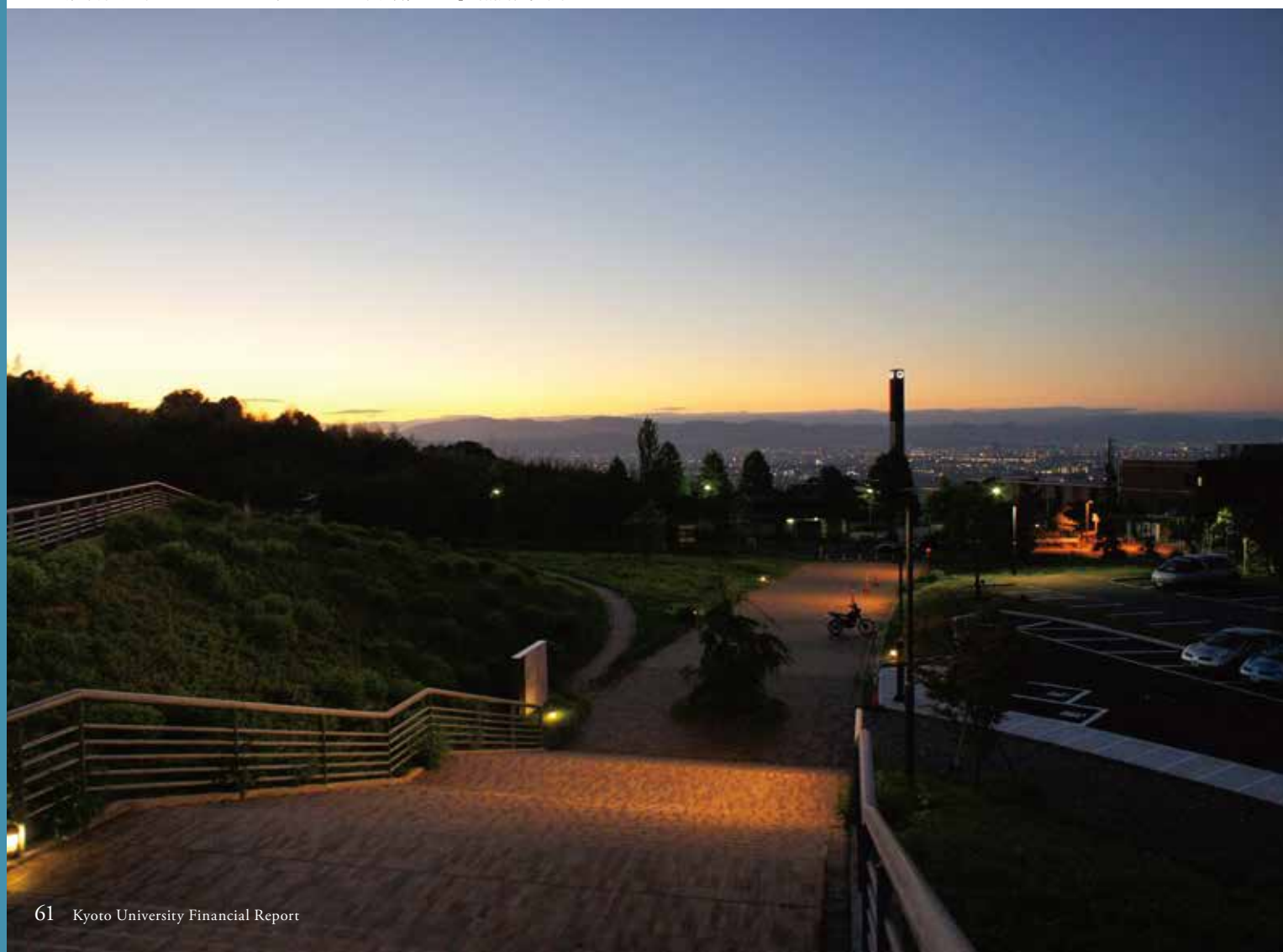


国立大学法人会計 の仕組み

4

第6回京都大学ホームカミングデイ 風景写真コンテスト優秀賞「あかつき」 撮影者:蔡 淞宇



国立大学法人会計の仕組み

I. はじめに

国立大学法人の会計は、原則として一般に公正妥当と認められた企業会計原則によることとされています。他方、国立大学法人は公的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としていません。また、主たる業務内容が教育・研究などであるといった特性も考慮する必要があります。国との関係においても、国立大学法人の独自判断では意思決定が完結し得ない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

理的ではない支出も存在します。そこで、一般に公正妥当と認められた企業会計原則に必要な修正が加えられた基準として国立大学法人会計基準が定められています。

ここでは、本学の財政状態や運営状況の理解に資する情報として、国立大学法人の活動を支える最大の収入源である運営費交付金の算定の仕組みや、業績評価等の観点から修正が加えられている国立大学法人会計の独特な仕組みについて、できる限り簡潔に説明します。

II. 国立大学法人の収入源

国立大学法人は、国からの運営費交付金、学生からの納付金や病院収入などの自己収入、受託研究費や寄附金、研究者個人に交付される科学研究費補助金などの外部資金を原資として活動しており、収入源(財源)の性質に応じて会計処理が定められています。

運営費交付金は、国立大学法人の活動を支える資金のうち大きな割合を占める財源であり、各国立大学法人が中期目標・中期計画で計画した事業を実行するために措置されます。その額は、中期目標・中期計画の実行に必要な経費(運営費交付金対象事業費)と、その年に獲得できる自己収入を見積もり、その差額として算出されます。

運営費交付金対象事業費は、国立大学法人法第22条(業務の範囲等)の範囲内で実施される教育研究業務等の事業にかかる費用(外部資金で賄われる費用を除く)ですが、各国立大学法人に配分される運営費交付金は、上述のとおり、収支差により算定されるため、多く渡すことも少なく見積もることもなく、常に収支均衡となる仕組みが取られています。

なお、科学研究費補助金等はいわゆる競争的資金として1人または複数の研究者により行われる研究計画の研究代表者に交付される補助金であって、研究機関に交付されるものではありません。したがって、科学研究費補助金等は国立大学法人の収入に算入されて

いません。他方、その取扱事務は研究機関の事務局で処理することとされているため、国立大学法人において預り金として処理し、事務取扱いに要する間接費相当額は法人の収益として整理されています。

		総事業費	
		収入予算	支出予算
患者 ▶	自己収入	附属病院収入	附属病院経費
学生 ▶		学生納付金	教育研究業務の実施に必要となる 基盤的な経費
取引先 ▶		雑収入	
	運営費交付金	基盤的な経費分	退職手当や特殊な 要因による経費
国 ▶		特殊な要因分	
国 ▶	外部資金	施設整備費補助金	施設整備等経費
企業等 ▶	外部資金	受託研究等収入	受託研究等経費
支援者 ▶		寄附金収入	寄附金事業費
国など ▶		科研費補助金等	科研費補助金等

III. 国立大学法人と民間企業の違い

企業会計における財務報告の目的はさまざまですが、その一つに、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つ財務状況の開示が挙げられます。貸借対照表と損益計算書を通じて企業の財政状態および経営成績を開示することで、自己責任で将来を予測し投資判断をする人々に対して、投資意思決定に有用な情報を提供

しています。

他方、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も貸借対照表と損益計算書を開示しますが、損益計算書は経営成績ではなく、中期計画・年度計画に基づく国立大学法人の運営状況を明らかにするために開示されています。

主体	活動の主な目的	利益の獲得
民間企業	利害関係者の経済的利益最大化、企業価値最大化	目的とする
大学	公共的性格を有する教育・研究などの推進	目的としない

国立大学法人会計の仕組み

IV. 国立大学法人会計の独特な仕組み

▶ 費用と収益の考え方

企業における支出は、その業務活動のなかでより多くの収入を獲得するために必要と思われる犠牲であり、ある期間の費用の合計は、その期の収益を獲得するための原価と言えます。投資の成果は、最終的には、投下した資金と回収した資金の差額にあたるネット・キャッシュフローであり、各期の利益の合計がその額に等しくなるという関係にあるため、収益と費用の対応関係を示す企業会計における損益計算書は、投資家による企業価値評価の基礎となる将来キャッシュフローの予測等に役立つことが想定されています。

これに対して、利益の獲得を目的としない国立大学法人における支出は、教育研究にかかる国の事業を確実に実施するためになされ、より多くの収入をあげることは目的ではありません。また、「II. 国立大学法人の収入源」で説明したとおり、国立大学法人に配分される運営費

交付金は、基本的に収支差により算定され、常に収支均衡となる仕組みが取られています。したがって、中期目標・中期計画およびこれらに基づく年度計画どおりに事業を実施した場合、基本的にネット・キャッシュフローはゼロになります。

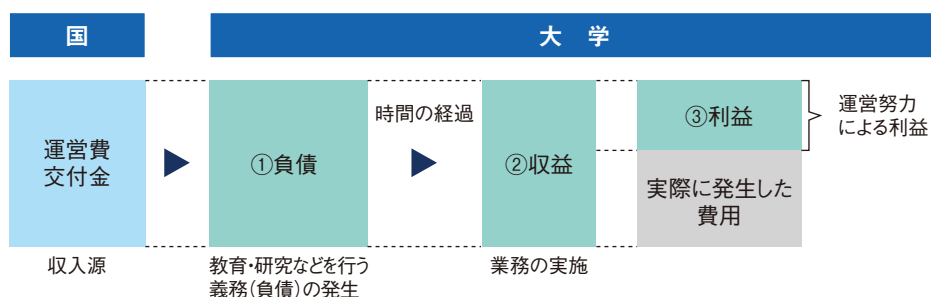
そこで国立大学法人会計における損益計算は、運営状況を適正に示し、業績評価のための情報提供に資するため、国立大学法人が中期計画に沿って通常の運営を行った場合、運営費交付金等の財源措置が行われる業務についてはその範囲において損益が均衡するように構築されています。国立大学法人会計における収益は、国立大学法人が実施した業務に要した費用に対応する収入源を示すものといえます。

▶ 損益均衡を前提とした会計処理

国立大学法人会計は企業会計と同様に、費用については発生主義を、収益については実現主義を採用しており、この点で違いはありません。しかしながら、国立大学法人会計における収益の認識基準については、若干の説明が必要かもしれません。一般的に、実現主義に基

づく収益は、①財貨または役務を提供し、②その対価として現金または現金同等物を受領した時に認識するとされています。

この考え方を運営費交付金に当てはめると、以下のように説明されます。



(期間進行基準)

負債を収益に振り替える処理を収益化と呼びますが、一般に教育研究などの業務進行度の客観的な測定は困難です。そこで運営費交付金については、中期計画およびこれを具体化する年度計画等において計画された業務の進行と、交付された運営費交付金とが期間的に対応しているとみなして、交付された事業年度に運営費交付金債務を収益化することが原則とされています。

①運営費交付金は、受入時には負債に計上されることとなり、交付によって直ちに収益となるわけではありません。これは、将来提供する業務の対価としての現金または現金同等物を受領しただけであり、受入によって教育研究に関する業務を実施する義務を負ったと考えるためです。そこで、受け入れた現金または現金同等物に相当する負債(運営費交付金債務)を計上することになります。

②その後、教育研究などの業務が進行した場合、教育研究に関する業務を実施する義務を果たしたことになるため収益が実現したと考えます。そこで負債を順次収益に振り替えていきます。

③計画どおりに業務を実施した場合は、収入＝支出となるため損益は均衡しますが、経費節減等の運営努力により費用を節減した場合には、利益が生じることになります。

受入時に負債計上した後に収益を認識する財源には、上述の運営費交付金のほか、授業料や外部資金(科学研究費補助金等を除く)などがあります。また、運営費交付金は期間進行基準により収益化されることが原則とされていますが、運営費交付金のほかにも国立大学法人はさまざまな資金を受入れており、財源によって収益化の基準(期間進行基準、業務達成基準、費用進行基準等)が定められています。

▶ 損益均衡を前提とした減価償却にかかる会計処理

① 減価償却費と同額の収益を計上する方法(財源別処理)

国立大学法人会計も企業会計と同様に、減価償却資産を購入した場合、取得に要した金額は取得した時に資産に計上し、その資産の減価を償却期間にわたり認識します。そのため、原則として企業会計と同様に償却資産の取得価額に対応する収益と費用が同一期間に均衡することは生じないはずですが、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一方、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、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ません。このような状況下で、中期計画・年度計画に基づく国立大学法人の運営状況を損益計算書において明らかにする必要があります。

そこで、国立大学法人会計では、取得した資産の減価償却費と同額の収益を計上することにより費用を収益と均衡させる国立大学法人会計特有の会計処理(財源別処理)が行われます。

【資産購入時の会計処理】

運営費交付金で購入した減価償却資産を資産計上するとともに、運営費交付金債務を取り崩し、教育研究などの業務の進行(減価償却費の発生)に応じて運営費交付金を収益化するために設定された負債科目(資産見返運営費交付金等)へ振り替えます。

資産		負債	
+30億円 機械30億円	△30億円 機械の購入により現金が30億円減少	+30億円 教育・研究などを行う義務(負債)30億円分を資産見返負債に振り替え	△30億円 機械の購入により、教育・研究などを行う義務(負債)が30億円減少

【減価償却時の会計処理】

減価償却費の発生に伴い、資産見返運営費交付金等に計上された減価償却費相当額を、収益科目である資産見返運営費交付金等戻入に振り替えることにより収益化します。これにより減価償却費と収益化額が均衡することになります。

	減価償却費	資産見返負債戻入益	費用	収益	利益
1年目	10億円	10億円	10億円	10億円	0円
2年目	10億円	10億円	10億円	10億円	0円
3年目	10億円	10億円	10億円	10億円	0円

② 資産の減価に見合う金額を純資産の部に直接計上する方法(損益外減価償却処理)

国立大学法人が固定資産を取得するにあたり、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ます。国立大学法人会計基準上、資産の更新にあたり出資者たる国により改めて必要な措置が講じられると想定されるこれらの資産の減価償却に相当する額は、実質的には財産的基礎の減少と捉えられます。また、この減価償却相当額は、各期間に対応させるべき収益が存在せず、国立大学法人の運営責任の範囲外にあると考えることがで

きます。したがって、減価償却相当額を損益計算上の費用として捉えることは、国立大学法人の運営状況の測定を誤らせることになるため、国立大学法人会計基準においては、現物出資や施設費等により取得した資産について、資産の減価に見合う金額を損益計算上の費用に計上せず、純資産の部に直接計上する方法(損益外減価償却処理)によることとされています。なお、この取扱いは、取得時までには別途特定された資産に限定されています。

【資産購入時の会計処理】

施設整備費補助金で購入した資産など、減価に対応すべき収益の獲得が予定されない資産として特定された減価償却資産を資産計上するとともに、預り施設費(負債)を取り崩し資本剰余金へ振り替えます。国から現物出資された資産は、資本金を増加させます。

資産		負債	純資産
+30億円 建物30億円 (施設費15億円) (現物出資15億円)	△15億円 建物の取得により現金が15億円減少	△15億円 建物の取得により、預り施設費(負債)が15億円減少	+30億円 建物の取得により、国立大学法人の財産的基礎が30億円増加

【減価償却時の会計処理】

資産の減価に伴い、国立大学法人の業務を確実に実施するために必要な財産的基礎が減少したため、資本剰余金を減少させます。損益計算書を経由せず、資本剰余金を直接減少させるため、損益に影響を与えません。

	損益外減価償却費	減価償却累計額	純資産	資産	利益
1年目	10億円	10億円	△10億円	△10億円	0円
2年目	10億円	10億円	△10億円	△10億円	0円
3年目	10億円	10億円	△10億円	△10億円	0円

国立大学法人会計の仕組み

V. 資金の裏付けのない帳簿上の利益

収益と費用を均衡させる国立大学法人会計特有の「財源別処理」や「損益外減価償却処理」を行わないことに伴い発生した、一定の期間における収益と費用の差から生じた利益を「資金の裏付けのない帳簿上の利益」と呼びます。国立大学法人会計基準では、事業の実施により収入を伴う場合には、当該事業の継続性・安定性を開示するため、経営成績を加味した運営状況の開示が必要とされています。そのため、附属病院における診療業務などは基本的には企業会計と同様の処理となり、IV.で挙げたような財源別処理や損益外減価償却処理を行いません。

そこで、附属病院収入を財源として購入した資産の購入金額に見合う収益は購入年度に計上されますが、当該資産の減価償却費は償却期間にわたって費用が分割して認識されます。したがって、購入初

年度には購入金額と減価償却費との差額分の利益が認識され、購入翌年度から償却期間が終了するまでは、減価償却費分の損失が発生することになります。

このように、「資金の裏付けのない帳簿上の利益」とは、収益の発生年度が費用の発生年度より先行することにより生じる利益であり、次年度以降に発生する損失と相殺されることになります。なお、病院収入を返済財源とする借入金で購入した減価償却資産についても、借入金の返済期間と減価償却期間が異なる場合には同じく、「資金の裏付けのない帳簿上の利益」が生じます。ただし、これと同じことは企業会計でも生じます。国立大学法人会計においては、VI.で挙げる「本学の運営努力による利益」と区別するために、このような呼び方をしています。

●病院収入(30億円)を財源として減価償却資産を購入

		資産		
購入時		30億円		
	病院収益	減価償却費		資金の裏付けのない帳簿上の損益
1年目	30億円	10億円		+20億円(利益)
2年目	0円	10億円		△10億円(損失)
3年目	0円	10億円		△10億円(損失)

●病院収入を返済原資とする借入金を財源として減価償却資産を購入

30億円を借りて、病棟を建設した場合
返済期間：20年(均等返済)
減価償却：30年(毎年定額)

区分	1~20年	21~30年	累計
返済に充てられる収益(病院収益)	毎年1.5億円	毎年0円 (20年で返済終了)	30億円
費用(減価償却費)	毎年1億円	毎年1億円	30億円
資金の裏付けのない損益	毎年+0.5億円(利益)	毎年△1億円(損失)	±0円

VI. 本学の運営努力による利益

これまで、国立大学法人の会計では損益均衡を前提とした処理が行われ、損益均衡の例外として、事業の実施により収入を伴う場合には資金の裏付けのない帳簿上の利益が生じる場合があることを説明してきました。ここでは、利益が生じるもう一つの事例を紹介します。

業務の効率化による支出の削減や積極的な自己収入増加を図った結果、支出が収入を下回った場合、ネット・キャッシュフローはプラスになります。同様に、事業が実施されず財源の執行が計画どおりに行われなかった場合にも、支出が収入を下回る結果、ネット・キャッシュフローはプラスになります。これらのケースでは、収益の認識基準の違いにより、認識される利益の金額が異なります。

例えば、費用進行基準で収益を認識する財源については、費用が発生した期間に同額の収益が認識されるため、損益が均衡し利益は発生しません。そして、収入と支出の差額である未使用額は負債として

繰り越され、翌期以降の費用発生時に費用と同額の収益が認識されることになり、翌期以降も損益が均衡します。

他方、期間進行基準で収益を認識することが原則とされる運営費交付金等の財源は、収入額の全てを一定の期間に収益として認識します。したがって、同じ期間内に発生した費用が収益認識額を下回る場合には、収入と支出の差額である未使用額は利益となり、負債として繰り越されることはありません。

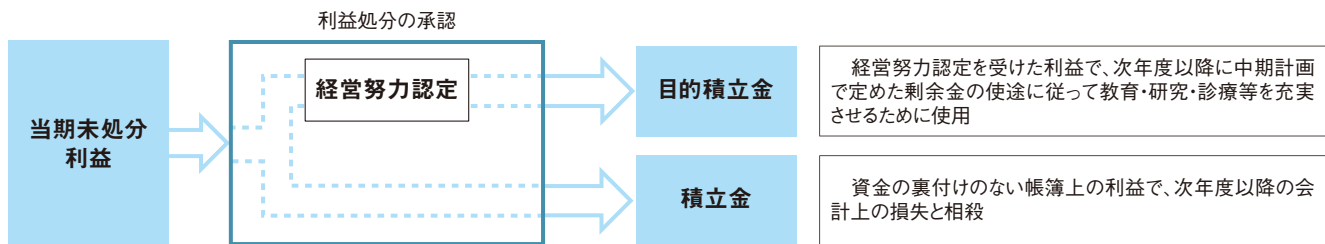
国立大学法人の会計では、このように期間進行基準のもとで支出が収入を下回った場合に認識される利益のうち、特に業務の効率化や経費削減で費用が抑えられたこと等により増加した利益を「運営努力による利益」と呼び、他の要因から生じた利益とは明確に区別するとともに、各大学の経営努力を促すために「経営努力認定」の制度が設けられています。

VII. 国立大学法人の利益処分等

▶ 通常の事業年度

前述したVI.で挙げた「本学の運営努力による利益」については、大学の運営努力によるものとして文部科学大臣に剰余金の使途の申請を行い、「経営努力認定」を受けた利益は、次年度以降の教育・研究・診療を充実させるために、中期計画の剰余金の使途に従って

使用することが認められています。この「経営努力認定」については、大学が運営努力の成果であると根拠を示した利益について、財務大臣との協議の上で文部科学大臣が認定を行うという制度になっています。

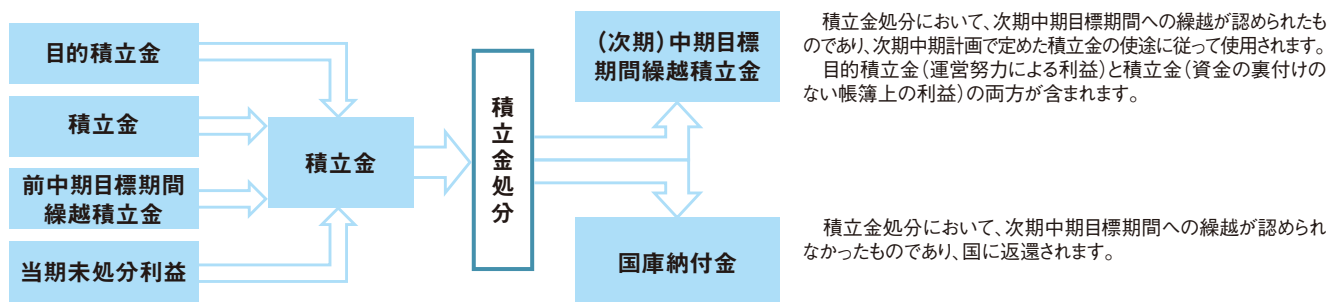


▶ 中期目標期間の最終事業年度

中期目標期間の最終事業年度は、通常の事業年度と異なる「積立金処分」という手続きが必要になります。最終事業年度の貸借対照表の目的積立金や積立金、前中期目標期間繰越積立金の残高を全て積立金として整理し、当期末処分利益を含めた積立金の処分を行います。

理由があるかどうかについて、財務大臣との協議の上で文部科学大臣が繰越承認を行うという制度になっています。文部科学大臣の承認を得たものに限り「(次期)中期目標期間繰越積立金」として次期中期計画に定めた積立金の使途に従って使用することが認められていますが、それ以外のものについては国への返還を求められます。

具体的には、当該積立金を次期中期目標期間に繰り越す合理的



VIII. 最後に

ここでは、国立大学法人会計と企業会計の会計処理上の主な相違点の背景を、特に損益計算書の観点から簡単に説明します。

企業会計では、獲得した利益により、株主が投下した資本がどの程度回収されたかを把握することが重要であるため、収益と費用の対応関係が重視されます。他方、利益の獲得を目的としない国立大学法人会計では、費用と財源の対比や、費用と成果の対比が重視されます。

費用と財源の対比とは、国立大学法人が提供するサービスがどの財源でどれだけ賄われているのかを対比することです。国立大学法人の損益計算書では、一年間の目的別の活動費用と対応する財源を対比させることで、支援者のみなさまの負担額を明らかにしています。

費用と成果の対比とは、国立大学法人が提供するサービスによる成果が、活動にかかった費用に見合ったものであるかどうか対比することです。「利益の処分に関する書類」において運営努力による利益を開示することで、業務効率化の成果を明らかにしています。

教育研究を主たる業務とする国立大学法人の活動成果を金銭価値で測定することは容易ではありません。そこで本学では、中期目標・中期計画・年度計画・事業報告および国立大学法人評価委員会による評価結果を公表しています。財務情報とこれらの情報をあわせてご覧いただくことで、本学の活動成果が費用に見合ったものであるか否かを、支援者のみなさまにもご判断いただけたらと考えています。