

キャッシュ・フロー計算書導入に係る提言

平成 21 年 4 月 14 日
日本公認会計士協会

はじめに

営利企業に限らず非営利事業体を含めたすべての経営体について、その経営についての説明責任が当然のこととして求められている今日、学校法人の経営管理を行う上で有用な情報であり、学校法人の経営を担う理事者がその説明責任を果たす手段の一つとして、学校法人会計基準（昭和 46 年文部省令第 18 号）に基づいて作成される計算書類が利用されている。しかしながら、現在の学校法人会計基準には含まれていないが、学校法人の経営の実態をより明瞭に説明する手段の一つとしてキャッシュ・フロー計算書の重要性がいわれている。また、他の会計基準（国立大学法人会計基準、公益法人会計基準等）においても、キャッシュ・フロー計算書が既に導入されていることもあり、異なる会計基準に基づいて作成される財務書類の比較可能性を確保することも重要である。このような状況を踏まえ、今回学校法人が作成する計算書類の一つにキャッシュ・フロー計算書を導入することを提言する。

I 提言に至る経緯

近年、経営の不祥事が発覚するたびに、その経営体におけるガバナンス、アカウントビリティ（説明責任）の欠如が指摘され、社会から厳しい批判を受けている。学校法人においても説明責任の重要性は強く認識されており、私立学校法第 47 条第 2 項において、財産目録、貸借対照表、収支計算書、事業報告書及び監事の監査報告書を利害関係人の閲覧に供することを義務付けることにより理事者がその説明責任を果たすよう求めている。

これらの開示書類（監事の監査報告書を除く。事業報告書にあっては、財務の状況に関する部分に限る。）は、私立学校法施行規則第 4 条の 4 第 1 項において、一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準その他の学校法人会計の慣行に従って作成されなければならない旨定められてはいるものの、具体的な会計基準が明記されていないため、実務的には、多くの場合、学校法人会計基準に基づいて作成されているところである。

しかしながら、学校法人会計基準は、私立学校振興助成法第 14 条第 1 項に規定する補助金の交付を受ける学校法人が作成する計算書類に係る会計基準としてその役割を果たしてきており、私立学校法上の説明責任を果たすための会計基準としては、現

状、不十分な面も見受けられる。

また、少子化の進展など近年の社会経済情勢の変化に伴い、学校法人の諸活動についても様々な見直しが行われており、その諸活動の変化に対応した会計処理の合理化や、財務及び経営状況の説明の具体化がより強く求められるようになってきたため、平成 17 年 3 月 31 日付けで学校法人会計基準の一部が改正されている。この改正により基本金の取崩し要件の見直し及び計算書類の末尾に記載する注記事項の追加が行われたが、当該改正では対応されていない諸課題も残されており、今後、順次それらの課題が手当されていくことが期待されている。

このような状況の中、理事者にとって学校経営を行っていく上で重要な情報であり、また、理事者が行った学校経営についての説明責任を果たす手段の一つとして、キャッシュ・フロー計算書の有用性が指摘されているところである。

学校法人会計基準においては、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顛末を明らかにする書類として、資金収支計算書が長年にわたりその役割を果たしてきている。しかしながら、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。

一方、キャッシュ・フロー計算書は、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ことから、学校法人の支払能力を知る上で、情報としての有用性が評価されているところである。

さらに、企業会計基準におけるキャッシュ・フロー計算書導入後、国立大学法人会計基準、公益法人会計基準等他の会計基準において、次々にキャッシュ・フロー計算書が導入されている。他の会計基準に基づいて作成される財務書類との比較を行うという観点からも、学校法人会計基準にキャッシュ・フロー計算書を導入することが望まれる。

このような状況をかんがみ、学校法人が作成する計算書類にキャッシュ・フロー計算書を導入するよう、学校法人会計基準の見直しを強く提言する。

キャッシュ・フロー計算書の作成

本研究報告においては、キャッシュ・フロー計算書の導入により生じる会計実務への影響を最小限にし、できる限りスムーズにキャッシュ・フロー計算書を導入できるよう配慮している。

1. 資金の範囲

キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、支払資金とすることが適当である。支払資金とは、現金及びいつでも引き出すことができる預貯金を指し、

学校法人会計基準における資金収支計算書上の支払資金と同一の概念である。

これは、学校法人会計基準における資金収支計算書上の資金の範囲とキャッシュ・フロー計算書における資金の範囲を一致させることにより、キャッシュ・フロー計算書の導入を円滑に進めることが可能であるといった実務上の利点を考慮したことによるものである。

2. 表示区分

1年間のキャッシュ・フローを「事業活動によるキャッシュ・フロー」、「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の三つの区分に分けて表示することが適当である。

(1) 事業活動によるキャッシュ・フロー

「事業活動によるキャッシュ・フロー」は、教育研究活動等に係る資金の収支の状況と、新規の施設等を整備し、借入金等を返済するために、どの程度の資金を主たる事業活動から獲得したかを示す情報となる。

「事業活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、教育研究及び付随事業による収入及び支出を記載することとする。

教育研究及び付随事業による収入及び支出は、具体的には、学生生徒等納付金収入、手数料収入、寄付金収入（施設設備の取得及び特定資産への繰入を目的とした特別寄付金を除く。）補助金収入（施設設備の取得を目的とした補助金を除く。）事業収入（収益事業収入を除く。）雑収入、その他の事業活動収入、人件費支出、教育研究経費支出及び管理経費支出等の区分に従って記載することが適当である。

(2) 施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー

「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」は、施設等の整備や資金の運用に際して、どの程度の資金を支出し、どの程度の資金を回収したかを示す情報となる。

「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、特別寄付金収入（施設設備の取得及び特定資産への繰入を目的とした特別寄付金に限る。）施設設備補助金収入（施設設備の取得を目的とした補助金に限る。）有形固定資産等の取得及び売却に係る収入及び支出、有価証券の取得及び売却に係る収入及び支出、資金の貸付け及び回収に係る収入及び支出、特定資産への支出及び特定資産からの収入、収益事業収入及び収益事業元入金支出等のキャッシュ・フローを記載することとする。

有形固定資産等の取得及び売却に係る収入及び支出について

有形固定資産等の取得及び売却に係る収入及び支出を「事業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載すべきであるといった意見もあるが、本研究報告においては、「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に含めて記載することとしている。

学校法人においては、施設等の整備は教育研究活動等を行う上で当然実施しなければならない事項であり、学校法人の事業活動そのものとの認識もある。しかしながら、「事業活動によるキャッシュ・フロー」の区分において、施設等の整備や投資、借入金等の返済に充当できる資金がどれだけあるかという情報を把握することがより有用と考えられることから、有形固定資産等の取得及び売却に係る収入及び支出は、「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することが適当である。また、他の会計基準において有形固定資産等の取得及び売却に係る収入及び支出が「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載されていることとの整合性を図ることに配慮している。

なお、寄付金収入や補助金収入の中には有形固定資産等の取得を目的として用途を特定されたものがあることから、これらの特別寄付金収入や施設設備補助金収入についても、「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することとする。

特定資産への支出及び特定資産からの収入について

特定資産への支出及び特定資産からの収入は、学校法人の外部との取引により生じる収入及び支出ではなく、学校法人の意思により資金を特定資産として設定する場合と特定資産からの資金の拘束を解除する場合に生じる項目である。学校法人は、その目的に従って特定資産を設定するが、特定資産に計上されている限り資金の範囲から外れることになるため、特定資産への支出及び特定資産からの収入を資金の動きとしてキャッシュ・フロー計算書上で認識することとする。また、特定資産は種々の目的に応じて設定されるが、その目的が何であれ、特定資産として資金を拘束すること自体は同一の事象であることからすると、「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分にまとめて記載することが適当である。

収益事業収入及び収益事業元入金支出について

別会計となっている収益事業会計への資金の拠出を収益事業元入金支出として記載し、収益事業会計から受け入れた資金を収益事業収入として記載する。収益事業会計への資金の拠出は、収益事業会計で生じる果実の獲得を目的にしていることからするとその活動は投資活動であり、投資活動の果実として収益事業収入を受け入れることも同様に投資活動であることから、収益事業収入及

び収益事業元入金支出は、「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することとする。

(3) 財務活動によるキャッシュ・フロー

「財務活動によるキャッシュ・フロー」は、事業活動及び施設等整備・投資活動を維持するためにどの程度の資金が調達され、どの程度の資金が返済されたかを示す情報となる。

「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、借入れ及び学校債の発行等による収入、借入金の返済及び学校債の償還等による支出を記載することとする。

3. 表示方法

「事業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法には、主要な取引ごとに総額を表示する方法(直接法)と当年度消費収支差額に必要な調整項目を加減して表示する方法(間接法)とが考えられるが、直接法を採用することが適当である。これは、当年度消費収支差額を基礎として非資金取引の調整や事業活動に係る債権債務の増減を加減することによりキャッシュ・フローを示すよりも、主要な活動に係る収入及び支出を直接表示することの方が学校法人のキャッシュ・フローの状況を把握する上でより明瞭であると考えられるからである。なお、消費収支計算書の科目との対応関係が明らかになるといった利点がある。

また、様々な業種の企業が存在する中で適用される企業会計においては、その企業の実情に応じて継続適用を前提に直接法と間接法の選択適用を認めることにも意味はあるが、学校法人という同一業種の中で適用される学校法人会計基準においては、学校法人間の比較可能性という点を重視し表示方法を統一することが有用である。

4. 利息及び配当金の表示区分

利息及び配当金の受取額及び利息の支払額をすべて「事業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する方法と、利息及び配当金の受取額は、「施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、利息の支払額は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する方法とが考えられるが、本研究報告においては、後者の方法を採用する。ここで、利息及び配当金の受取額は投資活動の成果を表し、利息の支払額は資金調達コストを表す。

これは、利息及び配当金の受取額及び利息の支払額をすべて事業活動として捉えるよりも、それぞれの発生源をより明確にすることの方が有用と考えられるからである。また、「3. 表示方法」と同様に、学校法人という同一業種の中で適用される学校法人会計基準においては、学校法人間の比較可能性という点を重視し表示

区分を統一することが有用である。

5. 部門間のキャッシュ・フローの表示

資金収支計算書においては、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明らかにするために、部門間の内部取引についても学校法人の行う諸活動であることから、相殺せずに総額で表示することが適当とされるケースがある。これは、資金収支内訳表において各部門の行う諸活動を正確に把握することを目的としている。

しかしながら、キャッシュ・フロー計算書は、部門別のキャッシュ・フローの状況を明らかにするのではなく、学校法人全体が行う外部との取引によるキャッシュ・フローを正確にかつ客観的に表すことを目的としている。学校法人内部の部門間の取引をキャッシュ・フロー計算書に計上した場合、学校法人全体が行う外部との取引によるキャッシュ・フローの規模を適切に表すことができない。

そのため、学校法人内部の部門間の取引により生じるキャッシュ・フローの状況については、キャッシュ・フロー計算書上では表示しないことが適当である。

6. ひな型

キャッシュ・フロー計算書

(単位：円)

科目	本年度(注4)	前年度(注4)
	(平成 年4月1日から 平成 年3月31日まで)	(平成××年4月1日から 平成 年3月31日まで)
事業活動によるキャッシュ・フロー		
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		
事業収入		
雑収入		
その他の事業活動収入		
人件費支出		
教育研究経費支出		
管理経費支出		
.....		
.....		
事業活動によるキャッシュ・フ		

ロー		
施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー		
特別寄付金収入（注１）		
施設設備補助金収入（注２）		
有形固定資産等の取得による支出		
有形固定資産等の売却による収入		
有価証券購入支出		
有価証券売却収入		
貸付金支払支出		
貸付金回収収入		
特定資産への繰入支出		
特定資産からの繰入収入		
収益事業元入金支出		
収益事業収入（注３）		
．．．．．		
小計		
利息及び配当金の受取額		
施設等整備・投資活動によるキャッシュ・フロー		
財務活動によるキャッシュ・フロー		
短期借入金収入		
短期借入金返済支出		
長期借入金収入		
長期借入金返済支出		
学校債収入		
学校債返済支出		
．．．．．		
小計		
利息の支払額		
財務活動によるキャッシュ・フロー		
ロー		
現金預金に係る換算差額		

現金預金の増加額（又は減少額）		
現金預金の期首残高		
現金預金の期末残高		

（注１） 施設等整備・投資活動について用途指定されていることが明確な寄付金のみを記載する。

（注２） 施設等整備・投資活動について用途指定されていることが明確な補助金のみを記載する。

（注３） 事業収入のうち収益事業会計からの繰入収入について記載する。

（注４） 趨勢を把握するために２期間の比較形式としている。また、本年度、前年度の並び順については、貸借対照表との整合性をとっている。

キャッシュ・フロー計算書導入上の課題

１．計算書類の体系について

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といった問題点が指摘されている。また、キャッシュ・フロー計算書を新たに導入した場合、資金収支計算書との類似性が懸念される場所である。

そのため、資金収支計算書を計算書類の体系から除外することで、これらの問題を解消するとともに、それにより失われる情報を別途担保することが適当である。具体的には、以下のとおり手当することが必要である。

資金収支計算書の提供する予算と決算の対比情報については、事業報告書において開示する。

計算書類から資金収支計算書が廃止されることにより失われる情報を計算書類上で担保するために、キャッシュ・フロー計算書、消費収支計算書及び貸借対照表では対応できない情報について、固定資産明細表や借入金明細表の注記を充実させる。

さらに、資金収支計算書の内訳表である人件費支出内訳表については、消費収支計算書の内訳表（人件費内訳表）として開示するとともに、注記により資金収支計算書の内訳表としての人件費支出内訳表と同様の情報を開示する。

この結果、学校法人が作成する計算書類の体系は、キャッシュ・フロー計算書、消費収支計算書及びその内訳表（消費収支内訳表及び人件費内訳表）、貸借対照表及びその明細表（固定資産明細表、借入金明細表及び基本金明細表）となる。

また、キャッシュ・フロー計算書の有用性を考慮するとすべての学校法人が作成することを期待するが、一律に作成を義務付けた場合、学校法人によっては過度な負担となる可能性がある。そのため、キャッシュ・フロー計算書の作成を義務付けるのは、

一定規模以上の学校法人とし、それ以外の学校法人においては作成を省略できるよう手当することが実務的である。

2. 資金の範囲と特定資産について

キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、学校法人会計基準で定める支払資金（現金及びいつでも引き出すことができる預貯金）と同一としている。このため、他の会計基準で作成されるキャッシュ・フロー計算書の資金の範囲とは乖離が生じる。

また、同一の預入期間の定期預金を支払資金として保有している場合と特定資産として保有している場合とで、定期預金としては同一の条件であるにもかかわらず、一方は資金として取り扱われるのに対してもう一方は資金として取り扱われないこととなる。このように資金の範囲が客観的な要件により決定されるのではなく、学校法人の意思決定（特定資産として設定するか否か）によって変動することになる。

このように、資金の範囲、特定資産への支出及び特定資産からの収入の取扱いについては、更に慎重な検討が必要である。

おわりに

私立学校振興助成法第14条第1項に規定する補助金の交付を受ける学校法人は、学校法人会計基準に従って計算書類を作成しなければならない。同時に、学校法人会計基準に対し、理事者が説明責任を果たすための会計基準としての役割も期待されるようになってきているが、そのための基準としては、現状、学校法人会計基準には、様々な課題が存在する。

理事者に対して強く説明責任が求められる今日、社会的な要請に応じて会計基準の検討が必要になるが、その対応の一つとしてキャッシュ・フロー計算書の導入は急務と判断されるため、本提言を行ったところである。他の課題に対処するためには、今後、更に学校法人会計基準について検討を重ねていく必要がある。

以 上