

# 学校法人の資金収支計算書

キーワード 資金収支計算書, キャッシュ・フロー計算書, 現金主義, 発生主義, 予算設定

中京大学経営学部教授 梅田守彦

## 1. はじめに

かつては大学の財政分析においては、消費収支計算書ばかりに注目が集まりがちであったと言えることができるであろう。もっとも、そこで最重要視される項目が、基本金控除の不合理性が繰り返し指摘されてきた消費収支差額から、帰属収入から消費支出を控除しただけの「帰属収支差額」<sup>1</sup>へと移行しつつあるものの、いわゆる財務3表（資金収支計算書、消費収支計算書、貸借対照表）のなかでの消費収支計算書の存在感はひときわ大きなものであった。

ところが最近になって、消費収支計算書偏重の傾向に少しずつ変化が生じ始めたように見受けられる。というのは、キャッシュ・フロー計算書をもとにして学校法人の財政状態を把握しようとする報告書が相次いで発表されたからである。

ただし、現行の学校法人会計基準においては、キャッシュ・フロー計算書は正規の財務諸表としては位置付けられていない。企業会計などにおいてはキャッシュ・フロー計算書が担当するところの、資金の流れを描写するための計算書としては資金収支計算書が存在するわけであるが、これを無視してキャッシュ・フロー計算書の利用がもっぱら論じられる背景にはどのような理由があるのであろうか。言いかえれば、資

金収支計算書にはどのような欠点があり、それをキャッシュ・フロー計算書はどのように補うものと考えられているのであろうか。

## 2. キャッシュ・フローへの注目

日本私立学校振興・共済事業団の学校法人活性化・再生研究会は、2007年8月に『私立学校の経営革新と経営困難への対応』（最終報告）を公表した。この報告書は、急激な少子化の進行などで定員割れが目立つようになってきた私立大学・短期大学の財政状態を「正常状態（A1・A2の2段階にさらに区分）」「危険予備的段階（B0）」「レッドゾーン・イエローゾーン（B1～B4の4段階）」のように、大きくは3段階に、そしてより細かくは7段階に分類したうえで、必要であればできるだけ早期に是正措置を講じることで経営破綻の発生を食い止めようという目的でまとめ上げられたものである。

そこでは現行の資金収支計算書を、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書のように組み替えることが提案されている。というのは、「学校法人の破綻のきっかけは資金ショートである」<sup>2</sup>ので、資金の流入・流出の状況をよく理解しておくこと、なかでも教育研究活動のキャッシュ・フローに注目しておくことが必要であるからとされる。

ここで分類された7段階のうち、2007年12月21日付の日本経済新聞の短評にしたがえば、「いつつぶれてもおかしくない (B4)」、「在学中に破綻の可能性 (B3)」、「蓄積資金を取り崩してなくなれば破綻 (B2)」と評されるところの下位3区分 (B4・B3・B2) に限定して言えば、それらは以下のようにわずか2つないし3つのステップを通して区分されたものである。

・第1ステップ：教育研究活動のキャッシュ・フローが2年連続で赤字であるかどうか  
企業のキャッシュ・フロー計算書の「営業活動によるキャッシュ・フロー」に相当する部分が2年連続でマイナスとなったならば、もうそれだけでB4からB2のいずれかに位置付けられてしまうことになる。

・第2ステップ：運用資産と外部負債のいずれが大きい  
教育研究活動のキャッシュ・フローが2年連続赤字である法人のうち、運用資産 (現金預金・引当特定資産・有価証券) より外部負債 (借入金・学校債・未払金・手形債務) のほうが多いときにはただちにB4入り。

・第3ステップ：運用資産純額 (運用資産マイナス外部負債) は、単年度資金不足額の4年分 (短大の場合は2年分) 以上あるか。  
たとえば運用資産純額が20億円、単年度資金不足額が6億円であるとする (このとき運用資産純額は資金不足額の4年分に満たない)、この場合には新入生の在学中に留保資金を食いつぶしてしまう可能性があるとしてB3に分類される。これに対して、教育研究活動のキャッシュ・フローがマイナスではあるものの単年度不足額の4倍以上の留保資金を保有しているのであれば、いずれは苦境に陥る可能性があるとしてもB3のように4年以内で破綻する確率は少ないであろうから、「蓄積資金を取り崩してなくなれば破綻」すなわちB2として扱われる。もちろん企業においても、営業活動によるキャッ

シュ・フローが2年連続でマイナスを示すというのは大変苦しい状態であることはたしかであろう。しかしそれだけで、ここでのように「ただちに」ないし「数年のうちに」破綻する可能性が大きいとされてしまうことはあまりないのではないだろうか。というのも企業の場合には、たとえ現段階においては競争力が劣っていたとしても、画期的な新製品を生み出すことなどによって経営状態が大きく改善されることはしばしば観察されるので、企業の存続可能性を判断するにあたっては、現時点での収益獲得額や処分可能な財産額の算定にくわえて、技術力・販売力などといった無形の競争力の源泉についての分析なども欠かすことができないからである。

また、2005年6月に公表された日本公認会計士協会東京会の『学校法人経営診断書』は、現金預金、退職給与・施設設備・減価償却等の引当資産、第2号・第3号基本引当資産、売却可能な資産の時価、の合計額を、5年間平均のキャッシュ・フローのマイナス額で除して、当該学校法人には何年分の資金が留保されているのかをみることで、「学校法人の存続可能性の判定」の材料にしようというものである<sup>3</sup>。この『学校法人経営診断書』は、さきの日本私立学校振興・共済事業団の報告書とは異なって破綻可能性にしたがって大学を分類しようという意図はないにしても、「教育研究力」「ブランド力」等についてはまったくふれられていない点は同様である。

このように両報告書は、大学の競争力に関する部分の分析を省略して、処分可能資産額 (前者は「運用資産純額」のみ、後者は保有する資金のなかに売却可能資産の時価額を含めているという点は相違するものの) とキャッシュ・フローのマイナス額を対比させるだけで存続可能性を測ろうとしているのであるが、そのように扱う背景にはおそらくつぎのような考え方が存在しているのであろう。すなわち、製品開発力や販売力などによって業界内順位が大きく変わる可能性もある企業とは異なり、大学の場合には多少の順位の変動はあるにしても、基本的には容易に崩れない偏差値序列のなかにはっきり

と組み込まれている。したがって、ひとたび定員が割れて教育研究キャッシュ・フローが赤字になったなら、事態は良くも横ばい、おそらくは程度の差こそあれ下り坂に入っていくだけなので、あとは過去の金融資産の蓄積（前者についていえば運用資産と外部負債の差額）を食いつぶしてそのまま終焉するだけであろう、というものである。さきに述べたようにこれらの報告書では「教育研究力」「ブランド力」等に関する言及はなされていないわけであるが、そもそも定員が割れている大学・短大にはこれら無形の価値がほとんど存在しないものと考えているのであるとすれば、このような分析方法も理解できないわけではない。

さらに、上記の日本私立学校振興・共済事業団の報告書が公表される2か月前には、日本私立大学連盟が『経営の自己責任とリスクマネジメント 経営破綻を避けるために』（中間報告）をまとめている。ここでも「学校法人（私立大学）における『経営破綻』は、『キャッシュ・フローの減少』をきっかけとして、より深刻化していくことから、学校法人会計基準におけるキャッシュ・フロー計算書の導入と、その公表が必要不可欠である」<sup>4</sup>とされているように、基本的な考え方はさきほどの報告書と同様である。

この日本私立大学連盟の報告書では、学校法人が経営破綻に追い込まれるプロセスを、おおよそ「経営戦略・リスクマネジメント・内部統制の欠如に起因するところの競争激化、ニーズの変化への対応ミスや労使間の紛争 学生数の減少や人件費の増大 消費収支悪化・赤字転落 金融資産減少・借入金依存 債務超過 倒産・破綻」と図式化したうえで、「初期段階（状況判断のミスと経営困窮）は、経営判断のミス等により、資金収支が悪化し、中期段階（流動性枯渇と借入金依存）へ向かうことになる。この初期段階のプロセスは、収支の悪化、資金繰りの悪化、借入金の増加等の問題が順次発生する。そこで財務分析としては資金収支計算を重視することが有効である」<sup>5</sup>と述べられている。

繰り返すと、基本金を控除するのか、それとも帰属収入から消費支出のみを差し引くのかはともかくとして、従来は財政分析のさいの主要資料としては消費収支計算書が主として利用されてきた。それに代わってたとえば日本私立学校振興・共済事業団の報告書のように、教育研究活動のキャッシュ・フローを最重要視して論じるものさえ現れてきたのは、それだけ大学を取り巻く環境が厳しくなってきたことを反映したものであるということができよう。というのは、発生主義でもって作成されるこの消費収支計算書には、当然ながら施設設備の減価償却費も含まれているわけであるが、教育研究活動のキャッシュ・フローでは、基本金組入額も減価償却額もまずは考慮外に置かれることになるからである。

ところで、日本私立大学連盟の『経営の自己責任とリスクマネジメント 経営破綻を避けるために』では、資金収支計算が重要であるとするものの、「現行の資金収支計算書は、資金の増減を総体として示しはするが、財政の実態に関する情報を示す計算書になっていない」<sup>6</sup>ので、資金収支計算書に代えてキャッシュ・フロー計算書を導入することが適切であるとされている。しかしながら、キャッシュ・フロー計算書を利用すればどのようなわけで「財政の推移が理解しやすくなり」「財政状態の課題も理解しやすくなる」のかについては必ずしも明確には説明されていない。

### 3. 資金収支計算書の性格

古川栄一によれば、学校法人会計基準は少なくともつぎの3つの目的をもって制定されたものである<sup>7</sup>。

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よるべき指針を提供すること。
2. 学校法人の財政に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。

それに続けて古川は、「非営利事業においては、事業遂行の成果を一般に金銭価値をもって測定することはできない。……非営利事業における成果は、その事業目的に対して、可能な範囲でもっとも効果的な事業計画を選択したか否かをもって判定するほかない。……非営利事業の計画を総合的に表明する方法として『予算』が重視されるのである」<sup>8</sup>としている。

このように、少なくとも現行の学校法人会計基準が制定されようとする頃にあつては、予算の設定とその執行の様子を報告することのできるような会計書類が求められていたようである。このあたりに関して井口太郎も「学校法人の運営は予算に拘束される。したがって、学校法人の事業活動の結果を予算と比較しうる形式で記録計算しなければならない」<sup>9</sup>として、会計制度のなかで予算の拘束性を前面に打ち出すことの必要性を説いている。

非営利組織である学校法人の管理の良否は、予算の設定とその正しい執行でもって判断すべきであり、予算と実績の比較を通したコントロールこそを重視しようというのは適切な見解であろう。そのうえで予算の設定プロセスを想定してみるならば、まずは「当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入」<sup>10</sup>を算定したうえで、そののちに徴収不能額等を見積もって当該年度の収入見込額を求めるという流れはきわめて自然なステップであるように感じられる。このことは、支出額の見積もりについても同様である。

そのため、予算設定などの管理運営面への役立ちを前面に出して学校法人会計基準が設定されたこと、そしてそれによって「資金収支計算が、資金の年度の動きのみならず、各年度の諸活動をも資金収支の面にあらわす、という目的が課せられた」<sup>11</sup>ことが、しばしば批判されるものの現金主義と発生主義の混在がもたらされる結果になったのである。

たとえば、学生生徒等納付金収入の扱いを例にとると、学校法人が作成する資金収支計算書においてはこれを、[今年度発生・今年度受取分] + [翌年度発生・今年度受取分] + [前年度発生・今年度受取分]、としてではなく、[今年

度発生額] + [翌年度発生・今年度受取分] + [前年度発生・今年度受取分] - [今年度発生・前年度入金済分] - [今年度発生・今年度未受取分]、というかたちで把握する。そして、資金収支計算書の最上段にある「学生生徒等納付金収入」の欄には[今年度発生額]が記され、[翌年度発生・今年度受取分][前年度発生・今年度受取分][今年度発生・前年度入金済分][今年度発生・今年度未受取分]については最下段近くの資金調整勘定で加算・減算されることになっている。

このようにして、消費収支計算書の「学生生徒等納付金」欄と資金収支計算書の「学生生徒等納付金収入」欄には同一額 (=今年度発生額) が記入されることになる。つまり、資金収支計算書という名称が付されているものの、いったん発生主義でもって全額を計上して、そののちに未回収分等を差し引くことによって現金主義に引き戻すという構造になっているのである。

現金主義と発生主義の混在、そしてそれゆえに導入された資金調整勘定の存在が、資金収支計算書をわかりづらいものになっているという点はしばしば指摘される場所である。たとえば田村八十一は、資金収支計算書における資金概念が分かりづらいともしたうえで「あるべき『支払資金』と実際の『支払資金』の混在は、てん末を明らかにするための資金調整勘定の処理と相まって資金収支計算書を却って不可解な計算書にしてしまっている」<sup>12</sup>と批判している。

ただし、そのことが資金収支計算書の意義そのものの否定につながるかといえ、必ずしもそのようにとらえていない論者もいる。たとえば稲垣富士男は「企業と異なり損益の計算を主とせず、研究・教育の諸活動を適正に行い、その財政的存立基盤を明らかにするのが資金収支計算書である。この記載内容は、基本的には収入 - 支出 = 残高 ということ、資金収入(支出)調整勘定を除けば常識的に理解できる。……資金収入(支出)調整勘定という名称は馴染み薄いが、それが理解できれば資金収支計算書は理解されやすい」<sup>13</sup>と評している。

また、資金収支計算書に対しては、資金の流

入・流出が列挙されているだけで、それらが区分表示されていないことが難点であるとされたりもする。たとえば日本公認会計士協会・学校法人委員会の『「キャッシュ・フロー計算書導入に係る提言」の公表について』は、「資金収支計算書からは、支払資金の収入及び支出の顛末は明らかになるものの、収入及び支出について調整計算を行っていることから、事実としての資金の増減に係る情報を直接把握することはできない」<sup>14</sup> ので、「どのような種類の活動から資金を獲得し、どのような種類の活動に資金を使用しているかといった事実としてのキャッシュ・フローに係る情報を客観的に表す」<sup>15</sup> 計算書の導入が必要であるとしている。なおここでは、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表の体系に組み入れた国立大学法人や公益法人との比較を可能にするという点からも、資金収支計算書をキャッシュ・フロー計算書に代えることが必要であるとされている。

しかし、そもそも現行の資金収支計算書では、収入支出の区分は考えられていなかったのであり、また財政的維持発展の可能性判断の資料としての役割も担わされていなかったのである。このあたりに関して現行の学校法人会計基準を制定するさいの制定の中心的メンバーであった高橋吉之助・村山徳五郎はつぎのようにいう。

「『基準』ではこのような、収入支出を区分して表示する形式をとらないことにしたのである。……学校法人の収入のうち、使途の指定された収入（特定補助金とか指定寄付金）は収入と支出との間にハッキリした関係が見られる。それはこの種の収入の性質上当然である。しかしそれ以外の収入については、学校法人の場合、これと支出との間には客観的な対応関係が存しないのである。なぜならば、教育活動においては、その教育効果に対する対価というものが本来成立しないからである。……その教育原価（という支出）が学生納付金（という収入）の種類や金額の決定とどう結びつくかは、学校法人それぞれの財政事情や財務方針、また国の文教政策によってさまざまな考え方が成り立ちうるのであって、これを一律に規定することは不可能で

ある。」<sup>16</sup>

「資金収支計算書は一会計年度の諸活動にもとづく支払資金の動きを報告するにとどまる。いかなる源泉から当年度にいくらの金額の収入があり、それらをいかなる方面に当年度いくら支出する（または支出した）か、ということは知りうるが、学校法人の財政的維持が可能かどうか、特に長期的な維持発展が財政的に裏付けられているか、についての判断材料は得られない。」<sup>17</sup>

さらに、資金収支計算書と消費収支計算書とのあいだの「重複感」が問題とされることもある。たとえば、さきの『「キャッシュ・フロー計算書導入に係る提言」の公表について』では、「資金収支計算書と消費収支計算書とでは、計上科目及び計上額が多くの部分で同一であり、重複感を与えている」<sup>18</sup> として、このことが資金収支計算書に代えてキャッシュ・フロー計算書を導入すべき理由の一つとして挙げられている。

しかし、資金収支計算書と消費収支計算書との間で「重複感」が生まれるのは、本来的に学校法人会計は企業会計と比べて単純であるといところにもその理由を求めべきであろう。企業会計においては、棚卸資産の増減や信用取引残高の変動といった要因が、損益計算書で求められる利益額と手許に残る現金増殖額との乖離をもたらす大きな原因となる。これに対して学校法人の場合には、消費収支計算書においては減価償却額が、そして資金収支計算書にあってはその取得に係る支出額がそれぞれ表示される償却性資産の扱いを除けば、資金収支計算書と消費収支計算書に記載される科目の多くが同一ないし似通った数字になるのは当然のことである。

かりに企業活動において、棚卸資産がほとんど必要でなく、また信用取引も比較的小額であったとすれば、損益計算書とキャッシュ・フロー計算書とでは、固定資産に係ることがらを除けば「重複的」な情報を提供することになる。そしてそうだとすれば、企業におけるキャッシュ・フロー計算書への注目はごくわずかなも

のにとどまったに違いない。

#### 4. 発生主義に対する受け止めかた

このように資金収支計算書には、当該年度の教育研究活動に対応するすべての収支を明らかにする、当該年度の支払資金のてん末を明らかにする、の2つの目的が同居しているため、収入をいったん発生主義でもって計上したのちに未入金分・未出金分などを控除する構造がとられている。そのため、資金収支計算書はこのうち の目的、すなわち支払資金の顛末の描写だけに目的を純化すべきであるとの主張が繰り返されてきた<sup>19</sup>。また、さきに示したように資金の流入・流出をひとまとめにして扱うことに対する批判や、消費収支計算書との重複感が指摘されたりもしている。

そしてさらには、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表の体系に組み入れた独立行政法人・国立大学法人や公益法人との比較上から、資金収支計算書に代えてキャッシュ・フロー計算書を導入すべきであるといった主張もみられる。もちろん、この比較可能性の確保という観点も重要であろうが、そのさいには企業会計の考え方が取り入れられている国立大学法人の財務諸表の体系を学校法人に導入することにより、結果的に発生主義の考え方が深く浸透してしまうことに対する懸念が存在するという点も考慮に入れておく必要がある。

たとえば文部科学省の「学校法人会計基準の在り方に関する検討会」の第2回議事要旨には興味深い記述がある。同検討会のなかでは「企業会計というのは発生主義である。ある学校法人が内部的に公表していく資料として、企業会計に組み替えて実施してみたら、利益が出て、もっと教育に投資せよ、あるいは給与を上げよという意見を誘発したので、その試みは1年でやめたという例がある」<sup>20</sup> という意見が出されたというのである。

たとえば固定資産を借入資金で取得する場合を考えてみると、一般に建物の耐用年数は借入金の返済期限より長いので、毎年度の減価償却

額と返済額とを比較すれば、減価償却費のほうが小さくなる。このようなときに、建物の取得に係る判断を現金主義ベースで行なうのと、発生主義ベースで考える場合とを比較するならば、発生主義のもとでのほうが財政規律は緩くなりがちになることが考えられる。

現行の学校法人会計基準は、「学校法人は、教育研究活動を目的と……（する）……きわめて公共性の高い法人（です）……公共性の高い法人とは、社会の公器であります。社会の公器であるなら、一般の企業に比べてより一層の持続性が望まれます」<sup>21</sup> という考え方がベースになっている。そのうえで、「学校法人における予算は収支予算である。それは、資金の概念ないし範ちゅうに広狭いろいろみられるにしても、資金の収支予算であって、いやしくも損益予算ではない。長年の慣行も収支予算をもって予算としている」<sup>22</sup> という見解も存在するからには、資金収支計算書に対する支持もまた根強いものがあると判断することができよう。

資金収支計算書が予算と実績とを比較していくかたちでコントロールを展開していくためのものであるのに対して、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書には、設定された予算の表示ならびにそれと実績との比較を外部に報告しようというような意図はもとより存在しないという点も確認しておく必要がある。このように、学校法人は現金ベースでもって活動するものであり、利益という尺度で管理の良否を測る企業とは異なって予算の設定とその正しい執行をとおして管理を展開するものであるという前提のもとでは、資金収支計算書に十分な存在意義を認めることができるのである<sup>23</sup>。

企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書導入は、発生主義会計のもとで計上された期間損益額と、手元資金の増減額とのあいだに大きな乖離が生じたために、損益計算書に加えて手許資金の増減を示す計算書を財務諸表の体系に組み込むことが必要だとされたためであった<sup>24</sup>。しかし、学校法人においてはその乖離がさほど問題にならないとすれば、キャッシュ・フロー計算書と資金収支計算書のいずれを支持するの

かは、以下の諸点についてどのように考えるのかによって左右されることになる。

- ・収入と支出を3区分して示すことに意義があるのか。それによって情報の有用性がどれだけ高められるものと考えられるのか。
- ・まずは発生主義ベースで当期に帰属する収入・支出額を計上し、そののちに資金調整勘定でもって現金主義に引き戻す資金収支計算書は、現金主義と発生主義が混在しているので適切ではないと考えるのか。それとも予算設定のプロセスに合った自然なものであるととらえるのか。
- ・企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書には、設定された予算の表示ならびにそれと実績との比較を外部に報告しようというような意図はもとより存在しない。これに対して資金収支計算書は、予算と実績の比較を財務諸表のなかで示そうとしている。内部管理目的および外部報告目的からみていずれが適切であるのか。
- ・利益獲得を目的とせず決められた予算の範囲内で消費活動を展開していく組織体である学校法人に、結果的に発生主義が深く浸透する可能性についてどのように受け止めるのか。

## 5. おわりに

企業会計であれば、予算設定ならびに実績との比較は内部管理の領域であって外部報告会計にはなじまないとされるのかもしれない。しかし、予算設定とその円滑な執行こそが社会的に求められているのであれば、それを外部報告用の書類にするのはある意味では自然なことであると言うこともできよう<sup>25</sup>。

予算設定にあたっての収支の見積りプロセスも考慮に入れたのであろう資金収支計算書に対しては、「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示しながら、支払資金の収入及び支出の顛末をも示す、よく組み立てられた計算書類である」<sup>26</sup> との評価もあるが、資金収支計算書に2つの目的を持たせたこ

とが資金収支計算書の構造を分かりづらいものとしている、といった批判が数多く加えられていることはすでにみてきたとおりである。

また、「資金収支計算書は活動の全体が分かる。どのくらい資金を借りたのかとか返したのかとかそういう活動が分かるという意味では分かりやすい。一方、存続性が分かるとか、経営が順調かとか、そういったことを見ようとするときに分りにくい」<sup>27</sup> とされることもある。しかし、そもそも資金の流入・流出の状況を描写する会計書類には基本的には採算性などを測定する機能は担わされていないはずである。したがって、経営は順調か否か、存続性はどの程度か、といったことが分かりづらいのは、資金収支計算書であっても、キャッシュ・フロー計算書であってもこのことは基本的には同じであろう。

現金主義と発生主義が混在しているような形式を整理することや、国立大学法人などとの比較可能性を確保することもたしかに必要なかもしれない。しかしながら、自らの使命を十分に遂行しようように合理的に予算を設定すること、およびその適切な執行を学校法人の統制活動の中心に据えて、その顛末を報告することこそがもっとも求められているとするならば、資金収支計算書の存在意義は十分にあるものと判断することができる<sup>28</sup>。

### 注

- 1 ただしこの帰属収支差額という用語はまだ完全に定着したものとはいえないようである。たとえば2001年に公表された日本私立大学連盟『新たな学校法人会計基準の確立に向けて(中間報告)』においては、経常収支差額(基本金控除前差額)という語句が用いられている。
- 2 日本私立学校振興・共済事業団『私立学校の経営革新と経営困難への対応』(最終報告)、2007年8月、p.13。
- 3 日本公認会計士協会東京会・学校法人特別委員会「学校法人経営診断書」、2005年6月、p.262。
- 4 日本私立大学連盟『経営の自己責任とリスクマネジメント 経営破綻を避けるために』(中間報告)、2007年6月、p.11。

- 5 同報告書, p. 11.
- 6 同報告書, p. 11.
- 7 古川栄一編著『学校法人会計基準解説』同文館, 1970年, p. 7.
- 8 同書, p. 25.
- 9 井口太郎「学校法人会計の特徴」井口太郎・栗山益太郎・船津忠正・村山徳五郎・山上一夫(編)『私立学校会計事典』帝国地方行政学会, 1969年, p. 205.
- 10 学校法人会計基準第6条。
- 11 日本会計研究学会スタディ・グループ『学校法人会計制度の基礎』国元書房, 1973年, p. 27.
- 12 田村八十一「学校法人会計等の諸問題と財務諸表分析」『会計学研究』第20号, 2006年3月, p. 80.
- 13 稲垣富士男「学校法人会計の企業会計化 藪の髄から天井を覗く」『産業経理』第61巻第1号, 2001年4月, pp. 6-7.
- 14 日本公認会計士協会学校法人委員会研究報告第13号「『キャッシュ・フロー計算書導入に係る提言』の公表について」『会計・監査ジャーナル』No. 648, JUL, 2009, p. 303.
- 15 同報告書, p. 300.
- 16 高橋吉之助・村山徳五郎「学校法人会計基準(案)逐条解説(1)」『産業経理』第29巻第10号, 1969年10月, p. 80.
- 17 同稿, p. 80.
- 18 日本公認会計士協会学校法人委員会研究報告第13号, p. 300。また, 片山覚も「計算書の末尾で調整されるけれども, 基本的な項目の金額は消費収支計算書の金額と同一である。一般的な情報利用者には, 2つの計算書の特徴や違いが理解しにくいという批判がある」としている。(片山覚「学校法人の会計」杉山学・鈴木豊(編著)『非営利組織体の会計』中央経済社, 2002年, p. 55)
- 19 前掲の田村論文以外にも, たとえば, 日本公認会計士協会学校会計委員会「学校法人会計基準の問題点について」1976年10月, 千葉洋「学校法人会計基準における資金収支計算書の再検討」『杏林社会科学研究』第16巻第2号, 2000年9月, 古屋晶子・浅田孝幸「学校法人会計の研究: 制度会計からの課題と解決方法について」『大阪大学経済学』第54巻第2号, 2004年12月, なども参照されたい。ただし, 日本会

- 計研究学会のスタディ・グループの報告書には, 「このたび制定をみた学校法人会計基準においては, 資金収支計算が, 資金の年度の動きのみならず, 各年度の諸活動をも資金収支の面にあらず, という目的が課せられた。……将来, 消費収支計算から導き出される消費収支計算書および貸借対照表に関係者が習熟し, その利用が普及するにともなって, 資金収支計算の目的はその本来のものに復帰させることとなるであろう」(日本会計研究学会スタディ・グループ『学校法人会計制度の基礎』国元書房, 1973年, pp. 27-28。)とも記されている。すなわち学校法人会計に対する理解の深まりとともに, 資金収支計算書はその目的を純化させていくことが期待されていたという側面もある。
- 20 [http://www.mext.go.jp/b\\_menu/shingi/chousa/koutou/025/gijiroku/03111101.htm](http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/025/gijiroku/03111101.htm) (2010.1.4 確認)
  - 21 齋藤力男(編著)『学校法人会計のすべて』税務経理協会, 2006年, pp. 21-22.
  - 22 井口太郎, 前掲稿, p. 206.
  - 23 もちろん, たとえばキャッシュ・フロー計算書を正規の財務諸表に格上げする一方で, 資金収支計算書は正規の財務諸表の体系から除外するものの, ひきつづき補足的資料として作成させる, といったような途もある。このあたりについては, たとえば日本私立大学連盟の学校会計委員会は, 2002年3月にキャッシュ・フロー計算書の導入を提言したさいに, 当面は学校法人の経営実態を示す計算書と位置付けて, 資金収支計算書とは別個に開示用として作成することを提案している。しかし2003年5月には, キャッシュ・フロー計算書を正規の財務諸表に格上げすると同時に, これまで資金収支計算書が果たしてきた予算編成・予算統制といった内部管理目的については, 収支予算書および収支決算書を作成してこれに代えることを提案している。(日本私立大学連盟学校会計委員会の「新たな学校法人会計基準の確立に向けて [1]『学校法人会計基準への提言』(最終報告)」, 2002年3月, p. 5および日本私立大学連盟学校会計委員会「学校法人会計基準見直しへの提案 [2003年報告書(中間報告)]」2003年5月, p. 9.)
  - 24 たとえばこれまで現金主義の発想が強かった公会計領域においてもキャッシュ・フロー計算書が導入されるようになってきているが, これ



に関して亀井孝文は「キャッシュ・フロー計算書は、企業会計の場合には、発生主義会計のなかに埋没した資金の動きを明らかにしようとするものであるのに対し、公会計の場合には逆に現金収支会計のなかに埋没した価値の動きを浮き彫りにしようとするものである」としている。(亀井孝文「公会計における複式簿記の導入と計算構造」『南山経営研究』第21巻第1・2号, 2006年10月, p. 4.)

- 25 現行の資金収支計算書が存続していることで、学校法人の会計処理手続きが影響を受けるといふ点にも留意する必要がある。たとえば、授業料等の減免が行なわれた場合の会計処理としては、授業料をいったん全額収納したものととして、そののちに減免額を控除するかたちをとる「総額法」と、実収入額のみを記録する「純額法」とが考えられるが、日本会計士協会では学校法人会計基準第6条の「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並びに当該会計年度における支払資金)の収入及び支出のてん末を明らかにする」という資金収支

計算書の目的に照らし合わせて総額法を採用したとしている。(日本公認会計士協会「学校法人会計問答集(Q&A)第1号 授業料の減免に関する会計処理及び監査上の取り扱いについて(改正)」『JICPAジャーナル』502号, 1997年9月, p. 72。)

- 26 日本私立大学連盟学校会計委員会「学校法人会計基準見直しへの提案 [2003年報告書(中間報告)] 2003年5月, p. 9.
- 27 [http://www.mext.go.jp/b\\_menu/shingi/chousa/koutou/025/gijiroku/03111101.htm](http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/025/gijiroku/03111101.htm) (2010.1.4 確認)
- 28 高橋吉之助・村山徳五郎は「従来の学校法人会計は、資金収支計算を中心としてきた。それは、学校法人財政の中心課題が、年々の調達可能な資金をいかに合目的に運用するかにあると考えられていたからである。また、資金収支計算は、学校法人の活動の全体(ただし1年間)を資金的にあらわすはたらきにおいてすぐれている」としている。(高橋吉之助・村山徳五郎『新学校法人簿記 会計入門』第一法規出版, 1979年, p. 97.)