

日本の学校法人会計基準における使途制限の表示 —米国との比較—

小野 正芳
(日本大学 教授)

本稿では、米国の非営利組織会計基準（以下、Topic958）における使途制限の表示と比較して、日本の学校法人会計基準（以下、『基準』）の特徴を検討した。Topic958では、資源提供者による使途制限が貸借対照表の純資産（貸方）で表現される。一方で、『基準』では、資源提供者による使途制限が貸借対照表の資産（借方）で表現されるだけでなく、学校法人による使途制限が貸借対照表の純資産における基本金（貸方）に反映される。

つまり、『基準』は、資源提供者による使途制限について、それを示す場所に違いはあるものの、Topic958と同等の情報内容を有しているといえる。むしろ、複数の使途制限（資源提供者の意図だけでなく、学校法人の意図も表示する）を示すことができる点で、『基準』はTopic958よりも多くの情報内容を有するといえる。

また、『基準』はTopic958の問題点である維持すべき状態にある資源の使途制限を解除しない。『基準』は当該資産の使用が終了するまで基本金を取崩すことはなく、かつ、当該資産の使用中は当該資産が貸借対照表に計上されているため、当該資産およびその取得資源が貸借対照表において明示される。その点で、『基準』はTopic958を上回る情報内容を有している。

The presentation of donor restriction in the Japanese Accounting Standards for Educational Corporations –The comparison with US–

Masayoshi Ono
(Professor, Nihon University)

In this paper, we compared to donor restrictions in Accounting Standards for Non-Profit Organizations in the United States (Topic 958) and examined the characteristics of the Japanese Accounting Standards for Educational Corporations (“Japanese Standards”). In Topic 958, donor restrictions by resource providers are expressed as net assets (credits) on the balance sheet. On the other hand, in the “Japanese standards”, not only are donor restrictions expressed as assets (debit) on the balance sheet, but restrictions by school corporations are reflected in the basic fund (credit) of net assets on the balance sheet.

In other words, it can be said that the “Japanese Standards” has the same information content as Topic958 regarding donor restrictions, although there is a difference in the location where it is indicated. Rather, it can be said that “Japanese Standards” has more information content than Topic 958 in that it can indicate multiple donor restrictions (indicating not only the intention of resource providers but also the intention of school corporations).

In addition, the “Japanese Standards” does not remove the restrictions on the use of resources should

be maintained, which is the problem with Topic958. “Japanese Standards” does not reverse the basic fund until the use of the asset is completed, and the asset and its acquired resources remain on the balance sheet while the asset is in use. Therefore, “Japanese Standards” has more information content than Topic958.

I 問題意識と本稿の目的

非営利組織会計の多くで、資源提供者による用途制限の重要性が認識され、純資産に資源提供者による用途制限を反映させる表示方法をとっている。例えば、米国の非営利組織会計基準においては、純資産の部を「資源提供者による用途制限のない純資産 (Without donor restrictions)」と「資源提供者による用途制限のある純資産 (With donor restrictions)」に分けて計上しているし (FASB [2016] p.49)、日本の社会福祉法人会計基準においては、純資産の部に建物等の取得のために受け入れた寄附金を表す「基本金」を計上する (社会福祉法人会計基準第 6 条)。

一方、日本の『学校法人会計基準 (以下、『基準』という)』においては、純資産において、資源提供者による用途制限が直接的には反映されない。用途制限がある寄附金等であっても、事業活動収支計算書において用途制限のない授業料などの流入資源と合算されたあと、貸借対照表において繰越収支差額として計上される。『基準』においても基本金を計上するが、それは資源提供者による用途制限を表すものではなく、学校法人が取得した有形固定資産・特定資産と結びつけられたものであり、そういった基本金の処理・表示の特殊性 (黒木 [2013] 157 頁) ゆえに、その意義を疑問視する主張も多くなされている (醍醐 [1981] 123 頁, 内倉 [1986] 14 頁など)。

では、『基準』は資源提供者による用途制限をどのように把握しようとしているのであろうか? 資源提供者による用途制限を把握する必要はないと考えているのであろうか? 本稿での問題意識はこの点にある。

そこで、本稿では、『基準』の計算構造を明らかにしたうえで、基本金とそれに結びつけられている資産項目 (有形固定資産・特定資産) に関する処理・表示方法の特徴を明らかにしたい。用途制限の把握方法が『基準』の計算構造の中にどのように組み込まれ、それが財務諸表においてどのように表示されるのかを明らかにすることにより、『基準』の用途制限に関する考え方を読み取ることができよう。

上記の議論を進めるにあたって、非営利組織会計に関する研究が多く蓄積されていると考えられる米国非営利組織会計の視点から、『基準』のどのような点がどのような特徴を持っているかを明らかにする。

現在、日本公認会計士協会 (JICPA) を中心とした非営利組織会計の統合に関する試み (日本公認会計士協会 [2022]) や、英国勅許公共財務会計協会 (CIPFA) を中心とした国際的な非営利組織会計の統合に関する試み (CIPFA [2022]) が行われている。本稿の結論は、これらを適切に評価するための手段として資すると思われる。

II 『基準』の導入経緯と『基準』の前提

1. 『基準』の導入経緯⁽¹⁾

1949 (昭和 24) 年、『私立学校法』が制定され、財産目録・貸借対照表・収支計算書の作成・備え付けが義務付けられた。それまで、私立学校の経営主体は民法の規定にもとづく財団法人であったが、そこでの規定は私立学校の経営について不備不完全であったため『私立学校法』によって、学校法人が経営主体となるべく改善が図られた (高橋・村山 [1965] 135 頁)。ただし、『私立学校法』においても、計算書類の所轄官庁への届出義務・形式および内容に関する基準は示されず、計算書類の内容などは各学校法人に委ねられており (片山 [2011] 28 頁)⁽²⁾、不備不完全な状況が完全に改善されたわけではなかった。

そのような状況の中、1959 (昭和 34) 年、日本私立大学連盟加盟校の経理担当者による研究会である「経

理事務研究集会」が設置され、1962（昭和 37）年まで、加盟校の経理担当者が経理の方法について認識を一致させるための取り組みを行った。

その後「経理事務研究集会」は発展的に解消され、1963（昭和 38）年に、日本私立大学連盟によって、「学校会計研究会」が設置され、私学共通の経理の理論的方式の確立を目指した。「学校会計研究会」での議論で明らかになったのは、その当時、収支計算書の定義や勘定体系などが学校ごとに独自のものとなっており、私立学校が直面している社会的課題を解決する仕組みとして機能しえないということであった（高橋・村山 [1965] 130-132 頁）⁽³⁾。「学校会計研究会」はこのような問題意識のもと、1965（昭和 40）年、その研究成果を『学校法人会計基準（案）』（以下、『基準（案）』という）としてまとめ、日本私立大学連盟の名義で公表された。ただし、『基準（案）』は、会計事務担当者の実務上の指針となるものであり（高橋・村山 [1965] 149 頁）、法令として機能したわけではなかった。

一方で、私立学校は、本来、国が担うべきである教育活動を担っているにも関わらず、国からの財政的な支援はほとんどなく、寄附や学生からの納付金による経営を余儀なくされており、教育水準を維持するための設備等の更新が難しくなるような事象も生じた。それでも、私立学校の役割はますます大きくなっていき、私立学校は人口増加に伴う学生・生徒の増加、およびそれら学生・生徒の受け入れ態勢の整備、国公立私立間の学費格差、それらに対応するための学費値上げ問題など様々な社会的課題を抱えることとなった。

そのような社会的課題への対応を検討するため、文部大臣の諮問機関として「臨時私立学校振興方策調査会」が設置され、1967（昭和 42）年、私立学校への経常費助成の必要性が答申され、1970（昭和 45）年、私立学校等経常費補助金制度が創設されるに至った。それまで公的な補助を受けることがなかった学校法人に公的な資金を投入する仕組みができたのであり、学校法人は返済不要の財源を得ることができるようになった。

そこで、補助金の交付を受ける学校法人に対して、「文部大臣の定める基準」に従って、収支計算書、消費収支計算書、貸借対照表の作成、その所轄官庁への届出を義務付けることとなり、1971（昭和 46）年、「文部大臣の定める基準」として『基準』が設定された。『基準』は、先に述べた「学校会計研究会」の研究成果である『基準（案）』をベースにしており、『基準』は当初、当局への報告資料を作成するための基準として機能した。

「臨時私立学校振興方策調査会」による私立学校への経常費助成に関する議論と並行して、文部省内に 1968（昭和 43）年に設置された「学校法人財務基準調査研究会」において、『基準（案）』の制度化が議論され、1971（昭和 46）年、私立学校への経常費補助に利用する会計基準として『基準』が公表されるに至った。

『基準』では資金収支計算書（企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に相当）・貸借対照表・消費収支計算書（企業会計における損益計算書に相当）の作成が義務付けられた（『基準』第 4 条）。これは、当時の学校法人会計が予算制度を前提とした収支計算の体系として成立しており⁽⁴⁾、『基準』においても資金収支計算を最初に行う計算体系が実務に混乱をもたらさないと考えられたため（高橋・村山 [1965] 140 頁）である。また、資金収支計算書を作成するための処理から行い、その後に貸借対照表と消費収支計算書を作成するほうが、当時の実務から受け入れられやすく、『基準』開発の経緯も反映している（林 [2017] 85 頁）という事情もあった。ただし、これらの書類は当然ながら内部管理目的の書類としての色彩が濃い（藤木 [2014] 42 頁、日本私立大学連盟 [1965] 3 頁）ものとなった⁽⁵⁾。

その後、1976（昭和 51）年に公認会計士による会計監査が義務付けられ、2003（平成 15）年の『私立学校法』改正によって計算書類の利害関係人への閲覧が義務付けられた。そして、2013（平成 25）年の改

正により、資金収支計算書に活動区分資金収支計算書が追加され、消費収支計算書が事業活動収支計算書に変更され、現在に至る。ただし、計算体系の大幅な改正はなく今日に至っている（片山 [2011] 28 頁）。2013（平成 25）年の改正も、計算の部分については、事業活動収支計算書における基本金組入額を表示する位置（表示形式）を変更しただけで、計算構造に変更はない。

2. 『基準』の前提

学校法人は公共性、自主性、永続性という特質をもつ（高橋・村山 [1965] 137-140 頁）ため、『基準』はこれら 3 つの特性を前提としており、貸借対照表・事業活動収支計算書の様式に大きく影響している。

学校法人は寄附によって設立される。寄附行為は一方的な財産の移転であり、この行為によって寄附財産は私的な目的には使えないという意味での公共の財産になる（滝澤 [2007] 2 頁）。つまり、学校法人に対する設立時の寄附者であっても、学校法人の所有者ではないのであり、それゆえ、学校法人に所有者は存在しない。

そして、仮に学校法人が消滅する場合であっても、合併・破産手続きの場合ならば、残余財産は合併等の関係者へ、解散の場合ならば、残余財産は寄附行為において定められている教育事業を営む者へ譲渡されるため（私立学校法第 30 条第 3 項）、設立時の寄附者が学校法人の所有者となることはない⁽⁶⁾。このように、特定の者が学校法人の所有者となることはなく、教育関係者全体（国の役割を代わって行っている者）で教育のための財産を所有しているものであり、ここに学校法人の公共性を見いだすことができる。

学校法人の公共性は永続性につながる。学校教育サービスの提供という公共サービスが、突然終了されるようなことがあってはならない。学校法人は、国力の根幹となる人を育成する役割を担っているものであり、そのような公共サービスは永続的に提供されなければならないからである。

また、学校法人は、本来なら国が自ら行うべき教育事業を国に代わって行っているとはいっても、「一般に、創設者の建学の精神を以後独自の学風ないしは伝統として受け継いで永くその普及を図ろうとするところに、固有の意義と存立の理由を見いだせる（高橋・村山 [1965] 140 頁）」のであり、公共的、かつ永続的に行われる学校法人の活動は自主性という要素を併せ持つ。学校法人の財産そのものは公共のものであるけれども、学校法人の建学の精神に賛同する寄附者からの寄附によって生じた財産は建学の精神を実現すべく、学校法人によって自主的に維持・管理されるべきものである。

そして、この 3 つの特性は『基準』を設定する際の前提となった考え方である。公共性と自主性は私立学校法でも触れられており（私立学校法第 1 条）、『基準』の条文に示されていないけれども『基準』の前提となるものといえ、企業会計における「会計基準」に該当するものといえるであろう。

『基準』は前項で示した通りの経緯で設定されたのであるが、『基準』の前身となる『基準（案）』の中で、公器性⁽⁷⁾と自主性が学校法人の前提⁽⁸⁾として明示された（『基準（案）』二の一、二の二）。なお、『基準（案）』を作成した「学校会計研究会」の中心メンバーは慶応義塾大学教授の高橋吉之介と公認会計士の村山徳五郎であった。

『基準（案）』は、その後、文部省内に設置された「学校法人財務基準調査研究会」において、法令となるべく検討されたのであるが、当研究会の最終報告において、公共性・自主性・永続性が学校法人の前提として挙げられた（学校法人財務基準調査研究会 [1970] I）。つまり、『基準』本体には公共性・自主性・永続性という文言は入っていないけれども、『基準』を法令とするための検討報告書において、学校法人の前提として触れられているのであり、『基準』における各種規定はこれら学校法人の前提から導き出されているものと言い得よう。「学校会計研究会」のメンバーであった慶応義塾大学教授の高橋吉之介と公認会計士の

村山徳五郎が「学校法人財務基準調査研究会」の構成メンバーにもなっていることが、『基準』における主張の一貫性をもたらしたものといえる。

III 『基準』における処理と特徴

図表 1・2 が『基準』によって求められる財務諸表である（『基準』第五号様式，第七号様式）⁽⁹⁾。

貸借対照表には資産・負債・純資産を計上する。企業会計で作成される資産・負債・純資産とほぼ同様である。事業活動収支計算書には事業活動収入と事業活動支出を計上し、差額としての収支差額を計上する。事業活動収入は企業会計における収益に相当し、事業活動支出は企業会計における費用に相当する。つまり、事業活動収支計算書は企業会計における損益計算書に相当する計算書である。ただし、以下に述べる通り、『基準』には基本金という企業会計には存在しない項目が存在するため、それに関する処理・表示が企業会計における財務諸表と異なることになる（『基準』第 31 条）。

図表 1 貸借対照表（日本）

資産の部		負債の部	
固定資産	725,773	負債の部合計	151,701
有形固定資産	444,084	純資産の部	
減価償却引当特定資産	27,270	第 1 号基本金	826,106
第 2 号基本金引当特定資産	3,700	第 2 号基本金	3,700
第 3 号基本金引当特定資産	93,640	第 3 号基本金	93,640
特定目的引当特定資産	89,476	第 4 号基本金	11,744
...		繰越収支差額	△ 308,518
流動資産	52,629	純資産の部合計	626,672
資産の部合計	778,402	負債及び純資産の部合計	778,402

図表 2 事業活動収支計算書（日本）

区分	科目	金額	区分	科目	金額
教育活動収支	事業活動収入の部		特別収支	事業活動収入の部	
	学生生徒等納付金	111,986		施設売却差額	11
	寄附金	3,283		現物寄附	347
	経常費等補助金	15,052		施設設備補助金	359
	医療収入	52,087		…	
	…	…		特別収入計	847
	教育活動収入計	194,467		事業活動支出の部	
	事業活動支出の部			施設処分差額	959
	人件費	93,032		…	…
	教育研究経費	82,981		特別支出計	1,576
	医療経費	16,707		特別収支差額	△ 728
	管理経費	9,355		基本金組入前当年度収支差額	9,287
	…	…		基本金組入額合計	△ 6,846
	教育活動支出計	185,379		当年度収支差額	2,440
教育活動収支差額	9,087	前年度繰越収支差額	△ 310,959		
教育外活動収支	事業活動収入の部		基本金取崩額	0	
	基本金特定資産運用収入	467	翌年度繰越収支差額	△ 308,518	
	その他の運用収入	609			
	教育外活動収入計	1,077			
	事業活動支出の部				
	支払利息	149			
	教育外活動支出計	149			
教育外活動収支差額	928				
経常収支差額	10,016				

特別収支（右上）へ続く

『基準』の特徴の1つは基本金と特定資産を計上する点にある。

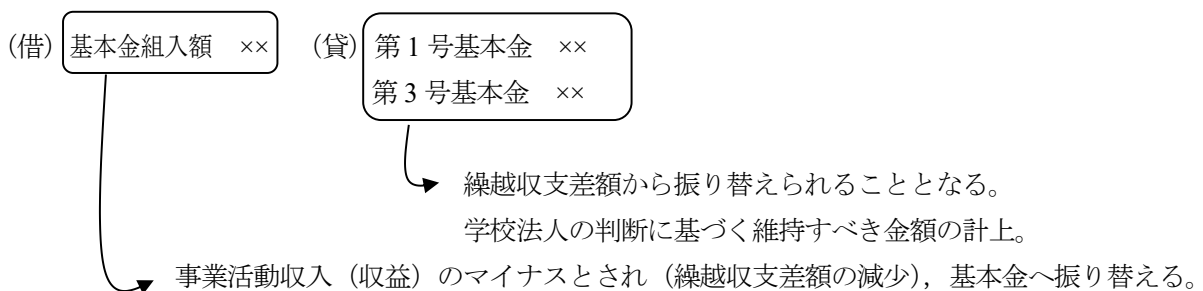
ここで基本金とは、「学校法人が、その諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その事業活動収入のうちから組み入れた金額（『基準』第30条）」である。次に示す対象となる資産を取得した場合に、その相当額を基本金として組み入れる⁽¹⁰⁾。

3. 基本金組み入れ

続いて、取得した有形固定資産および特定資産の内容が基本金の要件を満たすならば、取得した有形固定資産および特定資産相当額の基本金を組み入れる。基本金組み入れの処理によって、借方に計上される有形固定資産・特定資産と貸方に計上される基本金が結びつくことになる。

例えば、2. で取得された有形固定資産が教育を充実させるための設備であるならば第1号基本金の要件を満たすため、有形固定資産相当額の第1号基本金を組み入れる。その結果、借方の有形固定資産と貸方の第1号基本金が同額となり、これら2つの項目が結びついていることを表す。また、2. で取得された特定資産が基金として継続的に保持するための金銭等であれば第3号基本金の要件を満たすため、特定資産相当額の第3号基本金を組み入れる。ここでも特定資産と第3号基本金が結びついていることを表す。

基本金組み入れ時の仕訳は次の通りである。



この仕訳から明らかな通り、基本金の組み入れは、事業活動収入(収益)のうち、外部へ流出させてはならない(消費してはならない)部分を分離把握するための処理である。『基準』では返済不要の資源の流入がすべて事業活動収入とされる。しかし、すべての流入資源を、人件費や経費として教育活動において消費してはならない。必要な設備の取得がままならなくなってしまうからである。そこで、寄附金(a)や(b)のような資源提供があった場合に、制度的にすべての流入資源をすべて消費しないようにするための仕組みが基本金の組み入れであり、借方に基本金組入額という事業活動収入のマイナス項目を計上する(その分だけ、消費可能な事業活動収入を減じる)のである。

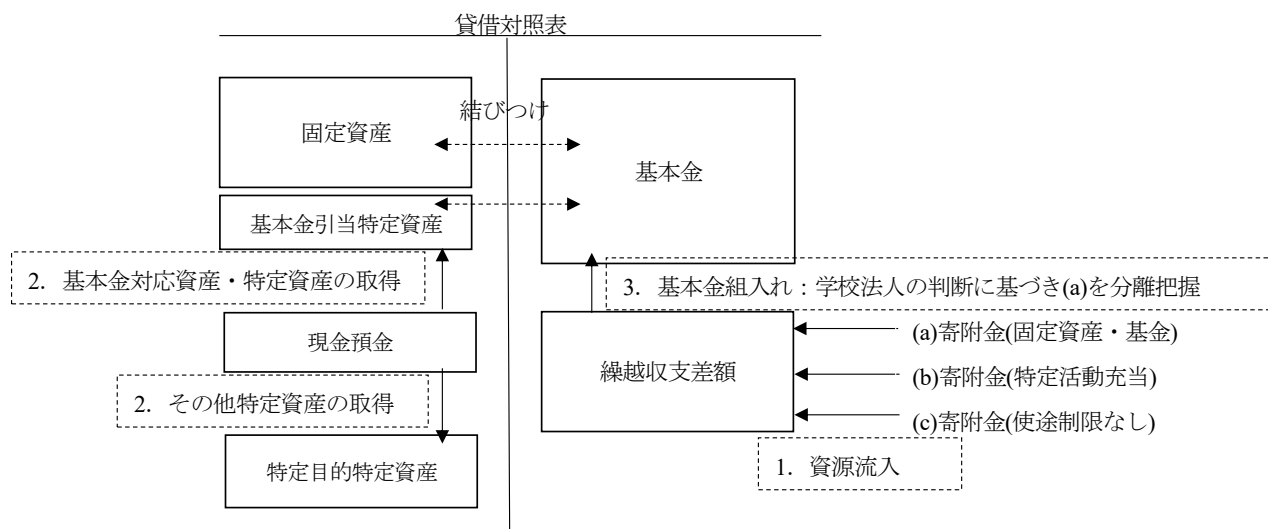
基本金は企業内に留保すべきという点では企業会計における資本金に類似しているが、計上額を決めるのが資源提供者ではなく資源受領者であるという点で、本質的に異なるものである(齋藤 [2016] 275頁)といえよう。すなわち、基本金は学校法人の意思によって取得された有形固定資産・特定資産の取得に基づいて組み入れられるのであり、基本金の組み入れには、学校法人の公共性・自主性が反映されているといえる。

ここで、資源提供者による用途制限と基本金の要件の関係をしてみると、次の点を指摘できる。

- ① 資源提供者による用途制限と基本金の要件が一致する場合、基本金が用途制限を意味する資源を表しうる。つまり、資源提供者が特定の有形固定資産を取得するためという制限をつけて資源を提供し、学校法人がその通りに提供された資源を使って特定の有形固定資産を取得した場合には、基本金が資源提供者による用途制限の存在を意味しうる。
- ② 資源提供者による用途制限と基本金の要件が一致しない場合、基本金は資源提供者による用途制限を反映しない。

ここで指摘できることは、『基準』では貸方側ですべての用途制限を表さない（表せない）ということである。用途制限が付されている提供資金を用いて学校法人の運営に必要な有形固定資産を取得した場合も、学校法人の自らの意思で授業料などを原資に学校法人の運営に必要な有形固定資産を取得した場合も、基本金が組み入れられる。基本金には用途制限が付されている資源も付されていない資源も含まれる。したがって、基本金が部分的に用途制限を表しているとはいっても、基本金全体としては、学校法人の意思で取得された有形固定資産・特定資産を取得するための資源を、消費可能な事業活動収入から区分するという役割をもつのである。以上の説明を図式化すると、図表3の通りである。

図表3 学校法人内（日本）における資源および資金の記録－資源提供時－⁽¹³⁾



このように、『基準』では、

1. すべての返済不要の資源流入が事業活動収入とされる
2. 3. 取得された資産が基本金の要件を満たすものであれば（図表3では(a)寄附金）、取得された資産相当額だけ事業活動収入を控除する（繰越収支差額を減少させる）とともに、同額の基本金を組み入れる⁽¹⁴⁾

ことが求められ、その結果、

- ・貸方側の基本金が学校法人の判断に基づく用途制限（事業活動収支（収益）の控除）を示す
- ・借方側の有形固定資産・基本金引当特定資産・特定目的特定資産がすべての用途制限を示す

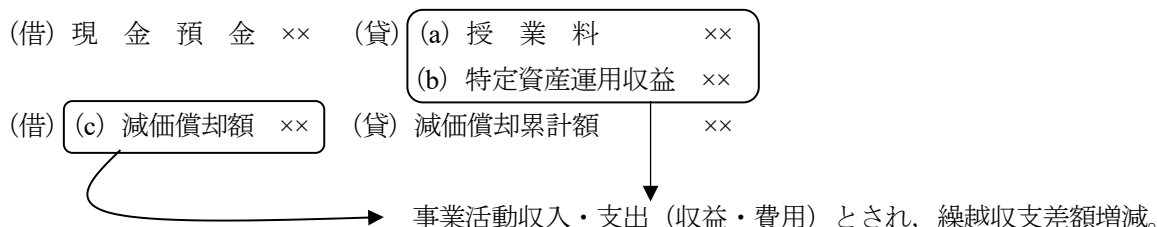
ことになる。

4. 資源流出入（授業料・特定資産の運用収益・有形固定資産の減価償却）

次に寄附金以外の資源流入があった場合、および有形固定資産に関する減価償却が行われた場合の処理について確認したい。

授業料や特定資産からの運用収益を得られた場合、返済不要の資源流入なのであるから、それらは事業活動収入として計上される。寄附金と同様に扱われるということである。

また、有形固定資産の減価償却が行われた場合には、企業会計と同様に減価償却額⁽¹⁵⁾を計上し、事業活動支出とされる。仕訳で示すと以下の通りである。

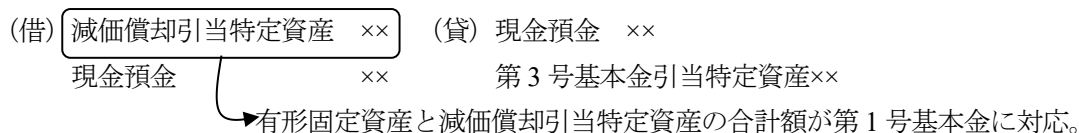


5. 減価償却に伴う特定資産の取得と特定資産の取り崩し

減価償却を行うと有形固定資産が流動化される。一方で、学校法人を永続的に運営するためには、有形固定資産の更新に備えて、流動化された資金を積み立て、制度的に学校法人内に留保することが望ましく、減価償却引当特定資産の計上が認められている。減価償却を行った分だけ減価償却引当特定資産を計上することで、減価償却後の有形固定資産の簿価と減価償却引当特定資産の合計額が第1号基本金と等しくなり、学校法人の運営に必要な設備等及びその更新のための留保資金が、第1号基本金の計上を通じて、外部へ流出しない仕組みを制度的に作り上げている。

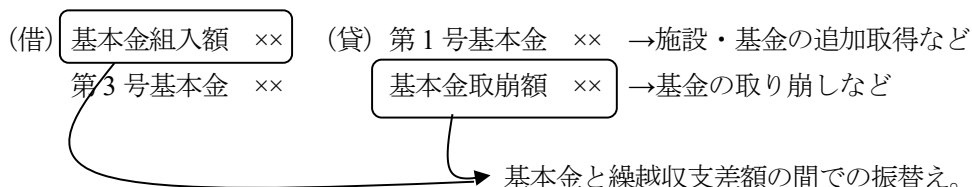
また、特定目的のために積み立てている特定資産を、特定目的のために消費する場合にはその取り崩しが行われる。

以上の点について仕訳で示すと、以下の通りである。



6. 基本金組み入れ・取り崩し

基本金の要件を満たす有形固定資産を利用する活動が終了した(基本金の要件を満たす特定資産を特定目的で使用した)時点で、基本金の取崩が認められている⁽¹⁶⁾。基本金を減少させるとともに、基本金取崩額という事業活動収入項目を計上する。仕訳で示すと、次のとおりである。



基本金の取り崩しにおいては、上記のように基本金取崩額という事業活動収入項目を通じて、繰越収支差額が増加することになる。つまり、消費されないように繰越収支差額から分離・留保されていた資金が、消費可能な資金になるということであり、学校法人の意思に基づいて、流入した資源を消費可能な繰越収支差額と消費できない基本金の間で振り替える処理が行われているということである。

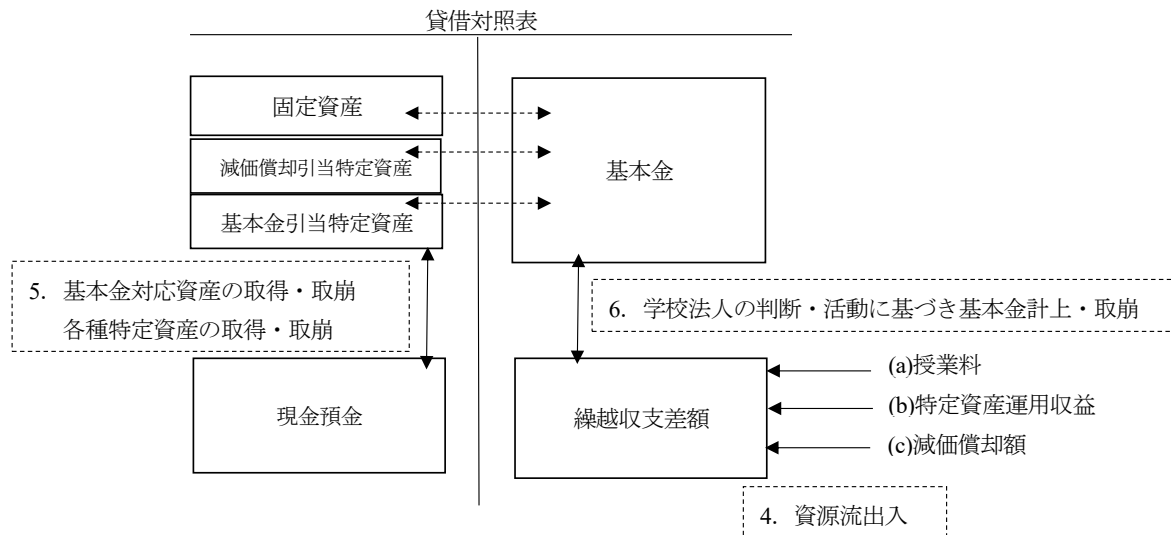
ここで指摘しておかなければならないのは、基本金を取り崩すことができるという点であり、基本金を取

り崩さなければならないわけではないということである。したがって、計上されている基本金が過大である可能性（特に第1号基本金）があるということは認識しておかなければならない。

多くの学校で基本金が大きな正の数値、繰越収支差額が大きな負の数値となっている⁽¹⁷⁾。つまり、有形固定資産や特定資産を取得したときに基本金を組み入れているが、活動終了時には基本金を取り崩しておらず、基本金が積みあがっている状態であると考えられる⁽¹⁸⁾。

以上を図式化すると、図表4の通りである。

図表4 学校法人内（日本）における資源および資金の記録—活動の記録—⁽¹⁹⁾



特定資産を利用することによって、制度的に、有形固定資産の更新を借方側で担保することが可能になっている。減価償却によって流動化された資金を、特定資産などの形で積み立てておかなくても、有形固定資産の更新をすることは可能である。更新時に法人内に存在する資金を利用すればよいからである。しかし、学校法人では、特定資産を積み立てることによって、有形固定資産の更新に利用する資金を確実に、他の資金とは区別して、学校法人内に留保する仕組みを有しているのである。それにより、外部流出させはならない資源が具体的な資産として積立てられていることが担保される。

また、有形固定資産と特定資産が借方に計上され、それに対応する形で貸方に基本金が計上されることによって、借方と貸方に学校法人の永続性を反映させている状態となっている。すなわち、学校法人内に残す必要がある資金を借方側で具体的な資産として明示し、その分だけ流入した資源を消費不能なものとして貸方側で基本金として明示するのである。教育サービスを継続的に提供するための財産的基礎の明示が重要(古市 [2017] 126 頁)なのであり、その要件が具体的な保有形態と提供された資源に対する用途制限の有無である。

『基準』では、貸方側で用途制限を表さないけれども、基本金の要件に一致しない用途制限がつけられている場合も含めて、有形固定資産・基本金引当特定資産・特定目的特定資産によって、借方側で具体的な用途制限を表しているのである⁽²⁰⁾。

IV 米国非営利組織会計の導入経緯と特徴

米国では FASB による非営利組織に関する会計基準が設定されるまで、AICPA が非営利組織の業種別に会計・監査のための指針を作成・発表していた（若林 [2002] 154 頁）。AAA が 1971 年に『非営利組織体の会計実務委員会報告（フリーマン報告書）』を公表し、統一的・体系的な非営利組織会計に関する研究が進められた（若林 [2002] 155 頁）。その後、FASB が活動を開始すると、Research Report としてアンソニーによって『非営利組織体の財務会計に関する調査報告書』が作成・公表され、FASB による検討を経て、概念ステートメント第 4 号・第 6 号、財務会計基準書第 117 号が公表された（若林 [2002] 156 頁）。

FASB の非営利組織会計（以下、Topic958⁽²¹⁾ という）の特徴は、意思決定有用性アプローチに基づき（藤井 [2004] 90 頁）、特に寄附に対する会計について、資源提供者への情報提供を行うことを目的として、非営利組織体統一の一般基準を示している点（若林 [2002] 158-159 頁）である。FASB は、主な会計情報利用者を資源提供者であるとし、会計情報利用者のニーズが、資源提供者が非営利組織のサービス提供能力、その効率性、受託責任を評価できる情報にあるとする（FASB [1980] pars.33-55）。主な会計情報利用者である資源提供者は、それらの会計情報に基づいて、自らの寄附がどのように使われているのか、指示した用途に利用されているのか、今後もサービス提供を継続できるのかという点を評価する（日野 [2021] 29-31 頁）。したがって、この点は、『基準』の前提となる永続性と同様に理解することができるであろう。

Topic958 では、純資産の部を、用途制限の有無に基づいて、用途無制限資源（Without donor restrictions）と用途制限資源（With donor restrictions）に区分して表示し、それらの変動を活動計算書（Statement of Activities）によって示す（Topic958-205-55-9, 958-205-55-14）。FASB は純資産を区分することでサービス提供継続能力を評価でき、区分された純資産の変動を示すことで用途制限の状況、提供された資源の利用状態を評価できるという（若林 [2002] 160-161 頁）。

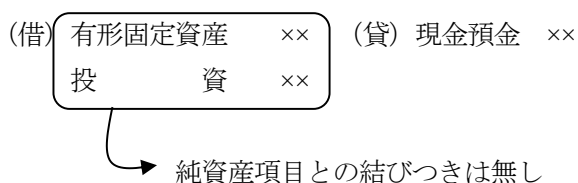
Topic958 によって求められる財務諸表は図表 5・6 の通りであり、活動計算書においては、用途制限資源と用途無制限資源に分けて資源の流入が記載される⁽²²⁾。

図表 5 貸借対照表（米国）

資産の部		負債の部	
現金預金	2,130	⋮	
未収寄附	3,025	負債の部合計	10,630
固定資産投資制限資金	5,210	純資産の部	
固定資産	61,700	用途無制限資源	92,600
長期投資	218,070	用途制限資源	193,490
...		純資産の部合計	286,090
資産の部合計	296,720	負債及び純資産の部合計	296,720

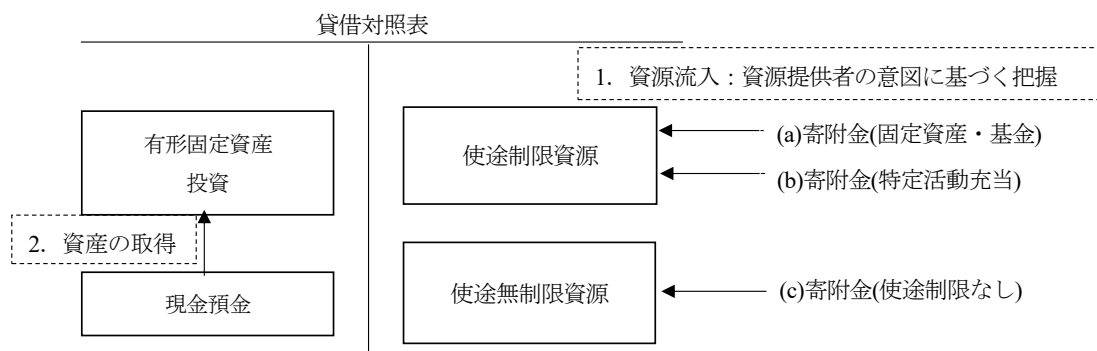
2. 資産取得

学校法人の運営に必要な有形固定資産や各種活動のための資金を留保する基金を取得した場合には、以下の通り、企業会計と同様の処理が行われる。



使用制限が付された資金で取得された有形固定資産・投資であれ、それ以外の資金で取得された有形固定資産・投資であれ、取得時には上記の処理が行われる。つまり、取得された有形固定資産・投資には使用制限の有無は明示されておらず、借方と貸方の結びつきは明示されない⁽²⁴⁾。これは、米国基準において財務的弾力性が重視されており（FASB [2016] p.4）、流入した資源に対する拘束性の程度を表すことで当該非営利組織の財務的弾力性を表すことができるためである（日野 [2021] 35 頁）と考えられる。そのため、使用制限を貸方のみで表し、借方項目と結びつけていないものと考えられる。すなわち、米国においては、資金提供時に貸方に計上される使用制限資源・使用無制限資源のみが資源提供者による使用制限の有無を表示することになる。以上を図式化すると図表 7 の通りである。

図表 7 学校法人内（米国）における資源および資金の記録－資源提供時－⁽²⁵⁾



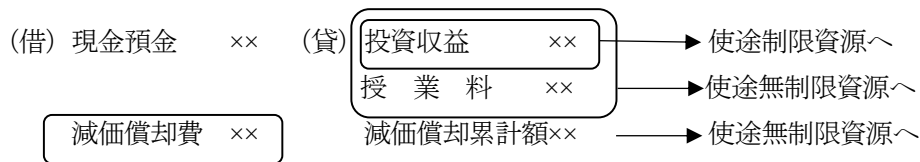
3. 資源流出入（授業料・投資収益・有形固定資産の減価償却）

次に寄附金以外の資源流入があった場合、および有形固定資産に関する減価償却が行われた場合の処理について確認したい。

授業料は、活動計算において、使用無制限資源の欄における収益として扱われる。

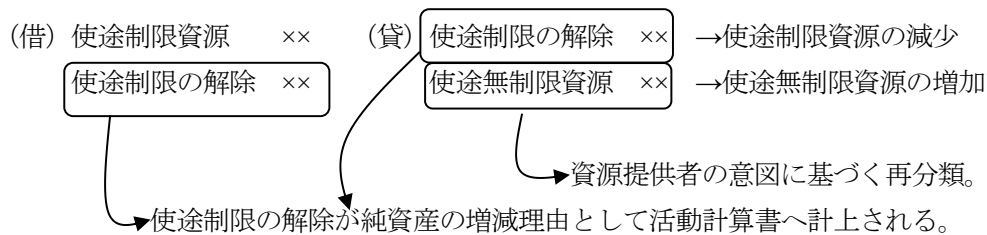
投資収益は、使用制限資源に関するものと使用無制限資源に関するものに区分して記録される⁽²⁶⁾。したがって、活動計算書においては、使用制限が付された資源由来の投資資産から生じた投資収益であれば使用制限資源の欄における収益として、使用制限が付されていない資源由来の投資資産から生じた投資収益であれば使用無制限資源の欄における収益とされる。

また、次項で述べる通り、すべての費用は活動計算書における使用無制限資源の欄に計上され、費用の分だけ使用無制限資源を減少させることになる。



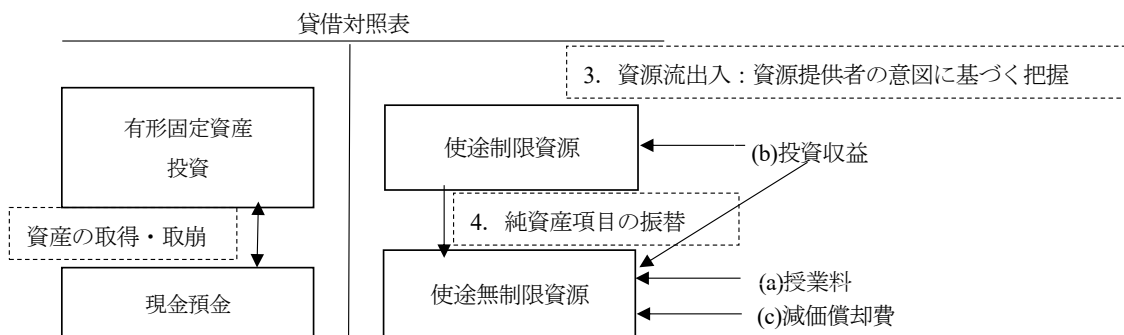
4. 純資産間の振替

図表 6 から明らかな通り、Topic958 では、用途制限資源のうち、用途制限が解除された資源が用途無制限資源に振り替えられ、用途無制限資源の消費として費用が計上される。仕訳で表すとすれば以下の通りである。



1 行目の仕訳は、借方において用途制限資源という純資産項目の減少を表し、貸方においてその分だけ活動計算書の用途無制限資源の欄で用途無制限資源の増加として扱われる収益を表す。2 行目の仕訳は、貸方において用途無制限資源の増加を表すとともに、借方においてその分だけ活動計算書の用途制限資源の欄で用途無制限資源の減少として扱われる費用を表す。以上を図式化すると図表 8 の通りである。

図表 8 学校法人内（米国）における資源および資金の記録－活動の記録－⁽²⁷⁾



ただし、Topic958 における純資産間の振替は、一部の用途制限資源については、実質的な用途制限の解除ができないという問題点をはらんでいる。例えば、特定の資産取得という用途制限が付されている資源について、実際に指定された特定の資産を取得した場合には、貸方側では用途制限資源から用途無制限資源へ振り替えられる。しかし、借方側の資産の維持の状況について、財務諸表上、明示されない。つまり、取得された特定の資産を消費するまで当該資産を維持し続けなければならないけれども、そのことについては財務諸表に何ら明示されないのである。

V 『基準』における使途制限の表示に関する評価

以上、『基準』および Topic958 の特徴について検討してきた。最後に、様々な批判もある『基準』の評価を行いたい。

非営利組織の会計においては使途制限の有無を表示することが必要とされており、すでに『基準』はそれを示そうとしている。すなわち、

- 借方側では、有形固定資産や特定資産を計上することによって、資源提供者の意図にもとづく表示が行われている。
- 貸方側では、学校法人の意図に基づく表示が行われている。

この点で『基準』は、資源提供者による使途制限の有無については、借方側で示すのか、貸方側で示すのかという違いはあるものの、Topic958 と同等の情報内容を有しているといえる。むしろ、複数の使途制限(資源提供者の意図だけでなく、学校法人の意図も表示する)を示すことができる点で、『基準』は Topic958 よりも多くの情報内容を有するといえるかもしれない。

『基準』においては、貸方側で学校法人の意図に基づく使途制限を、借方側で全体の使途制限を表す。一方、Topic958 では貸方側でのみ使途制限を表す。したがって、使途制限を表す情報を作りだすための計算構造は異なる。特に、『基準』が学校法人独自の使途制限を表すために基本金の組み入れを行う処理は、Topic958 にはない構造である。

また、『基準』は、Topic958 の問題点である維持すべき状態にある資源の使途制限を解除しない。『基準』においては当該資産の使用が終了するまで基本金を取り崩すことはなく、かつ、当該資産の使用中は当該資産そのものが貸借対照表に計上されているため、当該資産およびその取得資源が貸借対照表において明示される。この点では、『基準』は Topic958 を上回る情報内容を有している。

現在、グローバルな会計規制における米国の主導的役割が明確になりつつある(藤井 [2004] 89 頁)が、『基準』にもとづく会計情報は、米国基準と同等の情報内容を有する財務諸表として評価できる。また、借方側で具体的な資産の使途制限まで表示できている点は、米国の情報内容を上回るものである。そして、上記の問題点に対応することにより、さらなる情報内容の拡充が可能である。それゆえ、基本金の意義に対する疑問も多く呈されているが、今後も『基準』においては、基本金および対応する資産の計上を継続していくべきである。

ただし、すでに指摘したように、次のような問題点も有する。なお、これらの問題点の評価については、別の機会に検討を試みたい。

- 基本金に対応する借方側の資産の一部が任意計上であるため、一部の対応関係が損なわれている(第1号基本金と有形固定資産・減価償却引当特定資産)可能性があること。
- 基本金の取り崩しが任意であるため、基本金が過大計上されている可能性があること。
- 基本金の組み入れと取り崩しに関する明細の公表が求められていないこと。

なお、本稿の検討によって、新たな課題も見つかった。1つは前述した『基準』の問題点に関する検討である。その中でも、基本金の取り崩しの実態に関する調査を行うことが重要であると考えられる。なぜなら、

もし、ある有形固定資産を利用した活動を終了しているのにそれに対応する基本金を取り崩していないのであれば、その分だけ基本金が過大計上され、同額の繰越収支差額が過少計上されていることになるからである。繰越収支差額が過少計上されることが累積赤字と同等の意味としてとらえられ、コスト削減圧力につながっているのであれば、それは健全な姿ではない。今後の学校法人の持続性を把握するためにはこの点の解明が欠かせないと考えられる。

また、藤井 [2004] でも指摘されているように、非営利組織会計においては、資源提供者が会計情報を見たいという前提で理論構築されているが、本当にそのような情報ニーズがあるのか検討する必要がある（藤井 [2004] 104 頁）。この点について、限られた対象に対する調査であるが、寄附者は団体のミッション・活動内容・成果に関心を最大の関心を持っており（それに基づく意思決定を行っており）、財務情報に基づく意思決定はあまり行っていないという研究成果もある（馬場・石田・五百竹 [2013] 4 頁）。もしそうであれば、学校法人の財務情報がどのような点から資源提供者に必要とされ、そのニーズを満たすためにはどのような形式による開示が有効なのか改めて議論する必要があるであろう。

さらに、日本においては日本公認会計士協会 [2022] によって、国際的には CIPFA [2022] によって、非営利組織会計の統合化に向けた議論が行われている。そこでは、すべての非営利組織に適用される統合的な会計基準を開発しようとしている。このうち日本公認会計士協会 [2022] においては純資産を基盤純資産（第 1 号基本金と第 4 号基本金が相当）、使途拘束純資産（第 2 号基本金と第 3 号基本金が相当）、非拘束純資産（繰越収支差額が相当）の 3 つに区分することが提案されている（日本公認会計士協会 [2022] 67 頁）。本稿で明らかにした通り、基本金は固定資産との結びつきで区分されているのに対して、日本公認会計士協会 [2022] では、別の視点から 3 つに区分しようとするものである⁽²⁸⁾。本稿での検討と日本公認会計士協会 [2022] における提案は共存し得るものなのか、CIPFA における議論も含めて、今後明らかにしていく必要がある。

注

- (1) 本項は小野 [2021] 等によっている。
- (2) したがって、当時において、複式簿記を前提とした帳簿が作成されていたかどうかは不明である。
- (3) 著者の高橋・村山は『基準』を作成した当事者でもあり、高橋・村山の主張は『基準』の目的を明確に表していると考えられる。
- (4) 既述のとおり、『基準』導入以前は、収支計算書の作成が学校法人における会計の中心であった。『基準』では、収支計算書を作成するための処理が行われ、その後貸借対照表を作成するための処理が別途行われる一取引二仕訳がとられた。すなわち、貸借対照表の作成が求められるとはいえ、収支計算書を作成するための処理が最初に行われる体系であった（学校法人における一取引二仕訳については、小野 [2021] 234-235 頁も参照）。
- (5) 当初は所轄官庁への提出だけが求められており、一般への開示は求められていなかったためである。
- (6) なお、寄附行為において、残余財産の帰属する者が定められていない場合には、国庫に帰属する（私立学校法第 51 条第 2 項）。
- (7) 『基準（案）』では公器性という用語が使われているが、その内容は公共性を意味するものである。
- (8) 『基準（案）』では「学校法人の基礎的前提」と表現されている。
- (9) 本稿では貸借対照表と事業活動収支計算書を取り上げる。『基準』では資金収支計算書の作成も求められるが、本稿では基本金および特定資産を対象とした議論を行うため、基本金および特定資産に関連しない資金収支計算書は省略する。なお、ここで利用した数字は日本大学 [2022] である。
- (10) 『基準』では、純資産項目である基本金を計上することを組み入れという。
- (11) 帳簿管理上は寄附金の内容ごとに異なる勘定で処理している例もあろうが、いずれにしても事業活動収入項目である。

- (12) 特定資産の具体的形態は預金や債券などの金融資産であることがほとんどである。つまり、特定資産は特定の目的のために留保されている金銭である。
- (13) 図表内の数字は、本節の項番号に対応している。
- (14) 数字は、本節の項番号に対応している。
- (15) 『基準』では、減価償却費勘定ではなく、減価償却額勘定を用いる。
- (16) 逆に言うと、当該資産を利用する活動が終了する（特定目的で特定資産を使用する）まで基本金から繰越収支差額への振替を認めないということである。
- (17) 2020年度末における日本の大学の基本金の合計額は29,794,086百万円、繰越収支差額の合計額はマイナス5,549,911百万円である（日本私立学校振興・共済事業団 [2022] 付属 CD-ROM）。
- (18) 基本金の増減をまとめた基本金明細書の作成が求められているが、公表は求められていないため、外部の情報利用者が、学校法人の個別の基本金の取り崩しについて確認することはできない。
- (19) 図表内の数字は、本節の項番号に対応している。
- (20) ただし、減価償却引当特定資産の積み立ては任意であり（現実には不足している）、時間の経過によって、基本金と対応資産の関係が崩れてくるという問題点も有している。この問題点に関する考察は、別の機会で検討したい。
- (21) 現在、米国内で有効な会計基準についてコード化されており、非営利組織が行うべき会計に関するルールは Topic958 としてまとめられている。
- (22) ここで利用した数字は FASB [2016] p.49 である。
- (23) ここで示す寄附金は第Ⅲ節の 1. で示したものと同様である。
- (24) この点が用途制限の履行状況を十分に表すことができない可能性につながる（日野 [2021] 154 頁）。
- (25) 図表内の数字は、本節の項番号に対応している。
- (26) 借方側の投資に関する勘定は、財務諸表上は貸方とのつながりを明示していないが、帳簿レベルでは貸方（用途制限が付された流入資源）とのつながりが記録されていると考えられる。
- (27) 図表内の数字は、本節の項番号に対応している。
- (28) 「モデル会計基準」は純資産を三区区分しており、旧米国基準に類似するものである。Topic958 により米国では純資産を三区区分する方法から二区分する方法に改定されたが、その点に関する検討が必要があると考えられる。

参考文献

- Anthony, Robert [1978] *FASB Research Report, Financial Accounting in Non-business Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*.
- American Accounting Association [1971] *Report of the Committee on Accounting Practices of Non-for-Profit Organizations*.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy [2022] *Exposure Draft: International Non-Profit Accounting Guidance Part 1*.
- Financial Accounting Standards Board [1980] *SFAC No.4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*.
- FASB [1980] *SFAC No.6: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*
- FASB [1993] *SFAS No.117: Financial Statement of Not-for-Profit Organizations*.
- FASB [2016] *ASU No.2016-14: Non-for-Profit Entities (Topic 958)*.
- 内倉滋 [1986] 『『学校法人会計基準』の批判的検討』『産業経理』第 46 巻第 2 号, 13-25 頁。
- 小野正芳 [2021] 「私立学校法人の簿記」『日本簿記学会簿記実務研究部会最終報告書：非営利組織体の簿記に関する研究』, 223-272 頁（第 11 章所収）。
- 小野正芳 [2021b] 「基本金が維持するもの」『産業経理』第 81 巻第 3 号, 44-53 頁。
- 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』。
- 学校法人財務基準調査研究会 [1970] 「学校法人の財務基準の調査研究について」。
- 片山覺 [2011] 「学校法人会計基準の現状と課題」『会計』第 179 巻第 4 号, 28-43 頁。
- 黒木淳 [2013] 「非営利組織会計の現状と課題—会計の基本目的を中心に—」『経営研究(大阪市立大学)』第 63 巻第 4 号, 149-171 頁。

- 齋藤力夫 [2016] 『学校会計入門』 中央経済社。
- 醍醐聰 [1981] 『公企業会計の研究』, 国元書房。
- 高橋吉之助・村山徳五郎 [1965] 「『学校法人会計基準』について」『会計』第 87 巻第 6 号, 133-154 頁。
- 滝澤博三 [2007] 「学校法人は誰のものか 私学のガバナンスを考えるー下ー」『アルカディア学報』第 293 号。
- 日本公認会計士協会 [2022] 『非営利組織会計検討会による報告：非営利組織モデル会計基準の普及のための課題の整理
～非営利組織会計基準の共通化に向けた提案～』, 日本公認会計士協会。
- 日本私立大学連盟 [1965] 『学校法人会計基準 (案)』。
- 日本私立学校振興・共済事業団 [2022] 『令和 3 年度版今日の私学財政 (大学・短期大学編)』, 学校経理研究会。
- 日本大学 [2022] 『2021 年度 (令和 3 年度) 決算書』 (<https://www.nihon-u.ac.jp/discosur/financial/report/>) (最終閲覧日 2022 年 12 月 15 日)。
- 馬場英朗・石田祐・五百竹宏明 [2013] 「非営利組織の財務情報に対する寄付者の選好分析」The Nonprofit Review, Vol.13, No.1, pp.1-10.
- 林兵磨 [2017] 「学校法人会計基準における 2 つの収支計算書の役割を巡る検討」『非営利法人研究学会誌』第 19 号, 81-90 頁。
- 日野修造 [2021] 『非営利組織会計の基礎概念』 中央経済社。
- 藤井秀樹 [2004] 「アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点」『商経学叢』第 50 巻第 3 号, 89-106 頁。
- 藤木潤司 [2014] 「学校法人会計基準に基づく計算書類の特徴」『経営学論集 [龍谷大学]』第 53 巻第 4 号, 37-51 頁。
- 古市雄一郎 [2017] 「非営利組織の純資産についての研究」『大原大学院大学研究年報』第 11 号, 117-127 頁。
- 若林茂信 [2002] 「アメリカにおける非営利組織体の会計」『非営利組織体の会計』(第 10 章所収), 中央経済社。

(審査受付 2022 年 12 月 19 日)

(最終校正受理 2023 年 3 月 15 日)