

分からない基本金

岡原 宏一 ● 公認会計士

はじめに

「基本金が分からない」という声をよく聞く。学校法人会計を真面目に勉強した人であればあるほど、その声は大きくなる。私も正直なところ、よく分からなかった。

なぜ、取得した固定資産と同額の基本金を計上しなければならぬのか。減価償却をするのであれば、これは明らかに費用の二重計上ではないのか。30年前に基本金に接して以来、どうしても腑に落ちなかった。ただ、仕事柄分らないとも言えないので、基本金について聞かれると「それは資産を継続的に保持して……むにゃむにゃ」と呪文のような言葉を唱えて煙に巻くのを常としていた。

しかし、これから先も呪文を唱え続けるのはしゃくにさわるので、制定当時のことを調べてみようと思った。日本私立大学連盟前事務局長の出口氏に相談したとこ

ろ、資料室に当時の資料があると言われ、日本私立大学連盟の御好意により拝見させてもらった。もう半世紀近く前の資料である。古書特有の悪臭と闘いながらページをめくると、果してそれはそこにあった。いまではもう語りつがれなくなった、基本金に対する先人たちの熱い想いである。

この喜びを他の方々とも分かち合いたい。誌面を借りて、ここにその「想い」をご披露したい。もうご存知の方にとっては「何だ、そんなことか」といわれるかもしれない。しかし、浅学な私にとっては驚くべき内容だったのである。

1 基準制定前後の講演会の議事録から

(1) 1969（昭和44）年に文部省に設けられた研究会から、学校法人会計基準の原案が中間報告された。

以下は、その作成にたずさわった学者が日本私立大学連盟の研修会で行った講演議事録からの抜粋である。²⁾

企業会計のメカニズムというものは、何よりもまず資本を維持する。

その投下された資本が維持されているかどうかということ確かめたくもってはじめて利益をつかまえるというのがねらいであります。そこで、学校法人会計は（略）、資本を維持しようというこの思想および技術をここに取り入れたのであります。企業会計の場合では、金が入ってきますときにちゃんと印がついています。これは資本金として払い込まれた、これはその会社の商品の販売代金として払い込まれたというように印がついております。ところが学校法人の場合には、これは基本金として払い込まれた、これは消費収入として払い込まれたというものがございませぬ。そこで基本金というものは、いま申しましたような形で、まず資産の側からこの中でどうしても維持しなくちゃならないものを、教育計画に基づいてどれとどれであり、それはいくら資金が投入されているかということをまず明らかにする。そうすることによって、じゃ基本金に組み入

れるべき額は全体でこれだけだと。そして今度は収入の側で、いわゆる法人に帰属する収入、すなわち返済する義務のない収入の中からいまこの維持すべき資産に相当する額を基本金に組み入れるものとして控除する。そうすることによって、残ったものが、この法人が自由に消費することのできる収入といえるわけです。それがここでいう消費収入。それによって給料であるとか電力料であるとか、水道料とか、通信費とか、交通費とかいうような、その年度に消費される支出をカバーして、そしてカバーしえたとき、すなわち過不足ないときにはじめてこの法人はこの年度の財政が長期的にみても維持されているんだ、均衡しているんだということがいえる。維持すべきこの資産側が基本金でカバーされて、そしてその残りの収入をもってその年度の消費支出をカバーしますから、そうするとそれによってこの財政の均衡というものが確かめられるわけです。

(2)前出の中間報告に対する関係諸団体の意見なども参考にして、翌年の1970年に、前出の研究会から文部省管理局長宛に最終報告が出された。³⁾

以下は、そのときに前年と同じ学者が日本私立大学連盟の研修会で行った講演議事録からの抜粋である。⁴

学校法人に帰属する収入、たとえば、学生からの納付金、あるいは寄附金、こういったひものつかない、返済する義務のない収入をすべてこれ（＝消費支出（筆者追加））に当ることができるといって、法人を長期的に維持していくという観点から申しますと、できません。なぜならば、資産のなかには長期にわたって維持すべき資産というものがあるわけですね。校地、校舎、機械設備そういった学校法人がその目的とする教育活動を続けていくためには当然保持し続けなければならない資産がございます。その資産に投下された資金に見合う部分は収入の面で、自己資金でもって確保しておかなければ、自己資金による投資という形に財政構造を安定しておかなければ、その資産の維持ということは財政面から崩れてしまいます。そこで学校法人に帰属する収入のなかから、その法人の活動の維持に必要な資産に見合う額はこれを別除する。そしてその残りを自由に処分のできる収入、即ち、消費収入とし、消費支出をこの範囲で行なうことにすれば、長期的な財政

維持がはじめて可能になるうということでもあります。そこで必要な資産を維持するための収入（傍点筆者）を「基本金」と名付けたのであります。これは企業会計では元入資本あるいは資本金という部分に相当するのであります。企業会計の場合ですと、大体、企業に資金が入ってまいります時に、これは資本金に当るものとしてはつきりラベルがはられております。例えば株主から払い込まれる資金がそれでありますね。ところが学校法人の場合はそのような制度はございません。結局、負債以外の収入のなかからこの部分をきめていくのであります。ここが学校法人会計が企業会計と異なる重要な点であり、（略）基本金の経理こそ学校法人会計の中核をなすところだと思えます。

（略）

基本金は次に上げるような金額に相当する収入を基本金として組み入れなければなりません。第1は設立当初の寄附行為によって取得した資産の額であります。この場合は資産の取得原価に見合う額をただちに収入の側に基本金として計上するのであります。

（略）

3番目が学校法人の目的とする諸活動の規模、も

しくは範囲の拡大、もしくは内容の質的向上をもた
らすために取得した資産の取得価額、その資産取得
を目的とする金銭の受贈額です。たとえば、いまま
で体操はもっぱら運動場でのみやっていたが、ここ
では寄附及び、国または地方公共団体の補助を受け
て体育館を作った。この体育館は当然維持すべき必
要資産でありますから、この体育館建設に支出した
額は収入の側でそのための補助金収入や寄附金収入
を基本金として維持しなくてはいけません。また、
学部、学科等を新設し、あるいは学生数を増員し、
そのために新校舎を建設した、あるいはその新校舎
に必要な土地を新たに購入した。これらに対する支
出もその学部なり、学科を廃止しない限りは当然維
持しなくてはなりませんから、この支出額に見合う
額を学校法人に帰属する収入のなかから基本金に組
み入れる必要があるわけです。

(3)前出の1970年の最終報告で述べられていることを
「ほぼ全面的に採用し、いわば報告を規則化した」⁵⁾文部
省令「学校法人会計基準」が1971年に公布、施行さ

れた。

以下は、文部省の前出の研究会のメンバーであった実
務家が、公布の翌々年度の日本私立大学連盟の研修会で
行った講演議事録からの抜粋である。⁷⁾

学校法人に帰属する収入というものは、いろんな
方面に使われるわけです。その使われ方のうち、学
校法人が今後ともその学校の経営に必要な資産とし
て、維持していかなければいけない、かりに資産そ
のものが無いといって、使えなくなれば、同種のも
のをやっぱり補充していかなければならない、とい
うような資産の取得のために使われた部分は、消費
支出の補てんのための源泉、つまり消費収入にはな
れないということであります。この消費収入たりえ
ない帰属収入を源泉の性質によってつかまえるのが、
本来はいちばん楽です。企業会計の場合は、その点
で楽なことは、資本金や資本準備金のことをお考え
いただければ、ご理解いただけると思います。学校
の場合でも、こういうものはそうなんだと、はつき
りしているものの中にはありますけれども、最初の
寄付行為で校地とか校舎を寄付された場合、その時
の価を付されて受け入れたとする。これはここで

いう、基本金に違いないだろうと思う。何も疑問の余地がないものと思います。同じようなことがその後、いろんな財源に従って入ってくる。いろんな学校法人によって、そのときの状況によって、いろんな形の財源をもとにして、学校法人の将来の財政に對しては、同じ意味の資産の取得というものはあるわけです。その取得をいろんな財源を基礎にして行なう。その部分の財源を基本金にしようというのが、この基本金の考え方です。基本金にすることについては、つまりその部分の金額は、人件費とかその他の消費支出に充てられない、というのがこの考え方です。これは資金的にもはつきりしています。

たとえば帰属収入が1億円ある。そのうち3千万円を体育館の建設に充てた。あと7千万円しか残っていません。そういう状況の場合に、帰属収入1億円から、体育館の建設費に充てられた資金の相当額3千万円を引いた7千万円が、消費収入なんだということをいっているわけなんです。3千万円を基本金組み入れしませんと、資金的にもつじつまが合わない。

ところが、そういう資産の取得が、常に帰属収入

をもって行なわれていれば問題ないんですが、そうとは限り限らない。(略)これをまだ考えた当時においては、いわゆる借金、借り入れ金をも財源として、資産の取得が行なわれているというケースがかなりあったんです。その場合に建設費相当額の帰属収入がないのに基本金組入れを行なうとその結果意外に大きな赤字が出る。それはぐあいが悪い、という批判、御意見がたくさん出ました。もともと財源がないに入れようがないということで結局簡単にいいますと、基本金の組み入れを繰り返すということを決めたわけです。

(4)後段において、基本金の未組入れの論拠について、極的な説明が行われているのが気になることである。

これについては、省令公布時の文部省の課長補佐による説明でも同様のことを述べている。⁸⁾

理論的には借入れ部分についても基本金計上すべきであるが、大幅赤字となることを嫌った各大学の反対により、妥協して未組入れを認めたということであろうか。

2 制定から30年経って

(1)次は、先ほどの実務家が基準の制定から30年以上経った2002年に雑誌に寄稿した論文からの引用である。

学校法人が設立当初に必要な施設及び設備を取得した際のその固定資産の価格相当額を基本金に計上することについては、常識的にいって誰にも異論があるまい。問題はその後の年度における基本金組み入れである。(略)

当初基本金(1号前段)に対応する施設設備への教育・研究活動充実のための何らかの追加は、規模の大小を問わなければ毎年おこりうる。その追加のための財源は、特定された収入であるとは限らず、必ずしも使途を特定されていない学納金一般の一部分が充てられるケースが多い。この場合、その充当金額相当額の学納金等の帰属収入は、いわば元入高としての当初基本金の追加として基本金に組み入れられなければならない。1号後段の規定による基本金は、このような追加基本金である。2号や3号のように特定の収入項目に依存できないので、やむなく充当目的の支出金額をもって組入額を決定してい

るのである。

(略)

消費収支計算書上、基本金組入額と消費支出とは、ともに帰属収入に対してマイナス要因であり、表示上は基本金組入額が先行しているように見えるが、実はいわば水平的な配分関係にある。しかし、様式上基本金組入れが先行するような印象に基づく誤解や批判は、「基準」の構想が胎生しはじめた当初から既に見られていたので、種々の代案が検討された。

- ① 基本金増加の原因となる収入(又は資産の増加)を、直接、貸借対照表貸方の増加として認識する。企業会計はまさにこの方式である。現行公益法人会計基準も同じ。

- ② 帰属収入にいったん計上するが、基本金増加の原因となる各収入項目毎に控除の形式をもって基本金組入額を表示する。

例：〇〇記念行事特別募金収入	100	
同上基本金組入額	<u>△100</u>	0

図表1

主な代案は以上の2つである。しかし結論は「基準」とおりで、その主な理由を煎じつめると、すべての基本金に適当かという網羅性の問題もあるが結局のところ私学財政の自主性の尊重ということに帰着するとも言えようか。具体的には、学校法人単位で、ある収入はある支出にという方針なり原則は好ましいものとされたが、基準や規則類をもって一律にこれを定めるのは適当でないとする空気が強かったのである。

(略)

学校法人会計では、(略) 企業会計的にいえば、利益を源泉として資本化する。おかしな処理法にせざるを得なかったのである。

(2) 全ての説明に共通しているのは、「収入のうちの一部分を資本とみなす」ということであろうか。

この考え方は、1970年の前記最終報告の参考資料として示された「学校法人会計基準による計算例(案)」にそれを見ることができるので、図表2に記載する。

(3) この「計算例(案)」で注目すべきは、貸借対照表上の基本金の表記の仕方であろう。当該「計算例(案)」では、この説明がない。しかし、前出の学者と実務家の著書に詳細な説明があるので、以下に記載する。¹¹⁾

基本金を増加すべき原因となった資産の取得があったにもかかわらず、その資産を取得するための資金の源泉の一部が負債である場合には、基本金組入額の源泉となるべき帰属収入が事実上不足しているの
で、その部分の組入れを次期以後に繰り延べる
ことがある。この場合の資産の取得価額相当額が基本金
要組入額であり、そのうち次期以降に組入れを繰り
延べた部分に相当する金額が基本金未組入額である。
「基準」では、基本金の有高だけでなしに、「要組入
額」と「未組入額」の双方を計算書類の上に明らか
にすることとしている。そこで、帳簿の記録の上で
もこれを明らかにするための記帳上のくふうが必要
になる。たとえば、基本金組入れの原因となる資産
の取得価額250,000,000円(すなわちこれ
が基本金要組入額に相当する)、当年度の帰属収入の
うち基本金に組入れる金額200,000,000円
(したがって、次期以降に組入れを繰り延べる未組入

- ・奨学基金としての寄付金収入を特定基本金へ組入れる
特別寄付金 4 / 特定基本金 4
- ・学生から納付された施設設備資金を一般基本金へ組入れる
施設設備資金 82 / 一般基本金 82
- ・土地の売却差額を一般基本金へ組入れる
土地売却差額 66 / 一般基本金 66
- ・受取利息・配当金の一部を一般基本金に組入れる
受取利息・配当金 20 / 一般基本金 20

消費収支計算書

消費支出	消費収入		
	科目	実算	
(略)	(略)		
	施設設備資金	82	
	うち基本金組入額	△82	0
	特別寄付金	4	
	うち基本金組入額	△4	0
	受取利息・配当金	30	
	うち基本金組入額	△20	10
	土地売却差額	66	
	うち基本金組入額	△66	0
	(略)		
	消費収入合計	518	

貸借対照表

資産の部	基本金、消費収支差額及び負債の部		
	科目	本年度末	
(略)	基本金		
	一般基本金		2,281
	(要組入額)		(2,728)
	(未組入額)		(△447)
	(略)		

図表2

額50,000,000)の場合には、次の仕訳記入を行なう。

(借方) 基本金の源泉となる帰属収入を表す勘定

200,000,000

基本金未組入額(または未組入基本金)

50,000,000

(貸方) 基本金(要組入額) 250,000,000

この仕訳記入における

「基本金未組入額」は、「基本金」に対する評価勘定である。また「基本金」は、基本金の要組入額をあらわすことになる。それゆえ、基本金の実際の有高は、この場合の「基本金」の有高から、「基本金未組入額」の有高を控除した残高である。

おわりに

以上が会計基準が制定された当時の基本金についての「先人

貸借対照表		
(資産の部)	(基本金の部)	
基本金		
要組入額	250,000,000	
未組入額	50,000,000	200,000,000

図表3

たちの想い」である。現在ではほとんど伝わっていない。¹² 基本金の仕組みを考えた当初は、基本金組入れは「各収入から間接控除」することにより消費収入を出していた。しかし、省令では「帰属収入の総計から一括して控除」する方法が原則となり、「各収入から間接控除」するのは「できる」規定とされた。現在の表示方法は「収入から一括して控除」する方法のみである。¹³

原則法が提示されたのちに簡便法も提示されると、その規定の趣旨、理念を知ることがはたやすい。しかし簡便法があなたも原則法のように振舞っていると、その趣旨や理念を読み解くのは困難である。基本金組入れを各収入から間接控除する表示方法を原則法として残し、収入から一括して控除する現在の表示方法を簡便法としておけば、いまのような混乱を回避しえたのではないかと思われてならない。

なお、以上はあくまでも基本金制度の制定当時の趣旨であり、現在は現在の基本金制度に対する考え方があってしかるべきである。

時代とともに、その意義は変わっていくべきであると思ふ。

●注

1 昭和44年7月10日 文部省学校法人財務基準調査研究

会(座長 一橋大学名誉教授 古川栄一、慶應義塾大学教授 高橋吉之助、公認会計士 村山徳五郎 他9名)「学校法人の財務基準の調査研究について(中間報告)」この中に学校法人会計基準(案)、学校法人計算書類記載要領付・科目解疎(案)が入っている」

2 社団法人日本私立大学連盟実施 第6回学校会計研究集会 昭和44年7月19〜23日(題目)学校法人会計準則について(講師)慶應義塾大学教授 高橋吉之助

cf.日本私立大学連盟の研修会の講演会記録は日本私立大学連盟の資料室でなければ手に入らないが、同じような内容が記載された雑誌の記事や書籍は本稿で示した以外にもある。

・村山徳五郎「学校法人会計基準 逐条解説」J I C P A N E W S 昭和40年8月15日、昭和40年12月15日

・高橋吉之助、村山徳五郎 共著「学校法人会計の理論」国之書房 昭和43年

・高橋吉之助、村山徳五郎「学校法人会計基準(案) 逐条解説」産業経理 昭和44年10月、昭和44年11月

・古川栄一「学校法人会計基準解説」同文館出版 昭和45年

・野崎弘「新版 学校法人会計基準詳説」第一法規出版 平成2年

いずれも本稿の講演の内容と変わりはないが、書き言葉の分だけ分かりにくくなっている。

3 昭和45年5月2日文部省学校法人財務基準調査研究会「学校法人の財務基準の調査研究について」(別紙として「学校法人会計基準」があり、参考資料として「学校法人計算書類記載要領(案)」および「学校法人会計基準による計算例(案)」が示されている。

4 第1回学校法人会計研究集会 昭和45年7月5〜10日(題目)基準の解説

5 文部省管理局振興課「学校法人会計基準概説」昭和46年5月。これは学校法人会計基準についての研修会を文部省が実施したときに配付された逐条解説である。第16条(消費収支計算の方法)の説明として以下の記載がある。

「消費収入の計算は、帰属収入からさらに基本金への組入額を控除しなければならない。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るために維持すべきものとして定めた資産の額に相当する金額については、基本金に組み入れて留保し、これを消費すべきでないという学校

法人会計の基本的な考えかたによるものである。この基本金組入額を除いた金額が消費支出のてん補に充てうる消費収入となる。」

この言い回しが、後に各解説本で使用されているものと思われる。

6 昭和46年4月1日文部省令第18号 学校法人会計基準

7 社団法人 日本私立大学連盟 実施 第4回学校法人会計研究集会 昭和48年9月11～14日

(題目) 学校法人会計基準(省令)の解説と学校法人会計の計算体系について(講師) 公認会計士 村山徳五郎

8 社団法人 日本私立大学連盟 実施 第2回 学校法人会計研究集会 昭和46年7月5～9日

(題目) 省令の解説(講師) 文部省 管理局振興課 課長 補佐 原素之

「借入金を財源とした部分は、借入金が帰属収入になっておりませんから、その部分まで基本金に組み入れてしまふと、その年度は赤字になることがほぼ必至でございます。これは制度として不合理だということで借入金等相当額は翌年度以降に基本金組入れを繰り延べることができると。」

同研究集会(題目) 基準の解説(講師) 公認会計士 村山徳五郎

「基本金の増加の原因となるべき資産の取得は、一切自己資金をもつてまかなわなければならないという仮定を、もし正しいものとしますと、まさしくこれは赤字です。」

しかし、こういうような大赤字が出るのでは、どうもぐあいが悪いというので、こういう場合には、これを組み入れなくてもよろしいというのが2項の主旨です。(略) それにしても繰り延べを認めるということは、一種の妥協かもしれません。」

9 村山徳五郎「学校法人会計基準の行方」JICPA ジャーナル 平成14年6月

「基本金がよく分からない」というその後の各界からの意見に対してかなりご立腹されている様子である。その矛盾は日本私立大学連盟にも向けられている。ご立腹の部分は割愛して基本金の組入れの根拠が記載されている部分を抜粋して転載した。

10 注3参照。

11 高橋吉之助、村山徳五郎 共著

「学校法人簿記会計入門」第一法規出版 昭和45年8月
12 過去に2回行われている「学校法人会計基準の在り方に関する検討会」の議事録の中において、「帰属収入の中に資本取引が混入している」旨の発言がいくつかある。

	昭和44年7月10日 学校法人計算書類 記載要領 付・科 目解疎（案）	昭和45年5月2日 学校法人計算書類 記載要領（案）	昭和46年2月25日 学校法人計算書類 記載要領について （報告）	昭和46年4月1日 文部省令 第18号 学校法人会計基準
基本金組入を 各取入から間 接控除する か、一括控除 か	原則は間接控除。 一括控除はできる 規定。	同左	間接控除とするか 一括控除とするか は選択となり、並 列概念となった。	原則は一括控除。 間接控除はできる 規定となった。
B/S上の基 本金未組入額	間接控除	同左	直接控除	同左

