

山形大学財務会計資料に見る国立大学法人会計のからくり

山形大学理学部生物学科 教授
山形大学職員組合 副執行委員長
山形大学未払い賃金請求訴訟原告団長

品川 敦紀



専門は、発生生物学（生態学、系統分類学、進化遺伝等）。現在は、アフリカツメガエル（無尾両生類）胚の軸確立や両生類卵の卵割周期制御等に関する研究をすすめている。

はじめに

筆 者の専門は、アフリカツメガエル（無尾両生類）卵を使った動物発生学である。その筆者が、全く畑違いの国立大学法人の会計のからくりについて、本稿を書こうと思うに至った経緯から説明させていただきたい。

2012年2月の国家公務員一般職給与の臨時特例法の成立、4月からの施行を受けて、同年5月に、文科省は、平成24年度補正予算において、国家公務員一般職給与の臨時特例に準じた法人職員給与の減額相当分の運営費交付金が減額補正されるとの見通しを示し、各国立大学法人に、当該運営費交付

金減額に対応できるよう、あらかじめ、法人職員給与を国家公務員一般職給与の臨時特例に準じて、4.77%から9.77%の賃金引き下げを行うよう強い「要請」を行った。全大教傘下の各教職員組合の粘り強い闘いにより、賃下げ開始時期の延期、賃下げ率の圧縮、対象職員の絞り込みなどの譲歩を行った法人も多数あったが、それでも、2012年8月ごろからは、大半の国立大学法人が、国家公務員一般職給与の臨時特例と同じ4.77%から9.77%の賃金引き下げを強行した。

その後、こうした法人使用者による就業規則の一方的不利益変更による賃金カットは、労働契約法第9条、第10条に違反するとして、2012年11月、全大教高専協議会、福岡教育大学教職員組合、高エネルギー研究所職員組合の3単組所属の組合員が、それぞれ対応する法人を相手に、未払い賃金請求訴訟を提起したのをかわきりに、山形大学職員組合、富山大学教職員組合、京都大学職員組合、新潟大学職員組合、高知大学教職員組合、福井大学教職員組合、電気通信大学教職員組合の各単組の組合員が、それぞれの法人を相手に、同様の未払い賃金請求訴訟を提起した。筆者自身、山形大学を相手にした未払い賃金請求訴訟の原告の一人である。

この未払い賃金請求訴訟において、被告（法人）側は、多くが、文科省による「要請」は、事実上の指示であって、これには逆らえなかったとの主張に加え、運営費交付金減額の下で、従前通りの賃金支払に充当できる資金的余裕がなかったとの主張を行っている。私ども山形大学未払い賃金請求訴訟原告団では、提訴当初より、この訴訟の鍵は、就業規則の一方的不利益変更を行う「高度の必要性」の有無であるとの弁護士の助言を受け、運営費交付金減額（山形大学では、年8.1億円の減額）の下でも、賃金カットを回避できるだけの資金があったかどうかを確認しなければならないと意思統一した。そこで、たまたま原告の一人の知り合いであった高橋正一公認会計士に依頼して、山形大学の財務分析を行ってもらうことになった。

筆者自身は、2013年5月に公認会計士の高橋先生を招いて行った財務分析

の勉強会で、財務諸表をはじめて真剣に見ることになったが、財務諸表の表の種類の多さ、項目の複雑さ、難解な専門用語に、まったく困惑した。しかし、とりあえず、法人の「儲け」にあたる「利益剰余金」が十分あり、実際に支払える現金化可能な資金「支払資金」も十分あり、資金繰り上、困らない状況であれば、賃金支払は可能であり、そうした状況に対応するために、利益剰余金を利用するのが経営者の使命だ、との高橋先生の明快なご指摘をいただいて安堵した。そして、そのような財務状態でありながら、あのような一方的な大幅賃金カットを文科省の言われるまま、唯々諾々と強行した山形大学経営側の無責任な姿勢に怒りが沸々とわいてきた。

とはいえ、筆者自身、大学の財務状況について、なにがなにだかわからない状態のままでは、確信を持って裁判は闘えないし、当然、被告側は、「利益剰余金と言っても、使途が決められていて他には使えない目的積立金と、観念的／形式的利益でしかなく、現金の裏付けがない積立金しかないのであるから、これらを賃金支払には充当できない。」などと主張してくるであろうから、裁判長に、被告側のこうした主張の嘘をわかりやすく説明できなければ、裁判に勝てないであろうと心配した。

そこで、とりあえず、素人なりに財務諸表が読めるようになり、財務諸表と、普段、筆者達が目にする大学の予算／決算書との関係、実際の資金の流れを把握できるようになろうと決意して、財務諸表と予算／決算書と日々格闘することになった。その結果、格闘1年を経てようやく、大学経営側が教育研究評議会や各部局に提示する予算決算書と、公式文書である財務諸表の関係、法人が保有する資金の由来や行方について、それらをわかりにくくする「からくり」も含めて、おぼろげながらわかってきた。そこで、今後の他大学での闘いにもお役に立てるなら幸いとの一心で、恥を顧みず、本稿を書かせていただくことにした。筆者自身は、財務会計の門外漢であり全くの素人なので、専門家の皆様のご批判、ご助言をいただければ幸いである。

1. 国立大学法人年度予算における「繰越金」除外のからくり

私どもが提訴した山形大学未払い賃金請求訴訟において、被告側は平成24年度学内予算書を証拠として提出し、「総額379億円の予算のうち、人件費が165億円で物件費は217億円であり、物件費のうち127億円は附属病院診療経費として必要額を計上したものであって削減不可能。事項指定経費7億円、施設整備費41億円は使途が限定されており、人件費には流用できない。その他の経費も中期計画実施上削減不可能。」などと、8.1億円の減額分を捻出することが不可能だと主張した。確かに、この予算だけを見ると、運営費交付金減額分の8.1億円を捻出するのはなかなか難しそうにも見える。

しかし、ここには大きなからくりがあることがわかった。表1は、山形大学の平成24年度計画別紙記載の資金計画である。

表1 山形大学平成24年度資金計画（年度計画書別紙より）

区分	金額	区分	金額
資金支出 (百万円)		資金収入 (百万円)	
業務活動による支出	31,326	業務活動による収入	35,779
投資活動による支出	8,331	運営費交付金による収入	12,163
財務活動による支出	2,100	うち復興特別会計	118
翌年度への繰越金	1,380	授業料及び	
計	43,137	入学金検定料による収入	4,975
		附属病院収入	14,992
		受託研究等収入	1,361
		補助金等収入	1,457
		寄付金収入	617
		その他の収入	212
		投資活動による収入	3,930
		施設費による収入	3,930
		その他の収入	0
		財務活動による収入	1,292
		前年度よりの繰越金	2,136
		計	43,137

次に、表2は、山形大学の平成24年度計画別紙記載の予算である。これらの表を見くらべると、資金計画の収入または支出の総額と予算の収入または支出の総額は、一致しないことがわかる。資金計画の収入および支出の総額は43,137百万円である一方、予算の収入および支出の総額は41,759百万円であり、その差は1,378百万円となっている。この差はどこから来るのか？平成16年の山形大学法人化以降について調べてみたところ、表3の通り、年度計画別紙記載の資金計画の支出の部の翌年度への繰越金が、ちょうどこの差額に一致することがわかった。

表2 山形大学平成24年度予算（年度計画別紙より）

区分	金額	区分	金額
収入 (百万円)		支出 (百万円)	
運営費交付金	12,163	業務費	31,631
うち復興特別会計	118	教育研究経費	16,096
施設整備費補助金	3,867	診療経費	15,534
船舶建造費補助金	0	施設整備費	5,223
補助金等収入	1,457	船舶建造費	0
国立大学財務・		補助金等	1,457
経営センター施設費交付金	63	産学連携等研究経費及び	
自己収入	20,180	寄付金事業費等	1,978
授業料及び入学金検定料収入	4,975	貸付金	0
附属病院収入	14,992	長期借入金償還金	1,468
財産処分収入	0	国立大学財務・経営センター	
雑収入	212	施設費納付金	0
産学連携等研究収入及び		計	41,759
寄付金収入等	1,978		
引当金取崩	38		
長期借入金収入	1,292		
貸付回収金	0		
承継剰余金	0		
目的積立金取崩	717		
計	41,759		

表3を見ればわかるように、翌年度への繰越金分は、当初の予算作成段階で、最初から除外されている。ただし、差額と繰越金のこれほど明快な一致は、他大学の年度計画別紙資金計画と予算との関係では見られない。大体は一致するものの、2～3億円ほどの差が出る場合がある。その理由はよくわからない。法人によっては、繰越金分だけでなく定期預金や有価証券での運用の増額予定分も、年度当初予算から除外しているのかもしれない。とはいえ、何れにしても、予算書作成段階では、繰越金が除外されていることは、共通しているようだ。つまり、予算・決算の財布の他に、繰越金という別の財布があるのである。

表3 山形大学における年度計画別紙資金計画・予算差額と翌年度への繰越金の関係

年度 平成	支出総額（百万円）		翌年度への繰越金	
	資金計画	予算	差額	（百万円）
16	30,510	29,455	1,055	1,055
17	32,424	31,332	1,092	1,092
18	35,320	34,363	957	956
19	35,852	35,323	529	528
20	33,614	33,027	587	588
21	37,394	36,004	1,390	1,390
22	40,716	39,317	1,399	1,399
23	40,458	38,913	1,545	1,545
24	43,137	41,759	1,378	1,380

さて、この繰越金は、平成21年度から平成22年度へ掛けて2年続きで同額である他は、毎年金額が変動している。この変動は何かについて考えられる数字を調べてみた。すると、表4の通り、年度計画書別紙記載の資金計画において、前年度からの繰越金に比べ、翌年度への繰越金が減少している場合には、その差額が、予算における目的積立金や引当金の取崩額の合計に一致していることがわかった。このことは、繰越金として扱われている資金には、目的積立金や引当金が含まれているということを意味する。

表4 山形大学における繰越金の差額と目的積立金／引当金の取崩額の関係

年度 平成	繰越金（百万円）			目的積立金及び引当金 取崩総額（百万円）
	前年度から	翌年度へ	差額	
16	1,055	1,055	0	0
17	1,092	1,092	0	0
18	1,023	956	67	66
19	725	528	197	196
20	1,063	588	475	476
21	1,868	1,390	478	478*
22	1,399	1,399	0	0
23	1,595	1,545	50	51
24	2,136	1,380	756	755

* 目的積立金と承継剰余金の取崩額の合算

ただ、上記の表4を見て不思議に思えることがある。各年度の「翌年度への繰越金」と、その翌年度の「前年度からの繰越金」は、同じになっていない。この理由を見つけ出すのには時間がかかったが、よくよく調べてみたところ、次のことがわかった。すなわち、これらの数字は、各年度末（3月31日）付けで作成されたことになっている翌年度計画別紙記載の資金計画の数字だが、実際はそれよりも早い時期（2月下旬頃）に作成されたもののようで、本当の数字は、5月頃作成されているらしい前年度資金計画の決算に示されていることがわかった。山形大学を始めほとんどの国立大学法人では、文科省の指導により平成18年度分までは、この資金計画決算が作成されていたが、その後作成されなくなった。筆者が調べた限りでは、新潟大学だけが、平成24年度分まで作成しているようである。

表 5 山形大学における資金計画繰越金決算値とキャッシュ残高の関係

年度 平成	繰越金（百万円）		キャッシュ残高（百万円）	
	前年度から	翌年度へ	期首	期末
16	1,060	5,541	—	5,541
17	5,541	1,656	5,541	1,656
18	1,656	3,229	1,656	3,229

表 5 は、平成 16 年から平成 18 年までの、山形大学の事業報告書に含まれている資金計画決算書に記載されていた繰越金額である。この表では、ある年度の「翌年度への繰越金」とその翌年度の「前年度からの繰越金」の数字は、完全に一致している。そしてさらに、「前年度からの繰越金」と「翌年度への繰越金」の金額は、キャッシュフロー計算書の、それぞれ、期首と期末のキャッシュ残高にも一致することがわかった。これらの数字の一致は、山形大学だけのものではなかった。平成 18 年度以前についての数字は、すべての国立大学法人の事業報告書に記載されており、調べた範囲では、山形大学と同様であった。また、表 6 に示してある通り、平成 19 年度以降平成 24 年度分まで資金計画決算表を公表している新潟大学においては、平成 24 年度決算分まで、これらの数字は一致していた。

この発見は、単年度現金主義に基づく予算／決算書の数字と、正式な発生主義に基づく財務諸表の数字のつながりを明らかにした点で画期的である。これまでは、両者（予算／決算書と財務諸表）の数字の間に、あまりに大きな食い違いがあったため、両者は全く無関係に作成されたのではないかと疑っていたところだったが、実は、しっかりと関連性があったのである。考えてみれば当たり前ではあるが、集計の仕方は違っても、同一法人の財務会計についての文書なのだから、そこに、なにがしかの関連がないはずがない。もし、全く無関係な文書ということならば、二重帳簿ということにもなりかねない。

表 6 新潟大学における資金計画繰越金決算値とキャッシュ残高の関係

年度 平成	繰越金（百万円）		キャッシュ残高（百万円）	
	前年度から	翌年度へ	期首	期末
16	812	4,278	—	4,277
17	4,278	6,199	4,277	6,198
18	6,199	7,140	6,198	7,139
19	7,140	9,977	7,139	9,976
20	9,977	11,217	9,976	11,216
21	11,217	9,642	11,216	9,642
22	9,642	6,361	9,642	6,360
23	6,360	2,614	6,360	2,614
24	2,614	3,727	2,614	3,727

他方、表 4 と 5 を見比べると、毎年の資金計画段階での前年度からの繰越金も、翌年度への繰越金も、決算段階でのそれぞれの金額とは大きく異なっている。例えば、平成 17 年度を見ると、資金計画段階では、前年度からの繰越金が 1,092 百万円で、翌年度への繰越金も 1,092 百万円で増減なしとなっており、予算にはプラスにもマイナスにも影響しないことになっていた。しかし、決算段階では、前年度からの繰越金が 5,541 百万円で、翌年度への繰越金は 1,656 百万円となっている。平成 16 年度から 17 年度にかけて、決算報告書の収入支出差額が 670 百万円しかないにもかかわらず、繰越金が 45 億円も増えていることも不思議だが、平成 17 年度の予算に、繰越金が使われてないにもかかわらず、期首の 5,541 百万円から期末の 1,656 百万円へ 39 億円も減っているのも、一見すると不思議である。もちろん、これは、予算／決算に現れない投資活動（定期預金への預け入れや有価証券の取得）によるキャッシュの減少のせいであることは、キャッシュフロー計算書を見ればすぐにわかることである。

決算段階での繰越金の金額は、毎年大きく変動しているが、そうした期首から期末への業務、投資、財務の 3 活動でのキャッシュの変動こそが、

キャッシュフロー計算書の記載内容である。多くの場合、業務活動で出たキャッシュの黒字を、固定資産や有価証券の取得などによる投資活動で出た赤字と相殺したかたちになっており、有価証券の取得や定期預金への預け入れによって、実際には現金化可能な保有資金（支払資金）は増加しているにもかかわらず、見かけ上、キャッシュは減少している場合もあるのである。

いずれにしても、この繰越金として取り扱われている資金は、大学の予算／決算からは、通常は除外されており、あらかじめ目的積立金を取り崩して事業を行う予定の場合や、決算段階で支出に見合う収入が不足しそうとき、見かけ上赤字決算とならないよう、帳尻あわせで目的積立金や引当金を取崩す場合に、取り崩して使われているのである。なお、繰越金の中には、当該年度未執行の運営費交付金分も含まれていると思われるが、山形大学の場合、平成24年度末にキャッシュ残高は832百万円しかないにもかかわらず、翌年度への繰越金に当る運営費交付金債務は1,016百万円もあったことから、どのような処理をしているのか、さらなる分析が必要そうである。ただ、山形大学の場合、キャッシュとほぼ同じ扱いで流動資産計上の有価証券である譲渡性預金の運用を行っており、これも合わせて考えれば60億円ほどの手許資金を保有しているので、この中に、運営費交付金債務分が含まれていると考えても良いのかもしれない。

2. 決算書とキャッシュフロー計算書の関係

上記のように、資金計画の決算書での繰越金は、キャッシュフロー計算書の期末残高に一致する。したがって、繰越金の増減は、まさしく、キャッシュの増減そのものであることが明らかとなった。また、資金計画と予算も、上述の関係であることが判明した。これらのことは、確かに、財務諸表の一つであるキャッシュフロー計算書と予算／決算書の間には、意味のある関係があることを示している。考えてみれば、至極当然であろう。そもそも大学の予算／決算書は、単年度現金主義・単式簿記に基づく官庁会計を踏襲したものであるから、単年度のキャッシュ（現金）の動きを見るキャッシュフロー計算書と密接に関連しているのは必然であろう。

そこで、山形大学のキャッシュフロー計算書と決算報告書を比較した。しかし、公表されているキャッシュフロー計算書と決算報告書そのものをざっと見たところで、両者の関係は判然としない。それは、キャッシュフロー計算書では、資金の減少を伴わない有価証券の取得や定期預金への預け入れによるキャッシュの支出と、逆に、資金の増加を伴わない有価証券の償還や定期預金からの払戻によるキャッシュの収入が、資金の減少を伴うキャッシュの支出や資金の増加を伴うキャッシュの収入と渾然と記載されているからである。

先に述べたように、大学の予算／決算においては、投資活動のうち、有価証券の取得／償還や定期預金の預け入れ／払戻は、一切除外されている。そこで、まず、キャッシュフロー計算書からこれらの項目を外し、次に、決算報告書の収入の部の各費目に該当する費目を、キャッシュフロー計算書から対応づけて、表7に整理してみた。

表7を見ればわかる通り、運営費交付金については、前年度からの繰越分が、決算報告書で重複して計上されるため、この繰越分を差し引くとほぼ一致し、補助金収入、産学連携研究収入および寄付金収入と雑収入の費目以外

は、決算報告書の金額とキャッシュフロー計算書がほぼ一致することがわかる。このことは、大学の予算／決算における資金の流れの全体像については、キャッシュフロー計算書を見れば、大筋はわかることを意味している。補助金収入や産学連携研究収入および寄付金収入の大きな差額の原因は、

表 7 山形大学決算報告書各費目と対応するキャッシュフロー計算書費目の比較

年度 平成	費目	決算報告書 (百万円)	キャッシュフロー 計算書 (百万円)
20	運営費交付金	13,136	12,053
	(繰越分差引後) *	12,053	
	授業料・入学金・検定料	5,234	5,236
	附属病院診療収入	11,460	11,482
	雑収入**	254	331
	施設整備補助金／交付金***	1,757	1,757
	補助金等収入	114	118
	産学連携研究・寄付金****	1,575	1,421
	(繰越分差引後) *****	1,349	
	長期借入金	3,417	3,418
21	運営費交付金	13,409	12,276
	(繰越分差引後)	12,276	
	授業料・入学金・検定料	5,197	5,194
	附属病院診療収入	12,253	12,253
	雑収入	327	487
	施設整備補助金／交付金	4,041	4,041
	補助金等収入	2,260	2,257
	産学連携研究・寄付金	1,829	1,598
	(繰越分差引後)	1,132	
	長期借入金	2,702	2,702
22	運営費交付金	12,153	12,153
	授業料・入学金・検定料	5,196	5,197
	附属病院診療収入	14,064	14,063
	雑収入	272	438
	施設整備補助金／交付金	1,909	1,830
	補助金等収入	907	880
	産学連携研究・寄付金	3,154	2,282
	(繰越分差引後)	2,424	
	長期借入金	2,902	2,903

明記のないそれぞれの費目の「繰越分」かもしれない。また、決算報告書の「雑収入」の差額は、この費目に、便宜上、キャッシュフロー計算書の「その他の業務収入」を対応させたが、この対応づけが誤っているのかもしれない。さらなる分析が必要である。

年度 平成	費目	決算報告書 (百万円)	キャッシュフロー 計算書 (百万円)
23	運営費交付金	12,805	12,278
	(繰越分差引後)	12,278	
	授業料・入学金・検定料	4,972	4,977
	附属病院診療収入	15,441	15,439
	雑収入	298	514
	施設整備補助金／交付金	1,683	1,470
	補助金等収入	1,191	1,120
	産学連携研究・寄付金	2,953	2,216
	(繰越分差引後)	2,284	
	長期借入金	2,572	2,573
24	運営費交付金	11,605	11,805
	授業料・入学金・検定料	4,921	4,922
	附属病院診療収入	16,027	16,029
	雑収入	331	564
	施設整備補助金／交付金	4,067	4,169
	補助金等収入	2,327	1,167
	産学連携研究・寄付金	2,880	2,206
	(繰越分差引後)	2,276	
	長期借入金	1,292	1,293

* 雑収入：決算報告書の雑収入に、キャッシュフロー計算書のその他の業務収入を対応させた。

** 施設整備補助金／交付金：決算報告書の施設整備補助金と国立大学財務経営センター施設費交付金に、キャッシュフロー計算書の設備費収入を対応させた。

*** 産学連携研究・寄付金：決算報告書の産学連携研究収入および寄付金収入に、キャッシュフロー計算書の受託研究等収入、受託事業等収入、寄付金収入を対応させた。

**** 決算報告書の産学連携研究収入および寄付金収入について、前年度からの繰越金額を差し引いた。

***** 決算報告書の運営費交付金について、前年度からの繰越金額を差し引いた。

3. 決算報告書収入支出差額と キャッシュフロー計算書資金増減の比較

さて、毎年出される決算報告書には、収入と支出の差額が示されているが、その数字は、プラス（すなわち黒字）となっている場合が多い。この数字とキャッシュフロー計算書のキャッシュの出入りの関係を見てみた。

表8は、山形大学の各年度決算報告書記載収入支出差額とキャッシュフロー計算におけるキャッシュ、有価証券、定期預金の増減を比較している。ただし、各年度決算には、目的積立金や引当金の取崩、運営費交付金や施設整備費未執行分の前年度からの繰越が含まれているので、この部分を差し引いて比較してみた。

表8 山形大学における決算報告書記載収入支出差額と
支払資金増減の比較

年度 平成	決算報告書収入支出差額		キャッシュフロー計算書	
	実質* (百万円)	累計 (百万円)	支払資金残高** 増減 (百万円)	累計 (百万円)
16	670	670	5,561	5,561
17	18	688	—91	5,470
18	783	1,525	1,171	6,641
19	458	1,983	3,321	9,962
20	—483	1,500	—574	9,388
21	—1,820	—320	1,092	10,480
22	1,760	1,440	—2,924	7,556
23	860	2,300	781	8,337
24	—834	1,466	—638	7,699

*決算報告書収入支出差額から、目的積立金および引当金の取崩、運営費交付金および産学連携収入および寄付金収入の前年度からの繰越分を差し引いた。

**支払資金は、固定資産分類の投資有価証券、長期性預金、流動資産分類の現金・預貯金、譲渡性預金等の有価証券を合算して算出した。

表8からは、毎年の実質的決算収支と支払資金増減には、大まかな相関はみられる（決算で黒字のときは、支払資金も増加、決算が赤字のときは支払資金も減少）ものの、その金額には、強い相関や明らかな一致は見られない。両者の金額の大きな食い違いの原因の1つは、平成16年度における違いによるようである。この年度は、業務支出において、予算に比べ決算段階で20億円以上もの支出減を計上しており、キャッシュ残高（繰越金）の50億円近い増加に大きく貢献しているものと考えられる。にもかかわらず、決算報告書における収入支出差額が6.7億円程度の黒字しかないのは、予算／決算においては平成16年度中に支払うべき代金や退職金／時間外手当等の給与の支払が平成17年年度にずれ込んだ、などが原因の1つなのかもしれない。ただ、平成16年度の損益計算書では17億円以上の「利益」を計上していて、その全額が目的積立金として繰越し承認されている事実を見ると、17億円以上の現金が現に留保資金として繰越されていたことは間違いなさそうである。いずれにしても、平成16年度に作られた50億円近くの「繰越金」が、後に譲渡性預金などの有価証券に形を変えて、山形大学法人内部に留保された「余裕金」の原資になっているようである。また、この後のキャッシュの増加においても、そのつど、繰越金として予算／決算から除外することで、予算決算の収支差額に比べ、支払資金の増加の方が大きくなったのではないかと考えられる。

4. 貸借対照表支払資金と運転資金の関係

財務諸表の第1番に掲載されている貸借対照表からは、容易に現金化できる資金（支払資金）として、固定資産分類の投資有価証券、長期性預金、流動資産分類の現金・預貯金と有価証券が存在することがわかる。これら支払資金と、予算決算の関係を見てみた。

山形大学において、筆者が情報開示請求によって入手した平成24年度および25年度の資金残高推移状況（表9）をみると、平成24年4月上旬（期首）の残高が5,721百万円、平成25年3月下旬（期末）の残高が5,168百万円、平成25年4月上旬の残高が5,963百万円、平成26年3月下旬の予定残高が4,324百万円となっていた。そこで、平成23年度と24年度の貸借対照表（参考資料）を見ると、流動資産分類の現金預貯金が平成23年度期末で1,302百万円、平成24年度期末で922百万円となっており、有価証券の残高が平成23年度期末で5,600百万円、平成24年度期末で5,463百万円となっていた。一方、固定資産分類の投資有価証券の残高は、平成23年度と24年度期末において、それぞれ1,165百万円、854百万円となっており、長期性預金は、それぞれ220百万円と409百万円となっていた。

これらの数字を見比べると、現金／預貯金の一部と流動資産分類の有価証券（譲渡性預金）が、山形大学の実際の資金繰りに用いられる運転資金となっていることがわかる。年度始め（期首）に51億円あまり保有しており、その後、退職金や給与の支払、物品代金支払で減少した後、運営費交付金収入、授業料収入、病院収入などで回復し、また給与支払で減少などの増減を繰り返し、年度末（期末）には、ほぼ期首と同額程度に回復している。そして、最も残高が低くなる平成26年3月中旬でも11億円あまり保有していることがわかる。このことは、この期の残高11億円あまりは、資金繰り上必要ではない「余裕金」といってもいいことを意味している。

表9 山形大学における資金残高推移状況
(平成24年4月～平成26年3月/百万円)

平成24年度									
第1四半期	H24. 4			H24. 5			H24. 6		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	5,721	596	3,275	64	135	2,005	2,504	1	2,507
支出	41	1,221	4,444	37	1,277	1,943	42	1,207	3,655
収支差額	5,680	5,055	3,886	3,913	2,771	2,833	5,295	4,089	2,941
第2四半期	H24. 7			H24. 8			H24. 9		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	901	2	2,572	990	7	2,111	366	12	2,419
支出	47	1,175	1,610	91	1,167	1,475	37	1,620	1,679
収支差額	3,795	2,622	3,584	4,483	3,323	3,959	4,288	2,680	3,420
第3四半期	H24. 10			H24. 11			H24. 12		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	112	3	2,992	118	214	3,553	2,314	7	1,857
支出	46	1,143	1,625	59	1,283	1,457	1,578	1,357	1,488
収支差額	3,486	2,346	3,713	3,772	2,703	4,799	5,535	4,185	4,554
第4四半期	H25. 1			H25. 2			H25. 3		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	545	52	1,997	1,779	0	1,700	207	452	4,974
支出	42	1,182	1,855	37	1,241	1,271	43	1,920	3,501
収支差額	5,057	3,927	4,069	5,811	4,570	4,999	5,163	3,695	5,168
平成25年度									
第1四半期	H25. 4			H25. 5			H25. 6		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	6,031	48	3,555	0	11	2,276	2,245	28	2,398
支出	68	1,686	5,355	39	1,316	1,667	312	1,192	3,689
収支差額	5,963	4,325	2,525	2,486	1,181	1,790	3,723	2,559	1,268
第2四半期	H25. 7			H25. 8			H25. 9		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	3,243	64	2,158	0	0	2,725	60	687	1,971
支出	51	1,348	1,541	53	1,184	1,544	55	1,955	1,632
収支差額	4,460	3,176	3,793	3,740	2,556	3,737	3,742	2,474	2,813
第3四半期	H25. 10			H25. 11			H25. 12		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	2,901	0	3,093	94	0	3,346	0	60	2,104
支出	474	2,150	1,754	41	1,313	1,600	1,610	1,477	1,292
収支差額	5,240	3,090	4,429	4,482	3,169	4,915	3,305	1,888	2,700
第4四半期	H26. 1			H26. 2			H26. 3		
区分	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬	上旬	中旬	下旬
収入	2,916	230	2,062	0	0	1,634	0	150	5,133
支出	34	1,383	1,846	42	1,206	2,152	38	1,877	1,923
収支差額	5,582	4,429	4,645	4,603	3,397	2,879	2,841	1,114	4,324

しかも、情報開示請求により明らかになったところでは、山形大学は、法人化直後に山形銀行との間で当座勘定貸越約定を取り交わしており、最高31億円まで年利1.25%で自動融資を受けられるようになっている。仮に、上記の支払資金口座の残高が一時的にマイナスになったとしても、31億円のマイナスまでは支払資金のショート心配はないのである。その意味では、上記の資金残高は、期間の大半を通じて20億円を上回っており、20億円程度を「余裕金」といっても差し支えないかもしれない。しかも、これには、固定資産分類になっている地方債などの投資有価証券や長期性預金の12億円あまりは含まれていない。

以上まとめると、山形大学の予算／決算は、基本的に、当該年度に見込まれる運営費交付金、補助金、施設整備費、自己資金（授業料等と病院収入）などの収入の範囲でまかなう仕組みとなっているが、実際には、50億円の譲渡性預金と10億円近くの現金・預貯金の中から40億円ほどを運転資金として使いつつ、投資有価証券や長期性預金として運用している12億円ほど合わせて、残り30億円あまりを事実上の内部留保資金として保有しているのである。

5. 損益計算書とキャッシュフロー計算書の関係

表 10に、山形大学の平成16年度から平成24年度の損益計算書記載損益とキャッシュフロー計算書から算出した支払資金の増減を比較した。

表10の通り、損益計算書記載の損益とキャッシュの増減には、全く相関がない。それは、当たり前と言えども当たり前であるが、損益計算書では、減価償却費や消却残のある固定資産の除去損が、実際の資金の減少を伴わない経費として計上されるため、純損益の方が、実質の資金の流れであるキャッシュの収支に比べ、より小さい側、あるいは赤字側に傾くのである。

表 10 山形大学における損益計算書損益と
キャッシュフロー計算書支払資金増減の比較

年度 平成	損益計算書	貸借対照表	キャッシュフロー計算書	
	純損益 (百万円)	利益剰余金 (百万円)	支払資金残高増減 (百万円)	累計 (百万円)
16	1,735	1,735	—	—
17	618	2,353	—91	—91
18	550	2,894	1,171	1,080
19	906	3,671	3,321	4,401
20	241	3,710	—574	3,824
21	823	3,891	1,092	4,919
	—1,134*	2,757		
22	717	3,474	—2,924	1,995
23	—19	3,445	781	2,776
24	—416	2,478	—63	2,138

*第一期中期目標期間終了にあたり、前中期目標期間繰越積立金として繰越が認められた金額の残額1,134百万円が、国庫へ返納された。

したがって、通常の企業の経営状況、財務状況を評価するには、損益の状況は極めて重要な意味を持つが、国立大学法人の運営においては、それほど重要視されていないようである。むしろ、あくまで資金の出入り、保有資金の多寡が重要であって、集計上、損益計算書で赤字を計上していても、それが実質的な現金の減少を伴っていなかったり減少があっても、保有資金に余裕があり資金繰り上支障がない場合は、文科省もそれほど問題視していないようである。実際、法人の運営にかかる経費の4割近くは、国から支給される運営費交付金でまかなわれており、また、施設設備の多くは、施設整備費として手当てされているので、毎年度、国から交付されるこれらの資金と自ら稼ぐ資金（一部には、長期借入金も含むが）の範囲内で、大幅な赤字を出さないように運営してさえいれば、損益計算書上の利益を積み上げなくとも、實際上、困るようなことはないのである。

6. 利益隠しのしくみ

国立大学法人化第1期中期目標期間では、多くの法人は、人件費や教員研究費を削る等して、相当の「利益」をだした。実際に、損益計算書上も、大きな利益を計上した。山形大学においても、表10の通り、毎年何億円もの利益を計上し、平成21年度末には、利益剰余金を38億円まで積み上げていた。ところが、こうした利益剰余金の多額の積立に対し、平成22年、会計検査院は、必ずしも法人の努力の結果ではない利益や目的の明確でない目的積立金が多額に含まれていたとの指摘を行った。そこで、文科省は、各大学法人に対し、一つは、目的積立金の用途をよりはっきりさせるように指導するとともに、もう一つ、そもそも利益を出さないよう（つまり、事実上の利益隠しをするよう）指導するようになった。すなわち、法人が期末近くになって、一定の支出残が出そうになった場合、「運営費交付金の学内業務達成基準」を適用して債務化することで、利益が計上されないようにするのである。情報開示請求によって明らかになったところでは、実際、山形大学においても、平成23年度だけで6件の学内業務達成基準の適用を承認しており、合わせると13億円が債務化されていた（表11）。

表11 山形大学における(学内)業務達成基準適用承認事業一覧

承認日	事業名	予算額（千円）	実施時期
H23.9.7	基盤設備整備事業	47,185	H23.9.8～H24.3.31
H23.9.7	施設営繕事業	90,000	H23.9.8～H24.3.31
H23.12.14	基盤設備整備事業	102,815	H23.12.15～H25.3.29
H23.12.14	医学教育設備整備事業	329,994	H23.12.15～H24.5.31
H23.12.14	医学教育設備整備事業	230,000	H23.12.15～H25.3.29
H24.2.8	環境整備事業	500,000	H24.2.9～H26.3.31*

* H26.3.31までに事業開始出来ず、ほぼ全額をH27.3.31まで繰越。

つまり、平成23年度は、決算報告書では、2,094百万円の黒字（前年度からの繰越分や目的積立金・引当金の取崩分を差し引いても860百万円の黒字）で、支払資金の増減でも781百万円の黒字のところ、損益計算書上は19百万円の純損失を計上しているが、ここには、13億円もの支出残額が債務化されて隠されていたのである。そして、こうした債務化された学内業務達成基準適用事業は、その後の状況次第で、理事会の了承さえ得られれば、予算額や実施期間の変更、そして事業そのものの中止も可能なのである。実際、情報開示請求により明らかになったところでは、予算額、実施期間ともに変更されている。例えば、平成24年2月8日に承認された環境整備事業（実際は、附属病院駐車場の立体化事業）などは、その実施期間の予定終了時でも、山形市の建築認可が下りないなどの理由で、まだ事業に手が付けられていなかったのである（そのため、実施期間を1年延長した）。こうした学内業務達成基準適用事業は、中止したり予算額を減額した場合は、残額は直ちに収益化されることになっている（国立大学法人会計基準、同注解についての実務指針Q78-2-3、A5）ので、必要になれば事業を中止して運営費交付金を収益化した上で別途使うことも可能なのである。突然の収入減（先般の運営費交付金の減額）に対応するための準備金としての効果もある資金とも言えよう。

他方、法人化の当初からのやり方として、寄附金の債務扱いという利益隠しのやり方もあるようだ。会計基準および同注解（Q15-2、A1～A6）によれば、寄附金は、用途や使用時期が限定されたものでない場合は、入金と同時に収益化されるため、使用しないまま利益として中期目標期間終了時に至ると、積立金として整理され国庫返納の対象となる。そこで、文科省自身が、法人会計実務指針において、その点の注意喚起を行い、暗に、収益化を避けるよう指導しているのである（平成17年2月文科省Q&A参考2ウェブサイト参照）。やり方としては、用途、使用時期等限定のない寄付金の入金があった場合、学内的に用途のみを大まかに決めることにより、流動負債として計

上するのである。実際、山形大学における寄付金の入金（キャッシュフロー計算書計上額）を見ると、当該年度使用した金額が収益化され収支が均衡するようにし、他方残った金額は債務化していることがわかった（表 12）。

表 12 山形大学における寄附収入と寄附金収益および寄附金債務の比較

年度	キャッシュフロー 計算書（百万円）	損益計算書 （百万円）	貸借対照表 （百万円）	
平成	寄附金収入	寄附金収益（A）	寄附金債務 増加額（B）	収益（A）+債務（B）
16	1,559	513	1,011	1,524
17	564	446	133	579
18	686	483	205	688
19	619	529	47	576
20	531	514	2	516
21	640	482	147	629
22	658	540	—165	375
23	718	605	115	720
24	642	538	109	645

平成 22 年度だけ、入金額に比して、流動負債としての寄附金負債残高が減少と寄附金収益の合計が、大きく食い違っていることを除けば、ほぼ、寄付金収入が、寄附金収益と寄附金債務の増加の合計に等しいことがわかる。実は、平成 22 年度は、山形大学工学部の創立 100 周年にあたり、記念事業を行っている。100 周年記念会館の建設などに実際に多額の寄附金が使われたため、かなりの額が、流動負債の寄附金負債から、固定負債の資産見返り寄附金に付け替えになったのかもしれない。ただ、周年事業のように、あらかじめ事業実施期日が明確で、それが 1 年以上先の場合、流動負債ではなく、固定負債に計上することになっているので、流動負債の減少との不一致については、不明な部分が残る。

いずれにせよ、毎年、流動負債化され、法人内部に蓄積された寄附金の総額は、平成 24 年度末において 1,604 百万円に達している。山形大学では、こ

の資金を原資にして、10 億円余の投資有価証券（地方債）で運用していることが、役員会提出資料（情報開示請求により入手）から判明した。つまり、使途の制限と言っても、恐らく、「教育環境整備」程度の使途制限であって、使用時期未指定の資金であるから、いつでも、必要なときに、ほぼどんな目的でも使用できる余裕資金として、内部に留保しているのである。そして、実際に使用した場合は、その時点で収益化もされるので、法人の損益には影響しないのである。

おわりに

以上のように、山形大学では、年度始めにたてる予算案は、運営費交付金収入、授業料や法人収入等の自己収入、施設設備費、補助金、寄付金など、当該年度入ってくる現金をベースにたてられており、決算段階で現金に余剰が生じた時、損益計算上「利益」が出ない場合は、そのまま繰越金や預貯金・有価証券として溜め込み、「利益」が出そうな場合は、学内業務達成基準の適用を行うことで債務化して内部留保を溜め込んでいることがわかった。おそらく、そうした手法は、全国の国立大学法人でも同様になされているのではないかと考える。実は、全国の国立大学法人の財務担当理事は、大半が文科省事務官の出身である。多くの国立大学法人では、こうした天下り官僚たちが法人会計の主要部分を抑えて、他の理事も含めた大学教職員に、資金の流れがわからないようカモフラージュしているのではないかと疑う。各単組において、情報開示請求なども利用して、法人が保有する資金や資金繰りの状態を正確に把握しておくことは、未払い賃金請求訴訟だけでなく、団体交渉を有利に運ぶためにも有効と思われる。本稿がその一助となれば幸いである。

貸 借 対 照 表

(平成 25 年 3 月 31 日 現在)

(単位:千円)

資産の部		
I 固定資産		
1 有形固定資産		
土地	42,958,324	
減損損失累計額	<u>△ 41,500</u>	42,916,824
建物	48,348,605	
減価償却累計額	<u>△ 14,511,493</u>	
減損損失累計額	<u>△ 23,073</u>	33,814,038
構築物	2,025,869	
減価償却累計額	<u>△ 945,779</u>	1,080,089
機械装置	126,644	
減価償却累計額	<u>△ 88,052</u>	38,592
工具器具備品	22,481,561	
減価償却累計額	<u>△ 14,399,053</u>	8,082,507
図書		5,664,218
美術品・収蔵品		405,410
船舶	1,011	
減価償却累計額	<u>△ 1,011</u>	0
車両運搬具	95,650	
減価償却累計額	<u>△ 68,852</u>	26,797
建設仮勘定		<u>3,112,688</u>
有形固定資産合計		<u>95,141,166</u>
2 無形固定資産		
特許権	325	
特許権仮勘定	32,586	
ソフトウェア	121,979	
その他の無形固定資産	<u>2,492</u>	
無形固定資産合計		<u>157,383</u>
3 投資その他の資産		
投資有価証券	854,963	
長期性預金	409,472	
長期前払費用	242	
その他の投資その他の資産	<u>32,631</u>	
投資その他の資産合計		<u>1,297,310</u>
固定資産合計		<u>96,595,860</u>
II 流動資産		
現金及び預金		922,252
未収学生納付金収入	98,858	
徴収不能引当金	<u>△ 4,815</u>	94,042
未収附属病院収入	3,364,222	
徴収不能引当金	<u>△ 117,565</u>	3,246,657
有価証券		5,463,349
たな卸資産		4,876
医薬品及び診療材料		80,968
前渡金		1,972
前払費用		1,686
未収収益		1,663
その他の流動資産		<u>1,768,085</u>
流動資産合計		<u>11,585,556</u>
資産合計		<u>108,181,416</u>

貸 借 対 照 表

(平成 25 年 3 月 31 日 現在)

(単位:千円)

負債の部		
I 固定負債		
資産見返負債		
資産見返運営費交付金等	2,963,567	
資産見返補助金等	2,501,507	
資産見返寄附金	1,222,422	
資産見返物品受贈額	5,075,889	
建設仮勘定見返運営費交付金等	73,941	
建設仮勘定見返施設費	<u>1,442,633</u>	13,279,961
国立大学財務・経営センター債務負担金		2,210,225
長期借入金		15,794,028
引当金		
退職給付引当金		34,348
資産除去債務		282,545
長期未払金		<u>1,709,633</u>
固定負債合計		<u>33,310,742</u>
II 流動負債		
運営費交付金債務		1,215,886
預り補助金等		10,877
寄附金債務		1,604,368
前受受託研究費等		196,282
前受受託事業費等		8,446
前受金		4,651
預り金		635,473
一年以内返済予定財務・経営センター債務負担金		410,070
一年以内返済予定長期借入金		773,993
未払金		6,272,134
未払費用		33,811
未払消費税等		20,000
引当金		
賞与引当金		<u>1,188</u>
流動負債合計		<u>11,187,185</u>
負債合計		<u>44,497,927</u>
純資産の部		
I 資本金		
政府出資金		<u>52,827,150</u>
資本金合計		<u>52,827,150</u>
II 資本剰余金		
資本剰余金		21,638,448
損益外減価償却累計額(－)	<u>△ 13,188,606</u>	
損益外減損損失累計額(－)	<u>△ 64,573</u>	
損益外利息費用累計額(－)	<u>△ 7,481</u>	
資本剰余金合計		<u>8,377,786</u>
III 利益剰余金		
前中期目標期間繰越積立金		2,737,575
目的積立金		
教育研究基盤整備積立金		91,606
当期未処理損失		<u>△ 350,629</u>
(うち当期総損失)	<u>△ 350,629</u>	
利益剰余金合計		<u>2,478,551</u>
純資産合計		<u>63,683,488</u>
負債純資産合計		<u>108,181,416</u>

貸 借 対 照 表
(平成 24 年 3 月 31 日 現在)

(単位:千円)

資産の部		
Ⅰ 固定資産		
1 有形固定資産		
土地		42,929,131
建物	44,622,631	
減価償却累計額	△ 12,803,503	
減損損失累計額	△ 23,073	31,796,054
構築物	1,896,129	
減価償却累計額	△ 839,236	1,056,893
機械装置	105,938	
減価償却累計額	△ 82,320	23,617
工具器具備品	20,211,622	
減価償却累計額	△ 11,782,507	8,429,114
図書		5,749,919
美術品・收藏品		404,317
船舶	1,011	
減価償却累計額	△ 1,011	0
車両運搬具	89,321	
減価償却累計額	△ 61,125	28,195
建設仮勘定		944,512
有形固定資産合計		91,361,755
2 無形固定資産		
特許権		392
特許権仮勘定		22,153
ソフトウェア		122,428
その他の無形固定資産		2,492
無形固定資産合計		147,465
3 投資その他の資産		
投資有価証券		1,165,455
長期性預金		220,502
長期前払費用		179
その他の投資その他の資産		10,869
投資その他の資産合計		1,397,005
固定資産合計		92,906,226
Ⅱ 流動資産		
現金及び預金		1,302,531
未収学生納付金収入	93,037	
徴収不能引当金	△ 5,027	88,010
未収附属病院収入	3,059,605	
徴収不能引当金	△ 113,732	2,945,872
有価証券		5,600,000
たな卸資産		4,921
医薬品及び診療材料		57,122
前渡金		970
前払費用		1,832
未収収益		4,874
未収消費税等		8,000
その他の流動資産		648,154
流動資産合計		10,662,290
資産合計		103,568,517

(注)記載金額は千円未満を切り捨てて表示している。

貸 借 対 照 表
(平成 24 年 3 月 31 日 現在)

(単位:千円)

負債の部		
Ⅰ 固定負債		
資産見返負債		
資産見返運営費交付金等	2,363,082	
資産見返補助金等	1,544,846	
資産見返寄附金	1,147,348	
資産見返物品受贈額	5,215,527	
建設仮勘定見返運営費交付金等	148,051	
建設仮勘定見返施設費	493,116	10,911,972
国立大学財務・経営センター債務負担金		2,620,295
長期借入金		15,275,261
引当金		
退職給付引当金	20,742	20,742
資産除去債務		151,249
長期未払金		1,734,741
固定負債合計		30,714,262
Ⅱ 流動負債		
運営費交付金債務		1,062,368
預り補助金等		36,084
寄附金債務		1,494,809
前受受託研究費等		115,357
前受受託事業費等		2,720
預り金		619,210
一年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金		452,350
一年以内返済予定長期借入金		700,871
未払金		5,328,670
未払費用		33,498
引当金		
賞与引当金	855	855
流動負債合計		9,846,795
負債合計		40,561,057
純資産の部		
Ⅰ 資本金		
政府出資金		52,827,150
資本金合計		52,827,150
Ⅱ 資本剰余金		
資本剰余金		18,692,203
損益外減価償却累計額(一)		△ 11,936,161
損益外減損損失累計額(一)		△ 23,073
損益外利息費用累計額(一)		△ 7,799
資本剰余金合計		6,725,169
Ⅲ 利益剰余金		
前中期目標期間繰越積立金		2,756,989
目的積立金		
教育研究基盤整備積立金		717,564
当期末処分損失		△ 19,414
(うち当期総損失)	△ 19,414	
利益剰余金合計		3,455,139
純資産合計		63,007,459
負債純資産合計		103,568,517

(注)記載金額は千円未満を切り捨てて表示している。

【参考ウェブサイト】

「国立大学法人会計基準」および「国立大学法人会計基準注解」に関する
実務指針（平成 24 年 3 月 30 日最終改訂） 本文（PDF:761KB）
[http://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/
__icsFiles/afieldfile/2012/04/09/1289344_06.pdf](http://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afieldfile/2012/04/09/1289344_06.pdf)

平成 17 年 2 月「剰余金の翌事業年度への繰り越しに係る文部科学大臣の承
認等について（通知）」および「運営費交付金債務の収益化における変更点
等について（通知）」に関する Q&A
[http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/030/
gijiroku/05121901/006/001.pdf](http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/030/gijiroku/05121901/006/001.pdf)

国立大学法人山形大学の財務に関する情報
[http://www.yamagata-u.ac.jp/jpn/yu/modules/university1/
index.php?id=46](http://www.yamagata-u.ac.jp/jpn/yu/modules/university1/index.php?id=46)

国立大学法人新潟大学の財務に関する情報
https://www.niigata-u.ac.jp/profile1/70_accountability_050.html

【参考資料】

国立大学法人山形大学平成 24 年度、平成 23 年度貸借対照表