

●座談会●

# 学校法人会計基準のこれまで、そしてこれから

—私立大学の説明責任及び経営にもたらす影響を考える—



奈尾光浩 ●公認会計士

田辺和秀 ●日本私立学校振興・共済事業団補助金課長

山本尚明 ●慶應義塾塾監局経理部部長

片山 覺 ●早稲田大学名誉教授、本連盟元財政政策委員会委員長  
文部科学省学校法人会計基準の在り方に関する検討会委員

司会

西野芳夫 ●関東学院大学名誉教授、本連盟経営委員会委員長

—敬称略—

## 西野

今回の座談会のテーマは、学校法人が作成する計算書類の「わかりやすさ」と経営判断の「的確さ」の向上を目的として、補助金配分の基礎となるものとして定められた学校法人会計基準が平成二十五年に改正されたことを受けての「学校法人会計基準のこれまで、そしてこれから」です。計算書類の「わかりやすさ」や「的確さ」が問われることの前提となる学校法人の財務情報の公開の現状を口火として、本日の座談会を進めていきたいと存じます。

## 学校法人としての

### 財務情報公開の現状

田辺 私立学校法第四七条に定める財産目録などの備え付け及び閲覧に係る条文は、平成十六年の同法の改正によって定められたものです。これにより学校法人は、学生や父兄などの利害関係者に、計算書類を閲覧に供することが義務づけられることとなりました。ただし、これはあくまでも学校の事務所に計算書類を備え置き、学校に来た利害関係者に見せるという規定であるため、この規定をもって一般の方が計算書類



(2014年6月14日 私大連盟会議室にて)

をいつでも目にするにはつながりませんが、文部科学省が実施した直近の調査結果では、大学法人と短期大学法人などを合わせた学校法人の九八・六%が財務情報学校法人のホームページに掲載しているとの結果が出ています。

**西野** 九八・六%という数字を見ると非常に高く感じられますが、いろいろな法人の事業報告書を見ますと、その中身についてさまざまな課題があるようにも思えますが、いかがでしょうか。

**田辺** 財務情報の公開に係る基本的なルールは、私立学校法の改正時に発出された私学部長通知をもとに、法人単位、大科目をベースにした共通の様式が定められています。しかし、それ以外の部分は、各学校法人側がいかにも実態を適切に表していくかという観点からの自由裁量が認められているため、比較可能性という観点では十分ではない部分が多々あるかもしれないというのをおっしゃるとおりかと思えます。

**片山** それぞれの学校法人がホームページに掲載した財務情報は、文部科学省のウェブサイトを通じてすべて見ることができ

ますが、その内容を見ますと、説明責任を積極的に果たそうとしている学校法人と、消極的なのではないかと思われるような学校法人との比較ができると思います。

### 知りたい財務情報に容易にたどり着けない学校法人のホームページ

**奈尾** 私も、各学校法人が公開している財務情報を見ると、学校法人によってその内容の充実度に大きな差があると感じています。基本金明細表まで公開している法人もあれば、大科目だけにとどまっている法人もあります。

文部科学省のウェブサイトは各学校法人のウェブサイトへのリンクが貼られており、大変便利ですが、各学校法人のホームページから財務情報を見ようとすると、知りたい情報に容易にたどり着けないことがありますので、何らかの工夫をしていただけるとありがたいですね。

**山本** 大学のホームページをご覧になれる方々の目的は、さまざまだと思いますが、学校法人会計基準には理解しにくい面があるので、会計基準に則った財務情報の

公開がなされても、公開内容に対する理解度がなかなか深まらないという実情があるように思われます。

ですから各学校法人は、計算書類だけでなく、事業報告書も含めたホームページ全体を通じてどのような情報を公開していくのか、一方的な公開ではなく、Q & Aのような双方方向の公開のあり方というものも考えていく必要があるように思います。

もし、公開内容に対する理解が深まらなければ、理解はおろか、誤解を生むことにもなりかねません。実際に、一般企業における黒字、赤字という考え方で学校法人会計基準に則った計算書類を見ると、こんなに損をしているのか（もうかっているのか）といったニュアンスの誤解が生じてしまいます。誤解をもとに、学校法人の財政状況全体に対する見方が社会的に定着してしまうということも起こり得ますので、社会が正しく理解するための財務情報の公開が大切になってきます。

**田辺** そうした観点、問題意識こそが今回の学校法人会計基準の改正の最も大きな狙いであったと思います。学校法人会計基

準がこれまで有していた「学校法人の財政基盤の安定に資する」という機能は生かしながらも、他の会計基準にある「わかりやすさ」の要素をいかに組み込むかが、改正の主目的であったということです。

**西野** 学校法人会計基準は私立学校振興助成法をよりどころとした会計基準である一方で、今話題にしたのは私立学校法上の財務情報の公開という制度です。学校法人会計基準と学校法人の説明責任との関係をどのように整理すべきかという疑問が出てきますが、その点はいかがでしょうか。

**田辺** 昭和四十五年に経常費補助金の制度が設けられ、各学校への補助金の配分が始まった時点では、各法人において、収入や支出などの会計処理をするための共通の基準がありませんでした。経常費補助金は人件費をはじめとする学校法人のランニングコストに対し補助する制度ですから、その尺度がバラバラですと適切な配分ができません。そこで、学校法人会計基準の制定が必要とされたという意味では、その制定の目的は補助金の適正な配分のためであったと考えていいと思います。私立学校振興

助成法第一四条により、経常費補助を受け学校法人は「学校法人会計基準」に準拠した計算書類の作成が求められています。

一方の私立学校法をよりどころとする財務情報の公開が法令によって義務づけられたのは平成十六年のことで、比較的新しいルールです。公開にあたってのよりどころとなる会計基準について明確な定めはありませんが、私立学校法施行規則により「一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準」によるものとされており、学校法人の会計に関し基本的な事項を体系的に整理した基準としては、「学校法人会計基準」しかないことから、学校法人が私立学校法に基づいて作成するにあたってよるべき会計基準は「学校法人会計基準」であり、ほすべての学校法人が学校法人会計基準に基づいた処理を行っているというのが実態であると思います。

### なぜ学校法人会計基準は 改正されたのか

**西野** 制度の前提が確認できましたので、次に学校法人会計基準改正の理由、背景を

ご説明いただけますでしょうか。

**田辺** 学校法人会計基準は補助金の配分の基礎となるものとして、昭和四十六年にスタートしましたが、その一方では、私立学校の財政基盤の安定に資するという非常に重要な要素もついています。その後、各学校法人の実務に広く定着してきましたが、制定以来約四〇年を経過する間に二つの問題が生じました。

一つは外部的な要因、つまり社会・経済状況の大きな変化です。会計のグローバル化が進み、企業会計だけでなく、国立大学法人会計基準や他の公益法人の会計基準などもグローバル化の流れに合わせて変わってきたことが挙げられ、他の会計基準の改正内容との比較可能性や、学校法人会計基準の中に他の会計基準が取り入れている要素を導入すべきではないかという意見も出してきました。

もう一つの内部的な要因として、少子高齢化などにより、私学を取り巻く経営環境が厳しくなることを受け、各学校法人の経営者が、自分の法人の経営は今どのような状態にあるのかを客観的に把握することの

できる環境を整備すべきであるとの意見も出てきました。

この二つの要因が背景となって、学校法人の経営状態をよりわかりやすく説明することのできる仕組みづくりを目指したことが、今回の会計基準の改正につながったのではないかと考えています。

### 在り方検討会における議論の動向

**西野** 私大連盟でも学校法人会計基準のあり方についての検討を重ねてきましたが、学校法人会計基準の改正に先立って、文部科学省に「学校法人会計基準の在り方に関する検討会」（在り方検討会）が設けられました。委員として同検討会の議論に参画された片山先生から、在り方検討会における議論の内容をご紹介しますでしょうか。

**片山** 私大連盟では、平成十四年に学校会計委員会がとりまとめた「新たな学校法人会計基準の確立に向けて」と題する報告書を通じて、基本金の再検討、キャッシュ・フロー計算書の導入、附属明細表の拡充な

どについて検討し、学校法人会計基準改正を提言するとともに、学校法人における財政情報の開示に係る基準についても提言しました。さらに、平成十九年には経営委員会財務会計分科会において検討した成果を「新たな学校法人会計基準の確立を目指して―外部報告の充実のために―」と題する報告書としてとりまとめ、学校法人会計基準見直しの必要性や、見直し内容の具体的な提案として、消費収支計算書から正味財産増減計算書へ改める、資金収支計算書からキャッシュ・フロー計算書へ変更するなど、公益法人会計基準や国立大学法人会計基準とも比較したうえで、今後の学校法人会計基準のあり方に係る具体的な提言をとりまとめました。

一方で、平成十九年の学校法人会計基準の一部改正では、基本金の取崩し要件の緩和と有価証券の時価情報の開示を中心とする注記事項の充実拡大が規定されるなどしましたが、基本金制度については維持されただけです。

平成二十年には「学校法人会計基準の諸課題に関する検討会」が設置され、私立学



奈尾 光浩氏

校の特性を踏まえた基本金のあり方、各計算書類に係る諸課題、さらには企業会計基準の進展を念頭に置いた検討などがなされ、基本金制度を廃止し、純資産方式に変えるべきか、あるいは資金収支計算書をキャッシュ・フロー計算書に変えるべきかといった点も含め、比較的自由な議論のもとに論点整理が行われました。

### 計算書類が変わることでの新たな課題

— 説明内容の工夫の必要性

片山 この検討会がとりまとめた報告書は平成二十四年三月に公表され、その後、平成二十四年八月に在り方検討会が設置され、平成二十五年一月三十一日付で報告書が



田辺 和秀氏

公表されました。そして、平成二十五年四月二二日付で今回の学校法人会計基準の一部改正が公布されたわけです。

先ほど田辺さんがおっしゃったように、昭和四十六年にこの学校法人会計基準が設定されて以降、大幅な改正は行われてきませんでした。今回の改正内容も実務に与える影響はそれほど大きくないとの意見もあります。

しかし、今回の学校法人会計基準の改正によって、資金収支計算書については活動区分ごとの資金の流れがわかるようになり、事業活動収支計算書によって経常的な収支と臨時的な収支のバランスが明らかになり、外部の利害関係者によってさまざまな分析



西野 芳夫氏

がなされることになると思われますから、学校法人の財務情報に係る様相は大きな変化を見せるようになると思われれます。

山本 これまでの改正は、退職給与引当金に係る繰入額の一〇〇%の計上、基本金の取崩しや有価証券の時価情報注記の導入など、どちらかという数字の中身の考え方に関する改正という意味合いが強かったと思います。しかし今回は、計算書類の書き方も含め、外目に見える形での改正となりました。そこがこれまでの改正とは大きく異なります。目に見える形で計算書類が変わることによって、今まで法人として行ってきた説明を新しい会計基準による計算書類をもとに、どのように進めていくのか

という新たな課題が発生します。

と同時に、今回の改正は比較可能性を重視していることから、各学校法人も共通の理念や考え方に基づいて計算書類を作成し、公表していかなければなりません。そうした点を煮詰めることなく、ただ計算書類を変えただけでは、新しい会計基準が十分に生かされることにはならないのではないかと危惧しています。

**奈尾** 今回の改正で収支を「分ける」とことなつたため、計算書類自体も目に見える形で変わります。見え方が変われば行動が変わり、形から実態が変わってくる部分もあるのではないかと思っています。

また、外部の利害関係者の圧倒的多数は、



山本 尚明氏

学校法人会計基準のことをご存じありません。そうした方々から見ると、どうしても教育活動収支差額は営業利益、経常収支差額は経常利益であるという一面的な見方をされるのではないかと懸念があります。

同時に、そうした見方が各学校法人にフィードバックされるときに、どういう化学反応が引き起こされるのかが非常に気になります。逆に言えば、今回の改正の趣旨などをきちんと説明しないと、「教育活動収支差額が少ない大学は経営基盤が弱い大学」といった一面的な見方が広がってしまう危険性があります。

**西野** 会計基準には計算基準と報告基準があり、今回は報告基準が中心の変更であ



片山 健氏

ると思います。しかし、そうは言いながら、改正が与える影響はこれからじわじわと出てくるのではないかとのお考えが、皆さんに共通してあるように感じました。

### 何がどのようになつたのか

**西野** 計算書類の形式が変わることで新しい課題も出てきたようです。次に、今回の改正内容についてお話しただけですしょうか。

**田辺** 平成二十五年四月二二日付の「私学部長通知」(学校法人会計基準の一部改正について)にも示されたように、改正のポイントは一〇点あります。その中で最も大きなポイントは、先ほど奈尾先生がご指摘された、「分ける」という概念が導入されたことです。

資金収支計算書において、活動区分ごとの資金の流れがわかるような活動区分資金収支計算書が導入されたということが一点目、消費収支計算書の名称を事業活動収支計算書に変え、経常と臨時の収支を区分する形に変えたことが二点目、事業活動収支

計算書に対して、基本金組入前の収支状況を明示することとなったことが三点目で、この三つが大きなポイントです。これら以外にも、貸借対照表への「純資産の部」の導入、第4号基本金に係る注記の充実、第2号基本金と第3号基本金に係る運用資産や収入の明確化、「特定資産」の新設、第2号基本金並びに第3号基本金に係る集計表の導入、消費支出準備金の廃止といった内容も盛り込まれました。

**西野** 最初の三点の区分経理を導入した目的はどこにあるのでしょうか。

### 活動区分ごとに資金の流れと、 経常と臨時の収支のバランスを明示

**田辺** これまでの資金収支計算書は、収入も支出も一覧表示になっていました。収入であれば学納金収入、財務活動の収入である資産運用収入、借金したときの借入金収入など、自己資本も他人資本も資産運用収入など、すべて同じ収入の中に含まれていました。支出のほうも同様で、人件費のようなランニングコスト以外に、建物の建設、備品の購入のような投資的な活動、さらには

借入金を返済するときの財務活動も一緒になっていました。逆に言うと、収入と支出が総額で把握することができることから、予算管理という視点では非常に役に立つ計算書類でした。

しかし、最近の学校法人では、施設設備の高度化に伴って財務活動も多様化してきており、お金の流れをわかりやすく把握するためには、収入、支出を総額で把握するのではなく、本業の教育活動がどのような資金の流れに基づいて行われているのか、施設整備等活動に係る資金の流れがどうなっているのか、財務をはじめとするその他の活動に係る資金の流れがどうなっているのか、それぞれを分けて把握する必要があります。できたということだと思います。

同様に、事業活動収支計算書の区分経理の導入に関しても、これまでは収入も支出も総額で把握していました。資産を売って得た臨時的な収入も、授業料や補助金などの経常的な収入も同じ枠組みに入っていました。また、資産の処分をはじめとした財務活動のコストや借入金利息なども同じ支出の中に組み入れられていました。

従来は臨時的な収入や事業外の支出が少なかったために、そのままでもよかったのですが、昨今の学校法人の経営を考えると、経常的に収支バランスがどうなっているのかを把握することが重要な要素になってくるのではないかとということで、経常的な収支と臨時的な収支を分ける考え方が新たに導入されたのだと思います。

**片山** 新たに作成されることとなる活動区分資金収支計算書では、教育活動、施設整備等活動、その他の活動という三つの活動に区分し、それぞれの活動区分の帳尻に調整勘定を設けたうえで、活動区分ごとのキャッシュ・フローの動きを示すという考えがとられています。企業会計においても、キャッシュ・フロー計算書は営業活動キャッシュ・フロー、投資活動キャッシュ・フローと財務活動キャッシュ・フローという三区分になっており、公益法人会計基準においても企業会計と同じような三区分になっています。第二区分が投資活動にあたり、学校会計の場合には「施設整備等活動」だけを取り出して第二区分とすることに大きな特徴がありますが、その理由は何でし

ようか。

**田辺** 学校法人では、土地や建物をいわば自前で用意し、教育活動を行っていく必要があるという要素がとても強いからだと思われれます。企業等に比べると施設整備等活動の重要性が高く、そのための財源をいかにして確保していくかが学校法人固有の大きな問題であることからだと解されます。

### 補助金算定の基礎と、予算管理の機能を有する資金収支計算書

**山本** これまでの資金収支計算書は、いわゆる企業会計で言うところのキャッシュ・フロー的な要素をもった計算書類であると、われわれ学校法人関係者は理解し、説明もしてきたと思います。今回、これが三つの区分に分けられることになったことで、本来の大学の活動とはどういうものなのか、企業と比べてどのような活動を行い、その活動の中でどのようにキャッシュが生まれ、使われているのかを、計算書類を見る外部の方々にはっきりと説明することが大切になってきます。なぜなら、ある年度に施設整備などに係る活動に大きな支出超

過が出ていた場合、「大学側はお金がないのに、高価な建物ばかり建てているのではないか」といった、単年度で一方的に語られてしまう危険性があるからです。

もしキャッシュ・フロー計算書がこの活動区分資金収支計算書であるとするならば、もとの資金収支計算書はなぜ残ったのかという疑問が残ります。活動区分資金収支計算書が新たに導入され、消費収支計算書が事業活動収支計算書に改められ、従前からある資金収支計算書は単独で何を説明するものなのかといったことも含めて、詳しい説明が必要になると思います。

**田辺** 資金収支計算書を残すか否かについては、在り方検討会でもなくしてしまっではどうかという意見もありました。最終的に残すこととなりましたが、その理由は、学校法人会計基準は補助金算定の基礎として使われており、そのベースに資金収支計算書があることが重視されたからです。さらに、収入、支出を総額で把握できることから、予算管理に寄与しているという意見も強くありました。補助金目的と予算管理、その二つの点から資金収支計算書は残すべ

きであるということになったわけです。

一方で、他の会計基準で導入されているキャッシュ・フロー的な考え方、つまりお金の流れをどのように分けて把握するのが望ましいかについては、さまざまな議論がありました。最終的に今回の形に落ち着きました。

**片山** 今回の改正では、各活動の帳尻にある「調整勘定」について、「調整勘定等」と「等」が入ることとなったのは、どういう理由によるものなのでしょうか。

**田辺** 前受金を例に説明すると、今までの資金収支計算書では、前年度の三月に受け入れた翌年度の入学金等は翌年度の活動となるため、翌年度の学生生徒納付金収入に上乘せするなど、純粋なキャッシュ・フローベースの計算書類ではないというのが正確な定義になると思います。そうした実態を計算書類に表す際には、学生生徒等納付金収入に前受金収入を足して、最終的に前年度前受金を引くというようなやり方をしなければなりません。学校法人会計基準上の調整勘定は、前年度前受金だけのことを示しており、前受金収入はその他の収入



というところに入るのに対して、活動区分  
資金収支計算書では前受金収入を表示しな  
いため、調整勘定である前年度前受金に前  
受金収入を加えたものを「調整勘定等」と  
いうことにして表示したというのが「等」  
がついた理由です。

この点については、平成二十五年九月二  
日付の参事官通知（学校法人会計基準の一  
部改正に伴う計算書類の作成について）に  
おいて、調整勘定の計算過程はわかりにく  
いことから、「注記事項の追加等」として、  
どのように調整勘定等ができてくるのかを  
表形式で表しています。各学校はこの注記

の記載をしなければならぬようになっていま  
すので、これを見ていただければ一番わかり  
やすいのではないかと思います。

### 「分ける機能を有する計算書類に 変わることで増加する学校法人の負担

**西野** 各学校法人では、それぞれ三つに  
区分しなければならなくなるわけですが、  
そうしたことは実務上、大きな負担となる  
のではないのでしょうか。

**山本** とても大きな負担になると思いま  
す。調整勘定の一つである未払金を例に申  
しますと、未払金とはキャッシュの問題で  
あり、大学側としては、その未払いである  
ものが施設費なのか、教育費なのかといっ  
たことよりも、全体でキャッシュが回って  
いるか、回っていないか、その年度にキャ  
ッシュの収支がどのようになったか、文字  
どおり資金収支計算書の目的を重要視して  
いると思います。これは監査にも関わって  
くることで、会計監査人との間で「これは  
教育活動ではないから施設整備等活動とし  
て扱う」という確認がなされたとしても、  
トータルの未払金が変わらなるとすれば、

そこに大きな意義は見いだせないのではな  
いかと感じてしまいます。

**奈尾** 学校法人を家計にたとえると、教  
育活動収支とは給料と生活費であり、その  
差額にある程度の余裕がなければ、自動車  
も買えないし、ローンも返せないと思われ  
るだろうと思います。現行の資金収支計算  
書では、どこでお金が生まれて、どこでど  
のように使っているのかということがどう  
しても見えにくいということが言えると思  
えます。

学校法人には資金収支と消費収支の二系  
統があり、資金収支計算書にはすべての活  
動の内容が反映されることになり、ますから  
予算管理なども考えますと、それを廃止す  
るのは現行の枠組みを変えすぎるのではな  
いかという思いがあったのだと思います。

**山本** 内部統制としての予算管理に着目  
すると、従前の資金収支計算書と消費収支  
計算書では、同じ金額が掲載されている科  
目が多くあり、予算の対比も同じようにさ  
れていることから、一方だけでいいのでは  
ないかという考え方もとり得たと思います。  
今回の会計基準の改正では、いわゆる帰

属収支差額が見えるように、基本金組入前の収支も計上される形になりましたが、そもそも学校経営の中で、何が指標として重要視されているのかということも考える必要があります。

学校法人の会計において重要視されてきた指標は、以前は消費収支差額でしたが、近年は苦しい財政状況を踏まえ、帰属収支差額がクローズアップされています。本来学校法人会計基準では、「消費収支の均衡」の状態を明らかにすることが目的になっていますから、大学の予算管理、それから経営指標についても消費収支が重要視されてきたように思います。

予算管理の面から考えても、まずは基本金制度を備えた消費収支の管理が最重要課題であり、さらにはいわゆる黒字倒産に陥らないための経営をしていくことが大事ですので、それに合った計算書類や指標を注視することが重要であると思います。

### 事業活動収支計算書における「経常」と「特別」という区分

片山 学校法人関係者からは、「事業活

動収支計算書の導入によって、消費収支の均衡の概念はなくなってしまったのか」という声も聞かれます。また、施設設備などのための寄付金や補助金を特別収支に計上する一方で、施設費や施設充実費、施設拡充費などの名目で徴収する学生生徒等納付金については分けていません。保護者などに受け取った学納金の使途を明確にし、アカウンタビリティを果たすという観点からすると、どのように説明すべきか悩んでしまうという声も聞こえてきます。

公益法人の会計基準では、一般正味財産増減の部と指定正味財産増減の部とに分けることとされています。資源提供者が「どうぞご自由にお使いください」という場合は一般正味財産増減の部に計上し、建物の建設や基金のための寄付など特定の理由があるときには、指定正味財産増減の部に計上します。しかし、学校法人会計基準については、今回の改正でも、施設設備などの寄付金、補助金だけに分けることに学校法人の現場関係者の方々は違和感を覚えるという声も聞いています。

山本 違和感とともに、実際に篤志家の方が大学側にご寄付の申し込みをされたときに、「大学のために使ってください。施設に使うか、経常費に使うか、先生方の研究費に使うかといった使途については大学側に任せます」といった場合、どのように分類をするのかという現実的な問題も出てきます。

今後、補助金についても、いわゆる大型の研究設備のためのものと、それに付随する経常的な経費を合わせた補助金の取り扱いをどのようにするのかといったこと、具体的には分けたことの是非や、その内容の妥当性を公認会計士の方々が監査する際に、どういった書類に基づいて監査することになるのでしょうか。

奈尾 区分のための基準等については、日本公認会計士協会が作成した「実務指針」第四五号において、取り扱いが示されています。そして「実務指針」では、臨時性の有無を取引ごとに判断するのではなく、実務の簡便性を考慮し、ある意味では思い切って割り切るという方法論をとりました。具体的には、寄付金については、寄付者の

施設設備取得のためという意志が申込書などによって明確なものは特別収支に含めることとし、それ以外の目的や使途が指定されていないものは、教育活動収支に含めることとしました。補助金についても、補助金の趣旨が施設設備と定まっているならば特別収支と、私立大学等経常費補助金は教育活動収支であるという割り切り方をしました。

会計士としては、臨時性の有無をもって一つ一つ判断したいという気持ちもあるにはあるのですが、実務の成熟を待つことになると思います。

### 「分ける」による 比較可能性の向上は？

**山本** 分ける際の基準がないと、収支の意味するものが学校法人によって異なるということになり、比較可能性の点ではすっきりしないものになってしまいますね。

例えば本学では、数年前に創立一五〇年記念事業として、多くの方々にご寄付を数年間にわたって募らせていただきましたが、ご寄付をしていただく際の書類によ

て、募集期間の数期間は特別収支に入り、その後は同じ書類であっても、教育活動収支に入るという事態も生じる気がします。

**奈尾** 寄付者の意志が「慶應義塾のため」だけであれば、教育活動収支に入れることになりそうですので、その意味では矛盾点も出てくるのかもしれませんが。合理的かどうかはともかく、申込書に「施設設備のため」と書いていないものはすべて教育活動収支に含めることになります。

一方で、会計には「経理自由の原則」という言葉もあり、個々の法人の事情や背景によって会計処理が変わることもあってしかるべきという考え方もあります。必ずしも一律に区分処理する必要はないのかもしれませんが。

ただ「分ける」という概念が初めて導入された現段階においては、あまり任意性をもたせるよりは、もう少し成熟を待ったほうがいいのではないかということだと思いますし、それが在り方検討会などの趣旨でもあると思われる。

**山本** 今後も私立大学に対し、標準的な施設設備を自己資金で賄うこととされてい

ることを貫き、維持し続けるのであれば、その財源の一つともなりうる寄付金について、その使途をはっきりさせ、計算書類に反映させていくということは、意味があることだとは思いますが。さらに、各学校法人の施設設備の取替更新・維持のために、どれだけの寄付金や補助金が必要であるのかを示していくことも必要があると考えれば、大学の収支構造を総合的に理解してもらうために、計算書類を成熟させていくということが重要になるでしょう。

**田辺** おっしゃるとおり、入り口段階からきっちり基本コンセプトを考え、そのコンセプトに最終的に合致させていく体系にしていこうというのが会計基準のあり方だと思えます。

**山本** 今後も学校法人にとって、外部資金は重要な財源になりますから、寄付金、補助金や受託研究費の収支の明瞭性を高めていくことが重要になってくると思います。一方で、経常的な負担とはどういうことなのか、学納金では何を賄っているのかといったところで、学校法人共通の考え方をまとめる必要があるのではないのでしょうか。

## 学校法人と株式会社などの違い

**西野** 新しい学校法人会計基準においても、その最大の特徴である基本金制度が維持されましたが、基本金制度とは何かについて、もう一度、整理しておきたいと思いません。

**田辺** 先ほど片山先生からご紹介があったように、在り方検討会では、基本金を廃止してはどうかというお話もありましたが、基本金の仕組みを残した最大の理由は、学校法人は必要な校地校舎などの資産を自前で用意していかなければならないことにあります。そして、そのためのお金のやり繰りができているか否かを財政的に判断できる仕組みが基本金制度だと考えれば、基本金組入後の収支バランスをわかりやすく見えるようにするのが何よりも大事になってきます。

ただ一方で、基本金組入額は施設の整備状況や、第2号基本金や第3号基本金の動向などによって大きく変わってきます。そこで、わかりやすさの観点から、財務分析

等で使われていた帰属収支差額の概念を計算書類上に表示することとなったわけですが、いずれにせよ、こうした学校法人の一番大事なポイントは維持しながらも、新しく出てきたものをいかに実務に定着させていくかがこれから問われるようになると思われまます。

**片山** 株式会社の場合には、株主がいて、出資金や資本金があつて、必要があれば資金調達上、増資をすることも可能ですが、非営利法人には出資金も、持分権もありませんし、剰余金の配分もありません。利益を追求するわけでもないことから、企業に



比べると、資金の調達が圧倒的に不利です。また、学校法人と同じように教育研究活動を実施している国立大学法人や公立大学法人と比較しても、置かれている環境が全く違います。

国立大学法人では、運営費交付金が支給されるほか、建物を建て直したりするときには、施設費により予算措置がなされますが、それに対する備えは必要とされていません。国立大学法人の場合、補助金などを施設費として受け取って建物を建てた場合には、その減価償却費相当額は損益計算書に反映する必要がありません。

これに対して学校法人では、補助金として受けたものも、自己資金で賄ったものもすべて減価償却費を計上することになっており、その点の相違については、今後検討する余地があるかもしれません。

国立大学法人と学校法人の置かれている状況は大きく異なっており、学校法人は自前で将来の建替費用を準備しなければならぬところに、基本金制度が維持された根拠があると思います。

**西野** 企業会計と比べるとそうしたお話

が出ると思うのですが、基本金の組入れは利益の前取りではないかという批判、指摘もあります。従来から、収入より基本金組入れを控除したうえで、さらに減価償却を行うと、費用の二重計上になるのではないかと、指摘もありますが、そのあたりについては、どのようにお考えになりますか。

## 基本金組入れとは何か

片山 二重計上の問題は最近指摘されなくなってきたように思われますが、利益の前取りに関しては、基本金は第1号基本金から第4号基本金まであって、そのうちの第2号基本金は、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をあらかじめ組み入れておくという趣旨のもので、この第2号基本金の組入れにあたって、その金額の多寡等に恣意性が介入するのではないかという批判があり、それはこれまでも計画的組入れを注記で記載するようにしてきていましたし、今回の改正ではさらに第2号基本金に組み入れた金額を特定資産の区分において、第2号基本金引当特定

資産という形で計上することで、因果関係が明確になるような形に改正されました。

第3号基本金も同じことが言えますが、こちらについては従来から、借方の資産の側に第3号基本金引当特定資産という形で貸方側の基本金と、それから借方側の資産との結びつきが明確に見えるような形があったのに加えて、第3号基本金の元本と運用果実の関係を明確にするという点から「第3号基本金運用収入」という収入科目を設けたことにより、恣意性の排除が今までも進むのではないかと思えます。

恒常的に保持すべき資金の額である第4号基本金については、在り方検討会でも、基本金の趣旨になじまないので廃止すべきだという意見や、残すなら特定資産化すべきという意見もありましたが、第4号基本金はそのまま、特定資産化する必要はないという結論に至りました。ただ、第4号基本金相当額を資金として保有していない場合は、企業会計で言う継続企業の前提に相当する形のものとして注記に記載することとされ、基本金の明確化とともに、学校法人にとっての基本金の重要性は再認識さ

れたと思えます。

山本 収入の部から基本金組入額を控除し、残った金額で消費支出を賄うという論理がわかりにくいことから、基本金組入額を支出の部へ持っていき、その基本金組入額を含めた帰属収入で賄うという考え方で財政状態を説明されている学校法人も数多くあると思います。基本金組入れがなくなると、例えば、寄付金を受けて第3号基本金の基金をつくる場合に、帰属収支差額がプラスの状態となり、収入に余裕があり、消費支出にもっと充当できるように見えますが、本当は基金の財源として色のついた資金であることがわからなくなってしまうます。

その意味では消費収支の中には、いわゆる投資的なものも含めた考え方が含まれており、企業会計のように、投資的なものを含めず、単年度の中の償却的なもので処理されている計算書類とは大きな違いがあることなど、計算書類の特徴を始めにもっと説明していくことが必要だと思えます。

奈尾 基本金制度がわかりにくいという声はよく耳にします。しかし、基本金の金

額自体は基本金組入対象資産の金額であり、そのように計上するのだと割り切れば、それほど抵抗はないと思います。帰属収入から基本金組入額を差し引いて、それから消費支出を控除するという構造を説明するほうが難しく、特に外部の方が違和感をもつのは、年度の終わりに施設設備の取得額が決まったら、その金額が基本金組入という資本取引になるという点で、どうもだまされたような気分になるということはあるうかと思えます。

ただ、学校法人は帰属収入以外の収入がないわけですから、その部分を資本取引として行うことを後追いで決めることは、ある意味ではやむを得ないことだと思われまます。一つの考え方として、寄付金や補助金の計上時に、資本形成に関わるものについて基本金として考えていくといったことも一つの方法かもしれません。

いずれにせよ、先ほどお話があったように、当年度の帰属収入で当年度の資本的支出と経費を毎年度、確実に賄っていくという説明をすれば、わかっていただけることが多いのですが、なかなかその説明のため

のお時間をいただけないのが現実です。

**田辺** 最終的な目標はあくまで基本金組入後であることは確かですが、並べ方を変えるだけでも印象はだいぶ変わるのではないかと思います。基本金組入前の収支差額を明記し、そこから基本金組入額を明記するという並べ方に変えることによって、少し見えづらさのとは解消されるのではないでしょうか。

#### 新たな計算書類を用いていかに

#### 経営面における評価や判断に資するか

**西野** 次に、新しく作成される計算書類をどのように活用し、経営面に係る評価に結びつけていくのかという点に関わる話に進みたいと思います。

**山本** 学校法人としては、学納金で教育研究経費をどれだけ賄っているかといったことが補助金の配点方法の基礎になっていますので、活動区分資金収支計算書になることで、今後この配点の計算方式がどのようになるのかひとつ気になります。

**西野** 日本私立学校振興・共済事業団による経営判断指標では、これまでは帰属収

入や消費収入が分母でしたが、経常収支差額を重視するようになってきていますね。

**山本** 事業活動収支計算書における「教育活動収入計」と「教育活動外収入計」を合わせた「経常収入」には、従来の帰属収入には含まれない収入もあります。そのときに、人件費はどのくらいの割合か、今までと何を変え、なぜ新たな指標を使うことにしたのかということをどのように説明していくかが重要になります。

**田辺** 帰属収入を分母にすると、資産を売却したことによって臨時的な利益が出てしまったときに、どれだけの人件費を要しているかを表す比率として適切かどうかという議論は以前からありました。その点、資産売却による利益などを除いた帰属収入と人件費の割合の分析は、臨時的な要素を除いた経常的な割合はどのくらいかという意味になり、説明はむしろしやすいのではないのでしょうか。

**山本** 一つの例として、今までは現物寄付金も含められた帰属収入と人件費との比率を出していましたが、今後は現物寄付金では人件費を賄っていないので、外しまし

たという説明になるということです。

財務指標の継続性をあえて変更するわけですから、今まで行ってきたことの正当性、そのうえで新指標の妥当性などにより、変更の理由をしっかりとらえていかなければいけません。

これまで示してきた指標に疑義が生じたり、学校法人の勝手な判断により変更したかのような誤った議論が起きないように、丁寧に事業報告書等で説明する必要があると思われま。

## 財務比率は経営の一面しか示し得ない

**奈尾** そういった配慮をするとともに、財務比率は経営のある一面しか示さないという、財務比率の限界に対する理解を得ることも重要だと思います。指標による評価が独り歩きする傾向がありますが、一つの指標をもって単純な経営の比較はできません。経営の実態はさまざまであり、計算書類だけですべてを示すことはできないという前提に対する理解が必要なのではないでしょうか。

**西野** 貸借対照表において「純資産の部」を表示すること、特定資産の区分表示の二点の狙いはどこにあるのでしょうか。

**田辺** 資産の部については、今まで固定資産と流動資産、そして固定資産の中には有形とその他という、大雑把な分類だけがありました。その他の固定資産でくっつけてしまえばあまりにも特定資産の割合が大きいことから、特出ししてみてもいいのではないかと議論が在り方検討会でもありました。調達側について考えれば、今までは基本金と消費取支差額に分かれていた資本の部を、純資産の部として一本化し、他の会計基準と同様に自己資本で調達しているのか、他人資本で調達しているのかが割合的にも見やすくなったという点も、大きな変更点であると考えています。

**片山** 今まで基本金に対応する金融資産が、借方や資産のほうにいろいろな形で分散していて、学校法人がどの程度の金融資産を蓄積しているのかが不明確だったことから、特定資産という区分を設けてそこに計上するという形になったと思います。これは公益法人会計基準でも同じように特定

資産の部を設定しており、それに倣ったということだと思います。

資産の評価に関しては、有価証券の時価評価について、計算書類上は取得原価主義をとる一方で、注記事項では有価証券に係る時価情報を今までもよりも充実させる形の改正がなされました。他の非営利法人の会計基準では、おおむね有価証券の評価は時価評価であり、取得原価主義の学校法人会計基準は少数派であるよう思います。

**西野** 計算書類の形式が変わることによって、従来の説明との間でどのように整合性をもたせるかについては、さまざまな課題があるように感じます。

片山先生が委員長でいらした私大連盟の財政政策委員会では、平成二十五年三月に「事業報告書の意義とウェブの活用に関する提言―財政政策委員会報告―」をとりまとめ、事業報告書を情報公開における中核的手段として位置づけることを提言されています。

今回の学校法人会計基準の改正を受け、事業報告書に記す財務の概要について、どのような説明を心がけるべきかについて、

お伺いしておきたいと思えます。

**山本** 学校法人が作成する事業報告書のフォーマットの形が、それぞれの法人である程度決まってきたと思います。その内容については個々に特徴あるまとめ方をしていますので、第一に、財務の概要については改正の趣旨や目的を周知徹底していくことが必要であること、第二に、企業会計と学校会計の違いを説明すること、第三に、今回の改正が企業会計寄りになったわけではなく、学校会計をわかりやすくするために行われたものであること、第四に、今までの計算書類との違いもわかりやすく概略的に説明をすることが必要であると思えます。

さらに、個々の学校法人だけでなく、文部科学省、日本私立学校振興・共済事業団、日本公認会計士協会、私大連盟などの協力による説明も必要だと考えます。

今後、苦慮するものの一つは経年比較です。先ほどの財務指標と同じように、予算や決算の計算書比較にこれまでとどのような違いが生じるのか、五カ年比較が一つの基準となってきましたが、それを一回区

切って新しい財務指標で今後は進めていく形にするのか否か、そのあたりは工夫が必要であるように思います。

**奈尾** 財務の概要については、計算書類の見方から解説されたりと、どの学校法人も大変に工夫されていると思います。ただ、ばらつきが大きいような気はしていますので、ある程度全体の統一感が必要になってくると思います。

日本公認会計士協会でも、ひな型を公表していますけれど、もう少しいろいろな形で周知することも考えたほうがいいと感じています。文章が多すぎるのもかえってわかりにくくなってしまいますから、そのあたりの表現を工夫して、企業が出すIRRのような観点もお考えいただくのがよろしいかなと思っています。

### 計算書類と事業報告書の関係性

**田辺** 平成十六年の私立学校法改正によって財務情報の公開が法定化され、利害関係者が閲覧する以上、よりわかりやすく説明する報告書が必要であるとの趣旨で事業

報告書の作成が義務づけられたという経緯があります。

ステークホルダーにとつてわかりやすいものを各学校法人が工夫してつくるという基本線は変えずに、私学団体や監査する立場の日本公認会計士協会が作成された標準様式を参考にしながらつくっていく。そして出てきたものを新しい会計基準に置き換えて変えていくという、私学側の自主的な努力が大切であるという気がしています。

**西野** 事業報告書作成に係るガイドラインは、平成二十一年の日本公認会計士協会からのものに加えて、日本私立大学団体連合会と日本私立短期大学協会においても事業報告書の作成ガイドラインである「大学法人の財務・経営情報の公開について（中間報告）」を平成二十二年にとりまとめ公表しています。

個々の学校法人では、こうしたガイドラインを参考にしながら改善を積み重ねていくとともに、私学側の自主的な努力の必要性を私学関係者に課せられた喫緊の課題としてとらえたいと思います。

本日はありがとうございます。

# 学校法人会計基準のこれまで、そしてこれから



— 改正が学校法人経営にもたらす影響を考える

田辺 和秀 ● 日本私立学校振興・共済事業団補助金課長

## 一 これまでの学校法人会計基準の特徴は何か、なぜか

学校法人会計基準は、昭和四十六年に「補助金の配分の基礎」となるものとして制定された。それまでは、学校法人には統一した会計処理の基準はなく、それぞれがバラバラの基準で会計処理を行っていた。

ここで言う補助金とは、昭和四十五年に始まった経常費補助金のことであり、経常費とは人件費や経費などの学校を運営するためのランニングコストである。このランニングコストを対象にして補助金を適正に配分するには、ものさしである会計基準を統一する必要があることから、学校法人のための共通の会計のルールとして学校法人会計基準が制定された。なお、制定の際に、もう一つの大きな目的である「私立学校の財政基盤の安定に資するもの」も、学校法人会計基準の

仕組みの根幹として組み込まれており、それが具体的には、基本金制度のことである。

以上の二つの目的をもって制定された学校法人会計基準は、今日では広く学校法人の実務に定着している。

## 二 学校法人会計基準はなぜ改正されたのか

### (一) 改正の背景

社会・経済状況の大きな変化、会計のグローバル化を踏まえ、企業会計だけではなく、同じ公の会計の世界でも、国立大学法人会計基準、社会福祉法人会計基準などの改正が行われている。

学齢人口が急減するなど、私学を取り巻く経営環境が厳しくなる中で、今後の学校法人の方向性について、経営判断が必要な時期に、学校法人の経営判断に資するような会計基準

であることも必要になっていく。

この二点を背景に、公の教育という重要な役割を担っている学校法人の経営状態について、社会によりわかりやすく説明できる仕組みとすることが求められている。

## (二) 改正の趣旨

今回の改正は、平成二十五年一月の「学校法人会計基準の在り方に関する検討会」という有識者会議の報告書の内容に沿った改正である。報告書の内容は大きく、「現状を維持する部分」と「改正の考え方」に分けられる。

「現状を維持する部分」は基本金制度と資金収支計算書である。

私立学校の特性を踏まえ、その財政基盤の安定を図る仕組みである「基本金制度」は維持すべきとされている。私立学校の財務構造の大きな特徴は、校地校舎や備品など、必要施設設備などの資産の維持・充実を基本的に自前で行うことである。

そこで私立学校の財政基盤の安定を図るため、校地校舎や備品など、必要な資産相当分の金額を、基本金として差し引いたうえで収支が均衡するかを見るのが、学校法人会計基準の特徴であり、結果として私立学校の財政基盤の安定に役立つものなので、この基本金制度は維持することになっている。ただし、維持したうえで、その機能を強化し、わかりやす

くする工夫は取り入れている。

また、私学助成を受ける学校法人が適正な会計処理を行うための統一的な会計処理の基準、具体的には、私学助成の算定などに使われている資金収支計算書は維持すべきとされている。資金収支計算書も維持したうえで一部必要な修正を行っている。

一方、「改正の考え方」には二点あり、一つ目が対外的な目的で、二つ目が対内的な目的である。

一つ目の対外的な目的は、学校法人の作成する計算書類などの内容がより一般にわかりやすく、社会から一層求められている説明責任を的確に果たすことができるものとする。対外的にわかりやすくするという目的である。

二つ目の対内的な目的は、学校法人の適切な経営判断に一層資するものとする。

## 三 改正により、何がどのように変わり、何が明らかになるのか

平成二十五年四月二二日に省令が改正され、平成二十七年から新基準が適用される。

### (一) 活動区分資金収支計算書の導入

次ページ図1のように、資金収支計算書は、収入も支出もそれぞれ、一覧表示することで予算管理を行うために、現金

# 図1 資金収支計算書

○(旧)資金収支計算書		○(新)資金収支計算書		○活動区分資金収支計算書	
収入	学生生徒等納付金収入	学生生徒等納付金収入	学生生徒等納付金収入	学生生徒等納付金収入	学生生徒等納付金収入
	手数料収入	手数料収入	手数料収入	手数料収入	手数料収入
	寄付金収入	寄付金収入	寄付金収入	寄付金収入	寄付金収入
	補助金収入	補助金収入	補助金収入	補助金収入	補助金収入
	資産運用収入	資産売却収入	資産売却収入	資産売却収入	資産売却収入
	受取利息・配当金収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入
	施設設備利用料収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入
	資産売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入
	不動産売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入
	有価証券売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入	施設売却収入
	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入
	借入金等収入	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入
	前受金収入	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入
	その他の収入	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入
	(何)引当特定預金からの繰入金収入	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入
前期末未収入金収入	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入	
収入の部合計	雑収入	雑収入	雑収入	雑収入	
支出	人件費支出	人件費支出	人件費支出	人件費支出	人件費支出
	教育研究費支出	教育研究費支出	教育研究費支出	教育研究費支出	教育研究費支出
	管理経費支出	管理経費支出	管理経費支出	管理経費支出	管理経費支出
	借入金等利息支出	借入金等利息支出	借入金等利息支出	借入金等利息支出	借入金等利息支出
	借入金等返済支出	借入金等返済支出	借入金等返済支出	借入金等返済支出	借入金等返済支出
	施設関係支出	施設関係支出	施設関係支出	施設関係支出	施設関係支出
	設備関係支出	設備関係支出	設備関係支出	設備関係支出	設備関係支出
	教育研究用機器備品支出	教育研究用機器備品支出	教育研究用機器備品支出	教育研究用機器備品支出	教育研究用機器備品支出
	その他の機器備品支出	設備支出	設備支出	設備支出	設備支出
	図書支出	車間支出	車間支出	車間支出	車間支出
	図書支出	旅行・交際支出	旅行・交際支出	旅行・交際支出	旅行・交際支出
	資産運用支出	資産運用支出	資産運用支出	資産運用支出	資産運用支出
	有価証券購入支出	有価証券購入支出	有価証券購入支出	有価証券購入支出	有価証券購入支出
	(何)引当特定預金への繰入金支出	第2号基本金引当特定資産購入支出	第2号基本金引当特定資産購入支出	第2号基本金引当特定資産購入支出	第2号基本金引当特定資産購入支出
	収益事業購入金支出	第3号基本金引当特定資産購入支出	第3号基本金引当特定資産購入支出	第3号基本金引当特定資産購入支出	第3号基本金引当特定資産購入支出
第5号基本金引当資産支出	(何)引当特定資産購入支出	(何)引当特定資産購入支出	(何)引当特定資産購入支出	(何)引当特定資産購入支出	
その他の支出	収益事業購入金支出	収益事業購入金支出	収益事業購入金支出	収益事業購入金支出	
資金支出調整勘定	資金支出調整勘定	資金支出調整勘定	資金支出調整勘定	資金支出調整勘定	
次年度繰越支払資金	前年度繰越支払資金	前年度繰越支払資金	前年度繰越支払資金	前年度繰越支払資金	
支出の部合計	支出の部合計	支出の部合計	支出の部合計	支出の部合計	

預金の動きについて、収入・支出とも総額で把握している。一方、近年の施設設備の高度化で財務活動（資金調達面も資金運用面でも）が多様化していること、活動区分ごとに現金預金の流れを区分する重要性が増してきており、三つの活動区分（教育活動、施設整備等活動、その他の活動）ごとに資金の流れを把握することの重要性が増してきていた。今回の改正では、他の会計基準で取り入れていて有用で財務状況をわかりやすく説明できるものは積極的に取り入れており、この活動区分資金収支計算書も、他の会計基準で言えばキャッシュ・フロー計算書に相当する。

この「活動区分別資金収支計算書」を導入することによって何がわかるようになるかであるが、三つの区分の内容は図2のとおりである。

通常の経営状態の法人は、本業の教育活動の収支がプラスであり、経営困難状態になるとこれがマイナスになる。

施設整備等活動は大きな施設整備がなくても、備品の購入は毎年度発生するであろうし、その財源が一〇〇%補助金や寄付金でということにはなかなかならないので、通常は支出のほうが多くなりマイナスとなる。マイナスの程度も施設整備時のほうが大きいと考えられる。

財務活動を表すその他の活動は、過去の借入金の返済が大きければマイナスになり、大きな施設の整備を行い、その財源として借入れを行えばプラスになる。

図2

区分	内容
①教育活動	キャッシュベースでの本業の収支状況を見ることができる。
②施設整備等活動	当年度に施設整備の購入があったか、財源がどうだったかを見ることができる。
③その他の活動	借入金の収支、資金運用の状況など、主に財務活動を見ることができる。

区分	通常	施設整備時	経営困難
教育活動	+	+	-
施設整備等活動	-	-	-
その他の活動	+ -	+ -	+ -

通常の経営状態の法人は本業の教育活動がプラス、施設整備等活動はマイナス、その他の活動は、施設整備の資金不足分を借入金で調達していればプラス、過去の借入金を返済していればマイナスというように、活動ごとの資金の流れが大きくつかめる。

つまり、教育活動である程度のプラスが出ないと、施設整備などに資金を回すことができないし、借入金の返済もできないため、教育活動でどのくらいキャッシュを生み出せているかが重要になる。

これを単年度の決算だけではなく、中長期の期間でシミュレーションすれば、中長期資金計画の立案に役立つものと考

えられる。

(二) 事業活動収支計算書における区分経理

次ページ図3のように、従来は臨時的・事業外の収支が少なかったため、収入・支出とも総額で把握しており、経常的収支・臨時的収支の区分がなかった。

しかし、近年の臨時・事業外の収支の増加を踏まえて、区分経理を導入し、収支を経常的なものと臨時的なものに、区分することとし、さらに、経常的な収支の中を、教育活動と教育活動外に分けて把握することとした。

(三) 事業活動収支計算書において基本金組入前当年度収支差額

を表示

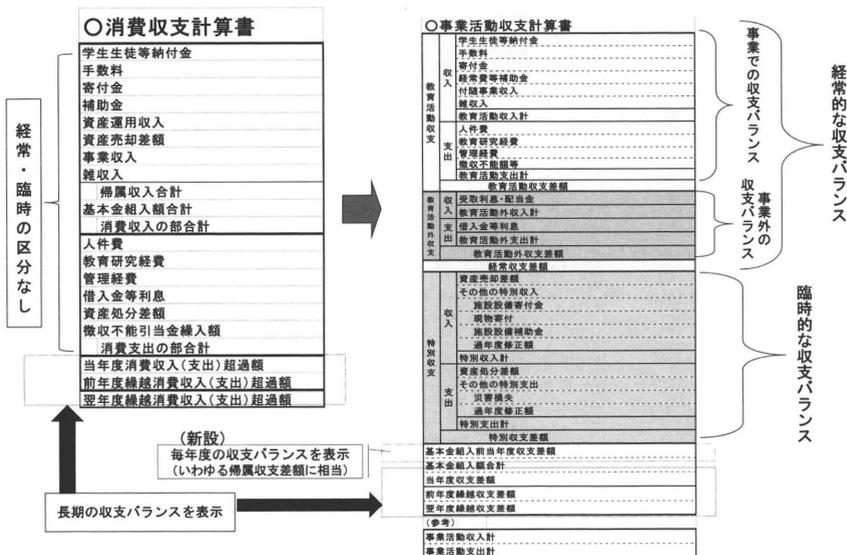
事業活動収支計算書は企業会計で言えば損益計算書に該当するが、学校法人は営利目的ではなく、収支均衡を目的とするというのが最大の特徴である。

従来は、教育研究を永続的に維持する仕組みを収支計算に取り入れるため、基本金組入後の長期的な収支バランスを見るのに適した収支差額のみ表示していた。

しかし、近年の私学を取り巻く経営環境の変化に対応するため、毎期の収支バランスを見るのに適した基本金組入前の収支差額も表示することとした。

これは言い換えれば、基本金組入前の収支差額を表示する

図3 事業活動収支計算書(消費収支計算書)



ことで、基本金組入余力がどの程度あるのかがわかるようにするとということである。

私立学校は、校地校舎などの必要な資産を基本的に自前で用意しなければならず、それが維持できているかを財務的に把握する仕組みが基本金制度（維持すべき資産相当の金額を差し引いて収支差額を計算する）であり、それゆえに基本金組入後の収支がバランスすることが望ましいと言える。

ただし、基本金組入額は各年度の施設設備の取得状況の変動に伴い毎年度大幅に変動するため、毎年度の基本金組入後の収支差額も毎年度大きく変動し、毎年度の収支バランスを見るのには不適切であり、過年度分も含め繰越収支差額を長期的にバランスさせることが目標となる。

今回の改正で、基本金組入前の段階の収支差額を表示することで、長期的な収支バランスと毎年度の収支バランスの両方が計算書類上把握できるようになる。

事業活動収支計算書の各収支区分の意味は図4のとおりである。

このように、経常的な収支と臨時的な収支、事業と事業外を区分する考え方、いわゆる区分経理の考え方は、他の会計基準、企業で言えば損益計算書で導入されており、経常的な収益力や、財務収支を除いた本業での収益力を把握するという意味で経営判断に役立っている。

財務分析の視点で言えば、通常の経営状態と経営困難な法

図4

区分	内容
①教育活動収支	経常的な収支のうち、本業の教育活動の収支状況を見ることができる。
②教育活動外収支	経常的な収支のうち、財務活動による収支状況を見ることができる。
③=①+② 経常収支	経常的な収支バランスを見ることができる。
④特別収支	資産売却や処分などの臨時的な収支を見ることができる。
⑤=③+④ 基本金組入前 当年度収支差額	毎年度の収支バランスを見ることができる（いわゆる帰属収支差額）。
⑥基本金組入額	学校法人を維持するために必要な資産を継続的に保持するための組入額
⑦当年度収支差額	長期の収支バランスを見ることができる（旧・消費収支差額）。
⑧前年度 繰越収支差額	
⑨翌年度 繰越収支差額	

区分	通常A	通常B	困難A	困難B
教育活動収支	+	-	-	+
教育活動外収支	+	+	+	-
経常収支	+	+	-	-

人の経営状態を比較すると、通常AとBで共通なのは経常収支がプラスであるということ、経営困難AとBで共通なのは経常収支がマイナスであるということである。

通常A、ほとんどの法人がこれに該当するが、経常的な本業の教育活動の収支がプラスで、財務活動である教育活動外収支がプラスかマイナスでも金額が小さく、経常収支はプラスになるパターンが一般的である。

ただし、通常Bのように、経常的な本業の教育活動の収支はマイナスだが、大きな運用ファンドを保有していて、その運用果実が大きく、財務活動である教育活動外収支が大きな

プラスになり、経常収支はプラスになるパターンもある。

次に経営困難A、経常的な本業の教育活動の収支がマイナスで、財務活動である教育活動外収支がプラスであっても金額が小さく、経常収支はマイナスになるパターンが典型的な経営困難のパターンである。

ただし、経営困難Bのように、経常的な本業の教育活動の収支はプラスだが、過去の借入金による支払利息の負担が大きく財務活動である教育活動外収支が大きなマイナスになり、経常収支がマイナスになるパターンもある。

また、当年度の収支バランスの改善または悪化の原因が経常的なものでなく、その年度限りの臨時的な要素によるものであるかも知れる。

この事業活動収支計算書についても、資金収支と同様に単年度の決算だけではなく、中長期の期間でシミュレーションすれば、中長期計画の立案に役立つものである。

主な改正ポイントは以上の三つであるが、そのほかに、保有する資産の調達源泉（他人資本なのか自己資本なのか）を明確にするため、「基本金の部」と「消費収支差額の部」を合わせて「純資産の部」とするなどの改正がなされている。

各学校法人が今般の改正を改革を進めるきっかけとして活用すること、中長期計画の立案や経営判断の一助として活用すること、財政基盤の安定につなげることを願っている。