

カフテリア事業の基礎的考察

池田徳三郎

Fundamental Study of Cafeteria Business

Tokusaburo IKEDA

It may be said that Cafeteria business has two elements both educational and managing in a narrow sense, but both are directly connected with each other. Based on the policy of private school management, cafeteria business has some room in weighing either the educational element or the managing one, but both elements can not be separated because of their close relationship. Now, it must be considered from the basic standpoint of financial management limiting only the managing element and referring to the fundamental study on cafeteria management in relation to Accounting Standards of School Juridical Person. Because, up to the present, though the above-mentioned Accounting Standards was promulgated in April, 1971, it has passed just one year and a half and has not been developed yet. Accordingly, as it is not fixed yet, fair and proper Accounting Principles and Conventions must be set up in future. As for the cafeteria business, there are some problems not solved yet in transacting and explaining them caused by inconsistencies latent in Standards and lack of unity in expressions of Standards. Therefore, even if the transactions and the methods are made up depending on the social changes in future, this is to attempt the transactions and the methods for the present.

ま え が き

私学の管理運営については、教育的視点からの管理と狭義の経営的視点からの管理とに分けて考察する必要があるが¹⁾、それは教育機関の特殊性に内在する基本的相互関係に起因する。私学の教育は私学経営を前提としながらも、直接的な教育活動の側面と、私学の教育方針に従って活動する間接的な教育の側面がある。さらに他方、私学を経営するに必要な物的側面（施設、設備、財務等の管理、運営）、人的側面（責任、権限、分担、人間関係等の管理）、運営の外に人的、物的、両面の有機的結合のうえに、組織、機能の編成、諸規程の整備、運用等々の狭義の経営的側面があると設定し、前二者を私学経営の教育的側面、後者を私学経営の管理的側面として把握し、さらに両者を統合した私学経営を全体的、包括的に統合した経営体としての管理運営があるとの前提に立つ²⁾。上記の前提から、カフテリア事業が教育実習の場として使用し、生産されたものを販売している場合は教育的側面と狭義の経営的側面の両面をもち、両者の接点に存在すると解す。しかも私学経

営の方針に基き、教育的側面と経営的側面のいずれを重視するかによって、多少の振巾があるとしても、両者は密接な相互関係にあるので、分離することはできない。しかし、今論点を強いて経営的側面に絞り、特に財務管理の基礎的視点から、カフェテリア事業の基本的考察を学校法人会計基準との関連に触れながら、試行することにする。ただし、学校法人会計基準は施行後、日浅く、未開拓の分野であり、それだけに解釈、運用も流動的であるため、今後の公正妥当な会計上の慣習、原則を確立していかなければならない今日的課題をはらんでいる。特にカフェテリア事業については、同基準に潜在する矛盾と、表示方式の不統一性から来る解釈上、処理上の問題が未解決のまま、現在に至っている。従って、近き将来、社会の変化に即応する解釈とそれに基づく処理は、漸次生成されると考えられるが、現時点における解釈を中心に試みようとするものである。それはまた、カフェテリア事業が、教育的側面と経営管理的側面の外、食事を販売することを兼ね行うためセールスの実務を有するケースが多いので、カフェテリア事業自体の解釈並びに、同会計処理については一層流動的であり、同会計基準上は確立された統一解釈はみられないためである。

1. 私学経営と私学助成——学校法人会計基準との関連性において

日本における私学助成の歴史は、戦後特に苦難の道であり、私学関係者の永年の願望であった。その基本的理由は、国、公立と私立学校の教育費負担の公平原則にあった。人権費二分の一国、公庫補助を中核とする経常費補助の漸増的基礎が確立した後、昭和45年5月、私立学校法の一部が改正され、「私立学校の経常的経費に対する国又は地方公共団体の補助金で政令で定めるものの交付を受ける学校法人は、文部大臣の定める基準に従い、会計処理を行ない、貸借対照表、収支計算書、その他の財務計算に関する書類を作成しなければならない。」(私立学校法第59条第8項)が新しく規定された。法改正の直接の動機は昭和40年に発足した臨時私立学校振興方策調査会の昭和42年6月の答申による。その後、同43年7月「学校法人の財務基準の調査研究」のための会議が発足し、「学校法人会計基準」(昭和46年4月1日文部省令第18号。以下たんに「会計基準」という。)が私立学校法の改正を受けて施行された。その結果、所轄庁の届出、公認会計士等の監査報告書の添付が義務づけられるに至ったが、ここに私学助成と私学の財務諸表(計算書類)の報告義務の相関関係がより密接となり、私学経営の財政負担を極く一部国または地方公共団体が負担するに至った。かかる関係のもとにカフェテリア事業が附属事業にもし属するならば報告対象として包含されることとなり、所轄庁届出の計算書類のなかに所定の表示方式に従って記載科目³⁾設定科目を表示し、寄宿舍、食堂等と同じく報告することとなった。

2. カフェテリアの管理運営の問題点

カフェテリア事業の管理運営の前提を次の4点に整理する。その第1は、私学の経営方針に基く組織、制度の確立。第2は、カフェテリア事業を管理運営する基本方針の樹立並びにそれに基く所定手続による予算の編成。第3は、日々の活動の歴史を財務的に把握する手法並びに決算になるまでの運営、方法。第4は、財務的データーに基くフィードバックされた新しい全体的経営方針の樹立。

(フィードバックさせながら進展していく経営用具としての会計情報を考慮しながら、動態的個別計画の樹立が必要となる。)等々に大別することができる。そして第1、第2の前提の上に第3の財務的把握の基礎データーを中心とした諸データーの分析はカフェテリア事業に潜在する教育的側面と経営的側面の二面性を十分考慮に入れながら実施する必要がある。カフェテリア事業における二面性のうち、経営的視点からは基礎的データーの中心は財務的数値であり、その意味で日々の活動の

歴史を数的に記録、計算、管理し、会計年度の収支の状況実績と財務状況を明らかにする財務管理データは基礎的諸データの中心である。しかも会計の表示方法は直接的に「会計基準」に従って行うことを強られるので、カフテリア事業の財務管理は「会計基準」と不可分の関係をもつことになる。ここに、カフテリア事業を経営的側面から考察するとき、基礎的基本的問題の追明は「会計基準」に基づく会計表示の方法を考慮した会計処理並びに財務管理の方法の追明を意味するので、カフテリア事業と「会計基準」の関係を中心にまず触れる。

3. カフテリア事業と「会計基準」

「会計基準」届出の計算書類の報告様式は資金収支計算書（同内訳表）、消費収支計算書（同内訳表）、貸借対照表（同内訳表）からなる。事業活動の記載科目に関して、資金収支関係は、同基準第12条、第13条第4項に、消費収支関係は、同基準第19条、第23条、第24条第2項にそれぞれ規定してあるが、両収支関係とも記載科目並びに同説明は全く同じである。なお、カフテリア事業に直接関係のある事業収入についての記載科目並びに同説明は次のとおりである。

事業収入

補助活動収入〔食堂、売店、寄宿舍等教育活動に付随する活動に係る事業収入をいう。〕

附属事業収入〔附属機関（病院、農場、研究所等）の事業の収入をいう。〕

受託事業収入〔外部からの委託を受けた試験、研究等による収入をいう。〕

収益事業収入〔収益事業からの繰入収入をいう。〕

上記4種の記載科目に対して対応する支出記載科目は在存しない。また当該カフテリア事業活動を4種のいずれに包括させるかについては明確なる基準、通達はない。従って、①教育研究活動の本来の場として、例えば調理室と同様に一教室として認定するか、②教育研究活動のための附属機関として、例えば病院、農場と同様に独立した部門として認定するか、③教育研究活動に付随する寄宿舍、食堂と同様に認定するか等の区分上の問題がまず起る。けだし、「会計基準」に例示された食堂、売店、寄宿舍、病院、農場、研究所等は明示されているが、補助活動として例示されている食堂と、カフテリアとを単純に同一視しカフテリア事業の特殊性を無視してなおよいかの問題である。別の例として、補助活動として例示している寄宿舍においても、ケンブリッジ、オックスフォード大学のように全寮制の個人指導方式に準じて⁴⁾、全寮制をしき、起床から就寝まで、すべて教育活動の一環とみる場合（例えばR大学、その他の如く）、寄宿舍を教室、実習室と同一視することはできないと一概に言いきることはできないとの反論もある。その外、私学独自の判断で、病院、農場、研究所を「会計基準」が例示する附属事業でないと認定し処理しても、計算書類の報告様式上はあくまで「会計基準」の定める様式に従って処理しなければならないのかとの反論もある。最終的に、私学の特殊性から私学の独自の判断によって、認定したとして、当該認定が「会計基準」の定める例示と異なる場合、如何に処理するかの問題が残るほかに、たとえ例外処理の問題としても例外ケースが多くなることが推定されるので、事業活動（収益事業を除く。）の区分に関し、認定の共通の基準を先ず考察する必要があるが特に④教育研究活動それ自体の教育事業と、⑤その他の補助活動事業、附属事業、収益事業との④⑤区分は、会計処理並びに表示方法上重要な意義を有するものである。

4. 事業活動の共通の区分基準

私学の経営する事業を「会計基準」の趣旨に準じて会計処理する場合、④、⑤を分離して考察す

ることは重大な意義をもつ。両者は報告様式の表示方式が全く異なるものであり、両者の混合は許されない区分上の原則が内在しているので、「会計基準」に基く限り、会計理論上④、⑤の分離は何らかの手法によってしなければならない。ただし、「会計基準」の施行は教育費負担の公平原則によることが主たる理由であり、私立学校の経常的経費に対して国又は地方公共団体が補助金を交付をするのであるから、それを受ける学校法人に対して同基準を適用するという基本的発想から、交付の対象は学校教育法に定められた学校であり、(私立学校法第59条8項)、各学校が学校教育法に定められた各々の教育目的に副って学校教育を行う場合に補助の対象となり、それ以外に学校法人が経営する事業に対しても補助することは原則的にはないと解される故である。しかしながら④、⑤との区分については一応厳格に区分する十分な理由があるにもかかわらず、その区分については未だ流動的である。特に社会の変化にともなう与論によって、⑤グループのいずれの範囲までを補助対象とするか等については今後も時代とともに変化することは当然予測される。④と⑤の区分のうち、今日の解釈によれば隣接事業は①と②であると解されるので、①と②の区分について「会計基準」上の主たる理由を考察する。

第1 ①と②を区分する主たる理由

- (イ) ①は法令の定める正規の学校教育機関で行なわれる教育研究活動であるが、②はそれに附属する機関で行なわれる教育研究である⁵⁾。
- (ロ) 学生、生徒等と教員が教育、研究活動を実施した結果生じた物またはサービスを給付する場合、①は原則として、当該学生、生徒、教員の特定人以外には給付されないが、②は原則として、当該学生、生徒、教員以外の不特定人に対して、物、またはサービスを給付する。
- (ハ) 物またはサービスを給付する場合、①は新めて標準的対価を原則として必要としないが②は原則として新めて標準的対価を要する。標準的対価とは、直接的な原材料費等以外に人件費、加工費、サービス料、減価償却費その他の経費、利息、または利益等の一部または全部を加算した場合の価格をここでは指すことにする。

以上の学校教育の現状を①、②に分析した結果、②の附属事業の一般的判断の基準として、(イ)法令で定める学校教育の目的に従って、教育機関に附属する機関において教育研究の一部として⁶⁾活動した結果、(ロ)特定、不特定人に(ハ)標準的対価を得て、物またはサービスを給付する場合は付属事業に属すると解される。前述のとおり①と②の区分は非常に重大な意義をもつが、②と③の区分は前者に比してそれ程重要ではない。しかし、間接的に①と関連することがある外、表示方式が多少異なる。①は総額表示が一般的であり、②、③は純額表示ができることに定められている。

第2 ②と③を区分する主たる理由

- (イ) ②は法令で定める正規の学校教育の一部として行なわれる教育、研究活動であるが、③は正規の学校教育の一部として行なわれる、教育、研究活動ではなく、教育、研究活動に附随して行なわれる事業活動である。
- (ロ) ②は法令で定める正規の学校教育の一部として教育、研究活動を行った結果、原則として物またはサービスを生産し給付するが、③は教育、研究活動の結果、物またはサービスを生産給付するのではなく、教育研究活動に付随して行なわれる事業活動として、物またはサービスを給付する。

以上一般的区分の基準を定めても、個々の具体的ケースによっては、学校法人の組織、運営につ

いて、解釈上の困難性はなお、生ずるであろう。しかし、上記区分基準に従って、カフェテリア事業を考察する。

5. カフェテリア事業の現状と「会計基準」上の区分

A大学のカフェテリア事業の現状を分析すると、①経営主体は学校法人であり、学部、短大の栄養学科または栄養科に附属する機関である。②事業活動の目的は正規の学校教育の一部として、教員の指導下において、栄養士専攻、管理栄養士専攻の教育実習の場として主として使用する。③学生、教員が教育実習の結果として生産されたものは、原材料費に光熱水費、その他の経費の一部を加算して、不特定の学生、教職員に対して一食100円の対価を得て販売している。④その収入、支出は学校法人に帰属している。⑤直接的材料費は1回80%～88%であり、全体として平均85%前後である。従って、光熱水費並びに消耗品費、修理費等の消費的支出を加算するだけで赤字となり、建物、機械備品等の減価償却費並びに直接的に指導している助手の人件費はすべて学校法人の支出負担となっている。

上記のケースを、4.事業活動の共通的分区分基準に照らした場合、一応附属事業のカテゴリーに付するを是とすると解される。経営主体は学校法人であるから、私学経営者の独自の判断として、仮りにカフェテリアを栄養関係学科(科)の附属機関でないと解すれば、寄宿舎、売店、一般食堂と同様に教育活動に附随した事業として、補助活動事業とみなされると解することになる。

またB大学の場合はカフェテリアを学校教育の施設として考えるケースである。①カフェテリアは学校教育機関で行なわれ、教育研究活動に附属する機関ではないと解す。その根拠はカフェテリア事業が栄養士法施行規則第8条の2第10号、第14号または同規則第8条の5第10号に定める集団給食実習室と同一に解し、イ講義室、ロ理化学実験室、ホ集団給食実習室と同様に教育課程に必要な施設であるので、病院、農場等の附属機関とカフェテリアを区分して解すべきである。②教育活動の結果生じた物またはサービスは原則として、栄養関係の学生の試食の用に供するか、実験の目的で特定人に給付し、不特定人には給付しない。③給付した食事には対価を得ているが、それは実習材料費の一部を補填する程度である。従って、学生の実習材料費の一部を補填するため、当該カフェテリア事業に納付されている金銭を新めて学校法人会計に附属事業収入として、当該負担金を計上するの要なしと解する。故にB大学のカフェテリア事業を附属事業に位置づけることは実情に促した解釈とは言いがたいであろう。このように、カフェテリア事業について2つの異なる内容をもつ設例の外に、学校法人が教育活動に附随する補助活動事業または収益事業として食堂を直営している場合、さらに委託経営による食堂を学校法人が所有している場合、当該それぞれの食堂を教育課程に基づく実習の場として利用することが可能であるとしたら、前記2ケース以外に種々の異なるケースが実際には起ってくることになる。しかし、共通的分区分基準に照らして、個々のケースを判断することになる。このことは3.に記述したAとBの区分ないし、Bの内訳区分の際に起る共通の問題であり、個々の具体的活動を分析し、実態に合致した区分をする必要がある。補助活動として例示した寄宿舎の場合も、前記オックスフォード大学、ケンブリッジ大学、R大学の設例の如きも一律に補助活動と解するかについては異論があると同様に、売店、一般食堂も、直営の場合(委託の場合は原則として除かれる。)その他の特殊な場合等、個々の実態を考慮しながら、私学の特殊性に合致した判断と併せて、一般的な共通的分区分基準に照らして判断することになるであろうと解される。

6. 「会計基準」と表示方法の問題

学校法人が所轄庁に届出る予算、決算の計算書類 (accounting statements)⁷⁾ は「会計基準」の定める記載科目 (別表第1, 第2, 第3) 並びに設定科目 (同基準第8条, 第17条) を原則として定められ報告式 (Report form) の様式 (Running form) に従って作成することを規定している。その表示方式は総額主義 (Butto-Prinzip) を原則とし、例外として純額主義 (Netto-Prinzip) を次の3点に限定し、「預り金に係る収入と支出, その他経過的な収入と支出, 食堂に係る収入と支出, その他教育活動に付随する活動に係る収入と支出については, 純額をもつて表示することができる」と規定した (同基準第5条たぶし書)。従って, 各収支計算書, 貸借対照表並びに各内訳表 (Schedules) とも, 前記例外を除き, 総額表示の原則に従うことになる⁸⁾。総額表示の原則は次の7に述べる一般原則のうち真実性の原則, 明瞭性の原則を支える表示方式である。

ここで問題となるのは第1, 附属事業収入の記載科目は前記計算書に存在するが, それに対応する附属事業支出の記載科目は存在しない。第2, 収入に対応する支出記載科目がないので, 総額表示の表示方法を如何にするかについての問題が残る⁹⁾。紙面の都合上個々の具体的表示方法の問題は割愛し, その結論のみを簡記すれば, (1)特別会計で処理する方法, (2)中科目を設けて処理する方法, (3)独立部門を設けて処理する方法の3通りの方法が考えられる。(1)の特別 (別途) 会計については「会計基準」の解釈について, 現在不統一であり, 反対説も多いが, 著者は表示方式の問題に限定した場合, 最終的に一般の会計と結合されて表示され, 報告されるのであるから, 会計処理の方法として, 特別会計で処理することは会計基準の目的, 会計報告の目的に反しないと解する。(2)については異論, 反対説はない。しかし「会計基準」は附属事業の場合, 大規模事業を想定して, (3)による処理, 表示を規定していたと解されるが今后私見の処理方法も一般化することを期待する。

7. 「会計基準」の諸原則の特色

前記のとおり「会計基準」は形式的な表示方法として総額表示を原則としたが, アメリカにおいては1938年のS・H・M会計原則¹⁰⁾並びに1941年のA・A・A会計原則¹¹⁾に漠然と表示したものを1948年のA・A・A会計原則¹²⁾は第3の基準として総額主義の一つを規定した。その後わが国の「企業会計原則」(昭和24年7月)に明示され, 今日に至っている。アメリカにおいても1920年以前までは大学会計に関する出版物は殆どなく, 1920年~1930年の間公共団体に用いられた会計が各大学に利用され¹³⁾1930年にLloyd Moreyによる「大学会計」が出版され, それ以后大学の会計に関する発表が多くなった。わが国においても学校会計独自の会計処理の基準は存在しなかったので主として非収益法人の会計または企業会計の基準に準じた会計処理の方法を採用して今日に至っていた。「会計基準」が採用した総額表示の原則は形式的伝達機能を満たす原則であると同時に, 次に記述する「会計基準」が定める一般原則を遵守し, 客観的, 具体的に表示する働きをもつ重要な機能をもつことは言うまでもない。また資金並びに消費収支その他の財務の状況を明瞭にさせるためには会計処理の原則と会計報告の原則 (広義の会計原則の2大区分¹⁴⁾) が守られ, 併せ真実の原則に従うことを前提するが, それは複式簿記の原則による会計の技術的手段によって一層明瞭性原則は完成され, 継続性の原則によって, さらに理想的な会計処理と会計報告が実現することになると解される。

「会計基準」は会計処理および会計報告の計算書類の作成に当って, 同基準によることを明記し (第1条第1項) 基本的に遵守すべき一般原則 (Generally accepted Principles) として4つの原則を掲示した。(第2条) その第一は真実性の原則 (Principle of true view) 第二は複式簿記の原則

(Principle of double-entry keeping) 第三は明瞭性の原則 (Principle of clarity) 第四は継続性の原則 (Principle of consistency) がそれである。わが国の「企業会計」原則の一般原則は上記4原則の外に「資本取引と損益取引の区分の原則」「保守主義の原則」、及び「単一性の原則」の3原則を掲示しているが、「資本取引と損益取引の区分の原則」は利潤追求を最大の目標とする企業と私学経営の基本的相異であり、従って、同原則と密接な関係にある費用・収益対応の原則、費用配分の原則、剰余金の原則等々の諸原則は直接に関係はない。(収益事業は除く。)次に英国の企業会計において最も尊重される「保守主義の原則」(Doctrine of conservatism)はスコット、ペートン、及びギルマン¹⁵⁹等の批判にみられる如くその矛盾が理論的に指摘されていた。特に私学経営の特殊性から明瞭性の原則、継続性の原則と保守主義の原則の間にある矛盾はむしろ、当然のこととして排除されるべきと解される。最後に単一性の原則 (Grundsatz der Einheit) は企業における如く株主対策、税務対策の要がないうえ、学生、教職員その他の利害関係者に対して、用語様式等のドイツ的形式的な厳格主義は、かえって不理解・矛盾・混乱を起すことになるとの批判が多いので「会計基準」から除かれたと解される。明瞭性の原則は「企業会計原則」と表現は異なるとしても私学の独自性から当然のこととして「会計基準」に明示されたと解される。ただ、複式簿記の原則を明示したことは「企業会計原則」より一歩前進した特色といえよう。この点について少し論及する。

8. 複式簿記の原則

ドイツ商法第38条並びにドイツ株式法第129条に規定した重要な計算原則である正規の簿記の原則¹⁶⁰ (Die grundsatz ordnungsmossiger Buchfuehung) は古い静態的貸借対照表からシュマーレンバッハの言う動態的貸借対照表へ是正するために役立つと一般に解されているが、具体的内容は示めされていない。わが国「企業会計原則」の正規の簿記の原則とは「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」を意味する。通説は1948年改正イギリス会社法第147条(2)に規定する真実かつ公正 (true and fair view) の報告の根拠として正確な会計帳簿を要求したと解されている。しかるに正規の簿記の表現は不明確であり、財産目録法 (Inventory method) という非近代的会計方法を末だ採用しているわが国の商法に規定している正規の簿記の原則というドイツ直訳の用語並びにわが国商法と実体は異なるが、同用語を承継した企業会計原則の用語を廃して、「会計基準」が複式簿記の原則の用語を採用したことは会計学上大いなる業績と云えよう。従来学説は単式簿記 (Single-keeping) を常識的、非科学的簿記といわれながら正規の簿記に含まれていた。沼田教授は明解に「正規の簿記は複式簿記であらねばならない¹⁷⁰。」と指摘しておられるが、従来から一部反対学説があるにもかかわらず「会計基準」が「複式簿記」の原則を採用することによって、会計の記録、並びに記録内容も包めた、会計処理及び記帳等は技術的真實性をより止揚し、報告原則をより正確なものへ発展することを期待している。その外当然のこととして、学校会計より単式簿記を一掃し、近代簿記で最も進歩しているといわれる複式簿記の原理により、統一的に会計処理をすることを「会計基準」が初めて明示することによって、初めて一般化したと言えよう。

9. 「会計基準」と財務情報

「AAA報告書」(1966年)は¹⁸⁰会計を情報システムとして捉え、経営者の意思決定に資する資料としての考察を明らかにした。「会計基準」に示す報告原則は真實性の原則、明瞭性の原則(同

基準第2条の②)を根拠づけ、かつ、計算書類作成の基本原則となっている。また報告原則は重要性の原則 (Doctrine of Materiality) を形成し、密接に結びつくものである。当然のことながら、報告原則は会計理論の支配を受け、その技術的側面を取扱うもので、発生主義、実現主義の会計原則を前提として定められるものであり、その記録、伝達、測定は複式簿記によることになる。従って「会計基準」の諸原則によって作成された会計資料は重要な情報性を有する。たゞそれを如何に、識別し、測定するかは経営者の意思決定の問題であろう。「AAA報告書」の会計情報に関する見解に触れると、同報告書作成委員会は理論探求のために次のような研究目的を挙げている。

1. 会計についての有用な一般化を可能ならしめ、理論の発展を可能ならしめるように会計の分野を明確にすること。
2. 会計情報か否かを判断し得る基準を確立すること。
3. 会計実施上、可能な諸改善を指摘すること。
4. 社会の要求が拡大するのに応じて、会計の利用と会計の対象となる問題の範囲を広げようと努める会計研究者に有用な枠組みを提示すること。

このような研究目的に沿って会計を「情報利用者が情報にもとづいた判断と意思決定をできように経済的情報を識別し、測定し、伝達する過程である。」と定義し、会計の巾を広く解している。

スネイプリーは前記「AAA報告書」の論評¹⁹⁾で財務会計情報の選択に当って、標準 (criteria) を四階級 (hierachy) に分けて、そのなかに、経営者の評価法並びに経営者の政策あるいは過去の意味決定及び行為を評価する方法を検討したことは興味ある問題提起である。

ギブンスは“Basic Accounting Postulates”²⁰⁾で会計データは将来事象の財務的效果を計画するに当って、価値をもつので、予報の価値はその基礎にある資料に依存する。むしろ会計情報の利用者がその情報を正しく利用するには如何に教育するかということを強調している。

しかし、会計情報の重要性とその限界については各説があるが一応次のとおり考察する。会計原則によって作成された資料の取捨選択と評価はまた会計理論であり、会計理論はその技術的手段である複式簿記との関係において相互に影響し合いながら、会計理論は常に簿記をリードすることになる。一方、経営理論は会計理論をリードする結果となっている。けだし、会計情報の最終判断はその他の情報と共に経営者の意思決定によって実施、運営されることになる。ここに会計情報の限界がある。しかし将来において会計情報の予測化が一般化した場合は、より重要かつ有効な情報資料として活躍されることが期待される。

以上の諸点を考慮に入れたとしても、なおかつカフテリヤ事業の経営的側面における会計情報はより重要な資料であることは論を待たないとしてもカフテリヤ事業に内在する二面性をもつことを条件として考慮するとき、特に教育的側面よりの諸情報が重視されることになる。従って、あくまでも、両者の調整、統合の諸条件並びに政策は基本方針に従って、最終的な意思の決定となるが、学校法人本来の目的に徹するとき、教育的側面の諸情報はより重視されることになるであらうと解される。このため、会計理論または経営理論を超えた教育理論が大きな要素として作用するところに古川教授の経営計理または経営的計算制度の概念を考慮してもカフテリヤ事業の情報処理または情報分析の複雑性と困難性が内在する。しかし、広義の私学経営の理論、基本方針は教育理論と狭義の経営理論の調和と統合のうえに樹立され展開されることを要するものと解される。

ま と め

カフテリヤ事業における経営的側面、特に財務管理の視点から施行後日浅く、流動的な学校法人

会計基準との関連において、経営上の諸前提並びに解釈上の諸問題について触れ、最後に会計情報の限界について記述した。その重点をリバースサイドから整理すると、第1に「会計基準」記載科目上の分類におけるカフテリア事業の位置づけは具体的実態を十分に把握して処理しなければならない当然の前提がある。第2に、具体的カフテリア事業2つの仮設をあげて、「会計基準」の立場から解釈の相互に異なるケースについて試考し、具体的実態を一定の共通の尺度で解釈する必要性と事業の「会計基準」上の位置づけについて起り得る多様性についての結びつきを試み、純額、総額主義の表示方法についての今目的課題に触れ、最後に、近時特に重視されてきた会計上の情報については、カフテリア事業を設例として、経営上の諸前提の認識、実践のうえに、「会計基準」の諸原則と会計情報の相互関係を模索し、その認識のうえに、会計情報を理解し、意思決定の用具として利用することの重要性を強調したが、それにもかかわらず、カフテリア事業の二面性から、会計情報の限界、特に教育上の必要条件であるケースについての教育諸資料優先の識別の問題に直面せざるを得ない現時点の課題は、今後に残された論点となろう。特に形式的表示方法に重点をおく会計報告は、質的内容との関係において、将来よりよき慣行によって生成されることが期待されるが、現在文部省で研究中の予算制度以上に、特に会計報告が会計情報 (accounting information) として、補助金等の所轄庁、私学関係者にとって行政上、経営上重大な役割と関係をもつことを強調し、今後本小稿を踏台として、両者の関係について先覚関係者の研讃を希望するものであります。

注

- (1) Administration と Management については明確な区分がなされていない。William H. Newman, (Administrative Action, 1951, P. 1) William R. Spriegel and R. H. Lansburgh, (Industrial Management, 5th ed., 1955 P. 1) 並びに Ordway Tead, (The Art of Administration, 1951, P. 101)。日本では Management, Administration とともに経営と解しているのが一般的であるが、その他に経営管理の表現があるがこれについては理論的学説は不統一である。従って近似的機能、作用を明確に区分して、定義づけることについては通説はなく、極言すれば十人十説の観がある。
- (2) 安藤堯雄 (学校管理, S 39.4 P. 11~12), 安藤, 吉永他 (学校行政と学校経営, S 38.11 P. 178~198), 天野勲 (教育行政, 45.1 P. 5)。わが国では国・公立学校の学校経営を研究対象とする学者が多いが、学校経営の末節を論ずるものであり、私学経営のなかに広義の経営を含めた真の学校経営としての研究対象があると解する。
- (3) 「会計基準」の施行により学校法人の独自の勘定組織の骨子が「同基準別表」によって確立した。それまで従来わが国の「企業会計原則」および「財務諸表準則」の勘定組織を基礎として「法人税法施行規則」証券取引委員会規則「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」「同取扱要領」法務省令「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」その他が参考とされていた。
- (4) 小尾廂雄著 日本の学校 P. 61~75 (株)原書房
- (5)(6) 文部大臣の所轄に属する学校法人の行うことのできる収益事業の種類を定める件 (昭和25年11月8日文部省告示第68号) 第3条, 第1条
池田徳三郎著 月刊学校会計 Sep. 1972, 2 補助活動事業並びに附属事業の歴史的変遷 P. 32~33
- (7) わが国商法第281条は計算書類の作成を規定し、企業会計原則は財務諸表の用語を採用したが、「会計基準」は計算書類の用語を採用した。
- (8)(9) 池田徳三郎著 月刊学校会計 Oct. 1972, 非収益事業の純額・総額表示の会計処理 P. 7~17
- (10) A Statement of Accounting Principles by Standers, Hatfield and Moore, 1938
- (11) Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements by American Accounting Association, 1941

東京家政大学研究紀要第13集

- (12) Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, 1948 Revision by American Accounting Association, 1948
- (13) 青山楚一外著 学校会計 P.1 S 37.1 文雅堂書店
University and College Accounting by Lloyd Morey, 1930
- (14) 阪本安一著 財務諸表の作り方・見方 P.63 S 47.3 (株)中央経済社
黒沢 清著 近代会計学 P.229 S 29.9 (株)春秋社
- (15) Comments on A Statement of Accounting Principles by William A. Paton, (The Journal of Accountancy, Mar. 1938. P.196~207), Accounting Principles and Cost Accounting by D. R. Scott, (The Journal of Accountancy, Feb. 1939. P.70~76)
Accounting Concept of Profit by Gilman, 1939
- (16) 田中耕太郎著 貸借対照表の理論 山下勝治著 企業会計原則の理論
Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz 6 Aufl., Leipzig, 1933
- (17) 沼田嘉穂著 簿記論攻 P.25 S 38.1 (株)中央経済社
- (18) A Statement of Basic Accounting Theory by American Accounting Association Committee to Prepare, 1966
- (19) Accounting Information Criteria by Howard J. Snavelly (The Accounting Review, Apr. 1967. P.223~226)
- (20) Basic Accounting Postulates by Horace R. Givens (The Accounting Review July. 1966. P.458~463)