

学校法人のキャッシュ・フロー計算書

市 田 浩 三

目 次

はじめに

- I. 資金収支計算書とキャッシュ・フロー計算書
 - II. 公益法人のキャッシュ・フロー計算書
 - III. 国立大学法人等のキャッシュ・フロー計算書
 - IV. 米国非営利法人のキャッシュ・フロー計算書
- おわりに

は じ め に

私立学校では、学校法人会計基準に従って計算書類を作成することになっている。計算書類は、資金収支計算書（資金収支内訳表および人件費支出内訳表を含む）、消費収支計算書（消費収支内訳表を含む）、貸借対照表（固定資産明細表、借入金明細表および基本金明細表を含む）である¹⁾。企業会計と比較すると、資金収支計算書がキャッシュ・フロー計算書に対応し、消費収支計算書が損益計算書に対応すると考えられるが、学校会計では予算が重要であり、また、基本金があるため、一般企業の財務諸表とは内容が異なっている。

最近、学校法人会計基準の見直しに関連して、キャッシュ・フロー計算書について検討されてきた²⁻⁴⁾。日本私立大学連盟学校会計委員会では、「学校会計においても、財政環境が厳しくなる中で、学校法人の行う諸活動をキャッシュ・フロー面で把握し、資金の源泉と用途を理解することは、財政政策の策定上、あるいは資金の有効活用を図るためにも重要である。また、学校法人の経営について、より一層の理解を得るための学外関係者に対する情報開示用としても有益である。」としてキャッシュ・フロー計算書を、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た²⁾。そこで示されたキャッシュ・フロー計算書は資金収支計算書を組み替えたものである。その後、同委員会は、正味財産計算書、キャッシュ・フロー計算書および貸借対照表を、学校法人の外部報告目的の財務諸表と位置づけ、企業会計に近い（ただし直接法による）キャッシュ・フロー計算書の

1) 日本公認会計士協会（2004）『学校法人会計要覧』平成16年版，霞出版社。

2) 社団法人日本私立大学連盟学校会計委員会（2002）「学校法人会計基準の確立に向けて（最終報告[案]）」。

3) 社団法人日本私立大学連盟学校会計委員会（2003）「新たな学校法人会計基準見直しへの提案[2003年報告書]」。

4) 山岡哲也（2004）「私立大学におけるキャッシュ・フロー計算書に関する一考察」，京都産業大学大学院マネジメント研究科マネジメント専攻修士論文。

表1 資金収支計算書
 資金収支計算書（大科目のみ）
 平成 年4月1日から平成 年3月31日まで

収入の部

科 目	予 算	決 算	差 異
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			
資産運用収入			
資産売却収入			
事業収入			
雑収入			
借入金等収入			
前受金収入			
その他の収入			
資金収入調整勘定			
前年度繰越支払資金			
収入の部合計			

支出の部

科 目	予 算	決 算	差 異
人件費支出			
教育研究経費支出			
管理経費支出			
借入金等利息支出			
借入金等返済支出			
施設関係支出			
設備関係支出			
資産運用支出			
その他の支出			
[予備費]			
資金支出調整勘定			
次年度繰越支払資金			
支出の部合計			

様式を示した³⁾。以下、学校法人のキャッシュ・フロー計算書について、公益法人、国立大学法人等、米国の Not-for-profit Organization と比較しながら、そのあり方について考察する。

I. 資金収支計算書とキャッシュ・フロー計算書

現在、学校法人が作成している資金収支計算書を大科目のみで表示したのが表1である。資金収支計算書とキャッシュ・フロー計算書を比較した場合の相違点は次のとおりである。

(1) 資金収支計算書は、当期の収入と前期繰越支払資金の合計が、当期の支出と次期繰越支払資金の合計と一致するという形式になっていて、キャッシュ・フロー計算書のように各活動によって収入と支出を区分する様式になっていない。

(2) 各会計年度の金額を計算するために、資金収支計算書の収入と支出は未収入金や未払金を含んだ金額になっている。資金収支計算書では、これを資金収入調整勘定と資金支出調整勘定によって支払資金に一致させている。これに対して、キャッシュ・フロー計算書の収入と支出は資金に対応した額である。

(3) 資金収支計算書では、支払資金の範囲を、現金及びいつでも引き出すことができる預貯金をいう（学校法人会計基準第6条）としている。一方、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」によればキャッシュ・フロー計算書における資金の範囲は、現金及び現金同等物である。ここで、現金とは手許現金および要求払預金をいい、現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクしか負わない短期投資をいう、とされている。現金同等物に何を含めるかについては経営者の判断に委ねられるが、たとえば、取得日から満期日または償還日までの期間が3ヶ月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャル・ペーパー、売り戻し条件付現先および公社債投資信託が含まれると考えられる。資金収支計算書の支払資金には現金同等物は含まれていない。学校法人の支払資金は、有価証券、特定預金、特定資産等を除いた現金預金（貯金を含む）である。預金には特定預金以外の定期預金を含めていると思われるが、3ヶ月という期間を考慮しているかどうかは明らかでない。

(4) 資金収支計算書の項目は予算、決算、差異であるが、キャッシュ・フロー計算書の項目は当年度、前年度、増減である（単年度のときは金額のみ）。

表1の資金収支計算書に対するキャッシュ・フロー計算書を表2および表3に示す。表2は直接法による様式で、表3は間接法によるものである。なお、学校会計委員会では、キャッシュ・フロー計算書は直接法によるとしている³⁾。

キャッシュ・フロー計算書で現金および現金同等物と表示される項目は、資金収支計算書の支払資金と同様、現金およびいつでも引き出すことができる預貯金（要求払預貯金）を考え、資金と表示した。国立大学法人等と同じである。表2、3では、金額の欄は1つであるが、2期間の計算書を表示する場合は当年度、前年度、増減という3つの欄になる。予算、決算、差異という資金収支計算書と同じ様式にすることも考えられないこともない。キャッシュ・フロー計算書では資金の源泉と運用を3つの活動、すなわち、営業活動、投資活動、財務活動、に分けるのが普通である。学校会計委員会の最終報告案³⁾および公益法人会計基準（案）⁵⁾では、営業活動の代わりに事業活動という用語を用いているので、表2、3でもそれに従った。一般企業のキャッシュ・フロー計算書では、資産に関する資金の収支は投資活動、負債および資本に関するものは財務活動に分類されて

5) 公益法人会計基準検討会（2003）「公益法人会計基準（案）について」。

表2 学校法人のキャッシュ・フロー計算書（直接法）

キャッシュ・フロー計算書

平成 年4月1日から平成 年3月31日まで

科 目	金 額
I. 事業活動によるキャッシュ・フロー	
1. 事業活動収入	
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	
資産運用収入	
事業収入	
雑収入	
預り金受入収入	
事業活動収入計	
2. 事業活動支出	
人件費支出	
教育研究経費支出	
管理経費支出	
借入金等利息支出	
預り金支払支出	
事業活動支出計	
事業活動によるキャッシュ・フロー	
II. 投資活動によるキャッシュ・フロー	
1. 投資活動収入	
有価証券売却収入	
その他の資産売却収入	
特定引当預金（資産）繰入収入	
投資活動収入計	
2. 投資活動支出	
施設関係支出	
設備関係支出	
有価証券購入支出	
その他の資産取得支出	
特定引当預金（資産）繰入支出	
投資活動支出計	
投資活動によるキャッシュ・フロー	
III. 財務活動によるキャッシュ・フロー	
1. 財務活動収入	
借入金収入	
学校債収入	
貸付金回収収入	
財務活動収入計	
2. 財務活動支出	
借入金返済支出	
学校債返済支出	
貸付金支払支出	
財務活動支出計	
財務活動によるキャッシュ・フロー	
IV. 資金の増減額	
V. 資金の期首残高	
VI. 資金の期末残高	

表3 学校法人のキャッシュ・フロー計算書（間接法）
 キャッシュ・フロー計算書
 平成 年4月1日から平成 年3月31日まで

科 目	金 額
I. 事業活動によるキャッシュ・フロー	
当年度消費収入（支出）超過額	
基本金組入額	
減価償却額	
徴収不能引当金繰入額等	
退職給与引当金増減額	
資産処分差額	
現物寄付金	
未入金増減額	
仮払金増減額	
前払金増減額	
立替金増減額	
未払金増減額	
前受金増減額	
預り金増減額	
事業活動によるキャッシュ・フロー	
II. 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有価証券売却収入	
その他の資産売却収入	
特定引当預金（資産）繰入収入	
施設関係支出	
設備関係支出	
有価証券購入支出	
その他の資産取得支出	
特定引当預金（資産）繰入支出	
投資活動によるキャッシュ・フロー	
III. 財務活動によるキャッシュ・フロー	
借入金収入	
学校債収入	
貸付金回収収入	
借入金返済支出	
学校債返済支出	
貸付金支払支出	
財務活動によるキャッシュ・フロー	
IV. 資金の増減額	
V. 資金の期首残高	
VI. 資金の期末残高	

いる。学校会計委員会³⁾では、有価証券の売却と購入、特定引当預金（資産）の繰入収入と繰入支出を財務活動に分類しているが、ここでは、一般企業と同様、投資活動とした。表2の直接法と表3の間接法の違いは事業活動だけで（合計は一致する）、投資活動と財務活動は同じ内容である。直接法は、未入金や未払金等の資金収入（支出）調整勘定の内容を分析して、各収入勘定および支出勘定を修正しなければならない。このため、一般企業でもほとんどが間接法を採用している。

間接法より直接法の方が事業活動の内容を理解しやすい面があるかもしれないが、間接法は消費収支計算書とのつながりが理解できる。将来、消費収支計算書が財産増減計算書に変更されても同じように作成することが可能である。なお、米国では、直接法によるキャッシュ・フロー計算書には、間接法で表示される Change in net assets や Operating revenue と Operating activity との調整を表示することになっている（IVを参照）。

II. 公益法人のキャッシュ・フロー計算書

現行の公益法人会計によると、公益法人は収支予算書および計算書類として収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表、財産目録を作成することになっている⁶⁾。このうち、収支計算書は当該事業年度におけるすべての収入および支出の内容を明瞭に表示するものでなければならない、と述べられていて（公益法人会計基準第四）、キャッシュ・フロー計算書に相当するものと考えられる。しかし、キャッシュ・フロー計算書と収支計算書では、資金の範囲に大きな違いがある。キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲は、すでに述べたように、現金および現金同等物である。それに対して、収支計算書における資金は各公益法人がその範囲を定めて、計算書類に対する注記に記載することになっている。通常、現金、預貯金、未収入金、前払金、立替金、仮払金、未払金、前受金、預り金、仮受金等を資金の範囲に含めることが多い。学校法人会計の資金収支計算書における資金収入（支出）調整勘定が、公益法人会計では資金に入れられていることになる。

現行の公益法人会計基準は1985年に公益法人指導監督連絡会議決定されたもので、まもなく20年になろうとしている。企業会計の分野では会計基準の国際的調和の観点等から会計基準の新設・改廃等が行われ、公会計および非営利法人会計の分野でも会計基準の見直しが進められている。このような状況の中で、公益法人会計基準検討会が現行基準の問題点を整理し、今後の改正の方向について検討を行ってきて、その検討結果を「公益法人会計基準（案）」として報告した⁵⁾。主な論点は次のとおりである。

- (1) 財務諸表の体系の見直し
- (2) 大規模公益法人を対象とするキャッシュ・フロー計算書の導入
- (3) 正味財産の部における区分表示の導入
- (4) 正味財産増減計算書の様式等の見直し
- (5) 財務諸表に対する注記の拡充
- (6) 収支予算書および収支計算書の位置付け

キャッシュ・フロー計算書の作成については、公益法人会計基準注解（案）の（注1）に次のように述べられている。

6) 日本公認会計士協会編（2002）『公益法人会計小六法』第4版，中央経済社。

表4 公益法人のキャッシュ・フロー計算書（直接法）
 キャッシュ・フロー計算書
 平成 年 月 日から平成 年 月 日まで

科 目	金 額
I. 事業活動によるキャッシュ・フロー	
1. 事業活動収入	
基本財産運用収入	
会費・入会金収入	
事業収入	
補助金収入	
事業活動収入計	
2. 事業活動支出	
事業費支出	
管理費支出	
事業活動支出計	
事業活動によるキャッシュ・フロー	
II. 投資活動によるキャッシュ・フロー	
1. 投資活動収入	
固定資産売却収入	
投資活動収入計	
2. 投資活動支出	
固定資産取得支出	
投資活動支出計	
投資活動によるキャッシュ・フロー	
III. 財務活動によるキャッシュ・フロー	
1. 財務活動収入	
借入金収入	
財務活動収入計	
2. 財務活動支出	
借入金返済支出	
財務活動支出計	
財務活動によるキャッシュ・フロー	
IV. 現金及び現金同等物の増減額	
V. 現金及び現金同等物の期首残高	
VI. 現金及び現金同等物の期末残高	

- (1) 大規模公益法人は、貸借対照表、正味財産増減計算書および財産目録に加えて、財務諸表の一つとして、キャッシュ・フロー計算書を作成しなければならない。
- (2) キャッシュ・フロー計算書は、一事業年度におけるキャッシュ・フローの状況について、事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フローおよび財務活動によるキャッシュ・フローに区分して記載するものとする。
- (3) キャッシュ・フロー計算書には、事業年度におけるすべての現金および現金同等物の収入および支出を記載しなければならない。
- (4) 事業活動によるキャッシュ・フローの区分においては、直接法または間接法のいずれかを用いてキャッシュ・フローの状況を記載しなければならない。

表5 公益法人のキャッシュ・フロー計算書（間接法）
 キャッシュ・フロー計算書
 平成 年 月 日から平成 年 月 日まで

科 目	金 額
I. 事業活動によるキャッシュ・フロー	
1. 当期一般正味財産増減額	
2. キャッシュ・フローへの調整額	
減価償却費	
基本財産の増減額	
退職給付引当金の増減額	
未収金の増減額	
棚卸資産の増減額	
未払金の増減額	
事業活動によるキャッシュ・フロー	
II. 投資活動によるキャッシュ・フロー	
1. 投資活動収入	
固定資産売却収入	
投資活動収入計	
2. 投資活動支出	
固定資産取得支出	
投資活動支出計	
投資活動によるキャッシュ・フロー	
III. 財務活動によるキャッシュ・フロー	
1. 財務活動収入	
借入金収入	
財務活動収入計	
2. 財務活動支出	
借入金返済支出	
財務活動支出計	
財務活動によるキャッシュ・フロー	
IV. 現金及び現金同等物の増減額	
V. 現金及び現金同等物の期首残高	
VI. 現金及び現金同等物の期末残高	

(5) キャッシュ・フロー計算書は、特別会計を設けている場合においても、当該公益法人全体に係るキャッシュ・フローの状況を表示するものとする。

(6) キャッシュ・フロー計算書は、様式 6-1 または様式 6-2 に準じ作成するものとする。

このように、公益法人会計基準（案）でキャッシュ・フロー計算書の作成が要求されるのは大規模公益法人のみである。資金の範囲は現金および現金同等物で一般企業と同じである。様式は直接法（様式 6-1）または間接法（様式 6-2）のいずれでもよい。表 4 および表 5 に公益法人会計基準（案）によるキャッシュ・フロー計算書の直接法と間接法の様式を示す。

Ⅲ. 国立大学法人等のキャッシュ・フロー計算書

2004 年 4 月から国立大学が独立行政法人化され国立大学法人となり（以下、国立大学法人と大

学共同利用機関法人を合わせて国立大学法人等という.)、国立大学法人会計基準に従って、以下の財務諸表を作成することになった⁷⁾。

- (1) 貸借対照表
- (2) 損益計算書
- (3) キャッシュ・フロー計算書
- (4) 利益の処分または損失の処理に関する書類
- (5) 国立大学法人等業務実施コスト計算書
- (6) 附属明細書

国立大学法人等業務実施コスト計算書が作成されることが国立大学法人会計の特徴である。また、貸借対照表は、私立学校の学校法人会計と同じく、固定性配列法になっている。

国立大学法人会計基準では、キャッシュ・フロー計算書の作成目的を次のように定めている。

第42 キャッシュ・フロー計算書の作成目的

キャッシュ・フロー計算書は、国立大学法人等の一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を報告するため、キャッシュ・フローを一定の活動区分別に表示しなければならない(注34)。

(注34) キャッシュ・フロー計算書の位置付けについて

キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものであり、貸借対照表および損益計算書と同様に国立大学法人等の活動の全体を対象とする重要な情報を提供するものである。このようなキャッシュ・フロー計算書の重要性にかんがみ、国立大学法人等の財務諸表の一つに位置付けられるものとする。

したがって、キャッシュ・フロー計算書は、企業会計や独立行政法人会計と同様、会計監査人の監査の対象となる。

国立大学法人等のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、手許現金と要求払預金の合計となっている。要求払預金には当座預金、普通預金、通知預金、郵便貯金等が含まれるが、定期預金は含まないとされている(基準22, 注16)。

キャッシュ・フロー計算書の表示区分は、業務活動によるキャッシュ・フロー、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・フローの3つに区分して表示される。なお、国立大学法人等においてキャッシュの増減があった場合、これを3つの区分のうちいずれの区分に計上するかについては、そのキャッシュの増加・減少をもたらした活動そのものをもとに判断することになる。ただし、資金の源泉(収入)と運用(支出)を同じ区分表示で対応させる必要はない。なお、資金のうちに外貨建ての資金がある場合は、その換算差額を「資金に係る換算差額」という区分で、3つの活動区分とは別に表示することになっている。キャッシュ・フロー計算書の標準様式を表6に示す(基準65)。

7) あずさ監査法人(2004)『国立大学法人会計の実務ガイド』第2版, 中央経済社。

表6 国立大学法人等のキャッシュ・フロー計算書
 キャッシュ・フロー計算書
 平成 年4月1日～平成 年3月31日

I. 業務活動によるキャッシュ・フロー
原材料、商品又はサービスの購入による支出
人件費支出
その他の業務支出
運営費交付金収入
授業料収入
入学金収入
検定料収入
附属病院収入
受託研究等収入
受託事業等収入
補助金等収入
補助金等の精算による返還金の支出
寄附金収入
小計
国庫納付金の支払額
事業活動によるキャッシュ・フロー
II. 投資活動によるキャッシュ・フロー
有価証券の取得による支出
有価証券の売却による収入
有形固定資産及び無形固定資産の取得による支出
有形固定資産及び無形固定資産の売却による支出
施設費による収入
施設費の精算による返還金の支出
国立大学財務・経営センターへの納付による支出
金銭出資による支出
小計
利息及び配当金の受取額
投資活動によるキャッシュ・フロー
III. 財務活動によるキャッシュ・フロー
短期借入れによる収入
短期借入金の返済による支出
国立大学法人等債の発行による収入
国立大学法人等債の償還による支出
長期借入れによる収入
長期借入金の返済による支出
金銭出資の受入による収入
民間出えん金の受入による収入
小計
利息の支払額
財務活動によるキャッシュ・フロー
IV. 資金に係る換算差額
V. 資金増加額
VI. 資金期首残高
VII. 資金期末残高

この標準様式からわかるように、国立大学法人等のキャッシュ・フロー計算書は直接法で作成することになっている。キャッシュ・フローの各区分とも支出を先に記載する様式となっているのは、国立大学法人等が公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないためと考えられる。また、キャッシュ・フロー計算書における注記が以下のように定められている。

第66 注記事項

キャッシュ・フロー計算書については、次の事項を注記しなければならない。

- (1) 資金の期末残高の貸借対照表科目別の内訳
- (2) 重要な非資金取引
- (3) 各表示区分の記載内容を変更した場合には、その内容

(注44) 重要な非資金取引について

キャッシュ・フロー計算書に注記すべき重要な非資金取引には、たとえば、次のようなものがある。

- (1) 現物出資の受入による資産の取得
- (2) 資産の交換
- (3) ファイナンス・リースによる資産の取得
- (4) PFI (Private Finance Initiative) による資産の取得

IV. 米国非営利法人のキャッシュ・フロー計算書

米国では、会計の主体である事業体をその経済的性格の差に着目して、営利を目的とする事業体と営利を目的としない事業体に区別している⁸⁻¹⁰⁾。営利を目的としない事業体の会計（公会計）は、Governmental Accounting（政府会計）と Not-for-Profit Accounting（非営利団体会計）に分けられる。後者の事業体は、Not-for-Profit Organization, Nonprofit Organization, Nonbusiness Organization などと呼ばれ、非営利組織、非営利組織体、非営利事業体、非営利団体、非営利法人などと訳されている。NPO（民間非営利組織）という表現もよく見かける。

Not-for-Profit Organization とは、利益の追求を意図せず、社会的に望ましいサービスを提供し、その活動の財源が主として寄付である団体をいう。Not-for-Profit Organization には Private Sector（私的機関または民間：非政府系ともいわれる）と Public Sector（公的機関：政府系ともいわれる）がある。Not-for-Profit Organization は次の4つに分類される。

- (1) College and University（学校法人）
- (2) Health Care Organization（医療法人）

8) 若林茂信 (1997) 『アメリカの非営利法人会計基準』高文堂出版社。

9) Warren Ruppel (2002) *Not-For-Profit Accounting Made Easy*, John Wiley & Sons, Inc.

10) Warren Ruppel (2002) *Not-For-Profit Organization Audits*, Aspen Law & Business.

(3) Voluntary Health and Welfare Organization (任意の健康福祉法人)

(4) Other Not-for-Profit Organization (その他の非営利団体)

上記各団体のすべてに、それぞれ私的機関と公的機関がある。学校法人であれば私立大学と公立大学(州立や市立)、医療法人であれば私立病院と公立病院等である。Private SectorとしてのNot-for-Profit Organizationには、FASB (Financial Accounting Standards Board: 企業会計基準審議会)によって定められたGAAP (Generally Accepted Accounting Principle: 一般に公正妥当と認められた会計基準)が適用され、Public SectorにはGASB (Governmental Accounting Standards Board: 政府会計基準審議会)によって定められたGAAPが適用される。Not-for-Profit Organizationの財務諸表の利用者は、Donor (寄付提供者)、Member (その団体の構成員)、Creditor (債権者)、助成金を提供する政府等のその他の財源提供者などである。これらの利用者は、Not-for-Profit Organizationの財務諸表に次のような共通の関心を有している。

- (1) そのNot-for-Profit Organizationが提供するサービスの内容
- (2) そのサービス提供に関する財務的な情報
- (3) そのサービスを今後も継続して提供する能力があるかどうか

Private Not-for-Profit OrganizationにはFASBによって定められた一般に公正妥当と認められたGAAPが適用される。1994年12月15日以降の会計年度より以下のSFAS (Statement of Financial Accounting Standards: 財務会計基準書)が適用され、Not-for-Profit Organizationの会計に大きな変化をもたらされた。

- (1) SFAS 116; Accounting for Contributions Received and Contributions Made
(寄付の受領と提供の会計処理)
- (2) SFAS 117; (Financial Statements of Not-for-Profit Organization
(非営利団体の財務諸表))

Private Not-for-Profit Organizationは営利目的ではないので、通常、次の手段で資金を調達している。

- (1) Contribution from Donor and foundation (寄付)
- (2) Governmental Grant (政府補助金)
- (3) User Charges (利用料金)
- (4) Investment Income (投資収益)

また、Resource (財源)は課された制限によって、Unrestricted Resource (無限定財源)、Temporarily Restricted Resource (一時限定財源)、Permanently Restricted Resource (永久限定財源)の3つに分類される。

Not-for-profit Organizationに要求される財務諸表は次のとおりである。

- (1) Statement of Financial Position (財政状態表)
- (2) Statement of Activities (活動表)

表7 米国非営利法人のキャッシュ・フロー計算書（直接法）

Not-for-Profit Organization
Statement of Cash Flows
Year Ended June 30, 200X

Cash flows from operating activities:
Cash received from service recipients
Cash received from contributors
Cash collected on contributions receivable
Interest and dividends received
Miscellaneous receipts
Interest paid
Cash paid to employees and suppliers
Grants paid
Net cash used by operating activities
Cash flows from investing activities:
Insurance proceeds from fire loss on building
Purchase of equipment
Proceeds from sale of investments
Purchase of investments
Net cash used by investing activities
Cash flows from financing activities:
Proceeds from contributions restricted for:
Investment in endowment
Investment in term endowment
Investment in plant
Investment subject to annuity agreements
Other financing activities:
Interest and dividends restricted for reinvestment
Payments of annuity obligations
Payments on notes payable
Payments on long-term debt
Net cash used by financing activities
Net decrease in cash and cash equivalents
Cash and cash equivalents at beginning of year
Cash and cash equivalents at end of year
Reconciliation of change in net assets to net cash used by operating activities:
Change in net assets
Adjustments to reconcile change in net assets to net cash used by operating activities:
Depreciation
Fire loss
Actuarial loss on annuity obligations
Increase in accounts and interest receivable
Decrease in inventories and prepaid expenses
Increase in contributions receivable
Increase in accounts payable
Decrease in refundable advance
Decrease in grants payable
Contributions restricted for long-term investment
Interest and dividends restricted for long-term investment
Net unrealized and realized gains on long-term investments
Net cash used by operating activities
Supplemental data for noncash investing and financing activities:
Gifts of equipment
Gift of paid-up life insurance, cash surrender value

表8 米国非営利法人のキャッシュ・フロー計算書（間接法）
 Not-for-Profit Organization
 Statement of Cash Flows
 Year Ended June 30, 200X

Cash flows from operating activities:
Change in net assets
Adjustments to reconcile change in net assets to net cash used by operating activities:
Depreciation
Fire loss
Actuarial loss on annuity obligations
Increase in accounts and interest receivable
Decrease in inventories and prepaid expenses
Increase in contributions receivable
Increase in accounts payable
Decrease in refundable advance
Decrease in grants payable
Contributions restricted for long-term investment
Interest and dividends restricted for long-term investment
Net unrealized and realized gains on long-term investments
Net cash used by operating activities
Cash flows from investing activities:
Insurance proceed from fire loss on building
Purchase of equipment
Proceed from sale of investments
Purchase of investments
Net cash used by investing activities
Cash flows from financing activities:
Proceeds from contributions restricted for:
Investment in endowment
Investment in term endowment
Investment in plant
Investment subject to annuity agreements
Other financing activities:
Interest and dividends restricted for reinvestment
Payments of annuity obligations
Payments on note payable
Payments on long-term debt
Net cash used by financing activities
Net decrease in cash and cash equivalents
Cash and cash equivalents at beginning of year
Cash and cash equivalents at end of year
Supplemental data:
Noncash investing and financing activities:
Gifts of equipment
Gift of paid-up life insurance, cash surrender value
Interest paid

(3) Statement of Cash Flows（キャッシュ・フロー計算書）

(4) Notes to Financial Statements（注記）

財政状態表は貸借対照表に、活動表は損益計算書に対応するものである。キャッシュ・フロー計算書は、企業会計と同様、3つの分類が用いられている。

表 9 米国公立大学のキャッシュ・フロー計算書
 ABC University
 Statement of Cash Flows
 For the Year Ended June 30, 200X

Cash flows from operating activities
Tuition and fees
Research grants and contracts
Payments from insurance and patients
Medicaid and medicare
Payments to suppliers
Payments to employees
Loans issued to students and employees
Collection of loans to students and employees
Auxiliary enterprise charge:
Residence halls
Bookstore
Other receipts (payments)
Net cash provided (used) by operating activities
Cash flows from noncapital financing activities:
State appropriations
Gifts and grants received for other than capital purposes:
Private gifts for endowment purposes
Net cash flows provided by noncapital financing activities
Cash flows from capital and related financing activities:
Proceed from capital debt
Capital appropriations
Capital grants and gifts received
Proceeds from sale of capital assets
Purchase of capital assets
Principal paid on capital debt and lease
Interest paid on capital debt and lease
Net cash used by capital and related financing activities
Cash flows from investing activities
Proceeds from sales and maturities of investments
Interest on investments
Purchase of investments
Net cash provided (used) by investing activities
Net increase in cash
Cash — beginning of year
Cash — end of year
Reconciliation of net operating revenues (expenses) to net cash provided (used) by operating activities:
Operating income (loss)
Adjustments to reconcile net income (loss) to net cash provided (used) by operating activities:
Depreciation expense
Change in assets and liabilities:
Receivables, net
inventories
Deposit with bond trustee
Other assets
Accounts payable
Deferred revenue
Deposits held for others
Compensated absences
Net cash provided (used) by operating activities

- (1) Operating Activity (営業活動)
- (2) Investing Activity (投資活動)
- (3) Financing Activity (財務活動)

Operating Activity では無限定の収入や支出が報告される。長期目的に用途が限定された寄付金は Financing Activity として報告される。私立大学を含む Not-for-Profit Organization のキャッシュ・フロー計算書の直接法と間接法の例をそれぞれ表7と表8に示す¹¹⁾。

表7の直接法には、活動表の Change in net asset を Net cash used by operating activities に調整する計算(間接法の Operating activity)が付け加えられている。比較のため、公立大学のキャッシュ・フロー計算書の例を表9に示す¹²⁾。表9からわかるように、公立大学のキャッシュ・フロー計算書は直接法で報告することが要求されている。ただし、Statement of Revenues, Expenses, and Changes in Net Assets (Statement of Activities に対応する)の Net operating revenue (expense) をキャッシュ・フロー計算書の Operating activity に調整することは必要である。表7と異なり、Financing Activity が Noncapital financing activity と Capital and related financing activity の2つに分けられ、4つに区分されている(米国の政府会計におけるキャッシュ・フロー計算書も同様に4区分である)。さらに、Interest paid が Capital and related financing activity に、Interest on investment が Investing activity に区分されているのも私立大学の場合と異なっている。

おわりに

以上、日本の私立学校の学校法人会計基準を中心にして、公益法人会計基準(案)、国立大学法人会計基準および米国の Not-for-profit Organization の会計基準における、キャッシュ・フロー計算書について見てきた。資金の範囲、様式(直接法と間接法)、注記内容などについて少しずつ異なっている。以下、キャッシュ・フロー計算書のいくつかの点について考察する。

(1) 資金の範囲

学校法人の資金の範囲は、現金およびいつでも引き出すことができる預貯金で、国立大学法人等の手許現金と要求払預金の合計とほとんど同じである。これに対し、公益法人と米国の Not-for-Profit Organization では現金および現金同等物でその範囲が広い。キャッシュ・フロー計算書における学校法人の資金の範囲は現金と要求払預貯金でよいと考える。

(2) 直接法と間接法

キャッシュ・フロー計算書の様式には直接法と間接法の2つがある。公益法人と米国の

11) Financial Accounting Standards Board (1993) "Statement of Financial Accounting Standards No.117 Financial Statements of Not-for-Profit Organizations".

12) Governmental Accounting Standards Board (1999) "Statement No.35 Basic Financial Statement and Management's Discussion and Analysis — for Public Colleges and Universities, No.176-B".

Not-for-Profit Organization では両者の選択適用を認めている。米国の公立大学では直接法で作成することを要求している。ただし、米国では私立大学、公立大学とも事業活動における調整が必要である。国立大学法人等は直接法によるとしている。学校会計委員会も直接法による様式を示している。学校法人のキャッシュ・フロー計算書は直接法によって作成し、消費収支計算書（あるいは将来の財産増減計算書）との調整を表示するのが望ましいと思われる。

(3) キャッシュ・フロー計算書の区分

米国の私立大学の4区分を除いてすべて事業活動（国立大学法人等は業務活動）、投資活動、財務活動の3区分であり、この区分でよいと思われる。なお、国立大学法人等で外貨建ての資金がある場合は、その換算差額を3つの区分と別に表示することになっている。

(4) キャッシュ・フロー計算書を作成すべき学校法人

公益法人会計基準（案）では大規模法人のみがキャッシュ・フロー計算書を作成することになっている。公益法人以外では法人の規模に関係なくキャッシュ・フロー計算書の作成が要求される。学校法人では、法人の規模にかかわらずキャッシュ・フロー計算書を作成することになると思われる。

(5) 予算決算対比と当年度前年度対比

キャッシュ・フロー計算書では単年度の計算書を作成することもあるが、当年度と前年度を比較して増減を表示することがよくある。これが通常のキャッシュ・フロー計算書の表示であるが、もし資金収支計算書の代わりにキャッシュ・フロー計算書を作成することになった場合は予算をどこに表示するかが問題となる。学校会計委員会の報告や公益法人会計基準（案）では内部資料として収支予算書および収支計算書を作成するとしている。外部目的の計算書類に予算の表示が必要でなければよいが、それでよいかどうか明らかでない。その代わりにキャッシュ・フロー計算書に、資金収支計算書と同じように予算、決算、差異の欄を設けて表示することもできないわけではない。

(6) 収入と支出の順

国立大学法人等のみ収入より支出を先に記載している。これは国立大学法人等が公共的な性質を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないためと考えられる。学校法人では、公益法人や米国の私立大学・公立大学と同じく収入を先に表示する様式が望ましいと思われる。

(7) 注記

国立大学法人会計基準は注記事項を定めているが、学校会計委員会の報告や公益法人会計基準（案）には述べられていない。米国の Not-for-Profit Organization では注記が記載されているが、Unrestricted, Temporarily restricted, Permanently restricted に関するものが多く、日本の学校法人とはあまり関係がないように思われる。学校法人でキャッシュ・フロー計算書を作成することになれば、注記の内容を定める必要があると考える。学校法人のキャッシュ・フロー計算書はまだ作成が義務付けられているわけではなく、今後いろいろと議論されるであろうが、公益法人会計基準（案）や米国の Not-for-Profit Organization の様式に近いものになるように思われる。

Statement of Cash Flows of Private Universities and Schools

Kozo ICHIDA

ABSTRACT

To provide information about an entity's cash receipts and cash payments, private universities and schools in Japan are required to prepare Income and Expenditures for Fiscal. However, this statement does not disclose information about cash flow activities such as operating, investing and financing. We study statement of cash flows of private universities and schools by comparing with that of Not-for-Profit organizations in Japan and the United States of America.