第 2 号基本金については、その運営上、常に次のような批判にさらされていた。

すなわち、「第 2 号基本金は、将来計画にもとづく組み入れであるが、消費収支計算書のような 1 年間の採算を表さなければならぬはずの計算書に、将来への不確実な予想を取り込む仕組みは、消費収支差額のマイナス、いわば赤字づくりのために利用される可能性がある<sup>19)</sup>」と。そして、次のような批判もある。すなわち、「第 2 号基本金は、たとえ機関決定されていても、将来計画という不確実な根拠に基づくものであり、大学によっては、計画年度が来ても使用せずに繰り延べられているとう例も見受けられる。このような場合には、第 2 号基本金は単なる『もうけ』の溜め込みの方便となっている<sup>20)</sup>」と。

しかし、これらの批判に対しては、本稿前章でもみたように、今回の「学校法人会計基準」の改訂により、第 2 号基本金に見合う同額分だけ「第 2 号基本金引当特定資産」として計上しなくてはならなくなった。この「第 2 号基本金引当特定資産」の中身は定期預金等の金融資産であり、容易に引き出すことはできない。また、この第 2 号基本金の毎期の積み立てる際には、「第 2 号基本金の組み入れに係る計画表」を作成し、これに基づいて組み入れを行うことと定められており、「資金の拘束性」が強まったといえる。これらのことによって、従来の批判はだいぶんと収まるものと思われる。

さて、次節においては、基本金組入れ（特に第 1 号基本金組入れ）と当該基本金対象固定資産に係る減価償却費との関係について言及しておきたい。

## 第 2 節 基本金組入れと減価償却との関係

本節では、学校法人会計における基本金組入れと減価償却との関係について見ていきたい。

ただし、本稿では、基本金組入れと減価償却費の計上の二重計上（二重負担）の有無については、深く入り込まないこととする（この論点は別稿にて検討予定である）。そして、ここで紹介する〔あずさ監査法人編 2015〕の記述に基づいて、以下議論を進めることとする。というのも、この論点を理解する上で、あずさ監査法人の説明が、後に見る日本公認会計士協会の公式見解を分かりやすく解釈して説明していると思われるからである。

学校法人会計では、一方で取得した固定資産の価額（施設設備関係支出）に相当する額を基本金として組み入れ、もう一方では、この基本金組み入れ対象となった固定資産について減価償却を実施する。〔あずさ監査法人編 2015〕では、このように両方を行うことの意味については、次のように説明している<sup>21)</sup>。

〔基本金組入れ〕

固定資産取得時において、その取得源泉が事業活動支出に充当されないように事業活動収入から控除する（つまり取得時の源泉確保）。

〔減価償却費の計上〕

資金の支出を伴わない減価償却額を事業活動支出に計上し、事業活動収支計算書をバランスさせることによって、再取得に必要な資金（減価償却累計額）を現金等の資産として留保する（つまり再取得資金の留保）。

上記のように、基本金の組み入れと減価償却は、異なる目的のために行われるものと解釈されている<sup>22)</sup>。

ところが、この方法よれば、当初の取得金額が記録され、また取替更新のための再取得資金は減価償却によって留保されることとなるが、実際には、毎期発生する減価償却費に伴って生じる資金は、他の目的で支出することも可能な状態であるといえる。つまり、何も「拘束」がかかっていない状態であり、その点は改善の余地があるものと思われる。

そこで、次に、文部科学省が「改訂学校法人会計基準」の予備的考察である「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」において議論した基本金制度に係る改革案について見ていきたい。

## 第 3 節 基本金見直しについてのこれまでの議論

文部科学省には「学校法人会計基準の在り方に関する検討会」という諮問機関があり、その検討会は 2004 年に「今後の学校法人会計基準の在り方について（検討の

<sup>16)</sup> 田中敬文 b、前掲論文、p.157.

<sup>17)</sup> 田中敬文 a、前掲論文。

<sup>18)</sup> 同上論文。

<sup>19)</sup> 野中郁江他、前掲書、p.75.

<sup>20)</sup> 同上書、p.68.

<sup>21)</sup> あずさ監査法人編、前掲書、p.228.

<sup>22)</sup> 同上書、p.228.

まとめ(2004年3月31日)」と題する報告書を公表した。この報告書では、「学校法人会計基準」に定められている基本金制度について、次のような2つの改善案を提示し、それぞれ検討を行った<sup>23)</sup>。

改善案には(a)案と(b)案が示されたわけだが、ここでは、本稿の関わりが深いと思われる(b)案についてのみ触れることとする。

その提案は、下記の通りであった。

(a)案

— (省略) —

(a)案

基本金は現在の制度とし、毎年度、基本金組み入れ対象資産にかかる減価償却見合う額について取り崩しを行うという考え方<sup>24)</sup>。

以上二つの案が、報告書で提示されたのがあるが、報告書自体は、各案について、次のような見解を示していた。

(a)案

— (省略) —

(b)案

この案は、学校法人の永続的な維持という基本金の根本的な考え方、すなわち固定資産の取替資金を継続的に用意するという考え方の否定につながると報告書では否定的な見解を示している<sup>25)</sup>。

しかし、この(b)案が提案された背景には、従来からの基本金に係わる会計実務において、「基本金対象資産は、減価償却により減少するが、それにつれて基本金は減少しない<sup>26)</sup>」ことへの疑問・批判があったものと推察できる。

貸借対照表貸方側の第1号基本金は、時間が経過しても計上金額はそのまま維持される一方で、貸借対照表借方側の基本金対象固定資産(実物資産)は、毎年度の減価償却の実施により、計上金額が減少していく。このことが、バランスを欠く状態となってしまうのである。このような状態になってしまうこと背景として、「資産を維持するということと、維持すべき金額ということの間に混同があるかに見える<sup>27)</sup>」という批判が当てはまることになろう。

ところがそれに対して、借方の実物固定資産についても当初取得した固定資産を、そのまま維持しなくてもよいとする指摘もある。すなわち、「『継続的に保持する』とは、ある資産が提供するサービスまたはその資産の果

<sup>23)</sup> 学校法人会計基準の在り方に関する検討会「今後の学校法人会計基準の在り方について(検討のまとめ)」文部科学省、2014年3月31日。

<sup>24)</sup> 同上書

<sup>25)</sup> 同上書

<sup>26)</sup> 日本公認会計士協会学校法人委員会、前掲書。

<sup>27)</sup> 土田三千雄「私学の経営と会計」1967年、p.16.

たす機能を永続的に利用する意思を持って、法人がその資産を保有する意味である。なお、ここで『機能を永続的に利用』というのは、必ずしも同じ資産を更新する必要はなく、同じ機能をもつ資産の更新を意図している<sup>28)</sup>』というものである。

ただし、報告書の(b)案は、やはり批判を受けかねないであろう。なぜなら、将来的には、固定資産を取替更新しなければならないことを、計算書の表示上で示しておく必要があると思われる。そうでなければ、学校法人の実態開示の観点からは不十分であることになるであろう。

そこで、本稿では、第1号基本金の弱点を克服すべく、第2号基本金の積極的活用を提案したいと思う。なお、この私案は、この度の「改訂学校法人会計基準」により、「第2号基本金引当特定資産」が設定され、第2号基本金の設定につきより厳格性が増したことが、きっかけとなっている。

次章では、説例を用いてこのことを解説していきたい。

### 第三章 説例による考察

～日本公認会計士協会学校法人委員会研究報告の説例を題材に～

#### 第1節 日本公認会計士協会 Q & A からの説例

本章本節では、日本公認会計士協会の学校法人委員会が公表した研究報告第15号「基本金に係る実務上の取り扱いに関する Q&A (以下「Q & A」という)」に記載されている説例を題材にして、著者の提案する会計方法について、説明を行ってきたい。

まず「Q & A」では、基本金と基本金対象資産について、次のように述べている。

すなわち、「学校法人会計基準における財産維持は、貸借対照表借方に「維持すべき資産」を、同貸方に「維持すべき資産に見合う収入を基本金」として計上する<sup>29)</sup>」。(この貸方計上により、事業活動収入が当該基本金計上額分だけ事業活動収支計算から除かれることとなる。)

そして「それ以後、当該維持すべき資産について減価償却を実施することにより、当該減価償却累計額に相当する再取得資金の確保を図るという形でなされる<sup>30)</sup>」。

その上で、「Q & A」は、設例で100の維持すべき固定資産があり、この財源が全て外部からの寄附で賄われ、かつ、毎会計年度、減価償却相当額の事業活動収入があったものと仮定すると、固定資産取得時の貸借対照表及び

<sup>28)</sup> 西野芳夫、前掲論文、p.7.

<sup>29)</sup> 日本公認会計士協会学校法人委員会、前掲書

<sup>30)</sup> 同上書。

事業活動収支計算書は、次の①のようになると示している。

①の計算書類

貸借対照表

固定資産	100	基本金	100

事業活動収支計算書

事業活動支出	0	事業活動収入	100
		基本金組入前当年度収支差額	100
		基本金組入額合計	△100
		当年度収支差額	0

つまり、「固定資産の取得に充てられる支出は、資本的支出として貸借対照表借方に計上され、一方、当該固定資産取得のために充てられた収入は、事業活動収支計算書に計上されることはない。つまり、事業活動収支計算書の表示は、一旦収入で計上された後、基本金組入額として控除されるため最終的には「0」となる<sup>31)</sup>。そして、この金額分だけ「貸借対照表貸方に基本金として計上されることとなる<sup>32)</sup>」のである。

なお、事業活動収支計算書において、収入から支出を控除し、基本金組入前当年度収支差額（設例においては、「100」が算定されるが、その金額のいかんにかかわらず収支差額が100円でなくても（論文執筆者補足）、定められた金額分の基本金への組み入れは生じることとなることに留意が必要としている。

次に、この固定資産について、減価償却を実施すると、貸借対照表及び事業活動収支計算書は、下記の②及び③のようになる（一部修正）。

② 第1回減価償却実施年度（耐用年数5年、残存価額0とする。）

②の計算書類

貸借対照表

固定資産	80	基本金	100
その他の資産	20		
	100		100

事業活動収支計算書

事業活動支出	20	事業活動収入	20
(減価償却額)			
	20		20

[注] なお、減価償却累計額は20となる。

③ 減価償却実施完了年度（耐用年数終了時、ただし、備忘記録は考慮しない。）

③の計算書類

貸借対照表

固定資産	0	基本金	100
その他の資産	100		
	100		100

事業活動収支計算書

事業活動支出	20	事業活動収入	20
(減価償却額)			
	20		20

すなわち、貸借対照表は、借方固定資産「80」ないし「0」、貸方基本金「100」となり、基準は、この貸借対照表がバランスされる額に相当する額の何らかの資産が、学校法人内に留保されることを予定しているのである。したがって、両者の双方または一方が実施されない場合には、当該資産の耐用年数終了時において、当該固定資産の再取得に必要な資産が留保されないこととなると結論づけているのである。

しかし、上記の例において、基本金組み入れを行わなかったとしても、④のように、その他の資産が、減価償却実施完了年度において留保され、その貸借対照表の資産は、③で示される基本金組入れを行った場合の貸借対照表上の資産と同一になるため、基本金組入の実施の効果について疑問を持つ意見もあるが、基本金のもつ意味は、減価償却実施完了年度における再取得資金の留保のみにあるのではなく、固定資産取得時において、その取得原価が確実に確保されている状態を示すことになる。すなわち、基準は、この事業活動収支の持続的均衡の財政状態を明らかにすることを期待しているであり、上記の疑問は、論点が異なるものと言える。

<sup>31)</sup> 同上書。

<sup>32)</sup> 同上書。



貸借対照表

固定資産	0	繰越収支差額	100
その他の資産	100		
	100		100

【仕訳】

【第1期】

(固定資産)	100 / (現金)	100
(基本金組入)	100 / (第1号基本金)	100
(その他の資産)	20 / (事業活動収入)	20
(減価償却費)	20 / (固定資産)	20

【第2期】

(その他の資産)	20 / (事業活動収入)	20
(減価償却費)	20 / (固定資産)	20

【第3期】

(その他の資産)	20 / (事業活動収入)	20
(減価償却費)	20 / (固定資産)	20

【第4期】

(その他の資産)	20 / (事業活動収入)	20
(減価償却費)	20 / (固定資産)	20

【第5期】

(その他の資産)	20 / (事業活動収入)	20
(減価償却費)	20 / (固定資産)	20

これまでのことを一覧表にまとめると下記【表B】のようになる。

【表B】

	第0期	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	合計
事業活動収入(+)	0	20	20	20	20	20	100
基本金組入(+)	100	0	0	0	0	0	100
減価償却費(-)	0	20	20	20	20	20	100
消費収支差額	△100	0	0	0	0	0	△100

第2節 「学校法人会計基準」の改正点を受けた改善提案

～日本公認会計士協会の例示を題材にして～

本稿で提案する会計処理の改善案は、先に見た日本公認会計士協会学校制度委員会の報告書が示した会計処理について、次のような変更を加えることとする。

すなわち、第1号基本金対象固定資産につき、時の経過及び使用に基づく減価とともに、それに見合う同額分だけ第1号基本金を取り崩すというものである。そしてその取り崩しと同時に、その取り崩し分+将来の追加積み立て分だけを第2号基本金として組み入れるというものである。

また、「改訂学校法人会計基準」の規定により、第2号基本金を組み入れたときには、この同額を貸借対照表借方側において、「第2号基本金引当特定資産」として計上しなければならないと定められているので、この規定に従ってその通りに会計処理するというものがある。

ここまでの内容を、先に示した仕訳を追加修正する形で明らかにしたい。なお、下線は追加修正分の仕訳箇所である。

【第1期】

(固定資産)	100 / (現金)	100
(基本金組入)	100 / (第1号基本金)	100
(その他の資産)	20 / (事業活動収入)	20
(減価償却費)	20 / (固定資産)	20

(1) (第1号基本金) 20 / (基本金取崩)	20
(2) (第2号基本金組入) 20 / (第2号基本金)	20
(3) (第2号基本金組入) 10 / (第2号基本金)	10
(4) (第2号基本金引当特定資産) 30 /	
(現金預金)	30

上記、各仕訳につき、(2)の仕訳は、減価償却による内部留保資金分を第2号基本金に組入れについてのものである。

また、(3)の仕訳は、固定資産の更新時に必要と予想される追加負担分についての第2号基本金組入れに係る仕訳である。

ちなみに、第2年度においては、次のような仕訳が行われる。

【第2期】

(その他の資産)	20 / (事業活動収入)	20
(減価償却費)	20 / (固定資産)	20

(1) (第1号基本金) 20 / (基本金取崩)	20
---------------------------	----

(2) (第2号基本金組入) 20 / (第2号基本金)	20
(3) (第2号基本金組入) 10 / (第2号基本金)	10
(4) (第2号基本金引当特定資産) 30 /	
(現金預金)	30

以下、[第3期]以降も同様に(1)~(4)の各仕訳が、追加・修正されることとなる。

それでは、この提示した会計処理方法の長所について、説明していきたい。

まず、当初の固定資産取得時には、当該固定資産の増加として借方に帳簿記入され、そしてその固定資産取得日の属する年度末に、固定資産取得価額と同額の第1号基本金が貸方に帳簿記入される。この時点では、借方及び貸方は同額であり、いわゆる「両建計上」されることとなる。

ところが、その後、時間の経過や使用とともに、固定資産（土地・図書以外の校舎等の建物・備品等の償却性資産のこと）については、減価償却の実施により固定資産計上額が徐々に減少していく。他方、貸方側の第1号基本金は当初のままの金額が計上され続けたままとなっている。このことは、次の2つの点で問題があるように

思える。

第1点目は、第1号基本金が学校法人の有する資産の価値に見合う金額をもはや表示していないということ。そして、第2点目は、減価償却の実施により発生した自己資金につき、何ら拘束がかかっていないため、自由な使い途で支出されてしまう可能性があることである。

そこで、本稿の提案では、この2つの問題を解決することを意図しているのである。すなわち、借方側の償却性固定資産の減価償却実施による価値減額に伴って、それと同額の第1号基本金を取り崩し、また同額を新たに第2号基本金に組み入れるというものである。つまり第1号基本金から第2号基本金への振替処理を行っていくのである。

これによって、第1号基本金は、実物資産の価値に見合う額のみを表示することとなる。またそれと同時に、「改訂学校法人会計基準」の規定により、第2号基本金の組入れの際には、同額の「第2号基本金引当特定資産」を借方に計上しなければならないので、「拘束」がかかることとなり、資金の確保が確実なものとなりうる。

下記において、本稿の提案につき、理解を容易にする意図から、イメージ図を表すこととしたい。

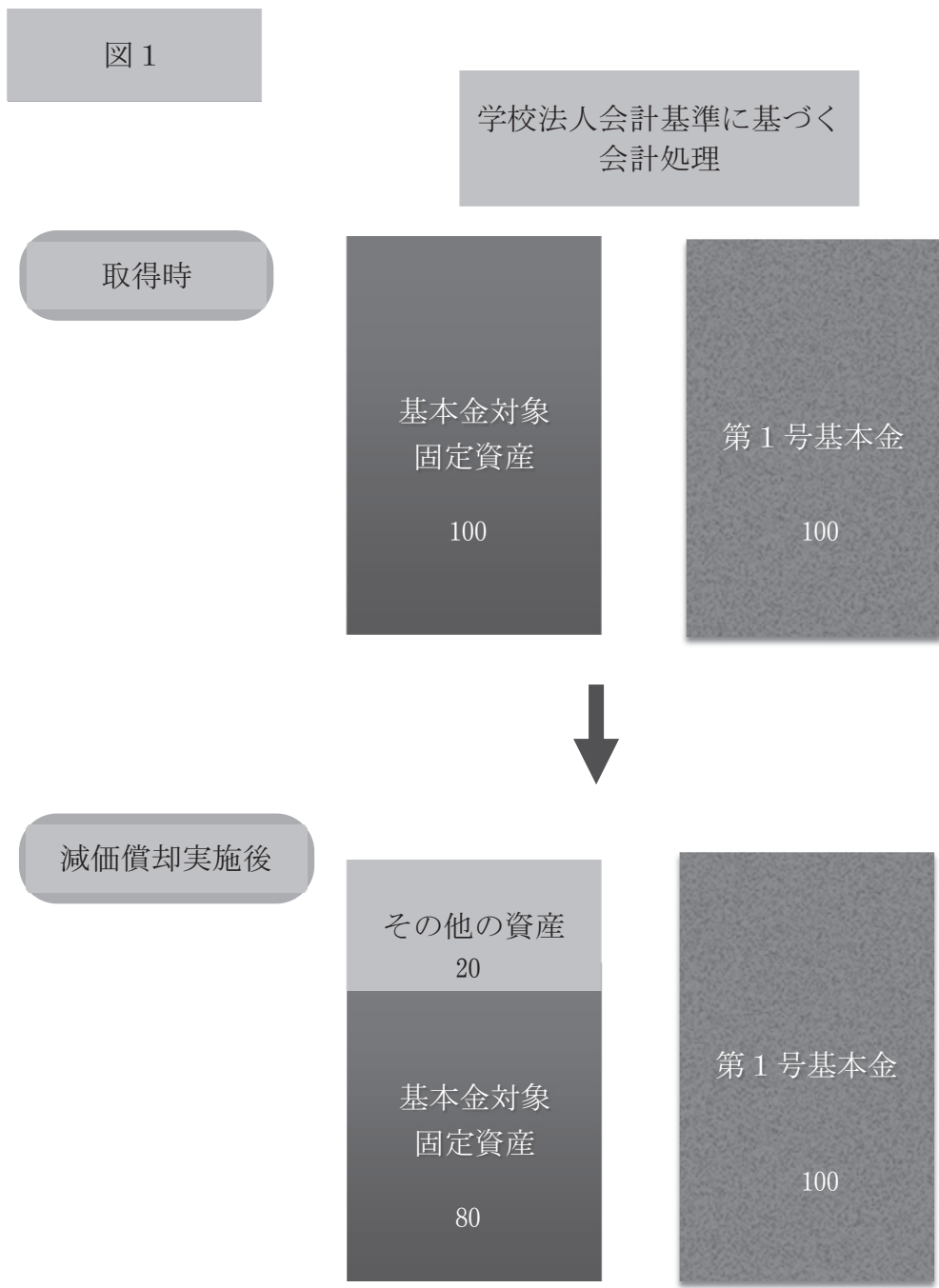
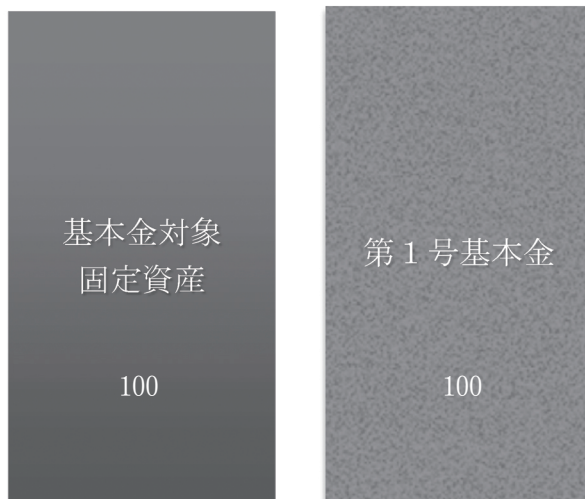


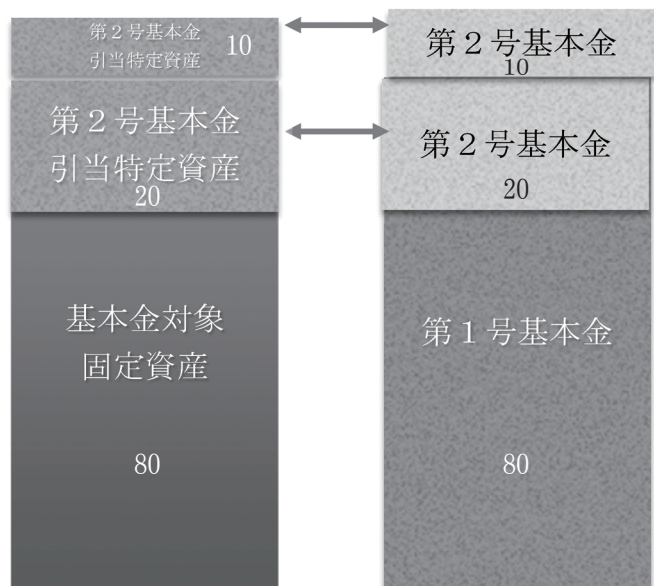
図 2

学校法人会計基準を改良した  
会計処理

取得時



第1回  
減価償却実施後



追加の先行組入分

## 今後の課題

Encyclopedia Social & Behavioral, Sciences, 2nd Edition, Vol.7, 2015.

本稿では、現行の第1号基本金の問題点から、これを克服するために第2号基本金、および「第2号基本金引当特定資産」の活用する会計処理方法を提案してきた。

従来、第2号基本金は、組入れの恣意性介入の可能性等から、学校会計実務上においても約半数の法人のみしか計上しておらず、また計上していてもその金額は少ないものであった。本来、第2号基本金は、将来の学校新設など拡張目的で組入れが行われるものであるが、それだけでなく設備更新の際には、第2号基本金の存在は不可欠なはずである。今後、日本は少子化の進展により、新学校の設立はもはや困難かもしれないが、将来の教育研究環境を向上させていくことは教育機関にとっては不可欠なことである。そのことが、大学の発展にも寄与することとなる。

現有資産の単純な維持だけを目的にするのではなく、将来に向けて発展的に設備更新を行っていくことが、大学の進むべき方向であると考えられる。この度の「改訂学校法人会計基準」は、第2号基本金の客観性につき改良が図られたことはよい契機となるであろう。それゆえ、第2号基本金の意義は今後ますます高まっていかなければならないと思うところである。

今後の課題としては、実際の学校法人の計算書類に本稿で提案した会計処理を当てはめて、検討していきたい。

## 参考文献

### 書籍：

両角亜希子『私立大学の経営と拡大・再編』東信社、2010年。

### 論文：

古市雄一郎「高等教育機関が提供する会計情報についての検討～学校法人会計基準の再考を中心に～」国立大学財務・経営センター『大学財務経営研究』第8巻、2012年。

村山徳五郎・高橋吉之助「『学校法人会計基準』について」『會計』第87巻第6号、1970年。

矢部孝太郎「学校法人会計における基本金、減価償却および消費収支均衡の意義」『大阪商業大学論集』第7巻第3号、2013年。

和田 聡「学校法人会計における基本金の機能～第1号基本金を中心に～」『経済経営研究所年報（関東学院大学）』第31集、2009年。

Robert N. Anthony “The Nonprofit Accounting Mess” Accounting Horizons, Vol.9, No.2, June, 1995.

Salma Ismail “Equity and Education” International

