

研究

国立大学法人会計における減損会計基準の必要性和意義

王 英

目 次

はじめに

I 国立大学法人会計への減損会計導入 —背景と実績データ—

II 減損会計基準の目的は達成できるのか

III 国立大学における減損会計の意義の再検討

終わりに

はじめに

1. 問題意識

周知のように、企業会計においては、国際的調和を図ることもあり2004年度から固定資産の減損処理が導入されている。そこでは、不動産をはじめとした固定資産について、その価額や収益性が著しく低下した場合、将来の損失として繰り延べることをせず、過大表示となっている帳簿価額をその時点で減額することになっている。それにより、投資家の意思決定に有用な情報を提供するとされている。

他方、国立大学の会計においては、2004年に国立大学が法人化したことにともない、『国立大学法人会計基準』が制定され、さらに2006年には『固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準』によって減損処理が導入された¹⁾。

ただし、企業における固定資産の減損処理において、国際的調和はさておき、収益性や簿価の回収といったことが重要な概念とされていることには注意すべきである。つまり、会計主体が利益追求するというのが、減損会計基準においては重要な前提となっているのである。これに対し、非営利法人の目的は、「民間企業では行い得ない公共の福祉の向上等を目的とし、税金を根源的な財源として市場性のないいわゆる公共財の提供等を行っている」²⁾とされている。

言うまでもなく、国立大学は公益性の観点から、利益を追求することが基本的には想定されていない。そのため、国立大学の会計は、企業会計のように「収益と費用の対応」、「利益の実

1) 非営利法人として減損会計を最初に導入したのは独立行政法人会計であるが、そのすぐ後に国立大学法人会計が減損会計基準を導入し、独立行政法人と同時に2006年に開始する事業年度から実施している。

2) 平成15年6月30日財政制度等審議会資料「公会計に関する基本的考え方」。

現」,「資本取引と損益取引を区分する原則」といった活動実態に即して期間利益を測定するようなシステムにはなっていない。あくまでも,「財務面における説明責任の遂行と社会的信頼性の確保」³⁾にとどまっている。

つまり,国立大学法人会計への減損会計導入には必然性があるとは考えられない。ちなみに,国立大学における減損会計の目的としては,第一に貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額すること,第二に業務の運営状況を明らかにするために作成されている損益計算書に減損損失を計上することで業績の適正評価に資すること,第三に減損又はその兆候が生じたことを明らかにすることで固定資産の有効利用を促進することが挙げられている⁴⁾。しかし,収益性を基本的には考慮しないという国立大学の性格に照らし,ここでいう「適正な金額」とは何だろうか?また,減損会計は業績を適正に評価することに資するのだろうか?さらに,減損会計は固定資産の有効利用を促進できるのだろうか?本稿では,以上のような問題意識をもとに,国立大学法人における減損会計基準の必要性と意義について検討を行うことにする。

2. 先行研究と課題

固定資産の減損処理の目的や必要性については,これまで多数の研究が行われてきた。しかしながら,これらの研究の対象は,上記のような理由もあり,当然のように企業会計にとどまっている。他方,国立大学の財務制度に関する研究も,国立大学経営・財務センターによるものをはじめ,数多く蓄積されてきている。しかしながら,その殆どは財務分析であり,特に(運営費交付金など)資源配分の問題に焦点が当てられている。そこでは,資源配分の基準にどの程度会計数値を利用すべきか,あるいは成果評価に会計基準がどのように影響を与えるかといった論点が検討されているわけではない。つまり,国立大学法人会計が,企業会計のような利害調整機能や意思決定支援機能を持っているかどうかについてはまだ十分な検討が行われていないとはいえない状況にある。

たとえば,吉田(2007)⁵⁾は,運営費交付金収入と導入された外部資金との関連について実証的な研究を行っている。山本(2007)は「評価・業績をいかにして資源配分に反映させるかや競争的資金と基盤的経費の比率をどのような割合にすべきかについては理論的及び方法的に

3) 文部科学省「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」にて「新しい『国立大学法人』像について」(平成14年3月26日)。

4) 国立大学法人会計基準等検討会議(2003)『国立大学法人会計基準』及び『国立大学法人会計基準注解』報告書(別添)『固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準』および『固定資産に係る国立大学法人会計基準注解』(平成17年12月22日設定)。

5) 吉田(2007) pp.133-150。

未解決な課題が多い⁶⁾と述べている。このように、国立大学においては特に法人化以来、資源配分と評価制度が注目されているにもかかわらず、評価基準の一つとなる会計基準に関して、検討の余地がまだ多く残っているように思われる。

特に今回の減損会計基準の導入については、文部科学省がその目的を明確に掲げているようには思われない。むしろ、国立大学法人会計における減損会計の意義を明らかにしないまま、企業会計の影響を受けて独立行政法人と横並びで導入したように見受けられる。そこで、本稿は企業会計における減損会計の論点に照らしながら、利益の獲得を目的としない国立大学への減損会計基準導入の意義と必要性を分析することにする。

本稿は以下のように構成されている。まずⅠにおいて、国立大学における減損会計を導入した経緯を明確にしたうえで、減損処理の実績を分析する。つぎにⅡにおいて、減損会計基準の導入目的を検討し、その達成可能性について検討する。最後にⅢにおいて、改めて企業会計上の減損会計の論点および国立大学法人会計の特殊性に照らしながら、国立大学における減損会計の意義と必要性を検討する。また、独立行政法人化の趣旨でもあったインセンティブの問題と会計の観点からも検討を少し加えることにする。

I 国立大学法人会計への減損会計導入 ー背景と実績データー

1. 国立大学における固定資産の状況

周知のように、国立大学は「適切な競争原理の導入や効率的運営を図り⁷⁾という目的の下2004年に法人化され、その後2006年に『固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準』及び『固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準注解』が導入された。そもそも国立大学においては、主要な財産が国から負託された固定資産で構成されており、会計上も重要な要素となっている。

例えば、国立大学の貸借対照表では、企業会計とは異なり、固定性配列法が採用されている。図表1からは、91国立大学法人⁸⁾に所有される土地面積が、国立・公立・私立756校⁹⁾の合計の8割以上を占めていることがわかる。他方、図表2からは、国立大学の所有している固定資産が国立大学総資産の8割から9割を占めていることがわかる。

しかしながら、膨大な固定資産を持っているものの、国立大学法人は、建物や施設の老朽化問題を長年抱えてきている。この問題を解消するために、文部科学省は2001年から「国立大学等施設緊急整備5ヶ年計画」により改修を進めてきたが、2006年時点において、老朽化された固定資産がかえって増えるという結果になっている。

6) 山本(2007) p.5.

7) 同注解3)、基本的な考え方の前提。

8) 91法人は放送大学を除く国立大学87法人及び独立行政法人共同利用機構4法人を指している。

9) 学校数756校の内訳は、国立87校、公立89校、私立580校。通信教育のみを行う学校(私立5校)を除く。文部科学省平成19年学校基本調査資料より。

図表 1 学校土地面積推移

(単位：千平方メートル)

区分	大学 (短期大学は含まず)				
	計	国立	公立	私立	国立の割合
H 9	1,491,125	1,330,765	11,148	149,166	89.2%
H14	1,503,780	1,330,375	14,236	159,113	88.5%
H15	1,506,331	1,330,420	14,317	161,538	88.3%
H16	1,507,162	1,330,111	14,501	162,550	88.3%
H17	1,506,002	1,326,655	15,243	164,104	88.0%
H18	1,510,983	1,330,164	15,576	165,243	88.1%
H19	1,515,215	1,331,827	17,609	165,779	87.9%

資料出所) 文部科学省公表資料をもとに筆者作成

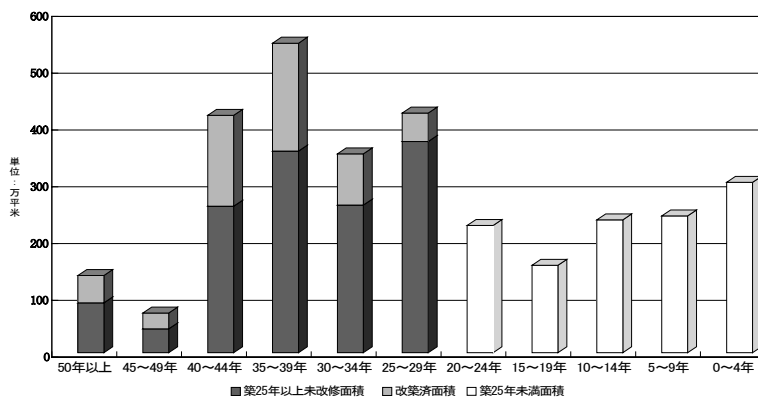
図表 2 法人化以来の国立大学法人の総資産合計に対する固定資産の比例推移

区分	固定資産 (千円)	総資産 (千円)	固定資産の割合
H16	8,445,800,000	9,079,300,000	93%
H17	8,553,900,000	9,274,100,000	92%
H18	8,286,752,123	10,289,560,585	81%

資料出所) 文部科学省公表資料をもとに筆者作成

つまり、2001年に整備目標として設定された改修面積600万平米のうち421万平米が5カ年計画によって改修された。しかし、5カ年計画が終了した2005年時点には、老朽化面積が700万平米に増えていたのである。このことは、施設を修繕するスピードが陳腐化の進行より遅れていることを意味している。図表3からも、その様子がうかがわれる。そのため、緊急

図表 3 国立大学における建物の経年別の保有面積状況



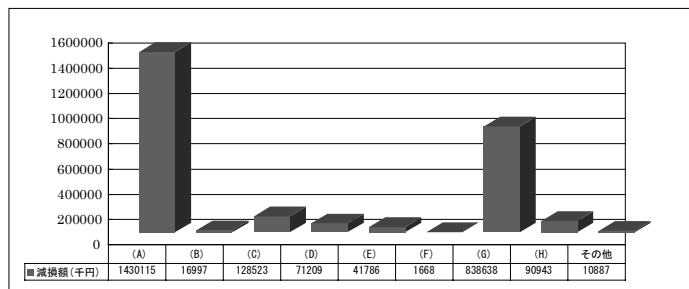
資料出所) 文部科学省公表資料により筆者作成

事態は終わっておらず、2006年の閣議決定に基づき、文部科学省では「第2次国立大学等施設緊急整備5ヶ年計画」を策定している。

2. 減損処理データ

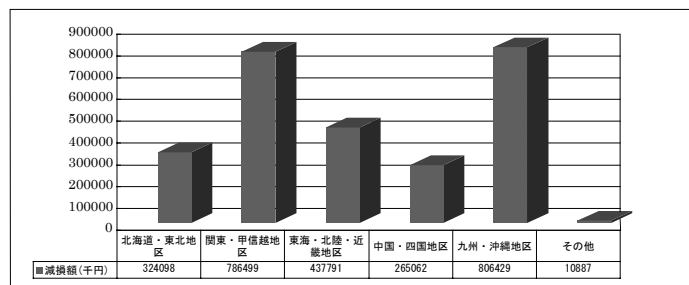
以上で見てきたように、国立大学では、多大な固定資産を抱えており、またその老朽化が問題となっている。そのような中で、国立大学において、固定資産の価値下落を損益外減損損失

図表 4 規模別国立大学の 2006 年度減損額統計¹⁰⁾



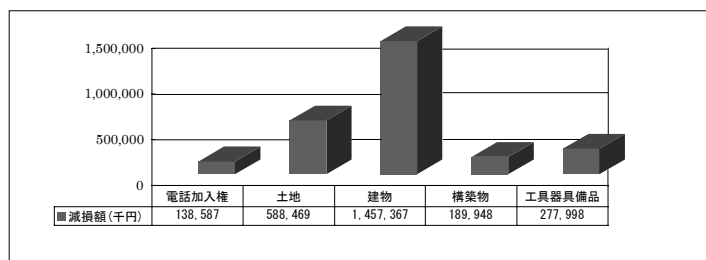
資料出所) 筆者作成

図表 5 地域別国立大学の 2006 年度減損額統計



資料出所) 筆者作成

図表 6 内容別国立大学の 2006 年度減損額統計



注: 以上の減損損失はすべて当期損益外として計上されている。

資料出所) 筆者作成

10) 規模別大学の分類 (A) 大規模大学, (B) 理工系大学, (C) 文科系大学, (D) 医学系大学, (E) 教育系大学, (F) 大学院大学, (G) 中規模病院のある大学, (H) 中規模病院のない大学。詳細な分類説明は文部科学省ホームページを参照。

に計上する減損会計の適用により、適用初年度である 2006 年度に 26 億円の損失処理が行われていたことが集計で分かった。この減損の金額は前年度の 2005 年度の経常利益の 3.84% であり、前年度純資産合計の 0.04% に相当する。なお 2006 年度に、実際減損を導入した大学は 88 校中 63 校であり、残り 25 校のうち 13 校も減損兆候の認識までは行っていた。また、企業会計の場合、減損損失を「特別損失」として損益に計上することになっているが、国立大学法人ではすべてのケースにおいて、「損益外減損処理」として資本剰余金から直接減額処理を行っていたことも明らかとなった。

参考までに企業の減損実績を見ると、全上場企業 2,648 社を対象に集計した結果、早期適用も含めて 2004 年 3 月期から 2006 年 3 月期までに上場企業が 4 兆 5000 億円弱を損失処理したことが日本経済新聞社の集計で分かった。そのうち、適用が強制されることとなった 2006 年 3 月期の決算については、2 兆 500 億円余りであり、この 3 年間で最高となった。その金額は、前期の経常利益との比較で 12%、純資産合計に対して 2% であった。これに比べると、国立大学法人においては、金額そのもの、資産・利益に対する割合ともかなり小さいことがわかる。

さらに、減損会計を導入した国立大学の実績を分析すると、以下のような特徴を呈していた。まず、図表 4 からわかるように、大規模大学 (A グループ) と病院を持つ中規模大学 (G グループ) での減損処理が進んでいることが明らかになった。また、図表 5 からは、関東・甲信越と九州・沖縄地区に集中する傾向を見て取れる。ただし、東京大学と九州大学の減損処理の金額が顕著に高かったことが大きく影響している。

最後に、図表 6 からわかるように、減損処理を行った内容について、大多数の大学は電話加入権の減損処理を行っている。しかし、金額面を調べると、建物、土地、工具器具部品、構築物、電話加入権の順になっており、また、この 5 項目に減損対象が限られていることが判明した。

3. 減損会計基準導入時の経緯¹¹⁾と問題点

企業会計においては、2002 年 8 月 9 日に企業会計審議会より公表された『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』により、2005 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から減損会計が実施されることとなった。非営利企業として最初に固定資産の減損会計を導入したのは、独立行政法人の会計である。「原則として企業会計原則によるものである」としながら、2005 年 6 月 29 日に『固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準』が公表されるとともに、独立行政法人にも固定資産の減損会計が 2006 年 4 月 1 日以降適用されることとなった。

その後、国立大学については、2005 年 10 月 5 日、11 月 2 日、11 月 22 日の 3 回にわたり国立大学法人会計基準等検討会議にて減損会計基準導入に関する検討が行われた。ただし、そ

11) 文部科学省 (2005) 「国立大学法人会計基準等検討会議議事録」を参照する。

の主な内容には、減損の目的、定義および適用範囲などの基本的な要素が多く、必要性の問題および他基準との整合性の問題がきちんと議論されているとは必ずしも言えなかった。にもかかわらず、そのまま2005年12月22日減損会計基準が設定され、減損会計が正式に導入された。そして、独立行政法人とともに2006年度より適用されることになったのである。

『固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準』において、減損処理の定義と導入理由は以下のように述べられている。減損の定義は、「固定資産に期待されるサービス提供能力が著しく減少し、将来にわたりその回復が見込めない状態、固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態」である。導入目的は3点もあり、「①貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額すること、②業務の運営状況を明らかにするために作成されている損益計算書に減損損失を計上することで業績の適正評価に資すること、③減損又はその兆候が生じたことを明らかにすることで固定資産の有効利用を促進すること¹²⁾」とされている。

一方、企業の減損会計基準においては『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』に記されるように、「固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理である」と「回収可能性」を強く打ち出したものとなっている。これに対して、国立大学法人会計基準等検討会議（2005）によれば、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とはしない国立大学法人等について、固定資産への投資額の回収可能性によって減損を認識する企業会計の目的をそのまま適用することは合理的ではない」としている。

つまり、企業会計の減損会計においてもっとも重要である概念を否定しながらも、国立大学に減損会計基準を導入しているのである。このような導入を行うに当たっては、減損会計を「そもそも論」から行う必要があるはずである。それにもかかわらず、三回の会議によって「そもそも論」をしないまま導入したことは、企業会計における減損会計が実際に導入された後でさえ「そもそも論」が問題になっていることに照らせば、軽率な態度であるようにさえ思われる。

II 減損会計基準の目的は達成できるのか

Iにおいては、国立大学法人において、①固定資産が重要であること、②しかし老朽化が進んでいること、③適用初年度の減損金額は非常に少額であり、前述した②が反映されているようには思えないこと、④減損金額がすべて損益処理されていないこと、⑤そもそも減損会計基準導入時の議論に問題があると思われることが明らかになった。よって、ここでは減損会計基準の目的について再検討し、改めて国立大学法人における減損会計の必要性を考察することにする。

12) 国立大学法人会計基準等検討会議（2003）「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準」および「固定資産に係る国立大学法人会計基準注解」（平成17年12月22日設定）。

1. 減損会計は受託責任会計に馴染むのか？

企業会計の社会的な機能について、多くの論者により色々な議論が行われているが、基本的には契約支援機能 (contracting perspective) と意思決定支援機能 (information perspective) の二つの機能に大別されている¹³⁾。またそもそもの、会計の本源的な機能は「財産受託責任の履行の結果を説明することという機能が本源的に備わっている」¹⁴⁾であるとも言われている。

周知のように、最近の企業会計では、上記のうち意思決定支援機能が重視されており、意思決定有用性が高い会計情報を作成するような会計基準が求められている。もちろん、減損会計もこのような背景のもとで導入されている。一方、もともと利益を追求せず、証券市場や経済的取引もさして重要ではない国立大学では、本源的な機能が重要視されると思われる。実際、国立大学法人会計基準等検討会議 (2005) によれば、「負託経済資源に関する財務情報を負託主体である国民に対して開示する責任を負うもの」とされている。

企業会計における減損会計導入の背景には時価会計の台頭があるとも考えられる。これによると、近年、有価証券やデリバティブを中心に行われるようになってきた時価評価が、金融資産にとどまらず、事業用資産としての固定資産やのれんにまで波及してきたこととなる。ただし、意思決定有用性を持つ会計情報の質的な特徴として信頼性と目的適合性があり、時価主義へシフトすればするほど目的適合性を高め、信頼性を損なう傾向があると言われている。西谷 (2007)¹⁵⁾によれば、信頼性と目的適合性のトレード・オフを表す意思決定有用性の無差別曲線が描くことができ、市場の成熟度その他の経済的な条件を表す予算制約線との接点によって最適会計基準の性質が決定される。よって、市場が成熟しつつある企業会計の世界では、信頼性が目的適合性によってトレード・オフされ、結果的に減損会計といった時価会計が台頭していると考えられる。

このような流れが企業会計のみならず、企業会計基準を準拠し作成されている独立行政法人や国立大学法人などの会計基準へも影響しているようにも思われる。しかし、国立大学法人をはじめ公会計では、投資家の意思決定に有用な情報を提供することよりも、受託責任の表明がそもそも重要視されているはずである。つまり、国立大学法人が作成した会計情報は、政府、行政及び一般国民に対し説明義務を果たすことが第一義とされているので、企業のように多様な利用者を前提とする目的適合性への要請が比較的低い。

このように時価会計と深く関与している減損会計の特性を考えると、減損情報は目的適合性を高める反面、信頼性を低下させるので、アカウンタビリティを中心に行っている非営利企業の

13) Beaver, W. H., 1998, pp.32-33.

14) 醍醐, 2001, p.6.

15) 西谷, 2007, p.31.

会計情報にはそもそも減損会計基準が馴染まないと思われる。長年、公会計に現金主義が採用されていた理由にも、このようなことがあったのではないかと考えられる。したがって、国立大学における減損会計導入には、公会計として本来の目的に整合性の欠如があるのではないかと考えられる。

2. 業績の適正評価の観点

今回、減損会計基準の導入にあたって、前に述べたように「②業務の運営状況を明らかにするために作成されている損益計算書に減損損失を計上することで業績の適正評価に資すること」も目的の一つとして期待されている。つまり、この目的では、法人が適切に業務を執行したかどうかという業績評価の参考値として減損会計情報を利用することが前提となっている。しかし、果たして機能するであろうか。

まず、事実の問題として、IIで述べたように2006年度の減損損失の実績を調べたところ、すべての大学において、減損損失は「損益外減損累計額」として計上されていた。つまり、損益計算書に「適切な業務遂行を行われなかった結果生じた減損損失」という理由で減損を計上する大学は皆無であった。もちろん、実際にそういった減損が生じていないというのであれば別だが、他に問題点が潜在している可能性も否めない。

例えば、中期目標が6年間である一方で、建物といった固定資産はより長期的な使用を見込まれている。「適切な業務遂行」が中期目標の実現のためのものであるため、期間的なミスマッチが生じていることになる。期間的なズレが存在しているかぎり、減損損失が損益計算書に計上されるとしても、業績評価に資することは期待できないのではないだろうか。実際、企業会計においても、本社ビルなど収益に直結していない固定資産については、減損会計適用の際に問題が生じる。国立大学法人では、そういった問題がさらに大きくなるように思われる。結局、減損損失を資本剰余金から控除できるというオプションが用意されている以上、また損益計算書が業績評価に用いられるというのであればなお一層、損益計算書に減損損失が計上される可能性は低くなるように思われる。

また、そもそも国立大学法人の損益計算書に現れる業績そのものについても問題があるだろう。企業とは異なり、利益数値にはいわゆる儲けが計上されるのではなく、予算と執行のズレが現れることになっている。努力して節約したのであれば利益が生まれ、その分が中期計画・目標に定められた範囲以内で自由予算としてのインセンティブとなる仕組みである。その点で、「適切な業務が行われなかった」ために、そこに減損会計がマイナスに働くこと自体は自然である。しかしながら、節約や業務の遂行有無ならともかく、固定資産の売却価額の大きな下落や、そもそも想定していない資産価値の減少を理由とした減損会計が、そういった業績測定に馴染むのだろうか。逆に、減損会計は最初から、資本剰余金から控除されることが国立大学法

人会計の枠組みの中では運命づけられているのではないかとも考えられる。以上のように、業績の適正評価の観点からしても、減損会計の導入目的は達成されないのではないだろうかと考えられる。

3. 資産の有効利用の観点

最後に、国立大学減損会計導入の目的として、前に述べたように「③減損又はその兆候が生じたことを明らかにすることで固定資産の有効利用を促進すること」が挙げられている。もちろん、減損会計基準が適用されること自体が、大学にとって個々の資産の有用性について検討する義務を与えることを意味する以上、有効利用を促進することにはなるように思われる。ただし、このような効果はあくまでも間接的なものに過ぎない。減損会計の適用によって得られる直接的な効果とはいったい何であろうか。

もっとも、国立大学における資産の有効利用は従来からの課題となっている。1964年に、それまでの一般会計から『国立学校特別会計法』によって特別会計に財源・予算が移された際にも、より柔軟な予算のもとで、施設の老朽化問題やその他の整備を目指していた。しかしながら、それでも、当初想定されていた分散していた大学施設の移転・統合を可能にするといった資産の有効利用に関する問題はうまく解決されなかった。その際、会計制度や予算制度の問題があり、そういったことも背景となって、2004年に国立大学の独立行政法人化を迎えている。

ただし、減損会計の適用によってどのように固定資産の有効利用が直接的に促進されるのかについて、必ずしもそのメカニズムが明らかにされているわけではない。また、そもそも有効利用がどのように定義、想定されているのかについても自明ではないことに注意が必要である。減損会計はあくまで簿価の切り下げ処理に過ぎず、実態に変化を与えるものではない。例えば、2006年度固定資産の減損損失を3億円余り計上した東京大学では、その減損認識の経緯を「遊休状態で、将来の使用の見込みが客観的に存在しない」¹⁶⁾と記している。他にも多くの大学が減損損失やその兆候として計上した理由を「今後の使用が見込まれない」、「不使用と決定している」としている。このような情報がいかに資産の有効利用に資するのかについては疑問が残るのである。もちろん、減損情報を含んだ会計情報が、文部科学省の予算作成などに利用されることで固定資産の有効利用が「他律的に」促進される可能性もある。もしそうであれば、減損会計は意思決定支援機能を持つことになる。しかし、それはあくまで他律的であり、しかも予算作成プロセスについては不明なことが多く、批判的にもなっていることには注意しなければならないであろう。

16) 東京大学 2006 年度財務諸表より抜粋。

Ⅲ 国立大学における減損会計の意義の再検討

ここまで、国立大学法人において減損会計基準の目的の合理性について検討してきた。その結果、国立大学では減損会計基準が自ら唱える目的を果たすことに疑義が生じた。しかしながら、Ⅱでは検討から省いていたが、「①貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額すること」という目的についてはどうだろうか。受託責任会計において、利益計算はともかく、貸借対照表において（国民から）受託した財産について、時価評価までとはいわずとも、使用とともに減価する様子を減価償却で表すとともに、予想外に「固定資産に期待されるサービス提供能力が著しく減少し、将来にわたりその回復が見込めない状態、固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態」になった際に減損処理によって表すことに大きな異論はないように思われる。ただし、適正な金額がいかなるものなのかについては疑問が残る。以下で改めて検討することにする。

1. 回収可能性を考慮しない減損会計

企業会計においては、「減損処理は、本来、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収が見込めなくなった時点で、将来に損失を繰り延べないために帳簿価額を減額する会計処理である」¹⁷⁾とされている。つまり、是非はともかくとして、回収可能性という概念を中心に減損会計が構成されている。Ⅰでも述べたように、それに対して、利益を基本的には追求しない国立大学においては、回収可能性という概念が馴染まないため「企業会計の目的をそのまま適用することは合理的ではない」としている。

となると、国立大学法人会計における減損会計は、企業会計における減損会計とは全く別物といってもかまわないことになる。ただ単に、減価償却中の固定資産について、あるタイミングで簿価の切り下げを行うという外見的な会計処理だけが同じなだけである。

また、減損処理だけではなく、そもそも減価償却についても国立大学と企業会計では異なる考え方に拠っている。企業での減価償却とは、固定資産の利用期間にわたって、取得価額を費用として各事業年度に配分する手続である。つまり、費用計上を通じて、資産の投資費用を固定資産から得られる営業収入に負担させて回収しようという過程である。しかし、国立大学では、減価償却費の計上は「各事業年度の配分」¹⁸⁾だけが強調され、回収という考え方を無視している。従って、原価償却累計額は、「国立大学法人の実質的な財産的基礎の減少の程度を表示し、当該資産の更新に係る情報提供の機能を果たすこととなる」（基準第77、注44）とされ

17) 平成14年8月9日企業会計審議会『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』三の3より。

18) 国立大学法人会計基準等検討会議（2003）『国立大学法人会計基準』及び『国立大学法人会計基準注解』報告書」（平成17年12月22日設定）基準第36より。

ている。

つまり、企業会計では固定資産会計について回収という概念を中心にして構成されている一方で、国立大学ではともかく資産簿価を減少させるだけの手続きになっているのである。そのため、減価償却費や減損損失は、損益計算に反映されることもあれば、(たいていの場合) 資本剰余金控除されている。このような概念上の齟齬は、資産や資本といった基礎概念に全面的に反映されている。改めていうまでもなく、企業会計と国立大学法人会計は別物なのである。

例えば、繰延資産の会計処理などにも、この点が現れている。国立大学の資産は、「過去の取引又は事象の結果として国立大学法人等が支配する資源であって、それにより教育研究の実施能力又は将来の経済便益が期待されるものをいう」¹⁹⁾と定義されている。これは企業の資産概念と概ね同じであるが、資産の中味として固定資産と流動資産のみであり、繰延資産を計上してはならないことになっている。やはり、繰延資産は「費用収益対応の原則」を基礎概念として認識されるものであるので、そもそも収益を意図しない国立大学法人会計には馴染まないのである。

もっと言えば、減損会計という言葉自体、企業会計に由来したものである。しかも、ほんの最近である。となれば、改めて国立大学法人会計にそういった減損会計を、回収可能性という本質を無視して導入する意図が疑問として浮かび上がる。ただし、企業会計においても、回収可能性という概念に疑義の余地があることが知られている²⁰⁾。そして、切り下げについても、臨時償却²¹⁾との違いが何であるのかという点について議論がある。とすれば、企業会計における減損会計の本質は、あくまで簿価切り下げにあるのであり、回収可能性などの概念は二次的な正当化論理に過ぎなかったのかもしれない。ただし、そうなると国立大学法人会計における減損においても、正当化論理が必要となるがそれは何なのだろうか。単なる横並び以上の理由は、現在のところ、明らかにはされていない。

いずれにせよ、国立大学における減損会計でもとにかく切り下げることが重要となっている。その際、切り下げられる「適正な金額」はいったいどのように決まるのだろうか。収益に立脚した回収可能性という概念を用いることができない以上、費用の配分スケジュールあるいは売却時価に立脚せざるを得ないことになるであろう。

再び減損の定義に立ち戻ると、「固定資産に期待されるサービス提供能力が著しく減少し、将来にわたりその回復が見込めない状態、固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態」

19) 基準第 8 より。

20) 西谷, 2002, pp.14-24.

21) 「臨時償却とは、減価償却計算に適用されている耐用年数又は残存価額が、予見することのできなかった原因等により著しく不合理となった場合に、耐用年数の短縮や残存価額の修正に基づいて一時に行われる減価償却累計額の修正であるが、資産の収益性の低下を帳簿価額に反映すること自体を目的とする会計処理ではないため、別途、減損処理に関する会計基準を設ける必要がある」。企業会計審議会 H14.8.9.『減損会計基準意見書』三 2 より。

とされている。「サービス提供能力が著しく減少し」とあるが、この文言をいわゆる「機能的な陳腐化」と読み替えることができ、結局は国立大学法人会計の減損会計は臨時償却であったことがわかる。

2. 資本取引と損益取引の区別と減損処理の問題点

国立大学の固定資産は、取得財源によって費用性資産と資本性資産に分けることができる。つまり、施設費・現物出資・目的積立金を財源に固定資産を取得した場合、これらの資産は、「各期間に対応する収益は存在するものではない（基準注57）」とあるように、減価償却費に対応する収益が存在しないとの観点で、減価償却費を損益計算書に計上せず、直接資本剰余金から減額する会計処理を行う。これらの資産が資本性資産と考えられる。

他方、償却資産としての費用性資産には、国立大学付属病院の固定資産が挙げられる。この外、運営費交付金、補助金等、使途特定寄付金、無償譲与、補助金等の場合で固定資産を取得した場合、「当該資産に対応すべき付属病院収入の獲得が予定されている」と考えられるため、当該収入をもって（減価償却費に）充当することができる（基準第83、注57）。つまり、減価償却費が損益計算に含まれる（傍点筆者）。

このように、国立大学における固定資産の減価償却費は、下図表7にあるように「政府出資」「施設費」「目的積立金」「運営費交付金」という取得財源別によって、費用に計上するか資本剰余金から減額するかが異なっている。

図表7 国立大学の固定資産の取得財源別処理法

(1) 政府の現物出資により償却資産を取得した場合 (Q77-2)		
【出資時】	償却資産 1000 / 資本金 (政府出資金) 1000	
【減価償却時】	損益外減価償却累計額 (資本剰余金マイナス項目) 100 / 減価償却累計額	100

(2) 施設費により償却資産を取得した場合 (基準第74、注40)		
【施設費入金時】	現金及び預金 1000 / 預り施設費 (負債) 1000	
【資産取得時】	償却資産 1000 / 現金及び預金 1000	
	預り施設費 1000 / 資本剰余金 1000	
【減価償却時】	損益外減価償却累計額 (資本剰余金マイナス項目) 100 / 減価償却累計額	100

(3) 目的積立金により償却資産を取得した場合 (基準第82、Q82-2)		
【資産取得時】	償却資産 1000 / 現金及び預金 1000	
	目的積立金 1000 / 資本剰余金 1000	
【減価償却時】	損益外減価償却累計額 (資本剰余金マイナス項目) 100 / 減価償却累計額	100

(4) 運営費交付金により償却資産を取得した場合		
【運営費交付金入金時】	現金及び預金 1000 / 運営費交付金債務 (負債) 1000	
【資産取得時】	償却資産 1000 / 現金及び預金 1000	
【運営費交付金に振替】	運営費交付金債務 (負債) 1000 / 資産見返運営費交付金	1000
【減価償却時】	減価償却累計額 (費用項目) 100 / 減価償却累計額	100
	資産見返運営費交付金 100 / 資産見返運営費交付金戻入	100

資料出所) 「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」報告書により筆者作成

しかしながら、国立大学における減損処理の対象資産は「定めがある固定資産以外の固定資産²²⁾」に適用する。なお、重要性の乏しいものは適用しない(減損に係る国立大学法人会計基準第 2)」と決まっている。つまり、資産の取得財源別に関わりなく、重要性がある資産についての減損額であれば計上できることに注意すべきである。国立大学法人会計では、減損会計に回収可能性を考慮しないために、対応する収益がなくとも適用されるのである。

さらに、同上基準第 6 によれば、減損損失の計上先としては、「(1) 減損が、国立大学法人等が中期計画等で想定した業務運営を行われなかったことにより生じたものであるときは、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上する。(2) 減損が、国立大学法人等が中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、当該減損額は損益計算書上の費用に計上せず、損益外減損損失累計額の科目により資本剰余金の控除科目として計上する」とされている。

つまり、減価償却費は資産の取得財源別に対応して費用(減価償却累計額)に計上するか、もしくは資本剰余金から減額(損益外減価償却費累計額)するかが定められている。他方、減損額は「中期計画等で想定した業務運営」の結果により損益計算書に計上(臨時損失)するか否か(損益外減損損失累計額)で異なる。

結果として、資本性資産であっても、減損損失処理する場合、臨時損失として損益処理する可能性が生じる一方、収益と対応関係が存在する費用性資産(例えば、大学病院の固定資産)の減損損失であっても、資本剰余金の控除科目として計上することがありうることになる。実際、費用性資産についての減損損失を資本剰余金から控除していた大学が多く見受けられる。

このように資本処理と損益処理がミックスして存在している国立大学法人会計には、企業会計に見られない理由が存在している。つまり、国立大学法人には「独立の判断では意思決定が完結し得ない場合が存在する」という理由である。この前提のもとに、国立大学法人の資本取引とは、「業務の企画立案主体である国及び国立大学法人の意思決定によって生じる正味財産の増減取引」であり、すなわち「業務の実施に当たって必要とされる財産的基盤に係る取引」²³⁾とされている。一方、損益取引とは、「利益の増減取引をいい、業務の実施主体である国立大学法人が業務遂行にあたり経営努力により果実を生み出した結果をあらわす取引」²⁴⁾とされている。

しかし、国立大学付属病院で生じた固定資産の減損処理を考えると、そもそも損益取引で取得した財産について生じた減損ではあるものの、中期計画等で想定した業務運営を行ったにも

22) 定めがある資産は以下の資産を指している。(1) 投資有価証券 (2) 関係会社株式 (3) その他の関係会社有価証券 (4) 長期貸付金 (5) 関係法人の長期貸付金 (6) 破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権 (7) 長期前払費用 (8) 債券発行差金 (9) 未収財源措置予定額。

23) 新日本監査法人編 (2004) p.20。

24) 同上掲書、p.20。

かかわらず生じた減損であるので、資本剰余金の控除項目として減損損失額を計上することとなる。そうすると、この固定資産から生まれた利益は経営努力により生み出した果実となる一方、該当固定資産が減額されるとき、法人の財産的基盤から減額されている。

このように、中期計画等の業務運行を完遂しなかったために生じた減損については、費用性資産であれ資本性資産であれ、損益計算を通じて利益剰余金が減額されることになる。これは節約などの経営努力で蓄積した利益剰余金に対するペナルティを意味する。一方で、中期計画等に関係のない減損については、費用性資産であれ資本性資産であれ、資本剰余金から直接減額される。これは、経営努力で蓄積した利益剰余金にペナルティを課さないということを意味する。このように、目的を達成するためには、どうしても「資本取引と損益取引を区別する原則」が曖昧にならざるをえない。国立大学法人会計では、企業会計のように単に株主との取引を資本取引とするといったシンプルな考え方では通用しないのである。

3. 小括 —国立大学における減損会計の経済的意義—

昨今、効率経営が問われる国立大学法人において、様々な面で効率性が注目されている。例えば、「東大論文、1本1845万円 国立大でコスト最大級 文部省調査」²⁵⁾といった記事などが挙げられる。成果主義への注目を余儀なくされた国立大学は、巨大な固定資産を抱えて競争の渦のなかに喘いでいる。効率経営は勿論、固定資産を適正に評価することも減損会計基準の導入を要請していると考えられる。

法人化以前では、教育と研究に優越な資源を持っている国立大学は、国の全面統括のもと、研究や教育など期待された通り十分に成果を出せていなかった。法人化を契機に、従来「象牙の塔」と揶揄されるほど競争社会と無縁であった国立大学も、「競争に勝つ時代」に呑み込まれた。この流れの中、国立大学では、政府だけではなく、納税者たる一般国民、銀行、企業への説明責任を果たすために、組織の構築や教育・研究水準の向上や経営効率化に向けた多面的な評価制度が導入された。

さらに、その努力結果を運営費交付金に反映し、給付額をもって法人にインセンティブを与えることも、法人化の目的の一つであったと考えられる。競争社会においてインセンティブ報酬を導入する基本原理は、「測定可能な情報を使って、エージェントの行動を推測し、努力という望ましい行動をとったエージェントに報酬を与え、努力を怠ったエージェントに罰則を与えるという報酬体系によって、エージェントに努力させるというものである」²⁶⁾とされている。

25) 杉本潔「東大論文、1本1845万円 国立大でコスト最大級 文部省調査」『朝日新聞（3社会）』（朝）、2008年1月31日、p.37。

26) 清水克俊・堀内昭義、2003、p.132。

国立大学法人会計基準の導入が、このインセンティブの原理と大きく関わりがあるのは言うまでもない。例えば、法人は中期目標・計画の下、経営努力により予算を上回る分は、剰余金として中期計画等で認可された使途範囲内であれば、法人が自由に使用することが可能である。そして、国立大学の法人化により固定資産の処分が可能になり、売却損益を当該大学にプールできるように変わったという点では、国立大学の投資責任が法人化以前より明確化された。この意味では、国立大学法人会計基準の導入により当初期待されているインセンティブ機能が働いていると思われる。

しかしながら、減損会計基準は必ずしもインセンティブに有益とは言えないと考えられる。なぜなら、減損会計基準は、基準設計上において、固定資産の減損損失を法人の経営努力の結果として損益計算書に計上することによって、業績への適正評価に資することになっている。しかしながら、前述したように、国立大学の固定資産の投資効果が長期的になる一方、中期計画・目標が6年間という短期間として設けられている。さらに、固定資産への投資活動をはじめ法人独自の判断で意思決定を完結し得ない問題があるが故に、結果として減損会計基準を導入した初年度に減損損失を損益計算書に計上する法人は皆無であった。したがって、減損会計基準の導入は当初想定された業績の適正評価に資することに有益とは思えない。国立大学法人は特殊な使命を担っているため、そのパフォーマンスの測定が極めて困難である。営利企業のように減損損失を努力の代理変数としてインセンティブ制度に紐込むと、かえって非効率性的状態をもたらす危険がある点も注意しなければならない。

インセンティブの問題だけではなく、国立大学法人における減損会計については、企業の減損処理の本質を抜きに形式だけをまねた結果、減損会計の従来の意味を失う。例えば、多くの大学において固定資産の減損処理を行う時、起因として挙げられたのは、「資産の収益性」ではなく「遊休資産」や「将来売却の予定」などである。このような理由であれば、むしろ残存価額の修正を通じて低価法や臨時償却処理を行ったほうが適切ではないかと考えられる。つまり、固定資産の使用にあたって、耐用年数の短縮や残存価額の修正などが生じた場合、臨時償却を用いて処理する方法が古くから存在している。一方、減損処理の行う場合、臨時償却との区別は企業会計においても多くの議論が残ったままである。国立大学は減損会計基準を導入にあたって、固定資産会計は企業と大きな隔りがあるにもかかわらず、臨時償却との区別問題に関して詳細な検討を行われず問題点を引き継がれたように見受けられている。

結論として、国立大学の固定資産の減損の本質は、企業会計での「投資の失敗を表す損失額を利益計算に反映させる」という考え方と異なり、単なる固定資産の過大表示されている簿価の切り下げである。切り下げた簿価の算定するに当たって、企業会計の減損処理の手続きを採用し、期末の帳簿価額と将来の回収可能額の比較で算定されている。形式は減損処理であるが、本質は低価法ないし臨時償却に過ぎないのである。このような減損会計処理は、他の独立行政

法人や企業会計と歩調を合わせる一方、減損という言葉の従来の意味を失ってしまい、経営努力の測定に拠るインセンティブの喚起も十分に果たすことは出来ないと考えられる。

終わりに

本稿は国立大学において減損会計基準を導入する意義に焦点をあて、固定資産の減損の意義を検討してきた。まずⅠでは以下のことが明らかとなった。①国立大学法人の固定資産の老朽化問題が顕在化している。②2006年度すべての国立大学に計上された減損損失は、「損益外減損処理」として資本剰余金から直接減額処理を行っていた。③国立大学と企業では環境や前提が全く異なるにもかかわらず、「そもそも論」をきちんとしないまま国立大学法人減損会計基準が導入された。

次にⅡでは国立大学法人減損会計基準の目的に照らして以下のことが明らかとなった。①減損会計基準は受託責任会計に馴染まない。②業績の適切評価に資するには不完全であると考えられる。③資産の有効利用に役立つかどうか疑問の余地がある。

そしてⅢでは以下のことが明らかとなった。①国立大学法人の回収可能性を無視する減損会計基準は臨時償却と本質的に差がない。②このような減損処理は資本取引と損益取引の区別について混乱をきたす可能性がある。他方、国立大学法人に複式簿記と発生主義会計を導入したことによりもたらされた副産物としての「利益」は企業の利益の意味と異なるが故に、減損会計の導入は法人化の目的であったインセンティブ喚起について有益である。しかし、③減損会計はインセンティブの効率性を低下させているように思われる。

本稿では、2006年度減損会計基準導入された一年間のデータに基づき考察を行ったが、今後の減損処理の実績に注目しながら数多くの課題を検討していく必要があると思われる。例えば、病院の有無、大学の規模などの条件によって、減損に対する反応が異なる傾向がある。現行の減損会計基準が規模の異なる大学にどのような反応を引き起こすかについては、今後の研究分析を待たなければならない。

なお、中期計画等で想定した業務運営を完遂しないことで生じた減損と、事後的に外部環境の変化から生じた減損の二つがある。特に大学が所有する固定資産の投資期間が一般的に長期間なので、必ずしも両者を区別できるとは限らない。この両者を有効に区分できたはじめて、減損会計基準に設計されている業績評価の目的を達成することが出来ると言えよう。このような細部の基準設定について、今後の課題として残されていると考える。

さらに国立大学の固定資産の減損を考察する際には、中期計画等とのリンクについて今後詳細な検討が必要であろう。例えば、中期計画等は6年間に定められているが、固定資産はそれ以上の長期にわたって使用されるものも多く、よって減損も中期計画期間内に生じるとは限らない。その対応関係をどう測定すればいいのかについて課題として明確にしなければならない。

い。

最後に、近年、国立・私立のセクターを区分する意味が段々薄れて、出資先を問わず合併や統合の可能性も想定されている。教育研究成果を金銭で評価しにくい資産、換言すれば、財務諸表や評価報告書で反映されない資産、例えば、国立大学のブランド価値、経営者・教職員などの人的資源の資質や能力のように、帳簿に記載されないにもかかわらず大きく経営に影響を与える財が多く存在している。これらの財は企業の超過収益力、つまりのれんとして存在している。国立大学会計では、公益性の観点から収益性ものれんも根本から否定されている。しかしながら、大学のブランド価値や無形資産の定量化問題が今後の研究課題として示唆されていると思われる。

参考文献

- Beaver, W. H. (1998) *Financial Reporting: an Accounting Revolution (third ed.)*, Prentice Hall.
- Scott, William R. (2006) *Financial Accounting Theory (4th ed.)*, Prentice Hall Toronto. 太田康弘・椎葉淳・西谷順平訳『財務会計の理論と実証』(2008) 中央経済社。
- 王英 (2007) 「国立大学法人会計における資本と利益の意義」『立命館経営学』 Vol.46, No.4。
- 企業会計審議会 (2002) 『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』平成 14 年 8 月 9 日。
- 国立学校特別会計研究会編 (1995) 『国立学校特別会計三十年のあゆみ』第一法規出版。
- 国立大学法人会計基準等検討会議 (2003) 『国立大学法人会計基準』及び『国立大学法人会計基準注解』報告書 (平成 17 年 12 月 22 日改訂)。
- 国立大学法人会計基準等検討会議 (2005) 『固定資産に係る国立大学法人会計基準の設定及び国立大学法人会計基準の改訂について』平成 17 年 12 月 22 日。
- 斎藤静樹 (2006) 『財務会計 [第 5 版]』有斐閣。
- 清水克俊・堀内昭義 (2003) 『インセンティブの経済学』有斐閣。
- 新日本監査法人編 (2004) 「国立大学法人会計基準 [第二版]」白桃書房。
- 醍醐聰 (2000) 「現在価値評価と減損会計」『税計通信』Vol.55, No.15。
- 醍醐聰 (2001) 『会計学講義 [第 2 版]』東京大学出版社。
- 西谷順平 (2002) 「歴史的減価の再検討—減損会計と除却債務会計間で揺れる意義—」『青森公立大学経営経済学研究』 Vol.9, No.1。
- 西谷順平 (2007) 「会計基準設定の分析—資産負債観へのシフト, コンバージェンス問題の再検討も含めて—」『立命館経営学』 Vol.45, No.6。
- 丸山文裕 (2007) 「国立大学法人の施設管理」『国立大学法人の財務・経営の実態に関する総合的研究』, pp.54-63, 国立大学財務・経営センター。
- 山本清 (2007) 「高等教育における業績主義とアカウンタビリティ」『大学財務経営研究』第 4 号, pp.1-20, 国立大学財務・経営センター。
- 吉田 浩 (2007) 「国立大学の運営費交付金と外部資金獲得行動に関する実証分析」『大学財務経営研究』第 4 号, pp.133-150, 国立大学財務・経営センター。
- 文部科学省・日本公認会計士協会 (2003) 『国立大学法人会計基準』及び『国立大学法人会計基準注解』に関する実務指針 報告書 (平成 18 年 1 月 17 日最終改訂)。
- 文部科学省 (2005) 「国立大学法人会計基準等検討会議議事録」。