

# 東京大学の統合報告書に学ぶ論点

柴 健 次

## はじめに

東京大学は2018年10月20日に『東京大学統合報告書2018 IR×IR』（以下、「統合報告書2018」）を公表した。本邦初の大学による統合報告書である。ついで、2019年10月19日に『東京大学統合報告書2019 IR×IR』（以下、「統合報告書2019」）を公表した。「IR×IR」とは、Integrated Report と Institutional Research の掛あわせである。後に見るように「統合報告書2018」と比べると「統合報告書2019」はその構成に大幅な変更がある。

東京大学が統合報告書を最初に公表したことの意義は、大学が作成する統合報告書の在り方の一例を示したことにある。柴健次（2016）が「東大が大学ディスクロージャー時代を拓く」とした所以である<sup>1)</sup>。東京大学の統合報告書を契機にそのスタイルが主流になるのか、それとはスタイルの異なる統合報告書が主流になるのか、今のところ判断がつかない<sup>2)</sup>。どの流れが出てくるか分からないけれど、東京大学の統合報告書が検討材料になることは必至である。それが本稿で検討対象とした理由である。

企業の統合報告書における財務情報と国立大学法人の統合報告書における財務情報とは、その基礎になる会計基準が大幅に異なる。この点については、一般に後者のなじみが薄い。その上、企業の統合報告書は財務情報に対する知識を有する投資家が主な開示先とされているのに対して、国立大学法人の統合報告書は財務情報の理解度が低い国民も開示先とされている。それゆえ、東京大学の統合報告書が財務情報の理解可能性をどのように高めようとしているかが関心の対象となる。

企業の統合報告書は財務情報と非財務情報を統合した報告書である。しかしまだ統合報告

---

1) 日本経済新聞社「日経アニュアルレポートアワード2019」の広告面で、エントリー社の一つとして紹介されている（2019年11月26日朝刊）。

2) 東京大学に続いて、岡山大、神戸大、一橋大、千葉大、宇都宮大、新潟大、筑波大、三重大、防災科学技術研究所が公表済みである。また、東京海洋大、筑波大、山口大、東北大が作成中又は作成予定だという。東京大学の統合報告書の影響は1年で13大学・機構に及んでいる。

書の意味すら固まっておらず、その意義も展開もさまざまである<sup>3)</sup>。財務報告と多様な非財務報告を単に合体しただけでは、統合報告ではなく、諸報告の合冊に過ぎない。統合報告書という名称が定着してしまっているため異を唱えても仕方ないことであるが、統合報告書は本来「使命報告書（あるいは mission statement）」の実質を備えていなければならないと私は思う<sup>4)</sup>。その観点からは、東京大学の統合報告書が、東京大学の使命及びその実現の過程をどのように説明し、しかも、使命の達成度と財務情報の関連付け、読者の理解可能性を高めるためにどのような工夫をしているかに大いに関心がある。

以上を踏まえ、本稿の目的は、東京大学の統合報告書が上に示した2つの関心事項、すなわち、国立大学法人会計基準（以下、「国大会計基準」）による財務情報の理解可能性を高める努力と東京大学の使命が実現されるプロセスを記述した非財務情報とその結果としての財務情報の関連づけがどの程度達成されているのかを明らかにすることにある。

## 1 大学ディスクロージャー時代の幕開け——東京大学統合報告書の公表

### (1) 第1回統合報告書（「統合報告書2018」）——大学統合報告書時代の幕開け

東京大学は2018年10月に従来の Financial Report に代えて非財務情報を含む統合報告書（「統合報告書2018」）を発行した。この「統合報告書2018」は我が国の大学では前例のない初の試みであり、国際統合報告評議会（IIRC）の開示フレームワークを意識して、試行錯誤の第1弾として出されたものであり、以後、内容の改訂があることを予測させる（「統合報告書2018」、統合報告書制作委員会挨拶）。また、東京大学が統合報告書を発行するきっかけは2017年6月に東京大学が指定国立大学<sup>5)</sup>に指定されたことにもある（「統合報告書2018」、総長挨拶）。

### (2) 第2期中期目標期間<sup>6)</sup> 総決算東京大学定期株主総会（Financial Report 2015'）

「統合報告書2018」の制作・公表に先立ち、東京大学は2016年10月15日の第2回定期株主総

---

3) 古庄修（2018）。

4) 企業は営利を追求する組織体であるので、その使命報告書（あるいは mission statement）」は損益計算書であった。しかし、近年、利益以外の目標も同時に追求するとなると、将来、損益計算書はその使命報告書の一部として吸収される。統合報告書が作成される所以である。

5) 国立大学法人法の一部を改正する法律（平成28年法律第38号）により、我が国の大学における教育研究水準の向上とイノベーション創出を図るため、文部科学大臣が世界最高水準の教育研究活動の展開が相当程度見込まれる国立大学法人を指定国立大学法人として指定することができることとするとともに、指定国立大学法人に関し、その研究成果を活用する事業者への出資、中期目標に関する特例等について定められた（第3期中期目標期間における指定国立大学法人の指定について）。これまでに指定された大学は、東北大学、東京大学、京都大学、東京工業大学、名古屋大学、大阪大学、一橋大学の7大学である。

6) 国立大学の法人化により6年ごとの中期目標が作成されることになった。その第1期が2004年度から2009年度、第2期が2010年度から2015年度である。

会<sup>7)</sup>を開催した。その総会において、筆者は「東大が大学ディスクロージャー時代を拓く」と題する基調講演を行ったのであった。

総会で配布された「Financial Report 2015' (ダイジェスト版)」において「東京大学の決算書ってどう読むの？」と題する記事があり、国大会計基準に基づいて作成された決算書を理解する上で必要となる運営費交付金の算定方法と会計処理や企業会計とは異なる減価償却の処理が解説されている<sup>8)</sup>。

しかし、国大会計基準の枠組みが理解できたとしても、「経営体としての東京大学」<sup>9)</sup>にどう影響を与えているかまでは理解できない。第2回定期株主総会の討論会において、学生という利害関係者をどのように考えるかが議論になった。大学の施設が年々更新されていることから東大はおカネ持ちなんだという印象があるのに、学生に対するお金のかけ方が少ないのではないかという不満があるという指摘があった。大学に対して学生を利害関係者と意識していたのかが問われる質問であった。その際、国大会計基準のいくつかの特徴や、損益計算書の純利益と資金計算書の収支合計が違うということなどが資料と共に説明された。しかし、フロアの大方が納得したかどうかは不明であった<sup>10)</sup>。

その他、討論会では、①東京大学に対する固定されたイメージを変える必要がある、②「打出の小槌」があるわけではないので、従来の機械的な予算配分に代わる新たな配分への理解が求められる、③その前提として大学構成員に対して財務構造を理解してもらう必要がある、④運営費交付金等が減少傾向にあることから外部資金の獲得を可能とするためにもディスクローズが重要であるといった議論が展開された。私自身も、財務数値やそれに対する解説は役に立つが、大学の運営（最近では経営）の結果はどのように財務数値及びその変化に関係しているかの説明がないのであれば、財務報告は「冷たい」と発言した<sup>11)</sup>。

以上要するに、第2回定期株主総会において、討論会でも指摘があったが、財務報告から統合報告への機運が高まっていたのである。

### (3) 第2回統合報告書（「統合報告書2019」）—— 試行錯誤の第2弾

「統合報告書2018」の翌年、第5回定期株主総会において、試行錯誤の第2弾である第2回統

---

7) 東京大学は2015年10月ホームカミングデイにおいて「第1回定期株主総会」を開催して、そこで財務報告を行っている。その第4回定期株主総会において統合報告書が公表された。すべての利害関係者を意識した報告会を定期株主総会と呼んだのである。

8) この報告書での説明は、「統合報告書2019」においても繰り返されている。

9) 「経営体としての東京大学」という意識は「統合報告書2018」でも「統合報告書2019」でも鮮明に打ち出されている。

10) これについては「Financial Report 2015'」にも記載されており、総会当日は同じ解説記事が資料として配布された。

11) 冷たいディスクロージャー、暖かいディスクロージャーは感覚的かもしれないが、情報は丁寧に解説されてこそ理解可能性が高まるということである。

合報告書（「統合報告書2019」）が公開された。統合報告書制作委員会によると、「統合報告書2019」の根底にあるテーマは「東京大学が新しいパラダイムを作る。」であり、この点は引き継がれているという。その上で、「統合報告書2019」は「東京大学がどのような戦略のもと、価値をうみだし、そして未来社会に貢献していくかを、一つのストーリーとしてお伝えする」という点を打ち出している<sup>12)</sup>。さらに、冒頭に「特集記事 真の「経営体」にむかうため」が置かれている。その内容は、財源のマイナス状態からの転換を図ること、知識集約型社会における新しい収益事業の可能性が語られており、加えてユニークな点は企業の財務報告になぞらえた試案<sup>13)</sup>が示されていることである（以上、「統合報告書2019」から）。

## 2 2年目の統合報告書の変更点

「統合報告書2019」は前年の「統合報告書2018」から大幅に変更されている。図表1のゴシックで示した箇所が「大幅な変更」を感じさせるのである。先に示したように統合報告書制作委員会は「統合報告書2019」にストーリー性を持たせたという。

具体的には、財務面でのストーリー性である。「統合報告書2018」は財務諸表の要約など必要な財務情報を示しているが、「統合報告書2019」は「経営体」となることを求められた東京大学が国立大学法人になった2004年以降の運営費交付金予算額の推移や施設整備費補助金の推移を示して、経営資源においても法制度においても決して十分ではない中で、真の「経営体」にむけて努力してきたと説明する。あわせて、東京大学の会計についても丁寧な説明が加えられている。2004年以前の「政府会計から企業会計色が強い国大法人会計への転換」があったけれど、決して企業会計と同じではないことから一般に理解可能性が高くない。そこで、「企業の財務報告に限りなく近づけると？」という試みまで示されている。

第2は、統合報告書における「活動実績」の構成の大幅な変更である。「統合報告書2018」も「統合報告書2019」もともに「研究」、「教育」、「社会連携」、「運営」、「病院」の5つの分野から主な取り組みについての進捗状況を報告している。「統合報告書2018」は「東京大学では、全構成員が未来ビジョンを共有し、ボトムアップによる大学の活動を充実させることを通して、ビジョン2020に基づく取り組みを推進しています。」と書かれているのに対して、「統合報告書2019」は「多次元な価値を生み出す学術が、どのように広がり、より良い未来の社会につながるのか。」という書き方に変わっている。統合報告書制作委員会が指摘するストーリー性に関する具体的な説明はないので、「活動報告」の扉に書かれた言葉の違いからそのストーリー性を想像するのである。

---

12) 統合報告書はストーリー性がなければ単なる報告書の合冊版に過ぎない。そのような批判に対する回答であると理解できる。

13) 本稿ではその試作品を以下、「企業的東大財務諸表」と呼んでおく。

即ち、「統合報告書2018」では主な個別の取り組みの紹介に主眼があるのに対して、「統合報告書2019」は社会とのつながりの可能性を意識して主な取り組みが紹介されている。しかし、東京大学の全構成員による取り組みは多数存在する。また、HPなどでそれぞれの取り組みを知ることができる。それでも、統合報告書において一部の取り組みだけが「活動報告」で紹介されるので、年度ごとに、選択の方針が示されても良いように思える。あるいは、東京大学の全体像と年度ごとに選ばれる方針の双方が示されればより望ましい。

図表 1 2つの報告書の比較

報告書2018（第1回報告書）	報告書2019（第2回報告書）
統合報告書制作委員会前文	統合報告書制作委員会前文
総長挨拶	総長挨拶
	<p>I 特集記事 真の経営体に向かうために</p> <p>I マイナス状態からの転換 運営費交付金、施設整備費補助金の推移</p> <p>II 知識集約型社会における新しい収益事業 国大法人会計基準に基づいた財務諸表 企業の財務報告に限りなく近づけた財務諸表 (参考) 国立大学法人会計よもやま話</p>
<p>II 東京大学の戦略 学術から価値を創造し、持続可能な未来を切り開くために より良い人類社会を創るために－東京大学の4つのビジョン</p> <p>価値創造に挑む学術の展開 「知のプロフェッショナル」の育成 価値創造から社会実装へ 「運営」から「経営」へ</p>	<p>II 東京大学の戦略 学術から価値を創造し、社会改革を駆動していくために より良い人類社会を創るために－東京大学の4つのビジョン</p> <p>価値創造に挑む学術の展開 「知のプロフェッショナル」の育成 価値創造から社会実装へ 「運営」から「経営」へ</p>
<p>II 東京大学の原動力 140年を超える歴史と豊かな知の資源のなかで形作られる価値 140年の歴史</p> <p>1 研究・教育の源泉たる人材 2 創造、継承、実装される「知」 3 広がり続ける研究・教育活動の「空間」 4 研究・教育活動を支える財政基盤</p>	<p>III 東京大学の原動力 知の歴史が織り重なる空間で培われてきた豊かな資源 140年の歴史</p> <p>1 研究・教育の源泉たる人材 2 創造、継承、実装される「知」 3 広がり続ける研究・教育活動のネットワーク</p>
<p>III 活動実績 「卓越性と多様性」を存分に生かした価値創造への歩み</p> <p>カブリ数物連携宇宙研究機構、地震火山史料連携研究機構、研究の紹介、初年次ゼミナール文科・理科、実践的英語プログラム、グローバルリーダー育成プログラム、「産学連携」から「産学協創」へ、ベンチャーエコシステム、フィールドスタディ型政策協働プログラム、東京大学への支援、資金運用高度化に向けた取組と医学部付属病院活動報告。</p>	<p>IV 活動実績 キャンパスという有限の空間の中で行われる価値創造への歩み</p> <p>東京カレッジ、KAGURA（大規模低温重力波望遠鏡）プロジェクト、日立東大ラボ、東アジア藝文書院、未来社会協創推進本部（FSI）登録プロジェクト、駒場教養教育、国際卓越大学院、産学協創、ベンチャー支援、東京大学EMP、未来社会協創基金の11項目と医学部付属病院活動報告。</p>

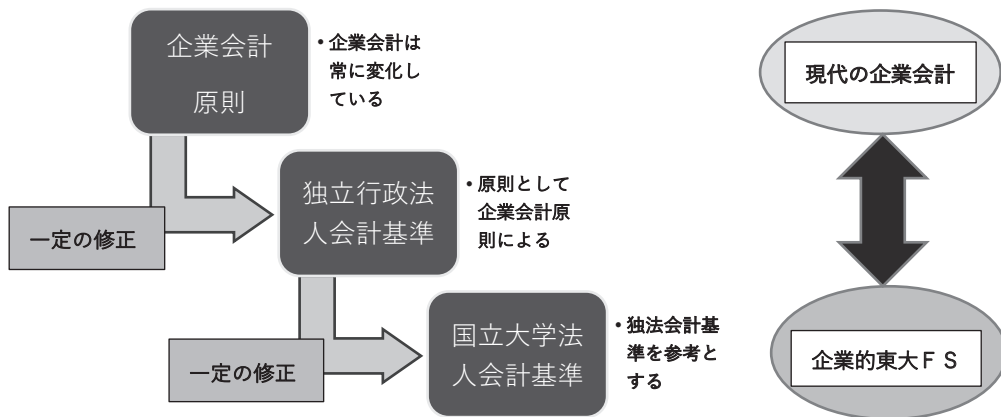
ガバナンス強化の取組 機動的な大学運営体制の構築 資源配分における意思決定の透明化 研究費不正使用防止に関する取り組み 財務諸表の要約 貸借対照表、損益計算書、東京大学の財務構造セグメント別財務構造、医学部付属病院の財務状況	V 東京大学のガバナンス 東京大学の経営体制 研究費不正使用防止に関する取り組み
東京大学コミュニケーションセンター (UTCC)	東京大学コミュニケーションセンター (UTCC)

### 3 統合報告書2019における財務報告の面での工夫について

#### (1) 国大会計基準の固有の会計処理

国大会計基準は独立行政法人会計基準を参考としつつ大学の特性を踏まえて作成されている。その独立行政法人会計基準は原則として企業会計原則による<sup>14)</sup>。一方、企業会計は、企業会計原則に準拠したものから国際会計基準への調和化を果たすことにより、現代化している。以上の関係を図示したものが図表2である。

図表2 国大法人会計基準と企業会計の関係



国大会計基準は第11章で「国立大学法人等固有の会計処理」を定めている。固有の会計処理は以下のとおりである。

第78 運営費交付金の会計処理

第79 施設費の会計処理

14) 「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」報告書について」平成15年3月5日。

- 第80 補助金の会計処理
- 第81 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理
- 第82 寄付金の会計処理
- 第83 教育研究の実施等による収益の会計処理
- 第84 特定の償却資産の減価に係る会計処理
- 第85 特定の有価証券の会計処理
- 第86 賞与引当金に係る会計処理
- 第87 退職給付に係る会計処理
- 第88 退職共済年金に係る共催組合への負担金に係る会計処理
- 第89 債券発行差額の会計処理
- 第90 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理
- 第91 毎事業年度の利益処分
- 第92 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分
- 第93 目的積立金を取り崩す場合の会計処理
- 第94 土地の譲渡に伴う資本金の減少に係る会計処理
- 第95 土地の譲渡取引に係る会計処理

以上のうち、「統合報告書2019」の16頁「(参考) 国立大学法人会計よもやま話」では代表的な4項目に集約して、企業会計とのずれを解説している。

#### (ア) 財源の負債受け

運営費交付金や寄付金などの活動財源を事前に受領したときは事業遂行義務として負債に計上し、義務の履行に伴い収益化する。これにより原則として損益は均衡する。国は事業活動の進捗動向を把握できるが、財務諸表上からは財源の獲得額が把握できない。このように説明されている。

(柴補足)「財源の負債受け」とされる項目は、国大会計基準の第78、第80、第82に該当する。なお、基準第81は事後に財源措置が行われる予定の特定の費用が発生したときは、当該財源措置予定額につき未収額を資産に、同額を収益に計上する。

#### (イ) 負債に計上しない引当金

ほとんどの教職員の退職手当の引当金は負債計上されない。国が最終的な支払い責任を負うとされている以上大学の責任とは関係ない項目が貸借対照表に表示されることによって、適正な財政状態を表示できない。このように説明されている。

(柴補足)「ほとんど」の意味するところは、退職給付債務のうち運営費交付金で財源措置されているものが「ほとんどである」という意味であろう。国大会計基準第87は退職給付債務のうち運営費交付金に基づく収益以外の収益によって支払財源が手当されることが予定される部

分については基準第35「退職給付引当金の計上方法」によって退職給付引当金を計上する。続いて、第87は退職給付引当金を計上しない場合が示されている。関連して第88があり、第86では賞与引当金についても同様の考え方が示されている。

#### (ウ) 損益計算書に載らない科学研究費補助金

科学研究費補助金は、運営費交付金同様に、大学の研究基盤を支える競争的資金である。このうちの直接経費は教員個人に交付され、大学は補助金の管理を任されているだけ。しかし、実質的にこれら補助金は他の財源とともに研究活動を支えているのに損益計算書ではその額を把握できない。このように説明されている。

(柴補足)「財源の負債受け」に係る交付金等は予定される事業の実施に伴うコストとそれに対応する負債受け交付金等の収益化が示され、原則として損益均衡が達成される。一方、科学研究費補助金(あるいは同様の補助金)の場合は、間接費のみが会計処理の対象となり、研究の実施に伴うコストと収益が簿外処理される。科学研究費の金額が大きい東京大学の場合には、損益計算書は大学の活動規模を正しく表示できないことになる。

#### (エ) コストとみなされないコスト

国から現物出資された建物の更新財源は、制度上、国が施設整備費補助金として措置することが前提である。これに伴う減価償却費は「損益外減価償却累計額」(資本の控除項目)として貸借対照表で整理される。しかし、施設については日々劣化もするので、資金調達の観点からもリスク管理の観点からも実質的な判断・責任は大学側にあり、減価償却費を計上することで、本来必要な収益や資金があるかを判断できます(でも、できていない……柴補足)。このように説明されている。

(柴補足)国大会計基準第84は「国立大学法人等が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額することとする。」としている。基準注63によると、このような資産に係る減価償却相当額は、国立大学法人等の実質的な財産的基礎の減少の程度を表示していると説明される。

## (2) 国立大学法人会計基準と企業会計の関係

前項では、国大会計基準の固有の会計処理を確認した。その会計処理を除くと、企業会計原則を原則とする独立行政法人会計基準を参考に行っていることから、国大会計基準の基本も企業会計原則を基礎としているといえる。

しかし、企業会計原則は現代の企業会計そのものではない。企業会計原則は、企業会計基準による新しい基準によってその一部の適用が停止されている。このような事態は、企業会計原則の更新を停止したことによって生じている。

以上の関係を図表2が示している。この図の「現代の企業会計」は独立行政法人会計基準や



国立大学法人会計基準が依拠している企業会計原則に基づく会計とは一致しない。そこで、東京大学が「統合報告書2019」13頁・14頁で示した「図5 企業の財務報告に限りなく近づけると？」で示された財務諸表は、「現代の企業会計」に準拠したという意味ではない。むしろ、前項で示した固有の会計処理を適用しなかった場合の財務諸表であると考えられる。というのも、「現代の企業会計」を構成する「固定資産の減損に係る会計基準」については「企業会計の目的をそのまま適用することは合理的ではない」として一定の修正を加えているからである<sup>15)</sup>。

以上の結果を踏まえた「企業的東大財務諸表」は、独立行政法人会計基準を参考としつつ国立大学の特性に即して定められた固有の会計処理を除いたものとなる。独立行政法人会計基準に段階で修正を加えられた内容まで修正するのは行き過ぎであろう。それゆえ、「企業的東大財務諸表」は「現代の企業会計」に準拠した財務諸表であるとは言えない。しかしながら、「統合報告書2019」では国大会計基準に準拠した財務諸表から企業的東大財務諸表にどのように組み替えられたかのプロセスが示されていないので、上記の解釈は推測の域を出ない。しかし、「統合報告書2019」の説明による限り、国立大学法人の固有の会計処理（報告書ではなぜか「修正」と書かれているが）を適用しなかったものとすれば得られる財務諸表が「図5 企業の財務報告に限りなく近づけると？」で示された財務諸表であると解されるから、「現代の企業会計」との相違点をすべて修正するという意味には読み取れない。

### (3) 組替前後における財務諸表の比較

企業的東大財務諸表は、国大会計基準固有の会計処理を適用しない場合の財務諸表を再現していると思われる。その際、貸借対照表と損益計算書の双方で付加的に病院会計を内訳表示している。

貸借対照表の資産合計は組替後も同額である<sup>16)</sup>。他方、負債及び純資産の構成要素及び金額が組替前後で大きく異なっている。もちろん、負債及び純資産の合計金額は組替前後で変化なく、資産合計とも一致する。これに対して、損益計算書の当期総損益は組替前後で大きく食い違っている。また、損益計算書は項目ごとに色分けされている。すなわち、①大学の意思決定が働く項目、②国の制約があるため、補填されている部分を示す項目、③今後増やしていく部分を示す項目、④病院の自助努力部分を示す項目、⑤国に働きかける部分を示す項目、⑥その他、となっている。また、貸借対照表と同じく病院会計を内訳表示している。以上のうち、組替前後で金額が異なる項目に注目して東京大学の財務諸表を対比したのが図表3と図表4である。ただし、図表3の貸借対照表は資産に変動がないので、負債及び純資産（貸方）のみ示してある。

15) 「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準の設定及び国立大学法人会計基準の改訂について」平成17年12月22日。

16) 構成要素の金額にわずかな差があるが誤差の範囲と考えられる。

図表3 2018年度貸借対照表(貸方)の組替前後の比較

単位 百万円

	組替前	組替後
負債の部		
I 固定負債	186,803	121,269
資産見返負債	107,567	—
長期前受受託研究費	—	267
引当金	1,304	43,327
その他	330	62
上記以外	77,602	77,613
II 流動負債	112,823	62,268
運営費交付金債務	3,889	—
寄附金債務	50,465	—
引当金	316	5,292
その他	3,739	2,512
上記以外	54,360	54,464
負債合計	299,677	183,537
純資産の部		
I 資本金	1,045,214	1,045,214
II 資本剰余金	15,122	115,350
損益外減価却累計額	▲158,938	—
損益外減損損失累計額	▲3,876	—
上記以外	177,936	115,350
III 利益剰余金	64,511	80,423
前中期目標期間繰越積立金	58,912	
教育研究・組織運営改善積立金	1,944	
積立金	4,466	94,679
当期末処分損失	▲812	▲14,255
純資産合計	1,124,854	1,240,994
負債純資産合計	1,424,532	1,424,532

(注) 単位未満の誤差は表示していない。資産については組替前後ですべての科目で同額であるため本節の議論に影響しないので科目を省略している。負債及び資本剰余金における「上記以外」も同じ趣旨から科目を省略している。

組替前後の数値の関連性を外部者が検討する必要は一般にはないのかも知れないが、財務諸表の作成者が何を意図して組み替えたかを推定するうえで必要であると考えた。以下、その推定計算である。

組替前の貸借対照表では負債が299,677百万円で、純資産が1,124,854百万円、負債比率は26.6%であった。これに対して、組替後の貸借対照表では、負債が183,537百万円で、純資産が1,240,994百万円、負債比率が14.8%であった。負債及び純資産合計は組替前後で変化がない。よって、組み換えによって負債から純資産に116,140百万円移動したことになる。

この移動がすべて「財源の負債受け」という固有の処理だったものが損益扱いされたと仮定すると、当期総損失が116,140百万円増えて当期総利益115,328百万円となるとところである。しかし、組替後の当期総損失は14,255百万円である。その差額▲129,583百万円が説明されなければならない。資本剰余金が組替前の15,122百万円から組替後に115,350百万円に変更されていることから、その差額が100,228百万円増加している。つまり「財源の負債受け」を適用しないと129,583百万円減少するが、さらに「損益外減価償却累計額と損益外減損損失累計額」という固有の処理を適用しないと100,228百万円増加するから、正味では29,355の減少となり、そこまでの組み換えは説明される。一方、利益剰余金のうち固有の積立金60,856百万円（58,912百万円+1,944百万円）が取り消され、積立金が90,213百万円増加しているのので、正味で29,357百万円の増加となり、当期総損失の変化の説明が概ねできたことになる。

図表 4 2018年度損益計算書の組替前後の比較

組替前		組替後	単位百万円
経常費用	235,772	教育研究部門業務損益	▲8,722
経常収益	234,487	管理部門業務外損益	▲251
経常損失	▲1,284	附属病院部門業務損益	▲1,702
当期純損失	▲1,310	業務損失	▲10,676
当期総損失	▲812	業務外損益	222
		経常損失	▲10,454
		当期総損失	▲14,255

財源の負債受け等による収益認識の主な相違は以下のとおりである。単位は百万円。

	組替前	組替後
運営費交付金収益	76,273	76,549
同（附属病院）		4,843
寄附金収益	8,796	10,042
同（附属病院）		1,849
補助金等収益	8,416	10,089
同（附属病院）		582
研究関連収益	5,099	22,667

図表 4 の組替前損益計算書では当期総損失812百万円（積立金取り崩しの処分の含む）が組替後損益計算書では当期総損失が14,255百万円と変化した。図表 3 では残高項目の変化から当期総損失の変化額を確認できた。それに対して、図表 4 では、組替後には「教育研究部門業務損益」で8,722百万円の純損失となっている状況が明確になった。また、病院でも1,702百万円の純損失となっている。これに特別損失3,815百万円が加わっている。以上の3項目で大部分の説

明がつく。

また、組替後の損益計算書では、大学の意思決定が働いた結果か否かも色分けで示されている。

① 大学の意思決定が働く部分	▲105,403	百万円
② 国の制約があるため補填されている部分	86,638	
③ 今後増やしていく部分	16,482	
④ 病院の自助努力部分を示す部分	▲9,868	
⑤ 国に働きかける部分	5,425	
⑥ その他(逆算)	▲7,529	
⑦ 当期総損失	▲14,255	

この色分けから、東京大学は③(寄附金収益等)と⑤(病院に対する運営費交付金や補助金)の増額が望まれるところとされている。

以上、東京大学財務諸表(組替前)と企業的東大財務諸表(組替後)の数値の差異を、国大会計基準に示された国立大学法人固有の会計処理を想定しながら説明してみた。その目的は、組替えの仕組み及びその正確性を検証することにあるわけではない。それゆえ、この節の説明は不要なのかもしれない。しかし、組替間の凡その手順が確認できたところで、東京大学財務諸表(組替前)と企業的東大財務諸表(組替後)のいずれの理解可能性が高いかの検討に際してのヒントを提供してくれる。

「統合報告書2019」では、特集記事におけるこのような企業的東大財務諸表(組替後)の試作と提示(12~16頁)の意図は、「今の財務諸表ではみえないもの」と「大学の教育研究活動そのものを収益化する」という小見出しとそこでの説明から明らかなように、企業的東大財務諸表(組替後)に一定の価値を見出している。しかしながら企業的東大財務諸表(組替後)が理解可能性を高めるのかどうかよくわからない。我々読者(研究者)としては「統合報告書2019」を通じて東京大学が国大会計や統合報告書に向けた問題提起をしていると受け止めるのが良いのではないか。

## 4 東京大学の統合報告書から導かれる論点

### (1) 組織目的に依存する会計

「統合報告書2019」は企業会計、独立行政法人会計と比較する形で国立大学法人の特徴を示している(図表5)。この図表で見ると、企業と独立行政法人は類似点がない。しかし貨幣経済から切り離して存続できない(すなわち経済取引(=交換)を行う)というある種の属性を比較すれば類似点を見出しうる。そこで、異なる会計の哲学が生み出される。

第1は、図表5では「活動目的」とあるが、これは組織全体の活動目的、すなわち組織目的

である。組織目的を同じ意味で使命（ミッション）も使われる。私は、異なる組織が同じ目的を追求しているなら同じ会計が、異なる目的を追求しているなら異なる会計が適用されるべきだと考える。論者それぞれの表現方法があろうが、私はこのような考え方（哲学）の基礎に「会計は組織目的に従う」があると考ええる。

すでに確認したように、国大会計基準は独立行政法人会計基準を参考にして国立大学法人に固有の会計処理を求めている。その独立行政法人会計基準はその基礎に企業会計原則を置く。その際、独立行政法人の本質が配慮されている。以上は図表2に示した通りである。組織目的が同じなら単一の会計、組織目的が異なるなら複数の会計の存在を是認する考え方が「会計は組織目的に従う」という考え方であるが、国立大学法人の目的は独立行政法人の目的と同一と見るのか異なるとみるのか、別の角度から国立大学法人の目的は（私立）学校法人の目的と同一と見るのか異なるとみるのかが問われなければならない。

図表5 会計の比較

区分	活動目的	出資者	業務構造	収支構造	会計ルール	財務諸表の役割
企業	収益の獲得（利益の最大化）	株主	原価回収志向あり	支出の投下（投資）によって得られる収入で原価を回収し、さらに事業に再投下（再投資）する	企業会計基準	貸借対照表：決算日時点の財政状態を明らかにする報告書 損益計算書：1年間の経営成績表（費用は原価、収益は売上、利益は経営成績）
独立行政法人（独立採算型の業務運営が予定されていない法人）	行政サービスの確実な提供（利益の獲得を目的としない）	国	原価回収志向なし（支出を通じた活動が目的のため）	独立採算を前提とせず、業務運営の財源を主に国からの予算措置（運営費交付金）に依存。与えられた収入で支出を賄う。	独立行政法人会計基準（企業会計基準に一定の修正を加味）	貸借対照表：決算日時点の財政状態を明らかにする報告書 損益計算書：1年間の活動報告書（費用は活動経費、収益は活動財源、利益は運営努力の結果）
国立大学法人	教育・研究活動の確実な実施（利益の獲得を目的としない）	国	原価回収志向なし（支出を通じた活動が目的のため）	相当程度の自己収入（主に授業料収入、病院収入）が見込まれるものの、独立採算を前提とせず、不足分は国による予算措置（運営費交付金）。自己収入と運営費交付金、そしてその他の外部資金で支出を賄う。	国立大学法人会計基準（独立行政法人会計基準に一定の修正を加味）	貸借対照表：決算日時点の財政状態を明らかにする報告書 損益計算書：1年間の活動報告書（費用は活動経費、収益は活動財源、利益は運営努力の結果）

出所 統合報告書2019、16頁

第2は、収入が目的の営利企業と、支出が目的の非営利組織とでは目的が異なるけれど、それらの目的が異なっても、経済的取引（財と貨幣の交換）を積み重ねるという点では同じである。とすれば、追求する目的が異なっても、あらゆる組織は同じ会計が適用されるべきだという哲学がある。利益を追求する企業の会計であっても、実際には国ごとに企業会計基準が違っていた。これに対して、できるだけ単一の会計をめざすという動きが起きたが、これはこの第2の哲学による。企業会計における単一の会計のみならず、この哲学の延長線上では、企業会計と非営利法人会計さらには政府会計も統一化の方向をめざすべきであるという考えが生まれてくる。

図表5にあるように、国大会計基準も企業会計原則に基づいているが、企業の損益計算書は「経営成績」を示し、独立行政法人や国立大学法人の損益計算書は「運営努力」を示すという。国立大学法人は国立大学時代の「運営体」から法人化後は「経営体」への変化が求められている。また指定国立大学法人は「経営体」への一層の変化が求められている。東京大学もその姿勢が統合報告書の随所にみられる。であれば、今後、東京大学は損益計算書を「経営成績書」として考えていくのかどうか重要なポイントである。

東京大学の「統合報告書2019」に関して言えば、企業的東大財務諸表を示すことによって、東京大学の会計の特徴を理解させようとする努力が見受けられる。けっして、東大の会計を企業会計に接近させることが目的のようには見えない。しかし、「統合報告書2019」において財務報告部分をこのように充実させたとしても、それ以外の非財務情報との関連性が十分に説明されていないように思える。次の項でより詳しく説明する。

論点1 「会計は組織目的（使命）に従うという哲学」は会計の多様性を認める（複数説）一方で、「会計は組織活動（交換）に従うという哲学」は会計の多様性を認めない（単一説）に傾く傾向があるが、営利追求を目的としない組織の会計はいかにあるべきか。

## (2) 複数の目的を扱う会計

営利企業は利益の獲得という単一の目標を達成するために複数の事業を展開するのが普通である<sup>17)</sup>。複数の事業を展開するのは事業の盛衰があるためで、常に新規商品・製品を打ち出しながら新しい事業を常に立ち上げて行くからである。この観点から報告時点における企業のすがたを見るには企業会計はセグメントに分解すると情報価値が高まると考えられている。企業情報がセグメント情報に分解されれば、事業目標の達成度合いが企業目標達成への貢献度が明らかになるからである。すなわち、継続企業にあっては、組織目的が階層的に示されるので、下位の事業の継続性の継続企業への貢献度を示すセグメントの重要性が高いのである。

---

17) 統合報告書の流れが完成するまでは、理論的にはそのように理解されるであろう。

これに対して、非営利組織は複数の組織目的を掲げ、複数の事業を展開する可能性がある。政府は国民・住民の要望に応えるため数百、時には千以上の事業を展開する。個々の事業に階層性はなく、政府活動に大きな括りの政策があるのみである。そして事業、政策の総体が政府活動と考えられる。ここでは、事業内容の報告が主であり、政府内容の報告は従であると考えられる。こうした関係は大学など非営利組織にも通じる。そこで、組織体全体の会計を主とし、組織目的のために行われる事業（セグメント）の貢献度合いを重視する企業会計の発想を、政府やその他非営利組織の会計にそのまま導入していいのかどうか、検討する余地がある。逆に、政府や非営利組織では、個々の事業ごとに（あるいは複数の事業を報告する政策ごとに）異なる目標が設定され、その集合された姿が政府や非営利組織の抽象度の高い目標に対する成果として示される。しかし、現実には事業単位ごとの決算が制度化されていないだけである<sup>18)</sup>。

東京大学の「統合報告書2019」に関して言えば、財務報告の部分と非財務報告の部分相互に参照しあう形での説得力ある説明になっていない。東京大学の「統合報告書2019」が「統合」の意味を持つためには、財務情報と非財務情報の関連に関する説明を書く必要がある。それにより、「統合報告書2019」に比べて財務的説明は増えざるを得ない。反対に非財務情報ばかりが増えると、非財務的な各種報告書の合冊（要約集）になる虞れがある。そこで、財務諸表と非財務情報の関連性のあり方が問題となる。「統合報告書2019」は我々にその様な問題を提起している。

論点2 営利企業は単一の目標を達成するために複数の事業を展開するのが普通である。この観点から企業体の会計はセグメントに分解すると情報価値が高まると考えられている。これに対して、非営利組織は複数の目的を達成するために複数の事業を展開する可能性がある。この相違点が会計を考えられる際に十分に考慮されているか。

### (3) 非営利組織の固有の対応原則

営利企業の活動は、目的が貨幣的に表現可能な収入であり、支出はそのための手段であるから、収支は対応している必要がある。発生主義では費用は収益と対応している必要がある。企業会計はこの関係を重視している。期間を意識しない会計にあつては収入を獲得するために支出があること、すなわち犠牲が必要であること、それはコストであることを十分に認識している。それに対して期間を認識する会計にあつては、一種の仮構であることを承知で、期間における成果である収益とその成果を獲得するための犠牲である費用の関係をなによりも重視する。それが発生主義を支える根拠にもなっている。

これに対して、非営利組織の活動は、当面の目的が（組織目的を追求するためになされる）支出であり、収入（財源）はその手段である。したがって、支出は組織目的と対応していな

---

18) 町田市課別・事業別行政評価シート（主要な施策の成果に関する説明書）や吹田市新公会計制度財務諸表では、事業ごとの成果の積み上げの重要性が意識されている。

ればならない。この点は従来の議論であまり触れられていない。つまり、現金主義においては1期間ないし数期間ごとに収支の均衡を図り、発生主義において期間ごとに損益の均衡を図るという発想は、ここでいう目的と支出（コスト）対応関係を図るという発想とは一致しない。支出と収入の（あるいは費用と収益の）対応に合理的根拠を見出したいからである。あるとすれば会計外からの経営に対する成約に過ぎない。

非営利組織では、支出はあくまで当面の目的に過ぎず、支出という行為を通じた目標達成が重要である。しかし、支出に対応する成果が特定したいという特徴がある。しかも、支出という犠牲により達成された効果をアウトプット、アウトカム、ソーシャル・インパクトのいずれを取るかという問題も残っている。これら効果は非財務的であり、測定したいものもある。

成果をどこまで求めるか、測定できるかという問題があるが、非営利組織では「支出—効果の対応関係」を重視することにより、損益計算書に代わるミッション・ステートメント（使命報告書ないし成果報告書）を構築することが重要であり、ミッション・ステートメントの導入により統合報告書における財務情報と非財務情報の関連づけが可能となると思われる。図表7にそのイメージの一案を図表7として示しておいた。組織のミッションは多層的であるため、とりあえずは支出に対応するアウトプット（産出）が非貨幣的尺度で特定できると仮定して示しておいた。

図表7 ミッション・ステートメント（一般）

組織ミッション	
1	組織ミッション
	個別ミッション（細分化は随意）
1	個別ミッション（中期計画などに示されたミッション、可能なら具体的な計画値、組織ミッションとの関係）
2	個別ミッション（その達成度合い、可能なら実際値及び達成割合）
3	コスト（計画に対応するコスト、実際に対応するコスト）
4	財源措置（財源別に計画値、未執行額）
5	貸借対照表など他の財務表との関係
6	以上と非財務情報との関係に関する相互参照の案内

東京大学の「統合報告書2019」にあっては、このようなミッション・ステートメントはない。しかしながら、国立大会計法人基準では補助金等の会計処理がミッション・ステートメント作成の可能性を示唆している。例えば、国大会計基準第78第1項によれば「運営費交付金を受領したときは、相当額を運営費交付金債務として整理する。……また、年度中に係る授業料を受領したときは授業料債務として、運営費交付金債務同様に整理する。」とし、第2項では「運営費交付金及び授業料債務は、中間目標の期間中は原則として業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化を行うものとする。……」とある。そして同第3項に「運営費交付金は、次の中間目標の期間に繰り越すことはできず、中間目標の期間の最後の事業年度の期末処理に



において、これを全額収益に振り替えなければならない。」とある。以上の会計処理では、中間目標と運営費交付金等是对応していることが予定されている。しかも、中間目標の期間中は計画通りに事業が実施されていると仮定されている。そこで、中間目標における計画値ではなく、期間中に実施した実績値で集計できるように工夫すれば、ミッション・ステートメントは作成できる。この際、会計基準では計画値に沿って運営費交付金等の収益化が行われるのであるから、費用側の実績値と比較できるようにすれば、財源を有効に使ったかどうかが明らかになる。その例を大学のミッションを複数に分けたときの7番目の報告書という形で、図表8として示してみる。

図表8 ミッション・ステートメント（大学）

大学のミッション	
1	大学のミッション 本学のミッションは、○○……○○である。
	個別ミッション No.1
	……
	個別ミッション No.7
1	個別ミッション No.7 第n次中間目標期間中、測定可能な尺度で予算措置されている。ミッション No.7では毎年、研究所主催セミナーを10回開催する。
2	個別ミッション No.7 第n次第5年目、セミナーは8回しか開催していない。達成率80%。
3	コスト 計画に対して80%執行だが、その実支出額は86万円である。
4	財源措置 毎年度100万円で合計600万円の財源が措置されている。当年度期首の未執行額（債務残高）は200万円、当年度収益化額は100万円、期末未執行額（債務残高）は100万円である。
5	貸借対照表など他の財務表との関係 個別ミッション No.7につき、貸借対照表負債の部に研究補助金債務100万円を記載、損益計算書には当該債務の収益化額100万円、費用が86万円記載されている。達成率80%の財源80万円（収益化額の80%）に対して、6万円費用が超過している。また、100%分の収益に対して、80%分の費用が計上され、損益は均衡していない。
6	以上と非財務情報との関係に関する相互参照の案内 個別ミッション No.7については、「活動実績」p.xxを参照されたい。

『統合報告書2019』には、図7や図8のようなミッション・ステートメントはない。しかし、東京大学財務諸表（組替前）の一部項目について、赤字の原因等を記述する一方で、明らかにならない事項の説明もしている。たとえば損益計算書の赤字13億円については、非財務情報としての新規投資（新しいインキュベーション施設）についての非財務情報の所在を指摘し、それが赤字の大きな原因となっているとともに、将来利益をもたらす可能性があるとして説明している（12頁）。一方、現行の財務諸表では、国から引き継いだ老朽施設の維持修繕費が大学経営を

圧迫している状況を知ることができないとしている。すなわちこれら老朽施設の更新費が十分に措置されていないことと、これら移管施設の減価償却費が資本直入されていることなどから、その問題点を指摘している。このような部分的な説明ではあっても、前年度の「財務諸表の要約」（「統合報告書2018」）に比べると、説明の納得度は上昇している。

論点3 営利企業の活動は、目的が貨幣的に表現可能な収入であり、支出はそのための手段であるから、収支は対応している必要がある。発生主義では費用は収益と対応している必要がある。これに対して、非営利組織の活動は、当面の目的が（組織目的を追求するためになされる）支出であり、収入（財源）はその手段である。したがって、支出は組織目的（使命）と対応していなければならない。

#### （4）収支相償や損益均衡の要請と会計の問題

現金ベースでの収支相償（収支均衡）あるいは発生ベースでの損益均衡が年ごとに組織に課せられると、当然のことながら経営の自由度が下がる。非営利組織だから、収支ないし損益を均衡させなければならないとする考え方はありうるかもしれないが、この発想は会計に固有の考え方ではない。偶然の一致を除けば、現金主義において収支が均衡したり、発生主義において損益が均衡したりすることはない。

ありうるとすれば、現金主義において、収入が支出を超えそうな場合には支出を増やして調整するとか、支出が収入を超えそうな場合には事業の一部を次年度に繰り越すなどして支出を減らすなどの予定外の活動を伴う調整が要る。前者は無駄な支出を生む可能性があり、後者は必要な事業の規模を縮小することになる。また、発生主義においては、営利企業会計におけるヘッジ会計という例外的会計処理<sup>19)</sup>を参考にして、発生した費用と同額（または近似する額）だけ収益計上を認めることにすれば形式上の均衡は保てるかもしれない。ただし、経営の実態は見えにくくなる。

会計外からのこのような要請（制約と言っても良い）があったとしても、会計はそうした要請に対応できる技術的包容性がある。そのため、本来的には経営に対する要請であったとしても、会計の構造として組み込むことにより、会計外からの要請に対応できる。しかしこのような対応可能な会計上の仕組みを導入することと、組織目的に従った会計を構築することが必ずしも整合しない。そのことにより、会計上は問題なくても、経営上に支障をきたすこともありうるのである。この点は十分に議論されなければならない。一方、意図的な仕組みを導入しないでも、組織目的に従った会計を実践した結果、経営上収支均衡の要請や損益均衡の要請があるにもかかわらず、結果として不均衡に終わるといっているのであれば、そうした収支不均衡ないし

19) リスク回避の対象ごとに利益と損失が同一会計年度に認識することにより、ヘッジの効果が出るようにするための例外的会計処理である。

損益不均衡を踏まえた経営意思決定が可能になると考えられる。

では、国立大学法人にとって固有の会計処理の一種である財源の負債受けという会計処理はどのような意味を有するのであるのか。すでに運営費交付金等の収納額はいったん負債に計上し、計画の執行にともなって収益化するという国大会計基準の固有の処理を説明した。これにつき、東京大学の「Financial Report 2015」（ダイジェスト版）の「特別対談古谷先生 vs イチ公くん「東京大学の決算書ってどう読むの」」が参考になる。

「この運営費交付金には算定ルールがある。まず1年間の計画に沿った必要経費を算出する。次にその財源となる自己収入（授業料や病院収入、雑収入）を見積もる。その差額が運営費交付金。つまり運営費交付金は収支差補てんなんだ。だから予算上も収支均衡、そして会計上も常に損益均衡の仕組みが取られているんだよ。」とある。すなわち、その本質は収支均衡や損益均衡が経営に与えられた要請ではなく、書かれているように「収支差補てん」ということである。したがって、予算上の収支均衡、会計上の損益均衡が組み込まれているのであって、それらの均衡は自動的に達成される。

2015年度は第2期6年間の最終年度に当たる。この期、運営費交付金の残高は第3期に繰り越せないで、一気に収益化する（国大会計基準第78第3項）。対談では「2015年度の臨時損益は92億円。そのうちの89億円が運営費交付金収益だ。これは中期目標期間最終年度ならではの会計処理だ。最後まで残った運営費交付金債務は国との間で精算して、一旦収益に計上するんだよ。」とある。

では、このような特別な仕組みは何に役立つのか。中期計画通りに事業化進行すると自動的に損益が均衡するが、計画が実行されないとその部分に対応する運営費交付金が期末に債務として残ったままとなる。運営費を交付した国から見れば計画の執行が一目瞭然となるという。しかし、これは運営費交付金に限定した場合の明瞭性であって、経営体としての財政の健全性やひつ迫度が簡単にわかるわけではない。というのも、大学が責任を持つもののみが財務諸表に記載されるように工夫されていて、国が責任を持つものの実質的には大学も責任を負うものについては財務諸表に記載されていないので、経営体としての大学の体力のすべてが分かるようにはなっていない。

「統合報告書2019」によると、2004年に国立大学法人としてスタートした際、旧国立大学の施設が国から現物出資されているが、「老朽施設の維持修繕費が大学経営を圧迫している実態を伝えることはできません。」「これら施設の減価償却費は損益計算に含めない会計処理を特別に行っているからです。」とある。もちろんこの特別な処理が理解できていれば資本剰余金にマイナス項目として累積されている減価償却費の変化を追えば大学経営に与える圧迫度は分かるかもしれないけれど、ストレートには表現されていないのである。

以上、会計上損益均衡となる国立大学の運営費交付金の債務受けについて考察したが、損益均衡は経営の目標ではなくて、その本質は収支差補てんであった。それにも関わらず、特殊な

会計処理が組み込まれた国法人の財務諸表は経営の実態を表すものではなくなっているとう。

ここでは議論する余裕はないが、収支均衡（収支相償）ないし損益均衡が経営課題として課せられるとすれば、また、その要請に応えるための特殊な会計処理が組み込まれるか否かに関わらず、経営の実態を正しく表す会計からの乖離が問題となること必至である。

論点4 会計は経営の実態を正しく写像する必要があるという考えがある。一方、会計は会計以外の要請を受け入れることができる技術的包容性がある。そのため、本来は経営に対する制約である収支均衡や損益均衡という要請が、特殊な会計処理として組み込まれる余地がある。これら特殊な会計処理を含んだ会計が非営利組織の実態をより良く表しているのか、そうでないのか、十分な議論を行う必要がある。

## むすびに代えて

本稿では東京大学が公表した統合報告書が提起する論点を検討してきた。「統合報告書2019」に書かれている東京大学自身による問題提起もあるが、筆者はこれに加えて、非営利組織一般に共通するような論点も付け加えた。なお、東京大学が意図した統合報告書の狙いがなんであるか、統合報告書としての完成度がどの程度であるかは筆者の守備外である。すなわち、東京大学の統合報告書の評価はここでは行っていない。

それでもいくつかの論点を抽出できた。

論点1 営利を追求しない組織の会計はいかにあるべきか。会計は組織目的に従うべきか、経済活動に従うべきか。

論点2 非営利組織は複数の目的を達成するために複数の事業を展開する可能性がある。営利企業と異なる経営体の実態を反映できる会計はどうあるべきか。

論点3 営利企業は収益獲得のための犠牲である費用との対応関係が重要である。他方、非営利組織はミッション遂行のための犠牲である支出との対応関係が重要である。

論点4 収支均衡ないし損益均衡は目標か前提かによって、非営利組織の会計の特殊性が変わる。前提であればそのための固有の会計処理が組み込まれるがそれでいいか。

以上の諸論点に対して、東京大学の統合報告書はいくつも問題を提起してくれている。

論点1に対しては、東京大学の財務情報を示すにあたり、国法人会計基準の特殊性とそれゆえの問題点を書き込んでいる。その際、企業の東大財務諸表も提示されたが、現行の財務諸表が良いのか、企業の財務諸表が良いのか、継続した議論が行われるであろう。

論点2に関しては、大学という組織が多様な目的を持って運営されてきたし、今後も積極的に経営されていくという。個々の事業（組織目的を構成する下位のミッション）こそが教育組

織にとって重要であることは統合報告書で十分に感じられる。しかし、個々の事業の積み上げで大学全体のミッションが遂行されるという大学の実態を報告書の中でどのように位置付ければ良いのか。統合報告書の統合報告書たるゆえんを検討する必要性を問題提起している。

論点3で筆者が提起したミッション・ステートメントについて、東京大学の統合報告書に該当するものがない。しかし、東大のミッションが現行の財務諸表では表現できていないとし、企業の財務諸表を試作するものこれで満足したという表現にはなっていない。非財務報告との関連づけを明確にした統合報告書が模索されるのではないか。

論点4は国大法人にとって運営費交付金といううらやましい財政基盤があっても、財務諸表に表れない圧迫感があるという。ここにうらやましいというのは、経営の目標としての収支均衡や損益均衡ではなくて、経営の前提としての収支差補てんであるという点である。統合報告書が継続していくうえで、「運営体」から「経営体」への変貌が今後語られていくと期待される。

以上で議論されていない点は、東京大学の統合報告書からの論点抽出に列挙しなかったが、東京大学財務諸表（組替前）と企業の東大財務諸表（組替後）のいずれが、東京大学の目的にふさわしいかという論点である。さらに、企業の東大財務諸表をさらに発展させて「現代の企業会計」に準拠させる方が良いのかどうかという論点である。これらは2つの会計哲学のいずれが望ましいのかにも通じる根本問題であるので、引き続き検討したい。

さらに、公立大学法人や学校法人の会計を含んだ学校会計あるいは大学会計の在り方、主務官庁の管理目的が色濃い社会福祉法人の会計の在り方、その後に公益法人やNPO法人の会計の在り方があるが、それらの検討に際して、東京大学統合報告書は重要な問題を提起しているので、研究を継続したい。

#### 参考文献

- 青木志帆（2015）『制度とおカネのよもやま話～国立大学法人会計入門～』学校経理研究会、2015年1月15日。
- 柴健次（2016）「東大が大学ディスクロージャー時代を拓く」、東京大学 Financial Report 2015'（東京大学第2期中期目標期間の振り返りと『東大ビジョン2020』の実現のための財務データが果たす役割）、基調講演、2016年10月15日。
- 柴健次（2019）「ミッション遂行責任会計への道」『公益一般法人』第993号、2019年9月15日。
- 古庄修（2018）『国際統合報告論——市場の変化、制度の形成、企業の対応』同文館出版、2018年3月5日。