

消費経済体として学校法人を見た場合における会計の考察 A Study on Accounting of School Corporations as an Economy of Consumption Entity

林 兵磨
Hyoma HAYASHI

概要

少子化による私立大学の定員未充足の話題を近年よく耳にする。定員未充足いわゆる定員割れは、学納金収入に大きく依存している日本の私立大学法人にとって財務上大きな問題となる。近年の大学に対する社会の関心の高まりもあり、学校法人は財務情報の開示を進めてきた。これを受け学校法人会計の会計ルールである学校法人会計基準も改訂され、一般の利用者にも理解しやすいようにと企業会計と類似するような表示方法に改められた。ただ、以前より学校法人会計基準については理論的な側面からさまざまな批判があっただけでなく、本来学校法人会計基準は一般社会向けに策定された会計基準ではないため、学校法人の提供する財務情報が一般社会の情報ニーズと合致しているかについても検討の余地がある。

他方で、学校法人を含めた非営利法人の会計基準の共通化に向けた検討を日本公認会計士協会が鋭意進めているところである。しかし、非営利法人会計の共通化には一定のメリットがあると認められるものの、各非営利法人固有の特性が見過ごされてしまう懸念もある。また、この共通化は営利企業会計の内容を取り入れることも多く、こうした企業会計方式の導入は非営利法人の中でもとりわけ営利企業と本質的に異なる特性を持つ法人にとっては、かえってその非営利法人の実態を反映しなくなってしまうおそれがある。

そこで本稿では、いかにして学校法人の特性を一般社会に向けて公表し得るかという目的意識の下、学校法人を非営利法人としてではなく消費経済体として見る方法を検討してみた。非営利法人と消費経済体とは範囲が同じものではない。そして、学納金収入を授業の対価としてではなく、学校法人に対する「寄附」として捉えることにより、学校法人は消費経済体に合致することを指摘した。また、学校法人を消費経済体として捉えることによって、学校法人の特性を表すことができる点を指摘するとともに、学校法人を非営利法人として一括りにして捉える日本公認会計士協会の見解では、学校法人の特性を反映するという観点からは難点があることを指摘した。

キーワード： 非営利法人、学校法人、学校法人会計基準、消費経済体、生産経済体

目次

問題の所在

I 非営利法人会計について

(1) 非営利法人会計の会計基準の共通化

(1)－1 非営利法人の「非営利性」

(1)－2 非営利法人と一括りに解釈することへの批判

(2) 会計主体論について

(2)－1 企業会計の会計主体論の概要

(2)－2 非営利法人の会計主体論の特徴

(3) 非営利法人の収入構造

II 消費経済体と学校法人会計

(1) 消費経済体と生産経済体

(2) 消費経済体としての学校法人

(3) 学校法人会計基準の問題点と消費経済体会計の可能性

III 学校法人会計に消費経済体会計を適用する試み

むすびにかえて

問題の所在

周知のとおり、日本では急激な少子化に伴い、学校法人が経営する私立大学は定員確保に苦慮している。2023年度は私立大学のうち過半数の大学はすでに定員割れの状態になっている。現在までのところ実際に閉校した大学数自体はさほど多くないものの、学校法人の将来はおおいに懸念されるところである。こうした実状を反映して大学に対する社会からの関心はますます強くなっており、これに応える形で各大学は情報開示を進めてきた。

(峯岸 2007)は、学校法人が財務情報を公表する意義として、「少子化に伴う学生生徒数の減少から経営に行き詰まる学校法人が出始め、今後も予想されることから、在学生、保護者、及び教職員等の利害関係者に、学校法人の財務情報を提供することが、社会的に求められてきていること、また、公共性が高い法人としての学校法人が、自らの説明責任を果たし、利害関係者の理解と協力をいっそう得られるようにしていく必要があること¹」をあげている。

¹ 峯岸正教「学校法人の財務分析における財務分析に関する一考察」『埼玉学園大学紀要(経営学部篇)』第7号、2007年12月。

また、大学の情報公開についてのルール作りの方も整備されてきた。ただし、近年進められてきた情報公開の多くは教育情報についてのものである。大学が公表する情報には大きく分けて財務情報と教育情報があるが、本稿ではこのうち財務情報を対象とする。

ところで、学校法人の財務情報は多くの大学においてホームページ上で公開されており、誰でも目にすることができる。また、学校法人に係る会計基準である学校法人会計基準も改訂された。この改訂により学校法人が作成する計算書類の理解可能性は一定程度向上したといえる。

しかし、上記のような整備がなされてきたにも関わらず、学校法人の財務情報に対する一般社会の関心は依然として高いとはいえない。この理由としては、学校法人会計基準の計算規定が難しい点もあるだろうが、そもそも大学が提供する情報と一般社会の情報ニーズとが合致していないことも考えられる。

現在、学校法人の財務情報は、学校法人会計基準というルールに則り作成される計算書類が主なものとなる。この学校法人会計基準はそもそも外部者へ会計情報を提供すること(いわゆるアカウンタビリティ)を指向したものではない。また、学校法人会計基準は企業会計方式を導入したことを特徴とするが、これは主として学校法人自体の存続性を指向したものである。

一方、近年の日本の非営利法人会計の動向として、日本公認会計士協会が学校法人を含む他の非営利法人(社会福祉法人等)に係る会計基準との共通化を模索している点があげられる。そして非営利法人会計共通化においても、企業会計方式が取り入れられようとしている。しかし、非営利法人を全て一括りにしてしまうと、各非営利法人の特性が軽視されてしまうおそれがある。そこで各非営利法人の特性に沿った会計処理を考えていくことも重要であると思う。

そこで、本稿ではまず、非営利法人会計の共通化の流れの中、非営利法人の会計主体論と収入構造の2点から考察を行う。会計主体論については営利企業会計の会計主体論に触れた後、非営利法人会計の会計主体論について見ていく。また、収入構造については日本の非営利法人の実状から見ていきたい(I)。次に、学校法人を消費経済体と見る見解について検討したい。さらに、学校法人会計に消費経済体会計を適用することについて考察していきたい(II)。最後に学校法人に消費経済体を適用することを試みてみたい(III)。

なお、本稿で検討の対象とするのは、私立学校を設置・運営する学校法人であるが、この学校法人には幼稚園のみを有する小規模なものから大学まで有する大規模なものまである。このうち本稿では大学を有する大規模な学校法人を対象とする。そこで以下では学校法人という場合には、大学を有する学校法人のことを指す。

また、日本では、組織上学校法人が大学を経営するという構造になっている。このため、学校法人の教育機関としての大学を含み法人本部までを包括する場合には「学校法人」と呼称することにする。また、教育機関としての大学のみを指す場合には「大学」、法人本部のみを指す場合には「学校法人側」とそれぞれ呼称することとする。また、引用の原文で「非営利組織」となっているものも本稿では「非営利法人」に統一する。

I 非営利法人会計について

(1) 非営利法人会計の会計基準の共通化

(1)－1 非営利法人の「非営利性」

本章では、まず会計学で議論されている非営利法人の「非営利性」について見ていくこととする。

(日本公認会計士協会 2008)によれば、非営利法人の「非営利」とは事業活動の目的として営利を追求しないことと定義している²。ここで「営利を追求しない」とは、組織の活動を通じて公益又は共益に資することをいう。それゆえ、非営利法人の資源提供者側も資源提供行為に対する法人からの見返りとして経済的利益を期待せず、法人自身も資源提供者に対してそのような見返りとなる経済的利益を生み出し、還元することを予定していない³。

なお、非営利法人には、「公益性」を有するものと「共益性」を有するものがある。「公益性」を有する法人としては、学校法人、社団法人・財団法人、社会福祉法人、宗教法人、医療法人、特定非営利活動法人などがある。他方、「共益性」を有する非営利法人としては、共同組合、労働組合などがある⁴。

ところで日本公認会計士協会は、これまで非営利法人会計基準共通化に向けた報告書を公表してきた⁵。それは非営利「法人形態による差異を解消し、わかりやすく、一貫した非営利組織会計の枠組み構築を実現する⁶」という方針に基づいている。

以上のことを踏まえ、次に非営利法人の「非営利性」を如何にして会計上反映させるかについて見ていく。まず、非営利法人には寄附金の受け入れといった「非交換取引」がある。ただし、この点について(日本公認会計士協会 2008 年)は「非営利活動に係る取引」を「非交換取引」・「対価性のない取引」として定義した場合、非営利活動を行う法人の範囲は著しく限定され、非営利法人として位置付けられる法人は著しく少数となるという⁷。日本公認会計士協会のこの指摘は、日本における非営利法人の収入に占める寄附金の金額や割合は少ないという実態を反映したものといえよう。

² 日本公認会計士協会 非営利法人委員会研究資料第 3 号「非営利法人会計の現状と展望」2008 年 9 月 2 日、3 頁。

³ 日本公認会計士協会・非営利組織会計検討会「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・モデル会計基準に提案－」2019 年、11 頁。

⁴ 日本公認会計士協会(2008) 前掲、3 頁。

⁵ 日本公認会計士協会、非営利法人委員会研究報告書、第 25 号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」2013 年 7 月 2 日。

⁶ 日本公認会計士協会(2013) 同上、V 頁。

⁷ 日本公認会計士協会(2008) 前掲、3 頁。

その上で、日本公認会計士協会は会計上非営利法人の「非営利性」を反映する特徴点として、「剰余金の分配」を目的としない点をあげている⁸。このことから、非営利法人であっても、営利企業と類似の事業活動を行うこと自体は、営利企業と非営利法人との会計上の相違点とはならないことになる。

次に、このように種々の非営利法人を一括的に取り扱って会計基準を共通化していくやり方に反対した杉山の見解を取り上げたい。

(1)－2 非営利法人と一括りに解釈することへの批判

(杉山1976)は、非営利法人という用語について、「非」の営利法人という定義の仕方は、消極的な定義と言わねばならず、個々の非営利法人の活動内容まで踏み込んだものとは言えないと批判した⁹。

そして、非営利法人の代案として(杉山1976)は、個別経済体をそれが果たすべき機能に対する社会の一般の倫理観を基準とし、生産経済体と消費経済体に類別することを提案した¹⁰。なお、杉山は消費経済体のことを、単に財を消費するだけの存在ではなく、「生命の生産の場」であるとした¹¹。

この杉山の見解に関連して、(酒井2007)もいったん設立された非営利組織は、その設立自体に目的意識がはたらいっている点を指摘している¹²。

多様な設立目的がある非営利法人に対し、会計上共通化させようとする基本方針を端的に表現すると、「企業会計方式の導入」である。それではなぜ「企業会計方式の導入」であるのか。この問いに関して次の2点を取り上げていきたい。一つは非営利法人会計主体論の議論の際における企業会計の会計主体論からの影響であり、もう一つは非営利法人の収益構造についてである。次にこれらについてそれぞれ見ていきたい。

(2) 会計主体論について

(2)－1 企業会計の会計主体論の概要

本節では、非営利法人の会計主体論を見る前段階として、まず企業会計の会計主体論をみておきたい。これは非営利法人の会計主体論は、営利企業のものとの対比から論じられることが多く、非営利法人会計の会計主体論に触れる際に必要であると考えたからである。

営利企業会計の会計主体論について、(齋藤2010)は、現在においても「会計主体論が会計の基礎的前提であることに変わりはない」と述べている¹³。さらに、(小宮1992)は、会計主体論は一般には「企業をどのよう

⁸ 日本公認会計士協会(2008) 同上、3頁。

⁹ 杉山学「アメリカにおける消費経済体会計の動向」『青山経営論集』第11巻第2号、1976年、168頁。

¹⁰ 杉山学(1976) 同上、168頁。

¹¹ 杉山学(1976) 同上、168頁。

¹² 酒井治郎「会計主体論の研究序説」『立命館経営学』第46巻第4号、2007年11月、65頁。

¹³ 齋藤雅子「概念フレームワークと会計主体」『大阪産業大学経営論集』第11巻第2号、2010年、58頁。

に見るか」という「企業観」にも関する議論でもあるという¹⁴。このように、会計主体論が「企業観」に関わるものであるなれば、そのことは非営利法人にあてはまると言えよう。

ところで、営利企業の会計主体論には現在までいくつかの理論が存在している。その主なものをあげると、所有主理論、代理人理論、エンティティ理論、企業体理論、資金理論といったものがある¹⁵。これらの会計主体論の中でも、(齋藤2010)は所有主理論とエンティティ理論が、会計の基礎的前提として中心的な理論となっているという¹⁶。

このうち所有主理論について、(久松1980)は、企業を資本主(株主)によって所有されるものとして、資本主の立場に立って会計を行うとする考え方であり、個人企業や所有と経営の一致している株式会社に適合する。そして、この所有主理論は、企業とその所有主とが一体のものと考えられ、－(中略)－ 企業の資産は資本主の財産であり、また企業の負債は資本主の債務であり、損益は資本主の投下資本または引出以外の諸取引から生ずる正味財産の増減額であるという¹⁷。

この所有主理論は株式会社の法的側面を強調して、株式会社の所有主が株主であるという点に着目した見解である。しかし、時代が進むと株式会社が発展し、「所有と経営の分離」が見られるようになると、所有主理論で全てを説明することには限界が認められ、これに代わってエンティティ理論が登場するようになった。このエンティティ理論について、(久松1980)は、株式会社それ自体が権利を持つ人格とする立場から出発している理論であるという¹⁸。さらに(久松1980)は、今日の企業は所有と経営が分離しているため、企業はその所有主とは別個の存在になってきていること、企業がそれ自体の法人格をもってきていること、そして経営規模やその活動範囲の拡大によるその公共的な性格の増大に伴い利害関係者として単に資本主(所有主)のみでなく、債権者、従業員、消費者、国家等も含めなければならなくなってきている点を指摘した¹⁹。このエンティティ理論は、現在の株式会社の実態を重視した見解といえる。

かつては営利企業の会計主体論について、所有主理論とエンティティ理論との間で論争が交わされていたが、現在では、営利企業の実態に則したエンティティ理論が主流となっている。

ところで、こうした会計主体の違いは会計実務に直接どのような影響を与えるのであろうか。本稿では、①純資産会計、②課税、③アカウンタビリティの3点から考えていきたい((表1)参照)。

¹⁴小宮靖夫「会計における基本的前提としての会計主体」『立教経済学研究』第46巻第2号、1992年、81頁。

¹⁵齋藤雅子(2010) 前掲論文、54頁。なお、本稿では企業体理論とエンティティ理論とを同一のものとして捉え、エンティティ理論に統一している。

¹⁶齋藤雅子(2010) 同上、54頁。

¹⁷久松治夫「会計主体論における資本概念の性格」『駒大経営論集』第11巻第2・3号、1980年2月、300頁。

¹⁸久松治夫(1980) 前掲論文、300頁。

¹⁹久松治夫(1980) 同上、302頁。

表 1 会計主体論が会計実務に与える影響

①	純資産の会計処理(株主不存在)
②	課税のあり方(非課税法人)
③	アカウンタビリティ

(表1)の①に関して(友岡2020)は、いかなる会計主体論を選択するかによって、純資産の会計処理方法が選択される点を指摘している²⁰。また(春日2023)は、利益及び残余財産の帰属する主体が誰であるかの理解によって、資本の概念が変化するという²¹。

次に(表1)の②に関して、課税の点では会計主体論の違いによって、受取配当金の益金不算入に関する議論がある²²。

最後に(表1)の③のアカウンタビリティについてであるが、(若杉1981)はアカウンタビリティのことを「行動主体が、利用を認められている資源を保全し、有効に利用することによって責任の一端を全うしなければならないと同時に、行動に関する事実や、その結果の状態をディスクローズすることによって初めて解除される責任²³」としている。

上記3点のうち、学校法人についてあてはめてみると、①については非営利法人にはそもそも株式が存在しないため、株主によって純資産(資本)の概念が変化することはない。②についても本稿で取り上げる学校法人のような非営利法人は非課税法人であるため関係してこない。それゆえ、③のアカウンタビリティのみが関わることとなる。そこでアカウンタビリティに関連して非営利法人の会計主体論を次に見ていきたい。

(2)－2 非営利法人の会計主体論の特徴

本節では非営利法人の会計主体論をアカウンタビリティの点から見ていきたい。

非営利法人のアカウンタビリティについて、(日本公認会計士協会2019)は、非営利法人も営利企業と同様に資源提供者及び債権者に代表されるステークホルダーの意思決定に有用な情報提供が求められるという。さらに、非営利法人はこれに加えて非営利法人に提供された資源をどのように利用したかについての説明責任を果たすことも求められるとする²⁴。この点は、非営利法人共通のアカウンタビリティといえよう。ただし、日本公認会計士協会同報告書は、各非営利組織の組織特性を考慮するにあたり、組織目的に着目することにも言及している。これは非営利法人の設立目的は、資源提供者の資源提供目的と表裏一体であり、財務

²⁰ 友岡賛「会計主体論の存在意義」『三田商学研究』第63巻第3号、2020年8月、9-10頁。

²¹ 春日克則「非営利法人における会計主体論と利益計算－非営利法人に対する収益事業課税の基礎的考察－」『九州情報大学研究論集』25号、2023年3月、11頁。

²² 品川芳宣「法人税性格論の史的考察－配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡」『税大ジャーナル』第7号、2008年2月、34頁。

²³ 若杉明『企業会計の論理』国元書房、1981年、7-8頁。

²⁴ 日本公認会計士協会(2019) 前掲、14頁。

報告の最も重要な基礎概念である財務報告目的やステークホルダーの情報ニーズに影響するためであるという²⁵。

さらに、(日本公認会計士協会 2019)は、非営利法人の特徴として税金を原資とする補助金を受け取ることもあり、国民や地域社会も広義に資源提供者として位置付けられることも指摘している²⁶。学校法人についていえば、毎会計年度に経常費補助金を受け入れているため、この指摘は学校法人にも該当する。

以上から非営利法人特に学校法人についてのアカウンタビリティは、営利企業と同様に利害関係者に対するものに加えて、非営利法人共通の者もの、各非営利法人固有(学校法人固有)のもの、国民・地域社会に対するものというように重層化しているといえる。そしてこのアカウンタビリティは会計主体論の違いにより影響を受けるわけである。それでは、非営利法人の会計主体論はどのようなものとして捉えられているかを次に見ていく。

非営利法人には株主のような法人の所有者がいないため「企業会計における会計主体論のうち、資本主理論と代理人理論が適用されないことになる。非営利会計における会計主体としては、非営利組織(法人)が、すべての利害関係者からなる社会的公器とみなした場合の組織それ自体か、すべての利害関係者から独立した存在とみなした場合の組織それ自体となる²⁷」という見解が有力である。さらに、(酒井 2005)は、このエンティティ理論を「所有者から独立して存在し、その株主が資本たる資金のひとつの源泉である²⁸」という「企業の現代的見方」に通じており、非営利法人にもあてはまる会計主体論として支持している。

ここまで整理すると、非営利法人会計共通化の方針である「企業会計方式の導入」に基づき、会計主体論からは非営利法人会計にも企業会計のエンティティ理論の適用が可能とされる。しかし、アカウンタビリティについては前述したとおり非営利法人はより重層的なものとなっている。この点について考察をする必要があろう。

さらに、日本の非営利法人の会計基準は、従来「法人形態及び行う事業の特殊性を考慮した上で、所轄庁の指導監督目的に則して設定されて²⁹」いたわけである。ここからも各非営利法人の特性についても踏まえる必要があるのではなかろうか。

次に、非営利法人の収入構造について見ていきたい。

(3) 非営利法人の収入構造

²⁵ 日本公認会計士協会(2019) 同上、11 頁。

²⁶ 日本公認会計士協会(2019) 同上、14 頁。

²⁷ (公益社団法人)非営利法人研究学会編『非営利用語辞典』全国公益法人協会、2022 年。

²⁸ 酒井治郎「営利企業と非営利組織体の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、37 頁。

²⁹ 日本公認会計士協会(2008) 前掲、2 頁。

(日本公認会計士協会2019)は、非営利法人を財務資源源泉の違いによって分類する方法を紹介している。これはアメリカの非営利組織会計に関する報告書いわゆる「アンソニー報告書」に記載されたものからの引用である。

それによれば、非営利法人を財務資源源泉の違いからビジネス型(独立採算型、Aタイプ)とノンビジネス型(寄附・補助金依存型、Bタイプ)とに分類している。

しかし、(日本公認会計士協会報告書2019)は、両者の区分は概念的には認められても、実際のところその「境界はあいまい」であり、またビジネスとノンビジネスの両方の特性を持つ非営利法人も存在するため、非営利法人を対象とする財務報告の枠組みが、営利企業に見られる経済活動にも適用可能な形で設計されることが必要であるとした³⁰。さらに前述したとおり、日本の非営利法人は寄附金の割合が少ない。これらのことから、非営利法人会計の企業会計方式の導入が進んでいったといえよう。

一方で、(日本公認会計士協会2013)は、非営利セクター全体として法人の収入構造や組織的力量に多様性があることは自然なことであるが、法人形態の違いによって差が生じている事実については、制度的要因によるものなのか、事業特性によるものか検討が必要とも述べている³¹。このことから学校法人についても他の非営利法人との差異を検討する必要があると出てくる。

そこで次章は、学校法人について非営利法人としてではなく消費経済体と見る見解を取り上げて、学校法人会計を検討してみたい。

II 消費経済体と学校法人会計

(1) 消費経済体と生産経済体

本章ではまず、「消費経済体」という概念から述べていきたい。

消費経済体という概念は、学校法人会計基準制定に主要な役割を果たした高橋が、当該会計基準制定のずっと以前に述べていたものである³²。高橋は(高橋1950)で「経済生活の目的は、財を消費して人間生活の維持・向上を図るものと、この人間生活の維持向上のために消費される財を生産し、提供するものと二種に統轄され、個々の経済生活は、これに従って前者を消費経済で後者を生産経済として類別されうる³³」と述べた。その上で、消費経済体を生産経済体が生産した財を消費して人間生活の維持・向上を図る集団であると定義付けた。そして、この消費経済体の基本形は家庭(家計)であるとした。他方、生産経済体の基本形は営利企業とされる。ただし、両者は別個に存在するのではなく、互いに補完する関係にある。つまり、どちら

³⁰ 日本公認会計士協会(2019)前掲、11-13頁。

³¹ 日本公認会計士協会(2013)前掲、5頁。

³² 高橋吉之助「會計の本質と機能」『三田学会雑誌』第43巻第2号、1950年、46頁。

³³ 高橋吉之助(1950)同上、46頁。

か一方が欠けたら他の一方も成り立たなくなってしまう。ところで高橋がこのように経済体を二区分した理由は、両者には会計処理に違いがあるためである。次にこの点について見ていく。

生産経済体の基本形として営利企業があり、営利企業には発生主義に基づく企業会計が適用される。生産経済体の資金の流れは、収益獲得のために先に支出を行ない(犠牲を支払い)、その支出の対価として資金を受け入れ、犠牲分の回収とともに利潤の獲得を行なう。このように営利企業の資金の流れは、支出と収入を繰り返す言わば「循環運動」であるといえる。

他方、消費経済体会計には現金主義が適用される。消費経済体の資金の流れは、まず先に収入を他者から得て、それからその収入の範囲内で必要なものを購入するために支出するというものである。支出を続けてやがて資金が枯渇すると、また新たな資金が消費経済体に補充される。つまり、消費経済体の資金の流れは、収入→支出、収入→支出の一方向という言わば「直線運動」の繰り返しといえる。

このように両者で資金の流れは大きく異なっている。そのため、会計処理上もこの違いを反映し、異なった取り扱いをする((表2)参照)。

表2 消費経済体と生産経済体との比較

	消費経済体	生産経済体
活動内容	財の消費	財の生産
代表例	家 庭	企 業
活動目的	生命生産の場	利潤追求
会計方法	現金基準(収入・支出)	発生基準(収益・費用)

次に学校法人を消費経済体として見る見解について検討していきたい。

(2) 消費経済体としての学校法人

本節では、学校法人は消費経済体であるかどうかに関して見ていきたい。これに関し学校法人会計基準の作成委員の一人である土田は、学校法人が消費経済体に該当すると主張した³⁴。土田は(土田1973)にて、先の高橋と同様に消費経済体の基本形は家庭であるとした。その上で学校もまた消費経済体に該当するとした³⁵。その根拠は、学校(特に小学校)は、本来家庭で果たすべき子どもへの教育を行う場であり、学校は「家庭機能の外部化」した存在であるという考えに基づく。さらに、土田は大学についても小学校の延長線上にあるものと位置付け、大学も消費経済体であると結論づけた。

他方、高橋は大学を消費経済体に該当するかどうかについては明確に述べていない。ただし、高橋は(高橋・村山1968)の中で、大学が消費経済体とする見解が存在することについては触れている。それは次のよう

³⁴ 土田三千雄「消費経済体会計の本質」『青山経営論集』第18巻第1・2号、1973年9月、156頁。

³⁵ 土田三千雄(1973)同上、156頁。

である。「学校法人は、しばしば消費経済の名のもとによばれているが、さればとってその事業活動の遂行に不可欠の手段となるべき資産を消費しきって、法人自体に消滅を招いていいはずのものではない³⁶⁾」。

ここから、高橋は大学が消費経済体か否かという理論的側面よりも、大学そして学校法人を維持させるという実務的側面を優先させた点が見受けられる。

ところで、前述したように土田は、(土田1967)にて、消費経済体を単に財を消費するだけの存在ではなく、「生命の生産を行う場」と位置付けている³⁷⁾。つまり、土田は消費経済体の代表例である家庭は、財を消費することによって子どもを育て、社会的な意義を有するとした。しかし、このように消費経済体を「生命生産の場」であるとする見解に立てば、学校のうち小学校については同意できても、大学まで含めることについては違和感を感じる場所である。なぜなら、大学で行う教育はもはや「家庭機能の外部化」とはいえないからである。さらに、現行の民法の規定では、満18歳で成人となるため大学生は全て入学時点でもうすでに成人している。それゆえ、「生命生産の場」と言えるか疑問に感じるのである。

しかし、それでもなお大学を消費経済体と位置付けることは可能であるように思う。そのためには、大学を「生命の生産を行う場」以外の存在と把握することが必要になる。例えば、大学を「人材育成の場」と考えることも可能ではないだろうか((表3)参照)。

表3 消費経済体としての家庭、小学校、大学の比較

	家 庭	小学校	大 学
構成員	家 族	教員・児童	教員・学生
特 徴	生命の生産を行う場		人材育成の場
集 団	基礎集団	機能集団 (家庭機能の外部化)	機能集団
機能集団の目的	教育機関		
活動内容	生活・教育など	教 育	教育・研究・社会貢献
会計上の特徴	現金基準		学校法人会計基準

次に会計の側面から学校法人を消費経済体と見ることについて論じていきたい。

(3) 学校法人会計基準の問題点と消費経済体会計の可能性

現在学校法人に係る会計基準として「学校法人会計基準」があるが、当該会計基準に対してはこれまでさまざまな議論がなされてきた。そこで学校法人会計基準から消費経済体会計への適用可能性を検討する上で、次の2点を取り上げることとしたい。

1点目は、学校法人会計基準が学校法人の予算制度の特質を重視していない点である。

予算制度自体は学校法人以外の他の非営利法人でも採用されている。ところが、学校法人の予算制度は他の非営利法人のものと比べて次のような特徴が見られる。

①収入が先行しその後支出が行われる点

³⁶⁾ 高橋吉之助・村山徳五郎『学校法人会計基準の理論』国元書房、1968年、69頁。

³⁷⁾ 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、6頁。

②学納金の受納の確定性が高い点

③特に四年制大学の場合、4年間という長期間にわたり収入の見通しが立つ点

ここに掲げた学校法人の予算制度の特徴点は、学校法人の消費経済体的側面を補強するものといえよう。すなわち、学校法人は確定的な学納金収入の長期間にわたる見通しがきくため、学校法人は安定的に収入を受け、その収入に基づき支出することができる。この点は、前述した消費経済体の資金の流れと合致している。これに関連して、(醍醐1976a)は企業会計方式を導入している学校法人会計基準に対して次のように批判している。「論理の断絶の多くは測定対象選定の誤謬、すなわち、学校法人の収支活動に本来ないところの費用－収益の因果的循環運動があるかの如く観念し、それを措定しようとした点に帰せられる³⁸⁾」。

2点目は、学校法人会計基準が固定資産の取得資金確保という会計外の財務活動の領域まで踏み込んでしまった点である。この点について(醍醐1976b)は、学校法人会計基準に係る「評価の真の分岐点は、実体資産維持を収益費用均衡の問題ととらえて会計の領域にもちこむべきなのか、あるいは、それを断続的な投資活動の問題ととらえて財務の領域にゆだねるべきなのか³⁹⁾」と述べ、学校法人会計基準が減価償却制度を導入することにより財務活動に関わるこの是非は重要な論点であると指摘した。

学校法人(とりわけ大学を有する法人)は、大きな基本財産(固定資産)を有している。この固定資産のうち償却性資産についてはやがて建替更新が必要となってくる。学校法人は建替更新に係る資金をどのように捻出するかという課題に直面する。そこで、学校法人会計基準は会計基準に減価償却制度を導入し、減価償却による内部金融効果という財務効果を持たせた。つまり、学校法人会計基準は、固定資産の建替更新に係る資金確保のための「政策的なルール」であるといえる。しかし、この方法は学校法人の特性に照らし合わせ、果たして妥当かどうかという問題は依然として残されている。

ちなみに、今述べたような学校法人会計基準の企業会計方式導入アプローチとは別に、学校法人につき企業会計のような「資本取引」を導入すべきという見解もある。(酒井2005)は「企業会計での資本取引に類似する取引が公益法人のような非営利組織体の会計に欠かせないといわなければならない⁴⁰⁾」と述べている。この理由として「非営利組織体の設置(および規模拡大)の段階での核になる財産として受け入れる寄附－(中略)－については、その収益性を否定し、(収益としての)正味財産の増加とは区別し、株式会社設立時(および増資時)に不可欠な資本金に相当する資本金と解する余地⁴¹⁾」がある点を挙げている。しかし、この見解は設立時の寄附による分は「資本取引」であるとしても、設立後の規模拡大に係るものは、寄附によるものか学納金によるものかによって、「資本取引」または「損益取引」と変わってしまう点には留意する必要があるう。

³⁸⁾ 醍醐總「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12月(2)、88頁。

³⁹⁾ 醍醐總「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(1)、99頁。

⁴⁰⁾ 酒井治郎(2005)前掲論文、43頁。

⁴¹⁾ 酒井治郎(2005)同上、42頁。

それでは次に、先に触れた日本公認会計士協会の報告書による非営利法人の分類と消費経済体との関係について見てみたい。

前章で取り上げた日本公認会計士協会の報告書によると、非営利法人を独立採算型と寄附・補助金依存型と分類している。つまり、予算制度の有無については考慮されていない。しかし、前述のように学校法人にとっては予算制度が重視されるので、予算制度の有無によってさらに「Cタイプ」というのも考えられよう。そしてこの「Cタイプ」が消費経済体といえ、学校法人もここに含まれると考えられる((表4)参照)。

表4 非営利法人の分類

事業型	Aタイプ
寄附・補助金依存型	予算制度なし Bタイプ
	予算制度あり Cタイプ(学校法人)

※日本公認会計士協会の文書は、「Cタイプ」に該当する非営利法人には言及していない。

次に、非営利法人と消費経済体との比較及び学校法人の位置付けについて表で記す((表5)及び(表6)を参照)。

表5 非営利法人と消費経済体との比較

	非営利法人	消費経済体
捉え方	営利目的でない(営利目的以外の目的を有する)法人として	生産経済体が生産した財を消費する経済体
反対概念の組織体	営利企業	生産経済体
用いられる会計制度	発生主義会計の適用可	現金主義会計
	(ただし剰余金の分配はしない)	

表6 学校法人の位置付け

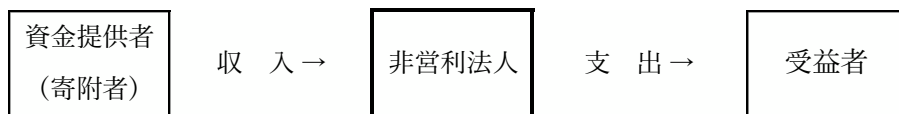
営利法人	営利企業	生産経済体
非営利法人	事業活動を行う非営利法人	
	学校法人	消費経済体

次章では、学校法人に消費経済体会計を適用してみたい。

Ⅲ 学校法人会計に消費経済体会計を適用する試み

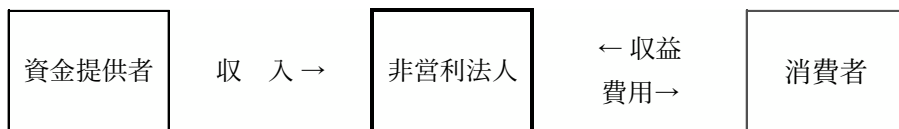
まず、一般に非営利法人の資金調達、資金提供者(寄附者)から受けた寄附金を受け入れて、受益者に対して公益活動を実施するという流れになっている((図1)参照)。

図 1



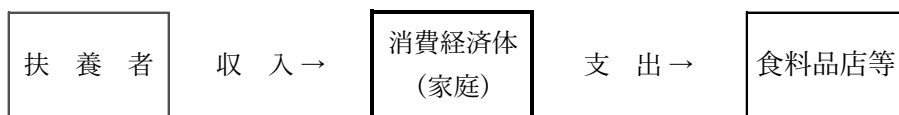
ただし、非営利法人の中には寄附金だけでは資金的に不十分であり、それを補うために事業活動を行うものもある((図2)参照)。

図 2



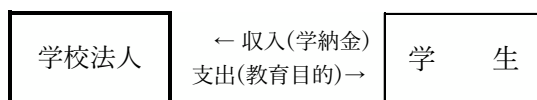
次に、学校法人に消費経済体の会計をあてはめる前段階として、家庭を消費経済体会計にあてはめてみる。なお、消費経済体会計とは収入・支出に基づく現金主義会計のことである。それゆえ、資金の流れは(図3)のようになる((図3)参照)。

図 3



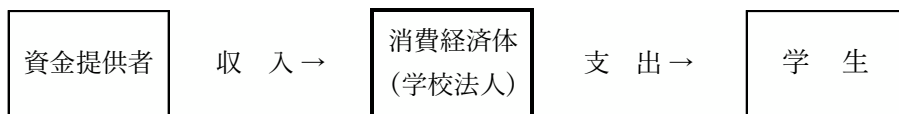
ここで、学校法人会計基準に基づく資金の流れを示すと(図4)のようになる((図4)参照)。

図 4



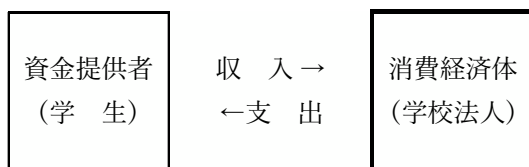
さらに、学校法人を消費経済体として捉えたと(図5)のようになる((図5)参照)。

図 5



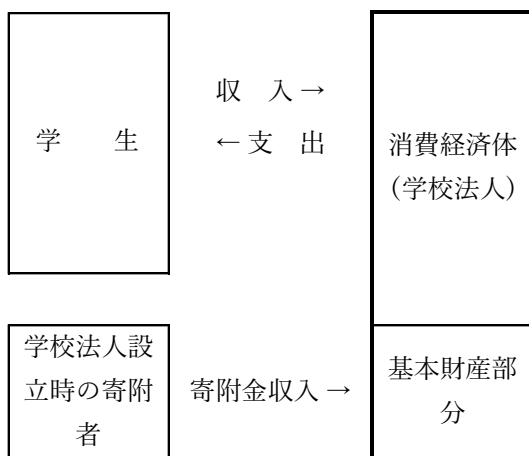
ところで、日本の学校法人は収入の大部分を学納金に依存している。つまり、先の(図5)における資金提供者は、資金提供者=学生となる。よって、(図5)を(図6)のように変更する((図6)参照)。

図 6



ただし、学校法人設立当初には学生はまだ存在していない。そこで篤志家から寄附により大学の基本財産を取得したとすると(図7)のようになる((図7)参照)。

図 7



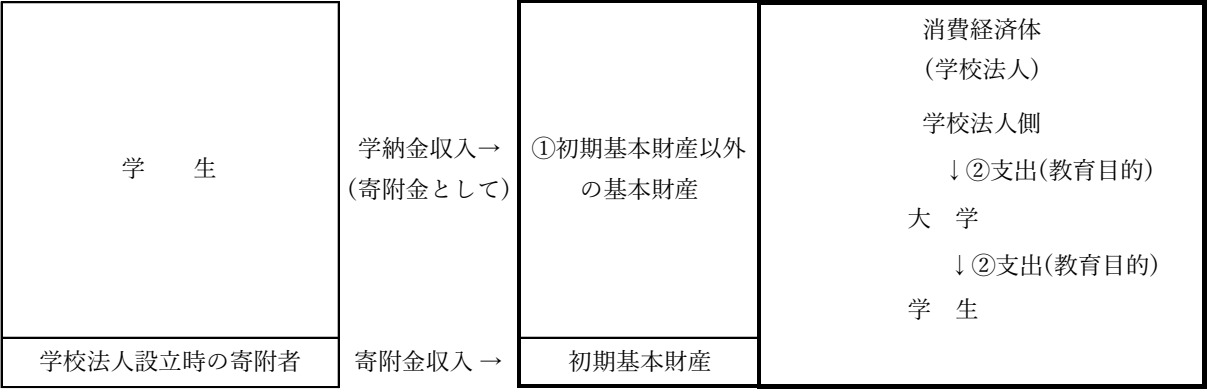
さらに、学校法人に消費経済体会計を適用するにあたっては、次の3点も留意する必要があると思われる((表7)を参照)。

表 7 学校法人を消費経済体と捉える際の留意点

1	日本では学校法人が大学を運営しており、学校法人側と教育機関としての大学を分けて考える必要がある点
2	学生は最終的な消費者である一方で「消費経済体の構成員」でもある。生産経済体(企業)では財(製品)を製造する工員(従業員)は生産経済体の構成員である。この点につき平仄を合わせる必要がある点
3	学納金収入は授業の対価(収益)としてではなくいったん「寄附」と認識する点。

上記のことをまとめると(図8)のようになる((図8)参照)。

図 8



※学納金収入は寄附金として取り扱い、その使途は①と②に振り分けられる。

学校法人は学校法人会計基準に則り、減価償却制度を導入して建替更新用の資金を工面している。しかし、減価償却制度導入によって学校法人の特性が反映されなくなってしまうなら、それは本末転倒である。実際、学校法人会計基準に準拠する方法も消費経済体会計を適用する方法も、日本の学校法人の多くで学納金に依存せざるを得ない点は変わらない。そうであるなら、特徴的な予算制度を持つ学校法人の特性を反映する消費経済体会計の適用について、検討余地はあるように思う。また、この検討は学校法人のアカウンタビリティを考える上でも重要と思われる。

むすびにかえて

本稿は、学校法人会計を取り上げ、学校法人会計については現行学校法人会計基準のような企業会計方式の導入よりも、消費経済体会計を考えていくことの優位性について検討した。

近年日本においては、学校法人を始め種々の非営利法人会計を共通化させる動きがあるが、その際、企業会計方式の導入がなされようとしている。

この理由としては、まず日本において営利企業の会計主体にエンティティ理論が主流と言われており、このエンティティ理論は非営利法人の会計主体論として受け入れられやすい点がある。さらに、非営利法人の収入構造の側面から非営利法人には独立採算型と寄附・補助金依存型があるとしつつも、日本では寄附金収入が少ないため事業活動収入が中心となっており、この実態を反映させるため必然的に営利企業会計が導入されていく傾向にある。

しかし、非営利法人という定義は「非営利」(営利目的でない)という消極的な側面から一括で見えてしまい、各非営利法人の特性が軽視されかねない。とりわけ、学校法人は特徴的な予算制度(長期的に確定的に収入額が見込まれ、その収入額の中で支出額が決定される)を有している。近年の非営利法人会計の動向はこの

点が見過ごされており、元々企業会計方式を導入した学校法人会計基準につき見直し作業をすることもなく、そこに上書きする形でさらに企業会計方式による共通化がなされようとしている。

そこで本稿では、学校法人を非営利法人としてではなく消費経済体として捉えて、消費経済体会計を学校法人に適用させることの可能性を検討した。

学校法人は所有している大規模固定資産に対する建替更新用の資金を工面することが課題となるが、減価償却費の計上は学納金獲得のための犠牲分(コスト分)と解釈されてしまう。そこで、この対処方として学納金を学校法人に対する寄附金収入と解釈するのである。つまり、学納金を固定資産に係る資金のための寄附と見るのである。

学校法人会計に消費経済体会計の適用を試みる意義は、学校法人の特性を反映した会計処理を考えていくことにある。また、学校法人の特性を捉えることは学校法人の会計主体論を決定し、ひいては「学校法人におけるアカウンタビリティ」にも深く関わってくることにつながる。

そこで次の課題として、学校法人を消費経済体と捉えた場合の当該法人のアカウンタビリティについて考察していきたい。

【参考文献】

- 加藤盛弘・荒川邦寿(1972)「『学校法人会計基準』の性格と学費値上げ」『経済評論』第21巻第2号。
- 春日克則(2023)「非営利法人における会計主体論と利益計算－非営利法人に対する収益事業課税の基礎的考察－」『九州情報大学研究論集』25号。
- 小宮靖夫(1992)「会計における基本的前提としての会計主体」『立教経済学研究』第46巻第2号。
- 齋藤雅子(2010)「概念フレームワークと会計主体」『大阪産業大学経営論集』第11巻第2号。
- 酒井治郎(2005)「営利企業と非営利組織体の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。
- 酒井治郎(2007)「会計主体論の研究序説」『立命館経営学』第46巻第4号。
- 品川芳宣(2008)「法人税性格論の史的考察－配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡」『税大ジャーナル』第7号、2008年2月。
- 杉山学(1976)「アメリカにおける消費経済体会計の動向」『青山経営論集』第11巻第2号。
- 醍醐總(1976(1))「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。
- 醍醐總(1976(2))「学校法人会計の課題と理論」『オイコノミカ』第13巻第1号。
- 高橋吉之助・村山徳五郎(1965)「『学校法人会計基準』について」『會計』第87巻第6号。
- 高橋吉之助・村山徳五郎(1968)『学校法人会計の理論』国元書房。
- 友岡賛(2020)「会計主体論の存在意義－会計学の基本問題〔Ⅲ〕(6)－」『三田商学研究』第63巻第3号。
- 日本公認会計士協会(2008)非営利法人委員会研究資料第3号「非営利法人会計の現状と展望」。
- 日本公認会計士協会(2013)非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」。
- 日本公認会計士協会(2019)非営利組織会計検討会「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・モデル会計基準提案一」。

久松治夫(1980)「会計主体論における資本概念の性格」『駒大経営論集』第11巻第2・3号、1980年2月。

(公社)非営利法人研究学会編(2022)『非営利用語辞典』全国公益法人協会。

峯岸正教(2008)「大学新增設における設置財源に関する一考察」『埼玉学園大学紀要(経営学部篇)』第8号。

峯岸正教(2007)「学校法人の財務分析における財務分析に関する一考察」『埼玉学園大学紀要(経営学部篇)』第7号。

守永誠治(1976)「学校法人の監査制度」『青山経営論集』第11巻第2号。

吉田寛(1981)「アカウントビリティの社会的基礎」『會計』第119号。

若杉明(1981)『企業会計の論理』国元書房。