

私学の会計と監査

中川健蔵

I. はじめに

わが国における私立大学（4年制および短大）の現状を見ると、昭和45年5月1日現在学校数は678校で、国公立大学を含めた大学総数852校の約80%を占め、また学生数においては約124万人で学生総数162万人の約77%を占めるに至っており¹⁾、わが国の高等教育に重要な社会的役割を果たしていることは明らかである。

近時とくに大学・短大への進学者数が増加し、昭和44年には昭和34年の2.4倍にあたる45万7千人に達した。これは該当人口の21.4%に当る²⁾。このような状況の下で私立大学の施設増設が行なわれ、多額の設備投資と共に教授陣の充実その他諸々の教育研究体制整備の為にかなりの借入金依存を余儀なくされ今日に至っている³⁾。

このような時点において漸く国の私大に対する財政的援助が僅少ながら昭和45年度から実施され、人件費を含む経費補助として大学の種類により一定割合を交付することとしたことは、遅きに失するといえ、私学財政を蘇生させる一方向として理の当然ではあるが今後全私学の団結を背景として組織的に着実に推進すべきものと考えらる。

ところで学校法人は、その公共的性格から種々の法的規制を受けているが、その法人が将来の生成発展を旨とする場合は教育研究と財政の持続的調和を目的として経営の合理化、適正化と共に「経理の合理化、適正化」が必要であることは論を俟たないであろう。

しかるにわが国の学校法人会計の実状を見ると、そこには一般に認められた学校会計の原則ないし基準は存在せず、会計処理は著しく不統一であり、かくては当該法人の財務状況を正確に把握することが困難で、一般社会の期待に応えうる状況ではなく、健全な会計慣行は未だ殆んど成立していないと考えられているのが現状である。

もっとも従来においても学校法人会計については、関係諸団体が自主的に

私学の会計と監査

研究を行なって来ており⁴⁾、漸次改善の方向にあることは事実であるが、このような研究が私学全体の共通の場において検討されず、また私学経営者または理事や教育研究の担い手たる教員のレベルにおいて関心を呼ぶことなく行なわれていたことは問題である。

ここ数年の間において、経理に関わる不正事件がいくつかの大学で発生し、ジャーナリズムを賑わしたことも未だわれわれの記憶に残っており、この禍いを福に転じて積極的に経理公開等を行なう姿勢が必要であろう。

かくして学校法人の財政健全化および適正化、合理化を図るための会計実践の基準が、いわば社会的要請⁵⁾として求められるようになったことは十分理由のあることである。

(註1) 学校基本調査報告書(昭和44年度)指定統計第13号 大学関係文一部省および文部統計要覧(昭和45年度)の関係資料より抜粋して要約すれば次のようになる。

高等教育に関する学校数と学生数 45. 5. 1

区分	大 学				短 大			
	学校数	%	学校数	%	学校数	%	学生数	%
国公立	109	28.8	352,100	26	65	13.7	26,042	9.9
私立	270	71.2	1,002,727	74	408	86.3	237,320	90.1
計	379	100	1,354,827	100	473	100	263,362	100

このほか高等専門学校について見ると、学校総数は60校(うち私立は7校)で学生総数は、41,637人(うち私立は6,759人)であり私学の占める割合は学校数で約12%、学生数で約16%と比重が小さい。

(註2) 「わが国の教育水準」昭和45年度28頁

(註3) 因みに「私立学校の支出および収入に関する調査報告書」文部省昭和41会計年度より昭和43会計年度までの3年間における全収入のうち借入金の占める割合を見ると次のようになる。(書問部のみ)

区分 \ 年度		41	42	43
大	学	28.2%	26.9%	23.6%
短	大	37.1%	29.5%	28.2%

(註4) 主なものとしては次のようなものがある。

- (イ) 私立大学連盟—学校法人会計準則(昭42)
- (ロ) 私立大学協会—私立大学経理運営要項(昭42)
- (ハ) 私立短大協会—学校法人会計基準案(昭44)
- (ニ) 私立学校振興会—学校法人の財務諸表作成(案)昭44
- (ホ) 日本会計研究学会—学校法人会計スタディグループによる中間報告、「学校法人会計の基本問題」昭44・昭45
- (ヘ) 文部省臨時私立学校振興方策調査会—「私立学校振興方策の改善につい

て」(答申)昭42

「学校法人の財務基準の調査研究」委員会
学校法人会計基準(昭45)一現在の基準

- (h) 日本公認会計士協会「学校法人の内部統制について」、「学校法人の予算制度について」、「学校法人計算書類作成要綱(案)」以上学校会計委員会報告 昭44

(註5) 前記「私立学校振興方策の改善について」の中で“……私立大学に対する、助成の拡充を図るについて、国民の支持を得るためにも学校経理の合理化、適正化が重要であり、このための財務基準の制定、公認会計士による監査などの適切な措置を講ずる必要がある”と述べている。

II. 学校法人会計基準の概要と問題点

以上述べた学校法人会計の現実から統一的会計基準への指向が高まり、その設定が早急に行なわれる気運が醸成されたことは論理的必然性があるものと考えられる。

さて、学校法人会計基準(以下単に基準と呼ぶ)の設定は凡そ次の3つの目的から行なわれる⁶⁾。

1. 学校法人の財政的維持に向って会計がその機能を有効に果たすための依るべき指針を提供すること。
2. 学校法人の財政の関する情報を適切に理解するための基礎を与えること。
3. 学校法人の合理的かつ適正な会計慣行の発展を促すこと。

今日の学校法人は、その活動内容が複雑多岐にわたり、かつ経営規模も大小さまざまであるので、画一的な基準をすべてに適用することは難点があるであろう。しかし少くとも学校法人の経営実態を正確に把握し、これを一定の計算書類に集約して利害関係者たる当該法人の理事者、評議員、教職員、用務員、学生、父母、同窓生、所轄官庁等におわかりやすく伝達するためには最低必要なものを考える時今回設定を見た基準は、経過的措施によるとしてもすべての法人に適用さるべきであると思われる。

そこで基準の概要につき述べることになるが、すでにこの基準について解説や紹介が行なわれている⁷⁾ので、以下単に項目を掲げてその概要を示すに止め、その中で問題点と思われる事項について若干の私見を被露し大方の批判を仰ぎたいと考える。

(a) 基準の項目

I. 基礎的前提

1. 学校法人
〔公共性〕〔自主性〕〔永続性〕〔予算制度〕
2. 財政上の問題
〔資産の保全と公正な使用〕〔教育・研究と財政の持続的調和〕

II. 一般基準

1. 学校法人会計
〔予算〕〔実算〕〔会計報告〕
2. 会計手続
〔会計単位〕〔取引の認識と測定〕〔永続性〕〔会計期間〕
〔取引の記録〕〔予算と実算との対照〕

III. 資金収支

1. 資金収支計算
2. 収入支出
3. 支払資金残高の一致
4. 区分表示

IV. 基本金

1. 基本金
2. 基本金の内容
3. 基本金の減少

V. 資産

1. 評価の一般原則
2. 減価償却
3. 有価証券の評価
4. 徴収不能引当

VI. 消費収支

1. 消費収支計算
2. 消費支出
3. 消費収入
4. 期間対応
5. 消費支出超過額
6. 消費収入超過額

VII. 計算書類

1. 計算書類の基礎
2. 合目的性
3. 種類
4. 持続性
5. 監査

以上の外、学校法人計算書類記載要領（案）として、1.通則 2.資金収支計算書 3.消費収支計算書 4.貸借対照表の項目毎に説明が付され、また別表 I として計算書類様式が、別表 II として計算書類記載科目説明が為されている。

もっとも上記要領（案）については、昭和45年12月1日付で第2次案としての中間報告がなされ、若干の修正が行なわれている⁸⁾。

(註6) 基準の前文ともいふべき「学校法人会計基準の設定について」の中で述べられている。

(註7) 「学校法人会計基準解説」古川栄一編著 同文館
・「学校法人簿記会計入門」高橋吉之助 村山徳五郎共著 第一法規
・「学校法人会計の理論」同上 著者 国元書房
その他雑誌論文書でかなりの解説がなされている。

(註8) 第1次案に比較すると次の諸点が改められている。

(1) 資金収支計算書支出の部において、費目の後にすべて“支出または支払額”という語で統一し、また収入の部においても同様に費目の後に“収入”という語を加えた。これは資金収支計算科目として他の消費収支計算科目または貸借対照表科目と明瞭に区別するためにつけ加えられたものと考えらる。

(2) 資金収支計算書支出の部にあった徴収不能額が削除された。このことは、かねがね筆者もこの区分に位置づけていることに疑問を持っていたが、今回の修正によりスッキリした気持である。

(3) 学校法人計算書類記載要領（第2次案）では、1.通則の内容が補足されている。

(b) 基準およびその周辺に関わる問題点

(1) 学校法人の主体性を維持するための財務的基礎条件の設定について
学校法人の自主性は、まず設立における特定資産の寄付行為が基礎とな

り、以後その運営に必要な支出とそのための資産入手源およびその額は学校法人が独自に決定する⁹⁾とするのは、大幅に学校法人の主体性を認めたことになるが、周知の如く大学は設立の段階において「大学設置基準」による最低の施設、設備、図書保有量、教員定数等が定められており、このことは私立学校法第25条第1項に「学校法人は、その設置する私立学校に必要な財産を有しなければならない。」とする条文によって必要最小限の規定をもったものと考えられるが、現実にはこの設置基準による最低レベルが実質的に保持され、かつ点検されているかを再度確認する必要がある。

この場合、資産の充実のための借入金相当額に達している場合（たとへば資産総額の $\frac{1}{2}$ を超えるような場合）、収入総額のうち人件費（広義）がかなり高い割合を占める場合（たとへば80%を超えるような場合）その他教育研究の維持存続に支障を来すような財務状況の場合には当該大学の実態を詳細に調査する必要があると考える。

このような観点から、少くとも大学の自主性を確保し、教育研究を担う積極的活動体として十分その機能を発揮させるには、最低の基礎的財務条件の設定が必要であり、これにより大学設置基準を下限としていくつかの checkpoint を設け、財務の一般的状況を診断することが重要である。これは基準の外で考慮すべき問題であろう。

(2) 資金収支計算書の区分表示について

「資金収支計算書は、必要に応じてその内容を適当に区分表示することが出来る¹⁰⁾。」としているが、従来多く見られた「経常部」および「臨時部」の二区分制をとらず、収入支出の対応関係が明確でないことやその機能を支払資金の一会計年度における収支のてん末を表明するに止まる¹¹⁾としていることから、原則的には形態分類とし、例外的に資金収支の目的別、機能別分類表示を副次的に認めている。

しかし私見では、仮にそのような前提を認めるにしても、プロジェクト別収支対応計算を当該資金収支計算書の別表として記載せしめることが是非必要であると思う。

その理由は、学校法人の利害関係者にとって単一会計期間の資金収支を概観するに止まるだけでなく、たとえば建築会計について見ると、校舎建築のための資金の源泉が設備資金収入として自己資金によるか、または借入金収入によるかを明らかにし、さらにその資金がどのような設備投資に振向け

られ、関連経費はどの程度かかっているか等を知る上に極めて重要な理解を助ける資料となるからである。この外大学がそれぞれ固有の伝統と特色を生かして特定のファンドを設定した場合には正にファンド別会計が重要な意味をもつので、このような視点に立てばむしろ目的別機能別分類を第1次的に行ない、それらを期間的に集約して資金収支計算とする方が大学自体の管理的側面から要求されることになるので、いずれにせよ必ず作成することを義務づけるべきである。

(3) 備品、図書の上額基準について

今回の基準では、学校法人が購入した備品や図書について資産として計上すべき最低額につき何らの定めはない。このことは、本来学校法人自体が自主的に決定すべきものであるとするのが大方の意見のようである。

それはともかくとして従来から備品については一定額以上を資産として計上すべしとする一般的な慣行が学校法人に関してはなかったように思われるが、私大協会のやや古い調査⁽¹²⁾では、1単位1万円以上とするものが50%程度を示している。

このことについては、個々の学校法人が全く自由に定めることになれば、資産額、減価償却費、消費収支差額につき差が出て来て同レベルでの比較が出来なくなるので、私大の団体に協議して(弾力的に)定めるなりあるいは公認会計士協会などである程度助言するなどして中合せ事項としてでも統一を考えたら如何かと思つてみる。

また図書については、金額基準もさることながら、それが学術研究の見地から利用価値ないし有用性との関連において考慮すべき要素が強い。さらに寄贈図書の評価や紛失図書の実態把握など図書の現物管理的側面が重要視されようが、この計上額基準についても研究の余地が残されている。

(4) 計算書類の外に学校法人概況報告書の提出を求めることについて
基準では以下の計算書類を要求している。⁽¹³⁾

1. 資金収支計算書
2. 消費収支計算書
3. 貸借対照表
4. 付属明細表
 - ア 基本金明細表
 - イ 固定資産明細表
 - ウ 借入金明細表

これらの計算書類によって学校法人の活動の結果を計数的に把握出来ることになるが、学校法人の利害関係者は、当該法人の会計年度における計数的結果による判断をさらに深く広い見地から理解するため、基本的にはその法人固有の伝統にもとづき、明確な教育目標の下に当該年度においてどのような特色ある教育・研究を行ない、そのための施設備等の充実や経費を支出したか等につき、その年度の一般的教育環境等を背景にして概況的に報告したものがほしいと考える。

このことは恰も現行商法において株主總會へ提出するために商法第 281 条において計算書類と共に営業報告書の作成が義務づけられ、当該企業の営業概況をマクロ的観点から特徴的に記述されていることが利害関係者にとってその企業を理解させるのに役立っていることで判明する如くである。もっともこのことについては、それぞれの学園がコミュニケーションの手段として「学園報」を発行している場合には、上記の内容を盛込んである故不要であるとの考えもあろうが、総体的見地から見て、基準の実施と共に追加することにより、一層計算書類が光彩を放つことになると考えている。この点現在の基準は画竜点睛を欠くのうらみなしとしない。

以上問題点として掲げた 4 点は、基準そのものに内在するものと基準の低位概念としての規則や取扱要領ないし申合せ等を含む弾力的な改訂追加を予想しているのであって、基準作成に心血を注がれた諸委員の立派な成果に対して云々するのではなく、むしろ深甚な敬意を払うと同時にさらにそれをより高い次元に引上げるための一提言である。

上記問題点の外に、より本質的な重要問題として、私学の性格を「高次元の経済費体であるとし、そこにおいては生命の生産が行なわれる場であり、経済的意味での input, output の関連や収益費用のような価値計算を否定し、学校経営はその必要とする設備および人時資源の獲得と維持にあり、実体資本維持のため必要な資金の調達と運用のプロセスを組織的に記録計算して経営判断に適切な資料を提供するにある」と考え、複会計時思考方式のもとに学校法人会計を經常収支勘定と基本会計収支勘定に分けて説明されている土田論文¹⁴⁾は傾聴に十分値するものであろう。

さらに依然として減価償却の可否をめぐる論争も明確な決着がつかず今後の研究に俟たねばならない。このほか徴収不能引当額の見積基準も微妙な問題を内包しており検討がまたれるものであり、また基準による仕訳例示の実

態に即した精選を期待するのも筆者のみではないと思う。

- (註9) 前記基準 I 基礎的前提〔自主性〕1.3.
- (註10) 前記基準IV, 資金収支 4.区分表示
- (註11) 前記古川編著 P. 43-P. 44
- (註12) 私大協会調査資料 (40.11.16) 90校
5 (円以上10校, 1万円以上24校, 3万円以上7校, 5万円以上1校)
- (註13) 前記基準 VII, 3.種類
- (註14) 「会計学理論」および JICPA No. 66「私学の経営と会計」土田三千夫
なお同氏が参考文献として掲げているものは次の通りである。
〔著書〕
Lloyd Morey, University and College Accounting 1930
〔論文〕
Frank, W. B. "College and University Accounting"
Journal of Accountancy March 1925
Wixon & Kell Accountants Handbook Section 25
Oswald Nielsen University Administration in Practice
(日本私大連盟訳)

III. 学校法人会計の監査

私立学校法第35条によれば、その第1項に学校法人の役員として監事2名以上を置くことを決め、必要機関として定めているほか、同法第38条第4項において身分的資格基準を決め、特定の同族関係者の合意による経営専断を防止し、また同法第39条で理事との兼職を禁止するとともに、第66条では監事の職務懈怠に対する罪則規定をおいている。

とくに同法第37条第4項には、監事の職務として次の事項を規定している。

1. 学校法人の財産の状況を監督すること。
2. 理事の業務執行の状況を監査すること。
3. 学校法人の財産の状況又は理事の業務執行の状況について監査した結果不整の点のあることを発見したとき、これを所轄庁または評議員会に報告すること。
4. 前号の報告をするために必要がある時、理事長に対して評議員会の招集を請求すること。
5. 学校法人の財産の状況または理事の業務執行の状況について理事に意見を述べること。

ここで多少の煩しさをおして条文の内容を掲げたのは、監事の職務権限が如何に強大であるかを認識する必要がある、それにも拘らず従来名目的な監査が多く、法人の実態を多面的に検討したものが少くて、いわゆる業務監査はおろか会計監査すら十分行っていないことがむしろ一般的印象であり、結論的には全く定型的文言による報告で終始してきた事実を指摘したかったからである。このことは、商法上の株式会社における監査役の有名無実化、無力化に似ているが、他の非営利法人一般（たとえば社会福祉法人など）にも共通する問題として十分検討される必要があろう。今日では、学校法人活動の多様化、拡大化により、有能な常勤監事を必要とするところも多く、今後の内部監査の充実等と相俟って学校法人としては、有給のすぐれた監事を選任し、業務および会計の整備補強と将来計画の立案などに全力投球出来る人材を求めねばならない。

ところで前述のように昭和42年春に惹起された一連の学園財政破たん事件等により、従来の学校法人の認可基準につき、経営能力の審査をより厳密に行なうことになり、文部当局は昭和42年6月1日「学校法人設立等認可基準の改正について」とする文部省管理局振興局の通達が出た、当該学校法人の利害関係のない独立不羈の第三者たる公認会計士による監査が導入され、簿外負債等の発見につき協力を求められた¹⁵⁾。この外部監査は部分監査ではあるが今日まで継続して行なわれ、大学の学部、学科、大学院等の新增設認可にあたっては、財産目録や会計制度の整備状況等につきCPAの監査証明をつけることになっている。

このことは学校法人に対する会計実践の指導助言が活かされて、会計処理の質的向上をもたらし、学校法人の体質改善を図り、財務状況の解明について社会的信頼性を付与された点大きな意義を認めることが出来る。

ところで昭和45年度より人件費を含む経費補助が国によって行なわれることになり、すでに実施に移されていることは前にも触れたが、これに関しては「日本私学振興財団¹⁶⁾」が窓口となり、法律的には従来の「私学振興法」が発展的解消をとげ、「日本科学振興財団法」となって私学教育の充実向上のため、経営の安定に寄与するために補助金の交付、資金の貸付その他の科学教育に対する援助に必要な業務を総合的かつ効率的に行ない、私学振興を図ることを目的としている¹⁷⁾。

しかしてその第13条において私立学校法の一部改正を行ない、同条第8項

私学の会計と監査

には「私立学校の経常的経費に対する国または地方公共団体の補助金で政令に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（筆者註、今回発表の学校法人会計基準）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」とし、また同条第9項において「前項に規定する学校法人は、所轄庁の定めるところにより、同項の書類の外収支予算書を所轄庁に届け出なければならない。この場合において同項の書類については、所轄庁の指定事項に関する公認会計士または監査法人の監査報告書を添付しなければならない」とあり、学校法人に対する外部監査を制度として義務づけたことは注目すべきであろう。

さらに文部省令第25号（昭45.12.17）によって、私立学校法第59条第9項の規定に基づき、私立学校法施行規則の一部改正が行なわれ、第7条の3が追加されて、計算書類および収支予算書の提出期限が定められたのを始め、文部省告示第300号により、昭和45会計年度の貸借対照表および収支計算書に添付する公認会計士または監査法人の監査報告書に係る事項として、「昭和45年度における当該学校法人の会計制度の運用状況および同年度末における会計制度の整備状況」が文部大臣より指定された。

かくして学校法人に関する法定監査（私学法監査）は、その現状に鑑み段階的に行なうこととされ、昭和47年度から「基準」による全面的監査が実施される運びとなった。これに先立って昭和45.12.1付で文部大臣の諮問機関たる「学校法人の財務基準の調査研究」委員会（座長古川栄一氏）は、数次にわたる研究後、「学校法人会計基準の実施について」とする報告書を文部省管理局長宛に提出し、その基本方針や実施の時期と内容、資産の評価、基本金の決定について有用なコメントを発表している。またすでに公表した「学校法人計算書類記載要項（案）」につき検討を加え、一部修正のうえ第2次案として報告している。

かくて私学法監査に対する外的準備態勢が整えられると共に、学校法人自体にとってもそれに対応する用意を考慮すべき段階に来ているといえよう。これを契機に私学の会計実践が改善され充実して行くことを願うのは私一人ではあるまい。

（註15） 私立学校会計事典 P. 942 井口氏外4名共著

（註16） 法律第69号（昭45.5.18）

（註17） 同上第1条

IV. む す び

以上学校法人の会計と監査につき概略述べてきたが、現状は種類規模の異なる多数の学校法人が存在し、その会計慣行が未だ健全に育成されていない段階では、「基準」の実施に当り慎重な配慮をしなければならないのは勿論である。しかも一般企業会計とは次元の異なる目的をもつ生命の生産、創造の場として考える時、そこには自ら営利企業会計と異なった側面があることと理解しなければならない。

私は、経常費補助が学校法人の教育研究をささえる大きな支柱となる程度まで拡大され、速かに実施されることを訴えると同時に、各学校法人が真に公教育の信託に応えうるような教育体制づくりに意を注ぐ必要があると考える。このことは経常費補助と対応関係にあり、私学の伝統と特色を生かした学園づくりに依存することを銘記すべきであろう。また当局と学校法人の間には十分信頼関係が必要であり、“support, no control”の原則を堅持して、いやしくも人事権や教育内容等に文部省の介入がなされないよう警戒することも必要であるが、このことは前記日本私学振興財団法審議の折、その第34条、第35条をめぐる議論され、衆参両院の付帯決議がなされていることを見守って行くことが大切である。

基準の実施にはさまざまな困難が予想されるが、いつれにしても学校法人自体が主体的積極的に教育研究と取組む姿勢こそ最も重要であり、そのために財務内容の公開を利害関係者に行なって協力を求めることが基本的前提であることを強調したい。

2. How the unequability of international economic development is related to the domestic unequability.
3. Form an estimate of the law.

Accounting and Auditing in School Corporations

Kenzo NAKAGAWA

No generally accepted accounting principles have been established in "school corporation accounting," nor have they in other types of nonprofit corporations.

However, auditing by certified public accountants is now to be enforced on school corporations, since the public subsidies to private schools by the national and local governments are being extended to include a part of the salaries of the staff and the total amount is expected to increase.

The auditing in such a case will be based on the "Standard of School Corporation Accounting" authored by a committee organized under the auspices of the Ministry of Education.

The purpose of this paper is to point out some problems which seem questionable in the "Standard," and to critically review the issues especially related to legal auditing.

Notes on Graphic Methods of Statistical Analysis

Tadashi (Gan) WATANABE