

# 国立大学と私立大学の 会計書類のすり合わせ

キーワード 損益計算書、消費収支計算書、キャッシュ・フロー計算書、資金収支計算書、貸借対照表

中京大学経営学部教授 梅田守彦

## 1. はじめに

国立大学と私立大学とでは担うべき役割が異なっており、両者の間では「棲み分け」がなされているというのであれば、双方の会計基準に大きな相違があったとしてもとくに問題は生じないのかもしれない。しかし、たとえば国立大学の独立行政法人化が検討されているさなかに、国立大学と私立大学との間に存在する壁を取り除いて、学生や社会のニーズに合致した教育サービスを提供すべきであるとした報告書が政府サイドから公刊されたりしているように、現在では両者は等しく高等教育を担うものであり、受験生確保や外部資金獲得などにおいても競合関係にあるものとみなされるようになってきている。

ただし、この『エコノミストによる教育改革への提言——「教育経済研究会」報告書』は、国の財政支出を増大させることで国立大学に比べて劣位にある私立大学の教育研究水準を国立大学の水準にまで引き上げるというのではなく、最終的には国立大学に受益者負担の原則を積極的に持ち込んで公的支出を抑えることによって、すなわち国立大学を私立大学化することによって競争条件を等しくしようというスタンスをとっているのが残念ではある<sup>(1)</sup>。しかしいずれにせよ、両者間の壁の排除に向けて各種の政策を展

開するにしても、それらの会計基準が大きく相違したままであれば、運営成績や財務状態の比較可能性の問題が生じる。そこで本稿では、両者の会計基準の「すり合わせ」について若干の検討を加えることにしたい。

ただし、ここで「すり合わせ」という語句を用いたのは、本稿は現時点においてすでに作成されている財務諸表の存在を前提として、そのもとで国立大学と私立大学の会計基準の調整を考えてみようとするものだからである。したがって、たとえば減価償却手続きなどは、すでに双方において導入されているので、これを採り入れるべきであるのか否かといったような非営利組織会計の本質的問題に遡っての検討は行っていない。あくまでも現行の財務諸表の存在を前提としての両者の「歩み寄り」の可能性という点に、ここでの関心は限定されている。

## 2. 国立大学法人業務実施コスト計算書の取り扱い

国立大学法人が作成すべき主要財務諸表には、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、ならびに国立大学法人業務実施コスト計算書（以下では「業務実施コスト計算書」と記す）がある。このうち、国立大学の貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書に

相当するものとして私立大学側では、貸借対照表、消費収支計算書、資金収支計算書を作成しているが、業務実施コスト計算書に相当するものは私立大学には存在しない。

この業務実施コスト計算書は、もしも国からの補助金等がまったく投入されずに国立大学法人が自己収入のみで運営されたものとして、しかも各種の機会原価なども運営コストとして含めた場合には、国民の総負担額はいくらになるのかを計算する書類であるが、その構造はおおよそ以下のようになっている。

まずは損益計算書に示された費用額をそのまま抜き出してくる。

上記の費用額から、運営費交付金を除いたところの自らが稼得した収入を差し引く。

損益計算書には計上されなかった減価償却費ならびに退職給付引当金の増加額も費用として追加する。

国有資産の無償使用分ならびに政府出資額に対する機会費用を合わせて計上する。

国立大学においては、収益と費用を対応させる計算書類として損益計算書と業務実施コスト計算書が作成されるが、両計算書の記載範囲ならびに目的は下表のとおりである<sup>(2)</sup>。

	記載範囲	目 的
損益計算書	裁量及び経営努力反映の余地がある損益	運営状況を明らかにする（業績評価に資する）
業務実施コスト計算書	最終的に国民の負担となるすべてのコスト	納税者である国民に対する説明責任を確保する

ここで、「損益計算書には計上されなかった……費用」とあるのは、政策の立案主体である国の予算で整備するところの施設設備に係る減価償却費や、国が別途負担する退職給付引当金の増加部分などといったような、自らの意思だけではその発生をコントロールすることができない費用のことを指すが、それらは国立大学の損益計算書には含まれていない。というのは、国立大学法人会計基準においては「説明責任の観点及び業績の適正評価の観点から、国立大学

法人等の会計は、その財政状態及び運営状況に関して、真実な報告を提供するものでなければならない<sup>(3)</sup>とされたために、管理運営者自身では決定することのできないような費用項目は除外するからである。

「利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない<sup>(4)</sup>」国立大学の損益計算書が管理運営者の説明責任ならびに業績評価を前面に押し出したことによって「裁量及び経営努力反映の余地がある損益」の計算にとどまったため、それを補うものとして組織体そのものに対する国民負担額を示そうとして導入されたのが業務実施コスト計算書である。この業務実施コスト計算書では、当該法人では決定することができないという理由で損益計算書から除外された費用部分のみならず、独立行政法人移行時に政府が現物出資した国有財産に係る想定金利額や国有財産の無償使用分などの、仕訳帳・総勘定元帳といった正規の簿記機構を経由しない科目までもが「コスト」として含まれているのはすでに述べたとおりである。

この業務実施コスト計算書は、いわゆるニュー・パブリック・マネジメントの考え方を積極的に採り入れたものとして評価することができるのであろうが、上記のような構造をもつ計算書類に対して山本 清は、一般の「財務会計で測定されるフローは、資産の無償使用や資源調達にかかる資本費用を含む機会費用概念の経済コストでない<sup>(5)</sup>」としたうえで「単純な私立大学等との比較は誤った判断を招きかねない。したがって、上記計算書は、法人の財務諸表と区分して、参考財務情報とすることが妥当と考えられる」と評している<sup>(6)</sup>。ここでは山本に従って、業務実施コスト計算書は正規の財務諸表から除外するものとして検討を進めていくことにしたい。

### 3. 損益計算書と消費収支計算書のすり合わせ

損益計算書と業務実施コスト計算書が併存しているのであれば、前者は管理可能な費用項目だけを集計した管理者業績の報告書、後者は自

前の収入だけでは賄いきれなかった費用額に機会費用なども加算したところの国民の負担額を示す計算書、といったように役割を分担することが可能であった。しかし、私立大学の会計基準とのすり合わせのために業務実施コスト計算書を主要財務諸表の体系から除外するのであれば、残る損益計算書では「管理運営者の業績評価」を強く打ち出すのか、それともまずは「組織体そのものの経営成績」を表示させるのかを明らかにしておく必要がある。そしてこのとき、基本的には損益計算書は外部報告目的のために作成されるものであるとの理解に立つならば、まずは国立大学という組織体自体の経営成績・財政状態の表示が優先されるものととらえ、そののちに外部報告目的を阻害しない範囲で経営管理者の責任表示の観点を加えることが可能であるならばその要素を副次的に盛り込んでいく、というのが本来のあり方のように思われる。

組織体自体の経営成績を報告することを第一義とするならば、正規の簿記機構を通さない機会費用などについては措くとしても、国の文教政策に沿って発生するところの大学側では管理不能な費用も損益計算書に計上しなければならぬ。ただしそのためには、前述の国立大学法人会計基準の真实性の原則から、前段部分の「説明責任の観点及び業績の適正評価の観点から」という文言を削除することが必要となる。

そしてそのときには、個別の会計処理方法も大きな変更を余儀なくされるであろう。たとえば、会計期間が1年である組織において1年間のサービスの対価である授業料を受け取ったのであるから本来ならば収益として認識すべきところを、業務執行責任という観点からまずは負債として受け入れたのちに期間の進行にともなって教育責任を果たしたものとして徐々に収益化していく、といったような、管理運営者の責任の表示を目的とした国立大学特有の処理方法についての見直しも必要になる<sup>(7)</sup>。

ところで、国立大学法人の損益計算書を一瞥して気づくことは、この計算書がまずは費用項目を列挙したのちに収益項目を続けて記すという、通常の損益計算書とは逆の形式をとって

ることである。このように、自らの使命を果たすために要した費用をまずはじめに計上し、それと収入項目とを対応させていく形式は、非営利組織としての性格を色濃く反映したいがゆえのものとして受け取ることができるであろう。すなわち、ある特定の使命を遂行するために設立された組織体であるからには、かりに収支均衡が困難であったとしても、当初予定していたサービス水準の切り下げをただちにおこなうことはその存在意義を揺るがす問題となりがねない。したがってそのような場合においては、営利企業のように自らの収入に応じて活動を収縮して、費用の切り詰めによって収支（ないし損益）の均衡をただちに図るのではなく、自らの社会的意義を広く世間に訴えて不足額は外部からの協力を得て補おうとするのが本来の姿であると考えられるからである。

このように、まずはサービス提供に要した費用から列挙していくかたちは、組織の性格と照らし合わせてみれば十分に理解することができる。しかしこのようなことは、基本的には独立採算が求められている私立大学側からみれば、収入不足額は国からの財政支出に期待することができる組織体だからこそできるものと映るであろう。たしかに効率化係数などを掛けられて必ずしも十分な額が交付されているわけではないにしても、そもそも国立大学の場合には、中期計画に沿って運営を行った場合は損益が均衡するように運営費交付金等が交付されるかたちの制度設計がなされているからである。

これに対して私立大学の消費収支計算書では、まずは帰属収入から基本金を差し引いて消費収入を算出する、次いでこの消費収入から消費支出を差し引いて消費収支差額を表示する、といった2段階の計算構造が採られている。このような形式の計算書に対しては「あらかじめ一定のいわゆる『利益』を確保したうえで人件費や物件費に充当すると見られている」<sup>(8)</sup> といった批判が継続的に浴びせられてきたが、これらを受けて経営者団体である日本私立大学連盟でさえも、従来のように希望留保額を基本金という名目でまず差し引くという手続きを改めて、

帰属収入と消費支出の差を経常収支差額（基本金控除前差額）とする， 経常収支差額から基本金組入額を控除したものを消費収支差額として表示する， という収支計算案を提示するまでに至った<sup>(9)</sup>。

このように消費収支計算書からは基本金組入制度を廃止し， その一方で業務実施コスト計算書を正規の財務諸表の体系から除外したのちの損益計算書においては費用・収益の記載順序を入れ替えることにすれば， かなりの程度までは形式面での両計算書のすり合わせはできるかもしれない。ただしそのような修正がなされたとしても， 国立大学の損益計算書ならびに私立大学の消費収支計算書のボトムラインの数値の解釈をめぐっての問題が残っている。

基本的には国からの財政支出でもって設備投資の原資を賄うことが可能であるために， ボトムラインがかりにゼロであってもなら問題のない——そこでの利益ないし損失は本来ならば予算差異としてとらえられるべきものである<sup>(10)</sup>——ゼロこそが望ましいというべきかもしれない——国立大学に対して， 教育研究のために必要な施設設備などは基本的には学生納付金をはじめとする自己資金をもって調達しなければならないという現実が私立大学側にはある。そのようなところでは， 帰属収入のなかから将来の設備投資等に振り向ける部分を留保していかなければならないために， 帰属収支差額（日本私立大学連盟が言うところの経常収支差額ないし基本金控除前差額）がゼロではいずれは運営が立ち行かなくなる。

基本金組入制度によって将来の設備投資等に必要となる原資をまずはじめに確保しようとする消費収支計算書は， 「会計基準である前にまず財務の基準にウエイトをおき過ぎている」<sup>(11)</sup>との批判が加えられているきわめて特異な計算書である。とすれば， この組入制度を廃止することによってすり合わせを図ることが自然な姿なのであろうが， 繰り返すと国からの財政支出でもって設備投資資金を賄うことが少なくとも制度上は期待されている国立大学と， 継続的に保持すべき資産に充てるための資金を自らの責

任でもって留保しなければならない私立大学とでは， かりに計算書の形式は同様なものになったとしても， 当期総利益と帰属収支差額の持つ意味には大きな違いが存在しつづけることになる。

#### 4. 貸借対照表のすり合わせ

損益計算書と消費収支計算書のあいだに相違が存在するのであれば， 当然ながらそれらの影響は貸借対照表のうえにも現れてくる。そのため国立大学と私立大学の間で貸借対照表の基本的な機能ならびに構造についての本質的な相違はないにしても， 固定資産とその資金の源泉の記録方法についてはとくに大きな違いがみられる。

国立大学が固定資産を取得したさいに用いられる貸方勘定科目は， 独立行政法人としての発足時に保有していた既存の償却資産・非償却資産の価額については国が出資した「資本金」，

国の意思決定に従って施設費を原資として取得した償却資産・非償却資産については「資本剰余金」， 運営費交付金や授業料などによって取得したものについては， 「資本剰余金」（非償却資産の場合）ないし「固定負債」（償却資産の場合）， といったように資金の源泉によってその扱いが異なってくるが， 責任会計の観点からすべての費用を損益計算書に計上するわけではないために， 減価償却については以下のような処理方法が求められている。

- (1) 施設費を財源として償却資産を取得したときには貸方科目は資本剰余金とされるが， これに係る減価償却費は責任会計の観点から損益計算書に載せないようにするため， 減価償却相当分は費用としてではなく資本剰余金の減少として扱うことで貸借対照表のなかでの処理にとどめる。
- (2) 運営費交付金等を財源として償却資産を取得した場合には， 繰延収益の性格をもつ「資産見返運営費交付金等」という名称の固定負債が貸記されたが， これに係る減価償却費を損益計算書に計上するにあたって

は、さきほどの固定負債を取り崩してそれと同額の戻入益を計上するので、損益計算書では減価償却費と戻入益とが相殺される。

このようにして減価償却費は、それが資本取引のかたちをとるにせよ損益取引として扱われるにせよ、結果的にはいずれの場合でも損益額には影響を及ぼさないことになる。また、減価償却費の計上にもとない資本剰余金または固定負債がその分だけ減額されていくので、個別資産に関していえば借方の固定資産帳簿価額と貸方の資金調達源泉としての資本ないし負債額とは一致するかたちが採られている。

国立大学の場合には、企業会計におけるものとは異なるにせよ損益計算が行なわれるので、国立大学法人会計基準では「資本取引・損益取引区分の原則」が設けられており、設備投資資金の源泉についても、資本剰余金として扱われる部分と繰延収益としての固定負債とに区分されている。これに対して私立大学では、基本金組入計算を除けば一般企業における損益計算書とほぼ同じ構造をもつ消費収支計算書が作成されるのであるが、ここでは損益計算ではなく「当該会計年度の消費収入及び消費支出の内容及び均衡の状態を明らかにする」<sup>(12)</sup> 消費収支計算なるものを行なうものとされているので、資本取引・損益取引の区分についてはとくに意識されていない。

私立大学の消費収支計算では「その諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その帰属収入のうちから組み入れた額」<sup>(13)</sup> である基本金を「企業会計上の元入りに類似し、貸借対照表上純資産にあって維持すべき金額」<sup>(14)</sup> として捉えているようである。しかし、帰属収入に資本的収入と収益的収入とが混在している状況のもとでは、保有している固定資産に係る資金源泉をすべて資本金としてみなすことは無理であろう。ましてや日本私立大学連盟の提案のように、固定資産等の原資に充てる部分を帰属収支差額から差し引くというのであれば、従来の基本金に相当する部分は剰余金処分の一部として理解されようが、「剰余金としての基本金は、会計の通念

上、維持すべき金額とは解されない」<sup>(15)</sup> であろう。

このようにして消費収支計算書を組替えた場合には、貸借対照表においては取得固定資産の原資は利益剰余金（の性格をもつ勘定科目）として貸記される。これに対して国立大学の貸借対照表では固定負債と資本剰余金の2種類をもって表示されるのであるが、両者の貸借対照表をすり合わせる前段階として、国立大学が取得した施設設備に係る資本剰余金と固定負債の区分表示を、いずれかに一本化することができれば望ましいであろう。

国の教育研究インフラの一環として整備する施設設備については国立大学側の意思だけでは決定できないとして、運営費交付金を原資とするものとは異なる扱いがなされたわけであるが、とはいえ運営費交付金で取得する施設設備に関しても、中期計画が文部科学省の承認を得ることができなければ当該資金は獲得することができないわけである。そうであるとすれば、運営費交付金で取得されたものについても実質的には国の教育研究のインフラ整備の一環として扱ったとしてもとくに問題はないように思われる。

そのときには、繰延収益を時間の経過に従って戻入れていくという特異なかたちの固定負債扱いよりは、通常のように資本（剰余金）とするほうが適切であろう。このとき、国立大学の損益計算書にも減価償却費をすべて計上するならば、減価償却費相当分を資本剰余金の減少として扱う処理方法も改めざるを得なくなるので、資本剰余金（国立大学）と利益剰余金（私立大学）というようにその性格は異にするのは現行の大学財政のあり方からみて仕方のないところかもしれないが、固定資産に投下された資金額は、国立大学の現行の貸借対照表におけるように資本剰余金（ならびに固定負債）を減額していくというかたちではなく、当初の額がそのまま維持されていくような処理がなされることになろう。

## 5. キャッシュ・フロー計算書と資金収支計算書のすり合わせ

国立大学のキャッシュ・フロー計算書は、現金同等物を資金の範囲から除外して手許現金及び要求払預金のみを記録している点を除けば企業会計におけるものと同様のものとなっている。これに対して私立大学の資金収支計算書においては、未収金・未払金までを含んだものを資金としてとらえていることになるが、これは資金収支計算書に対しては予算設定などの管理運営面への役立ちも期待されていたことにその理由を求めることができる。

ここで予算の編成手続きを考えてみると、まずは「当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入ならびに支出の内容」<sup>(16)</sup>を把握したうえで、そののちに学費徴収不能額などの未収分や各種経費の未払分、さらには過年度に発生し今期に決済される部分を加減して当該年度の収入・支出予算を設定するという流れはきわめて自然なステップであろう。しかし、予算設定プロセスの反映を斟酌したことによって、まずは発生主義でもって当該年度に帰属する収入・支出を計上し、そののちに現金主義に修正するための調整計算を導入したために、発生主義と現金主義が混在していると批判されることになったのである。

日本公認会計士協会の研究報告『「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』においては、「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>(17)</sup>と、収入・支出の発生状況が描写されている点については評価しているものの、調整計算が必要となるために現金の流入・流出状況が把握しづらくなることを問題にしている。さらにこの報告書では、現行の資金収支計算書が通常のキャッシュ・フロー計算書にみられるような「業務活動」「投資活動」「財務活動」といったような活動区別に資金の流れが分けられていないことをとら

えて、「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」<sup>(18)</sup>が欠けているために、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望ましいとしている。

日本公認会計士協会による批判の前段部分、すなわち発生主義と現金主義の混在については「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わす、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」<sup>(19)</sup>と述べられているように、学校法人会計基準を作成した当事者にもよく理解されていた。したがって、資金収支計算書をキャッシュ・フロー計算書のように、流入・流出した資金の描写だけに限定することは、むしろ本来あるべき姿であると考えられていたものが実現するととらえることができるであろう。しかしながら後段部分、すなわち資金の収支状況を活動区別に報告する形式とはなっていないことに対しては、学校法人会計基準設定にあたって中心的な役割を果たした高橋吉之助・村山徳五郎は、学校法人の場合には収入と支出の間に客観的な対応関係が存在せず、「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>(20)</sup>としている。

私立大学においては、帰属収入のある一定部分を将来の設備投資の原資に振り向けざるを得ない現状がある。しかし、資本取引的収入と損益取引的収入とに区分する明確な基準がないために資金の流れを表示する計算書において帰属収入すべてを業務活動区分に含めることには疑問があるというのであれば、財務活動について

は別途処理するとしても、業務活動と投資活動はあえて区分しないというかたちの計算書も考えられよう。

ところで、たとえば「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」<sup>(21)</sup>とされるように、私立大学は現金主義的思考にもとづいて運営されている側面が大きいようである。これに対する国立大学にしても、「国の財源措置が、もともと減価償却を考慮しない現金収支予算・決算に基づいているからであり、このことは、独法において、発生主義にもとづく会計制度を導入しておきながら、実は財源措置においては、従前と同様の積算方式によって決定されている」<sup>(22)</sup>と指摘されたりするように現金主義的色彩が強いものとすれば、キャッシュ・フロー計算書ないし資金収支計算書の重要性は、企業会計におけるより高いものと考えられる。とすれば、これらを簿記機構のなかから生み出される副産物としてではなく、正式な勘定体系から作成することによって正規の財務諸表として位置づける必要があるのではないだろうか。

学校法人会計基準においては、損益計算の原理を援用した消費収支計算書と貸借対照表に加えて、資金の収支の状況を報告する消費収支計算書の作成が求められている。そこでは、資金収支計算書を消費収支計算書・貸借対照表の従属物としてではなく、両者と同格ないし並列的なものとして位置づけるために、資金の動きだけを記録する勘定システムを設け、そのもとでの総勘定元帳から導かれた決算集合勘定より資金収支計算書を作成するものとされている。

もちろん、貸借対照表と損益計算書を作成するための勘定を利用して、そこから減価償却などの資金の動きを伴わない取引を除くことによって、付随的・従属的に資金収支計算書を作成することも可能ではある。しかし、キャッシュ・フロー計算書を貸借対照表ならびに損益計算書(ないし消費収支計算書)と同格の主要財務諸表として位置づけようとするのであれば<sup>(23)</sup>、

「一取引二仕訳」のかたちが望ましいということになるのであろう。

## 6. おわりに

国立大学法人会計基準では経営責任の表示も目的とされているために、損益計算書にある種の費用が計上されていない、そのために業務実施コスト計算書が必要になった、貸借対照表に固定資産の原資が区分して表示されている、などといった特徴がある。これに対する学校法人会計基準は、本来なら経営成績と財政状態の報告機能に限定されるであろう会計に資金留保の観点を織り込んだため、基本金組入れという計算プロセスが導入されていることが最大の特異点である。

大学部門の会計であっても、まずは一般企業の会計と同様に、報告主体の経営成績と財務状態の表示を目的とするものにとらえ、国立大学の会計からは責任会計の観点を後退させる一方で、私立大学の消費収支計算から資金留保計算部分を取り除くことができれば、形式的には両者の会計基準は近づいてくる。しかしそもそも独立採算を前提とせず、施設設備に係る資金を国から手当てしてもらおうことのできる国立大学と、国などからの助成金はあくまで補助的資金という位置づけであって、基本的には独立採算を志向せざるをえない私立大学とでは、現段階での実質的内容面でのすり合わせは相当に困難であると言わざるを得ない。

会計基準の統一は、独立採算を前提とするか否かという点を巡って、国立大学法人・学校法人のいずれかが他方に近づいていくことによってはじめて実現されるのではないだろうか。その一つの可能性は、私立大学に対してもインフラ整備のために多額の資金が投入され、資金留保計算としての基本金組入れ制度の必要性が弱まるというものである。そしてもう一つの可能性は、国立大学が独立採算制に向かって動き出し、設備投資の原資も自前で確保しなければならなくなるというものである。このいずれのシナリオがより実現の公算が大きいかと問われ

ば、『エコノミストによる教育改革への提言——「教育経済研究会」報告書』にもあるように、残念ながら現状では国立大学の独立採算化によるすり合わせの達成であろうと考えざるを得ない。

注

- (1) 経済企画庁経済研究所『エコノミストによる教育改革への提言——「教育経済研究会」報告書』1998年4月、p.77。
- (2) 新日本監査法人(編)『よくわかる国立大学法人会計基準第2版』白桃書房、2004年、p.428。
- (3) 国立大学法人会計基準 真実性の原則について 注1。
- (4) 国立大学法人会計基準第5 注6。
- (5) 山本清「国立大学の法人化と会計システムの課題」『大学論叢』(広島大学)第32集、2001年、p.155。
- (6) 同稿、p.156。
- (7) 佐藤誠二は、「国立大学法人の会計はややこしいというお話をしましたよね。借金をしたら別ですけども、収入があって負債だなんて普通は考えられません。そういう特殊な会計の仕組み」と評している。(佐藤誠二「国立大学法人の財務問題を考える」『全大教時報』第33巻第5号、2009年12月、p.13。)
- (8) 日本私立大学連盟学校会計委員会『新たな学校法人会計基準の確立に向けて(中間報告)』2001年11月、p.3。
- (9) 同報告書、pp.3-4。
- (10) 野中郁江は、「ここでいう『当期純利益』は、従来の収支計算であれば、予算の未消化分とされていた『予算の節約分』および予算を超過して獲得した自己収入額から構成されている。あくまでも予算との『差異』であることに注意する必要がある。予算との差異を損益と呼ぶのは無理であろう」と指摘している。(野中郁江「私立大学と国立大学の会計制度とその課題——大会計と企業会計原理——」『経済』2003年12月、pp.131-132。)
- (11) 会田義雄「『学校法人会計基準』を論評する」『会計ジャーナル』1972年7月号、pp.14-15。
- (12) 学校法人会計基準第15条。
- (13) 学校法人会計基準第29条。
- (14) 村山徳五郎「学校法人会計基準の行方」『JIC PA ジャーナル』No.563、JUN.2002、p.47-8。また山口善久も、「企業会計との比較観からいえば、『基本金』は、いわゆる『元入高』に類似する。……学校の経営を継続するために永続的に維持しなければならない資産の取得の源泉となる収入は、消費支出の補填に充当できぬ収入すなわち維持すべき収入として消費収入と区別されなければならない」としている。(山口善久『新訂 学校法人会計と複式簿記のすべて』学校経理研究会、2007年、p.61。)
- (15) 同稿 p.47。
- (16) 学校法人会計基準第6条。
- (17) 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。
- (18) 同報告書、p.300。
- (19) 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。
- (20) 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。
- (21) 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.206。
- (22) 野中郁江「『独立行政法人会計基準』批判」『経理知識』第79号、2000年9月、p.45。
- (23) 亀井孝文は、「資金計算書は他の2計算書に付加された単なる『附属計算書』ではなく、それらと同等の重要性をもつ計算書であるという考え方を採っている。とすれば、その前提には継続記録法としての複式簿記を適用することが不可避となる」としている。(亀井孝文『公会計改革論』白桃書房、2004年、p.2。)