

「国立大学法人会計基準」及び
「国立大学法人会計基準注解」
に関する実務指針（案）

平成14年8月22日

「国立大学法人」会計基準等検討会議

(注)

1. 本実務指針（案）は、「国立大学法人」会計基準等検討会議が平成14年8月22日に報告した「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」（中間報告）に関して、実務上の留意点を質疑応答形式で記述したものである。
2. 本文中「基準」とあるのは「国立大学法人会計基準」を、「注解」とあるのは「国立大学法人会計基準注解」を指している。
3. 一部の設問については、取扱い等を検討中のため、回答を保留しているものがある。

(目次)

第1章 一般原則

- Q 1 - 1 「教育・研究に係る国の業務の実施」とあるが、この「教育・研究」に、大学附属病院における診療も含まれるのか。…………… 3
- Q 2 - 1 国立大学法人が備えるべき会計帳簿の体系は何か。…………… 4
- Q 4 - 1 重要性の原則の適用の仕方については、企業会計原則の注解で例示されているような取扱いと同じと考えて良いか。…………… 6
- Q 4 - 2 重要性の原則における「重要性に乏しいもの」とはどのようなものか。また、「質的側面の考慮」における判断基準とはどのようなものか。…………… 6
- Q 4 - 3 統一的取扱いをする必要がある「一定の事項」とはどういったものか。… 7
- Q 5 - 1 「国立大学法人の独自判断では意思決定が完結しないような行為に起因する支出」とはどのようなものか。また、「経営成績を加味した運営状況の開示」とは具体的には何のことか。…………… 8
- Q 6 - 1 「会計処理の原則及び手続きに関する選択性は原則として排除される」とあるが、具体的にはどのような取扱いになるのか。…………… 9
- Q 7 - 1 「予想される将来の危機」及び「過度に保守的な会計処理」とはどのようなことか。また、これは本基準にどう反映されるのか。…………… 10

第2章 概念

Q 8 - 1

- (1) 国立大学法人における研究費は、企業会計審議会が公表した「研究開発費等に係る会計基準」に従って処理すべきか。そうだとすると、特定の研究目的のみに使用され、他の目的に使用できない償却資産は研究期間が複数年にわたる場合でも、取得時に費用処理するのか。
- (2) 特定の研究目的のために取得した償却資産の耐用年数は何年にすべきなのか。そのプロジェクトの期間なのか、それとも「研究開発費等に係る会計基準」に基づいて取得時の費用として処理するのか。
- (3) ある研究のために受託研究収入で償却資産を購入し、当該資産が他の研究等に使用可能な場合は、どのような会計処理を行うべきか。当初の研究が修了した後も当該資産について償却を続けなければならないのか。…………… 11

- Q 8 - 2 固定性配列法としたのはなぜか。…………… 1 2
- Q 8 - 3 「国立大学法人においては、原則として繰延資産を計上しない。」とあるが、例外は想定されるのか。…………… 1 2
- Q 9 - 1 貸借対照表における固定資産の計上基準は何万円以上か。…………… 1 3
- Q 9 - 2 耐用年数が1年未満かつ取得時の価額が5.0万円以上のものの取扱いはどうなるのか。…………… 1 3
- Q 1 0 - 1 次の表示科目は、具体的にはどのようなものか。…………… 1 4
- (1) 建物及び附属設備
 - (2) 構築物（土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
 - (3) 機械及び装置並びにその他の附属設備
 - (4) 工具、器具及び備品
 - (5) 図書
 - (6) 美術品・收藏品（標本を含む。）
 - (7) 建設仮勘定
- Q 1 0 - 2 次の資産はどのように表示するのが相当か。また、その会計処理上の留意点は何か。…………… 1 5
- 1) 立木竹
 - 2) 歴史的建造物
 - 3) 建物工事に含めて整備された備品（固定机、固定椅子等）
 - 4) 実験用動物
 - 5) 牧場で生まれた子牛を8月～11月飼育し売払う場合
 - 6) 教材用として市場で購入した肥育牛を約30月飼育し売払う場合
 - 7) 研究用放射性同位元素
 - 8) 医療用放射性同位元素
- Q 1 1 - 1 次のものは無形固定資産に含まれるか。また、その評価額はどうか。…………… 1 6
- 1) 著作権
 - 2) サイト契約しているデータベース
 - 3) 電話加入権
- Q 1 3 - 1 「未収入金」を表示科目として使用し、半成工事を削除したのはなぜか。…………… 1 8
- Q 1 3 - 2 国立大学法人がその出先機関に一定期間（1カ月）の資金をあらかじめ交付

する場合、「流動資産」の表示科目「前渡金」として整理し、精算報告をもって該当科目に振り替えることになるのか。…………… 18

Q13-3 注解10の経過勘定項目については、決算整理時にのみ使用する勘定科目ということか。…………… 18

Q13-4 次の科目は、具体的にはどのようなものか。…………… 19

(1)受取手形

(2)市場性のある有価証券で一時的所有のもの

(3)商品

(4)製品、副産物及び作業くず

(5)半製品

(6)原料及び材料（購入部分品を含む。）

(7)仕掛品

(8)医薬品

(9)診療材料

(10)消耗品、消耗工具、器具及び備品その他の貯蔵品で相当価額以上のもの

Q13-5 「相当価額」は各大学法人において定めることができるのか。…………… 20

Q13-6 不用財産処分による収入等の通常業務以外の未収入金はどこに表示するか。…………… 20

Q13-7 以下はどう会計処理するのが適当か。…………… 20

1) 実験用試薬

2) 農場生産物

3) 建物等の取り壊しに伴う発生財の売り払い

4) 学生実習における教材

5) 災害時用の備蓄食料

6) 医療食用の食材

Q13-8 附属病院における診療報酬債権の発生はいつ認識するのか。また、社会保険診療報酬支払基金等からの減額査定があったときの会計処理はどうするのか。… 21

Q15-1 償却資産を無償取得した場合の会計処理として、貸方項目に資産見返負債を計上することになるのか。…………… 22

Q15-2 基準第15では、資産見返負債（中期計画の想定範囲内で、運営費交付金又は当該年度に係る授業料、又は寄附金により、寄附者の意図に従い若しくは国立大学法人があらかじめ特定した用途に従い償却資産を取得した場合に計上される負債をい

- う。)が固定負債に属するとされているが、ここで言う「特定した用途」とは、具体的にどのようなことか。国立大学法人の業務一般に供することでよいのか。…… 22
- Q15-3 次の科目は、具体的にはどのようなものか。…… 23
- (1) 共同機関債務負担金
 - (2) 長期借入金
 - (3) 国立大学法人債
 - (4) 長期未払金
- Q15-4 奨学寄付金について「1年以内に使用しないと認められるもの」を特定するのは困難であるが、どう取扱えばよいのか。…… 24
- Q15-5 受託研究及び共同研究、受託事業及び共同事業のそれぞれの定義は何か。…… 24
- Q15-6 中期計画の想定範囲内で運営費交付金又は授業料若しくはその双方を財源として償却資産を取得した場合に、運営費交付金債務及び授業料債務を資産見返運営費交付金等へ振り替えることとなっているが、運営費交付金債務及び授業料債務の振替額はどのようにして算定するのか。…… 24
- Q16-1 次の科目は、具体的にはどのようなものか。…… 25
- (1) 授業料債務
 - (2) 預り研究費補助金等
 - (3) 預り金
 - (4) 未払消費税等
- Q16-2 学生納付金(検定料、入学金、フルタイム学生に係る授業料)における標準的な会計処理はどうするのか。特に、入学金の帰属年度はどうなるのか。…… 26
- Q16-3 入学金や授業料の免除に係る会計処理はどうするのか。入学手続最終日に未収金と認識するのか。また、免除申請が不許可になり、かつ、学生が入学金等を納付できなかった場合は、どう処理するのか。…… 26
- Q16-4 授業料納付後、年度途中(例えば7月)に退学した場合の会計処理はどうするのか。…… 27
- Q16-5 学位論文審査料、公開講座の講習料、パートタイム学生の授業料等に係る会計処理はどうするのか。…… 27
- Q16-6 科学研究費補助金に係る間接経費の取扱いは具体的にどうするのか。また、

受託研究に係る間接経費の取扱いはどうするのか。…………… 27

Q16-7 収益事業を行った場合の会計処理はどうするのか。(回答保留) …… 28

Q17-1

- 1) 引当金について、賞与引当金の計上は必要か。
- 2) 国立大学法人においては、退職給付引当金及び賞与引当金以外で、どのような引当金が想定されているのか。
- 3) 役員退職慰労引当金は財源措置がなければ計上する必要があるのか。
- 4) 未収金などの債権に対する貸倒引当金は計上しなければならないのか。計上するとした場合の引当率は。
- 5) 翌年度以降において多額の損失が想定される場合において、当年度においてあらかじめ引当金を計上することは適当か。引当金の計上が認められるとき、その引当金を中期計画終了時に次期繰越として整理することは適当か。…………… 29

Q17-2 医療訴訟などに要する裁判費用、損害賠償費用等は、「発生の可能性の低い偶発事象」という判断になるのか。…………… 29

Q19-1

- 1) 注解11項第2項(1)にいう「第77特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合」とは、国からの出資財産及び施設費による償却資産を取得した場合が該当すると思われるが、出資財産の場合は資本金が計上されることとなるため、結局、注解11第2項(1)に該当して資本剰余金が計上される場合とは、施設費による償却資産(基準第74 施設費の会計処理)を取得した場合と考えられる。とすると、注解11第2項(1)で「施設費により非償却資産」と規定し、施設費により手当てされる事例を非償却資産に限定したのは何故か。
- 2) 施設費により償却資産を取得した場合で、「第77特定の償却資産の減価に係る会計処理」に該当しないことがあるのか。
- 3) 注解11第2項(2)の「固定資産」とは、非償却資産及び償却資産の全てが該当することとなるのか。
- 4) 注解11第2項(5)は、無償取得資産の非償却資産を取得した場合も、該当するものと考えてよいのか。
- 5) 中期計画に定める「剰余金の用途である目的積立金」で「機械・装置」等の償却資産を購入した場合も同様の取扱いとなるのか。(目的積立金で取得した「機械・装置」の減価償却額が損益計算書に反映されないこととなる。) 運営費交付金で「機械・装置」などの償却資産を購入した場合は、その金額を別の負債項目である「資産見返運営費交付金」に振り替え減価償却額を取り崩すこととなっているが、それと矛盾することにならないか。それとも目的積立金では、「機械・装置」などの固定資産は購入できないのか。…………… 30

Q20-1 資本支出と修繕費とを区別する際の基本的な考え方としては、資産価値を高めるものを資本的支出とすることとなると考えられるが、より実務的な基準として、例えば次のようなものを独自に定めて良いか。

- ① 金額的な区分基準として、資産計上の重要性の基準（例えば50万円以上）と同一の基準を用いる。
- ② 短い周期で行われる修繕（例えば、法人税法に定める3年以内の周期の修繕）や税法上の形式基準による修繕（60万円未満又は取得価格の10%以下の修繕）を修繕費とする。…………… 32

Q22-1 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書（平成10年3月13日企業会計審議会）において、キャッシュ・フロー計算書では対象とする資金の範囲を現金（手元現金及び要求払預金）及び現金同等物を定めているが、国立大学法人のキャッシュフロー計算書が対象とする資金の範囲に、現金同等物は含まれないと解してよいか。…………… 33

Q24-1 無償使用資産については、リース会計基準の適用はないと考えて良いか。…………… 34

Q24-2 国から委託費の交付を受けて研究を行う場合、研究のために購入した資材は法人が委託期間中に国から無償で使用している形になる。このようなものも無償使用コストとして「国立大学法人業務実施コスト計算書」に表示しなければならないのか。…………… 34

Q24-3 「国立大学法人業務実施コスト計算書」で表示すべき「国の無償使用コスト」とは、国有財産法上の国有財産についてのみ計算すれば良いのか。…………… 34

第3章 認識及び測定

Q25-1 3冊1組で購入した図書（1冊の金額はなし）の取得原価は、一冊毎に計上するのか。…………… 35

Q26-1

- 1) 国から物品の譲与を受けた場合、これを受ける勘定は何か。国立大学法人が譲与で受け入れた「機械・装置」「工具・器具及び備品（耐用年数1年以上のもの）」「車両運搬具」なども注解9第6項に準じ、固定資産として計上するのか。
- 2) 国立大学法人設立時に国から譲与される物品についても、公正な評価額をもって取得原価とするのか。それとも国の物品管理簿に記載されている価格をもって取得原価とすることができるのか。
- 3) 譲与を受けた物品について公正な評価を行った場合の会計処理における貸方科目は何か。

4) 国から譲与を受けた時点で原価計算を行った結果、耐用年数を経過していることが判明した「機械・装置」「工具・器具及び備品（耐用年数1年以上のもの）」「車両運搬具」などについても、注解9第6項に準じ、国立大学法人の貸借対照表に固定資産として計上するのか。…………… 35

Q26-2 物品の取得原価となる「公正な評価額」について、承継される物品の量及び種類が膨大である場合には、次のような評価方法により簡便化できないか。

- ① 全ての物品について国の物品管理簿に記載されている価額をもって取得原価とする。
- ② 償却資産については、国の物品管理簿の価額に承継時点までの費用配分（減価償却）を行い、残額をもって取得原価とする。…………… 36

Q26-3

1) 国立大学法人が国から引き継ぐ資産について、法人移行前の資産区分に従って、承継形態、償却区分、法人の取得価額、耐用年数、取得及び償却の会計処理などを整理するとどうなるか。

2) この場合、現状では各国立大学により帳簿管理している償却資産の下限額が異なっているが、帳簿管理している額を下回る償却資産を継承した場合、どのように処理すべきか。…………… 37

Q26-4

1) 国から承継される物品について資産計上の際の取扱いはどうなるのか。

2) 承継される物品が量及び種類において膨大である場合には、簡便な方法は認められないのか。…………… 39

Q26-5 民間から現物寄附を受けた場合の会計処理はどうすればよいか。…… 39

Q26-6 中古資産を寄附受けした場合の評価方法はどうか。いわゆる「中古資産の耐用年数」は用いないのか。…………… 40

Q27-1 償却終了後の簿価が資産計上基準以下であれば、重要物品であっても資産に計上しなくてよいのか。…………… 41

Q27-2 有形固定資産の取得原価はどのように算定するのか。土地等の評価方法について、不動産鑑定士による方法や公示価格をもとに計算する方法などがあるが、具体的な評価方法はどうか。…………… 41

Q27-3 有形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を行うのか。…………… 41

4) 国から譲与を受けた時点で原価計算を行った結果、耐用年数を経過していることが判明した「機械・装置」「工具・器具及び備品(耐用年数1年以上のもの)」「車両運搬具」などについても、注解9第6項に準じ、国立大学法人の貸借対照表に固定資産として計上するのか。…………… 35

Q26-2 物品の取得原価となる「公正な評価額」について、承継される物品の量及び種類が膨大である場合には、次のような評価方法により簡便化できないか。

- ① 全ての物品について国の物品管理簿に記載されている価額をもって取得原価とする。
- ② 償却資産については、国の物品管理簿の価額に承継時点までの費用配分(減価償却)を行い、残額をもって取得原価とする。…………… 36

Q26-3

1) 国立大学法人が国から引き継ぐ資産について、法人移行前の資産区分に従って、承継形態、償却区分、法人の取得価額、耐用年数、取得及び償却の会計処理などを整理するとどうなるか。

2) この場合、現状では各国立大学により帳簿管理している償却資産の下限額が異なっているが、帳簿管理している額を下回る償却資産を継承した場合、どのように処理すべきか。…………… 37

Q26-4

1) 国から承継される物品について資産計上の際の取扱いはどうなるのか。

2) 承継される物品が量及び種類において膨大である場合には、簡便な方法は認められないのか。…………… 39

Q26-5 民間から現物寄附を受けた場合の会計処理はどうすればよいか。…… 39

Q26-6 中古資産を寄附受けした場合の評価方法はどうすればよいか。いわゆる「中古資産の耐用年数」は用いないのか。…………… 40

Q27-1 償却終了後の簿価が資産計上基準以下であれば、重要物品であっても資産に計上しなくてよいのか。…………… 41

Q27-2 有形固定資産の取得原価はどのように算定するのか。土地等の評価方法について、不動産鑑定士による方法や公示価格をもとに計算する方法などがあるが、具体的な評価方法はどうか。…………… 41

Q27-3 有形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を行うのか。…………… 41

Q 2 7 - 4	有形固定資産はどの時点で除却すべきか。……………	4 2
Q 2 7 - 5	有形固定資産のうち償却資産が処分（売却）された場合にはどのような会計処理を行うのか。……………	4 2
Q 2 7 - 6		
1)	出資された有形固定資産（建物等の償却資産）が除却され、さらに代替資産が購入された場合、どのような会計処理を行うのか。	
2)	この場合において代替資産が購入されない場合は、資本剰余金がマイナス（借方残）として残ることになると思うが、それで良いのか。……………	4 5
Q 2 7 - 7	償却資産に関する残存価額（ないし備忘価額）とは、具体的にはどのような水準になるのか。また、誰がその水準を決定するのか。……………	4 5
Q 2 7 - 8	次のものの価額はどう評価するのか。……………	4 6
1)	埋蔵文化財発掘調査で発掘された高価な出土品	
2)	教育研究の一環として製作された美術品	
3)	高額なレプリカ品	
Q 2 7 - 9	有形固定資産の取得原価に含める「付随費用」とは具体的にどういったものか。……………	4 6
Q 2 7 - 1 0	一体として機能している複数の機器について、一部分が壊れた場合又は増設した場合は、どういった取扱いになるのか。……………	4 6
Q 2 7 - 1 1	自動車を下取りした場合の会計処理はどうするのか。……………	4 6
Q 2 7 - 1 2	図書の承継時における取扱いはどうするのか。……………	4 7
Q 2 7 - 1 3	「教育・研究上一時的な意義しか有さない」とは具体的にはどういった意味か。……………	4 7
Q 2 7 - 1 4	以下の図書の評価額はいくらにするのか。……………	4 8
1)	雑誌を製本した場合	
2)	寄贈図書	
3)	古文書を電子媒体に複写記録した場合の当該媒体	
Q 2 7 - 1 5	美術品・収蔵品は金額の多寡に拘わらず固定資産として取り扱うのか。……………	4 8

- Q 2 8 - 1 自己創設の工業所有権（特に特許権）の場合、基準第 2 8 にいう「取得のために支出した金額」とはどのような支出を想定しているのか。…………… 4 9
- Q 2 8 - 2 無形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を行うのか。…………… 4 9
- Q 2 8 - 3 注解 1 8 第 3 項において、「機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、原則として当該機械装置等に含めて処理する。」とされており、原則としてとあるが、例外とはどのような場合か。…………… 4 9
- Q 2 8 - 4
- 1) 注解 1 8 において、ソフトウェアを無形固定資産として計上すべき場合として、「将来の収益獲得が確実に認められる場合」とされているが、以下の事例においては、収益性が認められるのか。
- ① 病院における医事情報システムは、その導入により事務処理等が著しく効率化し、結果として患者の大幅受入増が可能となる。
- ② インターネットによる予約システムを構築すると、民間の事例によれば予約増による収益が見込まれる。…………… 5 0
- Q 2 8 - 5 文部科学省が著作権を有する汎用システムの承継時における会計処理はどうするのか。…………… 5 0
- Q 2 8 - 6 法人の職員が開発したソフトウェアの評価額はどのようにするのか。…………… 5 0
- Q 2 9 - 1 ファイナンス・リース資産は資産計上されることになるが、当該資産の中に財産的基礎を構成すると判断された資産があった場合に、減価償却は損益外処理になるのか。…………… 5 1
- Q 2 9 - 2 民間企業で実施されているファイナンス・リース契約と実質的に同様のリース契約（たとえばコンピューター機器）が、国の機関等では、単年度契約方式をとっているケースが多くあり、かつ契約解除等の制約条項も記載されていない。仮にこのような契約が国立大学法人移行後もとられた場合においては、実質判断でファイナンス・リース契約として処理することになるのか。…………… 5 2
- Q 2 9 - 3 ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの定義については、注解 1 9 第 1 項で規定されているところであるが、実務的な取扱いとして、長期（1 年以上）をファイナンス・リース、短期（1 年未満）をオペレーティング・リースとすることは認められるか。…………… 5 2
- Q 2 9 - 4 リース契約に係る電子機器等の価額は具体的にどう評価するのか。… 5 2

Q 2 9 - 5 ファイナンス・リース資産の資産計上基準は何万円以上が妥当か。… 5 3

Q 2 9 - 6 P F Iに係る会計処理はどうするのか。(回答保留) …… 5 3

Q 3 0 - 1

1) 基準第 3 0 の第 2 項で、「時価が取得原価より下落した場合には時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とあるが、ここでいう取得原価と比較すべき時価とは何か。

2) また、時価と比較すべき原価とは何か。(低価基準の適用に際しては、「切り離し法」と「洗い替え法」のどちらを用いるのか。) …… 5 3

Q 3 0 - 2 附属病院にかかる医薬品、診療材料等について、最終仕入原価法により評価する取扱は認められるのか。また、時価が取得原価より下落した場合の会計処理はどうするのか。 …… 5 4

Q 3 1 - 1

1) 余裕金を国債で運用する場合には、「金融商品に係る会計基準」(平成 1 1 年 1 月 2 2 日企業会計審議会)に従うのか。

2) 仮に時価評価を行うべき「保有目的」とされる場合には、同基準どおり評価損益を資本計算や損益計算に反映させるのか。 …… 5 5

Q 3 1 - 2 「市場性がある」とは具体的にどういった場合をいうのか。 …… 5 6

Q 3 1 - 3 「時価が取得原価より下落した場合には原則として時価をもって貸借対照表価額としなければならない」とあるが、この例外とはどのような場合か。 …… 5 6

Q 3 1 - 4 有価証券の評価について、注解 2 1 (2) の「取得原価より下落した場合」及び注解 2 2 の「取得原価より著しく下落した場合」とは具体的にどういう場合をいうのか。また、その場合の会計処理はどうするのか。 …… 5 6

Q 3 2 - 1 年度途中で償却資産を取得した場合、初年度への原価の配分額はいくらなのか。(1 年分とするのか、月割りや日割りで計算するのか。) …… 5 7

Q 3 2 - 2 償却資産の耐用年数は、国立大学法人が独自に決めてよいのか。 …… 5 7

Q 3 2 - 3 基準第 3 2 第 2 項によれば減価償却は定額法によって行わなければならないとされているが、国立大学法人においては、固定資産の減価償却を定率法によって行うことは可能か。 …… 5 8

Q 3 2 - 4 国立大学法人の設立時に使用途中の財産を出資した場合、出資時点までの減

価分はどう処理するのか。…………… 58

Q32-5

- 1) 固定資産が機能的に陳腐化した場合の臨時償却は認められるのか。
- 2) 臨時償却が認められる場合の要件は何か。
- 3) 臨時償却が行われた場合の会計処理はどうなるのか。…………… 58

第4章 財務諸表の体系

Q35-1 「一定のセグメント情報」とは具体的に何を示すのか。その開示は具体的にどうするのか。…………… 59

Q37-1 何を損益計算に含めるかは国立大学法人に判断が委ねられているのか。…………… 64

Q40-1 国立大学法人業務実施コスト計算書は、法人法第〇〇条第〇項に規定する「その他主務省令で定める書類」として財務諸表の一部となるのか。…………… 66

第5章 貸借対照表

Q48-1

- 1) 出資された無形固定資産の減価償却の会計処理はどうなるのか。次の方法のうちいずれか。
 - ①(借)損益外減価償却累計額 (貸)無形固定資産
 - ②(借)資本剰余金 (貸)無形固定資産
- 2) 償却完了後は、「資本剰余金」がマイナス(借方残)として残ることになるが、それによいのか。…………… 69

Q50-1

- 1) 施設費で購入した償却資産に係る減価償却相当額は、基準第50第2項にいう損益外減価償却累計額に表示するという理解でよいのか。
- 2) 出資財産の減価償却累計額はどこに表示することとなるのか。
- 3) 施設費の損益外減価償却累計額とあわせて表示することで資本剰余金がマイナスになることも想定しているのか。…………… 71

Q50-2 附属病院収入等により取得した固定資産に見合のものが資産見合剰余金になっているが、附属病院収入で取得した固定資産の減価償却費については、資産見合剰余金の取崩しをもって見合額を収益計上する取扱いが認められるということか。… 71

第6章 損益計算書

Q56-1 損益計算書の様式について、どのように費用項目を立てるべきか。例えば、

業務費について形態別の科目を示さなくてよいか。人件費はどのように表示すればよいか。(配賦する必要がないか。)また、法人法第〇〇条第〇項で提出する決算報告書での項目の立て方とは一緒になるのか。…………… 75

Q58-1 損益計算書の様式に関して、「経常費用、経常収益」を「経常収益、経常費用」の順に変えることは可能か。…………… 78

Q58-2 業務費を教育経費、研究経費等に区分する基準は何か。(回答保留)・ 78

第7章 キャッシュ・フロー計算書

Q59-1

- 1) 運営費交付金で固定資産を購入した場合、キャッシュ・フロー計算書において、財源は業務活動収入に計上され、支出は投資活動の支出として整理されるとして良いのか。
- 2) 寄附金で固定資産を購入した場合のキャッシュ・フロー計算書上の処理の仕方はどうなるのか。…………… 80

Q59-2 土地の処分収入の一部を共同機関へ拠出した場合、キャッシュ・フロー計算書における会計処理はどうするのか。…………… 81

Q62-1 注解33において、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の例として、現物出資の受入による資産の取得、資産の交換、ファイナンス・リースによる資産の取得等が掲げられているが、減価償却等の非資金費用は含まれないのか。…………… 83

第8章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

Q64-1 資産見合剰余金はなぜ必要なのか。また、その具体的な会計処理はどうするのか。…………… 84

Q65-1 損益計算上の損失が発生した場合、法人法第〇〇条第〇項に基づく積立金(〇項積立金)を充当し、その次に法人法第〇〇条第△項により中期計画で定める用途に充てるために、用途ごとに適当な名称を付した積立金(△項積立金)を充当するという考え方で良いのか。…………… 86

Q66-1 「運営費交付金に基づく収益から生じた利益については、中期計画(年度計画)の記載内容に照らして、運営費交付金により行うべき業務を効率的に行ったために費用が減少した場合、その結果発生したものについては、原則として経営努力によるものとする」とされているが、経営努力の認定に際し、運営費交付金に基づく収益から生じた利益を授業料に基づくものとは別に特定する必要はあるのか。…………… 87

第9章 国立大学法人業務実施コスト計算書

Q68-1 国立大学法人業務実施コスト計算書にて表示される業務費用には、損益計算書上の臨時損益も含まれるのか。…………… 89

Q68-2 以下に掲げる収入は、国立大学法人業務実施コスト計算書の作成上「運営費交付金に基づく収益以外の収益」として損益計算書における費用相当額から控除できるか。

- 1) 資産見返運営費交付金戻入
- 2) 資産見返寄附金戻入
- 3) 資産見返物品受贈額戻入
- 4) 国からの物品受贈益
- 5) 国からの受託収入…………… 89

Q70-1

国立大学法人業務実施コスト計算書における機会費用算定の注記について、「一定利率」の共通の数値はどこで策定するのか。また、各国立大学法人に通知するなどの周知は考えているのか。…………… 91

Q70-2 国有財産の無償使用の場合で民間における参考事例がないとき、どのようにしてその機会費用を計算するのか。…………… 91

Q70-3 注解35にいう資本剰余金相当額とは、寄附金又は授業料で取得した非償却資産等を含め全ての資本剰余金の額を計上することとなるのか。また、一定利率とはどのようなものを想定しているのか。…………… 92

Q70-4

- 1) 注解35にいう「政府出資等」の「等」にはどこまで含まれるのか。
- 2) 運営費交付金又は授業料を原資とする目的積立金による資産見合剰余金も含めて計算するのか。
- 3) 負債として整理される預り施設費が存在する場合、当該預り施設費も「政府出資等」に含めて計算するのか。…………… 92

Q70-5 政府出資等の額が、期首と期末では異なる場合、どのように計算するのか。…………… 93

Q70-6 資本金200億円（全額現物出資）で、4月1日に設立された国立大学法人において、機会費用率を2%とすると、次のようなケースでは当年度の政府出資等の機会費用はいくらになるのか。

①現物出資財産の減価償却により、資本剰余金が△10億円発生した場合。

②さらに、施設費により9月末日に50億円の建物を増築し、当該年度において△2億円の減価償却相当額が発生している場合。…………… 93

Q70-7 国立大学法人業務実施コスト計算書において、施設費を財源に取得した特定償却財産の除却損はコストを構成することになるのか。…………… 94

第10章 附属明細書及び注記

Q71-1 附属明細書を作成する各明細の様式又は記載内容は、具体的にどのようなものか。…………… 95

Q72-1 重要な債務負担行為とは、具体的にどのような事象を指しているのか。また、計上基準はどうなっているのか。…………… 106

Q72-2 基準では、「財務諸表には、その作成日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない」基準第72第1項、注解33第1項参照）とあるが、ここでいう財務諸表の作成日とはいつなのか。…………… 106

Q72-3 開示すべき会計方針は、具体的にどのように記載すればよいのか。…………… 106

Q72-4 消費税の会計処理の概要はどのようなものか。…………… 108

Q72-5 消費税の会計処理は税込方式とすべきか。税抜方式とすべきか。…………… 109

第11章 国立大学法人固有の会計処理

Q73-1 運営費交付金を未収計上する会計処理は認められるのか。…………… 110

Q73-2 運営費交付金債務等を「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」とは、具体的にどのように行うことになるのか。また、「他の方法により収益化することがより適当であると認められる場合」とはどのような場合か。…………… 110

Q73-3 基準第73第4項において、国立大学法人が固定資産を取得した際、その固定資産が運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できる場合とはどのような場合を指すのか。…………… 111

Q73-4 「固定資産が運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できる場合」について、固定資産の記載が予算の事項レベルで中期計画やその添付書類等に記載されている場合もそのように判断してよいのか。…………… 112

Q 7 3 - 5 基準第 7 3 第 4 項 (1) イにいう「非償却資産であって上記アに該当しないとき」、即ち、中期計画の想定範囲外である場合には、当該非償却資産に相当する額を資産見返運営費交付金等に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。…………… 1 1 2

Q 7 3 - 6

- 1) 基準第 7 3 第 4 項 (2) にいう「運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できない場合」とは、運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合を想定しているのか。また、ここでいう「相当とする金額」とはどのような金額か。
- 2) 「相当とする金額」を収益に振り替える結果、2 年目以降は減価償却費のみが計上されることになると思われるが、それでよいのか。この場合、減価償却相当額が損益計算書上の費用ではなく、資本剰余金の減額とする整理はないのか。…………… 1 1 2

Q 7 3 - 7

- 1) 運営費交付金で購入した償却資産の耐用年数が中期目標の期間より長い場合、当該資産及び資産見返負債は中期目標の期間を繰り越せるのか。
- 2) 運営費交付金を財源として、中期計画の想定範囲外で非償却資産を取得した場合、当該資産及び資産見返負債は中期目標の期間を繰り越せるのか。…………… 1 1 3

Q 7 3 - 8

- 1) 運営費交付金を財源としてリース料を支払う場合で、当該リース取引をファイナンス・リース取引と整理し、リース資産を資産計上する場合、どのような会計処理を行うのか。
- 2) 当該運営費交付金の会計処理は、一旦運営費交付金債務に計上した後、リース料支払を業務の進行と認識してリース料支払に応じて当該運営費交付金債務を収益化するのか、それともリース資産を償却資産の取得と認識し、当該運営費交付金債務を資産見返運営費交付金に振り替えるのか。…………… 1 1 3

Q 7 3 - 9 注解 3 9 第 2 項 (1) でいう原則によらない場合、「業務等の達成度」はどのような単位で測定するのか。標準コスト、実際コスト、現金支出、予算などを想定しているのか。また、支出には人件費も含めて考えるのか。…………… 1 1 4

Q 7 3 - 1 0 運営費交付金の収益振替をいわゆる「成果進行型」とした場合に、当初の予算を満額使い切っても、利益は出ないと考えてよいのか。すなわち、経費を節減して当初予定していた成果を達成した場合のみ現金の裏付けのある利益が計上できるため、「剰余金の使途」としての財源が得られると考えてよいのか。…………… 1 1 4

Q 7 3 - 1 1 教育・研究の一定部分について、運営費交付金等の収益化をいわゆる「費

用進行型」にて行う場合、その財源として運営費交付金、授業料及びそれ以外の収益が混在している場合の会計処理はどうするのか。…………… 114

Q73-12

1) 運営費交付金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理について、企業会計原則注解24 国庫補助金等によって資産を取得した場合の圧縮記帳を適用するのか。

2) 次の場合、圧縮記帳は適用となるか。

ア) 他の政策目的による補助金等を国立大学法人が受領し、当該補助金等を使用して固定資産を購入した場合の会計処理はどうなるのか。

イ) 附属病院収入等及び運営費交付金（又は施設費）により固定資産を取得した場合。

…………… 115

Q73-13 運営費交付金をサテライトオフィスの敷金として支出した場合、また、運営費交付金の未使用分について余裕金運用の観点から有価証券を取得した場合の会計処理はどうするのか。…………… 115

Q73-14 授業料を財源として在学年限を越えて使用可能な資産を取得することは受益者間における公平の観点から問題はないか。…………… 115

Q75-1 基準第75第1項にいうところの寄附金を寄附金債務として計上するための「使途の特定」とは、具体的にどのように行えばよいのか。…………… 117

Q75-2 基準第75第1項の「当該使途に充てるための費用」とは、いわゆる間接費を含めて良いのか。すなわち、寄附金を財源として特定の業務を行った結果増加することとなった管理費等の費用も「当該使途に充てるための費用」に含まれると解してよいのか、それとも特定の業務に関連するものとして直接的に把握できる費用のみを「当該使途に充てるための費用」と解するのか。…………… 118

Q75-3

1) 寄附金で購入した償却資産の耐用年数が中期計画の期間より長い場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。

2) 寄附金を財源として、中期計画の想定範囲外で非償却資産を取得した場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。…………… 118

Q75-4 基準第75第2項(2)にいう「当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき」、すなわち、中期計画の想定範囲外である場合とは、具体的にどのような状況を想定しているのか。この場合においては、当該非償却資産に相当する額を資産見返寄附金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。…………… 119

Q 7 5 - 5 寄附金について用途を定めない場合には、結局のところ当該寄附金は国庫に納付されてしまうのか。…………… 1 1 9

Q 7 5 - 6 既往の委任経理金の取扱いはどうするのか。…………… 1 1 9

Q 7 6 - 1

1) 受託研究収入のように、初年度に受託収入を得て、複数年度にわたってサービス（研究）を行う場合、最終年度にサービス（研究）成果が得られるが、サービスの実現がなされた場合、各年度に発生している費用についてはどのように考えるのか。… 1 2 0

Q 7 6 - 2 附属病院収入等で計上された原価と運営費交付金の原価をどのように振り分けるのか。例えば、運営費交付金と業務との対応関係を明らかにすることが困難な場合に、国立大学法人が次のような収入・支出を行った場合、会計処理はどうなるのか。また、附属病院収入について、特に留意すべき取扱いには何があるか。…………… 1 2 1

[ケース 1]

収入	運営費交付金	5 0 0
	〇〇収入	3 0 0
支出	給与等	6 0 0
	固定資産購入	2 0 0（耐用年数 5 年、残存価額ゼロ）

[ケース 2]

収入	運営費交付金	5 0 0
	〇〇収入	4 0 0
支出	給与等	6 0 0
	固定資産購入	2 0 0（耐用年数 5 年、残存価額ゼロ）

[ケース 3]

収入	運営費交付金	5 0 0
	〇〇収入	2 5 0
支出	給与等	6 0 0
	固定資産購入	2 0 0（耐用年数 5 年、残存価額ゼロ）

Q 7 7 - 1 基準第 7 7 にいう特定の償却資産の減価に係る会計処理に該当する資産の範囲如何。例えば、資本剰余金に計上されている償却資産、現物出資の償却資産、副産物等の販売収入がある場合、ここでいう特定の償却資産に該当するのか。…………… 1 2 5

Q 7 7 - 2

- 1) 出資財産のうち、減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない固定資産は、貸借対照表上において、①有形固定資産（資産の部）と政府出資金（資本の部）に計上するのか、②有形固定資産（資産の部）と資本剰余金（資本の部）に計上するのか。
- 2) 仮に①の場合、出資の償却資産で、収益の獲得が予定されない償却資産の減価償却相当額は資本剰余金の損益外減価償却累計額（-）に計上されるので、資本剰余金がマイ

ナスになることをあり得るが、それでもよいのか。…………… 1 2 5

Q 7 7 - 3 民間から受け入れた受託研究費で購入した償却資産で、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものの会計処理はどうするのか。

- ① 受託研究費で償却資産を購入した年度で一括費用処理する。
- ② 基準第 7 7 にいう特定資産として、減価償却相当額は損益計算書の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。
- ③ 減価償却費を計上する。…………… 1 2 5

Q 7 7 - 4 取得後償却終了以前の途中の段階で、基準第 7 7 による特定資産に変更することはできるのか。また、いったん基準第 7 7 による特定がされた償却資産を、途中で変更し、通常の減価償却を行うものとすることは可能か。…………… 1 2 6

Q 7 7 - 5 基準第 7 7 の特定資産を取り替えた後の償却資産は、基準第 7 7 による特定資産となるのか。…………… 1 2 6

Q 7 7 - 6 施設費を財源として取得した基準 7 7 の特定の償却資産について、天災・事故等による毀損が生じた場合、受領した保険金をもって滅失資産と同様の特定資産たる代替資産を取得すると会計処理はどのようになるのか。…………… 1 2 6

Q 7 8 - 1 退職給付について、国との交流人事によって国立大学法人外に移籍する職員がいる場合にはどうなるのか。(回答保留)…………… 1 2 8

Q 7 8 - 2 退職給付で運営費交付金で措置されない部分について、過去勤務費用に相当する退職金についてどのような会計処理を行えばよいのか。…………… 1 2 8

Q 7 8 - 3

- 1) 退職給付が運営費交付金で措置されている場合において、退職給付を支給したときにその支給額は当該年度の損益計算書に計上されるのか。
- 2) その場合、その支給額には当該国立大学法人に所属していない期間に対応する退職給付が含まれていることとなるが、これは不合理ではないか。…………… 1 2 8

Q 7 8 - 4 (回答保留)

- 1) 退職給付に係る引当金を計上しないためには、具体的にどのような方法でどの程度明らかにしておくことが必要なのか。「運営費交付金で措置する」との記述だけがあれば足りるのか。
- 2) 退職給付の水準や退職者数の見通しについても記述することが必要か。…………… 1 2 8

Q 7 8 - 5

- 1) 基準第78第2項にいう「運営費交付金から充当されるべき退職給付の見積額」とは、事業年度ごとの見積額でよいのか。それとも、中期計画分を計上することになるのか。
- 2) 国立大学法人業務実施コスト計算書に表示されることとなる「その毎事業年度の増加額」とは、事業年度ごとに見積りした額より多く支出した額の増加額となるのか。その場合、国立大学法人業務実施コスト計算書において「引当外退職給付増加額」に計上することになっているが、増加額を含めた退職給付は運営費交付金から支出することになり、「業務費用の一般管理費」に計上されることになることから、退職給付増加見積額が二重計上することにならないのか。…………… 128

Q78-6 基準第78の第2項にいう退職給付の見積額に関する貸借対照表の注記額が減少した場合には、国立大学法人業務実施コスト計算書にはマイナス表示をするのか。…………… 129

Q78-7 国立大学法人業務実施コスト計算書に、毎事業年度末における退職給付の増加額が引当外退職給付増加見積額として計上されるが、増加額の一部は将来における退職給付の支給額に含まれる。支給された退職給付支給額は損益計算書に費用として計上されることになるから、国立大学法人業務実施コストの合計額には、経年的にみれば、引当金退職給付増加見積額のみだけ二重計上になるのではないのか。…………… 129

Q78-8 退職給付に係る引当金の計上に関して、国の職員であった期間の過去勤務分については、どのように考えればよいのか。…………… 130

Q78-9 基準第78第4項では、退職給付に係る引当金及び見積額の計算に当たっては、期末の退職給付の要支給額を用いた計算によることができるとあるが、要支給額を用いた計算とは具体的にどうするのか。…………… 130

Q78-10 国立大学法人が、当期において、退職給付相当分の運営費交付金として、退職者2名分、2千万円の交付を受けたところ、
[ケース1] 予想に反して3名が退職し、3千万円を支払った。
[ケース2] 予想に反して1名しか退職せず、1千万円だけ支払った。
それぞれ、どのような会計処理を行えばよいのか。(回答保留)…………… 130

Q82-1 目的積立金を財源に固定資産を取得した場合に取得原価を目的積立金から資産見合剰余金に振り替えることになっているが、この場合利益処分に関する書類を通さずに直接振替処理で行うのか。…………… 132

Q82-2 目的積立金を財源として中期計画に定める「剰余金の使途」に従って固定資産を取得したときは、当該積立金は資本剰余金又は資産見合剰余金に振り替えることとなるが、その場合、減価償却相当額はどのように取扱うのか。…………… 132

- Q 8 2 - 3 法人法第〇〇条第〇項の剰余金の使途として機械装置のようなものも購入可能か。…………… 1 3 2
- Q 8 2 - 4 前中期目標期間繰越積立金を使用する際の会計処理はどうなるのか。…………… 1 3 2
- Q 8 2 - 5 目的積立金を財源に剰余金の使途に従って固定資産を取得した場合で、目的積立金の原資が、運営費交付金及び授業料とそれ以外にまたがる場合、資本剰余金又は資産見合剰余金への振り分けに影響するのか。…………… 1 3 3

- Q 8 2 - 3 法人法第〇〇条第〇項の剰余金の使途として機械装置のようなものも購入可能か。…………… 1 3 2
- Q 8 2 - 4 前中期目標期間繰越積立金を使用する際の会計処理はどうなるのか。…………… 1 3 2
- Q 8 2 - 5 目的積立金を財源に剰余金の使途に従って固定資産を取得した場合で、目的積立金の原資が、運営費交付金及び授業料とそれ以外にまたがる場合、資本剰余金又は資産見合剰余金への振り分けに影響するのか。…………… 1 3 3

- ③独立行政法人には、毎事業年度における損益計算上の利益（剰余金）の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定しないこと
- ④独立行政法人に対する動機付けの要請と財政上の観点の調整を図る必要があることである。

3. 国立大学の特性

国立大学は、公私立大学とともに、今日まで我が国の学術研究と研究者等の人材育成の中核を担ってきたほか、地域の教育、文化、産業の基盤を支え、学生の進学機会を提供する等の重要な役割を果たしてきた。法人化後も、「国民に支えられ、最終的に国が責任を果たすべき大学」（報告P. 4）として各大学毎に期待される使命や機能の明確化とその確実な実現が従来以上に強く求められている。

このような状況の下、国立大学法人に適用される会計基準等の策定に当たっては、①主たる業務内容が教育・研究であること、②学生納付金や附属病院収入等の固有かつ多額の収入を有すること、③同種の法人が多数設立されることから、国立大学法人間における一定の統一的取扱いが必要とされること、等の他の独立行政法人との相違点が適切に考慮されるべきである。

これらを踏まえ、本検討会議においては、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」を参考としつつ、主として以下の諸点に関し国立大学の特性に即した取扱いを検討した。

- ・運営費交付金等の収益化の進行基準
- ・教育・研究の基礎となる資産の取扱い
- ・授業料の負債計上
- ・附属病院収入により生じた利益剰余金等の取扱い
- ・共通するセグメント情報の開示区分の取扱い
- ・たな卸資産等の評価方法の取扱い 等

4. 「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」の性格

「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）は、国立大学法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準を定めるものであって、国立大学法人がその会計を処理するに当たって従わなければならないものであるとともに、会計監査人が国立大学法人の財務諸表等の監査をする場合において依拠しなければならないものである。

従って、国立大学法人は他に合理的な理由がない限り、この「基準及び注解」に定めるところにより会計処理を行わなければならないが、そこに定められていない事項については、合理的な理由がない限り、一般に公正妥当と認められている会計原則に従うこととなる。

なお、本「基準及び注解」（中間報告）には、「国立大学法人」「共同機関」等、現時点では仮称として扱われるべき用語が用いられていることを付言する。

第1章 一般原則

第1 真実性の原則

国立大学法人の会計は、国立大学法人の財政状態及び運営状況に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。(注1)

<注1> 真実性の原則について

1. 国立大学法人は教育・研究に係る国の業務の実施に関して負託された経済資源に関する情報を負託主体である国民に開示する責任を負っており、説明責任の観点から、その財政状態及び運営状況を明らかにし、適切に情報開示を行うことが要請される。
2. 国立大学法人の業務運営については、その自律性及び自発性の発揮の観点から、国による事前統制から事後チェックへの移行がその特徴であるが、適切に事後チェックを行うためには、業績評価が適正に行われなければならない。
3. このような説明責任の観点及び業績の適正評価の観点から、国立大学法人の会計は、その財政状態及び運営状況に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。

Q1-1 「教育・研究に係る国の業務の実施」とあるが、この「教育・研究」に、大学附属病院における診療も含まれるのか。

A

- 1 診療は、国立大学法人が担う「教育・研究に係る国の業務」に含まれる。大学附属病院の診療で培った経験、知識、情報等が国立大学法人の教育・研究の基礎を形成し、教育・研究で生み出し蓄積した知識、技術等が診療や更なる教育・研究を通じて社会的に還元される。診療を重要な要素として含んだ教育・研究の流れ全体で国立大学法人の業務が一体として形成されており、附属病院における診療は国立大学法人の教育・研究に係る国の業務の一部と位置づけられる。
- 2 なお、損益計算書等で一定の基準に基づき国立大学法人の業務に係る費用を教育・研究・診療等に分類するのは、費用をその発生源に基づき明瞭に分類することで、国立大学法人に負託された経済資源に関する情報を適切に開示するためであり、国立大学法人の教育・研究に係る国の業務の範囲及び内容を規定するものではない。(基準第1、基準第54、基準第58参照)

第2 正規の簿記の原則

1. 国立大学法人の会計は、国立大学法人の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、複式簿記により体系的に記録し、正確な会計帳簿を作成しなければならない。(注2)
2. 会計帳簿は、国立大学法人の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、網羅的かつ検証可能な形で作成されなければならない。
3. 国立大学法人の財務諸表は、正確な会計帳簿に基づき作成し、相互に整合性を有す

③総勘定元帳

取引の発生順に仕訳された仕訳帳から、各勘定科目別に整理するために、総勘定元帳に転記する。そのため、総勘定元帳には各勘定口座が設けられており、仕訳をした時の勘定科目を勘定科目ごとに再集計するために、総勘定元帳の各勘定口座に転記してその増減及び残高を記録する。

④補助簿

主要簿(仕訳帳及び総勘定元帳)の記録を補完するために詳細な記録が行われ、概ね各勘定項目の内訳帳の役目を果たす。補助簿には、取引内容を詳細に記録する補助記入帳と特定の勘定ごとに内訳(主として相手先別、品目別などに口座を設ける)を記録する補助元帳がある。その他、総勘定元帳の対応勘定との照合、突合を行い相互検証を行う目的もある。

⑤会計単位の結合など

本部・支部会計の結合などの複数の会計単位の合算を行うとともに、計算表の勘定科目から財務諸表の項目(表示科目)への科目の組替えを行う。

第3 明瞭性の原則

国立大学法人の会計は、財務諸表によって、国民その他の利害関係者に対し必要な会計情報を明瞭に表示し、国立大学法人の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。(注4)

<注4>明瞭性の原則について

1. 国民の需要に応じた教育・研究を実施するために創設された国立大学法人は、その教育・研究のために負託された経済資源に関する会計情報を負託主体である国民を始めとする利害関係者に対し報告する責任を負っている。
2. 国民その他の利害関係者にわかりやすい形で適切に情報開示するため、国立大学法人の財務諸表は明瞭に表示されなければならない。

第4 重要性の原則

1. 国立大学法人の会計は、国民その他の利害関係者の国立大学法人の状況に関する判断を誤らせないようにするため、取引及び事象の金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、適切な記録、計算及び表示を行わなければならない。
2. 質的側面の考慮においては、国立大学法人の会計の見地からの判断に加え、国立大学法人の公共的性格に基づく判断も加味して行わなければならない。
3. 重要性の乏しいものについては、本来の方法によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則及び明瞭性の原則に従った処理として認められる。(注5)

<注5> 重要性の原則について

1. 公共的な性格を有する国立大学法人の会計は、国立大学法人会計基準に定めるところに従った会計処理及び表示が求められるものである。
2. ただし、国立大学法人の会計が目的とするところは、国立大学法人の財政状態及び

運営状況を明らかにし、国民その他の利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあることから、重要性の乏しいものについては、本来の会計処理によらないで合理的な範囲で他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

一方で、国立大学法人は、多数の法人が同種の業務を行うため、当該法人間における会計情報の比較可能性の確保を強く要請されることから、一定の事項については個々に判断するのではなく統一的な取扱いをする必要があることに留意する必要がある。

3. 重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用され、本来の財務諸表の表示方法によらないで合理的な範囲で他の簡便な方法によることも、明瞭性の原則に従った表示として認められる。

Q 4 - 1 重要性の原則の適用の仕方については、企業会計原則の注解で例示されているような取扱いと同じと考えてよいか。

A

重要性の原則については、基準第4及び注解5において、以下のとおり記載されている。

- ①取引及び事象の金額的側面及び質的側面の両面から重要性を判断すること
- ②重要性の判断は、記録、計算及び表示について行われること
- ③質的側面の考慮については、国立大学法人の公共的性格に基づく判断も加味して行うこと
- ④重要性の乏しいものについては、本来の方法によらないで他の簡便な方法によることも認められること
- ⑤国立大学法人間における比較可能性の確保の観点から、一定の事項については、統一的な取扱いをする必要があること

設問にあるように、企業会計原則注解においても、重要性の原則が規定されているが、その内容は、主として重要性の乏しいものについて、会計処理の観点から、簡便な取扱いの具体的な例示が行われているものである。基準においても、上記④で述べるように企業会計原則注解と同様、重要性の乏しいものについての簡便な取扱いを認めており、上記③及び⑤に該当する場合などの特段の問題がない限り、企業会計原則注解が例示するような取扱いが認められる。

Q 4 - 2 重要性の原則における「重要性に乏しいもの」とはどのようなものか。また、「質的側面の考慮」における判断基準とはどのようなものか。

A

- 1 基準における重要性の原則は、国立大学法人が持つ公共的性格、並びに多数の法人が同種の業務を行う等の特性を踏まえ、基準に従い適切な会計処理及び表示を行い、法人相互間の比較可能性を確保することが必要であることを示した識闕に関する基本原則として位置づけられている。すなわち、経済性等を勘案した企業会計原則の「重要性の原則」以上に、規範性が強い点に留意すべきである。
- 2 以上を踏まえた上で、「重要性に乏しいもの」の判断基準は、簡便な会計処理を行っ

た結果が目的適合性（国（納税者）等情報利用者の意思決定に役立つ情報）や信頼性（表現の忠実性、検証可能性、中立性等が確保された有用な情報）の観点から国立大学法人に求められる真実な報告に従い、会計情報としての有用性を確保するものであるか否かに求められる。具体的には、統一的取り扱いを要する「一定の事項」（注解5参照）を除き、「取引及び事象の金銭的側面」及び「取引及び事象の質的側面」の両面から個々の国立大学法人が判断することになる。なお、基準に明確な規定がない場合であっても、「取引及び事象の金銭的側面」及び「取引及び事象の質的側面」から重要性がないと判断できる事項は、一般に公正妥当と認められている企業会計原則に従うことになる。

- 3 「取引及び事象の金銭的側面」とは、会計行為の対象となる国立大学法人の経済活動やそれに関連する経済事象の金銭的多寡による判断である。「多寡」についての絶対的水準はなく、資産総額等全体の規模との関係等から判断される。具体例としては、固定資産の貸借対照表における表示基準（Q26-1参照）等がある。
- 4 「質的側面の考慮」における判断基準は、「会計的見地からの判断」と「国立大学法人の持つ公共的見地からの判断」に分けられる。金銭的側面同様、相対的なものであり他の項目との比較等により判断される。「会計的見地からの判断」とは、具体的な会計行為の対象となる取引や財務諸表における表示科目などが、金額の多寡に関係なく国立大学法人の財務内容を明らかにし、国（納税者）、債権者等国立大学法人に対する利害関係者の財務的判断を誤らせることがないか否かを判断するものである。これに対して、「公共的見地からの判断」とは、国立大学法人が本来的に有している公共性から判断して簡便な会計処理をすることが認められない場合があることを意味している。
- 5 「質的側面の考慮」の具体例として、「余裕金の運用」、「有価証券の取得」、「出資金」「借入金」等が挙げられる。会計的見地からの判断では重要性を持たない場合であっても、国立大学法人の公共性の面から制度として設けられている、余裕金の安全性資産への運用限定、元本の償還及び利息の支払いについて保証されている有価証券への取得限定（注解22参照）、出資対象の限定などについてその実態を金額等に拘わらず明確にすることが求められる。したがって、こうした事項については質的側面からの重要性があり、簡便な会計処理をすることは認められない。

Q4-3 統一的取扱いをする必要がある「一定の事項」とはどういったものか。

A

- 1 「一定の事項」とは、多数の法人が同種の業務を行う国立大学法人の特性から求められる法人間の比較可能性を確保するため、個々の法人の判断を認めることなく、国立大学法人として統一した会計処理等を必要とする事項である。したがって、「一定の事項」に該当する場合、個々の法人の判断で重要性がないことを理由に簡便な会計処理をすることは認められない。
- 2 具体的には、国立大学法人の基本構造に関する会計情報の事項のうち、特に法人間の比較可能性を確保するために必要と判断される事項である。例えば、教育・研究の基礎を形成する、図書、美術品・收藏品等に関する事項（注解16、注解18参照）、たな卸資産の評価方法等が挙げられる。

国立大学法人の会計においては、資本取引と損益取引とを明瞭に区別しなければならない。(注6)

<注6> 資本取引・損益取引区分の原則について

1. 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国立大学法人においては、第一に、経営成績ではなく運営状況を明らかにするために損益計算を行うこととなる。この観点からその運営状況を適正に示すため、国立大学法人が中期計画に沿って通常の運営を行った場合、運営費交付金等の財源措置が行われる業務についてはその範囲において損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されることとなる。なお、国立大学法人が行う業務には、その実施に収入が伴うものがあるが、こうした業務の中には、経営成績も加味した運営状況の開示が必要となるものもある。また、国との関係において、国立大学法人の独自判断では意思決定が完結しないような行為に起因する支出など国立大学法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的ではない支出は、国立大学法人の損益計算には含まれないものとする。
2. また、国立大学法人においては、第二に、国立大学法人法（平成〇〇年法律第〇〇号。以下「法人法」という。）第〇〇条にいう利益又は損失を確定するために損益計算を行うこととしている。
3. このように、国立大学法人においては、財政状態及び運営状況を適正に示すという観点並びに法人法第〇〇条にいう利益又は損失の確定を適切に行うという観点から、その会計において、資本取引と損益取引とを明瞭に区別しなければならない。

Q5-1 「国立大学法人の独自判断では意思決定が完結しないような行為に起因する支出」とはどのようなものか。また、「経営成績を加味した運営状況の開示」とは具体的には何のことか。

A

- 1 国立大学法人の独自判断では意思決定が完結しないような行為に起因する支出の例としては、「施設費」が挙げられる。施設費は、国立大学法人の施設整備等に係る経費であり、国から国立大学法人に交付される補助金である。したがって、中期計画に基づくものであっても国立大学法人の個別申請に基づき国の採択の決定が行われ最終的に個別施設の建設等に用途を特定して国立大学法人に対して交付される。このように、施設費による施設の建設等による支出は、国立大学法人の独自判断では意思決定が完結しないような行為に起因する支出と位置づけられる。

このため、国立大学法人の損益計算の範囲外とされ、資本の一部として処理されることとなる。

- 2 業務運営の財源を運営費交付金に専ら依存する独立行政法人では、中期計画に基づいた運営を行った場合、事業に関する運営状況を開示するための損益計算を行うことができる。しかし、国立大学法人では、事業の実施により収入を伴う場合があり、こうした場合には当該事業の実施に要する経費の一部又は全部が当該収入によって賄われるため、当該事業の継続性・安定性を開示することは公共性の面からも必要となる。事業の実施により収入を伴う場合の具体例としては、附属病院の診療行為が挙げられる。教育

・研究の一環として行われる附属病院における診療行為については、その実施により診療収入を伴うが、当該診療行為に対する収入という観点から経営状況を加味した運営状況の開示が必要となる。具体的には、附属病院に関するセグメント情報を開示することにより経営成績を加味した運営状況の開示を行うこととなる。

第6 継続性の原則

国立大学法人の会計においては、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。(注7)

<注7> 継続性の原則について

1. 国立大学法人は、その公共的な性格から適切に情報開示を行わなければならない、さらに、多数の法人が同種の業務を行うため、当該法人間における会計情報の比較可能性の確保を強く要請されることから、その会計処理の原則及び手続に関する選択性は原則として排除される。
2. しかしながら、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められる場合は皆無とはいえない。そのような場合においてまた、国立大学法人が選択した会計処理の原則又は手続を継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる計算結果が算出されることになる。その結果、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、国立大学法人の財政状態及び運営状況に関する国民その他の利害関係者の判断を誤らしめるおそれがある。したがって、いったん採用した会計処理の原則及び手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各事業年度を通じて継続して適用しなければならない。
3. 正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に変更を加えたときは、これを財務諸表に注記しなければならない。
4. 財務諸表の表示方法について変更を加えたときは、これを財務諸表に注記しなければならない。

Q6-1 「会計処理の原則及び手続きに関する選択性は原則として排除される」とあるが、具体的にはどのような取扱いになるのか。

A

- 1 個々の国立大学法人の業務内容や規模が多種多様であることに加え、法人運営のあり方は各法人の長の裁量に委ねられていることから、各国立大学法人が運営において多様性を持つことは当然の前提となる。その面からは、同一の会計事実に対して複数の会計処理の原則や手続きが認められることが必要となる。しかし、同時に各国立大学法人は「教育・研究に係る国の業務の実施」を通じて実現すべき共通の公共性を有している。このため、各法人間の比較可能性の面から会計情報に関する恣意性の排除等が強く担保される必要がある。そのため、基準では、重要性の原則と同様に、企業会計原則に比べて会計処理の原則及び手続きに関する選択適用の範囲を限定する考え方を採っている。
- 2 具体的には、教育・研究の基礎を形成する事項を含めた国立大学法人の「基本構造に関する原則」について選択適用は認められない。「基本構造に関する原則」とは、資産、

負債、資本、費用、収益等の定義や分類、取得原価主義、発生主義の原則などを意味する。また、「教育・研究の基礎を形成する事項」として、授業料債務や図書の上等が挙げられる。

第7 保守主義の原則

1. 国立大学法人の会計は、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならない。
2. 国立大学法人の会計は、過度に保守的な会計処理を行うことにより、国立大学法人の財政状態及び運営状況の真実な報告をゆがめてはならない。

Q7-1 「予測される将来の危機」及び「過度に保守的な会計処理」とはどのようなことか。また、これは基準にどう反映されるのか。

A

- 1 国立大学法人は、利益の獲得を目的とするものではなく、教育・研究に係る国の業務の実施を担う機関である。このことから、利益の過大計上を避ける会計処理を求める企業会計原則における重要性原則とは異なり、国立大学法人の会計に求められる保守主義は、教育・研究に係る国の業務を確実に実施する観点から「不健全な財政状況に陥ることを回避するため、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理」を要請するものである。保守主義の要請は、国立大学法人の会計制度の理論的構造及び実際の計算面において理論的に不可避に発生する事項に対する措置である。
- 2 「予測される将来の危機」とは、将来の支出の増加や将来の収入の減少等について引当金等を適切に計上しない場合、国立大学法人の財政を不健全な状況にする危険が生じることを意味する。有価証券の評価方法（基準第31）等も保守主義の要請に基づくものである。
- 3 「過度の保守主義」とは、例えば、貸倒れの過大計上や過大な減価償却を行い、資産や利益の過小表示を行うことである。これは、国立大学法人会計制度の理論構造及び実際の計算面において不可避に発生する事項に対応するための「保守主義」とは異なり、意識的に国立大学法人の財政状況及び運営状況の真実な報告を歪めるものであり、本質的に認められない。

第2章 概念

第8 資産の定義

1. 国立大学法人の資産とは、過去の取引又は事象の結果として国立大学法人が支配する資源であって、それにより教育・研究の実施能力又は将来の経済的便益が期待されるものをいう。
2. 資産は、固定資産及び流動資産に分類される。
3. 国立大学法人においては、原則として繰延資産を計上しない。（注8）

<注8> 繰延資産について

国立大学法人においては、企業会計原則に基づく繰延資産の計上要因たる行為は想定され難い。また、研究開発費等を資産として貸借対照表に計上することは適当でないとする「研究開発費等に係る会計基準」や、国立大学法人に対する所要の財源措置が毎事業年度とられることを勘案すると、国立大学法人においては繰延資産を計上することは適当ではなく、支出した当該事業年度の費用として処理すべきものである。

Q8-1

- (1) 国立大学法人における研究費は、企業会計審議会が公表した「研究開発費等に係る会計基準」に従って処理すべきか。そうだとすると、特定の研究目的のみに使用され、他の目的に使用できない償却資産は研究期間が複数年にわたる場合でも、取得時に費用処理するのか。
- (2) 特定の研究目的のために取得した償却資産の耐用年数は何年にすべきなのか。そのプロジェクトの期間なのか、それとも「研究開発費等に係る会計基準」に基づいて取得時の費用として処理するのか。
- (3) ある研究のために受託研究収入で償却資産を購入し、当該資産が他の研究等に使用可能な場合は、どのような会計処理を行うべきか。当初の研究が終了した後も当該資産について償却を続けなければならないのか。
(関連項目；基準第73 運営費交付金の会計処理)

A

- 1 国立大学法人が研究を行う場合は、「研究開発費等に係る会計基準」(平成10年3月30日企業会計審議会。以下「研究開発基準」という。)が想定する会計環境にはないため、研究開発基準は適用されないものとする。
- 2 すなわち、研究開発基準は、「研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当ではないと判断した。」と述べており、企業における研究開発が営利を追求するために行われることをそもそも前提として、研究開発費との将来の収益の対応関係が不確実である場合を適用場面として想定している。しかしながら、国立大学法人においては、そもそも研究は営利を追求するために行われるのではないことから、「研究開発基準」が前提とする会計環境とは異なる。
- 3 国立大学法人における償却資産については、税法上の法定耐用年数(減価償却資産の耐用年数等に関する省令(昭和40年大蔵省令第15号)別表第8の開発研究用償却資産の耐用年数表に定める年数)を採用することを原則としている。しかし、受託研究等の特定の研究目的のために取得した償却資産について、当該資産の取得時において当該研究のみにしか使用しない予定である場合は、当該資産を使用する予定の期間(通常は当該研究期間)をもって耐用年数とすることとする。
- 4 なお、当該資産が当該研究の終了後に他の研究目的等に使用する予定である場合であっても、当該研究期間を耐用年数とし、残存価額は備忘価額とする。(Q26-1、Q27-7、Q77-3参照)

Q 8 - 2 固定性配列法としたのはなぜか。

A

国立大学法人の主要な財産が、建物、土地、機械装置等の固定資産から構成され、これらが国（納税者）から国立大学法人に負託された経済資源の基礎を形成することから、企業会計の貸借対照表における「流動性配列法」とは異なる「固定性配列法」を採用している。

なお、企業会計においても、電力、ガス、鉄道等で固定性配列法が採用されている例がある。

Q 8 - 3 「国立大学法人においては、原則として繰延資産を計上しない。」とあるが、例外は想定されるのか。

A

- 1 企業会計原則（第三、貸借対照表原則の四の（一）のC）では、創設費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息が繰延資産として限定列挙されている。
- 2 企業会計原則における列挙事項を国立大学法人に適用してみると、創設費や開業費は教育・研究に係る国の業務が移行されることから想定されない。また、国立大学法人には、株主や株式は存在しないため、新株発行費や建設利息も想定されない。加えて、国立大学法人は、利益の獲得を目的とするものではなく、教育・研究に係る国の業務の実施を担う機関であり、研究開発業務を行う業務についても運営費交付金等所要の財源措置を受けること、企業会計における「研究開発費等に係る会計基準」では、研究開発費等を資産計上することは適当ではないとしていること等から、開発費や試験研究費についても想定されない。
- 3 しかしながら、国立大学法人においては法人法第〇〇条により債権等の発行が認められることから、当該債券の発行差金については、例外的に繰延資産の計上が認められる場合が想定される。

第9 固定資産

固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及びその他の資産に分類される。（注9）

<注9> 流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準について

1. 国立大学法人の通常業務により発生した受取手形、未収入金、前渡金、未払金、前受金等の債権及び債務は、流動資産又は流動負債に属するものとする。ただし、これらの債権のうち、破産債権、更生債権及びこれに準ずる債権で、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内（以下この章において「一年以内」という。）に回収されないことが明らかなものは、固定資産たるその他の資産に属するものとする。
2. 借入金、差入保証金、当該国立大学法人の通常業務以外によって発生した未収入金、未払金等の債権及び債務で、一年以内に入金又は支払の期限が到来するものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が一年を超えて到来するものは、その他の資産又は固定負債に属するものとする。

3. 現金及び預金は、原則として、流動資産に属するが、預金については、一年以内に期限が到来するものは、流動資産に属するものとし、期限が一年を超えて到来するものは、その他の資産に属するものとする。
4. 有価証券のうち、証券市場において流通するもので、短期的資金運用のために一時的に所有するものは、流動資産に属するものとする。
5. 製品、半製品、原材料、仕掛品、医薬品、診療材料等のたな卸資産（以下同じ。但し、基準第47及び第51については、医薬品及び診療材料を除く。）は、流動資産に属するものとし、国立大学法人がその業務目的を達成するために所有し、かつ、その加工若しくは売却を予定しない財貨は、固定資産に属するものとする。
6. なお、固定資産のうち残存耐用年数が一年以下となったものも流動資産とせず固定資産に含ませ、たな卸資産のうち恒常在庫品として保有するもの若しくは余剰品として長期間にわたって所有するものも固定資産とせず流動資産に含ませるものとする。

Q9-1 貸借対照表における固定資産の計上基準は何万円以上か。
(関連項目；第4 重要性の原則)

A

- 1 国立大学法人においては、その業務目的を達成するために所有し、かつ、加工若しくは売却を予定しない財貨で、耐用年数が1年以上のものは固定資産に計上することになる（注解9第5項参照）。
ただし、償却資産のうち、この条件を満たすものであっても、1個または1組の金額が一定金額以下で、重要性の乏しいものについては、貸借対照表の固定資産には計上せず、消耗品等その性格を表す適切な費用科目を付して損益計算書に計上することも認められる（基準第4参照）。
- 2 貸借対照表上の固定資産に計上するか損益計算書において適切な費用科目で処理するかの判断については、当該資産についての今までの国の物品管理の状況等を参考とし、特段の事由のない場合の判断基準として、1個または1組の金額について、法人が取得した時の価額が50万円未満の償却資産については重要性の乏しいものとして貸借対照表に計上しないこととする。
- 3 なお、被出資資産の中の50万円未満の償却資産については、当該資産は貸借対照表に計上されることに留意しなければならない。
また、非償却資産については、金額に関わらず、固定資産に計上することとする。

Q9-2 耐用年数が1年未満かつ取得時の価額が50万円以上のものの取扱いはどうなるのか。

A

耐用年数が1年未満のものを取得した場合は、当該資産にもともと固定性がないため、金額の大小に拘わらず消耗品費等として取得時に費用として処理する。

第10 有形固定資産

次に掲げる資産（ただし、(1)から(10)までに掲げる資産については、国立大学法人の通常の業務活動の用に供するものに限る。）は、有形固定資産に属するものとする。

る。

- (1) 土地
- (2) 建物及び附属設備
- (3) 構築物（土地に定着する土木設備又は工作物をいう。以下同じ。）
- (4) 機械及び装置並びにその他の附属設備
- (5) 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数一年以上のものに限る。
- (6) 図書
- (7) 美術品・收藏品（標本を含む。以下同じ。）
- (8) 船舶及び水上運搬具
- (9) 車両その他の陸上運搬具
- (10) 建設仮勘定（(1)から(4)、(8)及び(9)に掲げる資産で通常の業務活動の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的のために充当した材料をいう。以下同じ。）
- (11) その他の有形資産で流動資産に属しないもの

Q10-1 次の表示科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 建物及び附属設備
- (2) 構築物（土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
- (3) 機械及び装置並びにその他の附属設備
- (4) 工具、器具及び備品
- (5) 図書
- (6) 美術品・收藏品（標本を含む。）
- (7) 建設仮勘定

A

具体的な科目の判断、耐用年数の決定に当たっては、実務上法人税法の取り扱いを参考に行うこととなる。

- (1) 建物及び附属設備
建物とは、事務所、校舎、図書館、倉庫のほか宿舍その他の経営附属施設（寮・附属病院・附属学校）をいい、附属設備とは、冷暖房・照明、通風、給排水・衛生・ガス・昇降機などの附属設備をいう。
- (2) 構築物（土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
構築物とは、ドック、橋、岸壁、栈橋、軌道、貯水池、坑道、煙突、その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。
- (3) 機械及び装置並びにその他の附属設備
機械及び装置とは、各種の機械・製造装置、コンベヤー、ホイスト、起重機等の運搬設備その他の附属設備をいう。
- (4) 工具、器具及び備品
工具は製品の製造に使われる道具をいい、器具は測定や検査などに使用される道具をいう。備品とは椅子、戸棚、コンピュータ等をいう。
- (5) 図書
図書とは印刷その他の方法により複製した文書又は図画、又は電子的方法、磁氣的

方法その他の人の知覚によっては認識できない方法により文字、映像、音を記録した物品としての管理が可能な物をいう。(注解16参照)したがって、CD-ROM、マイクロフィルム、ビデオテープ等も含まれる。

(6) 美術品・収蔵品(標本を含む。)

美術品とは、建造物、絵画、彫刻、書籍、典籍、古文書その他の有形の文化的所産で、我が国にとって芸術上価値が高く、希少価値を有するものである。また、収蔵品とは、教育・研究の対象として供されるために収蔵された化石、鉱石、標本等の物のうち美術品を除くものをいう。(Q26-2参照)

(7) 建設仮勘定

事業の用に供する有形固定資産を建設した場合における支出額や、当該建設の目的のために充当した材料額等をいう。建設が完成し、当該建設の原価が確定したときは、これを適切な有形固定資産の勘定科目に振り替える。なお、建設のために支出した手付金、前渡金、または建設のために取得した機械などで保管中のものは、建設仮勘定に含めることとする。

Q10-2 次の資産はどのように表示するのが相当か。また、その会計処理上の留意点は何か。

- 1) 立木竹
- 2) 歴史的建造物
- 3) 建物工事に含めて整備された備品(固定机、固定椅子等)
- 4) 実験用動物
- 5) 牧場で生まれた子牛を8月~11月飼育し売払う場合
- 6) 教材用として市場で購入した肥育牛を約30月飼育し売払う場合
- 7) 研究用放射性同位元素
- 8) 医療用放射性同位元素

A

1) 立木竹

立木竹は樹木、立木、竹林からなるが、樹木とは個々の樹木毎に評価額を付したものの、立木とは森林のように一定の面積で評価額を付したものの、竹林も同様に一定の面積で評価額を付したものとなっている。

樹木は緑化施設(耐用年数20年)と考えられるため、構築物勘定に含めるが、特定の研究用のための樹木については、当該研究期間で減価償却を行う。立木及び竹林についても原則として樹木と同様に構築物(耐用年数20年)として取り扱う。

2) 歴史的建造物

歴史的建造物のうち文化財等の指定を受けたものは美術品・収蔵品として処理し、減価償却は行わない。なお、修繕費については、費用として取扱うこととする。

3) 建物工事に含めて整備された備品(固定机、固定椅子等)

教室等の固定机、固定椅子等は建物に固着していることと、個別管理が不要であることから建物及び附属設備に含めて整理する。

4) 実験用動物

試験研究に供されるものであり消耗品的性格を持っているので、基本的に取得時において試験研究費として処理すべきものであるが、金額的重要性があれば生物(その他の

有形資産)に計上し、実験の期間で減価償却を行う。

5) 牧場で生まれた子牛を8月～11月飼育し売払う場合

国立大学法人では子牛を育てることに教育的意義があるのであって、売却目的で保有するわけではないことから、備忘価額で評価し貯蔵品に計上する。

6) 教材用として市場で購入した飼育牛を約30月飼育し売払う場合

購入価額を貯蔵品に計上し、飼育期間中の飼育費他の経費は教育費用として処理する。

7) 研究用放射性同位元素

放射性同位元素は、長期に亘って使用されるため、固定資産として計上することになる。また、表示科目は、研究用放射性同位元素とするが、研究用であるため、耐用年数の設定にあたって研究期間に留意する必要がある。

8) 医療用放射性同位元素

放射性同位元素は、長期に亘って使用されるため、固定資産として計上することになる。また、表示科目は、医療用放射性同位元素とする。

第11 無形固定資産

特許権、借地権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権、ソフトウェア、その他これらに準ずる資産は、無形固定資産に属するものとする。

Q11-1 次のものは無形固定資産に含まれるか。また、その評価額はどうか算定するのか。

- 1) 著作権
- 2) サイト契約しているデータベース
- 3) 電話加入権

A

1) 著作権

著作権とは著作物を独占的に利用して利益を受ける排他的権利であり、著作物とは思想または感情を創作的に表現したものであって、文芸・学術・美術または音楽の範囲に属するものをいう。著作権は国立大学法人が有償取得した場合に限り取得に要した額を無形固定資産に計上する。

2) サイト契約しているデータベース

国立大学法人が外部のデータベースと契約し情報を入手した際の支払い方法には、前金払や従量後払等の種々の形態はあるものの、対価は費用として処理するので無形固定資産には含まれない。

3) 電話加入権

電話加入権は加入電話により公衆電気通信役務の提供を受ける権利であり、取得に要した金額をもって無形固定資産に計上する。

第12 その他の資産

流動資産、有形固定資産又は無形固定資産に属するもの以外の長期資産は、その他

の資産に属するものとする。

第13 流動資産

次に掲げる資産は、流動資産に属するものとする。(注9)

- (1) 現金及び預金。ただし、一年以内に期限の到来しない預金を除く。
- (2) 未収入金（国立大学法人の通常の業務活動において発生した未収入金をいう。ただし、破産債権、更生債権その他これらに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ。）
- (3) 受取手形（国立大学法人の通常の業務活動において発生した手形債権をいう。ただし、破産債権、更生債権その他これらに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ。）
- (4) 市場性のある有価証券で一時的所有のもの
- (5) 商品
- (6) 製品、副産物及び作業くず
- (7) 半製品
- (8) 原料及び材料（購入部分品を含む。）
- (9) 仕掛品
- (10) 医薬品
- (11) 診療材料
- (12) 消耗品、消耗工具、器具及び備品その他の貯蔵品で相当価額以上のもの
- (13) 前渡金（原材料、商品等の購入のための前渡金をいう。ただし、破産債権、更生債権その他これらに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ。）
- (14) 前払費用で一年以内に費用となるべきもの（注10）
- (15) 未収収益で一年以内に対価の支払を受けるべきもの（注10）
- (16) その他の資産で一年以内に現金化できると認められるもの

<注10> 経過勘定項目について

1. 前払費用

- (1) 前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。
- (2) したがって、前払費用として対価を支払った国立大学法人においては、いまだ提供されていない役務の提供を受けるという経済的便益が期待されるものであるため、前払費用は資産に属するものとする。

2. 前受収益

- (1) 前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払を受けた対価をいう。
- (2) したがって、前受収益として対価の支払を受けた国立大学法人においては、いまだ提供していない役務の提供をしなければならず、経済的便益の減少を生じさせるものであるため、前受収益は負債に属するものとする。

3. 未払費用

- (1) 未払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、既に提供された役務に対していまだその対価の支払が終らないものをいう。
- (2) したがって、既に提供された役務に対していまだ対価の支払を終えていない国立大学法人においては、その対価の支払を行わなければならない、経済的便益の減少を生じさせるものであるため、未払費用は負債に属するものとする。
4. 未収収益
- (1) 未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、既に提供した役務に対していまだその対価の支払を受けていないものをいう。
- (2) したがって、既に提供した役務に対していまだ対価の支払を受けていない国立大学法人においては、その対価の支払を受けるという経済的便益が期待されるものであるため、資産に属するものとする。

Q 1 3 - 1 「未収入金」を表示科目として使用し、半成工事を削除したのはなぜか。

A

- 1 国立大学法人の通常の業務活動において、売掛金の語が適切と考えられる場面が想定し難いため、より広義の概念である未収入金へと変更したもの。なお、表示科目としては、未収学生納付金収入、未収附属病院収入等と、その実態を明示する表示科目によることとされている。なお、資産売却の未収入金等の通常業務以外の未収入金は、財務諸表上「その他資産」に含めて表示される。
- 2 半成工事については、国立大学法人における通常取引としては想定され難いため、例示から削除している。

Q 1 3 - 2 国立大学法人がその出先機関に一定期間(1カ月)の資金をあらかじめ交付する場合、「流動資産」の表示科目「前渡金」として整理し、精算報告をもって該当科目に振り替えることになるのか。

A

「前渡金」は、あくまでも外部の取引者に対して支払った原材料、商品等購入のための前渡代金等を表す科目であり、設問のようなケースにおいては、財務諸表上「現金及び預金」として表示される。

なお、期中に、出先機関など自己の組織内の会計単位への資金移動を行う場合は、通常「前渡金」という勘定科目を使用せず、出先機関の会計組織により、「小口預金」(日常頻繁に生じる小口経費の支払いのために一般現金から区別された現金の出納を処理する勘定)とするか、支店に対しての現金預金の振替とみて、支店会計の「現金及び預金」とするかのいずれかとする。

Q 1 3 - 3 注解 1 0 の経過勘定項目については、決算整理時にのみ使用する勘定科目ということか。

A

発生主義会計においては、これらの経過勘定項目も本来は発生時にこれらの科目により処理されるのが原則であって、その使用を決算整理時のみに限定するものではない。

なお、月次決算あるいは年度決算においてはじめてこれらの科目を用いることも、実

務上簡便な用法として認められる。

Q 1 3 - 4 次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 受取手形
- (2) 市場性のある有価証券で一時的所有のもの
- (3) 商品
- (4) 製品、副産物及び作業くず
- (5) 半製品
- (6) 原料及び材料（購入部分品を含む。）
- (7) 仕掛品
- (8) 医薬品
- (9) 診療材料
- (10) 消耗品、消耗工具、器具及び備品その他の貯蔵品で相当価額以上のもの

A

- (1) 受取手形は国立大学法人の通常の業務活動において発生した手形債権をいい、未収入金の回収手段として入手したものが考えられる。また、通常の業務活動以外の施設売却代金等の回収手段として入手したものはその重要性に応じて区分掲記を行うこととする。
- (2) 市場性のある有価証券で一時的所有のものとは、所有有価証券のうち、証券市場において流通するもので、短期的資金運用のために一時的に所有する国債等をいい、流動資産として表示されるものである。
- (3) 商品とは、国立大学法人が販売の目的をもって所有する物品であって、当該国立大学法人の通常の業務活動に係るもの（ただし、製品を除く）をいい物品に加工を加えずにそのまま外部へ売却されるものをいう。
- (4) 製品とは、国立大学法人が販売の目的をもって所有する製造品その他の生産品であって、当該国立大学法人の通常の業務活動に係るものをいう。副産物とは主産物の製造過程から必然的に派生する物品をいい、主産物たる製品との区分は、各国立大学法人における会計処理の慣習によるものとする。作業くずとは、皮革くず、裁断くず、落綿、その他原材料、部分品又は貯蔵品を製造に使用したために残存するくず物をいう。
- (5) 半製品とは、中間的製品として既に加工を終り現に貯蔵中のもので販売できる状態にあるものをいい、自製部分品（製品又は半製品の組成部分として当該製品又は半製品に取り付けられる物品で当該国立大学法人の製作に係るものをいう）もこれに含まれる。
- (6) 原料及び材料（購入部分品を含む。）とは、製品の製造目的で費消される物品で未だその用に供されないもの（ただし、半製品又は貯蔵品に属するものを除く）をいい、購入部分品とは、製品又は半製品の組成部分として当該製品又は半製品に取り付けられる物品で他から購入したものをいう。
- (7) 仕掛品とは、製品、半製品又は部分品の生産のため現に仕掛中のものをいう。
- (8) 医薬品とは、薬事法（昭和35年8月10日法律第145号）第2条にいう医薬品のことをいい、具体的には、投薬用薬品、注射用薬品（血液、プラズマを含む）、検査用試薬、造影剤、外用薬等の薬品のことをいう。
- (9) 診療材料とは、薬事法施行令（昭和36年1月26日政令第11号）別表第一にいう医療用品、歯科材料及び衛生用品のうち機械器具以外のものをいい、具体的には、歯

科材料、レントゲンフィルム、酸素、ギブス粉、包帯、ガーゼ、縫合糸等のことをいう。

- (10) 消耗品、消耗工具、器具及び備品その他の貯蔵品とは、燃料、油、釘、包装材料その他事務用品等の消耗品、耐用年数1年未満又は耐用年数1年以上で相当価額未満の工具、器具及び備品のうち、取得のときに経費又は材料費として処理されなかったもので貯蔵中のものをいう。

なお、燃料、油等で製品の生産のため補助的に使用されるものは、貯蔵品とすることができるものとする。

Q13-5 「相当価額」は各大学法人において定めることができるのか。

A

相当価額がいくらかという定義はないため、各国立大学法人において自主的に定めることとする。消耗品等の貯蔵品については、各国立大学法人において実態にあわせた管理上の手続を規定し、運用を行うものとする。

Q13-6 不用財産処分による収入等の通常業務以外の未収入金はどこに表示するか。

A

未収入金は国立大学法人の通常の業務活動により発生したものが整理されるが、不用財産処分は通常の業務活動以外のものであるため、流動資産の「その他」として表示されることとなる。また、当該金額に重要性があるものは区分掲記を行うものとする。

Q13-7 以下はどう会計処理するのが適当か。

- 1) 実験用試薬
- 2) 農場生産物
- 3) 建物等の取り壊しに伴う発生財の売り払い
- 4) 学生実習における教材
- 5) 災害時用の備蓄食料
- 6) 医療食用の食材

A

- (1) 実験用試薬は、原則として貯蔵品としてたな卸資産に計上を行うものとする。ただし、相当価額に達しないと認められる場合には購入時に費用処理を行うこととする。
- (2) 農場生産物について、外部への売却を通常の業務として行う場合は商品または製品としてたな卸資産に計上を行う。たな卸資産に計上する場合は、生産に係る費用を基礎に、時価を勘案して評価額を算定する。農場生産物の外部への売却が通常の業務以外であり、金額が僅少であれば発生時に費用として処理することも認められる。
- (3) 建物等の取り壊しに伴う発生財は通常の業務活動以外のものであり、不用財産処分による収入に準じて取り扱うものとする。
- (4) 学生実習における教材は、通常、配布後に残高が残るものではないため、発生時に費用として処理することになる。なお、再利用可能で大量に残る場合は貯蔵品としてたな卸資産に計上を行う。
- (5) 災害時用の備蓄食料は定期的な交換・補充が行われるため、交換・補充時の費用処理で差し支えない。

- (6) 医療食用の食材は、たな卸資産として処理することが適当であるが、回転期間が1日程度であることを考慮すると、最終仕入原価法により評価することが適当である。

Q13-8 附属病院における診療報酬債権の発生はいつ認識するのか。また、社会保険診療報酬支払基金等からの減額査定があったときの会計処理はどうするのか。

A

診療報酬債権の発生は、実現主義の原則から診療行為を行ったときに認識することとする。

また、社会保険診療報酬支払基金等からの減額査定があったときは、当該減額査定の通知を受けた時に附属病院収入の減少として処理することとする。

なお、減額査定は、附属病院が認識した診療報酬債権額が保険者により修正されるものであり、減額査定額について債権の発生自体が取り消されるものである。したがって、確定した債権が徴収不能となるものではないので、徴収不能引当金の計上の対象とはならない。

第14 負債の定義

1. 国立大学法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が国立大学法人に対して、将来、教育・研究の実施又は経済的便益の減少を生じさせるものをいう。
2. 負債は法律上の債務に限定されるものではない。
3. 負債は、固定負債及び流動負債に分類される。

第15 固定負債

次に掲げる負債は、固定負債に属するものとする。(注9)

- (1) 資産見返負債（中期計画の想定範囲内で、運営費交付金、当該年度に係る授業料又は寄附金により寄附者の意図に従い若しくは国立大学法人があらかじめ特定した用途に従い償却資産を取得した場合に計上される負債をいう。以下同じ。）
- (2) 寄附金債務で一年以内に使用されないと認められるもの。
- (3) 前受受託研究費等（受託研究費及び共同研究費を受領した場合に計上される負債をいう。以下同じ。）で一年以内に使用されないと認められるもの。
- (4) 前受受託事業費等（受託事業費及び共同事業費を受領した場合に計上される負債をいう。以下同じ。）で一年以内に使用されないと認められるもの。
- (5) 共同機関債務負担金（国立学校特別会計から共同機関が承継した借入金の償還のための共同機関への拋出債務をいう。以下同じ。）
- (6) 長期借入金
- (7) 国立大学法人債（法人法第〇〇条の規定により発行する債券。以下同じ。）で一年以内に償還されないもの。
- (8) 退職給付に係る引当金
- (9) 退職給付に係る引当金及び資産に係る引当金以外の引当金であって、一年以内に使用されないと認められるもの

- | |
|-------------------------|
| (10) 長期未払金 |
| (11) その他の負債で流動負債に属しないもの |

Q 15-1 償却資産を無償取得した場合の会計処理として、貸方項目に資産見返負債を計上することになるのか。

(関連項目；基準第26 無償取得資産の評価原則、基準第73 運営費交付金の会計処理、基準第75 寄附金の会計処理)

A

償却資産を無償取得した場合の取扱いについては、以下のとおり、寄附金や運営費交付金によって、資産を取得した場合の取扱いに準じて考えることができる。

(1) 政府から承継された場合

政府からの承継については、運営費交付金で償却資産を購入した場合と同様に考えられることから、基準第73第4項(1)イと同じ取扱いとする。すなわち、資産見返の負債項目を計上し、毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して収益に振り替えることとする。

(2) 政府以外の者から贈与された場合

政府以外の者から贈与された場合は、寄附金により償却資産を購入した場合と同様に考えられることから、基準第75第2項(2)及び第3項と同じ取扱いとする。すなわち、その寄附財産について、寄附者がある特定の用途を特定した場合又は国立大学法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合においては、資産見返の負債項目を計上し、毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して収益に振り替えることが適当である。また、客観的に寄附財産の属性や国立大学法人の業務目的等を総合的に判断すると当該財産を換金し無目的の寄附金として管理せざるを得ない場合など、寄附者若しくは国立大学法人のいずれにおいてもあらかじめ用途が特定したと認められない場合には、取得資産の時価に相当する額を受贈益として計上することとする。

Q 15-2 基準第15では、資産見返負債（中期計画の想定範囲内で、運営費交付金当該年度に係る授業料、又は寄附金により、寄附者の意図に従い若しくは国立大学法人があらかじめ特定した用途に従い償却資産を取得した場合に計上される負債をいう。）が固定負債に属するとされているが、ここで言う「特定した用途」とは、具体的にどのようなことか。国立大学法人の業務一般に供することでよいのか。

(関連項目；基準第14 負債の定義、基準第75 寄附金の会計処理)

A

1 寄附金は、寄附者が国立大学法人の業務の実施を財政的に支援する目的で出えんするものであって、その本来的な性格は、国立大学法人にとって直ちに会計的な意味での負債に該当するものとはいえない。したがって、法人が寄附金を受領した時点で寄附金債務として負債に計上するためには、基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金のすべてについて寄附金債務として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。

2 基準第14の第1項では、「国立大学法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因す

る現在の義務であって、その履行が国立大学法人に対して、将来、教育・研究の実施又は経済的便益の減少を生じさせるもの」と規定している。国立大学法人の会計において負債に計上するには、その前提として、当該寄附金の受領が国立大学法人に何らかの義務をその時点において生じさせていることが必要である。

- 3 このような観点から、基準では、1)寄附者がその用途を特定した場合及び2)寄附者が特定していなくとも国立大学法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合、寄附金を受領した時点では寄附金債務として負債に計上すると規定したところである(基準第75参照)。(なお、設問の資産見返負債とは、この寄附金債務を負債に計上し得る場合で、かつ、当該寄附金を財源として、基準第75第2項(2)に沿った会計処理が行われる場合において発生する別の負債項目である。)
- 4 用途の特定の程度については、この趣旨に従い、国立大学法人において寄附金を何らかの特定の事業のために計画的に充てなければならない責務が生じていると判断できる程度、すなわち、法人に対して当該寄附金の使用状況について管理責任が問える程度に特定されていることが必要である。
- 5 具体的には、国立大学法人の業務に使用するといった漠とした程度では不十分であり、使用目的、使用内訳、使用予定額等が明確になっていることが必要と考えられる。
- 6 法人における特定の方法については、中期計画において定めておくことが考えられるが、中期計画において特定することが客観的に困難であると判断される場合には、寄附金受領後使用するまでに当該寄附金の用途を定めた事実が事後的に検証可能であれば、中期計画において特定した場合に準じた取扱いとして扱うことが適当である。

Q15-3 次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 共同機関債務負担金
- (2) 長期借入金
- (3) 国立大学法人債
- (4) 長期未払金

A

- (1) 共同機関債務負担金

国立学校特別会計から共同機関が承継した借入金の償還のため、国立大学法人に対し義務付けられた共同機関への拠出債務のこと。償還時に当該金額を借記する。

なお、決算日において1年以内に償還期限の到来する金額については、流動負債へ表示する。また、支払利息の計上は発生主義により行なう。

- (2) 長期借入金

国立大学法人が行う返済期限が1年を超える借入金のことであり、借入時に当該金額を負債計上する。返済したときに借記する。

分割返済の約定のある長期借入金で、1年以内に返済期限の到来する金額については、流動負債へ表示する。また、支払利息の計上は発生主義により行なう。

- (3) 国立大学法人債

国立大学法人が資金調達のために債券を発行した場合の負債額。一般的には、債券を発行し、引き受けがあった時点で当該金額を負債計上する。返済したときに借記する。

- (4) 長期未払金

大学が長期契約等に基づき一定の金額を支払う義務を負う場合の未払い残高をいう。

例えばファイナンス・リース契約に基づく債務のうち一年超のもの、PFI契約等に基づく長期延払い債務等が該当すると考えられる。

契約締結時に当該契約に基づく金額を負債計上する。返済したときに借記する。

Q15-4 奨学寄附金について「1年以内に使用しないと認められるもの」を特定するのは困難であるが、どう取扱えばよいか。

A

- 1 奨学寄附金は、国立大学法人の奨学を目的として受け入れる寄附金であり、用途の種類や使用予定額が明確になってはいるものの、一般的には、教育・研究の進展に伴い使用時期が決められていくものであるため、あらかじめ使用時期について特定することは困難である。このため、奨学寄附金については、流動負債に計上することを原則とする。
- 2 しかしながら、寄附金の中には、一定の計画に基づき各年度毎の支出額が予定されるものもある。このようなものの具体例としては寄附講座等がある。寄附講座等は、一定期間継続的に教育研究を実施し、そのための組織を設け教員を置く制度である。したがって、寄附講座の実施のために受け入れた寄附金のうち、翌期以降の予定額については固定負債に計上することとなる。(Q75-1参照)

Q15-5 受託研究及び共同研究、受託事業及び共同事業のそれぞれの定義は何か。

A

- 1 「受託研究」とは、国立大学法人において外部からの委託を受けて法人の業務として行う研究で、これに要する経費は原則として委託者が負担するものことである。国立大学法人は、契約に基づき当該研究の成果を委託者に報告する等の義務を負う。(「受託研究の取扱いについて」研究振興局長 会計課長通知 13文科振第1179号 平成14年3月29日参照)
- 2 「共同研究」とは、
 - ①国立大学法人において、民間等外部の機関から研究者及び研究経費等を受け入れて、当該法人の教員が民間等外部の機関の研究者と共通の課題について共同して行う研究
 - ②国立大学法人及び民間等外部の機関において共通の課題について分担して行う研究で、当該法人において、民間等外部の機関から研究者及び研究経費等、又は研究経費等を受け入れるものことである。(「民間等との共同研究の取扱いについて」研究振興局長 会計課長通知 文科振第1178号 平成14年3月29日参照)。
- 3 「受託事業」とは、国立大学法人において外部からの委託を受けて法人の業務として行う諸活動のうち、受託研究を除くものであり、これに要する経費は原則として委託者が負担するものことである。国立大学法人は、契約に基づき当該業務の成果を委託者に報告する等の義務を負う。
- 4 「共同事業」とは、国立大学法人において民間等外部の機関と特定の業務について法人の業務として共同して行う諸活動のうち、共同研究を除くものであり、これに要する経費は原則として民間等外部の機関が負担するものことである。

Q15-6 中期計画の想定範囲内で運営費交付金又は授業料若しくはその双方を財源として償却資産を取得した場合に、運営費交付金債務及び授業料債務を資産見返運営費

交付金等へ振り替えることとなっているが、運営費交付金債務及び授業料債務の振替額はどのようにして算定するのか。

A

当該年度の運営費交付金及び授業料の決算額をもって按分し振り替える取扱いとする。実務上は、当該年度における運営費交付金収入及び授業料収入の予定額をもって振り替えを行い、決算額が確定した時点で遡及して修正する取扱いとする。

第16 流動負債

次に掲げる負債は、流動負債に属するものとする。(注9)

- (1) 運営費交付金債務
- (2) 授業料債務（当該年度に係る授業料及び前受金に係る授業料相当額を振り替えたもの。以下同じ。）
- (3) 預り施設費
- (4) 寄附金債務。ただし、固定負債に属するものを除く。
- (5) 前受受託研究費等。ただし、固定負債に属するものを除く。
- (6) 前受受託事業費等。ただし、固定負債に属するものを除く。
- (7) 前受金（年度開始前に受領した当該年度に係る授業料等。以下同じ。）
- (8) 預り研究費補助金等。（研究に係る補助金を受領した場合に計上される負債をいう。以下同じ。）
- (9) 預り金（上記(3)及び(8)を除く。以下同じ。）
- (10) 短期借入金
- (11) 一年以内償還予定国立大学法人債
- (12) 未払金（国立大学法人の通常の業務活動に基づいて発生した未払金をいう。以下同じ。）
- (13) 前受収益で一年以内に収益となるべきもの（注10）
- (14) 未払費用で一年以内に対価の支払をすべきもの（注10）
- (15) 未払消費税等
- (16) 引当金（資産に係る引当金及び固定負債に属する引当金を除く。）
- (17) その他の負債で一年以内に支払又は返済されると認められるもの

Q16-1 次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 授業料債務
- (2) 預り研究費補助金等
- (3) 預り金
- (4) 未払消費税等

A

(1) 授業料債務

教育の対価として学生より受領した授業料の未経過分のこと。学生に教育というサービスを提供する義務という意味で負債計上される。

【処理例】

授業料受領時（前年度3月に次年度前期分を受領）

(現金預金)	1,000	(前受金)	1,000	
--------	-------	-------	-------	--

当年度4月1日付で前受金を授業料債務に振り替え

(前受金)	1,000	(授業料債務)	1,000	
-------	-------	---------	-------	--

当年度中に授業料債務を授業料収益に収益化（期間進行基準）

(授業料債務)	1,000	(授業料収益)	1,000	
---------	-------	---------	-------	--

期間（学期）の経過とともに収益化されるべきものであるため、原則として期末に負債残高が残ることはない。

(2) 預り研究費補助金等

研究費等を補助する目的で国から交付された科学研究費補助金等の未使用額のこと。研究者に渡すべき一時的な預り金という意味で負債計上される。

(3) 預り金

寄宿寮における私費負担光熱水料、学内宿泊施設雑費等の、寄宿寮または学内宿泊施設等における経費の対価として学生、研究者等より受領した個人負担に係る負担金等のこと。

(4) 未払消費税等

納付すべき消費税等のうち未納付額のこと。消費税の処理方法は、税込み法方式によるので、年度末においては、消費税申告作業時に認識された未払消費税額を計上する。なお、還付消費税がある場合には未収消費税を流動資産の部に計上する。

Q16-2 学生納付金（検定料、入学金、フルタイム学生に係る授業料）における標準的な会計処理はどうするのか。特に、入学金の帰属年度はどうなるのか。

A

検定料については、入学検定に係る諸費用に対する収益であり、入金時に収益として認識する。入学金については、入学を許可することの対価であり、あわせて、入学手続に対する収益と考え入学手続完了時に収益として取り扱うこととする。なお、一旦收受した入学金を特別の事情により返金する場合には、返金時に収益を取り消すこととする。

フルタイム学生に対する授業料については、年度開始前に入金される場合には、入金時に前受金として負債に計上し、翌期首において、当該前受金を授業料債務へ振り替え、期間の進行に応じて収益化するものとする。（Q73-2参照）

Q16-3 入学金や授業料の免除に係る会計処理はどうするのか。入学手続最終日に未収金と認識するのか。また、免除申請が不許可になり、かつ、学生が入学金等を納付できなかった場合は、どう処理するのか。

A

現在の取扱いを前提にすれば、学生から入学金の免除申請を受けた場合は、入学手続の最終日に未収入金及び入学金収益を計上し、翌期において、免除を許可した場合には、未収入金を奨学費に振替処理することとする。ただし、免除申請が不許可になり、かつ、

入学金が回収できないことが判明した場合は貸倒処理することになる。

学生から授業料の免除申請を受けた場合は、入学手続の最終日に未収入金及び前受金を計上する。翌期首において、前受金は授業料債務へと振り替え、授業料債務は期間の進行に応じ収益化していくが、免除申請を許可した場合には、未収入金を奨学費に振替処理することとする。ただし、翌期において免除申請が不許可になり、かつ、授業料が回収できないことが判明した場合は未収入金を貸倒処理することになる。

学生から2年次以降において授業料の免除申請を受けた場合においても同様の取扱いである。

Q16-4 授業料納付後、年度途中（例えば7月）に退学した場合の会計処理はどうか。

A

現在、授業料については、4月に前期分、10月に後期分の納入を受けており、4月に希望に応じ後期分の授業料の納付を受けることができる。また、各期に1日でも在籍した学生が退学する場合は、当該期に係る授業料の返納は行わないこととされている。

この取扱いを前提にすると、年度途中の7月に退学した学生がいた場合、前期分の授業料については返納しないが、当該学生が4月に後期分授業料も納付していた場合には、後期分授業料相当額について返納する取扱いとなる。

この場合の会計処理は、4月当初に当該年度の1年分の授業料額をもって授業料債務に計上し、前期分の授業料については、期間進行基準にて授業料債務を収益化し、当該学生に係る後期分の授業料については、「授業料債務」を「預り金」へ振替処理し、返納時に「預り金」を減額する取り扱いとする。

Q16-5 学位論文審査料、公開講座の講習料、パートタイム学生の授業料等に係る会計処理はどうか。

A

1 学位論文審査料は、学位の取得を希望する者から一括して支払われる金銭のことであり、国立大学法人が設置する大学又は大学院の学位授与に伴う大学側の審査の手続、準備のための諸経費に要する手数料としての性格を有するものと考えられる。したがって入金があった時点をもって収益を認識する。金額的に重要性があれば、「検定料収益」の次に「手数料収益」として処理することが妥当である。

2 公開講座は、正規の教育課程外で、外部者をその対象に含めて実施されるものである。公開講座に係る講習料は、業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化する授業料と違い公開講座等の実施により収益が実現するので学位論文審査料と同様の会計処理となり、金額的に重要性があれば「授業料収益」の次に「公開講座等収益」等の科目を用いて計上すべきである。

3 パートタイム学生の授業料については、当該パートタイム学生の受講形態に応じ、フルタイム学生と同様であれば、授業料についてもフルタイム学生同様に期間進行基準により処理し、受講が臨時的なものであれば、公開講座と同様の取扱いをすることが適当である。

Q16-6 科学研究費補助金に係る間接経費の取扱いは具体的にどうか。また、

受託研究に係る間接経費の取扱いはどうするのか。

A

1 科学研究費補助金に係る間接経費とは、科学研究費補助金による研究を行う際に、補助事業者（研究代表者）が所属する研究機関が研究遂行に関連して必要とする経費であり、科学研究費補助金を効果的・効率的に活用できるよう、研究の実施に伴い研究機関において必要となる管理等に係る経費を直接経費に上積して措置されるものである。

科学研究費補助金における間接経費は、直接経費と合わせて補助事業者又は当該研究機関の代表者（以下補助事業者等）に交付されることになるから、会計処理は、預り研究費補助金として国立大学法人会計を経由して補助事業者等に納付することとなり、その後、補助事業者等は間接経費分を所属する国立大学法人に納付することとなる。したがって、国立大学法人は、補助事業者等から納付された間接経費について、収入として国立大学法人の会計に計上する必要がある。この場合、科学研究費補助金に係る直接経費に使い残しが生じた場合、間接経費についても精算し返還する義務が生じるものと考えられるため、本来は間接経費を負債計上し直接経費の使用に伴い収益化する取扱いとなるが、実務上、直接経費の使用に伴い間接経費を収益化していくことは煩雑と考えられるため、その受入科目は雑益の小科目「雑収入」又は「研究関連費」として処理し、返還義務が生じた場合には収入を戻入する取扱いとする。

2 受託研究については科学研究費補助金に係る間接経費と異なり、受託研究の権利義務主体が国立大学法人であるので、直接経費相当額については、前受受託研究費として計上し、間接経費については、受託研究が満了しなかった場合には、契約内容によっては科学研究費補助金同様に間接経費の返還義務が生じるものと考えられるが、その取扱いについては、実務上、科学研究補助金と同様に、簡便な取扱いによることが適当であると考えられるため、「受託研究等収入」として処理する。

Q 1 6 - 7 収益事業を行った場合の会計処理はどうするのか。（関連項目；基準第 5 8）

A

（保留）

第 1 7 引当金

1. 将来の支出の増加又は将来の収入の減少であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当該金額を引当金として負債に計上するとともに、当期の負担に帰すべき金額を費用に計上する。ただし、引当金のうち資産に係る引当金の場合は、資産の控除項目として計上する。
2. 法令、中期計画等に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる将来の支出については、引当金を計上しない。
3. 発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金は計上することができない。

Q 1 7 - 1

- 1) 引当金について、賞与引当金の計上は必要か。
- 2) 国立大学法人においては、退職給付引当金及び賞与引当金以外で、どのような引当金が想定されているのか。
- 3) 役員退職慰労引当金は財源措置がなければ計上する必要があるのか。
- 4) 未収金などの債権に対する貸倒引当金は計上しなければならないのか。計上とした場合の引当率は。
- 5) 翌年度以降において多額の損失が想定される場合において、当年度においてあらかじめ引当金を計上することは適当か。引当金の計上が認められるとき、その引当金を中期計画終了時に次期繰越として整理することは適当か。

A

- 1 国立大学法人会計における引当金の計上については、基準第17の要件に照らして判断することになる。各法人に共通に想定され得る引当金としては、例えば、国からの財源措置がなされない退職給付引当金や賞与引当金、基準第77の特定の償却資産の指定を受けない償却資産に係る（特別）修繕引当金、授業料収入や附属病院収入に係る徴収不能引当金等が考えられる。
- 2 賞与引当金については各国立大学法人の賞与支給規定等の内容によるが、基準第17第1項に該当する場合は引当金の計上が必要である。ただし、その支給される賞与の財源が国から措置され同第2項に該当するならば、賞与引当金を計上しないことになる。
- 3 役員退職慰労引当金について国からの財源措置がない場合は、基準第17に従って処理する。その際、役員退職慰労金の支給規定等の内容を詳細に検討し、その発生の可能性や金額の合理的見積りの可能性を検討することになる。
- 4 未収入金などの債権は、将来回収不能（貸倒れ）となった場合には法人にとって損失となる。それらの債権に対して将来起こり得る貸倒れの事由が、債務者において当期以前の事象に起因しており、当該債権が将来回収不能となる可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、未収金などの債権に対して貸倒引当金を計上しなければならない。その際、貸倒見積高の算定方法については、各法人において過去の貸倒経験率により算定する方法を原則とし、必要に応じて債権ごとに個別に貸倒れの可能性及び金額を見積り算定する方法等によることとするが、いずれにしても、貸倒引当金の計上について過不足があってはならない。
- 5 翌年度以降において多額の損失が想定されるだけでは、この引当金の要件に該当しない。

Q 17-2 医療訴訟などに要する裁判費用、損害賠償費用等は、「発生の可能性の低い偶発事象」という判断になるのか。

A

医療訴訟などに要する裁判費用、損害賠償費用等に対して引当金を計上することになるかは、その発生の頻度及び引当金の計上要件を満たすかどうかによるものと考えられるが、国立大学法人附属病院における医療訴訟に係る費用は、通常は「発生の可能性が低い偶発事象」として捉えるべきではないかと思われる。

1. 国立大学法人の資本とは、国立大学法人の業務を確実に実施するために与えられた財産的基礎及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう。
2. 資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類される。

第19 資本金等

1. 資本金とは、国立大学法人に対する出資を財源とする払込資本に相当する。
2. 資本剰余金とは、資本金及び利益剰余金以外の資本であって、贈与資本及び評価替資本が含まれる。(注11)
3. 利益剰余金とは、国立大学法人の業務に関連し発生した剰余金であって、稼得資本に相当する。

<注11> 資本剰余金を計上する場合について

1. 国立大学法人が固定資産を取得した場合において、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、国立大学法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上する。
2. 具体的には、以下のような場合が想定される。
 - (1) 国または共同機関からの施設費により非償却資産又は「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合
 - (2) 中期計画に定める「剰余金の使途」として「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合
 - (3) 中期計画の想定範囲内で、運営費交付金により非償却資産を取得した場合
 - (4) 中期計画の想定範囲内で、授業料債務により非償却資産を取得した場合
 - (5) 中期計画の想定範囲内で、寄附金により、寄附者の意図に従い又は国立大学法人があらかじめ特定した使途に従い、非償却資産を取得した場合
3. なお、上記2(3)から(5)の場合において償却資産を取得した場合には、相当額を資産見返負債として計上する。その際、取得原資が、運営費交付金及び当該年度に係る授業料の場合は、資産見返運営費交付金等とする。

Q19-1

- 1) 注解11第2項(1)にいう「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合とは、国からの出資財産及び施設費による償却資産を取得した場合が該当すると思われるが、出資財産の場合は資本金が計上されることとなるため、結局、注解11第2項(1)に該当して資本剰余金が計上される場合とは、施設費による償却資産(基準第74 施設費の会計処理)を取得した場合となると考えられる。とすると、注解11第2項(1)で「施設費により非償却資産」と規定し、施設費により手当てされる事例を非償却資産に限定したのは何故か。
- 2) 施設費により償却資産を取得した場合で、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に該当しないことがあるのか。
- 3) 注解11第2項(5)は、無償取得資産の非償却資産を取得した場合も該当するものと

考えてよいのか。

- 4) 中期計画に定める「剰余金の使途である目的積立金」で「機械・装置」等の償却資産を購入した場合も同様の取扱いとなるのか。(目的積立金で取得した「機械・装置」の減価償却額が損益計算書に反映されないこととなる。)運営費交付金で「機械・装置」などの償却資産を購入した場合は、その金額を別の負債項目である「資産見返運営費交付金」に振り替え減価償却額を取り崩すこととなっているが、それと矛盾することにならないか。それとも目的積立金では、「機械・装置」などの固定資産は購入できないのか。

(関連項目；基準第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理、基準第74 施設費の会計処理)

A

- 1 国立大学法人が固定資産（非償却資産及び償却資産を包含する概念）を取得した場合において、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、国立大学法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとしている（注解11第1項）。
- 2 注解11第2項(1)は、国からの施設費を財源とする事例において、資本剰余金を計上するのは、非償却資産又は基準第77の適用される償却資産を取得した場合とすることを規定するものである。したがって、この注解11第2項(1)の文言の「国からの施設費により」は、「非償却資産」のみならず、「第77特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うとされた償却資産」にもかかると解釈すべきである。
- 3 施設費を財源とする償却資産については、基準第77に従って減価償却の処理を行うことが想定されるが、理論上は、基準第77にいう特定がされないこともあり得る。
- 4 また、中期計画において機械・装置を剰余金の使途として定めれば、目的積立金を財源に当該機械・装置を購入することは可能である。
- 5 このような考え方を基本にして、国立大学法人による固定資産の取得を財源別の貸方科目との関係を整理すると、以下の表ようになる。

取得財源	貸方科目	
	非償却資産の場合	償却資産の場合
政府出資 (現物出資も含む)	資本金	
目的積立金	資本剰余金 (基準第77適用の場合)	資産見合剰余金 (基準第77適用以外 の場合)
施設費	資本剰余金	資本剰余金 (基準第77適用の場合)
国からの譲与	資本剰余金	資産見返
運営費交付金及び授業料	資本剰余金 (中期計画の想定 の範囲内)	資産見返
使途特定寄附金	資本剰余金 (中期計画の想定 の範囲内)	資産見返
使途不特定寄附金	受入時に収益(受贈益)に計上	

使途特定寄附財産	資本剰余金	資産見返
使途不特定寄附財産	受入時に収益(受贈益)に計上	
附属病院収入等	資産見合剰余金(利益処分において資産見合剰余金の認定がある場合。受入時には処理しない。)	

- 6 運営費交付金又は授業料で償却資産を取得した場合と目的積立金で償却資産を購入した場合の貸方の整理が異なるのは、前者においては、当該資産を購入するかどうかは法人の裁量に委ねられているのに対して、後者においては、中期計画に定める剰余金の使途についての主務大臣の認可(法人法第〇〇条)を経ており、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案した結果差異が認められるためである。

第20 費用の定義

国立大学法人の費用とは、教育・研究の実施、財貨の引渡又は生産その他の国立大学法人の業務に関連し、その資産の減少又は負債の増加(又は両者の組合せ)をもたらす経済的便益の減少であって、国立大学法人の財産的基礎を減少させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。(注12)

<注12> 国立大学法人の費用の定義から除かれる事例について

資本取引として国立大学法人の費用から除外されるものの例は、以下のとおり。

- (1) 「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額
- (2) 上記(1)の償却資産の売却、交換又は除去等に直接起因する資産の減少又は負債の増加(又は両者の組合せ)

Q20-1 資本支出と修繕費とを区別する際の基本的な考え方としては、資産価値を高めるものを資本的支出とすることとなると考えられるが、より実務的な基準として、例えば次のようなものを独自に定めてよいか。

- ① 金額的な区分基準として、資産計上の重要性の基準(例えば50万円以上)と同一の基準を用いる。
- ② 短い周期で行われる修繕(例えば、法人税法に定める3年以内の周期の修繕)や税法上の形式基準による修繕(60万円未満又は取得価格の10%以下の修繕)を修繕費とする。

A

- 1 固定資産の取得後に行う改良又は修繕に係る支出については、資産価値を高めたり耐用年数を延長させるものと、通常の維持管理又は原状回復のためのものがあり、前者は資本的支出として処理し、後者は修繕費として処理することとなる。しかしながら、実務上の取扱いにおいては、これらが混在し明確に区分できない場合がある。
- 2 これらについては、法人税法基本通達において、「少量又は周期の短い費用の損金算入(基本通達7-8-3)」や「基本基準による修繕費の判定について(基本通達7-8-4)」「資本的支出と修繕費の区分の特例(基本通達7-8-5)」が定められており、

企業会計の実務としてはこれらの基本通達に沿った処理が行われているところである。国立大学法人においても、これらの処理について企業会計と基本的には同様に考えられるところから、法人税法基本通達の趣旨に従って判断することとする。なお、修繕費として費用計上が認められる基準としては、固定資産の計上基準との権衡を勘案し、基本通達7-8-3にかかわらず、その改良又は修繕に係る支出が50万円に満たない場合とすることとする。

第21 収益の定義

国立大学法人の収益とは、教育・研究の実施、財貨の引渡又は生産その他の国立大学法人の業務に関連し、その資産の増加又は負債の減少（又は両者の組合せ）をもたらす経済的便益の増加であって、国立大学法人の財産的基礎を増加させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。（注13）

<注13> 国立大学法人の収益の定義から除かれる事例について

資本取引として国立大学法人の収益から除外されるものの例として、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の売却、交換又は除去等に直接起因する資産の増加又は負債の減少（又は両者の組合せ）がある。

第22 キャッシュ・フロー計算書の資金

国立大学法人のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、手元現金及び要求払預金とする。（注14）（注15）

<注14> 貸借対照表との関連性について

キャッシュ・フロー計算書の資金の期末残高と貸借対照表上の科目との関連性については注記することとする。

<注15> 要求払預金について

要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金及びこれらの預金に相当する郵便貯金が含まれる。

Q22-1 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書（平成10年3月13日企業会計審議会）において、キャッシュ・フロー計算書では対象とする資金の範囲を現金（手元現金及び要求払預金）及び現金同等物を定めているが、国立大学法人のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲に、現金同等物は含まれないと解してよいか。

A

基準第22に定めるとおり、国立大学法人のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、手元現金及び要求払預金であり、現金同等物は含まれない。

第23 国立大学法人業務実施コストの定義

国立大学法人の国立大学法人業務実施コストとは、国立大学法人の業務運営に関して、国民の負担に帰せられるコストをいう。

第24 国立大学法人業務実施コスト項目

次に掲げるコストは、国立大学法人業務実施コストに属するものとする。

- (1) 国立大学法人の損益計算上の費用から運営費交付金に基づく収益以外の収益を控除した額
- (2) 「第77 特定の償却資産に係る減価の会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額
- (3) 「第78 退職給付に係る会計処理」により、引当金を計上しないこととされた場合の退職給付増加見積額
- (4) 国の資産を利用することから生ずる機会費用
 - ア 国有資産の無償使用から生ずる機会費用
 - イ 政府出資等から生ずる機会費用

Q24-1 無償使用資産については、リース会計基準の適用はないと考えてよいか。(関連項目；基準第29 リース資産の会計処理、基準第72 注記事項)

A

- 1 基準においては、国有財産の無償使用から生じる機会費用についての表示が記載されている。したがって、無償使用資産については、「リース取引に係る会計基準」(平成5年6月17日企業会計審議会第1部会)を適用するのではなく、この規定に従って、無償使用資産に係る機会費用の計算を行い国立大学法人業務実施コスト計算書に記載するとともに、計算方法を注記することになる。(Q70-2参照)

Q24-2 国から委託費の交付を受けて研究を行う場合、研究のために購入した資材は法人が委託期間中に国から無償で使用している形になる。このようなものも無償使用コストとして「国立大学法人業務実施コスト計算書」に表示しなければならないのか。

A

基準においては、国立大学法人業務実施コストとは、国立大学法人の業務運営に関して、国民の負担に帰せられるコストとされている。これは、国からの運営費交付金や施設費といった直接の財源措置をもって行われる教育・研究が対象と考えられるため、委託費の交付を受けて行う研究については、委託者が国であっても、国立大学法人業務実施コストの対象とはならないこととする。

Q24-3 「国立大学法人業務実施コスト計算書」で表示すべき「国の無償使用コスト」とは、国有財産法上の国有財産についてのみ計算すればよいのか。

(関連項目；基準第4 重要性の原則)

A

- 1 国立大学法人業務実施コスト計算書は、「国立大学法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約し、情報開示の徹底を図り、納税者の国立大学法人における業務に対する評価・判断に資するための書類」（注解25第1項）であり、基準において財務諸表の一つとされているものである。
- 2 このような、国立大学法人に国立大学法人業務実施コスト計算書の作成を義務付けた趣旨を勘案すると、当該計算書において表示すべき「国の資産の無償使用コスト」には、国民がコストを負担する限りにおいて狭義の国有財産（国有財産法の対象となる財産）のみならず、物品管理法等が対象とする動産等も含む広義の国有財産に関する無償使用コストが含まれる。
- 3 なお、具体的な事例において「国の資産の無償使用コスト」に該当するかどうかの判断にあつては、国立大学法人の会計が目的とするところが、法人の財政状態及び運営状況を明らかにし、国民その他の利害関係者の判断を誤らせないようにすること、ことを考慮し、金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、重要性の乏しいものについては、ここにいう「国の資産の無償使用コスト」には含めないものとする処理も認められる。（基準第4参照）。

第3章 認識及び測定

第25 取得原価主義

貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

Q25-1 3冊1組で購入した図書（1冊の金額はなし）の取得原価は、一冊毎に計上するのか。

A

図書を資産計上する趣旨は、その内容が教育・研究の基礎となるためである。この趣旨から、複数の図書を一組として購入した場合、一冊でも欠けると内容が不明確になり、教育・研究に資さないような場合には、一組として計上することとし、特に各冊に金額を割振りはしないことを原則とする。

第26 無償取得資産の評価原則

譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。

Q26-1

- 1) 国から物品の譲与を受けた場合、これを受ける勘定は何か。国立大学法人が譲与で受け入れた「機械・装置」「工具・器具及び備品（耐用年数1年以上のもの）」「車両運搬

具」なども注解9第6項に準じ、固定資産として計上するのか。

- 2) 国立大学法人設立時に国から譲与される物品についても、「公正な評価額」をもって取得原価とするのか。それとも国の物品管理簿に記載されている価格をもって取得原価とすることができるのか。
- 3) 譲与を受けた物品について公正な評価を行った場合の会計処理における貸方科目は何か。
- 4) 国から譲与を受けた時点で原価計算を行った結果、耐用年数を経過していることが判明した「機械・装置」「工具・器具及び備品(耐用年数1年以上のもの)」「車両運搬具」などについても、注解9第6項に準じ、国立大学法人の貸借対照表に固定資産として計上するのか。
(関連項目；基準第19 資本金、基準第73 運営交付金の会計処理、基準第75 寄附金の会計処理)

A

- 1 国から譲与を受けた物品も、当該物品が固定資産の貸借対照表における表示基準に合致する場合は、国立大学法人の貸借対照表に固定資産として計上する。(Q9-1参照)
すなわち、国立大学法人の業務目的を達成するために所有し、かつ、加工若しくは売却を予定しない財貨で、耐用年数が1年以上の財貨は、固定資産に計上することになる。ただし、償却資産のうち、この条件を満たすものであっても、その金額が50万円未満で、重要性の乏しいものについては、貸借対照表の固定資産に計上せず、消耗品費等その性格を表す適切な費用科目を付して損益計算書に計上することも認められる。
- 2 国立大学法人の設立時に国から譲与される物品についても、承継時点における公正な評価額をもって取得原価とし、当該価格をもって貸借対照表に計上されることとなる。
- 3 基準において、国から譲与された物品の会計処理について直接規定された項目はないが、これらの処理については、基準第26(無償取得資産の評価原則)、第73(運営交付金の会計処理)、第75(寄附金の会計処理)、第19(資本金等)、注解11(資本剰余金を計上する場合について)等を参考に判断することになる。すなわち、
 - ① 当該物品が非償却資産の場合、借方の整理としては当該物品の内容を示す固定資産とし当該物品の評価額で処理するとともに、貸方の整理としては当該金額を資本剰余金として整理する。
 - ② 当該物品が償却資産の場合、借方の整理としては当該物品の内容を示す固定資産とし当該物品の評価額で処理するとともに、貸方の整理としては当該金額を資産見返物品受贈額として処理する。なお、この場合、当該資産の償却額相当額については、資産見返物品受贈額戻入として収益に振り替えることになる。
 - ③ 当該物品が消耗品相当の場合、借方の整理としては当該物品の内容を示す消耗品費等その性格を表す適切な費用科目を付して処理するとともに、貸方の整理として物品受贈益を計上する。
- 4 なお、耐用年数を経過し償却済みとみられる資産であっても、承継時点で適切に当該資産の評価を行った結果、その評価額が50万円以上の場合(出資対象である場合は50万円未満も含む)は、固定資産に計上するとともに、残存耐用年数を適正に見積り減価償却する必要がある。

Q26-2 物品の取得原価となる「公正な評価額」について、承継される物品の量及び

種類が膨大である場合には、次のような評価方法により簡便化できないか。

- ① 全ての物品について国の物品管理簿に記載されている価額をもって取得原価とする。
- ② 償却資産については、国の物品管理簿の価額に承継時点までの費用配分(減価償却)を行い、残額をもって取得原価とする。

A

1 償却資産については、原則として、国の物品管理簿の価額に承継時点までの費用配分(減価償却)を行い、その残額を取得原価とし、残存耐用年数について減価償却を行うこととする。また、非償却資産については、原則として、物品管理簿に記載されている価額をもって取得原価とすることとする。

2 図書については、原則として図書の名称、取得価額、冊数、その他を管理する目的で作成される帳簿(図書原簿)等に記載されている価額をもって取得原価とする。但し、図書のうち重要文化財又は国宝の指定を受けているものは、美術品として取扱うこととする。

なお、教育・研究の用に直接供されないもの(例えば事務用図書)については、本件でいう図書としては取り扱わない。

3 美術品及び収蔵品については、原則として物品管理簿に記載されている価額をもって取得原価とすることとする。ここでいう美術品とは、建造物、絵画、彫刻、書跡、典籍、古文書その他の有形の文化的所産で、我が国にとって芸術上価値が高く、希少価値を有するものである。また、収蔵品とは、教育・研究の対象として供されるために収蔵された化石、鉱石、標本等のうち美術品を除くものをいう。

4 なお、上記いずれの資産についても、その取得時点が昭和21年1月(新円切替)以前において取得された場合及び寄附により取得した等のため物品管理簿等の記載価額が明らかでない場合は備忘価額をもって公正な評価額とすることとし、その他当該記載価額を基礎として評価額を得ることが適当ではないと認められる場合は、備忘価額をもって公正な評価額とすることができる。

Q26-3

1) 国立大学法人が国から引き継ぐ資産について、法人移行前の資産区分に従って、承継形態、償却区分、法人の取得価額、耐用年数、取得及び償却の会計処理等を整理するとどうなるか。

2) この場合、現状では各国立大学により帳簿管理している償却資産の下限額が異なっているが、帳簿管理している額を下回る償却資産を承継した場合、どのように処理すべきか。

A

1 土地、建物等が現物出資される場合において、国から引き継ぐ資産に関する会計処理を整理すると次の表のとおり。なお、個別のケースでは異なる結果となる場合があることに留意する必要がある。

2 帳簿管理している額を下回る物品についても、国立大学法人への承継時点で公正な評価を行い、当該物品が非償却資産及びたな卸資産の場合には当該評価額をもって資産計上し、当該物品が償却資産の場合は、当該評価額をもって費用計上することとなる。

㉔国から引き継いだ資産の会計処理

独法移行前の資産区分	引継形態	法人の取得価額	耐用年数	仕 訳	
				取 得 時	償 却 費 等 の 認 識
① 国有財産	現物	評価委員による評価額	—	資産 ××× 資本金 ×××	—
	出資	—	残存耐用年数	資産 ××× 資本金 ×××	損益外減価償却累計額 ××× 減価償却累計額 ×××
② 50万以上の物品	譲与	公正な評価額	—	資産 ××× 資本剰余金 ×××	—
	—	50万円以上	残存耐用年数	資産 ××× 資産見返物品受贈額 ××× (負債)	減価償却費 ××× 減価償却累計額 ××× 資産見返物品受贈額 ××× 資産見返物品受贈額戻入 ××× (負債)
③ 50万未満の物品	譲与	公正な評価額	—	消耗品費 ××× 物品受贈益 ×××	—
	—	50万円未満	—	資産 ××× 資本剰余金 ×××	—
—	—	—	—	消耗品費 ××× 物品受贈益 ×××	—

(※) 基準第77の特定の償却資産に該当する場合とする。

Q 2 6 - 4

- 1) 国から承継される物品について、資産計上の際の取扱いはどうなるのか。
- 2) 承継される物品の量及び種類が膨大である場合には、簡便な方法は認められないのか。

A

- 1 国立大学法人の会計事務上の取扱いとしては、承継時点で評価額50万円以上の物品が貸借対照表に計上すべき償却資産の要件に合致するという前提のもとで、物品管理簿の簿価（台帳価格）50万円以上の物品について、法定耐用年数（減価償却資産の耐用年数に関する省令に基づく耐用年数）を参考として、定額法による減価償却を行い、承継時点での残存価額が50万円以上となったものをその価額で固定資産として計上し、残存耐用年数において償却するのを原則とする（中古資産の耐用年数は採用しない）。
- 2 ただし、承継される物品の量及び種類が膨大である場合など合理的な理由が存する場合には、承継時点で明らかに50万円を下回るであろうと判断される物品について、簡便な方法で評価することも差し支えないものとする。例えば、5年前に取得した購入価格100万円の測定機器（法定耐用年数5年、残存価額10万円）については、残存価額10万円をもって、借方に消耗品、貸方に物品受贈益を計上する会計処理を行ってもよい。

Q 2 6 - 5 民間から現物寄附を受けた場合の会計処理はどうすればよいか。

A

民間から現物寄附を受けた場合に問題となる点は、寄附を受けた物品を計上する場合の金額の算定及び会計処理である。

(1) 金額の算定

寄附を受入れた時点における適正な時価によることとする。なお、この場合の時価は売却価額ではなく再取得価額である。

(2) 会計処理

基準第75第2項に寄附金で固定資産を取得した場合の会計処理が規定されているので現物寄附についてもその考え方を準用する。

即ち、寄附者がその用途を特定した場合あるいは寄附者が用途を特定していなくとも国立大学法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合は次のとおりとなる。

① 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であったときは、

(借) 土地	100,000	(貸) 預り寄附金	100,000
土地の寄附を受けたとき			
(借) 預り寄附金	100,000	(貸) 資本剰余金	100,000
土地を事業の用に供したとき			

② 当該資産が非償却資産であって、上記①に該当しないとき及び当該資産が償却資産であったときは

(借) 機械装置	100,000	(貸) 預り寄附金	100,000
機械装置の寄附を受けたとき			
(借) 預り寄附金	100,000	(貸) 資産見返り寄附金	100,000

機械装置を事業の用に供したとき			
(借)	減価償却費	20,000	(貸) 減価償却累計額 20,000
決算で償却			
(借)	資産見返寄附金	20,000	(貸) 資産見返寄附金戻入 20,000
決算で計上			

また、寄附者若しくは国立大学法人のいずれにおいてもあらかじめ用途を特定したと認められない場合には次のとおりとなる。

(借)	機械装置	100,000	(貸) 預り寄附金 100,000
機械装置の寄附を受けたとき			
(借)	預かり寄附金	100,000	(貸) 寄附金収入 100,000
機械装置を事業の用に供したとき			
(借)	減価償却費	20,000	(貸) 減価償却累計額 20,000
決算で計上			

Q 26-6 中古資産を寄附受けした場合の評価方法はどうすればよいか。いわゆる「中古資産の耐用年数」は用いないのか。

A

- 1 中古資産を寄附受けした場合、評価方法は原則としてその時点での公正な評価額とする。客観的な評価が困難な場合、寄附受けした中古資産の未償却相当額をもって公正な評価額とするなどの簡便的な処理も容認されるものとする。
- 2 耐用年数については、企業会計の実務においては減価償却資産の耐用年数等に関する省令又は耐用年数の適用等に関する取扱通達に沿った処理が行われているところである。国立大学法人においても、これらの処理について企業会計と基本的には同様に考えられるところから、同省令等における見積法によることを原則とするが、簡便法によることも妨げない。

(参考：減価償却資産の耐用年数等に関する省令3①)

見積法：当該資産をその用に供した時以降の使用可能期間の年数

簡便法：法定耐用年数－経過年数＋経過年数×20/100

(ただし、耐用年数経過済の資産については、経過年数×20/100)

第27 有形固定資産の評価方法

1. 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。
2. 有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。
3. 政府からの現物出資として受入れた固定資産については、法人法第〇〇条の現物出資の根拠規定に基づき評価委員が決定した価額を取得価額とする。
4. 償却済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。(注16)(注17)

<注16> 図書の評価方法について

図書（印刷その他の方法により複製した文書又は図画、又は電子的方法、磁気的方法その他の人の知覚によっては認識できない方法により文字、映像、音を記録した物品としての管理が可能な物。以下同じ。）は国立大学法人にとって、教育・研究の基礎となるものであることから、雑誌やパンフレット等教育・研究上一時的な意義しか有さないものを除き、有形固定資産として取得原価をもって貸借対照表価額とする。

なお、図書は個々により使用の実態が大きく異なること及び比較的少額かつ大量にあることから、図書を除却する際に費用として認識することとし、使用期間中における減価償却は行わないこととする。

<注17> 美術品・収蔵品の評価方法について

美術品・収蔵品については、原則として取得原価によることとする。なお、美術品・収蔵品については減価償却は行わないこととする。

Q27-1 償却終了後の簿価が資産計上基準以下であれば、重要物品であっても資産に計上しなくてよいのか。

A

基準第27第4項において、「償却済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。」と規定するように、一旦固定資産として計上した資産については、償却完了後も、除却されるまでの間、残存価額（ないし備忘価額）で固定資産に計上することになる。（Q27-7参照）

Q27-2 有形固定資産の取得原価はどのように算定するのか。土地等の評価方法について、不動産鑑定士による方法や公示価格をもとに計算する方法などがあるが、具体的な評価方法はどうか。

（関連項目；基準第25 取得原価主義、基準第26 無償取得資産の評価原則）

A

1 「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上」（基準第25）しなければならないが、有形固定資産の取得原価は、その取得時点における取引価額により測定されるが、現物出資や寄附などのような金銭取引以外の取引により取得された場合には、その資産の「公正な評価額をもって取得原価とする」（基準第26）こととなる。この場合において、不動産の「公正な評価額」をどのように考えるかという点が問題となる。

2 不動産の場合には種々の評価方法があるが、国立大学法人は営利を目的とする事業を営むものではないため、将来収益や将来キャッシュフローに基づく評価方法は適当ではない。したがって、国立大学法人における不動産の評価方法としては、その重要性に鑑み不動産鑑定評価額をもってする方法を原則としつつも、その性質及び金額上の重要性が共に乏しいと思われるものについては、公示価格や路線価などによる方法が適当と考えられる。

Q27-3 有形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を

行うのか。

A

国立大学法人の会計処理としては、有形固定資産の時価が取得原価より下落したとしても、評価を減ずる処理は行わないこととする。

Q 27-4 有形固定資産はどの時点で除却すべきか。

(関連項目；第8 資産の定義)

A

「国立大学法人の資産とは、過去の取引又は事象の結果として国立大学法人が支配する資源であって、それにより教育・研究の実施能力又は将来の経済的便宜が期待されるもの」(基準第8)である。したがって、当該有形固定資産がこの定義に該当しなくなった時点で、仮に物理的には存在する場合であっても、除却されるべきである。

Q 27-5 有形固定資産のうち償却資産が処分(売却)された場合にはどのような会計処理を行うのか。(関連項目；基準第32 費用配分の原則、基準第48 減価償却累計額の表示方法、基準第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

A

1 企業会計においては、有形固定資産の処分時の会計処理は全て損益計算の範疇となる。他方、国立大学法人においては、固定資産を取得した際、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、国立大学法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上されることとなる資産が存在する。すなわち、当該固定資産の取得が資本計算に属するものと損益計算に属するものとに区別される。したがって、当該固定資産の処分時の会計処理は、取得時の会計処理が資本計算に属するのか、損益計算に属するののかによって、対応が異なる。

2 以下、具体的な事例に即して説明を加える。

取得時の価額100の償却資産(耐用年数で定額法、残存価額をゼロ)を一年後に売却した場合を例とする。

(1)現物出資の場合

取得時

(借) 資産	100	(貸) 資本金	100
--------	-----	---------	-----

①通常の資産の場合(基準77の適用がない場合)

減価償却

(借) 減価償却費	20	(貸) 減価償却累計額	20
-----------	----	-------------	----

ア. 120で売却した場合(現金取引とする)

売却時処理

(借) 現金	120	(貸) 資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

イ. 60で売却した場合(現金取引とする)

売却時処理

(借) 現金	60	(貸) 資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		

②. 資本剰余金の見合資産の場合 (基準77の適用がある場合)

減価償却

(借) 損益外減価償却累計額	20	(貸) 減価償却累計額	20
----------------	----	-------------	----

ア. 120で売却した場合 (現金取引とする)

売却処理

(借) 現金	120	(貸) 資産	100
減価償却累計額	20	損益外減価償却累計額	20
		資本剰余金	20

イ. 60で売却した場合 (現金取引とする)

売却処理

(借) 現金	60	(貸) 資産	100
減価償却累計額	20	損益外減価償却累計額	20
資本剰余金	40		

(2) 施設費や目的積立金等取得時において資本剰余金に振り替えられた取引の場合

取得時

(借) 資産	100	(貸) 現金	100
預り施設費	100	資本剰余金	100
(又は目的積立金など	100)		

以下の処理は(1)に同じ

(3) 取得時に資産見返勘定を計上している場合 (例えば使途特定寄附金で中期計画の想定内で償却資産を購入した場合)

取得時

(借) 資産	100	(貸) 現金	100
預り寄附金	100	資産見返寄附金	100

減価償却

(借) 減価償却費	20	(貸) 減価償却累計額	20
資産見返寄附金	20	資産見返寄附金戻入	20

ア. 120で売却した場合 (現金取引とする)

売却時処理

(借) 現金	120	(貸) 資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40
資産見返寄附付金	80	資産見返寄附金戻入	80

イ. 60で売却した場合（現金取引とする）

売却時処理

（借）現金	60	（貸）資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		
資産見返寄附金	80	資産見返寄附金戻入	80

(4) 取得時に第77の特定がない場合で特に貸方の処理がない場合（附属病院収入等の場合）

取得時

（借）資産	100	（貸）現金	100
-------	-----	-------	-----

減価償却

（借）減価償却費	20	（貸）減価償却累計額	20
----------	----	------------	----

ア. 120で売却した場合（現金取引とする）

売却時処理

（借）現金	120	（貸）資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

イ. 60で売却した場合（現金取引とする）

売却時処理

（借）現金	60	（貸）資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		

(5) 取得時に第77の特定がされた場合で特に貸方の処理がない場合（附属病院収入等の場合）

取得時

（借）資産	100	（貸）現金	100
-------	-----	-------	-----

減価償却

（借）損益外減価償却累計額	20	（貸）減価償却累計額	20
---------------	----	------------	----

利益処分時

（借）当期末処分利益	100	（貸）資産見合剰余金	100
------------	-----	------------	-----

ア. 120で売却した場合（現金取引とする）

売却時処理

（借）現金	120	（貸）資産	100
減価償却累計額	20	損益外減価償却累計額	20
		固定資産売却益	20

資産見合剰余金 100 資産見合剰余金取崩額 100

イ. 60で売却した場合（現金取引とする）

売却時処理

(借) 現金	60	(貸) 資産	100
減価償却累計額	20	損益外減価償却累計額	20
固定資産売却損	40		
資産見合剰余金	100	資産見合剰余金取崩額	100

Q27-6

1) 出資された有形固定資産（建物等の償却資産）が除却され、さらに代替資産が購入された場合、どのような会計処理を行うのか。

2) この場合において代替資産が購入されない場合は、資本剰余金がマイナス（借方残）として残ることになると思うが、それでよいのか。

（関連項目；基準第50 資本の表示項目、基準第73 運営費交付金等の会計処理、基準第74 施設費の会計処理、基準第75 寄附金の会計処理、基準第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理）

A

1 有形固定資産（建物等の償却資産）の除却の会計処理については、Q27-5を参照。
2 代替資産が購入された場合、当該代替資産の財源によってそれぞれの処理を行う。すなわち、財源が運営交付金等の場合には基準第73に、施設費の場合には基準第74に、寄附金の場合には基準第75に沿った会計処理が行われ、取得財源が附属病院収入等の場合、剰余金の取扱いに沿って会計処理されることになる。

また、財源が政府出資の場合には、資本金に組み入れられることとなる。

3 出資資産あるいは施設費を財源とする基準第77の特定の償却資産が除却された後、代替資産が手当されない場合には、設問にあるように、法人の貸借対照表における資本剰余金がマイナスになる可能性はある（基準第50参照）。

Q27-7 償却資産に関する残存価額（ないし備忘価額）とは、具体的にはどのような水準になるのか。また、誰がその水準を決定するのか。

A

1 国立大学法人の償却資産については、耐用年数に関し法人税法上の法定耐用年数を一般的耐用年数として採用することを原則としているが、当該資産については、耐用年数の満了をもって利用価値は減失しているものと考えられ、かつ、受託研究等の特定の研究目的のために取得した償却資産について精算が必要となる場合が想定される等取扱いが煩雑となるため、残存価額は原則として備忘価額とする。

2 ここでいう備忘価額とは、償却資産について資産管理上付すものであり、金額の多寡に直接の意味はないが、当該資産を除却する際に費用として処理することになるため、国立大学法人においては、1円をもって備忘価額とするものとする。なお、当該資産の相当部分が貴金属で構成されている等、例外的に相当程度の売却収入が見込まれる償却資産については、個別に残存価格を設定することとする。（Q8-1参照）

Q 27-8 次のものの価額はどのように評価するのか。

- 1) 埋蔵文化財発掘調査で発掘された高価な出土品
- 2) 教育研究の一環として製作された美術品
- 3) 高額なレプリカ品

A

- 1 取得原価という観点からは、発掘調査費用を取得原価とする考え方もとり得るが、国立大学法人は営利を目的としておらず、発掘調査は公共性の高い研究の一環であることから、原則として備忘価額をもって貸借対照表に計上することとする。
- 2 美術品の製作は公共性の高い教育・研究の一環であり、転売を目的としたものではないことから、製作に係る材料が高価である等の特別な場合を除き、原則として備忘価額をもって貸借対照表に計上することとする。
- 3 レプリカ品を外部から購入した場合は購入価額を評価額とし、教育研究の一環として自己製作した場合には2に従った取扱いを行う。寄贈を受けた場合には、鑑定評価額による。

Q 27-9 有形固定資産の取得原価に含める「付随費用」とは具体的にどのようなものか。

A

有形固定資産の取得原価には、原則としてその購入代価に加えて、取得のために直接必要となる費用及び事業の用に供するために直接要した費用の額が含まれる。この、取得のために直接必要となる費用及び事業の用に供するために直接要した費用を付随費用として、有形固定資産の取得原価に含めるものとする。

具体的な例としては次のようなものが考えられる。

(例) 引取運賃、荷役費、運送保険料、関税、購入手数料、据付費、試運転費

Q 27-10 一体として機能している複数の機器について、一部分が壊れた場合又は増設した場合は、どのような取扱いになるのか。

A

一体として機能している複数の機器について、その一部分が壊れ、修繕を行った場合又は増設した場合は、企業会計の実務においては法人税法基本通達に沿った処理が行われているところであり、国立大学法人においても、これらの処理については同様に取扱うこととする。

Q 27-11 自動車を下取りした場合の会計処理はどのようにするのか。

A

自動車を下取りに出した場合には、古い自動車を売却して、その売却価格（下取価格）及び追加資金で新しい自動車を購入したと考える。なお、請求書を入手する際に、下取価格と新しい自動車の値引額とは明確に区分するように求めることが必要である。

次のような請求書を例にとれば、①～③は、新しい自動車の取得価格となり、④と⑤はそれぞれ経費として処理し、⑥については古い自動車の売却取引として処理を行うこととなる。

請 求 書				
明 細	摘 要		金 額	消費税等
	①	車両本体価格		2,000,000	100,000
②	値引		-100,000	-5,000
③	附属品		50,000	2,500
④	自動車重量税		18,900	
⑤	自賠償保険料		37,650	
⑥	下取車価格		-150,000	-7,500
請 求 総 額			1,946,550	

Q27-12 図書の承継時における取扱いはどうするのか。

A

- 1 図書についても、他の物品等と同様に法人の設立時において国から権利義務の承継として引継を受けることになる。
- 2 承継時における図書の範囲は、承継の時点において、附属図書館が組織として管理している教育・研究用の図書とする。
なお、古文書や希少本の類について、通常の図書と同様にその内容に着目して使用されるものについては、ここでいう図書として取扱うが、国宝又は重要文化財である図書については、美術品として取扱い、ここでいう図書としては取扱わないこととする。
- 3 図書として取扱わないもののうち、貸借対照表に計上すべきものは備品として取扱い、その他のものは消耗品として取扱い、その評価額をもって損益計算書に収益計上することとする。
- 4 承継された図書の資産計上額は、附属図書館において図書の名称、取得価額、冊数、その他を管理するために作成される帳簿（図書原簿）等に記載された取得価額によることを原則とする。
なお、取得価額については、当該図書が昭和21年1月（新円切替）以前において取得され、又は図書原簿に取得価額の記載がないものについては、備忘価額にて資産計上することとする。また、図書原簿の価額が外国通貨のみにより記載されている場合には、当該図書の取得時における円貨換算額をもって取得価額とすることとする。

Q27-13 図書について、「教育・研究上一時的な意義しか有さない」とは具体的にどういう意味か。

A

- 1 「教育・研究上一時的な意義しか有さない」とは、図書が教育・研究の用に供されるものであっても、当該図書の取得時における使用予定期間が1年未満であるか否かにより判断される。
- 2 使用予定期間が1年未満であるか否かの判断は、当該図書の装丁等で一律に行うのではなく、当該図書の内容について時の経過による陳腐化の程度、使用による物理的減耗

等を勘案し、法人として一年以上にわたって利活用する予定であるか否かによりなされることとなる。例えば、堅牢な表紙を備えた冊子であっても、取得時において1年未満の使用しか予定しないものについては消耗品とし、月刊誌・季刊誌等の雑誌類であっても、取得した形態のまままで特段の変更を加えることなく1年以上の利活用を予定するものは図書とすることとする。

Q 27-14 以下の図書の評価額はいくりにするのか。

- 1) 雑誌を合冊製本した場合
- 2) 寄贈図書
- 3) 古文書を電子媒体に複写記録した場合の当該媒体

A

- 1) 雑誌等を合冊製本して長期間にわたり保存、使用する図書とする場合は、原則として当該雑誌の購入価額に合冊製本に要した経費を加算した金額をもって評価額とする。
- 2) 寄贈された図書は、通常、定価をもって評価額とするが、非売品のような定価のない図書については、同種の図書を参考に価額を見積ることになる。見積りが困難な場合には備忘価額によることができる。
- 3) 古文書を電子媒体に記録した場合は、当該電子媒体へ複写するのに要する特別な費用がある場合は当該費用、特別な費用がない場合は備忘価額をもって評価額とする。

Q 27-15 美術品・收藏品は金額の多寡に拘わらず固定資産として取り扱うのか。

A

国立大学法人における美術品・收藏品は、通常、教育・研究に資するため永続的に保有するものであり、金額の多寡に拘らず固定資産として取り扱う。

第28 無形固定資産の評価方法

無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。(注18)

<注18> ソフトウェアについて

1. ソフトウェア（コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等をいう。以下同じ。）を用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上しなければならない。
2. 国立大学法人内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上しなければならない。
3. 機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、原則として当該機械装置等に含めて処理する。

Q28-1 自己創設の工業所有権（特に特許権）の場合、基準第28にいう「取得のために支出した金額」とはどのような支出を想定しているのか。

A

- 1 国立大学法人においては、自己創設の工業所有権(特許権等)は、それを取得するための研究費等の原価を原則として費用として処理し、無形固定資産には計上しない。これは、企業会計において自己取得の工業所有権が資産として計上され得るのは、利益を獲得することを目的としてその研究開発がなされ、資源が投入されるということが大きな理由になっているのに対し、国立大学法人の場合においては、通常、工業所有権の取得は、それをもとに営利を追求するために行われるのではなく、公共性の高い研究を行った結果生じるものであり、国立大学法人がその研究に投入する資源に対応する収益は、運営費交付金等の形で獲得されているからである。
- 2 一方、国立大学法人における自己創設の工業所有権は、国立大学法人の業務たる研究活動から生じるものであり、研究活動の評価の観点から、出願料や弁理士費用などの取得費用をもって固定資産に計上することとする。この場合、他の無形固定資産同様、貸借対照表に計上する基準額は50万円とする。したがって、取得費用がない場合、当該工業所有権については、無形固定資産に計上する必要はない。
なお、外部から無形固定資産を購入した場合は、基準第28が適用される。

Q28-2 無形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を行うのか。

A

国立大学法人の会計処理としては、無形固定資産の時価が取得原価より下落したとしても、評価額は減じないこととする。

Q28-3 注解18第3項において、「機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、原則として当該機械装置等に含めて処理する。」とされており、原則としてとあるが、例外とはどのような場合か。

A

- 1 この処理については、日本公認会計士協会会計制度委員会報告「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針について」（平成11年3月31日）において、下記いずれにも該当するケースについて適用することが要請されているところである。
 - ① 機器とソフトウェアが相互に有機的一体として機能するものであり、両者は別個では何ら機能せず一体としてはじめて機能するものであること
 - ② 両者の経済的耐用年数に関連性が高いと認められること
- 2 国立大学法人の場合も、この考え方に従い、機器とソフトウェアの価格が区分されているような場合や、ソフトウェアの交換が予定されているような場合には、この処理を適用しなければならないケースに該当するとは必ずしも言えず、その一体性の有無を改めて検討することとなる。
- 3 このように、ソフトウェアが機器に組み込まれている全ての場合について機器として処理するという考え方ではない。

Q 28-4

注解18において、ソフトウェアを無形固定資産として計上すべき場合として、「将来の収益獲得が確実であると認められる場合」とされているが、以下の事例においては、収益性が認められるのか。

- 1) 病院における医事情報システムは、その導入により事務処理等が著しく効率化し、結果として患者の大幅受入増が可能となる。
- 2) インターネットによる予約システムを構築すると、民間の事例によれば予約増による収益が見込まれる。

(関連項目；基準第8 資産の定義)

A

- 1 法人内利用ソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用の削減が確実であると認められる場合には、無形固定資産に計上する。例えば、設問の事例で、病院において、医事情報システムを導入し予約増による収益増が確実に認められる場合、又は、その導入により事務処理等が著しく効率化し、収入に対する費用の削減が確実である場合には、病院における医事情報システムは、法人内利用のソフトウェアとして、無形固定資産に計上すべきである。
- 2 ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する場合、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められるときは、そのソフトウェアは無形固定資産に計上される。収益獲得が確実であると認められる場合には、サービス提供能力が確実に期待される場合も含まれる（基準第8参照）。設問にあるインターネット予約システムは、収益増が見込まれるのであれば、無形固定資産に計上される。

Q 28-5 文部科学省が著作権を有する汎用システムの承継時における会計処理はどうするのか。

A

文部科学省が著作権を有する汎用システムについては、基本的に文部科学省が著作権を有しつつも、各国立大学法人に対し無償にて国が使用許諾をする形となる予定である。したがって、各国立大学法人においては、ソフトウェアとしての資産性は認められず、特段の会計処理を要しない。

Q 28-6 法人の職員が開発したソフトウェアの評価額はどうするのか。

A

- 1 国立大学法人の職員による法人内利用のソフトウェアの開発は、基本的に運営費交付金を財源として公共性の高い行政サービスを実施した結果に過ぎないと考えられる。このため、収益獲得を目的としてソフトウェアの開発を行い、将来の収益との対応関係から自己創造分を無形固定資産に計上する企業会計とは本質的に異なる処理が求められる。国立大学法人では、職員のソフトウェア開発に投入する収益は、通常、運営費交付金収益で獲得されており、自己開発のソフトウェアは本来の意味から資産性が認められるものではない。国立大学法人の職員等がソフトウェアを自己開発した場合、これに要した費用は原則として費用として処理し、無形固定資産には計上しない処理を行うことになる。
- 2 ただし、国立大学法人の職員が自己開発したソフトウェアについて、専ら外部に業務

処理等のサービスを提供するためのもの、あるいは国立大学法人の収益が伴う事業に専ら使用する場合には、当該ソフトウェアの開発に要した費用に相当する額を無形固定資産に計上することが求められる。

第29 リース資産の会計処理

リース取引に係る会計基準については、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の二種類に分け、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行い、かつ、リース期間の中途において当該契約を解除することができるオペレーティング・リース取引を除き、次に掲げる事項を財務諸表に注記する。(注19)

- (1) 貸借対照表日後一年以内のリース期間に係る未経過リース料
- (2) 貸借対照表日後一年を超えるリース期間に係る未経過リース料

〈注19〉 リース資産の表示方法について

1. ファイナンス・リース取引とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借り手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的便益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引をいう。オペレーティング・リース取引とは、ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいう。
2. 国立大学法人におけるファイナンス・リース取引の会計基準については、国立大学法人が公共性等共通の性格を持ち、一の統一した制度の下に存在するものであって、その比較可能性を考慮した場合、企業会計原則では認められている「通常の賃貸借取引に係る方法に準じた」会計処理を選択的に認めることは適切ではないことから、通常の売買取引に係る方法に準じた処理を行うものとする。

Q29-1 ファイナンス・リース資産は資産計上されることになるが、当該資産の中に財産的基礎を構成すると判断された資産があった場合に、減価償却は損益外処理になるのか。

A

- 1 国立大学法人が固定資産を取得した場合において、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することになる。
- 2 ファイナンス・リース資産については、その経済的実態が当該資産を売買した場合と同様の状態にあると認められることから、当該資産を貸借対照表に計上する取扱いとするものであって、当該資産の所有権はあくまでも貸手に帰属しており、当該資産を法人の財産的基礎を構成するものと認識することはできない。
- 3 また、そもそも減価償却が損益外処理になるかどうかの判断は、当該資産が財産的基礎に相当するかどうかではなく、基準第77にいう特定の償却資産に該当するかどうか

で判断すべきものである。

Q 29-2 民間企業で実施されているファイナンス・リース契約と実質的に同様のリース契約（たとえばコンピュータ機器）が、国の機関等では、単年度契約方式をとっているケースが多くあり、かつ契約解除等の制約条項も記載されていない。仮にこのような契約が国立大学法人移行後もとられた場合においては、実質判断でファイナンス・リース契約として処理することになるのか。

A

- 1 ファイナンス・リース取引とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借り手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的便益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引（注解19第1項）をいい、また、「これに準ずる取引」とは、形式上は解約可能であるとしても、解約に際し、相当の違約金を支払わなければならない等の理由から事実上解約不能と認められるリース取引をいう（企業会計審議会「リース取引に係る会計基準注解」参照）。
- 2 国立大学法人におけるファイナンス・リース取引は、実質的に上記1の要件に該当するリース取引か否かで判断すべきである。
- 3 なお、法人においては、法人の責任において、中期計画期間を跨ぐリース契約も可能となる。

Q 29-3 ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの定義については、注解19第1項で規定されているところであるが、実務的な取扱いとして、長期（1年以上）をファイナンス・リース、短期（1年未満）をオペレーティング・リースとすることは認められるか。

A

ファイナンス・リースかオペレーティング・リースかは、注解19第1項に定める要件に実質的に該当するかどうかで判断すべきであって、契約期間の長短で形式的に行うべきものではない。

Q 29-4 リース契約に係る電子機器等の価額は具体的にどう評価するのか。

A

リース取引がファイナンス・リースに該当し、売買取引に準じて会計処理を行う場合のリース物件の計上価額は次のとおりとする。

- (1) 当該リース物件の貸手の購入価額等が明らかな場合は、当該価額による。
- (2) 貸手の購入価額等が明らかでない場合は、リース料総額(*1)を一定の割引率(*2)で割り引いた現在価値と見積現金購入価額とのいずれか低い額による。
 - (*1) 保守にかかわる費用等維持管理費用を区分できる場合にはリース料総額から控除して計算する。
 - (*2) 一定の割引率とは、貸手の計算利率を知り得る場合は当該利率とし、知り得ない場合は、借手の追加借入に適用されると合理的に見積もられる利率とする。

Q 29-5 ファイナンス・リース資産の資産計上基準は何万円以上が妥当か。

A

国立大学法人のファイナンス・リース資産については資産計上されることになるが、全てを資産計上する必要はなく、重要性の原則によりリース料として資産計上すべき額（Q 29-4により算定された価額）が一定額以上のものについて資産計上を行えばよいと考えられる。国立大学法人において、この場合の資産計上基準は、リース会計基準で定めている3百万円以上とすることとする。

なお、契約1件当りの金額が資産計上基準額に満たない場合であっても、本来は一体として契約すべきものが複数件の契約に分かれているような場合で、それらの契約の残リース料の総額が資産計上基準額以上となる場合には、資産計上すると同時に負債計上することとする。

Q 29-6 PFIに係る会計処理はどうするのか。

A

（保留）

第30 たな卸資産の評価方法

1. たな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに原則として移動平均法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。（注20）
2. ただし、時価が取得原価よりも下落した場合には時価をもって貸借対照表価額としなければならない。
3. なお、たな卸資産の評価方法は毎事業年度継続して適用しなければならず、みだりに変更してはならない。

<注20> たな卸資産の貸借対照表価額について

たな卸資産の貸借対照表価額の算定のための方法である移動平均法とは、単価の異なる仕入れが行われる毎に、当該仕入直前の残高（金額）と当該仕入額との合計額を、残高数量と当該仕入数量の合計数量で割って平均原価を求め、これを順次、その後の払出単価とする方法である。

Q 30-1

- 1) 基準第30第2項で、「時価が取得原価より下落した場合には時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とあるが、ここでいう取得原価と比較すべき時価とは何か。
- 2) また、時価と比較すべき原価とは何か。（低価基準の適用に際しては、「切り離し法」と「洗い替え法」のどちらを用いるのか。）

A

- 1 基準では、たな卸資産について、時価と原価を比較し、いずれか低い方で評価をする低価法の採用を強制している。低価法を採用した場合の時価については、①正味実現可

能額②再調達価額の2つの考え方がある。

- 2 正味実現可能額とは売価からアフターコスト(製造加工費、一般管理費、販売費の合計額)を差し引いた価額で、売却した場合にはどれだけの資金に転換できるかという観点からの評価である。再調達価額は、当該たな卸資産の取得のため通常要する価額で、新たに取得するのにはどれぐらいかかるかという観点からの評価である。
- 3 たな卸資産に対して低価法を適用する際の、適用すべき時価については、再調達価額とすることとする。
- 4 時価と比較すべき原価については、取得価額を基礎に原則として移動平均法で算定された切り下げ前の帳簿価額をもって時価と比較を行うことになるが、これにも、時価が原価より低い場合に時価に評価切下げするが、次期における繰越棚卸資産の簿価は評価切下げを行う前の取得原価に戻す取扱いとする洗い替え法、及び原価と時価との比較に際して、時価が原価より低い場合、時価をとることにより評価切下げを行った後の帳簿価額を繰越棚卸資産の次期における取得原価として取り扱う切り離し法とがある。国立大学法人の損益計算の考えから、切り離し法によることとする。

Q30-2 附属病院にかかる医薬品、診療材料等について、最終仕入原価法により評価する取扱いは認められるのか。また、時価が取得原価より下落した場合の会計処理はどうするのか。

A

- 1 最終仕入原価法については、継続記録が不要であり簡便な評価方法と考えられるが、国立大学法人は、税金を原資とする財源投入を受けるため、国民に対して説明責任を果たす必要があり、この観点から資産の適正な管理が求められる。したがって、医薬品、診療材料についても継続記録を行い、移動平均法により評価することを原則とする。
ただし、金額に重要性がないものについては最終仕入原価法によることも認められる。
- 2 医薬品や医療材料の時価とは、期末時点における市場からの再調達価格のことであるが、医薬品等は種類が多く、価格形成に地域性がある等その算定が困難であるため、期末時点における薬価基準(健康保険法(大正11年法律第70号)第43条ノ9第2項の規定に基づく厚生労働省告示)をもって時価に代える取扱いを原則とする。時価が取得原価より低下した場合は、損益計算書の附属病院経費にたな卸評価損を計上し、貸借対照表の流動資産の医薬品及び医療材料を評価後の価額にて計上する取扱いとする。

第31 有価証券の評価方法

有価証券については、原則として購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに移動平均法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、市場性のある有価証券については、時価が取得原価よりも下落した場合には原則として時価をもって貸借対照表価額としなければならない。(注21)(注22)

<注21> 余裕金の運用に係る有価証券の評価方法について

- (1) 国立大学法人においては、法人法第〇〇条により、元本の償還及び利息の支払いについて保証される有価証券しか取得できないため、時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券の存在は予定されない。

(2) 満期まで保有することを目的としていると認められる国債その他の債券については、時価が算定できるものであっても、満期まで保有することによる価格変動のリスクを認める必要がないことから、原則として、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とすることとする。

満期まで保有することを目的としていると認められない国債その他の債券で、市場性のあるものについては、時価が取得原価より下落した場合には時価をもって貸借対照表価額とすることとする。

<注 2 2> 他の法人への出資に係る有価証券及び出資金の評価方法について

他の法人への出資額については、時価の変動を財務活動の成果とは捉えないという考え方にに基づき、取得原価をもって貸借対照表価額とするが、市場性のある場合で、時価が取得原価よりも著しく下落した場合には時価、市場性がない場合で、実質価額が取得原価よりも著しく下落した場合は、実質価額をもって貸借対照表価額とすることとする。

Q 3 1 - 1

- 1) 余裕金を国債で運用する場合には、「金融商品に係る会計基準」(平成11年1月22日企業会計審議会)に従うのか。
- 2) 仮に時価評価を行うべき「保有目的」とされる場合には、同基準どおり評価損益を資本計算や損益計算に反映させるのか。

A

- 1 法人法第〇〇条によって、国立大学法人の余裕金の運用は、国債等に限定されている。これは、国立大学法人は、独立行政法人同様に「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業」を行うものであるから、業務上余裕金が生じた場合にもその運用は安全資産に限定する趣旨である。
- 2 一方、企業会計審議会は、金融商品の多様化、価格変動リスクの拡大、取引の国際化等企業会計をとりまく環境変化が急速に変化する中で、会計処理の透明性を高めるために必要な金融商品に関する会計基準を整備する必要性から、平成11年1月22日に「金融商品に係る会計基準」を公表したところである。
- 3 以上から、企業会計において「金融商品に係る会計基準」を策定しなければならない状況と、その制度設計において余裕金の運用等が厳しく制約されている国立大学法人の状況とは大きく異なることが明らかである。このような状況を勘案すると、「金融商品に係る会計基準」は国立大学法人には直接には適用されないものとするのが相当である。
- 4 設問にある余裕金を国債で運用する場合には、注解21の(2)が適用されることとなる。すなわち、満期保有目的のものについては、時価が算定されるものであっても、満期まで保有することによる価格変動のリスクを認める必要がないことから、原則として、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とし、満期保有目的以外のもので、市場性のあるものについては、原則として購入代価に手数料等の付加費用を加算し、これに移動平均法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とし、時価が取得原価よりも下落した場合には時価をもって貸借対照表としなければならないとしている。

5 また、時価が取得原価よりも下落した場合には時価をもって貸借対照表価額とすることとされているが、評価損失については、損益計算に反映させることになる。

Q 3 1 - 2 「市場性がある」とは具体的にどういった場合をいうのか。

A

「市場性がある」とは、当該有価証券が随時に現金化する市場が存在することをいう。具体的に、株式については、証券取引所（東京証券取引所等）への上場だけではなく、証券会社の店頭売りの登録銘柄（店頭上場、店頭登録等）等も含み、国債等の公社債については、日本証券業協会の公社債店頭売買参考統計値発表制度の発表対象となっている選定銘柄等が該当する。

Q 3 1 - 3 「時価が取得原価より下落した場合には原則として時価をもって貸借対照表価額としなければならない」とあるが、この例外とはどのような場合か。

A

余裕金の運用に係る有価証券について、満期まで保有することを目的としていると認められる国債その他の債権については償却原価法が適用されること、他の法人への出資に係る有価証券のうち市場性のあるものは、時価が取得原価より下落したがその程度が著しいとまではいえないものは、取得原価により貸借対照表価額とすることとなり設問における例外といえる。

Q 3 1 - 4 有価証券の評価について、注解 2 1 (2) の「取得原価より下落した場合」及び注解 2 2 の「取得原価より著しく下落した場合」とは具体的にどういう場合をいうのか。また、その場合の会計処理はどうするのか。

A

1 余裕金を運用する場合、注解 2 2 に定めるように、国立大学法人においては、時価の変動により利益を得ることを目的として有価証券を保有することはできない。

したがって、設問のケースは、余裕金の運用については保有期間に応じた受取配当金又は受取利息を目的とした有価証券のうち、満期まで保有することを予定していないものに生じると考えられる。こうした有価証券においても、保有期間中に時価が変動することはあり得る。

ここでいう時価とは、会計期末時点における取引所の相場の他、日本証券業協会の発表する店頭売買に関する情報も含まれる。

会計処理は、取得原価から時価を差し引いて評価損失を求め、損益計算書の「財務費用」の内訳科目として「有価証券評価損失」又は「投資有価証券評価損失」として表示する。

これらの仕訳を例示すれば次のとおり。

・有価証券の場合、

(借) 有価証券評価損 * * * (貸) 有価証券 * * *

・投資有価証券の場合、

(借) 投資有価証券評価損 * * * (貸) 投資有価証券 * * *

なお、その後において時価が上昇しても、貸借対照表計上額は変更しないが、時価が更に下落した場合には、再度上記同様の取扱いとする。

- 2 他の法人への出資に係る有価証券について、市場性がある場合には、時価が取得価額の50%を下回る場合に至って、初めて評価損失を損益計算書に計上することとなる。
- 市場性がない場合における実質価額は、当該法人の資産負債を時価評価した後、資産から負債を控除した純財産額を算出して、出資元の国立大学法人の持分相当額を算出する。
- 「実質価額が取得原価より著しく下落した場合」とは、こうして算出した実質価額が、取得価額の50%を下回る場合のことで、市場性がない場合は、この段階で初めて評価損失を損益計算書に計上することとなる。

第32 費用配分の原則

1. 資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。
2. 有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法によってその取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、定額法によってその取得原価を各事業年度に配分しなければならない。

Q32-1 年度途中で償却資産を取得した場合、初年度への原価の配分額はいくらののか。(1年分とするのか、月割りや日割りで計算するのか。)

A

原則として、月割りで計算を行うこととする。

Q32-2 償却資産の耐用年数は、国立大学法人が独自に決めてよいのか。

A

- 1 耐用年数は減価償却費ないし損益外減価償却相当額の総額を各年度に配分する場合の基礎となる期間であり、耐用年数の決定には、物理的減価と機能的減価の双方を考慮して決定する必要がある。
- 2 耐用年数には、一般的耐用年数と個別的耐用年数がある。一般的耐用年数は、固定資産の種類が同じ場合、個々の資産の置かれた条件には関わりなく、画一的に定められた耐用年数である。また、個別的耐用年数は、国立大学法人が、自己の固定資産につき操業度の大小や技術革新の程度などの条件を勘案し自主的に決定するものである。
- 3 わが国の各企業は、現在、税法上の法定耐用年数を一般的耐用年数として通常採用しており、個別的な耐用年数の決定の困難性を勘案し、国立大学法人でもこれを原則として採用することとする。ただし、特定の研究目的のために取得した償却資産を、当該研究のみにしか使用しない予定である場合については、一般的耐用年数が実態とかけ離れたものとなることも想定されるので、妥当な耐用年数として当該資産を使用する予定の期間を基礎に、個別的耐用年数を定める必要がある。(Q8-1参照)
- 4 なお、日本公認会計士協会から、「耐用年数の適用、変革及び表示と監査上の取扱い」(監査第一委員会報告第33号)が公表されており、その要旨は以下のとおりである。国立大学法人における耐用年数の取扱いにおいても、この趣旨を十分に考慮されなければ

ばならない。

- ① 耐用年数は経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならない。
- ② 資産の使用状況、環境の変化等により、当初予定による残存耐用年数と現在移行の経済的予測期間とのかい離が明らかになったときは、耐用年数を変更しなければならない。
- ③ 耐用年数が変更された時は、軽微であるときを除き、変更の旨、変更の内容及び変更の財務諸表に及ぼす影響を記載する。

Q 3 2 - 3 基準第 3 2 第 2 項によれば減価償却は定額法によって行わなければならないとされているが、国立大学法人においては、固定資産の減価償却を定率法によって行うことは可能か。

A

- 1 国立大学法人においては定額法により減価償却を行うものとする。
- 2 なお、特に附属病院における診療用機器については、教育・研究・診療の用に供するものであって、その観点からは、学部等と同様に利益の獲得を目的とせず、独立採算を前提としないものである。また、通常、同一の機器が同時に教育・研究・診療の用に供されているものであり、複数の償却方法を採用することは事実上困難である。

Q 3 2 - 4 国立大学法人の設立時に使用途中の財産を出資した場合、出資時点までの減価分はどう処理するのか

A

国立大学法人に対して、設立時に出資される建物等の償却資産はそれまで使用されてきたものが大部分である。当該使用期間に対応した減価償却累計額の扱いについては、当該資産が出資時に時価で評価され、国が購入した際の取得価額とは切り離されていることから、評価された時価そのもので貸借対照表に計上し、減価償却累計額はゼロとする。その後、減価償却については、当該資産に係る残存耐用年数について減価償却を行って行くこととする。したがって出資された個々の償却資産について残存耐用年数を判断することとなる。

Q 3 2 - 5

- 1) 固定資産が機能的に陳腐化した場合の臨時償却は認められるのか。
- 2) 臨時償却が認められる場合の要件は何か。
- 3) 臨時償却が行われた場合の会計処理はどうなるのか。

A

- 1 国立大学法人においても、一般の企業と同様に、固定資産において当初予見できなかった機能的な原因(例えば、新技術の発明)等による陳腐化が生じることとなった場合、減価償却計算を修正すべく臨時償却を行うことは認められる。
- 2 具体的な会計処理としては、例えば取得原価 100 万円、残存価額 1 円、耐用年数 20 年の見込みで定額法により償却計算を行ったところ、第 6 年次の償却計算に際して、残存耐用年数を 4 年と訂正しなければならないことを認識したケースがあったとする。最初から耐用年数が 10 年であれば年償却額は 10 万円(= 100 / 10)であるが当初の見積りは 20 年であったため、各年 5 万円(= 100 / 20)しか償却していない。そ

ここで、第6年次においては、10万円を償却した上で、加えて過去5年分の25万円(= (10 - 5) × 5)の償却不足分を臨時償却しなければならないこととなる。

第33 発生主義の原則

1. 国立大学法人に発生したすべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。
2. なお、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。

第4章 財務諸表の体系

第34 財務諸表の体系

国立大学法人の財務諸表の体系は、次のとおりである。

- (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) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (5) 国立大学法人業務実施コスト計算書
- (6) 附属明細書

第35 セグメント情報の開示

1. 国立大学法人における開示すべきセグメント情報は、当該法人の業務内容等に応じた適切な区分に基づくセグメント情報とする。
2. 開示すべき情報は、業務収益、業務損益及び当該セグメントに属する総資産額とする。(注23)

<注23> セグメント情報の開示について

1. 国立大学法人においても、その業務の内容が多岐にわたる場合、説明責任の観点から、その業務ごとのセグメントに係る財務情報を開示する必要がある。
2. セグメントの区分については、運営費交付金に基づく収益以外の収益の性質や複数の業務を統合した法人における業務の区分を参考にしつつ、各国立大学法人において個々に定めていくこととする。

ただし、比較可能性の確保の観点から、一定のセグメント情報については、全ての国立大学法人において共通に開示する必要がある。

Q35-1 「一定のセグメント情報」とは具体的に何を示すのか。その開示は具体的にどうするのか。

A

1 セグメント情報は、基本的な財務諸表では得られない損益や資産に関する事業の内訳について補足的情報を提供することによって、財務諸表の利用者に有用な情報を提供することを目的として作成するものである。国立大学法人においては、各法人間における比較可能性の確保の観点から、「一定のセグメント情報」については共通に開示する必要があるものとされている。

なお、全法人共通に開示する「一定のセグメント情報」を開示した上で、さらに、各法人固有のセグメントを設定して表示することを妨げるものではない。

2 全国立大学法人共通に開示すべきセグメント情報は、以下によることとする。

①法令上規定されるものか否かにかかわらず、各国立大学法人において一定のまとまりのある組織をもってセグメントとする。

(例) 学部、研究科、附置研究所、附属学校、附属病院、学内に共通して設置される組織（附属図書館等）、法人全体の管理運営を行うことを目的とする組織（以下「事務局」という。）等

②複数の学部等がある場合は、それぞれをもってセグメントとする。

③学部と大学院等複数の組織を一体として運営している場合は、それらを一つのセグメントとして開示することも認められる。

④金額的な重要性が低いセグメントについては、その他として一括して開示することを妨げない。

3 各セグメントを設定する際の留意点は以下のとおりである。

組織等	留意点
学部等に附属する教育・研究施設	所属する学部等の教育・研究を充実・発展させるために設置されており、学部等と一体として考えることが適当であると考えられるため、原則として所属する学部等のセグメントに含めて開示。 ただし、附属学校については、大学とは別個の学校種別であることから、独立したセグメントとして開示。
専修学校、専攻科、別科等	所属する学部等とは別個の学生を対象として教育を行っているが、学部等と一体として運営されているため、原則としてその所属する学部等のセグメントに含めて開示。
各附属病院	一部を除き医学部等の附属施設ではあるが、相当程度の財政規模があり、その業務の一環として診療行為を伴っている等の特殊性を有するため、附属病院毎に独立したセグメントとして開示。
学内に共通して設置される教育・研究施設	特定の学部等に所属せず、法人全体の教育・研究を充実・発展させるために設置されているとともに、相当程度の独立性を有すると考えられるため、原則として独立したセグメントとして開示。 現在の組織を前提とすれば、附属図書館、大型計算機センター、地域共同研究センター、留学生センター、保健管理センター、学生寄宿舍及び課外活動

	施設等が考えられる。
事務局	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人全体の管理運営を行うために設置されていると考えられるため、組織とみなし独立したセグメントとして開示。 ・ 学部等の各セグメントに設置されている事務組織（学部事務等）は、当該セグメントに含めて開示。 ・ 複数のセグメントのために共通に設置されている事務組織については、各々のセグメントへの関与の度合、学生数又は決算額等を勘案して事務処理に要する費用について按分のうえ各セグメントへ計上。（注1、注2） <p>（注1）事務局が所在しないキャンパスにおいて、複数のセグメントのために独立して設置されている事務組織は、事務局に準じた機能を有していると考えられるため、組織とみなし独立したセグメントとして開示。</p> <p>（注2）一のセグメントに帰属する事務組織が他のセグメントの事務を行っている場合で、当該他のセグメントに対する事務の規模が相当程度に及ばない場合は、当該事務組織の事務処理に要する費用について各セグメント毎に按分することはせず、当該所属するセグメントに全て計上し、事務を行っている他のセグメントについて注記。</p>

4 国立大学法人共通に開示すべき各セグメント区分における具体的な開示内容は、当該セグメントにおける業務費用、業務収益、業務損益及び帰属資産とする。各セグメントに計上すべき事項を判断する際の留意点は以下のとおりである。

開示区分	留意点
業務費用	<ul style="list-style-type: none"> ・ 各セグメントに係る事業の実施に必要とされた費用の総額を計上。 ・ 人件費は、当該教職員が所属するセグメントへ計上。 ・ 入試に係る費用については、学生の志望先のセグメントへ計上。 ・ 法人全体の管理・運営のための経費（警備業務、清掃業務、ポイラー保守業務、廃棄物処理業務等の費用）については事務局に計上。
業務収益	<ul style="list-style-type: none"> ・ 各セグメントに係る事業の実施に伴った収益を、運営費交付金収益、学生納付金収益（授業料収益、入学料収益、検定料収益）附属病院収益、外部資金等収益（受託研究等収益、受託事業等収益、寄附金収益）及びその他収益の区分により計上。 ・ 運営費交付金収益については、原則として法人における配分計画により計上。 ・ 授業料収益及び入学料収益については、学生が所属するセグメントへ計上。 ・ 検定料収益については、学生が志望するセグメントへ計上。 ・ 附属病院収益については、附属病院に計上。 ・ 受託研究等収益及び受託事業等収益については、当該研究等を行う教員の所属するセグメントへ計上。 ・ 寄附金収益については、寄附を受けた教員の所属するセグメントへ計上。 ・ 大学全体に対する寄附金収益は事務局へ計上。

	<ul style="list-style-type: none"> ・その他の収益は、原則として事務局へ計上。
業務損益	<ul style="list-style-type: none"> ・上記における業務収益から当該セグメントに係る業務費用を差引いた差額を計上。
帰属資産	<ul style="list-style-type: none"> ・一つのセグメントが専用する資産は、当該各セグメントへ計上。 ・複数のセグメント間で共用している資産は、面積等で適宜按分のうえ各セグメントへ計上。 ・事務局においては、法人全体の管理運営に係る資産を計上。 (注)

(注) 各セグメントに係る帰属資産を判断する際の留意点は、以下のとおりである。

資産の種類	留意点
土地	<ul style="list-style-type: none"> ・農場、演習林等一つのセグメントが専用する土地は、当該セグメントへ計上。 ・グラウンド等の学内に共通して設置されているものについては、各セグメントに帰属する学部学生数（収容定数）等をもって按分のうえ各セグメントへ計上。 ・建物に係る敷地については、当該建物を使用する各セグメントの建物延面積に対する占有率をもって建面積を按分のうえ各セグメントへ計上。 ・職員宿舎及び教職員福利厚生施設の敷地は、事務局へ計上。 ・看護師宿舎の敷地は、附属病院へ計上。 ・建設仮勘定に計上されている土地は、事務局へ計上。 ・処分予定の土地は、事務局へ計上。 ・上記以外で複数のセグメントに共用される土地は、土地の所在する団地における建物の総延面積に対する各セグメントの占有率をもって按分のうえ各セグメントへ計上。
建物	<ul style="list-style-type: none"> ・一つのセグメントが専用する建物は、当該セグメントへ計上。 ・複数のセグメントに共用される建物は、各部屋毎に供用するセグメントへ計上。廊下等の共用部分は、各セグメントに計上される部屋の面積比により按分のうえ各セグメントへ計上。 ・共通講義棟等の複数のセグメントに共用される建物又は部屋は、学部学生数（収容定数）等の基準により適宜按分して各セグメントへ計上。 ・講堂（多目的ホールを含む）は事務局へ計上。 ・職員宿舎及び教職員福利厚生施設は、事務局へ計上。 ・看護師宿舎は、附属病院へ計上。
構築物	<ul style="list-style-type: none"> ・一つのセグメントが専用する構築物は、当該セグメントへ計上。 ・門、囲障、舗床、立木竹、築庭等土地そのものの管理運営のため設置され土地と一体して供用されるものは当該土地と同一のセグメントへ計上。 ・設置目的又は利用の実態が建物と一体として供用されるものは、当該建物と同一のセグメントへ計上。 ・従たる構築物については主たる構築物と同一のセグメントへ計上。 ・複数のセグメントに共用される構築物は、当該構築物を共有する各セグメントに帰属する建物総延面積に対する各セグメントの占有率ををもって按分のうえ各セグメントへ計上。

	<ul style="list-style-type: none"> ・建設仮勘定に計上されている構築物は、事務局へ計上。
機械装置	<ul style="list-style-type: none"> ・原則として設置される部屋と同一のセグメントへ計上。 ・複数のセグメントで共用している機械装置については、利用状況等に応じ按分のうえ各セグメントへ計上。 ・建設仮勘定に計上されている機械装置は、事務局へ計上。
工具器具備品	<ul style="list-style-type: none"> ・維持管理するセグメントへ計上。 ・複数のセグメントで共用している工具器具備品は、当該セグメント間で利用状況等に応じ按分のうえ各セグメントへ計上。
図書	<ul style="list-style-type: none"> ・保管場所に拘わらず、図書館へ計上。
美術品・收藏品	<ul style="list-style-type: none"> ・一般の美術館・博物館のように、公開に伴い入館料を徴収する博物館等においては、当該博物館等を組織とみなし、一つのセグメントとして計上。 ・上記以外は、美術品・收藏品を管理するセグメントへ計上。
船舶	<ul style="list-style-type: none"> ・管理するセグメントへ計上。 ・建設仮勘定に計上されている船舶は、事務局へ計上。
車輛運搬具	<ul style="list-style-type: none"> ・管理するセグメントへ計上。
建設仮勘定	<ul style="list-style-type: none"> ・事務局へ計上。
特許権	<ul style="list-style-type: none"> ・特許権の申請時点における申請者の所属するセグメントへ計上。
借地権	<ul style="list-style-type: none"> ・土地の取扱いと同じ。
商標権	<ul style="list-style-type: none"> ・事務局へ計上。
実用新案権	<ul style="list-style-type: none"> ・実用新案権の申請時点における申請者の所属するセグメントへ計上。
意匠権	<ul style="list-style-type: none"> ・意匠権の申請時点における申請者の所属するセグメントへ計上。
鉱業権	<ul style="list-style-type: none"> ・特定のセグメントに供用される鉱業権は、当該セグメントへ計上。
漁業権	<ul style="list-style-type: none"> ・特定のセグメントに供用される漁業権は、当該セグメントへ計上。
ソフトウェア	<ul style="list-style-type: none"> ・ソフトウェアを管理するセグメントへ計上。
投資有価証券	<ul style="list-style-type: none"> ・事務局へ計上。
出資金	<ul style="list-style-type: none"> ・事務局へ計上。
現金及び預金	<ul style="list-style-type: none"> ・寄附金債務、前受受託研究費等、前受受託事業費等及び前受金のうち授業料に相当する額等で帰属するセグメントが明らかなものについては、各セグメントへ計上。

	上。 ・その他は、原則として事務局へ計上。
未収金	・学生納付金に係る未収金は、学生の所属する各セグメントへ計上。 ・附属病院に係る未収金は、附属病院へ計上。 ・その他は、原則として事務局へ計上。
受取手形	・事務局へ計上。
有価証券	・事務局へ計上。
たな卸資産	・当該資産を供用予定のセグメントへ計上。
前渡金	・事務局へ計上。
前払費用	・事務局へ計上。
未収収益	・事務局へ計上。

第36 貸借対照表の作成目的

貸借対照表は、国立大学法人の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、国民その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。

第37 損益計算書の作成目的

1. 損益計算書は、国立大学法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する国立大学法人のすべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならない。
2. 損益計算書は、法人法第〇〇条にいう利益又は損失を確定するため、当期純利益に必要な項目を加減して、当期総利益を表示しなければならない。

Q37-1 何を損益計算に含めるかは各国立大学法人に判断が委ねられているのか。
(関連項目；基準第20 費用の定義、基準第21 収益の定義、基準第33 発生主義の原則、基準第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理、基準第78 退職給付に係る会計処理)

A

- 1 基準においては発生主義会計が採用されており（基準第33参照）、国立大学法人の財務諸表は、過去に発生したすべての取引及び事象の財務的な影響を、資産、負債、資本、費用または収益のいずれかの構成要素に区分して表現している、これらの構成要素

のうち、損益計算は費用及び収益の2つの構成によってなされる。

国立大学法人の費用とは、教育・研究の実施、財貨の引渡又は生産その他の国立大学法人の業務に関連し、その資産の減少又は負債の増加(又は両者の組合せ)をもたらす経済的便益の減少であって、国立大学法人の財産的基礎を減少させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。(基準第20)

国立大学法人の収益とは、教育・研究の実施、財貨の引渡又は生産その他の国立大学法人の業務に関連し、その資産の増加又は負債の減少(又は両者の組合せ)をもたらす経済的便益の増加であって、国立大学法人の財産的基礎を増加させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。(基準第21)

- 2 国立大学法人において、「損益計算書は、国立大学法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する国立大学法人の全ての費用とこれに対応する全ての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならない」(基準第37第1項)のであって、基準に定める費用及び収益の定義に該当するすべての取引及び事象は損益計算に含めなければならない。即ち、何を損益計算に含めるかについて、国立大学法人の側で自由に決められるものではない。
- 3 なお、企業会計では損益計算に含まれるが、基準が規定する費用ないし収益の定義に該当しないために、国立大学法人の会計処理では損益計算に含まれないとされる事例としては、基準第77に規定する特定の償却資産の減価に係る会計処理及び基準第78第2項に規定する退職給付に係る会計処理がある。

第38 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24)

<注24> 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、貸借対照表及び損益計算書と同様に国立大学法人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、企業会計及び独立行政法人会計においては既にキャッシュ・フロー計算書が財務諸表の一つに位置付けられているところである。国立大学法人においても、キャッシュ・フローの状況についての情報を提供することの重要性に変わりはないため、キャッシュ・フロー計算書を法人法第〇〇条第〇項の「主務省令で定める書類」として、財務諸表を構成する書類に位置付け、主務大臣の承認、一般の閲覧や同法第〇〇条に基づく会計監査人の監査の対象とすべきである。

第39 利益の処分又は損失の処理に関する書類の作成目的

利益の処分又は損失の処理に関する書類は、国立大学法人の当期末処分利益の処分又は当期末処理損失の処理の内容を明らかにするために作成しなければならない。

第40 国立大学法人業務実施コスト計算書の作成目的

国立大学法人業務実施コスト計算書は、一会計期間に属する国立大学法人の業務運営に関し、国立大学法人業務実施コストに係る情報を一元的に集約して表示する。
(注25)

<注25> 国立大学法人業務実施コスト計算書について

1. 国立大学法人業務実施コスト計算書は、国立大学法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約し、情報開示の徹底を図り、納税者の国立大学法人における業務に対する評価・判断に資するための書類である。国立大学法人の損益計算書は法人の運営状況を表示する書類であり、ここに計上される損益は、法人の業績を示す損益であって必ずしも納税者にとっての負担とは一致しない。例えば、運営費交付金収益が増えると、国立大学法人の損益にはプラスにはたらくが、納税者の負担は逆に増加する。また、損益計算を通じない場合の減価償却相当額、引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額、国有財産や国の出資等を利用することから生じる機会費用など、国立大学法人の損益計算書等には計上されないが、広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストも存在する。国立大学法人業務実施コスト計算書は、これらのコストを集約表示する書類である。
2. なお、表示すべき国立大学法人業務実施コストには、政府内の企画立案部門の費用等までは含まないものとし、「第24 国立大学法人業務実施コスト項目」で示した項目に限定する。
3. 国立大学法人業務実施コスト計算書は、独立行政法人における行政サービス実施コスト計算書と同一の位置付けを有する計算書類であり、国立大学法人の財務諸表の一つに位置付けられるものとする。

Q40-1 国立大学法人業務実施コスト計算書は、法人法第〇〇条第〇項に規定する「その他主務省令で定める書類」として財務諸表の一部となるのか。
(関連項目；基準第34 財務諸表の体系)

A

国立大学法人業務実施コスト計算書は、国立大学法人の行う業務に関して国民が負担するコストを集約して表示するものであり、国民からみた情報の重要度は極めて高いものと考えられる。したがって、法人法第〇〇条第〇項において「その他主務省令で定める書類」として財務諸表を構成する書類の一つに位置付けられるべきものである。なお、基準第34では、国立大学法人業務実施コスト計算書を国立大学法人の財務諸表の体系のなかに位置付けている。

第5章 貸借対照表

第41 表示区分

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区分に分かち、更に資産の部を固定資産及び流動資産に、負債の部を固定負債及び流動負債に区分しなければなら

ない。

第42 資産、負債及び資本の記載の基準

資産、負債及び資本は、適切な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

第43 総額主義の原則

資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。

第44 資産と負債・資本の均衡

貸借対照表の資産の合計金額は、負債と資本の合計金額に一致しなければならない。

第45 配列

資産及び負債の項目の配列は、この基準に定めるもののほか、固定性配列法によるものとする。

第46 貸借対照表科目の分類

1. 資産、負債及び資本の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない。
2. 資産は、固定資産に属する資産及び流動資産に属する資産に分類しなければならない。
3. 負債は、固定負債に属する負債及び流動負債に属する負債に分類しなければならない。
4. 資本は、資本金に属するもの、資本剰余金に属するもの及び利益剰余金に属するものに分類しなければならない。

第47 資産の表示項目

1. 有形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。
 - (1) 土地
 - (2) 建物（その付属設備を含む。以下同じ。）
 - (3) 構築物
 - (4) 機械及び装置（その付属設備を含む。以下同じ。）
 - (5) 工具、器具及び備品

- (6) 図書
- (7) 美術品・收藏品
- (8) 船舶（水上運搬具を含む。以下同じ。）
- (9) 車両その他の陸上運搬具
- (10) 建設仮勘定
- (11) その他

2. 無形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 特許権
- (2) 借地権（地上権を含む。）
- (3) 商標権
- (4) 実用新案権
- (5) 意匠権
- (6) 鉱業権
- (7) 漁業権
- (8) ソフトウェア
- (9) その他

3. その他の資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 投資有価証券
- (2) 出資金
- (3) その他

4. 流動資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 現金及び預金
- (2) 未収入金
- (3) 受取手形
- (4) 有価証券
- (5) たな卸資産（「第13 流動資産」(5)から(9)及び(12)に掲げる資産をいう。）
- (6) 医薬品及び診療材料
- (7) 前渡金
- (8) 前払費用
- (9) 未収収益
- (10) その他

5. 未収入金その他の債権に対する貸倒引当金は、原則として、その債権が属する科目ごとに債権金額又は取得金額から控除する形式で記載する。

第48 減価償却累計額の表示方法

1. 有形固定資産に対する減価償却累計額は、その資産が属する科目ごとに取得原価から控除する形式で記載する。(注26)
2. 無形固定資産については、減価償却累計額を控除した未償却残高を記載する。

<注26> 減価償却累計額について

減価償却累計額とは、減価償却費と損益外減価償却相当額との累計額をいう。

Q48-1

1) 出資された無形固定資産の減価償却の会計処理はどうなるのか。次の方法のうちいずれか。

- ①(借) 損益外減価償却累計額 (貸) 無形固定資産
- ②(借) 資本剰余金 (貸) 無形固定資産

2) 償却完了後は、「資本剰余金」がマイナス(借方残)として残ることになるが、それでよいのか。

(関連項目；基準第50 資本の表示項目、基準第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

A

1 出資された無形固定資産については、各事業年度にその取得価格を減価償却の方法により配分することになるが、出資された有形固定資産と同様、基準第77の特定の償却資産に該当する限り、減価償却費については損益計算上の費用として計上しない。貸借対照表上の無形固定資産については、減価償却累計額を控除した未償却額残高を記載するとされているため、その会計処理として、「(借) 損益外減価償却累計額 (貸) 無形固定資産」((設問1) ①) の処理を行うこととなる。なお、基準第77の特定の償却資産に該当しない場合においては、減価償却費を損益計算上の費用として計上する。この場合の会計処理は、「(借) 減価償却費 (貸) 無形固定資産」となる。

2 出資された無形固定資産の減価償却相当額は実質的に資本の価値の減少と考えられるため、損益外減価償却相当額が借方残として残ることは資本価値の減少を表わし、広義の「資本剰余金」(狭義の資本剰余金と損益外減価償却累計額の合計) がマイナスになる場合もあり得る。

第49 負債の表示項目

1. 固定負債に属する負債は、次に掲げる項目の区分に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 資産見返負債
- (2) 長期寄附金債務
- (3) 長期前受受託研究費等
- (4) 長期前受受託事業費等
- (5) 共同機関債務負担金

- (6) 長期借入金
- (7) 国立大学法人債
- (8) 引当金
- (9) 長期未払金
- (10) その他

2. 流動負債に属する負債は、次に掲げる項目の区分に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 運営費交付金債務
- (2) 授業料債務
- (3) 預り施設費
- (4) 寄附金債務
- (5) 前受受託研究費等
- (6) 前受受託事業費等
- (7) 前受金
- (8) 預り金
- (9) 短期借入金
- (10) 一年以内返済予定長期借入金
- (11) 一年以内償還予定国立大学法人債
- (12) 未払金
- (13) 前受収益
- (14) 未払費用
- (15) 未払消費税等
- (16) 引当金
- (17) その他

第50 資本の表示項目

1. 資本金は、政府出資金とそれ以外の者からの出資金（出資者等により適切な名称を付することを要する。）とに区分して表示しなければならない。
2. 資本剰余金は、資本剰余金の総額を表示するとともに、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産について、損益外減価償却相当額の累計額を損益外減価償却累計額として控除して表示しなければならない。
3. 利益剰余金は、法人法第〇〇条第〇項に基づく前中期目標期間繰越積立金、国立大学法人が附属病院収入等（運営費交付金収益、授業料収入、受託研究等収入、受託事業等収入及び寄附金収入を除く収入。以下同じ。）により取得した固定資産に見合いのもの（以下「資産見合剰余金」という。）、法人法第〇〇条第〇項により中期計画で定める用途に充てるために、用途ごとに適当な名称を付した積立金（以下「目的積立金」という。）、法人法第〇〇条第〇項に基づく積立金（以下「積立金」という。）及び当期未処分利益に区分して表示する。資産見合剰余金については、「第77 特定

の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産について、損益外減価償却相当額の累計額を損益外減価償却累計額として控除して表示しなければならない。なお、当期末処分利益の内訳として、当期総利益を表示するものとする。

Q50-1

- 1) 施設費で購入した償却資産に係る減価償却相当額は、基準第50第2項にいう損益外減価償却累計額に表示するという理解でよいのか。
- 2) 出資財産の減価償却累計額はどこに表示することとなるのか。
- 3) 施設費の損益外減価償却累計額とあわせて表示することで資本剰余金がマイナスになることも想定しているのか。

(関連項目；基準第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

A

- 1 施設費で購入した償却資産に係る各期の減価償却相当額は、当該償却資産が基準第77にいう特定資産に該当する場合において、期末の貸借対照表の資本の部における損益外減価償却累計額に控除項目として蓄積されることとなる。
- 2 出資財産の減価償却相当額も、施設費で購入した償却資産の場合と同様である。
- 3 控除項目である損益外減価償却累計額が狭義の資本剰余金を上回り、広義の資本剰余金合計額がマイナスになる場合もあり得る。

Q50-2 附属病院収入等により取得した固定資産に見合のものが資産見合剰余金になっているが、附属病院収入で取得した固定資産の減価償却費については、資産見合剰余金の取り崩しをもって見合額を収益計上する取扱いが認められるということか。

A

- 1 資産見合剰余金とは、国立大学法人が附属病院収入等により取得した固定資産に見合いの利益剰余金のことである。
資産見合剰余金に係る取扱いについては、自己収入により生じた剰余金について経営努力の認定があり、かつ、剰余金に相当する固定資産の購入が中期計画の想定範囲内である場合には、当該固定資産の取得相当額を当期末処分利益から利益剰余金の一項である資産見合剰余金へ処分し、その残余を目的積立金へ処分することとしている。
- 2 資産見合剰余金の見合資産についても、その他の償却資産と同様に、減価償却を行う必要がある。当該資産の減価償却にあたっては、当該資産が第77特定の償却資産として特定を受けている場合には、資産見合剰余金を減額し、貸借対照表の資本の部の資産見合剰余金の区分において、損益外減価償却相当額の累計額を表示することとし、特定を受けていない場合には、決算整理において減価償却相当額を資産見合剰余金から取崩すうえ、損益計算書において純損益計算の結果を受けて目的積立金取崩額と同様に資産見合剰余金取崩額として記載することとする。

(Q27-5、Q64-1参照)

第51 貸借対照表の様式

貸借対照表の標準的な様式は、次のとおりとする。

貸借対照表
(平成〇〇年3月31日)

資産の部

I 固定資産

1 有形固定資産

土地		XXX	
建物	XXX		
減価償却累計額	XXX	XXX	
構築物	XXX		
減価償却累計額	XXX	XXX	
機械装置	XXX		
減価償却累計額	XXX	XXX	
工具器具備品	XXX		
減価償却累計額	XXX	XXX	
図書		XXX	
美術品・收藏品		XXX	
船舶	XXX		
減価償却累計額	XXX	XXX	
車両運搬具	XXX		
減価償却累計額	XXX	XXX	
建設仮勘定		XXX	
...		XXX	
有形固定資産合計		XXX	

2 無形固定資産

特許権		XXX	
借地権		XXX	
商標権		XXX	
実用新案権		XXX	
意匠権		XXX	
鉱業権		XXX	
漁業権		XXX	
ソフトウェア		XXX	
...		XXX	
無形固定資産合計		XXX	

3 その他の資産

投資有価証券		XXX	
出資金		XXX	
...		XXX	
その他の資産合計		XXX	
固定資産合計			XXX

II 流動資産

現金及び預金		XXX	
--------	--	-----	--

未収学生納付金収入	X X X		
徴収不能引当金	X X X	X X X	
未収附属病院収入	X X X		
徴収不能引当金	X X X	X X X	
受取手形	X X X		
貸倒引当金	X X X	X X X	
有価証券		X X X	
たな卸資産		X X X	
医薬品及び診療材料		X X X	
前渡金		X X X	
前払費用		X X X	
未収収益		X X X	
. . .		X X X	
流動資産合計			X X X
資産合計			X X X
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		X X X	
資産見返寄附金		X X X	
. . .		X X X	X X X
長期寄附金債務			X X X
長期前受受託研究費等			X X X
長期前受受託事業費等			X X X
共同機関債務負担金			X X X
長期借入金			X X X
国立大学法人債			X X X
引当金			
退職給付引当金		X X X	
追加退職給付引当金		X X X	
. . .		X X X	X X X
長期未払金			X X X
. . .			X X X
固定負債合計			X X X
II 流動負債			
運営費交付金債務			X X X
授業料債務			X X X
預り施設費			X X X
寄附金債務			X X X
前受受託研究費等			X X X
前受受託事業費等			X X X
前受金			X X X
預り金			X X X
短期借入金			X X X

一年以内返済予定長期借入金	X X X	
一年以内償還予定国立大学法人債	X X X	
未払金	X X X	
前受収益	X X X	
未払費用	X X X	
未払消費税等	X X X	
引当金	X X X	
．．．	X X X	
流動負債合計		X X X
負債合計		X X X
資本の部		
I 資本金		
政府出資金	X X X	
資本金合計		X X X
II 資本剰余金		
資本剰余金	X X X	
損益外減価償却累計額 (-)	- X X X	
資本剰余金合計		X X X
III 利益剰余金 (又は繰越欠損金)		
前中期目標期間繰越積立金	X X X	
資産見合剰余金	X X X	
損益外減価償却累計額 (-)	- X X X	
(何) 積立金	X X X	
積立金	X X X	
当期未処分利益		
(又は当期未処理損失)		
(うち当期総利益 (又は当期総損失) X X X)		
利益剰余金 (又は繰越欠損金) 合計		X X X
資本合計		X X X
負債資本合計		X X X

一年以内返済予定長期借入金	X X X	
一年以内償還予定国立大学法人債	X X X	
未払金	X X X	
前受収益	X X X	
未払費用	X X X	
未払消費税等	X X X	
引当金	X X X	
．．．	X X X	
流動負債合計		X X X
負債合計		X X X
資本の部		
I 資本金		
政府出資金	X X X	
資本金合計		X X X
II 資本剰余金		
資本剰余金	X X X	
損益外減価償却累計額 (-)	- X X X	
資本剰余金合計		X X X
III 利益剰余金 (又は繰越欠損金)		
前中期目標期間繰越積立金	X X X	
資産見合剰余金	X X X	
損益外減価償却累計額 (-)	- X X X	
(何) 積立金	X X X	
積立金	X X X	
当期未処分利益		
(又は当期未処理損失)		
(うち当期総利益 (又は当期総損失) X X X)		
利益剰余金 (又は繰越欠損金) 合計		X X X
資本合計		X X X
負債資本合計		X X X

第6章 損益計算書

第52 表示区分

損益計算書には、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。

第53 総額主義の原則

費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。

第54 費用収益対応の原則

費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各費用項目とそれに関連する収益項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。

第55 損益計算書科目の分類

1. 経常損益計算の区分は、当該国立大学法人の業務活動から生じた費用及び収益を記載して、経常利益を計算する。
2. 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、固定資産売却損益、災害損失等の臨時損益を記載し、当期純利益を計算する。(注27)
3. 純損益計算の結果を受けて、目的積立金取崩額及び資産見合剰余金取崩額等を記載し、当期総利益を計算する。

<注27> 臨時損益項目について

臨時損益に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

第56 費用の表示項目

業務費及び一般管理費については、これらを構成する費用の内容に応じて区分し、それぞれにその内容を表す適切な名称を付して表示するものとする。

Q56-1 損益計算書の様式について、どのように費用項目を立てるべきか。例えば、業務費について形態別の科目を示さなくてよいか。人件費はどのように表示すればよいか。また、法人法第〇〇条第〇項で提出する決算報告書での項目の立て方とは一緒になるのか。

(関連項目；基準第58 損益計算書の様式)

A

- 1 国立大学法人は、教育・研究に係る国の業務の実施に関して負託された経済資源に関する情報を負託主体である国民に開示する責任を負っており、説明責任の観点から、その財政状態及び運営状況を明らかにし、適切に情報開示を行うことが要請される。この観点から、主に運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する法人のすべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載し、当期純利益及び当期総利益を表示するために導入された書類が損益計算書である。
- 2 国立大学法人においては、基本的には基準第58の様式に従って損益計算書を作成すべきであるが、より詳細に表示することは許容される。しかし、いたずらに詳細にすることは、損益計算書が複雑になり、却って一覧性が阻害されることに留意する必要がある。
- 3 当該損益計算書においては、経常費用に係る部分については、教育、研究等の目的別分類による区分を行った上で、当該区分においてそれぞれ形態別分類により表示しているのが特徴である。
- 4 なお、法人法第〇〇条〇項に規定する決算報告書は、国立大学法人の予算に対応するものなので、予算における項目の立て方に連動することになる。(Q58-2参照)

第57 収益の表示項目

1. 運営費交付金収益及び当該年度に係る授業料収入は、「第73 運営費交付金等の会計処理」による会計処理を行った結果、当期の収益として認識された額を表示する。
2. 入学金収入、検定料収入、附属病院収入、受託研究等収入、受託事業等収入等については、教育・研究等の実施によって実現したもののみをそれぞれ適切な名称を付して表示する。
3. 寄附金収入は、「第75 寄附金の会計処理」による会計処理を行った結果、当期の収益として認識された額を表示する。

第58 損益計算書の様式

損益計算書の標準的な様式は、次のとおりとする。

損益計算書		
(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)		
経常費用		
業務費		
教育経費	XXX	
. . .	XXX	XXX
. . .		
研究経費	XXX	
. . .	XXX	XXX
. . .		
診療経費		

．．．	XXX			
．．．	XXX	XXX		
教育研究支援経費				
．．．	XXX			
．．．	XXX	XXX		
受託研究費		XXX		
受託事業費		XXX		
教員人件費		XXX		
職員人件費		XXX		
．．．		XXX	XXX	
一般管理費				
．．．	XXX			
．．．	XXX			
．．．		XXX		
．．．		XXX	XXX	
財務費用				
支払利息		XXX		
．．．		XXX	XXX	
雑損			XXX	
經常費用合計			XXX	XXX
經常収益				
運営費交付金収益			XXX	
授業料収益			XXX	
入学金収益			XXX	
検定料収益			XXX	
附属病院収益			XXX	
受託研究等収益			XXX	
受託事業等収益			XXX	
寄附金収益			XXX	
財務収益				
受取利息		XXX		
有価証券利息		XXX		
．．．		XXX	XXX	
雑益				
財産貸付料収入		XXX		
(何)入場料収入		XXX		
物品受贈益		XXX		
．．．		XXX	XXX	
經常収益合計				XXX
經常利益				XXX

臨時損失			
固定資産除却損		XXX	
災害損失		XXX	
...		XXX	XXX
臨時利益			
固定資産売却益		XXX	
...		XXX	XXX
当期純利益			XXX
目的積立金取崩額			XXX
資産見合剰余金取崩額			XXX
当期総利益			XXX

Q 5 8 - 1 損益計算書の様式に関して、「経常費用、経常収益」を「経常収益、経常費用」の順に変えることは可能か。

A

国立大学法人においては、相当程度の自己収入が見込まれるものの、独立採算を前提とせず、業務運営の財源を主に運営費交付金に依存すること、また、法人間における比較可能性の確保の観点から、企業会計における損益計算書のように、「経常収益、経常費用」の順に記載することは認められない。

Q 5 8 - 2 業務費を教育経費、研究経費等に区分する基準は何か。

A

(保留)

第7章 キャッシュ・フロー計算書

第59 表示区分

1. キャッシュ・フロー計算書には、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・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの区分を設けなければならない。(注28)
2. 業務活動によるキャッシュ・フローの区分には、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。(注29)
3. 投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、固定資産の取得及び売却、投資資産の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。(注30)
4. 財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。(注31)
5. 国庫納付に係るキャッシュ・フローは、業務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。
6. 利息に係るキャッシュ・フローについては、受取利息及び受取配当金は投資活動に

よるキャッシュ・フローの区分に記載し、支払利息は財務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。(注32)

<注28> キャッシュ・フロー計算書の表示区分について

1. キャッシュ・フロー計算書においては、一会計期間におけるキャッシュ・フローを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・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの三つに区分して表示することとする。
2. 業務活動によるキャッシュ・フローの区分には、国立大学法人の通常の業務の実施に係る資金の状態を表すため、教育・研究の実施による収入、原材料、商品又はサービスの購入による支出等、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載することとする。
3. 国立大学法人に対して国から交付される運営費交付金については、法人がその業務を行うことを前提に、そのための財源として交付される資金であり、損益計算においても法人の業務の遂行によって最終的に収益計上されるものであるので、その収入額を業務活動によるキャッシュ・フローの区分に表示することとする。
4. なお、教育・研究の実施による収入等、業務活動に係る債権・債務から生ずるキャッシュ・フローは、業務活動によるキャッシュ・フローの区分に表示することとする。
5. 投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、固定資産の取得など、将来に向けた運営基盤の確立のために行われる投資活動に係る資金の状態を表すため、固定資産の取得及び売却、投資資産の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載することとする。
6. 国立大学法人に対して国又は共同機関から交付される施設費については、その収入額を投資活動によるキャッシュ・フローの区分に表示することとする。
7. 財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、増減資による資金の収入・支出、債券の発行・償還及び借入れ・返済による収入・支出等、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載することとする。
8. 国立大学法人の場合、法人法第〇〇条で余裕金の運用先を安全資産に限ってはいるが、外部資金による資産運用等により利息収入等を見込めることから、利息の表示区分としては、損益の算定に含まれる受取利息及び受取配当金は投資活動によるキャッシュ・フローの区分に記載し、支払利息は財務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。

<注29> 業務活動によるキャッシュ・フローの区分について

業務活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものが記載される。

- (1) 原材料、商品又はサービスの購入による支出
- (2) 人件費支出(教職員及び役員に対する報酬の支出)
- (3) その他の業務支出
- (4) 運営費交付金収入
- (5) 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、受託事業等収入など教育・研究の実施による収入

- (6) 寄附金収入
- (7) 国庫納付金支出

<注30> 投資活動によるキャッシュ・フローの区分について

投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものが記載される。

- (1) 有価証券の取得による支出
- (2) 有価証券の売却による収入
- (3) 有形固定資産の取得による支出
- (4) 有形固定資産及び無形固定資産の売却による収入
- (5) 施設費による収入
- (6) 施設費の精算による返還金の支出
- (7) 共同機関への拠出による支出
- (8) 金銭出資による支出
- (9) 利息及び配当金の受取額

<注31> 財務活動によるキャッシュ・フローの区分について

財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものが記載される。

- (1) 借入金の返済による支出
- (2) 借入による収入
- (3) 金銭出資の受入による収入
- (4) 利息の支払額

<注32> 利息の表示について

利息の受取額及び支払額は、総額で表示するものとする。

Q59-1

- 1) 運営費交付金で固定資産を購入した場合、キャッシュ・フロー計算書において、財源は業務活動収入に計上され、支出は投資活動の支出として整理されるとしてよいのか。
- 2) 寄附金で固定資産を購入した場合のキャッシュ・フロー計算書上の処理の仕方はどうなるのか。

A

- 1 国立大学法人にキャッシュの増減があった場合に、これを業務活動、投資活動及び財務活動の3つの区分のうちのいずれに計上するかについては、当該キャッシュの増減をもたらした活動をもとに判断することになる。これらの3つの区分については、キャッシュの動きを法人の活動の性質ごとに切り取って表示するためのものであり、各区分内で資金収支を均衡させなければならないといった規範性があるわけではない。一般企業のキャッシュ・フロー計算書においても、投資活動によるキャッシュ・フローがマイナスになり、営業活動によるキャッシュ・フローと財務活動によるキャッシュ・フローがプラスとなることが多い。

2 固定資産の購入によるキャッシュの減少については、固定資産の取得という投資活動によるので、そのキャッシュの調達方法に関係なく、すべて投資活動によるキャッシュ・フローに表示する。

運営費交付金の受入によるキャッシュの増加については、運営費交付金は法人の業務活動のための財源として交付されるべきものとして受け入れられ、基本的には最終的に収益化されるべきものとして受け入れられるので、その全額を業務活動によるキャッシュ・フローに計上する。

3 寄附金の受入によるキャッシュの増加についても、寄附金は法人の一定の業務活動に充てることを期待されて交付されるものであり、基本的には最終的に収益化されるべきものとして受け入れられるので、その全額を業務活動によるキャッシュ・フローの区分に計上する。

Q59-2 土地等の処分収入の一部を共同機関へ拠出した場合、キャッシュ・フロー計算書における会計処理はどうするのか。

A

1 土地等の被出資財産の処分を行った場合の拠出については、実質的には減資による資金の支出によるキャッシュの減少であると考えられるため、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。この場合、資本金出資者たる国へ返戻するものではないため、共同機関への拠出額については、資本金ではなく、資本剰余金を減ずることとなる。

2 なお、その他、国立大学法人が共同機関へ金銭を納付する場合として、共同機関債務負担金に係る納付及び新規借入金の償還に係る納付があるが、これらについては、資金の返済であるため、財務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。

第60 表示方法

1. 業務活動によるキャッシュ・フローは、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法により表示しなければならない。
2. 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・フローは、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示しなければならない。
3. 資金に係る換算差額は、他と区別して表示する。

第61 キャッシュ・フロー計算書の様式

キャッシュ・フロー計算書の標準的な様式は、次のとおりとする。

キャッシュ・フロー計算書
(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年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	- x x x
	人件費支出	- x x x

	その他の業務支出	- X X X
	運営費交付金収入	X X X
	授業料収入	X X X
	入学金収入	X X X
	検定料収入	X X X
	附属病院収入	X X X
	受託研究等収入	X X X
	受託事業等収入	X X X
	.....	X X X
	寄附金収入	X X X
	小計	X X X
	.....	X X X
	国庫納付金の支払額	- X X X
	業務活動によるキャッシュ・フロー	X X X
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	- X X X
	有価証券の売却による収入	X X X
	有形固定資産の取得による支出	- X X X
	有形固定資産及び無形固定資産の売却による収入	X X X
	施設費による収入	X X X
	施設費の精算による返還金の支出	- X X X
	共同機関への拠出による支出	- X X X
	金銭出資による支出	- X X X
	.....	X X X
	小計	X X X
	利息及び配当金の受取額	X X X
	投資活動によるキャッシュ・フロー	X X X
III	財務活動によるキャッシュ・フロー	
	借入金の返済による支出	- X X X
	借入による収入	X X X
	金銭出資の受入による収入	X X X
	.....	X X X
	小計	X X X
	利息の支払額	- X X X
	財務活動によるキャッシュ・フロー	X X X
IV	資金に係る換算差額	X X X
V	資金増加額	X X X
VI	資金期首残高	X X X
VII	資金期末残高	X X X

第62 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（注33）
- (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33> 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、例えば、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による資産の取得

Q62-1 注解33において、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の例として、現物出資の受入による資産の取得、資産の交換、ファイナンス・リースによる資産の取得等が掲げられているが、減価償却等の非資金費用は含まれないのか。

A

- 1 キャッシュ・フロー計算書の注記における重要な非資金取引とは、キャッシュの出入を伴わないために業務活動、投資活動及び財務活動のいずれの区分においても把握することのできない経済取引であって、翌期以降のキャッシュ・フローに大きな影響を与えるものをいう。減価償却は費用の期間配分のために行う会計上の処理であってここでいう経済取引ではないので、注記事項とはならない。
- 2 なお、実態としては、減価償却費は業務活動によるキャッシュの流出を伴わない費用であるので、業務活動によって生じたキャッシュ・フローには、これに相当する額が含まれていることになる

第8章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

第63 表示区分

1. 利益の処分に関する書類は、当期末処分利益と利益処分量に分けて表示しなければならない。中期目標の期間の最後の事業年度においては、積立金振替額も加えて表示しなければならない。
2. 損失の処理に関する書類は、当期末処理損失、損失処理額及び次期繰越欠損金に分けて表示しなければならない。

第64 利益の処分に関する書類の科目

1. 当期末処分利益は、前期繰越欠損金が存在するときは、当期総利益から前期繰越欠損金の額を差し引いて表示しなければならない。
2. 利益処分別の区分には、資産見合剰余金、積立金及び目的積立金を内容ごとに表示するものとする。(注34)

<注34> 資産見合剰余金について

当該期において、中期計画の想定範囲内で当期末処分利益に相当する固定資産の取得がなされた場合、当期末処分利益のうち経営努力の認定を受けた額を限度として、当該固定資産の取得相当額を資産見合剰余金へ処分し、残余が生じた場合には、目的積立金へ処分することとする。資産見合剰余金は、利益剰余金に計上する。

Q64-1 資産見合剰余金はなぜ必要なのか。また、その具体的な会計処理はどうするのか。

A

- 1 国立大学法人においては、業務の実施に伴う収入が相当程度あるが、特に附属病院においては、附属病院収入により診療用機器等の固定資産を取得することが想定される。

こうして取得した固定資産に相当する額は、会計処理上は現金をもって固定資産を取得したこととなり、他に損失の要因がない限り、決算上は利益剰余金として表示されることとなる。

一方、当該利益剰余金は、目的積立金又は積立金に処分されることになるが、いずれも現金保有が前提であると考えられる。

したがって、利益剰余金を構成する資産内容と、その後の目的積立金又は積立金の取扱いとの整合性を図るため、資産見合剰余金としての処理が必要となるものである。
- 2 資産見合剰余金の計上時における具体的な会計処理については、自己収入により生じた剰余金について、経営努力の認定があり、かつ、剰余金に相当する固定資産の取得が中期計画の想定範囲内である場合には、当該固定資産の取得相当額を当期末処分利益から資産見合剰余金へ処分し、その残余を目的積立金へ処分することとする。なお、それ以外を含め整理すれば以下のとおり。

		自己収入により生じた剰余金	
		経営努力の認定がなされた場合	経営努力の認定がなされない場合
固定資産の取得	中期計画の想定範囲内と認定された場合	当該資産の取得相当額を、当期末処分利益から資産見合剰余金へ処分し、その残余を目的積立金へ処分。	全額を積立金へ処分
	中期計画の想定範囲内と認定されない場合	全額を目的積立金へ処分	全額を積立金へ処分

- 3 資産見合剰余金の額の特定方法は、以下の算定式により行う。

$$(\text{資産見合剰余金額}) = (\text{当期末処分利益}) - ((A) - (B))$$

※ ((A) - (B)) は目的積立金へ処分。

A：法人が保有する現金または現金相当額。具体的には、現金及び預金、未収金、受取手形、運用目的の有価証券、前渡金、前払費用、未収収益等の法人が期末時点において現金または債権として保有する総額のうち引当金を控除した後の総額のこと。

B：法人が現金として保有すべき額。具体的には、運営費交付金債務、授業料債務、預り施設費、寄附金債務、前受受託研究費等、前受受託事業費等、前受金、預り金、未払金、未払費用、未払消費税、前中期目標期間繰越積立金、目的積立金、積立金等の法人が期末時点において現金として保有すべき総額のこと。

(借方)

(貸方)

法人が保有する現金または現金相当額	法人が現金として保有すべき額	} 当期 未処分 利益
	目的積立金	
資産見合剰余金の見合資産	資産見合剰余金	

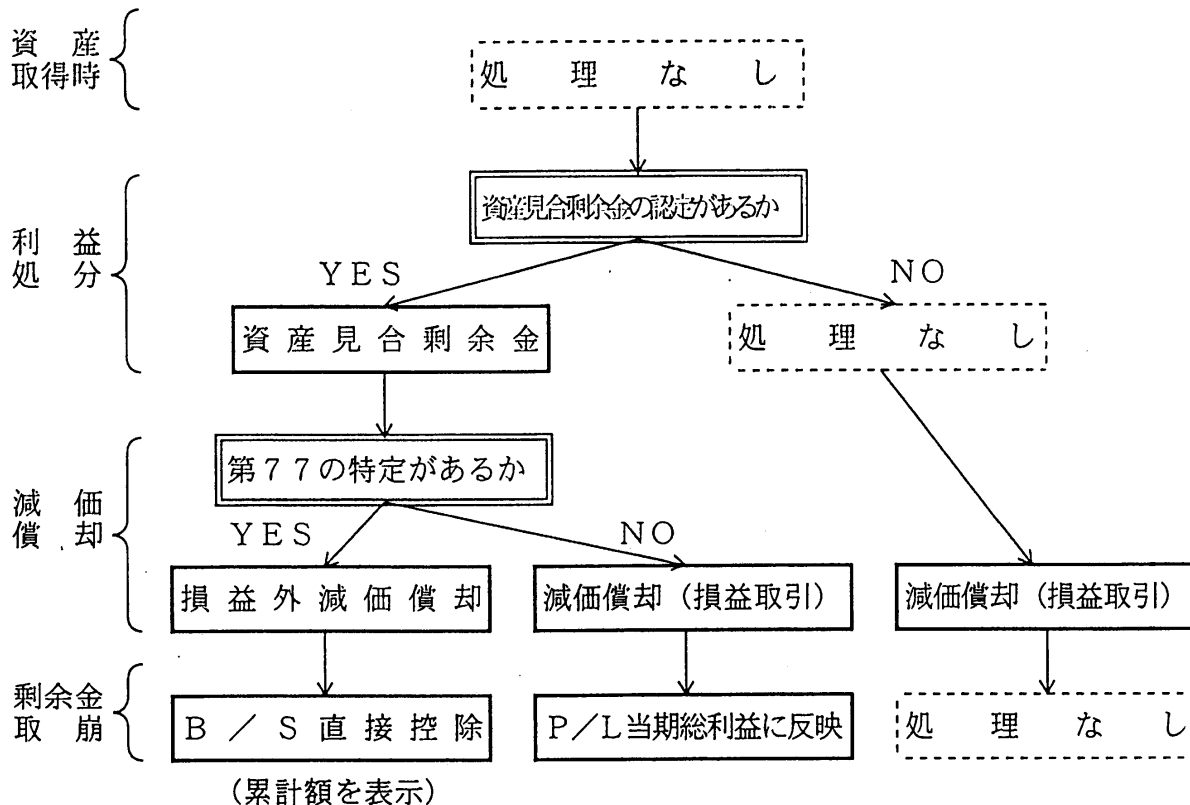
4 資産見合剰余金の見合資産は、当該事業年度において取得された固定資産のうち、利益剰余金を構成する財源により取得された固定資産が対象となる。

資産見合剰余金の見合資産の具体的な特定の方法としては、固定資産の取得に係る契約時点が、貸借対照表日（決算日）に近いものから順に資産見合剰余金の見合資産として特定することとし、端数が出た場合は、一個の固定資産の一部について資産見合剰余金として特定することとする。

5 資産見合剰余金の見合資産の減価償却に係る具体的な会計処理については、(Q 5 0 - 2) を参照。

6 資産見合剰余金の見合資産の除却時に係る具体的な会計処理については、(Q 2 7 - 5) を参照。

○附属病院収入等を財源に償却資産を取得した場合



第65 損失の処理に関する書類の科目

1. 当期末処理損失は、前期繰越欠損金が存在し、当期総損失を生じた場合は当期総損失に前期繰越欠損金を加えて表示し、前期繰越欠損金が存在し、その額よりも小さい当期総利益を生じた場合は、前期繰越欠損金から当期総利益を差し引いて表示しなければならない。
2. 損失処理額の区分には、当期末処理損失をうめるための各積立金の取崩額を積立金ごとに表示しなければならない。
3. 各積立金を取り崩しても当期末処理損失がうまらないときは、その額は繰越欠損金として整理しなければならない。

Q65-1 損益計算上の損失が発生した場合、法人法第〇〇条第〇項に基づく積立金(〇項積立金)を充当し、その次に法人法第〇〇条第△項により中期計画で定める用途に充てるために、用途ごとに適当な名称を付した積立金(△項積立金)を充当するという考え方でよいのか。

A

ある事業年度に生じた損失に関し、当該事業年度末において設問にいう〇項積立金と△項積立金が共に残っている場合、基準ではどちらの積立金を優先的に損失の補填にあてるかについては定められていない。

これは当該事業年度に係る損失処理計算書において、生じた損失をどの積立金から填補するかについて個別にその額を明らかにし、主務大臣の承認を得ることにより行えば足り、あらかじめその優先順位について一義的に定めておく必要はないという趣旨である。

第66 法人法第〇〇条第〇項による承認の額

利益の処分に関する書類において、目的積立金として整理しようとするときは、「法人法第〇〇条第〇項により文部科学大臣の承認を受けた額」（承認前にあっては「法人法第〇〇条第〇項により文部科学大臣の承認を受けようとする額」としてその総額を表示しなければならない。（参考）

<参考> 経営努力認定の考え方について

1. 利益の処分に関する書類における「法人法第〇〇条第〇項により文部科学大臣の承認を受けた額」（承認前にあっては「〇〇条第〇項により文部科学大臣の承認を受けようとする額」）は、国立大学法人の当該事業年度における経営努力により生じたとされる額である。
2. 上記1の額の処分先としては、国立大学法人自体の動機付け確保の観点から決定することとなるが、国立大学法人の公共性等の性質により、その処分内容についてはいかなるものであっても主務大臣の承認さえ得られれば認められるというものではなく、合理的な使途でなければならない。
3. 「法人法第〇〇条第〇項により文部科学大臣の承認を受けた額」が、国立大学法人の経営努力により生じたものであることについては、国立大学法人が自らその根拠を示すものとする。
4. 具体的には、以下の考え方によるものとする。
 - (1) 運営費交付金に基づく収益以外の収益から生じた利益については、経営努力により生じたものとする。
 - (2) 運営費交付金に基づく収益から生じた利益については、中期計画（年度計画）の記載内容に照らして、運営費交付金により行うべき業務を効率的に行ったために費用が減少した場合、その結果発生したものについては、原則として経営努力によるものとする。ただし、運営費交付金により行うべき業務を行わなかったために費用が減少したと認められる場合には、経営努力によらないものとする。

Q66-1 「運営費交付金に基づく収益から生じた利益については、中期計画（年度計画）の記載内容に照らして、運営費交付金により行うべき業務を効率的に行ったために費用が減少した場合、その結果発生したものについては、原則として経営努力によるものとする」とされているが、経営努力の認定に際し、運営費交付金に基づく収益から生じた利益を授業料に基づくものとは別に特定する必要はあるのか。

A

- 1 国立大学法人においては、運営費交付金又は当該年度に係る授業料を受領したときは、それぞれを運営費交付金債務、授業料債務として負債計上することとしている。また、

交付金及び授業料により固定資産を取得した場合には、両者を併せて資産見返運営費交付金等として見返勘定を立てる取扱いとしている。

- 2 運営費交付金債務及び授業料債務は、原則として期間進行基準により収益化する取扱いとしているが、この取扱いによると、それぞれの債務計上額のうち、各法人の実情に合わせて四半期、半期等の収益化の単位を設定し、例えば四半期であれば、運営費交付金の交付予定額及び授業料の収入見込額の4分の1に相当する額から資産見返運営費交付金相当額を除いた額を機械的に収益化することとなり、当該事業年度の終了時点においては、資産見返運営費交付金等相当額を除き、運営費交付金債務及び授業料債務は、その全額が収益化されることとなる。(Q73-2参照)
- 3 国立大学法人において運営費交付金及び授業料による収益から利益が生じる場合とは、授業料に係る増収を除き、経費の節減を行ったために未使用額が生じた場合と考えられる。
- 4 一方、授業料債務は、前述のとおり期間進行基準により収益化がなされ、天災地変や火災等により法人が行うべき業務を明らかに遂行できなかった場合等の特段の事由がある場合を除き、当該年度の業務は完遂されたものとみなされる。従って、経費の節減により利益が生じた場合は、通常、経営努力の結果であることが推定される。
- 5 したがって、少なくとも経営努力の認定に際しては、通常、運営費交付金及び授業料に基づく収益から生じた利益を特定する必要はないものと考えられる。なお、仮にそれぞれの額を特定する場合には、運営費交付金収益及び授業料収益の決算額をもって按分する方法によることとする。(Q70-4参照)

第67 利益の処分に関する書類及び損失の処理に関する書類の様式

利益の処分に関する書類及び損失の処理に関する書類の標準的な様式は、次のとおりとする。

利益の処分に関する書類
(平成〇〇年〇月〇日)

I	当期未処分利益			X X X
	当期総利益		X X X	
	前期繰越欠損金	X X X		
II	利益処分額			
	資産見合剰余金		X X X	
	積立金		X X X	
	国立大学法人法第〇〇条第〇項により 文部科学大臣の承認を受けた額			
	. . .	X X X		
	. . .	X X X		
	. . .	X X X	X X X	X X X

損失の処理に関する書類 (平成〇〇年〇月〇日)			
I	当期末処理損失		X X X
	当期総損失	X X X	
	(当期総利益)		(X X X)
	前期繰越欠損金	X X X	
II	損失処理額		
	(何) 積立金取崩額	X X X	
	.....	X X X	
	積立金取崩額	X X X	X X X
III	次期繰越欠損金		X X X

第9章 国立大学法人業務実施コスト計算書

第68 表示区分

1. 国立大学法人業務実施コスト計算書は、コストの発生原因ごとに、業務費用、損益外減価償却相当額、引当外退職給付増加見積額、機会費用に区分して表示しなければならない。
2. 業務費用は、損益計算書における費用相当額を計上し、更にこれより運営費交付金に基づく収益以外の収益を差し引いて業務費用を計上する。
3. 機会費用は、国有財産の無償使用から生ずるものと、政府出資等から生ずるものとを区別して表示する。

Q68-1 国立大学法人業務実施コスト計算書にて表示される業務費用には、損益計算書上の臨時損益も含まれるのか。

A

国立大学法人業務実施コストは、「国立大学法人の業務運営に関して国民の負担に帰させられるコスト」を意味するものであり、損益計算書の臨時損益も最終的に国民の負担に帰するものである以上、これに含めて計算する。

なお、当初出資に係る不用財産処分収入の共同機関への拠出分及び共同機関からの施設費については、いずれも当初出資に係る財産の処分収入を財源としているため、政府出資等の機会費用に反映されることになる。

Q68-2 以下に掲げる収入は、国立大学法人業務実施コスト計算書の作成上「運営費

交付金に基づく収益以外の収益」として損益計算書における費用相当額から控除できるか。

- 1) 資産見返運営費交付金戻入
- 2) 資産見返寄附金戻入
- 3) 資産見返物品受贈額戻入
- 4) 国からの物品受贈益
- 5) 国からの受託事業収入

A

国立大学法人業務実施コストは「国立大学法人の業務に関して国民の負担に帰せられるコスト」を意味するものであるため、損益計算書における費用相当額から運営費交付金に基づく収益以外の収益を控除する。

従って、設問中の(1)、(3)、(4)はその取得原資が税金であることから運営費交付金に基づく収益以外の収益として取り扱うことはできない。

一方、(2)については、税金からの拠出でないこと、(5)については、対価性があることから、それぞれ控除できる。

第69 国立大学法人業務実施コスト計算書の様式

国立大学法人業務実施コスト計算書の標準的な様式は、次のとおりとする。

国立大学法人業務実施コスト計算書 (平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)			
I	業務費用		X X X
	損益計算書上の費用		
	業務費		
	一般管理費	X X X	
	財務費用	X X X	X X X
	(控除)		
	授業料収益	- X X X	
	入学料収益	- X X X	
	検定料収益	- X X X	
	附属病院収益	- X X X	
	受託研究等収益	- X X X	
	受託事業等収益	- X X X	
	寄附金収益	- X X X	
	. . .	- X X X	- X X X
II	損益外減価償却相当額		X X X
III	引当外退職給付増加見積額		X X X

IV	機会費用		
	国有財産無償使用の機会費用	X X X	
	政府出資等の機会費用	X X X	X X X
V	国立大学法人業務実施コスト		X X X

第70 注記事項

国立大学法人業務実施コスト計算書には、次の事項を注記しなければならない。

- (1) 国有財産無償使用の機会費用があるときは、その計算方法
- (2) 政府出資等の機会費用があるときは、計算に使用した利率（注35）

<注35> 機会費用計算の注記について

機会費用の計算に当たっては、一定の仮定計算を行うものとする。国有財産を無償使用している場合については、例えば近隣の地代や賃貸料などを参考に機会費用計算を行い、その計算方法を注記する。政府出資等の機会費用は、資本剰余金相当額も含めた政府出資等の純額に一定の利率を乗じて計算する。一定利率については、国債の利回り等を参考にしつつ、簡明な数値を用いることとし、国立大学法人業務実施コスト計算書に注記する。

Q70-1

国立大学法人業務実施コスト計算書における機会費用算定の注記について、「一定利率」の共通の数値はどこで策定するのか。また、各国立大学法人に通知するなどの周知は考えているのか。

A

政府出資等の機会費用計算にあたっては、国立大学法人間の比較可能性の確保が重要であり、「一定利率」については、各国立大学法人が共通の数値を使用する必要がある。具体的に使用すべき「一定利率」については、文部科学省より、必要に応じて各法人に周知するものとする。

Q70-2 国有財産の無償使用の場合で民間における参考事例がないとき、どのようにしてその機会費用を計算するのか。

A

- 1 国有財産無償使用の機会費用とは、当該資産を市場から調達した場合に支払うべきであろうコストのことであり、民間における参考事例がない場合であっても何らかの合理的な仮定計算を行なう必要がある。
- 2 仮定計算の方法については、国立大学法人業務実施コスト計算書に注記を行なうことにより、客観性・透明性を確保するものとする。
- 3 具体的には、以下のとおりとし、特段の事由があれば、その他の適当な方法によることとする。

(1) 土地の機会費用

計算式

$$\text{機会費用} = \text{無償使用財産の相続税評価額 } a \times \text{利回り } b \times \frac{\text{使用を許可された面積}}{\text{当該資産の全面積}}$$

a = 使用許可期間の初日の直近における相続税評価額（使用許可期間の初日が9月1日以降であるものはその年の相続税評価額を用いる。）

b = 文部科学大臣が各国立大学法人に通知する機会費用算定に係る利回り

(注) 相続税評価額とは、土地の現状地目に応じて「財産評価基本通達」(昭和39年4月25日付直資産56直審(資)17国税庁長官通達)の規定に基づく路線価方式又は倍率方式によって算定された平方メートル当たりの価格に当該使用又は収益の許可に係る部分の面積を乗じて得た額をいう。(以下本回答中において同じ。)

(2) 建物の機会費用

計算式 $\text{機会費用} = A + B$

$$A = \text{当該建物の国有財産 法上の使用料} \times \frac{\text{当該建物のうち使用を許可された面積}}{\text{当該建物の延べ面積}}$$

$$B = \text{当該建物の建て面積に相当する土地の使用料} \times \frac{\text{当該建物のうち使用を許可された面積}}{\text{当該建物の延べ面積}}$$

(注)

- 1 土地の使用料は、(1)により算定する。
- 2 一棟の建物の延べ面積の5割以上の無償使用を受ける場合は、上記算式中「当該建物の建て面積」を「当該建物に通常必要な敷地面積」に読替えて適用する。
- 3 建物の一部の無償使用を受ける場合において、占用部分のほか共用部分についても専ら使用するときは、共用部分を含めて機会費用を算定する。

(3) 土地又は建物以外のものの使用料

当地におけるリース料等を参考に、実情に応じて機会費用を算定する。

Q70-3 注解35にいう資本剰余金相当額とは、寄附金又は授業料で取得した非償却資産等を含め全ての資本剰余金の額を計上することとなるのか。また、一定利率とはどのようなものを想定しているのか。

A

- 1 国立大学法人業務実施コストとは、国立大学法人の業務運営に関して、納税者たる国民の負担に帰せられるコストを意味するものであり、政府出資等の機会費用もその一部を構成する。したがって、計算の対象となる政府出資等とは、政府出資金及びその他の政府拠出に由来する資本剰余金であり、寄附金又は授業料で非償却資産を取得した場合に計上される資本剰余金については、これに含める必要はない。
- 2 政府出資の機会費用は、当該出資額を市場で運用したならば得られたであろう金額として計算すべきものであり、「一定利率」の数値としては、国債の利回りが重要な要素になる。当該利率については、文部科学省より、必要に応じて各法人に周知するものとする。

Q70-4

- 1) 注解35にいう「政府出資等」の「等」にはどこまで含まれるのか。
- 2) 運営費交付金又は授業料を原資とする目的積立金による資本剰余金も含めて計算する

のか。

3) 負債として整理される預り施設費が存在する場合、当該預り施設費も「政府出資等」に含めて計算するのか。

A

1 資本剰余金は、寄附金、授業料又は寄附財産に基づいて計上された場合を除いて、政府からの財源措置を原資として発生したものと考えられることから、原則として政府出資に準じて扱うこととし、注解35の「等」に含めて考える。(Q70-3参照)

2 運営費交付金を財源とする目的積立金を原資とする資本剰余金は、政府からの財源措置に準じて考えられることから、政府出資「等」に含めて考えるのが適当である。

ちなみに、目的積立金を取り崩して費用が計上された場合においては、当該取崩額は「収益」には該当しないものと整理されており、基準第24、第68における「業務費用」の控除対象とはならず、目的積立金を原資とする「費用」も国立大学法人業務実施コストの一部を構成するが、上記の資本剰余金の扱いは、これとも整合的である。

一方、授業料は、政府からの財源措置ではないことから、機会費用の算定対象とはならない。目的積立金について、機会費用の算定対象となる運営費交付金の額の算定方法は、運営費交付金収益及び授業料収益の決算額をもって按分する方法による。

3 預り施設費は、資本剰余金に転換する前段階のものであり、国民から見た場合には既に負担が発生しているため、国立大学法人業務実施コストの計算対象となる。

Q70-5 政府出資等の額が、期首と期末では異なる場合、どのように計算するのか。

A

期首（前期末）と期末の平均をとって政府出資等の額とする。

Q70-6 資本金200億円（全額現物出資）で、4月1日に設立された国立大学法人において、機会費用率を2%とすると、次のようなケースでは当年度の政府出資等の機会費用はいくらになるのか。

①現物出資財産の減価償却により、資本剰余金が△10億円発生した場合。

②さらに、施設費により9月末日に50億円の建物を増築し、当該年度において△2億円の減価償却相当額が発生した場合。

A

計算例

	前年度末	当年度末
政府出資金	200	200
資本剰余金	0	50
損益外減価償却累計額	0	△12
資本剰余金合計		38

政府出資等の機会費用

$$= (200 + 238) / 2 \times 2\% = 4.38 \text{ 億円}$$

注：国立大学法人業務実施コストとしては、損益外減価償却費が、別途、12億円発

生している。

Q70-7 国立大学法人業務実施コスト計算書において、施設費を財源に取得した特定償却資産の除却損はコストを構成することになるのか。

A

- 1 企業会計においては、有形固定資産の処分時の会計処理は全て損益計算に影響する。しかし、国立大学法人においては、固定資産を取得した際、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、国立大学法人の財政的基盤を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上されることとなる場合もある。そのため、当該固定資産の処分時の会計処理は、取得時の会計処理が資本計算に属するのか、損益計算に属するのかによって、対応が異なってくる。
- 2 施設費を財源として取得した固定資産は、財政的基盤を構成するものであり、取得時に資本計算に属する会計処理を行うものであるため、当該特定償却資産を除却した場合、除却損相当額は資本剰余金から減額されることになる。ただし、会計処理においては、取得財源全額を資本剰余金から控除するが、国立大学法人業務実施コストの計算においては、過去において実施コストとして計上された金額を除くことになる。
- 3 特定償却資産（取得価額100、損益外減価償却累計額80）の資産を除却した場合を例示すれば、

（借）資本剰余金	100	（貸）固定資産	100
減価償却累計額	80	損益外減価償却累計額	80

となるが、国立大学法人業務実施コストに計上すべき金額は20となる。

なお、この場合の国立大学法人業務実施コスト計算書の表示は次のようになる。

国立大学法人業務実施コスト計算書（抜粋）			
II	損益外減価償却等相当額		×××
	損益外減価償却相当額	×××	
	損益外固定資産除却相当額	20	

第10章 附属明細書及び注記

第71 附属明細書

国立大学法人は、貸借対照表及び損益計算書等の内容を補足するため、次の事項を明らかにした附属明細書を作成しなければならない。

- (1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第77特定の償却資産の減価に係る会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）の明細
- (2) たな卸資産の明細

- (3) 無償使用国有財産の明細
- (4) P F I の明細
- (5) 有価証券の明細
- (6) 出資金の明細
- (7) 借入金の明細
- (8) 国立大学法人債の明細
- (9) 引当金の明細
- (10) 資本金及び資本剰余金の明細
- (11) 目的積立金の取崩しの明細
- (12) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細
- (13) 役員及び教職員の給与費の明細
- (14) 開示すべきセグメント情報
- (15) 寄附金の明細
- (16) 受託研究の明細
- (17) 共同研究の明細
- (18) 受託事業等の明細
- (19) 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

Q 7 1 - 1 附属明細書における各明細の様式又は記載内容は、具体的にどのようなものか。

A

1 財務報告および財務諸表において遵守されるべき基本的観点は基準の一般原則に記述されているところであるが、一般的に「理解可能性」といった観点についても財務報告及び財務諸表には強く求められている。この理解可能性からして、貸借対照表や損益計算書等についてはいたずらに複雑とならないことが求められ、あまりにも詳細な情報は貸借対照表や損益計算書等には表示されないこととなる。

しかしそのような貸借対照表や損益計算書等の表示だけでは重要な情報が十分に開示されないおそれがあるため、これを補うために附属明細書及び注記として詳細な情報が開示される。そのうち明細書形式が適切と判断されるものが附属明細書である。

附属明細書の作成に当たっては、このような附属明細書の意義を十分に考慮することが必要である。

2 附属明細書における明細は、次のとおりとする。

(1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）の明細

資産の種類	期首 残高	当期 増加額	当期 減少額	期末 残高	減価償却累計額		差引当期 末残高	摘要
						当期償 却額		
有形固定 資産（償）								
建物								

却費損益 内)	構築物								
	計								
有形固定 資産（償 却費損益 外)	建 物								
	構築物								
	計								
非償却資 産	土 地								
有形固定 資産合計	建 物								
	構築物								
	計								
無形固定 資産	特許権								
	借地権								
	計								
その他の 資産									
	計								

(記載上の注意)

- ① 有形固定資産（基準第10に掲げられている資産）、無形固定資産（基準第11に掲げられている資産）、その他の資産（基準第12に掲げられている資産）について記載すること。
- ② 減価償却費が損益計算書に計上される有形固定資産と、基準第77の規定により減価償却費相当額が損益外となる有形固定資産各々について記載すること。
- ③ 「無形固定資産」、「その他の資産」についても、基準第77の規定により減価償却費相当額が損益外となるものがある場合には、「有形固定資産」に準じた様式により記載すること。
- ④ 「有形固定資産」、「無形固定資産」、「その他の資産」の欄は、貸借対照表に掲げられている科目の区別により記載すること。
- ⑤ 「期首残高」、「当期増加額」、「当期減少額」、及び「期末残高」の欄は、当該資産の取得原価によって記載すること。
- ⑥ 「減価償却累計額」の欄には、減価償却費を損益計算書に計上する有形固定資産にあつては減価償却費の累計額を、基準第77に定める特定の償却資産にあつては損益外減価償却相当額の累計額を、無形固定資産及びその他の資産にあつては償却累計額を記載すること。
- ⑦ 期末残高から減価償却累計額を控除した残高を、「差引当期末残高」の欄に記載すること。

- ⑧ 災害による廃棄、滅失等の特殊な理由による増減があった場合は、その理由及び設備等の具体的な金額を注記すること。

(2) たな卸資産の明細

種 類	期首残高	当期増加額		当期減少額		期末残高	摘 要
		当期購入 ・製造 ・振替	その他	払出・振替	その他		

(記載上の注意)

- ① 基準第474.(5)たな卸資産及び同(6)医薬品及び診療材料を対象として、種類ごとに記載する。
- ② 「当期増加額」の欄のうち、「その他」の欄には、当期購入・製造又は他勘定からの振替以外の理由によるたな卸資産等の増加額を記載し、増加の理由を注記すること。
- ③ 「当期減少額」の欄のうち、「その他」の欄には、たな卸資産等の売却・利用による払出又は他勘定への振替以外の理由によるたな卸資産等の減少額を記載し、減少の理由を注記すること。

(3) 無償使用国有財産の明細

区 分	種 別	所在地	面 積	構 造	機会費用の 金 額	摘 要
土 地	校舎敷地			—	(千円)	
	運 動 場			—		囲障を含む
	用 水 路					側溝を含む
	小 計					
建 物	1号館校舎					
	研 究 棟					
	小 計					
	小 計					
合 計						

(記載上の注意)

- ① 区分欄は、貸借対照表中の固定資産の区分に従い記載すること。
- ② 種別欄は、用途毎に適宜の名称を付して記載すること。
- ③ 機会費用の金額は、種別毎に記載することとするが、土地及び構築物を一式として借入している場合は、当該構築物に係る機会費用の金額は土地に一括して計上することとする。その場合は、当該構築物の主なものを摘要欄に記載すること。
- ④ 災害による廃棄、滅失等の特殊な理由による減少があった場合には、その資産の種類と理由及び金額を注記すること。

(4) P F I の明細
(保留)

(5) 有価証券の明細

国債、地方債及び政府保証債	銘柄	券面総額	取得価額	貸借対照表計上額	摘要
		円	円	円	
	計				
その他の有価証券	種類及び銘柄	取得価額又は出資総額	貸借対照表計上額	摘要	
		円	円		
	計				

(記載上の注意)

- ① 証券取引法第2条で規定する有価証券で貸借対照表に計上されているものについて記載すること。
- ② 有価証券を「国債、地方債及び政府保証債」と「その他の有価証券」の欄に区別して記載すること。
- ③ 国債、地方債、政府保証債等に大別して、券面金額、取得価額及び貸借対照表計上額を当該各欄に記載すること。
- ④ 取得価額と貸借対照表計上額に差がある場合は、理由を摘要欄に記入すること。

(6) 出資金の明細

(単位：千円)

会社名	主たる業務内容	期首残高	増加額	減少額	期末残高 (出資比率)	摘要
					(%)	
					(%)	
計	—					—

(記載上の注意)

- ① 前期末及び当期末貸借対照表に計上されている出資金について記載すること。
- ② 取得価額と貸借対照表計上額が異なっている場合は、理由を摘要欄に記載すること。

(7) 借入金の明細

(単位：千円)

	借入先	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高 (うち1年以内返済予定額)	利率	返済期限	摘要
長期借入金					()	(%)		
					()	(%)		
					()	(%)		
	小計				()			
短期借入金						(%)		
						(%)		
	小計							
合計				()				

(記載上の注意)

- ① 摘要の欄には、借入金の用途及び担保物件の種類を記載すること。
- ② 同一の借入先に複数の契約口数がある場合には、借入先別一括し、利率、返済期限、借入金の用途及び担保物件の種類について要約して記載することができる。
- ③ 長期借入金の期末残高欄には、1年以内返済分を()書きで内書きすること。この金額の合計額は、当期末貸借対照表における一年以内返済予定長期借入金に一致する。

(8) 国立大学法人債の明細

(単位：千円)

名称	発行年月日	前期末残高	当期末残高 (1年以内償還予定額)	利率(%)	償還期限
			()		
			()		
			()		
合計			()		

(記載上の注意)

- ① 名称欄は、起債理由が明らかとなる名称を付して記載すること。
- ② 貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に償還期限が到来する場合は、当期末残高欄に（ ）書きで内書きすること。この金額の合計額は、当期末貸借対照表における一年以内償還予定国立大学法人債に一致する。

(9) 引当金の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加	当期減少	期末残高	摘 要
合 計					

(記載上の注意)

- ① 前期末及び当期末貸借対照表に計上されている引当金について、各引当金の設定目的ごとの科目の区別により記載すること。
- ② 各引当金について計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠を適用欄に記載すること。ただし、重要な会計方針に記載されている場合には、その記載を省略することができる。
- ③ 目的使用以外の理由による減少がある場合には、その理由を注記すること。

(10) 資本金及び資本剰余金の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
資本金					
	計				
資本剰余金					
	計				
	損益外減価償却累計額				
	差 引 計				

(記載上の注意)

- ① 資本金について当期増加額又は当期減少額がある場合には、その発生の原因の概要を「摘要」欄に記載すること。
- ② 資本金の「区分」欄には、政府出資金・その他の別を記載すること。
- ③ 資本剰余金の「区分」欄には、その発生源泉の区分（施設費、運営費交付金及び授業料、寄附金等の別）を記載すること。

- ④ 資本剰余金について当期増加額又は当期減少額がある場合には、その発生の原因の概要を「摘要」欄に記載すること。
- ⑤ 損益外減価償却累計額について当期減少額がある場合には、除却等発生の理由を「摘要」欄に記載すること。
- ⑥ 資本剰余金について当期増加額があり、うち共同機関からの受入相当額がある場合には、当該受入相当額を（ ）書きで内書きすること。
- ⑦ 資本剰余金について当期減少額があり、うち共同機関への拠出額がある場合には、当該減少相当額を（ ）書きで内書きすること。

(11) 目的積立金の取崩しの明細

(単位：千円)

区 分	金 額	摘 要
目的積立金取崩額		
	計	
その他		
	計	

(記載上の注意)

- ① 「目的積立金取崩額」の欄は、損益計算書に表示された目的積立金取崩額の明細となるように記載すること。
- ② 「区分」欄は、〇〇積立金等当該積立金の名称を記載すること。
- ③ 「摘要」欄は、目的積立金積立の目的となった費用の発生、資産の購入等、取崩の理由を記載すること。
- ④ 「その他」の欄には、中期目標期間終了時の積立金への振替等、損益計算書に表示されない目的積立金の取崩しを記載すること。

(12) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細

1) 運営費交付金債務

(単位：千円)

交付年度	期首残高	交付金当期 交付額	当期振替額				期末残高
			運営費交付 金収益	資産見返運 営費交付金	資本剰余金	小 計	
合 計							

2) 運営費交付金収益

(単位：千円)

業務等区分	X0年度交付分	X1年度交付分	X2年度交付分	合計
合計				

(13) 役員及び教職員の給与費の明細

(単位：千円)

区分	報酬又は給与		退職給付	
	支給額	支給人員	支給額	支給人員
役員				
教職員				
合計				

(記載上の注意)

- ① 役員に対する報酬等の支給の基準及び教職員に対する給与及び退職給付の支給の基準についての概要を注記する
- ② 役員について期末現在の人数と上表の支給人員とが相違する場合には、その旨を注記する。
- ③ 教職員の給与の支給人員数は、年間平均支給人員数により記載し、その旨を注記する。なお、年間平均支給人員数は、対象年度の各月における給与支給者数の合計を12で除して求めることとする。各月の給与支給者数については、対象月の初日に在籍する者の総数をもって算定することとする。

(14) 開示すべきセグメント情報

(単位：千円)

区分	〇〇学部	△△学部	○附属病院	図書館		合計
業務費用						
業務収益 運営費交付金 学生納付金 附属病院収入 外部資金 その他						
業務損益						
帰属資産						

(記載上の注意)

- ① 業務費用は各セグメントの業務実施により発生した業務費用合計とする。
- ② 業務収益は各セグメントの業務実施により発生した業務収益合計とする。
- ③ 業務損益は業務収益と業務費用の差額を記載するものとする。業務損益の合計は損益計算書の経常損益と一致する。
- ④ 各セグメントの主な区分方法を注記すること。
- ⑤ 帰属資産は各セグメントの業務実施に必要となる資産の額を記載する。
- ⑥ 業務費用のうち各セグメントに配賦しなかったものは、配賦不能費用として事務局の欄に記載し、その金額及び主な内容を注記すること。
- ⑦ 業務収益のうち、その他には、運営費交付金、学生納付金、附属病院収入、外部資金のいずれにも属さない収入を一括して計上すること。
- ⑧ 帰属資産のうち各セグメントに配賦しなかったものは、事務局の欄に記載し、その金額及び主な内容を注記すること。
- ⑨ 損益外減価償却相当額は、各セグメント別の金額を注記すること。
- ⑩ セグメント情報の記載に当たっては、業務費用の配分方法、資産の配分方法等について継続性が維持されるように配慮する。なお、記載対象セグメント、業務費用の配分方法、資産の配分方法等を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更がセグメント情報に与えている影響を記載する。但し、セグメント情報に与える影響が軽微な場合には、これを省略することができる。

(15) 寄附金の明細

(単位：千円)

区 分	当期受入	件数	摘 要
	(千円)	(件)	
合 計			

(記載上の注意)

- ① 当該年度において受け入れた寄附金収入の明細を記載すること。
- ② 区分は、上記(14)のセグメント区分に従い記載すること。当期受入額が70%になるまで金額が多い順に記載し、それ以外のセグメント区分についてはその他として一括して記載すること。

(16) 受託研究の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期受入額	受託研究等収益	期末残高
合 計				

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受受託研究費等及び損益計算書に計上された受託研究等収益のうち受託研究に係る明細を記載すること。
- ② 区分は、上記(14)のセグメント区分に従い記載すること。期末残高が70%になるまで金額が多い順に記載し、それ以外のセグメント区分についてはその他として一括して記載すること。
- ③ 複数の研究者が同一の研究を受託する場合、当該受託研究は主たる研究者の所属するセグメントへ区分すること。

(17) 共同研究の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期受入額	受託研究等収益	期末残高
合 計				

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受受託研究費等及び損益計算書に計上された受託研究等収益のうち共同研究に係る明細を記載すること。
- ② 区分は、上記(14)のセグメント区分に従い記載すること。期末残高が70%になるまで金額が多い順に記載し、それ以外のセグメント区分についてはその他として一括して記載すること。
- ③ 法人内において複数の研究者が同一の共同研究を行う場合、当該研究は主たる研究者の所属するセグメントへ区分すること。

(18) 受託事業等の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期受入額	受託事業等収益	期末残高
合 計				

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受受託事業費等及び損益計算書に計上された受託事業等収益の明細を記載すること。
- ② 区分は、上記(14)のセグメント区分に従い記載すること。期末残高が70%になるまで金額が多い順に記載し、それ以外のセグメント区分についてはその他として一括して記載すること。
- ③ 複数のセグメントにおいて同一の受託事業を行う場合、当該事業は主たるセグメントへ区分す

ること。

第72 注記

1. 国立大学法人の財務諸表には、重要な会計方針、重要な債務負担行為、その作成日までに発生した重要な後発事象、固有の表示科目の内容その他国立大学法人の状況を適切に開示するために必要な会計情報を注記しなければならない。
2. 重要な会計方針に係る注記事項は、まとめて記載するものとする。その他の注記事項についても、重要な会計方針の注記の次に記載することができる。(注36)(注37)(注38)

<注36> 附属明細書及び注記における開示について

国立大学法人の財務諸表は、広く国民にとってわかりやすい形で会計情報を開示するものでなければならないが、一方で、各種専門家にとって高度な分析に耐えられるような詳細な情報が含まれていなければならない。このため、貸借対照表や損益計算書等はいたずらに複雑なものとならないように留意しつつ、詳細な情報を附属明細書及び注記によって、開示していくものとする。

<注37> 重要な会計方針の開示について

1. 会計方針とは、国立大学法人が財務諸表の作成に当たって、その会計情報を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。
2. 会計方針の例としては次のようなものがある。
 - (1) 運営費交付金収益の計上基準
 - (2) 減価償却の会計処理方法
 - (3) 退職給付に係る引当金及び見積額の計上基準
 - (4) たな卸資産の評価基準及び評価方法
 - (5) 国立大学法人業務実施コスト計算書における機会費用の計上方法
3. なお、重要な会計方針を変更した場合には、次の各号に掲げる事項を前項による記載の次に記載しなければならない。
 - (1) 会計処理の原則又は手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容
 - (2) 表示方法を変更した場合には、その内容

<注38> 重要な後発事象の開示について

1. 財務諸表には、その作成日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない。後発事象とは、貸借対照表日以降に発生した事象で、次期以降の財政状態及び運営状況に影響を及ぼすものをいう。重要な後発事象を注記事項として開示することは、当該国立大学法人の将来の財政状態や運営状況を理解するための補足情報として有用である。
2. 重要な後発事象の例としては、次のようなものがある。
 - (1) 主要な業務の改廃
 - (2) 中期計画の変更

- (3) 国からの予算措置の重大な変更
- (4) 火災、出水等による重大な損害の発生

Q 7 2 - 1 重要な債務負担行為とは、具体的にどのような事象を指しているのか。また、計上基準はどうなっているのか。

A

- 1 債務負担行為とは、国立大学法人が金銭の納付を内容とする債務を負担する行為であって、当該会計年度内に契約は結ぶが、実際の支出の全部または一部が翌期以降になるものをいう。債務負担行為は建物あるいは施設の工事請負契約あるいは重要な物品購入契約のような将来確実に支出がなされるものと、損失補償及び保証契約のように偶発債務であるものと2つに分類される。
- 2 重要な債務負担行為とは、画一的な計上基準を決めることは困難であるが、これらの債務負担行為のうち国立大学法人の業務に照らし、内容的または金額的に重要なものを指している。
- 3 なお、国における国庫債務負担行為とは、予算の形式のうち次年度以降にも効力が継続する債務を負担するもののものであり、ここでいう債務負担行為とは趣旨が異なる。

Q 7 2 - 2 基準では、「財務諸表には、その作成日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない」基準第72第1項、注解33第1項参照）とあるが、ここでいう財務諸表の作成日とはいつなのか。

A

財務諸表の作成日とは、会計監査人及び監事の監査を受けるための財務諸表を国立大学法人が作成した日のことである。

- 2 一方、企業会計においては、後発事象は株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則に従い営業報告書に記載されるが、民間企業は営業報告書を監査役に提出するために取締役会にて営業報告書を承認した日までに発生した後発事象を営業報告書に記載している。また、会計監査人の監査を受ける商法上の大会社においては、営業報告書を取締役会にて承認した日以降会計監査人の監査報告日までに発生した後発事象に関しても、営業報告書上記載することが望ましいとされている（日本公認会計士協会監査第一委員会報告第40号「商法監査に係る監査上の取扱い」、同第44号「後発事象に関する監査上の取扱い」参照）。

このように、後発事象の開示目的をかんがみれば、国立大学法人においても、監事の監査を受けるため財務諸表を法人が作成した日までのみならず、法人による財務諸表の作成日以降、会計監査人の監査報告日までに発生した後発事象に関しても、財務諸表に注記を行うことが望ましい。

Q 7 2 - 3 開示すべき会計方針は、具体的にどのように記載すればよいのか。

A

財務諸表に注記すべき会計方針は注解37に例示されているが、それ以外にもリース取引や消費税の会計処理などを会計方針として注記することになる。標準的な記載例を示すと次のようになる。

なお、注記については国立大学法人を理解するために有用と思われる固有の処理についても記載することが望ましい。

(重要な会計方針)

1. 運営費交付金収益及び授業料収入の計上基準
期間進行基準を採用している。
なお、プロジェクト研究の一部については成果進行基準を採用している。
2. 減価償却の会計処理方法
 - (1)有形固定資産
定額法を採用している。
耐用年数については、法人税法上の耐用年数を基準としているが、主な耐用年数は以下のとおりである。

建 物	〇〇～〇〇年
機械装置	〇〇～〇〇年

また、特定の償却資産（基準第77）の減価償却相当額については、損益外減価償却累計額として資本剰余金又は資産見合剰余金から控除して表示している。
 - (2)無形固定資産
定額法を採用している。
なお、法人内利用のソフトウェアについては、法人内における利用可能期間（〇年）に基づいている。
3. 退職給付に係る引当金及び見積額の計上基準
教職員の退職給付については〇〇〇〇である。
また、国立大学法人業務実施コスト計算書における引当外退職給付増加見積額は、〇〇〇〇である。
4. たな卸資産の評価基準及び評価方法

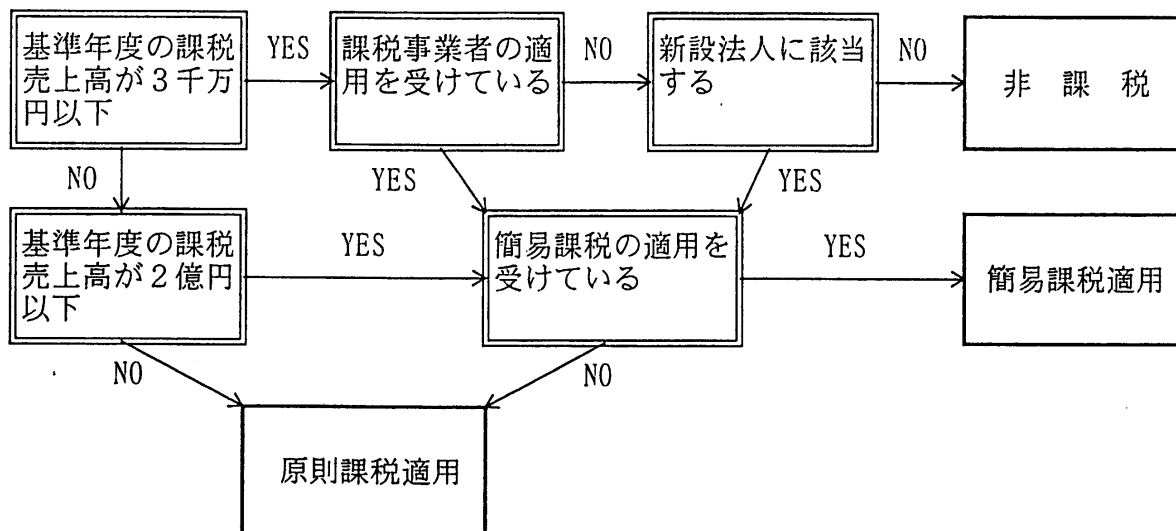
評価基準	低 価 法
評価方法	移動平均法
5. 国立大学法人業務実施コスト計算書における機会費用の計上方法
 - (1)国有財産無償使用の機会費用の計算方法
近隣の地代や賃借料を参考に計算している。
 - (2)政府出資等の機会費用の計算に使用した利率
一定の利率（〇％）で計算している。
6. リース取引について
ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理によっている。
また、リース期間の中途において契約を解除することができないオペレーティング・リース取引の未経過リース料は以下のとおり。
 - (1) 貸借対照表日後一年以内のリース期間に係る未経過リース料 〇〇千円
 - (2) 貸借対照表日後一年を超えるリース期間に係る未経過リース料 〇〇千円
7. 消費税及び地方消費税の会計処理
消費税及び地方消費税の会計処理方法は、税込方式による。

Q72-4 消費税の会計処理の概要はどのようなものか。

A

国立大学法人の納税申告義務の有無は、下記のフローチャートを参照する事によって判断できる。

(スタート)



上記のフローチャートにおいて、新設法人の場合には基準期間（国立大学法人の場合には、前々事業年度になる。）がないため、原則課税となる。

申告納付すべき消費税額は、下記の算式によって計算された額とする。

$$\boxed{\text{申告納付すべき税額}} = \boxed{\text{課税標準}} \times \boxed{\text{税率}} - \boxed{\text{課税仕入れに係る税額(仕入税額控除)}}$$

国立大学法人では、運営費交付金等の消費税法上の特定収入の割合は大きいため、上記算式の課税仕入れに係る税額（仕入税額控除）は、次の算式によって算出することになる。

$$\boxed{\text{仕入税額控除金額}} = \boxed{\text{一般事業者の場合に適用される仕入税額控除金額}} - \boxed{\text{特定収入に係る課税仕入れ等の税額}}$$

一般事業者に適用される仕入税額控除金額とは、次の算式によって算出される税額である。

$$\boxed{\text{一般事業者に適用される仕入税額控除金額}} = \boxed{\text{課税仕入れに係る税額}} \times \boxed{\text{課税収入割合}}$$

$$\boxed{\text{課税収入割合}} = \frac{\boxed{\text{課税収入}}}{\boxed{\text{課税収入} + \text{非課税収入}}}$$

また、特定収入に係る課税仕入等の税額とは、国立大学法人が収受する運営費交付金等の特定収入に係る課税仕入による税額として計算される金額である。

Q72-5 消費税の会計処理は税込方式とすべきか。税抜方式とすべきか。

A

- 1 消費税の会計処理には税込方式と税抜方式があり、独立行政法人においてはいずれの方法も認められているところであるが、国立大学法人間の比較可能性を考慮し、統一した会計処理を採用すべきである。
- 2 いずれの方法を選択すべきかについては、予算との整合性を重視する会計であることを考慮すると税込方式の方が優れている。すなわち、予算は税込ベースで算定するため、損益計算書と予算の実績である決算報告書との整合性を持たせるには税込方式の方がよいということである。
- 3 また、運営費交付金を主な財源とする法人であることから、独立行政法人と同様、特定収入調整が必要であると考えられる。これにより、支出した消費税のうち控除対象となる金額が限定される可能性があり、会計処理の簡便性からも税込方式の方が望ましい。特に、現物出資については課税取引ということで、出資財産の評価と資本金との関係を考えて場合、税込方式の方がわかりやすく、また、実務上も固定資産の入力において資産評価額をそのまま固定資産システムに入力できるという利便性がある（税抜方式の場合、税抜の評価額も合わせて算定する必要がある）。したがって、国立大学法人においては税込方式で統一することとする。

第11章 国立大学法人固有の会計処理

第73 運営費交付金等の会計処理

1. 国立大学法人が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ものとする。運営費交付金債務は、流動負債に属するものとする。また、当該年度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。
2. 運営費交付金債務及び授業料債務は中期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。なお、他の方法により収益化することがより適当であると認められる場合には、当該方法により収益化することができる。
3. 運営費交付金債務は、次の中期目標の期間に繰り越すことはできず、中期目標の期間の最後の事業年度の期末処理において、これを全額収益に振り替えなければならない。
4. 国立大学法人が固定資産を取得した際、その取得額のうち運営費交付金又は授業料

に対応する額については、次のように処理するものとする。

- (1) 取得固定資産が運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できる場合においては、
 - ア 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であるときに限り、その金額を運営費交付金債務又は授業料債務から資本剰余金に振り替える。
 - イ 当該資産が非償却資産であって上記アに該当しないとき及び当該資産が償却資産であるときは、その金額を運営費交付金債務又は授業料債務から別の負債項目である資産見返運営費交付金等に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返運営費交付金等戻入として収益に振り替える。
- (2) 取得固定資産が運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できない場合においては、相当とする金額を運営費交付金債務又は授業料債務から収益に振り替える。(注39)

<注39> 運営費交付金等の会計処理について

1. 運営費交付金は国立大学法人に対して国から負託された業務の財源であり、交付金の交付をもって直ちに収益と認識することは適当ではない。したがって、交付された運営費交付金は相当額を運営費交付金債務として負債に計上し、業務の進行に応じて収益化を行うものとする。授業料については、学生から負託された教育の経済資源であり、一定の負債性が認められることから、会計処理上運営費交付金と同様の取扱いをする。
2. 運営費交付金及び授業料の収益化については、具体的には以下の考え方によることとする。
 - (1) 国立大学法人における教育・研究という業務の実施に関しては、一般に進行度の客観的な測定が困難であるため、中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、業務の実施と運営費交付金及び授業料財源とが期間的に対応しているものとして、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金及び授業料債務を収益化することを原則とする。
 - (2) 運営費交付金が既に実施された業務の財源を補てんするために交付されたことが明らかといえる場合においては、交付時において収益計上することとする。
3. 中期目標の期間の終了時点においては、期間中に交付された運営費交付金を精算するものとする。
4. 資産見返運営費交付金等を計上している固定資産を売却、交換又は除去した場合には、これを全額収益に振り替えることとする。

Q73-1 運営費交付金を未収計上する会計処理は認められるのか。

A

運営費交付金を未収計上することは認められない。

Q73-2 運営費交付金債務等を「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」とは、具体的にどのように行うことになるのか。また、「他の方

法により収益化することがより適当であると認められる場合」とはどのような場合か。

A

1 運営費交付金債務等の収益化の基準については、国立大学法人においては、中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、業務の実施と運営費交付金及び授業料財源とが期間的に対応しているものとして、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金及び授業料債務を収益化することを原則としている。

これは、国立大学法人の業務である教育・研究については、それぞれが相互に複雑に関連し合いながら実施されているため区分けが困難、かつ、個々の業務の達成度の客観的な把握が困難であると考えられることから、当該業務の達成度に応じて、財源として予定されていた運営費交付金債務の収益化を進行させることが適当でなく、また、単に業務のための支出額を限度として収益化しては、剰余金が生じる余地がなく、国立大学法人に業務の効率化のインセンティブが働かないためである。

当該進行基準によると、天変地変等による業務の中断等、予定された業務が実施されていないと明らかに認められる場合を除き、期間の進行に伴って運営費交付金等を収益化することとなる。

2 但し、当該進行基準によることとしても、運営費交付金に固有の会計処理である中期計画の想定範囲内で償却資産を取得した場合に資産見返運営費交付金等への振替を行う必要があり、交付金の収益化の時期によっては、資産見返負債に振り替えるべき交付金債務が残らないことも考えられるため、各法人の実情に合わせ収益化の時期を工夫する必要がある。

3 また、国立大学法人におけるいわゆるプロジェクト研究等の中には、達成度の測定が可能である場合も想定される。そうした業務においては、あらかじめ法人の達成すべき成果を定め、これに対応する収益化額を設定しておいて、成果を達成するごとに当該額を収益化していく手法によることも適当と考えられる。こうした場合、会計監査が適切に行えるような客観的な基準をもって業務を特定し、適用する進行基準を定めるべきことに留意する必要がある。

Q 73-3 基準第73第4項において、国立大学法人が固定資産を取得した際、その固定資産が運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できる場合とはどのような場合を指すのか。

A

国立大学法人が固定資産を取得した際、その固定資産の取得についてあらかじめ中期計画やその添付書類等において取得に要する経費の全部又は一部を運営費交付金又は当該年度に係る授業料をもって財源とするということが記載されているか、中期計画における業務内容に照らし、財源の全部又は一部を運営費交付金又は当該年度に係る授業料をもって財源とすることが明らかな場合には、「合理的に特定」されているものと考えられる。

何故中期計画で区別するかについては、中期計画は主務大臣の認可を要するという点で出資者たる国の意思が反映されている度合いが高いと考えられるためであって、非償却資産で中期計画で想定しているものについては財産的基礎である資本剰余金へ振り替えるという考え方に基づいているからである。例えば、固定資産を取得することが予定されている場合で、附属病院について運営費交付金及び附属病院収入を財源として購入す

ることが中期計画で明らかな場合や、施設・設備に関する計画の中で財源を運営費交付金とする旨が記載されている場合等が想定される。さらに、中期計画で記載されている場合だけに限られず、「その添付書類等」において特定できる場合や期末において事後的に初めて合理的に特定できるような場合も想定される。

なお、取得に要する経費の一部を運営費交付金又は当該年度に係る授業料をもって財源とした場合については、当該充当された運営費交付金等の相当額を運営費交付金債務又は授業料債務から資産見返運営費交付金等へと振り替えることとなる。

Q 7 3 - 4 「固定資産が運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できる場合」について、固定資産の記載が予算の事項レベルで中期計画やその添付書類等に記載されている場合もそのように判断してよいのか。

A

固定資産の記載の程度は、必ずしも予算の事項レベルとはリンクしない。中期計画においては、個々の財産一つ一つを特定することまでは要せず、ある程度その資産が属する用途や案件ごとのカテゴリーなど概括的に記載することでよいと考えられる。言い換えると、取得した資産を見た場合、中期計画に記載されている括りの中に入るのか入らないのかを明確に認識できる程度まで、中期計画で特定されている必要はあると考える。

Q 7 3 - 5 基準第 7 3 第 4 項 (1) イにいう「非償却資産であって上記アに該当しないとき」、即ち、中期計画の想定範囲外である場合には、当該非償却資産に相当する額を資産見返運営費交付金等に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

A

当該非償却資産を保有している間は、資産見返運営費交付金等に計上したままとするが、注解 3 9 第 4 項により、当該資産を売却、交換又は除去した場合には、その時点で全額収益化する。

Q 7 3 - 6

1) 基準第 7 3 第 4 項 (2) にいう「運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できない場合」とは、運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合を想定しているのか。また、ここでいう「相当とする金額」とはどのような金額か。

2) 「相当とする金額」を収益に振り替える結果、2 年目以降は減価償却費のみが計上されることになると思われるが、それでよいのか。

A

1 「運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定」できる場合とは、中期計画、中期計画に添付された書類、年度計画その他により資産の取得が運営費交付金又は当該年度に係る授業料からなされたということが明らかである場合であり、それ以外の場合が「運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できない場合」である。したがって、「運営費交付金又は当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できない場合」は運営費交付金又は当該年度に係る授業料以外の収入により固定資産を取得した場合も当然入り得るものであるが、基

準第73においては運営費交付金債務又は授業料債務からの振替について記述されているものであり、運営費交付金又は当該年度に係る授業料以外の収入により固定資産を取得した場合についての処理までをも言及しているものではない。ここでは、中期計画等により運営費交付金によって支出されたということが合理的に特定できない場合（すなわち、中期計画の想定外で固定資産を取得した場合）であっても、按分計算によって運営費交付金によって支出されたとみなす額を「相当とする額」とし、この額について運営費交付金債務又は授業料債務から収益に振り替える処理を定めている。

- 2 この結果、設問の中にもあるように、取得年度は収益が立ち、次年度以降は減価償却費が計上されることとなる。
- 3 なお、このような資産についての減価償却の処理を基準第77により行うことができるか否かの問題は、基準第77にいう「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」となるかどうかの問題である。

Q73-7

- 1) 運営費交付金で購入した償却資産の耐用年数が中期目標の期間より長い場合、当該資産及び資産見返負債は中期目標の期間を繰り越せるのか。
- 2) 運営費交付金を財源として、中期計画の想定範囲外で非償却資産を取得した場合、当該資産及び資産見返負債は中期目標の期間を繰り越せるのか。

A

いずれの場合も中期目標の期間を繰り越せる。

Q73-8

- 1) 運営費交付金を財源としてリース料を支払う場合で、当該リース取引をファイナンス・リース取引と整理し、リース資産を資産計上する場合、どのような会計処理を行うのか。
- 2) 当該運営費交付金の会計処理は、一旦運営費交付金債務に計上した後、リース料支払を業務の進行と認識してリース料支払に応じて当該運営費交付金債務を収益化するのか、それともリース資産を償却資産の取得と認識し、当該運営費交付金債務を資産見返運営費交付金に振り替えるのか。

(関連項目；基準第29 リース資産の会計処理)

A

- 1 ファイナンス・リースの場合は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う（基準第31参照）のであるから、リース契約時に借方にリース資産、貸方にリース債務が計上される。毎年度におけるリース料の支払いは、会計上はリース債務の減少と支払利息を意味することになり、運営費交付金を財源としてリース料を支払う場合は、その額（自己収入等がある場合は運営費交付金に相当する額）が収益化されることになる。この際、会計上費用として認識されるのは、支払利息相当分と当該資産の減価償却費のみである。なお、リース料のうち損益取引ではないリース債務の減少の部分についても収益化を行うのは、リース債務の減少は資本取引であり、資産の取得と同様であると観念できるからである。
- 2 具体的な会計処理のイメージは以下のとおり。なお、貸手側のリース物件購入額〇〇〇円、減価償却額×××円、毎年のリース料△△△円、リース料は運営費交付金により

手当てされるとする。

<契約時>	(借) リース資産	○○○	(貸) リース債務	○○○
<毎年度>	(借) 減価償却費	×××	(貸) 減価償却累計額	×××
	現金	△△△	運営費交付金債務	△△△
	運営費交付金債務	△△△	運営費交付金収益	△△△
	リース債務	▲▲▲		
	支払利息	▼▼▼	現金	△△△

Q 7 3 - 9 注解 3 9 第 2 項 (1) でいう原則によらない場合、「業務等の達成度」はどのような単位で測定するのか。標準コスト、実際コスト、現金支出、予算などを想定しているのか。また、支出には人件費も含めて考えるのか。

A

業務の達成度の尺度は、設問のように様々なものが想定され得るので、それぞれの場合に応じて合理性や実現性等を考慮して、各法人において決めることとなる。

人件費が含まれるかについては、その業務の内容によって異なる。

例えば、プロジェクト等の場合であれば、当然にそれに携わる人々の人件費は含まれるし、退職給付の支払いの場合であれば、退職給付以外の人件費は含まれない。

Q 7 3 - 1 0 運営費交付金の収益振替をいわゆる「成果進行型」とした場合に、当初の予算を満額使い切って 1 2 0 % の成果を出しても、利益は出ないと考えてよいのか。すなわち、経費を節減して当初予定していた成果を達成した場合のみ現金の裏付けのある利益が計上できるため、「剰余金の使途」としての財源が得られると考えてよいのか。

A

運営費交付金の収益化において「成果進行型」を採った場合、当初の予定した金額を満額使い切って 1 2 0 % の成果を出したとしても、利益は生じない。

Q 7 3 - 1 1 教育・研究の一定部分について、運営費交付金等の収益化をいわゆる「費用進行型」にて行う場合、その財源として運営費交付金、授業料及びそれ以外の収益が混在している場合の会計処理はどうするのか。

A

運営費交付金及び授業料については、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こととされている。

設問のように、教育・研究の一定部分について、運営費交付金及び授業料を費用進行基準により収益化を行う場合で、当該業務の実施に必要な経費の財源の一部として運営費交付金及び授業料に基づく収益以外の収益の額が予定されている場合には、当該財源の種類及びその額について予め特定しておく必要があると考えられる。

具体的には、運営費交付金及び授業料の額とそれ以外の収益による額を予定しておく必要がある。会計処理としては、当該業務に実際に使用された額を、運営費交付金及び授業料の予定額と、運営費交付金等に基づく収益以外の収益の予定額との比率により按分して、それぞれ額を特定し、運営費交付金債務及び授業料債務の収益化を行うこと等が考えられる。

Q73-12

- 1) 運営費交付金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理について、企業会計原則注解24の国庫補助金等によって資産を取得した場合の圧縮記帳を適用するのか。
- 2) 次の場合、圧縮記帳は適用となるのか。

ア) 他の政策目的による補助金等を国立大学法人が受領し、当該補助金等を使用して固定資産を購入した場合の会計処理はどうなるのか。

イ) 附属病院収入等及び運営費交付金（又は施設費）により固定資産を購入した場合。

(参考) 企業会計原則注解24

国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する額をその取得原価から控除することができる。この場合においては、貸借対照表の表示は、次のいずれかの方法によるものとする。

(1) 取得原価から国庫補助金等に相当する額を控除する方式で記載する方法

(2) 取得原価から国庫補助金等に相当する額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法

A

- 1 圧縮記帳は、国庫補助金等を受領した時点での一括課税を避けるという、法人税法上の課税繰延策として認められた処理方法である。企業会計原則注解24における圧縮記帳の容認規定は、企業会計と法人税法との調整を図った結果であり、法人税法の規定に縛られない国立大学法人会計については、そもそも圧縮記帳を必要とする背景が存在しない。さらに、貸借対照表によって国立大学法人の財政状態、国立大学法人業務実施コスト計算書によって国立大学法人業務実施コストを表示するという目的に照らしても、圧縮記帳は認められるべきものではない。

よって、運営費交付金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理については、企業会計原則注解24「国庫補助金等によって資産を取得した場合の圧縮記帳」は適用されない。

- 2 したがって、設問2) の場合はいずれも圧縮記帳は適用とならない。

Q73-13 運営費交付金をサテライトオフィスの敷金として支出した場合、また、運営費交付金の未使用分について余裕金運用の観点から有価証券を取得した場合の会計処理はどうするのか。

A

- 1 運営費交付金をサテライトオフィスの敷金として支出した場合

当該支出額を運営費交付金債務から資産見返運営費交付金に振り替えることとする。

- 2 運営費交付金の未使用分で有価証券を取得した場合の会計処理

余裕金の運用として有価証券を取得した場合の会計処理は、現金及び預金から有価証券に振り替えるものとし、運営費交付金債務を他の勘定科目に振り替えることは要しない。その際、有価証券に関する計上科目で、市場性のある有価証券で一時所有のものは、流動資産の部の「有価証券」とし、その他のものは、固定資産の部のその他の資産の「投資有価証券」とする。

Q73-14 授業料を財源として在学年限を越えて使用可能な資産を取得することは受益者間における公平の観点から問題はないか。

A

- 1 授業料とは、国立大学法人が提供する教育に係る業務の対価として国立大学法人に在学していることを条件として義務的に在学生に対して納付させる性格を有するものである。したがって、在学年限に限って授業料は納付されることを基本とする。
- 2 一方、国立大学法人は、教育に係る業務を将来にわたり提供することを前提としており、教育に係る業務を将来にわたり提供するため基礎となる資産を取得し良好に管理することが必要となるが、これらの資産から在学者が受ける受益は、在学年限を超えて過去から未来にわたって平準的、恒常的に提供されるものである。したがって、これらの資産を取得する財源として授業料を充当しても受益者間の公平の問題は発生せず、むしろ、恒常的な受益の平準化の面からは是認されるものと考えられる。

第74 施設費の会計処理

1. 国立大学法人が国又は共同機関から施設費を受領したときは、相当額を預り施設費として整理するものとする。預り施設費は、流動負債に属するものとする。預り施設費は、拠出者毎に区分して表示する。
2. 施設費によって固定資産を取得した場合は、当該資産が非償却資産であるとき又は当該資産の減価償却について「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に定める処理が行われることとされたときは、当該固定資産の取得費に相当する額を、預り施設費から資本剰余金に振り替えなければならない。(注40)

<注40> 施設費を財源に固定資産を取得した場合の会計処理について

1. 国立大学法人における施設費は、国又は共同機関から拠出された対象資産の取得を行うまでは、その用途が特定された財源として、預り施設費として負債に整理する。
2. 施設費を財源とする償却資産については、通常、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」にしたがって減価償却の処理を行うことが想定される。そのような場合には、当該資産の取得時において、預り施設費を資本剰余金に振り替えることとし、国立大学法人の財産的基礎を構成するものとする。資本剰余金は、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」の規定により、減価償却の進行に応じて実質的に減価していくこととなる。

第75 寄附金の会計処理

1. 国立大学法人が受領した寄附金については、寄附者がある用途を特定した場合又は寄附者が用途を特定していなくとも国立大学法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では寄附金債務として負債に計上し、当該用途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を寄附金債務から収益に振り替えなければならない。(注41)
2. 当該寄附金によって固定資産を取得した場合は、次のように処理するものとする。
 - (1) 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であるときに限り、その金額を寄附金債務から資本剰余金に振り替える。
 - (2) 当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき及び当該資産が償却資

産であるときは、その金額を寄附金債務から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。(注42)

3. 寄附者若しくは国立大学法人のいずれかにおいてもあらかじめ用途を特定したと認められない場合には、当該寄附金に相当する額を受領した期の収益として計上する。

<注41> 寄附金の負債計上について

国立大学法人においては、その性格上、様々な趣旨の寄附金を受けることが想定される。寄附金は、寄附者が国立大学法人の業務の実施を財産的に支援する目的で出えんするものであるが、寄附者があらかじめその用途を特定したり、あるいは国立大学法人の側で用途を示して計画的に管理支出することが想定され、国立大学法人が通常はこれを何らかの特定の業務のための支出に計画的に充てなければならないという責務を負っているものと考えられる。このため、受領した寄附金の会計的な性格として、あらかじめ用途が特定されて管理されている寄附金に関しては、その未使用額と同額の負債の存在を認め、受領した期の終了後も引き続き国立大学法人に留保することとしている。これは、中期計画期間の終了時においても同様であり、運営費交付金とは異なり、精算のための収益化は不要である。

<注42> 寄附金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理について

1. 国立大学法人が用途を特定した寄附金によって非償却資産を取得した場合においては、これが中期計画の想定範囲内である場合には、国立大学法人の財産的基礎を構成するものと考えられることから、資本剰余金に振り替えるものとする。
2. 資産見返寄附金を計上している固定資産を売却、交換又は除去した場合は、これを全額収益に振り替えるものとする。

Q75-1 基準第75第1項にいうところの寄附金を寄附金債務として計上するための「用途の特定」とは、具体的にどのように行えばよいのか。

(関連項目；基準第14 負債の定義)

A

- 1 寄附金は、寄附者が国立大学法人の業務の実施を財政的に支援する目的で出えんするものであって、その本来的な性格は、国立大学法人にとって直ちに会計的な意味での負債に該当するものとはいえない。したがって、法人が寄附金を受領した時点で寄附金債務として負債に計上するためには、基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金のすべてについて寄附金債務として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。
- 2 基準第14第1項では、「国立大学法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が国立大学法人に対して、将来、教育・研究の実施又は経済的便益の減少を生じさせるもの」と規定している。基準における負債に計上するには、その前提として、当該寄附金の受領が国立大学法人に何らかの現在の義務を生じさせていることが必要である。

このような観点から、基準では、①寄附者がその用途を特定した場合及び②寄附者が特定していなくとも国立大学法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、負債に計上するとしたところである。

- 3 用途の特定の程度については、この趣旨に従い、国立大学法人において寄附金を何らかの特定の業務のために計画的に充てなければならない責務が生じていると判断できる程度、即ち、法人に対して当該寄附金の使用状況について管理責任が問える程度に特定されていることが必要である。

具体的には、国立大学法人の業務に使用するといった漠とした程度では不十分であり、当該法人の業務に関連した用途の種類、使用予定額などが明確になっていることが必要と考える。

- 5 特定の方法については、基本的には、中期計画において定めることを想定しているが、中期計画において特定することが客観的に難しいと判断される場合には、寄附金受領後使用するまでに当該寄附金の用途を定めた事実が事後的に検証可能な事例においても、中期計画において特定した場合に準じた取扱いが認められる。

Q 7 5 - 2 基準第 7 5 第 1 項の「当該用途に充てるための費用」とは、いわゆる間接費を含めてよいのか。すなわち、寄附金を財源として特定の業務を行った結果増加することとなった管理費等の費用も「当該用途に充てるための費用」に含まれると解してよいのか、それとも特定の業務に関連するものとして直接的に把握できる費用のみを「当該用途に充てるための費用」と解するのか。

A

寄附金の用途として定めた内容を実施するために発生した費用については、その同額を寄附金債務から収益に振り替えることになるが、ここでいう費用とは直接的か間接的かを問わない。したがって、管理部門などの費用についても、それが適切に管理され寄附金の用途を実施するために発生したものであることを説明できるのであれば、「寄附金の用途に充てるための費用」に含めることが認められる。

Q 7 5 - 3

- 1) 寄附金で購入した償却資産の耐用年数が中期計画の期間より長い場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。
2) 寄附金を財源として、中期計画の想定範囲外で非償却資産を取得した場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。

A

- 1 国立大学法人が寄附金を受け、寄附者又は法人が当該寄附金の用途を特定したときには、まず、基準第 7 5 第 1 項により、その用途を定めた寄附金の額と同額を寄附金債務として負債に計上する。次に、その特定された用途として、①中期計画で想定していない非償却資産を購入した場合や、②償却資産を購入した場合には、基準第 7 5 第 2 項(2)により資産取得額と同額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金へ振り替えることになる。
- 2 このような用途の定めがある寄附金については、その特定された用途に沿って計画的に業務を行っていくことが寄附者の意思を反映した法人の責務であると考えられ、この責務は中期計画の期間とは関係がないので、預り寄附金は中期計画期間には連動しない

負債としての性格を持つことになる。したがって、預り寄附金は中期計画期間が終了しても、当該使途に沿った費用が発生するまで負債のまま計上される（注解36参照）。この、中期計画期間と連動しない負債としての性格は、資産の取得に伴って寄附金債務から振り替えられた負債である資産見返寄附金についても同様なので、購入した資産が資産に計上されている間は、資産見返寄附金も中期計画期間を超えて存続することになる。

- 3 なお、寄附金に基づいて実施していた業務が終了した場合には、新たに別の使途が定められない限り、その時点で残っている寄附金債務や資産見返寄附金は収益化されることになる。

Q75-4 基準第75第2項(2)にいう「当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき」、すなわち、中期計画の想定範囲外である場合とは、具体的にどのような状況を想定しているのか。この場合においては、当該非償却資産に相当する額を資産見返寄附金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

A

- 1 基準第75第2項(2)の「当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき」とは、国立大学法人が寄附金を受け、寄附者又は国立大学法人によって当該寄附金の使途として特定の業務を実施することが定められ、そのために土地などの非償却資産を取得したものの、このような使途が主務大臣の認可を受けた中期計画に記載されていなかったような場合を指している。この場合には、使途が定められた時点でまず寄附金と同額が寄附金債務として負債計上されることになるが、資産を取得した際の扱いとしては、主務大臣の認可の下で行う計画的な資本増強とは言えないため、貸本剰余金ではなく資産見返寄附金へ振り替えることになる。
- 2 この場合には、取得資産が非償却資産であるので、当該資産を保有している限り、中期計画期間の終了とは関係なく、資産見返寄附金として計上され続けることになる。

Q75-5 寄附金について使途を定めない場合には、結局のところ当該寄附金は国庫に納付されてしまうのか。

A

- 1 寄附者や国立大学法人が寄附金について何らその使途を特定しなかった場合においては、企業会計の慣行に立ち返り、寄附金は当該事業年度の収益として計上されることとなる。この場合において、結果的には当該年度に利益が出やすい構造になる。
- 2 当該利益のうち法人法第〇〇条第〇項によって、経営努力を認定されず、積立金として整理されたものについては、同法第〇〇条第〇項に従い、個別法に定めるところによって処理されることとなるが、その結果、国庫に納付されるものもあり得る。

Q75-6 既往の委任経理金の取扱いはどうするのか。

A

- 1 現行の奨学寄附金委任経理金制度は、各国立大学が奨学寄附金を受けた場合において、文部科学大臣が国立学校特別会計法第17条に基づき、当該寄附金に相当する額を各国立大学の長に交付し、その経理を委任するものである。

当該制度の趣旨は、各省各庁の長が当該経費について直接経理するよりも、関係機関にそれを委任する方が、その事務を簡潔有利に処理することができるのみならず、臨機適切な処理が期待でき、経費の効率的な使用により当該寄附の目的をもっともよく達成できることにある。

- 2 現在、国立大学は国の機関であるため、国立大学に対する奨学寄附金は歳入歳出予算を通し国立学校特別会計法第17条により処理されているが、寄附者の意向を勘案すると、本来は特定の機関又は教官に対して寄附されていると考えられる。

したがって、法人移行時において各国立大学法人が保有している委任経理金については、各国立大学法人に承継することとする。

また、国立大学法人が、委任経理金を承継した場合の取扱いについては、各国立大学法人に寄附があったものとみなして、本会計基準の第75に準じ、負債に計上することとする。

第76 教育・研究の実施等による収益の会計処理

国立大学法人がその教育・研究の実施等に伴い得た収入については、その実施によって実現したもののみを、各期の収益として計上する。(注43)

<注43> 国からの委託費の扱いについて

国立大学法人に対して国から支出された委託費については、国立大学法人の教育・研究の提供等の対価に該当するものであるため、他の主体からの受託収入と同様の会計処理を行う。ただし、国からの受託による収益と他の主体からの受託による収益とは区別して表示しなければならない。

Q76-1

受託研究収入のように、初年度に受託収入を得て、複数年度にわたってサービス（研究）を行う場合、通常、最終年度にサービス（研究）成果が得られるが、サービスの実現がなされた場合、各年度に発生している費用についてはどのように考えるのか。

A

- 1 受託研究収入等に係る会計処理は、基準第76によることになる。すなわち、「国立大学法人がその教育・研究の実施等に伴い得た収入については、その実施によって実現したもののみを、各期の収益として計上する」ことになる。
- 2 受託研究等は、請負契約であって、契約締結の段階で総収益と総原価が当事者間で合意されているものの、大半の受託研究等において客観的な成果の測定が困難であること、加えて、受託研究等は通常大量にあることが想定されることから、事務処理上の便宜も勘案し、当該研究のための費用化額を限度として収益化することを原則とする。なお、研究の進行状況が客観的に把握可能であり、金額に重要性がある受託研究等については、研究の進行程度に応じて収益を認識する進行基準により収益化することも妨げない。
- 3 簡単な数値例で進行基準を適用した場合を示すと以下のとおり。なお、5年契約で、1年目に受託研究等収入100を現金で受領、毎年の費用は現金で払うものと仮定する。

(1年目)	(借) 現金	100	(貸) 前受受託研究費等	100
	研究費	15	現金	15
	前受受託研究費等	15	受託研究等収益	15
(2年目)	(借) 研究費	20	(貸) 現金	20
	前受受託研究費等	20	受託研究等収益	20
(3年目)	(借) 研究費	25	(貸) 現金	25
	前受受託研究費等	25	受託研究等収益	25
(4年目)	(借) 研究費	30	(貸) 現金	30
	前受受託研究費等	30	受託研究等収益	30
(5年目)	(借) 研究費	10	(貸) 現金	10
	前受受託研究費等	10	受託研究等収益	10

Q76-2 附属病院収入等で計上された原価と運営費交付金の原価をどのように振り分けるのか。例えば、運営費交付金と業務との対応関係を明らかにすることが困難な場合に、国立大学法人が次のような収入・支出を行った場合、会計処理はどうなるのか。また、附属病院収入について、特に留意すべき取扱いには何があるか。

[ケース1]

収入	運営費交付金	500	
	附属病院収入等	300	
支出	給与等	600	
	固定資産購入	200	(耐用年数5年、残存価額ゼロ)

[ケース2]

収入	運営費交付金	500	
	附属病院収入等	400	
支出	給与等	600	
	固定資産購入	200	(耐用年数5年、残存価額ゼロ)

[ケース3]

収入	運営費交付金	500	
	附属病院収入等	250	
支出	給与等	600	
	固定資産購入	200	(耐用年数5年、残存価額ゼロ)

A

1 いずれのケースにおいても、共通する処理は以下のとおり。なお、ここでは、資産購入、自己収入、給与等の取引は現金によって行われたものと仮定する。

(借方)		(貸方)	
資産	200	現金	200
現金	XXX	附属病院収入等	XXX
人件費	YYY	現金	YYY

また、取得後における当該資産の減価償却の処理も共通であるが、当該資産が基準第77の適用をうけるか否かにより処理が異なる。ここでは、基準77の適用を受けない

とすると、

減価償却費 40 減価償却累計額 40

の処理が基本的に毎年度行われる。以下ではこの減価償却の処理は省略する。

- 2 ここでのポイントは、受け入れた運営費交付金を収益化する額はいくらになるかという点である。設問では、取得資産が運営費交付金より支出されたと合理的に特定できるかどうかについての記述がないので、まずここで処理が異なる。すなわち、合理的に特定できる場合は、その額を基準第73第4項(1)により運営費交付金債務から資産見返運営費交付金等に振り替えることとなり、合理的に特定できない場合は、同(2)により「相当とする金額」を計算により求め、その額を運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える。また自己収入も計上されているので、運営費交付金と業務との対応関係を明らかにすることが困難な場合は、「運営費交付金債務残高と当該収益とで財源を按分して支出したものとみなす等の適切な処理を行った上で収益化する」とされている(Q73-11参照)。国立大学法人においては、自己収入と運営費交付金により当該資産の取得が中期計画の想定範囲内であれば、運営費交付金相当額については、資産見返運営費交付金等に振り替える処理が適当である。
- 3 なお、附属病院における診療行為に係る償却資産を取得した場合については、むしろ、その取得額の一定部分については、附属病院収入を充てるべきであると考えられることから、一定の割合をもって、附属病院収入と運営費交付金とに振分けることとする。
- 4 いずれの場合においても、受け入れる運営費交付金の額を超えた収益化はできないことに注意する必要がある。(Q77-1参照)
- 5 以下、設問に沿って整理すれば以下のとおり。

① 当該資産が運営費交付金より支出されたと合理的に特定できる場合

[ケース1]

現金	500	運営費交付金債務	500
資産	200	現金	200
現金	300	附属病院収入等	300
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	200	資産見返運営費交付金等	200
運営費交付金債務	300(※)	運営費交付金収益	300

※この場合、「運営費交付金債務残高」は300(=500-200)であり、自己収入は300であるから、費用額の600のうち、運営費交付金から支出されたとみなされる額は、

$$600 \times 300 / (300 + 300) = 300$$

が運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替えられる額である。

[ケース2]

現金	500	運営費交付金債務	500
資産	200	現金	200
現金	400	附属病院収入等	400

人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	200	資産見返運営費交付金等	200
運営費交付金債務	257 (※)	運営費交付金収益	257

※ 同様に、 $600 \times 300 / (300 + 400) = 257$

[ケース3]

現金	500	運営費交付金債務	500
資産	200	現金	200
現金	250	附属病院収入等	250
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	200	資産見返運営費交付金等	200
運営費交付金債務	300 (※)	運営費交付金収益	300

※この場合は、 $600 \times 300 / (300 + 250) = 327$ であるが、合計527となり、運営費交付金の受入額を超えてしまうため、限度である300を収益化する。

② 当該資産が運営費交付金から支出されたと合理的に特定できない場合

[ケース1]

現金	500	運営費交付金債務	500
資産	200	現金	200
現金	300	附属病院収入等	300
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	125 (※)	運営費交付金収益	125
運営費交付金債務	375 (※※)	運営費交付金収益	375

※取得した固定資産に係る額200のうち、その財源が運営費交付金に帰するものとして求められる「相当とする額」は、 $200 \times 500 / (500 + 300) = 125$ である。

※※費用額の600のうち、運営費交付金から支出されたとみなされる額は、 $600 \times 500 / (500 + 300) = 375$ である。

[ケース2]

現金	500	運営費交付金債務	500
資産	200	現金	200
現金	400	附属病院収入等	400
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	111 (※)	運営費交付金収益	111
運営費交付金債務	333 (※※)	運営費交付金収益	333

※ 同様に、 200 の $500 / (500 + 400) = 111$

※※同様に、 $600 \times 500 / (500 + 400) = 333$

[ケース3]

現金	500	運営費交付金債務	500
資産	200	現金	200
現金	250	附属病院収入等	250
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	133 (※)	運営費交付金収益	133
運営費交付金債務	367 (※※)	運営費交付金収益	367

※ 同様に、 $200 \times 500 / (500 + 250) = 133$

※※この場合、同様の計算を行えば、 $600 \times 500 / (500 + 250) = 400$ を収益化したいところであるが、これに33を足すと533となり、運営費交付金の受入額を超えてしまうので、限度である合計500を収益化することとなる。

第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理

国立大学法人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、資本剰余金又は資産見合剰余金を減額することとする。
(注44)

<注44> 減価償却の会計処理について

1. 国立大学法人が固定資産を取得するに当たっては、国は、国有財産の現物出資あるいは施設費の交付等を行うことができるものとされている。ところで、国立大学法人は業務運営の財源を主に運営費交付金に依存することになるが、このような資産の減価部分については通常は運営費交付金の算定対象とはならず、また、運営費交付金に基づく収益以外の収益によって充当することも必ずしも予定されていない。更に資産の更新に当たっては、出資者たる国により改めて必要な措置が講じられることになるものと想定される。このような場合においては、減価償却に相当する額は、むしろ実質的には資本の価値の減少と考えるべきであることから、損益計算上の費用には計上せず、国立大学法人の資本剰余金又は資産見合剰余金を直接に減額することによって処理するものとする。この取扱いは、取得時までには別途特定された資産に限り行うものとする。
2. このような資産に係る減価償却相当額は、各期間に対応させるべき収益が存在するものではなく、また、国立大学法人の運営責任という観点からも、その範囲外にあると考えることができる。これを損益計算上の費用としてとらえることは、国立大学法人の運営状況の測定を誤らせることとなり、法人法第〇〇条を適用する上での計算方法として適当ではない。
3. 貸借対照表の資本剰余金及び資産見合剰余金の区分においては、「第77特定の償却資産の減価に係る会計処理」の規定に基づく損益外減価償却相当額の累計額を表示しなければならない。これらの累計額は、国立大学法人の実質的な財産的基礎の減少の程度を表示し、当該資産の更新に係る情報提供の機能を果たすこととなる。
4. 附属病院における一定の償却資産に係る減価償却については、当該減価に対応すべき附属病院収入の獲得が予定されていると考えられるため、当該収入をもって充当す

ることが適当と考える。よって、附属病院における上記資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用に計上し、それ以外については損益外減価償却を行うこととする。

Q77-1 基準第77にいう特定の償却資産の減価に係る会計処理に該当する資産の範囲如何。例えば、資本剰余金に計上されている償却資産、現物出資の償却資産、副産物等の販売収入がある場合、ここでいう特定の償却資産に該当するののか。

A

- 1 基準第77（特定の償却資産の減価に係る会計処理）が適用される資産に該当すると判断するには、当該国立大学法人の財務構造等を勘案して、文部科学大臣が、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、あらかじめ取得時までに国立大学法人の外から個別に資産を特定していることが必要であって、当然に、資本剰余金に計上されている償却資産や現物出資の償却資産が該当するものではない。
- 2 また、ここでいう特定の償却資産とは、当該資産に投下された資本を当該資本から獲得される収益によって回収できない資産のことを指すものである。したがって、当該資産の稼動によって生じる販売物の価格設定において当該資産の減価分を織り込まず、それが資産の保有目的から妥当である場合には、ここでいう特定の償却資産に該当するものと考えられる。
- 3 なお、法人における附属病院の建物については、文部科学省において定めた率により、○割は特定の償却資産、○割は特定の償却資産外として按分指定を行うこととする。

Q77-2

- 1) 出資財産のうち、減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない固定資産は、貸借対照表上において、①有形固定資産（資産の部）と政府出資金（資本の部）に計上するのか、②有形固定資産（資産の部）と資本剰余金（資本の部）に計上するのか。
- 2) 仮に①の場合、出資の償却資産で、収益の獲得が予定されない償却資産の減価償却相当額は資本剰余金の損益外減価償却累計額（-）に計上されるので、資本剰余金がマイナスになることもあり得るが、それでよいのか。（関連項目；第50 資本の表示項目）

A

国立大学法人が政府から有形固定資産の出資を受けた場合には、貸借対照表上、当該資産の評価額が有形固定資産に、またその同額が政府出資金に計上される（譲与でなく現物「出資」である以上、資本剰余金となることはあり得ない）。当該資産が、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」として特定された場合には、当該資産の減価償却相当額は、資本剰余金の控除項目である損益外減価償却累計額として計上することになるが（基準第50第2項、第77参照）、他に資本剰余金がない場合には、控除後の資本剰余金合計（広義の資本剰余金）がマイナスとなることもある。

Q77-3 民間から受け入れた受託研究費で購入した償却資産で、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものの会計処理はどうするのか。

- ① 受託研究費で償却資産を購入した年度で一括費用処理する。
- ② 基準第77にいう特定資産として、減価償却相当額は損益計算書の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。

③ 減価償却費を計上する。

A

- 1 民間など外部からの受託研究は、国立大学法人にとって受託収入として収益を獲得することを予定する活動であるので、受託研究にしか使用しない資産について基準第77が適用されることはあり得ない。
- 2 また、受託研究については、研究のための費用を投入することによって受託収入として収益を獲得することが確実な活動であるため、研究開発基準が適用される研究活動には当たらないものと考えられる。
- 3 したがって、外部からの受託研究のために償却資産を取得する場合であって、当該資産を特定の受託研究のみにしか使用しない予定であるときには、当該資産はその研究によって収益が獲得される期間内で償却して費用化することになる（企業会計原則における収益費用対応の原則）。
- 4 なお、当該資産が当該研究の終了後に他の研究目的等に使用する予定である場合であっても、当該研究期間内で償却して費用化することとする。（Q8-1参照）

Q77-4 取得後償却終了以前の途中の段階で、基準第77による特定資産に変更することはできるのか。また、いったん基準第77による特定がされた償却資産を、途中で変更し、通常の減価償却を行うものとすることは可能か。

A

- 1 一般的には、資産を取得する際にその資産による収益獲得可能性を推定することが可能と考えられ、また、資産の取得後にその見通しを安易に変更することは好ましくないと考えられることから、注解44では基準第77のルールが適用される資産の特定を資産の取得前に行うこととしている。
- 2 しかしながら、取得後の事情の変更により収益構造が大幅に変化し、更新のための財源の負担者を変更することが決定している場合に、指定の解除又は追加指定を行うことが排除されているわけではない。ただし、資産の特定は文部科学大臣により行われることとされているので、文部科学大臣がこのような指定の解除または追加を行うためには、所定の手続きを経ることとする。

Q77-5 基準第77の特定資産を取り替えた後の償却資産は、基準第77による特定資産となるのか。

A

基準第77の会計処理が適用されていた特定資産を建て替え等で取り替えた場合には、取替え後の資産が「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」に該当するかをあらためて判断し、該当する場合には基準第77の会計処理を行うことになる。

Q77-6 施設費を財源として取得した基準77の特定の償却資産について、天災・事故等による毀損が生じた場合、受領した保険金をもって滅失資産と同様の特定資産たる代替資産を取得すると会計処理はどのようになるのか。

A

会計基準第77では、「独立行政法人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、損益計算書の費用には計上せず、資本剰余金を減額することとする」とされている。

基準第77の特定を受けた資産の滅失により受領した保険金をもって、基準第77の特定を受けた代替資産を取得した場合、仮に受取保険金を収益として取扱うと、通常、多額の利益が損益計算において計上されることになり、代替資産に係る減価償却相当額が資本剰余金から控除されることとの均衡を失することとなる。

したがって、滅失した資産の取得財源が施設費であって、代替資産が第77の特定を受けた場合には、保険金のうち代替資産の取得価額を資本剰余金として処理することが妥当と考えられる。

なお、国立大学法人において圧縮記帳は認められない。

<例示>

火災の発生により、建物（取得価額100、減価償却累計額60）が滅失し、当該建物に係る受取保険金100により新たな建物95を取得した。

(1) 滅失資産の仕訳

(借) 資本剰余金	100	(貸) 建物	100
減価償却累計額	60	損益外減価償却累計額	60

(2) 保険金入金の仕訳

(借) 現金預金	100	(貸) 未決算勘定	100
----------	-----	-----------	-----

(3) 代替資産取得時の仕訳

(借) 建物	95	(貸) 現金預金	95
未決算勘定	100	資本剰余金	95
		保険差益	5

第78 退職給付に係る会計処理

1. 退職給付相当額のうち、運営費交付金に基づく収益以外の収益によってその支払財源が手当されることが予定されている部分については、退職給付に係る引当金を計上する。
2. 退職給付に充てるべき財源措置が行われることが、例えば中期計画等で明らかにされている場合には、それに相当する部分の退職給付に係る引当金は計上しない。なお、その場合は運営費交付金から充当されるべき退職給付の見積額を貸借対照表の注記において表示し、その事業年度の増加額は国立大学法人業務実施コスト計算書に表示する。
3. 国立大学法人が中期計画等で想定した運営を行わなかったことにより将来の追加的な退職金債務が発生した場合には、当期において負担すべき追加的費用を追加退職給付引当金に繰り入れ、貸借対照表の固定負債の部に表示するものとする。なお、その場合に当該年度中に追加的な退職給付が支給されている場合には、当該追加分を当期の損益に反映させるものとする。
4. 上記1、3の引当金及び2の見積額の計算に当たっては、期末の退職給付の要支給額を用いた計算によることができる。

Q78-1 退職給付について、国との交流人事によって国立大学法人外に移籍する職員がいる場合にはどうなるのか。

A
(保留)

Q78-2 退職給付で運営費交付金で措置されない部分について、過去勤務費用に相当する退職金についてどのような会計処理を行えばよいのか。

A
自己収入により退職の措置を行うこととされた場合には、過去勤務部分も含めて退職給付引当金を計上しなければならない。法人設立にあたり、このような取扱いとされる場合には、法人設立当初より負債として計上すべきである。

Q78-3

- 1) 退職給付が運営費交付金で措置されている場合において、退職給付を支給したときにその支給額は当該年度の損益計算書に計上されるのか。
- 2) その場合、その支給額には当該国立大学法人に所属していない期間に対応する退職給付が含まれていることとなるが、これは不合理ではないか。

A
1 基準第78第2項に該当する場合には、退職給付の支給額全額を損益計算書に計上する。
2 国立大学法人が国の職員を承継した場合には、国の勤務期間も通算して退職給付の支払いを行なわねばならない。その際、国と国立大学法人との間では、退職給付の期間配分を行うという考え方に立っておらず、最終的に国立大学法人で退職した場合には、当該国立大学法人が退職給付の全額を支払うこととなる。運営費交付金による財源措置は「国立大学法人の業務運営」のためであって、国の勤務期間に相当する退職を精算するためではない。
3 したがって、損益計算書においては、支払われた退職給付全額を「費用」として計上し、財源となる運営費交付金全額を「収益」として計上することとする。なお、実施コスト計算書においては、当該支払額は「業務費用」として計上される。

Q78-4

- 1) 退職給付に係る引当金を計上しないためには、具体的にどのような方法でどの程度明らかにしておくことが必要なのか。「運営費交付金で措置する」との記述だけがあれば足りるのか。
- 2) 退職給付の水準や退職者数の見通しについても記述することが必要か。

A
(保留)

Q78-5

- 1) 基準第78第2項にいう「運営費交付金から充当されるべき退職給付の見積額」とは、事業年度ごとの見積額でよいのか。それとも、中期計画分を計上することになるのか。
- 2) 国立大学法人業務実施コスト計算書に表示されることとなる「その毎事業年度の増加

額」とは、事業年度ごとに見積りした額より多く支出した額の増加額となるのか。その場合、国立大学法人業務実施コスト計算書において「引当外退職給付増加額」に計上されているが、増加額を含めた退職給付は運営費交付金から支出することになり、「業務費用の一般管理費」に計上されることになることから、退職給付増加見積額が二重計上することにならないのか。（関連項目；基準第69 国立大学法人業務実施コスト計算書の様式）

A

- 1 基準第78において表示することが求められている「退職給付の見積額」とは、実際に毎年度に支払うべき退職給付の見積額ではなく、勤務の結果、年度末までに既に発生していると認められる退職給付額のことをいう。国立大学法人においては、「期末の要支給額」方式によって計算することとし、期末において在籍する職員全員が自己都合で退職するものとした場合に必要とされる退職金要支給額の総額を計算することとする。
- 2 国立大学法人業務実施コスト計算書に表示するのは、上記で述べた見積額の前事業年度末からの「増加額」である。財源措置が行われることが明らかにされていることにより引当金が計上されていない場合の退職給付については、退職給付の支払われた事業年度に損益計算書において費用計上することになる。この場合には、当該退職給付に係る前事業年度末の退職給付の見積額は、実施コスト計算書で減額（増加額のマイナス）となるので、計算書の総額では二重計上にはならない。

Q78-6 基準第78第2項にいう退職給付の見積額に関する貸借対照表の注記額が減少した場合には、実施コスト計算書にはマイナス表示をするのか。

（関連項目；基準第69 国立大学法人業務実施コスト計算書の様式）

A

設問のような場合には、マイナス表示を行う。

Q78-7 国立大学法人業務実施コスト計算書に、毎事業年度末における退職給付の増加額が引当外退職給付増加見積額として計上されるが、増加額の一部は将来における退職給付の支給額に含まれる。支給された退職給付支給額は損益計算書に費用として計上されることになるから、国立大学法人業務実施コストの合計額には、経年的にみれば、引当金退職給付増加見積額のみだけ二重計上になるのではないか。

（関連項目；第69 国立大学法人業務実施コスト計算書の様式）

A

実際に退職給付が支払われた年度においては、当該支払額は、損益計算書上「費用」として計上され、国立大学法人業務実施コスト計算書においては「業務費用」として計上される。一方、退職給付が支払われた年度末においては、当該退職者に係る「要支給額の見積り」は減少しているため、その分「引当外退職給付増加見積額」が減少し、ネットの国立大学法人業務実施コストは相殺されるので、二重計上の問題は生じない。

(参考数値例)

	X 1 年度	X 2 年度	X 3 年度
年度末退職給付見積額	9, 0 0 0	9, 9 0 0	9, 7 0 0
(うち職員A相当分)	1, 0 0 0	1, 1 0 0	—
(うちその他職員分)	8, 0 0 0	8, 8 0 0	9, 7 0 0
退職給付支払額 (職員A相当分)		—	1, 2 0 0
国立大学法人業務実施コスト (うち職員A退職給付相当分)		9 0 0	1, 0 0 0
(うち職員A引当外退職給付見積額)			1, 2 0 0
(うちその他職員引当外退職給付増加見積額)		1 0 0	△1, 1 0 0
		8 0 0	9 0 0

上記の数値例においては、職員Aに関しX 2 年度に、引当外退職給付増加見積額 1 0 0 が計上されている。職員AについてのX 2 年度までの増加見積額の累計が、X 2 年度末の退職給付見積額 1, 1 0 0 である。

次に、職員AがX 3 年度に退職したとする。その場合X 3 年度には、退職給付支払額 1, 2 0 0 が、国立大学法人業務実施コスト計算書において業務費用として計上される。

一方、職員Aの退職に伴い、職員Aに関する退職給付見積額 1, 1 0 0 は、X 3 年度にはゼロとなっており、国立大学法人業務実施コストを△1, 1 0 0 だけ減少させる要因となっている。結局、ネットでみると、職員Aの退職給付に係る国立大学法人業務実施コストは、X 3 年度において増加した分 1 0 0 だけが計上されている。このように、毎年度の国立大学法人業務実施コスト計算書においては、ネットでみると、当該年度に生じた退職給付の増加額だけが計上されるので、二重計上の問題は生じていない。

Q 7 8 - 8 退職給付に係る引当金の計上に関して、国の職員であった期間の過去勤務分については、どのように考えればよいのか。

A

国の職員を国立大学法人が引き継いだ結果、基準第 1 7 第 1 項及び基準第 7 8 第 1 項に該当する場合は、国の職員であった期間の勤務分も含めて引当金に計上する。

Q 7 8 - 9 基準第 7 8 第 4 項では、退職給付に係る引当金及び見積額の計算に当たっては、期末の退職給付の要支給額を用いた計算によることができるとあるが、要支給額を用いた計算とは具体的にどうするのか。

A

「要支給額を用いた計算」とは、当該国立大学法人の職員が、期末において、全員自己都合により退職した場合に支払われるべき退職金の総額を計算する方法を原則とする。

Q 7 8 - 1 0 国立大学法人が、当期において、退職給付相当分の運営費交付金として、退職者 2 名分、2 千万円の交付を受けたところ、

[ケース1] 予想に反して3名が退職し、3千万円を支払った。

[ケース2] 予想に反して1名しか退職せず、1千万円だけ支払った。
それぞれ、どのような会計処理を行えばよいのか。

A

(保留)

第79 退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理

退職共済年金に係る共済組合への負担金は、拠出時に費用として認識するものとし、特別の引当金は計上しない。

第80 毎事業年度の利益処分

1. 当期末処分利益は、毎事業年度、積立金として整理するもののほか、中期目標の期間の最後の事業年度を除く毎事業年度、目的積立金又は資産見合剰余金として整理するものとする。
2. 当期末処理損失は、毎事業年度、積立金（目的積立金が残っている場合は当該目的積立金を含む。）を減額して整理し、なお不足がある場合は繰越欠損金として整理するものとする。

第81 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分

国立大学法人の中期目標の期間の最後の事業年度においては、当期末処分利益は、積立金又は資産見合剰余金として整理しなければならない。目的積立金及び法人法の規定に基づく前中期目標期間繰越積立金が残っている場合は、積立金に振り替えなければならない。（注45）

<注45> 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分について

1. 国立大学法人制度においては、中期目標による運営・評価のシステムが導入されており、運営費交付金のルール設定等財務関係においても一の中期目標及びそれに基づく中期計画の期間を一つの区切りとしているところである。
国立大学法人においては、運営費交付金等をこの中期目標の期間の終了時に精算するという考え方にたっていることから、最終年度に損益計算上の利益が生じた場合であっても法人法第〇〇条第〇項の処理は行わないほか、目的積立金や前中期目標期間繰越積立金が使用されずに残っていた場合は、中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分時において、積立金に振り替えることを要するものである。
2. 法人法においては、積立金を次の中期目標の期間に繰り越す旨の規定が設けられているが、利益の処分又は損失の処理に関する書類のほか、国庫納付金の計算書の作成を要する。当該計算書においては、中期目標の期間の最後の事業年度に係る利益処分を行った後の積立金の総額並びにその処分先である国庫納付金の額及び前中期目標期間繰越積立金として次の中期目標の期間に繰り越される金額を記載するものとする。

第82 目的積立金を取り崩す場合の会計処理

目的積立金について、中期計画であらかじめ定めた「剰余金の使途」に沿った費用が発生したときは、その同額を取り崩して目的積立金取崩額に振り替えなければならない。また、「剰余金の使途」に沿って固定資産を取得した場合で、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に定める処理が行われることとされたときは、その取得に要した額を取り崩して資本剰余金に振り替え、当該処理が行われることとされなかったときは、その取得に要した額を取り崩して資産見合剰余金に振り替えなければならない。

Q82-1 目的積立金を財源として固定資産を取得した場合に取得原価を目的積立金から資本剰余金又は資産見合剰余金に振り替えることになっているが、この場合利益処分に関する書類を通さずに直接振替処理で行うのか。

A

- 1 利益の処分に関する書類は、会計年度終了時における国立大学法人の当期末処分利益を求め、その処分の内容を明らかにするものであるため、利益処分として目的積立金を積み立てた旨を表示すれば書類として完結し、その後の目的積立金の取崩しについてまで記載する必要はない。
- 2 目的積立金を財源として固定資産を取得した場合には、その取得時に当該資産の取得価額と同額を目的積立金から資本剰余金又は資産見合剰余金に振り替えることになる。

Q82-2 目的積立金を財源として中期計画に定める「剰余金の使途」に従って固定資産を取得したときは、当該積立金は資本剰余金又は資産見合剰余金に振り替えることとなるが、その場合、減価償却相当額はどのように取扱うのか。

A

目的積立金をもとに「剰余金の使途」に従って取得した固定資産の減価償却について、基準第77の特定の有無により、資本剰余金又は資産見合剰余金に振り分けし、資本剰余金については、損益外減価償却処理を行い、資産見合剰余金については、通常の減価償却処理を行う。(Q27-5、Q50-2参照)

Q82-3 法人法第〇〇条第〇項の剰余金の使途として機械装置のようなものも購入可能か。(関連項目；基準第66 法人法第〇〇条第〇項による承認の額)

A

中期計画において当該装置を剰余金の使途として記載した上で、購入することは可能である。この場合、機械装置購入額について目的積立金を取り崩して資本剰余金又は資産見合剰余金に振り替えることとなる。

Q82-4 前中期目標期間繰越積立金を使用する際の会計処理はどうなるのか。

A

前中期目標期間繰越積立金については、それが積み立てられている時点で効力を有している中期計画において、その使途が定められているはずであるため、その使途に照ら

して目的積立金の会計処理（基準第82）と同様の処理が行われることになる。

Q82-5 目的積立金を財源に剰余金の使途に従って固定資産を取得した場合で、目的積立金の原資が運営費交付金及び授業料とそれ以外にまたがる場合、資本剰余金又は資産見合剰余金への振り分けに影響するのか。

A

基準においては、目的積立金により固定資産を取得した場合、その原資の如何にかかわらず、基準第77の特定の有無により、資本剰余金又は資産見合剰余金に計上する取扱いとしており、この取扱いは、目的積立金の原資の如何にかかわらない。