

## 私立大学の経営行動からみる予算制度の実態と課題

Reality and Tasks of Budget System in View of Management  
Action in Private Universities

篠 田 隆 行

SHINODA Takayuki

## 【要約】

本稿は、平成 27 年度に改正された学校法人会計基準を起点として、改正前の平成 26 年度と改正後の平成 27 年度の決算書において予算と決算の数値を検証し、各私立大学がいかなる経営行動をとったかを解明することを目的とした。

また、経営環境が厳しくなるなかで、検証結果より明らかとなった課題について、各私立大学が持続可能な財政運営を行うためにはいかなる対策をとるべきかを、学校法人会計の特徴である予算制度に焦点をあて、論じるものである。

キーワード 大学経営、予算管理、経営行動、学校法人会計基準

## 1. はじめに

## (1) 研究の背景と目的

平成 27 年度に改正された学校教育法では、大学の組織面におけるガバナンス強化が求められ、大学の組織運営の健全性は従来以上に注視されている。また、社会に対するアカウンタビリティの観点から同年度に私立大学を対象とする「学校法人会計基準」が制定以来、初めて抜本的に改正された。この改正により、大学は内部留保への意思決定、及び学校法人の収益性を従来以上に明らかにすることとなった。すなわち、内部留保と当該年度の収益性との関係を明示しなければならなくなったのである。この点が従来の会計基準とは大きく異なり、捉え方によっては学費の価格設定にまで影響を与える変更だったのである。

少子化に伴い、厳しい経営環境下で、この会計基準の変更は単なる変更ではなく、各学校法人が経営するうえでいかなる意思決定をしているかを明らかにすることとなる大きな分岐点であり、本稿では、その変化を明らかにするとともに、今後のあるべき意思決定モデルの構築を提示することを目的とする。

## (2) 先行研究の整理

水田(2010)は、国立大学が法人化されたことに伴い、その予算管理の実態について検証した。しかし、これは国立大学法人に限った分析であり、私立大学を対象としていない。ま

た、矢野（2001）の研究グループは文部科学省の「私立学校の財務状況調査報告書」の個票を得て、私立大学の財務的な側面も加えた経営基盤に関する研究を行っているが、これは経営基盤に関する研究であり、財務運営について検証したものではない。

他にも、私立大学の財務内容における先行研究は多数存在するものの、その多くは決算数値を用いた財務検証である。18 歳人口の減少に伴い、厳しくなる経営環境において、今後重要となるのは、いかに有用な財務戦略を形成するかであり、その検証においては、学校法人会計の特徴である予算管理を検証することは必須の課題である。

そこで、本稿では、平成 27 年度に改正された会計基準について、その前後で各私立大学がいかなる経営行動をとったかを分析することにより、個別機関の財務基盤構築に向けた意思決定について分析し、適切な一定のモデルを導くことで今後の財政運営のあるべき方策について論じる。

## 2. 学校法人会計基準について

### (1) 学校法人会計基準改正の背景

学校法人会計基準は昭和 46 年に制定された。当初の会計基準制定の目的は当然のことながら経営状況の把握ということもあったが、のちの昭和 50 年に制定された私立学校振興助成法に則った経常的経費に対する補助金の算出に適した側面も有していた。以降、平成 27 年度までに 8 回にわたる改正が行われたものの、そのいずれもが実務面における対応に迫られた小幅な改正であり、平成 27 年度の改正は基準制定以来の抜本的な改正となった。

この背景には、国立大学が法人化され、その財務内容を企業会計に準じた形式で開示するようになったことが影響している。更に、少子化に伴う大学経営が厳しくなる中で、健全な経営を行うべく大学の運営において透明性が求められたことに加え、学校法人会計基準が一般的にはわかりにくいという評価に対応するために改正に至ったものである。

なかでも、「基本金」は一般的な馴染みもなくわかりにくい代表として扱われてきたが、基本金は学校法人の設置の趣旨を会計的に表示した最も的確に表す方法であり、この変更には至らなかった。様々な議論の末、形式として最も変わったのが単年度の収支状況を表す諸表であった。従来の会計基準でいう「消費収支計算書」が「事業活動収支計算書」となり、表記する項目、形式も大きく変更した。これは、一般的な企業会計の表記に準じた形となり、損益計算書に類似した表記方法へと変更されたのである。なかでも大きな変更点は 2 点で、①区分別の表記と、②基本金への組入前の収支の表記であった。

#### ①区分別表記について

消費収支計算書では、収入項目として「消費収入」、支出項目として「消費支出」があり、総額での収支表示となっていた。これが、事業活動収支計算書では、「教育活動収支」「教育活動外収支」「特別収支」と 3 つの区分に分けられ、それぞれの項目における収支を表記することとなった。このことにより、各区分における収支状況が明確となった。当然ながら、「教育活動収支」で収支均衡、「教育活動外収支」において収入超過を確保しつつ、全体の

収支を維持することが理想的な財務運営の指標である。

## ②基本金組入前収支の表記について

消費収支計算書では、基本金組入額を収入小計から控除し、その後、支出の小計に基づいて「当年度消費収支差額」として収支状況を表記することとなっていた。基本金という概念が、一般的にわかりづらく、かつ収入から控除することで更に複雑化しているということから、今般の改正により事業活動収支では「基本金組入前当年度収支差額」として表記することになった。より多くのステークホルダーにとってわかりやすい表記という点での変更を筆者は否定しない。しかし、この改正により従来からの基準で堅持されていた学校法人としての会計理念は継承されなければならない点は改めて記しておきたい。

## (2) 新旧会計基準の相違点

平成 27 年度より改正された学校法人会計基準は、学校法人が作成を義務付けられている財務諸表の様々な点で改正がなされた。本稿では、その中で、予算と決算について着目し、当該年度の収支状況に対する組織の意思決定を検証することから、「事業活動収支計算書」（旧会計基準では「消費収支計算書」が同義）を利用する。なお、事業活動収支計算書における会計基準の主な項目は以下のとおりである。

図表 1

	新会計基準（事業活動収支計算書）	旧会計基準（消費収支計算書）
①	「基本金組入前当年度収支差額」として基本金を考慮しない当該年度の収支を明記	「帰属収支差額」という概念はあったものの、決算書上での明記はなし
②	「教育活動収支計」「教育活動外収支」「経常収支」「特別収支」の創設	「消費収入の部」「消費支出の部」として大別して表示

今般の会計基準の変更に伴い、最も大きな変更点が、「基本金組入前当年度収支差額」の明記である。というのも、この「基本金組入前当年度収支差額」は「基本金」という長期に保有することを目的とする資産に該当するものを考慮しない段階での収支表記ということである。つまり、当該年度における純粋な収支状況を示すものである。これが、なぜ最も大きな変更かといえ、学校法人は本来、その設立意義に立ち返れば、永続的に組織が存続するために計画的に財務運営を果たさねばならず、その観点からも長期に保有することを目的とした資産についても、収支状況を算出するうえでは加味した形式をとっていた。しかし、今般の会計基準の改正では、その基本金を考慮する前の純粋な当該年度の収支を明記することになったのである。このことが何を意味するのか、そして各大学の財務運営にどのような影響を及ぼすのかは非常に重要な項目である。なぜなら、多方面にわたりステークホルダーを有する私立大学において、当該年度の純粋な収支を明記することに対してどのような財務

的な経営行動をとるかは重要だからである。例えば、「基本金組入前当年度収支差額」が大幅な収入超過となっているならば、ステークホルダーからは「儲かっている」と認識され、それならば学費自体が高いのではないかと問い詰められることになりかねない。一方で、この段階で大幅な支出超過であれば、単年度での収支すら維持できない状況にあり、経営上厳しいと判断され、経営リスクから進学を避けられることにつながり、結果的に経営を更に圧迫されることになりかねないのである。

このような圧力の可能性を秘めた変更において、各学校法人の経営者はどのように説明し、またどのような財務運営を図るかはこの会計基準の変更の検討段階でも大きく議論されたところであった。本稿では、実際にその結果がどのようなようであったかを、新会計基準である「基本金組入前当年度収支差額」と旧会計基準における同義であった「帰属収支差額」を実証的に分析することが重要だと定義づけ、検証を行った。

新会計基準では、「教育活動収支計」「教育活動外収支計」など、いわゆる区分収支の明記を義務付けることにより、多様な事業を行っている私立大学がどの事業で収支を均衡とするようにしているかを明確にするように定義づけされた。つまり、「教育活動収支計」はいわゆる本業での収支を表すもので、教育研究活動における収支を示すものである。一方、「教育活動外収支」はいわゆる財務活動における収支で、学校法人の事業としては補完的な部分での収支状況を表すものである。旧会計基準では、このような区分表記はなく、いわゆるグロスで表記されるようになっていたが、このような形式で表記しなければならなくなることで、どのような経営的意思決定を導くことになったかを検証することも同時に行った。

以上、2点からしても、今般の会計基準の変更が各学校法人の財務運営、経営行動にどのようなインパクトを与えたかを検証することは大いに重要であることがいえる。

### (3) 学校法人会計基準の変わらぬ特徴 (予算表示)

私立大学は誰もが理解しているように、営利を目的とはせず、教育研究を遂行することで公益性を有する法人である。必ずしも収益性を第一義的に捉えるのではなく、永続的に存続することを目的として存立する法人なのである。近年では、アカウントビリティの側面から企業会計に準じた表記をするような圧力があるが、これは学校法人の存立意義を全く理解しない暴言ともいえると筆者は考える。

そのような中で、学校法人会計基準が今般の改正においても変わらなかった点で、かつ企業会計と大きく違う点に予算の表示がある。長期的かつ安定的に経営活動を行うことを重要とするでは、その計画機能を有する予算が重要なのである。また、その予算と決算の差異を把握・検証することが重要であることから、決算書においても表記すべき項目として制定されているのである。

一般事業会社における決算書では、予算の明記はない。あくまでも結果の表記が求められるのである。しかし、学校会計においては予算との差異まで表記するのである。これは、計画的な意思決定に対し、結果がどのようなようであったかを表すものなのである。

市川（2010）によれば、「教育政策と教育行政の主要な手段は法令と予算であるが、従来の研究は立法過程や法令解釈に偏し、予算配分や財政構造の研究は乏しかった。しかし、予算配分や財政構造は教育政策や教育行政の本当の狙いを明らかにしてくれる点で重視される必要がある」と述べている。

これは、各学校法人の運営においても同様であり、予算が単なる資源分配機能ではなく、組織体の経営方針を表すものであり、その研究領域を深化させる必要があると解釈できる。本研究においても、この予算にアプローチすることにより、従来の研究ではあまり解明されなかった日本の私立大学の財政運営の意思決定構造を明らかにすることを主眼としている。

#### （４）中長期計画と決算の連関

財務面における学校経営の重要なファクターとして、永続的な存続という大義のもとに計画的に経営を行うことが重要であることから、決算における「予算」の表記が必須であったが、1992年までの18歳人口の増加や市場環境の安定推移等により、各学校法人が真の意味で長期的な意思決定を行ってきたかは疑問である。

一方で、事業報告書の作成義務はこの意思決定プロセスの開示に大きな影響を与えた。一般の事業会社の事業報告書は経年推移を表示しているものが多く、その成長性や安全性の動向が株主をはじめとする投資家や多くのステークホルダーに対して表示されている。しかし、私立大学ではその視点は、事業報告書の作成義務と、少子化によるマーケットの縮小による外部環境の変化によってようやく意識されるようになったと見受けられる。本来は、永続性を最も重要視する学校法人の会計であるからこそ、この中長期計画との連関が強くなければならなかったが、基準の体系上意識されにくかったという点が否めず、そのような風土が大学経営を担う人材の養成に欠陥をもたらしたと言っても過言ではない。

学校法人財務基準調査研究会によれば、昭和47年の学校法人会計基準制定初期段階において予算の体系化として、「予算は、通常1年の期間を単位として編成される。しかし、その内容は、法人の長期計画と密接に関連していることが重要である。たとえば、学校法人が、学事に関する基本的な改善や拡充のための企画をとりあげる場合には、財政面の裏付けを伴った長期計画を基礎とする必要がある。このような長期計画にもとづいて各年度に分割された実施計画が予算におりこまなければならない」と指摘している。

しかし、上述したように、概念的な長期計画の必要性は誰もが理解されていたものの、体系的に明確となったのは、事業報告書の作成を必要とされる近年まで強く求められるものではなかった。この背景には、市場環境の拡大による戦略的経営の必要性が必ずしも必然ではなく、拡大方針が基本路線であったことからであるのは否めない。

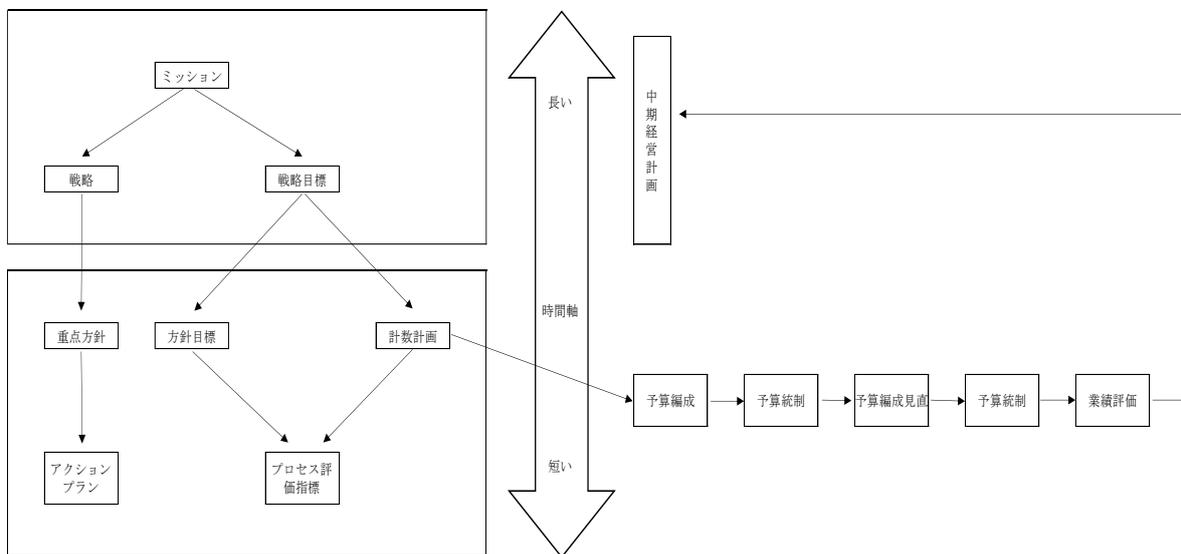
少子化や大学法人数の増加と近年のわが国の高等教育市場は、従来の経営環境とは大きく変化し、この中長期計画と予算、決算との連関は従来とは比較にならないほど重要度を増しているのである。

## (5) 予算機能

水田（2006）は、「予算」を「企業予算」と「公共予算」に大別し、企業予算は、最終的な財務的成果（利益）を実現するための具体的施策や手段を計画するものであるのに対して、公共予算は財政的制約（予算枠）の中で非財務的な成果を最大化するためにいかに資金を配分し、執行を統制するかに視点が置かれていると述べている。

つまり、学校法人の予算は、「効果的な資金配分」と「資金の使用を統制」する2つの重要な役割を有するのである。水田は図表2のように予算管理の全体像と示している。

図表2  
【予算管理の全体像】

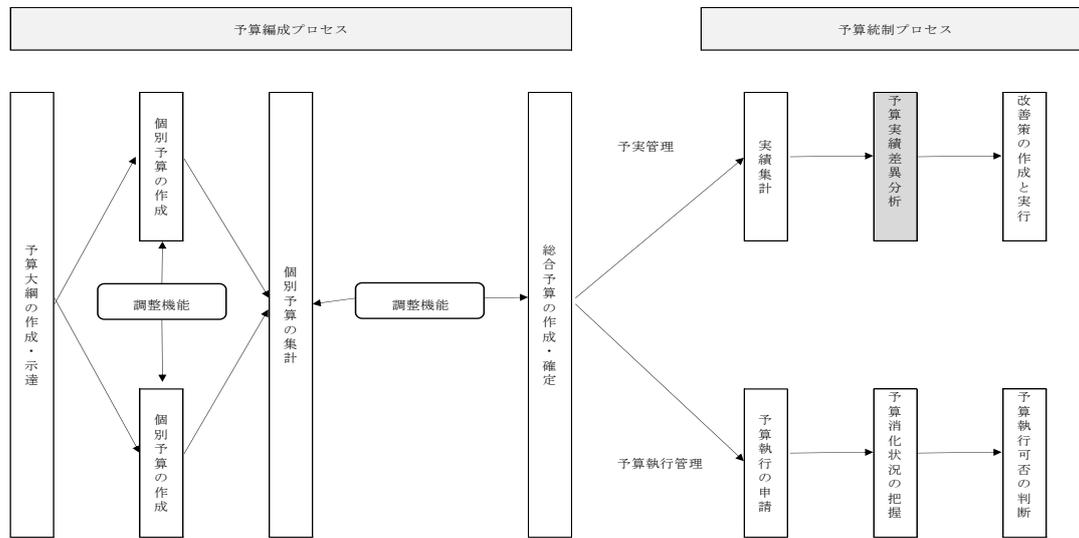


【ベリングポイント・水田（2004）より】

予算の出発点は、その組織の存立目的であるミッションということになり、そのミッションをもとに経営戦略を策定し、その達成度を測るための戦略目標を設定する。戦略目標は中期経営計画として時間を区切って具体化され、予定・計画としての予算編成までの流れとしている。そして、「予算管理」を、予算編成から予算統制を経て、短期目標の達成度を把握する業績評価までの一連の業務としている。業績評価の結果については、中期経営計画にフィードバックされ、次期予算編成に反映されるというサイクルが民間企業には出来上がるとし、国立大学法人の中期経営計画との共通する部分として述べている。これは、国立大学法人のみならず、学校法人も建学の精神というミッションに基づき、戦略を立て中期経営計画と予算とを関連づけることは全く同様である。さらに水田は、予算管理プロセスを、当初の「予算編成プロセス」と編成後の「予算統制プロセス」の2つに大別し、予算の機能については、①計画機能、②調整機能、③統制機能の3つに分類している。この2つのプロセスと3つの機能を予算管理プロセス全体の流れに沿って図表3のように示している。

図表 3

## 【予算管理プロセスと予算機能】



「計画機能」・・・経営目標が各部門に通達され、そこで目標を達成するために施策が立案される。それを個別予算として数値化し、集計・確定するまでの機能をいう。重要な点は「予算大綱」という予算編成方針が大枠で示される点である。各部門の個別予算は、この方針に沿って策定される。学校法人の場合で考えると、学長や財務担当最高責任者のもと「予算編成方針」が作成され、各部署がこの方針に従い予算申請を行う。そこで財務担当者が集計を行い、予算書として作成・確定するまでの機能が「計画機能」に該当する。

「統制機能」・・・予算が確定し業務が執行された後、目標達成に向けてコントロールする機能を指す。具体的には、予算と実績の差異を分析して、必要に応じて差異を埋めるための施策を施す「予算管理プロセス」と予算の執行実績が予算の目的範囲内で行われていることを管理する「予算執行管理プロセス」に分かれる。

「調整機能」・・・計画機能を働かせるには個別の予算の間の利害関係の調整や、組織全体の目標と整合させる機能が必要となり、これを「調整機能」という。予算の機能でも最も重要なものと言われている。学校法人で具体的にみた場合、この機能を担うのが一般的に業務担当責任者や財務担当者が該当する。この業務担当責任者や財務担当者は各部署から申請された予算項目を集計し、当該年度の収入予算と照らし合わせて遂行可能な事業を取捨選択し、予算の配分を確定する。申請された事業を選択する場合、適用されなかった事業が次年度以降への先送り事項なのか、事業そのものの不採択なのかなどを明確にする必要性や、各部署の事業遂行へのモラルハザードが生じないようにする点で重要な機能といえるのである。

矢野(2016)によれば、組織の改革というのは一般に制度論であり、いま一つが予算の割当に現れる「資源の配分や分配」を変更する活動であり、これを政策と定義づけている。そして、日本の教育政策は、理念を大事にする精神論が先行しすぎ、次に精神を実践するための法令や制度が改正され、いつもそれが改革の柱になっているという。財政は最後に改革を

実現させるために「措置」される事項であり、精神論→制度論→資源論という流れに沿って改革が進行してしまい問題提起している。つまり、精神論と資源論の関係を検証し、その後に資源の割当を有効に機能させるための制度を設計するという手順の重要性を説いている。

矢野の指摘しているのは、国家レベルの教育政策についてであるが、この現象はその個別要素でもある学校法人でも同様の現象となっている。その現象については後述する。

### 3. 分析の方法

#### (1) 対象校

図表 4

#### 財務情報の一般公開の状況について(1-1)

(1) 一般公開の状況・方法【複数回答】

区 分		大学法人	短大法人等	合 計
全 法 人 数	平成27年度	556 (100.0%)	110 (100.0%)	666 (100.0%)
	(平成26年度)	(554) (100.0%)	(112) (100.0%)	(666) (100.0%)
一般公開を行っている法人		556 (100.0%)	110 (100.0%)	666 (100.0%)
(平成26年度)		(553) (99.8%)	(112) (100.0%)	(665) (99.8%)
公 開 方 法	学校法人のホームページに掲載	555 (99.8%)	110 (100.0%)	665 (99.8%)
	広報誌等の刊行物に掲載	300 (54.0%)	33 (30.0%)	333 (50.0%)
	学内掲示板等に掲示	66 (11.9%)	21 (19.1%)	87 (13.1%)

注：単位は法人数。( )内の数値は、全法人に対する割合。

【文部科学省作成】

図表 4 のとおり、現行では政策的誘導の効果もあり、ほぼ全ての私立大学がホームページにおいて決算を公開していることから、全ての私立大学の財務情報を取得することが可能であり、本稿ではその全てを対象とした。

#### (2) 基本金組入額の検証

旧会計基準では、基本金を組入れた後の収支のみを表記することになっていた。一方、新会計基準では、基本金に組入れる前の収支を明記することが必須となった。

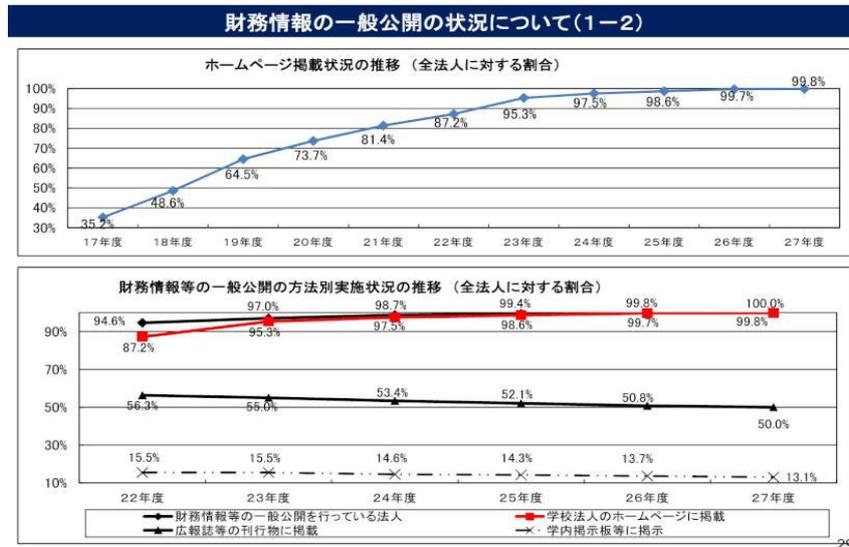
両年度の基本金への組入額を比較検証することにより、会計基準の改正が私立大学の内部留保をはじめとする財政運営の意思決定にどのような影響があったかを検証する。

### 4. 分析結果

#### (1) 開示状況

図表 5 のとおり、学校法人の財務情報の公開状況はこの 10 年で飛躍的に増加して、ほぼ全法人がホームページで公開している状況となっている。これは、平成 17 年度より、政策的に公開を義務付け、補助金算出における評価項目に追加された「圧力」により導かれた結果とも言えるが、いずれにしても、ほぼ全ての学校法人がホームページを通じて財務情報を広く開示するようになったことは、経営状況の透明化という点では評価できるであろう。

図表 5



【平成 27 年度学校法人の財務情報等の公開状況に関する調査結果：文部科学省作成】

しかし、公開状況と公開内容は必ずしも比例しておらず、公開内容については各法人においてばらつきがあるのが実状であった。本研究における分析内容は一般的な開示がされていれば研究対象となるものの、その条件を満たすものは、約半分の 303 法人に留まった。その主な内容は、本研究では 2 カ年を比較するが、ホームページでは当該年度の 1 年分のみの開示や、決算数値のみ開示し予算については開示していないなどがあった。

## (2) 帰属収支差額と基本金組入前当年度収支差額について

図表 6

(単位：百万円)

	予算	決算	改善率
平成26年度	53,419,265	183,997,371	344.4%
平成27年度	56,322,537	184,830,987	328.2%

図表 6 は、平成 26 年度と平成 27 年度の両年度の当該年度の収支の予算と決算の違いである。これは個々の学校法人によって、支出超過や予算と決算で収入支出の超過逆転など、多様な現象はあるものの、303 法人の総和は予算数値、決算数値ともに収入超過である。そして、予算数値よりも決算数値の方がはるかに良化する形となっている。これは結果としては良いものの、予算が「機能」としてどの程度作用しているかは今後更なる課題にもなろう。つまり、予算とは本来、「計画機能」を有しており、計画である「予算」とその結果である「決算」の数値にそれほど乖離があってはならない。さもなければ、計画通りの事業が遂行されていなかったことにもなり、中長期的な視点での事業遂行に支障をきたしていると懸念

される。図表 6 のような、両年度とも決算数値の大幅な改善は、経営的には良い数値としてみなされる傾向ではあり、予算が有するもう一つの機能である「統制機能」が強く働いているともいえる。

次に両年度の違いについてである。新会計基準となった平成 27 年度は前年度に比べ、予算よりも改善する値が低くなったのは事実である。しかし、もともと高い改善率であったことを考慮すれば、この会計基準の改正が予算に対する収支の変動に大きな影響があったとは言いがたい。つまり、意思決定の現われである予算において、その計画機能が十分果たせていないともいえよう。ここで問題となるのが、国家レベルで矢野が指摘している精神論と資源論の関係ということになる。つまり、資源論としての予算が精神論と十全な関係を維持できていないため、結果的に決算数値で大幅な乖離を生み出す結果となっているのである。全体として、表のとおり予算数値に対して決算数値が大幅に「改善」していることから大きな問題とはならないのであろうが、実際は①計画が適切に遂行されなかったか、あるいは②政策として資源の配分や分配が適切でないことの証なのであろう。

従来的高等教育市場が拡大傾向の状況においては、このような状態を放置しておいてもさほど問題とはならなかったであろうが、今後、市場が縮小していく過程において、各組織体が持続可能な経営を行うためには限られた資源を最適化して配分しなければならないことは明白であり、そのためにも資源論となる計画機能の予算とその執行状況の検証は大いに重要となるのである。そのためには、まず計画機能としての予算数値と決算数値の関係性を十分に検証し、乖離率を縮小させることが重要である。その最適なモデルと考えられるのが、資源配分を決定する権限者とその資源を執行する執行者が十二分な議論・検証をし、その効果検証を行うことが必須なのである。

### (3) 支出の執行状況について

図表 7

(単位：百万円)

平成26年度支出額計 4, 149, 387, 826	<	平成27年度支出額計 4, 254, 162, 536
--------------------------------	---	--------------------------------

図表 7 のとおり、303 法人の総支出額は平成 27 年度のほうが多く、前年よりも 102.52% と増加の結果となっている。各機関の個別の事情（学部の新設による費用の増加や大型設備投資に伴う経費の増加等）により変化があることは当然であるが、以下に示す図表 8 で表される検証結果を併せて検討すると一つの現象がある。

図表 8

	予算	増減率	決算	増減率
平成26年度	4, 219, 724, 191	100. 88%	4, 149, 387, 826	102. 52%
平成27年度	4, 256, 821, 682		4, 254, 162, 536	

図表 8 のとおり、両年度の予算での増減率と決算での増減率を検証すると、予算ではそれほど増加する数値でなかったものの、決算では予算のそれに比して大きく増加している。本来の予算の機能を考慮すれば、両年度とも統制機能は十分機能しているが、その範囲内で大きく変化がみられる。つまり、予算の範囲内でできる限り執行につなげようという意思が働いたものと想定できる。これは、財務運営における決算の収支の開示が少なからず影響を与えたと考えられる。つまり、決算数値での大幅な収入超過とならぬよう、財務運営における可能な範囲で予算に準じた結果となるよう事業遂行されたと推定できる。(ただし、この数値は 2 カ年の比較検証にとどまっており、今後の更に継続して検証する必要がある。)

#### (4) 基本金組入額について

図表 9

	予算	決算	差異	乖離率
平成26年度	519, 821, 272	433, 122, 086	86, 699, 186	16. 7%
平成27年度	558, 784, 160	449, 076, 354	109, 707, 806	19. 6%

(単位：百万円)

内部留保並びに設備投資に伴う基本金組入れの総計は、平成 26 年度よりも平成 27 年度のほうが多い数値であった。これは、基本金を組み入れる場合の意思決定方法として、理事会や評議員会の議を経て意思決定を計画的にしなければならないことから、単に会計基準の変更に伴う計画変更には至らなかったということであろう。

一方で、その計画に準じた各年度の予算との対比、つまり乖離率でみると平成 26 年度のほうが、平成 27 年度に比べると予算とおりの執行となっていることがわかる。

## 5. 結論

### (1) 開示フォーマット統一の必要性

文部科学省が公表している「平成 27 年度財務情報の公開」における公開状況は 99. 8%となっていた。確かに 660 法人の全件調査においてもその確認はできた。しかし、その開示形式については各法人により異なるものであり、①単年度のみ開示や、②予算との乖離の非表示等、多様であった。結果として本研究における調査条件を満たす法人は 303 法人とその

半分になってしまった。

今般の学校法人会計基準の改正は、私立大学が日本の教育制度を支える重要な機関として、また、一般企業には課せられている税制等において優遇され、更には税金による補助金を受ける事業体という面からも、幅広く国民にその経営状況に関する説明責任を有するという観点から改正されたものである。しかし、結果としては必ずしもその理念に沿った形式には至っていないことが明らかとなった。(このような事象は本稿の対象とした平成 26・27 年度に限ったことではなくそれ以降も同様の傾向はみられる。) 誰もがわかる形での財政状況の把握が可能となるよう、個別機関の判断による財政数値の開示ではなく、開示フォーマットの統一は必須である。

## (2) 機能としての予算の重要性

私立大学における収入・支出は企業とは大きく異なる要素を持っている。たとえば、高等教育機関における教育プログラムのサイクルは 4 年で、その期間は収入・支出ともに非弾力的である。すなわち、収入は、学生数と授業料の単価の積数が基本であり、その授業料等は教育プログラムのサイクルのはじめに決まっており、これがサイクルの途中でほとんどの場合に、たやすく変更できるものではない。また、学生数もサイクルのはじめに定まった人数を卒業までに増員させるのはほぼない。ゆえに、教育プログラムの実施過程において、教員や職員の教育努力を追加して投入したとしても、それによって収入の増加を実現することは不可能に近い。一方、支出もその教育プログラムのサイクルが終了するまでは、これに必要な支出として当初計画した額を自由に変更すること、特に削減することはほぼ不可能である。更には、支出の上限は決定しがたく、他方、これを賄う収入は有限であるのが現実である。

このように、収入と支出はともに非弾力的であり、両者の相関はきわめて乏しく、かつ必要支出は無限的であるのに可能な収入は有限であるから、教育活動を永続するためには収入・支出ともに統制された管理が重要となるのである。すなわち、収入・支出ともに予算の段階で事前に計画をし、収入・支出は予算上で均衡をさせることを理想とし、そして教育活動はこのような予算に基づいて、その予算の範囲で実施することが教育の継続、さらには法人の永続的な維持には重要なのである。

しかし、現状のわが国の私立大学の財務運営は、結果としては予算よりも決算の数値のほうが収支が良化する形とはなるものの、大幅な乖離があるのが実態であり、予算の「計画機能」が適切に機能しているとは言えない。これは、予算という意思決定を要する事項において、その大きな影響を与える学費設定と必ずしも関連性を有していないともいえる。学費設定における本質的な検討を考慮すれば、予算としての機能を十分に発揮し、コストの明示が必要であり、近年の社会の学費・奨学金の議論を考慮すれば、今後さらに重要となる。

また、予算は、①理事者に対して財政上の執行権を受託し、そのアカウントビリティを事前に確定する機能を有するとともに、もう一点として、②執行権の行使を厳重に規制する機能を持っている。したがって、学校法人における諸活動は予算の執行として理解され、かつ

予算に対する過不足ない収支の実行が強く要請されるのである。

従来、非営利組織の予算制度では、このような意味の「統制機能」がもつ規範性が、予算運用上の好ましからぬ硬直性に転化しがちであった。そこでは、活動目的に対する支出の効果が軽視され、活動は機動性を失いがちになる。またときには、それが決算を歪曲する原因となっているのも認識しなければならない。

また、学校法人において予算制度が必要とされるひとつの大きな理由は、その持つ規範力に重要性が負荷されていることを十分理解しなければならない。分析の過程においても散見された予算制度における統制機能に問題を注視すると、予算の編成過程、つまり意思決定プロセスのガバナンスと統制過程との間の不均衡にあるといえる。すなわち、予算が活動計画と密接な連繋のもとに編成されず、予算が暫定的な見積りのままに編成決定され、予算執行の面のみ予算実行責任者の努力が要求され、予算執行の規制にのみ厳しい注意が向けられるという不合理である。

教育をはじめ学校法人のすべての活動は予算に基づいて、予算の範囲で行われなければならない。それは、そもそも学校法人における収入と支出の特性が、これを不可避としていることは既述したとおりである。このように、予算が法人の活動を制約することは、企業の場合に比してはるかに強いのである。ゆえに、学校法人の活動の成否は、予算の内容の如何に左右されるのであって、学校法人の予算制度のうち、特に予算編成過程が活動の成否を決めるといっても過言ではないのである。当然、企業でも計画の良否が成果を左右するものではあるが、計画の実行の段階では、所与の需要の範囲で操業量や投入資源を随時調節して調整を図ることは可能であることから、その収支の態容は学校法人のそれに比べてはるかに弾力的である。よって、企業の場合はその予算の如何よりも活動の実行結果において活動の成否が問われるものであり、ここに学校法人と企業の組織体としての活動あるいは財務運営のあり方に大きな違いがあるのである。

予算は教育その他の諸活動の計画と一体化して編成されなければならない。むしろ具体的な活動計画があって、はじめて予算が編成されるべきものである。ただし、学校法人の財政はあくまで教育その他の活動の手段であるから、予算が付与されてはじめてその用途を考えるということは予算制度にとって本末転倒な話である。財政は法人の活動に対する重大な制約条件となる。学事の改善の計画もその発展向上の計画も財政の裏づけなしには、実現しえないのである。

しかし反面、学校法人の収入は教育をはじめ諸行事の計画によって保証されるという事実を看過することはできない。つまり、計画の如何によっては、新たな財源を開拓し、法人の収入を増大させることも不可能ではないのである。今般の会計基準の改正によって、その効果をもたらすための最大の課題はこの点にあるといえる。したがって、予算制度の充実が法人における計画編成過程の充実が不可欠であり、予算編成過程はこれと密接に連携させるべきであるが、未だ多くの私立大学がその過程に至っておらず、喫緊の課題として対策をとらなければならない。

### (3) 経年検証

学校法人会計の最大の弱点と著者が考える点として、決算書自体が予算と決算の対比のみの表記という点である。決算書の様式がそのような限り、それに倣って作成するのは当然のことであるが、それゆえに経営的視点もそこに集中してしまいかねないということである。そもそも、学校法人は永続的に存続することが第一義的であるのだから、中長期的視点での財務運営が必須にもかかわらず、決算書の様式が単年度の予算対比基準では矛盾しており、また、現場で運営を行ううえでも短期的な視点になりかねないのが実状であろう。

加えて、わが国の高等教育機関の授業料の納付方法は年間分の前払い方式がほとんどである。つまり、役務の提供の前に費用を先取りする形式である。また、学生の流動性もほぼないため、一度入学すれば当該年の4年間の収入はほぼ確定するスタイルである。このような実態が長年慣習となっていることから、必ずしも適切に対応されていないのが現状である。今後の高等教育機関を取り巻く環境を踏まえ、従来と同様の対応では適切な財務運営は困難となることは明白であり、持続可能な財政運営を行う上では経年検証を必須とし、その傾向と情勢について構成員は柔軟に把握し、的確な措置が可能となるような制度の構築が必須である。

### (4) 予備費について

予算における予備費は、多くの財務担当者において軽視されがちな項目であるが、持続可能な財政を行う上で、適切に活用すべきものである。予算の統制機能による限定性の原則により、科目間・部門間の流用は認められないものの、すべての流用を禁止した場合には運営が硬直的になるおそれがあるため、所定の承認手続きにより一定範囲内の流用を認める措置を講ずることが認められており、これは予備費として予算計上するものである。

本稿では、大きく焦点をあてなかったものの、多くの私立大学でこの予備費により、結果として予算数値よりも決算数値のほうが収支が良化する形となったのは事実である。今後の厳しい経営環境において財務担当者は財務シミュレーションの作成が必須となるなかで、この予備費をいかに設定するかは大きく影響する。予備費については、各私立大学においてその設定額は自由であるが、健全な財政運営を行ううえでは十分有効活用できるものである。

### (5) 課題

本稿では、学校法人会計基準が改正となった過渡期となる平成 26 年度と平成 27 年度の 2 カ年の比較検証に留まっている。会計基準が及ぼした影響を詳細に検証するためには、さらに複数の経年検証が必要であり、引き続き検証を深化させたい。

また、本稿は、決算数値による定量的な検証に留まっている面もあり、経営行動としての財務運営を知るうえでは、実態のヒアリング等に基づく定量面ではわからない点についても解明する必要がある。今後はこの観点からも調査研究を実施したい。

いずれにしても、私立大学は我が国の高等教育進学者の約 7 割を受け入れる機関であり、

持続的に存続するためには適切な財務運営を個別の機関レベルで実施することは必須であり、その維持に貢献すべく今後も研究を深化させていきたいと考える。

#### 【参考文献】

- 市川昭午、2000、『高等教育の変貌と財政』玉川出版部
- 金子元久、2012、「高等教育財政の展望」『高等教育研究』第 15 集、pp.9-27
- 金子元久、2014、「財務経営担当者からみた国立大学法人」『IDE』、pp.65-71
- 鎌田薫、2018、「国の政策の中での大学」『IDE』、2018 年
- 小林雅之、2012、「家計負担と奨学金・授業料」『高等教育研究』第 15 集、pp.115-134
- 島一則、2014、「高等教育財政・財務に関する研究の課題」『広島大学高等教育研究開発センター 大学論集』第 46 集、pp.107-138
- 島一則、2017、「国立・私立大学別の教育投資収益率の計測」『大学経営政策研究』pp.1-15
- 日本私立学校振興・共済事業団、2017、『平成 28 年度 今日の私学財政—大学・短期大学編』
- 丸山文裕、2002、「私学経営を取り巻く環境」『椋山女学園大学研究論集』第 33 号、pp.103-114
- 水田健輔、2010、「国立大学法人化後の予算管理」『国立大学財務・経営センター研究報告』第 12 号、pp.19-31
- 両角亜希子、2010、『私立大学の経営と拡大・再編—1980 年代以降の動態』東信堂
- 両角亜希子、2011、「私立大学のマネジメント改革が経営改革に与える影響」『大学経営政策研究』第 1 号、pp.21-38
- 両角亜希子、2012、「私立大学の財政」『高等教育研究』第 15 集、pp.03-112
- 文部科学省、2017、「学校法人の財務情報等の公開状況に関する調査結果」
- 矢野眞和、2015、『大学の条件』東京大学出版会
- 矢野眞和・濱中淳子・小川和孝、2016、『教育劣位社会』岩波書店
- 山本清、2006、「大学政策と経営への財務分析の活用」『大学財務経営研究』第 3 号、pp.3-18
- 山本清、2008、「財務にみる法人化後の大学行動」『大学財務経営研究』第 5 号、pp.3-14
- 山本清、2014、「大学経営・政策と財務・会計情報」『大学経営政策研究』第 4 号、pp.1-21
- 渡部芳栄、2005、「大学法人の財務分析」『東北大学大学院研究科研究年報』第 54 集・第 1 号、pp.157-175

\* 本稿は科学研究費補助金（課題番号 17H00073、「学校法人（私立大学）の持続可能な財政運営のあり方についての実証的研究」、研究代表者：篠田隆行）による研究成果の一部である。