

2. 学校法人会計の基本問題(中間報告)

「報告目的と計算体系」(日本会計研究学会スタディ・グループ学校法人会計)

1. 序 説

1-1 わが国の私立学校は私立学校法(昭和24年12月15日法律第270号)に定める「学校法人」の設置する学校であり、私学の経営ならびに会計の主体はこの学校法人である。

1-2 戦後における学校法人の経営規模は急速に拡大し、これにともなってその財政的困難は著しく増大した。学校法人会計の果たすべき機能も当然拡充強化されなければならない。しかし、従来の学校法人会計は、おおむね金銭の収支の均衡を目標とする予算の編成と実績の記録とに終始して、学校法人の財政的維持と発展とを図るために有効な情報を提供してはいなかった。

1-3 近年、学校法人会計のかかる旧態を改善する気運が各方面に現われてきた。すなわち各種の私学団体において数年来会計研究活動が活発化し、その研究成果としての会計基準あるいは経理運営要項などが公表され、また文部当局においては、臨時私立学校振興方策調査会の答申の趣旨に則って昨年以來私学の会計基準の調査研究が開始され、さらに日本公認会計士協会においても私学の会計基準及び監査基準の検討が進められてきた。

1-4 このように停滞していた学校法人会計を改善し統一しようとする努力はようやくその緒についた段階であって、学校法人会計がその期待される機能を有効に果たすに足る会計慣行は、いまだ十分に成熟してはいない。

1-5 本グループは会計学の立場から、学校法人会計に関する諸問題のうち基本的と考えられる問題について、次の目的のもとに研究を行うこととした。

(1) 学校法人における会計の報告目的を確認し、これに適合した計算体系を工夫する。

(2) 学校法人における予算制度において改善すべき重要事項について提案する。

1-6 本グループが研究目的を前項のごとく定めた理由を簡単に述べよう。会計というシステムの最終産出物は各種計算書類を通じて表明される会計情報である。いかなる会計情報が産出されるべきかということは、その利用目的を明らかにせずには決定しえない。わが国の学校法人会計においては必要な会計情報について十分な考察と検討がなされたとは言いがたい。また会計の構造すなわち計算体系がいかにあるべきかという問題もわが国の学校法人会計にとって基本的な問題であるが、これも上述の会計情報の利用目的を明らかにし、その利用目的に達した会計情報を産出する会計構造を究明することによって、はじめて正しい解決が得られるはずである。前項の研究目的(1)は以上の理由にもとづくものである。

1-7 学校法人会計の予算の編成を絶対の条件としている。それゆえ予算の編成および統制のためのシステムは学校法人会計にとってきわめて重要である。それは前項に述べた会計情報の産出を左右するのみならず、資金や資産の保全をはかるという会計固有の機能にもかかわるものであり、さらに学校法人における財務の計画と管理ならびに研究教育活動の秩序的な整合調整に奉仕するという機能をもになっている。したが

って拡大し複雑化したわが国の学校法人の運営に適した予算制度を確定することが、その会計のみならず経営の適正化にとって不可欠の課題となる。前項の研究目的(2)は、このような認識にもとづくものである。

2. 会計報告の利用者と利用目的

2-1 学校法人の会計報告に対する主要な利用者としては、現在、次のものがあげられる。

- イ 文部省および都道府県等の所轄庁
- ロ 私立学校振興会および銀行等の金融機関
- ハ 学校法人の理事者および評議員会
- ニ 教員および職員ならびにその団体
- ホ 学費負担者、学生およびその団体

これらの利用者における利用目的ならびに利用の現状等は次のとおりである。ただし、とくにホのように、会計報告の利用者としての位置すら、必ずしも明確に規定しがたいものもある。

2-2 戦後制定された私立学校法は、私立学校の自主性を尊重し、いわゆるノー・コントロールを原則としている。このため、文部省等所轄庁は、毎年度経常的定期的に会計報告を求めないとされているが、次のような場合には、必要な会計報告を徴することができる。

- (1) 学部学科等新增設認可
- (2) 補助金の交付と使途の確認

2-3 学部学科等新增設認可

私立学校法第 25 条は「学校法人は、その設置する私立学校に必要な施設及び設備又はこれらに要する資金並びにその設置する私立学校の経営に必要な財産を有しなければならない」と規定している。所轄庁は、学校法人の新設または既設法人における学部学科等新增設の認可申請があった場合、「当該申請に係る学校法人の資産が第 25 条の要件に該当しているかどうか、その寄附行為の内容が法令の規定に違反していないか等を審査」しなければならない(第 31 条)。そこで、学校法人を新設する場合の「学校法人寄附行為認可申請書」および既設法人が学校、学部、学科等を新增設する場合の「学校法人寄附行為変更認可申請書」には、上記の審査の必要上、たとえば次のような資産や会計に関するいくつかの書類が添付されなければならないものとされている。

- (イ) 財産目録
- (ロ) 不動産の権利の所属についての登記所の証明書類等および不動産以外の重要な財産権利の所属について銀行等の証明書類
- (ハ) 不動産その他の主たる財産については、その評価をする十分な資格を有する者の作成した価格評価書
- (ニ) 設立後(学部学科等新增設の場合は寄附行為変更後)2 年の事業計画およびこれに伴う予算書
- (ホ) 寄附行為変更前 2 年の財産目録、貸借対照表および収支決算書ならびに当該年度の予算書

- (ハ) 負債がある場合は、その償還計画書
- (ト) 施設費、設備費の財源調書
- (チ) 学生、生徒等納付金等調書

これらの書類の記載事項によって、当該申請が「学校法人設立等認可基準」(文部大臣裁定)に適合しているかどうかが判定される。同基準は、(1) 資産については、一定の量及び金額を保有すべきことを定めるとともに、(2) 収支予算については、所要の支出に対する確実な収入による収支の均衡の保持を要請している。これは、目的事業実現のための物的諸条件の整備充実と、事業永続のための財政的裏付けを確かめようとするものである。

2-4 前記のとおり、学校法人は私学法第 25 条に定める財産の保有を義務づけられているが、既設の学校法人が文部省等の所轄庁によって、この義務を持続的に果しているかどうかをチェックされる機会は、新增設認可申請をおいて他にない。

文部省は、新增設認可申請のあった場合、新增設しようとする学校、学部、学科等に係る財産的要件の具備を審査するばかりでなく、既設の学校についても、実績についてそのいわゆる基本財産が維持されているかどうか、あるいは将来とも維持するための財政上の準備が行われているかどうか、及びいわゆる運用財産の必要額が確保されているかどうかを審査すべき立場にある。

2-5 このような審査目標にこたえるべき会計資料としてまずあげられるのは、財産目録である。ここに貸借対照表をあげずに財産目録をとったのは、資産の金額よりも、その内容と量とを重視するためにほかならない。一定の教育目的を達成するには、校地、校舎、校具、教具等社会通念上一定の内容と量の資産をそなえておかねばならない。そしてそのような意味での物件の表示機能は、財産目録がすぐれている。(もっとも「学校法人設立等認可基準」は校地を除く資産総額について一定の基準を設けているが、これは校地校舎の面積等以外の財産的要件について具体的に基準を設けることが困難なため、一応、資産の金額をもってかえているのであり、資産総額そのものを問題としていないことは、土地の価額をこの基準から除いていることから明らかであろう。) 現在、新增設認可申請書に添付する財務諸表については公認会計士の監査証明を必要とされているが、その監査が、とりあえず財産目録のみを対象としているのは、上記の審査目標に対する財産目録の役割を重視しているためであるとされている。

2-6 次に、学校法人が必要とする資産のうちには、いわゆる償却資産のように当然、将来補填もしくは更新を必要とする資産もふくまれるが、真の意味での資産の維持ないし充実は、かかる資産の更新にそなえる財政上の準備をも含まなければならない。しかしこのような問題意識は従来比較的乏しく、また、これにこたえる手段の究明も十分でない。後述 3 の「基本金」概念の確立と「消費収支計算」の構想は、学校に必要な資産が不断に維持されているかどうかを明らかにできるような会計資料の提供を主眼とするものである。

2-7 補助金の交付と使途の確認

私立大学等は、従来からいわゆる「理科設備補助金」、「研究設備補助金」等の国の補助金の交付をうけることができたが、昭和 43 年から、新たに「私立大学教育研究費補助金」が交付されることとなった。この補助金は、「私立大学の教育研究内容の充実

向上をはかるとともに、経営の健全化に寄与するため私立大学の経常的教育研究に要する経費の一部を補助し、また私立短期大学の自然科学系学科における教育研究促進のための研究設備購入に要する経費の一部を補助するものである」とされており（同補助金交付要項）昭和42年6月に行われた臨時私立学校振興方策調査会の答申にもとづくものである。

同補助金取扱要領は、「補助対象校の選定」の項で、次のものを原則として補助対象校にならないものの一つとして挙げている。

「負債償還計画が計画どおり行われぬ等財政事情が不安定なもの、たとえば、

(a) 手形未決済等で支払が滞りまたは負債総額が学校法人の所有する総資産をばるかに上廻り、銀行取引停止処分を受けた学校法人

(b) 破産宣告された学校法人」

また、補助金交付申請には、次のような財務資料を添付しなければならないものとしている。

- (1) 当該年度の収支予算書
- (2) 前年度の収支決算書
- (3) 最新の財産目録および貸借対照表
- (4) 前年度末における負債総額とその償還計画表

なお、補助金の交付を受けた学校法人は、補助金の収支を記載した書類および補助金に係る設備等を購入したことを証明するに足る書類を整備しておくことを要し、他方、文部当局は、補助金の交付を受けた学校法人に対し、補助金に係る設備等の管理およびその経理状況について調査し、また報告を求めることができることとともに、補助金によって取得した資産の公正な利用を確保するため、処分に制限を設けている。

これらの措置は、いずれも「補助金等が国民から徴収された税金その他の貴重な財源でまかなわれるものであることに特に留意し、補助金等が法令及び予算で定めるところに従って公正かつ効率的に使用されるように努めなければならない」（「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」（第3条）とする法の主旨にもとづいて行われるものである。

2-8 このほか文部省は、教育行政上の必要から統計資料を作成するため、毎年度「学校法人財務状況調査」を行っている。これは所定の調査票の様式により収支計算書及び貸借対照表の作成提出を求めるものである。

2-9 文部当局による補助対象校の選定方針において示された財政上の要件は、おおむね次のようなものの排除を意図しているものと考えられる。

イ 交付された補助金を、申請目的以外の目的、たとえば負債の返済、人件費の支払に流用する可能性のあるもの。

ロ 学校法人みずからの負担において教育研究費の支出を行う意思のないもの、ないしは能力のないもの（補助金の交付をうけた学校法人は、ほぼ同額の自己負担による支出を必要としている）。

ハ 破産、支払不能等財政上の破綻により学校経営の継続が不能となるおそれのあるもの。

これらはいずれも、補助金の公正な使用と、高い補助効果を期待する上で当然の要求といえるが、総じていえることは、私学財政の健全性に対する要請である。そして、かかる健全性は、次の点で立証されなければならないであろう。

(1) 過去（過年度収支決算）、現在（申請年度予算）及び将来（次年度予算 ないし長期計画および長期予算）において、適切な教育研究条件を確保 するための支出が行われ、または計画され、かつこれに必要な収入が妥 当な財源において確保されていること。

(2) 負債のある学校法人については、過去において債務償還が順調に実行さ れ、かつ将来にわたって教育研究条件に支障を及ぼすことなく期日返済 の見込が確実なこと。

(3) 会計制度が整備されていること。

2-10 私立学校振興会および銀行等の金融機関

私立学校振興会は、政府資金を財源として、学校法人に長期低利の融資を行いもって私学振興を目的とする政府全額出資の特殊法人である。その点で、振興会による融資は、国による財政援助の一形態であるが、単なる補助金とちがって、融資金の返済および利払を必要とするため、補助金同様、公正な使用と、助成の効果の確保のほか、返済の保証を確かめなければならない。このため従来から学校法人の担保能力が重視され、融資申込書には、「担保物件状況」の記載および評価証明の添付等が要求されてきた。この点は、銀行等の金融機関についても同様である。

しかしながら、学校の社会的意義にてらして、もし学校法人が支払不能となった場合といえども、社会通念上、その資産に対して、債権者としての権利を行使することは實際上容易でない。その意味で債権者にとって学校法人資産の担保価値は、実質上名目的なものと考えなければならない場合が多い。学校法人の事業目的遂行のために必須の資産は、本質的に、担保を附することが適当でないと考えられる。

したがって、学校法人の債務返済能力は、その資産の財産的な担保価値でなくして、返済計画をふくむ将来の全体的な収支計画ないし予算の合理性と実行可能性とによって保証されなければならないであろう。この場合、返済計画ないし予算の合理性と実行可能性の検証には、過去の債務償還実績ないし収支決算書、貸借対照表のはたす役割りが大きい。振興会においても、その与信審査業務において、単なる財産の担保価値の重視から、消費収支計算書を含む財務諸表の分析による財政状態および支払能力の総合的判断に重点を移行すべく、必要とする財務諸表の作成方法の普及に努力しているといわれる。

2-11 学校法人の理事者および評議員会

学校法人の理事者は、予算を作成するとともに、毎会計年度終了二月以内に、財産目録、貸借対照表及び収支計算書を作成備置すべきものとされている。またこれらの書類については、評議員会の意見を求めなければならないものとされている。

しかしながら理事者は、学校法人の経営上、資金および資産が必須の手段として必要であるかぎり、法の規定をまつまでもなく、みずから課された業務の遂行のために、それら資金および資産等に関する広汎な会計情報を必要とするはずである。

学校法人の理事者は、学校の経営に責任がある。学校の組織上、学事の責任は、教

育職員もしくはその会議体（たとえば教授会）が負い、理事者の経営上の責任は、主として財政にかかわる。すなわち、学校法人の理事者は、毎年度における目的事業遂行のための所要の支出に必要な財源を確保するとともに、学校法人の永続を財政的に保証しなければならない。このため、理事者は、学校法人における学事上の要求と財政上の諸条件との持続的調和をはかり、学校法人の健全な発展を実現するために必要な計画、統制、外部報告等に有効な各種の会計情報を要求する。

しかし従来は一般に、単純な資金収支の年度予算と決算のみに関心が注がれ、会計情報に対する要請が乏しかったし、また、有効な会計情報を提供できるだけの会計のシステムも十分に開発されていなかった。しかし、現在の学校法人が共通してになる私学財政の課題に対処するためには、たとえば次のような諸問題の解決に役立つ会計資料が必要とされるであろう。

イ 理事者にとって、学校法人の財政的永続を保証するために維持すべき資産額は何か。またそれを維持するためには毎年度の収支はどのような条件をみたさなければならないか。

ロ 学生納付金の決定に当って、その妥当性を支える数字的基礎は何か。また、この場合において考慮されるべき「教育原価」、およびそれと学生納付金額との関連。

ハ 学部、学科等新增設等の新規事業の計画にともなって必要となる財政上の諸条件。

ニ 学校法人をめぐる各種利害関係者の理解と支持を得るための各種会計情報の作成と提供。

ホ 業績の実行において、不正、無駄を防ぎ、かつ効果的な使用を確保しているかどうか。

2-12 教員および職員ならびにその団体

教員および職員は、一方において学校法人の被傭者として、人件費支出の対象であり、この立場における教職員については、特にその団体としての労働組合が学校法人にとって重要な意味をもつ。他方において教職員は、学校法人の予算の立案と実行とを分担する。

前者の組合は、学校法人会計との関連においては、とくに人件費の決定にあたっての支出の配分に重大な関心を寄せるであろうから、これに対応する会計情報を要求することとなろう。

後者、すなわち予算の立案と実行の分担者としての教職員と会計との係りは、予算制度そのものの問題であって、この研究計画にしたがって他日を期したい。

なお、とくに教員は、学費値上げ等に係る学園紛争において、学校法人ないしその理事者と学生との間にあってその果たす役割と影響が多岐である。最近での諸例にかんがみ、教員の理解と支持なくして、学費値上げは、ほとんど実施不能といってよい。そして、教員の理解と支持とをかちうるためには、学費値上げの妥当性を証する適切な会計情報の提供が不可欠かつ最も有効な方策と考えられる。

このように現代の学校法人は、その円滑な運営をはかる上で、それらが当然の会計報告の利用者であるかどうかの議論は別として、学校法人みずから積極的に会計情

報を提供することが望ましいと考えられる多くの利害関係者集団を擁しているのである。そしてそのことは、会計報告のあり方に対しても、少なからぬ影響を与えずにおかない。

2-13 学費負担者、学生およびその団体等

父兄等学費負担者、学生および自治会等その団体、あるいは卒業生団体等に対してどこまで財政内容を公開すべきかの問題は、現在はなほ微妙である。とくに学生の経営参加等の問題にみられるように、学校法人とこれら関係者との学校財政に係る利害関係はきわめて流動的であるため、現状において何らかの結論を前提として考察することは不相当であると判断される。しかし全体としてこれらの関係者の会計情報の提供に対する要求がたかまっていることは事実として認識されるのであって、近い将来、これらの関係者に対する会計情報の提供について、何らかの慣行が成立することが予測されるのである。

3. 計算体系をめぐって

3-1 会計実務の現状

従来の学校法人会計は、おおむね金銭収支の均衡を目標とする予算の編成とその実績の記録とを主な職能として運用されてきた。しかしそこにおける会計慣行は未成熟であり、私立学校法は、学校法人に貸借対照表、収支計算書および財産目録の作成備置を義務づけているが、それらを作成するための会計手続についても、実務のなかから一定の基準をみいだすことは、きわめて困難な現状にある。また、現在においても、多くの学校法人においては複式簿記法の採用にいたっておらず、勘定体系が不分明であり、とくに貸借対照表の組織的な作成手続ならびに収支計算書との関連については、多くの問題を残している。

3-2 新たな計算体系の確立

このような会計実務の現状において、実務のなかから妥当な会計基準を求めることは必ずしも適当でなく、また従来、私学諸団体における会計基準設定の試みに照らしても不可能に近いと考えられる。そこで、前記のようなさまざまな利害関係者による会計情報に対する要請がたかまった現在、それらの利害関係者が会計情報を通して把握しようとする事柄と、学校法人みずからの財政上の課題とにこたえるためにもっとも適合した計算体系を確立する必要に迫られているのである。

このような観点から、われわれは大略次のような計算体系を提案する。

消費収支計算・貸借対照表計算

資金収支計算

3-3 消費収支計算

ここに消費収支計算とは、資産もしくは用役の消費額（もとよりいわゆる資本的支出は含まないが、減価償却費を含む）、すなわち消費支出と、その填補に充当できる収入、すなわち消費収入とを対比し、両者の均衡の有無を明らかにするための計算をいう。この計算における消費収入および消費支出と、従来の収入および支出とのおもな相違は、およそ次のようにあらわすことができる。

収入－借入金収入－基本金組入額＝消費収入

支出－借入金返済額－資本的支出＋減価償却費＝消費支出

消費収支計算における「消費収入」および「消費支出」は、直ちに連想されるように、企業会計の損益計算における「収益」および「費用」に類似する。たしかに消費収支計算は、その発想において損益計算の計算原理を援用するものであるが、もとより営利を目的とすることを許されない学校法人会計において、利潤の計算を目的とする損益計算は本質的に成り立たない。周知のとおり企業会計における損益計算は、収益および費用の額を対比して利潤の稼得額を計算表示するものであるが、その根底に横たわるものは、なによりも企業維持ないしは企業資本維持の根源的要請である。そして企業維持の要請は、ひとり営利原則に支配される企業に固有のものでなく、あらゆる事業体にとって通有のものといわなければならない。企業の場合その維持は、費用が収益をこえない、すなわち欠損が生じないという会計的表現の成就を条件とする。それが資産の消費もしくは利用を不可欠の手段として運営されるかぎり、学校法人といえども、各年度における資産の消費額を各年度において填補しておかなければ、長期にわたる法人の維持が物的に困難になる。すなわち、学校法人における各年度の消費額（消費支出）と、その填補に充当しうる収入（消費収入）とが、持続的に均衡しなければ、事業体としての法人の生命を維持できない。

このように、学校法人会計に援用しようとするのは、企業維持の要請にこたえる損益計算の計算構造であり、したがって、消費収支計算は、損益計算における利潤のような差額の多寡の測定に主眼があるのではなく、あくまでも、消費額とこれに充当しうる収入額との均衡の有無を測定することに目的がある。そして、かかる意味での消費収支の均衡は、まずもって予算の編成において実現されていなければならないのであって、この場合における実績計算における消費収支の差額は予算差異を意味することとなり、損益計算における「利益」または「欠損」のごとき積極的な意義を付与すべき関係にないといえよう。

3-4 基本金

前項の消費収支計算において「消費支出」は、損益計算における「費用」との比較観からも理解が容易であろう。従来の学校法人会計の実務の大勢からいえば、減価償却経理の導入が目新しい計算にすぎない。

これに対して、「消費収入」については、負債となる収入がこれに含まれない点については異論がないとしても、なぜ負債以外の収入、つまり最終的に学校法人に帰属する収入から更に「基本金組入額」を控除しなければならないかについては、やや詳細な説明が必要であろう。そしてこれについても、まず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。すなわちこの計算において、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。かかる維持すべき収入は、企業会計上の元入高と同様に観念し、これを基本金に組入れる処理が必要である。

ところで、企業の場合は、企業に最終的に帰属する流入資金のうち、営利活動の元本としてこれを企業内に永続的に維持すべき金額は、法制等のたすけをかりて「基本金」「資本準備金等」として比較的明確なかたちで認識される（ただし、いわゆる「その他の資本剰余金」については、必ずしも明確でなく、ここでの「基本金」と同様の

課題をになっていること、周知のとおりである)。これに対して学校法人の場合、将来の事業運営のため持続的に維持すべき資金額、つまり元入高として認識されるべき金額は、その流入に際して、かならずしも元入高としてのレッテルをはられていない。そこで、「基本金組入額」は、

イ 設立当初の寄附行為により取得した資産の額

ロ 寄附者の意思により、永久に保持運用すべき特定の基金等の受贈額

のように、寄附者の意思にもとづき、流入の当初から当然に基本金として認識されなければならないもののほか、次のハ、ニの如く、学校法人の自主的な意思による資金の使途にもとづいて決定されるものを含むこととなる。

ハ 学校法人の目的とする事業の規模もしくは範囲の拡大または事業内容の質的向上をもたらすために取得した資産の取得価額または当該資産を取得することを目的とする金銭の受贈額

ニ 運転資金の恒常的な所要額

かくして、学校法人に帰属する収入を源泉としてかかる基本金組入が行われる結果、基本金の残高は、学校経営に基本的に必要な資産への投下資金額をあらわすこととなり、当該金額は、学校法人が永続的に事業を遂行しようとするかぎり、維持されなければならない関係にある。消費収支計算は、そのような資産の消耗を不断に填補しているか否かをたしかめることを可能とするための計算である。

3-5 貸借対照表の誘導

貸借対照表は、この計算体系において、消費収支計算と一体となって誘導的に作成されなければならない。

従来の学校法人会計の実務では、複式簿記法の採用も例に乏しく、また、いわゆる収支計算における勘定体系と貸借対照表科目の継続記録の結合についての工夫が十分でなかったため、貸借対照表は継続記録と離れて棚卸的手続によって作成されている例が多かった。また資産の評価についても、時価、原価、原価差引減価等様々であり、他方、基本金については、ことにその概念が不明確であった。

この計算体系における貸借対照表は、その作成手続において複式簿記法の採用を不可欠の要件としており、資産の評価は消費収支計算との関連において原価主義を原則とし、長期使用資産で時の経過にともない減価するものについては減価償却を行わなければならない。基本金の経理については、すでに前項に記した。

3-6 資金収支計算

学校法人会計で従来普通という収支計算は、資金収支計算を指す。すなわち、支払資金の収入および支出を記録と計算の主な対象とする。そして、収支計算は、予算制度における基礎的な計算体系として採用されていた。学校法人の予算は、収支予算として編成されるのが通例である。

しかしながら、信用経済が発達している現在、事業計画の実施と収支の時点とはかならずしも一致しないので、単純な資金の収支に係る会計情報をもってしては、ある一定期間における事業の計画ないしその実行の結果を表示することができない。たとえばある年度において校舎の建設工事が行われ、工事代金の支払条件が長期延払であった場合、その年度の支払代金のみをもってしては、当該年度におこなわれた校舎建

設の事業を収支計算上反映することができない。また学校法人は、その予算上、ある種の収入と支出とを人為的に期間対応させようとする。例えば、新入生の学生納付金は、入学決定とともに前年度中に収入されるが、当該収入は、入学年度の学事収入として計上し、その年度の学事費等に対応させるのが普通である。

かくして資金収支計算は、ことに予算制度の基礎的な計算体系として、単純な支払資金の資金繰計画ないしその実績の計算の域にとどまることは不適當であるし、また実例においても、単純な現金主義による収支計算の例は少ない。予算制度のもとにおける収支計算は、事業計画を貨幣計数的に体系化するとともに、支払資金の収支の経緯を明らかにするべく工夫されなければならないであろう。このような二つの要請を一つの計算書の上で合理的に満たすためには、たとえば、前出の例については、次のような計算表示上の工夫が必要である。

(イ) 建設工事延払の例

工事総額	3 億円	
当年度支払	1 億円	残金は 2 年分割払
(支出科目)	(金 額)	
校舎建設費	300,000,000 円	
当期未払額	△ 200,000,000	

これによって、当年度中における建設「事業」を明らかにすると同時に、未払額を示すことによって、この件についての支払資金支出が 1 億円であることを、支出の計算結果として導くものである。

(ロ) 学生納付金の例

新入生学生納付金 (前年度収入)	5 億円…… a
2 年以上の学生納付金 (当年度収入)	12 億円…… b
次年度新入生学生納付金 (当年度収入)	6 億円…… c
(収入科目)	(金 額)
学事収入 (a + b)	1,700,000,000 円
前受学事収入 (c)	600,000,000
前期前受学事収入 (a)	△ 500,000,000
(資金収入額)	(1,800,000,000)

上記(イ)および(ロ)における「当期未払額」、「前期前受学事収入」のごとき調整を行うなら、この収支計算における「収入」および「支出」の各差引残高は、それぞれ当該年度の支払資金の収入および支出の金額に一致し、更に期首の支払資金繰越高を加えることによって、収支差額は、期末支払資金 (貸借対照表上の「現金及び預金」)の残高に一致することとなる。

なお、資金収支計算は、それぞれの学校法人における財政事情や組織上の特色、ないしは財務方針等にもとづいて、適宜収支の科目を区分対応させることが、有益であろう。しかしそのような区分対応計算について一律の基準を設けることは不適當であり、必要に応じて各学校法人の自主的な決定に委ねられるべきである。

4. 会計報告の種類と内容

いうまでもなく、会計報告はその報告目的にもっとも適合したかたちで行われなければならない。そのためには、前掲 3 の計算体系の確立を前提とし、それぞれの報告

目的に照らして、次の諸点に適切な考慮が払われる必要がある。

- イ 報告書の体系
- ロ 報告内容，精粗および様式
- ハ 比較（予算対比，期間対比等）
- ニ 報告の期間
- ホ 文章または口答による説明
- ヘ 監査または審査および分析

ところで会計報告は，つねに信頼しうる会計記録にもとづいて作成されなければならないが，会計記録の体系としての勘定組織は，学校法人の場合，何よりも予算制度ないしはそのもとにおける予算体系に制約される。会計報告の体系，様式，精粗等も，いきおい予算制度の制約をまぬがれることはできない。したがって，本項テーマに関する具体的な検討と提案とは，次回予算制度の研究をまつこととし，ここでは問題点の指摘にとどめた。

なお，学校法人の会計制度運用の向上をはかるには，事務職員の訓練および養成について早急に適切な措置を講ずる必要がある。