

出張費をめぐる不正経理の実態とその制度的背景 ——国立大学法人等の非営利組織を前提にして——

星野 一 郎

はじめに——その普遍性と不変性¹——

典型的な不正経理の手口のひとつに出張にかかる経費の改竄または水増しがある。このことは、株式会社等の営利組織においても、国立大学法人等の非営利組織においても、基本的に共通するものである。また、株式会社等の営利組織の多くにも妥当する部分または要素が存在しているのも事実であろう。国立大学法人等の非営利組織と株式会社等の営利組織とで大きく異なることのひとつは、とくに株式会社等においては、不正経理などの不祥事をかさねてゆくと、最終的には市場からの撤退つまり倒産や精算というペナルティーが科される点であろう。もちろん、国立大学法人等の非営利組織においても、そうした大きなペナルティーが科されることもないわけではない。しかし国立大学法人等の非営利組織に対してかようなペナルティーが科されるケースは、株式会社等の営利組織にくらべて相対的に僅少である。

本稿を含む一連の研究²で明らかにしたいことのひとつは、このような単独の事例の積重ねまたはそれらをもとにした推測により、不正経理全般にはほぼ共通する特性や要素を抽出し、またその原因や背景について共通した理論体系（構成要素）または分析的フレームワークの構築である。これにより、従来は単発的あるいは特定の事例しかあつかわなかつた不正経理を体系的かつ論理的に分析、そしてその防止策等についての示唆をあたえる可能性を内包するものである。

また何事によらず、成功例を調査研究することはその資料収集のうえからも、また当事者あるいは関係者からの事情聴取等のうえからも、比較的容易であることが多い。もっとも、そのような際に当事者や関係者からもたらされる情報の信頼性にいくぶんの疑義がある可能性がある。悪意があろうとそうではなからうと、成功をなした当事者や関係者はその苦労や失敗を語ることもよりも、その快楽や成功を語る傾向があるので、そうした情報から物事や事象（この場合は成功例）の本質とその背景を究明することは困難であるからである。

これに対して失敗例を調査研究することは、成功例を調査研究するのとは対照的に、その資料収集のうえからも、また当事者や関係者からの事情聴取等のうえからも、困難をきわめることが多い。それはある意味で当然のことであろう。だれしもみずからの失敗を積極的に語ることにはかなりの躊躇と困惑を覚えるであろうし、またその失敗を語る際にも都合が悪いことは語らない懸念があることが想定される。さらには、失敗をなした当事者や関係者がその内容や背景を積極的に語るときは、その後に成功した場合が多いことが予想される³。そうした場合には、さきに

¹ 不正経理についての普遍性と不変性については、そのタイトルどおりのつぎの文献を参照のこと。

星野一郎「不正経理の不変性と普遍性——粉飾決算の恒久性をめぐって——」『産業経理』2011年10月、22-40頁。

² 本稿につづき、2015年度以降において、本稿筆者は「国立大学法人を中心とした非営利組織にかかる不正経理」を研究する予定である。前記脚注の論文はその端緒であり、本稿はそれにつづく各論のひとつである。

失敗しているがゆえに、今次の成功の内容と背景またはストーリーをより誇張する危険性が内在しているとも考えられる。

本稿で検討対象とする不正経理、とくに国立大学法人におけるそれについては、非営利組織であるがゆえに、またいわゆる独立行政法人化される以前においてはその教職員は純然たる国家公務員であったが、独法化以後では国家公務員に準じるあつかいとなっているのは周知の事実である。こうした中途半端な位置づけとそれに至る経緯からしても、国立大学法人の教職員の立場や利害には、どこか「鶴的な特性」をはらんでいるように考えられる。そのような特性も一因となり、不正経理等においても、(国家)公務員の悪い側面と非公務員(株式会社等の民間企業の役職員)のそれが交錯したものとなりがちである。

本稿においてとくに国立大学法人における不正経理をその検討対象とするのには、こうした特性の存在がゆえに、すなわちその特殊性がゆえに、非営利組織を中心とした検討ながら、そこでの考察のプロセスとその結論の多くは、株式会社などの営利組織の多くにも適用可能なものであると予想または期待できる。国立大学法人を中心的に論じながらも、そこでの研究成果の多くは株式会社に対しても通用する普遍性を備えているとも考えられる⁴。

1 旅費と宿泊費をめぐる関係とケース・設例

(1) ケース・設例にもとづく考察

国立大学法人等にかぎらず、独立行政法人や行政機関等の役職員は、その本来的な業務を効率的かつ効果的に遂行するために、必要があれば出張することになる。このことそれ自体になんら問題はない。株式会社等の役職員についても同様である。問題なのは、出張の必要性和効用そしてその内容である。巷間よくいわれることのひとつに、年度末を控え、やたらと公共工事や公務員の出張が増えることがあげられることがある。そうした傾向があるのは事実であるが、これには単年度主義予算(会計)の弊害として理解することもできようが、それだけですべてを説明できるものではなかろう⁵。

出張費は旅費と宿泊費に大別できる。それに加えて、いわゆる日当なども加算されることになる。国立大学法人等の規程上、その職位や目的(地)等に応じて、旅費と宿泊費にかかる規則が存在する。出張者は、それにしたがって、必要とされる出張報告書などとともに(またはそれに貼付して)領収証も提出することになる。このことは、旅費でも宿泊費でも基本的に共通である⁶。

³ どのような領域や分野においても、百戦百勝ということはありませんし、よって肝腎なのは、一度や二度程度の失敗で諦めたりせず、積極果敢にリスクテイクしつづけることであろう。最終的になんらかの意味で成功する者は、こうした試行錯誤型かつリスク嗜好型の間人あるいは組織であることが容易に想像できる。

⁴ かような研究成果の特性は、なにも不思議なことではない。その理由のひとつとしては、国立大学法人つまりその構成員たる教職員(役員等を含む)が単独または自作自演でなす不正経理も存在するが、たとえば預け金などのような手法にかんしては、大学外の株式会社等の業者の協力または共謀が必要不可欠であり、そのような意味と側面からも国立大学法人等の非営利組織にかかる不正経理には、株式会社等での会計処理(不正経理)との整合性が欠かせないからである。

⁵ それについての考察は、本稿では省略し、別稿にゆずることとする。

⁶ 旅行会社等が企画立案する、いわゆる「バックツアー」を活用した際における不正経理問題も存在するものであるが、本稿においては、これについての検討は省略する。

つぎに具体的な設例をもって、出張（費）の合理性または正当性を検証することにする。以下の①ないし⑩のどこからが、合理性または正当性を欠いた不正な出張といえるだろうか。もちろん、ここでは過度に複雑とならないよう設例を定めている。過度な細分化は学術上無意味または有意義でないときもあるが、現実問題としては、さらに細かな状況や条件そして環境等に応じて、それこそ無限に近いケースまたは組合せが存在、機能しているものであろう。

- ① 学会や研究会に参加するための出張であり、事実、そうした催しに参加したケース
- ② 学会や研究会に参加するための出張であり、事実、そうした催しに参加はしたが、それに用いた時間は少なく、おもな目的は当地に住む友人等との懇親にあったケース
- ③ 学会や研究会に参加するための出張であったが、そうした催しへの参加手続きのみをすまし、研究や行政とは無関係な私的催しに参加したケース
- ④ 学会や研究会に参加するための出張であり、そのような出張計画（書）を提出したが、それにはまったく参加せずに（参加手続きもおこなわず）、研究や教育とは無関係な私的催しに参加したケース
- ⑤ 学会や研究会に参加するための出張であり、そのような出張計画（書）を提出したが、それにはまったく参加せずに、ホテル等で研究論文を執筆、遂行していたケース
- ⑥ 学会や研究会に参加するための出張であり、そのような出張計画（書）を提出したが、それにはまったく参加せずに、たんに帰省や旅行をおこなったケース⁷
- ⑦ 学会や研究会に参加するための出張であり、そのような出張計画（書）を提出したが、出張自体をまったくおこなっていないケース
- ⑧ 学会や研究会に参加するための出張であり、そのような出張計画（書）を提出したが、学会等の主催者から旅費や宿泊費さらには謝礼等をも授受しており、それに加えて所属機関からも出張費を受け取っていたケース
- ⑨ 前記すべてのケースにおいて、出張にかかる旅費や宿泊費の領収証を大学等へ提出せずに、出張者が自己の確定申告をおこなう際に「必要経費」または「損金」として、課税当局に対して虚偽な申告をなすケース
- ⑩ ひとつの出張にかんして、複数（多くは2組織）に対して出張費を二重に請求、受給したケース
- ⑪ 前記⑨と⑩を併合したケース、すなわち1回の出張にかんして複数の組織から出張費を請求、受給したのちに、それにかかる領収証を確定申告の際に利用したケース

このうち⑪、⑩そして⑨は、そこに記したように、②ないし⑧のすべてに該当するものである。すべてのケースにおいて、そもそも領収証を大学等に提出しないことそれ自体が問題であるが、そのことによる副産物として、出張者は、大学等の負担で出張したうえに、自己の確定申告の際、本来は大学等に提出すべき領収証を悪用して、課税所得そして納税額を減少させることが

⁷ 国立大学法人等の事務局等に役職者として勤務するキャリアあるいは事務方の一部には単身赴任していることが多く、たとえば一般社団法人国立大学協会での研究会や事務打合せという名目で帰省等をおこなっている者がかなり存在する事実がある。教員、研究者の行状を見聞するにおよんで、事務方もそれを利用しない手はないと考えたのか、はたまた慣例的にそのようなことがおこなわれてきた経緯があるとも想像できる。

できる——そして場合や条件によっては、還付金を請求、増加させることもできる——。とくに⑧のケースにおいて、これをおこなうと、納税者としての大学等の教員にとっての効果は、単純な意味での倍増ではないにしても、その節税または脱税上の効果は大きい。

⑧は、⑦でいう「カラ出張」ではなく、実際に出張しており、さらには招聘講演または招待講演等をおこなっているものであり、学術的には高く評価しえるものである。しかし1回の出張において、支給機関は異なるものの、出張費等の「二重請求」そして「二重授受」をなしているものであり、ある意味または観点からすると最悪のケースであるともいえる。けれども、いかに「二重授受」とはいえども、実際に出張には出かけており、「ないものがある」としているのではなく、「あるものがある」として出張費を請求している側面のみに着目すれば、「カラ出張」よりも、その悪質さの程度は低いとも考えられる。「公金の私的流用⁸」との観点または評価規準からすると、この⑧は⑦と金額的にはほぼ同額の私的流用があるものとみなされ、このような観点のみからすると「甲乙つけた難い」ものである。いずれにしても、この⑧と⑦とでは、その悪辣さの程度の争いまたは相違という要素、側面を有していると考えられる。

⑦はいわゆる「カラ出張」であり、現行の国立大学法人等にかかる会計制度では、ほとんどありえないものではあるが、従前はかなりの頻度で観察されたものである。ここでとくに問題となるのは、立替払いの出張という形式をとっている以上、また立替払い分の資金が後日、その出張者個人の銀行口座に振り込まれることになり、その金額相当額がそのまま自分の資金となってしまふことになる。国立大学法人等の場合、税金および授業料等を収奪したことになる点である。このような点からも、さらには、会計制度のうえからも社会常識のうえからも論外なケースである。

また⑥についても、そもそもの出張目的に反した行動をとっているので、⑦と同様に論外なケースである。⑦と異なることのひとつは、立替払い分の資金がそのまま自己資金とはなっていない点にあるが、これとても見方または考え方によっては、帰省または旅行にかかる経費を、一時的に立て替えたとはいえ、校費または公費をもって支弁しただけのことであり、資金の移動に「ワンクッション」あるかどうかは異なるだけで、その本質は基本的に同一である。

これらに比べればまだしも、⑤のケースは許容できるようにも感じられる。事実として出張には出かけているものであり、またホテル等での宿舎内では研究にかかる仕事をしており、これらの点のみから評価すれば、出張費としての資格要件を十分に備えているようにも思われる。けれども、国立大学法人等にかぎらず、多くの大学等では、このような出張を校費または公費でなすことを認めていないことが圧倒的に多い、というかほぼすべてであろう。それは、ある意味からすると、きわめて当然、自然な規則または措置である。作家等の文筆業者であればいざ知らず⁹、大学教員である研究者は、わざわざ出張してまでホテルの居室で執筆することは、社会常識または感覚的に不自然であり、またそもそもそうした論文等を執筆、推敲するために研究室があてがわれているのであり、いかなる理由があろうとも¹⁰、その研究室を使用せずに、ホテル等での執筆等を容認する社会的あるいは制度的な必然性に乏しいし、また社会的説得力に欠けるといわざるをえない。

⁸ この「私的流用」については、本稿の4の(3)の②においてごく簡略に検討する。

⁹ このような職業の場合は、かような出張等のかかる費用のほぼ全額が、課税所得算定上の損金としてあるかわれる。こうした課税所得算定上の取扱いが、給与所得者である大学等の教員との大きな相違である。本稿では、このような問題または相違が存在していることを指摘するにとどめることにする。

それでは、④のケースはどうであろうか。ここで問題となることのひとつは、「研究や行政とは無関係な私的催し」といっても、その実態的な内容と程度が重要であろう。とりあえず、ここではたんに「無関係」としているが、無関係といっても、ごくわずかに関係があることもありえようし、完全に無関係ということは、とくに研究活動においては、その解釈にも依存する事柄であろうが、ほとんど存在しないと考えられる。研究活動を広義にとらえた場合——研究活動とは、その学問領域にも依存することではあろうが、本質的に広義に認識することによって、より独創的、より先進的な発想や論理構成が可能になるとも考えられる——、表見のあるいは外見にも無関係のようにみえて、そのようなテーマやアプローチを採求することにより、将来的には実り多い研究成果が産出される可能性があることが想定されうるからである。

このように考えると、この④のようなケースは、より発展性があると教員、研究者が考える専門領域の研究会等に参加したり、また形式的にはたんなる「お遊び」にみえても、そこから発展または充実した発想や成果が生み出される蓋然性があるともいえよう。

このことは、それに程度の差はあろうとも、③や②についても該当する事柄である。とくに②の「おもな目的は当地に住む友人等との懇親」にあったとしても、そこから新たな発想や成果に結び付くことがありうるからである。けれども、不正経理にかかる判断規準のひとつである「**出資者の意向**¹¹」からすると、通常の出資者はこうした出張を研究活動の一種または一部としては認識しないことが、容易に想像できるし、またそうした認識が「常識的」であろう。

ここで一種の矛盾に遭遇する。大学等における研究活動のなかには、表見的には、いったいなにの役に立つのかわからないようなことであっても、(超)長期的には、経済社会や技術開発において大きく貢献する研究が多数存在するのも事実であり、これは歴史をみるとあきらかである¹²。国立大学法人等の実質的な出資者である納税者あるいは有権者からすると、こうした発想や意思決定そして行動は容易には理解してもらえないかもしれないが、学問や技術の発展や開発をみるにつけ、このような意味での「いいかげんさ」が重要な役割を演じることも、これまた事実である——大学等の所属する人間がこうした主張を極端に主張することは、説得力があるようでもあり、またたんなる自己弁護のようでもあり、説得力を有さないことかもしれないが——。

また前記のことにも関係して、②のケースで「それ(学会や研究会)に用いた時間は少なく」といっても、そこには程度の問題もあろう。この問題とは、時間的側面と内容的側面に概念的には二分することができる。ここで時間的側面とは、移動や睡眠等に用いた時間以外のうちのど

¹⁰ 本稿筆者の個人的経験でも、たしかに個人研究室が大学から貸与されているわけであるが、研究室にいると、電話等が頻繁にかかってくるし、さらには予定にない来客や学生そして臨時の打合せ等も頻繁になされることが多い。そのために、できることなら、避暑地や避寒地などのホテルで執筆や推敲そして構想をなしてみたい「誘惑」にかられることがあるのはたしかである。

しかしまた、こうした目的でのホテル等の利用そしてそれにかかる出張費への校費または公費での支出を容認したとしても、論文の執筆や推敲等のために使用しているとの「客観的な証拠」が完全に存在するわけでもなく、悪意に解釈すれば、それをよいことに、よからぬことに利用する輩が出てくることもおおいに想定できる。またそうではなくとも、そのような「疑惑」がかけられることはたしかであろう。

¹¹ この「出資者の意向」については、本稿の4の(3)の②においてごく簡略に検討する。

¹² 本稿筆者の専門領域でもないし、また紙幅の関係もあるので、たんに指摘するにとどめるが、技術史などを調査研究してみると、こうした事柄や案件が山積しているものである。「研究史」なる学問領域は、正規には存在しないものであるかもしれないが、そのような調査、研究からの「教訓」や「示唆」からうるものは非常に多いと想像できる。

の程度または割合を、研究に直接関係することに用いたかを意味し、これに対して内容的側面とは、もちろん時間とも関係するが、時間との因果関係よりも、出張の実質的な内容を問うものである。極論すれば、内容的側面のみで評価すれば、昼間の活動可能時間のうちたとえば1時間のみを研究関連活動に用いただけでも、その内容が充実または濃密であれば、そのほかの大半の時間を研究には直接関係しない活動のために用いていたとしても、これを容認する考え方である。

これに対して時間的側面のみで評価すれば、おもに昼間の活動可能時間のうちの大半——法規等を基準に考えると、7時間ないし8時間程度——を研究に直接関係する活動に割り当てることが必要となる。出張のタイプまたは種類によっては、このように長時間を研究活動に割くこともありえようが、そのような出張は稀ではなかろうか。

ここでは、極端な研究活動時間を想定のうえ議論を展開してきたが、研究活動というものは、本来、そのために用いた時間のみで判断することに馴染まない要素または側面を有している特性を有していると考えられる。ただし実験やアンケート等をともなう研究テーマまたは研究アプローチにおいては、時間的側面のみで評価したとしても問題は少なからう。換言すれば、そうした研究テーマ、研究アプローチでは、時間的側面での評価と内容的側面での評価が、幸運なことにはほぼ一致しているともいえる。

(2) 権利・地位の活用との関係

① 株主優待制度の意義

さきの(1)で示した①ないし⑪の多くにおいて、つぎのような権利や地位あるいはそれらに付随するものを活用するケースも存在、活用することが可能であり、また事実、そのような活用方法が実行されている。代表的なものは、交通機関や宿泊施設を利用した際に発生するポイントであるが、本稿ではこれについての検討は省略し、また宿泊施設に関連する各種権利の一部にかんしては2の(3)で説明、考察するので、ここではそれら以外のものの一部を検討することにする。

それは株主優待制度の活用または併用したケースである。これは、出張者(社)が交通機関である株式会社の株主である際に、いわゆる「株主優待制度」の恩恵を享受する場合に、その活用(法)によっては、それが不正経理とも判断されることである。出張者自身が個人的に交通機関の株主であるケースと、出張者が所属する会社または官公庁が株主であるケース¹³に識別することができるが、ここでは前者のケースのみを考察する。

¹³ 官公庁、とくに地方自治体が特定企業の株主であるケースは、現実には稀であることも想定されるが、それでも、たとえば監督官庁がその職務または職権を効果的に運用するために、または公益目的のために、その代表者名等をもって、特定企業の株主たる地位にあることもあろうし、さらには、いわゆる第三セクター方式で設立した株式会社が地域交通の担い手であることもあろう。こうしたケースにおいては、とくにその官公庁や地方自治体の首長や職員等が、公務出張の際、ここで紹介するような株主優待制度を活用することは左程多くないとも考えられるが、その際、とくに問題となるのは、公務での出張ではなく、たんに職員等同士の懇親をおもな目的とする旅行や職員等の家族旅行にこれが用いられる場合である。「出資者の意向」または「私的流用の有無」などの観点または評価規準からしても、このような公務出張ではない旅行での使用は問題であろうが、本稿では、かような問題の一部についての検討は省略する。

この「出資者の意向」と「私的流用の有無」については、本稿の4の(3)の②においてごく簡略に検討する。

本稿では、企業にかぎらず、国立大学法人等における教職員ならびに役職者が利用することが多いと考えられるJR（Japan Railway）の株主優待制度の一部を検討対象とする。周知のように、JRは旧日本国有鉄道を分割化、民営化した株式会社であり、最大規模の会社は東日本旅客鉄道株式会社（JR東日本）であり、それ以外に北海道、東海、西日本、四国、九州の各地域を営業エリアとするものである——ただし、JR北海道、JR四国そしてJR九州の3社は、現時点では未上場であり、株主優待制度（株主優待割引券）それ自体が存在していない——。なお本稿のここでは株主優待制度（株主優待割引券）を検討対象としていることから、JRグループの属する他の会社、たとえばJR貨物等にかんしては無視したうえで議論を展開することにする。ここでは、JR東日本におけるそれを中心に紹介、検討する。

② JR東日本における株主優待制度（株主優待割引券）の概要

その詳細は、同社ウェブサイト¹⁴等での紹介にゆずるとして、ここでももに重要となると思われる「発行基準」と「割引率」のみについて説明する。その発行基準はつぎのように定められている。

図表1 JR東日本における株主優待の案内「株主優待割引券」の【発行基準¹⁵】

毎年3月31日の最終の株主名簿に記載または記録されている株主の皆さまに、下表の基準により年1回（毎年5月下旬）株主優待割引券を発行いたします。

所有株式数	発行枚数
100株～1,000株	100株ごとに1枚
1,000株超～10,000株	10枚+1,000株超過分200株ごとに1枚
10,000株超～20,000株未満	55枚+10,000株超過分300株ごとに1枚
20,000株以上～50,000株未満	100枚
50,000株以上～100,000株未満	250枚
100,000株以上	500枚

（出典）東日本旅客鉄道株式会社（JR東日本）における株主優待の案内（株主優待割引券）の紹介、説明のウェブサイトの一部。そのURLはつぎのとおり。ただしその表記（形式）の一部を変更している。<http://www.jreast.co.jp/investor/treat/01.html>、2014年8月29日閲覧。

¹⁴ JR東日本における株主優待割引券についての詳細は、つぎの同社ウェブサイトURLを参照のこと。本稿での記述も、これに準拠している。<http://www.jreast.co.jp/investor/treat/01.html>、2014年8月29日閲覧。

¹⁵ 旧国鉄という点では、その根源は同一であるが、その営業地域の特性等を反映して、この発行基準についても、各社の収益力や財務力を反映してか、微妙な相違がある。本稿の目的とは逸れる懸念があるので、こうした点には立ち入らないが、分割民営化後の公共交通機関の地域特性等を勘案するうえでは興味深いことのひとつである。

たとえば本州で営業するJR東日本以外の2社については、つぎの各社ウェブサイトURLを参照のこと。

東海日本旅客鉄道株式会社（JR東海）：<http://company.jr-central.co.jp/ir/stockholders/treatment.html>、2014年8月29日閲覧。

西日本旅客鉄道株式会社（JR西日本）：<http://www.westjr.co.jp/company/ir/stock/shareholder/>、2014年8月29日閲覧。

図表2 JR東日本における株主優待の案内「株主優待割引券」【ご利用案内の2. 割引率】

株主優待割引券は1枚の利用で2割引とします。2枚まで同時に利用でき、4割引きを限度とします。

(出典) 東日本旅客鉄道株式会社 (JR東日本) における株主優待の案内 (株主優待割引券) の紹介、説明のウェブサイトの一部。そのURLはつぎのとおり。ただしその表記 (形式) の一部を変更している。http://www.jreast.co.jp/investor/treat/01.html、2014年8月29日閲覧。

(注意) ボールド、アンダーラインによる強調は、本稿筆者によるものである。

③ JRグループ各社の割引率の相違

ある意味と程度での地域独占を容認したうえで設置、経営されているJRグループ各社の割引率のみに着目するのは、ここで問題としている株主優待割引券の発行基準なども勘案したうえで論ずべきことであることは十分に承知したうえで、あえて割引率のみの相違に着目する。

JRグループ各社の実質的な最大割引率はつぎのとおりである。ここで「実質的」と記したのは、その発行基準や利用形態等の相違があり、それらをも考慮すると、厳密または正確な比較をなすことは、その説明、記述を含めて、きわめて複雑なものになるので、そうした諸点をここでは無視したことを意味するものである。

図表3 JRグループ各社の実質的最大割引率

会社名	実質的最大割引率
北海道旅客鉄道株式会社 (JR北海道)	株主優待制度 (株主割引券) は存在せず
東日本旅客鉄道株式会社 (JR東日本)	<u>4割引</u> き
東海日本旅客鉄道株式会社 (JR東海)	<u>2割引</u> き
西日本旅客鉄道株式会社 (JR西日本)	<u>5割引</u> き
四国旅客鉄道株式会社 (JR四国)	株主優待制度 (株主割引券) は存在せず
九州旅客鉄道株式会社 (JR九州)	株主優待制度 (株主割引券) は存在せず

(出典) JR各社のウェブサイトほか。先述の東日本旅客鉄道株式会社 (JR東日本) と西日本旅客鉄道株式会社 (JR西日本) 以外では、東海日本旅客鉄道株式会社 (JR東海) における株主優待の案内 (株主優待割引券) の紹介、説明のウェブサイトの一部。そのURLはつぎのとおり。ただしその表記 (形式) の一部を変更している。http://company.jr-central.co.jp/ir/stockholders/treatment.html、2014年8月29日閲覧。

(注意) ボールド、アンダーラインによる強調は、本稿筆者によるものである。

ここでいう「実質的最大割引率」にかんして、それを実施している3社について大雑把な議論を展開する。直感的、直観的にいって、これら3社の実質的最大割引率は、各社の収益力と財務力の逆関数となっている蓋然性があると推測できる。すなわち、収益力や財務力が強力、強靱な会社ほど、この割引率を低めに設定することが可能になると考えられる。そのような意味と側面において、これらの割引率は、会計的かつ経済的には、会社が金融市場等で資金調達をなす際の金利と実質的に同様な会計的特性を有するものである。

換言すれば、制度的には、公表または非公表の会計情報等をもとにして、またはそれらを参照して格付会社がおこなう格付けを反映した当該会社の市場金利を、公式な市場を通じてではなく、新幹線を含む鉄道利用者 (消費者) が、ある意味と側面での「経済的投票」をなし、それを広義の市場において評価されたものがこの割引率を考えることも可能である。

ここで留意すべきことのひとつとしては、こうした鉄道利用者 (消費者) にとっては、多くの

場合、その選択案、代替案が、とくに証券市場等におけるそれよりも、その不完全性がいっそう高いという特性がある。たとえば東京と広島の間等においては¹⁶、航空機の利用を前提としなければ、時間的な制約条件も加わり、あるいは距離的な制約条件も加わり、ほぼ選択の余地は存在しないといえる¹⁷。

またその地域や路線の収益性つまりは人気度を反映したものが、この割引率とも考えられる。具体的には、たとえばJR東海は、東海道新幹線というドル箱路線を保有、運営しており、その利用者数は膨大なものである。そうした路線を有するJR東海は、高い割引率を設定、運用しなくとも、十分な乗客を確保でき、確実な収益力と財務力を維持または向上できるとの、一定程度以上の「保証」があるのである。またJR東日本は、東京都あるいは首都圏という膨大な人口を抱える地域で営業活動を展開しており、さらには東京や横浜方面への出張者や旅行者も相当数にのぼることから、相当程度以上の収益力と財務力を維持することができると予想できる。

これに対してJR西日本は、大阪、神戸そして京都という大都市圏をその営業地域内に抱えているとはいえ、日本海側の路線の多くについては、いわゆる赤字路線であり、たとえ山陽新幹線を有しているとはいえ、その収益力と財務力については、相対的に疑問が残るのも事実である。そのような状況下においては、その株主優待券活用することによる割引率は5割引きつまり半額までにのぼると予想できる。

なお本稿においては、JRグループ各社の信用格付けとの関連性についての考察は省略することにする。

(3) 不正経理との関連性とその判断

ここで検討したJRグループ3社における株主優待制度の一環としての株主優待券は、「金券」として取り引きされており、容易に現金化できるという意味において一種の金融資産または現金そのものなのである。校費または公費での出張の際に、出張者自身が購入、保有しているJR3社の株主である場合、その保有株数に応じて支給される株主優待券を活用して出張し、JRチケットの購入代金の2割、4割または5割の割引価格で購入したにもかかわらず、正規代金を出張費のうちの交通費として請求する事態が想定されえる。

このような事態または形態をもって、これを不正経理と判断することは妥当であろうか。これを不正経理と判断、断定することは容易なことではない。そこで、それぞれの立場または利害をもとに考察してみる。

① 出張者の立場または利害

ここでの前提としては、この出張者個人が自己の資金と判断をもってJR3社のうちの1社また

¹⁶ JR3社にまたがる営業路線を利用する出張における問題もあるが、それについての考察は、本稿では省略する。

¹⁷ もっとも、さきに例示した都市間での移動、交通手段においては、航空機との競争が生じるし、また時間的制約を無視または軽視すれば、高速（深夜）バスという選択肢もあろう。けれども、通常のビジネス上の出張のための移動手段としては、金銭的制約よりも時間的制約を重視せざるをえない。また航空機をも考慮すると、その料金体系（おもに搭乗前予約期間等に応じた各種割引制度やメンバーズ・サービスがその典型である）の充実または複雑さもあり、それらをもほぼすべて勘案すると、無限またはそれに近い変数をしなければならない事態が出来る懸念がある。かような問題の検討は本稿の目的ではないし、またそれはおもに経済学（交通経済学や公共経済学）における研究テーマであると思われるので、ここでは、このような問題または論点が存在することを指摘するにとどめる。

は複数社の株式を購入、保有している点が肝要である。これを前提とすると、この出張者が自己の株主としての権利あるいは利害を法律や規則に準拠して請求し、その権利を行使したにすぎず、その意味と側面では、なんらの法律的問題が生じるものではない。

問題となるのは、この出張者が、たとえばJR西日本の株主であり、その営業路線での出張の際にこの株主優待券を行使すると、通常の購入とくらべて半額の価格でチケットを取得することができるのである。そしてその出張者が属する法人の会計または旅費計算の担当者に対して、実際の購入価格（正規料金の半額）ではなく、正規料金を申請し、その金額を授受した場合が問題となる。

こうした事態において、つぎの2で論じる実費経理と定額経理で相違が生じることになる。出張費（当然に交通費を含む）を定額経理（支給）している法人においては、少なくともJR西日本の営業路線を使った出張費（交通費の過半）では、JR西日本にかかる交通費の半額が出張者の利得となるのである。

しかし実費経理（支給）している法人での出張にかんしては、その出張者が実際に支払った実費をもって精算されることになり、今度は法人側がJR西日本管内の営業路線を利用した交通費の半額のみを負担で済むことになる。このことは、その出張者個人が自己資金で購入、保有しているJR西日本の株式にかかる一種のフリンジ・ベネフィットを法人側が享受することになり、これはべつの観点からすると、法人の費用（出張費のなかの交通費、正確にはJR西日本の営業路線内での交通費）の半額を、その社員または構成員である出張者から「贈与」されているのと同様な効果をもたらしているとも考えられる¹⁸。

このように考えると、JR西日本の営業路線管内での交通費を実額支給することは、法人本体が出張者の享受すべき利得を収奪しているものであり、また法人は出張者の金銭的負担のもとにした、一種の「フリーライダー（free rider）¹⁹」となっているとも考えられよう。これに加えて、その出張費に対して贈与税を課税することは、いかに法形式がそのような要件を備えていたとし

¹⁸ 理論的または理念的な議論を展開すれば、その金額や状況にも依存する事柄であろうが、この交通費半額分が出張者から法人に対する「贈与」とみなした場合、そこにおいては、贈与税課税がなされてしかるべきであろう——もっとも、贈与税は相続税法第1条の4において、贈与により財産を取得した個人に対して課すことになっているが——。その出張者からすると、自己の資金をもって購入、保有するJR西日本の株主としての権利を行使したがために、本来は節減できるはずの交通費の半額を収奪されたいうえに、それが贈与と認定された際には、その出張者は課税当局に対して贈与税を追加的に納税する義務を負うことになる。ここまでくると、いかにその法形式が一見すると「贈与」とみえても、その出張者に対して贈与税の納税義務を課することは、税法上の衡平性を著しく欠いた措置または処分とみなされるべきであろう。

このような観点からの考察は、とくに株式会社等の営利組織においては、役職者や管理者そして従業員の出張費や交通費が「必要経費」として容認されるという税法上の規程からしても、理論的かつ実務的にも興味深い論点のひとつではあるが、本稿がその研究対象としているのは、国立大学法人をはじめとした非営利組織でもあることから、ここでは、かような問題についてまたかような側面についての考察は省略することにする。

¹⁹ 経済学領域でいうところの「ただ乗り」である。直感的に記述すると、他者がその権利を有する経済的資源を無償で活用する者のことを意味する。ここでいえば、出張者が有するJR3社の株主としての権利を法人側が「ただ乗り」していることを意味する。

フリーライダー問題についての哲学的あるいは経済学的な説明は『スタンフォード哲学百科事典 (Stanford Encyclopedia of Philosophy)』において簡潔明瞭に記述されている。つぎのウェブサイトURLから閲覧、ダウンロードできる。<http://plato.stanford.edu/entries/free-rider/>、2014年8月29日閲覧。

ても、衡平性あるいはバランス感覚を欠いたものといわざるをえないものであろう。

② 出張者が属する法人の立場と利害

このような出張費の立場と利害に対して、出張費が属する法人のそれらは異なるものであることが想定され、またそれは株式会社等の営利組織と官公庁等の非営利組織では異なることも予想されるが、ここではまず一般論的考察をおこない、その後に営利組織と非営利組織の相違に着目した議論を展開することにする。

株式会社の場合、出張者個人がたとえばJR3社の株主であることもありえようが、その会社自体が種々の事情と背景から、JR3社の株主であることも想定される。こうした場合には、問題は生じにくいものと考えられる。出張者に対して支給する交通費（正確には、JR3社の営業路線を利用した出張）の際には、自社に支給された株主優待券を出張者に渡し、少なくとも交通費の一部については実費経理（実費清算）すればすむことである。またそのような会社であろうとも、保有するJR株式にも限度があり、そのために譲渡される株主優待券についても、年間での譲渡枚数には限度があろうが、その配分については、その会社の判断でおこなえばよいだけのことである。

問題になるのは、出張者が属するのが官公庁やそれ以外の非営利組織の場合である。とくに官公庁がそれら会社の株式を保有するケースにおいては、JR各社のについてはその監督官庁である国土交通省（大臣名義のこともある）あるいは財務省（同様）が規制目的の達成のために、または公益目的達成のために、規制対象の業種業態または会社の株式を保有することは頻繁におこなわれている。こうした場合において官公庁（あるいはその代表者名義）で株式保有している目的は、あくまでも規制目的等のためであり、いかに株式保有のともなうフリンジ・ベネフィットとはいえ、そうした権利を当該官公庁職員が出張する際に利用することは、ある意味での「目的外使用」とも考えられる。

また少なくとも現行制度上、国立大学法人等は特別の場合においてのみ、株式を購入、保有することはできず、その投資対象（余裕金の運用）はいわゆる「安全資産」に限定されている²⁰。このような法令等によって、国立大学法人が実質的に投資、保有できるのはわが国国債に限定される。

²⁰ ここでいう「特別の場合」とは、国立大学法人にかかる規程上、つぎのような場合に限定されるものである。国立大学法人（法）は独立行政法人（通則法）を準用することになる。正確には、国立大学法人法（平成15年法律第112号）第35条において独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）第47条の規定が準用される。

【国立大学法人法第35条による読み替え後の独立行政法人通則法第47条】

（余裕金の運用）

第47条 国立大学法人は、つぎの方法による場合を除くほか、業務上の余裕金を運用してはならない。

- 1 国債、地方債、政府保証債（その元本の償還および利息の支払について政府が保証する債券をいう）その他文部科学大臣の指定する有価証券（※1）の取得
- 2 銀行その他文部科学大臣の指定する金融機関（※2）への預金
- 3 信託銀行を営む金融機関（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律（昭和48年法律第43号）第1条第1項の認可を受けた金融機関をいう）への金銭信託

（※1）告示により、①特別の法律により法人の発行する債券、②金融債、③社債、④貸付信託の受託証券、⑤外国政府、外国の地方公共団体、国際機関および外国の特別の法令により設立された外国法人の発行する債券であって、本邦通貨をもって表示されるものを指定している。

（※2）告示により、①商工組合中央金庫、②信用金庫、③信金中央金庫を指定している。

（注意）条文の表記の一部を、その内容を損なわない範囲で変更している。

こうした制限は、その経営または運営のための資金を財政資金（つまり税金）に依存し、また学生等が納付した入学金や授業料そして（入院）患者等が支払った診察費等に依存していることに由来する当然の帰結である。そこでの収入あるいは収益は、教育と研究そして医療や社会貢献のために用いられるべきものであり、それを有価証券ないし金融商品に投資、運用することは、国立大学法人の目的または本旨からして不適切な資金運用と考えられるからである。

2 実費経理と定額経理という会計処理とそれに関する論点

(1) 会計処理上の意義と相違

① その定義と概要

旅費と宿泊費で会計上問題となることのひとつに、実費経理か定額経理かという大学側（事務局側）の考えまたは事情がある。実費経理とは、旅費にしろ宿泊費にしろ、実際に要した経費を原則としてそのまま経理処理し、出張者は後日その立替分を受け取る（実際には銀行振込み等）ということである。それに対して定額経理とは、実際に要した経費とは無関係に——とは言い過ぎかもしれないが、それと相当程度の乖離が生じても——、事前に定めた規程にしたがい、一定金額を授受、銀行振込み等をなすものである。

当然、実費経理にも定額経理にも、メリットとデメリットがある。そしてどの立場または観点に立脚するかによって、それらの内容や評価は異なったものとなる。立場としては、出張する教員等または経理処理する大学等事務局があり、また観点としては、経費または支出の実態を忠実に反映することを意図するか、または会計処理上のコストを削減することを意図するかが想定でき、そしてそれが適切と考えられる。

② 実費経理におけるメリットとデメリット

表面的な意味と側面での会計的観点からすると、出張費を実費経理することは、その正確性からして好ましい、または正確な会計処理と評価することができる。しかしその反面、その会計処理に要するコストという観点からみれば、とくに大規模大学等の教員や研究者のすべての出張について、実費での会計処理をなそうとすると、そのための人件費などのコストが膨大となる可能性があり、コスト・ベネフィットの観点²¹からすれば、出張費を実費経理することのメリットは少ないとも評価できる。

また大学等教員である出張者の立場からすると、一定の規程あるいは制限が存在しているとはいえ、出張のために実際に要した支出を立替え払いした後に、その支出額を銀行等に振り込んでもらえることは理にかなっており、また金銭的にも納得できるものであろう。出張にかかる実際の支出額と銀行等口座への振込額の乖離が存在しないか、また存在したとしてもそれは僅少である。けれども、その反面、たとえ少額の支出にかかる領収証といえども、それらをすべて保管、提出しなければならず、そのための手間（一種のコスト）をも勘案すると、そのコスト・ベネフィット上の合理性が欠落または不足しているともいえる。

これに対して大学等の事務の立場からすると、少額あるいは些少な金額の領収証をすべて収集、集計したうえで、個別の出張にかかる経費つまり教員等の銀行等口座に対する振込額を計算

²¹ コスト・ベネフィット分析についての考え方や手法にかんしては、じつに多種多様なものが存在、活用されている。またそれにともない各種の文献が公刊されているが、本稿においては、こうした手法等についての紹介と考察は省略する。

そして振込みをおこなう必要がある。大学等の事務（本部財務室や部局事務室）がこうした会計処理や銀行等口座への振込みをおこなうのは、当然の業務内容を構成しているものである。しかしそれにしても、その金額にくらべてあまりにも煩瑣な会計処理は、事務に対して時間的にも人員的にも過度な負担を強いることになり、これはコスト・ベネフィットのうえからも合理性に欠けると考えられる。

（2）定額経理におけるメリットとデメリット

① コスト・ベネフィットの観点からの評価

一般的または会計的な観点からすると、出張にかかる会計処理を定額経理することは、いかに実額を基盤とした金額を「定額」として定めているとはいえ、実際に要した出張費との乖離が必然的に生じる蓋然性があるという意味と側面において、けっして好ましい会計処理ということとはできない。しかしまたべつの観点から検討することも肝要である。

そのひとつが、コスト・ベネフィットの観点あるいはそれにもとづく評価である。出張にかかる実費との乖離が一定の範囲内にあるかぎり、ある意味での「概算計算」を容認することには、それ相当の合理性が認められる。極論すれば、たとえば1円単位での正確性——実費との乖離をゼロにする——を追求することには、会計的にも経済的にも社会的にも、合理性そして経済性を認めることはできないからである。またそれに関連して、大規模な大学等においては、教職員数も莫大になり、またその出張件数も膨大となるために、このような、ある意味で厳格な会計処理をしていたのでは、その会計上のコストも巨額にのぼる可能性がある。

出張をなす大学等教員の立場からすると、これまた極論すると、1円単位での領収証をすべて収集、保管そして提出する必要がある、そのための手間（一種の会計的コスト）を勘案すると、一面からすれば合理的な経理処理方法ではあるが、研究または教育にかかる出張をより効率的かつ効果的におこなうという本来の目的から逸脱する危険性を内在しているともいえる。

② 大学教員等の立場または利害

出張者たる大学教員等の立場からすれば、べつのコスト・ベネフィット問題に遭遇する可能性がある。それは、研究または教育のための出張をなす際には——そもそも、多くの出張がそうであろうが——、校費または公費から支弁される出張費のみですべての支出を賄うことは、形式的にも実質的にもほぼ不可能である。それは、たとえば移動にタクシー等を利用せざるをえない場合そして学会や研究会終了後の懇親会（要するに飲み会）への参加費用などは、いかに実費経理をするといえども、これらを校費または公費から支弁することは、規則上、不可能または非常に困難である。そこで、定額経理をすれば、たとえば宿泊地の人口規模等や大学等における職階等を基準にした宿泊費が定められており、それを下回る宿泊施設を利用した際には、宿泊費の実費との差額は出張者の手許に残ることになる。これをもって、実質的な出張費の不足分を支弁することができるのである。

このような会計処理そしてその差額利用は不正経理（の一種または亜種）との解釈も可能である。かような出張費の定額経理を「合理化」するためではなく、その実態的狀況を「説明」とすると、つぎのように考えることもできよう。たしかにいかに学会や研究会の懇親会とはいえども、要するに飲み食いにかかる支出であり、それは私的支出で賄うべきであるとするのは、「出資者の意向²²」にも、また社会常識のうえからも、これらの支出を校費または公費で支弁することは許されざることであろう²³。

③ 定額経理の効用（大学等構成員にとってのそれ）

さらに定額経理にはつぎのような効用もある——もつとも、これは大学等の構成員にのみ通用する理窟であるにすぎない可能性もあるが——。それは、実費経理にすると、認められた範囲、金額のなかで最高額の旅費や宿泊費を申請、計上する懸念があるが、定額経理にすると、先述した不足分を「補填」するために、認められた範囲、金額のなかで最低額の旅費や宿泊費を申請、計上することが想定できる。このことは、出張者たる大学等教員の「努力」により、自己がなす広義の研究活動を金銭的に支弁または支援できるというメリットがあり、それに対して実費経理にすると、大学等教員はその「努力」を怠り、旅行業者の収益、利益の増加に貢献することを意味するものでもある。

個別の出張（費）にかざれば、結果的には、いずれの会計処理によろうとも、校費または公費として支出する金額にさほどの大差が生じることは稀であろう。そのような前提、仮定のもとにおいては、大学等の高等教育研究機関としての成果あるいは効率を優先することは、その設置目的や経済社会から期待される役割への貢献から判断しても、社会的かつ経済的な合理性を具有するものと考えられる。

こうした効用を有する定額経理は、べつの観点または評価規準からすると——たとえば「**出資者の意向**」そして「**私的流用の有無**²⁴」などの観点——、不正経理（の一種または亜種）との解釈も可能であろう。けれども、いかに研究活動の広義性または波及性等を重視するといっても、少なくとも表見的には、たんなる飲み会にかかる費用の一部を校費または公費をもって支弁しているにすぎないとみえるからである。

さらに、出張費のなかには、旅費や宿泊費のほかに、いわゆる「日当」が支給される。この「日当」の会計的特性は興味深いテーマであるが、本稿ではこれについての検討は省略する²⁵。

(3) 実額経理を活用したビジネスモデルの台頭

何事によらず、物事あるいはシステムにメリットとデメリットまたは功罪が存在、機能するのは自然なことである。出張費にかかる定額経理のデメリットは、実額経理のメリットまたはデメ

²² この「出資者の意向」については、本稿の4の(3)の②においてごく簡略に検討する。

²³ 本稿筆者の個人的経験でも、こうした飲み会に参加し、そこでの学術的または世俗的な会話や議論からえた情報または知恵には、研究遂行上の大きなヒントになることが多いのも事実である。しかし本稿筆者のような大学教員、研究者がかような記述をなすことは、説得力があるようで、その逆に説得力をおおいに毀損してしまい、たんなる「言い訳」のような様相を呈する観もないではない。

²⁴ この「出資者の意向」と「私的流用の有無」については、本稿の4の(3)の②においてごく簡略に検討する。

²⁵ 日当の定義または意義等については、通常つぎのように解されている。

「日当とは、一般的に労働者が勤務地を離れて業務に従事する出張時に、交通費や宿泊費以外に出張にともなう精神・肉体的疲労に対する慰労や諸雑費の補填といった意味合いで支給されることが多い。支給基準としては、出張先（距離）、出張の日数、出張者の職位などを考慮するのが一般的である。なお具体的な支給基準は、各企業の就業規則や規程によって異なる。日当は、慰労、諸雑費（一般的には昼食代などの実費弁済分）の補填ための手当てといった意味合いが強いため、税法上では賃金としてあつかわない。また、社会通念上妥当な範囲にかぎり、非課税とされている」

『コトバンク (Kotobank)』「人材マネジメント用語集」における解説。そのウェブサイトURLはつぎのとおりである。ただしその表記の一部を変更している。

<http://kotobank.jp/word/%E5%87%BA%E5%BC%B5%E6%97%A5%E5%BD%93>、2014年8月29日閲覧。

リットに関連する——それにかかる判断または評価は、どのような立場あるいは観点によるかに依存するものである——。こうしたシステムにかかるメリットとデメリットの存在が、あらたなビジネスチャンスまたはビジネスモデルを提供、構築する契機となることもある。

国立大学法人にかぎらず、独立行政法人や行政機関そして地方自治体さらには営利組織においても、ある意味と側面における会計上の正確性を期すために、出張費に実額経理を採用していることが多い。しかし、そのことが逆に作用し、新種または亜種の不正経理の温床となる懸念も存在することは指摘したとおりである。

わが国ビジネスホテルチェーンの多くで採用されている商品券配布や金銭還付などがそれにあたる。一例として、株式会社東横インによる「サービス」あるいは「システム」を紹介し、それらと不正経理の関連性について検討する。

① 具体例 1

わが国の多くのビジネスホテルチェーンでは、その名称は多様であるが、「会員カード」を作成し、それに附随する各種のサービスを顧客に提供している。そのうちの一部が広義の不正経理に利用される懸念があるのは事実である。東横インに「クラブカード」保有者（顧客）に対して提供される「特典」のうち、とくに金銭的見返りにかかるもののみをかかげておく。

図表 5 東横INN²⁶クラブカード・得するCARD・この1枚で8つの特典！

【特典 1】東横INNのシングル無料宿泊券プレゼント！

- ・東横INNクラブカードインターナショナル・東横INNクラブVISAカード……10泊で1枚
- ・東横INNクラブレディースVISAカード……5泊で1枚²⁷

【特典 2】東横インクラブカードご提示で毎日お得な会員割引！ ※詳細はこちら

日曜・祝日は20%割引

平日（月曜日～土曜日）は5%割引

- ・東横INNクラブカードインターナショナルなら、入会当日のご宿泊分から東横INNクラブカードご提示で、割引が適用されます（VISAカードにご入会の場合は次回以降のご宿泊から適用となります）。
- ・一部対象外の客室、会員割引と併用できないプラン・キャンペーンがあります。

【特典 3】東横の日（毎月10日）はボーナスポイントデーご宿泊当日に1ポイント付与、ボーナスポイントの1ポイントは、翌月以降ご宿泊された際に付与されます。

……

（出典）東横インのウェブサイトのなかの「ご利用案内」のなかの「東横INN」に掲載されている内容紹介の一部。そのURLはつぎのとおり。ただしその表記（形式）の一部を変更している。http://www.toyoko-inn.com/club.html、2014年8月29日閲覧。
（注意）アンダーライン強調は本稿筆者によるものである。

²⁶ 東横インの正式な会社名は「東横イン株式会社」であるが、そのウェブサイトと店舗名や案内そしてカードには「東横INN」と表記されていることがある。本稿では、そのウェブサイトでの表記を尊重し、基本的にそのまま掲載している。

²⁷ ホテル等のサービス業の特性のひとつかもしれないが、ここにおいても、性差による優遇が顕著である。ことポイントにかぎれば、女性は男性にくらべて2倍も優遇されていることになる。

ビジネスホテルチェーン側としては、顧客または会員に不正経理に協力または加担するためではなく、一種のビジネスモデルとして展開しているにすぎないものであろうが、とくに具体例2以下の多くは、共同正犯²⁸とまではいわなくとも、軽度の共生的または共犯的な関係にあるとも考えられる。

具体的には、校費または公費での出張を繰り返すことにより、図表5中の【特典1】で獲得したシングル無料宿泊券を転売する可能性があり、また次回以降の出張の際にこのシングル無料宿泊券を利用したにもかかわらず、かつビジネスホテル側がこうした際においても領収証を発行、手交するという「サービス」をおこなっているときには、その金額が過剰に出張者個人の手許資金と化す可能性がある。さらに【特典2】での割引率の適用を受けたにもかかわらず、その出張者が属する組織の出張費会計処理が、実額経理ではなく定額を採用していた際には、この差額が出張者の個人的な利得となる懸念がある。【特典3】は【特典1】に準じた不正経理での活用可能性をひらく側面を有するものである。

もちろん、こうした【特典】も法人カード契約をおこなっていれば、どのような組織や法人でも問題はないことになり、事実、株式会社の多くまたはかなりの営利組織はそうした契約を締結していることであろう。しかし国立大学法人のような非営利組織の多くでは、そのような契約をなすことなく、出張者個人のカードを利用しているのが実態である。そのために、かような【特典】の多くまたは一部が現金化または「私的流用²⁹」されるリスクが高まるのである。

② 具体例2

図表6 出張パック300～VISAギフトカード3,000円＋VOD見放題とのセットプラン！～

割引よりも特典が欲しい！ そんなビジネスパーソンに朗報です！！

東横INNでは、ビジネスパーソン向けの「東横INN ビジネスパック」を販売中！「東横INN ビジネスパック」は、出張経費のなかでやり繰りしているビジネスマンを応援するプランで、宿泊とVISAギフトカードとが一緒になったセットプランです。

「東横INN ビジネスパック100³⁰」は1,000円分のVISAギフトカード、

「東横INN ビジネスパック200」は2,000円分のVISAギフトカード、

「東横INN ビジネスパック300」は3,000円分のVISAギフトカードとのセットプランとなります。

VISAギフトカードは、出張中の交通費・通信費・食費などの経費にご利用いただけます。

VISAギフトカードは、次回以降のご宿泊の際にご利用いただけます。VOD・レンタルパソコン・駐車場代など客室料金以外のお支払いであれば、当日でもご利用いただくことが可能です。

(出典) 東横インのウェブサイトのなかの「おすすめ情報」のなかの「東横INN ビジネスパック」に掲載されている内容紹介の一部。そのURLはつぎのとおり。ただしその表記（形式）の一部を変更している。<http://www.toyoko-inn.com/toku/tokulist80.html>、2014年8月29日閲覧。

²⁸ わが国刑法第60条に規定している。その条文は「二人以上共同して犯罪を實行した者は、すべて正犯とする」のとおり。

²⁹ この「私的流用の有無」については、本稿の4の(3)の②においてごく簡略に検討する。

このセットプランの説明文のなかには、「領収書の金額は、パック料金となります」なる文言があり、これが意味することは、領収書の摘要欄または内訳欄には「出張パック300～VISAギフトカード3,000円＋VOD見放題とのセットプラン！～」ということは記されず、たんに「宿泊料金」との記載のみがなされることを示唆している。

ここでいう「宿泊料金」または「パック料金」のなかには、1,000円ないし3,000円の「金券」が含まれており、その実質または実態は、宿泊料金の水増しであり、かつ現金化可能な「金券」を含んでいる側面において、一種または広義の不正経理を構成するものと考えられることができる。

このような「サービス」またはシステムは、営利組織であるホテル事業者としては、顧客獲得そしてロイヤルティの維持と継続的利用の観点からして、合理的なビジネス上の戦術であると考えられる。考え方によっては、また厳密に言えば「不正経理」と考えられなくもないとはいえ、その金額または差額は、このケースでは1,000円ないし3,000円であり、ある種の「誤差」の範囲内にあるものとも思われる。けれども、こうした考え方を敷衍すると、ここでいう「誤差」はどの程度または金額であれば、経済的、会計的または社会的に許容されるのかという、難解な問題に遭遇することになる。

本稿において着目している国立大学法人では、もちろんその規模に相違はあるにしても、その構成員（とくに出張費にかんしてはおもに教員が中心であろうが、事務職員についても基本的に同様）が年間になす出張の件数は膨大な数となり、かような「疑惑」のある領収証（書）をすべて調査、問合せすることは、コスト・ベネフィットの観点からも、実質的に不可能または不合理である。

ここで問題とすべき事柄のひとつとしては、この種のサービスにかかる領収証（書）の記載内容は、厳格にはその実態を表象しておらず、法律的に有印私文書偽造罪にあたるかどうかがあるが、これについては、おもに法律的な論点であるので——もちろん会計にも深く関係してはいるが——、本稿では、それについての考察は割愛する。

③ 具体例3

東横インには「ミッドナイトタイムサービス」なるサービスも存在している³¹。これはつぎにも示したように、午後11時から翌日午前3時までのあいだにチェックインした際に適用される特別料金での宿泊サービスである。ビジネスホテルにかぎらずホテル産業全般³²、そして航空会社³³などにおいても、できうれば正規料金での満室または満席が理想的であるが、それがかなわな

³⁰ 穿ち過ぎた見方かもしれないが、この商品、サービスの名称である「東横INN ビジネスパック100」ないし「東横INN ビジネスパック300」に記載される数字が「VISAギフトカード」という金券の金額ではなく、それから一桁少ない数字が記されていることについても、つぎのように考えることもできよう。それは、万が一、国立大学法人にかぎらず会社等に提出した領収証（書）に、このビジネスパックに付された数字が記載されたとしても、それが即、金券の額面額を表示していないことには、それ相当の理由、事情を推測または邪推できるかもしれない。

³¹ 先述したように、本稿では具体的なケースとして東横インに焦点をあてた議論を展開しているが、このようなサービスを提供しているのは、東横インにかぎらない。ほかのビジネスホテル・チェーンにおいても、その内容や条件そして名称は異なれども、類似のサービスを提供している。これは、ビジネスホテルをはじめとしたホテル業においては、その顧客のニーズに機敏に対応、対処することは合理的であり、法令等に反しないかぎり、顧客ニーズに適したサービスを開発、提供することはしごく当たり前である。しかし本稿で紹介、論証しているように、そうしたサービスの一部が不正経理を誘発する原因（または温床）になっていることは皮肉な現象である。

いときには、空室、空席にしておくよりも安価な料金でも顧客に販売したほうが、収益あるいはキャッシュフローの観点からも合理的な経営戦術である。

図表7 ミッドナイトタイムサービス、タクシーよりお得に³⁴【時間延長決定!!】

遊び疲れたら……残業で遅くなったら……迷わず東横インへ♪

★シングル6,804円→4,800円?

★エコノミーダブル7,884円→5,500円?

★ツインはその日の価格から→1,000円引き?

※午後11時から午前3時のあいだにチェックイン♪

※当日部屋が空いていればOKです（事前予約はできません）

※上記料金は税込みです。

(出典) 東横インのウェブサイトのなかの「お得なプラン」のなかの「ミッドナイトタイムサービス」に掲載されている内容紹介の一部。そのURLはつぎのとおり。ただしその表記（形式）の一部を変更している。<http://www.toyoko-inn.com/hotel/00034/plan.html>、2014年8月29日閲覧。

とくにビジネスホテルやカプセルホテルまたはサウナなどにおいては、仕事の後に会食や懇親会そしてそれらの二次会などの後での利用者が多い傾向がある。そうした際には、ホテル等には深夜にチェックインして、それこそ寝るだけの存在でしかないことが過半であるという事情もある。

このような傾向は、その内容と条件の相違こそあれ、国立大学法人にかぎらず、大学等の教員の学会や研究会への参加にも類似したところがある。学会や研究会あるいは専門領域そしてその教員自身の性格にも大きく依存することではあろうが、学会や研究会には、実質的に「昼の部」と「夜の部」によって構成されているものである。「昼の部」は真に学術的なものであり、それに対して「夜の部」は学会等の懇親会がおこなわれるものである。「夜の部」というと誤解を招く懸念もあるし、また事実そのような内容のことも多いが、学会等の公式な席上では聞けなかった、本音での学術的な会話や議論が展開されることがあるし、また教員等の採用人事についての情報交換がなされることもある。

かような学会等に参加する大学教員等からすると、そして「夜の部」をも重視する教員等からすると、ビジネスホテルなどがサラリーマンに対するサービスとして提供したものが教員等にも利用される可能性がある。ただひとついえることは、少なくとも教員等が学会等に参加する際には、前もって予定、予約していることが大半であると考えられるので、このような「ミッドナイトタイムサービス」を利用する機会は乏しいかもしれない。けれども、宿泊費を含む出張費を

³² ホテル産業全般といっても、その規模やチェーン展開のスケール等によって、その条件や状況は異なるかもしれないが、多くの航空会社のような大規模な株式会社形態である際には、航空会社における株主優待券と同様な問題が惹起する可能性がある。

³³ 航空会社にかんしては、その多くが大規模な株式会社であることなどにも起因して、その株主に対して株主優待券を発行する特徴があり、そうした株主優待券は航空機搭乗券またはそれと交換できる証券または権利であることがあり、それが「市場」に流通しているという事実がある。

³⁴ 会食場所と自宅の距離や交通事情にも依存する事柄ではあるが、たしかにタクシーの深夜料金で長距離移動するのであれば、かつ家庭（家族）の了解や翌日の勤務の都合または事情が許せば、たんに金額的には、このような料金で宿泊したほうが合理的ではあろう。

廉価に抑えたいとの考えは、サラリーマンであろうと大学教員等であろうと基本的には同一である。

さきに述べたように、この「ミッドナイトタイムサービス」を大学教員等が利用するには、それ相当のリスクがあるが、それでも、たとえばビジネスホテルに宿泊できなければ、カプセルホテルやサウナに宿泊する選択肢もある。そのような行動パターンあるいは意思決定をなすような人物であれば、会社員であろうと大学教員等であろうとも、同一または類似の行動をとる蓋然性がある。

3 実額経理を活用したビジネスモデルの会計学的特性

(1) 制度概要とその課題

① シングル無料宿泊券（権）というサービスの存在

さきの2の(3)の具体例1に関連して入手した「シングル無料宿泊券」またはその権利を行使した際、会計上の問題が生じることがありうる。そして具体例3をも加味すると、その問題状況はより複雑な様相を示すことになる。本稿筆者の会計的または常識的な知識あるいは感覚から、こうした無料宿泊券または権利を使って同ホテルに宿泊した際には領収証が発行されないものと思込んでいた。しかしその際にも「領収証」が発行される仕組みであった。さらに問題なのは、その領収証の書面だけからは、それがポイント利用によるものか、現金での宿泊料支払によるものかがまったくわからないような様式になっている点である。

たとえば同ホテルチェーンの特定店において会員カード保有者とその保有者が蓄積したポイントを同僚や知人に譲渡使用した際、その領収書³⁵の「摘要 (Explanation)」欄に「預りカード／宿泊料」と記載されるか、それとも「預り現金／宿泊料」と記載されるかの相違しか存在しない。その場合、会員カード保有者であるか否かを問わず、この領収書を出張等に際して企業等に提出すれば、企業等の経理部門や財務部門の担当者からすると、カード決済にしる現金決済にしる実際に支払われたものか、それともポイントを使って実質的に無料で宿泊したものかどうかについて判別できない。

ここにおいて端倪すべきは、カード会員ではない者が現金払いで宿泊した場合そしてカード会員がカードを持参せずに現金払いで宿泊した場合においても、その「摘要 (Explanation)」欄には「預り現金／宿泊料」と記載される点である。このような記載では、同ホテルチェーン側になんらかの悪意がなかろうとも、またこれは出張者個人の責任と良識にかかる問題（事柄）ではあろうが、少なくとも結果的には、こうした領収書の記載法が出張費にかかる不正経理を助長または幫助しているのも事実であろう。

先述したように、個人でのカード会員ではなく、法人でのカード会員³⁶に加入しておけば、か

³⁵ 同ホテルチェーンの場合、領収証ではなく領収書とされているので、それにしたがったが、基本的な機能は同一である。正しくは、領収証と記されるべきであろう。

³⁶ 本稿において直接の検討対象としている東横インにおいても、「東横INNクラブコーポレートビジネス会員」という制度があり、その概要と「新キャンペーン詳細」については、それぞれつぎのウェブサイトURLを参照のこと。

<http://www.toyoko-inn.com/raku/info/rkindex.html>、2014年8月29日閲覧。

http://www.toyoko-inn.com/raku/info/info_300off.html、2014年8月29日閲覧。

ような問題または不正経理と疑われる懸念はないわけであるが、諸般の事情³⁷から法人会員としては加入していない実態がある。

② 「匿名性」または「偽称性」を有する領収証の特性

さらに実際問題としても生じえることであろうが、会員カード保有者が会員カードを持参しなかった際には、たとえフロントでカード会員であることが確認されたとしても、会員としての割引を受けられる権利を喪失するという規約が存在するので、その「摘要 (Explanation)」欄に記載されるのも自動的に「預り現金／宿泊料」となり、また後述するように宿泊料についても、カード会員でない者と同一になってしまう。このことを逆からみれば、同ホテルチェーンが悪意をもって企図しているわけではないかもしれないが、少なくとも結果的には、カード会員がそのポイントを行使、使用してもまたはしなくても、その宿泊料にいくぶんの相違はあろうとも、企業等や課税当局においても同様に必要経費としての要件を具備したものとなっているのである。

かようなシステムは、出張費に制約が多い会社員そして国立大学法人教職員等にとっては、非常に有益な「サービス」となっている側面を否認しない。しかしまた、このようなシステムは、犯罪行為またはその疑いが濃いものともなっている。こうした領収証を添付して提出された出張報告書には、有印公文書偽造³⁸または有印私文書偽造³⁹などの疑いがある。さらには、課税所得算定上の根拠がない、または希薄なポイント利用による形式要件は備えた領収証を確定申告等のために課税当局に提出し、損金算入または控除等の税法上の恩恵を享受したような場合には、脱税あるいは申告漏れまたは虚偽申告の疑いがある。

こうしたシステムのために、その料金には相違が生じることになる。なぜならば、同ホテルチェーンの会員カード保有者がウェブサイトから予約した場合には、そうでない場合よりも安価になるからである。こうしたシステムは、このホテルチェーンにかぎらず、その(割引)金額等の相違はあるが、ほかのホテルチェーンにおいても同様のサービスを提供しているものである。具体的には、同ホテルチェーンの会員カード保有者がウェブサイトから特定店を予約した場合、シングル平日料金が1泊6,156円(税込み)だとすると、そのポイントを当日用いた際のシングル平日料金は1泊6,804円(税込み)となる。さらには、③の具体例3で紹介、検討した「ミッドナイトタイムサービス」は会員カード保有者であろうとそうでなかろうと、その条件を満たすと1泊4,800円(税込み)となる。

ここにおいては、企業等(国立大学法人等を含む)がその出張費あるいは宿泊料にかかる会計処理を実費精算と定額精算のいずれを採用しているかによって、相当程度の相違が生じることになる。すなわち、ここで仮定したシングル平日料金が会員価格では1泊6,156円(税込み)であり、非会員価格またはカード不持参の場合の価格が1泊6,804円(税込み)であり、さらに

³⁷ なお本稿においては、ここでいう「諸般の事情」にかんする説明と考察については割愛する。

³⁸ わが国刑法においては、第155条に規定されている罪状であり、その呼称からも明らかなように、公務員またはそれに準じる者によるものを指す。この罪状と会計学でいう不正経理の関連性については、理論的にも実務的にも興味深い論点が多数あるが、本稿においてはこれらにかんする検討は省略する。

また私立大学の教職員が同様の所業をなした場合についても、学術上実務上、興味深い論点があるが、本稿においては、これにかんする考察は省略する。

³⁹ わが国刑法においては、第159条に規定されている罪状であり、その呼称からも明らかなように、私的契約等の場面において問題となるものである。また有印ではないものにかんしても、この条文が適用される。これについても、その罪状と会計学でいう不正経理の関連性については、理論的にも実務的にも興味深い論点が多数あるが、本稿においてはこれらにかんする検討は省略する。

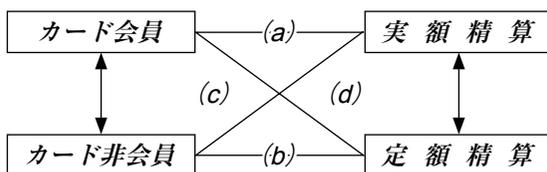
「ミッドナイトタイムサービス」を利用した場合の価格が1泊4,800円（税込み）となる。その際、企業等が実額精算と定額精算をしていた場合のそれぞれについて、その数値例のもとについて考察することにする。またここでは、出張費あるいは宿泊料について定額精算を採用していた場合、その金額は一律に1泊当り12,500円と仮定する。

(2) その組合せと想定されるケース

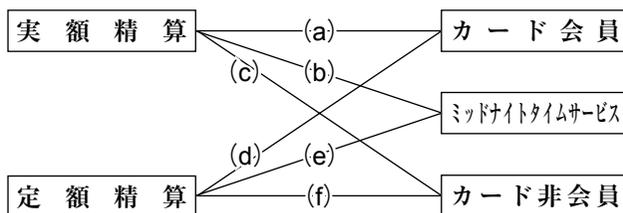
① 基本的な組合せの原理原則

このような状況、前提のもとに想定される基本的な組合せはつぎの図表8のように、(a) ないし (d) の4つになる。しかし先述したように、「ミッドナイトタイムサービス」をも考慮すると、その組合せはつぎの図表9のように、(a) ないし (f) の6つになる。本稿においては、図表10に示すように、それぞれの組合せあるいはケースにおける「出張者過剰受取額」と「企業等費用節減額」をその主要な検討対象とする意図があるので、組合せの数が少なく、その分析が容易な図表8のほうではなく、これら金額の多寡が顕著になる図表9のほうをもとに考察する。

図表8 ビジネスホテル等におけるカード会員と非会員そして実額精算または定額精算の組合せ(1)



図表9 ビジネスホテル等におけるカード会員と非会員そして実額精算または定額精算の組合せ(2)



記すまでもないことであるが、念のために説明しておく、(a) はカード会員が実額精算したケースであり、(b) はカード会員であるか否かを問わず「ミッドナイトタイムサービス」を利用し実額精算されたケースであり、(c) はカード非会員（およびカード会員が当日にカード持参しなかった場合を含む）が実費精算したケースであり、そして (d) はカード会員が定額精算したケースであり、(e) はカード会員であるか否かを問わず「ミッドナイトタイムサービス」を利用し定額精算されたケースであり、(f) はカード非会員（およびカード会員が当日にカード持参しなかった場合を含む）が実費精算したケースである。

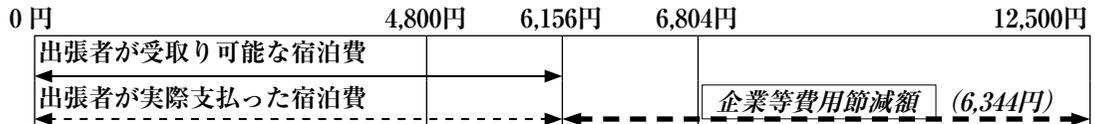
② 数値例によるパターン識別

かような6つのパターンにかんして、さきに設定した数値例を用いて、その会計学的論点ある

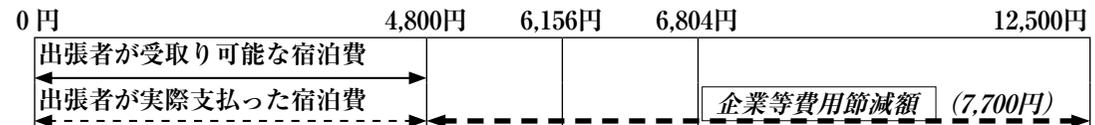
いは不正経理の問題をわかりやすく説明するために図式化したものがつぎの図表10である。

図表10 カード会員特典のひとつとして無料宿泊券等と実額精算または定額精算そして企業等費用節減額と出張者過剰受取額

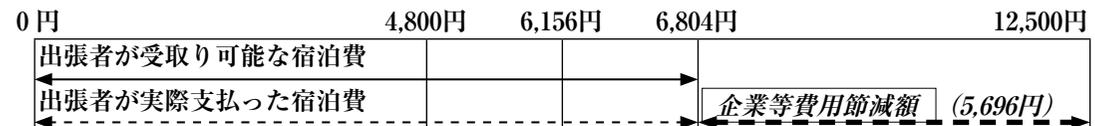
(a) のケース [カード会員が実額精算]



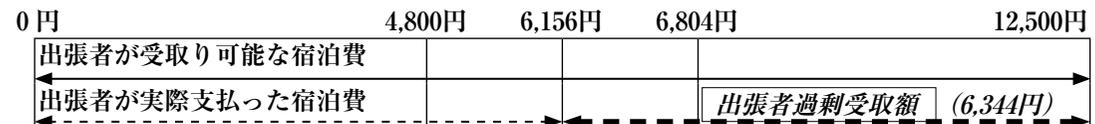
(b) のケース [「ミッドナイトタイムサービス」利用の実額精算]



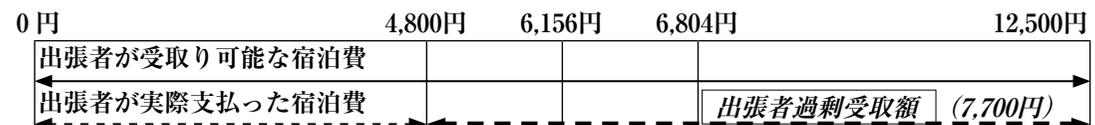
(c) のケース [カード非会員が実額精算]



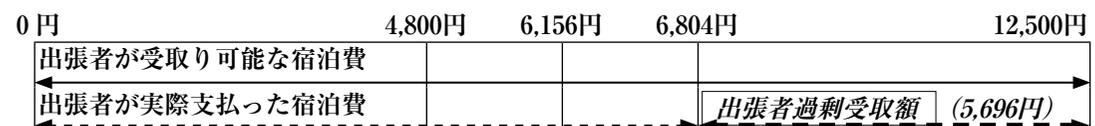
(d) のケース [カード会員が定額精算]



(e) のケース [「ミッドナイトタイムサービス」利用の定額精算]



(f) のケース [カード非会員が定額精算]



この図表10で示した6つのケースについて、ここではごく簡略に説明、検討する。こうした数値例を用いた6つのケースにおいて問題となるのは、出張者が実際に支払った（仮払い）宿泊費とその所属組織から後日支給または振り込まれた宿泊費（相当額）の乖離である。図表10においては、それを「出張者過剰受取額」とし、またそれに対して企業等が節約できた金額を「企業等費用節減額」としている。

一般的または単純な観点からすれば、不正経理を私的流用の規準から評価すると、この「出張

者過剰受取額」が大きいほど、その不正経理の度合または程度が大きいものと考えることができる。そうした観点または規準からすると、その「不正経理レベル」は順序と金額についてはつぎの(3)で考察する⁴⁰。なお当然のことであるが、実額精算をなしているケースでは、この出張者過剰受取額は生じない、または生じたとしてもそれは誤差の範囲である。

(3) 「出張者過剰受取額」と「企業等費用節減額」そしてその関連性

① 数値例でみる「出張者過剰受取額」と「企業等費用節減額」の会計学的特性

(a) ないし (c) のケースでは、実額精算が採用されている関係から「出張者過剰受取額」が生じることは、原則としてありえない。出張者過剰受取額が生じるのは、定額精算が採用されている (d) ないし (f) のケースにかざられる。それに反して「企業等費用節減額」が生じるのは、実額精算をなしている (a) ないし (c) のケースにかざられる。

本稿でいう「不正経理レベル」の指標を「出張者過剰受取額」で代替すると、その順位と金額は図表11のようになる。この出張者過剰受取額は、出張者側からみると、出張時の飲食や企業等に請求できない支出があることから⁴¹、その金額が多いに超したことはないが、それは一定の制約に服すべきものである——ここでは、あえて抽象的な記述にとどめておく——。換言すれば、この順位あるいは金額は出張者が「利用可能になる私的流用⁴²」の順位と金額を意味することになる。

図表11 「出張者過剰受取額」の順位とその金額

順位	ケースのタイプまたは定義	金額
1	(e) のケース [「ミッドナイトタイムサービス」利用の定額精算]	7,700円
2	(d) のケース [カード会員が定額精算]	6,344円
3	(f) のケース [カード非会員が定額精算]	5,696円
4	(a) ないし (c) のケース [すべて実額精算]	0円

これに対して本稿でいう「企業等費用節減額」は、その定義から企業等にとっては、少なくとも表面上は費用削減という意味と側面において有利なはずであり、その順位と金額はつぎの図表12のようになる。しかしまた、課税所得算定上の問題つまりは節税との観点からすると、べつの順位と金額になるが、それについては簡略に後述することにする。いずれにしても、他の条件が等しければ、企業等あるいはその経営者や管理者は、この金額が多いほどそれを歓迎すること

⁴⁰ 念のため再度強調しておくが、このような考え方や前提に準拠することは、不正経理という、きわめて複雑つまり多数の要因が関係している現象を明確化させる意図からのものである。たとえこの出張費に限定したとしても、その実態は複雑なものとなっているのは当然である。

⁴¹ それに備えて「日当」が支給されているわけではあるが、それだけでは賄いきれないことが多いので、マージンまたは予備費的な余裕をもちたいとの誘惑に駆られることそれ自体は自然な発想であろう。そのような意味においては、このようなビジネスモデルを開発、提供するビジネスホテル（チェーン）そしてそれを活用する出張者からすると、そしてさらにはそれを暗黙のうちに容認している企業等の側からしても、かようなビジネスモデルは一種の「必要悪」なのかもしれない。しかしもちろん、そうした予備費的な余裕を確保するために、制度上の欠陥をつくこと自体は非法なことでもないが、それが一定程度を超えると、なんらの意味と側面において「不正経理」を構成するものとみなされるようになる。

⁴² この「私的流用の有無」については、本稿の4の(3)の②においてごく簡略に検討する。

が予想される。

図表12 「企業等費用節減額」の順位とその金額

順位	ケースのタイプまたは定義	金額
1	(b) のケース [「ミッドナイトタイムサービス」利用の実額精算]	7,700円
2	(a) のケース [カード会員が実額精算]	6,344円
3	(c) のケース [カード非会員が実額精算]	5,696円
4	(e) ないし (f) のケース [すべて定額精算]	0円

ここにおいて着目すべきは、順位とその金額における「対称性」または「類似性」である。その対称性とは、この図表11と図表12において顕在化している。すなわち、ここで設定または利用した数値例に依存する部分もあるが、それは普遍的に成立するロジックでもありうる。ここで、(e) と (b)、(d) と (a) そして (f) と (c)、それぞれの金額が同額なのは、その定義と設例の関係から当り前のことではあるが、重要なのはその順位である。数値例の設定によってその金額は変動するかもしれないが、その順位には普遍性が備わっていると考えられる。

ここでは「出張者過剰受取額」と「企業等費用節減額」は、その定義または特性から、また図表8と図表12における順位と金額から明らかなように、出張者過剰受取額については、(a) ないし (c) のケースはすべてが実額精算であることから、そうした過剰受取額が生じないのは当然であり、それに対して企業等費用節減額については、(e) ないし (f) のケースはすべてが定額精算であることから、そうした費用節減額が生じないのは自然である。

またその順位と金額にかんしても、本稿で付した記号ではなく、その内容をみると、当然のことながら、定額精算であろうと実額精算であろうと、「ミッドナイトタイムサービス」利用のケース、カード会員のケースそしてカード非会員のケースという順位となるのは、宿泊料金の割引率(額)が高い順序となっているだけのことである。

② 「出張者過剰受取額」と「企業等費用節減額」にかかる経済主体(利害関係者)

ここで登場し、考慮すべき経済主体または利害関係者は、出張者とかれらが属する企業等⁴³(国立大学法人等の独立行政法人も含む)そして課税当局(または国民経済ないしマクロ経済的な観点からの評価)である。以下の議論においては、不正経理の直接関係する範囲と程度において、これらの経済主体とその関係にかんして簡略に考察することにする。

大雑把にいて、ここでの議論の前提としては、各経済主体は短期的観点からの私益を追求するものとする。こうした前提において問題となることのひとつは、出張者とかれらが属する企業等の関係または利害である。出張者の利害とその企業等の利害には、それらが一致する場合と相反する場合とに二分されるであろうが、さらに問題となるのは、この関係(とその二分法的整理)が線形的であることはまず想定できず、非線形的なものである蓋然性がある。しかし本稿においてこの関係を厳格に定義、考察することは、その目的や紙幅の関係からして不可能または不適切であるので、ここでは単純化した議論を展開することにする。

⁴³ 出張者とかれが属する企業等の経済的、会計的な関係も問題となり、それをどのように認識するかによって、これから展開する議論とその結果の一部が変わる可能性があるが、本稿においては、そこまで踏み込んだ議論については省略する。

ここで考察対象とした経済主体（利害関係者）は、出張者とその所属する企業等そして課税当局である。これら3者は、「出張者過剰受取額」と「企業等費用節減額」に関連してつぎのような利害または立場にあるものと考えられる。

図表13 出張者と企業等そして課税当局にとっての「出張者過剰受取額」と「企業等費用節減額」をめぐる基本的な意義または立場

出張者	定義上、出張にかかるマージンを確保または拡大し、より快適な出張をなすために出張者過剰受取額の極大化を目指し、基本的に企業等費用節減額については無視または軽視する。
企業等	定義上かつ表面的には、企業等における利益の増加または損失を縮小するために企業等費用節減額の極大化を目指し、基本的に出張者過剰受取額については無視または軽視する。
課税当局	定義上かつ実質的には、課税所得または徴収額の極大化を目指し、出張者過剰受取額それ自体を問題視はしないであろうが、企業等費用節減額の極大化を重視する。

(注意1) ここでは、各経済主体は短期的観点からの私益を追求するものとの前提によった整理をおこなっている。長期的あるいは本質的な観点から整理、評価すると、べつの結論となる可能性がある。

(注意2) この図表では「企業等」と表記しているが、本稿の主たる検討対象は国立大学法人であり、それらは非営利組織であることから、利益追求それ自体を本質的な目標となしていないはずである。しかしまた、いかに非営利組織といえども、それらがその使命や業務を継続的かつ効果的に遂行するためには、その呼称が利益であろうとなかろうと、いくばくかの資金的な留保または余裕は必要不可欠である。

こうした問題を前提としたうえで、これら3者をめぐる利害関係と利害調整における構造と機能そしてそれにかかる会計問題の一部については、つぎの4において簡潔に考察する。

4 利害関係と利害調整の機能と構造そしてそれをめぐる会計問題

(1) その組合せまたはルート

① その前提と限界

利害関係あるいは利害という用語または概念の存在自体には、その前提として利害や損得をめぐっての対立関係があるのは当然である。ここで登場または問題とすべき直接的な利害関係者は、先述のように、出張者本人とかれらが所属する企業等そして課税当局である。またここでは直接の検討対象とはしていないが、とくに国立大学法人の場合、納税者や有権者そして国民なども重要な利害関係者を構成しているものと考えべきであろう⁴⁴。

さらに間接的な利害関係者をも勘案すると、たとえば、授業料や入学金の負担者、大学等に対する製品納入業者や臨時雇用の教職員なども、その間接性にいくぶんまたは相当の相違はあろうとも、なんらかの程度と形態での利害関係を有しているものである。これらについても、それをすべて考慮した分析フレームワークの構築と解析は、それが正確かつ合理的に構成されるのであれば、有益なものであろうが、そのためには多大なコストを要することになる。学術上のコスト・ベネフィットの観点からも、そのようなすべての利害関係者またはファクターを考慮するこ

⁴⁴ 国立大学法人における不正経理を考察するうえで、納税者や有権者そして国民などの利害関係者を考慮しないことは、致命的な欠陥といえなくもないが、ここでの分析フレームワークにこれらの利害関係者をも勘案することは、分析が過度に複雑なものになる懸念があり、またそのわりには学術的な貢献が少なくとも想像される。

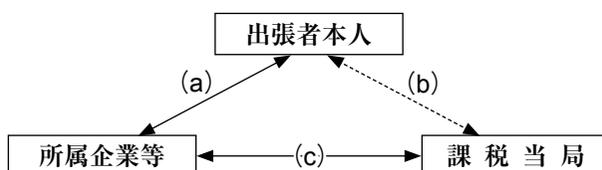
とには大きな問題があると考えられるし、また理論的成果にかんしても、よほど精緻な分析をなさないかぎり有効なものとなる可能性が低いと考えられる。

そうした事情や状況もあるので、本稿においては、ある意味でしごく単純化した議論を展開することにする。けれども、そこから導出される成果の学術的意義は不変であると考ええる。

② 関係3者の基本的関連性

いずれにしても、かような制約のもとにおいて、本稿において直接にその検討対象とした利害関係者である、出張者本人とかれらが所属する企業等そして課税当局のあいだにおける利害関係とそこでの利害調整にかんして考察を展開することにする。これら3者間の直接的な関係に限定したにしても、その組合せまたはルートは、図表14のように3つが存在、機能していることになる。

図表14 出張者本人と所属企業等そして課税当局における利害関係の組合せまたはルート



この図表からも明らかなように、国立大学法人を含む企業等における出張費にかかる直接的または狭義の利害関係者3者の関係を単純化、図式化する、このように3つの組合せまたはルートがある。また図表14では、これら3者の「基本的な意義または立場」として示したが、その内容を言い換えれば、それぞれの利害をあらわしたものであるともいえる。それら利害が対立または一致する関係が利害関係であり、そしてそれらを調整あるいは妥協するためのプロセスが利害調整である。

1) 出張者本人とかれらが所属する企業等の関係

このうち (a) は、出張者本人とかれらが所属する企業等の関係であり、ここでは、先述したように、企業等費用削減額と出張者過剰受取額が問題になり、その際における論点は実額精算と定額精算のいずれを採用しているかに依存していた。こうした特性または側面をべつの観点から換言すれば、かつ単純化した議論を展開すれば、企業等費用削減額と出張者過剰受取額のあいだにはトレードオフまたはそれに近似した関係があることがわかる。これら2者の関係は、そのほかの2つの関係にくらべて、通常はるかに密接である。すなわち、所属企業等とは、その従業員たる出張者本人からすれば、雇用者であり、またその上司にあたる経営者または管理者との関係が重要になるのである。このことを換言すれば、上司からの評価を一定程度確保するために、もちろん企業等の規則に準拠した出張費等の請求と支給がなされるわけであるが、そこにおいては、おのずと自制がはたらく可能性がある。

しかしまた、企業等費用削減額と出張者過剰受取額のあいだにはトレードオフまたはそれに近似した関係が存在する以上、出張者所属企業等あるいはその経営者や管理者からすると、企業等内の規則そして税法等の許容する範囲と程度において、出張者過剰受取額を削減し、企業等費用削減額を増加させたいと考えるのはしごく自然である。けれども、企業等が確定申告等をなすに

際しては、つまり課税所得算定上は⁴⁵、一定の制約のもとで出張に要した支出等の多くまたは全部は、損金の額への算入が認められていることから、企業等にとっての課税所得算定において有利におこなおうとすれば、つまり法人税納税額を可能なかぎり僅少にしたければ、出張にかかる企業等費用削減額を減少させ、そのために出張者過剰受取額が増加することを甘受する可能性がある。

なお実務においては瑣末な事柄であるが、理論的には重要なことのひとつに、出張者本人が立替え払いしている期間における信用供与にかかる問題がある。それは、簡略に記すと、実質的にはその信用供与期間の長短にも依存するものであるが、立替え払い期間においては、出張者本人はその所属企業等に債権を有しており、それに対してその企業等は規則に準拠した金額分の債務を負っていることになる。それにかかる理論的または実務的な論点のひとつとして金利負担にかかるものがあるが、それらについては、本稿では省略する⁴⁶。

2) 出張者本人と課税当局の関係

これに対して (b) は、出張者本人と課税当局の関係であるが、ここでは、直接的な利害関係は原則的に存在しない、または機能していない。より正確に記述すれば、こと出張費にかかる支出にかんしては、たとえ出張者本人が一時的に立替え払いするにせよ、それは所属企業等との関係であり、出張者本人と課税当局の関係ではない。

3) 出張者所属企業等と課税当局の関係

また (c) は、出張者所属企業等と課税当局の関係であり、ここでは、さきの (a) で述べた関係または事柄の一部が問題となる。ここで問題となるのは、その一部はさきに述べたように、出張者所属企業等の納税額節減意識と課税当局の税収確保意識の相克的または対立的な関係であり、それにかかわる法令等の規則とその解釈である。ここでは、他の条件が等しければ、出張者

⁴⁵ 国立大学法人は、そもそも非営利組織であり、そのためもあり、確定申告をなす必要は基本的にはないものであり、そうした意味と側面においては、ここでの記述と考察は国立大学法人にはそのまま妥当するものではない。けれども、国立大学法人の教職員が、自己またはそのグループで開発し、場合によっては特許等を取得した案件を製品化そして販売をなすために、いわゆるベンチャー企業を創業、操業することもあり、その際においては、ここで検討する問題と同様または類似の問題が惹起する懸念があり、その意味において、国立大学法人においても関係深い問題である。特定非営利活動法人 (Non-Profit Organization: NPO) を活用しての、広義の不正経理とともに、大学発のベンチャー企業は、多くの場合、株式会社等の形態をとっているだけに、不正経理の手法にはこと欠かない傾向がある。そうした意味と側面から、このような問題を考察することは重要ではあるが、本稿での検討は割愛する。

⁴⁶ 理論的には重要な内容を含んでいると考えられるので、その概要を簡略に記述しておく。そうした論点のひとつは、たとえば出張者が立替え払いをなしている期間における金利負担がある。本稿本文で記述したように、実質的には信用供与期間の長短に依存する問題でもあるが、理論的にはいかにその期間が短期間であろうとも、そのあいだにおける出張者にとっての債権には金利が生じているはずである。出張者本人にとってこの金利は、機会費用を構成しているものともいえよう。いかに低金利、短期間であろうとも、理論上は、出張者本人の所属企業等は、そうした金利分をも出張者本人に支払う際には、上乘せすべきであろう。もっとも現実的には、一定の条件のもとにおいては、出張者過剰受取額が生じており、考え方によっては、その金額のなかにこのような金利分が含まれているとも考えられる。こうした問題は、非営利組織である国立大学法人等においても生じえるものである。

なお少なくともここ20年間余りの期間におけるわが国経済においては、長期にわたるデフレーションに見舞われており、その点のみを注視すれば、出張者は立替え払い期間におけるデフレ利得を享受していることになる。理論的に厳格を期した議論を展開すれば、実質的な金利が付されていると解釈できないこともない。こうした論理構成は、インフレーション時には、真逆に作用することになる。

所属企業等は、法令等または慣習の許容する範囲と程度において、その納税額の極小化を達成するための手段を駆使するであろうし、また同じく他の条件が等しければ、課税当局は、法令等または慣習の許容する範囲と程度において、その税収額の強化を達成するための手段を駆使することが予想される。このような行動様式は、どのような国家または地域そして時代においても普遍的に観察される現象である。

(2) 経済または経営そして会計における特徴

① 税金と補助金の基本的関連性

営利組織である株式会社等においては、このような関係と行動様式はごく普通に観察できることであるが、非営利組織である国立大学法人等においては、これらがそのまま妥当するものではない。しかしまた、課税当局ではないが、監督官庁であり、また補助金（運営費交付金）の実質的な給付機関である文部科学省に対する国立大学法人の姿勢や意思決定そして行動様式には、株式会社等の営利組織が課税当局または行政機関の規則に対するのときわめて類似したものが認められる。

そこにおいては、株式会社等の営利組織であれば、課税所得を削減し、もって納税額の極小化に尽力することであろうが、国立大学法人等の非営利組織であれば、運営費交付金等の補助金の受取額を極大化するために全力を尽くすことが予想されるからである。こうした意思決定と行動様式は、経済学的にみても当然である。なぜなら、税金（または納税）と補助金は、それが税金であることには変わりはなく、その方向性と課税または補助の手法が異なるだけであるからである。このことを換言すれば、納税者からみれば税金は「負の補助金」と認識できなくもなく、また補助金受給者からみれば補助金は「負の税金」とも認識できることになる⁴⁷。

このような関係を簡略に図式化するとつぎの図表15のようになる。

図表15 税金と補助金の関連性

	キャッシュ・アウトフロー	ゼロ	キャッシュ・インフロー
税金 = 負の補助金	納税者にとってのキャッシュ		(a)
補助金 = 負の税金		(b)	補助金受給者にとってのキャッシュ

この図表15においては、ゼロを起点としてその左側の領域は、納税者、補助金受給者ともに、キャッシュ・アウトフローが生じることを意味し、その右側の領域は、両者ともに、キャッシュ・インフローが生じることを示す。ここでは出張にかかる企業等について論じているので、納税者とは企業等を指すものである。また補助金受給体は企業等を意味することになるが、国立大学法人等の非営利組織においては、このような広義の補助金が資金調達原資に占める割合は非常に高いものである。

単純化した議論を展開すれば、税金つまり「負の補助金」の負担者の多くは、株式会社等の営利組織であり、それに対して補助金つまり「負の税金」の負担者の多くは、国立大学法人等の非営利組織である。こうした識別と認識は、大雑把な二分法によるものであり、それには、そこに

⁴⁷ こうした問題、論点については、経済学領域において議論されているところであるが、本稿では、そのような観点の紹介と検討は省略する。

おけるロジックまたはシステムを明確化するというメリットもあるが、それとともにそれらの境界または融合にかかる論点の一部を捨象してしまうというデメリットも共存するものである。

② キャッシュ・アウトフローとキャッシュ・インフローの重層的関係

そのようなデメリットにかかる議論を補完するためにも、**図表15**で示した (a) と (b) について説明、考察を加えることにする。このうち (a) は、納税者あるいは企業等における、課税所得算定上の損金算入可能額（の一部）を意味する。このような費目が、ここでキャッシュ・インフローとされるのは、企業会計上いったんは費用または支出とされた費目の一部（つまりキャッシュ・アウトフロー）が、課税所得算定においては損金算入を容認されることから、納税額の減少という形（具体的には還付という形）で、キャッシュ・インフローが生じることを意味する。換言すれば、「マイナスのマイナス」が「プラス」として認識されることと、内容的または実態的にはほぼ同義である。

またその実質を着目すれば、**図表15**のなかの「納税者にとってのキャッシュ（・アウトフロー）」は形式的またはグロスでの金額を意味しており、その実態またはネットでの金額は、それから (a) を控除したものであるはずである。ここでの論理構成は、つぎで論じる (b) あるいは補助金にかんしても妥当するものである⁴⁸。

これに対して (b) は、企業等または非営利組織の一部において、収益性（または損失補填的な）補助金に対する一定の課税措置がとられたケース⁴⁹や消費税あるいは住民税等としての支出されるケースなどがこれに該当する。言い換えれば、補助金等の形態で受け入れたキャッシュの一部が課税要件を備えているので、それが間接的または迂回的な経路を経て、税金等⁵⁰の形態でキャッシュ・アウトフローとして企業等の外部に流出することを意味する。そうした意味と側面からすると、さきの (a) あるいは税金で論じたのと同様に、補助金等を受け入れた企業等においては、**図表15**のなかの「補助金受給者にとってのキャッシュ（・インフロー）」は形式的またはグロスでの金額を意味しており、その実質的またはネットでの金額は、それから (b) を控除したものであるはずである。

いずれにしても、これらを整理、数式化するとつぎのようになる。

図表16 キャッシュフローの観点からみた税金と補助金の関連性

$$\begin{aligned} \text{実質的（ネット）での納税金} &= \text{納税者にとってのグロス納税額} - \text{課税所得算定上の損金算入可能額} \\ \text{実質的（ネット）での補助金} &= \text{補助金受給者にとってのグロス補助金額} - \text{消費税等としての支出額} \end{aligned}$$

このよう納税額と補助金の関連性は、原則として株式会社等の営利組織を前提とした企業会計を想定してのものであるが、そのうちの過半は、国立大学法人等の非営利組織にも妥当する要素、部分を含んでいるものである。それにかんしてはつぎの (3) において検討する。

⁴⁸ これは、わが国企業会計原則・一般原則でいう「明瞭性の原則」に関係して問題となることがある総額主義と純額主義の考え方あるいはその表示手法と類似したものである。

⁴⁹ このようなケースについての具体的な内容については、本稿での言及は省略する。

⁵⁰ 消費税などがもっともわかりやすい事例であろう。

(3) 国立大学法人等における特徴

① 国立大学法人における特徴とその意義

国立大学法人にかんしては、先述したように「運営費交付金」が代表的な補助金であるが、それ以外にも、たとえば日本学術振興会等⁵¹による科学研究費補助金（略称は「科研費」）や厚生労働省等による厚生労働科学研究費（略称は「厚生労働科研（費）」⁵²なども、その呼称からしても当然に「補助金」を構成しているものである。そのような意味と側面において、国立大学法人の運営資金の多くは、なんらかの「補助金」に依存している財務体質を有しているのである。このことから、株式会社等の営利組織が節税または脱税に傾斜しがちなと同様に、広義の補助金をより多く獲得することに、教員や研究者などの個人としても、また国立大学法人それ自体としても全力を尽くすことになるのである。

国立大学法人それ自体においては、税金にかんして、消費税以外にはさしたる費目は存在、課税されていない。もっとも、教職員にかかる所得税や住民税そして社会保険料などの会計処理はあるが、それは、国等に替わった代行措置であり、会計的にいえば「一時預り金」のようなものである。

このように考えると、科研費を代表とする外部資金という補助金も、教員つまり研究者個人またはそのグループにかかるものであり、国立大学法人という組織からすると、これも「一時預り金」の一種または亜種のひとつであるともいえよう。しかし異なる点は、企業等においては、よほどの違法行為でもないかぎり、そこでは相当程度の規則や秩序が維持されており、その意味と側面においてガバナンスや内部統制が機能していることが過半であろうが、国立大学法人、というよりもその主要な構成員である教員つまり研究者は、いわば「個人商店」またはその集合体のようなものであり、学長等の執行部や法人本部のコントロールが機能していない、または機能しにくい組織体なのである。

かような国立大学法人の組織的特性は、「学問の自由⁵³」を保障または担保するためには有効なものであり、また株式会社等の営利組織と同様な組織や機能を期待することにはそもそも無理があるものとも考えられる。けれども、このような国立大学法人そしてその構成員たる教員（職員）の特性または個性に起因して、通常の株式会社等では想定しがたい不正経理が惹起する懸念があるのである。それらの一部については、別稿において検討することにする。

いわゆる科研費等が研究者の属する教育研究機関に対して措置される際には、「直接経費」と

⁵¹ いわゆる科研費のほとんどの研究種目は、独立行政法人日本学術振興会が所掌、担当しているものであるが、その一部の公募と審査については、文部科学省研究振興局学術研究助成課が所掌、担当しているものがある。たとえば「特定領域研究」や「新学術領域研究」の一部、そして「特別研究促進費」などは文部科学省が担当している。また従前文部科学省が所掌、担当していた研究種目についても、日本学術振興会に段階的に移管しているところである。その研究種目別の担当については、つぎの日本学術振興会ウェブサイトURLを参照のこと。http://www.jsps.go.jp/j-grantsinaid/01_seido/01_shumoku/index.html、2014年8月29日閲覧。

⁵² 厚生労働科学研究費については、厚生労働省のウェブサイトにもその概略や具体例そして申請方法等について詳細に説明されている。この厚生労働科研（費）は、その名称と所掌官庁からも容易に想像できるように、医歯薬系の研究者あるいはそのグループ等に対して補助されるものであり、一般的にその金額は高額となることが多い。それについてはつぎのウェブサイトURLを参照のこと。<http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/hokabunya/kenkyujigyou/>、2014年8月29日閲覧。

⁵³ 周知のように、わが国憲法においては、その第23条において「学問の自由は、これを保障する」と定められている。

「間接経費」に二分されて給付される。これらのうち研究者個人あるいはそのグループに対して措置されるのは前者にかぎられ、後者の間接経費は大学等全体（事務局等）に対して、科研費等の事務手続き等にもない必要な経費を賄うためのものである。

この点のみからすれば、大学等全体が用いることができる科研費等の金額はこの間接経費に限定されることになる。本稿において検討対象としている出張費にかかる不正経理とは異なるが、多くの大学等においては、「インセンティブ」と称して、そのうちの一部ないし過半を研究者個人あるいはそのグループに支給しているケースが散見される。こうした制度措置も、後述する「出資者の意向」等の観点または評価規準からすると、一種または広義の制度的な不正経理と考えることができる。

これだけでも、科研費等が設けている間接経費の本来の趣旨から逸脱しているものと考えられるにもかかわらず、さらには間接経費の一部を、これまた「インセンティブ」として研究者個人の給与等に上乗せ支給しているケースもある。このような措置は、科研費等にかかる規則においても認められているものであるが⁵⁴、制度本来の目的や「出資者に意向」等からすると、一種または広義の制度的な不正経理とみなすこともできよう。

② 不正経理判断規準としての「出資者の意向」と「私的流用の有無」

1) 「出資者の意向」の定義と意義

何事においても、なんらかの判断規準が必要不可欠である。とくに「不正」か否かというような、法律または倫理と密接不可分な関係を構築しているものについては、非常に重要な意義を有するものである。

不正経理に相当するか否かについての最終的または究極的な判断規準は「出資者（オーナー）の意向（意図）」にあると考えることが妥当、合理的である。これは、国立大学法人を含む非営利組織にかぎらず、およそ組織という以上、当然の行動原理のひとつである。

ここで肝要になることのひとつとしては、どのような要件を満たした際にこれを「出資者（オーナー）」として容認するかという点がある。このような問題は、たんにその形式要件のみから判断すると、その判定、判断は容易である。しかしその実質や実態を理解したうえで判定、判断しなければ、ことの解決には貢献しないと考えられる。

⁵⁴ 文部科学省等によるパンフレット文部科学省研究振興局・独立行政法人日本学術振興会『科研費ハンドブック——より良く使っていただくために——（研究機関用）』2014年版、2014年7月、106頁によれば、間接経費の「機関使用ルール」にはつぎのように記載されている。ただしつぎの引用文は、その趣旨を損ねない範囲で、その表記の一部を変更している。またアンダーラインは本稿筆者による強調である。

「間接経費は、補助事業の実施にともなう研究機関の管理等に必要な経費として、研究代表者および研究分担者の研究環境の改善や研究機関全体の機能の向上に活用するものであり、別添「間接経費の主な用途の例示」を参考として、各研究機関の長の責任のもとで公正・適正かつ計画的・効率的に使用すること（研究代表者・研究分担者の人件費・謝金として使用することも、禁じられていない）」

また上記引用のなかの別添「間接経費の主な用途の例示」にはつぎのように記されている。

「○研究部門に係る経費

……

－当該研究の応用等による研究活動の推進に係る必要経費

研究者・研究支援者等の人件費、備品購入費、消耗品費、機器借料、雑役務費、通信運搬費、謝金、国内外旅費、会議費、印刷費、新聞・雑誌代、光熱水費」

これはつぎのウェブサイト URL からでも閲覧、ダウンロードできるものである。http://www.jsps.go.jp/j-grantsinaid/15_hand/data/h26/26_07kikan.pdf、2014年8月29日閲覧。

そこで、つぎは「出資者（オーナー）の意向（意図）」の定義と意義そしてその影響等を考察する。

非営利組織をも包含する会計にかかるルールまたはシステムにおけるつねとして、形式的または法律的な要件と実態的または会計的なそれとが容易に乖離し、その調整にはいくぶんまたは一定程度以上の時間とコストが必要となることが多い。換言すれば、その間においては、形式と実態の乖離状態が継続しているともいえるのである。べつの観点をとれば、その間隙を縫って不正経理またはそのように疑われる行為が生じるものとも考えられる⁵⁵。

こうした乖離現象とその調整過程は、国立大学法人を含む非営利組織においても容易に生じるものである。さらに、ここで論じている「出資者（オーナー）」の定義についてもあてはまるものである。とくに国立大学法人の出資者は形式的には文部科学大臣であり、株式会社の機構や考え方を援用すれば、発行済み株式総数の過半数を保有する者は法令に反しないかぎり、その組織を自由に経営することができることになる。

けれども、いかに文部科学大臣がその資本金の過半を保有していようとも、それはあくまでも法形式上の問題または便法であり、それはわが国政府すなわちわが国国民の「所有物」であり、税金から出資がなされえていることをもってしても、国民がその「オーナー」と理解することが適切であろう。国立大学法人の経営、運営にかんして、全国民あるいはすべての有権者の意見を徴するわけにはゆかないから、それを「代理」して文部科学大臣または文部科学省担当課がそれをおこなっているにすぎないものとも考えることが妥当である⁵⁶。

2) 「私的流用の有無」の定義と意義

ここで「私的流用」とは、校費または公費をその会計責任者等がその個人的、私的な目的のために流用または転用することを意味する。国立大学法人の場合、たとえば校費または公費で契約、購入したノートパソコン等を家族や親族または友人等に貸与して、研究内容に直接または間接に関係のない個人的目的のためにみに用いることを指すものである。この「流用」とは、文字どおり、当初は⁵⁷公的に契約、購入した物品等を私的な目的のために「転用」することからきている。

ここで問題になるのは、いったいどのような基準をもって「私的流用」と判定するか、そして

⁵⁵ このような問題については、たとえばつぎの文献を参照のこと。

星野一郎「企業会計における形式と実質の乖離そしてその調整」『産業経理』2008年4月、78-86頁。

⁵⁶ これに類似した関係を象徴的に示す映画の台詞があるので、参考のために引用しておく。これは米国映画『今そこにある危機（*Clear and Present Danger*）』（1994年）のなかで、国務次官補に対する助言である。この映画では米国大統領が不正をおこなっており、それを調査、告発することになる主人公に対する助言である。

「君は宣言した。覚えているだろ？ 公務に就いた日に。国家安全保障問題担当の大統領補佐官への宣誓ではない。雇い主への誓いだ。大統領ではないよ。誓った相手は大統領の——雇い主だ。君は主権者である合衆国国民に対して——宣誓したのだ。誓いを全うするのだ。それが使命だ（“You took an oath . . . if you recall . . . when you first came to work for me. And I don't mean to the National Security Advisor of the U.S. I mean to his boss. And I don't mean the President. You gave your word to . . . his boss. You gave your word to . . . to the people of the United States. Your word is who you are. What else have you got there?”）」

⁵⁷ この定義は、特定の場合においては正確ではない可能性がある。すなわち、当初から私的目的のために用いることを想定または予定したうえで、表見上は、少なくとも当初は公的目的のために用いるように欺いて発注するケースも考えられるからである。このようなケースとそれに関連する問題の一部については、別稿において考察するつもりである。

そのための定義である。本稿において、こうしたことを詳細に分析、検討する紙幅はないので、つぎのような論点を指摘するにとどめることにする。

それらを列挙すると、たとえば、「私的」の定義とその範囲が不明確な点、またそれに起因して、あるいはそれが拡大解釈されて、その特性からすると、とても「公的」とはいえないものまでもが「適正な経理」として処理されている点、そして「公的」なものとして契約、購入された物品等がその途中から「私的」なものに置換または変換される事態が想定される点などである⁵⁸。

いずれにしても、これらを簡潔明瞭に規定することは至難の業であり、それゆえに、その定義上の曖昧さが悪用され、本来的、本質的または常識的には「不正経理」とされてしかるべきものまでもが、その指摘または摘発を免れていることもありえる。

むすび——選民意識の表象形態としての不正経理——

国立大学法人の不正経理との関係でいうと、運営費交付金の個人的または組織的な着服やその目的外使用は概念上は考えられても、実際にはほぼ存在しないであろうが、科研費等の外部資金という補助金にかんしては、一部先述したように、不正経理の大きな温床となりえるものである——人件費または給与としての支給の容認——。そこでここでは、一部重複する内容があるかもしれないが、国立大学法人にとっての補助金にかかる不正経理について、若干の考察を加えておきたい。

先述したように、国立大学法人にかぎらず大学等の多く⁵⁹においては、外観上は「組織」としての最低限の機能と体裁を有しているように思われるかもしれないが、その実態は、強い個性と能力の持ち主である研究者のたんなる「集合体」であり、企業等のような「組織体」としての機能と構造を有しているものではないと考えられる。それに加えて、あるいはそれに関連して、大学等の教員、研究者の特性として、自己の学説または仮説等に対する自信が過度に増長すると、他者の意見や異見を受け入れることができなくなる教員が一定程度の割合で発現するのは事実である。

本稿筆者の経験または推測からすると、そのような傾向が顕著なのが医学部（医学科）に所属する教員、研究者そして臨床医である——常識的な教員等が存在しているのも事実であるが——。そこまでゆかなくとも、他の研究科または専攻そして学問領域の教員等についても、相対的な問題であり、自己の学説または仮説等に対する執着または拘泥がゆきすぎると、本稿で問題とする不正経理にかんしては、とくに事務職員等からの注意は無視または軽視する傾向があるのも事実である。

その職位にかかわらず事務職員に対する教員の多くまたは一部の態度または考えには、階級的

⁵⁸ さきに記したように、これらを詳細に検討することは、学術的にも実務的にも有益なことではあるが、本稿ではそれらを示すにとどめる。

⁵⁹ ある意味において皮肉なことに、オーナー理事長またはそのファミリーによってワンマン経営されている私立大学等においては、株式会社等に近似した組織運営がなされているケースがある。そこでは、リーダーシップではなく、たんに表層的な意味でのトップダウン——本来的な意味でのトップダウンとは、独裁的なものではなく、ダウンの意見や意向をも十分に汲み取ったうえでの意思決定を指すものと考えられる——での意思決定や政策決定がなされていることが多く、一見または外観的には企業等におけるガバナンスが機能しているようにみえることがある。しかしこれは大いなる誤解であることは銘記すべきである。

な差別感に裏打ちされた根強いものがある。わが国江戸時代における「士農工商」とまではゆかなくとも、少なくとも潜在意識のなかでは、そのような感覚を有している教員等が実在するのも事実である。こうした教員等に対しては、いかに役職者といえども事務職員が注意したくらいでは、不正経理およびそのように疑われる行為を中止することはまずなかろう。それどころか、「事務のくせに生意気だ」などとのたまう教員等も存在するのである。

かような教員等の一部には、不正経理が表沙汰になっても、往生際悪く「ほかにもやっている教員がいる」などと発言する連中もいるのである——まるで運悪く駐車違反をみつけられたドライバーのような発言と発想であるように感じられる——。また教員等のなかには、かつ学界等での評価が低く、それにともないなんらかのコンプレックスを有する者については、とくに自己がなした行為（不正経理だけではなく）はすべからく正しいとの認識、評価を勝手になす特性を有する者もいる。このことをべつの表現で示せば、一種の「選民意識」を有しているともいえるかもしれない。

たしかに大学等の教員等に就任する者の多くは、初等中等教育の段階から勉強が好きで、そのためもあり、学業成績がよい者が多いのも事実であろう。場合によれば、幼少期から褒められ続けられ、そのまま大学等の教員等に就いた際には、反省や失敗を認める経験も能力も欠落した大人になる危険性がある。自分が勉強ができ、その学業成績もよいとなると、そうでない者を認めない特性をもつかもしい。さらには、そうした者に対して、たんに批判的なだけでなく、場合によっては攻撃的になることすらあるかもしれない。

かような成長過程がやがて性格の形成にも影響をおよぼし、不正経理とは認識せずにおこなっているケースも想定されるが、たとえそのような認識があったとしても、自分であれば、そうしたことも許されるという誤解または錯誤にもとづいた意思決定または行動をもたらしめている可能性がある。このような意味と側面において、とくに国立大学法人等の教員等における不正経理には普遍性があり、かつ反復性をも有しているものと考えられる⁶⁰。

(本稿は日本学術振興会2014年度科学研究費補助金（基盤研究（C））による研究成果の一部である)

⁶⁰ あれだけ何度も「預け金」を禁ずる規則や体制を整備し、かつ注意喚起されているにもかかわらず、多くの大学等において、その程度と金額には相違はあろうとも、後を絶たないのには、このような教員等の幼少期ないし青年期等において形成されてきた性格などに起因するところもあるとも考えられる。