

非営利組織の会計・監査シリーズ (4)

学校法人の会計・監査

公認会計士 おん だ ゆういち 恩田 佑一

1. はじめに

我が国における学校教育において大学・短大の学生の約8割が私立学校に在籍するなど、我が国の学校教育の発展に大きく貢献している。そのため、国は私立学校の振興を重要な政策課題として位置付け、私立学校振興助成法に基づき経常費補助を中心とする助成事業を行っている。

私立学校振興助成法（以下「助成法」）では、経常的経費について補助金の交付を受ける学校法人は学校法人会計基準（昭和46年文部省令第18号）（以下「基準」）に従い会計処理を行い、作成した財務書類と予算書を所轄庁に届け出ること、また、原則として財務計算に関する書類に公認会計士又は監査法人の監査報告書を添付しなければならないとされている。

本稿では学校法人の概要、学校法人の会計・監査について取り上げる。

2. 学校法人とは

(1) 制度の概要

学校法人は、第二次世界大戦後に国立大学設置法と共に制定された私立学校法（以下「私学法」）により創設された非営利法人であり、民法上の財団法人のうち、私立学校を設置・運営する法人である。

(2) 学校法人の設立

学校法人は、寄附行為において、その目的、名称、設置する私立学校の種類、名称等所定の事項を定めた上で、文部科学省令に定められた手続に従って所轄庁の認可を受けて設立される。また、学校法人の認可は、学校の設置認可と同時に行為れ、学校法人はその主たる事務所の所在地において設立の登記をすることによって成立する。

所轄庁は、設置される学校の区分に従って文部科学大臣と都道府県知事に区分される。

学校教育法の区分	設置する学校ごとの区分	所轄
学校法人	① 大学、高等専門学校	文部科学大臣
	② 小学校、中学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、幼稚園	都道府県知事
準学校法人	専修学校、各種学校	都道府県知事

(3) 学校法人の管理・運営

私学法において、以下のように機関設計がされている。

また、学校法人の公共性を高めるために、各役員は配偶者又は3親等以内の親族が1人を超えて含まれてはならないとされている（私学法第38条7項）。

名称	内容
理事会	<ul style="list-style-type: none"> 学校法人は理事5名以上を置かなければならない（私学法第35条1項）。 理事をもって組織する理事会を置く。理事会は学校法人の業務を決し、理事の業務の執行を監督する（私学法第36条1項、2項）。
理事長	理事長は学校法人を代表し、その業務を総理する（私学法第37条）
評議員会	<ul style="list-style-type: none"> 理事長は予算、借入金及び重要な資産の処分に関する事項、事業計画、寄附行為の変更、合併、解散等の重要事項についてはあらかじめ評議員会の意見を聴かなければならない（私学法第42条1項）。 評議員数は理事の2倍を超える数が必要である（私学法第41条2項）。
監事	<ul style="list-style-type: none"> 監事は、学校法人の業務及び財産の状況を監査する（私学法第37条3項）。 2人以上の監事を置かなければならない（私学法第35条1項）。

(4) 学校法人の解散

学校法人が解散した場合、残余財産は合併、破産による解散である場合を除き、学校法人その他教育の事業を行うものうちから寄附行為の定めたものに帰属する。また、寄附行為に定めがない場合や処分しきれない財産がある場合は、その財産は国庫に帰属し、国は教育のために使用するとされ、一度教育のために寄附された財産は永続的に教育の事業に供されるように配慮されている（私学法第51条）。

3. 学校法人会計基準の概要

私立学校は、それぞれの建学の精神に基づく教育研究活動を、将来にわたり継続的に実施していくことが求められている。このことから、その会計処理についても、主に営利を目的とする企業等とは異なり、長期的視点から継続的な運営を可能にすることを前提とした収支の均衡が図られているかどうかを把握することが求められるという特性を有している（「学校法人会計基準の在り方について報告書」平成25年1月31日 学校法人会計基準の在り方に関する検討会）。

わが国で学校法人に関する会計処理や計算書類について規定している基準は学校法人会計基準のみであり、学校法人会計とは学校法人会計基準に準拠した会計であるといえる。

助成法は、経常的経費について補助金の交付を受ける学校法人は、基準に従い、会計処理を行い、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するとともに、当該書類と収支予算書を所轄庁に届け出なければならないと定めている（助成法 第14条1項、2項）。また、後述するが、このような学校法人は一定の場合を除き、所轄庁に提出する財務計算に関する書類に公認会計士又は監査法人の監査報告書を添付することとされている（助成法 第14条3項）。そして、基準のほか、文部科学省から発出される通知や日本公認会計士協会の学校法人委員会が公表する実務指針、研究報告等によって学校法人の会計実務が行われている。

また、私学法では毎会計年度終了後2か月以内に財産目録、貸借対照表、収支計算書及び事業報告書の作成が求められており、これらの書類と監事の監査報告書について各事務所に備えおくこと、私立学校に在学する者その他の利害関係人からの請求があった場合には、正当な理由がある場合を除いて、これを閲覧に供しなければならない

らなるとされている（私学法第47条1項、2項）。

4. 学校法人が作成しなければならない計算書類

(1) 計算書類の全体像

基準により作成が求められている計算書類は下表の通りである。総額表示が原則であること、1円単位の表示が原則であることに留意する必要がある。また、基準において、別表として各書類の様式が示されている。

基本となる表	附属する内訳表等
資金収支計算書	資金収支内訳表 人件費支出内訳表 活動区分資金収支計算書（*1）
事業活動収支計算書	事業活動収支内訳表
貸借対照表	固定資産明細表 借入金明細表 基本金明細表

（*1）知事所轄法人は作成を省略することができる。

(2) 予算の重視

基準で作成が求められている計算書類のうち、資金収支計算書・事業活動収支計算書は予算と実績を比較する様式であり、予算の執行状況が表示される。学校法人の維持、存続、安定を確保するために収支の均衡を事前に計画し、法人の運営は予算に基づいて行われなければならないことから、学校法人においては予算が重視される。

(3) 資金収支計算書

資金収支計算書は、当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容を明らかにすること、当該会計年度における支払資金（現金及びいつでも引き出すことができる預貯金）の収入及び支出のてん末を明らかにする目的で作成する（基準第6条）。支払資金は貸借対照表の流動資産に計上される現金預金の残高と考えられることから、資金収支計算書は1会計年度の現金預金の増減を示すものと理解することができる。

なお、資金収支計算書の様式を要約して大科目のみで示すと、下表の通りである。

資金収支計算書

年 月 日から
年 月 日まで

(単位 円)

収入の部			
科目	予算	決算	差異
学生生徒等納付金収入			
手数料収入			
寄付金収入			
補助金収入			
資産売却収入			
付随事業・収益事業収入			
受取利息・配当金収入			
雑収入			
借入金等収入			
前受金収入			
その他の収入			
資金収入調整勘定	△	△	
前年度繰越支払資金			
収入の部合計			
支出の部			
科目	予算	決算	差異
人件費支出			
教育研究経費支出			
管理経費支出			
借入金等利息支出			
借入金等返済支出			
施設関係支出			
設備関係支出			
資産運用支出			
その他の支出			
[予備費]	()		
資金支出調整勘定	△	△	
翌年度繰越支払資金			
支出の部合計			

また、資金収支計算書をもとに活動区分資金収支計算書を作成する必要がある。活動区分資金収支計算書は資金収支計算書に記載される資金収入及び資金支出の決算の額を教育活動、施設整備等活動、その他の活動に区分して記載する計算書である（基準第14条の2）。

(4) 事業活動収支計算書

事業活動収支計算書における事業活動収入は当該会計年度の学校法人の負債とならない収入をもって計算され、事業活動支出は当該会計年度において消費する資産の取得価額及び当該会計年度における用益の対価に基づいて計算される。また、事業活動収支の計算は教育活動、教育活動以外の経常的な活動、その他活動ごとに事業活動収入と事業活動支出を対照して行い、その残額から基本金組入額を控除して行う（基準第16条）。

事業活動収支計算書は、当該会計年度の教育活動、教育活動以外の経常的な活動、その他活動に対応する事業活動収入及び事業活動支出の内容を明らかにすること、基本金組入額を控除した当該会計年度における諸活動に対応する全ての事業活動収入及び事業活動支出の均衡の状態を明らかにする目的で作成される（基準第15条）。ここで、均衡の状態とは、事業活動収入合計と事業活動支出合計額及び基本金組入額の合計が一致していることをいう。このような計算を行うのは、学校法人は施設設備の取替えや更新の財源を基本的に自前で調達する必要があることから、教育研究活動を将来的に継続していくために必要な資金を基本金として自己資金で確実に確保できるようにすることが求められているためである。

なお、事業活動収支計算書の様式を要約して大科目のみで示すと、下表の通りである。

事業活動収支計算書

年 月 日から
年 月 日まで

(単位 円)

教育活動収支	事業活動収入の部	科目	予算	決算	差異
		学生生徒等納付金 手数料 寄付金 経常費等補助金 付随事業収入 雑収入 教育活動収入計			
教育活動収支	事業活動支出の部	科目	予算	決算	差異
		人件費 教育研究経費 管理経費 徴収不能額等 教育活動支出計			
教育活動収支差額					
教育活動外収支	事業活動収入の部	科目	予算	決算	差異
		受取利息・配当金 その他の教育活動外収入 教育活動外収入計			
教育活動外収支	事業活動支出の部	科目	予算	決算	差異
		借入金等利息 その他の教育活動外支出 教育活動外支出計			
教育活動外収支差額					
経常収支差額					
特別収支	事業活動収入の部	科目	予算	決算	差異
		資産売却差額 その他の特別収入 特別収入計			
特別収支	事業活動支出の部	科目	予算	決算	差異
		資産処分差額 その他の特別支出 特別支出計			
特別収支差額					
[予備費]			()		
基本金組入前当年度収支差額					
基本金組入額合計			△	△	
当年度収支差額					
前年度繰越収支差額					
基本金取崩額					
翌年度繰越収支差額					
(参考)					
事業活動収入計					
事業活動支出計					

(5) 部門別収支の開示

部門別の経営状況を的確に把握するために資金収支内訳表、人件費支出内訳表及び事業活動収支内訳表の作成が求められる。これらの内訳表は学校法人部門、各学校、研究所、各病院、農場、演習林その他研究所や各病院と同程度の規模を有する各施設といった部門ごとに記載する必要がある。また、資金収支内訳表、人件費支出内訳表では、2以上の学部を置く大学は学部ごとに細分する等、さらに細分して記載する必要がある。

(6) 貸借対照表

貸借対照表は資産の部、負債の部及び純資産の部を設

け、資産、負債及び純資産の科目ごとに、当該会計年度末の額を前会計年度末の額と対比して記載される（基準第32条）。

なお、貸借対照表の様式を要約して示すと以下の通りである。流動・固定の区分はいわゆるワンイヤールールによって行われるが、流動・固定の配列は固定性配列法に基づき固定資産、流動資産等の順に表示される。

なお、特定資産とは使途が特定された預金等をいい、第2号基本金の組入対象となる金銭その他の資産である第2号基本金引当特定資産や将来の退職金の支払いに充てるための退職給与引当特定資産等が該当する。

貸借対照表			
年 月 日			
(単位 円)			
資産の部			
科 目	本年度末	前年度末	増減
固定資産			
有形固定資産			
土地			
建物			
. . .			
特定資産			
第2号基本金引当特定資産			
××引当特定資産			
. . .			
その他の固定資産			
借地権			
. . .			
流動資産			
現金預金			
未収入金			
. . .			
資産の部合計			
負債の部			
科 目	本年度末	前年度末	増減
固定負債			
長期借入金			
. . .			
流動負債			
短期借入金			
. . .			
負債の部合計			
純資産の部			
科 目	本年度末	前年度末	増減
基本金			
第1号基本金			
第2号基本金			
第3号基本金			
第4号基本金			
繰越収支差額			
翌年度繰越収支差額			
純資産の部合計			
負債及び純資産の部合計			

5. 学校法人会計の特徴

(1) 主要な会計処理基準

本項では、学校法人会計の特徴的な会計処理を解説する。なお、基本金は後述する。

摘要	内容
減価償却	<ul style="list-style-type: none"> ・基準第26条2項に定額法を適用する旨が規定されており、償却方法を選択する余地はない。 ・期中に取得した固定資産の減価償却費は月数按分のほか、重要性が無い場合は、年額の1/2を計上する等の簡便的な取扱いが認められている。 ・機器備品のグループ償却が認められており、同一耐用年数のものをグループ化し、耐用年数の最終年度に一括除却処理することが認められている。
図書の資産計上	長期間にわたって保存、使用することが予定される図書は、取得価額の多寡に係らず有形固定資産に計上される。また、減価償却は必要ないとされている。
退職給与引当金	退職給与規定等に基づいて算出した退職金の期末要支給額の100%を退職給与引当金として計上する。 <ul style="list-style-type: none"> ・公益財団法人私立大学退職金財団に加入している場合は、期末要支給額に掛金の累積額と交付金の累積額を調整する。 ・事前積立方式を採用している私学退職金団体に加入している場合は、期末要支給額から交付金の額を控除する。
徴収不能引当金	金銭債権について、徴収不能の恐れがある場合には、当該徴収不能見込額を徴収不能引当金に繰り入れる（基準第28条）。
有価証券の評価減	取得価額と比較してその時価が著しく低くなった場合にはその回復が可能と認められるときを除き、時価によって評価する（基準第27条）。
リース取引	ファイナンス・リース取引は通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行う。ただし、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下の所有権移転外ファイナンス・リース取引は通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うことができる。
ソフトウェア	ソフトウェアはその使用により将来の収入獲得又は支出削減が確実であると見込まれる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した支出額を資産として計上する。
消費税	原則として税込処理によって処理する。
その他	基準では以下の項目については規定がないため、学校法人会計では適用されない。 <ul style="list-style-type: none"> ・固定資産の減損会計 ・金融商品の時価評価 ・デリバティブの時価評価 ・資産除去債務 ・過年度遡及修正

(2) 基本金

基本金とは、学校法人がその諸活動の計画に基づき必要な資産を継続に保持するために維持すべきものとして、その事業活動収入のうちから組入れた金額をいう（基準第29条）。

基本金は第1号基本金から第4号基本金があり、その内容は以下の通りである。

① 第1号基本金

学校法人が設立当初に取得した固定資産で教育の用に供されるものの価額又は新たな学校の設置若しくは既設の学校の規模の拡大若しくは教育の充実向上のために取

得した固定資産の価額（基準第30条1項1号）。

② 第2号基本金

学校法人が新たな学校の設置や既設の学校の規模の拡大等のために将来取得する固定資産の取得に充てる金銭その他の資産の額（基準第30条1項2号）。

③ 第3号基本金

基金として継続的に保持し、かつ、運用する金銭その他の資産の額（基準第30条1項3号）。

ここで、第2号基本金と第3号基本金の組入れは固定資産の取得や基金の設定に関する基本金組入計画に従っ

て行う必要がある。この計画は理事会等の決議が必要であり、当該計画表は基本金明細表の付表として添付される。

④ 第4号基本金

恒常的に保持すべき資金として別に文部科学大臣の定める額（基準第30条1項4号）であり、以下のように計算される。

前年度の事業活動収支計算書における以下の決算額の合計(A)を12で除した額
 (A) = 人件費－退職給与引当金繰入額又は退職金
 ＋教育研究経費－減価償却額
 ＋管理経費－減価償却額
 ＋借入金等利息

なお、第4号基本金に相当する資産は現金預金等が保有されていると想定されるため、仮に保有されていない場合はその旨と対応策を注記する必要がある。

⑤ 基本金と対応する資産の関係

それぞれの基本金と対応する資産の関係は以下の通りである。

基本金の種類	対応する資産
第1号基本金	教育の用に供する有形固定資産と無形固定資産（取得価額）
第2号基本金	第2号基本金引当特定資産
第3号基本金	第3号基本金引当特定資産
第4号基本金	恒常的に保持すべき資金

6. 貸借対照表に注記すべき事項

基準34条で以下の注記が求められている。これらは該当がない場合であっても項目を省略することはできない。

- ▶重要な会計方針（*1）
- ▶重要な会計方針の変更等
- ▶減価償却額の累計額の合計額
- ▶徴収不能引当金の額の合計額
- ▶担保に供されている資産の種類及び額
- ▶翌会計年度以降の会計年度において基本金への組入れを行うこととなる金額
- ▶当該会計年度の末日において第4号基本金に相当する資金を有していない場合のその旨と対策
- ▶その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項（*2）

（*1）重要な会計方針は、例えば以下のような事項を記載する。

(1) 引当金の計上基準

- ① 徴収不能引当金
- ② 退職給与引当金等の引当金
- (2) その他の重要な会計方針
 - ① 有価証券の評価基準及び評価方法
 - ② たな卸資産の評価基準及び評価方法
 - ③ 外貨建資産・負債等の本邦通貨への換算基準
 - ④ 預り金その他経過項目に係る収支の表示方法
 - ⑤ 食堂その他教育研究活動に付随する活動に係る収支の表示方法

（*2）その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項は例えば以下のような事項を記載する。

- ▶有価証券の時価情報（総括表、明細表）
- ▶デリバティブ取引
- ▶学校法人の出資による会社に係る事項
- ▶主な外貨建て資産・負債
- ▶偶発債務
- ▶通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行っている所有権移転外ファイナンス・リース取引
- ▶純額で表示した補助活動に係る収支
- ▶関連当事者との取引
- ▶後発事象
- ▶学校法人間の財務取引

7. 収益事業と学校法人の税務

(1) 私立学校法上の収益事業

学校法人は設置する私立学校の教育に支障のない限り、その収益を私立学校の経営に充てるため、収益を目的とする事業を行うことができる（私学法第26条1項）。学校法人が実施可能な収益事業として、不動産業等の18の業種が文部科学省告示第141号で定められている。学校法人で行う収益事業は、事業の経営が学校教育に支障のないものでなければならず、規模が学校に比較して大きすぎるものなどは認められない。

収益事業は学校法人会計から区分経理され、会計処理や計算書類の作成は、一般に公正妥当と認められる企業会計の原則に従って行われる（基準第3条）。

(2) 法人税法上の収益事業

学校法人において、法人税は非課税であるが、法人税法上の収益事業に該当した場合は課税対象となる。

法人税法上の収益事業は販売業、製造業その他政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものといい、物品販売業等の34業種が定められている。

8. 学校法人の監査

(1) 私立学校振興助成法に基づく会計監査

経常的経費について補助金の交付を受ける学校法人は、補助金の額が寡少（補助金の額が1,000万円未満）であって、所轄庁の認可を受けたときを除き、所轄庁に提出する財務計算に関する書類に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（助成法第14条3項）。なお、当該監査上の取扱いについては、学校法人委員会実務指針第36号にて整理されている。

① 会計監査の対象

文部科学大臣所轄の学校法人の会計監査において、対象となる計算書類は以下の通りである。

- 資金収支計算書（人件費支出内訳表を含む）
- 事業活動収支計算書
- 貸借対照表（固定資産明細表、借入金明細表、基本金明細表を含む）

なお、都道府県知事所轄法人については、都道府県ごとに告示・通知等により監査対象が指定されている。

② 会計監査の規模

日本公認会計士協会の平成27年度の監査実施状況調査によると、監査が実施されている学校法人数は5,467法人（内文科省所轄法人641、知事所轄法人（高校・中学・小学校法人）804、知事所轄法人（幼稚園法人）4,022）である。また、1法人当たりの監査報酬は低いものの、監査報酬の総額や監査時間数の合計といった学校法人監査の全体の規模は金融商品取引法監査、会社法監査に次ぐ規模を誇っている。

(2) 財産目録の監査

学校法人の新設や学部の新設等により、所轄庁へ寄付行為の変更を申請する場合、当該寄附行為等の認可申請にあたっては、「学校法人の寄附行為等の認可申請に係る書類の様式等」（平成6年7月20日 文部省告示第117号）に基づく公認会計士の監査が求められている。なお、当該監査上の取扱いについては、学校法人委員会実務指針第40号にて整理されている。

6. おわりに

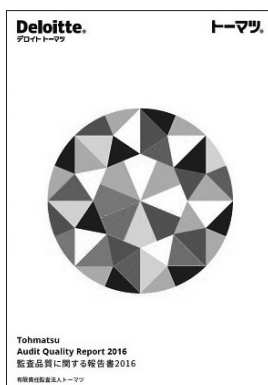
基準制定以来40年程度が経過し、少子化や国の財政赤字の深刻化等、私立学校を取り巻く経営環境は変化しており、学校法人の経営状態について、社会にわかりやすく説明するニーズが高まっている。このようなニーズに応えるために平成25年4月に学校法人会計基準が改正され、経常的な収支と臨時的な収支が区分して開示される等、計算書類から得られる情報の精度が向上している。

学校法人において、基準に準拠して適切な会計処理を行い、計算書類を外部の利害関係者に開示することの重要性は高まることはあっても低くなることはない。適切な会計処理やディスクロージャーを通じた説明責任を常に果たしていくことが重要である。

次回以降はパブリックセクター・ヘルスケア事業部に所属する公認会計士が生協や医療法人等の会計基準や監査制度を具体的に解説する予定である。

以上

Tohmatsu Audit Quality Report 2016 ~監査品質に関する報告書2016~ 発行のご案内



有限責任監査法人トーマツを取り巻く状況をあらためて俯瞰し、これまで以上にトーマツの監査品質について、社会に発信し、理解促進に努める必要があると考えています。

そこで、トーマツの目指す高品質な監査とそのための取り組みを中心に取りまとめた「Tohmatsu Audit Quality Report 2016~監査品質に関する報告書2016~」を発行しましたので、是非、ご覧ください。

なお、当該Reportは、Webサイトにも掲載しています。

<http://www.deloitte.com/jp/audit-quality2016>



お問合せ先 有限責任監査法人トーマツ 広報 audit-pr@tohmatu.co.jp