

# 教育研究経費と管理経費の区分

山口善久

## I 区分の困難性

教育研究経費と管理経費の区分の実務的取扱いの難しさについては、文部省令学校法人会計基準（以下「基準」という）の実施以来の問題であり、現在もまだ解決されていない。

学校法人の諸活動は、多かれ少なかれすべて教育研究のためのものであり、それを教育研究のためのものと管理のためのものとに区分することには疑問があり、したがって、それ故にその区分は実務的に大変困難を伴うとの主張は「基準」実施以来の声である。

また、その区分の難しさは企業会計をみても推し測ることができる。企業会計におけるこれと同様の表示は「販売費及び一般管理費」であり、格別「販売費」と「一般管理費」とに区分表示されておらず、仮に、それを正確に区分表示するとしたら、その難しさは想像に難くないであろう。

しかしながら、「基準」でその区分が求められている限り、学校法人は、区分処理及び表示を実施せざるを得ず、よって、実務上の難しさを解決するものとして公表されたものが後述す

るところの文部省通知である。

## II 区分の必要性

教育研究経費と管理経費の区分の必要性は、現状においては、2つ考えられる。

1つは、「基準」の定めである。「基準」は、第12条及び第23条において、資金収支計算書の様式及び消費収支計算書の様式をそれぞれ定めている。ために、「基準」に基づく会計処理及び計算書類の作成を求められている学校法人は、当然のこととして教育研究経費と管理経費の区分をした資金収支計算書及び消費収支計算書を作成しなければならないことになる。

### 「基準」様式第1号〔資金収支計算書〕

大科目……教育研究経費支出

小科目……消耗品費支出

光熱水費支出

旅費交通費支出

奨学費支出

(何)

大科目……管理経費支出

小科目……消耗品費支出

光熱水費支出

旅費交通費支出

(何)

## 「基準」様式第4号〔消費収支計算書〕

大科目……教育研究経費

小科目……消耗品費

光熱水費

旅費交通費

奨学費

減価償却額

(何)

大科目……管理経費

小科目……消耗品費

光熱水費

旅費交通費

減価償却額

(何)

2つは、補助金上の取扱いである。「私立大学等経常費補助金取扱要領」(以下、「補助金取扱要領」という)は、補助金対象経費として、教育研究経費を挙げている。

すなわち、昭和60年11月付「補助金取扱要領」は、補助金の対象となる経常的経費の範囲として、「私立大学等の経常的経費は、次に掲げる経費で、昭和60年4月1日から昭和61年3月31日までに当該学校法人が支出したもの(5)並びに(6)のア及びウの経費については、納入その他の相手方の給付が完了したもの」とするとして、(5)で教育研究経常費を掲げるとともに、その内容を次のように説明している。

## 「教育研究経常費

機械、器具及び備品(1個又は1組の価格が500万円以上のものを除く。)、図書、消耗品、燃料等の購入費並びに賃金、印刷製本費、光熱水料、通信運搬費等私立大学等における教育研究に要する経常的経費」

更に、「補助金取扱要領」は、これら経常的経費の算定方法、補助金の基準額、補助金の基準額の調整及び補助金の額については、配分基準で定めるとして、その詳細を「私立大学等経常費補助金配分基準」(以下、「補助金配分基準」という)に委ねている。この「補助金配分基準」

によると、教育研究経常費に係る補助金は次の順序で算定されていくことになっている。

## ① 補助金算定の基礎となる経常的経費の算定

学部等ごとに別に算定した専任教員等数及び別に算定した学生の数にそれぞれ別表4-1の専任教員等1人当たりの金額及び別表4-2の学生1人当たりの金額を乗じて得た金額の合計額を基礎金額とする。ただし、学部ごとの実支出額を限度とする。

## ② 補助金の基準額の算定

①により算定した基礎金額に5/10を乗じて得た金額を基準額とする。

## ③ 補助金の基準額の調整

②の金額及び他に補助金の対象となっている金額として算定されている専任教員等給与費、専任職員給与費の金額を、次の事項によって調整等を行う。

◎調整係数による調整(100点を基準としているものを、次の事項の内容によって配点替し、補助金の基準額を調整する。)

(イ) 調整に当たって調整すべき事項及び標準配点

A 学部等ごとの学生総定員に対する在籍学生数の割合(30点)

B 学部等ごとの専任教員等の数に対する在籍学生数の割合(30点)

C 学部ごとの学生納入金収入に対する教育研究経費支出及び設備関係支出(車輛支出は除く。)の割合(40点)

(ロ) 標準配点(イ)の調整

(イ)の標準配点を(イ)のA~Cの状況(割合)をもって、50%から130%までの範囲内で、A~Cごとに調整する。

このような手順を経て補助金が算出されるため、教育研究経費の額が如何ほどかが重要となり、管理経費との区分が話題になるのである。すなわち、上の(イ)のCで記されている「学生納付金収入に対する教育研究経費支出と設備関係支出の合計額の割合」に応じて次頁第1表の調整係数表で求めた調整率を標準配点に影響させることになるのである。

例えば、その他系大学で、求めたCの割合が

第1表 調整係数表

区 分	率 配点	A (130)	B (120)	C (110)	D (100)	E (90)	F (80)	G (70)	H (60)	I (50)
		A	学生総定員 に対する在籍 学生数の割合 (学部等ごと) (大(短大・高専) 学)その他 系学部等	100~101 99~98	102~104 99~98	105~108 97~95	109~112 94~90	113~117 89~85	118~122 84~80	123~127 79~70
B	専任教員等の数に 対する在籍学生数の割合 (学部等ごと) (大(短大・高専) 学)その他 系学部等	人 ~1.0	人 1.1~1.2	人 1.3~1.5	人 1.6~1.9	人 2.0~2.2	人 2.3~2.6	人 2.7~3.0	人 3.1~3.4	人 3.5~
	歯	~1.3	1.4~1.7	1.8~2.4	2.5~3.1	3.2~3.8	3.9~4.7	4.8~5.6	5.7~6.5	6.6~
C	学生納付金 収入に対する 教育研究経 費支出及び 設備関係開 支(車輦除 く)の割合 (学校ごと)	~70	69~65	64~60	59~55	54~50	49~45	44~40	39~35	34~
	医歯系 大(短大・高専) 学(工学系) その他 系(短大・高 専)	~60	59~55	54~50	49~45	44~40	39~35	34~30	29~25	24~
D	看護・衛生・栄養・美 術・造形・芸術・家 政・文家政・体育 理・工・理工・生産 工学・芸術工学・海 洋・農・園芸・酪農 ・獣医・農獣医・獣 医畜産・水産 保健・環境保健 文・外国語・人文・ 文理・教養・学芸・ 社会福祉・神・仏教 ・教育・文芸・人間 科学 法・経済・商・経営 ・法経・政経・政治 経済・商経・社会科 学・社会・産業社会 ・国際関係・経営情 報・情報	~8	9~11	12~14	15~17	18~19	20~21	22~23	24~25	26~
	(短大・高専) 理工系	~10	11~14	15~19	20~24	25~28	29~32	33~36	37~40	41~
E	(短大) その他系	~15	16~19	20~24	25~29	30~33	34~37	38~41	42~45	46~
	(短大・高専) 理工系	~22	23~26	27~31	32~36	37~40	41~44	45~48	49~52	53~
F	(短大・高専) 理工系	~2	3~6	7~11	12~16	17~20	21~24	25~28	29~32	33~
	(短大) その他系	~5	6~9	10~14	15~19	20~23	24~27	28~31	32~35	36~
G	学生納付金 収入に対する 教育研究経 費支出及び 設備関係開 支(車輦除 く)の割合 (学校ごと)	~54	53~49	48~44	43~39	38~34	33~29	28~24	23~19	18~
	医歯系 大(短大・高専) 学(工学系) その他 系(短大・高 専)	~38	37~35	34~32	31~29	28~26	25~23	22~20	19~17	16~

45%の場合の調整率は110%となり、標準配点40に110%を乗じてこの配点は44となり、これはA+B+Cの総配点を押し上げ、最終的に補助金の増額の要因となるのである。したがって、求めた教育研究経費割合が調整率の変わる境にある場合には、それが1%異なっても補助金に大きく影響を与えることになり、教育研究経費の絶対額に重要性もたされることになる。

ただし、この「補助金配分基準」の教育研究経費率を基礎とした補助金算定方法は、「基準」が経費を教育研究経費と管理経費とに区分することを求めていることから定められているのか、それとも、教育研究経費率を配分基準とするために「基準」が経費を教育研究経費と管理経費に区分したのか、いずれであるかは明らかでない。

### Ⅲ 通知の取扱い

「基準」は、教育研究経費と管理経費の区分を求めているが、その詳細については何らの定めをおいていない。ために、それを補完するために、文部省はその取扱通知を出している。昭和46年11月27日付雑管第118号「教育研究経費と管理経費の区分について」（以下、「通知」という）が、それである。また、日本公認会計士協会も、昭和61年7月15日付で学校法人会計問答集(Q&A)第6号として「教育研究経費と管理経費の区分について」（以下、「Q&A」という）を公表している。

現在までのところ、これら2つのものが公表されている数少ない区分についての取扱いである。したがって、各学校法人の処理及び表示は、これらに基づいて、もしくは参考にして行われ、また公認会計士等の監査も、これらに基づいて、もしくは参考にして行われるであろう

と推量される。

周知のように、「通知」は、学校法人財務基準調査研究会の報告を内容としたものであり、その報告の前文には次のような記載がある。

「昭和46年2月25日において報告した「学校法人計算書類記載要領」において示した記載科目のうち、教育研究経費と管理経費については、その区分の方法について共通の原則により処理することが適当であると思料しているので、この会議において検討を行った結果、このほど別紙のとおり一応の結論を得たので報告します。なお、別紙の区分の方法は、当面の取扱いについて示したものであり、今後の実施経験による妥当な慣行の生成の状況を勘案して、さらに検討を行なう必要があると考えます。」

すなわち、教育研究経費と管理経費の区分は、Iに述べたように大変難しいものがあり、この難しさが言われるのは、教育研究経費の定義及び管理経費の定義が明瞭でないところにあるため、この「報告」で一応の共通原則を示すということである。ただ、内容は、管理経費の範囲を明らかにすることにより、教育研究経費を明らかにすることを試みているが、この取扱いでの実務的処理は極めて困難であることは従来より言われてきたところである。ために、更にこれを補完するものとして出されたものが「Q&A」である。

#### <「通知」本文>

「次の各項に該当することが明らかな経費は、これを管理経費とし、それ以外の経費については主たる用途に従って教育研究経費と管理経費のいずれかに含めるものとする。

1. 役員が行なう業務執行のために要する経費およ



山口 善久 氏

公認会計士

連絡先:

東京都練馬区東大泉4-6-4

Tel. (03) 924-2323

- び評議員会のために要する経費
2. 総務・人事・財務・経理その他これに準ずる法人業務に要する経費
  3. 教職員の福利厚生のための経費
  4. 教育研究活動以外に使用する施設、設備の修繕、維持、保全に要する経費（減価償却費を含む。）
  5. 学生生徒等の募集のために要する経費
  6. 補助活動事業のうち食堂、売店のために要する経費
  7. 附属病院業務のうち教育研究業務以外の業務に要する経費

## Ⅳ 「通知」の解釈

「通知」本文の読み方については、従来より統一されていなかったため、「Q&A」ではまず、その点の調整を図り、その結論が(質問1)で取り上げられている。

(質問1) 文部省通知(雑管第118号、以下「通知」という。)の「次の各項に該当することが明らかな経費は、これを管理経費とし、それ以外の経費については主たる用途に従って教育研究経費と管理経費のいずれかに含めるものとする。」は、どのように解釈するのでしょうか。

(答)

「通知」の文言は、次のように解釈するのが妥当である。

- (1) 「通知」の報告別紙に限定列举されている1～7の各項に該当することが明らかな経費は必ず管理経費(支出)とする。

したがって、1～7に列举されている経費で、例えば光熱水費のように教育研究用及び管理用の双方に関連しているものについては、それぞれ直接把握するか、その使用割合など合理的な配分基準によって按分する。

- (2) 1～7に列举されていない経費、例えば私学団体関係費のようなものは、その主たる用途に従って教育研究経費(支出)か管理経費(支出)のいずれかに処理する。

## Ⅴ 建物の取壊し費用

一般に建物の取壊しのための費用は多額のこ

とが多く、かつまた、これが経常的に支出される費用でないため、補助金を受けている学校法人は、これが補助金算定に影響することを嫌い、管理経費として処理することが多かった。このような会計管理をしておきながら、当該学校法人は、決して建物取壊し費用が管理経費であると考えているわけではなく、どちらかというと、教育研究経費の範囲に含まれるのではないかと考えているとの話もよく聞かれたものである。そこで、建物の取壊し費用の区分問題を扱ったのが、「Q&A」質問2である。また、質問3は、建物の取壊し費の特殊な場合について触れたものである。

(質問2) 建物等の取壊し費用の会計処理については、教育研究経費と管理経費のいずれに処理すべきでしょうか。

(答)

- (1) 従来より使用していた固定資産の除却等により取壊しのための支出が生じた場合は、取壊しの対象となった資産の用途に応じて経費処理する。

すなわち、教育研究関係の固定資産の取壊し費用は、教育研究経費(支出)とし、管理関係の固定資産の取壊し費用は、管理経費(支出)として処理する。

- (2) 以上の考え方に対して、教育研究諸活動の維持・継続のための支出か否かを重視して、取壊しにより教育研究活動が停止する場合には教育研究経費(支出)とすべきではないとする有力な見解もあるので、取壊し経費の経費区分の原則的考えは、上記(1)によるのが妥当であるが、建物等の取り壊し後の土地を教育研究関係から管理関係へ用途変更する場合には、管理経費(支出)処理を認めるものとする。

(質問3) 質問2で、建物等の取壊し経費は経費処理すると回答していますが、土地とともに取得した建物を取壊した場合も同様の処理でよいのでしょうか。

(答)

自ら土地を利用する目的で土地付き建物を取得し、その建物を取壊した場合には、取壊しに当たって生じた支出を経費処理せずに、土地の取得価額に算入する。

施設に係る経費で「通知」において管理経費となるものは、「教育研究活動以外に使用する施設、設備の修繕、維持、保全に要する経費（減価償却費を含む。）」である。これを判断基準として校舎の取壊し費用を組上にあげてみると、校舎の取壊し費用が管理経費であるとする結論は見出しがたく、よって校舎の取壊し費用は教育研究経費、管理用建物の取壊し費用は管理経費としたのが「Q&A」の質問2である。

ただ、「通知」の「教育研究活動以外に使用する施設、設備の修繕、維持・保全に要する経費（減価償却費を含む。）」は、施設、設備の使用中的ことを述べているものであって、取壊し対象になるような場合は、このケースには含まれず、その場合、法人が取壊しの意志決定をしたのだから「法人費」として管理経費とすべきとの考え方もするようであるが、「Q&A」はそのような考え方をとっていない。かえって、取壊し費用が建物等の除廃却の際にかかるのであれば、建物等の使用中に前もってその費用を認識すべきことも考えてもよいのだから、取壊し前と後とで教育用か管理用かの判断が変わるのは疑問との意見もあり、上述のような結論が導き出されたものである。

なお、質問2の(2)で、(1)と逆の考え方がそれも正当と述べられているが、これは「教育、研究活動の継続を目的としない取壊し費用は、管理経費・建物除却費で処理する」という日本私学振興財団の指導があるため、その指導を受け入れるための措置である。

よって、「Q&A」によると建物等の取壊し費用の取扱いは次のようにまとめられる。

- (1) 教育研究費用施設の取壊し後、その土地をまた教育研究用として使用する場合の取壊し費用……教育研究経費

- (2) 教育研究用施設の取壊し後、その土地を管理用として使用する場合の取壊し費用……教育研究経費又は管理経費
- (3) 管理用施設の取壊し後、その土地を管理用として使用する場合の取壊し費用……管理経費
- (4) 管理用施設の取壊し後、その土地を教育研究用として使用する場合の取壊し費用……管理経費

## VI 補助活動事業に係る費用

補助活動事業に係る経費の区分については、「通知」で食堂、売店のために要する経費は管理経費とし、寄宿舎に要する経費は各学校法人における寄宿舎の性格と実態に即して各学校法人において判断することとしているため、寄宿舎に要する経費の区分についてはよく疑問が呈せられていたものである。これに対して「Q&A」は、質問4の(2)のようにその区分を割り切ったものである。

(質問4) 学校法人会計基準によると補助活動事業として食堂、売店、寄宿舎等を挙げていますが、それらの事業に係る経費については、教育研究経費に処理するのか、それとも管理経費に処理するのか、見解がはっきりしていないようですが、どのような処理がよろしいのでしょうか。

(答)

- (1) 食堂、売店及び全寮制以外の寄宿舎に係る経費(支出)は管理経費(支出)とし、全寮制寄宿舎に係る経費(支出)は教育研究経費(支出)とする。
- (2) 上記(1)でいう全寮制とは、教育研究目的により1年生全員の寄宿を義務付ける等の場合をいうのであって、単に遠隔地からの学生の一部に対して寄宿舎を用意しておく場合は含まれない。
- (3) 上記(1)、(2)以外の補助活動事業に係る経費区分は寄宿舎事業の区分の考え方を準用する。

(質問5) 質問4の考え方は事業収入の科目に含まれる小科目で処理されるすべての事業に適用されるのですか。それとも補助活動収入に処理される事業

に限られるのですか。

(答)

補助活動収入に処理される事業に限る。

## Ⅶ 公開講座等に要する経費

「Q&A」の質問4、質問5で補助活動事業に要する経費のうち、学生の係わりが一律に義務づけられる事業に限って教育研究経費処理を認めたものである。とすると、学生の係わりが一律に義務づけられていない公開講座とか課外講座等は教育研究の感が強いものであっても、それに要する経費を管理経費に処理しなければならないことになってしまう。よって、そのような事業に係る経費の教育研究経費としての処理を認めるための措置が質問6である。

ただし、単に公開講座とか課外講座とかいっても、その内容は千差万別である。したがって、質問6の適用にあたっては、十分その事業内容の検討が肝要であることを述べたのが質問6の最後の「なお書」である。

(質問6) 公開講座、課外講座等の収入は、(大科目)事業収入(小科目)補助活動収入で処理されていることが多いようですが、これらの事業に係る経費も質問4と同じ取扱いとするのでしょうか。

(答)

補助活動事業としては、次のような事業が一般的に挙げられる。

- (1) 食堂、売店、寄宿舎等の事業
- (2) 税務上は収益事業と考えられるが、寄付行為で収益事業として定めていない事業
- (3) 学校教育のカリキュラムの中では、取り扱われていない本質問のような教育補完事業等

(1)と(2)の事業は、正に質問4の取扱いが求められるが、(3)の事業についてはそのまま質問4の取扱いを適用するには無理がある。

したがって、本質問のような学校教育の補完として考えられるような事業で、かつ、事業収入(大科目)の中に補助活動収入とは別の小科目(例えば「公開講座収入」)を設けてその科目で収入を処理してい

るものについては、質問4の取扱いを適用せず、教育研究経費(支出)処理を認めるものとする。この考え方によると、収入の処理科目によってその経費(支出)が教育研究経費(支出)か、管理経費(支出)かに区分されて処理されるので、上記の科目細分については十分な注意が肝要である。

なお、この場合、同じような名称を用いながら、その内容は千差万別のことが多々あるので事業の適確な実態把握に留意されたい。

## Ⅷ 給食、スクールバス等に要する経費

(質問7) 幼稚園では、給食、スクールバス等の事業が実施され、それらの事業の収入も補助活動収入で処理されていることが多いようですが、これらの事業に係る経費も質問4と同じ取扱いによるのでしょうか。

(答)

給食事業もスクールバス事業も、いずれの事業もそれなりに教育的意味を持っていることを考慮すると、質問4の取扱いをそのまま適用することには大変難しい問題を含んでいるのは質問6と同様である。給食事業やスクールバス事業の教育性の有無については、種々の主張があり、その性格付けは難しいところであるが、今回の実務問答集は、経費(支出)の区分の割り切りにあるので、これらの事業についても質問4の取扱いと同様に考えている。

なお、この考え方は、給食、スクールバス等の事業に係る収入を「補助活動収入」と必ずしも限定することではない。よって、その合理性が認められる限り当該事業収入を学生生徒等納付金(収入)で処理することも認められる。

質問7は、給食事業やスクールバスの教育的意味をそれなりに認めながらも、それに要する経費を管理経費としたものであるが、最後の「なお書」で教育研究経費として処理することを認められる場合について述べている。すなわち、学校法人が、その事業に係る収入を教育性を重視して「納付金収入」として処理する場合には、その要する経費の教育研究経費処理を認めるというものである。