


弁護士 東島 浩幸 殿
弁護士 梶原 恒夫 殿
弁護士 八木 大和 殿
弁護士 桑原 健 殿

佐賀大学退職金請求事件(平成25年(7)第443号)

被告準備書面(4)(5)(6)に対する反論意見書

平成27年7月3日

協働公認会計士共同事務所
公認会計士 根本 守

被告 国立大学法人佐賀大学(以下「被告」という)に対する原告 豊島耕一、 (以下「原告」という)の退職金請求事件を巡り、平成26年12月28日付で被告の財政状況についての意見書(甲第25号証—以下「甲25号証」という)を提出しました。これに対して、被告より提出された平成27年3月12日付準備書面(4)、平成27年4月24日付準備書面(5)、平成27年5月11日付準備書面(6)の中で甲25号証及びそれを前提とする原告準備書面(2)に対する反論がなされたので、甲25号証作成者の立場からそれに対する反論意見書を下記の通り述べます。

記

I 甲25号証、原告準備書面(2)に対する被告側反論の内容

1、被告側反論の構成

被告による反論は3つの準備書面により行われているが、その構成は以下の通りである。

① 被告準備書面(4)

甲25号証、原告準備書面(2)に対する概括的認否、反論が行われている。

② 被告準備書面(5)

甲25号証が行った財務分析の対象期間(平成20~24年度)の次の会計期間である平成25年度の財務資料等を利用しての反論が行われている。

③ 被告準備書面(6)

「第2 就業規則の不利益変更における「高度の必要性」の評価について」において、被告準備書面(4)(5)に基づき「高度の必要性」があると主張している。

2、被告側反論の骨子

被告による反論の骨子は、原告準備書面(6)の第2「2 被告の財務状況においても、高度の必要性が認められること」で述べられている。

すなわち、「被告の経営状況については---余剰な支出ができる余地がない」「被告の保有する現預金についても---事由に費消できるわけはない」「附属病院の営業収支についても---今後の黒字化のためには、相当の努力を必要とする」と述べた上で、「かかる状況を前提とすれば、被告に附属病院の収入があるとしても、2億円近い費用を毎年度支出し続けることが、中長期的な被告の経営環境に対し、重大な悪影響を生じさせることは明らかである」と述べ、福岡教育大学の判示をあげて「高度の必要性」があると述べている。

Ⅱ 甲25号証作成者としてのそれに対する反論 その1

1、基本的反論

① 被告の財政運営状況の評価

甲25号証の「Ⅲ 結論」で述べたように、「被告の財務状況は安定的であり、今回の退職金減額措置を実施しなかったとしても、財務状況の大幅な悪化につながるとは言えず、退職金減額措置が不可避な財務状況ではないと評価される」と考える。

② 「高度の必要性」について

「高度の必要性」の法的意義については、基本的に会計士である私が意見を述べる立場ではない。しかし、被告の甲25号証に対する反論の骨子が「高度の必要性がある」という主張であることから、この点について会計士としても述べざるをえない。

「高度の必要性」という場合、常識的に必要性が高いという意味ととれば、被告の財政状況において決して必要性が高くはない。当面減額分に見合う退職金支出をしても資金的に不安定化することはなく、代替策をとることもまた可能である。本件において退職金減額の必要性は決して高くない。

現実の社会において活動する法人、組織等の財政運営状況に毎期変動が在り、多額の設備投資等により多少の損益悪化局面も当然ある中で、仮に被告の意見に即して「高度の必要性」を理解した場合、「高度の必要性」がない状態を想定するのはほとんど困難である。実質上、少しでも困難要因をあげれば「高度の必要性」があるということになり、「高度の必要性」はその法的要件とはならなくなると考える。

2、反論の構成

被告の反論に対し、Ⅲにおいて、経営評価基準につき述べた上で各決算書ごとに以下の項目順で述べ、また、甲25号証の意見に関連する範囲で国立大学法人についての財政制度に関する意見を述べる。

その際、被告準備書面(5)において甲25号証で分析の対象としていない平成25年度決算書をもとに述べているので(被告準備書面(5)はそれ以前の年度と異なり平成25年度において損益計算書上赤字(利益がマイナス)が生じていることを被告が強調したいためと思われるが)、被告準備書面(4)(5)それぞれに分けて述べることとする。

- ① 経営評価の基準について
- ② 損益計算書の評価
 - a 被告準備書面(4)の主張への反論
 - b 被告準備書面(5)の主張への反論
- ③ 貸借対照表の評価
 - a 被告準備書面(4)の主張への反論
 - b 被告準備書面(5)の主張への反論
- ④ キャッシュフロー計算書の評価
 - a 被告準備書面(4)の主張への反論
 - b 被告準備書面(5)の主張への反論
- ⑤ その他国立大学法人の財政制度について
 - a 被告準備書面(4)の主張への反論
 - b 被告準備書面(5)の主張への反論

Ⅲ 甲25号証作成者としてのそれに対する反論 その2

① 経営評価の基準について（被告準備書面(4) 第1①）

被告は、甲25号証が国立大学法人会計基準の特徴点について「民営組織と異なる経営評価の基準が必要となることはない」と述べていることを否認し、その理由として、国立大学法人法や国立大学法人会計基準及びその関連指針の規定にもふれて主張を述べている。

しかし、これは的外れの意見である。

甲25号証での説明において、国立大学法人や国立大学法人会計基準の目的や会計処理のルールが一般の民営組織（例えば株式会社等）と全く同じとはいっていない。むしろ、国立大学法人会計基準は「（国立大学）法人の特性により企業会計と異なる会計ルールが導入されている」旨明確に述べている。

甲25号証が述べているのは「しかし、これらの特別な会計ルールが採用されることで（あっても）、決算書数値が左右され、民営組織と異なる経営評価の基準が必要となることはない。」という点である。単純化して言えば、損益計算書上の利益がプラスであれば財政運営成績はよい、マイナスであれば悪い、あるいはキャッシュフロー計算書上の資金が増加していれば資金繰りは安定化、減少していれば不安定化という評価になるということであり、この点で民営組織と基本的に変わらないといっている。

事実、被告準備書面(4)(5)で被告自身が決算書の評価を巡って個別に述べている点は、すべて、民営組織の経営評価と同様ではないか。一体被告は、そうした経営評価意見を、民営組織と異なるどういった経営評価の基準で述べているのか、伺いたい。

なお、②の反論にも関連するが、目的積立金取崩益を巡る損益計算書上の評価は国立大学法人独特であり、民営組織にはない経営評価基準が求められる。この点は②bにおいて述べる。

② 損益計算書の評価

a 被告準備書面(4)の主張への反論（第1 ③）

ア 附属病院以外でも、累積損益でマイナスにはならない結果となる

附属病院以外の損益計算書に基づき、被告は、平成23、24年度業務損益が+1億円未満であること、運営費交付金の減額が予想されること等を持って、「累積損益でマイナスになることはない」ことを否認している。

しかし、甲25号証で述べている通り、特殊要因のあった年度を除いた平成20、22、23年度の業務損益の平均値は+2.7億円であることから、年2億円程度の追加損失が生じ、その結果業務損益が例え単年度でマイナスが生じることがあるとしても、その複数年度での累計がマイナスにはならないのは単純な差引計算の結果であり、被告も否定できないはずである。

また、運営費交付金の減額については、平成25年度から新たに始まった話ではなく、国立大学法人制度発足以降継続しており、その中で平均+2.7億円の経常損益が計上されている。したがって、その点だけを取り上げてマイナスになるとの予想は不合理である。交付金減額等に対して述べるのであれば、それ以外の増収や費用削減策等を総合的に検討した上で、従来のような利益確保が困難であることを述べなければ合理的主張とならない。

b 被告準備書面(5)の主張への反論

7 被告の平成25年度決算において、附属病院も法人全体も実質黒字である(第1 2②)

被告は、「附属病院の平成25年度の業務損益は2億1千万円の赤字となっており、法人全体の業務損益(経常利益)も4億4千万円の赤字となっている」ことを理由に「(平成24年度以前のような)20億円もの経常利益を継続的に維持できるとの確たる裏付けは何ら存しない」と主張する。

しかし、この主張は表面的な赤字のみをことさら強調しただけに過ぎない。平成25年度においても、目的積立金の取崩益等を考慮した実質上の経常損益は黒字である。

国立大学法人はその会計基準独自の制度として目的積立金の積立、取崩しの会計処理がある。目的積立金とは、毎事業年度の損益計算において生じた利益のうち、法人の各事業年度における経営努力により生じたと認定された額の積立額であり、通常中期計画に定める特別な用途に充てられる。目的積立金は、固定資産の取得に充てられたときには資本剰余金に振り替えられ損益計算書には表示されないが、特別な消耗品等費用計上分に充てられたときには損益計算書上、費用計上分と相殺する形で目的積立金取崩額として計上される。ちなみに決算書、附属明細書から算定される平成25年度決算での目的積立金の用途は下記のとおりである。

(法人全体)

| | | | | |
|---------------|---------|---|-----------|---------|
| 目的積立金の減少(使用)額 | 32.43億円 | → | 固定資産取得 | 25.27億円 |
| | | | 費用計上(取崩額) | 7.16億円 |

(附属病院)

| | | | | |
|---------------|---------|---|-----------|---------|
| 目的積立金の減少(使用)額 | 26.23億円 | → | 固定資産取得 | 19.96億円 |
| | | | 費用計上(取崩額) | 6.26億円 |

したがって、平成25年度の経常損益(業務損益)には、上記目的積立金取崩額と同額以上の特別な費用が含まれているのであり、これを除いた実質上の経常損益(業務損益)は少なくとも下記のとおりとなる。

| | | | |
|--------|---------|-------|---------|
| (法人全体) | | +7.16 | |
| 経常損益 | -4.40億円 | → | +2.76億円 |
| (附属病院) | | +6.26 | |
| 業務損益 | -2.10億円 | → | +4.16億円 |

さらに事業報告書によれば、附属病院再整備に伴う修繕費等の増加により診療経費が前年比で18.68億円増加したとされており、実質上はこの数倍の特別な費用(次年度以降経常的には発生しない臨時の費用)が計上されたと推定され、それを除外した通常の損益は上記修正値をさらに大きく上回り、平成24年度の経常利益(法人+12.72億円、附属病院+11.87億円)と同等ないしそれを上回る水準であったと推定される。つまり、被告自身が準備書面で述べている通り、平成25年度における損益数値の悪化は附属病院の再整備に伴う一過性の費用増によるものであり、実質上の経常的な収益力が落ちているわけではない。

以上、こうした臨時特別な要因及び目的積立金の特殊な処理を踏まえ、表面的な数値のみで経営評価を行うのは、損益計算書の評価分析上誤りである。

4 附属病院の収支(業務損益)について(第1 4)

被告は、平成24年度末で目的積立金(附属病院充実積立金)が41.1億円積み立てられており、それが平成22、23年度の利益(業務損益)に匹敵するから、この2会計期間の業

務損益は「附属病院の本来の収益力を反映したものではない」という奇妙な主張を行っている。

前述したように、目的積立金の積立は、毎事業年度の損益計算において生じた利益のうち、法人の各事業年度における経営努力により生じたと認定された額につき行うものである。収益力の指標はあくまで損益計算により算定される利益であり、その利益の用途として行う目的積立金の積み立ては収益力の評価には関係がない。利益から目的積立金を控除して収益力を評価する考え方はない。だからこそ国立大学法人会計基準では、損益計算書上収益力を示す最終指標である当期総利益の算定からは目的積立金積立を除外し、その後で表示することとしている。(逆に、目的積立金の取り崩しは本文(②bイ)で述べた通り見合いの特別費用支出が含まれているので、当期総利益の算定に含まれている。)

また、国立大学法人の財政制度上、中期計画期間の最終年度において残された利益(積立金)は国庫返還が求められるため、できるだけ毎年度の利益を目的積立金に積立て、国庫返還しないで翌中期計画期間に繰り越したいとのインセンティブが法人側に働く。その結果として、利益の多くをできるだけ目的積立金に積み立てようとすることになる。だからこそ、利益の大半を目的積立金に積み立てる対策は、被告だけでなく多くの国立大学法人が採用しているのもあって、法人の収益力の有無とは直接関係ない。

以上こうした本末転倒しているような収益力評価の考え方はありえない。

③ 貸借対照表の評価

a 被告準備書面(4)の主張への反論

被告からの直接の反論はない。

b 被告準備書面(5)の主張への反論

ア 平成25年度末現預金残高100億円があることが被告に十分な余剰資金が在ることを示す(第1 2①)

被告は平成25年度の貸借対照表上流動資産が143億円(前年度末179億円)、預貯金が100億円(前年度末136億円)に減少していることをもって、「絶対値として100億円の現預金残高があることが被告に十分な余剰資金があることを示すものとはいえない」と主張する。

しかし、この点についてはすでに甲25号証で述べている。以下のとおりである。

「なお、今後附属病院の再整備事業のための資金留保分として、一定金額(目的積立金残高48億円ないし定期預金残高62億円がその分かと思像される)の準備が必要だとしても、それを除いても平成24年度末で70億円以上の資金を保有しており、退職金引き下げ分の補てん程度で資金繰りに窮することはない。」(甲25号証IV 3 (3) b)

すなわち、第一に平成25年度の流動資産、預貯金の縮小要因は附属病院再整備という特別な要因によるものであり、每期経常的に発生するものではないこと、第二にそうした臨時支出があっても平成25年度末で100億円の資金があり、これが70億円程度まで仮に減少したとしても、年2億円程度の退職金支出に窮するような事態は想定できないということである。

イ 貸借対照表上の流動資産、負債等の位置づけについて(第1 3)

被告は、現預金やそれを含む流動資産が潤沢にあったとしても、既に支払義務の確定した負債があり、また、純資産に含む用途の特定された目的積立金があるので、現預金等を「退職手当の増額・維持の財源とすることはできない」と主張し、平成25年

度末の明細を示したうえで、流動負債99億円、目的積立金23億円計122億円が現預金等の残高106億円を上回っていることをその根拠としている。

これは誤った、また、片手落ちの見解である。その理由を下記に述べる。

第一に、基本的な経営分析上の認識であるが、流動負債を控除する形で資金をとらえるのであれば、控除の対象とすべきは現預金等だけでなく、流動資産全体からである。なぜなら、流動負債には短期に資金流出する未払金等が在る一方、流動資産には短期に資金化される未収金等が在るからである。その点を見無視していかにも資金が不足するかのように述べるのは明らかに片手落ちである。ちなみに平成25年度末の流動資産残高は143億円あり、流動負債を44億円上回っている。

第二に、流動負債に含む未払金残高は諸経費の支払条件(例えば3月締め4月払いというように)により每期一定額残存するものであり、大規模設備投資等特別な要因がない限り極端に増減することはない。そして、未払金残高が一定であれば、資金支出は每期平準化するものであり、現実には法人が継続する限り資金残高の減少要因とはならない。(ごく単純に、何故当期の未払金残高金額が翌期の現預金残高の減少にならないかを考えれば理解できることである。)

ちなみに、未払金等(未払費用を含む)残高の毎年度の推移は以下のとおりである。平成25年度は附属病院の再整備投資により10億円弱増加しているものの資金残高の評価上問題になるほど極端に増加しているわけではない。

| 20年度 | 21年度 | 22年度 | 23年度 | 25年度 | (百万円) |
|------|------|------|------|------|-------|
| 4764 | 6473 | 3529 | 3860 | 4839 | |

第三に、そもそも流動負債の中には、次年度以降資金支出の生じないものも含まれている。被告が示した平成25年度末の流動負債の内訳で示せば以下のとおりである。

| | | |
|--------------|------|------------------------|
| 運営費交付金債務 | 1967 | (百万円) |
| 寄付金債務 | 1580 | |
| 前受金 | 815 | |
| 預り研究費等 | 89 | |
| 小計 | 4454 | 次年度以降の資金支出はない(収益計上される) |
| 預り金 | 206 | |
| 1年以内返済センター債務 | 393 | |
| 1年以内返済長期借入 | 190 | |
| 未払金 | 4502 | |
| 未払費用 | 33 | |
| 賞与引当金 | 120 | |
| その他 | 2 | |
| 小計 | 5450 | 次年度以降支出される |
| 流動負債計 | 9904 | |

上記のとおり収益の繰り延べとしての負債が約44億円含まれているのであり、次年度支出されるのは54億円にすぎない。この点でも、機械的な流動負債からの手元資金の控除は不相当である。

第四に、確かに目的積立金は用途の特定された積立金であるが、法的には法人が損失を計上した場合には、目的積立金を含む積立金で充当することとなっている。(独立行政法人通則法44条)その意味で、仮に退職金支出によって損失を計上した場合において、目的積立金の取崩しによって補填することが可能であり、被告の主張は不正確である。

④ キャッシュフロー計算書の評価

a 被告準備書面(4)の主張への反論

ア 十分な業務キャッシュフローが確保されている(第1 ⑥)

被告は、甲25号証を参考にした原告準備書面(2)が「十分な業務キャッシュフローを確保している」と述べた点に対し、固定資産の取得に伴う支出が考慮されていないとして、それを否認している。

しかし、被告の甲25号証等への批判は当たっておらず、業務キャッシュフローに対する評価は誤っている。

第一に、被告の言うとおりに業務キャッシュフローから借入金等の返済額(財務キャッシュフロー)だけでなく、固定資産の取得に伴う支出を控除した場合は、結局毎年度の資金の増減ということになるが、これも実質上増加している。すなわち「定期預金を含めた現預金残高は平成20年度期末(97億円)から24年度末(136億円)にかけて40億円近く増加している」(甲25号証 IV 3 (3) a)のである。そして、その点につき、甲25号証で明確に述べている。

第二に、甲25号証等が業務キャッシュフローに直接言及した箇所(IV 3(3) c)で、業務キャッシュフローから借入金返済額を差し引いた結果で述べているのは、借入金返済額は契約により資金支出が確定しているのに対し、設備投資の実施には法人としての裁量の余地があり、簡単にいえば、業務キャッシュフローの状況により設備投資金額やその実施時期を法人内で裁量することが可能だから、業務キャッシュフローの状況で変動しうる支出項目を除外して純然たる資金確保能力を評価するという考え方に基づく。

第三に、第二の見解に対し、設備投資の中には更新投資(建物の修繕や機器の定期更新)のように、業務キャッシュフローの多少にかかわらず毎期経常的固定的に支出される設備投資もある、との反論が考えられる。それに応えて、以下更新投資を控除して数値を算定した結果は以下のとおりである。(ただし、設備投資総額の中での更新投資額を抽出するのは困難なので、平成20~24年度でのおおむね70%が更新投資と仮定して算定する。)

| | 20年度 | 21年度 | 22年度 | 23年度 | 24年度 | (百万円) |
|--------|------|------|------|-------|-------|-------|
| 業務活動 | 2857 | 3598 | 4519 | 5657 | 5490 | |
| 更新投資*1 | 1169 | 2536 | 2398 | 1204 | 2316 | |
| 借入返済*2 | 1279 | 1194 | 1273 | 1250 | 1228 | |
| 差引金額 | +409 | -132 | +848 | +3203 | +1946 | |

*1 キャッシュフロー計算書の「固定資産取得支出ー施設費収入」で算定、ただし、投資支出の比較的少ない平成20、23年度は100%を乗じ、それ以外の年度は新規投資分を含むものとみて70%を乗ずる。

*2 キャッシュフロー計算書の「センター債務返済+リース債務返済+長期借入金返済」で算定

上記のとおり、第1期中期計画最終年度である平成21年度を除き(計画期間の設備投資支出未執行分を実施)、すべて安定してプラスとなっており、年2億円程度の退職金支出を行う余力はあることがわかる。

イ 余裕のある資金繰り状況である(第1 ⑦)

被告は、平成24年度末の有価証券を含めた資金残高140億円について、未払金、運営費交付金等の流動負債、純資産に含む目的積立金の合計で140億円程度あり、資金残高は短期間になくなる性質のものや用途が決まっているので、余裕のある資金繰り状況ではないと主張する。

しかし、実際にはなくなっているはずの現預金は平成25年度末でも多額にあり、被告の見解は誤っている。

この点についての反論は、平成25年度決算書について本文(③ b i)ですで行っており、それを平成24年度についても同様に述べることとなる。参照いただきたい。

b 被告準備書面(5)の主張への反論

7 平成25年度末資金残高は減少しているが、年2億円程度の退職金支出は可能である(第1 2③)

被告は、キャッシュフロー計算書上期末資金残高が平成24年度末74億円から平成25年度末35億円に減少しており、さらに附属病院の再整備事業などの多額の投資を必要とするので、「年間2億円を超える資金を継続的に支出可能と断ずることはできない」と主張する。

しかし、そもそも、実際の現預金残高は貸借対照表に示された数値(平成24年度末136億円、平成25年度末100億円)であり、上記キャッシュフロー計算書のそれは定期性預金を除外したものである。(甲25号証 IV3 (3) a 参照)

また、平成24年度末時点で附属病院の再整備事業の準備資金として仮にその定期預金残高62億円を控除しても70億円以上の資金を保有しており、退職金引き下げ分の補てん程度で資金繰りに窮することはない。(甲25号証 IV3 (3) b 参照)

なお、平成25年度末のキャッシュフロー計算書上の資金残高が35億円に減少しているのは、附属病院の再整備事業の支出の準備資金として積み立てていたと思われる定期預金を取り崩すことなく(むしろ62→65億円に増やしている)、普通預金等で支出したからである。

⑤ その他国立大学法人の財政制度について

a 被告準備書面(4)の主張への反論

7 退職金引下げを国から強制される義務はない(第1 ⑤)

被告は、職員の退職手当がその財政制度上国からの特殊要因交付金によっていることをもって、「国家公務員退職手当法に定める水準以上の金額が支給されることは予定されていない」と主張する。

しかし、第一に法的にそうした規定は存在せず、法人独自の財源で退職金減額相当分を支給することは可能である。第二にそもそも上記の制度は退職金の水準引き下げを想定したものではなく、国立大学法人化にあたっての財政負担のルールを定めたに過ぎない。したがって、当初の制度によって、退職金引き下げを独立した国立大学法人が受け入れなければならない義務はない。

イ 退職金減額を回避するための工夫が可能な財務状況であったかどうかは論点として関係がある(第1 ⑩)

被告は、平成22、23年度の剰余金は附属病院再整備のための目的積立金となっていて職員の退職手当に充当すべきでなく、退職金は特殊要因交付金によって手当てすべきものだから、被告の財務状況の評価如何は論点として関係ない、と主張する。

しかし、被告自身の裁量による財政支出は法的に可能であり、したがって、被告の財政状況の良否は論点となる。

目的積立金は、法的に法人が損失を計上した場合には、それを取り崩して充当することとなっている。(独立行政法人通則法44条)その意味で、仮に退職金支出によって

損失を計上した場合において、目的積立金の取崩しによって補填することが可能である。また、アで述べたとおり、職員の退職手当を国からの特殊要因交付金以外を原資に支出することが禁止されている法規定はなく、そもそもそうした制度は退職金の水準引き下げを想定したものではなく、国立大学法人化にあたっての財政負担のルールを定めたに過ぎない。

b 被告準備書面(5)の主張への反論

被告からの直接の反論はない。

以上