

会計監査タスクフォースチーム 報 告

国立大学法人等監事協議会
会計監査タスクフォースチーム
平成19年11月28日

国立大学法人等監事協議会会計監査タスクフォースチーム委員名簿

委員長	たか はし せい いち 高 橋 誠 一	国立大学法人熊本大学監事
委員	たけ がわ ひる ゆき 竹 川 博 之	国立大学法人帯広畜産大学監事
委員	うす た まさ ろう 臼 田 雅 郎	国立大学法人秋田大学監事
委員	すみ た ふえ お 住 田 笛 雄	国立大学法人一橋大学監事
委員	き うち のり はる 木 内 徳 治	国立大学法人埼玉大学監事
委員	ゆ もと ひで ゆき 湯 本 秀 之	国立大学法人名古屋大学監事
委員	よし た ちか くに 吉 田 周 邦	国立大学法人大阪大学監事
委員	いま おか やす ひこ 今 岡 康 彦	国立大学法人島根大学監事
委員	いわ み とし ゆき 石 見 敏 行	国立大学法人熊本大学監事
委員	すず き きよし 鈴 木 清	情報・システム研究機構監事
前委員	あか ぎ とし かず 赤 木 利 和	国立大学法人岡山大学監事 (平成19年3月退任)

平成19年11月28日(火) 於学士会館
国立大学法人等監事協議会第4回年次総会
会計監査タスクフォースチーム報告：「現行会計基準の問題点」

委員長 高橋 誠一

はじめに：

ただいまより会計監査タスクフォースチームの最終報告を報告させていただきたいと存じますが、本題に入ります前にこの報告に関連する下記の3項目につき事実の認識を兼ねお礼と報告をさせていただきます。：

1. タスクフォースチームの基本的視点について：
2. 昨年春に実施した「会計制度等に関するアンケート集計結果」について：
3. 「中間報告」に関する皆様からのコメントについて：

1. タスクフォースチームの基本的視点について：

平成17年12月の年次総会において発足いたしました3タスクフォースチームの委員長は、翌年の1月27日に東京において初会合を行い、我々の仕事の基本的視点につき、概ね次のような合意をとりまとめました。

「平成16年4月1日にスタートした国立大学法人において、文部科学大臣により任命された監事が、最終的なステーク・ホルダーである国民への説明責任を果たすために、厳正かつ独立した立場から、経済性・合理性・有効性の観点をふくめて各国立大学を評価し、その所見を学長または文部科学大臣に申し述べる立場にある唯一の存在であることは、国立大学法人法により明確である。

我々の三つのタスクフォースチームの創設は、監事が国立大学法人法本来の趣旨に則って建設的な役割を果たすための、諸々のチェック・ポイントの設定ならびに見解の表明を行うことを目標とするが、これにより適切な任務遂行の環境が醸成されることを願うものである。

我々は、国立大学の風土・カルチャーが世間一般の見方からすれば特異な世界であることを十分に認識するものであるが、それだけに適正な監事活動が、国立大学法人法の本来の狙いである「法人化」にとって少しでも有意義な刺激となることを願うものである。」

我々のタスクフォースチームは、この合意を土台として「法人化」にとって少しでも有意義な刺激となる」ことを念頭に検討を進めました。法人化の本質をできるだけ簡明直截に表現すれば、それは「法人として未来に挑戦する」ということではないか、すなわち、将来ビジョンを実現するために未来に挑戦し、その過程において主体性・自立性・多様性(個性化)・合理性・自己責任意識・活性化等が法人の風土・カルチャーとなって行くことなのではないかと思われまます。これは適切な経営力によって実現されるものですが、現状では国立大学法人は、運営されてはいるが経営は存在しないとの指摘がなされています。このため、我々のタスクフォースチームは、現行の国立大学法人の財務会計システムが、法人の経営にとって有効に機能するものであるのかどうか、また、そのためにはどのような改善を図ることが望ましいのかを基本的視点として、諸々の制約条件のなかで以下の報告書をまとめ上げました。

我々の仕事の評価は、当然のこととして皆さんに委ねることになりますが、今後続く活動の一里塚になることを願っております。

2. 昨年春に実施した「会計制度等に関するアンケート集計結果」について：
昨年中間報告に添付いたしました「アンケート調査の結果報告」を再度ここに添付いたしました。その理由はここに示されている情報について、あらためて見直してみる値打ちがあるのではないかとのことです。この調査では結果がグループ化し2極化あるいは3極化という格好で均衡しているように見受けられますが、現時点でこのような調査を仮に行ったとしました場合に、同じような結果となるのか、または変化が見られるのか興味のあるところです。
3. 「中間報告」に関する皆様からのコメントについて：
これも各支部から、いろいろの興味深いコメントを数多くいただき大変感謝しております。議論の濃密さの度合いは、支部間で多少のばらつきはあったように思われますが、我々もあらためていろいろの問題点をそれなりに認識させていただいたという感触を得ました。殊に特記すべきは、会計の専門家同志でも問題の認識・処理の方法については微妙なニュアンスの差があり得るということであり、それを知り得たのは収穫でありました。
あらためてお礼を申し上げますとともに、このエネルギーが良い方向に結集されることを期待したいと思います。

本論： 現行の財務会計システム全体図・会計原則の遵守の問題・

現行財務諸表の問題点等について

1. 現行の国立大学法人の財務会計システムは、官庁会計と企業会計の折衷案ともいえるものであるだけに、その全体と部分の関係を適切に把握することは大変に難しい仕事であります。これからの諸議論のベースとなる舞台をご理解いただくため、敢えて試験的にその概要を紹介します。

附属資料1.(P.15)に、現行財務会計システムにおける収入・支出と貸借対照表・損益計算書の関係が、図で示してあります。

この図で「収入」と「支出」の大枠で囲まれた二つのスペースが現在の国立大学法人会計の中心部分であり、この二つのスペースから企業会計に準ずる貸借対照表の「資産」、「負債」、「資本」、ならびに損益計算書の「収益」、「費用」のインプットが行われる訳です。

この図のなかで赤字ならびに青字で表現された部分が特有の部分であり、これからの議論がからんでくる部分であります。ここでは詳細の説明は省くこととします。

ただここでひとつだけ指摘しておきたいことは、「執行データ集計整理」-「財源特定」-「収益化資料作成」-「収益化」、ならびに「資産登録」-「資産データ抽出」-「財源特定」の二つの事務処理の流れが、その部分部分で煩雑な事務負担を要求することであり、同時に部外者（直接の担当者以外の）による財務会計に対する理解を困難なものにしているという事実であります。

また、これらの事項が後述する減価償却の「基準」ならびに収益化の「基準」が要求する事務処理のルールであり、財源主義の考え方もこれらに深く関わっているのです。

2. 会計原則の遵守の問題

国立大学法人会計基準には一般原則として以下の7つの原則が挙げられていますが、これらの原則が客観的に守られているのかがどうか、以下の「現行会計基準の問題点」において、我々の議論のベースとなります。

7つの一般原則とは（第1）真実性の原則、（第2）正規の簿記の原則、（第3）明瞭性の原則、（第4）重要性の原則、（第5）資本取引・損益取引区分の原則、（第6）継続性の原則、（第7）保守主義の原則、であります。

3. 現行会計基準の問題点

- （1）現行の国立大学法人の財務諸表は、その難解さ故にコミュニケーションならびに経営の手段として利用されているのかどうか？ そのための方策はあるのでしょうか？
- （2）理解を困難にする理由は、国立大学法人会計における二つの基本コンセプトの存在にあるのではないのでしょうか？ 二つの基本コンセプトとは、減価償却に関する「基準」と収益化に関する「基準」であります。この二つの組み合わせとからくりを正常な論理でクリアーに説明できるのでしょうか？ 現行会計基準の「明瞭性

の原則 は本質的に満たされていると言えるのでしょうか？疑問を感じるどころであります。

- (3) 更に 財源至上主義、これがこの二つのコンセプトの背後にあるのではないのでしょうか？そしてこのことが事務処理の煩雑さを生み出し、また、その産物である財務諸表をより一層判りづらいものにしてはいないのでしょうか？
- (4) 人的資源の浪費の問題が新しく発生している懸念があります。財務諸表関係の事務処理は法人化以前には存在しなかった作業であります。限られた人的資源が、コミュニケーションならびに経営の手段として、十分に利用されていない財務諸表作成のために費やされるとすれば、疑問の念を禁じ得ないのです。
- (5) 財源至上主義 は、結果的に法人化以前の風土・カルチャを温存する格好となり、発生主義の本質である発想・姿勢（例えば 損益計算書を中核とする予算制度の構築、複数年度の経営計画の導入、権限と責任の明確化による近代的な業務分担の創出、P D C Aの組織的な定着等々）が、法人化後の風土・カルチャとして定着し難い環境を創出しているのではないかと懸念されます。

以上の如き事項を問題認識の出発点として、現行会計基準と関係の深い項目を4つの分野に絞り込んで、我々が勉強し検討しました結果を報告します。

- 4つの分野とは
1. 現行会計基準の問題点（詳論）
 2. 情報開示・コミュニケーションの手段としての現行財務諸表
 3. 附属病院のセグメント情報について
 4. 現行会計基準がもたらす事務負担の問題

であります。

項目 1 . 現行会計基準の問題点 (詳論) (附属資料 2 . 参照)

この項目は A . と B . の 2 点に整理できます。

A . は収益の総額表示の必要性についての問題点であります。

また、B . は減価償却についての問題点であります。

参考資料として、P. 1 6 の附属資料 2 . をご覧ください。

この図式で減価償却の方法は 3 通りであります。それは損益内処理の通常の減価償却、同じく損益内処理の損益ニュートラル方式、それから損益外処理であります。

A . 収益の総額表示の必要性について

A - 1 . 現行会計基準によれば、経常費に充当する財源 (授業料、運営費交付金等) により固定資産を取得した場合に、その期の授業料、運営費交付金等の収益計上金額は、当該固定資産に充当した分だけ減額されて計上されます。即ち、非償却資産の取得については、資本剰余金に充当されるものであるため、また、償却資産の取得については、その分だけ収益が繰り延べられるため、年間の授業料収益及び運営費交付金収益の総額が、損益計算書上において示されません。資金の用途が経常的な経費であれ、固定資産の取得であれ、授業料、運営費交付金等が収益であることに変わりはないので、このように用途によって収益そのものの額を変化させることは、明瞭性の原則に反する会計処理ではないかと考えます。

A - 2 . 英米の高等教育機関では、政府の財政支援及び補助金は経常的活動に対するもので使途制限がない場合は、受け入れ時に全額収益認識が行われます。また、日本の私立大学でも同様です。他の機関との比較の観点からも、現行会計基準の処理は独特なものであり、国民の理解が得にくいのではないかと危惧されます。

A - 3 . 収入となった授業料や運営費交付金は、その全額を収益として認識する必要性があると考えます。したがって、損益計算書における授業料収益、運営費交付金収益等は、固定資産の取得に係るものを含め、一会計期間に実現した収益を総額で表示することが適当ではないかと考えます。

A - 4 . 現行会計基準では、繰り延べた授業料、運営費交付金等は、これによって取得した償却資産の減価償却費相当額として各年度に収益化されます。こうした措置は、減価償却について財務諸表上損益に影響させないという損益ニュートラル方式が採られていることと関連しています。現行会計基準が、償却資産取得額に対応する財源の収益化につき、今後とも損益ニュートラル方式を採用し続ける必要があるとするならば、A - 3 . による措置を取るとともに、償却資産の取得分についてはその収益の控除項目として、例えば「資産見返運営費交付金繰入額」(運営費交付金収益の控除科目) 「資産見返授業料繰入額」(授業料収益の控除科目) という勘定科目を借記し、相手勘定として「資産見返運営費交付金等」(固定負債) という勘定科目を貸記するような会計処理を採用して、総額表示した運営費交付金収益、授業料収

益から上記の繰入額を差し引く形で表示してはどうかと思われます。また、非償却資産の取得分については、収益の控除項目として、例えば、「資本剰余金振替額（運営費交付金）」及び「資本剰余金振替額（授業料）」というような勘定科目を借記し、相手勘定として「資本剰余金」という勘定科目を貸記するような会計処理を採用して、総額表示した運営費交付金収益、授業料収益から上記の振替額を差し引く形で表示してはどうかと思われます。

A - 5 . なお、寄付金については、国の時代から引き継いだ現金預金を含めて、寄付金債務として繰り越し処理をしていますが、寄付金は寄付者による用途制限がついているとはいえ、用途範囲も広く、法人の自由裁量の余地が大きいので、その実態は「債務」というよりは「収益」に近いものとするのが自然です。したがって、過年度の寄付金債務を過年度損益修正益として臨時利益に計上するとともに、当年度の寄付金収入も損益計算書上、「寄付金収益」として総額表示することとしてはどうかと思われます。また、寄付金として継続して繰り越して使用できるようにするために、寄付金のうち資産として保有している金額を注記する等により、国庫へ返還しない金額であることを明示してはどうかと考えます。

B . 減価償却について

B - 1 . 減価償却費による固定資産の費用化については、運営費交付金等を財源とした固定資産については、損益均衡（ニュートラル）の処理が採用されており、また、出資、施設整備費及び目的積立金のような資本費に充当される財源により取得した固定資産の減価償却については、損益外減価償却の取り扱いがなされています。

B - 2 . 即ち、現行会計基準によれば、経常費に充当する財源（授業料、運営費交付金）により固定資産を取得した場合に、授業料収益及び運営費交付金収益の計上は、当該固定資産取得に充当した分だけ減額され、償却資産については収益が繰り延べられます。あわせて、繰り延べられた収益は、当該固定資産の減価償却に該当する金額が、将来収益化されるため、減価償却については、財務諸表上損益に影響がないこととなります。これは、A - 1 . 及びA - 4 . で述べたとおりです。

B - 3 . また、出資、施設整備費及び目的積立金のような資本費に充当される財源により取得した固定資産の減価償却費については、損益計算書に計上することなく、その累計額を貸借対照表上で資本剰余金のマイナスとして処理します（なお、当該年度分については、国立大学法人業務実施コスト計算書に計上されます。）。この方法によって、資本費に係る財源による固定資産から発生する減価償却費についても、財務諸表上損益に影響がないこととなります。

B - 4 . このように、現行会計基準では、減価償却費が財務諸表上損益に影響を及ぼさないような仕組みが取り入れられています。しかし、企業会計原則の一般原則である資本取引・損益取引区分の原則から判断すると、固定資産の減価償却費計上は、そ

の財源が何であれ損益取引であり、損益計算書に計上されるべきであります。減価償却費を損益計算書に計上しないB - 3 . のような処理の仕方は、資本取引・損益取引区分の原則からは論理的な説明ができません。また、国立大学法人において、出資、施設整備費等によって取得された固定資産の減価償却費は、これ以外の減価償却費に比して多額なものとなっていますが、この固定資産の費用化額を損益計算書に明示しないことは、明瞭性の原則に反するのではないかと考えられるばかりでなく、損益計算においてこのコストが認識されないことによって、法人全体の固定資産についての価値の減少が、コストとして財務諸表の利用者に正しく伝達されないおそれを生じさせるように思われます。さらに、世界標準の考え方から離れているため、世界の高等教育機関との比較ができにくい要因ともなると考えられます。

B - 5 . したがって、資本費に係る財源による固定資産から発生する減価償却費も損益計算書に計上する必要があると考えます。

資本剰余金のマイナス処理をする根拠は、固定資産の価値の減少が生じても、そのコストは将来的に国により補填されるから、損益計算書において当該年度の国立大学法人が負担すべき損失として計上する必要はなく、資本の部に当該損失額を計上するものと考えられます。

しかしながら、固定資産価値の減少は、事実として国立大学法人において毎年恒常的に発生しており、それを損益計算書に表示することは、一般に公正妥当な会計基準の基準に照らしても、通常取り扱いであると考えます。

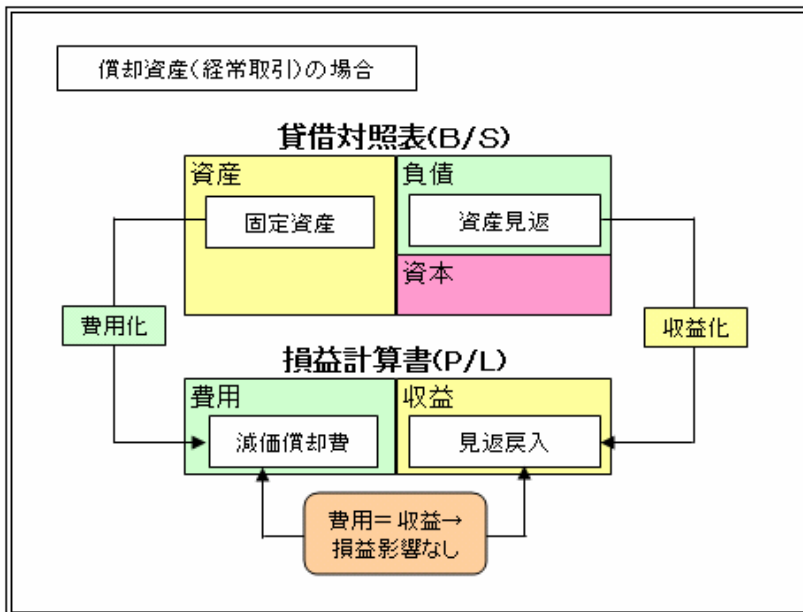
また、将来における国の補助を前提として資本補填を予定する金額を表示するために、資本剰余金のマイナス処理をする必要性があるのであれば、現行の損益計算書の純利益の後に損益外減価償却費を計上し、同額を資本剰余金に振り替える財務諸表の表示形式を採用することで、明瞭性の原則の要請に応えることができると考えます。

例示： 損益計算書

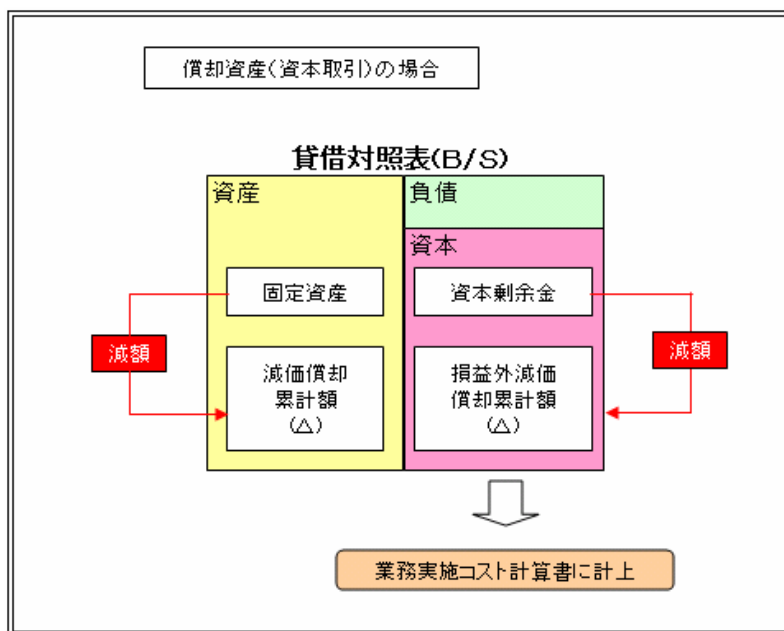
	.
	.
	.
当期純利益	* * * * *
損益外減価償却費	* * * * *
資本剰余金振り替え	- * * * * *

目的積立金取崩額	* * * * *
当期総利益	* * * * *
	= = = = =

記図式は損益ニュートラルの処理方法である。:



下記図式は損益外減価償却の処理方法である。:



項目 2 . 情報開示・コミュニケーションの手段としての現行財務諸表

2 - 1 . 経年的な推移の開示とその分析

単年度の財務諸表を示されただけでは、そこに計上された各数値の持つ意味を理解することは容易ではありません。

このため、各国立大学法人において、前年度との比較財務諸表を作成・開示するとともに、前年度と対比した分析を行い、後述する概要説明に記述することが望ましいと考えます。また、国立大学法人は中期計画に基づいて業務を実施しているため、中期計画期間中の推移を一覧できる比較財務諸表の作成・開示についても検討することが適当ではないかと考えます。

2 - 2 . 国立大学法人の特性を踏まえた情報の提示

国立大学法人は、資産に占める固定資産の割合が92%に達しており、また、業務費に占める人件費の割合が58%と高い状況にあります（平成18年度決算の国立大学法人合計）。国立大学法人は、このように装置産業であり、労働集約産業であるという特性を有するため、固定資産及び人件費に関する情報の開示が重要であります。

このため、一定額以上の固定資産の取得、償還の実施及び処分については、その内容を附属明細書に列記すること、人件費については、私立学校の会計基準を参考に、セグメント別（附属学校、附属研究所等。なお、附属病院については既実施）等の状況を附属明細書に記載することを検討することにより、一層の情報開示の推進を図ることが適当ではないかと考えます。

2 - 3 . 概要の作成及び用語の変更

財務諸表の開示と併せて、既にいくつかの国立大学法人において、その概要の作成・開示が行われています。どのような概要を作成するかは、各国立大学法人の創意工夫に委ねられるべきことではありますが、財務・会計関係の専門知識を持たない人にも分かり易い内容のものとするのに加え、前年度との比較・分析や、重点的に財源を投入した教育研究活動の概要及び投入額等を記載することが望ましいと考えます。

また、現行の会計基準を前提にすれば、国立大学法人の財務諸表に用いられている特別の用語（運営費交付金収益、運営費交付金債務、資産見返負債、損益外減価償却、目的積立金、教育研究支援経費等）を説明することが必要と考えます。

さらに、用語について逐一解説を加えるよりも、会計基準において、勘定科目等の名称をより分かり易いものに変更（例えば、「運営費交付金債務」「運営費交付金未使用残高」、「資産見返運営費交付金等」「資産取得充当運営費交付金等」など）することが、国立大学法人の財務諸表が難解であるとの印象を回避し、国民にとって少しでもなじみ易いものとするのに効果的であると考えます。

項目 3 . 附属病院のセグメント情報について

- 3 - 1 . 全国の国立大学 87 法人のうち 42 法人が附属病院を有していますが、これらの附属病院の経営が諸々の要因によりこれから趨勢として厳しくなり、附属病院の赤字の増加が法人全体の財政状態に大きな負担を与えるのではないかと懸念が、徐々に広がりつつあるように見えます。
- 3 - 2 . 会計検査院は昨年 11 月 2 日付けの「会計検査情報」において「国立大学法人の附属病院に係わるセグメント情報について」改善の意見を表示していますが、その情報開示が各病院において明瞭性を欠き様々であることから、文部科学省に「指針の整備など統一的で適切な取り扱いのための情報提供を積極的に行うなど各国大法人がセグメント情報に実態を反映した額を計上し、各法人での経年比較を可能とするほか、各法人間での財政状態・運営状況の比較可能性を確保するとともに適正かつ健全な会計経理を一層推進するよう改善意見を表示した」とあります。
- 3 - 3 . 文部科学省は この要請に応えるために平成 19 年 3 月 1 日付けで、『「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」に関する実務指針報告書』の改正を行い、国立大学法人にこの改正を期限つきで実現するよう指示しました。
- 3 - 4 . 国立大学法人の経営に大きなウエイトを占める附属病院のセグメント情報の開示が、このような形で前進することはそれなりに意義のあることとも言えるかもしれませんが、附属病院の財務会計の現状を的確に認識した上であらためてこの情報の有する値打ちを考えて見る必要があるのではないかと考えられます。
- 3 - 5 . 附属病院の財務会計の現状の認識について

附属病院の財務会計の現状の認識については、下記のとおりであります。

- a. 法人本体は発生主義の財務会計を採用しているが、附属病院は従来の現金主義（修正）による経常収支ベースの会計を採用している。このことは減価償却を含む資本収支に係る会計は、依然として病院経営の枠外にあることを意味する。
- b. 附属病院の現預金勘定と法人の現預金勘定は共同勘定で分離されていない。このことは、附属病院単体の財務諸表は存在しないということの意味する。これはさらに、附属病院単体としてのキャッシュ・フローも存在しないことに繋がる。
- c. 現金主義（修正）の財務会計の欠点を補うために、HOMAS と称する管理会計が開発されているが、未だ実用段階には至っていない。
- d. 「財務諸表」のセグメント情報は発生主義の財務会計から抽出されるものであって、病院の財務会計に内在する概念ではない。それ故に病院経営者の意識の外にある情報であり、しかも年に一回しかお目見えしない情報である。

こう考えると、一体全体この情報がどのような意味を持つのか、はっきりしない価値のない情報となるのではないか。

- e. 大方の見方によれば、附属病院の貸借対照表は債務超過であり、損益計算書はマイナスであると言われている。これがそのとおりであるとすれば、現在の公表されるセグメント情報の信憑性が薄れるのではないか。

3 - 6 . 上記 e. は、政府支援ならびに政府の保証の実行（実質的に）という形で金繰り的には、スムーズに回っているかに見えますが、このことによるモラル・ハザードの存在、あるいはガバナンスの欠如は、後世大きな問題（例えば附属病院全体に対する財政的支援の執行）となって世間を揺るがすことになるのではないのでしょうか。

3 - 7 . このような状況を客観的に眺めてみれば、附属病院の財務会計の現状は、現在のセグメント情報の問題をはるかに超えて、国民に対してあるいは将来の国民に対して大きな問題を投げかけているのではないのでしょうか。

項目 4 . 現行会計基準がもたらす事務負担の問題

4 - 1 . 現行決算報告書の予算・決算を突き合わせることの意義についてであります。

現行決算報告書は国の時代と同様に、予算科目とその執行額の集計報告書であります。これとは別に、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書が作成され、各年度に策定される収支計画及び資金計画に対する実績が示されます。このように、予算段階及び決算段階で現金主義と発生主義とに基づく作業を二重に行わなければならないために、膨大な時間と労力を必要としているのです。

発生主義による複式簿記採用の狙いのひとつは、損益計算書の活用による予算管理制度の効用にあると思われるのですが、現状では、現金主義と発生主義とによる予算・決算が併存しており、それが機能する環境の形成に対する阻害要因となっています。中長期視点から、意味のある予算・決算のあり方（予算とは何か、決算とは何か）を検討する必要があるのではないのでしょうか。

4 - 2 . 決算業務としての収益化認定作業の現実的意義についてであります。

法人の形態・事務処理体制の確立等の要因によって、事務負担の程度にはかなり差があるものと思われるのですが、一連の作業が相当に限定された短い期間に、綱渡り的に為される、マニアックな内容の作業であるように思われます。

現行の会計処理ルールを遵守するということであれば、如何ともし難いということでしょうが、民間的視点からいえば、マニュアルの通用しにくい、システム化が難しい極めて非生産的な業務を、年々歳々繰り返す現実に、法人化の精神はどこに存在するのでしょうかと自問したくなるのを禁じ得ないということになります。（附属資料 2 . 参照）

結論ならびに若干の提言

結論：

1. 我々は、以上の如く現行会計基準の有する構造的特性（財源措置と会計制度の連動）をいくつかの視点において解明し、その実態が「修正」とは言え発生主義の企業会計を採用していると言えるのかどうか、現金主義から名実ともに発生主義に移行しつつあると言えるのかどうかを検証してきましたが、我々の結論はその移行は明確な形となって現れる段階には至っていないのではないかと。むしろ心配されることは、両者が水と油の形で併存し、伝統の現金主義が新参の発生主義を組織から駆逐するのではないかとということであります。
これは、国立大学法人法の施行の観点から言えば、プラスの要因であるというよりマイナスの要因ではないかとということ、誠に残念なことであると言わねばなりません。
2. 前に述べたように、現行会計基準は、英米の高等教育機関と比較すると特異な存在であります。長期的には世界に通用にする会計基準として、名実ともに改善されなければなりません。
3. ここで我々は参考までに、平成13年5月に国立学校財務センターより公にされた「国立大学財務システム改革の課題 - 会計システムを中心にして - 」より、P. 63の次の文言を引用することとします。：「自主性・自立性、財政の安定、効率・質の向上、アカウントビリティ及び適正な資源配分という財務目的からは、政府からの財政支援が高等教育サービスの質の向上と経費節減の双方を満たす動機付けとなる会計システムが必要である。（中略）この達成には、財源措置の制度設計と連携しつつ、会計で果たすべき機能とその他の業績評価ではたすべき機能を区分し、会計が本来的な中立性・客観的な測定・伝達機能を発揮できるコスト情報と純資産のストックの変動を適正に表示することが重要である。独法基準（したがって現行会計基準 - 追加）のような会計原理を歪めて現物出資にかかる固定資産の減価償却費を資本取引とするなど、政府の財源措置や業績評価のための会計システムとすることは、理解可能性に反するだけでなく、国際的にも異質なものという批判を招くおそれがある。」
この引用文は相当に難解でありますので、敢えて一言で申しますと、会計基準に手段と目的を混同してはいけない ということであります。

提言（我々の主張）

1. 現行会計基準は、これからの国立大学法人にとって、本当に役に立つ会計基準であり得るのかどうか。今一度、公の場で議論されて然るべきではないか。何故ならば、いままで再三申し述べたように、この基準は法人化の将来を左右することになるからです。
2. 現行財務諸表をコミュニケーションの手段として、法人執行部の運営の手段として

有用の存在とするためには、再三指摘しているように、収益の収益化基準ならびに財源措置に密接に結びついた減価償却の処理基準、この二つを根本的に見直す必要があると思われます。

本来、国立大学の法人化にプラスの働きを為すはずの会計基準が、どちらかと言えば、ネガティブな存在であるということであるとすれば、国民的視点からも大いに残念なことです。

3. 情報開示・コミュニケーションの手段としての現行財務諸表について

(1) 国立大学法人における財務情報の開示を一層推進するため、各法人において、その主体性に基づいて、比較財務諸表による経年的な推移の開示とその分析、国立大学法人の特性を踏まえた情報(固定資産及び人件費関係)の一層の開示、財務諸表の概要説明の作成・開示を行うことを提言したいと思います。

(2) 文部科学省において、会計基準に定められた勘定科目等の名称をより分かり易いものに変更するよう検討することを要望します。

4. 附属病院の財務会計について

国民に対する真の説明責任の確保ならびに透明性の実現、および附属病院のトップならびに法人の執行部に経営責任を自覚させるためには、現預金勘定の分離による単独の財務諸表の創出が求められます。これは、諸方面に利害の絡んだ政治性の高い調整の難しい大問題ではありますが、国民に対する説明責任の履行として遠くない将来に実現することを要望します。

おわりに：

最終報告を終えるに当たり、今回の検討を行ったタスクフォースチームの委員長として、所感を述べさせていただきます。

我々は、我々の難しいテーマに対して現場感覚をベースにして物事の真実を摘出し、対応策を検討してみましたが、実態を知れば知るほどこれらの問題の解決は容易ではないと感じられます。

我々の報告は現実的実現性から遠く離れた書生論的・理想論的報告と言えなくもないのかもしれませんが、同時にこれは国立大学法人化の流れの根底に存在する本質的・根源的矛盾の存在の実証でもあります。

我々は、第1期中期6カ年計画の成果がどのような結果になるのか予測すべくもありませんが、仮にその有り様が根底から見直されるとすれば、我々の言説の本質が前向きに真剣に受け止められて然るべきであると信じます。これに対して、現時点においてそれはドンキホーテ的発想ではないかと言われれば、それもそうかなと言わざるを得ないのかもしれませんが。

我々としては再三主張して参りましたように、作為的とも思える内容を含んだ現行会計基準の強制が、法人化の推進の足かせとなるばかりでなく、最終的には国民の期待にも応えられないという事態の到来を憂慮するのであります。

この報告の作成に心から協力していただいたタスクフォースチームの皆さんならびに関係者の皆さんに心からのお礼を申しあげて結びの言葉といたしたいと存じます。

以上

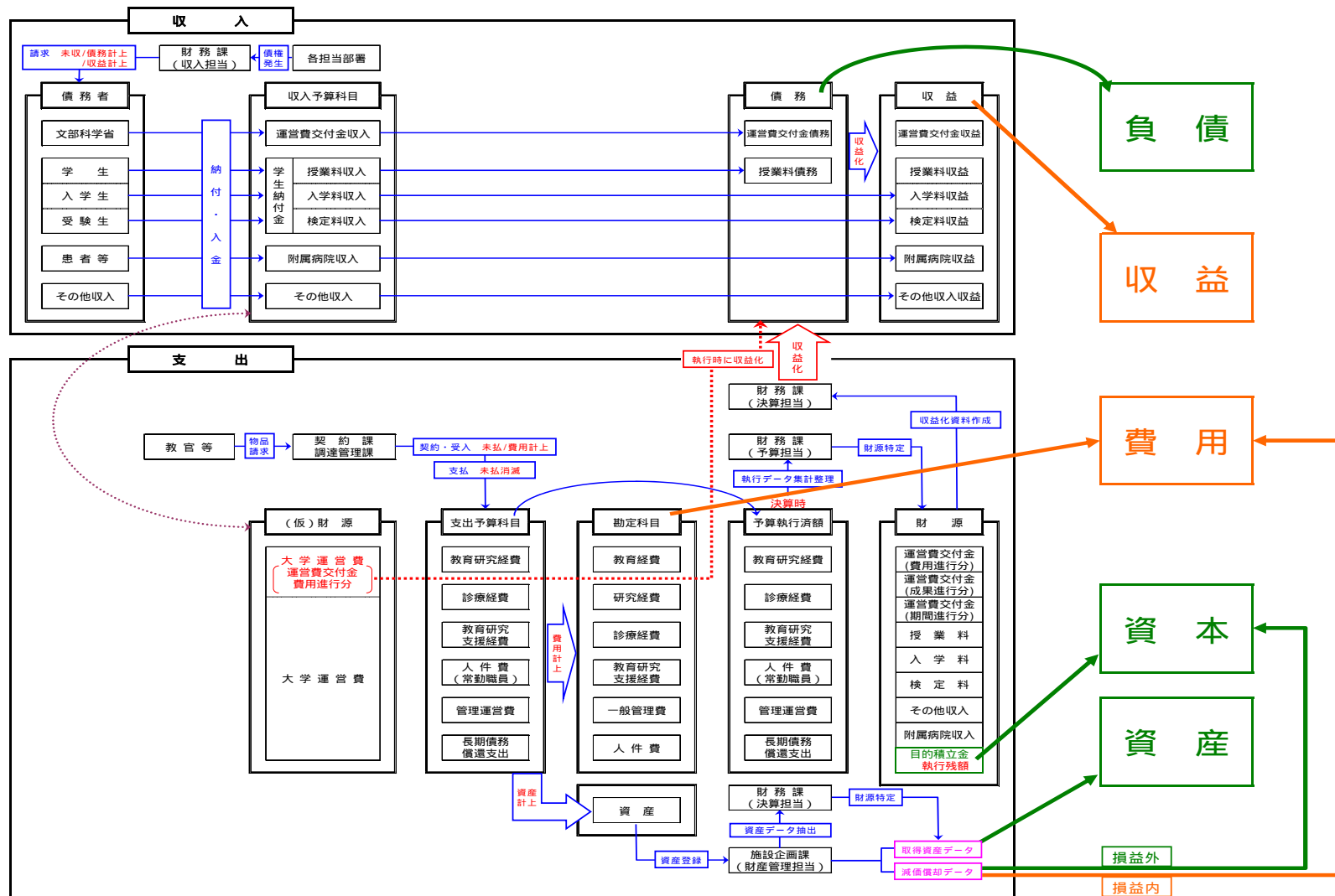
附属資料：

- 1．現行財務・会計システムの全体図
- 2．減価償却規定・損益ニュートラル 並びに 運営交付金収益化額確定の相関関係

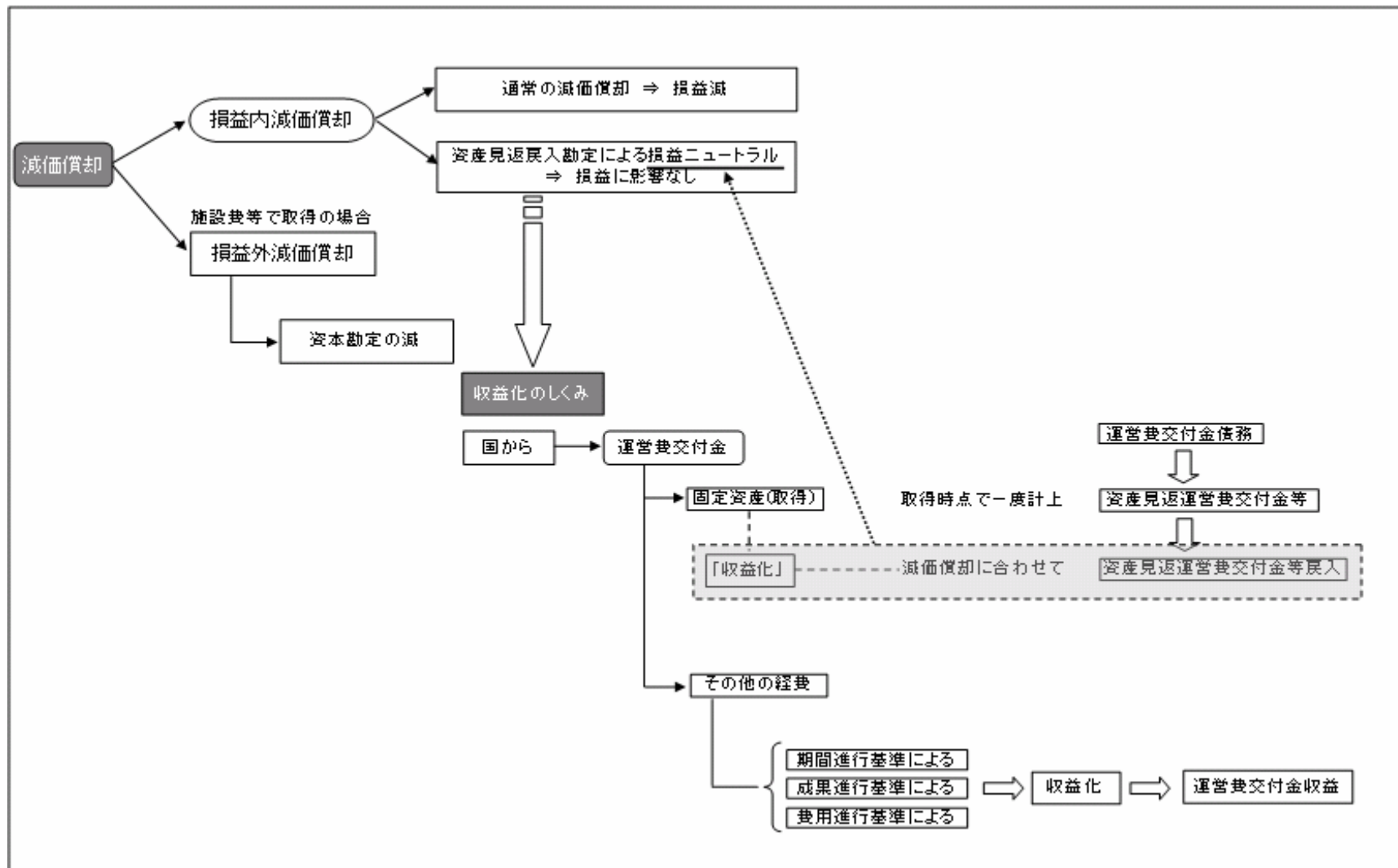
添付資料：

会計制度等に関するアンケート集計結果

附属資料：1．現行財務・会計システムの全体図



附属資料：2．減価償却規定・損益ニュートラル 並びに 運営費交付金収益化額確定の相関関係



添付資料 会計制度等に関するアンケート集計結果

本アンケートの設問は、以下の7問であった。

- (1)現在の財務諸表について情報開示や透明性・説明責任の観点からご記入ください。
- (2)法人化の推進と現行国立大学法人会計基準の施行の矛盾するところはありませんか？ また、後者が前者の阻害要因となっているところはありませんか？
- (3)監事は現在の財務諸表を執行部（学長、役員会、財務部等）に対してどのような活用の仕方があるとして勧奨しますか？ 具体的な事項についてご意見をご記入ください。
- (4)現行の会計処理制度が大学側の事務処理に余計な負担をかけていることはありませんか？ そうであるとすれば具体的にどのようなことがその原因となっていると思われますか？
事務処理の簡素化の方法はあると思われますか？ また、すでに事務処理の簡素化に取組まれた事例等又は予定があれば状況等をご記入ください。
- (5)平成16年度・17年度の会計・財務に関する監査について、その主な事項と概要（簡明に）をご記入ください。
- (6)エキスパート（専門家）の育成について
会計・財務の処理に関連するエキスパートの人材育成は行われていますか？
エキスパート育成のための人事方針並びに人事管理体制が存在しますか？
- (7)このアンケートをお答えになって感じたことを何でも結構ですので、ご自由にご記入ください。

ここでは

- 1．各機関の財務諸表および会計基準に関する基本的スタンス。
- 2．財務諸表の活用に関する考え方。
- 3．エキスパート（専門家）育成に関する考え方。

等を中心に解析を試みた。

1．各機関の財務諸表および会計基準に関する基本的スタンスについて

設問（1）の財務諸表満足度と設問（2）の法人化推進と会計基準施行の矛盾との相関関係は表-1の通りである。

すなわち、現在の財務諸表は満足できるもので、法人化推進と会計基準施行との間の矛盾もないとする機関（14機関）と満足できるものではなく矛盾もしているとする機関（17機関）がそれぞれ比較的高い相関を示している。

更に、満足か不満足かはどちらとも言えないが、矛盾はしないとするところが8機関あり、一方、矛盾するかしないかどちらとも言えないが、財務諸表には満足できないとするところが12機関ある。

これらを総括すると、現在の財務諸表や現行会計基準に対する各機関の基本的スタンスは、肯定的機関と否定的機関とに2極化していることが読みとれる。

2. 財務諸表の活用に関する考え方について

設問(3)について回答のあった76機関中、記載の無いのは8機関であり、残る68機関は活用についての考え方を表明している。68機関の中では8機関が現在の財務諸表の活用は困難あるいは限定的であると否定的見解を示しているものの、残る60機関(88%)は何らかの形で活用することを前向きに捉えている。

しかも、設問(1)の現在の財務諸表に満足していない、あるいは設問(2)の法人化推進と会計基準施行の間の矛盾を感じつつも財務諸表を積極的に活用していこうとする監事の意気込みが見て取れる。(表-3)

その活用について、回答を「財務諸表から何を読みとるのか?」と「財務諸表の活用方途・分野は何か?」という視点で読み解いてみると、

(1) 「財務諸表から何を読みとるのか?」について

他大学との比較(同規模・同系統他大学との比較)・経年分析を挙げた大学が最も多く(23大学)、この中には一部私立大学あるいは海外大学との比較を挙げた大学もある。

また、月次予算執行状況や月次決算状況の把握あるいは損益計算書の期間損益分析といった、ある一定期間の財務状況をその都度大学経営に生かしていこうとする姿勢や、貸借対照表の資金運用分析といった将来を見据えて資金の手がかりを得ようとするなど、財務諸表をより詳細に読み解こうとする動きも見受けられる。

(2) 「財務諸表の活用方途・分野は何か?」について

執行部(役員・経営陣)に対し、財務諸表の重要性を説明し理解を求める、大学の位置づけや大学の特徴(特色、強み)を明らかにする、中期計画や年度計画の策定に活用する、計画の進捗状況確認に活用する、経営に関して戦略の立案・構築、改善・改革の具申、課題・改善点の抽出、判断材料として活用する等、執行部に対する経営判断材料として活用して欲しいという願いが読み取れる。

3. エキスパート(専門家)育成に関する考え方について

会計・財務の処理に関連するエキスパートの人材育成が行われているか否かと、エキスパート育成のための人事方針並びに人事管理体制が存在するか否かの相関関係は表-2の通りである。

エキスパート育成の人事方針があり、かつ育成を行っている機関と人事方針が無く育成も行っていない機関とがそれぞれ高い相関を示すことは当然の結果としても、19機関の監事は専門家育成を行っているかどうかかわからず、かつ育成のための人事方針・管理体制があるかどうかともわからないと回答している。監事はより積極的に執行部に接触し、情報入手に努めるべきであろう。

財務諸表満足度 と
法人化推進と会計基準施行の矛盾との相関

表-1

		矛盾しない (○)	どちらでもない (△)	矛盾する (×)	回答なし
満足できる (○)	24	14 (58%)	4 (17%)	6 (25%)	
どちらでもない (△)	19	8 (42%)	7 (37%)	3 (16%)	1 (5%)
満足できない (×)	35	6 (17%)	12 (34%)	17 (49%)	

人材育成と人事方針との相関

表-2

		人事方針・ 体制存在する (○)	わからない (△)	人事方針・ 体制存在しない (×)
人材育成を行っている (○)	24	10 (42%)	6 (25%)	8 (33%)
わからない (△)	22	0 (0%)	19 (86%)	3 (14%)
人材育成を行ってない (×)	32	1 (3%)	5 (16%)	26 (81%)

財務諸表の活用について

表-3

大学番号	財務諸表から何を眺めとるのか？	財務諸表の活用方法・分野	満足	矛盾	標準化手法	専門家	育成
63	年度別比較・他大学比較	大学の特性把握・ステークホルダーへのアピール	○	×	○	×	×
13	同規模・同系統他大学との比較検討		○	○	×	×	
70	貸借対照表	長期的財政状況分析	○	△	○	○	○
66	他大学比較(教員養成系11大学)	改善点発見	○	○	○	○	○
44	他大学比較	財政状態(健全性)経営成績(活動性)・大学の強み弱み測定	○	△	○	△	△
71	他大学比較	経営判断	○	△	△	○	○
55	損益計算書分析	管理的経費抑制の施策立案	○	×	○	×	×
3	残高試算表もとに質疑	執行部に本学の姿を知らせてもらう	○	○	○	×	△
20	財務分析	次年度以降の業務運営に活用	○	×	○	○	
2	財務諸表分析 財政状況把握	経営効率化・健全化	○	○	○	×	×
70	財務指標活用・類型他大学比較(中規模病院有大学)	大学の位置づけの明確化・財務戦略策定	○	△	○	○	○
70	固定資産減損会計適用	固定資産有効利用	○	△	○	○	○
25	月次予算執行状況・決算情報把握の仕組み構築	計画の進捗確認・問題早期発見	○	○	○	○	△
80	管理目的の財務諸表作成	目標管理に活用・現在の財務諸表は活用困難	○	×	○	△	△
52	監査法人に財務分析依頼		○	○	×	×	×
16	科目毎時系列推移		○	○	○	○	△
70	キャッシュフロー×計算書	資金の計画・管理・運用に活用	○	△	○	○	○
1			○	○	○	○	△
18		執行部に財務諸表の持つ意味を理解してもらう	○	○	○	○	○
21		中期計画・年度計画作成時の課題抽出に活用	○	×	○	○	○
25		中期計画・活動目標設定・成果報告・評価に定量的視点の検討	○	○	○	○	△
25		執行部・執行管理者の執行管理に活用	○	○	○	○	△
47			○	○	○	△	△
49		執行部教職員への法人憲法説明・他法人状況説明	○	×	○	×	×
53			○	○	○	×	△
57		予算編成・学長教員経費配分の参考資料	○	○	○	○	○
59		運営方針策定	○	△	○	×	○
60		監事が活用勧奨する立場でない	○	○	○	×	×
62			○	○	×	△	△
8	予算執行状況・実績比較	現状分析・対応策策定	△			○	○
10	未処分利益活用・国債への資金移動		△	○	○	○	×
54	年度予算計画前年実績本年支出状況対比	財政実態・運営状況把握し経営課題抽出次期計画策定要点把握	△	△	○	○	△
40	他大学比較・分析	トップ認識・自己評価効率化への指標・今後の課題認識	△	△	○	×	×
68	他大学比較・時系列変化	いろいろな角度から分析可能	△	○	○	△	×
38	他大学比較・財務状況・費用対効果検証	大学の位置づけと今後の大学運営に活用	△	○	○	×	×
41	他大学比較・経営分析	現状把握・将来展望に絡め改善	△	×	×	×	×
22	他者比較・時系列推移から問題点抽出	財務管理上の課題抽出・中長期目標設定	△	△	△	△	△
17	情報開示が主眼	大学執行部が管理会計的利用を行うには困難	△	△	×	△	△
45	財務報告作成Fi x a x tial Report(財務諸表・業務・業務成果)	部局レベル財務諸表活用	△	×	○	△	×
54	財務諸表元に	リスク防止対応のチェック体制整備必要	△	△	○	○	△
78	財務諸表	中・長期経営戦略に資す	△	△	△	△	△
37	財務係数定期的役員会報告	効率的意志決定・戦略的意志決定	△	○	○	×	×
65	月次決算報告資料(貸借対照表・損益計算書・合計残高試算表)	月次役員会報告体制	△	△			
11	月次・年次財務諸表に特記事項	経営陣の理解を深める	△	×	○	○	○
69	経年変化	予算策定・予算配分の重点化	△	○	○	△	×
26	経営体質把握	中長期経営戦略立案	△	○	○	○	×
9			△	○	○	○	×
46			△	△	△	△	△
74		金銭的尺度で投影したもので活用可	△	△	○	○	○
73	予算と実績比較	増減内容の検討	×	×	○	×	×
58	部局別損益計算書作成・同規模・同系統他大学の財務比率活用	財務・経営改善・予算編成参考資料	×	×	○	×	△
64	比較推移・部門会計情報作成	現状把握・検討課題発見	×	△	○	×	×
28	同規模・同系統他大学との比較検討・分析	業務運営の参考	×	○	○	○	△
79	同規模・同系統他大学との比較検討・前期比較	大学の特徴把握・事後検証	×	△	△	△	△
56	同規模・同系統他大学との比較検討・経年比較分析	経営状況把握に活用・説明会開催提案	×	×	○	△	△
4	同規模・同系統他大学との比較検討	本学の適正な財政の在り方に資す	×	△	○	×	×
5	同規模・同系統他大学との比較検討	本学の課題・改善点発見	×	○	○	×	×
76	同規模・同系統他大学との比較検討	不足部の認識(寄付金・共同研究費・農場収入・人件費削減)	×	△	○	△	△

会計監査タスクフォースチーム報告

大学番号	財務諸表から何を読みとるのか?	財務諸表の活用方法・分野	満足	矛盾	簡素化手法	専門家	育成
12	質借対照表資金運用分析・損益計算書類間差異分析	大学の位置づけと戦略の構築・財務面の健全性の検証	×	△	×	×	×
34	他大学比較は可能	損益計算書に予算対比無く活用方法無し	×	×	○	○	×
43	他大学比較・私立大学比較	本学の特色特徴確認・改善課題把握	×	×	○	×	×
67	他大学比較・経年分析・私立大学海外大学比較	現状把握	×	△			
61	他大学比較・経年分析	問題点課題発見継続・経営資源有効活用	×	○	○	×	×
6	他大学との比較・私立学校会計基準組み替え比較(?)・予算比較		×	×	○	×	△
32	全大学平均比較・同規模・同系統他大学との比較・時系列評価	財政的長所・短所把握	×	△	×	×	×
29	剰余金把握・源泉分析・月次決算	経費発生状況把握の重要性について役員喚起	×	△	○	△	△
39	資本高率測定・労働役下比較量	病院経営の改善指標として活用	×	×	○	○	△
19	支出構造分析	管理ポイントの重点化・監事教育	×	×	○	○	×
36	参考指標は学部構成等の影響大	有効性は限定的	×	○	○	×	×
30	財務状況経年比較・他法人との比較は慎重に	計画的財務管理	×	×	○	○	×
15	財務諸表・月次決算・時系列比較・要因分析	経営判断材料	×	×	○	○	×
77	財務諸表	執行部の理解・執行部にとって有効か否か	×	△	△	△	△
35	月次決算状況報告	役員に財産増減注目してもらう	×	○	○	×	×
24	学部別等セグメント情報(?)開示	経営判断に活用	×	△	△	△	△
75	過年度比較・増減分析	異常なもの・改善点の発見	×	×	×	×	×
36	セグメント別管理会計でない	コスト構造の理解不可	×	○	○	×	×
7		大学の位置づけ・実力(収益性・安定性・成長性)再認識	×	×	△	△	△
14		経営効率化の事業認識指標・将来計画実現指標として活用	×	○	△	○	○
27		執行部の経営面改革に監事として意見具申	×	△	○	×	×
31			×	×	×	△	△
33		経費削減・収益増加の重要性に活用	×	×	○	△	△
42			×	×	○	×	×
48		財務会計利用体制構築・役員会での業績把握計画確認体制	×	×	○	○	△
51		経歴だが内容理解すれば活用法あり	×	△	×	×	×
64		管理会計制度研究報告・他大学経営情報作成事例紹介重要	×	△	○	×	×
72		活用したいが現実不可	×	×	○	×	×
	不明						
50	他大学比較・私立大学比較				○	△	△
23	学部別予算実算対比を月次に役員会報告						

朱書き:現在の財務諸表は満足できる
 黒書き:わからない
 青書き:現在の財務諸表は満足できない

○満足できる ○矛盾しない ○簡素化有り ○育成あり ○方針あり
 ×満足できない ×矛盾する ×簡素化なし ×育成なし ×方針なし